

steueranwaltsmagazin

Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im Deutschen Anwaltverein

4/2013

73. Ausgabe | 15. Jahrgang

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

Kirsten Bäuml,
Aachen

Dr. Jennifer Dikmen,
Bonn

121 **Editorial**

Wagner

Beiträge

122 Cordes/Kluge **Beweislastumkehr
und Schätzung bei Verstoß gegen
Verrechnungspreisdokumentations-
pflichten nach § 90 Abs. 3 AO**

129 v. Brocke/Müller **Finale Verluste ohne
Ende – Zum EuGH-Urteil vom 21.02.2013
in der Rs. C-123/11 A Oy**

132 Wulf **Steuerhinterziehung „in großem
Ausmaß“ – ein Zwischenfazit**

138 Dinkgraeve **Die Auswirkungen des
geplanten § 15 AStG-E nach dem JStG
2013 (Teil 2)**

147 **LiteraTour**

148 **Veranstaltungen**

150 **Termine**

www.steuerrecht.org

I.

Die Schweiz besteht nicht nur aus dem Bankenbereich, auch wenn dieser volkswirtschaftlich sicher noch große Bedeutung hat. Die Statistik der Deutschen Bundesbank weist für 2010 (leider sind dies die aktuellsten Zahlen) 1.348 deutsche Unternehmen in der Schweiz mit einem Jahresumsatz von 82,1 Mrd. EUR und 123.000 Beschäftigten aus. Darüber hinaus gibt es viele Repräsentanzen, Zweigniederlassungen und deutsche Kleinunternehmen, die nicht der Meldepflicht unterliegen und daher von der Statistik nicht erfasst werden, quasi unter dem Radar fliegen. Die Handelskammer Deutschland-Schweiz schätzt die Anzahl dieser Unternehmen gleich hoch ein wie die erfassten Unternehmen.

Das Schweizer Engagement in Deutschland ist noch stärker: Die offizielle Statistik weist 1.622 Schweizer Unternehmen in Deutschland mit einem Jahresumsatz von 117,1 Mrd. EUR und 331.000 Beschäftigten aus. Das über 200 Seiten starke Jahrbuch Deutschland-Schweiz 2013 ist nun – herausgegeben von der Handelskammer Deutschland-Schweiz – erschienen.

II.

Die Idee, Jahrbücher herauszugeben, ist noch nicht ganz tot: Das Liechtenstein-Journal, nunmehr die „zweite“ juristische Fachzeitschrift in Liechtenstein, hat ebenfalls ein Jahrbuch zum Liechtensteinischen Recht herausgegeben, bereits das zweite Mal. Dort sind die wesentlichen Beiträge aller Ausgaben des Liechtenstein-Journal zusammengefasst, außerdem die Berichte über Rechtsprechung, Gesetzgebung sowie die Vorschau auf aktuelle Veranstaltungen.

III.

Gibt es eigentlich über deutsches Steuerrecht nichts mehr zu berichten? Nach der Chaotik rund um das Jahressteuergesetz 2013 sind die Steuerpläne der für den Bundestag kandidierenden Parteien in der Diskussion. Schauen wir mal, dann sehen wir schon.

Einen schönen Sommer wünscht

Ihr

Jürgen Wagner, LL.M.

Red. [steueranwaltsmagazin](#)

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

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 74. Ausgabe des [steueranwaltsmagazin](#) erscheint am 15. Oktober 2013.

Mitschreibende dieser Ausgabe:

Martin Cordes, Steuerberater/Diplom-Finanzwirt/Diplom-Kaufmann, und *Sven Kluge*, Steuerberater/Diplom-Kaufmann, beide Bonn; *Klaus v. Brocke* und *Stefan Müller*, Rechtsanwälte in München; *Daniel Dinkgraeve*, Rechtsanwalt in München; *Martin Wulf*, Rechtsanwalt in Berlin, und *Sabine Unkelbach-Tomczak*, Rechtsanwältin in Frankfurt.

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 inkl. Versandkosten jährlich.

ISSN 1615-5610

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

Dr. Martin Cordes, Steuerberater/Diplom-Finanzwirt/Diplom-Kaufmann, und Dr. Sven Kluge, Steuerberater/Diplom-Kaufmann, Flick Gocke Schaumburg, Bonn*

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), wovon 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.

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 nahe stehenden 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 Auslandssachverhalte (§ 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 Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsvorordnung (GAufzV). Neben § 90 Abs. 3 AO und der GAufzV existiert ferner ein umfangreiches Anwendungsschreiben 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).

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 Verrechnungspreismethode maßgebend sind. Die GAufzV gibt mithin einen Rahmen vor, innerhalb dessen sich die im konkreten Einzelfall zu erstellenden Aufzeichnungen bewegen. Sichergestellt sein muß,

* Beide Büro Flick Gocke Schaumburg, Bonn.

daß ein sachverständiger Dritter in angemessener Zeit die vom Steuerpflichtigen bei seinen Geschäftsbeziehungen zu nahe stehenden Unternehmen verwirklichten Sachverhalte erkennen und die Beachtung des Fremdvergleichsgrundsatzes beurteilen kann. 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 nahe stehenden 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 zugrunde liegenden 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.

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.

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.

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. 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 Zeit-

punkt 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 Ausschlußfrist 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.

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.

IV. Wesentliche Unverwertbarkeit von Aufzeichnungen

1. 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.

Vorteilhaft für Steuerpflichtige ist bei dieser Rechtsauffassung, daß fehlende Aufzeichnungen zu einer einzelnen Geschäftsbeziehung (z.B. einmalige Dienstleistung, Personalentsendung, etc.) nicht die Verwertbarkeit der Gesamtdokumentation beeinträchtigen. Eine Beweislastumkehr bzw. Schätzungen für andere – hinsichtlich des Transakti-

onsvolumens ggf. umfangreiche – (vollständig dokumentierte) Geschäftsbeziehungen (z.B. Lieferung von Fertigprodukten) wären dann ausgeschlossen, wenn z.B. nur ein einzelner anderer Geschäftsvorfall (z.B. eine Personalentsendung) 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.

2. 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.

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. 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. 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.

3. 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 Verrechnungspreis-

ermittlung 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. 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.

V. 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. 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. 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.

In der Praxis besonders kritisch ist des Weiteren, daß das Tatbestandsmerkmal eines „außergewöhnlichen Geschäftsvorfalles“ nicht hinreichend konkretisiert ist. 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. 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. 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 zeit-

nahe Erstellung einer vollumfassenden Dokumentation (allenfalls exklusive der Angemessenheitsdokumentation gewöhnlicher Geschäftsvorfälle) bedingen würde.

VI. 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. 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. Ein „100%iger“ Gegenbeweis ist nicht erforderlich.

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 wieder hergestellt. 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.

VII. 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. 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.

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 Steuerpflichtigen 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. 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.

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 zugrunde legen. Der BFH hatte hierzu vor Einführung der Dokumentationspflichten mit Urteil vom 17.10.2001 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 § 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. Die Schwierigkeit bleibt jedoch bestehen, zu beurteilen, welchem Wert die größte Wahrscheinlichkeit beizumessen ist.

VIII. 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 verlän-

gert, 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 Mehreinkünften. Die VWG-Verfahren gehen ebenfalls davon aus, daß die Festsetzung des Zuschlags einheitlich für jeden Veranlagungszeitraum vorzunehmen ist. 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 zugrundeliegen. 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 Aufzeichnungen 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.

IX. Fazit

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

Finale Verluste ohne Ende – Zum EuGH-Urteil vom 21.02.2013 in der Rs. C-123/11 A Oy

Dr. Klaus v. Brocke, Rechtsanwalt, und Stefan Müller, Rechtsanwalt/Steuerberater, Ernst & Young AG, München

Das Thema Verlustberücksichtigung über die Grenze hat im vergangenen Jahr etwas unerwartet wieder an Bedeutung gewonnen. Mit ihren Schlußanträgen vom 19.07.2012 hatte die Generalanwältin Kokott große Hoffnungen bei den Finanzverwaltungen geweckt, daß der EuGH die gefestigte Rechtsprechung zur grenzüberschreitenden Berücksichtigung finaler Verluste zu Gunsten des Fiskus ändert. Im Ergebnis war sie der Ansicht, daß auf der Grundlage des Rechtfertigungsgrundes der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten die Verluste nur dort Berücksichtigung finden, wo sie tatsächlich entstanden sind. Die Verluste wären gleichsam territorial verhaftet und könnten nicht grenzüberschreitend geltend gemacht werden. Auf die Frage der Finalität der Verluste käme es dann gar nicht mehr an. Diese Kehrtwendung in seiner Rechtsprechung wollte der EuGH allerdings nicht vornehmen und bestätigte seine in Marks & Spencer begonnene Spruchpraxis zur ultima ratio Berücksichtigung finaler Verluste. Zwar betraf der Sachverhalt einen speziellen Fall, die Aussagen dürften aber vor dem Hintergrund der Schlußanträge in dem Verfahren auch Bedeutung für die aus deutscher Sicht interessanten Konzern- bzw. Betriebsstättenfälle haben.

I. Einführung

Der Ausgangsfall betraf die Frage der Verlustberücksichtigung bei einer grenzüberschreitenden Verschmelzung. Nach finnischem Recht gehen Verlustvorträge der übertragenden Gesellschaft im Rahmen der Verschmelzung innerhalb einer Gruppe auf die übernehmende Gesellschaft über, wenn nicht einziger Zweck der Verschmelzung die Übertragung des Verlustvortrags ist. Im Vorlageverfahren war streitig, ob dies vor dem Hintergrund der Niederlassungsfreiheit auch für den Verlustvortrag einer schwedischen Gesellschaft gelten muß, welche auf ihre finnische Mutter verschmolzen wird, wenn in Schweden keine Betriebsstätte verbleibt, der die Verluste zugerechnet werden könnten. Dabei ist besonders bemerkenswert, daß die gewerbliche Tätigkeit der zu verschmelzenden Gesellschaft bereits vor der eigentlichen Verschmelzung eingestellt worden war. Vorgelegt wurde zudem die Frage, welches nationale Recht auf die Ermittlung der Höhe der Verluste Anwendung zu finden hat.

Während die Generalanwältin in ihren Schlußanträgen¹ eine umfangreiche gutachterliche Prüfung der Anwendbarkeit der Fusionsrichtlinie auf die erste Frage der eigentlichen Prüfung der Vorlagefrage voranstellte und diese verneinte, stellt die erkennende Vierte Kammer nur knapp

und deutlich fest, daß die genannte Richtlinie den Fall der Vorlagefrage nicht erfaßt (Art. 6 der Fusionsrichtlinie sieht nur ein Gleichbehandlungsgebot der Verlustzuordnung für den Fall einer grenzüberschreitenden Umstrukturierung vor, wenn auch das nationale Recht bei einer rein nationalen Umstrukturierung eine bestimmte Verlustzuordnung ermöglicht). Dies bildet auch die einzige Gemeinsamkeit zwischen den Schlußanträgen und dem Urteil.

II. Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit i. S. v. Art. 49 i. V. m. Art. 54 AEUV – Anwendungsbereich eröffnet

Unter Bezugnahme auf eine der prominentesten Entscheidungen der letzten Jahre des EuGH im Gesellschaftsrecht, der Rs. Sevic², stellt das Gericht fest, daß Gesellschaftsumwandlungen, insbesondere Verschmelzungen, für das reibungslose Funktionieren des Binnenmarkts von besonderer Bedeutung sind. Mehrere Regierungen (Deutschland, Finnland, Italien, Großbritannien) wendeten im Laufe des Verfahrens ein, daß die Niederlassungsfreiheit den vorliegenden Fall nicht erfasse, da die wirtschaftliche Tätigkeit des Tochterunternehmens bereits vor der Fusion beendet worden sei. Darin komme zum Ausdruck, daß die Beteiligten die Umwandlung lediglich aus Gesichtspunkten der Steuervermeidung anstrebten. Somit wurde letztlich eine inaktive Gesellschaft auf ihre Muttergesellschaft verschmolzen. Hintergrund dieses Einwands dürfte die Cadbury Schweppes-Entscheidung³ gewesen sein, in der der Gerichtshof Mißbrauchsgesichtspunkte bereits einleitend auf Ebene des Schutzbereichs der Grundfreiheiten geprüft hatte.

Dieser Erwägung folgte das Gericht unter Hinweis auf die Bedeutung der Niederlassungsfreiheit nicht. Das Gericht stellte klar, daß die Eröffnung des Anwendungsbereichs der Grundfreiheit auf Niederlassung von der Frage zu trennen ist, ob ein Mißbrauch des Vertrags für Zwecke einer Steuervermeidung vorliegt.⁴ Eine derartige Prüfung ist (erst) im Rahmen der Rechtfertigungsprüfung vorzunehmen.

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

1 ►► C-123/11, Rs. „A Oy“; Vgl. dazu Müller, IStR 2012, S. 25.

2 EuGH v. 13.12.2005, Rs. C-411/03, Slg. 2005, I-10805

3 EuGH v. 12.09.2006 – Rs. C-196/04, FR 2006, 987 m. Anm. Lieber = IStR 2006, 670 m. Anm. Körner.

4 C-123/11, Rs. A Oy, Rz. 27 unter Hinweis auf EuGH v. 09.03.1999, Rs. C-212/97, Centros, Slg. 1999, I-1459, Rz. 18.

III. Ungleichbehandlung

Auch bei der Prüfung der Ungleichbehandlung folgt der EuGH nicht den von Deutschland und Großbritannien vortragenden Argumenten. Diese basierten auf der Erwägung, daß auch im Fall einer rein innerstaatlichen Fusion in Finnland die Nutzung von Verlusten versagt worden wäre, da die Verschmelzung allein aus steuerlichen Gründen motiviert gewesen sei. Dieses Argument zielte auf den im finnischen Recht verankerten Mißbrauchsvorbehalt für den Verlustübergang bei innerstaatlichen Fusionen und der im Fall der Verschmelzung einer nicht mehr aktiven Gesellschaft im Einzelfall sicher nicht von vornherein ausgeschlossen werden kann. Das Gericht sieht dies jedoch als Tatsachenfrage an, die den nationalen Gerichten zur Entscheidung anheimfällt. Im übrigen sieht das Gericht seine weitere Prüfung der Vereinbarkeit mit Gemeinschaftsrecht auch deswegen als geboten an, da mangels anderer Angaben in der Vorlageentscheidung nicht ausgeschlossen werden kann, daß die Versagung des Verlustabzugs auch auf anderen Gründen als der Anwendung dieser Einschränkung der Verlustübernahme beruht.

IV. Prüfungsmaßstab: Bestätigung der Marks & Spencer-Rechtsprechung

Der Gerichtshof prüft daher, ob die festgestellte Ungleichbehandlung gerechtfertigt werden kann und stützt sich hierbei auf die in der Rechtssache *Marks & Spencer* aufgestellten Erwägungen und benennt alle drei maßgeblichen Rechtfertigungsgründe: Wahrung der Aufteilung des Besteuerungsrechts, Gefahr der doppelten Verlustberücksichtigung sowie Gefahr der Steuerflucht. Im Ausgangspunkt anerkennt das Gericht grundsätzlich in allen drei Rechtfertigungsmöglichkeiten die Geeignetheit der Maßnahme. Inhaltlich stellt dies die entscheidende Abweichung von den Schlußanträgen der Generalanwältin dar, welche nur noch den Rechtfertigungsgrund der Wahrung der Aufteilung der Besteuerungshoheit als einschlägig ansehen wollte und aus diesem Grund dem Gericht vorschlug, das Rechtsinstitut der finalen Verluste aufzugeben. Dem ist der EuGH nicht gefolgt. Der Schwerpunkt der Prüfung liegt allerdings eindeutig auf der Frage, ob der Rechtfertigungsgrund der Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten im konkreten Fall die erforderliche Rechtfertigung für die vorliegende Ungleichbehandlung darstellen kann. So sieht das Gericht unter Bezugnahme auf die Rechtssache *Oy AA*⁵ die Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten nicht mehr gewährt, wenn Gesellschaften die Möglichkeit eingeräumt wäre, den Mitgliedstaat, in dem die Verluste zu berücksichtigen sind, frei wählen zu können.

Allerdings ist die zu beurteilende nationale Regelung dann nicht erforderlich, wenn die steuerpflichtige Gesell-

schaft den Nachweis führen kann, daß sie sämtliche Möglichkeiten ausgeschöpft hat, um ihre Verluste in dem betreffenden Mitgliedstaat zu nutzen.

Zunächst geht das Gericht unter Bezugnahme auf die Rechtssache *X-Holding* davon aus, daß es steuerpflichtigen Gesellschaften nicht erlaubt ist, für jeden Veranlagungszeitraum dasjenige Steuersystem zu wählen, das auf Verluste Anwendungen finden soll. Da es somit der steuerpflichtigen Gesellschaft nicht erlaubt ist, die für sie anzuwendende Jurisdiktion frei zu wählen, geht eine nationale Regelung über das notwendige Maß hinaus, wenn die Berücksichtigung von Verlusten in einem Mitgliedstaat vollkommen ausgeschöpft und damit ausgeschlossen ist. Die Darlegungslast hierfür weist das Gericht im Einklang mit der Rechtsache *Marks & Spencer* der steuerpflichtigen Gesellschaft zu.

Aus den Erwägungen der erkennenden Vierten Kammer ergibt sich, daß jegliche Möglichkeit weiterer Verlustnutzung ausgeschlossen sein muß. Dies gilt im Fall der Verschmelzung für den übernehmenden Rechtsträger selbst, als auch für eine eventuell zurückbleibende Betriebsstätte. Neben dem Nicht(mehr)bestehen einer Tochtergesellschaft oder Betriebsstätte sind weitere wirtschaftliche Anknüpfungspunkte vom erkennenden Senat weder ausdrücklich ein- noch ausgeschlossen worden. Er hat diese Beurteilung letztlich offengelassen und die Beurteilung der Frage, wann keine weitere Möglichkeit der Verlustnutzung besteht, in Zuständigkeit nationaler Gerichte gestellt. Rückschlüsse können aber dennoch aus den vom EuGH zitierten Eingaben der Mitgliedstaaten gezogen werden. So ist es als zulässig anzusehen, daß eine Verrechnung zunächst mit anderen Einkunftsquellen gefordert wird, soweit letztere auch nach inländischem Recht zur Verrechnung mit inländischen Verlusten herangezogen werden können. Auch eine Verrechnung mit einem Übertragungsgewinn oder die Möglichkeit eines Verlustrücktrags sind in Betracht zu ziehen. Die Pflicht zur Ausschöpfung aller Verwertungsmöglichkeiten dürfte allerdings dort ihre Grenze finden, wo der Steuerpflichtige gezielt durch weitere Gestaltungsmaßnahmen erst eine Verlustverrechnungssituation schaffen soll.

V. Ermittlung der Verluste

Nach Auffassung des Gerichts verlangt die Niederlassungsfreiheit nicht, daß die Rechtsordnung eines bestimmten beteiligten Staats zur Berechnung der von dem übernehmenden Rechtsträger übernommenen Verluste des übertragenden Rechtsträgers zur Anwendung kommt. Letztlich enthält sich die erkennende Vierte Kammer einer definitiven Entscheidung, ob das Recht des übernehmenden oder übertragenden Rechtsträgers zur Anwendung kommen sollte. Sie läßt sich lediglich insoweit ein, daß die Berech-

5 ►► EuGH v. 18.07.2007, Rs. C-231/05, Slg. 2007, I-6373.

nung der Verluste nicht zu einer Ungleichbehandlung im Verhältnis zu einer innerstaatlich erfolgten Umwandlung führen darf. Somit dürfte das Recht des Staats des übernehmenden Rechtsträgers zumindest die Untergrenze für die zu berücksichtigenden Verluste bestimmen.

VI. Bewertung

Da in Deutschland der Übergang von Verlusten des übertragenden Rechtsträgers nach §§ 12 Abs. 3, 4 Abs. 2 S. 2 UmwStG im Zuge einer Verschmelzung nicht (mehr) vorgesehen ist, hat die Entscheidung keine unmittelbare Auswirkung auf die Rechtslage in Deutschland, denn eine vergleichbare Verweigerung der Berücksichtigung der Verluste einer ausländischen Gesellschaft nach einer Hereinverschmelzung würde auf die deutsche Rechtslage bezogen keine Schlechterstellung des Auslandsfalles gegenüber einem vergleichbaren Inlandsfall darstellen. Dennoch lassen sich aus dem Urteil wertvolle Schlüsse für die aus deutscher Sicht relevanten Betriebsstätten- und Konzernfälle ziehen:

Obwohl nicht ausdrücklich erwähnt, so doch erkennbar seiner Argumentation zugrundeliegend, existieren für den EuGH nach wie vor laufende wie auch finale Verluste. Dies war nach den Schlußanträgen der Generalanwältin zumindest fraglich gewesen. Grenzüberschreitend zu berücksichtigende Verluste entstehen nur dann, wenn nach tatsächlichem Nachweis des Steuerpflichtigen objektiv feststeht, daß die Verluste nicht anderweitig mehr im Entstehungsstaat genutzt werden können. Hierbei sind für den Maßstab der Verwertbarkeit der Verluste wiederum die inländischen Verlustverrechnungsmöglichkeiten in dem konkreten Fall ausschlaggebend. Die Nutzung weiterer rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten seitens des Steuerpflichtigen zur Nutzbarmachung der Verluste ist nicht mehr zu fordern. Insofern dürfte die Entscheidung des EuGH Steuerpflichtigen in Diskussionen mit der Finanzverwaltung über eine mögliche Berücksichtigung von im Ausland erlittenen finalen Verlusten jedenfalls in Betriebsstättenfällen wirksame Argumente an die Hand geben. In Konzernfällen dürfte das Erfordernis des Bestehens eines Gewinnabführungsvertrags für die Begründung einer Organschaft eine weitere Hürde für die Berücksichtigung von endgültigen Verlusten einer ausländischen Tochtergesellschaft darstellen. Es sollte allerdings nicht übersehen werden, daß von dem Urteil nur die Fallgruppe der faktischen Finalität und nicht die Fallgruppe der rechtlichen Finalität betroffen ist. In letzterem Fall beruht die Unmöglichkeit der weiteren Verlustnutzung auf einer rechtlichen Beschränkung der Verlustnutzung im Tätigkeitsstaat.⁶ Hier dürften nach dem gegenwärtigen Stand der Rechtsprechung die Erfolgsaussichten für eine Verlustberücksichtigung erheblich geringer sein.⁷

VII. Ausblick

Der EuGH wird in Kürze in einem finnischen Fall, der Verluste einer natürlichen Person aus der Veräußerung einer Auslandsimmobilie zum Gegenstand hat, wieder zur Frage der Pflicht zur Berücksichtigung finaler Verluste Stellung nehmen.⁸ In seinen Schlußanträgen vom 21.03.2013 hat Generalanwalt *Mengozi* erneut die Rechtsprechung des EuGH zu finalen Verlusten in Zweifel gezogen und sich inhaltlich den Schlußanträgen der Generalanwältin *Kokott* in der Rs. A Oy angeschlossen. Es bleibt abzuwarten, ob der EuGH in seinem anstehenden Urteil seine Rechtsprechung zu finalen Verlusten auch auf private Veräußerungsgeschäfte erstrecken wird.

Weiterhin ist dem EuGH jüngst ein dänischer Fall zur Vorabentscheidung vorgelegt worden, der die Zulässigkeit der Nachversteuerung von (laufenden) Verlusten zum Gegenstand hat, welche im Zuge der Aufgabe ausländischer Betriebsstätten möglicherweise final im Sinne der EuGH-Rechtsprechung geworden waren (Rs. C-48/13, *Nordea Bank Denmark*).

Aus deutscher Sicht ist das derzeit beim BFH anhängige Verfahren I R 48/11 von Interesse, in dem es um die Berücksichtigung von Verlusten aus der Veräußerung einer in Belgien belegenen Betriebsstätte geht. Hier wird der BFH zu entscheiden haben, ob er die Rechtsfrage der Berücksichtigung solcher Verluste selbst entscheidet oder ob er angesichts der beim EuGH zu Tage getretenen Uneinigkeit zwischen den jeweils erkennenden Kammern und den Generalanwältinnen die Frage dem EuGH vorlegt.

6 Vgl. zu diesen beiden Fallgruppen die beiden Urteile des ►► BFH v. 09.06.2010, I R 100/09, FR 2010, 901; v. 09.06.2010, I R 107/09, FR 2010, 896 m. Anm. *Buciek* = IStR 2010, 663, m. Anm. *Benecke/Staats*).

7 Vgl. EuGH v. 23.10.2008 – Rs. C-157/07, *Krankenheim Ruhesitz Wannsee*, IStR 2008, 769 m. Rz. 49, Anm. A.A.

8 Rs. C-322/11, „K“, hierzu *Müller*, IStR 2013, 193.

Steuerhinterziehung „in großem Ausmaß“ – ein Zwischenfazit

Dr. Martin Wulf, Rechtsanwalt/Fachanwalt für Steuerrecht, Streck Mack Schwedhelm, Berlin¹

I. Einleitung

Das gesetzliche Merkmal der Steuerhinterziehung „in großem Ausmaß“ hat lange ein Schattendasein geführt. Zwar kannte das Gesetz bereits seit 1977 die Strafzumessungsregel des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO, wonach ein besonders schwerer Fall der Steuerhinterziehung vorlag, wenn der Täter „in großem Ausmaß“ Steuern verkürzt oder unrechtmäßige Steuervorteile erlangt hatte. Verurteilungen auf Basis dieser Strafzumessungsregel waren jedoch selten.

Zwischen Juni 2002 und Dezember 2007 machte das „große Ausmaß“ kurz Karriere als Tatbestandsmerkmal in der Verbrevensvorschrift des § 370a AO, ehe der BGH dann entschied, daß das Merkmal – in dieser Funktion – nicht dem gesetzlichen Bestimmtheitsgebot entsprach, und die Vorschrift folgerichtig durch den Gesetzgeber zum 01.01.2008 aufgehoben wurde.²

Zum gleichen Zeitpunkt strich der Gesetzgeber das Erfordernis der grob eigennützigen Begehung aus dem Regelbeispiel des § 370 Abs. 3 Nr. 1 AO, so daß in der Folge allein das Vorliegen des großen Ausmaßes über die Erfüllung des Regelbeispiels entschied. Dies war gewissermaßen die Vorlage für die weitere Rechtsentwicklung. Denn mit Ende des Jahres 2008 erlangte das „große Ausmaß“ dann plötzlich erhebliche Aufmerksamkeit, verursacht durch einen Wechsel in der Rechtsprechung und eine weitere Änderung des Gesetzgebers: Mit seiner Entscheidung vom 02.12.2008 rief der BGH zu einer einheitlichen sowie verschärften Strafzumessung im Steuerstrafrecht auf und bediente sich der Strafzumessungsregel des § 370 Abs. 3 Nr. 1 AO als zentralem Baustein seiner neuen Strafzumessungsdoktrin. Parallel dazu verlängerte der Gesetzgeber mit dem Jahressteuergesetz 2009 durch § 376 Abs. 1 AO die Strafverfolgungsverjährung in bestimmten Fällen der Steuerhinterziehung von fünf auf zehn Jahre und knüpfte hierzu ebenfalls an Regelbeispiele des § 370 Abs. 3 AO an.

Seitdem ist das „große Ausmaß“ von zentraler Bedeutung für zwei praktisch relevante Schlüsselstellen: Zum einen für die Frage der Strafzumessung und zum anderen für die Bestimmung der für die jeweilige Tat geltenden Verjährungsfrist.

Die richtige Bestimmung der Strafverfolgungsverjährung hat wiederum für die aktuellen Fälle der strafbefreienden Selbstanzeige einige Relevanz, denn die Neufassung des § 371 AO verlangt bekanntlich die vollständige Korrektur aller unverjährten Taten derselben Steuerart, so daß auch bei der Selbstanzeigeberatung Kenntnisse über die Bestimmung der „Steuerhinterziehung in großem Ausmaß“ unerlässlich sind.

II. Die Strafzumessungsentscheidung des BGH vom 02.12.2008 als Ausgangspunkt der weiteren Entwicklung

Der 1. Strafsenat des BGH hatte im Sommer 2008 innerhalb der Geschäftsverteilung des BGH die Zuständigkeit für die Steuerstrafverfahren übernommen und begann seine Tätigkeit mit einem Paukenschlag: Mit seinem Urteil vom 02.12.2008 äußerte er sich grundlegend zur Strafzumessung im Steuerstrafrecht und stellte neue Leitlinien auf. Dabei ging es vorrangig um eine Vereinheitlichung der Strafzumessung und die Anknüpfung an das Regelbeispiel der Steuerverkürzung „in großem Ausmaß“.³

Daß der Gesetzgeber wenige Wochen später an dieses Merkmal auch für die neuen Verjährungsvorschriften anknüpfen würde, konnte dem Senat bei seinen Beratungen noch nicht bekannt sein, verlieh der Entscheidung aber nachträglich weitergehende Bedeutung.

Die Kernaussagen der Entscheidung lauten:

- Eine Steuerhinterziehung „in großem Ausmaß“ i.S.d. Regelbeispiels aus § 370 Abs. 3 Nr. 1 AO ist anzunehmen, wenn der Steuerschaden im Einzelfall mehr als EUR 50.000 beträgt.
- Jedenfalls bei einem Schaden ab EUR 100.000 kommt die Verhängung einer Geldstrafe somit nur bei Vorliegen von gewichtigen Milderungsgründen in Betracht.
- Bei einem Steuerschaden ab EUR 1 Mio. kommt eine aussetzungsfähige Freiheitsstrafe nur bei Vorliegen von besonders gewichtigen Milderungsgründen noch in Betracht. Dies bedeutet gleichzeitig, daß diese Fälle für eine Erledigung im Strafbefehlsverfahren regelmäßig nicht geeignet erscheinen.

Nachfolgend hat der erste Strafsenat die Leitlinien seiner Grundsatzentscheidung in einer Reihe von weiteren Entscheidungen fortgesetzt. Die neuen Vorgaben gewinnen in der täglichen Beratungspraxis zunehmend an Bedeutung. Ihre Einzelheiten zu kennen ist unabdingbare Voraussetzung, um für den Mandanten erfolgreiche Gespräche über die Strafzumessung oder die mögliche Einstellung des Verfahrens gegen Zahlung einer Geldauflage zu führen, sobald die Strafverfolgungsbehörden den Rechtsprechungswandel als Argument anführen.

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

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

2 Zu den Einzelheiten vgl. nur Wulf in MÜKo-StGB, 1. Aufl., 2010, § 370 a AO Rz. 1 ff., m.w.N.

3 ► BGH vom 02.12.2008 1 StR 416/08, wistra 2009, 107.

III. Die neuere Rechtsprechung zur Strafzumessung bei Überschreitung der EUR 50.000 - und der EUR 100.000 -Grenze

In der „Dezember-Entscheidung“ des 1. Strafsenats war zunächst noch offen geblieben, wie die genannten Grenzen von EUR 50.000 und EUR 100.000 genau voneinander abzugrenzen sein sollten. Dies hat der Senat zwischenzeitlich in einer Reihe von klarstellenden Entscheidungen präzisiert.⁴ Dabei ging es jeweils um Fälle, in denen Steuer-schäden zwischen EUR 50.000 und EUR 100.000 eingetreten waren und in denen die Tatgerichte über Grundlagen der Strafzumessung (Stichwort „Strafrahmenwahl“) zu entscheiden hatten.

1. Systematische Grundlagen

Systematisch ist zu beachten, daß im Bereich von § 370 Abs. 3 AO für die Strafzumessung verschiedene Prüfungsschritte erforderlich sind:

- (1) Im ersten Schritt muß geprüft werden, ob die im Straftatbestand aufgeführten Merkmale eines Regelbeispiels erfüllt sind. Hierbei handelt es sich um eine rechtliche Subsumtion unter ein gesetzliches Merkmal, für die bestimmt werden muß, ab welchem Betrag eine Steuerverkürzung oder eine Vorteilserlangung „in großem Ausmaß“ vorliegt.
- (2) Im zweiten Schritt ist dann durch das Tatgericht individuell zu entscheiden, ob der Strafrahmen des Grundtatbestands oder der Strafrahmen des Regelbeispiels bei der weiteren Strafzumessung zugrundegelegt werden soll („Strafrahmenwahl“). Diese Prüfung unterliegt, da es sich um Strafzumessung im eigentlichen Sinne handelt, nur eingeschränkt der revisionsgerichtlichen Prüfung. Die tatbestandliche Erfüllung der Merkmale des gesetzlich definierten Regelbeispiels wirken in dieser Prüfung wie ein Indiz. Sind sie erfüllt, dann besteht eine gesetzliche Vermutung für einen erhöhten Schuldgehalt der Tat, so daß auch der erweiterte Strafrahmen (regelmäßig) Anwendung finden muß. Andererseits kann die Indizwirkung auch durch andere Strafzumessungsfaktoren kompensiert werden – in diesen Fällen bleibt es dann beim Grundstrafrahmen aus § 370 Abs. 1 AO.
- (3) Gewissermaßen im dritten Schritt hat das Instanzgericht bzw. der verantwortliche Bearbeiter der Strafsachenstelle dann innerhalb des ausgewählten Strafrahmens über die individuell angemessene Einzelstrafe zu entscheiden, die den allgemeinen Strafzumessungsfaktoren nach (vgl. § 46 StGB) für die konkrete Tat angemessen ist.⁵

Das Merkmal der Hinterziehung „in großem Ausmaß“ ist wie dargestellt für die Strafrahmenwahl bei der Bestimmung der Einzelstrafe heranzuziehen. Hieraus folgt zwingend, daß sich die Grenzbeträge (EUR 50.000 oder EUR 100.000)

auf die einzelne Tat im materiellen Sinne beziehen. Diese Tat wird im Steuerstrafrecht bestimmt durch den Dreiklang aus Steuerart, Besteuerungszeitraum und Steuerpflichtigem. Im Regelfall findet folglich für die Prüfung der Grenzbeträge keine Zusammenrechnung von Verkürzungsbeträgen verschiedener Steuerarten statt.

Nur ausnahmsweise können Verkürzungsbeträge verschiedener Steuerarten zu einer Tat im materiellen Sinne verbunden sein, nämlich dann, wenn die Verkürzungen durch ein und dieselbe unrichtige Erklärung herbeigeführt werden (Beispiel: Einkommensteuer und Solidaritätszuschlag) oder wenn verschiedene Erklärungen bei strafrechtlicher Betrachtung als einheitliche Tat anzusehen sind, was wiederum der Fall ist, wenn sie gleichzeitig beim Finanzamt eingereicht werden und übereinstimmend unrichtige Angaben enthalten.⁶

Im übrigen gilt: Verkürzungsbeträge verschiedener Veranlagungszeiträume sind ebenso wie Verkürzungsbeträge aus Unterlassungstaten nie zusammenzurechnen, da sie in dem beschriebenen Sinne nicht Bestandteil einer Tat im materiellrechtlichen Sinne sein können. Dies gilt beispielsweise auch bei der Verletzung der Anzeigepflicht des § 153 AO durch den Erben für die verschwiegenen Auslandszinsen seines Rechtsvorgängers. Eine Zusammenrechnung der Verkürzungsbeträge verschiedener Jahre findet nicht statt. Denn genau genommen handelt es sich hier um verschiedene Anzeigepflichten, die jeweils auf die Berichtigung einer Steuererklärung pro Veranlagungsjahr bezogen sind, so daß im Ergebnis strafrechtlich mehrere Erklärungspflichten nebeneinander verletzt werden.

Wichtig ist schließlich, den Unterschied zu der in der Grundsatzentscheidung aus dem Dezember 2008 ebenfalls angesprochene „Millionengrenze“ zu kennen: Auch wenn dies zunächst etwas vage geblieben war, so hat der 1. Strafsenat zwischenzeitlich klargestellt, daß diese Grenze nicht für die Strafrahmenwahl hinsichtlich der Einzelstrafe, sondern für die Gesamtstrafenbildung des Tatgerichts maßgeblich sein soll. Mit anderen Worten: Für die Millionengrenze kann und soll eine Zusammenrechnung aller Verkürzungsbeträge stattfinden, über die der Tatrichter zu befinden hat. Der BGH hat dies zunächst an einem Fall exerziert, der die Hinterziehung von Lohn- und Einkommensteuer nach einer Anteilsveräußerung betraf,⁷ und nachfolgend dann

4 BGH vom 05.05.2011 1 StR 116/11, wistra 2011, 347; vom 12.07.2011 1 StR 81/11, wistra 2011, 396; vom 29.11.2011 1 StR 459/11, wistra 2012, 151; vom 15.12.2011 1 StR 579/11, NJW 2012, 1015 und vom ►► 25.09.2012 1 StR 407/12, wistra 2013, 67.

5 Instrukтив zur Strafzumessung aus Sicht der Finanzbehörden *Rolletschke*, NZWiSt. 2012, 18.

6 Zu Einzelheiten vgl. nur *Schmitz/Wulf* in MüKo-StGB, 1. Aufl., 2010, § 370 Rz. 474 ff.

7 BGH vom 07.02.2012, 1 StR 525/11, wistra 2012, 236.

die seine Sichtweise nochmals in einem Fall betreffend die Hinterziehung von Einfuhrabgaben klargestellt:⁸

„Der in § 370 Abs. 3 S. 2 Nr. 1 AO zum Ausdruck kommenden Wertung des Gesetzgebers ist bei hohen Hinterziehungsbeträgen im Rahmen der Strafzumessung Rechnung zu tragen, gleichviel ob dieser Betrag durch eine einzelne Tat hervorgerufen wurde oder durch eine Serie gleichgelagerter Taten, selbst wenn jede für sich genommen die Grenze zum großen Ausmaß nicht überschreitet. Schon bei der Einzelstrafbemessung ist nicht allein der jeweils durch die Einzeltat verursachte Schaden entscheidend, sondern auch die Gesamtserie und der dadurch verursachte Gesamtschaden in den Blick zu nehmen (vgl. BGH, Urteil vom 17. März 2009 – 1 StR 627/08, BGHSt 53, 221). Es ist ferner – zumal bei der Bildung einer Gesamtstrafe aus so gebildeten Einzelstrafen – die Wertung des Gesetzgebers zu beachten, daß bei Überschreiten zur Grenze des ‚großen Ausmaßes‘ eine Freiheitsstrafe von nicht unter sechs Monaten schuldangemessen ist, bei einem sechsstelligen Hinterziehungsbetrag die Verhängung einer Geldstrafe demzufolge nur bei Vorliegen von gewichtigen Milderungsgründen noch schuldangemessen sein kann. Bei Hinterziehungsbeträgen in Millionenhöhe – also bei einem Gesamthinterziehungsumfang, der die Millionengrenze überschreitet – kommt eine aussetzungsfähige, also eine zwei Jahre nicht überschreitende Freiheitsstrafe regelmäßig nur bei Vorliegen besonders gewichtiger Milderungsgründe noch in Betracht (...).“⁹

Anders als bei den EUR 50.000 - und EUR 100.000 -Grenzen soll für die Millionengrenze somit auf die Gesamtsumme aller Taten abzustellen sein.

2. Grenzbetrag von EUR 100.000 in den bloßen Gefährdungs- und Unterlassungskonstellationen

In seiner Ausgangsentscheidung vom 02.12.2008 hat der BGH die Grenze zum „großen Ausmaß“ aus der Rechtsprechung zu den Regelbeispielen des § 263 StGB abgeleitet. Allerdings bestehen einige Unterschiede zwischen den idealtypischen Fällen der Betrugs einerseits und den Normalfällen der Steuerhinterziehung andererseits: § 263 StGB ist ein Verletzungserfolgsdelikt und ein Vermögensverschiebungsdelikt, das den Eintritt eines Schadens beim Opfer verlangt und den Eingriff in eine fremde Vermögenssphäre sanktioniert. § 370 AO stellt hingegen bereits die bloße Gefährdung des staatlichen Fiskalvermögens unter Strafe und sanktioniert letztlich Fälle der unterlassenen Vermögensmehrung in der Form der Nicht-Titulierung staatlicher Steueransprüche. Vor diesem Hintergrund hielt der BGH eine Modifizierung der aus der Betrugsrechtsprechung abgeleiteten Grundsätze für erforderlich.

Ausgangspunkt der Betrachtung waren zunächst die reinen Unterlassungsfälle. Bei ihnen soll das Merkmal der Steuerverkürzung oder Vorteilserlangung „in großem Ausmaß“ erst ab einem Steuerschaden von EUR 100.000 erfüllt sein:

„Beschränkt sich das Verhalten des Täters darauf, die Finanzbehörden pflichtwidrig über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis zu lassen und führt das lediglich zu einer Gefährdung des Steueranspruchs, dann ist das Merkmal bei einer Verkürzung in Höhe von EUR 100.000 erfüllt (...). Wenn der Täter ungerechtfertigte Zahlung vom Finanzamt erlangt hat, liegt die Betragsgrenze bei EUR 50.000.“¹⁰

Diese Grundsätze hat der 1. Strafsenat richtigerweise auch auf die Fälle übertragen, in denen zwar unrichtige Erklärungen abgegeben werden, die Unrichtigkeit aber allein auf der Nichterklärung eines Teils der Einnahmen oder Umsätze beruht.¹¹ Denn auch in dieser Konstellation existieren die beschriebenen Unterschiede zu dem „Normalfall“ eines vollendeten Betrugs. Im Ergebnis ist es deshalb überzeugend, auch in diesen Fällen für die Prüfung des „großen Ausmaßes“ auf den Grenzbetrag von EUR 100.000 abzustellen.

3. Grenzbetrag von EUR 50.000 in den Fällen betrugsgleicher Vermögensschädigung

Anders sollen die Fälle zu behandeln sein, in denen der Täter durch unrichtige Angaben ungerechtfertigte Auszahlungen erlangt, da diese Fälle dem Unrechtstypus des Betrugs entsprechen. Modellhaft gilt dies beispielsweise für die Auszahlung von Umsatzsteuererstattungen auf der Basis von eingereichten Scheinrechnungen. Für diese Fälle ist es konsequent, die Strafzumessungsgrundsätze aus dem Bereich des § 263 StGB uneingeschränkt zu übertragen. Die niedrigere Grenze von EUR 50.000 findet somit in Fällen Anwendung, in denen es sich um ein betrugsähnliches Geschehen handelt. Dies gilt auch dann, wenn im Ergebnis keine Auszahlung des erlangten Guthabens erfolgt, sondern das Finanzamt dieses Guthaben mit anderen Forderungen verrechnet.¹²

Darüber hinaus will der 1. Strafsenat die niedrigere Grenze noch in weiteren Konstellationen anwenden: Werden unrichtige Erklärungen abgegeben, die „nur“ zu einer zu niedrigen Steuerfestsetzung führen, in denen der Täter aber über das Vorliegen von steuermindernden Umständen täuscht (wie z. B. Vorsteuerbeträge, Betriebsausgaben oder Werbungskosten), dann soll es sich um einen Fall handeln, der mit der „Betrugskonstellation“ vergleichbar sei.¹³ Dies soll unabhängig davon gelten, ob die unrichtigen Angaben zu einer Steuererstattung führen. Das Eingreifen der nied-

8 BGH vom ► 22.05.2012 1 StR 103/12, wistra 2012, 350.

9 BGH vom 22.05.2012 1 StR 103/12, wistra 2012, 350.

10 BGH vom 05.05.2011 1 StR 116/11, wistra 2011, 347, Tz. 13.

11 BGH vom 12.07.2011 1 StR 81/11, wistra 2011, 396.

12 ► BGH vom 15.12.2011 1 StR 579/11, NJW 2012, 1015.

13 BGH vom 15.12.2011 1 StR 579/11, NJW 2012, 1015.

rigeren Grenze sei insoweit unabhängig von der Art des Erfolgseintritts.

„Anders ist die Sachlage, wenn der Täter steuermindernde Umstände vortäuscht, indem er etwa tatsächlich nicht vorhandene Betriebsausgaben vortäuscht oder nicht bestehende Vorsteuerbeträge geltend macht. Denn in einem solchen Fall beschränkt sich das Verhalten des Täters nicht darauf, den bestehenden Steueranspruch durch bloßes Verschweigen von Einkünften oder Umsätzen zu gefährden. Vielmehr unternimmt er einen ‚Griff in die Kasse‘ des Staates, weil die Tat zu einer Erstattung eines (tatsächlich nicht bestehenden) Steuerguthabens oder zum (scheinbaren) Erlöschen einer bestehenden Steuerforderung führen soll. Es bleibt dann deshalb für das gesetzliche Merkmal ‚in großem Ausmaß‘ bei der Wertgrenze von EUR 50.000.“¹⁴

4. Kritik und Abgrenzung zu § 398a AO

Grundlegend wird zu Recht kritisiert, daß eine empirische Herleitung der Grenzbeträge fehlt.¹⁵ Ausgehend von Systematik und Wortlaut der Regelbeispiele müßte eigentlich zunächst ein „Normalfall“ der Steuerverkürzung definiert werden, ehe man dann den durch großes Ausmaß charakterisierten besonders schweren Fall bestimmt. Unterstellt man, daß der durchschnittliche Schaden einer Steuerhinterziehung ebenso wie der durchschnittliche Schaden eines Subventionsbetrugs über dem durchschnittlichen Schaden eines „einfachen“ Betrugs liegt, dann ist die einheitliche Anknüpfung an einen Betrag von EUR 50.000 in allen drei Deliktbereichen schon im Ausgangspunkt verfehlt. *Stam* spricht insoweit zu Recht von einem prinzipiell nicht bestimmbareren Merkmal und einer verfassungsrechtlich fragwürdigen Regelungstechnik.

Eine Reihe von Autoren aus der Finanzverwaltung will das Problem der mangelnden Bestimmbarkeit auf eigene Weise lösen: Der Gesetzgeber habe mit dem in § 371 Abs. 2 Nr. 3 und § 398a AO konkret bezifferten Betrag von EUR 50.000 eine Entscheidung getroffen, die für die Bestimmung des „großen Ausmaßes“ bindend sei. Auf Basis der gesetzgeberischen Wertung sei es angemessen, für § 370 AO von einem einheitlichen Grenzbetrag von EUR 50.000 auszugehen. Der BGH möge seine Rechtsprechung zu den EUR 100.000 als zweitem Grenzbetrag korrigieren. Unbillige Ergebnisse könnten auf Ebene der Strafzumessungsentcheidung im Einzelfall korrigiert werden.¹⁶

Diese These überzeugt letztlich nicht, da sie das dogmatische Fundament der Rechtsprechung außer acht läßt.¹⁷ Strafzumessung muß schuldangemessen erfolgen. Schon bei der Auswahl des Strafrahmens und damit bei der Auslegung der Regelbeispiele müssen Unterschiede in der Unrechtsstruktur berücksichtigt werden. Der BGH geht zu Recht davon aus, daß § 370 AO im Regelfall einen von § 263 StGB abweichenden Unrechtstypus erfaßt, weshalb der Grenzbetrag zum großen Ausmaß nicht identisch sein

kann. Geht man davon aus, daß § 370 AO Fälle mit einem sehr unterschiedlichen Unrechtsgehalt erfaßt, dann ist es notwendig und überzeugend, bei der Auslegung der Merkmale von § 370 Abs. 3 Nr. 1 AO zu differenzieren. Im Gesetzgebungsverfahren zu den §§ 371, 398a AO n.F. finden sich keinerlei Hinweise darauf, daß der Gesetzgeber die von der Rechtsprechung entwickelte Differenzierung hätte abschaffen oder einebnen wollen. Die Forderung nach einer einheitlichen Anwendung der EUR 50.000-Grenze läuft deshalb leer.

Die vom BGH entwickelte Differenzierung ist in wesentlichen Punkten folgerichtig. Der Versuch, § 370 Abs. 3 Nr. 1 AO handhabbar zu machen, indem gleich gelagerte Fälle zu § 263 StGB und zu differenzierende Fälle definiert werden, erscheint akzeptabel. Allerdings vermischt die Rechtsprechung Elemente des Handlungs- und des Erfolgsunrechts. Dadurch entstehen Unklarheiten. Ungewiß ist bislang, wie die Rechtsprechung Fälle behandeln will, in denen Einnahmen oder Umsätze teilweise verschwiegen werden, wenn diese unvollständigen Angaben aufgrund geleisteter Vorauszahlungen im Abrechnungsteil zu einer Steuererstattung führen. Stellt man auf das Handlungsunrecht ab („Verschweigen von Einnahmen“), dann wäre die Anwendung der EUR 100.000-Grenze denkbar. Andererseits löst der Täter im Ergebnis eine ungerechtfertigte Erstattung aus, so daß die für die echten „Schädigungsfälle“ geltende EUR 50.000 -Grenze eingreifen könnte. Stellt man aber allein auf die Unterscheidung zwischen Vermögensschädigung und Vermögensgefährdung ab, dann müßte auch die durch die überhöhte Angabe von Betriebsausgaben herbeigeführte Steuerverkürzung das große Ausmaß erst ab einem Betrag von EUR 100.000 erreichen. An dieser Stelle ist die Rechtsprechung nicht konsistent.

Nicht abschließend entschieden ist, wie Mischformen zu behandeln sind (Beispiel: Der Unternehmer, gegen den eine Umsatzsteuerzahllast von EUR 30.000 festzusetzen wäre, erreicht durch eine Kombination von fingierten Vorsteuerbeträgen und verschwiegenen Umsätzen in seiner Erklärung eine Erstattung über EUR 35.000). Handelt es sich um fingierte Vorsteuererstattungen, so soll unabhängig vom Endsaldo die Geltendmachung von EUR 50.000 oder mehr das große Ausmaß erfüllen.¹⁸ M. E. kann eine trennscharfe Abgrenzung in weiteren Fällen nur darauf hinauslaufen, auf die konkrete Höhe der erlangten Auszahlung abzustellen. Beträgt dieser Steuervorteil (beachte die Legaldefinition des

¹⁴ BGH vom 15.12.2011 1 StR 579/11, NJW 2012, 1015.

¹⁵ *Stam*, NSTZ 2013, 144.

¹⁶ In diesem Sinne *Rolletschke/Roth*, wistra 2012, 216; *Ochs/Wargowske*, NZWiSt. 2012, 369, 372.

¹⁷ So auch *Pflaum*, wistra 2012, 376.

¹⁸ BGH vom 25.09.2012 1 StR 407/12, wistra 2013, 67, 68.

§ 370 Abs. 4 S. 2 AO!) mehr als EUR 50.000, dann ist das große Ausmaß erfüllt.¹⁹ In allen anderen Fällen ist auf die Summe von Verkürzung und Vorteilserlangung und auf die Grenze von EUR 100.000 abzustellen.²⁰

Die beschriebenen Unklarheiten sind im Anwendungsbereich der Strafzumessungsregel von § 370 Abs. 3 Nr. 1 AO wenig problematisch. Denn hier hat es der Richter in der Hand, die Ergebnisse auf der 2. oder der 3. Prüfungsebene anzupassen und so im Ergebnis eine den individuellen Verhältnissen angemessene Einzelstrafe festzulegen. Anders ist dies im Bereich der verlängerten Strafverfolgungsverjährung nach § 376 Abs. 1 AO (hierzu sogleich).

5. Sonderfälle Versuch und Vorteilserlangung

Der BGH hat ergänzend entschieden, daß der erweiterte Strafraum des § 370 Abs. 3 AO auch dann angewandt werden darf, wenn lediglich eine versuchte Steuerhinterziehung vorliegt.²¹ Auf Basis der geltenden Rechtsprechung zur Anwendung der Regelbeispiele auf Versuchstaten ist diese Entscheidung konsequent.

Unklar bleibt die genaue Anwendung der definierten Grenzbeträge in den Fällen der Vorteilserlangung. Insbesondere gilt dies für den Erlaß von unzutreffenden Feststellungsbescheiden.

Der 1. Strafsenat hat in einem Beschluß vom 22.11.2012 seine Rechtsprechung gegen Kritik verteidigt, wonach der Erlaß eines zu niedrigen Gewinnfeststellungsbescheids oder die Bekanntgabe eines überhöhten Verlustfeststellungsbescheids die Tatvollendung in der Form eines ungerechtfertigten Steuervorteils herbeiführen sollen.²² In dem betreffenden Verfahren hatte die Verteidigung u. a. geltend gemacht, die Einordnung der Verlustfeststellung als tatbestandlichen Erfolg verstoße gegen die Rechtsprechung des BVerfG,²³ soweit die Beeinträchtigung des staatlichen Vermögens sich nicht konkret beziffern lasse. Der 1. Strafsenat hält diese Bedenken für unberechtigt. Da § 370 AO anders als der Betrug und die Untreue ein Vermögensgefährdungsdelikt beschreibt, könnten die verfassungsrechtlichen Anforderungen an die notwendigen Feststellungen der Vermögensbeeinträchtigung aus dem Bereich der Betrugs- und Untreurechtsprechung nicht übertragen werden.

In diesem Zusammenhang räumt der Senat ein, daß die Anwendung der Rechtsprechung zum großen Ausmaß bei der Steuerverkürzung (also die Grenzbeträge von EUR 50.000 bzw. EUR 100.000) auf die Fallkonstellation der unzutreffenden Feststellungsbescheide Probleme bereitet. Lösbar sind nur die Fallgestaltungen, in denen sich die (vermeintlich tatbestandsmäßigen) Feststellungsbescheide zum Zeitpunkt der richterlichen Beurteilung bereits in konkreten Steuerverkürzungen ausgewirkt haben. Hier können die Grenzbeträge Anwendung finden. In allen anderen Fällen scheidet die Anwendung des Regelbeispiels aus § 370 Abs. 3 Nr. 1 AO m. E. aus. Denn wenn die Vermögensbeeinträchtigung schon dem Grunde nach unklar ist, so daß sie nicht

beifiziert werden kann (Beispiel: Für die GmbH mit einem Körperschaftsteuer-Verlustvortrag von EUR 10 Mio. wird durch unrichtige Angaben eine Erhöhung auf EUR 11 Mio. erlangt, nachfolgend geht die GmbH insolvent und wird gelöscht), kann vom Wortlaut her ein „Steuervorteil in großem Ausmaß“ nicht festgestellt werden.

IV. Auswirkungen auf die Strafverfolgungsverjährung

Ursprünglich betrug die Strafverfolgungsverjährung für alle Taten der Steuerhinterziehung fünf Jahre. Dies entsprach den allgemeinen Vorgaben des StGB. Mit dem JStG 2009 hat der Gesetzgeber die Prinzipien des StGB durchbrochen und die strafrechtliche Verjährung für bestimmte Fälle der Steuerhinterziehung auf zehn Jahre verlängert. Die Neuregelung des § 376 Abs. 1 AO verweist zur Beschreibung der Fälle, für die die verlängerte Verjährung gilt, auf die besonders schweren Fälle des § 370 Abs. 3 AO. Insbesondere greift die verlängerte Verjährung somit für die Fälle, in denen eine Steuerverkürzung oder eine ungerechtfertigte Erlangung von Steuervorteilen „in großem Ausmaß“ eingetreten ist.

1. Übertragung der Grenzbeträge auf § 376 Abs. 1 AO n. F.

Mit dem Verweis des § 376 Abs. 1 AO auf die Strafzumessungsvorschrift des § 370 Abs. 3 AO hat der Gesetzgeber eine „Zwittersvorschrift“ geschaffen, die zu rechtlichen Problemen führt.

Denn § 370 Abs. 3 AO enthält – wie dargestellt – keine Tatbestandsmerkmale im eigentlichen Sinne, sondern lediglich Regelbeispiele, also Merkmale, die die Rechtsfolge des erweiterten Strafraums auslösen können – oder auch nicht. In der Literatur ist umstritten, ob die Regelbeispiele auch im Rahmen der Verjährungsvorschrift nur Indizwirkung entfalten, ob also zusätzlich der besondere Unrechtsgehalt festzustellen ist, um die verlängerte Verjährungsfrist auszulösen, oder ob die Regelbeispiele für § 376 AO wie echte Tatbestandsmerkmale zu lesen sind.²⁴

19 In diesem Sinne auch BGH vom 15.12.2011 1 StR 579/11, NJW 2012, 1015, Tz. 2 d.

20 Irritierend ist im übrigen, daß nach den vom BGH verwendeten Formulierungen bei der EUR 50.000 -Grenze die *Überschreitung* das große Ausmaß erfüllen soll – also eigentlich erst ab EUR 50.001 –, während die obere Grenze mit dem Grenzbetrag von EUR 100.000 selbst überschritten ist.

21 BGH vom 28.07.2010 1 StR 332/10, wistra 2010, 449.

22 BGH vom 22.11.2012 1 StR 537/12, wistra 2012, 199; kritisch zuvor u. a. Wittig, ZIS 2011, 660; Rübenthal, HRRS 2009, 93 sowie Wulf, Stbg. 2011, 418.

23 Vgl. ►► BVerfG vom 23.06.2010 2 BvR 2559/08 zu § 266 StGB („Verschleifungsverbot“), ausführlich hierzu Wittig, ZIS 2011, 660.

24 Vgl. nur Rolletschke in Graf/Jäger/Wittig, Wirtschafts- und Steuerstrafrecht, 2011, § 376 AO Rz. 8, m.w.N.

Zudem wird darüber gestritten, ob für die vor dem 01.01.2008 begangenen Altfälle § 370 Abs. 3 Nr. 1 AO in der Altfassung einschlägig ist, der zusätzlich zum großen Ausmaß das Vorliegen von grobem Eigennutz verlangte.

Der BGH hat sich in einem Beschluß vom 05.03.2013 mit diesen Fragen auseinandergesetzt. Nach Auffassung des BGH sind alle Merkmale des § 370 Abs. 3 Nr. 1 – 5 AO durch den Verweis aus § 376 Abs. 1 AO wie echte Tatbestandsmerkmale zu lesen. Die verlängerte Verjährung greift, sobald diese Merkmale erfüllt sind und ohne daß es darauf ankommt, ob es sich (strafzumessungsrechtlich) wirklich um einen besonders schweren Fall handelt. Zudem sei auch für die Altfälle bei der Prüfung der verlängerten Verfolgungsverjährung auf § 370 Abs. 3 AO in seiner geltenden Fassung abzustellen, ein Handeln aus grobem Eigennutz sei nicht erforderlich.²⁵ In dem konkreten Revisionsverfahren führte dies dazu, daß die im März 2006 vollendete Umsatzsteuerhinterziehung mit einer Steuerverkürzung von rund EUR 130.000 als Hinterziehung „in großem Ausmaß“ unter die verlängerte Strafverfolgungsverjährung fiel, obwohl das Landgericht nicht von dem erweiterten Strafraum des § 370 Abs. 3 Nr. 1 AO a.F. ausgegangen war.

Die Entscheidung zeigt, daß der Senat § 376 Abs. 1 i.V.m. § 370 Abs. 3 AO wie eine verselbständigte Norm liest, in deren Rahmen die Merkmale der Regelbeispiele zu echten Tatbestandsmerkmalen umqualifiziert werden. Diese Interpretation ist denkbar, allerdings kollidiert sie in gewisser Weise mit dem Wortlaut, der die verlängerte Verjährung für die „in § 370 Abs. 3 S. 2 Nr. 1 bis 5 genannten Fälle besonders schwerer Steuerhinterziehung“ anordnet.

Ohne dies weiter zu begründen, stellt der 1. Strafsenat auf den Umfang der Verkürzung von mehr als EUR 100.000 ab, um das Vorliegen des großen Ausmaßes zu begründen. Man wird also wohl davon ausgehen dürfen, daß die Recht-

sprechung zur Auslegung des Regelbeispiels auf die Verjährungsvorschrift zu übertragen ist. Damit werden dann aber auch die (oben geschilderten) Abgrenzungsprobleme auf § 376 AO übertragen. Dies stellt m.E. ein Problem dar. Denn die Verjährung der Tat muß sich unmittelbar auf der Grundlage des Gesetzes bestimmen und ermitteln lassen. Hier darf kein Spielraum des Richters wie in den Fällen der Strafzumessung bestehen.

Der 1. Strafsenat begnügt sich insoweit mit der apodiktischen Bemerkung, die typisierende Anknüpfung des § 376 AO an die Regelbeispiele der besonders schweren Fälle sei „verfassungsrechtlich unbedenklich“. Begründet wird dies nicht. Damit bleibt das Problem virulent.

2. Zeitlicher Anwendungsbereich

§ 376 Abs. 1 AO n.F. ist am 25.12.2008 in Kraft getreten. Für alle Taten, für die vor diesem Tag (also bis zum 24.12.2008) Verjährung eingetreten ist, bleibt es beim alten Recht: Abgeschlossene Fälle, für die das Strafverfolgungshindernis einmal eingetreten ist, werden nicht wieder „eröffnet“ (vgl. Art. 97 § 23 EGAO).

In der Fallbearbeitung empfiehlt es sich, so vorzugehen, daß man prüft, wann die „alte“ fünfjährige Frist abgelaufen ist. Ist dies bis zum 24.12.2008 der Fall, dann findet das neue Recht keine Anwendung. Die Tat ist verjährt.

Ist dies nicht der Fall, dann kommt es darauf an, ob die Merkmale der „neuen“, verlängerten Frist greifen. In diesen Fällen kommt es dann auf die Prüfung nach Maßgabe der geschilderten neueren Rechtsprechung des BGH an.

25 ►► BGH vom 05.03.2013 1 StR 73/13, PStR 2013, 136.



Die rechtlichen und steuerlichen Wesensmerkmale der verschiedenen Gesellschaftsformen

Vergleichende Tabellen

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

2010, 20. Auflage, 96 Seiten, € 16,80

ISBN 978-3-415-04375-6

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

BOORBERG

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

SZ0813

Die Auswirkungen des geplanten § 15 AStG-E nach dem JStG 2013 (Teil 2)

Daniel Dinkgraeve, LL.M. / EMBA, Rechtsanwalt/Fachanwalt für Steuerrecht, Kanzlei Dinkgraeve, München¹

Anfang Juli 2013 wurden die in dieser Artikelserie besprochenen Neuerungen in Art. 6 Nr. 4 Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz in der Form unverändert rückwirkend zum 01.01.2013 vom Bundesrat und Bundestag beschlossen, wie sie bisher im Entwurf eines JStG 2013 in Art. 5 enthalten waren. Der Einheitlichkeit der Artikelserie halber wurde die bisherige Bezeichnung der Neufassung mit „AStG-E“ beibehalten, damit ist also die seit Anfang Juli verabschiedete Fassung (AStG n.F.) gemeint.

2.1.5 Einkünftezuordnung § 15 Abs. 8 AStG-E

Da nach § 15 Abs. 1 S. 1 AStG-E die Einkünfte der ausländischen Familienstiftung bei möglichen Zurechnungsadressaten zuzurechnen sind, ergibt sich die Notwendigkeit festzulegen, welche Einkunftsart beim Zurechnungsadressaten betroffen ist. In § 15 Abs. 8 AStG-E ist deshalb zunächst festgelegt, daß die gesamten Einkünfte der Stiftung im Wege einer fiktiven Vollausschüttung nur einer Einkunftsart beim Zurechnungsadressaten zuzurechnen sind.² Ferner ist eine Differenzierung vorgesehen, ob es sich beim Zurechnungsempfänger um ein Körperschaftsteuersubjekt handelt oder nicht (§ 15 Abs. 8 S. 1 AStG-E). Innerhalb dieser beiden grundsätzlichen Möglichkeiten wird zudem hinsichtlich der genauen Ausprägung der jeweiligen Zurechnung stärker differenziert.

2.1.5.1 Unmittelbarer Bezug zuzurechnender Einkünfte

§ 15 Abs. 8 AStG-E macht die Anwendung einer Reihe von dort genannten Vergünstigungen im Zusammenhang mit der Einkünftezurechnung an den Zurechnungsadressaten in beiden Grundfällen (Einkommensteuersubjekt/Körperschaftsteuersubjekt) davon abhängig, daß die jeweilige Vergünstigung dem jeweiligen Zurechnungsempfänger auch dann zur Verfügung stünde, wenn die zuzurechnenden Einkünfte von jenem unmittelbar bezogen würden. Dies kann nicht zuletzt genau aus solchen Gründen nicht der Fall sein, die in den §§ 7-14 AStG für den Fall niedergelegt sind, in denen der Zurechnungsempfänger bei gedanklicher Ausklammerung der ausländischen Familienstiftung unmittelbar an einer ausländischen Zwischengesellschaft i.S.d. § 7 AStG ohne aktive Einkünfte beteiligt wäre. Dann nämlich griffe regelmäßig § 10 Abs. 2 S. 3 sowie Abs. 3 S. 4 AStG, die die Anwendbarkeit der § 3 Nr. 40 S. 1d EStG, § 32d EStG sowie § 8b Abs. 1 und 2 KStG ausschließen.

2.1.5.2 Einkommensteuerpflichtige

Ermittelt der Zurechnungsadressat seine Einkünfte nicht nach dem KStG, so werden die zuzurechnenden Einkünfte der ausländischen Familienstiftung dem Zurechnungsempfänger nach § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG zugeordnet, was sich

bei tatsächlichen Zuwendungen der ausländischen Familienstiftung ohnehin schon aus § 20 Abs. 1 Nr. 9 S. 2 EStG ergibt und insoweit konsequent ist.

2.1.5.2.1 Einschränkung durch § 20 Abs. 8 EStG

Da § 15 Abs. 8 S. 2 AStG-E auch die Geltung der Subsidiaritätsklausel des § 20 Abs. 8 EStG ausdrücklich anordnet, ist jedoch bei der Zurechnung der Einkünfte der ausländischen Familienstiftung zunächst beim Zurechnungsempfänger zu prüfen, ob die entsprechende Einkünftequelle nicht den Gewinneinkünften nach § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 1-3 EStG oder den Einkünften aus Vermietung im Sinne des § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 6. EStG vorrangig zuzuordnen ist. Dies dürfte praktisch nur dann von Relevanz sein, wenn Zurechnungsadressat der Einkünfte der ausländischen Familienstiftung eine Personengesellschaft ist. Selbiges muß wegen § 20 Abs. 8 EStG auch für tatsächliche Zuwendungen der ausländischen Familienstiftung an entsprechende Destinatäre gelten. Der Verweis auf § 20 Abs. 8 EStG wird von der bisher erschienenen Literatur durchaus sehr kritisch gesehen, insbesondere wird eingewendet, daß der tatsächliche Anwendungsbereich dieser Verweisung sehr eng begrenzt sein dürfte.³ Zur Begründung wird insoweit angeführt, daß die Stellung als Zurechnungsadressat (Stifter, Bezugs-/Anfallsberechtigter) regelmäßig privater Natur sei,⁴ jedenfalls aber Bezugs- oder Anfallsberechtigung gerade kein Wirtschaftsgut darstelle, welches dem Betriebs- oder Privatvermögen oder einer Einkunftsart zugeordnet/-gerechnet werden könnte, so daß eine Anwendung des § 20 Abs. 8 EStG nur in Frage käme, soweit Zurechnungsadressat eine gewerblich geprägte oder infizierte Personengesellschaft sei.⁵ Die geäußerte Kritik ist in Hinsicht auf die vermutlich tatsächlich äußerst seltenen Fälle der Anwendbarkeit des § 20 Abs. 8 EStG nicht ohne Berechtigung, jedoch muß sicherlich auch bedacht werden, daß es zum Beispiel dem Stifter vollkommen freisteht, als Bezugsberechtigten seiner Stiftung eine in Deutschland ansässige Personengesellschaft zu benennen. Damit würde zwar die Tatsache der Bezugsberechtigung noch immer kein Wirtschaftsgut für die betreffende Personengesellschaft, die Einkünfte der ausländischen Familienstiftung würden der betreffenden Personengesell-

1 Der Beitrag ergänzt den Aufsatz des Autors in [steueranwaltsmagazin](#) 2013, 105 ff.

2 Vgl. *Kirchhain*, a. a. O., S. 603.

3 Vgl. z. B. *Kirchhain*, a. a. O., S. 603; *Wenz/Linn* in Haase, a. a. O., § 15, Rz. 176.

4 Vgl. *Wenz/Linn* in Haase, a. a. O., § 15, Rz. 176.

5 Vgl. *Kirchhain*, a. a. O., S. 603.

schaft als Bezugsberechtigten jedoch gleichwohl nach § 15 Abs. 1 S. 1 AStG-E zugerechnet, weil zum Beispiel die Qualität als Wirtschaftsgut für den Zurechnungsadressaten vom Gesetzgeber in § 15 Abs. 1 S. 1 AStG-E nicht als Kriterium herangezogen wurde. Der Gesetzgeber hat § 20 Abs. 8 EStG augenscheinlich zur konsequenten Mißbrauchsabwehr in Stellung gebracht, damit wie auch an anderen Stellen eine Besteuerung der Einkünfte der ausländischen Familienstiftung auf der Ebene des Zurechnungsadressaten stattfindet, die derjenigen Besteuerung gleicht, die bei einer direkten Beteiligung des Zurechnungsadressaten an der Einkommensquelle gegeben wäre (§ 15 Abs. 8 S. 2 Halbsatz 2 AStG-E).⁶ Vermieden werden soll also durch die Einbeziehung des § 20 Abs. 8 EStG zum Beispiel die Umgehung der Tarifbesteuerung von Einkünften aus Gewerbebetrieb durch Umqualifizierung in Kapitalerträge und Anwendung der Abgeltungssteuer nach § 32d EStG.

2.1.5.2.2 Anwendbarkeit des § 32d EStG

§ 15 Abs. 8 S. 2 Halbsatz 2 AStG-E ordnet zudem an, daß die Anwendung der besonderen Tarifvorschrift der Abgeltungssteuer nach § 32d EStG nur dann erfolgen darf, wenn der Zurechnungsadressat nach § 15 Abs. 1 S. 1 AStG-E bei unmittelbarem Bezug der betreffenden Einkünfte von dieser besonderen Tarifvorschrift Gebrauch machen könnte (s.o.). Auch diese Regelung dient der Mißbrauchsbekämpfung, da so sichergestellt wird, daß die im Zweifel im Vergleich zur tariflichen Einkommensteuer günstigere Abgeltungssteuer nur zur Anwendung kommt, wenn dies auch ohne Zwischenschaltung einer ausländischen Familienstiftung möglich wäre, um dadurch eine günstigere Besteuerung von insbesondere gewerblichen Einkünften zu verhindern. Ist hingegen § 32d EStG anwendbar, wäre gemäß § 32d Abs. 3 S. 1 und 5 EStG eine im Ausland entrichtete, der deutschen Einkommensteuer entsprechende Quellensteuer auf die in Deutschland zu zahlende Abgeltungssteuer anzurechnen, was jedoch nach § 32d Abs. 5 S. 3 EStG nicht zu einem die Abgeltungssteuerverpflichtung des deutschen Steuerpflichtigen übersteigenden, und damit mit tariflicher Einkommensteuer verrechenbaren Steuerüberhang führen kann. Die per country limitation gilt hingegen auch in diesem Falle nicht.⁷

Fraglich könnte hingegen sein, ob § 32d Abs. 2 S. 1 Nr. 1 b) EStG bei der Ermittlung des Zurechnungsbetrages für den Zurechnungsempfänger zu dessen Lasten (Ausschluß der Abgeltungssteuer) eingreift in dem Falle, daß die ausländische Familienstiftung Zinseinkünfte aus einem Darlehen an eine Gesellschaft bezieht, an der die ausländische Familienstiftung zu mindestens 10% beteiligt ist.⁸ Würde der Zurechnungsempfänger die Zinseinnahmen direkt erhalten, wäre § 32d EStG anwendbar, denn er selber ist ja nicht zu 10% an der Schuldnerin der Zinsen beteiligt; beteiligt ist und bleibt ja ausschließlich die ausländische Familienstiftung.

Die ferner mangels Verweis in § 15 Abs. 8 AStG-E auf § 3 Nr. 40 S. 2 EStG aufgeworfene Frage⁹, ob bei Dividenden

vorrangig das Teileinkünfteverfahren oder die Abgeltungssteuer anzuwenden ist, stellt sich alleine schon deshalb nicht, weil der in § 15 Abs. 8 S. 2 Halbsatz 1 AStG-E verankerte Verweis auf § 20 Abs. 8 EStG dafür Sorge trägt, daß Dividendeneinkünfte nur dann tatsächlich der Abgeltungssteuer unterliegen (und damit denknötwendig wegen § 3 Nr. 40 S. 2 EStG i.V.m. § 20 Abs. 8 EStG nicht den Teileinkünfteverfahren), wenn Gewinneinkünfte nach § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 1-3 EStG nicht vorliegen.

Auch hinsichtlich der Anwendung von § 20 Abs. 9 S. 1 Halbsatz 2 EStG¹⁰ ist festzustellen, daß dieser nur dann Platz greifen kann, wenn § 20 Abs. 8 EStG die Einkünfte den Einkünften aus Kapitalvermögen nach § 20 zuordnet und damit der § 32d EStG anwendbar ist. Somit sind die tatsächlichen Werbungskosten, die dem Zurechnungsempfänger im Zusammenhang mit den ihm zugerechneten Einkünften der ausländischen Familienstiftung entstehen, nicht abziehbar, wenn diese Einkünfte solche im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG sind.

2.1.5.2.3 Einschränkung durch § 3 Nr. 40 S. 1d EStG

Warum § 15 Abs. 8 S. 2 Halbsatz 2 AStG-E nur auf § 3 Nr. 40 S. 1d EStG verweist und nicht auch auf die Buchstaben a-c, erscheint merkwürdig.¹¹ Die Gesetzesbegründung schweigt dazu.¹² Möglich wäre es, daß der Gesetzgeber die Behandlung der zuzurechnenden Einkünfte der ausländischen Familienstiftung der Behandlung des Hinzurechnungsbetrags in § 10 Abs. 2 S. 3 AStG angleichen wollte. Andererseits könnte man aus der Tatsache, daß in diesem Zusammenhang nur auf § 3 Nr. 40 S. 1d EStG Bezug genommen wird, dahingehend deuten, daß die Anwendung der Buchstaben a-c uneingeschränkt stattfindet, also ohne daß es der Fiktion des unmittelbaren Bezugs bedürfte. *Kirchhain* hält den Verweis auf § 3 Nr. 40 S. 1d EStG in konsequenter Fortführung seiner Ansicht zu § 20 Abs. 8 EStG für überflüssig, da er ebenso ins Leere gehe.¹³ *Wenz/Linn* hingegen deuten den Verweis lediglich auf Buchstabe d dahingehend, daß die Buchstaben a-c gänzlich unanwendbar seien mit der Konsequenz, daß zum Beispiel im Falle der Veräußerung einer wesentlichen Beteiligung nach § 17 EStG eine Anwendung des Teileinkünfteverfahrens gänzlich ausgeschlossen sei. Diese Ansicht deckt sich jedoch nicht mit dem Gesetzeswortlaut, denn zum einen geht es in § 15 Abs. 8 AStG-E nicht um die Einkünftermittlung der Stiftung selbst, sondern darum,

6 Vgl. auch die Gesetzesbegründung in BR-Drs. 302/12 S. 111 unter „Zu Buchstabe d: (...) Absatz 8 – neu –“ Satz 2.

7 Vgl. *Kirchhain*, a. a. O., S. 603.

8 Vgl. *Wenz/Linn* in Haase, a. a. O., § 15, Rz. 179.

9 Vgl. *Wenz/Linn* in Haase, a. a. O., § 15, Rz. 179.

10 Vgl. *Wenz/Linn* in Haase, a. a. O., § 15, Rz. 179.

11 Vgl. *Wenz/Linn* in Haase, a. a. O., § 15, Rz. 177.

12 Vgl. BR-Drs. 302/12, S. 111.

13 Vgl. *Kirchhain*, a. a. O., S. 603-604.

bei welcher Einkunftsart und inwieweit die auf Ebene der Stiftung festgestellten Einkünfte dem Zurechnungsadressaten zugerechnet werden. Es findet sich zudem auch in § 15 Abs. 7 (Einkünftermittlung der Stiftung selbst) und den danach ebenfalls anwendbaren Vorschriften zur Einkünftermittlung des KStG und des EStG sowie des § 10 Abs. 3 AStG kein Hinweis darauf, daß das Teileinkünfteverfahren bei zum Beispiel dem Verkauf einer wesentlichen Beteiligung im Sinne des § 17 EStG auf Ebene der Stiftung nicht anwendbar sein sollte. Zudem ist § 15 Abs. 8 S. 1 und 2 AStG-E tatsächlich nirgendwo zu entnehmen, daß § 3 Nr. 40 Satz 1 a-c EStG gänzlich unanwendbar sein sollen, es wird lediglich in § 15 Abs. 8 S. 2 Halbsatz 2 AStG-E angeordnet, daß § 3 Nr. 40 S. 1d EStG nur insoweit anzuwenden ist, als diese Vorschrift bei unmittelbarem Bezug der zuzurechnenden Einkünfte durch den Zurechnungsadressaten anzuwenden wäre. Wird aber nur die Anwendung dieser einen aus einer Reihe von weiteren Vorschriften des § 3 Nr. 40 S. 1 EStG an besondere Bedingungen geknüpft, so deutet das eher darauf hin, daß die übrigen Bestimmungen vorbehaltlos Anwendung finden. Hilfreich für die korrekte Ermittlung des dem Zurechnungsempfänger zuzurechnenden Einkünftebetrages wäre aber sicherlich eine Klarstellung im Gesetz oder in der Gesetzesbegründung gewesen, die jetzt nach Beschluß der Gesetzesänderung zumindest im Erlaßwege durch die Finanzverwaltung erfolgen sollte.

2.1.5.3 Körperschaftsteuerpflichtige

§ 15 Abs. 8 S. 3 AStG-E ordnet für körperschaftsteuerpflichtige Zurechnungsadressaten an, daß § 8 Abs. 2 des KStG fortgilt, so daß die der Körperschaft zuzurechnenden Einkünfte der ausländischen Familienstiftung stets solche aus Gewerbebetrieb i.S.d. § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG sind. Auch bei Körperschaften ordnet der Gesetzgeber in § 15 Abs. 8 S. 3 Halbsatz 2 AStG-E an, daß die Vergünstigungen des § 8b Abs. 1 und 2 KStG nur insoweit zu Gunsten der Körperschaft anzuwenden sind, als diese Vorschriften bei unmittelbarem Bezug der zuzurechnenden Einkünfte durch den Zurechnungsadressaten anzuwenden wären. Es ergibt sich also dieselbe Problematik im Zusammenhang mit dem fiktiven unmittelbaren Bezug der zuzurechnenden Einkünfte, die bereits oben dargelegt wurde.

2.1.6 Zwischengesellschaften gem. § 15 Abs. 9 AStG-E

Die Einbeziehung von Zwischengesellschaften i.S.d. §§ 7-14 AStG schließt eine gesetzliche Lücke, die bisher lediglich von der Verwaltung in Tz. 15.5.3 der Grundsätze zur Anwendung des Außensteuergesetzes¹⁴ (Anwendungserlaß vom Außensteuergesetz [AEASTG]) geregelt und damit mit Aussicht auf Erfolg gerichtlich angreifbar war. Die Neuregelung führt dazu, daß die niedrig besteuerten passiven Einkünfte einer Zwischengesellschaft i.S.d. §§ 7-14 AStG, an der die ausländische Familienstiftung beteiligt ist, entsprechend der kapitalmäßigen Beteiligungsquote zugerechnet werden.¹⁵ Wegen der Anwendbarkeit des § 14 AStG

kann die Zwischenschaltung weiterer (nachgeschalteter) Zwischengesellschaften die Erhöhung des Zurechnungsbetrags nicht verhindern.¹⁶ Der aufgrund der Verweisung zu §§ 7-14 AStG ebenfalls anwendbare § 12 Abs. 1 S. 1 AStG führt zudem dazu, daß der Zurechnungsadressat die ausländischen Quellensteuern sowie inländische Abzugssteuern, die auf den Zurechnungsbetrag entfallen, auf die deutsche Körperschaftsteuer-/Einkommensteuerschuld anrechnen darf.¹⁷

2.1.6.1 Maßgebliche Beteiligungsquote

Der pauschale Verweis auf die §§ 7-14 AStG läßt unweigerlich die Frage aufkommen, inwieweit die in § 7 Abs. 1, 2 und 6 AStG festgelegten Quoten zusätzlich zu dem Regelungsgehalt des § 15 Abs. 9 S. 1 AStG-E bei der Eingrenzung des Anwendungsbereichs der Vorschrift zu berücksichtigen sind. Bemerkenswert ist zunächst, daß anders als bei den § 7 Abs. 1 AStG für die Frage, ob eine Zurechnung dem Grunde nach stattfindet, im Gesetzestext selbst nicht darauf abgestellt wird, daß die Beteiligung eine bestimmte Größenordnung erreicht; es reicht demgegenüber irgendeine Beteiligung, sei diese auch noch so klein.¹⁸ Erst auf der Rechtsfolgenseite (Einkünftezurechnung) wird eine entsprechende Anwendung der §§ 7-14 AStG angeordnet. Die Gesetzesbegründung¹⁹ hingegen weist ausdrücklich darauf hin, daß die Einkünfte der entsprechenden Gesellschaft zuzurechnen sind, wenn die ausländische Familienstiftung an einer ausländischen Gesellschaft i.S.d. § 7 AStG beteiligt ist, was unweigerlich die zwingende Berücksichtigung der in diesem Paragraphen genannten Beteiligungs-/Stimmrechtsquoten schon bei der Frage anordnet, ob Abs. 9 überhaupt Platz greift. Auch in diesem Zusammenhang scheint die Frage angebracht, warum die Gesetzesbegründung Fragen aufwirft und Rechtsunsicherheit erzeugt, die der Gesetzestext selbst nicht hervorgerufen hätte. Ob eine Zurechnung von thesaurierten Einkünften der Zwischengesellschaft zur ausländischen Familienstiftung und damit eine Zurechnung der Einkünfte der ausländischen Familienstiftung nach § 15 Abs. 1 AStG-E an einen Zurechnungsadressaten also tatsächlich nur möglich ist, wenn eine auch quotenmäßig qualifizierte Beteiligung der ausländischen Familienstiftung an der ausländischen Gesellschaft gegeben ist,²⁰ wird sich erst noch zeigen.

14 Vgl. BMF-Schreiben, BStBl I 2004, Sondernummer 1; Handbuch des Steuerrechts 2009, B. 2.5, S. 599.

15 Vgl. Kirchhain, a.a.O., S. 604; Wenz/Linn in Haase, a.a.O., § 15, Rz. 182.

16 Vgl. Kirchhain, a.a.O., S. 605.

17 Vgl. Kirchhain, a.a.O., S. 605.

18 Vgl. Kraft, Gerhard und Schulz, Alexander, Zwischengesellschaften im Kontext ausländischer Familienstiftungen – Entwicklungen durch das Jahressteuergesetz 2013, IStR 2012, S. 897, S. 899/900.

19 Vgl. BR-Drs. 302/12, S. 111, letzter Absatz Satz 2.

20 Vgl. Kraft/Moser/Gebhardt, a.a.O., S. 1777.

2.1.6.2 Unbeschränkte Steuerpflicht in Deutschland

Die Anwendbarkeit der §§ 7-14 AStG setzt nach § 7 Abs. 1 AStG eigentlich zwingend voraus, daß die ausländische Gesellschaft von in Deutschland unbeschränkt Steuerpflichtigen beherrscht wird. Diese Voraussetzung kann und wird eine ausländische Familienstiftung nie erfüllen, sonst wäre es ja keine ausländische Familienstiftung gemäß § 15 Abs. 1 S. 1 AStG und AStG-E. Insoweit wird man wohl erheblich vom Wortlaut des § 7 Abs. 1 AStG abstrahieren müssen²¹, damit eine Anwendbarkeit der §§ 7-14 AStG nicht direkt ausscheidet. Der Wortlaut des § 15 Abs. 9 S. 1 AStG-E läßt es zudem zu, zu argumentieren, daß hinsichtlich der Beteiligung selbst (dem Grunde nach) § 15 Abs. 9 S. 1 Teil 1 (bis „beteiligt“) eine abschließende Regelung trifft, und daß die §§ 7-14 AStG nur hinsichtlich der Einkünfte der Gesellschaft und deren Ermittlung in entsprechender Anwendung gelten sollen. Dem kann aber mit Recht erneut die Gesetzesbegründung²² entgegengehalten werden, die ausdrücklich die Beteiligung an einer Gesellschaft i. S. d. § 7 AStG enthält. Eine Klarstellung durch den Gesetzgeber wäre insoweit unabdingbar gewesen, ist jedoch unterblieben.

2.1.6.3 Qualität der Einkünfte der Zwischengesellschaft

Ebenfalls aufgrund der pauschalen Verweisung auf die §§ 7-14 AStG stellt sich die Frage, ob nur passive, niedrig besteuerte Einkünfte der Zwischengesellschaft der ausländischen Familienstiftung zugerechnet werden, oder ob der Zurechnung an die ausländische Familienstiftung auch solche Einkünfte der Zwischengesellschaft unterliegen, die als aktiv und hoch besteuerte Einkünfte zu qualifizieren sind. Rechtssystematisch stellt sich also die Frage, ob die entsprechende Verweisung in § 15 Abs. 9 S. 1 AStG-E lediglich als Rechtsfolgeverweisung oder als Rechtsgrundverweisung zu werten ist. Für ersteres spricht, daß § 15 keine Differenzierung zwischen aktiven und passiven Einkünften kennt.²³ Andererseits folgt aus der Verweisung auf die §§ 7-14 AStG, daß § 8 Abs. 1 und § 10 Abs. 1 i.V.m. § 7 Abs. 1 AStG anzuwenden sind mit der Folge, daß grundsätzlich nur passiv und niedrig besteuerte Einkünfte der Zwischengesellschaft zugerechnet werden können.²⁴ Für diese Ansicht sprechen neben der Gesetzesbegründung²⁵, nach der eine Umgehung der Hinzurechnungsbesteuerung durch Zwischenschaltung einer ausländischen Familienstiftung vermieden werden soll, auch und insbesondere Sinn und Zweck der Hinzurechnungsbesteuerung, die gerade nicht darauf abzielt, sämtliche Einkünfte einer Zwischengesellschaft zuzurechnen, sondern nur diejenigen Einkünfte, die eben als passiv und/oder niedrig besteuert anzusehen sind.²⁶ Im Ergebnis sprechen die besseren Argumente dafür, daß es sich um eine Rechtsgrundverweisung handelt.

2.1.6.4 Umfang der Zurechnung

Auch hinsichtlich des Umfangs der Zurechnung ist § 15 Abs. 9 AStG-E nicht konsequent formuliert. Einerseits wird der ausländischen Familienstiftung derjenige Teil der Einkünfte der Zwischengesellschaft zugeordnet, der auf die Beteiligung der Stiftung an dem Kapital der Gesellschaft ent-

fällt. Andererseits verweist § 15 Abs. 9 AStG-E jedoch auf die §§ 7-14 AStG und damit auch § 7 Abs. 5 AStG, wonach bei entsprechender Sachverhaltskonstellation gerade nicht der Anteil am Nennkapital der Zwischengesellschaft relevant ist. Offenbar hat der Gesetzgeber im Zusammenhang mit § 7 AStG erkannt, daß eine Ausrichtung der Vorschrift nur an der Beteiligung am Nennkapital durch inkongruente oder disquotale Gewinnverteilungsmechanismen einfach unterlaufen werden kann, obwohl die Zwischengesellschaft aufgrund des Rechtstypenvergleichs für deutsche steuerliche Zwecke als Kapitalgesellschaft anzusehen ist.²⁷ Nachdem die Beteiligung am Nennkapital in § 15 Abs. 9 S. 1 AStG ausdrücklich normiert ist und die §§ 7-14 AStG-E nur entsprechend anzuwenden sind, muß man wohl von einem Vorrang der Beteiligung am Nennkapital ausgehen.²⁸ Auch in diesem Zusammenhang ist festzustellen, daß weniger in dem Sinne mehr gewesen wäre, als die Erwähnung der Beteiligung am Nennkapital in § 15 Abs. 9 S. 1 AStG-E vor dem Hintergrund des ja über die entsprechende Verweisung anwendbaren § 7 Abs. 5 AStG noch nicht einmal notwendig gewesen wäre. Der Gesetzgeber hat dadurch für Steuerpflichtige die Möglichkeit geschaffen, durch inkongruente Gewinnverteilungsabrede die Anwendung des § 15 Abs. 9 AStG-E zu unterlaufen.²⁹

2.1.6.5 Verschonungsregel bei erfolgter Zurechnung

Haben hingegen bereits Einkünfte einer ausländischen Zwischengesellschaft den Hinzurechnungsbetrag nach § 15 Abs. 1 S. 1 AStG-E durch entsprechende Anwendung der §§ 7-14 erhöht, so werden spätere Gewinnausschüttungen der betreffenden Zwischengesellschaft an die ausländische Familienstiftung nach § 15 Abs. 9 S. 2 AStG-E nicht noch einmal zugerechnet.³⁰ Voraussetzung ist jedoch, daß der Steuerpflichtige den Nachweis erbringt³¹, daß der Betrag der bisher zugerechneten Einkünfte abzüglich der bisherigen späteren Gewinnausschüttungen nicht niedriger ist, als die aktuell zu bewertende Gewinnausschüttung.

21 Vgl. Kraft/Moser/Gebhardt, a. a. O., S. 1777.

22 Vgl. BR-Drs. 302/12, S. 111 letzter Absatz Satz 2.

23 Vgl. Kraft/Moser/Gebhardt, a. a. O., S. 1777.

24 Vgl. Kraft/Moser/Gebhardt, a. a. O., S. 1777.

25 Vgl. BR-Drs. 302/12, S. 112, erster Absatz Satz 3.

26 Vgl. Kraft/Moser/Gebhardt, a. a. O., S. 1777.

27 Vgl. Kraft/Moser/Gebhardt, a. a. O., S. 1778.

28 Vgl. Kraft/Moser/Gebhardt, a. a. O., S. 1778.

29 Vgl. Kraft/Moser/Gebhardt, a. a. O., S. 1778 und Kraft/Schulz, a. a. O., S. 901.

30 Vgl. Kirchhain, a. a. O., S. 606.

31 Vgl. BR-Drs. 302/12, S. 112, Abs. 2.

2.1.6.5.1 Nachweisproblematik

Über Art und Umfang dieses Nachweises sowie seine zeitliche/historische Gültigkeit schweigt sich das Gesetz und auch die Gesetzesbegründung aus. Insbesondere ist nicht vorgesehen, daß eine entsprechende gesonderte Feststellung der zuzurechnenden Einkünfte sowie der Gewinnausschüttungen ggf. sogar von Amts wegen zu erfolgen hat. *Kraft/Schulz* geben zu bedenken, daß es den Bezugsberechtigten ggf. mangels Kenntnis der Vergangenheit schlicht häufig nicht möglich sein wird, den die nochmalige Besteuerung vermeidenden Beweis zu führen.³² Vielmehr ist der Gesetzesbegründung³³ nur zu entnehmen, daß der Steuerpflichtige mangels anderweitiger Möglichkeit der Finanzverwaltung für den Nachweis Sorge zu tragen hat. Vor dem Hintergrund der erhöhten Mitwirkungspflichten bei Auslandssachverhalten insbesondere wegen § 90 Abs. 2 AO und der ansonsten regelmäßig erwachsenden Schätzbefugnis der Finanzverwaltung nach § 162 Abs. 2 AO kann einem betroffenen Steuerpflichtigen nur dringend geraten werden, jedweden Nachweis im Original auch weit über die üblichen Festsetzungsfristen nach § 169 AO aufzubewahren. Um zumindest eine gewisse Rechtssicherheit für betroffene Steuerpflichtige zu erreichen, wäre eine Regelung des Gesetzgebers, die die Finanzverwaltung zur jährlichen verbindlichen Feststellung der maßgeblichen Beträge zumindest auf Antrag des Steuerpflichtigen verpflichtet, jedenfalls zu begrüßen gewesen. Auch könnte in Erwägung gezogen werden eine ähnliche Regelung wie diejenige einzuführen, die für das Führen der Kapitalkonten der Gesellschafter einer Personengesellschaft ohnehin im Rahmen der e-Bilanz vorgesehen ist.

2.1.6.5.2 Nichtbesteuerung trotz Einkünftezurechnung

Nicht ersichtlich ist hingegen, ob die Verschonungsregel für tatsächliche Gewinnausschüttungen auch dann gilt, wenn die der Gewinnausschüttung zugrundeliegenden Einkünfte zwar in der Vergangenheit den Zurechnungsbeitrag bei der ausländischen Familienstiftung und damit bei dem in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtigen Zurechnungsadressaten erhöht haben, wegen der Anwendbarkeit des § 8b KStG aber zum Beispiel zu 95% steuerfrei vom Zurechnungsadressaten versteuert werden konnten und aufgrund eines Wechsels des Zurechnungsadressaten wegen Anordnung in der Stiftungsurkunde von der bisherigen Körperschaft zu einer natürlichen Person nunmehr eigentlich eine Versteuerung zumindest nach §§ 20 Abs. 1 Nr. 9, 32d EStG stattfinden müßte. *Kirchhain* weist im Zusammenhang mit § 15 Abs. 11 AStG-E allerdings darauf hin, daß der Dispens unabhängig davon gilt, ob der zugewendete Betrag infolge einer Zurechnung nach § 15 AStG tatsächlich zu einer Steuerbelastung geführt hat.³⁴

2.1.7 Mehrstöckige Stiftungen gem. § 15 Abs. 10 AStG-E

§ 15 Abs. 10 AStG-E soll verhindern, daß durch Zwischenschaltung einer weiteren ausländischen Familienstiftung doch eine Abschirmwirkung hinsichtlich der Einkünfte ein-

treten kann. Anders als bei Zwischengesellschaften wird jedoch hier richtigerweise nicht auf Beteiligungsquoten abgestellt, sondern darauf, ob die ausländische Familienstiftung selbst und die in § 15 Abs. 2 und 3 AStG genannten Bezugs- und Anfallsberechtigten zu mehr als der Hälfte gemeinsam unmittelbar oder mittelbar berechtigt sind. Die Stoßrichtung der Vorschrift entspricht also weitestgehend dem § 14 AStG.³⁵ Ausweislich des Wortlauts des § 15 Abs. 10 AStG-E ist es offenbar für die Qualifizierung als andere ausländische Stiftung nicht relevant, wer diese Stiftung errichtet hat, denn es wird ausschließlich auf die Bezugs- und Anfallsberechtigten abgestellt.³⁶

2.1.7.1 Entfallen der Zurechnung

Die Zurechnung entfällt hingegen, wenn die zwischengeschaltete Stiftung die Voraussetzung des § 15 Abs. 6 AStG-E erfüllt, vgl. § 15 Abs. 10 Satz 1 AStG-E. Ebenfalls müßte die Zurechnung entfallen, wenn die Einkünfte der Unterstiftung nicht wegen § 39 AO jemand anderen zuzuordnen sind³⁷, weil § 39 AO auch *lex specialis* zu § 15 Abs. 10 AStG-E sein muß. Ferner können durch die momentane Regelung solche mehrstöckigen Stiftungsstrukturen nicht in den Anwendungsbereich des § 15 AStG-E einbezogen werden, bei denen eine Unterstiftung zu weniger als 50% der Versorgung zum Beispiel von Familienmitgliedern dient und zu mehr als 50% eine zweite Stiftung bezugs-/anfallsberechtigt ist, die nicht als ausländische Familienstiftung anzusehen ist, weil sie zum Beispiel nur gemeinnützige Zwecke verfolgt.³⁸

2.1.7.2 Ungeklärte Anwendungsfragen

Auch wenn die Intention des Gesetzgebers, die Umgehung des § 15 AStG-E durch mehrstöckige Stiftungen zu verhindern, nachvollziehbar ist, führt die vorliegende Umsetzung jedoch dazu, daß die bisherigen und die durch die Reform des § 15 AStG in Form des § 15 AStG-E hinzukommenden Konstruktionsmängel damit auf ebenso vielen Ebenen jedes Mal wieder zu prüfen sind, wie Stiftungen am Konstrukt beteiligt sind.³⁹ Zwar ist die Stiftung wohl tatsächlich entgegen dem Wortlaut („zugerechnet“) nicht selbst Adressat einer eigenständigen Zurechnungsbesteuerung,⁴⁰ allerdings stellt sich die Frage, wie die Zurechnung genau erfolgen soll, denn denkbar wäre sowohl die Hinzurech-

32 *Kraft/Schulz*, *Zwischengesellschaften im Kontext ausländischer Familienstiftungen – Entwicklungen durch das Jahressteuergesetz 2013*, IStR 2012, S. 897, 903.

33 Vgl. BR-Drs. 302/12, S. 112, Abs. 2 Satz 2.

34 Vgl. *Kirchhain*, a. a. O., S. 606.

35 Vgl. *Wilke*, a. a. O., S. 122, 124; *Kraft/Moser/Gebhardt*, a. a. O., S. 1779.

36 Vgl. *Kirchhain*, a. a. O., S. 605.

37 Vgl. *Kirchhain*, a. a. O., S. 605.

38 Vgl. *Wenz/Linn*, a. a. O., § 15, Rz. 186.

39 Vgl. *Wenz/Linn*, a. a. O., § 15, Rz. 185.

40 Vgl. *Kirchhain*, a. a. O., S. 605.

nung einer fiktiven Dividende wie bei nachgeschalteten Zwischengesellschaften im Sinne des § 15 Abs. 9 AStG-E, als auch eine Zurechnung nach § 15 Abs. 1 Satz 1 AStG-E.⁴¹ Zwar ermangelt es der ersten Ansicht eines Verweises auf die §§ 7-14 AStG und der zweiten Ansicht eines entsprechenden Verweises auf die § 15 Abs. 1-9 AStG-E, die inhaltliche Nähe des § 15 Abs. 10 AStG-E zu § 14 AStG läßt es jedoch vertretbar erscheinen, die Einkünfte aus der Unterstiftung bei der Oberstiftung als originär eigene anzusetzen.⁴² Im Zusammenhang mit der Ermittlung der mehr als hälftigen Berechtigung der in § 10 Abs. 2 und 3 AStG genannten Personen ergeben sich die mangels Änderung des § 15 Abs. 2 und 3 AStG noch immer bestehenden Probleme bei der Auslegung dieser Vorschriften, zudem ist im Zusammenhang mit dem Begriff „mittelbar“ unklar, ob bei der Quotenermittlung eine konzernähnliche Betrachtungsweise geboten ist,⁴³ oder wie diese auf anderem Wege erfolgen könnte.

2.1.7.3 Mögliche Doppelbelastung

Ferner kann es zu einer Doppelbelastung kommen, wenn zum Beispiel zwei Stifter jeweils eine Familienstiftung errichten, von denen die eine Bezugsberechtigte der anderen ist.⁴⁴ Lösbar wäre eine solche Konstellation darüber, daß in entsprechender Anwendung des § 15 Abs. 1 S. 1 AStG-E die Einkünfte primär dem jeweiligen Stifter zugerechnet würden, und erst bei Wegfall der Stifter subsidiär anderen unbeschränkt steuerpflichtigen Bezugsberechtigten.⁴⁵

2.1.7.4 Widerspruch von § 15 Abs. 10 S. 1 und Abs. 6 S. 2 AStG-E (BR-Drs. 302/12)

Nicht richtig durchdacht zu sein schien das Zusammenspiel zwischen § 15 Abs. 10 S. 1 AStG-E und § 15 Abs. 6 S. 2 AStG-E (in BR-Drs. 302/12 vom 25.05.12 noch enthalten), denn Abs. 10 schloß die Anwendung des § 15 Abs. 1 S. 1 AStG-E für den Fall aus, daß die ausländische Unterstiftung die Voraussetzung des § 15 Abs. 6 erfüllt. § 15 Abs. 6 S. 2 AStG-E hingegen ordnete an, daß die Verschonungsregel des § 15 Abs. 6 Satz 1 AStG-E nicht Platz greifen soll für ausländische Familienstiftung im Sinne des § 15 Abs. 10 AStG-E. Erfreulicherweise ist diese Merkwürdigkeit in der jetzt beschlossenen Version nicht mehr enthalten.

2.1.7.5 Verschonungsregel bei erfolgter Zurechnung

Zuwendung einer ausländischen Unterstiftung an die ausländische Oberstiftung, denen bereits zugerechnete Beträge zugrunde liegen, werden bei späteren Zuwendungen der betreffenden Unterstiftung an die ausländische Familienstiftung nach § 15 Abs. 10 S. 2 AStG-E nicht noch einmal zugerechnet.⁴⁶ Voraussetzung ist jedoch auch hier, daß der Steuerpflichtige den Nachweis erbringt⁴⁷, daß der Betrag der bisher zugerechneten Einkünfte abzüglich der bisherigen späteren Zuwendungen nicht niedriger ist, als die aktuell zu bewertende Zuwendung. Die insoweit gewährte Verschonung greift unabhängig davon, ob die ausländische Unterstiftung die Zuwendung an die ausländische Oberstiftung oder direkt an die Bezugsberechtigten der ausländischen Oberstiftung vornimmt⁴⁸, weil in letzterem Falle § 15 Abs. 11 AStG-E greift.

2.1.7.6 Nichtbesteuerung trotz Einkünftezurechnung

Im Falle von Zurechnungen ohne tatsächliche Steuerzahlung (wegen zum Beispiel Anwendbarkeit des § 8b Abs. 2 KStG) und späterer Ausschüttung an natürliche Personen ergeben sich entsprechende Probleme, wie sie bereits im Zusammenhang mit den Ausführungen zu § 15 Abs. 9 AStG-E verfaßt wurden;⁴⁹ zur Vermeidung von Wiederholungen wird darauf verwiesen.

2.1.8 Steuer auf Zuwendungen gem. § 15 Abs. 11 AStG-E

Der ebenfalls vollständig neu eingefügte Abs. 11 soll eine doppelte Erfassung und damit Besteuerung von Einkünften vermeiden, die dem Empfänger fiktiv oder qua Ausschüttung zugerechnet werden bzw. worden sind. Hintergrund ist, daß nach der bisherigen Rechtslage nicht normiert war, ob und inwieweit Ausschüttungen der Stiftung bei den Empfängern einer Steuerbelastung zusätzlich zu der Zurechnungsbesteuerung nach § 15 Abs. 1 AStG unterliegen. Nunmehr wird klargestellt, daß Ausschüttungen nur dann und insoweit versteuert werden müssen, als bereits nach § 15 Abs. 1 AStG zugerechnete Einkünfte keine hinreichend hohe steuerliche Belastung hergestellt haben.⁵⁰ Insoweit ist § 15 Abs. 1 AStG-E lex specialis zu § 22 Nr. 1 EStG.⁵¹

2.1.8.1 Personenidentität bei Zurechnung/Zuwendung

Die bisher teilweise geforderte Identität zwischen dem Zurechnungsadressaten und dem Zuwendungsempfänger wurde ausdrücklich nicht in § 15 Abs. 11 AStG-E aufgenommen, dort wird nämlich nur auf „die Personen i.S.d. Absatzes 1“ verwiesen und nicht weitergehend zwischen den verschiedenen Personen differenziert.⁵²

2.1.8.2 Zuwendungen an Dritte

Aufgrund des Verweises auf die Personen im Sinne des § 15 Abs. 1 AStG-E kommt die Frage auf, inwieweit Zuwendungen an dort nicht genannte Dritte bei jenen zur Steuerzahlung führen. Mangels anderweitiger Regelungen im Gesetz oder in der Gesetzesbegründung muß davon ausgegangen werden, daß Zuwendungen an Dritte auch dann von Ihnen zu versteuern sind, wenn der bereits den Personen i.S.d. § 15 Abs. 1 AStG-E zugerechnete Betrag eigent-

41 Vgl. Kraft/Moser/Gebhardt, a. a. O., S. 1779.

42 Vgl. Kraft/Moser/Gebhardt, a. a. O., S. 1779.

43 Vgl. Kirchhain, a. a. O., S. 605.

44 Vgl. Beispiel bei Kirchhain, a. a. O., S. 605.

45 Vgl. Kirchhain, a. a. O., S. 605.

46 Vgl. Kirchhain, a. a. O., S. 606.

47 Vgl. BR-Drs. 302/12, S. 112, Abs. 5.

48 Vgl. Kirchhain, a. a. O., S. 606.

49 Vgl. Kirchhain, a. a. O., S. 605.

50 Vgl. Wilke, a. a. O., S. 124.

51 Vgl. Kraft/Moser/Gebhardt, a. a. O., S. 1775.

52 Vgl. Wenz/Linn in Haase, a. a. O., § 15, Rz. 189.

lich ausreichend hoch wäre.⁵³ Allerdings wäre in diesem Zusammenhang der Frage nachzugehen, ob eine Zuwendung einer ausländischen Familienstiftung an eine dritte Person nicht eher der Schenkungsteuer als der Einkommensteuer unterläge, denn grundsätzlich handelt es sich doch bei der Verschonungsregel nach § 15 Abs. 11 AStG-E um eine Ausnahme bezüglich der Schenkungsteuerregelungen, die nur den besonderen persönlichen Beziehungen der Berechtigten zur Stiftung zur Vermeidung einer doppelten Besteuerung geschuldet ist.

2.1.8.3 Herkunft der Zuwendungsmittel

Der Wortlaut des § 15 Abs. 11 AStG-E besagt, daß nur Zuwendungen von der Besteuerung ausgenommen sein sollen, soweit die den Zuwendungen zugrundeliegenden Einkünfte nachweislich bereits zugerechnet worden sind. Das wirft die Frage auf, inwieweit Zuwendungen der ausländischen Familienstiftung aus dem Vermögensstock, die also gegebenenfalls (noch) nicht aus Einkünften der ausländischen Familienstiftung stammen, auch dann nicht von der Besteuerung bei Zuwendung ausgenommen sind, wenn die bereits zugerechneten Einkünfte dies zumindest betragsmäßig zulassen würden. Diese Sichtweise würde dazu führen, daß bei jeder Zuwendung der Nachweis erbracht werden muß, daß diese nicht aus dem Vermögensstock, sondern aus den (bereits zugerechneten) Einkünften der ausländischen Familienstiftung erbracht wurde, was – wenn man nicht auch liquiditätsmäßig getrennte Konten auch für die Wiederanlage von Erträgen führen möchte – praktisch nur im Wege einer betragsmäßigen/rechnerischen laufenden Aufstellung möglich wäre. Bei thesaurierten Erträgen der Stiftung wäre zudem die Frage unvermeidlich, ab wann die betreffenden thesaurierten Erträge zeitlich betrachtet ggf. dem Vermögensstamm zurechnen sind und wie der Wert des Vermögensstamms über die Jahre zu ermitteln ist. Ferner stellt sich bei Zuwendungen aus dem Vermögensstock die Frage, ob diese nicht systematisch eher der Schenkungssteuer unterliegen? Gegebenenfalls sollte aufgrund der aufgeworfenen Fragen eher darauf abgestellt werden, ob der Saldo aus zugerechneten Erträgen abzüglich bereits erfolgter Zuwendungen betragsmäßig ausreicht, um auch die weitere Zuwendung abzudecken mit der Folge, daß eine Besteuerung der Zuwendung insoweit nicht vorgenommen würde.

2.1.8.4 Zuwendung an Erben oder Vermächtnisnehmer

Ferner kommt die Frage auf, wie in dem Falle zu verfahren ist, daß die Einkünfte zwar zum Beispiel in der Vergangenheit dem verstorbenen Vater zugerechnet und von diesem versteuert wurden, wenn die nunmehr erfolgenden Zuwendungen nach dessen Tod an Erben, Vermächtnisnehmer, aufgrund von Auflagen Begünstigte oder sonstigen in der Stiftungsurkunde genannten Bezugsberechtigten gezahlt werden. Geht man davon aus, daß eine Personenidentität nach dem Wortlaut des § 15 Abs. 11 AStG keine Voraussetzung für die Verschonung ist, so muß konsequenterweise eine Zuwendung an Rechtsnachfolger jedweder Art zumindest insoweit steuerfrei bleiben, als in der

Vergangenheit bereits Einkünfte an den Erblasser zugerechnet wurden.⁵⁴

2.1.8.5 Auswirkung der Umstellung von Einkommens- auf Einkünftezurechnung

Der bisherige Wortlaut des § 15 Abs. 11 AStG-E trifft keine Aussage zu der sich aufgrund der Systemumstellung von der Einkommenszurechnung auf die Einkünftezurechnung aufdrängenden Frage, inwieweit angesichts des eindeutigen Wortlauts des § 15 Abs. 11 AStG-E und den dort lediglich in Bezug genommenen Einkünften bereits zugerechnete und versteuerte Einkommensbeträge der ausländischen Familienstiftungen aus den Veranlagungszeiträumen bis einschließlich 2012 ebenfalls für eine Verschonung von späteren Zuwendungen nach § 15 Abs. 11 AStG-E qualifizieren. Eine entsprechende Übergangsregelung erscheint insoweit dringend geboten, der Gesetzgeber sollte nachbessern.

2.1.8.6 Nichtbesteuerung trotz Einkünftezurechnung

Im Zusammenhang mit der Besteuerung von Zuwendungen, die sich aus bereits zugerechneten Einkünften speisen, die wegen zum Beispiel § 8b KStG aber nicht zu einer tatsächlichen Steuerbelastung geführt haben, wird zur Vermeidung von Wiederholungen auf die diesbezüglichen Ausführungen im Zusammenhang mit § 15 Abs. 9 AStG-E verwiesen.

2.1.8.7 Nachweisprobleme und administrativer Aufwand

Allerdings obliegt auch insoweit der Nachweis, daß bereits ausreichend Einkünfte der ausländischen Familienstiftung im Wege der Zurechnung besteuert wurden, alleine dem Steuerpflichtigen.⁵⁵ Auf die Ausführungen zum damit verbundenen Aufwand und den nicht unerheblichen Risiken für den Steuerpflichtigen wird insoweit zur Vermeidung von Wiederholungen verwiesen.

2.1.8.8 Ausschüttung nach Rückzug ins Ausland

Selbst ein unstreitig ordnungsgemäßer und richtiger Nachweis der Versteuerung nicht ausgeschütteter Einkünfte der Familienstiftung für Zwecke der Besteuerung in Deutschland durch den unbeschränkt Steuerpflichtigen bereitet den Betroffenen ggf. erhebliche Probleme für den Fall, daß er Deutschland dauerhaft verläßt und erst sodann Ausschüttungen erhält. Insoweit ist weder nach deutschem Einkommensteuerrecht, noch nach deutschem Körperschaftsteuerrecht, noch nach § 15 AStG-E, noch nach einem von Deutschland abgeschlossenen DBA eine Vermeidung eben jener Doppelbesteuerung ersichtlich, so daß der Steuerpflichtige im Zweifel auf ein Verständigungsverfahren zwischen den deutschen Finanzbehörden und den

53 Vgl. Kirchhain, a. a. O., S. 606.

54 Vgl. Kirchhain, a. a. O., S. 606.

55 Vgl. Wilke, a. a. O., S. 124.

Finanzbehörden des Landes, in das er ausreist, angewiesen ist.⁵⁶ Insbesondere für diejenigen Fälle, in denen eine Person i.S.d. § 15 Abs. 1 S. 1 AStG zum Beispiel aufgrund der Aufnahme einer beruflichen Tätigkeit (temporär) nach Deutschland übersiedelt, wird diese Frage regelmäßig von Relevanz sein.

2.2 Änderungen im AStG mit Auswirkung auf § 15 AStG-E

Da eine Reihe weiterer Änderungen des AStG auch Auswirkungen auf § 15 AStG-E haben können, wird nachfolgend auf diese Vorschriften überblicksartig eingegangen.

2.2.5 § 1 Abs. 1 und 3 bis 6 AStG-E

Über den in § 15 Abs. 9 S. 1 AStG-E niedergelegten Verweis auf die §§ 7 bis 14 AStG und die weitere in § 8 Abs. 2 letzter Satz AStG niedergelegte Verweisung auf § 1 AStG werden auch die Änderungen des § 1 AStG in der Form der Abs. 1 sowie 3 bis 6 des § 1 AStG-E für die steuerliche Behandlung der Familienstiftung und der davon betroffenen unbeschränkt Steuerpflichtigen relevant. Die umfangreichen Änderungen stehen vornehmlich im Zusammenhang mit der Neufassung des Artikels 7 OECD-MA und des darin niedergelegten Authorized OECD-Approach (AOA), welcher im Zusammenhang mit der Besteuerung von Betriebsstätten in grenzüberschreitenden Konstellationen von zentraler Bedeutung ist⁵⁷, deren detaillierte Darstellung jedoch den Rahmen dieses Artikels sprengen würde.

2.2.6 § 8 Abs. 2 AStG-E

Ebenfalls über den in § 15 Abs. 9 S. 1 AStG-E niedergelegten Verweis auf die §§ 7 bis 14 AStG werden auch die Änderungen des § 8 Abs. 2 AStG-E für die steuerliche Behandlung der Familienstiftung und der davon betroffenen unbeschränkt Steuerpflichtigen relevant. Zusätzlich zum bisher schon über den Verweis auf § 7 Abs. 2 AStG erforderlichen Nachweis soll nunmehr auch das in § 7 Abs. 6 AStG normierte Beteiligungserfordernis gelten. Dadurch ist der Motivtest zukünftig auch für solche Gesellschaften möglich, die bereits aufgrund der von ihnen erzielten Zwischeneinkünfte nach § 7 Abs. 6a AStG die Rechtsfolgen der Hinzurechnungsbesteuerung bedingen.⁵⁸ Die weitere Änderung des § 8 Abs. 2 AStG-E ist rein redaktioneller Natur und dient wie auch die Änderung des § 15 Abs. 6 S.1 Nr. 2 AStG-E der Umsetzung des EUAHiG.

2.2.7 § 18 Abs. 4 AStG-E

Zuletzt ist noch auf die vollständige Änderung des Verfahrensrechts in Bezug auf Familienstiftungen durch § 18 Abs. 4 AStG-E hinzuweisen. Waren die Abs. 1 bis 3 des § 18 AStG bisher nur dann im Zusammenhang mit § 15 AStG anzuwenden, wenn das Einkommen der Familienstiftung mehreren Personen zuzurechnen war, so entfällt diese Einschränkung, so daß selbst dann eine gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen stattzufinden hat, wenn

lediglich einem unbeschränkt Steuerpflichtigen Einkünfte und/oder Vermögen i.S.d. § 15 AStG-E zuzurechnen sind. Ferner geht aus der Gesetzesbegründung⁵⁹ hervor, daß zukünftig auch Gewinnausschüttungen i.S.d. § 15 Abs. 9 S. 2 AStG-E (ausländische Zwischengesellschaft), Zuwendungen anderer (Unter)Stiftungen an die (Ober)Stiftung i.S.d. § 15 Abs. 10 S. 2 AStG-E sowie tatsächliche Zuwendungen der ausländischen Familienstiftung i.S.d. § 15 Abs. 11 in die gesonderte und einheitliche Feststellung einzubeziehen sind.⁶⁰ Es ist schon jetzt absehbar, daß diese Ausdehnung der Erklärungspflichten in persönlicher und sachlicher Hinsicht mit ggf. erheblichen Mehraufwand und damit ebenso hohen Kosten für die betroffenen Steuerpflichtigen einhergehen werden, worüber sich wiederum zumindest die mit der Erstellung solcher Erklärungen befaßten steuerlichen Berater aufgrund der vorhersehbar hohen Gegenstandswerte durchaus freuen dürfen (bei entsprechender Vermögensschadenhaftpflichtversicherung). Insoweit sind die Ausführungen des Gesetzgebers zum Erfüllungsaufwand⁶¹ für die betroffenen Steuerpflichtigen zumindest grob unvollständig. Auch der Stellungnahme des Nationalen Normenkontrollrats⁶², die auf Seite 1 in den Abs. 3 und 4 zumindest auf die ebenfalls geplante Änderung des § 1 AStG-E kritisch eingeht, ist zum gesteigerten Erfüllungsaufwand im Zusammenhang mit § 18 Abs. 4 AStG-E nichts zu entnehmen. Nicht zuletzt wegen der aufgrund § 90 Abs. 2 AO erhöhten Mitwirkungspflichten von Steuerpflichtigen im Zusammenhang mit Auslandssachverhalten kann nur dringend dazu geraten werden, frühzeitig und vollständig Beweisvorsorge zu treffen, damit den Erklärungspflichten Genüge getan werden kann, und um eventuellen Begehrlichkeiten der Finanzverwaltung durch Einreichung vollständiger Unterlagen zu begegnen, damit die ansonsten über § 90 Abs. 2 AO und § 162 AO regelmäßig gegebene Schätzbefugnis gar nicht erst Platz greifen kann. Ferner wird es wie auch schon bei den den Zurechnungsempfängern obliegenden Nachweispflichten nach § 15 Abs. 9 S. 2, Abs. 10 S. 2 und Abs. 11 AStG-E dringend geboten sein, diese Nachweise im Original für die Ewigkeit zu archivieren und verfügbar zu halten, weit über die üblichen Festsetzungsfristen hinaus.

56 Vgl. *Hasanovic/Spies*, SWI-Jahrestagung: Periodenübergreifende Doppelbesteuerung, SWI (Österreich) 9/2012, S. 402; zur diesbezüglichen EU-Rechts-Problematik insgesamt siehe auch *Vogt* in Blümich, EStG KStG GewStG und Nebengesetze (Außensteuergesetz), 116. Auflage 2012, § 15 Rz. 2 und 35 sowie *Edelmann* in Kraft, Außensteuergesetz, 1. Auflage 2009, § 15 Rz 9 und 400 ff.

57 Vgl. *Schnitger*, Änderungen des § 1 AStG und Umsetzung des AOA durch das JStG 2013, IStR 2012, S. 633-645.

58 Vgl. *Quilitzsch*, Die Hinzurechnungsbesteuerung i.d.F. des JStG 2013, IStR 2012, S. 645-648.

59 Vgl. BR-Drs. 302/12, S. 112-113, „Zu Nummer 5:“, Satz 3.

60 Vgl. auch *Kirchhain*, a.a.O., S. 607.

61 Vgl. BR-Drs. 302/12, S. 2.

62 Vgl. Anlage zu BR-Drs. 302/12, S. 1.

3 Fazit und Ausblick

Die Fundamentalreform des § 15 AStG durch § 15 AStG-E nähert dessen Grundsystematik derjenigen der Hinzurechnungsbesteuerung nach §§ 7-14 AStG an⁶³, wobei in § 15 AStG-E weder die Unterscheidung zwischen passiven oder aktiven Einkünften vorgenommen wird, noch eine Niedrigbesteuerung i. S. d. § 8 Abs. 3 AStG verlangt wird.⁶⁴ Die Systemumstellung von der Zurechnung des Einkommens auf eine Zurechnung der Einkünfte der ausländischen Familienstiftung wirft Fragen auf zum Beispiel im Zusammenhang mit der Gewerbesteuerpflicht, dem Spendenabzug und der Möglichkeit des Verlustvor-/rücktrags. Die Umstellung auf eine Zurechnung der Einkünfte bedingt eine gesetzliche Vorgabe, welcher Einkunftsart Zurechnungsbeträge beim Zurechnungsadressaten zuzuordnen sind; diese Entscheidung ist grundsätzlich vergleichsweise klar getroffen, wegen der Verweisung auf § 20 Abs. 8 EStG jedoch unnötig verkompliziert worden. Bei der Einbeziehung Einkünfte von Zwischengesellschaften nach § 15 Abs. 9 AStG-E wurden bekannte Probleme im Zusammenhang mit der Möglichkeit, die maßgebliche Beteiligungsquote zu unterlaufen, nicht gesehen, obwohl dies bereits in § 7 Abs. 5 AStG erkannt wurde. Ferner wurde nicht ausreichend bedacht, daß die entsprechende Anwendung der Hinzurechnungsbesteuerung nach den §§ 7-14 AStG im Zusammenhang mit der ausländischen Familienstiftung alleine schon deshalb immer wieder problematisch ist, weil an einer Zwischengesellschaft eine Beteiligung möglich ist, an einer ausländischen Familienstiftung jedoch nicht. Auch die Übertragung des Rechtsgedankens aus § 14 AStG auf die ausländische Familienstiftung in § 15 Abs. 10 AStG-E erscheint nicht konsequent zu Ende gedacht. Erfreulich ist hingegen die Klarstellung des Gesetzgebers in § 15 Abs. 11 AStG-E, daß Zuwendungen der ausländischen Familienstiftung an den in § 15 Abs. 1 AStG genannten Personenkreis zumindest dann nicht zur Steuerzahlung führen, wenn die Zuwendungen sich aus bereits zugerechneten Erträgen speisen. Insbesondere die sich in den § 15 Abs. 9 und 10 AStG-E und § 18 Abs. 4 AStG-E ergebenden Nachweispflichten für die betroffenen Steuerpflichtigen werden vorhersehbar zu erheblicher Rechtsunsicherheit und zusätzliche Kosten für die Steuerpflichtigen führen.

Bei der Betrachtung des Gesamtbildes des Regelungsgehalts des § 15 AStG-E kann man sich mitunter des Eindrucks nicht erwehren, es könnte dem Gesetzgeber ggf. gar nicht so sehr um eine handhabbare Steuervorschrift zur primären und direkten Generierung von Einnahmen gehen, sondern vielmehr um eine möglichst komplizierte und schwer anzuwendende reine Abschreckungsvorschrift, die es Steuerpflichtigen und ihren Beratern alleine aufgrund einer Vielzahl von Unwägbarkeiten verleiden soll, einer (Steuer) Gestaltung unter Beteiligung einer ausländischen Familienstiftung näher zu treten. Natürlich wäre ein solches Ansinnen eines Rechtsstaats offensichtlich unwürdig, allerdings

hat die Äußerung solch vernichtender Generalkritik durch *Wassermeyer*⁶⁵ im Jahre 2009 schon zur bisherigen Fassung des § 15 AStG den Gesetzgeber offensichtlich selbst bei der vorliegenden Fundamentalreform der Vorschrift nur sehr bedingt beeindruckt.

Auch wenn dies nicht unmittelbar aktuell ist, muß doch zusätzlich bedacht werden, daß in Deutschland die neuerliche Erhebung der Vermögensteuer⁶⁶ insbesondere bei den momentanen Oppositionsparteien ernsthaft erwogen wird. Da auch das Vermögen der Familienstiftung nach § 15 Abs. 1 S. 1 AStG und AStG-E weiterhin zugerechnet werden soll, kann dies nach der im Herbst 2013 anstehenden Bundestagswahl zu weiterer Steuerzahlung und der Notwendigkeit zusätzlicher Erklärungen zur einheitlichen und gesonderten Feststellung der entsprechenden Besteuerungsgrundlagen führen. In diesem Zusammenhang wird insbesondere die Bewertung des ausländischen Vermögens kostenintensiv und diskussionsanfällig sein. Inwieweit eine einmalige Vermögensabgabe⁶⁷ ebenfalls an das Vermögen der Familienstiftung anknüpfen wird, ist bisher noch nicht ersichtlich, liegt aber nicht fern.

63 *Kraft/Schulz*, a. a. O., S. 899.

64 Vgl. *Kraft/Moser/Gebhardt*, a. a. O., S. 1775.

65 Vgl. *Wassermeyer*, a. a. O., S. 195.

66 Vgl. z. B. SPIEGEL-Online vom 28.10.2012 <http://www.spiegel.de/politik/deutschland/linke-spd-genossen-fuer-hoehere-vermoegenssteuer-a-863842-druck.html>

67 Vgl. z. B. SPIEGEL-Online vom 28.10.2012 <http://www.spiegel.de/politik/deutschland/linke-spd-genossen-fuer-hoehere-vermoegenssteuer-a-863842-druck.html>

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.

Riedel (Hrsg.)

Praxishandbuch Unternehmensnachfolge

ZERB Verlag, Bonn 2012, 919 Seiten

Der auf Erbrecht spezialisierte ZERB-Verlag hat auch hier ein umfangreiches Werk herausgegeben, das den gesamten Bereich der Unternehmensnachfolge abdeckt, von den Grundlagen bis zur Schiedsgerichtsbarkeit. Die ca. 20 Bearbeiter steuern ihre praktischen Erfahrungen bei – entsprechend umfangreich und facettenreich ist das Themenspektrum. Zentrale Themen wie der Nachfolgeprozeß, die steuerlichen Grundlagen einschließlich Betriebsaufspaltung und zahlreiche Gestaltungsmittel der Praxis runden dieses Werk ab. Im Jahr 2012 in 1. Auflage erschienen, dürfen wir auf die Nachfolgaufgabe gespannt sein.

Mayer/Bonefeld (Hrsg.)

Testamentsvollstreckung

ZERB Verlag, 3. Aufl., Bonn 2011, 730 Seiten

Es gibt einige hervorragende Werke, die das Gebiet der Testamentsvollstreckung beschreiben, durchdringen und den beteiligten Personen gute Ratschläge und Handlungsanweisungen geben. Dies ist eines davon, bearbeitet u.a. von drei herausragenden Notaren, die umfangreich publizistisch tätig sind. Dennoch oder deswegen sind viele praktische Tips enthalten, die sich immer wieder um die Kontaktaufnahme, also das direkte Verhältnis zwischen Testamentsvollstrecker und den Beteiligten drehen. Die steuerlichen Folgen der Testamentsvollstreckung fehlen nicht, ebenso wenig die sehr hilfreiche CD-Rom.

Priester/Mayer/Wicke (Hrsg.)

Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts

Bd. 3, Gesellschaft mit beschränkter Haftung, C.H. Beck Verlag, 4. Aufl., München 2012, 1862 Seiten

Das Handbuch des Gesellschaftsrechts ist längst mehr als ein bloßes Handbuch. In seiner gesamten Reihe ist das Münchener Handbuch sicherlich ein Flaggschiff in der Landschaft der juristischen Fachliteratur. Ca. 30 Bearbeiter, „angeführt“ von Prof. Priester, haben das GmbHG in der Fassung des MoMiG zusammengefaßt. Das Ziel, für den Praktiker eine möglichst zuverlässige und vollständige Darstellung des GmbH-Rechts zu liefern, hat dieser Band erreicht. Auch

wenn der Umfang nicht mehr wesentlich steigen darf. Bork/Schäfer (Hrsg.)

GmbHG

Kommentar, RWS Verlag, 2. Auflage, Köln 2012, 1337 Seiten

Bei der Masse der Kommentare zum GmbHG ist es deutlich schwerer, als Flaggschiff wahrgenommen zu werden. Um die 20 Autoren haben einen Kommentar verfaßt, der nun, in 2. Auflage, deutlich die 1.000-Seiten-Marke überschritten hat, aber dennoch lesbar geblieben ist. Die Schriftgröße ist erträglich, die Abkürzungen selten. Format, Gewicht und Aufmachung sind – verglichen zu den Klassikern – konkurrenzfähig, inhaltlich sowieso.

Niehus/Wilke

Die Besteuerung der Kapitalgesellschaften

Schäffer Poeschel, 3. Aufl., Stuttgart 2012, 348 Seiten

Es ist nicht die schlechteste Idee, die Besteuerung der Personengesellschaften von der Besteuerung der Kapitalgesellschaften zu trennen. Genau das haben die Verfasser getan, jeweils in 3. Auflage sind 350-400 Seiten starke Bücher erschienen. Ob der Gesetzgeber die Autoren von „der Mühsal der Überarbeitung“ entbindet, mag sein. Rechtsprechung und Literatur werden dies sicher nicht tun.

Wesiack

Europäisches Internationales Vereinsrecht

Mohr Siebeck, Tübingen 2011, zugl. Diss. Hamburg, 2011, 319 Seiten

Geklärt wird die Frage, ob Vereine ihren Verwaltungssitz innerhalb der EU verlegen können, ob sie etwa an grenzüberschreitenden Umwandlungen teilnehmen können, ohne daß dabei sämtliche Vermögensgegenstände einzeln übertragen werden müssen. Gilt also die EuGH-Rechtsprechung Centros bis Cartesio auch für Vereine, obwohl diese in den wenigsten Fällen einen Erwerbzweck verfolgen? Der Verfasser plädiert dafür. Die Vereinsregister müssen also noch etwas dazulernen.

In der nächsten Ausgabe u. a.:

Meyer/Goez/Schwamberger (Hrsg.), **Die Gebühren der steuerberatenden Berufe**; Weigl, **Stille Gesellschaft, Treuhand und Unterbeteiligung**; Braun, **Insolvenzordnung**, Kommentar; Kurz, **Umsatzsteuer**; Dötsch/Alber/Sädler/Sell/Zenthöfer, **Körperschaftsteuer**; Steuer Office Kanzlei-Edition, **Online Version**.

Steueranwalt International 03. bis 04.05.2013, Mallorca

Das Seminar „Steueranwalt International“ veranstaltete die Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht des Deutschen Anwaltvereins dieses Jahr am 3. und 4. Mai in bewährter Form im Hotel Punta Negra auf Mallorca.

In 1½ Tagen wurden den Teilnehmern von bekannt guten Referenten ausgewählte Spezialthemen und die aktuelle Entwicklung der Rechtsprechung und Gesetzgebung im europäischen und weiteren internationalen Steuerrecht vermittelt. In allen Beiträgen trat die fortschreitende Verschärfung und Vereinheitlichung der steuerrechtlichen Bestimmungen mit dem Ziel höherer Steuereinnahmen und der Verbesserung der Steuerehrlichkeit innerhalb und außerhalb Europas deutlich als Gemeinsamkeit der nationalen und internationalen Entwicklung des Steuerrechts zu Tage. Die Erreichung dieses Ziels wird außerdem durch zunehmende Kooperationen und intensivierten Informationsaustausch zwischen europäischen und außereuropäischen Staaten gefördert.

Sebastian Korts, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und M.I.Tax, Köln, eröffnete das Seminar mit Informationen über „**Neue Vorgaben zum internationalen Erbrecht**“ durch die Europäische Erbrechtsverordnung, die am 13.03.2012 durch das EU-Parlament beschlossen wurde, am 16.08.2012 in Kraft trat und ab dem 17.08.2015 gelten wird. Hervorzuheben sind für grenzüberschreitende Erbfälle die Regelungen über die Bestimmung des Erbstatuts und der gerichtlichen Zuständigkeit, die Einführung eines Europäischen Nachlaßzeugnisses, Sonderregelungen für Erbverträge und gemeinschaftliche Testamente sowie Formvorschriften für Verfügungen von Todes wegen und Annahme- und Ausschlagungserklärungen. Die Erbrechtsverordnung gilt unter anderem nicht für Steuer- und Zollsachen und verwaltungsrechtliche Angelegenheiten. Für die Ermittlung des Erbstatuts und die Bestimmung der gerichtlichen Zuständigkeit bei grenzüberschreitenden Erbfällen wird es künftig nur zwei Anknüpfungspunkte geben: Der letzte gewöhnliche Aufenthalt des Erblassers im Zeitpunkt seines Todes wird das anzuwendende Erbrecht bestimmen, wenn nicht der Erblasser vorher selbst für die Rechtsnachfolge das Erbrecht des Staates ausgewählt hat, dessen Staatsangehörigkeit er besitzt. Bevor der Vorteil der Wahlmöglichkeit genutzt wird, sollte der Erblasser jedoch Vorfragen z. B. zum ehelichen Güterrecht, Sachenrecht, Gesellschaftsrecht oder anderen Rechtsgebieten klären, um die sich daraus in Verbindung mit dem jeweils gewählten Erbrechtsstatut ergebenden Rechtsfragen frühzeitig zu klären und etwaige Nachteile für die Erben zu vermeiden. Auch die

Auswirkungen der jeweils anzuwendenden Erbschaftsteuerregelungen sollten vor Ausübung des Wahlrechts geprüft werden.

Zu den „**steuerlichen Problemen grenzüberschreitender Erbschaften**“ gab im Folgenden *Prof. Dr. Bert Kaminski*, Helmut-Schmidt-Universität Hamburg, eine aktuelle Übersicht. Ausgehend vom Begriff der Erbschaftsteuer z. B. in Deutschland als Erbanfallsteuer erläuterte er die Anknüpfungspunkte für die Erbschaftsteuerpflicht und die sich daraus ergebenden Ausprägungen der Erbschaftsteuerpflicht. Nach kurzer Vorstellung der Bewertungsgrundsätze für die Bewertung von inländischem und ausländischem Vermögen für die deutsche Erbschaftsteuer stellte er die Frage, ob inländische Begünstigungsvorschriften auf ausländisches Vermögen anwendbar sind, und verneinte dies für in Drittstaaten befindliches Vermögen. Welche Gestaltungsmöglichkeiten dennoch zu einer mittelbaren Begünstigung führen können, diskutierte er anhand einiger Beispiele. Außerdem untersuchte er, welche Methoden zur Vermeidung einer Erbschaftdoppelbesteuerung zur Verfügung stehen und wies auf die Vorschläge der EU-Kommission zur Besteuerung grenzüberschreitender Erbschaftsfälle hin. Mit Hinweisen zu Vor- und Nachteilen von einigen dargestellten Gestaltungsmöglichkeiten rundete er seinen Vortrag ab.

Die Kenntnisse der Teilnehmer über die „**Besteuerung grenzüberschreitender Einkünfte aus Kapitalvermögen**“ brachte *Ronald Buge*, Rechtsanwalt, P+P Pöllath und Partners, Berlin, schwerpunktmäßig hinsichtlich der Kapitalertragsteuer, der DBA-Fragen und der Quellensteuerberechnung auf den neuesten Stand. Nach kurzem Überblick über die Besteuerung der laufenden Einkünfte und Veräußerungsgewinne nach § 20 EStG aus Privat- und Betriebsvermögen bei natürlichen Personen und bei Kapitalgesellschaften folgte die detaillierte Darstellung der geltenden Regelungen der Kapitalertragsteuer bei Outbound-Fällen. Bei der Einstufung der ausländischen Einkünfte wies er auf die zu erwartende Neuregelung für hybride Finanzierungen hin. Die Beurteilung der ausländischen Gesellschaft als Kapital- oder Personengesellschaft birgt besondere Schwierigkeiten, weil die Methode der Feststellung der Rechtsform umstritten ist. Anhand des Beispiels eines Trusts wurde Problematik veranschaulicht.

Die „**Grundlagen und aktuellen Praxisfragen der Hinzu-rechnungsbesteuerung**“ vermittelte *Dr. Lars Micker*, BScEc, LL.M., Nordkirchen/Düsseldorf, in systematischer Weise an-

hand der Bestimmungen des Außensteuergesetzes. Die Hinzurechnungsbesteuerung nach §§ 7 ff. AStG erfolgt, wenn ein im Inland unbeschränkt Steuerpflichtiger zu mehr als 50% an einer ausländischen Körperschaft oder einem ähnlichen Rechtsträger beteiligt ist, der ausländische Rechtsträger Einkünfte aus passiver Tätigkeit erzielt und einer niedrigeren Besteuerung unterliegt. Bei Zwischeneinkünften mit Kapitalanlagecharakter genügt eine Beteiligung von mindestens 1% oder in besonderen Fällen von weniger als 1%. Ausnahmen gelten bei EU-/EWR-Gesellschaften oder wenn die Einkünfte unterhalb der Bagatellgrenze von 10% der gesamten Bruttoerträge der Zwischengesellschaft bleiben. Der ausländische Rechtsträger wird dann als Zwischengesellschaft behandelt, so daß die von ihm erzielten Einkünfte den Steuerinländern unmittelbar wie eigene Einkünfte aus Kapitalvermögen zugerechnet werden, sofern die Beteiligung im Privatvermögen gehalten wird. Die deutsche Besteuerung findet also nicht erst bei Ausschüttung des Gewinnanteils statt.

Mit dem Titel „Aktuelle Entwicklungen des europäischen Steuerrechts“ knüpfte *Dr. Klaus von Brocke* an seinen Vortrag im Jahr 2012 an und informierte die Zuhörer über die neue Gesetzgebung in Deutschland mit EU-Bezug, das EuGHDivUmsG und das EG-AHiG, und die neue EU-Gesetzgebung zur Änderung der Mutter-Tochter-Richtlinie, mit einem Vorschlag für eine Schieds-Richtlinie und einem Vorschlag zur Einführung einer allgemeinen Mißbrauchsregelung. Die Darstellung der aktuellen Rechtsprechung des EuGH umfaßte die Verlustberücksichtigung über die Grenze in den Rechtssachen „Philips Electronics“ und „A Oy“ sowie die Wegzugsbesteuerung in verschiedenen Rechtssachen. Zum Schluß erfuhren die Zuhörer, daß das BMF am 17.04.2013 ein Muster-DBA veröffentlicht hatte, dessen Sinn und Zweck neben der Vereinheitlichung der Texte der künftig abzuschließenden DBA auch die „Vermeidung der Doppelbesteuerung und der doppelten Nichtbesteuerung“ ist.

Seine „Praxiserfahrung internationaler Strafverfahren“ schilderte *Dr. Rainer Spatschek*, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuer- und Strafrecht, Streck Mack Schwedhelm, München, unter Bezugnahme auf bekannte Strafverfahren der letzten Jahre in Deutschland und die Entwicklung der Verfahren der Selbstanzeige aufgrund der verschärften Gesetzgebung und Rechtsprechung in den vergangenen Jahren. Die Anforderungen an eine ordnungsgemäße Selbstanzeige sind vor allem im Bereich der Tatendeckung und der Vollständigkeit sowohl für Privatpersonen als auch für Gesellschafter und international tätige Unternehmen sehr hoch, so daß die Fehlerträchtigkeit der Selbstanzeige oft nicht zur erhofften Strafbefreiung führt.

Die rechtlichen Grundlagen der „Entsendung von Mitarbeitern ins Ausland“ vermittelte ebenfalls *Sebastian Korts*.

Neben den arbeits- und sozialversicherungsrechtlichen Grundlagen stellte er kurz den Vorschlag für eine EU-Entsenderichtlinie vor, welcher zur Zeit diskutiert wird. Der Schwerpunkt seines Vortrags lag im Lohn- und Einkommensteuerrecht mit der Behandlung der sich aus dem DBA-Recht ergebenden Folgen für die Besteuerung der für ein Unternehmen im Ausland tätigen Mitarbeiter.

Mit dem „aktuellen Überblick zum internationalen Steuerrecht“, in dem *Prof. Dr. Bert Kaminski* seinen Vortrag vom vergangenen Jahr fortsetzte und wieder sehr präzise die Entwicklungen aus der Rechtsprechung und Finanzverwaltung untersuchte, endete der Steueranwalt International 2013. Im Rahmen des Jahressteuergesetzes 2013 stellte Prof. Kaminski den Stand des EU-Amtshilfegesetzes und dessen wesentliche Regelungen vor, ging wie *Dr. von Brocke* auf das neue deutsche DBA-Verhandlungstextmuster ein, erklärte neue BMF-Schreiben (z.B. zu § 50d Abs. 3 EStG) und trug seine Erkenntnisse aus den neuesten Urteilen der Finanzgerichte und des BFH vor.

Mitglieder der AG Steuerrecht im DAV erhalten die Vorträge im Tagungsband „Steueranwalt International 2013“, der in Zusammenarbeit mit dem Richard Boorberg Verlag demnächst herausgegeben wird.

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

Vorankündigung: Steuerfahndung im Dreiländereck, München, 10. 10. 2013, angelo Hotel Munich Westpark

Unter der Leitung von *Dr. Rainer Spatschek*, München werden wieder aktuelle Entwicklungen zu den steuerlichen Brennpunkten im „Dreiländereck“ Deutschland, Österreich und der Schweiz/Liechtenstein von namhaften Referenten besprochen. *Mag. Dr. Werner Christian Eberl* (Österreich), *Mag. Thomas Hosp* (Österreich, Liechtenstein), *Norbert Rossmeißl* (Deutschland) und *Dr. Oliver Untersander* (Schweiz) berichten aus vier deutschsprachigen Ländern, u. a. zu den Themen

- Offshore-leaks und Selbstanzeige
- Bankgeheimnis für Auslandskunden passé
- Umsetzung Weißgeldstrategie
- Anfragen zum steuerlichen Informationsaustausch

Anmeldungen unter:

BeckAkademie Seminare,
Wilhelmstrasse 9, 80801 München
Tel. 089 – 391 89 503
seminare@beck.de; www.beck-seminare.de

(JW)

Termine

September 2013

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Aktuelle Brennpunkte internationaler Verrechnungspreise	StB Dr. Gregor Gehauf Prof. Dr. Bert Kaminski	02.09.2013, Frankfurt	Management Circle AG Tel.: 0 61 96/47 22-0 Fax: 0 61 96/47 22-999 www.managementcircle.de
Aktuelles Reisekostenrecht (Reisekostenreform)	Dipl.-Bw. Uwe Albert	02.09.2013, Hamburg	Albertakademie Tel.: 0 40/60 30 933 Fax: 0 40/60 32 758 www.albertakademie.de*
Betriebswirtschaftslehre für Nicht-Betriebswirte Grundlagen und Fachbegriffe – Abläufe und Zusammenhänge besser verstehen	Dipl.-Kfm. Michael Edinger	03.09. bis 04.09.2013, Hannover	WSF Wirtschaftsseminare GmbH Tel.: 0 69/24 24-47 50 Fax: 0 69/24 24-47 69 www.wirtschaftsseminare.de
Der professionelle Aufsichtsrat – Rechnungslegung	WP StB Dr. Arno Probst WP StB CPA Dirk Driesch	04.09.2013, Frankfurt	WSF Wirtschaftsseminare GmbH Tel.: 0 69/24 24-47 50 Fax: 0 69/24 24-47 69 www.wirtschaftsseminare.de
Aktuelles Steuerrecht für die tägliche Praxis Sommer 2013 XXL	RA/StB Dipl. oec. Univ. Wolfgang Graf StB Dipl.-Fw. Patrick Lerbs StB Prof. Arnold Obermeier	04.09.2013, Köln	Fachakademie für die Fortbildung der steuer- und rechtsberatenden Berufe GmbH Tel.: 0 89/55 21 38 0 Fax: 0 89/55 21 38 28 www.fas-akademie.de*
Aktuelles Steuerrecht für die tägliche Praxis Sommer 2013 Kompakt	StB/WP Dipl.-Kfm. Univ. Ralf Bartosch RiFG Dr. Hans-Peter Dellner RA/StB Dipl. oec. Univ. Wolfgang Graf ORR Bernd Kreutzer StB Dipl.-Fw. Patrick Lerbs StB Prof. Arnold Obermeier	04.09.2013, Köln	Fachakademie für die Fortbildung der steuer- und rechtsberatenden Berufe GmbH Tel.: 0 89/55 21 38 0 Fax: 0 89/55 21 38 28 www.fas-akademie.de
Umsatzsteuer international	StB Dr. Martin Robisch StB Alexander Thoma	04.09. bis 05.09.2013, Frankfurt	WSF Wirtschaftsseminare Tel.: 0 69/24 24-47 50 Fax: 0 69/24 24-47 69 www.wirtschaftsseminare.de*
Entgeltliche und unentgeltliche Übertragungen und Verfügungen	Hermann Brandenburg Prof. Dr. Georg Crezelius RA/Notar/StB Dr. Reinhard Geck Notar Dr. Thomas Wachter RiBFH Dr. Roland Wacker	06.09.2013, Hamburg	Deutsches Anwaltsinstitut e.V. Tel.: 0 234/97 06 4-0 Fax: 0 234/97 03 5 07 www.anwaltsinstitut.de
Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht	RA/StB Prof. Dr. Adrian Cloer Univ.-Prof. Dr. Stephan Kudert	06.09.2013, Düsseldorf	Bundessteuerberaterkammer Tel.: 0 30/24 00 87-28 Fax: 0 30/24 00 87-99 www.bstbk.de*

* Weitere Termine beim Veranstalter erfragen

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Der Finanzgerichtsprozess als Ausweg aus einer verkorksten BP – eine Fallstudie	Dr. Michael Kober	06.09.2013, Köln	Akademie für Steuer- und Wirtschaftsrecht des Steuerberaterverbandes Köln GmbH Tel.: 0 22 03/99 32-0 Fax: 0 22 03/99 32-22 www.akademie-stuw.de
Gestaltungen bei Freiberuflern	StB Dipl.-Fw. Hans Günter Christoffel RA/FAInsR Dr. Volker Römermann	06.09.2013, Frankfurt	NWB Verlag GmbH & Co. KG Tel.: 0 23 23/14 1-900 Fax: 0 23 23/14 1-123 www.nwb-seminare.de*
Steuern bei M&A	Andreas Benecke RA/FAStR/StB Dr. Martin Klein RA/StB Dr. Matthias Scheifele	06.09.2013, Frankfurt	BECKAKADEMIE SEMINARE Verlag C.H. Beck Tel.: 0 89/38 189-0 Fax: 0 89/38 189-503 www.beck.de*
Gründung von Personengesellschaften und Wechsel im Gesellschafterbestand Beratungsschwerpunkte aus zivil- und steuerrechtlicher Sicht	RA/StB Dr. Helmut Volb	06.09.013, Dortmund	NWB Verlag GmbH & Co. KG Tel.: 0 23 23/14 1-900 Fax: 0 23 23/14 1-123 www.nwb-seminare.de*
Steuerorientierte Rechtsformwahl	RA/FAStR Dipl.-Fw. Thomas Rund	06.09.2013, Saarbrücken	SAV-Service GmbH Tel.: 0 681/51 20 2 Fax: 0 681/51 25 9 www.sav-service.de
Umsatzsteuer Logistik	StB Dipl.-Kffr. Michaela Paulin	09.09.2013, München	Management Circle AG Tel.: 0 61 96/47 22-0 Fax: 0 61 96/47 22-999 www.managementcircle.de*
Der GmbH-Geschäftsführer im Konzern Haftungsrisiken und Interessenkonflikte erfolgreich managen	RA Dr. Notker Polley RA/StB Ulrich Siegemund RA Dr. Axel Zitzmann	10.09.2013, Frankfurt	WSF Wirtschaftsseminare GmbH Tel.: 0 69/24 24-47 50 Fax: 0 69/24 24-47 69 www.wirtschaftsseminare.de*
Umsatzsteuer und Immobilien	Ernst Kilz Robert Prätzler	10.09.2013, München	Management Circle AG Tel.: 0 61 96/47 22-0 Fax: 0 61 96/47 22-999 www.managementcircle.de
Berufliche und private Altersvorsorge	Dipl.-Fw. Ferdinand Bücken	11.09.2013, Köln	Akademie für Steuer- und Wirtschaftsrecht des Steuerberaterverbandes Köln GmbH Tel.: 0 22 03/99 32-0 Fax: 0 22 03/99 32-22 www.akademie-stuw.de
Bilanzerstellung Teil I	StB/WP Doris Wolff StB/vBP Dipl.-Fw. Gerhard Wüst	11.09.2013, München	Fachakademie für die Fortbildung der steuer- und rechtsberatenden Berufe GmbH Tel.: 0 89/55 21 38 0 Fax: 0 89/55 21 38 28 www.fas-akademie.de

* Weitere Termine beim Veranstalter erfragen

► Termine

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Rechte und Pflichten von Vorständen und Aufsichtsräten in der AG Aktuelle Gesetzgebung und Rechtsprechung	RA Dr. Thomas Liebscher RA Dr. Nicolas Ott	11. 09. 2013, Frankfurt	WSF Wirtschaftsseminare GmbH Tel.: 0 69/24 24-47 50 Fax: 0 69/24 24-47 69 www.wirtschaftsseminare.de*
Haftung im Steuerrecht	Prof. Dr. Klaus-Dieter Drüen RiBFH Prof. Dr. Matthias Loose	12. 09. 2013, Heusenstamm	Deutsches Anwaltsinstitut e.V. Tel.: 0 234/97 06 4-0 Fax: 0 234/97 03 507 www.anwaltsinstitut.de
Umstrukturierungen – Altes und Neues – direkt vom BFH	Dr. Gregor Nöcker	12. 09. 2013, Köln	Akademie für Steuer- und Wirtschaftsrecht des Steuerberaterverbandes Köln GmbH Tel.: 0 22 03/99 32-0 Fax: 0 22 03/99 32-22 www.akademie-stuw.de
Waren prüfungssicher verzollen und versteuern! Kosten – Risiken – Haftung bei Umsatzsteuer und Zoll	Dipl.-Fw. Vanessa Dersch Dipl.-Fw. Jürgen Stuber	12. 09. 2013, Mannheim	FORUM – Institut für Management Tel.: 0 62 21/50 05 01 Fax: 0 62 21/50 05 55 www.forum-institut.de
Kölner Tage Personengesellschaften Steuerorientierte Gestaltungslösungen für aktuelle Praxisfragen	RA/FAStR, Notar Dr. Jürgen Christ WPin/StBin Prof. Dr. Ursula Ley RA/StB Dr. Stefan Maunz WP/StB Prof. Dr. Ulrich Prinz MDg Prof. Dr. Michael Schmitt Notar Dr. Eckhard Wälzholz RiBFH Meinhard Wittwer	12. 09. bis 13. 09. 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
Aktuelles Steuerrecht 2013 – Aktuelles aus Rechtsprechung und Verwaltungspraxis mit konkreten Handlungsempfehlungen für die Praxis	RA/FAStR Boris Kuder	13. 09. 2013, Hamburg	Eiden Juristische Seminare Tel.: 0 221/98 10 26-44 Fax: 0 221/98 10 26-51 www.eiden-seminare.com*
Internationale Nachfolgeplanung	RA/FAErbR Hans Christian Blum RA/FAStR/StB Dr. Tassilo Engert Notar Dr. Thomas Wachter	13. 09. 2013, Zürich	Deutsches Anwaltsinstitut e.V. Tel.: 0 234/97 06 4-0 Fax: 0 234/97 03 507 www.anwaltsinstitut.de
Reisekosten richtig abrechnen	StB Dipl.-Fw. Patrick Lerbs	16. 09. 2013, Berlin	Fachakademie für die Fortbildung der steuer- und rechtsberatenden Berufe GmbH Tel.: 0 89/55 21 38 0 Fax: 0 89/55 21 38 28 www.fas-akademie.de
Der Pkw im Steuerrecht Ärger mit dem Finanzamt vermeiden!	StB Dipl.-Fw. Patrick Lerbs	16. 09. 2013, Berlin	Fachakademie für die Fortbildung der steuer- und rechtsberatenden Berufe GmbH Tel.: 0 89/55 21 38 0 Fax: 0 89/55 21 38 28 www.fas-akademie.de
Trennungsgeld und Umzugskosten	Dipl.-Verww. Josef Reimann	16. 09. 2013, Hamburg	Albertakademie Tel.: 0 40/60 30 93 3 Fax: 0 40/60 32 75 8 www.albertakademie.de

* Weitere Termine beim Veranstalter erfragen

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Kostenweiterbelastung im Konzern	StB Dr. Eduard Forster StB Martina Trott	17.09.2013, Köln	Management Circle AG Tel.: 0 61 96/47 22-0 Fax: 0 61 96/47 22-999 www.managementcircle.de*
Umsatzsteuer im Energiehandel	RA/FAStR/StB/WP Prof. Dr. Thomas Küffner StB Dipl.-Kfm. Ulrich Schmerkotte	17.09.2013, Berlin	Management Circle AG Tel.: 0 61 96/47 22-0 Fax: 0 61 96/47 22-999 www.managementcircle.de*
Controlling in Klein- und Mittelbetrieben	StB Dr. Andreas Nagel	17.09.2013, München	Fachakademie für die Fortbildung der steuer- und rechtsberatenden Berufe GmbH Tel.: 0 89/55 21 38 0 Fax: 0 89/55 21 38 28 www.fas-akademie.de
Jahresabschluß aus Mandantensicht	StB Dr. Andreas Nagel	17.09.2013, München	Fachakademie für die Fortbildung der steuer- und rechtsberatenden Berufe GmbH Tel.: 0 89/55 21 38 0 Fax.: 0 89/55 21 38 28 www.fas-akademie.de
Internationale Umstrukturierungen – unter Berücksichtigung des neuen Umwandlungssteuererlasses	StB Prof. Dr. Robert Strauch	18.09.2013, Frankfurt	Bundessteuerberaterkammer Tel.: 0 30/24 00 87-28 Fax: 0 30/24 00 87-99 www.bstbk.de*
Souveräner Umgang mit Leistungs- und Zeitdruck Trotz hoher Anforderungen gelassen und leistungsfähig bleiben	Matthias Hettl	18.09. bis 19.09.2013, Düsseldorf	WSF Wirtschaftsseminare GmbH Tel.: 0 69/24 24-47 50 Fax: 0 69/24 24-47 69 www.wirtschaftsseminare.de
Bilanzen lesen, verstehen, interpretieren	StB Dipl.-Fw. Dipl.-WJ. Dr. Jürgen Mertes	19.09. bis 21.09.2013, Nürnberg	DeutscheAnwaltAkademie Tel.: 0 30/72 61 53 0 Fax: 0 30/72 61 53 111 www.anwaltakademie.de*
Steuerliche Besonderheiten und Gestaltungsmöglichkeiten	StB Dipl.-Fw. Lars Mayer	19.09.2013, Köln	Akademie für Steuer- und Wirtschaftsrecht des Steuerberaterverbandes Köln GmbH Tel.: 0 22 03/99 32-0 Fax: 0 22 03/99 32-22 www.akademie-stuw.de
Aktuelle Entwicklungen im Internationalen Steuerrecht – Rechtsänderungen, Rechtsprechung, Verwaltungsanweisungen	RA/StB Prof. Dr. Adrian Cloer Univ.-Prof. Dr. Stephan Kudert	20.09. bis 21.09.2013, Hamburg	Bundessteuerberaterkammer Tel.: 0 30/24 00 87-28 Fax: 0 30/24 00 87-99 www.bstbk.de*
Das Unternehmen in Krise und Insolvenz	Prof. Dr. Georg Crezelius Prof. Dr. Michael Fischer RiAG Prof. Dr. Heinz Vallender RiBFH Dr. Christoph Wäger	23.09.2013, Köln	Deutsches Anwaltsinstitut e.V. Tel.: 0 234/97 06 4-0 Fax: 0 234/97 03 507 www.anwaltsinstitut.de

* Weitere Termine beim Veranstalter erfragen

► Termine

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Post Merger Integration	Konrad F. Deiters Andreas Huber Christian Knechtel Thomas Menzler Hatto Schick	23. 09. bis 24. 09. 2013, Köln	Management Circle AG Tel.: 0 61 96/47 22-0 Fax: 0 61 96/47 22-999 www.managementcircle.de*
Umsatzsteuer in Brasilien	RA Ricardo Saavedra Hurtado RA Ralph Stock	23. 09. 2013, Frankfurt	Management Circle AG Tel.: 0 61 96/47 22-0 Fax: 0 61 96/47 22-999 www.managementcircle.de
Erbschaftsteuerliche Gestaltungsmöglichkeiten richtig einsetzen	StB Dipl.-Fw. Hans Günter Christoffel	23. 09. 2013, Berlin	Fachakademie für die Fortbildung der steuer- und rechtsberatenden Berufe GmbH Tel.: 0 89/55 21 38 0 Fax: 0 89/55 21 38 28 www.fas-akademie.de*
Gefahrenquellen bei Versorgungszusagen an Gesellschafter-Geschäftsführer	Dipl.-Fw. Jochen Bürstinghaus	25. 09. 2013, München	Fachakademie für die Fortbildung der steuer- und rechtsberatenden Berufe GmbH Tel.: 0 89/55 21 38 0 Fax: 0 89/55 21 38 28 www.fas-akademie.de*
Grundlagen der betrieblichen Altersversorgung	Dipl.-Fw. Jochen Bürstinghaus	25. 09. 2013, München	Fachakademie für die Fortbildung der steuer- und rechtsberatenden Berufe GmbH Tel.: 0 89/55 21 38 0 Fax.: 0 89/55 21 38 28 www.fas-akademie.de*
Rechnungslegung und Bilanzierung in Polen	StB Marcin Grzeskowiak Krzysztof Horodko	25. 09. 2013, Frankfurt	Management Circle AG Tel.: 0 61 96/47 22-0 Fax: 0 61 96/47 22-999 www.managementcircle.de
Ertragsteigerung in der Steuerberaterkanzlei	StB Dr. Andreas Nagel	25. 09. 2013, Köln	Akademie für Steuer- und Wirtschaftsrecht des Steuerberaterverbandes Köln GmbH Tel.: 0 22 03/99 32-0 Fax: 0 22 03/99 32-22 www.akademie-stuw.de
Grundlagen der Finanzbuchhaltung in der Praxis	StB Dipl.-Fw. Patrick Lerbs	26. 09. 2013, München	Fachakademie für die Fortbildung der steuer- und rechtsberatenden Berufe GmbH Tel.: 0 89/55 21 38 0 Fax: 0 89/55 21 38 28 www.fas-akademie.de
Besteuerung von Lizenzen Mit den aktuellen Urteilen und geplanten Änderungen 2013!	RA/StB Dr. Georg Renner Thomas Rupp	26. 09. 2013, Frankfurt	FORUM – Institut für Management Tel.: 0 62 21/50 05 01 Fax: 0 62 21/50 05 55 www.forum-institut.de

* Weitere Termine beim Veranstalter erfragen

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Kölner Tage Internationale Verrechnungspreise	WP/StB Prof. Dr. Hubertus Baumhoff StB Dr. Xaver Ditz Wolfgang Büttner Dr. Gregor Gehauf Guido Hegner Manfred Naumann RA/FAStR Dr. Stephan Rasch WP/StB Prof. Dr. Dr. h.c. Norbert Herzig Dipl.-Fw. Rolf Schreiber	26. 09. bis 27. 09. 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
Unternehmensnachfolge	RA/FAStR/FAErbR Prof. Dr. Ralph Landsittel	27. 09. 2013, Stuttgart	DeutscheAnwaltAkademie Tel.: 0 30/72 61 53 0 Fax: 0 30/72 61 53 111 www.anwaltakademie.de
Immobilientransaktionen im Steuerrecht Umsatzsteuer – Grunderwerb- steuer – Ertragsteuer	RA Dr. Marc Oliver Banzhaf RA/StB Wulf Kring RA/StB Dr. Tobias Kuck StB Philipp Matheis RAin/StB Kirsten Placke	27. 09. 2013, Düsseldorf	BECKAKADEMIE SEMINARE Verlag C.H. Beck Tel.: 0 89/38 18 9-0 Fax: 0 89/38 18 9-503 www.beck.de*
Der Steuerfahndungsfall: Beratungsstrategien bei Steuerhinterziehung	RA/FAStR Dipl.-Fw. Dr. Peter Gußen	28. 09. 2013, Stuttgart	DeutscheAnwaltAkademie Tel.: 0 30/72 61 53 0 Fax: 0 30/72 61 53 111 www.anwaltakademie.de
Schnittstellen zwischen Arbeits- und Steuerrecht – Ein Update zu den wichtigsten Problemfeldern	RA/FAStR/FAErbR/StB Wolf-Dieter Tölle	28. 09. 2013, Köln	Eiden Juristische Seminare Tel.: 0 221/98 10 26-44 Fax: 0 221/98 10 26-51 www.eiden-seminare.com*
Unternehmenssteuern und Rechnungslegung in der Insol- venz	Prof. Dr. Christoph Uhländer Thomas Waza	28. 09. 2013, Bochum	Deutsches Anwaltsinstitut e.V. Tel.: 0 234/97 06 4-0 Fax: 0 234/97 03 507 www.anwaltsinstitut.de*
Besteuerung des Außenhandels	RA Dirk Hagemann	30. 09. 2013, Hamburg	Management Circle AG Tel.: 0 61 96/47 22-0 Fax: 0 61 96/47 22-999 www.managementcircle.de
Umsatzsteuer Russland	Helge Masannek	30. 09. 2013, Frankfurt	Management Circle AG Tel.: 0 61 96/47 22-0 Fax: 0 61 96/47 22-999 www.managementcircle.de

Oktober 2013

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Das neue Reisekostenrecht ab 2014	Dipl.-Fw. Bernhard Hillmoth	01. 10. 2013, Köln	Akademie für Steuer- und Wirtschaftsrecht des Steuerberater- verbandes Köln GmbH Tel.: 0 22 03/99 32-0 Fax: 0 22 03/99 32-22 www.akademie-stuw.de

* Weitere Termine beim Veranstalter erfragen

► Termine

Termine

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Beendigung von Personengesellschaften Typische Gefahrenquellen	ORR Bernd Kreutzer	02. 10. 2013, München	Fachakademie für die Fortbildung der steuer- und rechtsberatenden Berufe GmbH Tel.: 0 89/55 21 38 0 Fax: 0 89/55 21 38 28 www.fas-akademie.de
Grundlagen der Betriebsprüfung	ORR Bernd Kreutzer	02. 10. 2013, München	Fachakademie für die Fortbildung der steuer- und rechtsberatenden Berufe GmbH Tel.: 0 89/55 21 38 0 Fax: 0 89/55 21 38 28 www.fas-akademie.de
Die Immobilie im Familienrecht, Erbrecht und Erbschaftssteuerrecht	RA/FAStR Berthold von Braunbehrens	04. 10. 2013, Bremen	Eiden Juristische Seminare Tel.: 0 221/98 10 26-44 Fax: 0 221/98 10 26-51 www.eiden-seminare.com*
Umwandlungsrecht und Umwandlungssteuerrecht	RiBFH Dr. Siegfried Widmann Hermann Brandenburg Prof. Dr. Georg Crezelius Dr. Horst-Dieter Fumi Notar Prof. Dr. Dieter Mayer RA/FAStR/StB Dr. Matthias Schell RiFG Dr. Harald Schießl	07. 10. 2013, Düsseldorf	Deutsches Anwaltsinstitut e.V. Tel.: 0 234/97 06 4-0 Fax: 0 234/97 03 507 www.anwaltsinstitut.de
Binnenmarkt, Organschaft, Vorsteuerabzug	RiBFH Dr. Christoph Wäger	07. 10. 2013, Heusenstamm	Deutsches Anwaltsinstitut e.V. Tel.: 0 234/97 06 4-0 Fax: 0 234/97 03 507 www.anwaltsinstitut.de*
Personengesellschaften: Bilanzierung und Gewinnermittlung	WP/StB/CPA Michael Deubert StB Prof. Dr. Jörg Manfred Mössner RiBFH Michael Wendt	07. 10. 2013, Frankfurt	WSF Wirtschaftsseminare GmbH Tel.: 0 69/24 24-47 50 Fax: 0 69/24 24-47 69 www.wirtschaftsseminare.de*
Doppelbesteuerungsabkommen und aktuelle Fragen im Außensteuergesetz	RA/FAStR Dr. Martin Schiessl RiFG Dr. Holger Berninghaus RA StB Dr. Jan Brinkmann Reed Carey	08. 10. 2013, Frankfurt	WSF Wirtschaftsseminare Tel.: 0 69-24 24-47 50 Fax: 0 69-24 24-47 69 www.wirtschaftsseminare.de*
Verrechnungspreise im Spannungsfeld von Steuern und Controlling	StB Jobst Wilmanns StB Florian Gimmler Stephan Rüter Kay Roß WP Simone Blum Yvonne Kraft	08. 10. 2013, Düsseldorf	WSF Wirtschaftsseminare Tel.: 0 69-24 24-47 50 Fax: 0 69-24 24-47 69 www.wirtschaftsseminare.de*
Kapitalveränderungen bei der GmbH optimal gestalten – Steuerfolgen beim Anteilseigner und bei der Gesellschaft	OFD Dipl.-Fw. Thomas Stimpel	08. 10. 2013, Köln	Akademie für Steuer- und Wirtschaftsrecht des Steuerberaterverbandes Köln GmbH Tel.: 0 22 03/99 32-0 Fax: 0 22 03/99 32-22 www.akademie-stuw.de
Bilanzkunde für Juristen – Basiskurs	RA/StB/WP Friedrich Graf von Kanitz	10. 10. 2013, Berlin	Deutsches Anwaltsinstitut e.V. Tel.: 0 234/97 06 4-0 Fax: 0 234/97 03 507 www.anwaltsinstitut.de

* Weitere Termine beim Veranstalter erfragen

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Steuerfahndung im Dreiländer- eck Deutschland – Österreich – Schweiz/Liechtenstein 2013	RA Dr. Werner Christian Eberl WP/StB Mag. Thomas Hosp MR Norbert Rossmesl RA/FAStR/FAStrafR Dr. Rainer Spatscheck RA Dr. Oliver Untersander	10. 10. 2013, München	BECKAKADEMIE SEMINARE Verlag C.H. Beck Tel.: 0 89/38 18 9-0 Fax: 0 89/38 18 9-503 www.beck.de
Gemeinnützigkeit: Spenden und Sponsoring Zusammenarbeit mit steuer- begünstigten Körperschaften	MR Dr. Harald Brandl RA/FAStR Ulrich Schröfl	10. 10. 2013, München	BECKAKADEMIE SEMINARE Verlag C.H. Beck Tel.: 0 89/38 18 9-0 Fax: 0 89/38 18 9-503 www.beck.de*
15. IWW-Kongress Praxis Steuerstrafrecht	GBAin Prof. Monika Harms RiBGH Prof. Dr. Markus Jäger Prof. Dr. Gerhard Dannecker Präs.BFH Prof. Dr. Rudolf Mellinghoff Prof. Dr. Wolfgang Joecks LRD Max Rau RA/FAStrafR Dr. Stephan Beukelmann StAR Frank Weigand RA/FAStR Dr. Martin Wulf	11. 10. 2013, Düsseldorf	IWW Institut für Wirtschaftspublizistik Tel.: 0 211/61 88 12-0 Fax: 0 211/61 88 12-77 www.iww.de
Umwandlungssteuerrecht	RA Robert Hörtnagl RA/FAStR Dr. Joachim Schmitt	11. 10. 2013, Hamburg	BECKAKADEMIE SEMINARE Verlag C.H. Beck Tel.: 0 89/38 18 9-0 Fax: 0 89/38 18 9-503 www.beck.de*
Bilanzkunde für Juristen – Aufbaukurs und Case Study	RA/StB/WP Friedrich Graf von Kanitz	11. 10. 2013, Berlin	Deutsches Anwaltsinstitut e.V. Tel.: 0 234/97 06 4-0 Fax: 0 234/97 03 507 www.anwaltsinstitut.de
Steuerliche Testaments- und Vertragsgestaltung	RA/WP/StB Dr. Paul Richard Gottschalk	11. 10. 2013, Köln	BECKAKADEMIE SEMINARE Verlag C.H. Beck Tel.: 0 89/38 18 9-0 Fax: 0 89/38 18 9-503 www.beck.de
Praxisschwerpunkte Steuerrecht	Dr. Horst-Dieter Fumi RiFG Thomas Müller	11. 10. bis 12.10. 2013, Berlin	Deutsches Anwaltsinstitut e.V. Tel.: 0 234/97 06 4-0 Fax: 0 234/97 03 507 www.anwaltsinstitut.de
Steuerrechtliche Schnittstellen zum Erb- und Familienrecht – Ein Update zu den wich- tigsten Problemfeldern	RA/FAStR/FAErbR/ StB Wolf-Dieter Tölle	12. 10. 2013, Berlin	Eiden Juristische Seminare Tel.: 0 221/98 10 26-44 Fax: 0 221/98 10 26-51 www.eiden-seminare.com*
Steuereffiziente Fondsstrukturierung	StB Dr. Thomas Elser RA/FAStR Dr. Rainer Stadler	14. 10. 2013, München	BECKAKADEMIE SEMINARE Verlag C.H. Beck Tel.: 0 89/38 18 9-0 Fax: 0 89/38 18 9-503 www.beck.de

* Weitere Termine beim Veranstalter erfragen

► Veranstaltungen

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Umwandlungssteuerrecht anhand von Fallstudien	RiFG Dr. Christian Levedag	15.10.2013, Köln	Akademie für Steuer- und Wirtschaftsrecht des Steuerberaterverbandes Köln GmbH Tel.: 0 22 03/99 32-0 Fax: 0 22 03/99 32-22 www.akademie-stuw.de
Umsatzsteuer aktuell mit besonderer Berücksichtigung der europäischen Rechtsentwicklung	Dipl.-Fw. Mathias Szabó Dipl.-Fw. Wolfgang Tausch	16.10.2013, München	BECKAKADEMIE SEMINARE Verlag C.H. Beck Tel.: 0 89/38 189-0 Fax: 0 89/38 189-503 www.beck.de*
Umsatzsteuer international	StB Dipl.-Vw. Dr. Hans-Martin Grambeck StB Dipl.-Kfm. Gerald Hammerschmidt	16.10. bis 17.10.2013, Frankfurt	Management Circle AG Tel.: 0 61 96/47 22-0 Fax: 0 61 96/47 22-999 www.managementcircle.de*
Die Besteuerung von Personengesellschaften	RiBFH Dr. Roland Wacker Hermann Brandenburg RA/StB Dr. Heinrich Hübner Prof. Dr. Rainer Hüttemann WP/StB Prof. Dr. Ursula Ley	17.10.2013, München	Deutsches Anwaltsinstitut e.V. Tel.: 0 234/97 06 4-0 Fax: 0 234/97 03 507 www.anwaltsinstitut.de
Grenzüberschreitender Mitarbeiterereinsatz: Lohnsteuer und Sozialversicherungsrecht/ Outbound und Inbound	Ulrich Buschermöhle StB Dipl.-Kfm. Dipl.-Fw. Dr. Oliver Schmidt	17.10.2013, Berlin	Bundessteuerberaterkammer Tel.: 0 30/24 00 87-28 Fax: 0 30/24 00 87-99 www.bstbk.de*
Bilanzanalyse für Juristen Bilanzen lesen, verstehen und beurteilen	Dipl.-Kfm. Michael Edinger	17.10. bis 18.10.2013, Hamburg	FORUM – Institut für Management Tel.: 0 62 21/50 05 01 Fax: 0 62 21/50 05 55 www.forum-institut.de*
Brennpunkt E-Bilanz Lösungsansätze für das Umsetzungsprojekt	StB Jörg Herrfurth WP/StB Dr. Christian Zwirner	18.10.2013, München	BECKAKADEMIE SEMINARE Verlag C.H. Beck Tel.: 0 89/38 189-0 Fax: 0 89/38 189-503 www.beck.de
Basiskurs Personengesellschaften Gründung - Umstrukturierung - Realteilung - Erbfall	RA/StB Ulrich Derlien RR Dr. Lars Micker	18.10.2013, München	BECKAKADEMIE SEMINARE Verlag C.H. Beck Tel.: 0 89/38 189-0 Fax: 0 89/38 189-503 www.beck.de
Kompaktkurs Insolvenz und Steuern Fokus: Aktuelle BFH-Rechtsprechung und § 55 Abs. 4 InsO	RA/FAStR Dr. Klaus Olbing RiBFH Dr. Christoph Wäger	18.10.2013, Frankfurt	RWS Verlag Kommunikationsforum GmbH Tel.: 0 221/40 08 83 0 Fax: 0 221/40 08 87 7 www.rws-verlag.de*
Gestaltungen bei der Unternehmensnachfolge (Steuer-)optimierte Nachfolgeplanung mit Gesellschaftsanteilen und Betriebsvermögen	StB Dipl. Oec. Bastian Bockhoff RAin/StBin Dr. Catarina Cristina Herbst RA/StB/FAStR Jürgen E. Milatz	21.10.2013, München	BECKAKADEMIE SEMINARE Verlag C.H. Beck Tel.: 0 89/38 189-0 Fax: 0 89/38 189-503 www.beck.de*

* Weitere Termine beim Veranstalter erfragen

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
36. Deutscher Steuerberatertag 2013	Präs. BFH Prof. Dr. h.c. Rudolf Mellinghoff MD Eckehard Schmidt Prof. Dr. Klaus-Dieter Drüen RA/FAStR Dr. Rolf Schwedhelm Lt. RD Max Rau StB Mag. Stefan Lami Prof. Dr. Wolfgang Joecks RA/StB Dr. Stefan Maunz MinDirig Dr. Günter Hofmann Prof. Dr. Bert Kaminski Prof. Dr. Georg Crezelius MR Dr. Thomas Eisgruber Notar Thomas Wachter RA/IV Dipl.-Kfm., Dipl.-Vw. Martin Lambrecht StB/vBP Prof. Dr. Frank Reinhardt StB/WP Prof. Dr. H.-Michael Korth Vors. RiBFH Michael Wendt	21. 10. bis 22.10.2013 Berlin	Deutsches Steuerberaterinstitut e.V. Tel.: 0 30/24 62 66 9-0 Fax: 0 30/24 62 66 9-9 www.dsts.de
Stiftungen im Zivil- und Steuerrecht Satzungsgestaltung – Besteuerung – Unternehmensnachfolge	RA/StB Dr. Daniel J. Fischer Dr. Jörg Ihle	23. 10. 2013, München	BECKAKADEMIE SEMINARE Verlag C.H. Beck Tel.: 0 89/38 18 9-0 Fax: 0 89/38 18 9-503 www.beck.de*
Der professionelle Aufsichtsrat – Praktische Arbeit im Aufsichtsrat und seinen Ausschüssen	RA Prof. Dr. Roderich C. Thümmel Dr. Christoph Achenbach	23. 10. 2013, Frankfurt	WSF Wirtschaftsseminare GmbH Tel.: 0 69/24 24-4750 Fax: 0 69/24 24-4769 www.wirtschaftsseminare.de
Jahrestagung Unternehmensnachfolge 2013	Prof. Dr. Dirk Honold Dr. Christoph Achenbach Martin Dürrstein Dipl.-Ing. Axel E. Hüttinger RA Dr. Rainer Kögel Dipl.-Fw. Wilfried Mannek RA/StB Prof. Dr. Christian Rödl Dr. Robert Schmidt Martin Schomaker RAin Mirjam Schwink Guy Selbherr Prof. Dr. Arnold Weissman	23. 10 bis 24. 10. 2013, Stuttgart	WSF Wirtschaftsseminare Tel.: 0 69/24 24-4750 Fax: 0 69/24 24-4769 www.wirtschaftsseminare.de
13. IStR-Jahrestagung 2013	RiBFH Prof. Dr. Jutta Förster RA/StB Prof. Dr. Jürgen Lüdicke RA/FAStR Prof. Dr. Detlev Jürgen Piltz RA/StB Prof. Dr. Dr. h.c. Franz Wassermeyer	24. 10 bis 25. 10. 2013, Berlin	BECKAKADEMIE SEMINARE Verlag C.H. Beck Tel.: 0 89/38 18 9-0 Fax: 0 89/38 18 9-503 www.beck.de
Erbschaftsteuer international	RA/FAStR Dr. Marc Jülicher	24. 10. 2013, Stuttgart	Bundessteuerberaterkammer Tel.: 0 30/24 00 87-28 Fax: 0 30/24 00 87-99 www.bstbk.de*

* Weitere Termine beim Veranstalter erfragen

► Veranstaltungen

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Internationale Betriebsstätten	Dipl.-Fw. Thomas Rupp StB Dr. Hans R. Weggenmann	24. 10. 2013, Düsseldorf	WSF Wirtschaftsseminare GmbH Tel.: 0 69/24 24-4750 Fax: 0 69/24 24-4769 www.wirtschaftsseminare.de
Internationale Arbeitnehmerbesteuerung	RR Hermann Pötschan ORR Helene Wilhelm	25. 10. 2013, Stuttgart	BECKAKADEMIE SEMINARE Verlag C.H. Beck Tel.: 0 89/38 189-0 Fax: 0 89/38 189-503 www.beck.de
Internationale Personengesellschaften	Dipl.-Fw. Thomas Rupp StB Dr. Hans R. Weggenmann	25. 10. 2013, Düsseldorf	WSF Wirtschaftsseminare GmbH Tel.: 0 69/24 24-47 50 Fax: 0 69/24 24-47 69 www.wirtschaftsseminare.de
System des Umwandlungssteuerrechts	RiFG Thomas Müller RA/FAStR Prof. Dr. Gerhard Winter	25. 10. 2013, Heusenstamm	Deutsches Anwaltsinstitut e.V. Tel.: 0 234/97 06 4-0 Fax: 0 234/97 03 507 www.anwaltsinstitut.de
Finanzgerichtliche Schwerpunkte anwaltlicher Tätigkeit	RiFG Bernd Rätke	25. 10. 2013, Potsdam	Deutsches Anwaltsinstitut e.V. Tel.: 0 234/97 06 4-0 Fax: 0 234/97 03 507 www.anwaltsinstitut.de
Praxisfälle Umwandlungssteuerrecht Fallstudien zum neuen Umwandlungssteuererlaß	StB Dipl.-Kfm. Lars Behrendt Dipl.-Fw. Dirk Krohn	28. 10. 2013, München	BECKAKADEMIE SEMINARE Verlag C.H. Beck Tel.: 0 89/38 189-0 Fax: 0 89/38 189-503 www.beck.de*
Bilanzierung und Besteuerung in der Insolvenz	Prof. Dr. Reinhard Heyd RA/StB Dr. Daniel Kautenburger-Behr StB Dipl.-Fw. Henning-Günther Wind	28. 10. 2013, Hamburg	BECKAKADEMIE SEMINARE Verlag C.H. Beck Tel.: 0 89/38 189-0 Fax: 0 89/38 189-503 www.beck.de*
Intensivkurs Steuern	StB Wolfgang Börstinger StB Dipl.-Fw. Torsten Krause	28. 10. bis 30. 10. 2013, Frankfurt	WSF Wirtschaftsseminare Tel.: 0 69-24 24-4750 Fax: 0 69-24 24-4769 www.wirtschaftsseminare.de*
Grundlagen der Lohnabrechnung in der Praxis	StB Dipl.-Fw. Patrick Lerbs	29. 10. 2013, München	Fachakademie für die Fortbildung der steuer- und rechtsberatenden Berufe GmbH Tel.: 0 89/55 21 38 0 Fax.: 0 89/55 21 38 28 www.fas-akademie.de
Steuer- und Investitionsstandort Schweiz	StB Heiko Kubaile Roland Suter	30. 10. 2013, München	NWB Verlag GmbH & Co. KG Tel.: 0 23 23/14 1-900 Fax: 0 23 23/14 1-123 www.nwb-seminare.de

* Weitere Termine beim Veranstalter erfragen