

Internationales Steuerstrafrecht

von

Staatsanwalt Dr. Sebastian Peters, Prof. Dr. Harald Schaumburg

1. Auflage

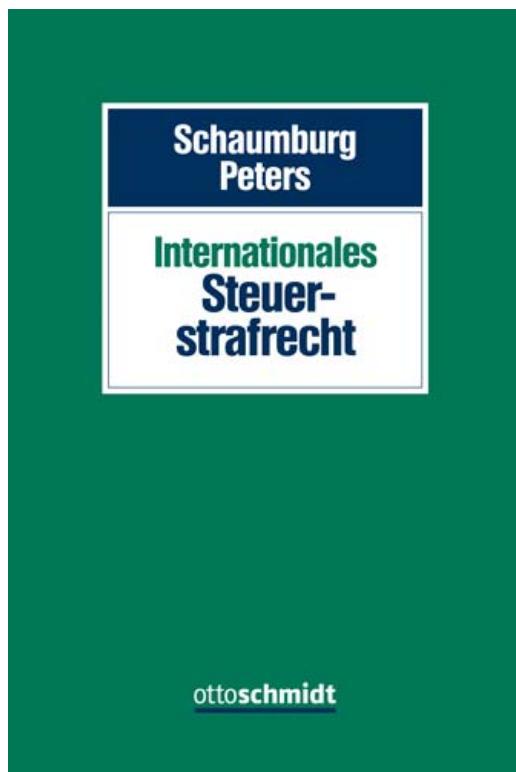
Dr. Otto Schmidt Köln 2015

Verlag C.H. Beck im Internet:
www.beck.de
ISBN 978 3 504 27001 8

Zu [Inhaltsverzeichnis](#)

schnell und portofrei erhältlich bei beck-shop.de DIE FACHBUCHHANDLUNG

Leseprobe zu



Schaumburg/Peters
Internationales Steuerstrafrecht
2015, 916 Seiten, Handbuch, 16 x 24cm
ISBN 978-3-504-27001-8
159,00 €

1. Teil

Einführende Grundlagen

Kapitel 1

Begriff des Internationalen Steuerstrafrechts

Literatur:

Kommentare zu §§ 369–412 AO und zu §§ 1, 3 StGB;
Ambos, Internationales Strafrecht, 4. Aufl. München 2014, § 1 Rz. 1 ff.; *Esser*, Europäisches und Internationales Strafrecht, München 2014, § 1, § 14 Rz. 1 ff.; *Frotscher*, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl. München 2009, 1 ff.; *Gless*, Internationales Strafrecht, Basel 2011, Rz. 1 ff.; *Haase*, Internationales und Europäisches Steuerrecht, 4. Aufl. Tübingen 2014, Rz. 12 ff.; *Hecker*, Europäisches Strafrecht, 4. Aufl. Heidelberg 2012, 1 f.; *Safferling*, Internationales Strafrecht, Berlin/Heidelberg 2011, § 2 Rz. 1 ff.; *Satzger*, Internationales und Europäisches Strafrecht, 6. Aufl. Baden-Baden 2013; *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl. Köln 2011, Rz. 1.1 ff.; *Schramm*, Internationales Strafrecht, München 2011, 1 f.; *Sieber* in Sieber/Satzger/v. Heintschel-Heinegg, Europäisches Strafrecht, 2. Aufl. Baden-Baden 2014, Einführung Rz. 2 ff.; *Weber-Grellet*, Europäisches Steuerrecht, München 2005, § 1; *Werle*, Völkerstrafrecht, 3. Aufl. Tübingen 2012, 35 ff.

Das **Steuerstrafrecht** umfasst alle Normen, die straf- oder ordnungswidrigkeitenrechtliche Sanktionen wegen Zu widerhandlungen gegen Steuergesetze androhen.¹ Angesprochen sind damit im Wesentlichen die in den §§ 369–376 AO sowie in sonstigen Steuergesetzen geregelten Straftatbestände. Das Steuerstrafrecht enthält allerdings Blankettstrafnormen, in deren Rahmen auf die blankettausfüllenden Normen des materiellen und formellen Steuerrechts zurückzugreifen ist.² Diese Verknüpfung von Strafrecht einerseits und Steuerrecht andererseits bestimmt die Reichweite des Steuerstrafrechts. Das Internationale Steuerstrafrecht wird daher gleichermaßen durch das Internationale Strafrecht und das Internationale Steuerrecht geprägt.

Der Begriff des **Internationalen Strafrechts** ist nicht normativ verankert, ist kein rechtstechnischer Begriff. Er hat daher letztlich nur Bedeutung

1 *Joecks* in F/G/J', Einleitung Rz. 1

2 BVerfG v. 16.6.2011 – 2 BvR 542/09, BFH/NV 2011, 1820; BVerfG v. 8.5.1974 – 2 BvR 636/72, BVerfGE 37, 201 (208); BGH v. 28.1.1987 – 3 StR 373/86, BGHSt 34, 272 (282); BGH v. 7.11.2001 – 5 StR 295/01, BGHSt 47, 138 (141); *Joecks* in F/G/J', Einleitung Rz. 5, 109; vgl. allerdings zur Kritik *Ransiek* in *Kohlmann*, § 370 AO Rz. 20 ff.; *Wackes*, Zur Problematik der Abgrenzung von Tatbestands- und Verbotsirrtum im Steuerstrafrecht, Köln 1981, 111 ff.; *Samson* in DStJG 6 (1983), 99 (105 ff.); *Walter* in FS *Tiedemann*, 2008, 969 ff. (977 ff.); ferner Rz. 10.8 ff.

für die Verständigung. Im Hinblick darauf werden nachfolgend zum Internationalen Strafrecht alle Teilgebiete des Strafrechts gezählt, die einen rechtlichen oder tatsächlichen Auslandsbezug aufweisen.¹ Im Vordergrund steht hierbei der grenzüberschreitende Charakter des Strafanwendungsrechts, das alle Normen erfasst, die den Anwendungsbereich des innerstaatlichen Strafrechts festlegen.² Zum Internationalen Strafrecht zählt ferner das Rechtshilferecht, soweit es der grenzüberschreitenden Rechtsdurchsetzung³ dient.⁴ Die vorgenannten Teilgebiete des Internationalen Strafrechts beruhen im Wesentlichen auf Normen, die von der Quelle her zum nationalen Recht zählen. Darüber hinaus wird das Internationale Strafrecht aber auch durch internationale Rechtsquellen geprägt. Dies betrifft insbesondere das **Völkerstrafrecht**, dem allerdings wegen des verfassungsrechtlich verankerten Gesetzlichkeitsprinzips (Art. 103 Abs. 2 GG, § 1 StGB) keine unmittelbar geltenden Sanktionsbestimmungen abzuleiten sind.⁵ Im Vordergrund stehen daher jene Normen, die Völkerstrafrecht in nationales Recht umsetzen.⁶ Darüber hinaus ist auch das **Europäische Strafrecht** von Bedeutung. Hierbei handelt es sich entweder um unmittelbar geltendes Primär- und Sekundärrecht oder um in nationales Recht umgesetztes Sekundärrecht.⁷

- 1.3 Der Begriff des **Internationalen Steuerrechts** ist kein Systembegriff, sondern lediglich ein Ordnungsbegriff, der letztlich ebenfalls nur für die Verständigung Bedeutung hat. Im Hinblick darauf werden zum Internationalen Steuerrecht alle Normen gezählt, die steuerlich relevante, auslandsbezogene Sachverhalte erfassen.⁸ Es handelt sich hierbei um Normen, die der Quelle nach entweder nationales oder internationales Recht sind. Auf einer weiteren Stufe lassen sich diese Normen aufteilen in solche, die der Vermeidung der Doppelbesteuerung dienen (Doppelbesteuerungsrecht), und in alle übrigen Normen mit Auslandsbezug (Außensteuerrecht).⁹ Während es kein dem Völkerstrafrecht entsprechendes Völkersteuerrecht

1 Ähnlich *Werle/Jaßberger* in LK, vor § 3 StGB Rz. 12; *Satzger*, Internationales und Europäisches Strafrecht⁶, § 2 Rz. 1; *Werle*, Völkerstrafrecht³, Rz. 131; *Schramm*, Internationales Strafrecht, Rz. 2; *Gardocki*, ZStW 98 (1986), 703 ff.; *Ambos*, Internationales Strafrecht⁴, § 1 Rz. 2, wonach der Begriff „Transnationales Strafrecht“ für zutreffender gehalten wird.

2 *Satzger*, Internationales und Europäisches Strafrecht⁶, § 2 Rz. 4; *Esser*, Europäisches und Internationales Strafrecht, § 14 Rz. 2; zum Teil abweichend *Ambos* in MK, vor §§ 3-7 StGB Rz. 1; vgl. Rz. 3.1 ff.

3 Z.B. Auslieferung oder Vollstreckungshilfe.

4 *Satzger*, Internationales und Europäisches Strafrecht⁶, § 2 Rz. 5.

5 Hierzu *Dannecker* in LK, § 1 StGB Rz. 114 ff.; *Hassemer/Kargl* in MK, § 1 StGB Rz. 71; *Roxin*, StGB, AT I⁴, § 5 Rz. 20 f.; vgl. ferner Rz. 2.50 ff.

6 Vgl. etwa das Völkerstrafgesetzbuch v. 30.6.2002, BGBl. I 2002, 2254.

7 Vgl. hierzu *Sieber* in S/S/vHH², Einführung Rz. 2 ff.; ferner der Überblick bei *Satzger*, Internationales und Europäisches Strafrecht⁶, § 9 Rz. 31 ff.

8 *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht³, Rz. 1.4.

9 *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht³, Rz. 1.4.

gibt, hat das **Europäische Steuerrecht** eine besondere Bedeutung erlangt.¹ Hierbei handelt es sich um Steuerrecht, das auf primäres und sekundäres Unionsrecht sowie auf sonstige europarechtliche Rechtsquellen zurückzuführen ist oder von diesem beeinflusst wird.²

Der Begriff des **Internationalen Steuerstrafrechts** hat somit ebenso wie die Begriffe des Internationalen Strafrechts und des Internationalen Steuerrechts im Wesentlichen nur Bedeutung für die Verständigung. Wenn daher im Folgenden vom Internationalen Steuerstrafrecht die Rede ist, so sind damit jene dem Strafrecht zuzuordnenden Normen angesprochen, die einen auch steuerlich relevanten Auslandsbezug aufweisen.

1.4

1 Zu Einzelheiten *Englisch* in T/L²¹, § 4 Rz. 1 ff.; *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht³, Rz. 3.44 ff.; *Schaumburg* in *Schaumburg/Englisch*, Europäisches Steuerrecht, Rz. 1.1 ff.

2 *Englisch* in T/L²¹, § 4 Rz. 1 ff.; *Weber-Grellet*, Europäisches Steuerrecht, Rz. 1 ff.; *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht³, Rz. 1.7; *Schaumburg* in *Schaumburg/Englisch*, Europäisches Steuerrecht, Rz. 1.1 ff.

Kapitel 6

Ablauf des internationalen Steuerstrafverfahrens

A. Einleitung	Rz.
6.1	
B. Auslöser für internationale Steuerstrafverfahren	Rz.
6.4	
C. Verfahrensgrundlagen	
I. Anfangsverdacht	Rz.
6.8	
II. Prozessualer Tatbegriff	Rz.
6.12	
III. Vorermittlungen und Vorfeldermittlungen	Rz.
6.17	
1. Vorfeldermittlungen der Steuererfahndung	6.18
2. Abgrenzung zum Anfangsverdacht	6.21
3. Staatsanwaltliche Vorermittlungen	6.22
4. Aussetzung des Verfahrens	6.24
D. Exkurs: Inländische Sammelauskunftsersuchen	
I. Einführung	Rz.
6.25	
II. Sammelauskunftsersuchen an inländische Banken bei offenen Auslandstransfers	Rz.
6.28	
III. Cash-Kreditkartenkonten	Rz.
6.29	
IV. Tafelpapiere	Rz.
6.30	
V. Weitere Anforderungen an Sammelauskunftsersuchen	Rz.
6.31	
VI. Pflicht zur Anzeige des in ausländischen Zweigniederlassungen inländischer Kreditinstitute verwahrten Vermögens des Erblassers	Rz.
6.32	
VII. Weiterleitung von Kontrollmaterial über Kapitalanlagen in der Schweiz durch Steuererfahndung	Rz.
6.33	
E. Verwertungsverbote	
I. Einführung	Rz.
6.36	
II. Überprüfung der Beweisführungskette (chain of evidence)	Rz.
6.38	
III. Verletzung der steuerrechtlichen Verfahrensvorschriften bei der Informationsgewinnung	Rz.
6.41	
IV. Schutz von Bankkunden gem. § 30a AO/§ 194 AO	Rz.
6.42	
V. Reichweite des Steuergeheimnisses im Ermittlungsverfahren	
1. Einführung	6.48
2. Rechtsprechung zur Durchbrechung des Steuergeheimnisses	6.50
VI. Verjährungsunterbrechung	Rz.
6.52	
E. Herausgabe und Beschlagnahme von Beweismitteln	Rz.
6.54	
I. Europäische Beweisanordnung	Rz.
6.57	
II. Beschlagnahmeverbote nach § 97 StPO	Rz.
6.67	
III. EDV-Anlagen/E-Mail-Postfächer	Rz.
6.69	
G. Durchsuchung	
I. Durchsuchung beim Verdächtigen (§ 102 StPO)	Rz.
6.73	
II. Durchsuchung beim Unverdächtigen (§ 103 StPO)	
1. Überblick	6.74
2. Durchsuchung der Beraterkanzlei	6.76
3. Durchsuchung beim Verteidiger	6.80
4. Durchsuchung beim Steuerberater	6.81
5. Durchsuchung von Unternehmen/Banken	6.83
III. Zuständigkeit	Rz.
6.85	
IV. Durchsuchungsantrag	Rz.
6.88	
V. Durchsuchungsbeschluss	Rz.
6.90	

A. Einleitung

VI. Rechtsschutz gegen Durchsuchungsmaßnahmen und Be- schlagnahmen 1. Zweckmäßigkeitsteuerung 6.94 2. Akteneinsicht 6.95	Rz. 6.92	3. Außervollzugsetzung und Hinterziehungs volumen 6.134	Rz.																																										
H. Untersuchungshaft 6.96		VI. Europäischer Haftbefehl 6.135																																											
I. Dringender Tatverdacht		I. Vermögensbeschlagnahme gem. § 290 StPO 6.141																																											
1. Dringender Tatverdacht und Steueranspruch 6.99 2. Inhaltliche Anforderungen an den Haftbefehl 6.104 3. Überprüfung des Verdachts- grads 6.107	Rz. 6.99	J. Grenzüberschreitende Ver- mögenabschöpfung				I. Einführung 6.142				II. Anordnung des dinglichen Ar- rests 6.145				III. Arrestschuldner 6.147				IV. Arrestanspruch 6.148				V. Arrestgrund 6.151				K. Abschluss des Verfahrens 6.155				L. Exkurs: Feststellung der Steu- erhinterziehung im Besteue- rungsverfahren				I. Vorbemerkung 6.156				II. Grundsätze der bisherigen BFH-Rechtsprechung 6.158				III. Einschränkende Überle- gungen 6.164			
J. Grenzüberschreitende Ver- mögenabschöpfung																																													
I. Einführung 6.142																																													
II. Anordnung des dinglichen Ar- rests 6.145																																													
III. Arrestschuldner 6.147																																													
IV. Arrestanspruch 6.148																																													
V. Arrestgrund 6.151																																													
K. Abschluss des Verfahrens 6.155																																													
L. Exkurs: Feststellung der Steu- erhinterziehung im Besteue- rungsverfahren																																													
I. Vorbemerkung 6.156																																													
II. Grundsätze der bisherigen BFH-Rechtsprechung 6.158																																													
III. Einschränkende Überle- gungen 6.164																																													

Literatur:

Vgl. die Literaturnachweise vor Rz. 11.1.

A. Einleitung

Das Steuerstrafverfahren ist stets ein reguläres strafrechtliches Ermittlungsverfahren, für welches, wie dargelegt, neben den **einschlägigen Vorschriften der AO** die **allgemeinen Gesetze über das Strafverfahren** (subsidiäre) Anwendung finden (§ 385 AO), mithin auch die EMRK, das IRG, ggf. DBA (zu den Auswirkungen im Bereich der Amts- und Rechtshilfe s. Rz. 7.1 ff.) und sonstige innerstaatliche Strafverfahrensvorschriften.¹

Das Steuerstrafverfahren wird für die ermittelnden Beamten konkretisiert durch die **Anweisungen für das Straf- und Bußgeldverfahren (Steuer)** –

1 Hilgers-Klautzsch in Kohlmann, § 385 AO Rz. 17.

AStBV 2014.¹ Diese stellen eine Arbeitshilfe dar, können jedoch die einschlägigen Rechtsgrundlagen weder einschränken noch erweitern oder darüber entscheiden, welcher Rechtsauffassung im Zweifel zu folgen ist.² Die AStBV sollen ihrer Zielsetzung nach der einheitlichen Handhabung des Gesetzes dienen und die reibungslose Zusammenarbeit der zur Verfolgung von Steuerstraftaten und Steuerordnungswidrigkeiten berufenen Stellen der Finanzbehörden untereinander, mit anderen Stellen der Finanzbehörden sowie mit den Gerichten und Staatsanwaltschaften gewährleisten (Einführung Abs. 1 AStBV).

- 6.3 Im Hinblick auf das internationale Steuerstrafrecht treffen die AStBV nur wenige Aussagen. Als Rechtsgrundlagen der zwischenstaatlichen Rechtshilfe in Steuerstrafsachen ergeben wird knapp auf die multi- und bilateralen Verträge sowie – ergänzend, für die dort nicht geregelten Fragen – auf das IRG und die RiVASt verwiesen. Anschließend findet sich der Hinweis, dass Rechtshilfeverkehr auch bei vertragslosem Zustand möglich ist und sich in diesem Fall ausschließlich nach nationalem Recht, insbesondere dem IRG richtet (Nr. 1 Abs. 2 AStBV).

B. Auslöser für internationale Steuerstrafverfahren

- 6.4 Die Auslöser für internationale Steuerstrafverfahren sind vielfältig. Oftmals ergeben sich Verdachtsmomente aus der Betriebsprüfung, etwa wenn auffällige Zahlungen ins Ausland entdeckt werden und ein Abzugsverbot nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 EStG in Rede steht. Ebenso sind Trusts, Stiftungen, Briefkasten- oder Domizilgesellschaften im Ausland verstärkter Beobachtung unterzogen. Von zunehmender Bedeutung ist auch die Gewinnverlagerung in sog. Steueroasen. Nach Erstattung einer Selbstanzeige erfolgt ebenso die Einleitung eines Ermittlungsverfahrens, um die Wirksamkeit selbiger zu überprüfen.³ Aber auch Auffälligkeiten in der regulären Steuererklärung können Anlass bieten, ein strafrechtliches Ermittlungsverfahren einzuleiten, etwa wenn plötzlich ausländische Kapitalerträge erklärt werden. Innerhalb der Behörden besteht zudem die Möglichkeit, Informationen auszutauschen, z.B. im Wege sog. Kontrollmitteilungen. Vielfach ergeben sich auch aus bereits geführten Strafverfahren Anhaltspunkte für weitere Steuerstraftaten. Insbesondere Erbschaften und Schenkungen führen immer wieder zur Einleitung von Strafverfahren.

1 Anweisungen für das Straf- und Bußgeldverfahren (Steuer) v. 1.11.2013, BStBl. I 2013, 1395; hierzu *Hilgers-Klautzsch* in Kohlmann, vor § 385 AO Rz. 3 ff.

2 *Hilgers-Klautzsch* in Kohlmann, vor § 385 AO Rz. 5, die ebenfalls eine unmittelbare Außenwirkung ablehnt, zu Recht jedoch auf eine Selbstbindung der Verwaltung abstellt.

3 Kritisch hierzu *J.R. Müller*, Selbstanzeige, Rz. 104 ff., 215.

Beispiel:

A unterhält über Jahre hinweg ein Schwarzgeldkonto in der Schweiz. Nach seinem Tod wird das Konto auf den Namen seiner Frau umgeschrieben. Die deutschen Behörden erhalten hierüber eine Geldwäscheverdachtsanzeige nach dem GwG.

Ebenso sind die Zollbehörden zu Mitteilung befugt und verpflichtet, etwa wenn beim Grenzübertritt Bargeld oder Bargeld gleichgestellte Mittel¹ von mehr als 10.000 Euro festgestellt werden.² Die Zollbeamten sind befugt, die Einhaltung der Anmeldung, auch mittels körperlicher Durchsuchung, sicherzustellen. Für die Bewertung ausländischer Barmittel gilt der jeweilige Tageskurs.

Auch Umsatzsteuer-Nachschaufen gem. § 27b UStG münden gelegentlich in der Einleitung von Strafverfahren. Schließlich sind Selbstanzeigen, Anzeigen durch private Dritte (ehemalige Mitarbeiter, Ehegatten) zu nennen. Weitere möglich Mögliche Ermittlungsmaßnahmen/Erkenntnisquellen sind

- Auskunftseinhaltung (§§ 161, 163 StPO),
- Identitätsfeststellung (§§ 163b, 127 StPO),
- Telefonüberwachung bei Katalogstraftaten,
- Anzeigen Dritter,
- Observation (z.B. zur Frage der Ansässigkeit),
- Zeugenvernehmung,
- Beschuldigtenvernehmung,
- Chi-Quadrat Test,
- Auswertung von Chiffre Anzeigen,³
- Mitteilung nach § 31b AO bei Verdacht auch Geldwäsche oder Terrorismusfinanzierung,
- Ankauf von Steuer CDs,
- Mitteilung bei Grundstücksgeschäften (§ 18 GrEStG),
- internationaler Informationsaustausch,
- Rechtshilfe, Rechtshilfeübernahmeverfahren.

Hinzu kommt, dass die Steuerfahndung auch unbekannte Steuerfälle zu erforschen hat und daher anders als Polizei und Staatsanwaltschaft „aktiv auf die Jagd“ nach Steuersündern geht und dabei mitunter sehr einfallsreich ist.

1 Schecks, Zahlungsanweisungen, Wechsel, Solawechsel, Aktien, Schuldverschreibungen, Zinsscheine.

2 Zum Ganzen auch *J.R. Müller*, Selbstanzeige, Rz. 130.

3 BFH v. 17.3.1992 – VII 122/91, BFH/NV 1992, 791.

C. Verfahrensgrundlagen

I. Anfangsverdacht

- 6.8 Voraussetzung für die Einleitung eines Strafverfahrens ist stets ein Anfangsverdacht. Den Begriff des Anfangsverdachts kennt die StPO nicht. Das Gesetz umschreibt das hiermit gemeinhin bezeichnete Erfordernis als das Vorliegen „hinreichender tatsächlicher Anhaltspunkte“.¹ Sinn und Zweck des Anfangsverdachts ist es, den Bürger vor unnötigen, unbegründeten und unangemessenen staatlichen Übergriffen, insbesondere Willkür zu schützen. Der Begriff des Anfangsverdachts umschreibt ein Moment, bei welchem der Bürger mit strafprozessualen Zwangsmaßnahmen rechnen muss und ab dem er als Beschuldigter zu behandeln, und damit insbesondere nach § 136 Abs. 1 Satz 2, 3 StPO zu belehren ist. Der Anfangsverdacht verhindert zugleich, dass die Ermittlungsbehörden grenzenlos und ohne einen konkreten Bezug zu einer Straftat Daten erheben und sammeln.² Ein den Verfolgungszwang auslösender Anfangsverdacht liegt vor, wenn es nach kriminalistischer Erfahrung möglich erscheint, dass eine verfolgbare Straftat begangen worden ist³, mithin die Möglichkeit einer späteren Verurteilung besteht. Die Möglichkeit bezieht sich auf vier Komponenten:⁴
- Tatbegehung,
 - Subsumtion der Tat unter einen Straftatbestand,
 - Nachweis der Tatbegehung mit prozessual zulässigen Beweismitteln,
 - Fehlen von Verfahrenshindernissen.
- 6.9 Das **erforderliche Maß an Gewissheit** ist um ein Vielfaches geringer als etwa ein hinreichender Tatverdacht, der zur Anklage und Eröffnung des Hauptverfahrens führt (§§ 170 Abs. 1, 203 StPO), oder gar ein dringender Tatverdacht, der erhebliche Grundrechtseingriffe zulasten des Beschuldigten rechtfertigt (§ 112 Abs. 1 Satz 1 StPO).
- 6.10 Eine für Steuerstrafverfahren bedeutsame und für die Strafprozessordnung aufschlussreiche, freilich nicht bindende inhaltliche Ausgestaltung des Legalitätsprinzips findet sich in **§ 10 Abs. 1 Satz 1 BpO**, wonach der die

1 Zum Ganzen *Ebert*, Der Tatverdacht im Strafverfahren, 2000; *Kammann*, Der Anfangsverdacht, 2003; *Schulz*, Normiertes Misstrauen, 2001; zum Anfangsverdacht im Steuerstrafverfahren *Hilgers-Klautzsch* in *Kohlmann*, vor § 385 AO Rz. 119 ff.; *Hellmann* in *FS Kühne*, 2013, 235 ff.; *Pflaum* in *Wabnitz/Janovsky*⁴, Kap. 20 Rz. 169.

2 *Kammann*, Der Anfangsverdacht, 2003, 53.

3 BVerfG v. 23.7.1982 – 2 BvR 8/82, NStZ 1982, 430; BVerfG v. 18.1.1994 – 2 BvR 1912/93, NJW 1994, 783; BGH v. 21.4.1988 – III ZR 255/86, NJW 1989, 96 (97); *Schmitt* in *Meyer-Goßner/Schmitt*⁵, § 152 StPO Rz. 4; *Freund*, GA 1995, 13; *Kuhlmann*, NStZ 1983, 130.

4 *Steinberg*, JZ 2006, 1045 (1047); *Radtke* in *Radtke/Hohmann*, 2011, § 152 StPO Rz. 16.

Ermittlungspflicht der Strafverfolgungsbehörde begründende Verdacht grundsätzlich nur dann angenommen werden kann, wenn sich dieser auf **zureichende tatsächliche Anhaltspunkte** stützen lässt. Hierzu existieren gleichlautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder.¹ Dort ist gleichsam festgelegt, dass bloße Vermutungen eine Mitteilungspflicht des Betriebsprüfers nicht auszulösen vermögen. Vielmehr müssen Anhaltspunkte für die mögliche Durchführung eines Strafverfahrens vorliegen, die im Weiteren exemplarisch ausgeführt werden, etwa wenn sich bei sog. Kontrollmitteilungen eine fehlende Verbuchung ergibt. Auch das bloße Durchführen von Kalkulationen und Verprobungen, wie Richtsatzverprobungen, Geldverkehrsrechnungen, Zeit-Reihen-Vergleiche oder Abweichungen der Betriebsergebnisse von amtlichen Richtsatzsammlungen, kleinere Buchführungsmängel und offensichtliches schuldloses Verhalten führen per se nicht zur Annahme eines Anfangsverdachts.²

Umgekehrt soll ein Anfangsverdacht anzunehmen sein bei gewichtigen Differenzen, ungebundenen Privatentnahmen, schwerwiegende Buchführungsmängel, verschwiegene oder irreführende Bankkonten, wesentlich zu niedrig bewertete Aktiv-Bestände, wesentlich zu hoch bewertete Passiv-Bestände, Selbstanzeigen, Belegfälschung.

6.11

II. Prozessualer Tatbegriff

Wegen unterschiedlicher Steuern und jeweils isoliert zu betrachtender Veranlagungszeiträume kommt dem prozessualen Tatbegriff im Steuerstrafrecht besondere Bedeutung zu.

6.12

Ggf. kommt die Abgabe einer strafbefreienenden Selbstanzeige in Betracht, wenn die Steuerstraftaten im Rahmen der Durchsuchung nicht entdeckt werden und nicht im unmittelbaren Zusammenhang mit den im Durchsuchungsbeschluss aufgeführten Taten stehen.

6.13

Der Begriff der Tat im prozessualen Sinne **bestimmt den Prozessgegenstand**, und zwar vor allem in folgender Hinsicht:

- Begrenzung des Verhandlungsstoffes (§§ 151, 155 Abs. 1 StPO);
- Gegenstand der Urteilsfindung ist nur die in der Anklage und im Eröffnungsbeschluss gem. § 207 StPO bezeichnete Tat (§ 264 Abs. 1 StPO);
- Umfang der Rechtskraft (Art. 103 Abs. 3 GG: ne bis in idem): Prozesshindernis für ein neues Strafverfahren wegen derselben Tat.

Im **Ermittlungsverfahren** erlangt der Tatbegriff vor allem an folgenden Punkten Bedeutung:

6.14

1 Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden zu Anwendungsfragen zu § 10 Abs. 1 BpO v. 31.8.2009 – 3-S 1400/2, BStBl. I 2009, 829.

2 Vgl. auch die Beispiele bei J.R. Müller, Selbstanzeige, Rz. 10.

- Am Ende des Ermittlungsverfahrens muss der Staatsanwalt die Taten im prozessualen Sinne formell abschließen, denn nur diese sind Gegenstand der gerichtlichen Untersuchung.
- Nur eigenständige Taten i.S. des § 264 StPO können Gegenstand einer Teileinstellung nach § 170 Abs. 2 StPO sein.
- Bei Einstellungsverfügungen nach § 154 bzw. § 154a StPO kommt es entscheidend darauf an, ob eine oder mehrere Taten im prozessualen Sinne vorliegen.
- Taten, die hiervon nicht umfasst sind, sind nicht Verfahrensgegenstand, sodass ggf. noch eine wirksame Selbstanzeige in Betracht kommt.

Beispiel:

Die Staatsanwaltschaft ermittelt gegen A aufgrund einer anonymen Anzeige wegen des Verdachts der Bestechung und Steuerhinterziehung für die Jahre 2011 und 2010. Entsprechende Durchsuchungsbeschlüsse werden erlassen und vollstreckt. Auch in den Jahren 2008 und 2009 hat A Steuern verkürzt, die jedoch mit dem Tatvorwurf in keinerlei Zusammenhang stehen.

- 6.16 Ggf. kommt die Abgabe einer strafbefreienden Selbstanzeige in Betracht, wenn die Steuerstraftaten im Rahmen der Durchsuchung nicht entdeckt werden und nicht im unmittelbaren Zusammenhang mit den im Durchsuchungsbeschluss aufgeführten Taten stehen.

III. Vorermittlungen und Vorfeldermittlungen

- 6.17 Die Arbeit der Steuerfahndung beginnt früher als die Arbeit der Staatsanwaltschaft, da es ihre Aufgabe ist, auch unbekannte Steuerfälle zu erforschen. Sie wird insofern doppelfunktional tätig.

1. Vorfeldermittlungen der Steuerfahndung

- 6.18 Geben die der Steuerfahndung bekannten Tatsachen einen Anfangsverdacht nicht her, ist auch kein förmliches Ermittlungsverfahren einzuleiten.¹ **Abzugrenzen** in diesem Zusammenhang sind jedoch sog. **Vor- oder Initiativermittlungen** und Vorfeldermittlungen² oder pro-aktives Handeln.³ Erstere sollen zur Klärung beitragen, ob die tatsächlich bereits vorhandenen Tatsachen die Einleitung eines Ermittlungsverfahrens tragen.⁴ **Vorfeldermittlungen** hingegen sollen überhaupt erst der Gewinnung solcher Tatsachen dienen. Nach § 208 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO ist es Aufgabe der Steuerfahndung, auch unbekannte Steuerfälle aufzudecken und zu ermitteln (vgl. auch Nr. 146 Abs. 1 AStBV 2014). Was die Finanzbehörde darunter versteht, ist in Nr. 122 AStBV 2014 niedergelegt, nämlich Maßnah-

1 Dachs, NJW 1985, 1114; Schmitt in Meyer-Goßner/Schmitt⁵⁷, § 152 StPO Rz. 4.

2 Hierzu Artzt, Vorfeldermittlungen, 2002; Hoppe, Vorfeldermittlungen, 1999; Zöller, Informationssysteme und Vorfeldmaßnahmen, 2002; Pflaum in Wabnitz/Janovsky⁴, Kap. 20 Rz. 216.

3 Zum Ganzen Weßlau in FG Hilger, 59; Weßlau, Vorfeldermittlungen, 1989.

4 Schmitt in Meyer-Goßner/Schmitt⁵⁷, § 152 StPO Rz. 4a.

men zur Gewinnung von Erkenntnissen, ob ein Verdacht gegeben und ein Ermittlungsverfahren einzuleiten ist. Die Einschränkungen des § 93 Abs. 1 Satz 3, Abs. 2 Satz 2 und des § 97 Abs. 2 und 3 AO gelten gem. § 208 Abs. 1 Satz 2 AO nicht; d.h. die Steuerfahndung kann unmittelbar Auskünfte von Dritten verlangen, ohne dass der Betroffene zunächst heranzuziehen oder zu informieren ist.

In tatsächlicher Hinsicht liegt der Schwerpunkt der Steuerfahndung bei der softwaregestützten Auswertung¹, etwa von Online-Auktionen im Hinblick darauf, ob es sich um einkommen- und umsatzsteuerpflichtige Vorgänge handelt. Ein Schwerpunkt ist weiter die Beobachtung von Grundstücks- und Immobilienveräußerungen und Handel mit hochwertigen Kraftfahrzeugen bzw. Ersatzteilen im In- und Ausland.

In Betracht kommen weiter mediale Veröffentlichungen zu angedachten Sitzverlegungen oder Verschmelzungen von Firmen, Zuzug- oder Wegzug bekannter Persönlichkeiten. So kommt es etwa regelmäßig zu sog. Geldwäscheverdachtsanzeigen, wenn im Rahmen des Zuzugs in die Bundesrepublik auch Gelder auf deutsche Konten transferiert werden.

Beispiel:

A veräußert aus Angst um seine Sicherheit seine ausländische Firma und emigriert in die Bundesrepublik. Den in seinem Heimatland versteuerten Veräußerungserlös transferiert er auf eine deutsche Bank, die eine Geldwäscheverdachtsanzeige (§ 11 GwG) erstattet. Aus der eingeholten Auskunft des Einwohnermeldeamts erfährt die Steuerfahndung, dass A bereits vor der Veräußerung über einen Zweitwohnsitz in Deutschland verfügte. Im konkreten Fall unterstellt die Steuerfahndung und später die Staatsanwaltschaft, der Veräußerungserlös sei in Deutschland zu versteuern gewesen, da A bereits überwiegend in der BRD aufhältig gewesen sei und somit unbeschränkt steuerpflichtig war.

2. Abgrenzung zum Anfangsverdacht

Ein Verdachtsgrad i.S. eines Anfangsverdachts ist nicht erforderlich. Ein **hinreichender Anlass** genügt und liegt vor, wenn aufgrund besonderer Anhaltspunkte oder allgemeiner Erfahrung die Möglichkeit einer Steuerverkürzung in Betracht kommt. Dieser hinreichende Anlass ist jedoch abzgrenzen von sog. „Ermittlungen ins Blaue hinein“, die unzulässig sind.²

3. Staatsanwaltliche Vorermittlungen

Im Übrigen sind lediglich Vorermittlungen der Staatsanwaltschaft zulässig.³ Die Ablehnung der Zulässigkeit von Vorfeldermittlungen seitens der

1 Etwa mittels der Programme ZIVED, Xpider oder IDEA oder durch Verwendung elektronischer Verprobungsmethoden, vgl. auch J.R. Müller, Selbstanzeige, Rz. 40 ff.

2 BFH v. 18.2.1997 – VIII R 33/95, BStBl. II 1997, 499 (505); BFH v. 21.3.2002 – VII B 152/01.

3 LG Offenburg v. 25.5.1993 – Qs 41/93, NStZ 1993, 506 f.; Schmitt in Meyer-Goßner/Schmitt⁵⁷, §152 StPO Rz. 4a; Lange, DRiZ 2002, 264.

Staatsanwaltschaft gründet darauf, dass ohne irgendwelche Tatsachen ein Anfangsverdacht zu verneinen und ein Einschreiten nach dem Legalitätsprinzip nicht geboten ist.¹ Die Begrenzungsfunktion des Anfangsverdachts zum Schutz des Bürgers vor unberechtigter Strafverfolgung würde ausgehebelt. Vorfeldermittlungen sind vielmehr präventiv ausgerichtete Arbeit der Ermittlungsbehörden. Die Zulässigkeit von Vorermittlungen wird durch die Anzeigepflichten des § 159 Abs. 1 StPO indiziert, die Anlass zu Vorermittlungen geben können.² Durch die Zulassung von Vorermittlungen wird der Betroffene eher geschützt, als dass sie ihm schadet. Denn die mitunter faktisch diskreditierende und stigmatisierende Wirkung eines förmlichen Ermittlungsverfahrens kann auf diese Weise vermieden werden, wenn sich auch hiernach kein Anfangsverdacht kristallisiert hat.³ Vorermittlungen werden in der Praxis in der Regel nicht unter einem Js-, sondern einem AR-Aktenzeichen geführt.⁴

- 6.23 Das Vorermittlungsverfahren unterscheidet sich freilich nicht unerheblich vom Ermittlungsverfahren. Der Betroffene erlangt keinen Beschuldigtenstatus. Strafprozessuale Eingriffs- und Zwangsmaßnahmen sind unzulässig.⁵ Treffen die Staatsanwaltschaft, die Steuerfahndung oder die Polizei eine Maßnahme, die erkennbar darauf abzielt, gegen jemanden wegen einer Straftat strafrechtlich vorzugehen, ist der Tatverdächtige nach dem Rechtsgedanken des § 397 Abs. 1 AO in den Beschuldigtenstatus gerückt. Der Anfangsverdacht ist dann konkludent bejaht und ein Ermittlungsverfahren durch einen Willensakt der Staatsanwaltschaft, der Steuerfahndung oder Polizei eingeleitet.⁶

4. Aussetzung des Verfahrens

- 6.24 Hängt die Beurteilung der Tat als Steuerhinterziehung davon ab, ob ein Steueranspruch besteht, ob Steuern verkürzt oder ob nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt sind, so kann das Strafverfahren gem. § 396 AO ausgesetzt werden, bis das Besteuerungsverfahren rechtskräftig abgeschlossen ist. Hierüber entscheidet im Ermittlungsverfahren die Staatsanwaltschaft, im Verfahren nach Erhebung der öffentlichen Klage das Gericht nach pflichtgemäßem Ermessen.⁷ Ein Anspruch des Beschuldigten besteht

1 *Beulke* in Löwe/Rosenberg²⁶, §152 StPO Rz. 33.

2 *Zöller* in HK⁵, § 159 StPO Rz. 1. Die Gegenansicht lehnt auch die Zulässigkeit von Vorermittlungen mit dem Argument ab, nach einer Anzeige i.S. des § 159 Abs. 1 StPO liege ein Anfangsverdacht vor, *Wölf*, JuS 2001, 478.

3 *Kühne*, Strafprozessrecht⁸, § 20 Rz. 320.1.

4 Zur Kritik vgl. *Gross* in FS Dahs, 249 (260).

5 *Lange*, Vorermittlungen, 268 ff.; *Schmitt* in Meyer-Goßner/Schmitt⁵⁷, §152 StPO Rz. 4a.

6 BGH v. 27.2.1992 – 5 StR 190/91, BGHSt 38, 214 (228); BGH v. 28.2.1997 – StB 14/96, 2 BJs 65/95 – 3- StB 14/96, NStZ 1997, 398.

7 BGH v. 24.10.1984 – 3 StR 315/84, NStZ 1985, 126; BGH v. 4.4.1951 – 1 StR 92/51, BGHSt 1, 92; BGH v. 28.1.1987 – 3 StR 373/86, NJW 1987, 1273.

2. Akteneinsicht

Die zumindest teilweise Akteneinsicht kann nicht unter Hinweis auf § 147 StPO (Gefährdung des Untersuchungszwecks) versagt werden, wenn bei dem Beschuldigten durchsucht wurde.¹ Der Rechtsstaatsgedanke gebietet es, dass der von einer strafprozessualen Eingriffsmaßnahme Betroffene noch im gerichtlichen Verfahren über die Rechtmäßigkeit des Eingriffs Gelegenheit erhält, sich in Kenntnis der Entscheidungsgrundlagen gegen die Eingriffsmaßnahme und den zugrunde liegenden Vorwurf zu verteidigen.² Gegen die Entscheidung der Staatsanwaltschaft kann die gerichtliche Entscheidung beantragt werden.

6.95

H. Untersuchungshaft

Insbesondere im Internationalen Steuerstrafrecht kommt es **überproportional häufig** zur Anordnung von Untersuchungshaft. Denn nicht selten verfügt der Beschuldigte neben ausländischen Konten dort über einen Wohnsitz, in Form einer Ferienwohnung, gefestigte soziale Kontakte oder ist aufgrund finanzieller Mittel in der Lage, sich nicht nur vorübergehend im Ausland aufzuhalten.

6.96

Die Untersuchungshaft darf gegen den Beschuldigten gem. § 112 Abs. 1 StPO angeordnet werden, wenn er der Tat dringend verdächtig ist und ein Haftgrund besteht. Sie darf nicht angeordnet werden, wenn sie zu der Bedeutung der Sache und der zu erwartenden Strafe oder Maßregel der Beserung und Sicherung außer Verhältnis steht. Es gelten insoweit die allgemeinen Anforderungen, Voraussetzungen und Einschränkungen für den Erlass eines Haftbefehls.³

6.97

Ein Haftgrund besteht dann, wenn aufgrund bestimmter Tatsachen bei Würdigung der Umstände des Einzelfalls die Gefahr besteht, dass der Beschuldigte sich dem Strafverfahren entziehen werde (§ 112 Abs. 2 Nr. 2 StPO, Fluchtgefahr). Untersuchungshaft darf nur in streng begrenzten Ausnahmefällen angeordnet werden. Die Untersuchungshaft wird dabei

6.98

1 LG Neubrandenburg v. 16.8.2007 – 9 Qs 107/07, NStZ 2008, 655; LG Berlin v. 18.2.2010 – 536 Qs 1/10, StV 2010, 352; Schmitt in Meyer-Goßner/Schmitt⁵⁷, § 111f StPO Rz. 25b, a.A. LG Saarbrücken v. 24.8.2005 – 8 Qs 81/05, NStZ-RR 2006, 80; zum Ganzen auch Börner, Akteneinsicht nach Durchsuchung und Be- schlagnahme, NStZ 2007, 680, passim; Börner, Grenzen der Akteneinsicht nach Zwangsmaßnahmen, NStZ 2010, 417.

2 Zur Reichweite der Akteneinsicht vgl. Schmitt in Meyer-Goßner/Schmitt⁵⁷, § 147 StPO Rz. 13 ff.

3 Zum Ganzen Schmitt in Meyer-Goßner/Schmitt⁵⁷, § 112 StPO Rz. 1 ff.; Niemeyer in Müller-Gugenberger/Bieneck, Wirtschaftsstrafrecht⁵, § 11 Rz. 55; Tsambikakis, PStR 2013, 159.

als Sonderopfer des Beschuldigten für die Allgemeinheit verlangt.¹ Der Eingriff in die Freiheit ist nur hinzunehmen, wenn und soweit einerseits wegen dringenden auf konkrete Anhaltspunkte gestützten Tatverdachts begründete Zweifel an der Unschuld des Verdächtigen bestehen, andererseits der legitime Anspruch der staatlichen Gemeinschaft auf vollständige Aufklärung der Tat und rasche Bestrafung des Täters nicht anders gesichert werden kann als dadurch, dass der Verdächtige vorläufig in Haft genommen wird.²

I. Dringender Tatverdacht

1. Dringender Tatverdacht und Steueranspruch

- 6.99 Der dringende Tatverdacht ist gegeben, wenn die **Wahrscheinlichkeit groß** ist, dass der **Beschuldigte eine Straftat begangen** hat.³ Dies ist zu verneinen, wenn die Ermittlungen trotz einer „nicht unerheblichen Verdachtslage“ lückenhaft sind, weil notwendige Untersuchungen nicht durchgeführt wurden, sodass mit einer Verurteilung ohne weitere zeitaufwändige Nachforschungen nicht zu rechnen ist.⁴
- 6.100 Indes ist der Verdacht im Steuerstrafrecht zu Beginn des Verfahrens oder bei Beantragung eines Untersuchungshaftbefehls ggf. zeitgleich mit der Beantragung eines Durchsuchungs- und Beschlagnahmebeschlusses in der Regel weniger verifizierbar als ein dringender Tatverdacht im Kernstrafrecht. Oftmals steht die Frage im Raum, ob die von dem Steuerpflichtigen gewählte steuerliche Gestaltung ein erlaubtes Mittel zur Steuerersparnis i.S. der Rechtsprechung des BVerfG ist oder ein Verschleierungsmittel für eine Steuerstraftat. Nach Ansicht des BVerfG steht es dem Steuerpflichtigen dabei grundsätzlich frei, die für ihn günstigste steuerliche Gestaltung zu wählen.⁵
- 6.101 Im Steuerstrafrecht besteht die besondere Problematik darin, dass die Bejahung des dringenden Tatverdachts von der **Existenz des Steueranspruchs** abhängt.⁶ Insbesondere bei Rechtsfragen muss der Ermittlungsrichter

1 BVerfG v. 15.12.1965 – 1 BvR 513/65, BVerfGE 19, 342 = NJW 1966, 243; BVerfG v. 14.11.2012 – 2 BvR 1164/12, juris.

2 BVerfG v. 15.12.1965 – 1 BvR 513/65, BVerfGE 19, 342 = NJW 1966, 243.

3 Schmitt in Meyer-Goßner/Schmitt⁵⁷, § 112 StPO Rz. 5, 6.

4 OLG Karlsruhe v. 1.9.2003 – 1 Ws 235/03, wistra 2004, 276.

5 BVerfG v. 14.4.1959 – 1 BvL 23, 34/57, BVerfGE 237, 249 (250). Die Grenze, ohne freilich zugleich eine Strafbarkeit zu begründen, ist erst bei einer missbräuchlichen Gestaltung i.S. von § 42 AO zu sehen. So auch BFH v. 25.1.1994 – IX R 97-98/90, BStBl. II 1994, 738; BFH v. 16.1.1996 – IX R 13/92, BFHE 179, 400 (402).

6 Vgl. etwa KG Berlin v. 16.5.2000 – 2 AR 21/00 – 4 Ws 96/00, juris; kritisch Schwedhelm, BB 2010, 731 (732), der moniert, dass das Vorliegen des objektiven Tatbestandes der Steuerhinterziehung in der Regel nicht geprüft, sondern aufgrund der Behauptungen der Steuerfahndung unterstellt wird.

diese lösen und darf sich nicht mit dem dringenden Tatverdacht begnügen.¹ Es gilt auch im Steuerstrafrecht der Grundsatz „iura novit curia“.² Beweismaßерleichterungen, die im Besteuerungs- und Finanzgerichtsverfahren infolge verweigerter Mitwirkung des Steuerpflichtigen an der Aufklärung des Sachverhalts eintreten, dürfen bei der Feststellung einer Steuerhinterziehung dem Grunde nach nicht genutzt werden.³

Stehen **komplexe steuerliche Gestaltungen** im Raum, kann es sich im Einzelfall anbieten, deren Hintergründe und steuerliche Sinnhaftigkeit zu erörtern, um zu versuchen den Vorwurf der Hinterziehung zu entkräften. Idealiter verfügt der Berater bereits über Anschreiben an die Finanzverwaltung, in denen das verwandte Modell offengelegt wurde. Auch insofern ist der Steuerpflichtige gut beraten, zweifelhafte oder grenzwertige Konstruktionen von vornherein offenzulegen.⁴

Vornehmliches Ziel in dieser Situation muss sein, dem ggf. vermeintlichen Steueranspruch konstruktiv entgegenzutreten und diesen zur Vermeidung der Anordnung oder des weiteren Vollzugs sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach zu entkräften.⁵ Dabei gilt es im Auge zu behalten, dass hierüber ein Ermittlungsrichter entscheidet, der in der Regel nur selten über eine tiefergehende steuerliche Sachkunde verfügt. Insofern kann es sich auch anbieten, an den für das Strafverfahren zuständigen Dezerenten heranzutreten, dessen Antrag auf Aufhebung des Haftbefehls binden ist (§ 120 Abs. 3 Satz 1 StPO).

2. Inhaltliche Anforderungen an den Haftbefehl

Der Haftbefehl ist gem. § 114 StPO zu **begründen**. Die Begründungspflicht dient dabei nicht nur der Selbstkontrolle des Gerichts und der Ermöglichung der Prüfung der Voraussetzungen der Untersuchungshaft durch das Beschwerdegericht, sondern vor allem auch der verlässlichen Unterrichtung des Beschuldigten.⁶ Die Pflicht gilt insbesondere für den Begriff des dringenden Tatverdachts, welcher mit Tatsachen begründet werden muss,

6.102

6.103

6.104

1 Schmitt in Meyer-Goßner/Schmitt⁵⁷, § 112 StPO Rz. 5 unter Verweis auf Lüttger, GA 1957, 211.

2 Zu den Begründungsanforderungen im Haftbefehl vgl. Schmitt in Meyer-Goßner/Schmitt⁵⁷, § 114 StPO Rz. 7, 11.

3 Schwedhelm, BB 2010, 731 (733).

4 Hierzu Schaumburg in Leitner/Dannecker (Hrsg.), Finanzstrafrecht 2003, 177, (180); Harms, Stbg 2005, 12 (14); Breuer, AO-StB 2004, 14 (17); Blumers in StBjB 1983/84, 319 (335).

5 Zu einem sog. Stiftungsfall eindrucksvoll LG Krefeld v. 21.10.2011 – 22 KLS 47/09, PStR 2012, 1, wo von einem zunächst angenommenen Schaden von ca. 1,3 Mio. Euro letztlich 225.000 Euro verblieben.

6 Schmitt in Meyer-Goßner/Schmitt⁵⁷, § 114 StPO Rz. 4 ff.; OLG Karlsruhe v. 6.4.2001 – 3 Ws 31/01, StV 2002, 147; OLG Hamm v. 5.8.2002 – 2 Ws 335/02, NStZ-RR 2002, 335; OLG Brandenburg v. 8.1.1997 – 2 Ws 329/96, StV 1997, 140.

aus denen die Annahme der großen Wahrscheinlichkeit der Verurteilung des Beschuldigten folgt.¹ Hierzu gehören auch eine nachvollziehbare Darstellung des Steueranspruchs als Voraussetzung für eine Steuerhinterziehung und eine nachvollziehbare Darstellung des Steuerschadens, da dieser in der Regel ausschlaggebend für die Annahme der Fluchtgefahr und relevant im Rahmen der Prüfung der Verhältnismäßigkeit ist.²

- 6.105 **Schätzungen der Finanzbehörde** zur Höhe des vermeintlichen Steuerschadens und der daraus resultierend möglichen Straferwartung dürfen nicht ungeprüft übernommen werden. Auch die Übernahme von Vermutungen genügt nicht.³ Es muss in den Gründen der Entscheidung dargelegt sein, dass und warum der Ermittlungsrichter sich von der Richtigkeit des Ergebnisses im Rahmen der Grundsätze strafprozessualer Ermittlungen überzeugt hat.⁴ Dies gilt auch bei Haftentscheidungen. Zu Recht wird betont, dass es den gesetzlichen Prämissen zuwider liefe, aus geschätzten Mehreinnahmen auf eine entsprechende Steuerverkürzung zu schließen, mit der zu erwartenden hohen Sanktion ohne Weiteres Fluchtgefahr zu begründen und womöglich eine entsprechend hohe Kaution festzusetzen. Insbesondere die gesetzlich normierte Voraussetzung des dringenden Tatverdachts bedingt eine umso sorgfältigere Prüfung einer stets mit Unsicherheiten behafteten Schätzung. Die bloße pauschale Bezugnahme auf die „polizeilichen Erkenntnisse“ oder die Anregung der Steuerfahndung zur Beantragung der Untersuchungshaft reicht für die Begründung eines dringenden Tatverdachts keinesfalls aus.⁵ Gegen das Vorliegen eines dringenden Tatverdachts und entsprechenden Steueranspruchs kann etwa sprechen, wenn die Finanzbehörde trotz Kenntnis aller Umstände keinen Arrest nach § 324 AO anordnet.⁶
- 6.106 Auch aus der **bloßen Verletzung von Mitwirkungspflichten** im Übrigen können in strafrechtlicher Hinsicht für sich genommen keine nachteiligen Schlüsse zulasten des Beschuldigten gezogen werden. Andernfalls würde das Selbstbelastungsverbot umgangen.

3. Überprüfung des Verdachtsgrads

- 6.107 Im Haftbeschwerdeverfahren während laufender Hauptverhandlung unterliegt die Beurteilung des dringenden Tatverdachts, die das erkennende Gericht vornimmt, **nur in eingeschränktem Umfang** der Nachprüfung

1 Unzulässig sind Formulierungen wie: „Er ist dieser Tat dringend verdächtig aufgrund der Feststellungen am Tatort sowie des weiteren polizeilichen Ermittlungsergebnisses.“

2 Zum Schaden vgl. OLG Brandenburg v. 8.1.1997 – 2 Ws 329/96, StV 1997, 140.

3 OLG Frankfurt v. 18.8.1992 – 1 Ws 144/92, StV 1992, 583.

4 *Rüping*, wistra 2000, 11 (12) unter Verweis auf BGH v. 4.5.1990 – 3 StR 72/90, NStZ 1990, 496.

5 OLG Oldenburg v. 26.11.2007 – 1 Ws 554/07, wistra 2008, 119.

6 OLG Oldenburg v. 26.11.2007 – 1 Ws 554/07, wistra 2008, 119.

durch das Beschwerdegericht.¹ In die Beurteilung des dringenden Tatverdachts durch das Tatgericht kann das Beschwerdegericht nur dann eingreifen und diese durch eine abweichende Entscheidung ersetzen, wenn der Inhalt der angefochtenen Haftentscheidung grob fehlerhaft ist und den dringenden Tatverdacht aus Gründen bejaht oder verneint, die in tatsächlicher oder rechtlicher Hinsicht nicht vertretbar sind.²

II. Die Haftgründe im Einzelnen

Ein Haftgrund besteht, wenn aufgrund bestimmter Tatsachen:

6.108

- festgestellt wird, dass der Beschuldigte flüchtig ist oder sich verborgen hält,
- bei Würdigung der Umstände des Einzelfalls die Gefahr besteht, dass der Beschuldigte sich dem Strafverfahren entziehen werde (Fluchtgefahr), oder
- das Verhalten des Beschuldigten den dringenden Verdacht begründet, er werde
 - Beweismittel vernichten, verändern, beiseite schaffen, unterdrücken oder fälschen oder
 - auf Mitbeschuldigte, Zeugen oder Sachverständige in unlauterer Weise einwirken oder
 - andere zu solchem Verhalten veranlassen,und wenn deshalb die Gefahr droht, dass die Ermittlung der Wahrheit erschwert werde (Verdunkelungsgefahr).

Die Haftgründe sind abschließend. § 112a StPO findet bei der Steuerhinterziehung keine Anwendung.

1. Flucht und Fluchtgefahr

Ein **Sich-Entziehen** ist anzunehmen, wenn der Beschuldigte konkret ein Verhalten zeigt, das den Erfolg hat, dass der Fortgang des Strafverfahrens dauernd oder wenigstens vorübergehend durch Aufhebung der Bereitschaft des Beschuldigten verhindert wird, für Ladungen und Vollstreckungsmaßnahmen zur Verfügung zu stehen.³ **Fluchtgefahr** besteht, wenn die Würdigung der Umstände des Falles es wahrscheinlicher machen, dass sich der Beschuldigte dem Strafverfahren entziehen als dass er sich ihm zur Verfügung halten werde. Dabei erfordert die Beurteilung der

6.109

1 OLG Stuttgart v. 12.9.2007 – 4 Ws 305/07, juris.

2 OLG Stuttgart v. 12.9.2007 – 4 Ws 305/07, juris; OLG Stuttgart v. 12.10.2006 – 2 Ws 218/2006; OLG Thüringen v. 4.9.2006 – 1 Ws 304/06; OLG Düsseldorf v. 8.11.2005 – 1 Ws 233/05; OLG Rostock v. 28.1.2004 – 1 Ws 20/04; OLG Karlsruhe v. 26.9.2000 – 3 Ws 196/00, Die Justiz 2001, 87.

3 BGH v. 4.11.1970 – 4 Irs 43/70, BGHSt 23, 380 (384); OLG Düsseldorf v. 20.3.1986 – 1 Ws 1102/85 = NJW 1986, 2204; zust. *Graf*, in KK⁶, § 112 StPO Rz. 17.

Fluchtgefahr die Berücksichtigung aller Umstände des Falles, insbesondere der Art der dem Beschuldigten vorgeworfenen Tat, seiner Persönlichkeit, seiner Lebensverhältnisse, seines Vorlebens und seines Verhaltens vor und nach der Tat.¹ Hiervon zu unterscheiden sind sog. **Fluchtanreize**, d.h. es müssen Umstände vorhanden sein, die die Annahme begründen, der Beschuldigte werde diesen Fluchtanreizen auch erliegen.

6.110 **Anhaltspunkte für Fluchtgefahr** können sein:

- eine hohe Straferwartung;
- kein fester Wohnsitz;
- konkrete Auslandsbeziehungen;
- Fluchtvorbereitungen;
- Transfer von Geldern.

6.111 Dagegen sprechen **gegen eine Fluchtgefahr** folgende Umstände:

- familiäre, soziale, wirtschaftliche Bindungen;
- hohes Alter des Beschuldigten, schlechter Gesundheitszustand;
- Kautionszahlung;
- fehlende finanzielle Mittel;
- ausreichende finanzielle Mittel zur Schadenswiedergutmachung;
- Wohnsitz im Ausland zur Arbeitsaufnahme;²
- Rückkehr von Auslandsreise trotz Kenntnis des Haftbefehls.³

a) **Wohnsitz im Ausland**

6.112 Allein der Umstand, dass jemand, ob als Deutscher oder Ausländer, einen **weiteren oder seinen ausschließlichen Wohnsitz im Ausland** hat, begründet für sich genommen ohne weitere Anhaltspunkte, die die Annahme einer reellen Fluchtgefahr rechtfertigen, (noch) nicht die Anordnung der Untersuchungshaft.⁴ Dies gilt insbesondere für EU-Ausländer, da andern-

1 OLG Sachsen-Anhalt v. 2.12.2009 – 1 Ws 789/09, StraFo 2010, 112; *Schmitt* in Meyer-Goßner/Schmitt⁵⁷, § 112 StPO Rz. 17, 19.

2 OLG München v. 22.2.2002 – 3 Ws 95/02, StV 2002, 205.

3 OLG Hamm v. 27.1.2003 – 2 Ws 19/03, StV 2003, 509 (510); OLG Hamm v. 27.12.2002 – 2 Ws 38/02, StV 2003, 512 (513).

4 Vgl. auch OLG Karlsruhe v. 15.10.1998 – 2 Ws 222/98, StV 1990, 36; OLG Köln v. 13.3.1998 – 2 Ws 115/98, StV 1998, 269; OLG Naumburg v. 10.10.1996 – 1 Ws 101/96, wistra 1997, 80; OLG Köln v. 18.3.2005 – 2 Ws 32/05, StV 2006, 25; OLG Celle v. 20.3.2009 – 1 Ws 141/09, NStZ 2010, 202; OLG Dresden v. 24.2.2005 – 1 Ws 29/05, StV 2005, 224; OLG Brandenburg v. 17.1.1996 – 2 Ws 183/95, StV 1996, 381; OLG Hamm v. 15.4.2004 – 2 Ws 111/04, NStZ-RR 2004, 278; *Schmitt* in Meyer-Goßner/Schmitt⁵⁷, § 112 StPO Rz. 17a; zum Ganzen auch *Schomburg/Hackner* in S/L/G/H⁵, § 15 Rz. 21, Vor § 68 IRG Rz. 19a; *Grau*, NStZ 2007, 10; *Dahs/Riedel*, StV 2003, 416; *Böhm*, NStZ 2001, 633; *Gercke*, StV 2004, 675.

falls ein Verstoß gegen das Diskriminierungsverbot vorläge.¹ Erforderlich sind stets einzelfallbezogene und konkrete Umstände, aus denen auf eine tatsächlich existierende Fluchtgefahr geschlossen werden kann. Bloße Mutmaßungen oder allgemeine Befürchtungen genügen nicht. Zu berücksichtigen sind insbesondere die Art der vorgeworfenen Tat, die Persönlichkeit des Beschuldigten, seine Lebensverhältnisse, sein Vorleben und sein Verhalten vor und nach der Tat, wobei ihm Schweigen nicht zum Nachteil gereichen kann.

Zur Begründung einer Fluchtgefahr bei einem im Ausland ansässigen Beschuldigten sind **konkrete Anhaltspunkte** dafür erforderlich, dass er sich von dort an einen den Strafverfolgungsbehörden unbekannten Ort absetzen oder sich sonst **dem Verfahren in Deutschland entziehen wird**. Der Haftgrund der Fluchtgefahr ist in der Person eines Beschuldigten oder ggf. bereits Angeklagten, der sich im Ausland aufhält, ohne flüchtig zu sein oder sich dort verborgen zu halten, – trotz einer im Falle einer Verurteilung hohen Straferwartung – nicht gegeben, wenn dieser – durch konkrete Tatsachen belegt – ernsthaft bereit ist, sich dem Verfahren zu stellen, an der Hauptverhandlung teilzunehmen und Ladungen Folge zu leisten.² Anderes gilt, wenn der Beschuldigte ausdrücklich zu erkennen gibt, dass er sich dem Verfahren nicht stellen will.³ Ein rein passives Verhalten genügt nicht (Nichtbefolgung einer staatsanwaltlichen Ladung).⁴

Auch ein **Umzug oder Wegzug aus steuerlichen Gründen** ins Ausland begründet für sich genommen nicht die Annahme von Fluchtgefahr, wenn sich nicht zugleich nach außen hin der Wille manifestiert, sich dem Strafverfahren auf Dauer zu entziehen.⁵ Gleiches gilt, wenn der Beschuldigte **von jeher im Ausland ansässig** war, dort arbeitet und seinen Wohnsitz auch nicht aufgeben will.⁶

Andererseits kommt ggf. die Anordnung von Untersuchungshaft in Betracht, wenn der Beschuldigte **nachweislich** Gelder ins Ausland transferiert hat, dort über gefestigte soziale Bindungen oder Wohneigentum

6.113

6.114

6.115

1 Gercke, StV 2004, 675; Püschel, StraFo 2009, 136; a.A. Schomburg/Hackner in S/L/G/H⁵, § 15 Rz. 21, Vor § 68 IRG Rz. 19a unter Verweis auf Art. 5 Nr. 3 RbEuHB, wonach die Auslieferung davon abhängig gemacht werden kann, dass eine Rücküberstellung zur Verbüßung einer Freiheitsstrafe erfolgt.

2 OLG Karlsruhe v. 1.3.2004 – 3 Ws 44/04, StV 2005, 33.

3 OLG Hamm v. 15.4.2000 – 2 Ws 111/04, NStZ-RR 2004, 278; OLG Stuttgart v. 11.3.1998 – 1 Ws 28/98, NStZ 1998, 428; abweichend Lagodny, StV 1999, 35.

4 BGH v. 4.11.1970 – 4 Ars 43/70, BGHSt 23, 380 (384); OLG Köln v. 18.3.2005 – 2 Ws 32/05, StV 2006, 25; abweichend OLG Köln v. 7.8.2002 – 2 Ws 358/02, NStZ 2003, 219; vgl. auch OLG Karlsruhe v. 1.3.2004 – 3 Ws 44/04, StV 2005, 33; OLG Hamm v. 15.4.2000 – 2 Ws 111/04, NStZ-RR 2004, 278 mit Anm. Hilger, StV 2005, 33.

5 OLG Celle v. 20.3.2009 – 1 Ws 141/09, NStZ 2010, 202.

6 LG Hamburg v. 1.3.2002 – 620 Qs 19/02, StV 2002, 205.

5. Teil

Grundzüge des Internationalen Steuerrechts

Kapitel 13

Materielles Recht

A. Begrifflichkeiten	Rz.
	13.1
B. Außensteuerrecht	
I. Ertragsteuern	13.10
1. Einkommensteuer	
a) Unbeschränkte Steuerpflicht	13.11
b) Beschränkte Steuerpflicht	13.15
c) Wechsel zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht	13.28
2. Körperschaftsteuer	
a) Unbeschränkte Steuerpflicht	13.47
b) Beschränkte Steuerpflicht	13.50
c) Wechsel zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht	13.58
3. Gewerbesteuer	13.73
II. Erbschaftsteuer	13.82
1. Unbeschränkte Steuerpflicht	13.87
2. Beschränkte Steuerpflicht	13.97
III. Verkehrsteuern	13.105
1. Umsatzsteuer	
a) Steuerbare Umsätze	13.106
b) Steuerfreie Export-Umsätze	13.129
c) Steuerschuldner	13.133
2. Grunderwerbsteuer	
a) Erwerbsvorgänge	13.137
b) Änderungen im Gesellschafterbestand einer Personengesellschaft	13.139
c) Anteilsvereinigung und Anteilsübertragung	13.140
	Rz.
d) Steuerbefreiungen	13.142
e) Steuerschuldner	13.143
IV. Verbrauchsteuern	13.144
V. Hinzurechnungsbesteuerung	13.148
VI. Zurechnungsbesteuerung bei Familienstiftungen	13.163
VII. Internationale Einkünfteabgrenzung	13.171
1. Einkünfteabgrenzung bei Betriebsstätten	13.174
2. Einkünfteabgrenzung bei Kapitalgesellschaften	13.187
a) Verdeckte Gewinnausschüttung	13.191
b) Verdeckte Einlage	13.197
c) Berichtigung von Einkünften (§ 1 AStG)	13.201
C. Doppelbesteuerungsrecht	
I. Grundsätze	13.218
II. Unilaterale Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung	13.221
III. Bilaterale Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (DBA)	
1. Allgemeine Hinweise	13.227
2. Auslegungskonflikte	13.229
3. Steuerumgehung	13.235
4. Abkommensberechtigung	13.238
5. Sachliche Reichweite	13.242
6. Verteilungs- und Vermeidungsnormen	13.244

Literatur (Gesamtdarstellungen):

Achatz (Hrsg.), Internationales Steuerrecht, DStJG 36 (2013); *Bächle/Knies/Ott/Rupp*, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl. Stuttgart 2010; *Brähler*, Internationales Steuerrecht, 7. Aufl. Wiesbaden 2012; *Djanani*, Internationales Steuerrecht,

4. Aufl. Wiesbaden 2008; *Breithecker*, Einführung in die Internationale Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 3. Aufl., 2010; *Fischer/Kleineidam/Warneke*, Internationale Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 5. Aufl. Bielefeld 2005; *Frotscher*, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl. München 2009; *Grotherr*, Handbuch der internationalen Steuerplanung, 3. Aufl. Herne 2011; *Grotherr/Herfort/Strunk*, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl. Achim 2010; *Haase*, Internationales und Europäisches Steuerrecht, 4. Aufl. 2014; *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung, 7. Aufl. München 2011; *Jankowiak*, Doppelte Nichtbesteuerung im Internationalen Steuerrecht, Baden-Baden 2009; *Kluge*, Das Internationale Steuerrecht, 4. Aufl. München 2000; *Mössner u.a.*, Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 4. Aufl. Köln 2012; *Reith*, Internationales Steuerrecht, München 2004; *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl. Köln 2011; *Scheffler*, Internationale betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 3. Aufl. München 2009; *Schmidt/Sigloch/Henselmann*, Internationale Steuerlehre, Wiesbaden 2005; *Wilke/Weber*, Internationales Steuerrecht, 12. Aufl. Herne/Berlin 2014.

A. Begrifflichkeiten

- 13.1 Der Begriff des **Internationalen Steuerrechts**¹ ist gesetzlich nicht festgelegt. Er ist auch kein Systembegriff, weil das Steuerrecht, soweit es internationale Bezüge hat, nicht einheitlich kodifiziert und ohne systematische Konzeption ist.² Der Begriff des Internationalen Steuerrechts hat letztendlich nur Bedeutung für die Verständigung. Wenn daher im Folgenden vom Internationalen Steuerrecht die Rede ist, so sind damit jene **Normen** angesprochen, **die auslandsbezogene Sachverhalte erfassen**. Es kann sich hierbei um Normen handeln, die der Quelle nach entweder nationales oder internationales Recht sind.
- 13.2 Auf einer weiteren Ebene lässt sich der Begriff des Internationalen Steuerrechts in zwei weitere Ordnungsbegriffe dahin gehend aufteilen, dass sich all jene Normen, die der Vermeidung der Doppelbesteuerung dienen, als **Doppelbesteuerungsrecht**, und alle übrigen Normen als **Außensteuerrecht** bezeichnen lassen. Außensteuerrecht und Doppelbesteuerungsrecht stehen nicht selten in einer Wechselbeziehung die dadurch geprägt ist, dass das Außensteuerrecht kollisions- und konfliktbegründend,³ und das Doppelbesteuerungsrecht kollisionsauflösend wirkt.
- 13.3 Die **Kollisionsbegründung**⁴ erfolgt im Bereich der Subjektsteuern (z.B. Einkommen- und Körperschaftsteuer) durch das internationale Nebeneinander von unbeschränkter Steuerpflicht durch Erfassung des Welteinkommens in Anknüpfung an Wohnsitz, gewöhnlichen Aufenthalt, Sitz oder Ort der Geschäftsführung und beschränkter Steuerpflicht durch Erfassung inländischen Einkommens. Bei Doppelwohnsitz oder Mehrfachwohnsitz kommt es zu einer Kollisionsbegründung auch durch ein Nebeneinander von unbeschränkter Steuerpflicht in mehreren Staaten. Schließlich ist

1 Zu Einzelheiten *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht³, Rz. 1.1 ff.

2 *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht³, Rz. 1.4; *Seer* in T/L²¹, § 1 Rz. 82.

3 Dieser Begriff ist nicht i.S. des Internationalen Privatrechts zu verstehen.

4 *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht³, Rz. 2.3 ff.

A. Begrifflichkeiten

eine Kollision auch durch eine verschiedenartig ausgeprägte beschränkte Steuerpflicht in mehreren Staaten möglich. Eine **Kollisionsauflösung**¹ ist die Folge von Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf bilateraler (Doppelbesteuerungsabkommen) und unilateraler Ebene (z.B. § 34c EStG).

Von besonderer Bedeutung sind aber auch die sowohl im Außensteuerrecht als auch im Doppelbesteuerungsrecht angesiedelten **Normen zur Vermeidung von Einkünfteverlagerungen**.² 13.4

Einkünfteverlagerungen sowohl in Hochsteuerländer als auch in Niedrigsteuerländer werden im **Außensteuerrecht** insbesondere durch 13.5

- § 4 Abs. 1 Satz 3 und 4 EStG (Steuerentstrickung),
- § 16 Abs. 3a EStG (Steuerentstrickung),
- § 12 Abs. 1, 3 KStG (Steuerentstrickung),
- § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG (verdeckte Gewinnausschüttung),
- § 8 Abs. 3 Satz 3 KStG (verdeckte Einlage),
- § 1 AStG (Berichtigung von Einkünften) und
- § 6 AStG (Wegzugsbesteuerung)

vermieden. Es handelt sich hierbei um **unilaterale Normen** des Außensteuerrechts, die lediglich einseitig wirken und keine Rücksicht darauf nehmen, ob die betreffenden Einkünfte in dem begünstigten Staat besteuert werden.

Zu den **bilateralen Normen, die gegen Einkünfteverlagerungen gerichtet sind**, gehört **Art. 7 OECD-MA**, der im Unterschied zu den vergleichbaren unilateralen Normen zweiseitiger Natur ist und damit zugleich der zwischenstaatlichen Einkünfteabgrenzung dient. Die Vermeidung der Einkünfteverlagerung ist hier freilich nur Nebenzweck; Primärwertung des Art. 7 OECD-MA ist die Vermeidung der Doppelbesteuerung zugunsten des betreffenden Steuerpflichtigen. 13.6

Zu den Normen zur **Vermeidung von Einkünfteverlagerungen zugunsten nur von Niedrigsteuerländern** zählen vor allem 13.7

- die §§ 2-5 AStG (erweiterte beschränkte Steuerpflicht),
- §§ 7-14 AStG (Hinzurechnungsbesteuerung),
- § 15 AStG (Besteuerung bei ausländischen Familienstiftungen) sowie
- § 42 AO (Steuerumgehung).

Auf die Vermeidung von Einkünfteverlagerung gerichtete Normen haben auch im **Doppelbesteuerungsrecht** Verbreitung gefunden. Zu diesen Vermeidungsnormen zählt u.a. **§ 50d Abs. 3 EStG**. Durch diese **Treaty-shopping-Klausel** soll insbesondere die missbräuchliche Inanspruchnahme einer Quellensteuerreduktion nach Maßgabe der Doppelbesteuerungs- 13.8

1 Schaumburg, Internationales Steuerrecht³, Rz. 2.4.

2 Schaumburg, Internationales Steuerrecht³, Rz. 2.10 ff.

abkommen und des § 43b EStG vermieden werden. Dies geschieht dadurch, dass die Zwischenschaltung von Gesellschaften steuerlich nicht anerkannt wird, soweit Personen an ihnen beteiligt sind, denen die Steuerentlastung (Quellensteuerreduktion) nicht zusteht, wenn sie die Einkünfte unmittelbar selbst erzielen, und die von der ausländischen Gesellschaft im betreffenden Wirtschaftsjahr erzielten Bruttoerträge nicht aus eigener Wirtschaftstätigkeit stammen, sowie in Bezug auf diese Erträge für die Einschaltung der ausländischen Gesellschaft wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe fehlen oder die ausländische Gesellschaft nicht mit einem für ihren Geschäftszweck angemessen eingerichteten Geschäftsbetrieb am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt. Diese Missbrauchsvorschrift, die eine normative Konkretisierung des § 42 AO darstellt, zielt insbesondere auf ausländische Holdinggesellschaften und sog. Künstler- und Sportlerverleihgesellschaften ab.

- 13.9 Auf der gleichen Systemlinie liegt **§ 20 Abs. 1 AStG**, der im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung von der Rechtsfolge her darauf gerichtet ist, die Abschirmwirkung von DBA zu beseitigen. Damit korrespondiert § 20 Abs. 2 AStG, wonach bei ausländischen Betriebsstätteneinkünften mit Kapitalanlagecharakter in Abweichung von den bilateralen Regelungen der DBA die Doppelbesteuerung nicht durch Freistellung, sondern durch Anrechnung vermieden wird.

B. Außensteuerrecht

I. Ertragsteuern

- 13.10 Zu den Ertragsteuern, die an Einkünfte anknüpfen¹, gehören die Einkommen-², Körperschaft- und Gewerbesteuer. Das Einkommensteuergesetz folgt ebenso wie das Körperschaftsteuergesetz dem international üblichen Wohnsitzprinzip mit der Folge der Trennung zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht. Im Rahmen der unbeschränkten Steuerpflicht wird dementsprechend bei der Einkommensteuer an den Wohnsitz (§ 8 AO) oder gewöhnlichen Aufenthalt (§ 9 AO) und bei der Körperschaftsteuer an den Ort der Geschäftsleitung (§ 10 AO) oder Sitz (§ 11 AO) angeknüpft (§ 1 Abs. 1 Satz 1 EStG, § 1 Abs. 1 KStG). Im Falle der unbeschränkten Steuerpflicht wird im Grundsatz das gesamte Welteinkommen (Welteinkommensprinzip oder Universalitätsprinzip) und bei beschränkter Steuerpflicht die inländischen Einkünfte (Quellenprinzip oder Territorialitätsprinzip) erfasst. Demgegenüber ist die Gewerbesteuer

1 Hierzu Hey in T/L²¹, § 7 Rz. 22.

2 Einschließlich Kirchensteuer als Annex zur Einkommensteuer sowie die Lohn- und Kapitalertragsteuer als besondere Erhebungsformen.

als Objektsteuer¹ durch die örtliche Anknüpfung an das Gebiet einer bestimmten (inländischen) Gemeinde geprägt (§§ 4, 35a Abs. 3 GewStG). Damit beschränkt sich die Gewerbesteuer auf das Inland, sodass hierfür weitgehend das Territorialitätsprinzip gilt. Im Hinblick darauf nimmt das Gewerbesteuergesetz grundsätzlich auch keine Differenzierung zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht vor.

1. Einkommensteuer

Literatur (Gesamtdarstellungen):

Kommentare zum EStG, zu §§ 2, 6 AStG und zu §§ 8, 9 AO; *Hey* in *Tipke/Lang, Steuerrecht*, 21. Aufl. Köln 2013, § 8 Rz. 1 ff.; *Jakob, Einkommensteuer*, 4. Aufl. München 2009; *Niemeier/Schlierenkämper/Schnitter/Nöcker/Stuparu, Einkommensteuer*, 23. Aufl. Achim 2015; *Schaumburg, Internationales Steuerrecht*, 3. Aufl. Köln 2011, Rz. 5.1 ff.; *Tipke, Die Steuerrechtsordnung*, Bd. II, 2. Aufl. Köln 2003, 601 ff.; *Zenthöfer/Schulze zur Wiesche, Einkommensteuer*, 11. Aufl. Stuttgart 2013.

a) Unbeschränkte Steuerpflicht

Natürliche Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, sind unbeschränkt einkommensteuerpflichtig (§ 1 Abs. 1 Satz 1 EStG).² Primärer Anknüpfungspunkt ist hierbei der **Wohnsitz**, der dort ist, wo jemand eine Wohnung unter Umständen innehalt, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird (§ 8 AO). Die Wohnung muss nicht angemessen oder gar standesgemäß sein, es reicht aus, wenn es sich um Räumlichkeiten handelt, die überhaupt zum Wohnen geeignet sind.³ Schließlich ist auch ohne Bedeutung, ob die Räumlichkeiten möbliert sind oder nicht. Voraussetzung ist allerdings, dass der Steuerpflichtige über die Wohnung tatsächlich verfügen kann, und zwar aufgrund eigener oder abgeleiteter Verfügungsmacht.⁴ Eine derartige Verfügungsmacht ist zu verneinen, wenn sich jemand lediglich zu Besuchszwecken bei einer anderen Person, auch wenn es sich hierbei um Verwandte handelt, oder in einem Hotel aufhält.⁵ Die Umstände müssen ferner darauf schließen lassen, dass die Wohnung beibehalten und benutzt wird. Es wird hierbei nicht auf die tatsächliche Nutzung abgestellt. So reicht es bei Abwesenheit des Wohnungsinhabers aus, wenn die Wohnung so ausgestattet ist, dass er jederzeit zurückkehren

13.11

1 Hierzu *Güroff* in *Glanegger/Güroff*⁸, § 1 GewStG Rz. 14; *Sarrazin* in *Lenski/Steinberg*, § 1 GewStG Rz. 2.

2 Zum Folgenden *Schaumburg, Internationales Steuerrecht*³, Rz. 5.1 ff.

3 Vgl. die Aufzählung bei *Kruse* in T/K, § 8 AO Rz. 5 und *Stapperfend* in H/H/R, § 1 EStG Rz. 63 mit Nachweisen aus der Rechtsprechung.

4 BFH v. 23.11.1988 – II R 139/87, BStBl. II 1989, 182; BFH v. 23.11.2000 – VI R 107/99, BStBl. II 2001, 294; BFH v. 10.4.2013 – I R 50/12, BFH/NV 2013, 1909.

5 Zu Einzelheiten *Kruse* in T/K, § 8 AO Rz. 6, 6a, 6b.

und sich hierin aufhalten kann.¹ Die Umstände müssen aber dafür sprechen, dass die Wohnung nicht nur vorübergehend benutzt wird.² (Zu diesbezüglichen Pflichtverletzungen Rz. 15.246 ff.).

- 13.12 Neben dem Wohnsitz ist der **gewöhnliche Aufenthalt** ein weiterer, allerdings subsidiärer Anknüpfungspunkt für die unbeschränkte Steuerpflicht. Einen gewöhnlichen Aufenthalt hat jemand dort, wo er sich unter Umständen aufhält, die erkennen lassen, dass er an diesem Ort oder in diesem Gebiet nicht nur vorübergehend verweilt (§ 9 Satz 1 AO). In der Besteuerungspraxis wird ein gewöhnlicher Aufenthalt im Inland in aller Regel nur angenommen, wenn die Aufenthaltsdauer mehr als sechs Monate beträgt.³ Erfolgt der Aufenthalt allerdings ausschließlich zu Besuchs-, Erholungs-, Kur- oder ähnlichen privaten Zwecken, ist ein gewöhnlicher Aufenthalt nur dann anzunehmen, wenn die Aufenthaltsdauer mindestens ein Jahr beträgt (§ 9 Satz 2 AO). (Zu diesbezüglichen Pflichtverletzungen Rz. 15.254 ff.).
- 13.13 Die unbeschränkte Steuerpflicht wird aufgrund einer Sonderregelung (§ 1 Abs. 2 EStG) auf deutsche Staatsangehörige erstreckt, die im Inland zwar weder einen Wohnsitz noch einen gewöhnlichen Aufenthalt haben, die aber **zu einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts in einem Dienstverhältnis** stehen und dafür Arbeitslohn aus einer inländischen öffentlichen Kasse beziehen (**erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht**). Betroffen hierdurch sind insbesondere ins Ausland entsandte Diplomaten und Berufskonsuln, die im Empfangsstaat aufgrund des Wiener Übereinkommens für Diplomatische Beziehungen (WÜD)⁴ und des Wiener Übereinkommens für konsularische Beziehungen (WÜK)⁵ im Empfangsstaat mit ihren Bezügen freigestellt und im Übrigen mit den dort erzielten Einkünften nur nach Art der beschränkten Steuerpflicht einer Besteuerung unterworfen sind.⁶
- 13.14 Neben der „normalen“ unbeschränkten Steuerpflicht (§ 1 Abs. 1 EStG) und der erweiterten unbeschränkten Steuerpflicht (§ 1 Abs. 2 EStG) wird für **EU-Grenzpendler** darüber hinaus eine unbeschränkte Steuerpflicht fingiert (§ 1 Abs. 3 EStG), allerdings mit der Besonderheit, dass im Rahmen dieser fingierten unbeschränkten Steuerpflicht nicht das Welteinkommen, sondern lediglich die inländischen Einkünfte (§ 49 Abs. 1 EStG)

1 BFH v. 17.5.1995 – I R 8/94, BStBl. II 1996, 2; BFH v. 10.4.2013 – I R 50/12, BFH/NV 2013, 1909; weitere Einzelheiten bei Kruse in T/K, § 8 AO Rz. 9 ff.

2 Hier kann auf die Sechs-Monats-Frist des § 9 Satz 2 AO zurückgegriffen werden; BFH v. 30.8.1989 – I R 215/85, BStBl. II 1989, 956; Stapperfend in H/H/R, § 1 EStG Rz. 68.

3 Vgl. BMF v. 2.1.2008, BStBl. I 2008, 26 (AO-Anwendungserlass) zu § 9 AO Tz. 1.

4 Wiener Übereinkommen für Diplomatische Beziehungen (WÜD) v. 18.4.1961, BGBl. II 1964, 957.

5 Wiener Übereinkommens für konsularische Beziehungen (WÜK) v. 24.4.1963, BGBl. II 1969, 1585, BGBl. II 1971, 1285.

6 Zu Einzelheiten Schaumburg, Internationales Steuerrecht³, Rz. 5.39.

den Fällen, in denen internationale Besteuerungslücken geschickt genutzt werden und die Tatbestände der vorgenannten Normen erfüllt sind, eine Steuerhinterziehung nicht ohne Weiteres gegeben ist. Das ist allenfalls dann der Fall, wenn damit einhergehende Mitwirkungspflichten verletzt werden.¹

B. Typische Problembereiche

I. Wegzug natürlicher Personen

Literatur (ab 2000):

Kommentare zu §§ 8, 9 AO, §§ 4 Abs. 1 Satz 3 und 4, 4g, 16 Abs. 3a, 36 Abs. 5 EStG; §§ 2, 6 AStG; *Baßler*, Die Bedeutung des § 6 AStG bei der Planung der Unternehmensnachfolge, FR 2008, 218; *Deininger/Lang*, Wegzug aus steuerlichen Gründen, 2. Aufl. Bonn 2009; *Ditz*, Aufgabe der finalen Entnahmetheorie – Analyse des BFH-Urteils vom 17.7.2008 und seiner Konsequenzen, IStR 2009, 115; *Dörfler/Adrian/Oblau*, Europäisierung des deutschen Steuerrechts durch das SEStEG, RIW 2007, 226; *Ettlinger*, Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG und Gemeinschaftsrecht, IStR 2006, 747; *Förster*, SEStEG: Rechtsänderungen im EStG, DB 2007, 72; *Hoffmann*, Aufgabe der Theorie der finalen Entnahme in der BFH-Rechtsprechung, DB 2008, 2286; *Hruschka*, Die Ent- und Verstrickung stiller Reserven nach dem SEStEG, StuB 2006, 584; *Keller*, Die Fortentwicklung der Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG, Frankfurt/M. 2006; *Kessens*, Die Besteuerung der grenzüberschreitenden Überführung von Wirtschaftsgütern, Frankfurt/M. 2009; *Lohmann/Heerdt*, Umwandlungsvorgänge im Anwendungsbereich der Wegzugsbesteuerung i.S. des § 6 Abs. 5 S. 5 AStG, IStR 2014, 153 ff.; *Mitschke*, Zur gesetzlichen Entstrickungsregelung des § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG, DB 2009, 1376; *Ostertun/Reimer*, Wegzugsbesteuerung Wegzugsberatung, München 2007; *Richter/Escher*, Deutsche Wegzugsbesteuerung bei natürlichen Personen nach dem SEStEG im Lichte der EuGH-Rechtsprechung, FR 2007, 674; *Roser*, Überführung von Wirtschaftsgütern ins Ausland – eine Grundsatzentscheidung mit vielen Fragen, DStR 2008, 2389; *Roser/Hamminger*, Wohnsitzverlegung ins Ausland als Instrument der Steuerplanung und damit zusammenhängende Besteuerungsprobleme bei und nach der Wohnsitzverlegung, in *Grotherr*, Handbuch der internationalen Steuerplanung, 3. Aufl. Herne 2011, 1523 ff.; *Schaumburg*, Die neue Dogmatik der internationalen Steuerentstrickung, in *StBjB* 2008/2009, 193; *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl. Köln 2011, Rz. 5.337; *Schneider/Oepen*, Finale Entnahme, Sicherstellung stiller Reserven und Entstrickung, FR 2009, 22; *Schnitger*, Die Entstrickung im Steuerrecht, ifst-Schrift Nr. 487 (2013); *Söffing/Bron*, Die Wegzugsbesteuerung im Verhältnis zur Schweiz unter Berücksichtigung des Freizügigkeitsabkommens, RIW 2009, 358; *Wassermeyer*, Merkwürdigkeiten bei der Wegzugsbesteuerung, IStR 2007, 833.

¹ Vgl. zu § 42 AO BGH v. 24.8.1983 – 3 StR 89/83, BGHSt 32, 60 (64), BGH v. 30.5.1990 – 3 StR 55/60, wistra 1990, 307 (308); BFH v. 1.2.1983 – VIII R 30/80, BStBl. II 1983, 534; BFH v. 29.8.2007 – IX R 17/07, BStBl. II 2008, 502; *Hartmann/Wietschorek* in *Flore/Tsambikakis*, § 42 AO Rz. 3; *Joecks* in *F/G/J*, § 370 AO Rz. 139.

1. Überblick

Der Wegzug natürlicher Personen führt zum Ausscheiden aus der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht, wenn im Inland weder ein (weiterer) Wohnsitz (§ 8 AO) noch ein gewöhnlicher Aufenthalt (§ 9 AO) zurückbleibt. Werden nach dem Wegzug keine (erweiterten) Inlandseinkünfte erzielt, scheidet auch eine beschränkte bzw. erweitert beschränkte Steuerpflicht (§ 1 Abs. 4 EStG, § 2 AStG i.V.m. § 49 Abs. 1 EStG) aus. So weit trotz Wegzugs eine unbeschränkte Steuerpflicht aufrechterhalten bleibt, etwa wegen eines zurückbleibenden (weiteren) Wohnsitzes oder eines gewöhnlichen Aufenthaltes im Inland, hängt die Reichweite der Besteuerung in Abkommensfällen davon ab, ob Deutschland oder der andere Staat (Zuzugsstaat) als Ansässigkeitsstaat (Wohnsitzstaat) gilt (Art 4 Abs. 2 OECD-MA).¹ Hinsichtlich der **laufenden Besteuerung** ist daher in **Wegzugsfällen** wie folgt zu unterscheiden:

- Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht durch **Überwechseln zur beschränkten Steuerpflicht** bei Aufgabe des inländischen Wohnsitzes und eines gewöhnlichen Aufenthaltes im Inland mit der Folge, dass fortan nur noch inländische Einkünfte der Einkommensteuer unterliegen (§ 1 Abs. 4 i.V.m. § 49 Abs. 1 EStG) und eine Gewerbesteuer nur anfällt, soweit im Inland eine Betriebsstätte verbleibt (§ 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG),
- **Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht** durch Aufgabe des inländischen Wohnsitzes und gewöhnlichen Aufenthaltes **ohne Begründung der beschränkten** oder erweitert beschränkten **Steuerpflicht** (§ 1 Abs. 4 EStG, § 2 AStG) mit der Folge, dass eine inländische Steuerpflicht gänzlich entfällt,
- Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht im Ausland unter **Aufrechterhaltung der unbeschränkten Steuerpflicht** im Inland dadurch, dass hier ein vorrangiger oder ein nachrangiger Wohnsitz oder ein gewöhnlicher Aufenthalt verbleibt mit der Folge, dass in Abkommensfällen Deutschland entweder als Wohnsitzstaat oder lediglich als Quellenstaat gilt (Art. 4 Abs. 2 OECD-MA),
- **Beendigung der erweitert beschränkten Steuerpflicht**, etwa durch Wohnsitzverlegung in ein Hochsteuerland mit der Folge, dass eine Besteuerung der erweiterten Inlandseinkünfte (§ 2 AStG) entfällt.

Soweit in Wegzugsfällen eine unbeschränkte, beschränkte oder erweitert beschränkte Einkommensteuerpflicht nicht entfällt, sind hiergegen die **Schrankenwirkungen von Doppelbesteuerungsabkommen** gerichtet. Hier nach hat Deutschland als Wohnsitzstaat ausländische Einkünfte freizustellen oder die hierauf entfallende ausländische Steuer anzurechnen. Als Quellenstaat verbleibt Deutschland nur eine eingeschränkte Besteuerungsbefugnis. In den Fällen, in denen keine Doppelbesteuerungsabkommen eingreifen, hat Deutschland im Rahmen der unbeschränkten Ein-

15.11

15.12

¹ Zu Einzelheiten *Schaumburg, Internationales Steuerrecht*³, Rz. 16.202; ferner Rz. 13.28 ff.

kommensteuerpflicht zwecks Vermeidung der Doppelbesteuerung auf ausländische Einkünfte entfallende **ausländische Steuern zur Anrechnung** zu bringen (§ 34c Abs. 1 EStG). Entsprechendes gilt bei sog. Dreiecksfällen im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht (§ 50 Abs. 3 EStG).

- 15.13 Der Wegzug hat nicht nur Folgen hinsichtlich der laufenden Besteuerung. Denn das Ausscheiden aus der unbeschränkten Steuerpflicht oder der Wechsel zur abkommensrechtlichen Ansässigkeit im anderen Staat kann zu einem **Ausschluss oder zu einer Beschränkung¹ des deutschen Besteuerungsrechts** führen. Das gilt insbesondere, wenn keine beschränkte oder erweitert beschränkte Einkommensteuerpflicht aufrechterhalten bleibt. Damit in derartigen Fällen etwaige während der Zeit der unbeschränkten Steuerpflicht im Inland im Zusammenhang mit Wirtschaftsgütern gebildete stillen Reserven der deutschen Besteuerung nicht entzogen werden, ist für den Betriebsvermögensbereich in den §§ 4 Abs. 1 Sätze 3 und 4, 16 Abs. 3a EStG eine besondere Entstrickungsbesteuerung und für den Privatvermögensbereich in § 6 AStG eine Wegzugsbesteuerung vorgesehen.
- 15.14 Von der in § 4 Abs. 1 Sätze 3 und 4 EStG verankerten Entstrickungsentnahme werden der Ausschluss und die Beschränkung des Besteuerungsrechts hinsichtlich des **Gewinns aus der Veräußerung oder Nutzung eines Wirtschaftsguts** erfasst. Angesprochen ist damit vor allem der grenzüberschreitende Betriebsvermögenstransfer etwa vom inländischen Stammhaus auf eine ausländische Betriebsstätte, deren Gewinne abkommensrechtlich freigestellt sind oder eine Anrechnung ausländischer Steuern auslösen.² Die Entstrickungsfolgen können aber auch ausgelöst werden, wenn der betreffende Steuerpflichtige wegzieht und einzelne Wirtschaftsgüter (§ 4 Abs. 1 Sätze 3 und 4 EStG) oder einen Teilbetrieb oder den gesamten Betrieb³ (§ 16 Abs. 3a EStG) „mitnimmt“. Hiervon wird aber auch der Fall erfasst, dass wegzugsbedingt Wirtschaftsgüter, die bisher dem inländischen Stammhaus zuzuordnen waren, nunmehr dem neu gebildeten ausländischen Stammhaus zuzuordnen sind.⁴ Soweit die gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 EStG mit dem gemeinen Wert anzusetzende Entstrickungsentnahme (§ 4 Abs. 1 Sätze 3 und 4 EStG) zu einem Gewinn führt, erfolgt eine Sofortversteuerung, die in EU-Fällen auf Antrag nur dann über fünf Jahre gestreckt werden kann, wenn der betreffende Steuerpflichtige in der

1 Z.B. infolge Anrechnung ausländischer Steuern (§ 34c EStG).

2 Das ist nach der Rspr. des BFH v. 17.7.2008 – I R 77/06, BStBl. II 2009, 464; BFH v. 28.10.2009 – I R 99/08, FR 2010, 183; BFH v. 28.10.2009 – I R 28/08, IStR 2010, 106 in Abkommensfällen indessen nicht der Fall, weil zukünftige Gewinne aus der Veräußerung der überführten Wirtschaftsgüter abkommensrechtlich zwischen den Staaten nach Verursachungsbeiträgen aufzuteilen sind, sodass etwa Deutschland die bis zur Überführung entstandenen stillen Reserven weiterhin besteuern darf. Dem § 4 Abs. 1 Satz 4 EStG lässt sich allerdings eine andere gesetzgeberische Konzeption entnehmen.

3 Für „mitgenommene“ Teilbetriebe und Betriebe gilt § 16 Abs. 3a EStG.

4 *Musil* in H/H/R, § 4 EStG Rz. 217; *Wied* in Blümich, § 4 EStG Rz. 488; *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht³, Rz. 5.350.

unbeschränkten Steuerpflicht verbleibt.¹ Wird wegzugsbedingt der gesamte Betrieb entstrickt, greifen die Rechtsfolgen wie bei der Aufgabe des Gewerbebetriebs insgesamt ein (§ 16 Abs. 3a EStG). Führt die gem. § 16 Abs. 3a, Abs. 3 Satz 7 EStG mit den gemeinen Wert anzusetzende entstrickungsbedingte Betriebsaufgabe zu einem Gewinn, so erfolgt auch hier eine Sofortversteuerung mit der Möglichkeit einer fünfjährigen Ratenzahlung in EU-/EWR-Fällen (§ 36 Abs. 5 EStG).²

Im Privatvermögensbereich wird durch § 6 AStG die Besteuerung derjenigen stillen Reserven sichergestellt, die in **Anteilen einer in- oder ausländischen Kapitalgesellschaft** i.S. des § 17 EStG angefallen sind. Die Wegzugsbesteuerung des § 6 AStG setzt voraus, dass eine natürliche Person insgesamt mindestens zehn Jahre lang unbeschränkt einkommensteuerpflichtig war und durch Aufgabe ihres Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthaltes die unbeschränkte Steuerpflicht beendet. Dieser Grundtatbestand wird um weitere vier Tatbestände ergänzt, und zwar durch

- unentgeltliche oder teilentgeltliche Anteilsübertragung oder die Übertragung der Anteile durch Erwerb von Todes wegen auf beschränkt Steuerpflichtige (§ 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 AStG),
- Begründung einer ausländischen Ansässigkeit (§ 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 AStG),
- Einlage der Anteile in ein ausländisches Betriebsvermögen (§ 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AStG) und
- Ausschluss oder Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts in übrigen Fällen (§ 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 AStG).

Die **Wegzugsbesteuerung entfällt** bei einer bloß vorübergehenden Abwesenheit von nicht mehr als fünf Jahren, wobei die **Fünf-Jahres-Frist** um weitere fünf Jahre verlängert werden kann, wenn berufliche Gründe für die Abwesenheit maßgeblich sind und die Absicht zur Rückkehr unverändert fortbesteht (§ 6 Abs. 3 AStG).³

Im Unterschied zu den für den Betriebsvermögensbereich maßgeblichen Entstrickungsregelungen (§§ 4 Abs. 1 Sätze 3 und 4, 16 Abs. 3a EStG) folgt

1 Dieses (abgemilderte) Konzept der Sofortversteuerung ist allerdings unionsrechtlich zweifelhaft, vgl. EuGH v. 29.11.2011 – Rs. C-371/10 – National Grid Indus, IStR 2012, 27; EuGH v. 6.9.2012 – Rs. C-38/10 – Kommission ./, Portugal, IStR 2012, 763; EuGH v. 25.4.2013 – Rs. C-64/11 – Kommission ./, Spanien, ISR 2013, 225; dagegen zu §§ 20, 21 UmwStG 1995 akzeptiert vom EuGH v. 23.1.2014 – Rs. C-164/12 – DMC, IStR 2014, 106 m. Ann. *Mitschke*; aus dem Schrifttum: *Körner*, IStR 2012, 1 ff.; *Mitschke*, IStR 2012, 6 ff.; *Rautenstrauch/Seitz*, Ubg 2012, 14 ff.; *Gosch*, IWB 2014, 183; *Linn*, IStR 2014, 136; *Mitschke*, IStR 2014, 214; und verstößt zudem gegen das in Art. 3 Abs. 1 GG verankerte Leistungsfähigkeitsprinzip; hierzu *Schnitger*, ifst-Schrift Nr. 487 (2013), 106; *Andresen*, DB 2012, 879 ff. (883); *Schaumburg*, ISR 2013, 197 ff. (200).

2 Auch insoweit bestehen unionsrechtliche und verfassungsrechtliche Zweifel.

3 Zu weiteren Einzelheiten *Wassermeyer* in F/W/B/S, § 6 AStG Rz. 141 ff.; *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht³, Rz. 5.381.

15.15

15.16

15.17

die Wegzugsbesteuerung nicht dem Konzept der (gemilderten) Sofortversteuerung, sondern regelt, dass auf Antrag die auf den fiktiven Veräußerungsgewinn geschuldete Einkommensteuer für einen Zeitraum von höchstens fünf Jahren zu zahlen ist (§ 6 Abs. 4 Satz 1 AStG). Unter bestimmten Voraussetzungen ist eine **Stundung** auf die Dauer von längstens 10 Jahren zulässig (§ 6 Abs. 4 Satz 3 AStG). Für die ersten fünf Jahre ist die Stundung hierbei ohne Tilgung der Steuerschuld möglich, wenn der Steuerpflichtige geltend macht, innerhalb dieser Frist wieder unbeschränkt steuerpflichtig werden zu wollen. Bei endgültigem Wohnsitzwechsel ins Ausland ist die Stundung¹ nur gegen Sicherheitsleistung zulässig. Ist dagegen der Wohnsitzwechsel nur ein vorübergehender, kann die Stundung auch ohne Sicherheitsleistung angeordnet werden, wenn der Steueranspruch als nicht gefährdet erscheint.² In aller Regel wird auf die Erhebung von Stundungszinsen verzichtet (§ 234 Abs. 2 AO).³

- 15.18 Beim **Wegzug in EU-/EWR-Staaten** gilt eine Sonderregelung dahin gehend, dass eine Wegzugssteuer zwar festgesetzt werden darf, diese aber ohne Sicherheitsleistung und ohne Festsetzung von Ratenzahlungen zeitlich unbegrenzt zinslos zu zahlen ist (§ 6 Abs. 5 Satz 1 AStG). Diese **erweiterte Stundungsmöglichkeit** kann nur von EU-/EWR-Staatsangehörigen für den Wegzug in einen EU-/EWR-Staat in Anspruch genommen werden. Entfällt während des Stundungszeitraums die EU-/EWR-Staatsangehörigkeit oder verlegt der weggezogene Steuerpflichtige seinen Wohnsitz in einen Drittstaat, ist die Stundung wegen Wegfalls einer Tatbestandsvoraussetzung zu widerrufen, ohne dass die Widerrufsgründe des § 6 Abs. 5 Satz 4 AStG im Einzelnen vorliegen müssen.⁴ Voraussetzung für die Stundung ist ferner, dass der Wegziehende nach der Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht im betreffenden Zuzugsstaat eine der deutschen unbeschränkten Einkommensteuerpflicht vergleichbaren Steuerpflicht unterliegt (§ 6 Abs. 5 Satz 1 AStG). Entfällt auch diese Voraussetzung während des Stundungszeitraums, ist die Stundung gleichfalls zu widerrufen.⁵ Voraussetzung ist schließlich, dass die Amtshilfe und die gegenseitige Unterstützung bei der Beitreibung der geschuldeten Steuer zwischen Deutschland und dem Zuzugsstaat gewährleistet sind (§ 6 Abs. 5 Satz 2 AStG).⁶

1 Hierauf besteht ein Rechtsanspruch.

2 Wassermeyer in F/W/B/S, § 6 AStG Rz. 184, 195.

3 Wassermeyer in F/W/B/S, § 6 AStG Rz. 195; Häck in Haase², § 6 AStG Rz. 173; Schaumburg, Internationales Steuerrecht³, Rz. 5.382.

4 Wassermeyer in F/W/B/S, § 6 AStG, Rz. 209; Strunk/Kaminski in S/K/K, § 6 AStG Rz. 247; Häck in Haase², § 6 AStG Rz. 184; a.A. Hecht in Mössner/Fuhrmann, § 6 AStG Rz. 54.

5 Wassermeyer in F/W/B/S, § 6 AStG, Rz. 210; Häck in Haase², § 6 AStG Rz. 194.

6 Zu Einzelheiten Wassermeyer in F/W/B/S, § 6 AStG Rz. 217.

2. Pflichtenkreis

Für den Wegzug natürlicher Personen ins Ausland bestehen – abgesehen für Zwecke der Lohnsteuer (§ 39 Abs. 7 EStG) – grundsätzlich keine gegenüber den Finanzbehörden zu erfüllenden Meldepflichten. Während die Aufgabe des gewöhnlichen Aufenthaltes im Inland bei bereits bestehendem Wohnsitz im Ausland auch nach außersteuerlichen Vorschriften keine Meldepflichten bestehen, ist die Aufgabe einer inländischen Wohnung **bei der zuständigen Meldebehörde anzumelden**. Rechtsgrundlage hierfür ist § 17 Abs. 2 BMG¹ i.V.m. mit den entsprechenden Meldegesetzen der Länder. Die Meldepflicht ist innerhalb von zwei Wochen gegenüber der Meldebehörde² zu erfüllen (§ 17 Abs. 2 Satz 1 BMG). Wird dieser Meldepflicht vorsätzlich oder fahrlässig nicht, nicht richtig, nicht vollständig oder nicht rechtzeitig entsprochen, kann dieser Verstoß als Ordnungswidrigkeit mit einem Bußgeld geahndet werden (§ 54 Abs. 2 Nr. 2 BMG). Die Meldebehörden haben sodann die entsprechenden Daten den zuständigen Finanzbehörden zu übermitteln (§ 136 AO i.V.m. §§ 34, 38 BMG). Die Übermittlung hat gegenüber dem für die Veranlagung von Personensteuern zuständigen Finanzamt (§ 19 AO), in dessen Bezirk sich die Meldebehörde befindet, zu erfolgen.³

15.19

In den Fällen, in denen **beim Wegzug in den EU-/EWR-Bereich die Steuer gestundet** wurde (§ 6 Abs. 5 Satz 1 AStG), hat der Steuerpflichtige oder sein Gesamtrechtsnachfolger dem zuständigen Wohnsitzfinanzamt (§ 19 AO) gem. § 6 Abs. 7 Satz 1 AStG auf amtlich vorgeschriebenen Vordruck⁴ darüber **Mitteilung** zu machen, ob Tatbestände verwirklicht worden sind, die einen **Widerruf der Stundung** rechtfertigen (§ 6 Abs. 5 Satz 4 AStG). Diese Mitteilung ist innerhalb eines Monats nach dem meldepflichtigen Ereignis zu erstatten (§ 6 Abs. 7 Satz 2 AStG). Der Mitteilung sind ggf. schriftliche Nachweise beizufügen (§ 6 Abs. Satz 3 AStG). Darüber hinaus hat der Steuerpflichtige jeweils bis zum 31. Januar schriftlich seine am 31. Dezember des vorangegangenen Kalenderjahres geltende Anschrift mitzuteilen und zu bestätigen, dass die Anteile ihm oder im Fall der unentgeltlichen Rechtsnachfolge unter Lebenden seinem Rechtsnachfolger weiter zuzurechnen sind (§ 6 Abs. 7 Satz 4 AStG). Ein Verstoß gegen die vorgenannten Mitteilungspflichten hat keine bußgeldrechtlichen Folgen, kann aber zu einer Steuerhinterziehung (§ 370 AO) führen.⁵

15.20

Wenn nach dem Wegzug im Inland ein (nachrangiger) Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt beibehalten wird, besteht die Pflicht, ein **wegzugsbedingtes neues Auslandsengagement** dem zuständigen Finanzamt **anzu-**

15.21

1 Das MRRG v. 19.4.2002 wird zum 1.11.2015 außer Kraft treten (Art. 4 Meld-FortG).

2 In NRW sind das die Gemeinden als örtliche Ordnungsbehörden (§ 1 MG NRW).

3 *Brandis* in T/K, § 136 AO Rz. 2.

4 Abgebildet bei *Wassermeyer* in F/W/B/S, § 6 AStG nach Rz. 370.

5 Vgl. *Wassermeyer* in F/W/B/S, § 6 AStG Rz. 317.

zeigen (§ 138 Abs. 2 AO). Das gilt auch für den Fall, dass ein Betrieb oder eine Betriebsstätte im Zuge des Wegzugs vom In- in das Ausland verlegt wird.¹ Die Mitteilung ist innerhalb eines Monats nach Eintritt des meldepflichtigen Ereignisses zu erstatten (§ 138 Abs. 3 AO). Davon abweichend können die meldepflichtigen Ereignisse eines Kalendermonats einmal monatlich gesammelt angezeigt werden.² Wer vorsätzlich oder leichtfertig der vorgenannten Anzeigepflicht nicht, nicht vollständig oder nicht rechtzeitig nachkommt, begeht eine Ordnungswidrigkeit (§ 379 Abs. 2 Nr. 1 AO), die vorbehaltlich des § 378 AO mit einer Geldbuße bis zu 5.000 Euro geahndet werden kann.

3. Pflichtverletzungen

15.22 Im Zusammenhang mit dem Wegzug in das Ausland betreffen die Probleme mit strafrechtlicher Relevanz in erster Linie die Frage, ob im Inland tatsächlich ein Wohnsitz aufgegeben worden ist oder nicht.³ Hierbei geht es zum einen darum, dass etwa bei vorgetäuschter Wohnsitzaufgabe eine unbeschränkte Steuerpflicht unverändert gegeben ist und zum anderen darum, dass eine Wohnsitzaufgabe verheimlicht worden ist, um etwa eine gewinnrealisierende Entstrickung von Wirtschaftsgütern im Betriebsvermögensbereich (§ 4 Abs. 1 Sätze 3 und 4 EStG), eine Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3a EStG) oder eine Wegzugsbesteuerung (§ 6 AStG) zu vermeiden. Ferner sind die Fälle von Bedeutung, in denen vorgegeben wird, den Wohnsitz in ein Hochsteuerland verlegt zu haben, tatsächlich aber, um der erweitert beschränkten Einkommensteuerpflicht zu entgehen (§ 2 AStG), der Wegzug in einem Niedrigsteuerland erfolgt ist. Schließlich ist strafrechtlich relevant der Wegzug von einem EU-/EWR-Staat in einen Drittstaat nach gewährter Stundung der Wegzugsteuer (§ 6 Abs. 5 AStG), wenn der Wegzug in den Drittstaat entgegen der Verpflichtung in § 6 Abs. 7 AStG dem Finanzamt nicht angezeigt wurde. In allen Fällen geht es um die Wohnsitzaufgabe im Inland oder in einem EU-/EWR-Staat.

a) Wohnsitzaufgabe im Inland

15.23 Ob im Inland der Wohnsitz wegzugsbedingt aufgegeben wurde, hängt nicht vom Willen des Steuerpflichtigen, sondern allein von der tatsächlichen Gestaltung ab.⁴ Zeigt sich allerdings der Wille des Steuerpflichtigen

1 *Brandis* in T/K, § 138 AO Rz. 6; *Schallmoser* in H/H/Sp, § 138 AO Rz. 19; *Schmieszek* in Beermann/Gosch, § 138 AO Rz. 10; *Dißars*, Stbg 2009, 453 ff. (454).

2 BMF v. 15.4.2010, BStBl. I 2010, 346; dort auch Abdruck der entsprechenden Vordrucke.

3 Vgl. zu den entsprechenden Hinterziehungskonstellationen auch *Rödl/Grube* in Wabnitz/Janovsky⁴, 1319 ff.

4 BFH v. 14.11.1969 – III R 95/68, BStBl. II 1970, 153; BFH v. 23.11.1988 – II R 139/87, BStBl. II 1989, 182; BFH v. 24.7.1996 – I R 74/95, BStBl. II 1997, 132; BFH v. 19.3.1997 – I R 69/96, BStBl. II 1997, 447; BFH v. 21.3.2003 – III B 123/02,

dadurch, dass er seinen Wohnsitz bei der Meldebehörde ordnungsgemäß abgemeldet hat, kann hierin ein entsprechender Indikator für die Aufgabe des Wohnsitzes gegeben sein.¹ Im Hinblick darauf wird in der Praxis seitens der Wegziehenden zumeist eine umfangreiche Dokumentation angelegt, um im Einzelnen darzulegen, dass der Wegzug auch tatsächlich erfolgt ist. Zu diesen Maßnahmen gehören u.a. der Verkauf oder die Vermietung der bislang benutzten Wohnung, Abmeldung von Telefon, Gas, Strom und Wasser, Nachsendeantrag für die Postzustellung, Abmeldung des Pkw bei der Straßenzulassungsbehörde, Abmeldung bei Vereinen und dergleichen. Damit geht einher zumeist auch die Mitteilung an das bislang zuständige Wohnsitzfinanzamt, obwohl hierzu keine Verpflichtung besteht (hierzu Rz. 15.19). Nicht selten wird allerdings ein (verdeckter) Wohnsitz, wenn auch im eingeschränkten Maße, aufrechterhalten. Auch wenn es sich hierbei nur um einfache Wohnräume handelt, sind sie gleichwohl als **Wohnung** i.S. von § 8 AO anzusehen. Denn es spielt grundsätzlich keine Rolle, ob die Räumlichkeiten angemessen oder gar standesgemäß sind.² Somit kommen als Wohnungen in Betracht: Baracken, Hotelzimmer bei Dauernutzung, Wochenendhäuser, Ferienhäuser, Jagdhäuser, Gartenhäuschen in einer Laubengesellschaft, Wohnwagen bei Dauermiete auf einem Campingplatz.³ In den Fällen des (angeblichen) Wegzuges spielt die Frage, ob bei einem Aufenthalt in einer inländischen Wohnung auch ein Innehaben derselben anzunehmen ist eine große Rolle. Ein Innehaben ist zu bejahen, wenn der Steuerpflichtige über die Wohnung tatsächlich verfügen kann, und zwar aufgrund eigener oder abgeleiteter Verfügungsmacht.⁴ Eine jedenfalls abgeleitete Verfügungsmacht ist insbesondere in den Fällen eines Familienwohnsitzes anzunehmen, wenn der Betreffende bei sich bietender Gelegenheit dorthin immer wieder zurückkehrt, um sich dort bei der Familie aufzuhalten.⁵

Beispiel:

Die Eheleute A waren seit vielen Jahren im Inland wohnhaft und hier unbeschränkt einkommensteuerpflichtig. Im Verlauf der Jahre haben sie ein beachtliches Privatvermögen aufgebaut. Hierzu gehörten u.a. drei Aktienpakete, die jeweils 0,8 % des betreffenden Grundkapitals von drei börsennotierten ausländischen Kapitalgesellschaften repräsentierten. Ferner waren sie Eigentümer eines aufwendig ausgestatteten Ferienhauses in einer bekannten inländischen Feriengegend. Zum Ende ihrer

BFH/NV 2003, 944; *Kruse* in T/K, § 8 AO Rz. 2; *Lehner/Waldhoff* in K/S/M, § 1 EStG Rz. B87.

1 BFH v. 14.11.1969 – III R 95/68, BStBl. II 1970, 153.

2 *Kruse* in T/K, § 8 AO Rz. 5; *Schwarz* in *Schwarz*, § 8 AO Rz. 5; vgl. auch oben Rz. 13.11.

3 So die Aufzählung bei *Kruse* in T/K, § 8 AO Rz. 5 und *Stapperfend* in H/H/R, § 1 EStG Rz. 63 m.N. aus der Rechtsprechung; vgl. ferner *Eich*, EStB 2011, 269 ff.

4 BFH v. 23.11.1988 – II R 149/87, BStBl. II 1989, 182; BFH v. 23.11.2000 – VI R 107/99, BStBl. II 2001, 294.

5 BFH v. 29.10.1959 – IV 129/58 S, BStBl. III 1960/61; BFH v. 19.3.2002 – VIII R 62/00, BFH/NV 2002, 1146; BFH v. 30.10.2002 – VIII R 86/00, BFH/NV 2003, 464.

beruflichen Tätigkeit veräußerten die Eheleute A ihr bislang eigengenutztes Einfamilienhaus an Dritte. Darüber hinaus übertrugen sie das Ferienhaus im Rahmen vorweggenommener Erbfolge auf ihre Tochter. Danach verzogen sie in einen Niedrigsteuerkanton der Schweiz. Während der Sommermonate haben sich die Eheleute A Jahr für Jahr regelmäßig zusammenhängend für etwa drei Monate in dem Ferienhaus, dessen Einrichtung unverändert geblieben ist, aufgehalten. Nachdem die Eheleute A ihre drei Aktienpakete nach dem Wegzug mit hohem Gewinn veräußert hatten, erhielt das Finanzamt, in dessen Bezirk das Ferienhaus liegt, Kenntnis von wiederholten Aufenthalten der Eheleute A in dem Ferienhaus. Im Rahmen des Ermittlungsverfahrens wurde bei der Durchsuchung des Ferienhauses durch die Steuerfahndung festgestellt, dass die Einrichtung unverändert auf die persönlichen Bedürfnisse der Eheleute A zugeschnitten war und zudem entsprechende Kleidung, Wäsche und Toilettenartikel so vorgehalten wurden, dass ein jederzeitiger Aufenthalt in dem Ferienhaus möglich war.

- 15.24 Der Wegzug der Eheleute A in die Schweiz hat keine Wegzugsbesteuerung gem. § 6 Abs. 1 AStG ausgelöst. Dies deshalb nicht, weil die Anteile an den drei ausländischen Aktiengesellschaften wegen der Beteiligung von weniger als 1 % keine solchen i.S. von § 17 EStG waren. Im Rahmen der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht sind zwar die entsprechenden Veräußerungsgewinne der Einkommensteuer zu unterwerfen (§ 20 Abs. 2 Nr. 1 EStG), von der Wegzugsbesteuerung werden sie aber dennoch nicht erfasst.¹ Da die Gewinne aus der Veräußerung der Anteile an den drei ausländischen Kapitalgesellschaften hier weder der beschränkten noch der erweitert beschränkten Steuerpflicht (§§ 1 Abs. 4, 49 Abs. 1 EStG, § 2 AStG) unterlagen,² kommt eine Besteuerung im Inland nur im Rahmen der unbeschränkten Steuerpflicht in Betracht, soweit ihr keine abkommensrechtlichen Schrankenwirkungen entgegenstehen. Da die Eheleute A nach den Feststellungen der Steuerfahndung über das Ferienhaus jederzeit verfügen konnten und während ihrer Aufenthalte dort nicht „aus dem Koffer“ leben mussten und stets Zugang zu den Räumlichkeiten hatten, ist jedenfalls von einer abgeleiteten Verfügungsmacht über dieses Ferienhaus auszugehen. Dass das Haus nur zu Ferienzeiten und auch nur über drei Monate regelmäßig genutzt wurde, spielt keine Rolle. Damit unterliegen die erzielten Veräußerungsgewinne der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht der Eheleute A. Da sie aber in der Schweiz über eine ständige Wohnstätte verfügen,³ dort jedenfalls ihren Mittelpunkt der Lebensinteressen haben, gelten sie als in der Schweiz ansässig mit der Folge, dass Deutschland die Veräußerungsgewinne im Ergebnis nicht besteuern

1 Wassermeyer in F/W/B/S, § 6 AStG Rz. 42; Strunk/Kaminski in S/K/K, § 6 AStG Rz. 20; zu dieser bloß singulären Erfassung von Kapitalanteilen Schaumburg, Internationales Steuerrecht³, Rz. 5.358 f.

2 Die Veräußerungsgewinne sind weder Inlandseinkünfte noch erweiterte Inlandseinkünfte, sondern ausländische Einkünfte (§ 34d Nr. 6 EStG).

3 Besonders qualifizierter Wohnsitz, den die natürliche Person nicht nur gelegentlich und auch nicht nur zu vorübergehenden Zwecken nutzt; vgl. BFH v. 23.10.1985 – I R 274/82, BStBl. II 1986, 133; BFH v. 31.10.1990 – I R 24/89, BStBl. II 1991, 562; BFH v. 16.12.1998 – I R 40/97, BStBl. II 1999, 207; BFH v. 5.6.2007 – I R 22/06, BStBl. II 2007, 812; Lehner in V/L⁵, Art. 4 OECD-MA Rz. 180 ff.; vgl. auch Milatz/Weist, IWB 2011, 408 ff.

darf (Art. 13 Abs. 3 DBA-Schweiz). Art. 4 Abs. 3 DBA-Schweiz räumt zwar Deutschland ein besonderes Besteuerungsrecht für den Fall ein, dass die Schweiz als Ansässigkeitsstaat gilt (überdachende Besteuerung), dies gilt aber hier deshalb nicht, weil die Eheleute A in Deutschland keine ständige Wohnstätte unterhalten haben. Eine derartige ständige Wohnstätte wird jedenfalls durch ein nur vorübergehend im Jahr ausschließlich zu Erholungszwecken genutztes Ferienhaus nicht vermittelt.¹

Damit ist schon der objektive Tatbestand der Steuerhinterziehung nicht 15.25 gegeben.

In den Fällen, in denen die **Verlegung des Wohnsitzes in das Ausland nicht offengelegt** wird, geht es nicht selten darum, eine **Entstrickungsbesteuerung** (§ 4 Abs. 1 Sätze 3 und 4 EStG) zu vermeiden. 15.26

Beispiel:

A betreibt seit vielen Jahren im Inland ein Einzelunternehmen. Gegenstand des Einzelunternehmens ist die Herstellung und der Vertrieb von Konsumerzeugnissen. Zum Betriebsvermögen des Einzelunternehmens gehören u.a. auch Anteile an in verschiedenen Staaten ansässigen Vertriebskapitalgesellschaften. Um den französischen Markt besser zu erschließen, verlegt A seinen Wohnsitz nach Frankreich an den Sitz der dortigen Vertriebskapitalgesellschaft. Den inländischen Wohnsitz gibt er auf, ohne das Finanzamt hierüber zu unterrichten oder sich bei der zuständigen Meldebehörde abzumelden. Die inländische Produktion wird im Inland von einem Prokuristen geleitet, der auch die kaufmännischen Routineentscheidungen trifft. Alle wesentlichen Leitentscheidungen trifft A von Frankreich aus. Hierzu bedient er sich der kaufmännischen Einrichtung der dortigen Vertriebstockerkapitalgesellschaft. In Frankreich hat A den dortigen Finanzbehörden seinen neuen Wohnsitz nicht mitgeteilt. Dementsprechend hat er dort auch keinerlei Steuererklärungen abgegeben. Das bislang von ihm bewohnte Haus im Inland, unter dessen Adresse er immer noch gemeldet ist, hat er an dritte Personen vermietet. Dort eingehende Post wird von den Mietern nach Frankreich weitergeleitet.

Aufgrund anonymer Hinweise erfahren die deutschen Finanzbehörden, dass A seit Jahren keinen Wohnsitz mehr im Inland unterhält. Gegen A wird ein Ermittlungsverfahren eingeleitet und zugleich für das Jahr des Wegzugs ein geänderter Einkommensteuerbescheid und Gewerbesteuermessbescheid erlassen, in dem die stillen Reserven in den Anteilen an der französischen Vertriebsgesellschaft der Besteuerung unterworfen werden. Hiergegen wendet sich A mit dem Einspruch.

Aufgrund des Wegzugs nach Frankreich und der damit verbundenen Aufgabe der unbeschränkten Steuerpflicht wird eine Entstrickungsbesteuerung (§ 4 Abs. 1 Sätze 3 und 4 EStG) ausgelöst, soweit wegzugsbedingt deutsches Besteuerungsrecht ausgeschlossen oder beschränkt wird. Abzustellen ist hierbei auf den Gewinn aus der Veräußerung oder der Nutzung eines Wirtschaftsgutes. Das ist der Fall, wenn bislang dem inländischen Gewerbetrieb zuzuordnende Wirtschaftsgüter nunmehr einer französischen Betriebsstätte (Stammhaus) zuzuordnen sind und etwaige auch auf früheren Vermögenszuwächsen beruhende Veräußerungsgewinne der

¹ Verhandlungsprotokoll v. 18.6.1971 zu Art. 4 Abs. 2 und 3 DBA-Schweiz; hierzu *Hardt* in Wassermeyer, DBA, Art. 4 DBA-Schweiz Rz. 71.

französischen Besteuerung unterliegen.¹ Sollten die Ermittlungen ergeben, dass die in den Räumlichkeiten der französischen Vertriebstockterkapitalgesellschaft von A ausgeübten Aktivitäten abkommensrechtlich zu einer Betriebsstätte² führen, womit zugleich wegen der Ansässigkeit des A in Frankreich insoweit ein französisches Unternehmen (Stammhaus) gegeben wäre, käme es wegzugsbedingt zu einer Zuordnung jedenfalls der Anteile an der französischen Vertriebstockterkapitalgesellschaft.³ Die Folge hiervon wäre eine Gewinnrealisierung in Höhe der Differenz zwischen dem bilanziellen Buchwert und dem gemeinen Wert der Anteile (§ 4 Abs. 1, Sätze 3 und 4, § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 Halbs. 2 EStG).⁴ Da A nach dem Wegzug in Deutschland nur beschränkt steuerpflichtig ist, scheidet die Bildung eines Ausgleichposten gem. § 4g EStG aus.⁵ Die Besteuerung erfolgte sodann nach Maßgabe des sog. Teileinkünfteverfahrens (§ 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d EStG).⁶

- 15.28 Im Rahmen der Abgabe der Steuererklärung für unbeschränkt Steuerpflichtige hätte A im Jahr des Wegzugs in Kenntnis aller Umstände und ausgehend von der Ansicht der Finanzverwaltung⁷ im Rahmen seiner Ein-

1 Das ist nach der Rspr. des BFH v. 17.7.2008 – I R 77/06, BStBl. II 2009, 464; BFH v. 28.10.2009 – I R 99/08, FR 2010, 183; BFH v. 28.10.2009 – I R 28/08, IStR 2010, 106 in Abkommensfällen indessen nicht der Fall, weil zukünftige Gewinne aus der Veräußerung der überführten Wirtschaftsgüter abkommensrechtlich zwischen den Staaten nach Verursachungsbeiträgen aufzuteilen sind, sodass etwa Deutschland die bis zur Überführung entstandenen stillen Reserven weiterhin besteuern darf. Dem § 4 Abs. 1 Satz 4 EStG lässt sich allerdings eine andere gesetzgeberische Konzeption entnehmen.

2 Art. 2 Abs. 1 Nr. 7 DBA-Frankreich.

3 Im Zweifel gilt nach Ansicht der Finanzverwaltung ohnehin eine derartige Zuordnung aufgrund der Zentralfunktion des Stammhauses; vgl. BMF v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076, Tz. 2.4; BMF v. 25.8.2009, BStBl. I 2009, 889 Tz. 2.4; BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314 Rz. 03.20; vgl. nunmehr § 1 Abs. 4, 5 AStG.

4 Nach Ansicht des BFH v. 17.7.2008 – I R 77/06, BStBl. II 2009, 464; BFH v. 28.10.2009 – I R 99/08, FR 2010, 183; BFH v. 28.10.2009 – I R 28/08, IStR 2010, 106 erfolgt demgegenüber eine Aufteilung der Veräußerungsgewinne zwischen Deutschland und Frankreich.

5 Zu den unionsrechtlichen Zweifeln dieser Vorschrift *Crezelius* in Kirchhof¹³, § 4g EStG Rz. 9.

6 Dieses (abgemilderte) Konzept der Sofortversteuerung ist allerdings europarechtlich zweifelhaft, vgl. EuGH v. 29.11.2011 – Rs. C-371/10 – National Grid Indus, IStR 2012, 27; EuGH v. 6.9.2012 – Rs. C-38/10 – Kommission ./ Portugal, IStR 2012, 763; EuGH v. 25.4.2013 – Rs. C-64/11 – Kommission ./ Spanien, ISR 2013, 225; dagegen zu §§ 20, 21 UmwStG 1995 akzeptiert vom EuGH v. 23.1.2014 – Rs. C-164/12 – DMC, IStR 2014, 106 m. Anm. *Mitschke*; aus dem Schrifttum: *Körner*, IStR 2012, 1 ff.; *Mitschke*, IStR 2012, 6 ff.; *Rautenstrauch/Seitz*, Ubg 2012, 14 ff.; *Gosch*, IWB 2014, 183; *Linn*, IStR 2014, 136; *Mitschke*, IStR 2014, 214; und verstößt zudem gegen das in Art. 3 Abs. 1 GG verankerte Leistungsfähigkeitsprinzip; hierzu *Schnitger*, ifst-Schrift Nr. 487 (2013), 106; *Andresen*, DB 2012, 879 ff. (883); *Schaumburg*, ISR 2013, 197 ff. (200).

7 Vgl. R 4.3 (2–4) EStR und BMF v. 20.5.2009, BStBl. I 2009, 671.