

steueranwaltsmagazin

Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im Deutschen Anwaltverein

5/2015

86. Ausgabe | 17. Jahrgang

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

Dr. Jörg Stalleiken,
Flick Gocke Schaumburg,
Bonn

Dr. Jennifer Dikmen,
Bonn

157 **Editorial**

Wagner

Beiträge

158 Wulf/Ruske **Erste Stellungnahme des BFH zum Zeitreihenvergleich – Zum Urteil des BFH vom 25.03.2015 X R 20/13**

163 Pott **Versicherungsteuer – auf dem Weg zur Problemsteuer: Hilft der EuGH?**

167 Joecks **Steuerhinterziehung nach Steuerhinterziehung?**

171 Knepper **Der BFH zur Umsatzsteuerfreiheit von Privatkliniken – Aller guten Dinge sind drei?**

178 Holtz **Steuerliche Pflichten des Testamentsvollstreckers**

183 Söffing/Söffing **Zulässigkeit der Pferdesteuer als Aufwandsteuer**

190 **LiteraTour**

192 **Termine**

www.steuerrecht.org

| BOORBERG

I.

Alle Spekulationen und Unsicherheiten erzeugen Unruhe. Nicht nur die Zahl der Flüchtlinge und die Frage, wann man je wieder eine schwarze Null erreichen wird.

II.

In den ersten sechs Monaten zeigte die Konkursstatistik der Firmen in der Schweiz noch ein erfreuliches Bild. Trotz Frankenstärke sank die Zahl der Konkurse. Seither hat sich die Situation jedoch verschlechtert. So lag die Zahl der Konkurse gemäß der Erhebung des Gläubigerverbandes Creditreform im September um 6,4 Prozent über dem Vorjahresmonat. Aufgrund dieser Entwicklung prognostiziert Creditreform für das Gesamtjahr einen Anstieg der Firmenkurse in der Schweiz um 2,8 Prozent auf insgesamt 6030 Konkurse.

Deutlich zugenommen haben insbesondere die eigentlichen Firmenpleiten. Weil sie nicht mehr zahlungsfähig waren, mußten im September 391 Unternehmen Konkurs anmelden, was ein Plus von 11,1 Prozent darstellt. Für das Gesamtjahr lautete die Prognose von Creditreform auf +6,1 Prozent. Leicht aufgehellt hat sich dagegen die Lage bei den Neueintragungen. Im September wurden 3152 Firmen neu im Handelsregister eingetragen, was gegenüber dem Vorjahresmonat einen Rückgang um nur 0,5 Prozent darstellt. In den Vormonaten fiel dieses Minus höher aus. Unter dem Strich (Neueintragungen und Löschungen zusammengerechnet) resultiert von Januar bis September eine Zunahme der Firmenzahl in der Schweiz um 8961.

(aus www.vaterland.li vom 06.10.2015)

III.

„Da Deutschland in den letzten Jahren bereits robuste Abwehrregelungen eingeführt hat, erscheint eine generelle Verschärfung des deutschen Steuerrechts nicht notwendig. Deshalb sollten punktuelle Ergänzungen und Anpassungen der bestehenden Regelungen ausreichen, um die BEPS-Empfehlungen umzusetzen. Der konkrete Umsetzungsbedarf in Deutschland wird gegenwärtig geprüft.“

(www.bundesfinanzministerium.de zu BEPS)

IV.

Bescheidenheit ist nur bei dem eine Tugend, der nicht bescheiden sein muß.

(Bekanntes Sprichwort von unbekanntem Autor)

Einen schönen Herbst wünscht

Ihr

Jürgen Wagner, LL.M.

Red. [steueranwaltsmagazin](#)

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

Redaktion

Dr. Jennifer Dikmen, Rechtsanwältin, Fachanwältin für Steuerrecht, Bonn (JD)

j.dikmen@dikmen-dinkgraeve.de

Dr. Jörg Stalleiken, Rechtsanwalt, Steuerberater, Bonn (JS)

joerg.stalleiken@fgs.de

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

wagner@wagner-joos.de

Die 87. Ausgabe des [steueranwaltsmagazin](#) erscheint am 15. Dezember 2015.

Mitschreibende dieser Ausgabe:

Martin Wulf und Alexander Ruske, Rechtsanwälte in Berlin; *Matthias Söffing*, Rechtsanwalt in Düsseldorf; *Claudius Söffing*, Dipl.-Jurist in Düsseldorf; *Hans-Michael Pott*, Rechtsanwalt in Düsseldorf; *Wolfgang Joecks*, Professor in Greifswald; *Mario Knepper*, Rechtsanwalt in Bonn; *Michael Holtz*, Rechtsanwalt in Bonn; *Rüdiger Bock*, Rechtsanwalt in Konstanz/Zürich.

Fachbeirat

Allgemeines Steuerrecht

RA/StB **Andreas Jahn**, Meyer-Köring, Bonn; RA/StB **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; RA/FA Erbrecht/FAStR **Dr. Michael Holtz**, Flick Gocke Schaumburg, Bonn

Internationales Steuerrecht

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

Steuerstrafrecht

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

Europarecht

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

Impressum

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

Verlag: Richard Boorberg Verlag GmbH & Co KG, Scharfstraße 2, 70563 Stuttgart; Tel: 0711/7385-0; Fax: 0711/7385-100, www.boorberg.de

Layout und Satz: GreenTomato GmbH, 70193 Stuttgart

Druck: Kessler Druck + Medien, Bobingen

Anzeigenverwaltung: Verlag

Alle Urheber-, Nutzungsrechte und Verlagsrechte vorbehalten.

Die Zeitschrift erscheint sechs Mal im Jahr. Der Bezugspreis ist im Mitgliedsbeitrag enthalten. Für Nichtmitglieder der Arbeitsgemeinschaft im DAV beträgt der Bezugspreis 129,- EUR (ab 01.01.2016: 135,60 EUR) inkl. Versandkosten jährlich.

ISSN 1615-5610

Beiträge

Erste Stellungnahme des BFH zum Zeitreihenvergleich – Zum Urteil des BFH vom 25.03.2015 X R 20/13

Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht *Dr. Martin Wulf* und Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht *Dr. Alexander Ruske*, Berlin¹

Der BFH hat nicht allzu oft Gelegenheit, Fragen von grundsätzlicher Bedeutung zu Schätzungsfällen zu beantworten. Die Fälle werden vielfach auf Ebene der Sachverhaltswürdigung entschieden, so daß sich eine Revisionszulassung für die Finanzgerichte nicht aufdrängt. Dies dürfte einer der Gründe dafür sein, daß die praktisch heute höchst relevante Anwendung von mathematisch-statistischen Prüfungsmethoden bislang nicht Gegenstand einer Revisionsentscheidung war. Umso erfreulicher ist es, daß der X. Senat sich in der hier besprochenen Entscheidung eines solchen Falls angenommen² und sich sehr gründlich mit der zur Zeit vielleicht verbreitetsten statistischen Schätzmethode, dem Zeitreihenvergleich, befaßt hat.

Zeitreihenvergleiche gibt es in verschiedenen Varianten. Es handelt sich aber jeweils um eine Art des inneren Betriebsvergleichs, der im Gegensatz zum äußeren Betriebsvergleich (bspw. anhand von Richtsätzen) Werte des Betriebs selbst in Relation zueinander setzt. Die Methode des Zeitreihenvergleichs wird von der Finanzverwaltung regelmäßig eingesetzt, um die Buchführung des Steuerpflichtigen zu überprüfen (sog. Verprobung) oder – wie im vorliegend besprochenen Fall – die Höhe einer Hinzuschätzung, über die Ergebnisse der Buchführung hinaus, zu bestimmen.

Der BFH hat sich in der Auseinandersetzung mit dieser Methode nicht gescheut, konkrete Alternativberechnungen anzustellen und zeigt auf, wie wenig durchdrungen die von der Finanzverwaltung in der Praxis häufig angewandte Methode des Zeitreihenvergleichs tatsächlich ist. Obwohl die in diesem Fall angewandte Variante der Zeitreihenvergleichsmethode im Gegensatz zu anderen mathematisch/statistischen Ansätzen³ kein höheres mathematisches Verständnis verlangt, hatte selbst das erstinstanzlich zuständige FG Münster verschiedene Mängel bei der Anwendung durch den Betriebsprüfer nicht aufgegriffen und war dessen mathematisch ermitteltem Ergebnis unbeanstandet gefolgt.

I. Der zugrundeliegende Sachverhalt

Der Kläger betrieb in den Streitjahren 2001 und 2003, mit einer Unterbrechung zwischen dem 30.04.2002 und dem 07.03.2003, eine Schank- und Speisewirtschaft. Er nutzte eine Registrierkasse, mit der er die Einnahmen erfaßte.

Im Rahmen einer Betriebsprüfung im Jahr 2007 wurde die Kassenführung von dem Prüfer insbesondere aus folgenden Gründen bemängelt:

- die Tagesendsummenbons (sogen. „Z-Bons“) der elektronischen Registrierkasse für den Zeitraum 01.01.–16.03.2001 wurden nicht vollständig vorgelegt;
- die Tagesendsummenbons des Jahres 2003 wiesen kein Datum aus;
- es wurden keine Programmierprotokolle der Registrierkasse vorgelegt.

Wegen dieser Mängel erhöhte der Prüfer die vom Kläger erklärten Erlöse um Hinzuschätzungen. Die Höhe der Hinzuschätzungen ermittelte er durch einen Zeitreihenvergleich. Dabei ging der Prüfer wie folgt vor:

- Zunächst ermittelte er aus den Eingangsrechnungen des Klägers den Wareneinkauf für jede Kalenderwoche des Prüfungszeitraums. Sofern der Kläger beim jeweiligen Lieferanten weniger als einmal wöchentlich eingekauft hatte, hat der Prüfer den Wert des Einkaufs gleichmäßig auf den Zeitraum zwischen den aufeinanderfolgenden Einkäufen verteilt.
- Den Wareneinkauf minderte der Prüfer dann um Pauschbeträge für Sachentnahmen und den gleichmäßig auf die Wochen verteilten (geschätzten) Warenbestand zum Jahresende.
- Der sich daraus ergebende Wareneinsatz wurde daraufhin in ein Verhältnis zu den von dem Kläger erklärten Einnahmen gesetzt und damit für jede Woche der sog. Rohgewinnaufschlag ermittelt. Hatte der Kläger in einer Woche also einen Wareneinsatz im Wert von € 100,-- und aus der Buchhaltung zu entnehmende Einnahmen von € 300,-- lag der ermittelte Rohgewinnaufschlag für diese Woche bei 200%.
- Anschließend ermittelte der Prüfer für jeden beliebigen 10-Wochen-Zeitraum der Jahre 2001 und 2003 jeweils einen durchschnittlichen Rohgewinnaufschlagsatz.

1 *Dr. Wulf* ist Partner und *Dr. Ruske* ist Mitarbeiter der Partnerschaft Streck Mack Schwedhelm, Rechtsanwälte und Fachanwälte für Steuerrecht, Köln/Berlin/München.

2 Der BFH hatte der Beschwerde des Steuerpflichtigen gegen die Nichtzulassung der Revision durch das erstinstanzlich zuständige FG Münster mit Beschluß vom 14.05.2013 X B 183/12, BFH/NV 2013, 1223, stattgegeben.

3 Zu anderen mathematisch/statistischen Verprobungs- und Schätzmethoden vgl. nur: *Wähnert*, Stbg 2014, 20; *Huber*, StBp 2008, 241 und 273; *Watrin/Struffert*, DB 2006, 1748.

- Den höchsten dieser durchschnittlichen Rohgewinnaufschlagsätze legte der Prüfer seiner Berechnung für die Hinzuschätzung für das ganze Jahr zugrunde, indem er den gesamten Wareneinsatz des jeweiligen Jahres mit diesem höchsten Rohgewinnaufschlagsatz multiplizierte.

Der höchste durchschnittliche, für einen 10-Wochen-Zeitraum berechnete, Rohgewinnaufschlag im Jahr 2001 lag nach der Kalkulation des Prüfers bei 241,54% (23. bis 32. Kalenderwoche). Im Kalenderjahr 2003 lag der höchste durchschnittliche Rohgewinnaufschlag bei 263,42% (28. bis 37. Kalenderwoche). Mit einem Wareneinsatz im Jahr 2001 von insgesamt DM 200.244,83 kam der Prüfer folglich auf geschätzte Erlöse i.H.v. DM 683.908,83 und mit einem Wareneinsatz für das Jahr 2003 i.H.v. insgesamt € 73.368,42 auf geschätzte Erlöse i.H.v. € 266.634,31.

Das FG Münster hatte diese Schätzung der Erlöse anhand des Zeitreihenvergleichs mit Urteil vom 26.07.2012⁴ für rechtmäßig befunden.

II. Die Entscheidung des BFH

Mit der Entscheidung vom 25.03.2015 X R 20/13⁵ gab der BFH der Revision des Klägers statt, hob die Entscheidung des FG Münster auf und verwies die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG Münster zurück.

Der BFH entschied, daß zwar gemäß § 162 Abs. 2 Satz 2 Alt. 2 AO die Schätzungsbefugnis bestanden habe, weil die Buchführung des Klägers wegen der formellen Mängel nicht der Besteuerung zugrundegelegt werden könne. Die Schätzung anhand des Zeitreihenvergleichs weise jedoch im Vergleich zu anderen Verprobungs- und Schätzungsmethoden besondere Problembereiche auf, die seine Anwendbarkeit einschränken. Dies hätten das Finanzamt und das FG Münster nicht beachtet.

1. Die Buchführungsmängel und deren Bedeutung

Zunächst nimmt der BFH zu der Bedeutung der Unvollständigkeit der Tagesendsummenbons für den Zeitraum Anfang 2001 und der fehlenden Datierung der Tagesendsummenbons im Jahr 2003 Stellung. Die Unvollständigkeit der Kassenbons ist nach dem BFH ein formeller Mangel, der grundsätzlich als gravierend anzusehen ist, weil die vollständige Erfassung der Bareinnahmen in dem betroffenen Zeitraum nicht gesichert sei. Die fehlende Datierung der Tagesendsummenbons im Jahr 2003 sei hingegen ein eher geringfügiger formeller Mangel, weil auch durch die fortlaufende Nummerierung die Prüfung der Vollständigkeit und zeitliche Zuordnung der Bons erfolgen kann.

Im Folgenden äußert sich der BFH zur Bedeutung der fehlenden Programmieranleitung und der -protokolle der Registerkasse. Nach dem BFH sind diese Unterlagen

gemäß § 147 Abs. 1 Nr. 1 AO aufbewahrungspflichtig. Die fehlende Aufbewahrung bedeutet einen formellen Mangel der Buchführung. Zum Gewicht des Mangels äußert sich das Gericht wie folgt:

„Der erkennende Senat vertritt hierzu die Auffassung, daß das Fehlen einer lückenlosen Dokumentation zur Kassenprogrammierung in seinen Auswirkungen auf die Beurteilung der formellen Ordnungsmäßigkeit der Buchführung und der Eröffnung der Schätzungsbefugnis dem Fehlen von Tagesendsummenbons bei einer Registrierkasse bzw. dem Fehlen täglicher Protokolle über das Auszählen einer offenen Ladenkasse gleichsteht. In allen drei Fällen läßt der formelle Mangel zwar keinen sicheren Schluß auf die Verkürzung von Einnahmen zu. Gleichwohl gibt es systembedingt keine Gewähr mehr für die Vollständigkeit der Erfassung der Bareinnahmen, ohne daß eine nachträgliche Ergänzung der Dokumentation bzw. eine anderweitige Heilung des Mangels möglich wäre.

Elektronische Kassensysteme sind durch Umprogrammierung in nahezu beliebiger Weise manipulierbar; von derartigen Manipulationsmöglichkeiten machen Teile der betrieblichen Praxis nach dem Erkenntnisstand des Senats durchaus Gebrauch [...]. Es ist daher von erheblicher Bedeutung, daß ein Betriebsprüfer – und ggf. auch ein FG – sich davon überzeugen kann, wie die Kasse im Zeitpunkt ihrer Auslieferung und Inbetriebnahme programmiert war, sowie ob bzw. in welchem Umfang nach der Inbetriebnahme der Kasse spätere Programmierungen vorgenommen worden sind.

Für den Steuerpflichtigen überschreitet der mit der Dokumentation verbundene Aufwand die Grenze des Zumutbaren nicht. Beim Erwerb der Kasse kann er vom Verkäufer die Übergabe von Bedienungsanleitungen und Programmdokumentationen verlangen. Die Dokumentation späterer Umprogrammierungen verursacht jedenfalls einen geringeren Aufwand als die Umprogrammierung selbst.

Das Gewicht dieses Mangels tritt allerdings zurück, wenn der Steuerpflichtige für den konkreten Einzelfall darlegt, daß die von ihm verwendete elektronische Kasse trotz ihrer Programmierbarkeit ausnahmsweise keine Manipulationsmöglichkeiten eröffnet.“⁶

Da der Kläger in dem von dem BFH zu entscheidenden Fall die Programmierungsprotokolle nicht vorlegen konnte, war die Finanzverwaltung zur Schätzung befugt. Es handelt sich insoweit zwar nur um einen formellen Mangel der Buchführung; werden aber vorwiegend Bargeschäfte getätigt, könnten – so der BFH – auch Mängel der Kassenführung der gesamten Buchführung die Ordnungsmäßigkeit nehmen. Dann bedürfe es nicht des Nachweises eines materiellen Mangels der Buchführung, um eine „Hinzuschätzung“ zu rechtfertigen.

4 FG Münster vom 26.07.2012 4 K 2071/09 E,U, EFG 2012, 1982.

5 Veröffentlicht in DStR 2015, 1739.

6 BFH vom 25.03.2015 X R 20/13, a.a.O., Rz. 27 f.

2. Zum Zeitreihenvergleich

Der BFH stellt zunächst fest, daß der Zeitreihenvergleich denklologisch immer zu einem Mehrergebnis führt. Auch bei einer formell und materiell ordnungsgemäßen Buchführung ergibt die Anwendung der Zeitreihenvergleichsmethode zwingend höhere Erlöse als die Buchführung ausweist, wenn man wie im konkreten Fall einen willkürlich ausgewählten Rohgewinnaufschlag aus dem oberen Bereich der statistisch ermittelten Werte zugrundelegt.

Das Gericht widerspricht damit ausdrücklich der Auffassung der Finanzverwaltung und einiger Finanzgerichte⁷, daß ein mittels Zeitreihenvergleich ermitteltes Mehrergebnis den Schluß auf nicht zutreffend verbuchte Erlöse zulasse. Genauso wenig könne mittels eines Zeitreihenvergleichs die gleichzeitige Verkürzung der Wareneinkäufe und Erlöse (sog. „Doppelverkürzung“) nachgewiesen werden.

Der Zeitreihenvergleich sei zudem von erheblichen mathematischen „Hebelwirkungen“ beeinflusst. Bereits die Zuordnung der Einkäufe nur einer einzigen Woche könnte erhebliche Auswirkungen auf das Gesamtergebnis der Schätzung haben. Der BFH führt aus:

„Die aufgezeigte Hebelwirkung insbesondere hoher rechnerischer Wochen-Rohgewinnaufschlagsätze am Anfang oder Ende des herausgegriffenen Zehn-Wochen-Zeitraums macht [...] deutlich, wie wesentlich die sorgfältige Ermittlung der Schätzungsgrundlagen – vor allem des Wareneinkaufs und seiner Verteilung zum Zwecke der Gewinnung des Wareneinsatzes – gerade am Anfang und am Ende dieses Zeitraums für eine methodisch korrekte Durchführung eines Zeitreihenvergleichs ist [...]. Dabei ist hinsichtlich des systematischen Verständnisses des Zeitreihenvergleichs darauf hinzuweisen, daß der – für diese Schätzungsmethode grundlegende – Wareneinsatz eben nicht den eigenen Buchführungsdaten des Steuerpflichtigen entnommen wird, sondern diese Größe im Wege der mehr oder weniger ungenauen Schätzung aus einer Verteilung des Wareneinkaufs abgeleitet wird [...]. Anders wäre es nur, wenn der gesamte Warenbestand durch ein ausgefeiltes Warenwirtschaftssystem verwaltet würde, was in den meisten Betrieben der ‚Bargeldbranche‘ aber nicht der Fall ist.“⁸

Außerdem sei der Zeitreihenvergleich unter dem Gesichtspunkt des Anspruchs der Steuerpflichtigen auf einen effektiven Rechtsschutz durch die Gerichte (Art. 19 Abs. 4, Art. 20 Abs. 3 GG) nicht frei von methodenspezifischen Bedenken. Dem Steuerpflichtigen müssen die Schätzungsgrundlagen so dargelegt werden, daß er das Ergebnis der Schätzung auch rechnerisch überprüfen kann. *„Dabei müssen sowohl die Kalkulationsgrundlage – und damit auch die spezifischen Daten, auf denen der Zeitreihenvergleich basiert – als auch die Ergebnisse der Kalkulation sowie die Ermittlungen, die zu diesen Ergebnissen geführt haben, offengelegt werden.“⁹*

Dies sei bei einem Zeitreihenvergleich, wegen der Datenmengen, die der Berechnung zugrundeliegen, nur

schwer möglich. Für die Steuerpflichtigen, ihre Berater und auch die Finanzgerichte seien die Ergebnisse mathematisch-statistischer Methoden, zu denen auch der Zeitreihenvergleich gehört, wegen der dabei anfallenden umfangreichen Datenmengen nur beschränkt nachprüfbar.¹⁰

„Die Finanzbehörde versetzt sich durch die Anwendung solcher mathematisch-statistischer Methoden aufgrund des ihnen innewohnenden Datenüberschusses daher in eine gewisse technisch-rechnerische Überlegenheit gegenüber dem Steuerpflichtigen. Dieser steht nun – jedenfalls nach Auffassung der Verwaltung – in der Pflicht, ‚Auffälligkeiten‘ in den Ergebnissen des Zahlenwerks zu erklären bzw. zu widerlegen, verfügt aber, ohne daß ihm dies rechtlich vorzuwerfen wäre, möglicherweise gar nicht über das umfangreiche Zahlenmaterial – oder auch über das statistisch-methodische Wissen –, das erforderlich wäre, um eine sachgerechte Analyse der Datenmengen vornehmen zu können.“

Die vorstehenden Ausführungen zeigen, daß in Fällen der Anwendung eines Zeitreihenvergleichs die Finanzämter häufig schon ihre Darlegungspflichten nicht erfüllen, indem sie den Steuerpflichtigen und Finanzgerichten nicht alle Daten zur Verfügung stellen, die für eine vollständige Überprüfung des Zahlenwerks erforderlich sind. Auf der anderen Seite verbleiben aber selbst bei vollständiger Aufdeckung des Zahlenwerks rechtsstaatliche Bedenken, da die dann gelieferten Datenmengen so groß sind, daß eine grundlegende Überprüfung durch die Gerichte kaum zu leisten sein dürfte.“¹¹

Die genannten Probleme und Kritikpunkte führen nach Ansicht des BFH allerdings nicht zu einer generellen Verwerfung dieser Prüfungsmethode. Vielmehr bleibe der Zeitreihenvergleich als Methode der Verprobung und ggf. auch der Nachweisführung zulässig. Bei seiner Anwendung seien aber bestimmte Einschränkungen zu beachten:

- Der Zeitreihenvergleich könne grundsätzlich nur auf Betriebe angewandt werden, bei denen das Verhältnis zwischen dem Wareneinsatz und den Erlösen weitgehend konstant ist.
- Liegen keine formellen Buchführungsmängel vor, kann der Nachweis materieller Unrichtigkeit der Buchführung nicht mit einem Zeitreihenvergleich geführt werden.
- Auch wenn aber formelle Buchführungsmängel vorliegen, die zur Schätzung berechtigen, jedoch keine materielle Unrichtigkeit nachgewiesen ist, ist der Zeitrei-

7 Vgl. FG Düsseldorf vom 15.02.2007 16 V 4691/06 A (E, U, F), EFG 2007, 814 und vom 20.03.2008 16 K 4689/06 E, U, F, EFG 2008, 1256.

8 BFH vom 25.03.2015 X R 20/13, a.a.O., Rz. 48.

9 So der BFH vom 25.03.2015 X R 20/13, a.a.O., Rz. 49, mit Verweis auf die Urteile BFH vom 31.07.1974 I R 216/72, BStBl. II 1975, 96 und BFH vom 17.11.1981 VIII R 174/77, BStBl. II 1982, 430.

10 BFH vom 25.03.2015 X R 20/13, a.a.O., Rz. 50. Zum Beleg dieser Argumentation verweist der BFH darauf, daß in dem Urteilsfall den Berechnungen des Betriebsprüfers nur für das Jahr 2001 eine Excel-Tabelle mit mehr als 11.000 Eintragungen zugrundelag.

11 BFH vom 25.03.2015 X R 20/13, a.a.O., Rz. 52 f.

henvergleich nur nachrangig zu Gunsten anderer Schätzungsmethoden (z.B. Vermögenszuwachs-, Geldverkehrsrechnung oder Aufschlagskalkulation) anzuwenden. Nur wenn andere Schätzungsmethoden nicht sinnvoll einsetzbar sind, kann der Zeitreihenvergleich einen Anhaltspunkt für die Höhe der Hinzuschätzung bilden.

- Ist die Buchführung jedoch nachgewiesen materiell erheblich unrichtig, kann der Zeitreihenvergleich zur Ermittlung der Höhe der Hinzuschätzung herangezogen werden, sofern sich im Einzelfall keine andere Schätzungsmethode aufdrängt, die tendenziell zu genaueren Ergebnissen führt und mit vertretbarem Aufwand einsetzbar ist.
- Kann die Zeitreihenvergleichsmethode nach diesen Grundsätzen angewandt werden, muß das Finanzamt aber die Tatsachengrundlagen – insbesondere auch die Umschlagshäufigkeit einzelner Waren und Warengruppen – sehr sorgfältig ermitteln und dem Steuerpflichtigen offenlegen sowie stets die Plausibilität der Ergebnisse des Zeitreihenvergleichs anhand der betrieblichen Verhältnisse überprüfen. Bei verbleibenden Zweifeln müssen erhebliche Sicherheitsabschläge vorgenommen werden.

In dem von dem BFH zu beurteilenden Fall waren diese Voraussetzungen nicht gegeben. Das FA und das FG hatten bspw. die Wiedereröffnung des Betriebs im Frühjahr 2003 nicht als eine Änderung der Betriebsstruktur berücksichtigt. Das FA hatte der Berechnung einen gleichmäßigen Warenbestandsaufbau zugrundegelegt, der jedoch bei der (Wieder-)Eröffnung eines gastronomischen Betriebs unrealistisch ist. Es war naheliegend, daß der Kläger einen wesentlichen Teil der Warenbestände bereits bei der Eröffnung angeschafft hat. Zudem hatte der Prüfer mehrere Fehler bei der Zusammenstellung des für den Zeitreihenvergleich erforderlichen Zahlenwerks gemacht, insbesondere die Zahlen aus der Buchhaltung des Klägers nicht korrekt übernommen und andere Schätzungsmethoden mit nicht nachvollziehbarer Begründung verworfen.

III. Stellungnahme und Ausblick

Die Entscheidung ist in zweifacher Hinsicht beachtenswert. Sie schützt die Steuerpflichtigen vor einem fehler- und manipulationsanfälligen Schätzungszugriff seitens der Betriebsprüfung, stärkt die Position der Finanzverwaltung allerdings in einem wichtigen Aspekt für die Eröffnung der Schätzungsbefugnis.

Letzteres darf nicht übersehen werden: Der Senat legt erstmals dar, daß allein die Nichtaufbewahrung der vollständigen Programmierungsunterlagen für eine elektronische Registrierkasse als ein formeller Mangel der Buchführung anzusehen ist, der für sich genommen die Möglichkeit einer Hinzuschätzung eröffnet. Das Finanzamt muß demnach für eine Hinzuschätzung nicht nachweisen, daß Ein-

nahmeaufzeichnungen fehlen oder die Buchführung tatsächlich materiell unrichtig ist, weil bspw. Einnahmen nicht verbucht wurden. Es soll bereits ausreichen können, daß Programmierungsunterlagen fehlen.

Damit geht für eine Vielzahl von Steuerpflichtigen, die ihre Einnahmen wahrheitsgemäß aufgezeichnet und vollständig dokumentiert haben, die formelle Ordnungsmäßigkeit der Buchhaltung verloren. Finanzgerichte und die Finanzverwaltung waren zwar auch vor dieser Entscheidung davon ausgegangen, daß Programmierungsunterlagen aufbewahrungspflichtig sind und die fehlende Aufbewahrung daher ein formeller Mangel der Buchführung ist;¹² daß dieser Mangel allerdings in seiner Bedeutung dem Fehlen der Tagesendsummenbons einer Registrierkasse gleichsteht, ist in der Rechtsprechung bisher (soweit ersichtlich) nicht vertreten worden.

Der Senat hält diese strenge Rechtsprechung angesichts des technischen Fortschritts für erforderlich und stellt dabei ausdrücklich auf die technischen Manipulationsmöglichkeiten durch den Steuerpflichtigen ab. Der Senat zielt auf „Teile der betrieblichen Praxis“ ab, die Manipulationssoftware benutzen, um Steuern zu hinterziehen.¹³ Deswegen – so der BFH – müsse die Finanzverwaltung auch die Programmierung der Registrierkasse prüfen können. Werden die Programmierungsanleitung und die Programmierungsprotokolle nicht vorgelegt, bestehe systembedingt keine Gewähr mehr für die Vollständigkeit der Erfassung der Bareinnahmen.

Diese Begründung erscheint nicht zweifelsfrei. Der Senat legt seiner Argumentation die – nicht näher ausgeführte – Annahme zugrunde, daß Programmierungsanleitung und -protokolle Gewähr für ein nicht manipuliertes Kassensystem bieten. Das ist fraglich. Der Senat weist selbst auf die beliebige Manipulierbarkeit der Kassensysteme hin. Eine eigens zur Manipulation von Registrierkassen erstellte Software wird kaum anhand der Anleitung zur Programmierung der Kasse und der festgehaltenen Programmierungsprotokolle nachzuweisen sein.¹⁴ Gerade derjenige, der sich mit seiner Kassensoftware gut auskennt und Manipulationen vornimmt, wird vielfach sein Augenmerk auf die Programmierungsanleitung und -protokolle legen, um die (ursprünglich) ordnungsgemäße Programmierung der Registrierkasse nachzuweisen. Insofern sind die Programmierungsunterlagen nicht mit Tagesendsummenbons oder

12 Siehe nur FG Bremen vom 17.01.2007 2 K 229/04 (5), EFG 2008, 8; FG München vom 29.10.2009 15 K 219/07, EFG 2011, 10; BMF-Schreiben vom 26.11.2010 IV A 4-S 0316/08/10004-07, BStBl. I 2010, 1342.

13 BFH vom 25.03.2015 X R 20/13, a.a.O., Rz. 27. Der Senat verweist insoweit auf das Urteil des FG Rheinland-Pfalz vom 07.01.2015 5 V 2068/14, wistra 2015, 284, in dem es um den Verkauf von Kassensystemmanipulationssoftware ging.

14 Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 158 Rz. 21 ff. (Mai 2014) weist darauf hin, daß letztlich wohl nur die Verwendung eines zertifizierten und standardisierten Fiskalspeichers für das Kassensystem Gewähr dafür bietet, daß keine manipulative Software angewandt wurde.

Auszählungsprotokollen offener Ladenkassen vergleichbar, die grundsätzlich eine Überprüfung der Vollständigkeit der Einnahmenerfassung ermöglichen. Man fragt sich, wie in der Praxis eine „Manipulation“ aussehen soll, die durch die schlechte Aufbewahrung von Protokollen verhindert wird.

Absehbar werden durch diese Anforderung nicht die geschickten „Trickser“ aufgegriffen, die tatsächlich Manipulationen vornehmen, sondern eher diejenigen, die ihrer Kassensoftware keine Aufmerksamkeit widmen und gerade deshalb auch über keinerlei technische Dokumentationen verfügen. Angesichts der BFH-Entscheidung müssen alle Nutzer von Registrierkassen nunmehr damit rechnen, daß die Betriebsprüfung aufgrund vermeintlich nicht aufbewahrter Programmieranleitungen und/oder der -protokolle Hinzuschätzungen vornehmen wird. Ein entsprechendes Problembewußtsein ist in vielen „Bargeldbetrieben“ bislang nicht existent. Gegen den Vorwurf der formellen Ordnungswidrigkeit der Kassenführung können sich die Steuerpflichtigen dann nur noch mit dem Einwand verteidigen, daß die von ihnen verwendete elektronische Kasse keine Manipulationsmöglichkeiten bietet. In der besprochenen Entscheidung des BFH bleibt aber unklar, wie dieser Nachweis erbracht werden kann. Letztlich wird es auf den Negativnachweis ankommen, daß keinerlei Änderungen gegenüber der Ursprungsprogrammierung vorgenommen wurden. Dieser Nachweis wird dem Steuerpflichtigen nur schwer gelingen können.

Während der Senat somit hinsichtlich der Bedeutung der Nichtvorlage der Programmierungsunterlagen eine deutliche Verschärfung für den Steuerpflichtigen herbeiführt, gibt er ihm gegen die Anwendung der Zeitreihenvergleichsmethode entscheidende Argumente zur Hand.

Aus Sicht des/der Rechtsanwalts/-in sind insbesondere die Ausführungen des Senats zu den rechtsstaatlichen Anforderungen interessant. Der Senat weist zutreffend auf eine rechtsstaatlich bedenkliche Überlegenheit des Finanzamts durch die Anwendung komplexer mathematisch/statistischer Methoden hin. Das Finanzamt stellt dem Steuerpflichtigen die Daten und die Auswertungen solcher Methoden häufig nicht oder nur unvollständig zur Verfügung. Zudem kann der Steuerpflichtige – da er keinen Zugriff auf die verwendeten Software-Programme hat – die Gewichtung einzelner Variablen in der Berechnung nicht nachvollziehen. Eine rechnerische und eine sachliche Überprüfung der vom Finanzamt ermittelten Ergebnisse ist daher nicht möglich. Selbst wenn das Finanzamt dem Steuerpflichtigen aber sämtliche Daten zur Verfügung stellen und die angewandten Berechnungen offenlegen würde, können die rechtsstaatlichen Zweifel allein aufgrund der für den Steuerpflichtigen kaum zu bewältigenden Datenmenge nicht ausgeräumt werden.

Der BFH tritt diesen Problemen mit strengen Anwendungsregeln entgegen. Nach der Entscheidung des BFH wird der Zeitreihenvergleich künftig vorrangig in den Fällen durch die Finanzverwaltung angewendet werden kön-

nen, in denen aus anderen Gründen die materielle Unrichtigkeit der Buchführung feststeht. Auch wenn die Finanzverwaltung die Methode in einem Fall prinzipiell anwenden darf, bleiben erhebliche Hindernisse und Angriffspunkte bestehen. Denn zum einen verursacht die vom BFH vorgeschriebene Plausibilitätsprüfung, die Offenlegung und Erläuterung gegenüber dem Steuerpflichtigen einen erheblichen Mehraufwand, den mancher Prüfer scheuen wird. Zum anderen werden nicht selten Restunsicherheiten und Zweifel verbleiben, die nach dem BFH zu signifikanten Abschlägen von dem Ergebnis des Zeitreihenvergleichs zwingen. Dies macht die Methode für die Finanzverwaltung insgesamt deutlich unattraktiver.

Die Entscheidung hat aber nicht nur Auswirkungen für die Hinzuschätzung mittels des Zeitreihenvergleichs, sondern auch für andere mathematisch/statistische Verprobungs- und Schätzmethoden, wie den „Chi²-Test“ bzw. die „Benford's-Law-Analyse“¹⁵. Diese Methoden wurden bereits in der jüngeren finanzgerichtlichen Rechtsprechung kritisch gesehen.¹⁶ Angesichts der hier besprochenen BFH-Entscheidung ist davon auszugehen, daß der BFH die skeptische Haltung der Finanzgerichte teilt. Es bleibt abzuwarten, wann der BFH in Zukunft Gelegenheit bekommen wird hierzu Stellung zu nehmen. Da der BFH den Rechtsfragen im Zusammenhang mit der Anwendung des Zeitreihenvergleichs grundsätzliche Bedeutung beigemessen hatte¹⁷, dürfte der Weg zum BFH auch für Fälle der Anwendung anderer mathematisch/statistischer Verprobungs- und Schätzmethoden Aussicht auf Erfolg versprechen.

15 „Benford's Law“ ist eine – nach dem Physiker *Frank Benford* benannte – mathematische Gesetzmäßigkeit der Ziffernstrukturen von Zahlen in empirischen Datensätzen, die bei dem Chi²-Test und der Benford's-Law-Analyse angewandt wird. Die Ansätze basieren, anders als die vom BFH dargestellte Variante des Zeitreihenvergleichs, auf der Annahme, daß wirtschaftliche Ziffern bestimmten mathematisch/statistischen Verteilungen unterliegen. Es werden also nicht verschiedene Unternehmensdaten miteinander verglichen und auf Auffälligkeiten geprüft, sondern es wird überprüft, ob die Verteilung der in der Buchhaltung festgehaltenen Ziffern der Verteilung entspricht, die nach dem angewandten mathematischen Gesetz zu erwarten ist.

16 Vgl. nur FG Rheinland-Pfalz vom 24.08.2011 2 K 1277/10, EFG 2012, 10, m.w.N.; FG Niedersachsen vom 17.11.2009 15 K 12031/08, juris.

17 BFH vom 14.05.2013 X B 183/12, a.a.O.

Versicherungsteuer – auf dem Weg zur Problemsteuer: Hilft der EuGH?

Dr. Hans-Michael Pott, Rechtsanwalt/Fachanwalt für Steuerrecht, Sernetz Schäfer Rechtsanwälte Düsseldorf

I. Probleme des Tatbestandes der Versicherungsteuer

Die Versicherungsteuer gerät in jüngerer Zeit verstärkt in das Blickfeld des anwaltlichen Beraters. War sie früher eigentlich nur für die Gestaltung von Versicherungsverträgen und Versicherungsmittlerverträgen von Bedeutung, überrascht die Finanzverwaltung durch die Qualifikation auch solcher Vereinbarungen als Versicherungsverträge, bei denen auch ein kundiger Berater nicht unbedingt an die Versicherungsteuer denken wird. Beispiele hierfür sind die Verlustpoolung, insbesondere bei Schiffsfonds, oder Rücktrittsrechte bei Reiseleistungen. Ähnlich sieht es mit der diskutierten Besteuerung einer Selbstbeteiligung als Teil des steuerbaren Entgelts der Versicherungsleistung aus. Auch wenn diese im unmittelbaren Anwendungsbereich der Versicherungsteuer spielt, würde man Fragen einer Erhöhung oder Reduzierung von Gewinnbeteiligungen in Gesellschaften oder bei Veräußerungsgeschäften sehr genau betrachten müssen.

Rechtsgrundlage ist das Versicherungsteuergesetz, das in § 1 Abs. 1 bestimmt: „Der Steuer unterliegt die Zahlung des Versicherungsentgelts auf Grund eines durch Vertrag oder auf sonstige Weise entstandenen Versicherungsverhältnisses.“

Steuergegenstand ist somit nicht der Abschluß des Versicherungsvertrages oder die Gewährung von Versicherungsschutz, sondern die Entgeltzahlung. Dennoch ist für die Bestimmung der steuerbaren Entgeltzahlung die Erlangung von Versicherungsschutz, normalerweise aufgrund eines Versicherungsvertrages.

Die Definition des Versicherungsvertrages findet sich im Gesetz nicht. Bestimmt ist allein in § 2 Abs. 1: „Als Versicherungsvertrag im Sinne dieses Gesetzes gilt auch eine Vereinbarung zwischen mehreren Personen oder Personenvereinigungen, solche Verluste oder Schäden gemeinsam zu tragen, die den Gegenstand einer Versicherung bilden können.“

§ 3 Abs. 1: „Versicherungsentgelt im Sinne dieses Gesetzes ist jede Leistung, die für die Begründung und zur Durchführung des Versicherungsverhältnisses an den Versicherer zu bewirken ist.“

In gleicher Weise sind die einschlägigen Vorschriften für das zweite deutsche Versicherungsteuergesetz, das Feuer-

schutzsteuergesetz, formuliert.¹ Weil es in der Vergangenheit kaum Streit um das Versicherungsverhältnis gegeben hat, bereitet eine Definition Schwierigkeiten. Das FG Köln hat dies in einem jüngeren, noch nicht rechtskräftigen Urteil² angesprochen³:

„Weder das Versicherungsteuergesetz noch das Versicherungsvertragsgesetz und das Versicherungsaufsichtsgesetz enthalten eine Bestimmung des Begriffs ‚Versicherungsverhältnis‘. Vielmehr muß sein Inhalt aus dem allgemeinen Sprachgebrauch und, da dieser entscheidend vom Versicherungsrecht geprägt wird, aus dem allgemeinen Versicherungsrecht entnommen werden.“

Bei Ausfüllung dieser allgemeinen Begrifflichkeit greift das FG Köln dann auf Ausführungen des Bundesfinanzhofes zurück, wie etwa:

„Wesentliches Merkmal für ein ‚Versicherungsverhältnis‘ i.S. des § 1 Abs. 1 VersStG ist das Vorhandensein eines vom Versicherer gegen Entgelt übernommenen Wagnisses“.⁴

Das FG Köln bemüht sich um weitere Präzisierung mit der Formulierung, daß es um die Übernahme eines beim Versicherungsnehmer angesiedelten Wagnisses geht,

„um nach dem Gesetz der großen Zahl im Kollektiv gleichartiger Risiken einen versicherungstechnischen Risikoausgleich herzustellen.“

Damit ist die Ursache der Probleme lokalisierbar. Der Begriff des Versicherungsverhältnisses ist im Kern ein Typusbegriff. Dazu paßt die gesetzliche Einbeziehung einer vertraglichen Schadenstragungsgemeinschaft. Der Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit ist eine klassische Form der Versicherung.

Wie bei allen Typusbegriffen ist die Anwendung für den beratenden Praktiker mit Risiken behaftet. Die Vorstellung,

1 § 1: „(1) Der Feuerschutzsteuer unterliegt die Entgegennahme des Versicherungsentgelts nur aus den folgenden Versicherungen, wenn die versicherten Gegenstände sich bei der Entgegennahme des Versicherungsentgelts im Geltungsbereich dieses Gesetzes befinden: ... (2) Eine Versicherung im Sinne des Absatzes 1 wird auch begründet, wenn zwischen mehreren Personen oder Personenvereinigungen vereinbart wird, solche Schäden gemeinsam zu tragen, die den Gegenstand einer Versicherung im Sinne des Absatzes 1 bilden können.“

2 Az. des BFH II R 1/15.

3 FG Köln v. 01.10.2014, 2 K 542/11.

4 BFH v. 19.06.2013, II R 26/11, BStBl II 2013, 1060.

daß dem kundigen Rechtsanwender ein der Wirklichkeit nahekommendes Bild vor Augen gestellt wird, aus dem er ein hinreichend präzises Ergebnis ableiten kann, ist eher als eine Hoffnung einzuschätzen und entspricht nicht unbedingt den Erfahrungen der Praxis.⁵ Vor allem aber besteht die Gefahr, daß eine zur Einnahmeerzielung verpflichtete Finanzverwaltung die Neigung haben kann, einzelne Begriffsmerkmale überzubetonen.⁶

Man halte sich die Problematik an einigen Beispielen vor Augen. Risiken werden in vielen Verträgen übernommen. Das zeigen alltägliche Gestaltungen, schon aus dem eigenen beruflichen Umfeld. Wie etwa ist es einzuschätzen, wenn Anwälte in Bürogemeinschaft eine gemeinsame Rücklage für Kosten der Erneuerung schadhafter Inventarteile bilden? Wie ist es erst recht einzuschätzen, wenn sie wegen der möglichen Annahme einer Scheinsozietät sich verpflichten, Schadensersatzleistungen oder Kulanzleistungen bis zu einer bestimmten Höhe zu teilen? Hier liegt der klassische Begriff der Gemeinschaft zur Schadenstragung, wie er durch den Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit geprägt ist, nicht vor. Die Finanzverwaltung mag dies aber anders sehen.

Ganz allgemein gilt: Wagnisse werden in nahezu jedem Vertrag verteilt. Hierfür wird in einer Marktwirtschaft regelmäßig ein Entgelt offen oder verdeckt vereinbart. Soweit eine gesetzliche Regelung über die Risikoverteilung greift, ist der Abschluß eines Leistungsvertrages sicher unproblematisch. Wie sieht es aber aus, wenn eine vom gesetzlichen Bild abweichende Regelung getroffen und dies von einer Gegenleistung abhängig gemacht wird? Man stelle sich etwa vor, daß ein Großhändler bereit ist, den Gefahrübergang bei Warenlieferungen zu verschieben. Hieran kann er durchaus auch ein eigenes Interesse haben: So ist es bei Eintritt des Gläubigerverzuges im Massengeschäft mit einer Vielzahl von Abnehmern schwierig, die für die Fortdauer der Gegenleistung nach den Bestimmungen des BGB erforderliche Voraussetzungen nachzuweisen. Wenn die generelle Abwälzung des Nachweises auf den Käufer per AGB nicht gelingt, kann es interessant sein, gegen ein akzeptables Entgelt den Risikoverbleib beim Verkäufer festzuschreiben. Wie sieht es etwa aus, wenn eine Bank aus Interesse am elektronischen Zahlungsverkehr ihren Kunden eine über ihre gesetzlichen Pflichten hinausgehende Übernahme von Risiken anbietet? Wenn dies gegen ein eigenständig ausgewiesenes Entgelt geschieht oder allen Kunden eines bestimmten Kontentyps angeboten wird, bei denen diese Risikoübernahme eingepreist ist? Wie sollen etwa Mankogelder für Arbeitnehmer eingestuft werden? In allen erwähnten Gestaltungen liegt zwangsläufig stets eine Bewertung des Risikos nach den auch von Versicherern angewendeten Risikoeinschätzungen nach Wahrscheinlichkeit von Zahl und Höhe des Risikos zugrunde, obwohl sie von dem Vertragszusammenhang nicht dem typischen Bild der Versicherung entsprechen.

II. 16.07.2015, C-584/13 „Mapfre“

Das europäische Recht, das seit langer Zeit das Versicherungsrecht in der Ausprägung Form des Vertragsrechts, des Prozeßrechts und des Aufsichtsrechts und – an unerwarteter Stelle – sogar das internationale Versicherungssteuerrecht behandelt,⁷ hat zu den Definitionen wenig beigetragen. Die versicherungsrechtlichen Normen des europäischen Versicherungsrechts gehen, damit tut man der europäischen Rechtsetzung kein Unrecht, im Gegensatz zu anderen Rechtsgebieten offenbar von Typusbegriffen aus.

Es solle aber nicht übersehen werden, daß es insoweit eine Negativ-Folie gibt, vor der man das Vorliegen eines Versicherungsentgelts prüfen kann. Das europäische Mehrwertsteuerrecht nimmt die Versicherungsleistungen und deren Vermittlung von der Mehrwertsteuer ausdrücklich aus. Dies war in der 6. Mehrwertsterrichtlinie in Art. 13 B geregelt, nunmehr ist es von der Mehrwertsteuersystemrichtlinie in Art. 135 Abs. 1 (a) ausdrücklich ausgesprochen. Gleichzeitig ist nur für solche nicht der Mehrwertsteuer unterliegenden Versicherungsleistungen die Erhebung von Versicherungssteuern gestattet. Zur umsatzsteuerlichen Seite gibt es nun schon – was kaum überraschen kann – eine längere Reihe von Entscheidungen des Europäischen Gerichtshofes.

Die Grundsätze hat der EuGH in einer jüngeren Entscheidung in einem französischen Fall noch einmal präzisiert.⁸ Gebrauchtwagenhändlern boten die Unternehmen der klagenden Unternehmensgruppe die Möglichkeit, ihren Käufern eine Garantieleistung bei Reparaturen zu verschaffen. Diese wurde von einem Unternehmen der Gruppe (Mapfre warranty) geboten. Ob Vertragspartner des Unternehmens der Käufer oder der Verkäufer des Fahrzeugs war, blieb streitig. Für die finanziellen Risiken aus der Inanspruchnahme schloß dieses Unternehmen einen Vertrag

5 Das FG Hamburg (Entscheidung zur Kernbrennstoffsteuer) sieht es etwa als naheliegend an, Typusbegriffe in den Bestimmungen des Finanzverfassungsrechts zu sehen. Das dürfte zutreffend sein, zeigt aber eher Gefahren als Rechtssicherheit auf, FG Hamburg 16.09.2011, 4 V 133/11 EFG 2011 S. 2103.

6 Daß in jüngerer Zeit Streitigkeiten zum Vorliegen eines Versicherungsentgelts zugenommen haben, wird man auch der Tatsache zuschreiben haben, daß die dem Bund zustehende Versicherungssteuer seit dem 01.07.2010 nicht mehr von den Landesfinanzbehörden, sondern von dem Zentralamt für Steuern verwaltet wird.

7 Richtlinie 2009/138/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 25.11.2009 betreffend die Aufnahme und Ausübung der Versicherungs- und der Rückversicherungstätigkeit (Solvabilität II) Art. 157, insbes. Abs. 1: „Unbeschadet einer späteren Harmonisierung unterliegen alle Versicherungsverträge ausschließlich den indirekten Steuern und steuerähnlichen Abgaben, die in dem Mitgliedstaat des Risikos bzw. dem Mitgliedstaat der Verpflichtung auf Versicherungsprämien erhoben werden.“ Vgl auch zu der Vorgängervorschrift das Urteil des EuGH v. 14.06.2001, Rs C-191/99 „Kvaerner“, EuZW 2001, 444. In dieser Richtlinie finden sich einige weitere unerwartete Regelungen. Der anwaltlichen Kollegenschaft darf etwa Art. 201 zur Lektüre empfohlen werden.

8 Urteil v. 16.07.2015, C-584/13 „Mapfre“.

mit einem anderen Unternehmen der Gruppe (Mapfre asistencia) ab. Die Unternehmen sahen sich als Reparaturdienstleister, die französische Finanzverwaltung sah alle in Betracht kommenden Verträge als Versicherungsverträge an. Der Fall warf für den EuGH zunächst die Frage auf, ob ein beurteilungsfähiger Sachverhalt vorlag;⁹ der EuGH war trotz mehr als deutlich gemachter Bedenken zur Entscheidung bereit. Er behandelte die Frage, ob ein Versicherungsverhältnis vorliegt, unter der Prämisse, daß der Fahrzeugkäufer der gegenüber Mapfre warranty Berechtigte ist. Der EuGH hält sich des weiteren an das Tatbestandselement, daß im Falle der Schadensfreiheit die empfangenen Zahlungen von Mapfre warranty nicht erstattet werden und im Falle des Schadens keine Zusatzzahlungen eingefordert werden. Der EuGH hat dann keine Schwierigkeiten, ein Versicherungsverhältnis unter diesen Prämissen anzunehmen, denn es besteht

„das Wesen eines ‚Versicherungsumsatzes‘ im Sinne von Art. 13 Teil B Buchst. a der Sechsten Richtlinie darin, daß sich der Versicherte gegen das Risiko einer ungewissen, aber potentiell beträchtlichen Vermögenseinbuße absichert und im Gegenzug einen bestimmten, aber begrenzten Beitrag bezahlt“.

Die interne Kalkulation erklärt der EuGH für unbeachtlich. Das man unter den genannten Prämissen im vorliegenden Fall zur Annahme eines Versicherungsverhältnisses kommen kann und kommen müßte, überrascht nicht.

Nun stellen sich dem EuGH aber noch weitere Fragen. Der EuGH muß wegen der Verbindung mit dem Verkauf prüfen, ob die Leistung der Schadenstragung so eng mit den Fahrzeugverkauf verbunden ist, daß letzterer auch die Schadenstragung mit erfaßt. Er führt unter Hinweis auf seine Rechtsprechung aus, daß unter bestimmten Umständen mehrere formal eigenständige Leistungen, die getrennt erbracht werden und damit jede für sich zu einer Besteuerung oder Befreiung führen könnten, als einheitlicher Umsatz anzusehen sind, wenn sie nicht voneinander unabhängig sind. Ein einheitlicher Umsatz liege danach namentlich vor, wenn die Leistung aus zwei oder mehreren Elementen oder Handlungen besteht, die so eng miteinander verbunden sind, daß sie objektiv eine einzige untrennbare wirtschaftliche Leistung bilden, deren Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre. Dies sei auch dann der Fall, wenn ein oder mehrere Elemente als Hauptleistung anzusehen sind, während andere Elemente als eine oder mehrere Nebenleistungen einzustufen sind. Der EuGH verweist auf die „Richtschnur, wonach jeder Umsatz in der Regel als eigene und selbständige Leistung zu betrachten ist“. Im vorliegenden Fall erledigt der EuGH dies mit der Prämisse, daß nicht der Fahrzeugverkäufer, sondern ein drittes Unternehmen die Leistung erbringt. Damit läßt sich die Trennung von Verkauf und Garantie naturgemäß leicht begründen. Der EuGH macht es aber deutlich dem nationalen Gericht zur Pflicht, diesen Sachverhalt näher aufzuklären. Ob man daraus schließen darf, daß der EuGH im Falle einer Erbrin-

gung allein durch den Verkäufer, der sich dann im Zweifel an anderer Stelle versichert, eine einheitliche Leistung, dominiert durch den Kauf, annehmen und als Folge daraus gegen ein Versicherungsverhältnis entscheiden würde, ist nicht gesichert. Es fällt aber auf, daß der EuGH das von den klagenden Unternehmen vorgetragene Argument erwähnt, daß eine Fahrzeuggarantie auch von anderen Marktteilnehmern angeboten werde und diesen gegenüber Wettbewerbsgleichheit bestehen müsse. Der EuGH erklärt ausdrücklich, daß er sich mit diesem Teil des Sachverhalts nicht befassen dürfe, weil es in der Vorlage nicht erwähnt sei. Diese streng formale Haltung überrascht, nachdem der EuGH sich schon relativ weit in ungesichertes Terrain begeben hat. Der EuGH hatte offenbar die Sorge, daß er vorliegend mittels des für die Auslegung des Umsatzsteuerrechts beachtlichen Gedankens der Wettbewerbsneutralität gänzlich in die Behandlung eines hypothetischen Falles geriete. Andererseits hätte er, wenn er diesem Argument keine nähere Behandlung geben wollte, dies vorliegend als nicht durchgreifend bezeichnen können.

Im Ergebnis kommt der EuGH zu der Annahme, daß ein Versicherungsverhältnis vorliegen und daraus die Umsatzsteuerfreiheit folgen dürfte, daß dies aber noch von der umfassenden Tatsachenprüfung durch das nationale Gericht abhängt.

Das Urteil des EuGH zeigt auf, als wie wenig verlässlich die Sicht auch des Umsatzsteuerrechts auf die Bestimmung der Versicherungsleistung anzusehen ist. Es bleibt das Fazit, daß der EuGH einen Fall, der entweder sehr einfach oder sehr schwierig zu entscheiden war, präsentiert. Für den Praktiker ist dieser Fall dennoch hilfreich und deshalb erwähnenswert, weil er eine Anzahl von Einzelformulierungen enthält, die ggf. in einer Rechtsverteidigung eingesetzt werden können. Wer mit der Annahme konfrontiert wird, daß eine versicherungsteuerpflichtige Leistung vorliegt, findet in dem Urteil einige Formulierungen, mit denen eine Subsumtion gegen dasselbe möglich ist. Und schließlich zeigt das Urteil, wie man zu einer Überprüfung der Versicherungsteuerpflicht durch den EuGH gelangen kann: Man muß die Umsatzsteuerpflicht zur Überprüfung stellen.

⁹ Der EuGH konstatiert, daß „das vorlegende Gericht keine tatsächlichen Feststellungen zur Natur der in den Ausgangsverfahren in Rede stehenden Dienstleistung getroffen“ hat; s. ferner die Formulierung „Wie aus den dem Gerichtshof vorliegenden Akten hervorzugehen scheint (sic) ...“

Für Wahlstation Praktikum.



Weuster · Scheer
**Arbeitszeugnisse in
Textbausteinen**

2015, 13., überarbeitete Auf-
lage, 454 Seiten, € 22,50
ISBN 978-3-415-05411-0

Weuster · Scheer
**Arbeitszeugnisse in
Textbausteinen Deutsch –
Englisch**

2015, 3., überarbeitete Auflage,
216 Seiten, € 26,40
ISBN 978-3-415-05412-7

Das Standardwerk »Arbeitszeugnisse in Textbausteinen« stellt ein ausgereiftes System von über 3000 Textbausteinen bereit. Damit lassen sich in rationeller Weise die gewünschten wahren Aussagen und Wertungen für ein verständlich-wohlwollendes Zeugnis zusammenstellen. Eine detaillierte Einführung zur Formulierung und Analyse von Zeugnissen zeigt, worauf es in der Praxis ankommt.

In der deutsch-englischen Ausgabe gehen die Autoren auch auf die Besonderheiten ein, die sich bei der internationalen Nutzung von Zeugnissen ergeben. Auf je einer Doppelseite finden sich links jeweils die deutschen und rechts die englischen Textbausteine. Sie helfen nicht nur bei Bewerbungen in englischsprachigen bzw. westlichen Ländern, sondern sind weltweit einsetzbar.

Steuerhinterziehung nach Steuerhinterziehung?

Prof. Dr. jur. Wolfgang Joecks, Professor für Strafrecht, insbesondere Wirtschafts- und Steuerstrafrecht, an der Universität Greifswald

Vor mehr als sieben Jahren ist die Zuständigkeit in Steuerstrafsachen beim Bundesgerichtshof vom 5. auf den 1. Strafsenat übergegangen. Der Senat kommt bei der Auslegung der Straftatbestände in vielen Fällen zu einer Lösung, die eine gewisse Strenge verrät. Im folgenden soll am Beispiel der Steuerhinterziehung nach Steuerhinterziehung gezeigt werden, welche Weiterungen die aktuelle Rechtsprechung des BGH für die Strafbarkeit, aber auch für die Anforderungen an die strafbefreiende Selbstanzeige hat.

I. Einführung

Nach § 370 Abs. 4 Satz 1 AO sind Steuern namentlich dann verkürzt, wenn sie nicht, nicht in voller Höhe und/oder nicht rechtzeitig festgesetzt werden. In Rechtsprechung und Literatur besteht Einigkeit, daß damit nicht eine abschließende Regelung dergestalt getroffen wurde, daß außerhalb des Festsetzungsverfahrens Steuerhinterziehung nicht möglich wäre. So kann in Erhebungs- und Beitreibungsverfahren Steuerhinterziehung durch das Machen unrichtiger Angaben – etwa über die vollstreckbare Habe – begangen werden.¹ Dies gilt sogar dann, wenn es um die Beitreibung der Steuern geht, die der Steuerpflichtige zuvor hinterzogen und wegen deren Hinterziehung er verurteilt worden war.² Nämliches gilt für unrichtige Angaben im Rechtsbehelfs- oder finanzgerichtlichen Verfahren,³ bei der Abwehr von Änderungsbescheiden im Rahmen der Außen- oder Steuerfahndungsprüfung⁴ oder einer eidesstattlichen Versicherung.⁵ Besonderheiten gibt es nur bei der Berechnung des Verkürzungsbetrages.⁶

II. Strafloze Nachtaten

Geht es dem Steuerpflichtigen darum, durch das Machen unrichtiger Angaben einen Änderungsbescheid abzuwehren (§ 173 Abs. 1 Nr. 1 AO), und ist dem bereits eine Steuerhinterziehung vorausgegangen, handelt es sich bei der Sicherung durch Täuschung im Änderungsverfahren grundsätzlich um eine so genannte „straflose Nachtat“. Mitbestrafte Nachtat ist eine Handlung, die nicht besonders bestraft wird, weil (und soweit) sie sich in der Sicherung oder Auswertung einer durch die Vortat erlangten Position erschöpft.⁷ Dem Dieb, der gegenüber dem Eigentümer den Besitz der Sache abstreitet, droht keine Anklage wegen Be-

truges, weil sich seine Täuschung darin erschöpft, die Vorteile aus der ersten Tat – dem Diebstahl – zu sichern.

Ob die Nachtat auch dann straflos ist, wenn die Vortat bereits verjährt ist, ist umstritten. Die Literatur geht überwiegend davon aus, daß eine Verfolgung der Nachtat auch dann nicht möglich ist, wenn im Hinblick auf die erste Tat bereits Verfolgungsverjährung eingetreten ist.⁸ Demgegenüber geht die Rechtsprechung der Obergerichte, aber auch des Bundesgerichtshofs davon aus, daß die Sicherungsstrafat verfolgbar ist, wenn die Vortat nicht mehr verfolgt werden kann, weil etwa insoweit Verfolgungsverjährung eingetreten ist.⁹ Erst vor kurzem hat der 1. Strafsenat am Beispiel eines Falles der Hinterziehung von Erbschaft- und Schenkungsteuer diese Linie bestätigt.¹⁰

Legt man diese Rechtsprechung zugrunde, ist zu konstatieren, daß mit einer (neuerlichen) Täuschung eine erneute Steuerhinterziehung begangen wird – mit allen ihren Konsequenzen. Mit dieser Straftat beginnt erneut der Lauf einer Verfolgungsverjährung von fünf bzw. zehn Jahren (§ 376 AO).

1 BGH, wistra 1998, 180.

2 BGH, wistra 2012, 482.

3 OLG München, wistra 2012, 490.

4 BGH, wistra 1999, 103.

5 BGH, wistra 2012, 482.

6 Ein Erfolg im Sinne des § 370 Abs. 4 Satz 1 AO liegt in diesen Fällen nicht schon dann vor, wenn die Manipulation des Täters eine Untätigkeit des Fiskus verursacht, sondern setzt voraus, daß damit aussichtsreiche Vollstreckungsmöglichkeiten vereitelt wurden (vgl. BGH, wistra 1998, 180, 184 mit Anm. *Gribbohm*, NStZ 1998, 573; *Klein/Jäger*, Abgabenordnung, 12. Aufl. 2014, § 370 AO Rn. 80, 85; FA Strafrecht/*Hardtke* 6/2 Rn. 53). Der Steueranspruch kann also nicht mit dem Nennwert angesetzt, sondern muß – ähnlich der Schadensfeststellung beim Betrug – wirtschaftlich bewertet werden (*Grote*, Steuerhinterziehung außerhalb des Festsetzungsverfahrens und im Mineralölsteuerverfahren, 1989, 62 ff.).

7 *Joecks* in Franzen/Gast/*Joecks*, Steuerstrafrecht, 7. Auflage 2009, § 369 AO Rn. 118 = 8. Auflage Rn. 121.

8 *Schönke/Schröder-Sternberg-Lieben/Bosch*, Strafgesetzbuch, Kommentar, 29. Aufl. 2014, vor § 52 StGB Rn. 136; *Schneider*, wistra 2001, 408; *Joecks* in Franzen/Gast/*Joecks*, Steuerstrafrecht, 7. Auflage 2009, § 369 Rn. 119 = 8. Auflage Rn. 122.

9 BGH, bei *Dallinger*, MDR 1955, 269; BGH, NJW 1968, 2115; BGH, GA 1971, 83; OLG Braunschweig, NJW 1963, 1936; OLG Frankfurt/Main, wistra 2006, 198; ebenso *Kühl*, Strafrecht, Allgemeiner Teil, 7. Aufl. 2012 S. 912.

10 BGH, wistra 2015, 320.

III. Die festsetzungsfähige Steuer als Tatgegenstand

Nun mag man sich mit der Erkenntnis begnügen, daß sich dann die Zeiträume der Steuerhinterziehung eben verdoppeln, wenn etwa kurz vor Eintritt der Verfolgungsverjährung für die erste Tat eine erneute Tat bezogen auf den Veranlagungszeitraum und die Steuerart begangen wird. In der Lesart des BGH ist dem aber nicht so: Für ihn kann Gegenstand der Verkürzung jede Steuer sein, die der Fiskus noch einfordern kann, für die also noch keine Festsetzungsverjährung i. S. d. §§ 169 ff. AO eingetreten ist. Es kommt also nicht mehr auf die §§ 78 ff. StGB an, sondern insbesondere auf § 169 Abs. 2 Satz 2 AO mit seiner Verlängerung der Festsetzungsfrist auf zehn Jahre in Fällen der (vorsätzlichen) Steuerhinterziehung.

Beispiel 1:

Der Steuerpflichtige hatte für den Veranlagungszeitraum 2004 im Februar 2006 eine unrichtige Einkommensteuererklärung abgegeben und wurde antragsgemäß mit Bekanntgabe des Bescheids am 31.08.2006 veranlagt. Die Verfolgungsverjährung betrug seinerzeit fünf Jahre; ein großes Ausmaß ist nicht ersichtlich.¹¹ Damit ist Verfolgungsverjährung bereits am 30.08.2011 eingetreten. Kommt es zum Jahreswechsel 2015/2016 zu einem Steuerfahndungsverfahren, in dem es (auch) um den Veranlagungszeitraum 2004 geht, und macht der Steuerpflichtige dann bezogen auf den VZ 2004 unrichtige Angaben, beziehen sich diese auf solche Steuerbeträge, deren Festsetzung noch möglich ist: Die Festsetzungsverjährung begann erst mit dem Ablauf des 31.12.2006 und endet nicht vor Ablauf des 31.12.2016.

Klar ist, daß mit dieser Tat die Verjährung strafrechtlich erneut zu laufen beginnt; zweifelhaft ist aber, auf welchen Zeitpunkt insofern abgestellt werden muß. Kommt es infolge der Täuschung zu einem unrichtigen, weil zu niedrigen Änderungsbescheid, ist an dessen Bekanntgabe anzuknüpfen. Unterbleibt ein Änderungsbescheid, ist ein fiktiver Veranlagungszeitpunkt zu ermitteln und zugrunde zu legen, der einige Monate nach den unrichtigen Angaben liegen mag, unter Umständen aber sogar erst mit dem Abschluß der Fahndungsprüfung festzumachen ist.

Geht man von einer (fiktiven) Änderungsveranlagung zum Februar 2016 aus, tritt damit die Verfolgungsverjährung nicht vor Februar 2021 ein. Sollte es sich bei den Hinterziehungsbeträgen für den Veranlagungszeitraum 2004 um solche in einem großen Ausmaß (§ 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 AO) handeln, beträgt die nunmehr eintretende Verfolgungsverjährungsfrist sogar zehn Jahre (§ 376 Abs. 1 AO). Die Verfolgungsverjährung für den Veranlagungszeitraum 2004 endet damit im Februar 2026 (!). Diesem Ergebnis kann man nicht entgegenhalten, der Straftatbestand schütze dann einen Steueranspruch, den es nicht mehr gibt. Zwar läuft die reguläre Festsetzungsfrist Ende 2016 ab. Wegen § 171 Abs. 7 AO tritt aber eine Ablaufhemmung ein, die erst endet, wenn die Steuerstraftat verjährt.

IV. Verletzung der Berichtigungspflicht (§ 153 Abs. 1 AO) nach bedingt vorsätzlicher Steuerhinterziehung

Erkennt der Steuerpflichtige nachträglich, daß eine von ihm oder für ihn abgegebene Steuererklärung unrichtig war und es dadurch zu einer Steuerverkürzung gekommen ist oder kommen könnte, muß er dies unverzüglich anzeigen und die entsprechenden Angaben berichtigen (§ 153 Abs. 1 AO). Lange Zeit war umstritten, ob diese Berichtigungspflicht auch dann greift, wenn der ursprüngliche Steuerbescheid deshalb falsch war, weil der Steuerpflichtige bedingt vorsätzlich unrichtige Angaben gemacht hatte.¹² Demgegenüber geht der Bundesgerichtshof¹³ davon aus, daß ein nachträgliches Erkennen im Sinne von „sicherem Wissen“ die Berichtigungspflicht auslöst, mag der Betreffende auch im Vorfeld bedingt vorsätzlich gehandelt haben. Hat er nur fahrlässig gehandelt, ist es ohnehin kein Problem; lag eine leichtfertige Steuerverkürzung vor, kommt er über § 378 Abs. 3 AO zur Bußgeldfreiheit, wenn er nunmehr berichtet. Für denjenigen, der im Vorfeld aber bedingt vorsätzlich eine Steuerhinterziehung begangen hat, bedeutet eine solche Pflicht zur Korrektur nach sicherem Erkennen letztlich einen Zwang zur Selbstbelastung, so daß der Grundsatz „nemo tenetur se ipsum accusare“ berührt ist.¹⁴

Nun muß man diese Entscheidung scheinbar relativieren: Sie erging bereits vor der ersten Verschärfung der strafbefreienden Selbstanzeige im Mai 2011. Es ändert sich aber letztlich wenig. Das Problem des Zwangs zur Selbstbelastung will der BGH zwar durch Verweis auf die Möglichkeit der strafbefreienden Selbstanzeige entkräften.¹⁵ Sollte dies nicht möglich sein, weil einer der Sperrgründe des § 371 Abs. 2 AO vorliege, könne dem durch ein Beweisverwertungs- oder -verwendungsverbot Rechnung getragen werden.¹⁶ Dies gilt auch nach der weiteren Verschärfung der Selbstanzeige zum 01.01.2015.

11 Nach Auffassung des BGH (wistra 2013, 280) gilt die Verlängerung der Verfolgungsverjährung auf zehn Jahre für alle Taten, die zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Neuregelung zum 25.12.2008 noch nicht verjährt waren. Es kommt auch nicht darauf an, ob die Tat seinerzeit die Voraussetzungen eines besonders schweren Falles erfüllt hatte (BGH, wistra 2013, 280; ebenso BGH, wistra 2013, 471). Kritisch dazu Joecks in Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, 7. Auflage 2009, § 376 Rn. 14a ff. = 8. Aufl. Rn. 22 ff.

12 Vgl. Joecks in Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, 7. Auflage 2009, § 370 AO Rn. 182 = 8. Auflage Rn. 263; OLG Hamm, NJW 1959, 1504.

13 BGHSt 53, 210.

14 Vgl. auch Kohlmann/Ransiek, Steuerstrafrecht, § 370 AO Rn. 337; Flore/Tsamikakis, Steuerstrafrecht § 370 AO Rn. 174 ff.; Schützeberg, BB 2009, 190; Weidemann, wistra 2010, 5; Rolletschke/Burkard, DStZ 2011, 627; Biesgen/Noel, steueranwaltsmagazin 2012, 182.

15 BGHSt 53, 210 Rn. 26.

16 BGHSt 53, 210 Rn. 27; Schwartz, wistra 2011, 81.

V. Sonderfall: Hinterziehung von Erbschaft- und Schenkungsteuer

Die Auffassung des 1. Strafsenats, daß sich die Wahrheits- bzw. Anzeigepflicht auf alle Steuern erstreckt, die noch festsetzungsfähig sind, führt insbesondere bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer zu (Sicherungs-)Taten, die Steuern aus lange zurückliegenden Zeiträumen betreffen können. Deutlich wird dies etwa im Zusammenhang mit dem Verschweigen von Vorerwerben im Rahmen einer Erbschaftsteuererklärung.

Beispiel 2:

Die Angeklagte war über Jahre mit einem vermögenden Mann liiert, der sie reich beschenkt hatte. Als er starb, hinterließ er ihr ein erhebliches Vermögen. Für die Vorerwerbe waren Schenkungsteuererklärungen nicht eingereicht worden.¹⁷

Werden Schenkungen nicht angezeigt und entsprechend auch Schenkungsteuererklärungen nicht abgegeben, geht der BGH von einem fiktiven Vollendungszeitpunkt aus, der vier Monate nach dem schenkungsteuerpflichtigen Vorgang liegt.¹⁸ Die Anzeigepflicht nach § 30 Abs. 1 ErbStG sei binnen drei Monaten zu erfüllen. Für die dann durchzuführende Veranlagung will der BGH einen Monat zugrundelegen. Wird also etwa im Dezember 2015 eine unrichtige Schenkungsteuererklärung eingereicht, sind zu diesem Zeitpunkt strafrechtlich bereits alle Hinterziehungen von Schenkungsteuer verjährt, die vor dem August 2010 begangen wurden. Im Rahmen der Erbschaftsteuererklärung werden diese Vorschenkungen, mögen sie auch strafrechtlich verjährte Zeiträume betreffen, jedoch unter Umständen wieder relevant.

Der Verfasser hatte dafür plädiert, die Wertung der Verfolgungsverjährung zu berücksichtigen, und damit den Vorwurf im Hinblick auf Vorerwerbe zu beschränken.¹⁹ Der BGH²⁰ ist dem nicht gefolgt. Konsequenter setzt er seine Linie fort: Solange die Schenkungsteuer für die Vorerwerbe noch festsetzungsfähig ist, kann sie auch Gegenstand einer Steuerstraftat sein. Vorschenkungen seien in doppelter Hinsicht steuerlich erheblich im Sinne des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO: Zum einen hätten sie Bedeutung für die Höhe des Steuersatzes und den steuerlichen Freibetrag, zum anderen seien die Angaben über die Vorschenkungen Grundlage für die Überprüfung der ordnungsgemäßen Besteuerung sämtlicher Schenkungen des Zuwendenden innerhalb eines Zehn-Jahres-Zeitraums.²¹ Der BGH sieht, daß hier der Nemo-tenetur-Grundsatz tangiert sein kann, wenn im Hinblick auf die Vorerwerbe bereits eine Hinterziehung von Schenkungsteuer erfolgt ist.²² Ein Problem liege darin nicht, weil der Betreffende (hier: die Angeklagte) die Möglichkeit hatte, mit vollständigen und richtigen Angaben zu den Vorschenkungen zugleich die Voraussetzungen einer strafbefreienden Selbstanzeige im Sinne von § 371 AO zu erfüllen.²³ Soweit eine solche Selbstanzeige, etwa wegen der Unfähigkeit zur Erfüllung der Nachzahlungspflicht nach

§ 371 Abs. 3 AO unmöglich sei, käme es zu einem strafrechtlichen Verwendungsverbot.²⁴ Der BGH verweist dabei auf die bisherige Rechtsprechung.²⁵

Nicht entschieden ist bislang der Fall, daß es sich um weit zurückreichende Vorschenkungen handelt, für die die Festsetzungsfrist nur deshalb noch nicht abgelaufen ist, weil die Festsetzungsfrist bei Schenkungen nach § 170 Abs. 5 Nr. 2 AO erst mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem der Schenker gestorben ist bzw. bevor die Finanzbehörde von der vollzogenen Schenkung Kenntnis erlangt hat, beginnt.

Beispiel 3:

Im Rahmen der Veranlagung zur Erbschaftsteuer stößt das Finanzamt unter anderem auf eine Stiftung in der Schweiz, die der Erbe mit angegeben hatte. Im Rahmen der Ermittlungen versucht das Finanzamt herauszufinden, welche Bewandnis es mit dieser Stiftung hat und wann sie vom Erblasser errichtet worden ist. Tatsächlich war dies im Jahr 1980 der Fall. Der Steuerpflichtige gibt jedoch an, dies sei bereits im Jahr 1975 geschehen – dann ist die Regelung in § 170 Abs. 5 Nr. 2 AO, die erst zum 01.01.1977 in Kraft getreten ist, nicht anwendbar.²⁶

Geht man davon aus, daß die Übertragung von Vermögen des Erblassers auf eine Stiftung eine „echte“ Schenkung war, liegt ein schenkungsteuerpflichtiger Vorgang im Jahr 1980 vor. Die Festsetzungsverjährung (von zehn Jahren!) begann überhaupt erst mit dem Tod des Erblassers. Es liegt also noch eine festsetzungsfähige Schenkungsteuer für einen Zeitraum vor, der mittlerweile 35 Jahre zurückliegt.

Fraglich ist zunächst, ob der Betreffende überhaupt mitwirkungspflichtig ist, wenn Sachverhalte so lange zurückliegen. Mitwirkungspflichtig sind Beteiligte (§ 90 Abs. 1 Satz 1 AO), sie kommen der Mitwirkungspflicht insbesondere dadurch nach, daß sie die für die Besteuerung erheblichen Tatsachen vollständig und wahrheitsgemäß offenlegen (§ 90 Abs. 1 Satz 2 AO). Beteiligter ist u.a. derjenige, an den die Finanzbehörde einen Verwaltungsakt richten will oder gerichtet hat (§ 78 Nr. 2 AO). Welche Tatsachen steuererheblich sind, entscheidet grundsätzlich die Finanzbehörde.²⁷ Wenn es wegen der Regelung in § 170 Abs. 5

17 Vgl. BGH, wistra 2015, 320.

18 BGHSt 56, 298 Rn. 42.

19 Vgl. Joecks in Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, 7. Auflage 2009, § 370 Rn. 233h = 8. Auflage Rn. 340.

20 BGH, wistra 2015, 320.

21 BGH, wistra 2015, 320 Rn. 14.

22 BGH, wistra 2015, 320 Rn. 20 ff.

23 BGH, wistra 2015, 320 Rn. 22.

24 BGH, wistra 2015, 320 Rn. 22.

25 BGH, wistra 2012, 482; BGH, wistra 2005, 148.

26 Art. 97 § 10 Abs. 1 EGAO: Geltung für Steuern, die nach dem 31.12.1976 entstehen.

27 Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 90 AO Rn. 8.

Nr. 2 AO noch möglich ist, noch einen Schenkungssteuerbescheid für das Jahr 1980 zu erlassen, sind auch die Umstände bei der Errichtung der Stiftung (heute noch) steuerlich erhebliche Tatsachen. Damit unterliegt der Beteiligte aber auch einer Wahrheitspflicht.

Wenn der BGH bei seiner Linie bleibt, daß jede festsetzungsfähige Steuer auch Gegenstand einer Steuerhinterziehung sein kann, ist auch für einen solchen Fall noch die Hinterziehung von Schenkungsteuer möglich.

Zu beachten ist in diesem Zusammenhang, daß Fehler des Erblassers in diesem Zusammenhang nicht zwingend die Berichtigungspflicht nach § 153 Abs. 1 AO auslösen. Zwar trifft die Berichtigungspflicht auch den Rechtsnachfolger (§ 153 Abs. 1 Satz 2 AO). Die Regelung setzt aber voraus, daß überhaupt eine Erklärung eingereicht worden ist, was regelmäßig nicht der Fall war. Anders ist es naturgemäß, wenn es unrichtige Schenkungsteuererklärungen gab, die der Erbe nunmehr als solche erkennt.

VI. Weiterungen für die strafbefreiende Selbstanzeige

Bereits seit der ersten Verschärfung der strafbefreienden Selbstanzeige zum 03.05.2011 gibt es keine Teil-Selbstanzeige mehr. Die Nacherklärung muß „zu allen unverjährten Steuerstraftaten einer Steuerart in vollem Umfang die unrichtigen Angaben“ nachholen bzw. korrigieren. Mit der Änderung zum 01.01.2015 müssen die Angaben „mindestens ... zu allen Steuerstraftaten einer Steuerart innerhalb der letzten zehn Kalenderjahre erfolgen“. Mit dieser Ausdehnung will der Gesetzgeber eine gewisse Parallelität von steuerlicher Festsetzungsverjährung und strafrechtlicher Verfolgungsverjährung erreichen.²⁸ Wie die Beispiele oben

gezeigt haben dürften, kommt es in Fällen der durchaus nicht straflosen Nachtat teilweise zu einer deutlichen Verlängerung der strafrechtlichen Verfolgungsverjährung. Insbesondere bei der Selbstanzeige im Bereich der Erbschaft- und Schenkungsteuer ist dies in den Blick zu nehmen, wenn man als Berater keinen Fehler machen will.²⁹

VII. Ergebnis

Im Ergebnis ist festzuhalten, daß in der Rechtsprechung des 1. Strafsenats eine Steuerhinterziehung nach Steuerhinterziehung kein Problem darstellt: Mitbestraft ist die Nachtat nur, wenn die Vortat noch verfolgbar ist. Eine entsprechende Verpflichtung zur Wahrheit (oder Berichtigung) besteht auch dann, wenn damit eine Selbstbelastung erfolgte, da ein Verwendungsverbot eingreift, wenn eine (wirksame) Selbstanzeige nicht möglich ist. Konsequenzen hat dies nicht zuletzt im Bereich der Erbschaft- und Schenkungsteuer: Da nach dem neuen Recht sämtliche strafrechtlich noch nicht verjährten Taten bezüglich einer Steuerart berichtet werden müssen, besteht von Beraterseite ein Grund zu besonderer Sorgfalt, um die Wirksamkeit der Selbstanzeige nicht zu gefährden.³⁰

28 Wirklich gelingen kann dies schon deshalb nicht, weil der Beginn der Verjährung steuerlich und strafrechtlich unterschiedlichen Regeln unterliegt. Immerhin muß bei der Erstattung der Selbstanzeige nunmehr auch eine solche für Zeiträume erfolgen, für die die „normale“ fünfjährige Verfolgungsverjährung bereits abgelaufen ist.

29 Heuel, wistra 2015, 289.

30 Vgl. auch Heuel, wistra 2015, 289.

WAGNER  JOOS

RECHTSANWÄLTE
FACHANWÄLTE FÜR HANDELS-
UND GESELLSCHAFTSRECHT

Jürgen Wagner, LL.M., Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht
Peter Joos, Dipl. Betriebswirt (FH), Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht
Rüdiger Bock, LL.M., Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht
Fachanwalt für Steuerrecht
Christian Merz, Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht, Bankkaufmann
Fachanwalt für Bank- und Kapitalmarktrecht

Konstanz / Zürich / Vaduz

www.wagner-joos.de

Der BFH zur Umsatzsteuerfreiheit von Privatkliniken – Aller guten Dinge sind drei?

Rechtsanwalt/Fachanwalt für Steuerrecht *Mario Knepper*, Meyer-Köring, Bonn

Daß der Deutsche Bundestag – selbstverständlich zur Wahrung höherer Ziele – nicht nur bereit ist, zu Lasten des Steuerzahlers Finanzierungshilfen für Staaten zu vergeben, die wahrscheinlich nie zurückgezahlt werden, sondern ebenso Gesetz werden zu lassen, was evident mit Unionsrecht unvereinbar ist, bringt kaum eine Norm deutlicher zum Ausdruck als die Regelung zur Umsatzsteuerbefreiung von Krankenhausleistungen nach § 4 Nr. 14 lit. b UStG.¹

Nun hat auch der *BFH* mit *drei jüngeren Entscheidungen* der ab dem 01.10.2009 in Kraft getretenen Neuregelung des § 4 Nr. 14 lit. b UStG eine klare Absage erteilt. Bereits mit der grundlegenden *Entscheidung vom 23.10.2014*² stellt der V. Senat die Unvereinbarkeit der gegenwärtigen Gesetzeslage mit dem Gemeinschaftsrecht und damit die Unabhängigkeit der Umsatzsteuerbefreiung von Krankenhausleistungen von sozialversicherungsrechtlichen Zulassungsbeschränkungen und Bedarfsvorbehalten fest.³ In Ansehung des verunglückten § 4 Nr. 14 lit. b Satz 2 UStG können sich Privatkliniken damit nun auch nach höchstrichterlicher Rechtsprechung unmittelbar auf Unionsrecht berufen.⁴ Aber welche Kriterien sind für die Frage der Steuerbefreiung nun maßgeblich?

1. Zum Problemaufriß

a) Bis zum 31.12.2008 waren Privatkliniken umsatzsteuerbefreit, wenn sie die Voraussetzungen des § 4 Nr. 16 lit. b UStG a. F. i. V. m. § 67 Abs. 2 AO erfüllten. Voraussetzung war, daß mindestens 40% der jährlichen Belegungs- bzw. Berechnungstage auf Patienten entfielen, bei denen keine höheren Entgelte als solche für allgemeine Krankenhausleistungen nach § 7 Krankenhausentgeltgesetz (KHEntgG) und § 10 Bundespflegesatzverordnung (BPlfV) berechnet werden (sog. „Zweckbetriebsgrenze“).

Mit dem Jahressteuergesetz 2009 unternahm der Gesetzgeber den Versuch einer Anpassung des deutschen Umsatzsteuerrechts an die Anforderungen der europäischen Mehrwertsteuersystem-Richtlinien und ersetzte die frühere Regelung des § 4 Nr. 16 lit. b) UStG a. F. durch Neuregelung des § 4 Nr. 14 lit. b) UStG n. F. Dies ist mißglückt, „kickte“ doch schon der Wortlaut der Neuregelung die nach der früheren Regelung umsatzsteuerbefreiten Privatkliniken auf einmal kategorisch aus der Steuerbefreiung heraus. Denn Krankenhausbehandlungen sowie damit eng verbundene Umsätze, die nicht durch öffentliche Einrichtungen erbracht werden, sollten auf einmal nur noch steuerbefreit sein unter den Zulassungs- oder zulassungsgleichen Anforderungen

des § 4 Nr. 14 lit. b Satz 2 lit. aa) bis hh) UStG n. F. Krankenhäuser in privater Rechtsform, die über eine Zulassung gerade nicht verfügen, wurden damit kurzerhand von der Befreiung ausgeschlossen.

b) Dabei hatte der Bundesrat in der Geburtsstunde der Neufassung die naheliegende Verletzung des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität durchaus bemerkt. Kurioserweise versagte er dennoch nicht seine Zustimmung zur Änderung des § 4 UStG im Rahmen des Jahressteuergesetzes 2009, sondern stellte einen ausdrücklichen Vorbehalt auf, daß die Bundesregierung „erforderlichenfalls durch geeignete Maßnahmen spätestens im Rahmen des nächsten geeigneten Gesetzgebungsverfahrens rückwirkend sicherzustellen“ habe, daß „keine Schlechterstellung gegenüber dem Status Quo der bisherigen Rechtslage“ eintrete (BR-Drs. 896/08, Beschluß v. 19.12.2008). Dieser Rückwirkungs Vorbehalt, dessen mangelnde Praktikabilität im Gesundheitswesen unwillkürlich Anleihen an diverse Klassiker aus dem Science-Fiction-Genre à la „Zurück in die Zukunft“ nimmt, hat auf gesetzgeberischer Ebene *bis heute (!)* keinerlei Gehör gefunden.

Die Finanzverwaltung hingegen reagierte ab Mitte 2009 mit dem Feigenblatt einer sog. „Billigkeitsregelung“, wonach die frühere Rechtslage partiell reanimiert wurde. Ein Krankenhaus, dessen Leistungen nach den bis zum 31.12.2008 geltenden Voraussetzungen der § 4 Nr. 16 lit. b UStG a. F. i. V. m. § 67 Abs. 2 AO unter Einhaltung der „Zweckbetriebsgrenze“ umsatzsteuerfrei erbracht worden seien, könne sich auch weiterhin auf die Steuerbefreiung berufen, wenn eine Zulassung nach § 108 SGB V *nur deshalb nicht möglich sei, weil für das Krankenhaus im Rahmen der gesetzlichen Krankenversicherung kein Bedarf bestehe und dies vom Krankenhaus durch einen entsprechenden Ablehnungsbescheid nachgewiesen werde.*

Die Systemwidrigkeit auch dieses administrativen Rettungsversuchs ist nicht zu übersehen: Nun galt es zwecks Erlangung der Steuerbefreiung also, für Privatkliniken einen Antrag auf Aufnahme in den Krankenhausplan

1 Vgl. *Wallhäuser/Knepper/Gierlich*, f&w 4/2009, S. 404 ff.; *Knepper/Dornbusch*, *steueranwaltsmagazin* 2013, S. 88-92.

2 V R 20/14, BFH/NV 2015, S. 631.

3 So auch Vorinstanz FG Münster, Urteil v. 18.03.2014, 15 K 4236/11 U, EFG 2014, S. 1047; *Knepper/Dornbusch*, *steueranwaltsmagazin* 2013, S. 88-92.

4 Art. 13 Teil A Abs. 1 lit. b der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17.05.1977, Richtlinie 77/388/EWG, inzwischen Art. 132 Abs. 1 lit. b MwStSystRL.

zu stellen mit dem Ziel seiner *Ablehnung* – ein klassischer Fall, in dem nach allgemeinem Verwaltungsrecht schon das *Rechtsschutzbedürfnis* fehlt. Davon abgesehen vermochte sich ersichtlich auch das BMF von einer *Bedarfsprüfung* – der kleinen Schwester der in § 4 Nr. 14 UStG n.F. enthaltenen Zulassungsprüfung – nicht zu verabschieden.

2. Aktuelle Rechtslage nach höchstrichterlicher Rechtsprechung

Die Auffassung der finanzgerichtlichen Rechtsprechung und Literatur, nach der die Umsatzsteuerbefreiung weder von den Zulassungskriterien noch einer Bedarfsprüfung abhängig gemacht werden dürfe, hat der BFH jüngst in drei Urteilen bestätigt. Diese müssen m.E. im Verbund betrachtet werden. Denn es lassen sich drei maßgebliche Kriterien zur Beurteilung der Steuerbefreiung bei Privatkliniken herausfiltern:

a) Entscheidung des BFH vom 23.10.2014 (V R 20/14)

Der V. Senat des BFH hat mit seiner Entscheidung aus 2014 den derzeit praktizierten faktischen *Bedarfvorbehalt* als unvereinbar mit Unionsrechts im Bereich der Mehrwertsteuersystem-Richtlinie festgestellt und damit der gegenwärtigen Gesetzeslage höchstrichterlich eine Absage erteilt.

aa) Der entschiedene Fall des V. Senats (V R 20/14)

Die Klägerin war eine GmbH, die eine Privatklinik für Psychotherapie betrieb. Ihre Leistungen umfaßten auch Krankenpflege, Versorgung mit Arzneimitteln sowie Unterkunft und Verpflegung; die Patienten wurden in Einzelzimmern untergebracht. Das Finanzamt ging nur für die Vorjahre von einer Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 16 UStG *a.F.* aus, weil in den vorangegangenen Kalenderjahren mindestens 40% der Leistungen Versicherten der gesetzlichen Krankenversicherung zugute gekommen seien. Im Streitjahr (2009) ging es wegen der Neuregelung des § 4 Nr. 14 lit. b UStG von einer Steuerpflicht aus. Bereits die erste Instanz (FG Münster) verwies darauf, die Klägerin könne sich auf Art. 132 der für sie günstigeren MwStSystRL berufen. Hiermit sei nicht vereinbar, die Steuerfreiheit für Krankenhäuser unter einen sozialversicherungsrechtlichen Bedarfvorbehalt zu stellen; die Klägerin erbringe ihre Tätigkeit auch in sozialer Hinsicht unter den gleichen Bedingungen wie bei den nach § 108 SGB V zugelassenen Krankenhäusern. Im Streitjahr habe sie schließlich ihre Umsätze zu 35% gegenüber gesetzlich krankenversicherten Personen, zu 25% gegenüber Beihilfeberechtigten und zu 40% gegenüber Privatversicherten erbracht.

bb) Der BFH bestätigte das FG Münster und wies die Revision des Finanzamts zurück. Die Entscheidung des BFH erfindet den Argumentationsspielraum zur Umsatzsteuerbefreiung von Privatkliniken zwar nicht neu, erweitert ihn aber.

(1) Dies zeigen insbesondere folgende Auszüge aus den Entscheidungsgründen:

„2. Das nationale Recht steht nicht im Einklang mit den zwingend umzusetzenden Vorgaben des Unionsrechts.

a) Nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL befreien die Mitgliedstaaten von der Steuer ‚Krankenhausbehandlungen und ärztliche Heilbehandlungen sowie damit eng verbundene Umsätze, die von Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder unter Bedingungen, welche mit den Bedingungen für diese Einrichtungen in sozialer Hinsicht vergleichbar sind, von Krankenanstalten, Zentren für ärztliche Heilbehandlung und Diagnostik und anderen ordnungsgemäß anerkannten Einrichtungen gleicher Art durchgeführt beziehungsweise bewirkt werden‘. Diese Steuerfreiheit ergab sich zuvor inhaltsgleich aus Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 77/388/EWG.“

Hierzu hält der BFH fest, den einzelnen Mitgliedsstaaten sei zwar ein Gestaltungs- und Ermessensspielraum zur Regelung der Umsatzsteuerbefreiungen hinsichtlich der Aufstellung von Regeln zuzubilligen, nach denen die erforderliche Anerkennung gewährt werde. Die in dem Gesetz vorgesehene Genehmigung sei ein Indiz dafür, daß der Leistungserbringer „ordnungsgemäß anerkannt“ sei. Soweit aber § 4 Nr. 14 lit. b Satz 2 aa) UStG auf das Anknüpfen an eine Zulassung bzw. den Abschluß eines Versorgungsvertrags mit den Landesverbänden der Krankenkassen und den Verbänden der Ersatzkassen abstelle, werde ein sozialversicherungsrechtlicher Bedarfvorbehalt aufgestellt, der mit Unionsrecht nicht vereinbar sei. Eine Befugnis zur Kontingentierung von Steuerbefreiungen im Heilbehandlungsbereich nur zu Gunsten bestimmter Unternehmer nach Maßgabe der Bedarfslage sei der Richtlinie nicht zu entnehmen und stehe nicht im Einklang mit dem von dem EuGH betonten Erfordernis, die gleichen Dienstleistungen in vergleichbaren Situationen von der Steuer zu befreien (Neutralitätsgrundsatz). Die Klägerin könne sich daher für die Steuerfreiheit unmittelbar auf Art. 132 Abs. 1 lit. b MwStSystRL als inhaltlich unbedingte und hinreichend genaue Bestimmung des Unionsrechts berufen.

(2) Allerdings stellt der V. Senat im wesentlichen drei Kriterien heraus, unter denen der Ermessensspielraum auszuüben ist. Nationale Behörden und Gerichte hätten zu berücksichtigen:

- 1) das *Gemeinwohlinteresse*, das mit den Tätigkeiten der Privatklinik verbunden ist,
- 2) die *Vergleichbarkeit* der Tätigkeit mit anderen Steuerpflichtigen, die mit den vergleichbare Tätigkeiten bereits in den Genuß einer ähnlichen Anerkennung gekommen sind,
- 3) die *Übernahme der Kosten* der Leistungen zum großen Teil von Krankenkassen oder anderen Einrichtungen der sozialen Sicherheit.⁵

⁵ EuGH-Urteil Copy Gene in Slg. 2010, I-5053, Rdnr. 65.

Zum letzten Punkt geht der BFH aber noch einen Schritt weiter:

*Zwar könne für die Anerkennung und Vergleichbarkeit der Leistungserbringung mit Einrichtungen des öffentlichen Rechts in sozialer Hinsicht die Frage berücksichtigt werden, ob das staatliche System der sozialen Sicherheit eine finanzielle Unterstützung durch Kostenübernahme gewähre oder nicht. Gleichwohl sei die Steuerbefreiung nicht regelmäßig auszuschließen, wenn die Kosten der Dienstleistungen von den Einrichtungen der sozialen Sicherheit **nicht** erstattet würden.* Es handele sich hierbei vielmehr (nur) um einen Gesichtspunkt, der in eine *Abwägung* einzubeziehen ist. Damit legt der V. Senat des BFH den Schwerpunkt klar auf eine inhaltliche Vergleichbarkeitsprüfung der erbrachten Dienstleistungen unter Verwahrung gegen eine formale Betrachtung.

cc) Auch wenn damit der *Argumentationsspielraum zu Gunsten von Privatkliniken sicher gestärkt* ist, sollte man nicht vergessen, daß es der BFH durchaus als gewichtigen Aspekt betrachtet, daß in dem dortigen Fall die Übernahme der Kosten für die von der Klägerin erbrachten Leistungen durch Krankenkassen und Beihilfestellen zumindest einen *erheblichen Umfang von 35% in Form gesetzlich Versicherter* mit Anspruch auf Kostenerstattung nach § 13 SGB V erreichte und darüber hinaus auch Beihilfeberechtigte mit Kostenerstattungsansprüchen im Krankenhaus behandelt wurden. Er stellte aber eben auch heraus, es sei *ohne Bedeutung, ob die Klägerin höhere Vergütungssätze als ein vergleichbares Universitätsklinikum verlange. Diesem Umstand, der auch in Betriebsprüfungen ein immer wieder anzutreffender Irrtum der Finanzverwaltung* ist, kommt – so der BFH – im Hinblick auf die unterschiedlichen Finanzierungsformen von Krankenhäusern *keinerlei Bedeutung* zu. Gerade Krankenhäuser, die nicht die Zweckbetriebsvoraussetzungen des § 67 AO erfüllten, seien nicht förderungswürdig und gezwungen, die Investitionskosten des Krankenhausbetriebs gerade über die von ihnen *verinnahmten Vergütungssätze zu bestreiten*.

Auch einem weiteren Argumentationsansatz des Finanzamts schiebt der BFH einen Riegel vor, wenn er betont, daß ein Ausschluß der Steuerfreiheit nach Art. 134 MwStSystRL im Hinblick auf die dort genannten Kriterien der „Unerlässlichkeit“ und der Einnahmeveranschaffung in unmittelbarem Wettbewerb mit steuerpflichtigen Unternehmen nicht einschlägig sei, da der Gesetzgeber von der Befugnis der Einschränkung der Steuerfreiheit nach Art. 133 MwStSystRL keinen Gebrauch gemacht habe. Ebenso komme es für die Vergleichbarkeit in sozialer Hinsicht nicht auf den für gesetzlich Versicherte bestehenden Behandlungsanspruch nach § 39 Abs. 1 Satz 2 SGB V an.

dd) In Anbetracht dieser sachgerechten Orientierung des BFH an den auf die Dienstleistung bezogenen Vergleichbarkeitskriterien fällt es am Ende nicht wesentlich ins Gewicht, wenn der BGH die bisherige Praxis bestätigt, daß allerdings die Überlassung von Fernsehgeräten und Telefonen grundsätzlich steuerpflichtig sei.⁶

b) Entscheidung des XI. Senats mit Urteil des BFH v. 18.03.2015, XI R 38/13 (veröffentlicht am 17.06.2015)

Daß man inzwischen von einer *einheitlichen Rechtsprechung* des BFH sprechen kann, zeigt die jüngere Entscheidung des XI. Senats aus März 2015 (XI R 38/13). Auch diese bestätigt, daß sich Privatkliniken in Abweichung von dem mißglückten § 4 Nr. 14 lit. b UStG auf das Gemeinschaftsrecht berufen können und stellt die danach maßgeblichen Gemeinschaftskriterien der Umsatzsteuerbefreiung „*rand-scharf*“ heraus.

aa) Der entschiedene Fall des XI. Senats (XI R 38/13)

Es handelte sich um eine Privatklinik, bei der niedergelassene Ärzte in 2009 operative Eingriffe an gesetzlich und privat versicherten Patienten durchgeführt hatten. Das Finanzamt sah die Voraussetzungen für eine Steuerfreiheit nach § 4 Nr. 14 lit. b Satz 2 aa UStG nicht erfüllt. Die Klägerin versuchte in dem Klageverfahren die Voraussetzungen der nationalen Regelung des § 4 Nr. 14 lit. b UStG darzulegen, etwa unter Hinweis, daß sie durch den Strukturvertrag gemäß § 73a SGB V in das System der vertragsärztlichen Versorgung einbezogen worden sei.

Die nationale Regelung war für den BFH aber ohne Relevanz. In stakkatoartiger Subsumtion gelangt er zu dem Ergebnis, die Voraussetzungen der Katalogausnahmen des § 4 Nr. 14 lit. b UStG seien in der Tat nicht erfüllt. *Auch der Hinweis der Klägerin auf den Strukturvertrag nach § 73a Satz 1 SGB V i.V.m. § 83 SGB V ändere daran nichts. Es reiche zur Erfüllung der in § 4 Nr. 14 Buchst. b Satz 2 UStG genannten Voraussetzungen nicht aus, daß in der Klinik der Klägerin gesetzlich versicherte Patienten auf der Grundlage eines derartigen Strukturvertrags behandelt worden seien.*

bb) Anschluß an Rspr. des V. Senats zur Gemeinschaftswidrigkeit der Befreiungsregelung des § 4 Nr. 14 lit. b UStG

Im Anschluß an die Entscheidung des V. Senats vom 23.10.2014 hält aber auch der XI. Senat fest, daß es auf die gemeinschaftswidrige Regelung des § 4 Nr. 14 lit. b. bb. UStG gar nicht ankomme, sondern sich die Klägerin für die Inanspruchnahme der begehrten Steuerbefreiung unmittelbar auf das Unionsrecht berufen könne. „*Mißverständnis*“ habe der X. Senat des BFH – so der recht erstaunliche Einwand des Finanzamts – mit seiner Entscheidung vom 23.10.2014 (V R 20/14) die Rechtsprechung des EuGH⁷ keinesfalls:

Richtig sei zwar, daß der EuGH im Urteil CopyGene keine Veranlassung hatte, sich mit der Frage zu befassen, ob eine gesetzliche Regelung zur Anerkennung gleicher Art i.S. von Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL mit dem Unionsrecht vereinbar sei, da in dem zugrunde liegenden Fall der betref-

6 Vgl. EuGH-Urteil vom 01.12.2005 C-394/04, Ygeia, Slg. 2005, I-10373, Leitsatz; Urteil des Bundesfinanzhofs vom 26.08.2010, V R 5/08, BFHE 231, 298, BStBl. II 2011, 296.

7 CopyGene-Urteil des EuGH vom 10.06.2010, C-262/08, UR 2010, 526.

fende Mitgliedstaat (Dänemark) keine derartige Regelung getroffen hatte; dies ändere aber nichts daran, daß (auch) eine nationalstaatliche gesetzliche Regelung ihrerseits den Anforderungen entsprechen müsse, die der EuGH allgemein für die Ausübung des den Mitgliedstaaten durch Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL eingeräumten Ermessens aufgestellt habe.⁸

„Wie der V. Senat des BFH in BFH/NV 2015, 631 entschieden hat, entspricht die nationale Regelung in § 4 Nr. 14 Buchst. b Satz 2 Doppelbuchst. aa UStG nicht den unionsrechtlichen Vorgaben in Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL. Denn der nationale Gesetzgeber habe den ihm insoweit eingeräumten Ermessensspielraum überschritten, weil die Regelung in § 4 Nr. 14 Buchst. b Satz 2 Doppelbuchst. aa UStG i. V. m. §§ 108, 109 SGB V die Steuerfreiheit der Leistungserbringung in Krankenhäusern, die von Unternehmern betrieben werden, die keine Einrichtungen des öffentlichen Rechts sind, unter einen sozialversicherungsrechtlichen Bedarfsvorbehalt stellt, der mit dem Unionsrecht nicht vereinbar sei.“⁹

Der XI. Senat sieht ausdrücklich auch keine Notwendigkeit einer Vorlage an den EuGH, da an der Auslegung der unionsrechtlichen Vorgaben keine Zweifel bestünden.

cc) Kriterien der Umsatzsteuerbefreiung nach Unionsrecht

Instruktiv ist die Zusammenfassung des XI. Senats zu den Kriterien der Steuerbefreiung nach Gemeinschaftsrecht. Voraussetzung ist danach, daß eine Privatklinik eine „ordnungsgemäß anerkannte Einrichtung i.S. von Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL“ ist. Hierzu nennt der BFH folgende vier Kriterien im Rahmen der Gesamtbetrachtung als maßgeblich (Rz. 43):

1) *Bestehen spezifischer Vorschriften* – seien es nationale oder regionale, Rechts- oder Verwaltungsvorschriften, Steuervorschriften oder Vorschriften im Bereich der sozialen Sicherheit,

■ hier: Behandlung von Kassenpatienten in der von der Klägerin betriebenen Klinik auf der Grundlage von Strukturverträgen i.S. von § 73a SGB V als spezifische Vorschriften im Bereich der sozialen Sicherheit;

2) mit den Tätigkeiten des Steuerpflichtigen verbundenes *Gemeinwohlinteresse*,

■ hier: schon durch das FG durch den Betrieb der Klinik wegen des therapeutischen Zwecks der operativen Eingriffe festgestellt;

3) *andere Steuerpflichtige mit den gleichen Tätigkeiten* kommen bereits in den Genuß einer ähnlichen Anerkennung;

■ hier: das Leistungsangebot der von der Klägerin betriebenen Privatklinik entsprach den von öffentlichen Krankenhäusern sowie den von nach § 108 SGB V zugelassenen Privatkliniken erbrachten Leistungen, die bereits in den Anwendungsbereich der Steuerbefreiung in § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG fielen;

4) *Übernahme der Kosten der fraglichen Leistungen unter vergleichbaren Umständen zum großen Teil von Krankenkassen oder anderen Einrichtungen der sozialen Sicherheit*;

■ hier: vom BFH angenommen, weil im Streitfall die Kosten der Behandlung von gesetzlich versicherten Pati-

enten von den gesetzlichen Krankenkassen und Berufsgenossenschaften übernommen worden seien.

dd) Gesamtbetrachtung ohne Divergenz der beiden BFH-Senate

(1) Soweit der XI. Senat auf die Übernahme der Kosten zum großen Teil durch Krankenkassen oder anderen Einrichtungen der sozialen Sicherheit abstellt, entsprach dies den tatsächlichen Feststellungen des Finanzgerichts als ein Element der Gesamtbetrachtung. Es erscheint auch naheliegend, daß bei mit öffentlichen Einrichtungen vergleichbaren Leistungen typischerweise ein Großteil der Kosten für gesetzlich Versicherte durch gesetzliche Krankenkassen getragen werden. Es ist m. E. aber nicht anzunehmen, daß der XI. Senat damit etwa ein von dem V. Senat abweichendes Kriterium festlegen wollte; hatte doch der V. Senat ausgeführt, die Steuerbefreiung sei nicht regelmäßig auszuschließen, wenn die Kosten der Dienstleistungen von den Einrichtungen der sozialen Sicherheit nicht erstattet würden. Auch er hielt dies vielmehr für einen Gesichtspunkt, der in eine Abwägung einzu beziehen sei.

(2) Letztlich bestätigt sich aus beiden Urteilen eine Orientierung der Gesamtbetrachtung an der Zweckbetriebsgrenze der früheren Regelung (§ 4 Nr. 16 lit. b UStG a. F. i. V. m. § 67 Abs. 2 AO):

„[51] In der Klinik der Klägerin wurden operative Eingriffe an Patienten durchgeführt, für die die Klägerin den operierenden Ärzten die Räumlichkeiten, die Apparate und das nichtärztliche Personal zur Verfügung stellte. Die Patienten wurden zudem durch Pflegepersonal betreut und beköstigt. Das Leistungsangebot der Klägerin entsprach damit den von öffentlichen Krankenhäusern sowie den von zugelassenen Privatkliniken nach § 108 SGB V erbrachten Leistungen. Zudem lag der Anteil der Umsätze der Klägerin, die im Streitjahr mit der Behandlung gesetzlich versicherter Patienten im Zusammenhang stand, bei ca. 43%. Die Vergütung der vorgenommenen Behandlungen war schließlich nicht unangemessen, da die Abrechnung sämtlicher Leistungen auf Grundlage des gesetzlichen Vergütungssystems für Ärzte und Krankenhäuser erfolgte. Die Kosten für die Behandlung von Privatpatienten sind von den privaten Krankenversicherungen übernommen worden und entsprachen ihrer Höhe nach denen der Behandlung gesetzlich versicherter Patienten.“

c) Entscheidung des XI. Senats mit Urteil des BFH v. 18.03.2015, XI R 38/13 (veröffentlicht am 17.06.2015)

aa) Die Orientierung der Rspr. an der alten „Zweckbetriebsgrenze“ verwundert auch insoweit nicht, als der XI. Senat

⁸ Vgl. z. B. EuGH-Urteile Zimmermann, EU:C:1212:716, UR 2013, 35, Rz. 19 ff., 28 ff., 31 ff.; CopyGene, EU:C:2010:328, UR 2010, 526, Rz. 63; BFH-Urteil vom 19.03.2013 XI R 47/07, BFHE 240, 439, BFH/NV 2013, 1204, Rz. 11, 14, 30 ff.

⁹ BFH-Urteil in BFH/NV 2015, 631, Rz. 19 ff.

mit weiterem Urteil vom gleichen Tag, dem 18.03.2015 (XI R 8/13), betreffend ein Privatkrankenhaus für Psychosomatik, Psychotherapie und Krisenintervention, in dem privat versicherte Patienten und Selbstzahler behandelt wurden, feststellt, daß für Altjahre (2003 bis 2006) die frühere Regelung zur Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 16 lit. b UStG a.F. i. V.m. § 67 AO hinsichtlich der 40%-Grenze unionsrechtskonform gewesen sei.

bb) Auch wenn gerade diese Regelung aufgehoben wurde, ist damit für Folgejahre nicht ausgeschlossen, sie jedenfalls im Rahmen der Steuerbefreiung nach Unionsrecht weiterhin als Indiz oder Kriterium der Vergleichbarkeitsprüfung zu betrachten. Ebenso ist es nur konsequent, wenn der BFH für Altveranlagungsjahre vor 2009 eine unmittelbare Berufung auf Unionsrecht ablehnt; denn bei Gemeinschaftsrechtskonformität des § 4 Nr. 16 UStG a.F. hat die nationale Befreiungsregelung Anwendungsvorrang.

3. Fazit

a) Die Entscheidungen des BFH sind zu begrüßen. Sie sind auf eine inhaltliche Prüfung der Vergleichbarkeit der Dienstleistungen gerichtet und erteilen nun auch höchstrichterlich den gesetzlichen Zulassungs- und Bedarfskriterien des von Anfang an bedenklichen § 4 Nr. 14 lit. b. bb UStG n.F. eine Absage.

b) Damit dürfte auch die Billigkeitslösung des BMF zu den Akten zu legen sein, die über das Erfordernis der Ablehnung eines Antrags auf Aufnahme in den Krankenhausplan letztlich an eine *Bedarfsprüfung* anknüpft.

c) Aufgrund des gesetzgeberischen Defizits ist für Privatkliniken ein unmittelbares Berufen auf die Regelung zur Steuerfreiheit nach Unionsrecht (Art. 132 Abs. 1 Buchstabe b MwStSystRL) möglich, was in der von dem BFH aufgezeigten Vergleichbarkeitsprüfung durch eine Gesamtbetrachtung einen Argumentationsspielraum eröffnet.

Hierbei ist zeitlich zu differenzieren:

aa) Für Veranlagungszeiträume vor dem 01.01.2009 ist ein unmittelbares Berufen auf Unionsrecht nicht möglich, da mit dem § 4 Nr. 16 UStG a.F. iVm. § 67 AO eine gemeinschaftsrechtskonforme Regelung vorhanden war.

bb) Für Zeiträume ab dem 01.01.2009 hingegen können sich Privatkliniken unmittelbar auf die genannten Kriterien des Unionsrechts berufen; dabei dürfte aber die „Zweckbetriebsgrenze“ der früheren Regelung des § 4 Nr. 16 UStG a.F. i. V.m. § 67 Abs. 2 AO weiterhin ein wichtiger Orientierungsmaßstab in der Gesamtbetrachtung sein.

d) Für die steuerliche Veranlagungspraxis sollten Privatkliniken und ihre Berater mit den betreffenden Finanzämtern gleichwohl abklären, ob ein Ablehnungsbescheid zur Aufnahme in den Krankenhausplan entsprechend der Billigkeitslösung des BMF noch gefordert wird. Dieses – schon immer systematisch zweifelhafte – Prozedere erscheint in Ansehung der Rechtsprechung zwar nicht mehr vertretbar, kann aber rein pragmatisch Konflikte mit der Verwaltung vermeiden, die sich jedenfalls solange auf-tun können, bis eine klarstellende Stellungnahme des BMF zu den BFH-Entscheidungen erfolgt.

In „Konfliktfällen“ laufender Umsatzsteuerprüfungen kann sich der Berater inzwischen solide auf die unmittelbare Anwendung einer Steuerbefreiung nach gemeinschaftsrechtlichen Kriterien stützen und insbesondere darauf verweisen, daß es auf die Billigkeitslösung der Finanzverwaltung (Ablehnung im Krankenhausplan nur mangels Bedarfs) nicht mehr ankommen kann. Gleichwohl werden die Kriterien der alten Gesetzeslage nach § 4 Nr. 16 lit. b UStG a.F. i. V.m. § 67 Abs. 2 AO weiterhin Maßstab der Prüfung des Finanzamts sein. Denn diese sind – wenn auch für Altjahre – als gemeinschaftsrechtskonform durch die Rechtsprechung abgesegnet und dürften von der Finanzverwaltung als „fall-back“-Lösung zur gescheiterten Gesetzesfassung betrachtet werden.

e) Daß eine Reaktion des Gesetzgebers überfällig ist, muß abschließend nicht betont werden; die negativen Vorzeichen der gegenwärtigen Gesetzeslage waren schon in ihrer Geburtsstunde nicht zu übersehen. Der Bundesrat war Geburtshelfer einer rechtswidrigen Gesetzeslage, obwohl ihm schon die Kuriosität des von ihm formulierten Vorbehalts hätte vor Augen führen müssen, daß die Zustimmung zur gesetzlichen Änderung nichts anderes als zu verweigern war.

Steuergesetze 2016

mit allen aktuellen Änderungen
inkl. Online-Service

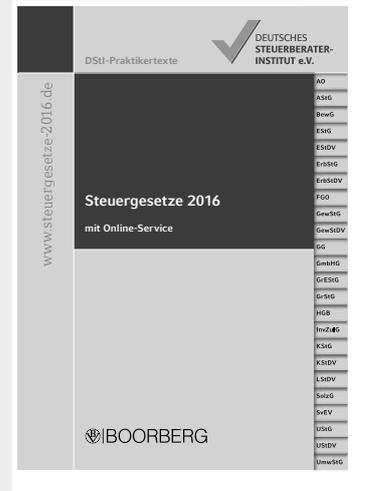
hrsg. vom Deutschen Steuerberaterinstitut e.V.

2016, ca. 1200 Seiten, ca. € 9,30;
ab 5 Expl. ca. € 8,70; ab 10 Expl. ca. € 8,-

Mengenpreise nur bei Abnahme durch einen
Endabnehmer zum Eigenbedarf.

DStI-Praktikertexte

ISBN 978-3-415-05619-0



Das Deutsche Steuerberaterinstitut e.V. hat die wichtigsten 21 Steuergesetze mit **Stand 1. Januar 2016** zusammengestellt. Der Gesetzgeber hat diese Gesetze im Jahr 2015 wieder an vielen Stellen geändert.

Außerdem unverzichtbar für die praktische Arbeit: Die Textausgabe enthält das **GmbH-Gesetz** und – in Auszügen – das **Handelsgesetzbuch** sowie das **Grundgesetz**.

Griff- und Sachregister erleichtern das Auffinden der gesuchten Vorschriften.

Unter www.steuergesetze-2016.de erhalten die Käufer der Textausgabe kostenfrei Zugang zu einer komfortablen Online-Vorschriftensammlung, die alle in der Printausgabe enthaltenen Vorschriften recherchierbar und regelmäßig aktualisiert vorhält. Besitzer von Mobilgeräten erreichen die dafür optimierte Vorschriftensammlung einfach über den im Buch abgedruckten Quick-Response-Code.

AO

AStG

BewG

EStG

EStDV

ErbStG

ErbStDV

FGO

GewStG

GG

GmbHG

GrEStG

GrStG

HGB

InvZulG

KStG

KStDV

LStDV

SolzG

SvEV

UStG

UStDV

UmwStG



Ratgeber für die Praxis.

WWW.BOORBERG.DE

Steuerratgeber

Vermietung

Selbstnutzung

Arbeiten im Privathaushalt

Handbuch zu Steuerfragen bei Immobilien im Privatvermögen

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

2014, 7. Auflage, 154 Seiten, € 24,80

ISBN 978-3-415-05323-6



Leseprobe unter

www.boorberg.de/alias/1138330

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

Wichtige Neuerungen der vergangenen Jahre sind u. a.:

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

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

 BOORBERG

Steuerliche Pflichten des Testamentsvollstreckers

Dr. Michael Holtz, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Erbrecht und Fachanwalt für Steuerrecht, Bonn*

1. Einleitung

Wer als Testamentsvollstrecker ernannt wird, denkt regelmäßig erst an seine zivilrechtlichen Pflichten. Die Ausführung der letztwilligen Verfügungen, die Auseinandersetzung des Nachlasses oder auch die dauerhafte Verwaltung sind gängige Aufgaben, die im Rahmen einer Testamentsvollstreckung zu erledigen sind. Unterschätzt wird oftmals, daß den Testamentsvollstrecker auch umfangreiche steuerliche Pflichten treffen. Der Steuergesetzgeber ist der zivilrechtlichen Besonderheit der Testamentsvollstreckung (Auseinanderfallen von Inhaberschaft und Ausübung der Rechte) gefolgt und hat die steuerlichen Rechte und Pflichten teilweise dem Eigentümer und teilweise dem Testamentsvollstrecker zugewiesen. Die einzelnen Steuerpflichten (Berichtigungs-, Erklärungs-, Aufzeichnungs-, Auskunftspflichten und Zahlungspflichten)¹ sind nicht leicht überschaubar. Zudem ist der genaue Umfang der steuerlichen Pflichten des Testamentsvollstreckers an verschiedenen Stellen nicht abschließend geklärt. Kommt der Testamentsvollstrecker seinen Verpflichtungen nicht ordnungsgemäß nach, können Verspätungszuschläge und Zwangsgelder festgesetzt werden. Er kann dadurch den Tatbestand einer Steuerhinterziehung verwirklichen. Eine besondere Brisanz ergibt sich auch durch die drohende *unbeschränkte persönliche Haftung*, wenn der Steueranspruch aufgrund vorsätzlicher oder grob fahrlässiger Pflichtverletzung des Testamentsvollstreckers unerfüllt bleibt (§§ 69, 34 Abs. 3 AO).² Es ist daher für den Testamentsvollstrecker unerlässlich, seine steuerlichen Pflichten und Rechte genau zu prüfen. Die nachfolgenden Ausführungen geben hierzu einen Überblick. Sie sind gegliedert nach den Lebenssachverhalten, die der Testamentsvollstrecker mit Antritt seines Amtes vorfindet und steuerlich bewältigen muß, nämlich zeitlich beginnend mit (i) Steuern, die vor dem Erbfall in der Person des Erblassers entstanden sind, (ii) die Erbschaftsteuer als durch den Erbfall ausgelöste Steuer und (iii) nach dem Erbfall in Ansehung des unter Testamentsvollstreckung stehenden Vermögens entstehende Steuern.

2. Vor dem Erbfall entstandene Steuern

Für Steuerschulden und Steuerforderungen aus jeglichen Steuerarten (Einkommensteuer, Gewerbesteuer, Umsatzsteuer, Erbschaft- und Schenkungssteuer), die vom Erblasser verwirklicht, aber noch nicht erfüllt wurden, gilt gemäß § 45 AO der Grundsatz der Gesamtrechtsnachfolge. Der Erbe wird materiell- und verfahrensrechtlich³ Steuerschuldner

und Steuerberechtigter. Aufgrund der Fremdverwaltung des Nachlasses ist er jedoch nur beschränkt in der Lage, seine Pflichten zu erfüllen und seine Rechte wahrzunehmen. So ist es im gesetzlichen Regelmodell der Abwicklungsvollstreckung die Aufgabe des Testamentsvollstreckers, die Nachlaßverbindlichkeiten zu berichtigen und die Nachlaßforderungen einzuziehen (vgl. §§ 2203, 2204 BGB). Damit ein sachgerechter Ablauf des Steuerverfahrens gewährleistet ist, werden steuerliche Pflichten auf den Testamentsvollstrecker verlagert, der neben den Erben als weiterer oder an dessen Stelle als alleiniger Verpflichteter tritt. Aus der Position des Erben als Steuerpflichtigen (§ 33 AO) und dem ausschließenden Verwaltungsrecht des Testamentsvollstreckers (vgl. § 2205 Satz 1 BGB) ergibt sich folgende Verteilung der Rechte und Pflichten im Steuerverfahren:

2.1 Zahlung von Steuerschulden und Einziehung von Steuererstattungen

Da der Erbe mangels Verfügungs- und Verwaltungsrecht am Nachlaß gar nicht in der Lage ist, aus dem Nachlaß Erblaserschulden zu begleichen oder Nachlaßforderungen einzuziehen, ist allein der Testamentsvollstrecker⁴ zur Zahlung der Steuerschulden und zur Einziehung von Steuererstattungen berechtigt.⁵

2.2 Abgabe Steuererklärung und Berichtigungspflichten

Wurde noch keine Steuererklärung (§ 149 AO) abgegeben, ist dies vom Testamentsvollstrecker zu übernehmen.⁶ Dabei hat er auch die dem Erblasser zustehenden steuer-

* Der Verfasser ist assoziierter Partner der Partnerschaft *Flick Gocke Schaumburg* am Standort Bonn.

1 Aufzählung bei Bengel/Reimann/Piltz/Holtz, VIII. Rn. 2 f.

2 Die Beendigung der Testamentsvollstreckung berührt entstandene Haftungsansprüche nicht (§ 36 AO).

3 BFH, BStBl. II 1978, 501, 503; Bengel/Reimann/Piltz/Holtz, VIII. Rn. 10.

4 Das Finanzamt erfährt spätestens durch die in § 34 Abs. 2 Nr. 2 i.V.m. § 7 Abs. 1 ErbStDV angeordnete Übersendung des Testamentsvollstreckerzeugnisses durch das Gericht von der Ernennung eines Testamentsvollstreckers.

5 BFH, BStBl. II 1978, 491, 492; BStBl. II 1988, 120, 121; Bamberger/Roth/J. Mayer, § 2205 BGB Rn. 10; Bengel/Reimann/Piltz/Holtz, VIII. Rn. 36.

6 FG Baden-Württemberg, EFG 1990, 400, 401; Bengel/Reimann/Piltz/Holtz, VIII. Rn. 13.

lichen Wahlrechte⁷ auszuüben. Hat sich der Erblasser bereits gegenüber der Finanzverwaltung erklärt und erkennt der Testamentsvollstrecker vor Ablauf der Festsetzungsverjährung (§ 169 AO), daß die abgegebene Steuererklärung unvollständig oder unrichtig ist, muß er dies unverzüglich anzeigen und die erforderliche Richtigstellung vornehmen (§§ 153 Abs. 1, 34 AO). Benachrichtigungspflichten werden aber nur bei positiver Kenntnis in Gang gesetzt. Ein sorgfaltswidriges Nichterkennen ist nicht ausreichend.⁸ Daneben kann es zu Überprüfungen durch die Finanzverwaltung kommen. Selbst die Anordnung einer Außenprüfung gegen den Testamentsvollstrecker wegen vor dem Erbfall entstandener Steuern wird für zulässig erachtet.⁹

2.3 Sanktionen und Haftung des Testamentsvollstreckers

Kommt der Testamentsvollstrecker seinen Verpflichtungen nicht ordnungsgemäß nach, können gegen ihn Verspätungszuschläge (§ 152 AO) und Zwangsgelder (§ 328 AO) festgesetzt werden.¹⁰ Darin erschöpft sich sein Risiko jedoch nicht. Verletzungen der Steuerpflichten können sowohl strafrechtlich (§ 370 AO) als auch bußgeldrechtlich (§ 378 AO) sanktioniert werden.¹¹ Daneben besteht eine Haftung des Testamentsvollstreckers für Ansprüche des Fiskus aus dem Schuldverhältnis. Bereits bei fahrlässigen Pflichtverletzungen muß der Testamentsvollstrecker darauf beruhende Steuerausfälle ersetzen (§ 69 AO).¹²

2.4 Bekanntgabe von Steuerbescheiden

Trotz dieser weitgehenden Verschiebung von Steuerpflichten sind Steuerbescheide grundsätzlich an den Erben zu richten und diesem bekannt zu geben.¹³ Etwas anderes gilt lediglich, wenn der Testamentsvollstrecker vom Erben als Vertreter im Steuerverfahren gesondert bestellt wurde.¹⁴ Aus praktischen Gesichtspunkten ist eine Adressierung an den Testamentsvollstrecker im Hinblick auf eine mögliche spätere Zwangsvollstreckung angezeigt, wenn er als Verwalter des gesamten Nachlasses zur Erfüllung der Nachlassverbindlichkeiten verpflichtet ist.¹⁵ Entsprechend § 2213 BGB ist eine Vollstreckung in den Nachlaß allein aufgrund eines Steuerbescheides gegen den Erben nicht möglich. Damit kein zusätzlicher Duldungsbescheid gegen den Testamentsvollstrecker notwendig wird,¹⁶ sollte bei einer geplanten Inanspruchnahme des Nachlasses direkt gegen diesen vorgegangen werden.

2.5 Rechtsbehelfe gegen Steuerbescheide

Allein der Erbe kann Rechtsbehelfe gegen den Steuerbescheid einlegen, wenn dieser gegen ihn ergangen ist.¹⁷ Teilweise wird eine Rechtsbefehlsbefugnis des Testamentsvollstreckers bejaht, wenn der Bescheid unmittelbar gegen ihn ergangen ist.¹⁸

3. Durch den Erbfall entstandene Steuer (Erbchaftsteuer)

Ein Erwerb von Todes wegen unterliegt der Erbschaftsteuer (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG). Steuerschuldner ist gemäß § 20 Abs. 1 Satz 1 ErbStG der Erwerber. Bis zur Auseinandersetzung haftet daneben auch der Nachlaß für die Erbschaftsteuer der Beteiligten (§ 20 Abs. 3 ErbStG). Da allein der Testamentsvollstrecker aufgrund seines Verwaltungsrechts auf den Nachlaß zugreifen kann und er nach Inbesitznahme des Nachlasses auch dessen Umfang und Wert am besten beurteilen kann, hat der Gesetzgeber ihm im Erbschaftsteuerrecht besondere Pflichten auferlegt, die hinsichtlich der durch den Erbfall anfallenden Erbschaftsteuer gegenüber den allgemeinen Regelungen der Abgabenordnung vorrangig sind.¹⁹

3.1 Abgabe der Erbschaftsteuererklärung

Erbschaftsteuererklärungen sind gemäß § 31 Abs. 5 ErbStG vom Testamentsvollstrecker abzugeben. Im Rahmen der Erbschaftsteuer bestehende Wahlrechte²⁰ stehen hier jedoch nur dem Erben zu.²¹ Der Testamentsvollstrecker ist zur Abgabe einer Erbschaftsteuererklärung für einen Erwerber nur verpflichtet, wenn sich die Testamentsvollstre-

7 Eine Aufzählung der Wahlmöglichkeiten bei den einzelnen Steuerarten ist bei Bengel/Reimann/Piltz/Holtz, VIII. Rn. 15 ff. zu finden. Zur Vermeidung von Regreßforderungen ist eine Verständigung mit den Erben angezeigt.

8 Bengel/Reimann/Piltz/Holtz, VIII. Rn. 25.

9 FG Baden-Württemberg, EFG 1990, 400, 401; Bengel/Reimann/Piltz/Holtz, VIII. Rn. 13; a. A. Tipke/Kruse/Loose, § 34 AO Rn. 29.

10 Häfke, ZEV 1997, 429, 431; Seidenfus/Huber, INF 2001, 385, 386.

11 Piltz, ZEV 2001, 262, 263.

12 Einzelheiten hierzu bei Bengel/Reimann/Piltz/Holtz, VIII. Rn. 38 ff.; Piltz, ZEV 2001, 262 ff.

13 Anwendungserlaß zur AO (AEAO) in der Fassung vom 31.01.2014 zu § 122 Nr. 2.13.1.1. Satz 1 im Anschluß an BFH, BStBl. II 1978, 491; BStBl. II 1979, 501.

14 Niedersächsisches FG, EFG 1983, 484, 485; Bengel/Reimann/Piltz/Holtz, VIII. Rn. 30.

15 Die Möglichkeit, den Bescheid (auch) an den Testamentsvollstrecker zu richten, sieht auch die Finanzverwaltung (AEAO zu § 122 Nr. 2.13.1.1. Satz 2) vor.

16 Vgl. BFH, BStBl. II 1996, 322, 322; Bengel/Reimann/Piltz/Holtz, VIII. Rn. 41.

17 BFH, BStBl. II 1978, 383, 383; BStBl. II 1978, 491, 492.

18 Vgl. Bengel/Reimann/Piltz/Holtz, VIII. Rn. 34; Häfke, ZEV 1997, 429, 432.

19 Hübschmann/Hepp/Spitaler/Boeker, § 34 AO Rn. 91; Tipke/Kruse/Loose, § 34 AO Rn. 24.

20 Aufzählung bei Bengel/Reimann/Piltz/Holtz, VIII. Rn. 47.

21 Meincke, § 31 ErbStG Rn 13; Bengel/Reimann/Piltz/Holtz, VIII. Rn. 48.

ckung auf den Erwerbsgegenstand bezieht und er durch die Finanzbehörde dazu aufgefordert wurde.²²

3.2 Bekanntgabe des Erbschaftsteuerbescheides

Hat ein Testamentsvollstrecker die Erbschaftsteuererklärung abgegeben, ist ihm – abweichend von § 122 Abs. 1 Satz 1 AO – auch der Steuerbescheid mit Wirkung für und gegen den Erben bekanntzugeben (§ 32 Abs. 1 Satz 1 ErbStG).

3.3 Rechtbehelfe gegen Erbschaftsteuerbescheide

Einer zusätzlichen Bekanntgabe an den Erben bedarf es nicht, so daß der Lauf der Rechtsbehelfsfristen ohne dessen Kenntnis beginnt. Da allein der Erbe rechtsbehelfsbefugt ist,²³ muß der Testamentsvollstrecker umfassend über Festsetzungen informieren, um sich nicht schadensersatzpflichtig zu machen.²⁴ Geschieht dies nicht und wird die Einspruchsfrist versäumt, ist dem Erbe Wiedereinsetzung in den vorherigen Stand zu gewähren, da ihm das Verschulden des Testamentsvollstreckers, welcher nicht sein Vertreter ist, nicht zugerechnet wird.²⁵

3.4 Begleichung der Erbschaftsteuer

Der Testamentsvollstrecker hat für die Zahlung der Erbschaftsteuer zu sorgen (§ 32 Abs. 1 Satz 2 ErbStG). Die genaue Reichweite dieser Pflicht ist noch nicht abschließend geklärt. Gerade hier drohen Haftungsgefahren für den Testamentsvollstrecker.

3.4.1 Haftung des Testamentsvollstreckers bei Nichtbegleichung

Der Testamentsvollstrecker haftet für die Erbschaftsteuer persönlich, wenn er diese Pflicht vorsätzlich oder grob fahrlässig verletzt und deswegen die Steuer nicht oder nicht rechtzeitig festgesetzt oder erfüllt wird (§§ 69, 34 Abs. 3 AO). Das Finanzamt nimmt den Testamentsvollstrecker durch Haftungsbescheid in Anspruch (§ 191 Abs. 1 AO). Dazu ist nicht erforderlich, daß das Finanzamt zuerst gegen den Erben vollstreckt oder anzunehmen ist, daß die Vollstreckung dort aussichtslos sein würde (§ 219 Satz 2 AO).

Der Testamentsvollstrecker sollte daher den Nachlaß so lange nicht zur Gänze auskehren, bis die Erbschaftsteuer festgesetzt und aus dem Nachlaß bezahlt worden ist. Schwierigkeiten können für den Testamentsvollstrecker nachträgliche Berichtigungen bereiten, die nicht selten sind, da die Erbschaftsteuer oftmals mangels Vollverzinsung von der Finanzverwaltung zeitnah, aber unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 Abs. 1 AO) festgesetzt wird. Bestehenden Unsicherheiten sollte der Testamentsvollstrecker durch Verständigung mit der Finanzverwaltung und Versicherungen der Erben begegnen.²⁶ Hat das zuständige Finanzamt keine Bedenken und versichern die Erben, daß sie alle erforderlichen Angaben zur Steuerermittlung

gemacht haben, dürfte eine Haftung mangels Verschuldensvorwurf ausscheiden.

3.4.2 Nachsteuerhaftung des Testamentsvollstreckers

Ein besonderes Problem ergibt sich für den Testamentsvollstrecker, wenn erbschaftsteuerliche Begünstigungen beansprucht werden, die an bestimmte „Wohlverhaltensvoraussetzungen“ gebunden sind. Die Steuerbefreiungen beim Erwerb von „Gegenständen im öffentlichen Interesse“ (§ 13 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG) und vom Familienheim (§ 13 Abs. 1 Nr. 4 b und c) sowie bei einem gemeinnützigem Erwerber (§ 13 Abs. 1 Nr. 16 ErbStG) können innerhalb von zehn Jahren entfallen. Die wohl größte praktische Relevanz und regelmäßig auch die höchsten Nachsteuerzahlungen ergeben sich bei der Begünstigung von unternehmerischem Vermögen (§§ 13a, 19a ErbStG).

Ob der Testamentsvollstrecker auch für diese nachzahlende Steuer haftet, ist ungeklärt. Einschlägige Rechtsprechung gibt es hierzu bislang nicht. Aus dem Wortlaut des Gesetzes ergibt sich keine Einschränkung der Haftung. Die Nachsteuer ist keine eigenständige Steuer, sondern gehört zur Erbschaftsteuer i.S.v. § 32 Abs. 1 Satz 2 ErbStG, auf die vorläufig eine Verschonung gewährt wurde.²⁷ Sorgt der Testamentsvollstrecker nicht für die Bezahlung, kommt eine Haftung nach § 69 Satz 1 AO in Betracht. Die Zahlungspflicht und die Haftung müssen jedoch in Gesamtschau mit dessen zivilrechtlichen Befugnissen gesehen werden. Daraus ergeben sich die steuerlichen Pflichten des Testamentsvollstreckers. Das Zivilrecht bestimmt das Steuerrecht und nicht umgekehrt. Damit entscheiden die Anordnungen des Erblassers auch über den Umfang der „Erbschaftsteuer“ i.S.v. § 32 Abs. 1 Satz 2 ErbStG. Die dort normierte steuerliche Pflicht kann die Dauer der Testamentsvollstreckung oder des Testamentsvollstreckeramtes nicht verlängern. Endet die Testamentsvollstreckung insgesamt (Erledigung aller Aufgaben, Fristablauf, Bedingungseintritt), sind allein die Erben verpflichtet. Nach seinem Ausscheiden aus dem Amt (Tod, Amtsunfähigkeit, Kündigung, Entlassung) besteht keine Pflicht mehr, für erst danach verwirklichte Nachsteuer zu sorgen. Eine Haftungseinschränkung erst

22 BFH, BStBl. II 2013, 924. Während der BFH eine Aufforderung bereits früher nicht für erforderlich gehalten hatte (BFH, BStBl. II 1997, 73, 74), ließ er dann diese Frage ausdrücklich „unentschieden“ (BFH, BStBl. II 1999, 529, 529). Im Schrifttum wird eine vorherige Aufforderung überwiegend für zwingend erachtet (Troll/Gebel/Jülicher, § 31 ErbStG Rn. 28; Wefers, ErbR 2008, 266, 268). So auch das FG Düsseldorf (DStRE 2011, 1388) und nunmehr auch im Revisionsverfahren der BFH.

23 BFH, BStBl. II 1982, 262, 263; H E 32 ErbStR; Meincke, § 32 ErbStG Rn. 14; Bengel/Reimann/Piltz/Holtz, VIII. Rn. 81; Eich, ErbStB 2006, 158, 160.

24 Vgl. BFH, BStBl. II 1991, 52, 53.

25 BFH, BStBl. II 1991, 52, 54; Meincke, § 32 ErbStG Rn. 15.

26 Kapp, DStR 1985, 725, 726; Piltz, ZEV 2001, 262, 265.

27 A.A. Purucker, ZErB 2011, 265, 266 f.

auf Ebene des Verschuldens²⁸ impliziert, daß eine Pflicht aus § 32 Abs. 1 Satz 2 ErbStG besteht und sich die Testamentsvollstreckung dadurch zivilrechtlich verlängert (einschließlich aller damit zusammenhängender Folgen, z. B. auch etwaigen Vergütungsansprüchen des Testamentsvollstreckers).

Aufgrund der Abhängigkeit vom Zivilrecht ist auch zwischen der Art der Testamentsvollstreckung zu differenzieren: Bei einer Dauervollstreckung, die sich auf die „Wohlverhaltensphase“ nach dem Erbfall erstreckt, wird der Testamentsvollstrecker sämtliche „verdächtigen“ Maßnahmen insofern genau zu prüfen haben, regelmäßig in Abstimmung mit den Erben, und eine Reserve für die mögliche Steuernachzahlung zurückbehalten. Bei der Abwicklungsvollstreckung kann man von ihm nicht verlangen, daß er soviel vom Nachlaß zurückbehält, damit eine spätere Steuernachzahlung beglichen werden kann. Praktisch würde das Steuerrecht damit jede Testamentsvollstreckung auf fünf, sieben oder sogar zehn Jahre ausdehnen. Es ist aber zu verlangen, daß der Testamentsvollstrecker den Erben auf die Sachlage hinweist (welche sich aus dem Erbschaftsteuerbescheid ergibt) und dem Finanzamt vor Auskehrung des Nachlasses (nach Bezahlung der Erbschaftsteuer) mitteilt, daß Mittel für etwaige spätere Erbschaftsteuerzahlungen von ihm mit Abschluß der Testamentsvollstreckung nicht mehr zurückbehalten werden. Das Finanzamt kann für die eventuellen zukünftigen Nachzahlungen gemäß § 32 Abs. 1 Satz 3 ErbStG keine Sicherheitsleistung verlangen, weil der Testamentsvollstrecker dann nicht mehr im Amt sein wird. Mit seinem Verwaltungsrecht endet die Rechtfertigung für die auferlegten steuerlichen Pflichten.

Zur Begründung dieses Ergebnisses kann auch auf R E 13a.1 Abs. 3 ErbStR verwiesen werden. Danach erfolgte keine Inanspruchnahme eines Schenkers für die Schenkungsteuer nach § 20 Abs. 1 Satz 1 ErbStG bei einem Verstoß des Erwerbers gegen die Behaltensfrist oder die Lohnsummenregelung. Mangels Einflusses auf die Verwirklichung der Nachsteuer soll der Schenker entgegen seiner Stellung als Steuerschuldner nicht in Anspruch genommen werden. Folgerichtig muß die Finanzverwaltung auch eine Haftung eines Testamentsvollstreckers verneinen, wenn die Nachsteuer außerhalb seines Herrschaftsbereiches ausgelöst wird. Unabhängig von dieser Beurteilung empfiehlt sich, daß der Testamentsvollstrecker dem Finanzamt klarstellend mitteilt, daß und wann die Testamentsvollstreckung endet.

4. Nach dem Erbfall entstandene Steuern

Unabhängig von Art und Umfang der Testamentsvollstreckung ist es nicht Aufgabe des Testamentsvollstreckers, die öffentlichen Pflichten des Erben zu erfüllen. Steuerschuldner für nach dem Erbfall entstandene Steuern ist daher immer nur der **Erbe** als Gesamtrechtsnachfolger.²⁹ Der Nachlaß selbst ist weder Einkommensteuer- noch Körper-

schaftsteuersubjekt (§ 1 Abs. 1 EStG, § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG). Da insofern keine Interessen des Testamentsvollstreckers berührt werden, ist dieser weder tauglicher Bescheidadressat noch rechtsbehelfsbefugt.³⁰ Steuerliche Rechte und Pflichten bestehen demnach nur bei einer gesonderten Bevollmächtigung des Testamentsvollstreckers.³¹

5. Gestaltungsmöglichkeiten

Gestaltungsmöglichkeiten in diesem Bereich sind begrenzt, da der Erblasser den Testamentsvollstrecker von seinen öffentlich-rechtlichen Steuerpflichten nicht entbinden kann. Es besteht lediglich die Möglichkeit, durch Modifikationen des zivilrechtlichen Aufgabenkreises gleichzeitig auch auf die damit zusammenhängenden steuerlichen Pflichten einzuwirken, was oftmals jedoch vom Erblasser nicht gewünscht sein wird. Sinnvoll kann es jedoch sein, den Testamentsvollstrecker zumindest im Verhältnis zu den Erben mit besonderen Rechten auszustatten, die abgestimmt auf die steuerlichen Pflichten Klarheit schaffen und den Standpunkt des Testamentsvollstreckers festigen. Beispielsweise kann hier das Recht normiert werden, Nachlaßmittel zurückzubehalten, solange noch Nachsteuerforderungen des Finanzamts drohen. Damit entgeht der Testamentsvollstrecker später der Diskussion, ob dies gerechtfertigt ist oder nicht. Eine Beratung bereits vor dem Erbfall kann insofern den Erfolg der Testamentsvollstreckung begünstigen. Unerlässlich ist, daß der Testamentsvollstrecker nach dem Erbfall fachkundigen Rat einholt und sich über das weite und streitige Feld seiner steuerlichen Pflichten informiert.

²⁸ Dafür *Blum/Schauer*, ZEV 2012, 92, 94.

²⁹ BFH, BStBl. II 1980, 605, 606; *Kapp*, DStR 1985, 725, 728.

³⁰ BFH, BStBl. II 1996, 322, 325; *Bengel/Reimann/Piltz/Holtz*, VIII. Rn. 147 ff.

³¹ Eine besondere Stellung des Testamentsvollstreckers ist gegeben, wenn er ein Unternehmen oder Handelsgeschäft fortführt (Vollmacht- oder Treuhandlösung). Auch wenn der Erbe Steuerschuldner bleibt, hat der Testamentsvollstrecker die sich hinsichtlich der Betriebssteuern ergebenden Pflichten zu erfüllen. Einzelheiten hierzu bei *Bengel/Reimann/Piltz/Holtz*, VIII. Rn. 107 ff.

Lochen – Ösen – Abheften

| | | |
|--------------|---------------|--------------|
| BASIC | € 49,- | BASIC |
|--------------|---------------|--------------|

Ösengerät BASIC
Lochen und Ösen: manuell
Bindeformat: beliebig
Bindestärke: 2–20 Blatt (80g/qm)
Einsatz: 1 Öse
Farbe Öse: gold (Messing)
Öseninnendurchmesser: 4mm
Ösenaußendurchmesser: 7mm
Abheftung im Ringordner: nein
Ösenrückseite: verzahnt

| | | |
|----------------|---------------|------------------------------------|
| PREMIUM | € 99,- | PREMIUM BINDEN BIS 20 BLATT |
|----------------|---------------|------------------------------------|

Ösenmappe Premium
Bindestärke bei 80 g/qm:
Nr. 1P 2–20 Blatt
Farben:
umfangreiches Sortiment
Ausführung:
Vollkarton, Mattfolie, Klarfolie

Ösengerät PREMIUM
Lochen und Ösen: manuell
Bindeformat: beliebig, optimiert für DIN A4
Bindestärke: 2–20 Blatt (80g/qm)
Einsatz: 2 Ösen
Farbe Öse: silber (Aluminium)
Öseninnendurchmesser: 6mm
Ösenaußendurchmesser: 10mm
Abheftung im Ringordner: ja
Ösenrückseite: rund

| | | |
|--------------|----------------|----------------------------------|
| DUETT | € 299,- | DUETT BINDEN BIS 90 BLATT |
|--------------|----------------|----------------------------------|

Ösenmappe Duett
Bindestärke bei 80 g/qm:
Nr. 1 1–15 Blatt
Nr. 2 16–40 Blatt
Nr. 3 41–65 Blatt
Nr. 4 66–90 Blatt
Farben:
umfangreiches Sortiment
Ausführung:
Vollkarton, Mattfolie, Klarfolie

Ösengerät DUETT
Lochen und Ösen: manuell
Bindeformat: beliebig, optimiert für DIN A4
Bindestärke: 2–90 Blatt (80g/qm)
Einsatz: 2 Ösen
Farbe Öse: silber (Aluminium)
Öseninnendurchmesser: 5mm
Ösenaußendurchmesser: 9mm
Abheftung im Ringordner: ja
Ösenrückseite: rund

| | | |
|----------------|----------------|-------------------------------------|
| TWISTER | € 409,- | TWISTER BINDEN BIS 170 BLATT |
|----------------|----------------|-------------------------------------|

Ösenmappe Twister
Bindestärke bei 80 g/qm:
Nr. 1 1–15 Blatt
Nr. 2 16–40 Blatt
Nr. 3 41–65 Blatt
Nr. 4 66–90 Blatt
Nr. 5 91–115 Blatt
Nr. 6 116–140 Blatt
Nr. 7 141–170 Blatt
Farben:
umfangreiches Sortiment
Ausführung:
Vollkarton, Mattfolie, Klarfolie

Ösengerät TWISTER
Lochen und Ösen: manuell
Bindeformat: beliebig, optimiert für DIN A4
Bindestärke: 2–170 Blatt (80g/qm)
Einsatz: 2 Ösen
Farbe Öse: silber (Aluminium)
Öseninnendurchmesser: 5mm
Ösenaußendurchmesser: 9mm
Abheftung im Ringordner: ja
Ösenrückseite: rund

Preise jeweils zzgl. MwSt.

Zulässigkeit der Pferdesteuer als Aufwandsteuer

Rechtsanwalt/Fachanwalt für Steuerrecht *Dr. Matthias Söffing* und Dipl.-Jurist *Claudius Söffing*¹

A. Einleitung

Wer kennt nicht den Ausspruch: Not macht erfinderisch. Diesem Spruch folgend überlegen in jüngerer Vergangenheit Kommunen neue Einnahmequellen aufzutun, um ihre angespannten kommunale Haushaltslage in den Griff zu bekommen. Bekannte Beispiele hierfür sind die Zweitwohnungsteuer², Vergnügungssteuer oder die Getränkeverpackungsteuer. Seit einigen Jahren ist auch die Pferdesteuer in die Diskussion geraten und hat erst kürzlich für Aufregung gesorgt. Wie zu zeigen sein wird, ist die Aufregung nicht ungerechtfertigt, da hier erstmalig eine sportliche Betätigung mit einer kommunalen Steuer belegt wird bzw. werden soll. Diese Aufregung kann man insbesondere vor dem Hintergrund sehr gut nachvollziehen, daß in letzter Zeit auf politischer Ebene die Anstrengung unternommen wird u.a. auch den Sport als neues Staatsziel in das Grundgesetz aufzunehmen. Es soll nach einer Initiative der SPD im GG festgeschrieben werden, daß der Staat sich um Sport und Kultur zu bemühen hat. Eine entsprechende Regelung kennt bereits die Hess. Verfassung in Art. 62a, wonach das Staatsziel des Schutzes und der Pflege des Sports durch den Staat, die Gemeinden und Gemeindeverbände festgeschrieben ist.

Die nachfolgend zu betrachtende Pferdesteuersatzung der hessischen Gemeinde Bad Sooden-Allendorf (PferdeStS) hat folgenden Wortlaut:

Satzung über die Erhebung einer Pferdesteuer im Gebiet der Stadt Bad Sooden-Allendorf

§ 1 Allgemeines

Die Stadt Bad Sooden-Allendorf erhebt eine Steuer auf das

1. Halten und
2. entgeltliche Benutzen von Pferden

durch natürliche Personen im Stadtgebiet (Pferdesteuer) als örtliche Aufwandsteuer auf die Einkommensverwendung für den persönlichen Lebensbedarf.

§ 2 Steuergegenstand, Halter

(1) Gegenstand der Pferdesteuer ist der Aufwand für das Halten und Benutzen von Pferden zur Freizeitgestaltung im Stadtgebiet Bad Sooden-Allendorf. Sie wird bei dem Halter des Pferdes (Abs. 2 und 3) erhoben.

(2) Pferdehalter ist, wer ein Pferd im eigenen Interesse oder

im Interesse eines Angehörigen für den persönlichen Lebensbedarf besitzt.

(3) Als Halter gilt auch der in einem Dokument zur Identifizierung von Einhufern (Equidenpass) nach Art. 5 der Verordnung (EG) Nr. 504/2008 ausgewiesene Tierhalter.

§ 3 Bemessungsgrundlage

Die Pferdesteuer bemißt sich nach der Anzahl der gehaltenen Pferde.

§ 4 Steuerpflichtiger

(1) Steuerpflichtiger ist, wer Halter (§ 2) eines Pferdes im Stadtgebiet ist.

(2) Steuerpflichtig ist auch, wer ein Pferd gegen Entgelt zur Benutzung durch einen Dritten, der nicht Halter (§ 2 Abs. 2 und 3) ist, bereithält.

(3) Sind mehrere Personen Steuerpflichtige im Sinne der Bestimmung der Abs. 1 und 2, sind sie Gesamtschuldner für die Steuer. Halten mehrere Personen gemeinschaftlich ein Pferd, sind auch sie Gesamtschuldner für die Steuer.

§ 5 Steuersatz

Die Pferdesteuer beträgt € 200 im Jahr pro Pferd.

§ 6 Steuerbefreiung

Von § 5 ausgenommen sind Pferde, die nachweislich zum Haupterwerb im Rahmen der Berufsausübung eingesetzt werden.

§ 7 Entstehung und Ende der Steuerpflicht

(1) Die Steuerpflicht entsteht mit dem Ersten des Monats, in dem ein Pferd in Besitz genommen, zur entgeltlichen Nutzung bereitgehalten oder gegen Entgelt untergebracht wird.

¹ *Dr. Matthias Söffing* ist Gründungspartner und *Claudius Söffing* wissenschaftlicher Mitarbeiter der überörtlichen Sozietät S&P Söffing Rechtsanwalts-gesellschaft mbH mit Büros in Düsseldorf/München/Zürich.

² So haben z.B. in Nordrhein-Westfalen 20 Städte die Zweitwohnungsteuer per Satzung eingeführt und erheben eine Steuer in Höhe von ca. 10% des jährlichen Mietaufwandes.

(2) Bei Pferden, die der Halterin oder dem Halter durch Geburt von einer ihm gehaltenen Stute zuwachsen, beginnt die Steuerpflicht mit dem 1. des Monats, in dem das zugewachsene Pferd 6 Monate alt wird. In den Fällen des § 2 Abs. 3 beginnt die Steuerpflicht mit dem 1. des Monats, in dem der Zeitraum von 2 Monaten überschritten worden ist.

(3) Die Steuerpflicht endet mit Ablauf des Monats, in dem das Pferd veräußert oder sonst abgeschafft wird, abhandelt oder eingeht, nicht mehr zur entgeltlichen Nutzung bereitgehalten oder untergebracht wird.

§ 8

Fälligkeiten der Steuerschuld

(1) Die Pferdesteuer wird durch Steuerbescheid als Jahressteuer festgesetzt.

(2) Beginnt oder endet die Steuerpflicht während des Kalenderjahres, wird die Pferdesteuer anteilig zu einem Zwölftel des Jahressteuerbetrages für jeden angefangenen Monat festgesetzt.

(3) Die Pferdesteuer wird in vierteljährlichen Teilbeträgen zum 15. Februar, 15. Mai, 15. August und 15. November fällig. Für die Vergangenheit nachzuzahlende Steuerbeträge werden innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des Steuerbescheids fällig. Auf Antrag des Steuerpflichtigen kann die Pferdesteuer auch in einer Jahresrate entrichtet werden.

§ 9

Anzeigepflicht

(1) Der Steuerpflichtige (§ 4) ist verpflichtet, die Inbesitznahme, das Bereithalten von Pferden zur entgeltlichen Nutzung oder deren entgeltliche Unterbringung unverzüglich der Stadt – Steueramt – mitzuteilen. Dabei ist für jedes gehaltene Pferd die im Equidenpass ausgewiesene Registriernummer mitzuteilen.

(2) Wer Pferde unterbringt oder pflegt, ohne Steuerpflichtiger (§ 4) zu sein, hat die Anzahl der untergebrachten oder in Pflege genommenen Pferde sowie für jedes untergebrachte Pferd den im Equidenpass ausgewiesenen Halter und die im Equidenpass ausgewiesene Registriernummer mitzuteilen.

(3) Endet die Pferdehaltung, so ist dies der Stadt innerhalb von zwei Wochen anzuzeigen. Wird ein Pferd veräußert, so sind mit der Anzeige nach Satz 1 Name und Anschrift der Erwerberin oder des Erwerbers anzugeben.

(4) Wer bei Inkrafttreten dieser Satzung Steuerpflichtiger (§ 4) ist, hat die Angaben nach Abs. 1 der Stadt – Steueramt – innerhalb von einem Monat nach Inkrafttreten der Satzung anzuzeigen. Satz 1 gilt für Mitteilungspflichtige nach Abs. 2 entsprechend.

§ 10

Außenprüfung, Einsicht in Unterlagen

(1) Auf die Steuerpflichtigen (§ 4) und nach § 8 Abs. 2 zur Mitteilung Verpflichtete finden die Vorschriften der Abgabenordnung über die Außenprüfung entsprechende An-

wendung.

(2) Die Stadt ist befugt, die Angaben des Steuerpflichtigen und der nach § 8 Abs. 2 zur Mitteilung Verpflichteten in deren Geschäftsbüchern und sonstigen Unterlagen nachzuprüfen.

§ 11

Datenerhebung, Datenverarbeitung

(1) Zur Ermittlung der Steuerpflichtigen und zur Festsetzung der Pferdesteuer nach Maßgabe dieser Satzung ist die Erhebung und Speicherung folgender Daten durch die Stadt (Steueramt) zulässig:

1. Personenbezogene Daten des Steuerpflichtigen werden erhoben über a) Name, Vorname, Geburtsdatum, Geburtsname b) Anschrift c) Bankverbindung.

2. Die Datenerhebung nach Nr. 1 erfolgt durch Abgabe von Erklärungen und Mitteilungen von Tatsachen durch den Steuerpflichtigen und Einsichtnahme in Geschäftsbücher und Unterlagen.

(2) Die Daten dürfen von der datenverarbeitenden Stelle nur zum Zweck der Steuererhebung nach dieser Satzung weiterverarbeitet werden.

§ 12

Allgemeine Aufnahmen des Pferdebestandes

(1) Zur Ermittlung des Pferdebestandes kann die Stadt, in einem zeitlichen Abstand von nicht weniger als 2 Jahren wiederholbare, flächendeckende Befragungen der Grundstückseigentümer, Haushaltsvorstände und aller volljährigen haushaltsangehörigen Personen über die auf dem Grundstück, im Haushalt gehaltenen Pferde anordnen. Pferdebestandsaufnahmen können auf schriftlichem oder mündlichem Wege von beauftragten Bediensteten der Stadt oder durch dazu beauftragte private Unternehmen durchgeführt werden. Private Unternehmen handeln bei der Durchführung von Pferdebestandsaufnahmen im Auftrage der Stadt, sind an deren Weisungen gebunden und unterliegen deren Überwachung.

(2) Bei der Durchführung von Pferdebestandsaufnahmen sind die in Absatz 1 Satz 1 genannten Personen

1. zur wahrheitsgemäßen Ausfüllung der Ihnen übersandten Fragebögen innerhalb der vorgeschriebenen Fristen bzw.

2. zur wahrheitsgemäßen Auskunft im Rahmen mündlicher Befragungen verpflichtet.

(3) Durch das Ausfüllen der Fragebögen oder die mündliche Auskunftserteilung wird die Verpflichtung zur An- und Abmeldung nach § 10 nicht berührt.

§ 13

Geltung des Gesetzes über kommunale Abgaben

Soweit die Satzung nichts anderes bestimmt, sind die §§ 4 bis 6 des Gesetzes über Kommunale Abgaben in ihrer jeweiligen Fassung anzuwenden.

§ 14 Ordnungswidrigkeiten

(1) Ordnungswidrig im Sinne von § 9 Abs. 1 der Pferdesteuerersatzung handelt,

1. wer nicht die Inbesitznahme, das Bereithalten von Pferden zur entgeltlichen Nutzung oder deren entgeltliche Unterbringung unverzüglich der Stadt (Steueramt) mitteilt;
2. wer entgegen § 9 Abs. 2 Pferde unterbringt oder pflegt, ohne Steuerpflichtiger (§ 4) zu sein, und die Anzahl der untergebrachten oder in Pflege genommenen Pferde sowie für jedes untergebrachte Pferd den im Equidenpass ausgewiesenen Halter und die im Equidenpass ausgewiesene Registriernummer nicht mitteilt;
3. wer entgegen § 9 Abs. 4 bei Inkrafttreten dieser Satzung Steuerpflichtiger (§ 4) ist, und die Angaben nach Abs. 1 der Stadt – Steueramt – innerhalb von einem Monat nach Inkrafttreten der Satzung nicht anzeigt. Satz 1 des § 9 gilt für Mitteilungspflichtige nach § 9 Abs. 2 entsprechend.

(2) Die Ordnungswidrigkeit kann mit einer Geldbuße bis zu € 5.000 geahndet werden.

§ 15 Inkrafttreten

Die Satzung wird hiermit ausgefertigt und tritt am 01.01.2013 in Kraft.

I. Historie

Am 13.12.2012 beschloß die Stadtverordnetenversammlung der Stadt Bad Sooden-Allendorf eine Satzung, die eine Steuer auf das Halten und das entgeltliche Benutzen von Pferden für den persönlichen Lebensbedarf erhebt. Hiergegen gingen ein eingetragener Verein und neun Einzelkläger am 25.09.2013 mit einem Normenkontrollantrag beim Hessischen Verwaltungsgerichtshof in Kassel vor, mit dem Ziel die Satzung für unwirksam erklären zu lassen. Mit Beschluß vom 08.12.2014 hielt der Hessische Verwaltungsgerichtshof (Hess. VGH) die Satzung für rechtlich nicht zu beanstanden, eine Revision ließ der erkennende Senat nicht zu. Die daraufhin eingelegte Nichtzulassungsbeschwerde wies das Bundesverwaltungsgericht mit Beschluß vom 18.08.2015 ab. Der Pressemitteilung des BVerwG vom 02.09.2015 ist zu entnehmen, daß die Gemeinden grundsätzlich berechtigt sind, eine Pferdesteuer zu erheben, da es sich bei der Steuer auf das Halten und entgeltliche Benutzen von Pferden um eine örtliche Aufwandsteuer handelt, für die die Kommunen die Steuerkompetenz haben.

II. Gesetzgebungskompetenz

Das BVerwG qualifiziert die Pferdesteuer als eine örtliche Aufwandsteuer. Eine verfassungsrechtliche Grundlage für

die Steuergesetzkompetenz für eine örtliche Aufwandsteuer ist lediglich Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG zu entnehmen.

„Die Länder haben die Befugnis zur Gesetzgebung über die örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern, solange und soweit sie nicht bundesgesetzlich geregelten Steuern gleichartig sind.“

In dieser originären Gesetzgebungskompetenzzuweisung finden die Kommunen überhaupt keine Erwähnung. Die Gesetzgebungskompetenzen teilen sich nach der Finanzverfassung des GG auf Bund und Länder auf. Die Gemeinden können ihre Steuergesetzgebungskompetenz, also ihr Steuererfindungsrecht, allein aus abgeleitetem Recht herleiten. Aufgrund dessen haben die Länder von ihrer originären Gesetzgebungszuständigkeit für die in Art. 105 Abs. 2a GG bezeichneten Steuern in aller Regel mittels ihrer Kommunalabgabengesetze den Gemeinden die Zuständigkeit zugewiesen, eigenständig über Satzungen Regelungen betreffend der Verbrauch- und Aufwandsteuern zu treffen.³ Die Länder können die ihnen durch das GG zugewiesene ausschließliche Steuergesetzgebungskompetenz nur in dem von der Verfassung vorgegebenen Rahmen an die Kommunen weiterleiten. Diese derivative Gesetzgebungskompetenz der Gemeinden unterliegt mithin nicht nur den sich aus dem jeweiligen KAG ergebenden tatbestandlichen Erfordernissen, sondern auch den von Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG genannten Tatbestandsmerkmalen. Eine örtliche Aufwandsteuer darf von den Ländern gemäß Art. 105 Abs. 2a GG nur erhoben werden, solange sie nicht bundesgesetzlich geregelten Steuern gleichartig sind.⁴ Dies gilt mithin auch für ein auf die Gemeinden weitergeleitetes Steuererfindungsrecht. Dieses Steuererfindungsrecht muß im übrigen auch den Voraussetzungen einer verfassungskonformen Ausgestaltung nachkommen,⁵ weil es sich bei den Normen des GG um eine objektive und allgemein zu beachtende Werteordnung handelt.⁶

Für die hier interessierende Pferdesteuer, bzw. die hier zu prüfende Satzung über die Erhebung einer Pferdesteuer im Gebiet der Stadt Bad Sooden-Allendorf ist damit folgender rechtlicher Rahmen zu beachten: Gemäß § 7 Abs. 2 Hessisches Kommunalabgabengesetz (HessKAG) sind die Gemeinden berechtigt, eine örtliche Aufwandsteuer zu erheben, soweit besondere Gesetze nicht bestehen und es sich nicht um Steuern handelt, die vom Land erhoben werden oder den Landkreisen vorbehalten sind. Darüber hinaus ist das nach Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG vorgegebene Gleichartigkeitsverbot sowie die allgemeine, vom GG vorgegebene Werteordnung zu beachten.

³ Siehe hierzu *Becker*, DB 2011, 1175 unter I.2.a.

⁴ Hess. VGH, Beschluß vom 08.12.2014 – 5 C 2008/13.N, Rn. 74, juris; Recht der Landwirtschaft (RdL) 2015, 80-83.

⁵ *Becker*, DB 2011, 1175, 1177 unter 2 I. Sp.

⁶ BVerfG vom 15.01.1958 – 1 BvR 400/51; BVerfGE 7, 198.

III. Begriff der Aufwandsteuer

Mit knapper Begründung geht der Hess. VGH vom Vorliegen einer Aufwandsteuer aus.⁷ In Rz. 77 der Entscheidung heißt es:

„Als Aufwandsteuer ist nach gängiger Definition eine Steuer anzusehen, die an den Gebrauch von Wirtschaftsgütern und Dienstleistungen anknüpft und dadurch die in diesem Gebrauch zum Ausdruck kommende wirtschaftliche Leistungsfähigkeit belastet. Da sowohl das Halten als auch das Benutzen von Pferden einen Aufwand erfordern, der das für den gewöhnlichen, allgemeinen Lebensbedarf Erforderliche überschreitet, dokumentieren Halter und Benutzer eine besondere wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, die mit einer Steuer abgeschöpft werden darf.“

In diesem Zusammenhang ist nach diesseitiger Ansicht der Frage nachzugehen, ob nicht der der Aufwandsteuer immanente Begriff des Aufwandes verfassungsgerecht unter Beachtung des in Art. 62a Hess. Verfassung niedergelegten Staatsziels des „Schutzes und der Pflege des Sports durch den Staat“, durch die Gemeinden und Gemeindeverbände auszulegen ist. So ist auch nach ständiger Rechtsprechung des BVerwG mit der Aufwandsteuer nur die besondere Leistungsfähigkeit, die in einem besonderen, über den allgemeinen Lebensbedarf hinausreichenden Aufwand zum Ausdruck kommt und dem Bereich der Einkommensverwendung und nicht dem Bereich der Einkommenserzielung zuzuordnen ist, abzuschöpfen.

Verfassungsrechtlich anerkannt und auch vom Hess. VGH angesprochen ist der Grundsatz der Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung.⁸ Der Hess. VGH diskutiert diesen Gesichtspunkt jedoch lediglich im Hinblick auf das Staatsziel des Tierschutzes, nicht jedoch in Bezug auf den Sport. Dabei liegt diesbezüglich die Widersprüchlichkeit auf der Hand. Einerseits wird den öffentlichen Gebietskörperschaften nach Art. 62a Hess. Verfassung der Schutz und die Pflege des Sports auferlegt, andererseits wird durch die Pferdesteuer die Ausübung des Pferdesports in nicht unerheblichem Maße erschwert. Hier wäre aber von dem erkennenden Senat des Hess. VGH zu erwarten gewesen, sich einmal mit einer Analyse auseinanderzusetzen, aus welchen Gründen ein Pferd gehalten wird. Eine derartige Analyse hätte schnell verdeutlicht, daß zu einem großen Teil die Pferdehaltung im Rahmen der Einkommenserzielung erfolgt. Zu denken ist hierbei an die Pferdezucht, den Pferdehandel und die Reitausbildung. Zu einem weiteren großen Teil wird ein Pferd aus sportlichen Zwecken gehalten. Dabei geht es nicht nur um den Leistungssport, sondern in erster Linie um den Breitensport. Das Halten eines Pferdes ist nahezu ausschließlich nicht Selbstzweck, sondern Mittel zur Einkommenserzielung oder zur sportlichen Betätigung. Wer mithin den Reitsport durch eine besondere Steuerbelastung beeinträchtigt, setzt sich in Widerspruch zu dem Staatsziel der Sportpflege.

Wenn der Hess. VGH in Rz. 87 seiner Entscheidungsgründe unter Bezugnahme auf das Staatsziel des Schutzes und der Pflege des Sportes ausführt:

„Durch den allgemeinen verfassungsrechtlichen Auftrag zur Schutz und Pflege des Sports kann weder ein Anspruch auf eine konkrete sportfördernde Maßnahme noch ein Abwehrrecht gegen allgemeine staatliche Maßnahmen begründet werden, die unter anderem auch sportliche Aktivitäten betreffen, wie etwa Abgaben oder allgemeine Ordnungsmaßnahmen.“

überzeugt dies nicht. Mit dem rechtlichen Angriff gegen eine Pferdesteuer ist weder ein Anspruch auf eine konkrete sportfördernde Maßnahme geltend gemacht worden, noch handelt es sich um sportspezifische Abgaben oder allgemeine Ordnungsmaßnahmen. Abgaben, die sportliche Aktivitäten betreffen, sind beispielsweise Zahlungen für die Nutzung eines Hallenbades oder für die Nutzung der in land- und forstwirtschaftlichen Bereichen ausgewiesenen Reitwege.

Unter Beachtung der vorstehenden Ausführungen ist daher der Begriff des Aufwands i.S. der Aufwandsteuer im Lichte des Staatszieles „Schutz und Pflege des Sports“ dahingehend zu interpretieren, daß der Aufwand, der zur sportlichen Betätigung erbracht werden muß, nicht einen Aufwand darstellt, der das für den gewöhnlichen allgemeinen Lebensbedarf Erforderliche überschreitet. Denn eine sportliche Betätigung ist Ausdruck des gewöhnlichen allgemeinen Lebensbedarfs, der im Einklang mit dem in Art. 62a Hess. Verfassung niedergelegten Staatsziel steht.

IV. Örtliche Aufwandsteuer

Unterstellt man, die Pferdesteuer erfüllt trotz der vorgenannten Bedenken den Begriff der Aufwandsteuer, dann müßte diese Steuer auch „örtlich“ sein. Dieses Tatbestandsmerkmal liegt vor, wenn die Aufwandsteuer an örtliche Gegebenheiten im Gebiet der steuererhebenden Körperschaft, etwa die Belegenheit einer Sache oder einen Vorgang, anknüpft und sich ihre unmittelbaren Wirkungen auf das Gemeindegebiet begrenzen und damit nicht zu einem die Wirtschaftseinheit tangierenden Steuergefälle führen können.⁹ Eine derartige präzise örtliche Reduzierung muß sich aus der normativen Gestaltung des Steuertatbestandes ergeben. Eine örtliche Gegebenheit ist darin zu sehen, wenn das Pferd im Stadtgebiet gehalten oder entgeltlich zur Freizeitgestaltung benutzt wird.¹⁰

7 Hess. VGH, Beschluß vom 08.12.2014 – 5 C 2008/13.N, Rn. 73 und 77, juris; RdL 2015, 80-83.

8 Hess. VGH, Beschluß vom 08.12.2014 – 5 C 2008/13.N, Rn. 92, juris; RdL 2015, 80-83.

9 BVerfG, Beschluß vom 06.12.1983 – 2 BvR 1275/79, a.a.O., m.w.N.

10 Hess. VGH, Beschluß vom 08.12.2014 – 5 C 2008/13.N, Rn. 59, juris; RdL 2015, 80-83.

Nach dem Vortrag der Klägerin fehle es an dieser Ortsbezogenheit insbesondere bei Turnierpferden. Turnierpferde seien für einen nicht unerheblichen Zeitraum außerhalb des Gemeindegebiets anzutreffen.¹¹ Es kommt jedoch nicht auf den tatsächlichen Aufenthaltsort des Pferdes an, sondern darauf, ob der Steuertatbestand im Stadtgebiet verwirklicht ist.¹²

V. Landesrechtlicher Gesetzesvorbehalt

Die Pferdesteuer gehört nicht zu den nach § 8 Hess. KAG den Landkreisen und kreisfreien Städten vorbehaltenen Steuern. Dies sind nur die Jagd-, die Fischerei- und die Gaststättenerlaubnissteuer. Vom Land Hessen wird eine Pferdesteuer nicht erhoben, so daß das Steuererhebungsrecht insoweit bei den Kommunen liegt.

VI. Gleichartigkeitsverbot

Wie bereits dargelegt, spricht Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG ein Gleichartigkeitsverbot aus. D.h., die durch kommunale Satzung festgelegte Steuer darf nicht einer bundesgesetzlich geregelten Steuer gleichartig sein.

Insbesondere hinsichtlich des Besteuerungstatbestandes des entgeltlichen Benutzens von Pferden ist die Parallelität zur Umsatzsteuer nicht zu verkennen. Die Umsatzsteuer ist nach heute einhelliger Ansicht eine Verbrauchsteuer. Sie wird dadurch erhoben, daß nicht für jede Leistung einzeln eine Steuer abzuführen ist, sondern der Unternehmer die Steuern für die Umsätze, die er im Veranlagungszeitraum getätigt hat, errechnet und sodann an das Finanzamt abführt. Belastet ist bei der Umsatzsteuer letztlich der Endverbraucher. Der Unternehmer schlägt die Umsatzsteuer auf sein Entgelt als durchlaufenden Posten drauf. So stellt sich auch die Pferdesteuer in der zweiten Alternative (entgeltliche Benutzung des Pferdes) dar. Der Pferdehalter muß wie der Unternehmer bei der Umsatzsteuer die Pferdesteuer auf das Nutzungsentgelt kalkulatorisch umlegen und beim Endkonsumenten, also bei dem Reiter, einziehen und sodann über die pauschal bemessene Steuer in Höhe von 200 Euro pro Pferd und Jahr an die Gemeinde abführen. Auch wenn die Pferdesteuersatzung der Gemeinde Bad Sooden-Allendorf (PferdeStS) die Steuer auf das entgeltliche Benutzen von Pferden als örtliche Aufwandsteuer bezeichnet, liegt ihr doch bei genauer Betrachtung eine Nutzungsüberlassung und eine Dienstleistung zugrunde, die der Besteuerung zugeführt wird. Genau dieser Leistungsverkehr, den man häufig im Bereich der Schulpferdehaltung hat, unterliegt bereits der Umsatzsteuer. An dieser Stelle des Beitrages kann nicht mit der eigentlich notwendigen Tiefe der Frage der Gleichartigkeit von Pferdesteuer und Umsatzsteuer nachgegangen werden. Dieser rechtliche Gesichtspunkt ist jedoch von so gravierender Bedeutung, daß der

Hess. VGH sich zumindest hiermit hätte auseinandersetzen müssen.

VII. Steuertatbestand

Im nachfolgenden soll die Pferdesteuersatzung der Gemeinde Bad Sooden-Allendorf hinsichtlich einzelner Regelungen dargestellt werden. Ausgangspunkt ist dabei der Steuertatbestand.

1. Halten und entgeltliches Benutzen von Pferden

Die Satzung unterscheidet zwischen zwei steuerauslösenden Tatbeständen. Zum einen wird gemäß § 1 Nr. 1 PferdeStS das Halten, zum anderen gemäß Nr. 2 das entgeltliche Benutzen von Pferden durch eine natürliche Person im Stadtgebiet besteuert. Eine Einschränkung erfahren diese Tatbestände durch § 2 Abs. 1 PferdeStS. Hier wird der steuerpflichtige Tatbestand auf das Halten und Benutzen von Pferden zur Freizeitgestaltung beschränkt.

Was unter dem Merkmal „Halten“ zu verstehen ist, ergibt sich aus § 2 Abs. 2 PferdeStS. Demnach ist Pferdehalter, wer ein Pferd im eigenen Interesse oder im Interesse eines Angehörigen für den persönlichen Lebensbedarf besitzt. Des weiteren gilt als Halter auch der in einem Dokument zur Identifizierung von Einhufern nach Art. 5 der Verordnung (EG) Nr. 504/2008 ausgewiesene Tierhalter, gemäß § 2 Abs. 3 PferdeStS.

Steuerauslösend ist auch das entgeltliche Überlassen des Pferdes an einen Dritten, welcher dieses dann nutzen kann. Die Höhe des Entgeltes spielt bezüglich dieses Steuertatbestandes keine Rolle. Auch in der Benutzung von Pferden gegen Entgelt zur Freizeitgestaltung dokumentiert sich ein besonderer Aufwand, der, nach Auffassung des Hess. VGH,¹³ Gegenstand der Pferdesteuer sein kann. In diesem Fall trifft zwar die Steuerpflicht nicht den entgeltlichen Benutzer des Pferdes, sondern denjenigen, der das Pferd gegen Entgelt zur Benutzung durch einen Dritten, der nicht Halter ist, bereithält (§ 4 Abs. 2 PferdeStS). Genauso wie bei der Umsatzsteuer wird die Steuer aus Gründen der Praktikabilität bei demjenigen erhoben, der das Pferd gegen Entgelt bereithält. Es wird vom Satzungsgeber unterstellt, daß der Pferdeinhaber im Rahmen des Entgeltes die Steuerbelastung auf den entgeltlichen Benutzer abwälzt.¹⁴

11 Hess. VGH, Beschluß vom 08.12.2014 – 5 C 2008/13.N, Rn. 83, juris; RdL 2015, 80-83.

12 Hess. VGH, Beschluß vom 08.12.2014 – 5 C 2008/13.N, Rn. 83, juris; RdL 2015, 80-83.

13 Hess. VGH, Beschluß vom 08.12.2014 – 5 C 2008/13.N, Rn. 80, juris.

14 Hess. VGH, Beschluß vom 08.12.2014 – 5 C 2008/13.N, Rn. 80, juris.

2. Freizeitgestaltung

Bei dem Merkmal der „Freizeitgestaltung“ könnte es sich um einen unbestimmten Rechtsbegriff handeln. Ein solcher unbestimmter Rechtsbegriff liegt dann vor, wenn eine Definition des Begriffes in den einschlägigen Rechtsnormen nicht vorhanden ist und es zu seiner Anwendung einer näheren, durch Auslegung zu ermittelnden Bestimmung bedarf.¹⁵ Allgemein kann man unter Freizeit einen Zeitraum verstehen, welcher der Entspannung sowie der persönlichen Entfaltung und der Pflege sozialer Kontakte dient. In Frage steht hier, ob man das Halten oder entgeltliche Benutzen von Gnadenbrot Pferden oder therapeutischen Pferden unter dem Merkmal der Freizeitgestaltung subsumieren kann.

a. Gnadenbrotpferde

Bei Gnadenbrot Pferden handelt es sich um alte oder kranke Pferde, die ihren Lebensabend auf einer Weide verbringen dürfen. Solche Pferde werden meist auf großen Weideflächen mit einer Vielzahl von Artgenossen gehalten. Die Zuordnung des einzelnen Pferdes zu einem Halter tritt in den Hintergrund, ein persönlicher Kontakt zwischen Halter und Pferd ist so gut wie nicht möglich. Ein Halten der Gnadenbrotpferde zur Freizeitgestaltung als zur Entspannung oder persönlichen Entfaltung ist ausgeschlossen.

b. Therapeutische Pferde

Auch bei Pferden für Therapien muß es sich um eine Freizeitgestaltung handeln. Das Therapeutische Reiten umfaßt drei wesentliche Bereiche: Hippotherapie, Heilpädagogisches Voltigieren und Reiten sowie Reiten als Sport für körperbehinderte Menschen. Der Sinn und Zweck des Einsatzes von Pferden, auch des entgeltlichen Einsatzes, für therapeutische Zwecke liegt im medizinischen oder physiotherapeutischen Bereich und dient nicht der Freizeitgestaltung. Die konkrete Nutzung des Pferdes soll eine Heilung bzw. eine Schmerzlinderung zur Folge haben. Mancherorts wird das Pferd auch zur psychologischen Behandlung und Betreuung eines Menschen eingesetzt, um dessen Sozialverhalten zu fördern, insbesondere um dessen Verantwortungsbewußtsein zu stärken. Der Aspekt der Freizeitgestaltung scheidet bei therapeutisch eingesetzten Pferden aus.

3. Steuerpflichtiger

Nach § 33 Abs. 1 Satz 1 AO i.V.m. § 4 Abs. 1 Nr. 2a Hess. KAG i.V.m. § 13 PferdeStS ist Steuerpflichtiger, wer eine Steuer schuldet, also Steuerschuldner ist. Die Pferdesteuersatzung kennt entsprechend den beiden Steuergegenständen auch zwei Steuerpflichtige. Zum einen ist Steuerpflichtiger, wer Halter eines Pferdes im Stadtgebiet ist (§ 4 Abs. 1 PferdeStS), und zum anderen, wer ein Pferd gegen Entgelt zur Benutzung durch einen Dritten, der nicht Halter ist, bereithält (§ 4 Abs. 2 PferdeStS).

Der zuletzt genannte Fall der Steuerpflichtigkeit und der Steuerschuldnerschaft stellt sich als problematisch dar.

Denn nach dem Sinn und Zweck der Pferdesteuersatzung soll letztlich nicht derjenige mit der Steuer belastet werden, der beruflich Pferde gegen Entgelt zur Nutzung anderer Personen überläßt; vielmehr soll der Nutzende die Pferdesteuer tragen. Im Grunde genommen fallen Steuerpflicht und Steuerschuldnerschaft auseinander, wo Steuerschuldner und Besteuerungsgegenstand auseinanderfallen. Sinn und Zweck dieser Besteuerung ist die Vereinfachung der Steuererhebung.¹⁶ Belastet werden soll jedoch der Nutzer des Pferdes und nicht der Nutzungsüberlassende. Damit dies gewährleistet ist und die Pferdesteuer auch tatsächlich als Aufwandsteuer begriffen werden kann, muß es für den Steuerpflichtigen, also für den Nutzungsüberlassenden, möglich sein, die Steuer auf den entgeltlichen Benutzer als eigentlichen Steuerschuldner abzuwälzen. Dies wird vom Hess. VGH problemlos angenommen, da die erhobene Steuer von dem Vermieter in das Entgelt eingepreist werden könne.

4. Steuerhöhe

Die Höhe der Steuer bemißt sich nach § 3 und § 5 PferdeStS. Die Steuer beträgt € 200,00 im Jahr pro Pferd gemäß §§ 5, 3 PferdeStS. Diesbezüglich sind die Ausführungen des Hess. VGH nicht zu beanstanden, wenn es heißt, daß die Steuer in Höhe von € 200 pro Jahr und Pferd keinen erdrosselnden Charakter hat; insbesondere in Anbetracht der für die Haltung eines Pferdes erforderlichen finanziellen Mittel für Unterbringung, Ernährung und tierärztlicher Versorgung.¹⁷

5. Ausnahme

Nicht als eine besondere Leistungsfähigkeit und somit durch eine Aufwandsteuer abschöpfbarer Aufwand zu werten, sind die Pferde, die nachweislich zum Haupterwerb im Rahmen der Berufsausübung eingesetzt werden. Ein solcher Aufwand stellt sich nicht als eine private Einkommensverwendung dar, sondern dient der Einkommenserzielung und ist somit nicht abschöpfbar.¹⁸ Auch wenn sich dies aus § 6 PferdeStS ergibt, so hätte es nicht der ausdrücklichen Erwähnung dieser Ausnahme bedurft. Diese ergibt sich schließlich daraus, daß der Steuergegenstand lediglich das Halten und Benutzen von Pferden zur Freizeitgestaltung und nicht auch zur Einkünfteerzielung erfaßt.

15 *Hufen*, Ermessen und unbestimmter Rechtsbegriff, 606 unter III. 1.

16 Hess. VGH, Beschluß vom 08.12.2014 – 5 C 2008/13.N, Rn. 80, juris; RdL 2015, 80-83.

17 Hess. VGH, Beschluß vom 08.12.2014 – 5 C 2008/13.N, Rn. 91, juris.

18 Hess. VGH, Beschluß vom 08.12.2014 – 5 C 2008/13.N, Rn. 81, juris; RdL 2015, 80-83.

VIII. Fazit

Die Zulässigkeit einer Pferdesteuer ist zumindest nicht mit einem Handstreich wegzuwischen. Es bestehen andererseits aber erhebliche Zweifel, ob die Pferdesteuer als Aufwandsteuer rechtlichen Bestand haben kann. Zwar hat sowohl der Hess. VGH als auch das BVerwG die Einordnung der Pferdesteuer als eine Aufwandsteuer bejaht. Nach diessei-

tiger Auffassung sind aber einige rechtliche Gesichtspunkte nicht berücksichtigt worden. So hätte der Frage einer verfassungsgerechten Auslegung des Aufwandbegriffs unter dem Gesichtspunkt des Staatszieles „Schutz und Pflege des Sports“ nachgegangen werden müssen. Auch hätte man sich mit dem Gleichartigkeitsverbot auseinandersetzen müssen. Man wird gespannt sein dürfen, ob bereits das letzte Wort in Sachen Pferdesteuer gesprochen ist.

Der »Schmeckenbecher« – jetzt noch besser!

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

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

ISBN 978-3-415-04928-4

Leseprobe unter www.boorberg.de/alias/817451

BOORBERG

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

| | | |
|---|---|--|
| <p>Bitte einsenden an den Richard Boorberg Verlag GmbH & Co KG, 70551 Stuttgart bzw. Postfach 80 0340, 81603 München, oder</p> <p> 07 11/73 85-100 bzw. 089/43 61 564</p> <p> 07 11/73 85-343 bzw. 089/43 60 00-20</p> <p> www.boorberg.de</p> <p> bestellung@boorberg.de</p> | <p>Ich/Wir bestelle(n) aus dem Richard Boorberg Verlag:</p> <p><input type="checkbox"/> Expl. Schmeckenbecher Kostenübersichtstabellen 2013, 24. Auflage, 112 Seiten, € 19,80 ISBN 978-3-415-04928-4</p> <p>Ich bin/Wir sind</p> <p><input type="checkbox"/> Unternehmer/Freiberufler/Behörde</p> <p><input type="checkbox"/> Verbraucher*</p> | <p>Absender:</p> <p>_____ Name, Vorname</p> <p>_____ Straße, Nr.</p> <p>_____ PLZ, Ort</p> <p>_____ Datum, Unterschrift sz0215</p> |
| <p>* Verbraucher ist jede natürliche Person, die ein Rechtsgeschäft zu einem Zwecke abschließt, der überwiegend weder ihrer gewerblichen noch ihrer selbständigen beruflichen Tätigkeit zugerechnet werden kann (§ 13 BGB). Wenn Sie Verbraucher sind, ist Ihre Bestellung noch nicht rechtsverbindlich. Wir senden Ihnen die Ware als unser verbindliches Angebot zu. Dazu erhalten Sie ausführliche Informationen, z.B. die Belehrung über Ihr Widerrufsrecht und zur Versandkosten- und Rückportoregelung. Erst durch Ihre Bezahlung der Ware kommt der Kaufvertrag mit uns zustande.</p> | | |

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.

Prinz/Winkeljohann

Beck'sches Handbuch der GmbH

C.H. Beck, München, 5. Aufl. 2014, 1714 Seiten

Eine „gesellschafts- und steuerrechtlich integrierte Darstellung des gesamten GmbH-Rechts“ ist gelungen und liegt (seit der 1. Auflage im Jahr 1995 erst) in 5. Auflage mit über 1.700 Seiten in vernünftigem Format vor. Mehr als zwei Dutzend Bearbeiter haben alle Themen, die bei einer GmbH vorkommen, ausführlich erläutert. Besser gehts kaum.

Frotscher

Internationales Steuerrecht

4. Auflage, C.H. Beck, München, 2015, 462 Seiten

Die 4. Auflage wurde seit der Voraufgabe von 2009 stark überarbeitet und ist auch umfangreicher geworden. Der Beck-Verlag bezeichnet es als „Lehr- und Nachschlagewerk“. Dabei bietet das Werk aber für den Praktiker weit mehr als nur die Vermittlung eines Einstiegs: Umstrittene oder schwierige Themen sind in der notwendigen Ausführlichkeit dargestellt und hervorragend mit Fußnoten belegt, die im Streitfall heranziehbar sind. Sehr schön verständlich werden etwa die Unterschiede zwischen nationalem Recht und OECD-MA bei der Betriebsstätte bzw. beim Begriff des ständigen Vertreters gegenübergestellt. Im Unterschied zur Kommentarliteratur sind die Texte auf bessere Lesbarkeit und Verständlichkeit gearbeitet und mit Beispielen unterfüttert. Umstrittene Themen wie etwa die Frage der Nichtrückkehrtage nach Art. 15a DBA Deutschland-Schweiz werden ausführlich behandelt und die entsprechenden Fallgruppen mit der aktuellen Rechtsprechung und Verordnungsverweisen über mehrere Buchseiten belegt. Dabei gelingt Frotscher der Spagat zwischen einer Vielzahl verschiedener Themen und der nötigen Detailgenauigkeit, die das Werk auch praxistauglich machen. Vor allem zu dem Preis also eine klare Kaufempfehlung.

(Rüdiger Bock, LL.M., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht und Steuerrecht)

Lademann

Außensteuergesetz

Richard Boorberg Verlag, Stuttgart, 2. Auflage, 668 Seiten

Die Kommentierung ist als Arbeitshilfe für Berater und Mitarbeiter von Steuerabteilungen, vor allem von mittelständischen Unternehmen konzipiert und wurde in der zweiten Auflage um die Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung (BsGaV) erweitert. Für die anwaltliche Praxis erscheint der Kommentar aber ebenfalls bestens geeignet. Im Gegensatz etwa zum Heidelberger Kommentar (Haase) oder dem – bald neu erscheinenden – Beck-Kommentar (Kraft) scheint die Darstellung auch ausführlicher zu sein. Lademann setzt sich auch durchaus kritisch mit den anderen Kommentierungen auseinander. Verweise sind im Text, nicht in Fußnoten genannt, was – obwohl Geschmackssache – nicht unbedingt die Lesbarkeit erhöht.

Neuerliche Änderungen, z.B. des § 6 AStG durch das ZollkodexAnpG Ende 2014, sind freilich ebenso eingearbeitet wie die aktuelle Rechtsprechung. Wer einen entsprechenden Streitfall hat, kann auch auf die entsprechende Auseinandersetzung betreffend die Vereinbarkeit von Hinzurechnungsbesteuerung und EU-Recht zurückgreifen. Angesichts dessen, daß der Verfasser schon im Vorwort auf die Korrelation des AStG zum DBA Schweiz hinweist, wäre allerdings eine nähere Auseinandersetzung mit dem Freizügigkeitsabkommen oder auch die Erwähnung des anhängigen EuGH-Verfahrens C-241/14 wünschenswert gewesen. Insgesamt eine empfehlenswerte Kommentierung.

(Rüdiger Bock, LL.M., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht und Steuerrecht)

Gehrlein

Anwalts- und Steuerberaterhaftung

3. Auflage, Frankfurt, 2014, 224 Seiten

„Die Schlechterfüllung des Steuerberatervertrages durch den Steuerberater zieht für den geschädigten Mandanten eine Reihe von Problemen und Fragen nach sich, die sowohl rechtlich als auch persönlich gefärbt sind. Der Fehler des Steuerberaters bedeutet gleichsam den Bruch eines oftmals über Jahre und Jahrzehnte gewachsenen Vertrauens- und Abhängigkeitsverhältnisses. Den Geschädigten fällt vor diesem Hintergrund eine rechtliche Auseinandersetzung schwer. Umso bedeutsamer ist es, daß der geschädigte Mandant die Chancen, Risiken und Abläufe eines rechtlichen Vorgehens gegen den Steuerberater richtig einschätzen kann bzw. kennt“, so eine einschlägige website zu dem zeitlosen Thema. Hier liegt eine ausschliesslich BGH-zen-

trierte Aufbereitung des Themas vor, die zudem klar gegliedert und im Ergebnis handlich ist.

Bechtold

Vermeidung von Doppelbesteuerung bei internationalen Erb- und Schenkungsfällen

Erich Schmidt Verlag, Berlin, zugl. Diss. Universität Duisburg-Essen, 2015, 243 Seiten

Dissertationen (wie diese) dürfen auch lange Untertitel führen, um ihr Thema zu erklären: „Überlegungen de lege ferenda für das deutsche internationale Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht“. Die Länge des Titels (wie auch die Masse der steuerrechtlichen Literatur zur ErbSt) ist also gewissermaßen umgekehrt proportional zur Bedeutung der Steuer, die immerhin 0,75 % des Gesamtsteueraufkommens ausmacht. Sie bewege sich in Richtung einer Bagatellsteuer.

Hüttemann

Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht

3. Aufl., Otto Schmidt Verlag, Köln, 2015, 977 Seiten

Statt vieler Worte: Sofort begeistert, nie enttäuscht. Unaufgeregt und präzise werden kluge Gedanken in die manchmal leicht verstaubte Vereins-Gedankenwelt eingebaut: In der Praxis würde sich hinsichtlich der Prüfbarkeit der gemeinnützigen Mittelverwendung empfehlen, die wesentlichen Leitentscheidungen der Vereinsorgane zum Zwecke der Dokumentation schriftlich zu fixieren. Daß dies nicht nur für die steuerliche Überprüfung nützlich ist, sondern die Haftungsgesichtspunkte berührt, wird sodann ausgeführt: So werden zivilrechtliche Haftungsrisiken minimiert, da die Regelung des § 93 Abs. 1 Satz 2 AktG auf Vereine und Stiftungen entsprechend anwendbar ist.

Albrecht/Huggenberger

Finanzrisikomanagement

Schäffer-Poeschel, Stuttgart, 2015, 583 Seiten

„Methoden zur Messung, Analyse und Steuerung finanzieller Risiken“ werden verstanden als das Management finanzieller Risiken von und durch Wirtschaftsunternehmen, insbesondere von Finanzinstituten, wie Banken und Versicherungen. Finanztechnische Ausdrücke wie das AR(1)-GARCH-Modell, die Large Homogeneous Portfolio Approximation und Copulas überfordern jedoch den einfachen Juristenverstand. Aber das ist auch nicht die Zielgruppe dieses Lehrbuchs.

Vahs/Brem

Innovationsmanagement

Schäffer-Poeschel, 2015, 516 Seiten

Sätze wie diesen kann der Rezensent auch als Jurist unterschreiben: „In der Innovationsstrategie wird eine Meta-

strategie gesehen, die alle Funktionen des Unternehmens umfaßt und diese zielgerichtet in den Strategieprozeß mit einbezieht. Auf diese Weise lassen sich Synergien entdecken und nutzen. Das verfügbare Wissen von sämtlichen Funktionsbereichen kann als Grundlage für eine wertschöpfungsorientierte Innovationstätigkeit dienen.“ Hier hat der Rezensent wieder an eine leichte Überforderung gedacht, war aber beim „Beispiel der Reizobjektermittlung zum Thema Tiershampoo“ mit der Welt wieder versöhnt.

Küting/Weber

Die Bilanzanalyse

Schäffer-Poeschel, Stuttgart, 11. Aufl., 2015, 667 Seiten

Ein Standardwerk darf sich mit mehr als 10 Auflagen in gut 20 Jahren ruhig Standardwerk nennen. Bilanzanalyse hat schon seit langem das pure Analysieren von Kennzahlen verlassen und sich in schwierige, mathematisch-betriebswirtschaftliche Bereiche hineinbegeben. Wer kann sich schon etwas unter „Bilanzanalyse mit Hilfe künstlicher neuronaler Netze“ vorstellen? Oder wer kennt sich mit „Diskriminanzanalyse“ aus? Das Anspruchsniveau der Konzernbilanzanalyse soll nicht zu hoch angesetzt werden, so die Autoren. Worum es aber geht, drücken sie sehr präzise aus: „(...) im Hinblick auf die Konzernziele zweckorientierte Beeinflussung des Konzernabschlusses im Rahmen des rechtlich Zulässigen“.

Brinkmann

Schätzungen im Steuerrecht

3. Aufl. Erich Schmidt Verlag, Berlin, 2015, 554 Seiten

Ein umfangreiches wie spannendes Buch zwischen Realität und Fiktion, zwischen Meßbarem und Wünschbarem. Schätzungen sollen ja möglichst realitätsnah sein und haben ihre logischen und rechtlichen Grenzen. Dazwischen ist eine Unmenge Platz, was nicht zuletzt die Einwendungen der Steuerpflichtigen angeht, die hier umfangreich behandelt werden. Die Beispiele und zahlreichen Beraterhinweise, die Ausführungen zur tatsächlichen Verständigung, den verfahrensrechtlichen Aspekten und nicht zuletzt den strafrechtlichen Aspekten begleiten den Weg aller Beteiligten zwischen Realität und Fiktion. Hin und zurück.

Im nächsten Heft: **Beck'sches Steuerberater-Handbuch 2015/2016**, Schriften des Deutschen wissenschaftlichen Instituts der Steuerberater e.V.; div. Autoren, **AO-Handbuch 2015**, Schriften des Deutschen wissenschaftlichen Instituts der Steuerberater e.V.; Semler/Peltzer/Kubis, **Arbeitshandbuch für Vorstandsmitglieder**; Gosch, **KStG**; Frotscher, **Internationales Steuerrecht**.

Redaktion

Termine

November und Dezember 2015

| Veranstaltungen | Dozent | Ort/Datum | Veranstalter |
|---|---|--|---|
| Familiengesellschaften in der Steuerberatung | Prof. Dr. Frank Hannes Dr. Michael Holtz Dr. Jörg Stalleiken | 04.11.2015, Köln 24. November 2015, Frankfurt a.M. | Handelsblatt Fachmedien GmbH Tel.: 0800/000-1637 Fax: 0800/000-2959 www.fachmedien.de |
| Vermögensnachfolge | Dr. Nils Trossen | 06.11.2015, Berlin | Juristische Fachseminare Institut für angewandtes Recht Tel.: 0228/9140819 Fax: 0228/210089 www.juristische-fachseminare.de |
| Steuerstrafrecht: materielles Recht – prozessuale Besonderheiten – Verteidigung | Dr. Hilmar Erb Thomas Wenzler | 06.11.2015, Berlin mehrtägiges Seminar: 06.11.2015 – 07.11.2015 | DeutscheAnwaltAkademie Tel.: 030/7261530 Fax: 030/726153111 www.anwaltakademie.de |
| Vermögensnachfolge | Dr. Sebastian Spiegelberger Prof. Dr. Manzur Esskandari | 06.11.2015, Frankfurt/Main | Juristische Fachseminare Institut für angewandtes Recht Tel.: 0228/9140819 Fax: 0228/210089 www.juristische-fachseminare.de |
| Immobilien in der Nachfolgeberatung | Dr. Christoph Regierer Christina Vosseler Toralf Engler | 11.11.2015, Frankfurt | BECKAKADEMIE SEMINARE Verlag C.H. Beck Tel.: 089/38189-503 Fax: 089/38189-503 www.beck.de |
| Strategien im Steuerverfahren | Alexandra Mack | 12.11.2015, Hamburg | DeutscheAnwaltAkademie Tel.: 030/7261530 Fax: 030/726153111 www.anwaltakademie.de |
| 15. IStR-Jahrestagung 2015 | Dr. Peter Brandis Dr. Xaver Ditz Dieter Eimermann Prof. Dr. Jutta Förster Franz Hruschka Prof. Dr. Heinz-Klaus Kroppen, LL.M. | 12.11.2015, Berlin mehrtägiges Seminar: 12.11.2015 – 13.11.2015 | BECKAKADEMIE SEMINARE Verlag C.H. Beck Tel.: 089/38189-503 Fax: 089/38189-503 www.beck.de |
| Steuergünstige Vertragsgestaltung – Fälle, Fallen, Faustregeln | Dr. Klaus Bauer | 13.11.2015, Stuttgart | DeutscheAnwaltAkademie Tel.: 030/7261530 Fax: 030/726153111 www.anwaltakademie.de |
| Steuerrecht und Erbschaftsrecht | Dr. Ingo Flore Sebatian Korts, MBA, M.I.Tax | 13.11.2015, München | Juristische Fachseminare Institut für angewandtes Recht Tel.: 0228/9140819 Fax: 0228/210089 www.juristische-fachseminare.de |
| Risiko Sozialrecht – neue Entwicklungen in der Zoll- und Betriebsprüfung | Dr. Herbert Olgemöller Stephan Rittweger | 13.11.2015, Hamburg | DeutscheAnwaltAkademie Tel.: 030/7261530 Fax: 030/726153111 www.anwaltakademie.de |

| Veranstaltungen | Dozent | Ort/Datum | Veranstalter |
|---|---|---|---|
| Vermögensnachfolge | Dr. Sebastian Spiegelberger Prof. Dr. Manzur Esskandari Prof. Dr. Ansgar Staudinger | 13.11.2015, Bonn | Juristische Fachseminare Institut für angewandtes Recht Tel.: 0228/9140819 Fax: 0228/210089 www.juristische-fachseminare.de |
| Internationale Verrechnungspreise – Vertiefung | Dr. Axel Nientimp Rolf Schreiber | 17.11.2015, Hamburg | BECKAKADEMIE SEMINARE Verlag C.H. Beck Tel.: 089/38189-503 Fax: 089/38189-503 www.beck.de |
| Internationale Arbeitnehmerbesteuerung | Stefan Körper | 19.11.2015, Hamburg | BECKAKADEMIE SEMINARE Verlag C.H. Beck Tel.: 089/38189-503 Fax: 089/38189-503 www.beck.de |
| Steuern und Beratung in Krise und Insolvenz | Prof. Dr. Christoph Uhländer | 20.11.2015, Köln | Verlag Dr. Otto Schmidt KG Tel.: 0221/93738-656 Fax: 0221/93738-969 www.otto-schmidt.de |
| Vermögensnachfolge | Dr. Hans-Frieder Krauß, LL.M. Herrmann-Ulrich Viskorf Dr. Thomas Wachter | 20.11.2015, München | Juristische Fachseminare Institut für angewandtes Recht Tel.: 0228/9140819 Fax: 0228/210089 www.juristische-fachseminare.de |
| Konfliktmanagement im steuerrechtlichen Mandat | Dr. Jörg Luxem | 20.11.2015, Köln | Verlag Dr. Otto Schmidt KG Tel.: 0221/93738-656 Fax: 0221/93738-969 www.otto-schmidt.de |
| Bilanzierung und Besteuerung in der Insolvenz | Prof. Dr. Reinhard Heyd Dr. Daniel Kautenburger-Behr Henning-Günther Wind, LL.M. | 24.11.2015, München | BECKAKADEMIE SEMINARE Verlag C.H. Beck Tel.: 089/38189-503 Fax: 089/38189-503 www.beck.de |
| Gemeinnützigkeitsrecht | Dr. Jörg Alvermann | 26.11.2015, Berlin | BECKAKADEMIE SEMINARE Verlag C.H. Beck Tel.: 089/38189-503 Fax: 089/38189-503 www.beck.de |
| Bilanzen lesen, verstehen, interpretieren | Dr. Jürgen Mertes | 26.11.2015, Hamburg 26.11.2015 – 28.11.2015 | DeutscheAnwaltAkademie Tel.: 030/7261530 Fax: 030/726153111 www.anwaltakademie.de |
| 6. Berater-Tag: Unternehmenskauf- und Verkauf für den Mittelstand | Dr. Rüdiger Gluth Thomas Rund | 27.11.2015, Köln | Verlag Dr. Otto Schmidt KG Tel.: 0221/93738-656 Fax: 0221/93738-969 www.otto-schmidt.de |
| Steuerrecht und Erbschaftsrecht | Dr. Ingo Flore Sebastian Korts, MBA, M.I.Tax | 27.11.2015, Hamburg | Juristische Fachseminare Institut für angewandtes Recht Tel.: 0228/9140819 Fax: 0228/210089 www.juristische-fachseminare.de |

► Termine

| Veranstaltungen | Dozent | Ort/Datum | Veranstalter |
|---|---|---------------------------|---|
| Vermögensnachfolge | Michael Wendt Dr. Nils Trossen | 27.11.2015, Berlin | Juristische Fachseminare Institut für angewandtes Recht Tel.: 0228/9140819 Fax: 0228/210089 www.juristische-fachseminare.de |
| Immobilientransaktionen im Steuerrecht | Dr. Ulrich Johann, LL.M. Wulf Kring Kirsten Placke | 27.11.2015, München | BECKAKADEMIE SEMINARE Verlag C.H. Beck Tel.: 089/38189-503 Fax: 089/38189-503 www.beck.de |
| Steuergünstige Gestaltung mittelständischer Unternehmen | Prof. Dr. Ralph Landsittel | 27.11.2015, Düsseldorf | DeutscheAnwaltAkademie Tel.: 030/7261530 Fax: 030/726153111 www.anwaltakademie.de |
| Materielles Steuerrecht – Update 2015 | Sabine Unkelbach-Tomczak | 28.11.2015, Düsseldorf | DeutscheAnwaltAkademie Tel.: 030/7261530 Fax: 030/726153111 www.anwaltakademie.de |
| Asset Protection | Dr. Hans-Frieder Krauß | 28.11.2015, Hamburg | Juristische Fachseminare Institut für angewandtes Recht Tel.: 0228/9140819 Fax: 0228/210089 www.juristische-fachseminare.de |
| Rechtsformwahl | Dr. Nils Trossen | 28.11.2015, Düsseldorf | Juristische Fachseminare Institut für angewandtes Recht Tel.: 0228/9140819 Fax: 0228/210089 www.juristische-fachseminare.de |
| Geistiges Eigentum – Bilanzierung und Bewertung | Dr. Alexander Vögele Dr. Thomas Senger | 30.11.2015, Frankfurt | BECKAKADEMIE SEMINARE Verlag C.H. Beck Tel.: 089/38189-503 Fax: 089/38189-503 www.beck.de |
| GmbH & Co. KG im Steuerrecht | Klaus Altendorf | 01.12.2015, München | BECKAKADEMIE SEMINARE Verlag C.H. Beck Tel.: 089/38189-503 Fax: 089/38189-503 www.beck.de |
| Geistiges Eigentum – Besteuerung | Dr. Alexander Vögele Prof. Dr. Jörg Hernler | 01.12.2015, Frankfurt | BECKAKADEMIE SEMINARE Verlag C.H. Beck Tel.: 089/38189-503 Fax: 089/38189-503 www.beck.de |
| Immobilien in der Nachfolgeberatung | Dr. Christoph Regierer Christina Vosseler Toralf Engler | 03.12.2015, München | BECKAKADEMIE SEMINARE Verlag C.H. Beck Tel.: 089/38189-503 Fax: 089/38189-503 www.beck.de |

| Veranstaltungen | Dozent | Ort/Datum | Veranstalter |
|--|---|--------------------------------|---|
| Auslandsgesellschafter im Familienunternehmen | Dr. Johannes Baßler Dr. Arne von Freeden, LL.M. Dr. Jörg Ihle | 03.12.2015, München | BECKAKADEMIE SEMINARE Verlag C.H. Beck Tel.: 089/38189-503 Fax: 089/38189-503 www.beck.de |
| Internationale Umsatzsteuer | Dr. Stefan Maunz Dr. Christian Salder | 04.12.2015, Hamburg | BECKAKADEMIE SEMINARE Verlag C.H. Beck Tel.: 089/38189-503 Fax: 089/38189-503 www.beck.de |
| Vermögensnachfolge | Dr. Sebastian Spiegelberger Prof. Dr. Manzur Esskandari Prof. Dr. Ansgar Staudinger | 04.12.2015, Hamburg | Juristische Fachseminare Institut für angewandtes Recht Tel.: 0228/9140819 Fax: 0228/210089 www.juristische-fachseminare.de |
| Steuerrecht und Erbschaftsrecht | Dr. Ingo Flore, Sebastian Korts, MBA, M.I.Tax | 04.12.2015, Berlin | Juristische Fachseminare Institut für angewandtes Recht Tel.: 0228/9140819 Fax: 0228/210089 www.juristische-fachseminare.de |
| Der Steuerfahndungsfall: Beratungsstrategien bei Steuerhinterziehung | Dr. Peter Gußen | 04.12.2015, München | DeutscheAnwaltAkademie Tel.: 030/7261530 Fax: 030/726153111 www.anwaltakademie.de |
| Gestaltungen bei der Unternehmensnachfolge | Dr. Bastian Bockhoff, LL.M. Dr. Catarina Cristina Herbst Jürgen E. Milatz | 04.12.2015, München | BECKAKADEMIE SEMINARE Verlag C.H. Beck Tel.: 089/38189-503 Fax: 089/38189-503 www.beck.de |
| Vermögensnachfolge | Michael Wendt Dr. Nils Trossen | 04.12.2015, München | Juristische Fachseminare Institut für angewandtes Recht Tel.: 0228/9140819 Fax: 0228/210089 www.juristische-fachseminare.de |
| Lizenzverträge im steuer- und bilanzrechtlichen Fokus | Dr. Michael Groß Prof. Dr. habil. Günther Strunk | 05.12.2015, Köln | DeutscheAnwaltAkademie Tel.: 030/7261530 Fax: 030/726153111 www.anwaltakademie.de |
| Rechtsprechungsübersicht im Steuerrecht | Jürgen Brandt | 10.12.2015, Frankfurt a. M. | DeutscheAnwaltAkademie Tel.: 030/7261530 Fax: 030/726153111 www.anwaltakademie.de |
| Vermögensnachfolge | Herrmann-Ulrich Viskorf Dr. Sebastian Spiegelberger Dr. Thomas Wachter | 11.12.2015, München | Juristische Fachseminare Institut für angewandtes Recht Tel.: 0228/9140819 Fax: 0228/210089 www.juristische-fachseminare.de |
| Steuerrecht in der Insolvenz | Dr. Günter Kahlert | 11.12.2015, Frankfurt a. M. | DeutscheAnwaltAkademie Tel.: 030/7261530 Fax: 030/726153111 www.anwaltakademie.de |

| Veranstaltungen | Dozent | Ort/Datum | Veranstalter |
|--|-----------------------------------|-------------------------------|---|
| Vermögensnachfolge | Michael Wendt Dr. Nils Trossen | 11.12.2015, Bonn | Juristische Fachseminare Institut für angewandtes Recht Tel.: 0228/9140819 Fax: 0228/210089 www.juristische-fachseminare.de |
| Vermögensnachfolge | Michael Wendt Dr. Nils Trossen | 12.12.2015, Hamburg | Juristische Fachseminare Institut für angewandtes Recht Tel.: 0228/9140819 Fax: 0228/210089 www.juristische-fachseminare.de |
| Online-Seminarreihe Steuerrecht: Aktuelle Fälle und Entscheidungen 2015 – 4. Quartal | Andreas Wagener | 16.12.2015, Online | DeutscheAnwaltAkademie Tel.: 030/7261530 Fax: 030/726153111 www.anwaltakademie.de |
| Vermögensnachfolge | Michael Wendt Dr. Nils Trossen | 18.12.2015, Frankfurt/Main | Juristische Fachseminare Institut für angewandtes Recht Tel.: 0228/9140819 Fax: 0228/210089 www.juristische-fachseminare.de |



Die rechtlichen und steuerlichen Wesensmerkmale der verschiedenen Gesellschaftsformen

Vergleichende Tabellen

von Professor Dr. Heinz Stehle, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Dr. Anselm Stehle, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, und Dipl. oec. Norbert Leuz, Steuerberater
2014, 21. Auflage, 89 Seiten, € 19,-
ISBN 978-3-415-05343-4

In einer kurzen Einführung gibt die Broschüre allgemeine begriffliche Erklärungen und zeigt die grundsätzlichen Strukturmerkmale und Rechtsquellen auf. Die tabellarische Darstellung enthält im ersten Teil 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. Die umfangreichsten Anpassungen waren durch das MicroBilG vom 20.12.2012 und das PartGGuaÄndG vom 15.7.2013 zu verzeichnen.

In der zweiten Übersicht wird die steuerliche Behandlung der Gesellschaften und der Gesellschafter nach den wichtigsten Steuerarten dargestellt. Hier war vor allem das Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts vom 20.2.2013 einzuarbeiten.

BOORBERG

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 0711/7385-100 · 089/4361564
TEL 0711/7385-343 · 089/436000-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE RA0315