

# steueranwaltsmagazin

Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im Deutschen Anwaltverein

5/2024

138 . Ausgabe | 26. Jahrgang

**Redaktion:** Jürgen Wagner, LL. M.  
Konstanz (verantwortlich)

Dr. Jörg Stalleiken,  
Flick Gocke Schaumburg,  
Bonn

[www.steuerrecht.org](http://www.steuerrecht.org)

137 **Editorial**  
Wagner

## Beiträge

139 Biesgen/Izrailevych **Berufsrechtliche Folgen bei Steuerdelikten von Rechtsanwälten, Steuerberatern und Wirtschaftsprüfern**

146 Wulf **Unzutreffende Feststellungsbescheide als Taterfolg i.S.v. § 370 AO – versuchte Klarstellung und offene Fragen in der Rechtsprechung des BGH**

151 Rogge **Kunst in der Umsatzsteuer und die neue E-Rechnung ab 2025 – das Jahressteuergesetz 2024 (JStG 2024) zum neuen alten ermäßigten Steuersatz – wirklich ein großer Erfolg für den Kunsthandel oder mehr Schein als Sein?**

159 Spilker **Elektronische Schnittstellen als Schuldner der Umsatzsteuer**

162 Latrovalis/Link **Mehr steuerliche Klarheit bei Wirtschaftsbeziehungen mit Steueroasen?**

172 Fürus/Bakardjiev **Urteilsanmerkung / Entscheidung des Bundesfinanzhofs vom 31.01.2024 – X R 7/22, NJW 2024, 2493**

## Gestaltungstip

174 Söffing **Sachzuwendungen i.S. des § 37 b EStG**

176 Söffing **Steuerklassenprivileg auch für ausländische Familienstiftungen?**



## Fundierte Analyse.



WWW.BOORBERG.DE

### **Darlehensverluste eines Gesellschafters im aktuellen Konkurrenzgefüge der §§ 17 und 20 EStG bei insolvenzbedingter Auflösung einer GmbH**

von Dr. Florian Auer

2024, 212 Seiten, € 42,-

Münchener Schriften zum Finanz- und Steuerrecht, Band 16

ISBN 978-3-415-07593-1



Leseprobe unter

[www.boorberg.de/9783415075931](http://www.boorberg.de/9783415075931)

Nach Inkrafttreten des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 (UntStRefG) und des Gesetzes zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen (MoMiG) sowie einem damit verbundenen Paradigmenwechsel des Bundesfinanzhofs hat die Rechtsgeschichte der steuerlichen Verlustberücksichtigung von Gesellschafterdarlehen im Privatvermögen durch die Einführung der §§ 17 Abs. 2a, 20 Abs. 6 Satz 6 und 32d Abs. 2 Nr. 1 lit. b Hs. 2 EStG zuletzt einen neuen Höhepunkt erreicht.

Der Autor untersucht systematisch das Nebeneinander dieser Vorschriften, insbesondere das Konkurrenzverhältnis der §§ 17 und 20 EStG, zeigt die Schwierigkeit einer sachlich fundierten Abgrenzung ihrer Regelungsbereiche und nicht zuletzt ihre praktischen Auswirkungen in Form erheblicher und nicht zu rechtfertigender Belastungsunterschiede auf. Ein Korrekturvorschlag für den Gesetzgeber schließt das Buch ab.

 **BOORBERG**

RICHARD BOORBERG VERLAG BESTELLUNG@BOORBERG.DE TEL 0711/7385-343 FAX 0711/7385-100

SC1024

## I.

Bürokratieabbau durch „Wachstumsinitiative – neue wirtschaftliche Dynamik für Deutschland (05.07.2024): (...) **Bürokratie weiter abbauen:** (...)“

## II.

Die Einführung der Wirtschaftsidentifikationsnummer scheint ein weiteres Musterbeispiel für **Bürokratieaufbau** zu sein: Bereits seit dem Jahr 2003 ist sie in § 139 c AO vorgesehen, aber erst am 28.06.2024 verkündete das BMF, daß ab 01.11.2024 mit der Vergabe der Identifikationsnummern begonnen werden soll. Ähnlich wie die Steueridentifikationsnummer natürlicher Personen dient die Wirtschaftsidentifikationsnummer ebenfalls der eindeutigen Zuordnung von Steuerpflichtigen. Der maßgebliche Unterschied liegt darin, daß sie sich nicht auf natürliche (Privat-)Personen, sondern auf wirtschaftlich Tätige bezieht. Unter Letzteren versteht man gem. § 139 a Abs. 3 AO sowohl wirtschaftlich tätige natürliche Personen, juristische Personen (z.B. Vereine, GmbHs, AGs) als auch Personenvereinigungen. Das Erscheinungsbild der Wirtschaftsidentifikationsnummer erinnert an die Umsatzsteueridentifikationsnummer (USt-ID), die sie wohl auch ersetzen soll.

Zukünftig soll die Wirtschaftsidentifikationsnummer unter anderem im sog. Unternehmensdatenregister gelistet werden, das sämtliche Stammdaten eines Unternehmens enthalten soll. Zudem ist damit zu rechnen, daß die Wirtschaftsidentifikationsnummer gemeinnütziger Organisationen gleichsam in das Zuwendungsempfängerregister aufgenommen wird.

## III.

Gar nicht so schlecht für den Herbst: „Hinter eines Baumes Rinde wohnt die Made mit dem Kinde. Sie ist Witwe, denn der Gatte, den sie hatte, fiel vom Blatte. Diente so auf diese Weise einer Ameise als Speise. (...)“

In memoriam *Heinz Erhardt*, 1909 – 1979.

Einen schönen Herbst wünscht

Ihr

Jürgen Wagner, LL. M.

Red. steueranwaltsmagazin

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

## Redaktion

**Dr. Jörg Stalleiken**, Rechtsanwalt, Steuerberater, Bonn (JS)  
*joerg.stalleiken@fgs.de*

**Jürgen Wagner**, LL.M., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht, Konstanz/Zürich (JW)  
*wagner@wagner-vereinsrecht.com*

Die 139. Ausgabe des steueranwaltsmagazin erscheint am 15. Dezember 2024.

## Mitschreibende dieser Ausgabe:

*Rainer Biesgen* und *Volodymyr Izrailevych*, *Stefanie Latrovalis* und *Matthias Link*, *Matthias Söffing*, alle Rechtsanwälte in Düsseldorf; *Martin Wulf*, Rechtsanwalt in Berlin; *Katharina Rogge*, Rechtsanwältin in Essen; *Bettina Spilker*, Rechtsanwältin in München; *John Paul Fürus*, Rechtsanwalt, und *Martin Bakardjiev*, wissenschaftlicher Mitarbeiter in Hamburg.

## Fachbeirat

### Allgemeines Steuerrecht

RA/StB/FAHGR **Andreas Jahn**, Meyer-Köring, Bonn; RA/FAStR **Malte Norstedt**, Dinkgraevé Norstedt Krämer, München; RA/FAStR **Dr. Frank Rozanski**, Hannover; RA/FAStR/StB **Katharina Rogge**, Essen; RA/StB **Dr. Jörg Stalleiken**, Flick Gocke Schaumburg, Bonn/Frankfurt/Berlin; RA **Dr. Martin Geraats**, Meyer-Köring, Bonn; RA/FAStR **Dr. Matthias Söffing**, S & P Söffing, Rechtsanwaltsgesellschaft mbH, Düsseldorf/ München/ Zürich/Paris; RA/FA Erbrecht/FAStR **Dr. Michael Holtz**, Flick Gocke Schaumburg, Bonn

### Internationales Steuerrecht

RA/StB **Dr. Mathias Link**, PwC, Düsseldorf; RA/FAStR **Sabine Unkelbach-Tomczak**, LSV Rechtsanwalts GmbH, Frankfurt

### Steuerstrafrecht

RA/FAStR **Dr. Rainer Spatscheck**, Kantenwein Zimmermann Spatscheck & Partner, München; RA/Dipl. Fw. **Rainer Biesgen**, Wessing Rechtsanwälte, Düsseldorf

### Europarecht

RA/FAStR **Prof. Dr. Klaus von Brocke**, Weissach; RA/FAStR **Dr. Michael Pott**, Sernetz Schäfer, Düsseldorf; RA/StB/FAStR **Prof. Dr. Thomas Zacher**, Zacher & Partner, Köln

### Impressum

Herausgeber: ARGE Steuerrecht im DAV, Littenstraße 11, 10179 Berlin, Telefon 0 30/72 61 52-0;

Verlag: Richard Boorberg Verlag GmbH & Co KG, Scharnstraße 2, 70563 Stuttgart; Tel: 0711/7385-0; Fax: 0711/7385-500, [www.boorberg.de](http://www.boorberg.de)

Layout und Satz: Reemers Publishing Services GmbH, 47799 Krefeld

Druck: C. Maurer GmbH & Co. KG, Schubartstraße 21, 73303 Geislingen/Steige

Anzeigenverwaltung: Verlag

Anzeigenpreisliste: Nr. 6 vom 01.01.2023

Alle Urheber-, Nutzungsrechte und Verlagsrechte vorbehalten.

Die Zeitschrift erscheint sechs Mal im Jahr. Der Bezugspreis ist im Mitgliedsbeitrag enthalten. Für Nichtmitglieder der Arbeitsgemeinschaft im DAV beträgt der Bezugspreis 176,40 EUR inkl. Versandkosten jährlich.

ISSN 1615-5610

# Topaktuelle Erläuterungen.



Rechtsstand: 1.1.2025

von Dr. Jörg Grune, Rechtsanwalt/  
Steuerberater, Hamburg und Münster,  
und Professor Dipl.-Kaufmann  
Rolf-Rüdiger Radeisen, Steuerberater,  
hrsg. vom Steuerberaterverband  
Niedersachsen · Sachsen-Anhalt e.V.  
2025, ca. 1458 Seiten, DIN A4, 2 Bände,  
ca. € 119,-

ISBN 978-3-415-07694-5

Das Praxiswerk »Umsatzsteuer 2025« enthält die wichtigsten Materialien für die Bearbeitung umsatzsteuerlicher Fragen:

- UStG und UStDV mit Rechtsstand 1.1.2025
- Umsatzsteuer-Anwendungserlass in konsolidierter Fassung mit Rechtsstand 1.1.2025 mit optischen Hervorhebungen der Änderungen in 2024
- Kommentierende Hinweise der Autoren zu den Änderungen des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses bis einschließlich 1.1.2025
- Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie mit Rechtsstand 1.1.2025
- Durchführungsverordnung zur Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie mit Rechtsstand 1.1.2025
- Weitere gesetzliche Änderungen/Neuerungen
- Aktuelles aus Rechtsprechung und Finanzverwaltung
- Hinweise auf anhängige Verfahren (Vorabentscheidungsersuchen) beim EuGH und BFH

Im Laufe des Jahres 2024 hat es im Bereich der Umsatzsteuer wieder viele praxisrelevante Änderungen gegeben. Darüber hinaus treten zum 1.1.2025 wichtige gesetzliche Neuerungen in Kraft. Der aktuelle Leitfaden geht auf alle Änderungen mit praxisorientierten Gestaltungsmöglichkeiten ein.

Die jeweiligen Abschnitte des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses haben die Verfasser um grau hinterlegte und damit deutlich von den amtlichen Texten abgesetzte Anmerkungen ergänzt.

WWW.BOORBERG.DE

 BOORBERG

RICHARD BOORBERG VERLAG BESTELLUNG@BOORBERG.DE TEL 07 11/73 85-343 FAX 07 11/73 85-100

SC1024

## Berufsrechtliche Folgen bei Steuerdelikten von Rechtsanwälten, Steuerberatern und Wirtschaftsprüfern

Rainer Biesgen, Rechtsanwalt und Dipl. Finanzwirt,  
und Dr. Volodymyr Izrailevych, Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht, Wessing & Partner, Düsseldorf\*

Berufsrechtliche „Nebenfolgen“ einer Steuerstraftat oder Steuerordnungswidrigkeit können Angehörige steuer- und rechtsberatender Berufe in manchen Fällen empfindlicher treffen als die eigentliche strafrechtliche Sanktion. Der folgende Beitrag gibt einen Überblick über mögliche berufsrechtliche Folgen steuerlicher Verfehlungen für Rechtsanwälte, Steuerberater und Wirtschaftsprüfer.

### I. Strafrechtliche Sanktionen

#### 1. Strafergerichtliches Berufsverbot, § 70 StGB

Gem. § 70 Abs. 1 StGB kann ein Gericht als strafrechtliche Maßregel ein Berufsverbot anordnen. Durch die Anordnung eines Berufsverbots soll die Allgemeinheit vor weiterer Gefährdung durch den Berufsangehörigen geschützt werden.<sup>1</sup> Strafrechtliche Berufsverbote werden selten verhängt.<sup>2</sup>

Ein Berufsverbot setzt voraus, daß der Täter wegen einer Straftat verurteilt wird. Eine Steuerhinterziehung (§ 370 AO) fällt als Steuerstraftat darunter, eine leichtfertige Steuerverkürzung (§ 378 AO) genügt als Ordnungswidrigkeit nicht. Eine wirksame Selbstanzeige nach §§ 371, 398 a AO oder ein wirksamer Rücktritt vom Versuch (§ 24 StGB) schließen eine Verurteilung aus und schützen damit vor einem strafrechtlichen Berufsverbot.

Die (Steuer-)Straftat muß entweder unter Mißbrauch des Berufs oder Gewerbes (Alt. 1) oder unter grober Verletzung der mit ihnen verbundenen Pflichten (Alt. 2) begangen worden sein. Bei Angehörigen von rechts- bzw. steuerberatenden Berufen können drei Konstellationen unterschieden werden:

- (1) Die Beteiligung an der Hinterziehung von Steuern eines Mandanten stellt eine taugliche Anlaßtat für ein Berufsverbot dar.<sup>3</sup>
- (2) Die Hinterziehung von Steuern aus der eigenen beruflichen Tätigkeit (Ertrag- und Umsatzsteuern, Lohnsteuer für Arbeitnehmer etc.) soll jedenfalls bei Angehörigen rechts- und steuerberatender Berufe eine Verletzung von Berufspflichten darstellen.<sup>4</sup> Die Frage ist gerichtlich nicht abschließend geklärt.<sup>5</sup> Der BGH hat für den Fall eines Nichtberufsangehörigen (Bauunternehmer) eine Verletzung von Berufspflichten bejaht, wenn die Steuerhinterziehung mit schwerwiegenden Verletzungen der Buch-

führungs- und Aufzeichnungspflichten einhergeht.<sup>6</sup> Ein Mißbrauch des Berufs liege jedenfalls vor, wenn die unternehmerische Tätigkeit auf die systematische Hinterziehung von Steuern angelegt sei und die Steuerhinterziehung in einem großen Umfang über einen längeren Zeitraum zum betrieblichen Kalkulationsfaktor werde.<sup>7</sup>

- (3) Hinterzieht der Berufsangehörige Steuern, die nicht aus seiner beruflichen Tätigkeit stammen, indem er z.B. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung oder Kapitalerträge nicht erklärt, scheidet ein Berufsverbot aus.<sup>8</sup>

Als spezialpräventive Maßregel darf ein Berufsverbot nur verhängt werden, wenn nach der Gesamtwürdigung die Wahrscheinlichkeit besteht, daß der Täter in Zukunft ähnliche erhebliche Rechtsverletzungen begehen wird. Bei Ersttätern sind an die Annahme der Gefährlichkeit besonders strenge Anforderungen zu stellen.<sup>9</sup> Die Möglichkeit, daß ein Berufsträger in einem berufsgerichtlichen bzw. berufsaufsichtlichen Verfahren von der weiteren Tätigkeit als Steuerberater, Rechtsanwalt oder Wirtschaftsprüfer ausgeschlossen wird, steht der Anordnung eines strafrechtlichen Berufsver-

\* Rainer Biesgen ist als Partner und Dr. Volodymyr Izrailevych als Rechtsanwalt bei Wessing & Partner Rechtsanwälte mbB tätig.

1 Vgl. BGH 12.05.1975 – AnwSt (R) 8/74, NJW 1975, 1712.

2 Insgesamt 165 Berufsverbote im Jahr 2021, siehe BMJ, Strafverfolgungsstatistik 2021. Berufsverbote wegen Steuerstraftaten werden nicht gesondert erfaßt. Von 98 Berufsverboten wegen Straftaten aus dem Nebenstrafrecht (einschl. Abgabenordnung) wurden 92 wegen Straftaten nach dem BtMG verhängt; zum Anstieg gegenüber den Vorjahren Waßmer in Graf/Jäger/Wittig, § 70 StGB Rn. 5.

3 BGH 20.02.2001 – 5 StR 544/00, BeckRS 2001, 2962; LG Duisburg 28.11.1985 – XVII Kls 5 Js 310/81-16/83.

4 Fischer, StGB, § 70 Rn. 7 (zu einem Steuerberater); Müller/Rothhöft, StBp 2020, 231, 232; a.A. Bilsdorfer/Kaufmann, DStR 2021, 1250, 1253.

5 Bejahend BGH 27.08.1979 – StBSt(R) 7/79, NJW 1980, 714 (zum Berufsrecht); einschränkend BGH 12.09.1994 – 5 StR 487/94 zu einem Bauunternehmer, NSTZ 1995, 124; abl. für nicht steuer- und rechtsberatende Berufe OLG Karlsruhe 08.12.1994 – 2 Ws 219/94, NSTZ 1995, 291; LG Kleve 22.12.2017 – 190 Kls, 203 Js 445/14 – 4/16, BeckRS 2017, 51346.

6 BGH 12.09.1994 – 5 StR 487/94, NSTZ 1995, 124.

7 BGH ebda.

8 Schauf in Kohlmann, § 371 AO Rn. 1128/26; Schüttrumpf/Würfel in Müller/Schlotthauer/Knauer, MAH Strafverteidigung, § 39 Rn. 242.

9 BGH 26.03.2024 – 4 StR 416/23, NSTZ-RR 2024, 205 (zu einem Arzt).

bots nicht entgegen.<sup>10</sup> Drohende berufsgerichtliche Sanktionen in Folge der strafrechtlichen Verurteilung haben aber Einfluß auf die Strafzumessung. Sie sind jedenfalls dann als bestimmender Strafzumessungsgrund zu berücksichtigen, wenn der Täter durch sie seine berufliche oder wirtschaftliche Basis verliert.<sup>11</sup>

Die Mindestfrist eines Berufsverbots beträgt ein Jahr, die Höchstfrist fünf Jahre. Bei schwerster Berufskriminalität kommt ein lebenslanges Berufsverbot in Betracht. Das Verbot kann auf einzelne Aspekte der beruflichen Tätigkeit beschränkt werden, z.B. auf die selbständige Tätigkeit oder bei Rechtsanwälten und Wirtschaftsprüfern auf die steuerliche Beratung.<sup>12</sup>

Die Auswertung der wenigen veröffentlichten Gerichtsentscheidungen zeigt, daß Gerichte dazu tendieren, bei einer Verurteilung wegen Steuerhinterziehung zu einer nicht mehr bewährungsfähigen Freiheitsstrafe von mehr als zwei Jahren ein (befristetes) Berufsverbot anzuordnen.<sup>13</sup>

## 2. Verlust der Amtsfähigkeit § 375 Abs. 1 AO, § 45 Abs. 2 StGB

Wird jemand wegen Steuerhinterziehung zu einer Freiheitsstrafe von mindestens einem Jahr verurteilt, kann das Gericht nach seinem Ermessen dem Täter als Nebenstrafe die Fähigkeit aberkennen, öffentliche Ämter zu bekleiden. Die Aberkennung der Amtsfähigkeit trifft einen Berufsangehörigen deshalb schwer, weil sie zum Widerruf der Zulassung zur Rechtsanwaltschaft bzw. der Bestellung zum Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer durch die Berufskammer führt (§ 14 Abs. 2 Nr. 2 BRAO; § 46 Abs. 2 Nr. 2 StBerG; § 20 Abs. 2 Nr. 2 WPO). Die Nebenstrafe wird sehr selten verhängt (kein Fall im Jahr 2021).<sup>14</sup>

## II. Berufsrechtliche Sanktionen

### 1. Abgrenzung zwischen inner- und außerberuflichen Verstößen

Die Berufsordnungen unterscheiden zwischen der Sanktionierung inner- und außerberuflicher Verstöße. Gegen einen Berufsträger, der schuldhaft Berufspflichten verletzt, wird eine berufsgerichtliche bzw. berufsaufsichtliche Maßnahme verhängt (§ 113 Abs. 1 BRAO, § 89 Abs. 1 StBerG, § 67 Abs. 1 WPO). Außerberufliches Verhalten wird nur unter den zusätzlichen Voraussetzungen der §§ 89 Abs. 2 StBerG, 67 Abs. 2 WPO bzw. 113 Abs. 2 BRAO sanktioniert. Die Abgrenzung richtet sich nach der materiellen Berufsbezogenheit des Verhaltens.<sup>15</sup> Wie oben kann zwischen steuerlichen Verfehlungen mit Mandatsbezug, in eigenen beruflichen Angelegenheiten und „als Privatmann“ differenziert werden.

Eine Verletzung steuerlicher Pflichten mit Mandatsbezug stellt ein innerberufliches Verhalten dar.<sup>16</sup> Das Gleiche soll gelten, wenn der Berufsangehörige steuerliche Pflichten ver-

letzt, „die ihn als solchen treffen und auf beruflichen Vorgängen beruhen“.<sup>17</sup> Dies ist der Fall, wenn der Berufsangehörige Lohn-, Ertrag- oder Umsatzsteuer aus der beruflichen Tätigkeit (auch als Geschäftsführer einer Berufsausübungsgesellschaft) verkürzt.<sup>18</sup> Das innerberufliche Verhalten muß nicht straf- oder bußgeldbewehrt sein. Jede schuldhaft Verletzung berufsbezogener steuerlicher Pflichten stellt zugleich eine Verletzung der Pflicht zur gewissenhaften Ausübung des Berufs dar (§ 57 Abs. 1 S. 1 StBerG, § 43 Abs. 1 S. 1 BRAO, § 43 Abs. 1 S. 1 WPO).<sup>19</sup> Damit kann auch ein fahrlässiger Verstoß gegen steuerliche Vorschriften sanktioniert werden. Erfasst ist danach grundsätzlich bereits die fahrlässige pflichtwidrige Nichtabgabe von Steuererklärungen, unabhängig davon, ob dadurch eine Steuerverkürzung bewirkt wird.

Verkürzt der Berufsangehörige Steuern, die nicht auf beruflichen Vorgängen beruhen, handelt es sich richtigerweise um ein außerberufliches Verhalten.<sup>20</sup> Der Berufsangehörige verhält sich damit zwar in der Regel berufsunwürdig (siehe z.B. § 43 Abs. 2 S. 1 Alt. 2 BRAO), das außerberufliche Verhalten kann bei Rechtsanwälten und Steuerberatern jedoch nur dann geahndet werden, wenn es entweder eine rechtswidrige Tat i.S.d. § 11 Abs. 1 Nr. 5 StGB<sup>21</sup> (also eine Straftat) oder eine mit Geldbuße bedrohte Handlung i.S.d. § 1 Abs. 2 OWiG darstellt (§ 113 Abs. 2 BRAO, § 89 Abs. 2 StBerG). Dies trifft auf eine Steuerhinterziehung (§ 370 AO) und eine leichtfertige Steuerverkürzung (§ 378 AO) zu, nicht jedoch auf die einfach fahrlässige Verletzung von steuerlichen Pflichten, da diese weder eine Straftat noch eine Ordnungs-

10 Waßmer in Graf/Jäger/Wittig, § 70 StGB Rn. 43.

11 BGH 08.03.2022 – 3 StR 398/21, NStZ-RR 2022, 133.

12 Fischer, StGB, § 70 Rn. 12 f. mit Beispielen; gegen eine Trennbarkeit innerhalb der steuerlichen Beratung für einen Berufsausschluß nach § 90 StBerG, BGH 12.03.1984 – StbSt (R) 5/83, NJW 1985, 275.

13 Vgl. z.B. BGH 27.07.2016 – 1 StR 256/16, NZWiSt 2017, 39 (1 J. 10 M., kein Berufsverbot); LG Bochum 05.06.2006 – 10 Kls 35 Js 129/04 (4 J. wg. Steuerhinterziehung, Untreue u.a., kein Berufsverbot, da Wiederzulassung ausgeschlossen); BGH 20.02.2001 – 5 StR 544/00, NStZ 2001, 380 (2 J. 9 M., zweijähriges Berufsverbot); BGH 16.05.1984 – 2 StR 525/83, NStZ 1984, 510 (2 J. 3 M., Berufsverbot); siehe auch AGH Celle 09.03.2015 – AGH 17/14 (I 8).

14 BMJ, Strafverfolgungsstatistik 2021.

15 BGH 16.10.1978 – AnwSt (R) 6/78, NJW 1979, 556; BGH 27.08.1979 – StbSt (R) 7/79, NJW 1980, 714; KG Berlin 07.02.2001 – 1 WiO 4/00, NJW-RR 2002, 1350.

16 BGH 11.12.2015 – StbSt (R) 1/15, NZWiSt 2017, 107; LG Münster 24.11.2006 – 7a StL 7/06, BeckRS 2007, 15633.

17 BGH 27.08.1979 – StbSt (R) 7/79, NJW 1980, 714; BGH 15.12.1986 – StbSt (R) 5/86, NJW 1987, 2752.

18 BGH a.a.O.; LG Nürnberg-Fürth 07.02.2024 – 18 StL 4/23, BeckRS 2024, 2632; KG Berlin 25.11.1998 – 1 StO 2/98, BeckRS 2014, 1908.

19 LG Nürnberg-Fürth 07.02.2024 – 18 StL 4/23, BeckRS 2024, 2632; LG Berlin 17.02.2006 – WiL 12/05 (juris); LG Münster 24.11.2006 – 7a StL 7/06, BeckRS 2007, 15653; OLG Düsseldorf 13.01.2015 – VIII-1 StO 1/14; KG Berlin 25.11.1998 – 1 StO 2/98, BeckRS 2014, 1908.

20 So auch LG Potsdam 06.10.2008 – 31 StL 1/08, DStRE 2010, 55; a.A. LG Nürnberg-Fürth 07.02.2024 – 18 StL 4/23, BeckRS 2024, 2632; LG Frankfurt 07.12.2018 – 5/35 StL 8/18 (juris).

21 Reelsen in Weyland, § 113 BRAO Rn. 13.

widrigkeit darstellt.<sup>22</sup> § 67 Abs. 2 WPO enthält keine entsprechende Einschränkung.

Zusätzlich muß die außerberufliche Tat „nach den Umständen des Einzelfalls in besonderem Maß“ geeignet sein, Achtung und Vertrauen in einer für die Ausübung der Berufstätigkeit „bedeutsamen Weise“ zu beeinträchtigen. Die pflichtwidrige Handlung muß geeignet sein, zu bewirken, daß Ratsuchende, gerade bezogen auf die Berufstätigkeit des Betroffenen, Zweifel an dessen Achtungs- und Vertrauenswürdigkeit bekommen können.<sup>23</sup> Bei Steuerberatern und Wirtschaftsprüfern genügt auch die Beeinträchtigung des Ansehens des Berufs (§ 89 Abs. 2 StBerG, § 67 Abs. 2 WPO). Maßgeblich sind insbesondere die Begehungsweise, die Schwere und die Zahl der Verstöße sowie die Nähe zum Aufgabenfeld des Berufsangehörigen. Die Voraussetzungen werden bei einer außerberuflich begangenen Steuerhinterziehung, insbesondere durch unrichtige Angaben, in der Regel als gegeben angesehen. Gerade von einem Organ der Rechtspflege kann zulässigerweise erwartet werden, daß es im Umgang mit Behörden wahrheitsgetreu handelt.<sup>24</sup> Dagegen wird man bei einer einmaligen leichtfertigen Verkürzung privater Steuern eine Eignung zu einer bedeutsamen Achtungs- und Vertrauensbeeinträchtigung in aller Regel nicht annehmen können.<sup>25</sup>

## 2. Beruflicher Überhang

Ist gegen den Berufsangehörigen eine Strafe oder Geldbuße verhängt worden, kommt eine berufsaufsichtliche (WPO) bzw. berufsgerichtliche Ahndung wegen desselben Sachverhalts nur in Betracht, wenn sie zusätzlich erforderlich ist, um den Berufsangehörigen zur Erfüllung seiner Pflichten anzuhalten (sog. beruflicher Überhang, § 115 b S. 1 Nr. 1 u. S. 2 BRAO, § 92 S. 1 Nr. 1 u. S. 2 StBerG, § 69 a Abs. 1 S. 1 Nr. 1 u. S. 2 WPO). Die Vorschriften gelten nach dem jeweiligen S. 3 nicht für die Verhängung eines Vertretungs- oder Berufsverbots bzw. den Ausschluß aus dem Berufsstand.

Nach der Rechtsprechung des BVerwG zur parallelen Vorschrift im Beamtenrecht ist die zusätzliche Ahndung nur zulässig, wenn nach individueller Prüfung des Einzelfalls konkrete Umstände für eine Wiederholungsgefahr bestehen.<sup>26</sup> Allgemeine Zumessungserwägungen genügten nicht.<sup>27</sup> Ein Teil der Rechtsprechung zu den vorgenannten berufsrechtlichen Normen folgt hingegen einer typisierenden Betrachtungsweise<sup>28</sup> und hält eine zusätzliche Ahndung bei schwerwiegenden Verstößen, insbesondere gegen Pflichten, die zum Kernbereich der beruflichen Tätigkeit gehören, „regelmäßig“ für notwendig. Dies wurde angenommen für die Veruntreuung von Mandantengeldern,<sup>29</sup> Verstöße gegen die anwaltliche Wahrheitspflicht,<sup>30</sup> Steuerdelikte eines Steuerberaters im beruflichen Bereich (auch in Bezug auf Steuern aus eigener beruflicher Tätigkeit),<sup>31</sup> nicht jedoch für eine durch einen Rechtsanwalt begangene (Lohn-)Steuergefährdung als Ordnungswidrigkeit.<sup>32</sup> Soweit sich die Ausführungen nicht in der Wiederholung des Gesetzeswortlauts erschöpfen, wird darauf

abgestellt, wie schwer die Verletzung wiegt, ob es sich um einen Wiederholungsverstoß handelt, ob die Stellung als Organ der Rechtspflege im Rahmen der Strafzumessung berücksichtigt worden ist,<sup>33</sup> der Berufsangehörige sein Verhalten verständlich machen kann<sup>34</sup> und wie er sich nach der strafrechtlichen Verurteilung verhalten hat.<sup>35</sup>

Nach § 115 b S. 2 BRAO und § 69 a Abs. 1 S. 2 WPO i.d.F. des BRAORefG<sup>36</sup> kommt es nicht mehr darauf an, daß die berufsrechtliche Ahndung auch zur Wahrung des Ansehens des Berufsstands erforderlich ist. In der Parallelvorschrift im Steuerberatungsgesetz wurde diese bislang kumulativ enthaltene Voraussetzung beibehalten und alternativ ausgestaltet („oder“ statt „und“). Die Norm des § 92 S. 2 StBerG n.F. läßt eine zusätzliche Ahndung nunmehr bereits dann zu, wenn sie erforderlich ist, um das Ansehen des Berufs zu wahren. Die Gesetzesbegründung legt ein Redaktionsversehen nahe: Die sprachliche Änderung in S. 2 soll derjenigen in § 115 b S. 2 BRAO entsprechen, hinsichtlich der Begründung wird auf die Ausführungen zu § 115 b S. 2 BRAO verwiesen.<sup>37</sup> Ob eine zur Einwirkung auf den Berufsangehörigen nicht mehr notwendige Sanktionierung mit dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz vereinbar ist, ist zumindest zweifelhaft. Nach der Rechtsprechung des BVerfG ist eine zusätzliche Disziplinarmaßnahme nach strafgerichtlicher Verurteilung nur dann verhältnismäßig, wenn sie erforderlich ist, um „die besondere Mißbilligung wegen der Verletzung der Berufspflicht zum Ausdruck zu bringen und mit dieser Reaktion einer Minderung des Ansehens“ des Berufsstandes entgegenzuwirken.<sup>38</sup> Das Landgericht Nürnberg-Fürth hält auf Grund des eindeutigen Wortlauts

22 A.A. Koslowski, § 89 StBerG Rn. 7.

23 Reelsen in Weyland, § 113 BRAO Rn. 19.

24 LG Nürnberg-Fürth 07.02.2024 – 18 StL 4/23, BeckRS 2024, 2632, das allerdings auch die Verkürzung privater Steuern als berufsbezogenes Verhalten ansieht; siehe auch LG Hannover 05.09.2016 – 44 StL 2 StV 36/15 (11/16), DStR 2017, 1407 (zu Steuerhinterziehung und Subventionsbetrug); Koslowski, § 89 StBerG Rn. 9.

25 So Reelsen in Weyand, § 113 BRAO Rn. 20, selbst für eine einmalige fahrlässig begangene Straftat.

26 BVerwG 23.02.2005 – 1 D 13.04, NVWZ-RR 2006, 53.

27 BVerwG 03.03.1978 – I D 57.77, BVerwGE 63, 18.

28 So ausdrücklich AGH Hamm 05.03.2021 – 2 AGH 5/20, BeckRS 2021, 8262.

29 OLG Koblenz 29.07.2009 – 2 StO 1/09, Beck RS 2010, 11873.

30 AGH Hamm 05.03.2021 – 2 AGH 5/20, BeckRS 2021, 8262 (üble Nachrede in Bezug auf die Tätigkeit eines Richters).

31 KG Berlin 25.11.1998 – 1 StO 2/98, BeckRS 2014, 1908; OLG München 19.06.2008 – 2 StO 2/2008, DStRE 2009, 83; OLG Düsseldorf 13.01.2015 – VIII-1 StO 1/14, BeckRS 2015, 9259.

32 AnwG Berlin 30.07.1997 – 2 AnwG 17/96 (juris).

33 AGH Hamm 14.08.2015 – 2 AGH 20/14, BeckRS 2015, 16691.

34 EGH Berlin 13.01.1993 – II EGH 12/92.

35 AGH Celle 25.01.2016 – AGH 11/15 (I 14), NJOZ 2014, 1045 (weitere Rechtfertigung seines Handelns nach Tatbegehung).

36 BGBl. 2021 I S. 2363.

37 BT-Drs. 19/27670, S. 299.

eine Sanktionierung auch allein zur Wahrung des Ansehens des Berufsstandes für zulässig. Im Fall der Begehung von Steuerstraftaten durch einen Steuerberater sei – unabhängig von der Frage, ob diese den privaten oder unternehmerischen Bereich betreffen – „regelmäßig“ eine berufsgerichtliche Maßnahme zusätzlich erforderlich, um das Ansehen des Berufes zu wahren. Einen solchen Pflichtenverstoß ohne berufsrechtliche Folgen hinzunehmen, würde in der Öffentlichkeit auf Unverständnis stoßen.<sup>39</sup>

### 3. Sanktionen

Die Berufsordnungen sehen ein nach ihrer Schwere abgestuftes Sanktionsinstrumentarium vor (§§ 74, 114 BRAO, §§ 81, 90 StBerG, § 68 Abs. 1 WPO<sup>40</sup>):

- Rüge durch den Vorstand,
- Warnung und Verweis (nur bei Rechtsanwälten und Steuerberatern),
- Geldbuße bis zu 50.000 Euro (bei Rechtsanwälten und Steuerberatern) bzw. bis zu 500.000 Euro (bei Wirtschaftsprüfern),
- Verbot, auf bestimmten Rechts- bzw. Tätigkeitsgebieten für die Dauer von einem Jahr bis zu fünf Jahren tätig zu werden (bei Rechtsanwälten und Wirtschaftsprüfern),
- Berufsverbot für die Dauer von einem Jahr bis zu fünf Jahren (nur Steuerberater und Wirtschaftsprüfer) und
- Ausschließung aus dem Beruf.

### 4. Überblick über Sanktionen gegen Berufsangehörige

Die veröffentlichten Entscheidungen zu steuerlichen Verfehlungen von Berufsträgern betreffen ganz überwiegend Steuerberater. Da sich die Pflichtenbindungen bei Rechtsanwälten und Steuerberatern sowie im Kontext der steuerlichen Beratung auch bei Wirtschaftsprüfern (siehe § 2 Abs. 2 WPO) weitgehend decken,<sup>41</sup> kann die Judikatur auch insofern eine Orientierungshilfe bieten. Nachfolgend sind beispielhaft einige veröffentlichte Entscheidungen zu berufsrechtlichen Sanktionen wegen Verstößen gegen steuerliche Pflichten aufgeführt: (siehe Tabelle auf S. 143)

### 5. Auswirkungen einer Selbstanzeige auf die berufsrechtliche Sanktionierung

Eine Selbstanzeige schließt als persönlicher Strafaufhebungsgrund bzw. als Strafverfolgungshindernis (in den Fällen des § 398 a AO) eine berufsrechtliche Sanktionierung nicht aus.<sup>42</sup> Ein innerberuflicher Verstoß gegen Berufspflichten kann unabhängig davon geahndet werden, ob er zugleich eine Straftat oder Ordnungswidrigkeit darstellt. Außerberufliche Verstöße müssen lediglich den objektiven und subjektiven Tatbestand einer Straftat oder Ordnungswidrigkeit erfüllen (siehe oben). Schließlich stehen auch § 118 Abs. 2 BRAO bzw. 109 Abs. 2 StBerG einer berufsgerichtlichen Ahndung nicht entgegen. Die Vorschriften schränken die berufsrechtliche Ahndung

nur im Falle eines gerichtlichen Freispruches ein. Kein Freispruch in diesem Sinne soll im Rahmen einer einschränkenden Auslegung des Wortlautes vorliegen, wenn der Täter nach Eröffnung des Hauptverfahrens infolge der wirksamen Selbstanzeige freigesprochen wird (§§ 371, 378 AO) oder gem. § 398 a AO ein Einstellungsurteil ergeht.<sup>43</sup> Auch die Einstellung des Ermittlungsverfahrens durch die Staatsanwaltschaft entfaltet keine Sperrwirkung (§ 170 Abs. 2 StPO).<sup>44</sup>

Bei einem außerberuflichen Verhalten kann eine durch die Selbstanzeige erfolgte Rückkehr zur Steuerehrlichkeit im Rahmen der Prüfung der Sanktionswürdigkeit des Verhaltens relevant werden. Ferner kann eine Selbstanzeige dazu führen, daß das berufsaufsichtliche Verfahren aus Opportunitätsgründen z.B. nach Zahlung einer Geldauflage eingestellt wird (§ 116 Abs. 1 S. 2 BRAO, § 153 Abs. 1 StBerG; § 127 WPO jeweils i.V.m. § 153 a StPO).<sup>45</sup> Ansonsten erfolgt eine Berücksichtigung im Rahmen der Zumessung.<sup>46</sup> Eine Selbstanzeige stellt nach der Rechtsprechung einen besonderen Umstand dar, der selbst bei schwersten beruflichen Verfehlungen dazu führen kann, daß von der Ausschließung aus dem Beruf abgesehen wird.<sup>47</sup>

## III. Maßnahmen gegen Berufsausübungsgesellschaften

Nach § 30 Abs. 1 OWiG kann gegen eine Berufsausübungsgesellschaft – wie gegen jede andere juristische Person oder Personenvereinigung – eine sog. Verbandsgeldbuße festgesetzt werden, wenn jemand als Leitungsperson des Verbands eine Straftat oder Ordnungswidrigkeit begangen hat

38 Vgl. BVerfG 29.10.1969 – 2 BvR 545/68, BVerfGE 27, 180 unter A 2. Zu den beiden Voraussetzungen *Reitermann*, Der Berufsrechtliche Überhang, S. 108 ff.

39 LG Nürnberg-Fürth 07.02.2024 – 18 StL 4/23, BeckRS 2024, 2632; LG Nürnberg-Fürth 22.02.2024 – 18 StL 6/23, BeckRS 2024, 3526 (für einen GwG-Verstoß durch einen Steuerberater).

40 § 68 Abs. 1 WPO sieht zwei weitere berufsaufsichtliche Maßnahmen vor: das Verbot der Tätigkeit bei Unternehmen von öffentlichem Interesse (Nr. 4) sowie die Feststellung, daß der Bestätigungsvermerk nicht den geltenden Anforderungen entspricht (Nr. 7).

41 Vgl. BGH 06.08.1993 – StbSt (R) 1/93, NJW 1994, 206 (zu Steuerberatern und Rechtsanwälten).

42 LG Frankfurt 17.06.2011 – 5/35 StL 7/11, DStRE 2012, 1104; LG Frankfurt 07.12.2018 – 5/35 StL 8/18, DStRE 2019, 1432; OLG München 18.07.2014 – 2 StO 1/14 (juris); LStN v. 30.05.2023, S 0824-30-Z 104, FMNR202301103/04/05 Tz. 2.2.4.

43 Vgl. BVerwG 06.06.2000 – 1 D 66.988 DG, NJW 2001, 1151 zu dem gleichlautenden § 17 Abs. 5 BDO a.F.; siehe auch *Wessing*, **steuer-anwaltsmagazin** 2010, 99, 105 f.; *Erb*, PStR 2008, 17 ff.; *Schauf* in *Kohlmann* § 370 AO Rn. 1190.

44 *Tittmann/Thole* in *Henssler/Prütting*, § 118 BRAO Rn. 14 sowie LG Frankfurt v. 07.12.2018 (Fn. 43).

45 So z.B. in dem Fall, der LG Nürnberg-Fürth 22.02.2024 – 18 StL 6/23, BeckRS 2024, 3526 zugrunde lag (bei Selbstanzeige wegen Verkürzung von 5.604 Euro).

46 LG Frankfurt 07.12.2018 – 5/35 StL 8/18, DStRE 2019, 1432; 17.06.2011 – 5/35 StL 7/11, DStRE 2012, 1104; 11.12.2009 – 5/35 StL 7/09, DStRE 2011, 715; OLG München 18.07.2014 – 2 StO 1/14 (juris).

47 Vgl. BGH 26.11.2012 – AnwSt (R) 6/12, BeckRS 2013, 679 (zum Betrug); AGH Hamm 02.12.2022 – 2 AGH 2/22 (zur Untreue).



Nichtabgabe eigener Steuererklärungen für 4 Jahre, Steuerrückstand von ca. 40.000 Euro (LG Hannover 16.04.2018 – 44 StL 2 StV 31/17, DStRE 2020, 192)	Geldbuße v. 5.000 Euro <sup>48</sup>
Fahrlässige Nichtabgabe von LSt-Erklärungen für Mandanten (LG Frankfurt 19.08.2011 – 5/35 StL 8/11, juris)	Geldbuße v. 500 Euro
Hinterziehung privater ESt (357.000 Euro) auf ausl. Kapitaleinkünfte, Selbstanzeige (LG Frankfurt 07.12.2018 – 5/35 StL 8/18, DStRE 2019, 1432)	Geldbuße v. 8.000 Euro
Jahrelange Hinterziehung berufsbezogener Steuern durch nicht rechtzeitige Abgabe von Steuererklärungen bzw. durch unrichtige Angaben (ca. 150.000 Euro), 320 TS (LG Frankfurt 19.06.2018 – 5/35 StL 1/18, DStRE 2020, 126)	Geldbuße v. 10.000 Euro
Bedingt vorsätzliche Hinterziehung berufsbezogener eigener Steuern (289.000 Euro), Selbstanzeige (LG Frankfurt 17.06.2011 – 5/35 StL 7/11, DStRE 2012, 1104)	Geldbuße v. 2.000 Euro
Hinterziehung von USt als GF einer Steuerberatungsgesellschaft (über 1 Mio. Euro) durch nicht rechtzeitige Abgabe von Steuererklärungen für 8 Jahre, 11 M. Freiheitsstrafe auf Bewährung (LG Nürnberg-Fürth 07.02.2024 – 18 StL 4/23, BeckRS 2024, 2632)	Geldbuße v. 30.000 Euro
Hinterziehung von Steuern zu Gunsten eines Mandanten (ca. 350.000 Euro) und von berufsbezogenen eigenen Steuern, Selbstanzeige für Letzteres, 620 TS (LG Frankfurt 11.12.2009 – 5/35 StL 7/09, DStRE 2011, 715)	Geldbuße v. 20.000 Euro
Beihilfe zur Steuerhinterziehung des Mandanten (98.000 Euro), 160 TS (LG Koblenz 06.05.2014 – 10 StL 3/13, DStRE 2015, 448)	Geldbuße v. 6.000 Euro
Hinterziehung von Steuern zu Gunsten eines Mandanten und von berufsbezogener eigener ESt (insgesamt ca. 250.000 Euro), §§ 266 a, 267 StGB, umfassendes Geständnis, 1 J. 6 M. Freiheitsstrafe auf Bewährung u. 120 TS (LG Frankfurt 11.12.2009 – 5/35 StL 8/09, DStRE 2011, 727)	Geldbuße v. 18.000 Euro
Hinterziehung von Steuern zu Gunsten des Mandanten (ca. 11,6 Mio. Euro), 1 J. 6 M. Freiheitsstrafe auf Bewährung (LG Berlin 17.02.2006 – WiL 12/05)	Geldbuße v. 5.000 Euro
Hinterziehung von Steuern zu Gunsten mehrerer Mandanten für 8 Jahre (590.000 DM), 2 J. Freiheitsstrafe auf Bewährung (BGH 15.12.1997 – StbSt (R) 6/97, HFR 1998, 1025)	Geldbuße v. 10.000 DM
Beihilfe zur Hinterziehung von Steuern in 8 Fällen zugunsten von Mandanten (850.000 Euro), 1 J. 6 M. Freiheitsstrafe auf Bewährung (LG Nürnberg-Fürth 02.12.2016 – 1 StL 14/16, DStRE 2018, 127)	Berufsverbot (1 J.)
Nichtabgabe bzw. verspätete Abgabe eigener USt- und ESt-Erklärungen in 20 Fällen, Nichtabführung von Beiträgen zum Versorgungswerk, Nichterreichbarkeit für die Steuerberaterkammer (LG Potsdam 08.04.2014 – 31 StL 3/12, DStRE 2014, 1087)	Berufsverbot (1 J.)
Wiederholte Steuerhinterziehung zu eigenen Gunsten, mehrfach berufsrechtlich vorbelastet, bereits Androhung der Ausschließung vom Beruf in früherem Verfahren, keine Haftpflichtversicherung (LG Kiel 26.10.2009 – 29 StL 1/09, DStRE 2010, 774)	Berufsverbot (2 J.)
Untreue in Bezug auf Mandantengelder von 550.000 Euro (2 J. Freiheitsstrafe auf Bewährung), Hinterziehung von Steuern zu Gunsten eines Mandanten und zu eigenen Gunsten (200 TS), weitere Pflichtverletzungen (BGH 06.08.1993 – StbSt (R) 1/93, NJW 1994, 206)	Ausschließung aus dem Beruf
Hinterziehung eigener beruflicher Steuern; drei vorausgehende berufsgerichtliche Verfahren; viele schwere Pflichtverletzungen, Vollstreckungsmaßnahmen mit eidesstattlicher Versicherung und Haftbefehl (BGH 27.08.1979 – StbStR 7/79, NJW 1980, 714)	Ausschließung aus dem Beruf
Zwei Verurteilungen wegen Untreue (90 TS u. 1 J. 5 M. auf Bewährung, im zweiten Fall wg. 408.000 Euro) und Hinterziehung eigener beruflicher Steuern in 7 Fällen (ca. 328.000 Euro, 340 TS) (AGH Hamm 02.12.2022 – 2 AGH 2/22, NJOZ 2023, 825; BGH 22.08.2023 – AnwSt (R) 1/23, BeckRS 2023, 25931)	Ausschließung aus dem Beruf

<sup>48</sup> Die jeweiligen Geldbußen wurden stets mit einem Verweis verbunden.

und durch diese Tat Verbandspflichten verletzt worden sind oder der Verband bereichert worden ist oder werden sollte.

Steuerstraftaten und -ordnungswidrigkeiten, durch die die eigenen steuerlichen Pflichten des Verbands verletzt werden, stellen typische Anknüpfungstaten für eine Verbandsgeldbuße dar. Durch eine Tat, die fremde Steuern betrifft, können Verbandspflichten ebenfalls verletzt werden, wenn die Tat in unmittelbarem Zusammenhang mit der Verbandstätigkeit steht und sich daher als Realisierung verbandsspezifischer Gefahren darstellt.<sup>49</sup> Dies kann z.B. bei der Beteiligung eines Berufsangehörigen an der Hinterziehung von Steuern eines Mandanten der Fall sein.<sup>50</sup> Dagegen wird teilweise vorgebracht, daß eine berufsangehörige Leitungsperson im Rahmen der Mandatsbearbeitung nicht als Leitungsperson des Verbands handelt bzw. daß Verbandspflichten nicht betroffen sind, wenn der Berufsangehörige das Mandat eigenverantwortlich bearbeitet (§§ 57 Abs. 1, 60 StBerG, §§ 43, 44 WPO, § 1, 3 Abs. 1, 46 BRAO).<sup>51</sup> Wurde die zugrundeliegende Steuerstraftat- oder Steuerordnungswidrigkeit von einer Person unterhalb der Leitungsebene begangen, kann eine Verbandsgeldbuße auf die Verletzung der Aufsichtspflicht durch eine Leitungsperson gestützt werden (§ 30 i.V.m. § 130 OWiG).<sup>52</sup>

Eine wirksame Selbstanzeige durch alle tatbeteiligten (Leitungs-)Personen schließt die Festsetzung einer Geldbuße gegen das Unternehmen wegen einer Steuerhinterziehung oder wegen leichtfertiger Steuerverkürzung aus (§ 30 Abs. 4 S. 3 OWiG). Für den Fall einer Aufsichtspflichtverletzung (§ 130 OWiG) als Anknüpfungstat sollte jedenfalls im Rahmen des Opportunitätsprinzips von der Ahndung abgesehen werden.<sup>53</sup>

§ 113 Abs. 3 BRAO und § 89 Abs. 3 StBerG sehen einen ähnlichen Mechanismus für die Sanktionierung von zugelassenen Berufsausübungsgesellschaften vor: Abs. 3 Nr. 1 setzt jeweils voraus, daß eine Leitungsperson der Berufsausübungsgesellschaft schuldhaft gegen Berufspflichten verstößt.<sup>54</sup> Wird die Berufspflichtverletzung von einer Nichtleitungsperson in Wahrnehmung der Angelegenheiten der Berufsausübungsgesellschaft begangen, so ist nach Abs. 3 Nr. 2 eine berufsgerichtliche Maßnahme zu verhängen, wenn die Berufsausübungsgesellschaft durch angemessene organisatorische, personelle oder technische Maßnahmen die Berufspflichtverletzung hätte verhindern oder wesentlich erschweren können. Ein schuldhaftes Handeln der Nichtleitungsperson ist nicht erforderlich, der Verschuldensvorwurf knüpft an ein Organisationsverschulden des Verbands bzw. einer Leitungsperson an.<sup>55</sup>

Im Unterschied zu § 30 Abs. 1 OWiG muß die Anknüpfungstat nicht den Tatbestand einer Straftat oder Ordnungswidrigkeit erfüllen. Jede Verletzung von steuerlichen Pflichten mit Bezug zu einem Mandat oder zu beruflichen Steuern der Berufsausübungsgesellschaft kann Grundlage einer Sanktion sein. Dementsprechend steht eine Selbstanzeige einer Sanktionierung nicht entgegen. Außerberufliches Verhalten ist nicht erfaßt.<sup>56</sup>

In § 71 Abs. 2 WPO ist bereits mit dem APAREG<sup>57</sup> die Möglichkeit eingeführt worden, berufsaufsichtliche Maß-

nahmen gegen Wirtschaftsprüfergesellschaften bei Berufspflichtverletzungen zu verhängen. Der Kreis der (Leitungs-) Personen, deren Handeln der Gesellschaft zugerechnet wird, entspricht ebenfalls § 30 Abs. 1 OWiG. Zusätzlich werden die verantwortlichen Prüfungspartner nach § 43 Abs. 3 S. 3 und 4 WPO genannt. Erfaßt sind nur Berufspflichtverletzungen, welche die Durchführung einer gesetzlichen Abschlußprüfung betreffen.<sup>58</sup>

## IV. Mitteilungen

Ein System von Mitteilungspflichten sorgt dafür, daß Berufskammern Kenntnis über steuerliche Verfehlungen von Berufsangehörigen erlangen.

### 1. MiStra

Die Staatsanwaltschaft teilt in Strafverfahren gegen Berufsangehörige, wenn kein Haft- oder Untersuchungsbefehl erlassen oder vollzogen und kein vorläufiges Berufsverbot angeordnet wird, grundsätzlich erst die Erhebung der öffentlichen Klage mit (Nr. 23 Abs. 1, Nr. 24 Abs. 1 MiStra). Die Einleitung oder die Einstellung eines Verfahrens gegen einen Berufsangehörigen werden grundsätzlich nicht mitgeteilt.<sup>59</sup> Bei Rechtsanwälten wird die Rechtsanwaltskammer jedoch bereits über die Einleitung des Strafverfahrens informiert, wenn der Vorwurf zu einem Berufs- oder Vertretungsverbot führen kann (Nr. 23 Abs. 2 MiStra, siehe dazu oben I.1.).

In Strafverfahren gegen Steuerberater und Wirtschaftsprüfer darf eine Mitteilung nur unter der zusätzlichen Voraussetzung erfolgen, daß der Tatvorwurf auf eine Verletzung von Berufspflichten schließen läßt oder er in anderer Weise geeignet ist, Zweifel an der Eignung, Zuverlässigkeit oder Befähigung hervorzurufen (Nr. 24 Abs. 1 MiStra). Dies wird bei inner- und außerberuflich begangener Steuerhinterzie-

49 Hoffmann/Schimpl/Izrailevych, DB 2020, 2541; vgl. auch Meyberg in BeckOK-OWiG, 42. Ed. 01.04.2024, § 30 OWiG Rn. 82, welcher darauf abstellt, ob die steuerlichen Pflichten den Geschäfts- und Wirkungsbereich des Verbands betreffen.

50 Groß in Hüls/Reichling, § 378 AO Rn. 8; Eich, KÖSDI 2019 S. 21083, 21075.

51 Vgl. Schwerdtfeger/Solka, NZG 2023, 302, 305; Wegner, wistra 2016, 13; unklar Randt in Joecks/Jäger/Randt, 9. Aufl. 2022, AO § 378 Rn. 21.

52 Krenberger/Krumm in Krenberger/Krumm, § 30 OWiG Rn. 9.

53 Hoffmann/Schimpl/Izrailevych, DB 2020, 2541, 2543; siehe auch Reichling, NJW 2013, 2233, 2236, welcher §§ 370, 378 AO bereits nicht als Anknüpfungstat für § 130 OWiG ansieht.

54 BT-Drs. 19/27670, S. 206.

55 BT-Drs. 19/27670, S. 206.

56 Reelsen in Weyland, § 113 BRAO Rn. 64.

57 BGBl. I 2016, S. 518.

58 Schleip in Hense/Ulrich, WPO § 71 Rn. 14.

59 Eine Einstellung wird allerdings mitgeteilt, wenn vorher bereits eine Mitteilung über das Verfahren erfolgt ist.

hung häufig der Fall sein. Die Einleitung des Verfahrens wird anders als bei Rechtsanwälten auch in den in Nr. 23 Abs. 2 genannten Fällen (u.a. Berufsverbot) nicht mitgeteilt.

Die Mitteilungspflichten gelten auch für die Finanzbehörde, soweit sie das Ermittlungsverfahren selbständig führt (Nr. 137 Abs. 2 S. 2 AStBV (St) 2023/2024).

## 2. § 411 AO

In Bußgeldverfahren wegen Steuerordnungswidrigkeiten erfolgt eine Mitteilung an die Berufskammern im Rahmen der Anhörung vor Erlass eines Bußgeldbescheides nur für den Fall, daß der Berufsangehörige die Tat in Ausübung seines Berufs bei der Beratung in Steuersachen begangen hat. Dementsprechend löst die leichtfertige Steuerverkürzung in eigenen Angelegenheiten die Mitteilungspflicht nach § 411 AO nicht aus.

## 3. § 10 StBerG, § 36 Abs. 2 BRAO, § 36 a Abs. 3 WPO

Nach § 10 Abs. 1 Nr. 4 StBerG haben (Finanz-)Behörden den Berufskammern Daten über Berufsangehörige und Berufsausübungsgesellschaften zu übermitteln, die für die Einleitung oder Durchführung von berufsaufsichtlichen Verfahren erforderlich sind.

Die Mitteilungspflicht nach § 10 StBerG soll nicht nur auf Steuerberater, sondern über § 3 Nr. 1 StBerG auch auf Rechtsanwälte und Wirtschaftsprüfer Anwendung finden,<sup>60</sup> jedenfalls soweit sie steuerlich beratend tätig werden.<sup>61</sup> § 36 Abs. 2 Nr. 4 BRAO und § 36 a Abs. 3 Nr. 2 WPO sehen insoweit jedoch inhaltsgleiche Regelungen vor.

Auslöser der Mitteilungspflichten soll der konkrete Verdacht sein, daß der Berufsangehörige seine Berufspflichten schuldhaft (mindestens fahrlässig) verletzt hat.<sup>62</sup> Als Beispiele für steuerliche Verfehlungen werden genannt: wiederkehrende oder nicht beitreibbare Steuerrückstände, Steuerhinterziehung oder Nichtabgabe von Steuererklärungen (auch in eigenen Steuerangelegenheiten). Auf die zusätzlichen Voraussetzungen für die Sanktionierung außerberuflichen Verhaltens wird verwiesen.<sup>63</sup>

Die Anforderungen an die Stärke des Verdachts, der die Mitteilungspflichten auslöst, sind nicht eindeutig. In der alten Fassung des Erlasses wurde noch ein hinreichender Verdacht entsprechend § 203 StPO gefordert (Tz. I.2.).<sup>64</sup> Tz. II.4. läßt es nunmehr genügen, daß der konkrete Verdacht aus Sicht der übermittelnden Stelle die Einleitung eines Verfahrens durch die zuständige Stelle rechtfertigen würde. Da von § 10 Abs. 1 Nr. 4 StBerG, § 36 Abs. 2 Nr. 4 BRAO, § 36 a Abs. 3 Nr. 2 WPO nicht nur das berufsaufsichtliche Verfahren umfaßt ist, dessen Einleitung einen hinreichenden Verdacht voraussetzt (vgl. §§ 121, 116 Abs. 1 S. 2 BRAO; §§ 114, 153 Abs. 1 StBerG jeweils i.V.m. § 170 Abs. 1 StPO), sondern auch das Rügeverfahren (§ 74 BRAO, § 89 StBerG)<sup>65</sup> bzw. das berufsaufsichtliche Verfahren nach der WPO, dürfte damit der einfache Tatverdacht gemeint sein.<sup>66</sup> Soweit die Steuerfah-

ndung und die Bußgeld- und Strafsachenstellen betroffen sind, bestimmt Nr. 137 Abs. 1 Nr. 7 AStBV (St) 2023/2024, daß erst der Antrag auf Erlass eines Strafbefehls (hinreichender Tatverdacht) und der Ausgang des Verfahrens an die Berufskammer gem. § 10 StBerG mitzuteilen ist.

## V. Fazit

Steuerliche Verfehlungen mit Mandatsbezug und in eigenen beruflichen Angelegenheiten können berufsaufsichtliche bzw. berufsaufsichtliche Sanktionen auslösen. Ein fahrlässiges Fehlverhalten genügt. Verkürzt der Berufsangehörige Steuern, die nicht auf beruflichen Vorgängen beruhen, setzt die Sanktionierung richtigerweise zusätzlich voraus, daß das Verhalten den Tatbestand einer Steuerstraftat oder -ordnungswidrigkeit erfüllt und zudem geeignet ist, eine bedeutsame Achtungs- und Vertrauensbeeinträchtigung herbeizuführen. Letzteres wird bei der Hinterziehung privater Steuern häufig der Fall sein.

Eine zusätzliche berufsaufsichtliche bzw. berufsaufsichtliche Ahndung nach einer strafrechtlichen Verurteilung ist nur zulässig, wenn sie auf Grund der konkreten Umstände erforderlich ist, um den Berufsangehörigen zur Erfüllung seiner Pflichten anzuhalten. Dies dürfte trotz des entgegenstehenden Wortlauts auch im Anwendungsbereich des § 92 S. 2 StBerG n.F. gelten. Die Rechtsprechung hält für den Fall einer Steuerhinterziehung eine zusätzliche Ahndung „regelmäßig“ für notwendig. Eine Selbstanzeige nach §§ 371, 378 Abs. 3, 398 a AO schließt eine berufsaufsichtliche Ahndung nicht aus, ist jedoch ein gewichtiger Zumessungsgrund.

Die Auswertung der veröffentlichten Gerichtsentscheidungen zeigt, daß eine inner- oder außerberuflich begangene Steuerhinterziehung entgegen einer verbreiteten Sorge in der Regel nicht mit einem Berufsverbot oder gar der Ausschließung aus dem Beruf, sondern mit einer Kombination aus Verweis und Geldbuße geahndet wird. Nur in sehr schweren oder Wiederholungsfällen wurde auf ein Berufsverbot oder eine Ausschließung aus dem Beruf erkannt.

Im Rahmen der Präventivberatung sind die Mitteilungspflichten der (Finanz-)Behörden in den Blick zu nehmen. Eine Mitteilung erfolgt spätestens mit Erhebung der öffentlichen Klage. Wenn eine Finanzbehörde involviert ist, ist eine Mitteilung bereits bei Vorliegen eines Anfangsverdachts denkbar.

60 Siehe GIE der obersten Finanzbehörden v. 01.09.2021, BStBl. I 2021 S. 1521, Tz. II.4. Abs. 2 S. 1; LStN v. 30.05.2023, S 0824-30-Z 104, FMNR202301103/04/05 Tz. 2.2.1.

61 *Talaska/Görlich*, Stbg 2022, 418, 423.

62 GIE der obersten Finanzbehörden v. 01.09.2021, BStBl. I 2021 S. 1521, Tz. II.4.

63 GIE der obersten Finanzbehörden v. 01.09.2021, BStBl. I 2021 S. 1521, Tz. II.4.

64 GIE der obersten Finanzbehörden v. 22.07.2014, BStBl. I 2014 S. 1195.

65 *Koslowski*, § 10 StBerG Rn. 5.

66 Siehe aber LStN v. 30.05.2023, S 0824-30-Z 104, FMNR202301103/04/05 Tz. 2.2.2, wonach ein Anfangsverdacht nicht ausreichend sein soll.

## Unzutreffende Feststellungsbescheide als Taterfolg i.S.v. § 370 AO – versuchte Klarstellung und offene Fragen in der Rechtsprechung des BGH

(zugleich Anmerkung zur „Kieferchirurg“-Entscheidung des BGH vom 24.01.2024)

Dr. Martin Wulf, Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht, Streck Mack Schwedhelm, Köln/Berlin/München

In der Literatur wird seit langen Jahren darüber gestritten, ob unzutreffende Feststellungsbescheide als Taterfolg i.S.v. § 370 AO angesehen werden können.<sup>1</sup> Der 1. Strafsenat des BGH hat sich im Jahr 2008 dazu positioniert und unter Aufgabe der älteren Rechtsprechung entschieden, daß Feststellungsbescheide (§ 179 AO) als Taterfolg in der Variante der Vorteilserlangung einzuordnen seien.<sup>2</sup> Eine aktuelle Entscheidung des BGH bekräftigt dies, verdeutlicht aber auch die systematischen Einwände gegenüber dieser Rechtsprechung und illustriert die Unklarheiten, welche sich im Hinblick auf Strafzumessung, Strafverfolgungsverjährung und Einziehungsentscheidungen ergeben, wenn man eine Vollendung des Hinterziehungstatbestands durch unzutreffende Feststellungsbescheide anerkennt.

### I. Rechtsprechungsentwicklung seit der „Filmfonds“-Entscheidung des BGH vom 10.12.2008 (1 StR 322/08)

1. Der BGH hat sich in seiner „Filmfonds“-Entscheidung im Jahr 2008 der Auffassung aus der Literatur angeschlossen, die den Erlaß von unzutreffenden Feststellungsbescheiden als die „Erlangung eines ungerechtfertigten Steuervorteils“ i.S.v. § 370 Abs. 3 Satz 2 AO einordnen will. Dort ging es um einen als Publikums-KG organisierten Filmfonds, der nach Auffassung der Finanzverwaltung Zahlungen an die Filmproduktionsgesellschaft zu Unrecht als sofort abzugsfähige Betriebsausgaben geltend gemacht hatte, um den beteiligten Anlegern hohe Verlustzuweisungen zu ermöglichen.<sup>3</sup> Die Strafkammer hatte wegen der vorsätzlichen Herbeiführung von Steuerverkürzungen auf Ebene der Anteilseigner verurteilt, zur Vereinfachung des Verfahrens aber davon abgesehen, die relevanten Dokumente aus deren Steuerakten in das Verfahren einzuführen. Der BGH folgte im Revisionsverfahren dem Antrag des Generalbundesanwalts, die dagegen gerichtete Revision der Verteidigung zu verwerfen, und stützte sich zur Begründung auf das Vorliegen von „ungerechtfertigten Steuervorteilen“ in der Gestalt der Verlustfeststellungsbescheide auf Ebene der KG.

Die Begründung des BGH baut im Wesentlichen auf der verfahrensrechtlichen Bindungswirkung der Feststellungsbescheide für die nachfolgende Steuerveranlagung auf. Der 1. Strafsenat erklärte seinerzeit:<sup>4</sup>

*„Die Verurteilung der Angeklagten wegen vollendeter Steuerhinterziehung (§ 370 Abs. 1 AO) begegnet keinen rechtlichen Bedenken. Zwar bewirkt ein unrichtiger Feststellungsbescheid als bloßer Grundlagenbescheid keine Steuerverkürzung; denn in dem Feststellungsbescheid werden lediglich die Besteuerungsgrundlagen festgestellt, die Festsetzung der Steuern bleibt dagegen dem Folgebescheid vorbehalten. Das Landgericht ist jedoch zurecht davon ausgegangen, daß die Angeklagten als Vertreter der Kommanditgesellschaft für die Kommanditisten einen nicht gerechtfertigten Steuervorteil i.S.v. § 370 Abs. 1 AO erlangt haben, indem sie durch unrichtige Angaben in der Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO einen Feststellungsbescheid erwirkt haben, in dem für die Kommanditgesellschaft zu hohe negative Einkünfte festgestellt und damit zu Unrecht Verluste zugewiesen wurden.“*

Im Detail machte der Senat sich die Ausführungen des Generalbundesanwalts zu eigen:<sup>5</sup>

*„Nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 a AO werden einkommensteuerpflichtige Einkünfte mehrerer Beteiligter gesondert und einheitlich festgestellt. Dieser gesonderte Feststellungsbescheid stellt einen Grundlagenbescheid (§ 171 Abs. 10 AO) dar und ist für die Folgebescheide bindend (§ 182 Abs. 1 Satz 1 AO). Die Bindungswirkung besteht unabhängig davon, ob die Feststellungen inhaltlich rechtmäßig sind und mit Bindungswirkung*

1 Zur (älteren) Diskussion in der Literatur vgl. nur Streck NStZ 1984, 414 sowie die Dissertationen von Patzelt, Ungerechtfertigte Steuervorteile und Verlustabzug im Steuerrecht, Köln 1990, Seite 90 ff.; Hardtke, Steuerhinterziehung durch verdeckte Gewinnausschüttung, Berlin 1995, S. 112 ff. und Mihm, Strafrechtliche Konsequenzen verdeckter Gewinnausschüttungen, Berlin 1998, S. 180 f.

2 BGH vom 10.12.2008 – 1 StR 322/08, wistra 2009, 114; ablehnend zuvor BGH vom 20.06.1980 – 5 StR 542/79, BB 1980, 1090; BGH vom 07.02.1984 – 3 StR 413/83, NStZ 1984, 414 mit Anm. Streck; BGH vom 02.07.1986 – 3 StR 87/86, wistra 1986, 257 sowie BGH vom 26.02.1988 – 3 StR 477/87, NStZ 1988, 322.

3 Der konkrete Fall wurde durch den BFH im Aussetzungsverfahren (BFH vom 06.11.2008 – IV B 126/07, juris) und dann später wohl auch (rechtskräftig) durch das Finanzgericht steuerlich abweichend entschieden – es handelt sich insoweit um einen prominenten Fall, der veranschaulicht, daß es nach deutschem Recht keine Bindung des Strafrichters an korrespondierende Entscheidungen der Finanzgerichtsbarkeit gibt.

4 BGH vom 10.12.2008 a.a.O. Rn. 21.

5 BGH vom 10.12.2008 a.a.O. Rn. 21.

hätten getroffen werden dürfen (vgl. BFH/NV 1992, 363). Ist ein solcher Folgebescheid bereits vor Erlass des Feststellungsbescheides bestandskräftig geworden, so ist er zwingend zu ändern (§ 175 Abs. 1 Nr. 1 AO). Diese Bindungswirkung führt dazu, daß das für die Einkommensbesteuerung der Anteilseigner zuständige Wohnsitzfinanzamt keine Möglichkeit hat, den Inhalt des Feststellungsbescheides zu überprüfen. Damit ist es ausgeschlossen, daß ein Sachverhalt, über den im Feststellungsverfahren entschieden worden ist, im Folgeverfahren in einem damit unvereinbaren Sinne anders beurteilt wird (vgl. Klein/Brockmeyer, AO, 9. Aufl., § 182 Rn. 1). Das Veranlagungsfinanzamt erhält von Amts wegen Kenntnis vom Feststellungsbescheid, so daß es einer Mitwirkung oder Antragstellung des Steuerpflichtigen insoweit nicht bedarf. Gerade diese Bindungswirkung rechtfertigt aber die Annahme, daß bereits der unrichtige Feststellungsbescheid den Steueranspruch konkret gefährdet. Die Ermittlung und Feststellung der Besteuerungsgrundlagen ist wesentliche Voraussetzung für die Durchführung des Festsetzungsverfahrens. Der Täter kann nun sicher sein, daß seine falschen Angaben im Feststellungsverfahren ohne weitere Zwischenschritte in die Festsetzung einfließen. Damit hat er einen Vorteil bereits mit der Wirksamkeit des Grundlagenbescheides erlangt (so auch Hardtke/Leip, NSTZ 1996, 217, 219).“

2. Die Grundsatzentscheidung des BGH aus dem Dezember 2008 wird heute von großen Teilen der Literatur als Leitlinie anerkannt,<sup>6</sup> sie wurde seinerzeit in der Literatur aber auch kritisch kommentiert.<sup>7</sup> Der 1. Strafsenat nahm diese Kritik durchaus ernst und verteidigte seine Rechtsprechung im Beschluß vom 22.11.2012 ausführlich gegenüber den geltend gemachten Einwänden.<sup>8</sup>

In jenem Fall ging es nicht um eine Publikumsgesellschaft, sondern um Geschäftsleute, die in den Steuererklärungen ihrer Gesellschaften unrichtige Angaben gemacht und dadurch überhöhte Verlustfeststellungen zur KöSt hervorgerufen hatten. Zudem waren zu niedrige Gewinnfeststellungen für eine KG hervorgerufen worden, an der wiederum eine von den Angeklagten beherrschte GmbH beteiligt war.

Die Verteidigung machte – unter Verweis auf die kritischen Veröffentlichungen von Wittig u.a. – geltend, daß die vom Landgericht auf die unzutreffenden Feststellungsbescheide gestützte Verurteilung gegen die neueren Vorgaben des BVerfG zur notwendigen Bezifferung der Schadensbeträge im Vermögensstrafrecht verstoße und das aus dem Bestimmtheitsgebot abzuleitende Verbot der „Verschleifung von Tatbestandsmerkmalen“ verletze. Der 1. Strafsenat wies dies im Ergebnis zurück. Er rechtfertigte seine Rechtsprechung zur „Vorteilerlangung“ mit dem Hinweis darauf, daß es sich bei § 370 AO um ein Gefährdungsdelikt mit einem separat beschriebenen Erfolgsmerkmal handele, so daß die (auf § 263 und § 266 StGB bezogenen) Vorgaben des BVerfG hinsichtlich der Bezifferung nicht anwendbar seien. Das Verbot der „Verschleifung“ werde wegen der skizzierten Tatbestandsstruktur eingehalten. Zu der weitergehenden Kritik, daß die Verurteilung wegen der Erlangung unzu-

treffender Feststellungsbescheide ohne Feststellung der eingetretenen Steuerverkürzung eine unzureichende Basis für die Strafzumessung bilde, argumentierte der BGH seinerzeit, daß die Bezifferung der Steuerauswirkungen für eine dem Gesetz entsprechende Strafzumessung nicht erforderlich sei:<sup>9</sup>

„Den Anforderungen des verfassungsrechtlichen Schuldgrundsatzes und dessen einfachgesetzlicher Ausgestaltung entsprechend richtet sich die Strafzumessung einzelfallbezogen nach den in § 46 StGB genannten Kriterien. Diese Kriterien gelten auch für die Strafzumessung der durch Erlangung eines „nicht gerechtfertigten Steuervorteils“ verwirklichten Steuerhinterziehung. Die Dimension der Gefährdung des geschützten Rechtsguts läßt sich jedenfalls für die hier vorliegenden Steuervorteile in Gestalt von zu niedrigen Gewinnfeststellungen, unberechtigten Verlustvorträgen und unberechtigt nicht verbrauchten Verlustvorträgen anhand der Höhe des im Feststellungsbescheid ausgewiesenen Steuervorteils erkennen. Angesichts der Natur des § 370 AO genügt die Berücksichtigung der Höhe des Steuervorteils ungeachtet der noch nicht bezifferten Auswirkungen auf die Steuerlast als Grundlage für die Strafzumessung. In den hier allein verfahrensgegenständlichen Fallgestaltungen von Steuervorteilen in mit Bindungswirkung versehenen Feststellungsbescheiden bleibt für den Täter auch nicht unklar, was für eine Art von Steuervorteil in welcher Höhe von ihm erlangt worden ist.“

Wie sich dies auf die Anwendung des Regelbeispiels aus § 370 Abs. 3 Nr. 1 AO („großes Ausmaß“) auswirken sollte, mochte der BGH in seiner Entscheidung aus dem Dezember 2012 allerdings nicht entscheiden. Dies ließ der Senat ausdrücklich offen:<sup>10</sup>

„Der Feststellung und Bezifferung der Auswirkungen eines Steuervorteils in den vorliegenden Konstellationen bedarf es auch im Hinblick auf die Anwendung des Regelbeispiels aus § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 AO nicht. Wie sich aus dessen Wortlaut ergibt, geht das Gesetz davon aus, daß das Regelbeispiel sowohl bei der Steuerhinterziehung durch Steuerverkürzung als auch bei der Erlangung von nicht gerechtfertigten Steuervorteilen verwirklicht sein kann. Ab welcher Wertgrenze ein „großes Ausmaß“ gemäß § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 AO bei erlangten Steuervorteilen anzunehmen ist, hat die Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs bisher nicht zu entscheiden gehabt. Dies bedarf auch vorliegend keiner Entscheidung. Das Landgericht hat das Regelbeispiel nicht auf das Erlangen von Steuervorteilen zugunsten der verschiedenen begünstigten Gesellschaften angewendet. Da die erlangten Steuervorteile der

6 Vgl. die Nachweise bei Schmitz/Wulf in MüKo-StGB, 4. Auflage 2023, § 370 AO Rn. 113; dem BGH ausdrücklich zustimmend auch Hardtke in GS-Joecks, 2018, 467 ff. m.w.N.

7 Instruktiv Wittig, ZIS 2011, 660, und Joecks, steueranwaltsmagazin 2014, 78, 81; zusammenfassend zum Verlauf der Diskussion Wulf in GS-Joecks, 2018, 657 ff.

8 BGH vom 22.11.2012 – 1 StR 537/12, wistra 2023, 199.

9 BGH vom 22.11.2012 a.a.O. Rn. 20 – 21.

10 BGH vom 22.11.2012 a.a.O. Rn. 22.

*hier fraglichen Art aber ohnehin für die Beurteilung des Vollendungseintritts nach Art und Höhe festzustellen sind, kommt eine Anwendung des Regelbeispiels anhand von Wertgrenzen, wie sie der Senat bislang nach Fallkonstellationen differenzierend angenommen hat (siehe BGH a.a.O., BGHSt 53, 71, 85 Rn. 38 f.), grundsätzlich in Betracht.“*

## II. Offene Fragen zur Anwendung von § 370 Abs. 3 Nr. 1, § 376 Abs. 1 und § 371 Abs. 2 Nr. 3 AO auf Fälle der „Vorteilserlangung“ in der Form unzutreffender Feststellungsbescheide

1. Vor dem Hintergrund der zitierten Entscheidung des BGH ist bis heute unklar, wie man sich eine Anwendung des Regelbeispiels aus § 370 Abs. 3 Nr. 1 AO („großes Ausmaß“) auf Fälle vorstellen soll, in denen der Erfolg des § 370 AO selbständig durch den Erlaß eines unzutreffenden Feststellungsbescheids eingetreten ist. Denn der vom BGH definierte Grenzbetrag (50.000 Euro pro Tat) bezieht sich auf die Variante der Steuerverkürzung und aus einem unzutreffenden Feststellungsbescheid läßt sich bei isolierter Betrachtung nicht ableiten, wann und in welchem Umfang daraus eine Beeinträchtigung des Steueraufkommens folgt.

2. Bei systematischer Betrachtung leitet sich daraus ein gravierender Einwand gegen die Rechtsprechung des BGH ab. Denn wenn das Gesetz – wie der BGH selbst anerkennt – davon ausgeht, daß auch in der Erfolgsvariante der Vorteilserlangung jeweils Fälle „großen Ausmaßes“ identifizierbar sein müssen und wenn dies für unzutreffende Feststellungsbescheide nicht möglich ist, ohne den später eintretenden Erfolg der Steuerverkürzung in den Blick zu nehmen, dann zeigt sich letztlich, daß die Einordnung von Feststellungsbescheiden als „Steuervorteil“ mit der gesetzlichen Systematik nicht in Übereinstimmung zu bringen ist.

3. Weitere Relevanz gewinnen diese Einwände dadurch, daß der Gesetzgeber das „große Ausmaß“ nicht nur als Regelbeispielsmerkmal für die Strafzumessung verwendet, sondern in § 376 Abs. 1 AO (durch Verweisung) auch als Tatbestandsmerkmal für die verlängerte Verjährung von 15 Jahren benutzt. Zudem macht das Gesetz in § 371 Abs. 2 Nr. 3 AO die Versagung der strafbefreienden Wirkung von Selbstanzeigen ausdrücklich davon abhängig, daß der „für sich oder einen anderen erlangte nicht gerechtfertigte Steuervorteil einen Betrag von 25.000 Euro je Tat übersteigt“. Beide Regelungen bestätigen, daß das Gesetz davon ausgeht, daß die Taterfolge der Verkürzung und der Vorteilserlangung jeweils bezifferbar sein müssen – womit es sich nicht verträgt, wenn man einen falschen Feststellungsbescheid zwar als Taterfolg einordnen will, zugleich aber unfähig ist, das dadurch verursachte Unrecht zu beziffern, ohne auf den „anderen“ Taterfolg der später eintretenden Steuerverkürzung auszuweichen.

4. Schließlich führt die fehlende Bezifferbarkeit auch zu Problemen bei der Anwendung des reformierten Einzie-

hungsrechts (§§ 73 ff. StGB). Denn wenn unzutreffende Feststellungsbescheide die Erfolgsvariante der Vorteilserlangung erfüllen, dann stellt sich die Frage, was als „erlangtes Etwas“ aus einer solchen Tatbegehung einzuziehen sein soll (soweit man Abschöpfungsentscheidungen im Steuerstrafrecht mit der allgemeinen Rechtsprechung für sinnvoll erachtet).<sup>11</sup>

Der BGH hat sich in einem Beschluß zum Fall „Schuhbeck“ vom 13.06.2023 mit diesem Problem beschäftigt.<sup>12</sup> Das Landgericht hatte in jenem Fall wegen vollendeter Steuerhinterziehung durch Erlangung zu niedriger Gewinnfeststellungsbescheide verurteilt und auf eine Darlegung der einkommensteuerlichen Bemessungsgrundlagen verzichtet, stellte für die Einziehung dann aber umstandslos auf die verkürzte Einkommensteuer ab. Dies beanstandete der BGH und stellte klar, daß bei einer solchen Verurteilung wegen der Vorteilserlangung für die Einziehungsentscheidung die Details der Steuerfestsetzung im Urteil aufgearbeitet werden müssen, da anderenfalls nicht über die Einziehung nach §§ 73 ff. StGB entschieden werden könne – was die Frage aufwirft, weshalb das Gesetz das vorgelagerte Stadium der zu niedrigen Feststellung bereits als Erfolg erfassen sollte, wenn es doch offenbar nicht zu einem abschöpfungsfähigen Vorteil führt.

## III. Die BGH-Entscheidung vom 24.01.2024 – gelungene Klarstellung oder Eingeständnis eines lückenhaften Konzepts?

1. Der aktuelle Beschluß des BGH vom 24.01.2024<sup>13</sup> zeigt einmal mehr, daß es sich bei den Vorgaben aus der „Filmfonds“-Entscheidung um eine Art „Bequemlichkeits-Rechtsprechung“ handelt, die es den Instanzgerichten ermöglicht, wegen vollendeter Steuerhinterziehung zu verurteilen, ohne die Frage nach der materiellen Beeinträchtigung des Rechtsguts aufzuklären.

Bereits die Ursprungsentscheidung des 1. Strafsenats aus dem Dezember 2008 war ja letztlich aus der Not geboren. Denn das Landgericht hatte dort darauf verzichtet, konkrete Feststellungen zur Steuerverkürzung auf Ebene der Anleger zu treffen. In dieser Situation suchte der BGH nach einem Weg, die verurteilende Entscheidung zu halten und die drohende Zurückweisung wegen fehlender Feststellungen zum ausgeurteilten Verkürzungserfolg zu vermeiden. Der Senat griff deshalb – dem GBA folgend – auf die Literaturstimmen zurück, die (in anderen Konstellationen) unzutreffende Feststellungen nach § 179 AO bereits als Taterfolg ausreichen lassen wollten.

2. Die im Januar dieses Jahres getroffene Entscheidung des 1. Strafsenats zum steuerlichen Fehlverhalten eines Mediziner-

<sup>11</sup> Zu den grundsätzlichen Anwendungsproblemen von §§ 73 ff. StGB im Steuerstrafrecht ausführlich Wulf, wistra 2023, 397 ff.

<sup>12</sup> BGH vom 13.06.2023 – 1 StR 53/23, wistra 2023, 340.

<sup>13</sup> BGH vom 24.01.2024 – 1 StR 218/23 (juris).

ners betraf erneut einen solchen Fall, in dem man erstinstanzlich glaubte, auf eine genauere Betrachtung der Feststellungsbescheide verzichten zu können. Konkret ging es um einen Kieferchirurgen, der an insgesamt fünf Personengesellschaften beteiligt war (GmbH & KGs und Praxis-GbRs) und als faktischer Geschäftsführer dieser Gesellschaften dafür sorgte, daß für die Jahre 2010 – 2013 insgesamt 1,35 Mio. Euro an fingierten Betriebsausgaben in den Gewinnfeststellungserklärungen geltend gemacht wurden, um seine eigenen Gewinne aus diesen Beteiligungen zu verringern. Bereits die Staatsanwaltschaft beschränkte das Verfahren nach § 154 a StPO auf die Verfolgung der Vorteilerlangung und konzentrierte sich in der Anklage auf das Feststellungsverfahren. Das Landgericht akzeptierte dies und gelangte so zu der spannenden Frage, ob hinsichtlich der angeklagten Gewinnfeststellungen für das Jahr 2010 Strafverfolgungsverjährung eingetreten war, was davon abhing, ob bezogen auf die eingetretene „Vorteilerlangung“ die fünfjährige Frist aus § 78 c StGB oder die verlängerte Verjährungsfrist aus § 376 Abs. 1 AO anwendbar war. Das Landgericht entschied, daß für vier von fünf Gesellschaften Verjährung eingetreten sei, da die Gewinnfeststellungen insoweit jeweils um weniger als 100.000 Euro zu niedrig ausgefallen waren (was die Kammer als maßgebliche Grenze ansah) und stellte das Verfahren hinsichtlich dieser Taten durch Urteil nach § 260 Abs. 3 StPO ein.

Der BGH hob das Urteil auf Revision der Staatsanwaltschaft auf und stellte eine Reihe von grundlegenden Fehlern fest:

Bereits die Beschränkung des Verfahrens durch die Staatsanwaltschaft sei nicht rechtens gewesen, stattdessen habe sich die „Kognitionspflicht“ des Landgerichts auch auf den Vorwurf der Einkommensteuerhinterziehung bezogen. Denn die unrichtigen Feststellungserklärungen (auf Ebene der Gesellschaften) und die unrichtigen Einkommensteuererklärungen seien in dem vorliegenden Fall Teil einer einzigen materiell-rechtlichen Tat, so daß sie auch prozessual einheitlich zu würdigen seien.

*„Die Erklärungen zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen sowie die nachfolgende Einkommensteuererklärung sind eine einzige materiell-rechtliche Tat, und zwar im Wege einer Bewertungseinheit. Dies folgt aus der Bindungswirkung des vom zuständigen Finanzamt erlassenen Feststellungsbescheids für das Wohnsitzfinanzamt bei der Festsetzung der Einkommensteuer hinsichtlich der Einkünfte aus den Gesellschaften (§ 171 Abs. 10, § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a, § 182 Abs. 1 Satz 1 AO). In diesem Sinne ist mit Erlass des Feststellungsbescheids als einem nicht gerechtfertigten Steuervorteil für den Kommanditisten der Kommanditgesellschaft bzw. Mitgesellschafter der Gesellschaft bürgerlichen Rechts die Steuerstraftat vollendet; die nachfolgende Einkommensteuererklärung und der unrichtige Einkommensteuerbescheid führen mit der Steuerverkürzung zur Tatbeendigung (...).“<sup>14</sup>*

Der Senat konnte insoweit auf die vorangegangene Rechtsprechung verweisen, die stets davon ausgegangen ist, daß die Beendigung (und damit der Beginn der Verjährung) erst

mit Bekanntgabe der Einkommensteuerfestsetzung als Folgebescheid eintritt.<sup>15</sup> Neu sind aber die Ausführungen des Senats zu der Frage, was dies für die Anwendung des Regelbeispiels „in großem Ausmaß“ und damit auch für die Bestimmung der Verjährungsfrist bedeutet:<sup>16</sup>

*„Das Ausmaß der erlangten nicht gerechtfertigten Steuervorteile, das nach Auffassung der Staatsanwaltschaft durch Anwendung des Grenzsteuersatzes auf den festgestellten Nominalbetrag des jeweiligen Gesellschaftsgewinns bestimmt werden soll, läßt sich nicht ohne Auswirkung auf den Schuldspruch, also nicht „losgelöst“ hiervon, beurteilen. Denn die (pauschale) Anwendung eines Grenzsteuersatzes greift bei der gebotenen umfassenden Sachaufklärung zu kurz (§ 244 Abs. 2 StPO): Die tatsächlich geschuldete Einkommensteuer ist konkret zu berechnen. Die Einkommensteuererklärung ihrerseits und die vorangehenden Feststellungserklärungen sind indes jeweils eine einzige materiell-rechtliche Tat (zuletzt BGH, Beschluß vom 13.06.2023 – 1 StR 53/23 Rn. 11 m.w.N.). Als materiell-rechtliche Tat sind die Erklärungen auch prozessual eine Tat (§ 264 Abs. 1 StPO; vgl. BGH, Beschluß vom 16.05.2023 – 6 StR 545/22 Rn. 5 m.w.N.).*

*Das „große Ausmaß“ (§ 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 AO) bestimmt sich damit jedenfalls dann, wenn der Geschäftsführer der Komplementär-GmbH zugleich der Kommanditist der Personengesellschaft (wie im Sachverhalt, der dem Senatsbeschluß vom 13.06.2023 – 1 StR 53/23 Rn. 2 zugrundelag) oder der Kommanditist – wie hier – zumindest faktisch für die Feststellungserklärungen der Personengesellschaft verantwortlich und damit allein der durch den Kommanditisten bewirkte Umfang seiner Einkommensteuerverkürzungen aufzuklären ist, nach der Höhe des Einkommensteuerverkürzungsbetrags (offen gelassen auf Revisionen der Angeklagten in BGH, Beschluß vom 22.11.2012 – 1 StR 537/12, BGHSt 58, 50 Rn. 22). Aus diesem Grund kommt es hier nicht darauf an, ob in jedem Fall ein den Schuldspruch tragender Hinterziehungsumfang verbleiben würde (vgl. dazu BGH, Urt. v. 22.05.2012 – 1 StR 103/12 Rn. 28; Beschluß vom 24.05.2007 – 5 StR 58/07, BGHR StPO § 344 Abs. 1 Beschränkung 17 Rn. 3).*

*Anders verhält es sich, wenn wie etwa bei Publikumskommanditgesellschaften die Vertreter der Komplementär-GmbH, die die Feststellungserklärungen abgeben, und die Kommanditisten, die ihre Einkommensteuererklärungen abgeben, nicht personenidentisch sind (vgl. BGH, Beschluß vom 10.12.2008 – 1 StR 322/08, BGHSt 53, 99 Rn. 21 – 23). In solchen Fällen gebieten weder das Verfassungsgebot schuldangemessenen Strafens noch Art. 103 Abs. 2 GG die exakte Bezifferung der sich aus Steuervorteilen in unrichtigen Feststellungsbeschei-*

<sup>14</sup> BGH vom 24.01.2024 a.a.O. Rn. 19.

<sup>15</sup> BGH vom 13.06.2023 – 1 StR 53/23 Rn. 11; vom 10.12.2008 – 1 StR 322/08, BGHSt 53, 99 Rn. 21 – 23 und vom 11.07.2019 – 1 StR 154/19 Rn. 2 f.; zudem bereits BGH vom 21.09.1994 – 5 StR 114/94 Rn. 3, BGHR AO § 370 Abs. 1 Konkurrenzen 11 sowie BGH vom 07.02.1984 – 3 StR 413/83 zur Beendigung der Steuerstraftat erst mit Bekanntgabe des letzten Einkommensteuerbescheids.

<sup>16</sup> BGH vom 24.01.2024 a.a.O. Rn. 11 – 13.

den ergebenden Auswirkungen auf die Besteuerung der begünstigten Steuerpflichtigen als Grundlage der Strafzumessung (BGH, Beschluß vom 22.11.2012 – 1 StR 537/12, BGHSt 58, 50 Rn. 19 – 21).“

3. Es liegt auf der Hand, daß die Ausführungen des BGH zu schwer verständlichen Ergebnissen führen, wenn man die zugrundeliegende Fallkonstellation geringfügig abändert. Dies betrifft zunächst die Aussage zur „Tateinheit“ von Vorteilserlangung und nachfolgender Steuerverkürzung. Denn gerade bei Verlustfeststellungen ist es ohne Weiteres denkbar, daß die Verrechnung der überhöht festgestellten Verluste mit einem tatsächlich entstandenen Steueranspruch erst Jahre oder Jahrzehnte später erfolgt. Die Rechtsprechung gelangt so zu „Taten“, die sich über lange Zeiträume erstrecken, obwohl es sich rein tatsächlich um zwei getrennte Sachverhalte handelt (nämlich den Erlaß des Feststellungsbescheids und die irgendwann später eintretende Nicht-Festsetzung eines entstandenen Steueranspruchs). Die Konstruktion einer materiell-rechtlichen „Bewertungseinheit“ ist aber nur deshalb erforderlich, weil der BGH eine vorgelagerte Gefährdung des Steueraufkommens bereits als Taterfolg („Vorteilserlangung“) behandeln will, obwohl die einzige Gefahr, die durch diesen Umstand ausgelöst wird, der mögliche Eintritt einer späteren Steuerverkürzung ist. Überzeugender wäre es – aus meiner Sicht – hier auf die zeitliche Streckung des Erfolgsunrechts zu verzichten und sich bei der strafrechtlichen Beurteilung an dem Taterfolg zu orientieren, der die Nicht-Festsetzung des Steueranspruchs als eigentlichen Gefährdungserfolg umschreibt, d.h. an der Erfolgsvariante der Steuerverkürzung.<sup>17</sup>

Fragen kann man dann allenfalls, ob mit Erlangung des unzutreffenden Feststellungsbescheids bereits der strafbare Versuch einer Steuerverkürzung vorliegt (vgl. § 370 Abs. 2 AO) – was richtigerweise wiederum von den Umständen des Einzelfalls abhängig sein sollte und damit von der Frage, wie „nah“ der eigentliche Erfolgseintritt nach der Vorstellung des Täters mit der Erlangung der unzutreffenden steuerlichen Feststellung verknüpft ist.<sup>18</sup>

Hinzu kommt nach der neuesten Entscheidung die Differenzierung zwischen unrichtigen Angaben im Rahmen des Feststellungsverfahrens bei eigenen Beteiligungseinkünften

des Täters und unrichtigen Angaben zugunsten von anderen Beteiligten. Wie und warum es erforderlich sein soll, in der ersten Konstellation die Steuerverkürzung einzubeziehen, um das „große Ausmaß“ zu bestimmen, in der zweiten Konstellation aber nicht, bleibt vollkommen rätselhaft. Wenn es für die zweite Konstellation Kriterien geben sollte (die uns der Senat aber nicht verrät), stellt sich die Frage, warum man diese Kriterien nicht auch in der ersten Konstellation anwenden kann.

Tatsächlich dürfte es so sein, daß auch der 1. Strafsenat kein Kriterium kennt, mit dem sich das „große Ausmaß“ bei isolierter Betrachtung von unzutreffenden Feststellungsbescheiden bestimmen ließe. Dies wiederum liegt schlicht daran, daß die Feststellungen nach § 179 AO regelmäßig vorgelagerte Besteuerungsgrundlagen betreffen, aus denen sich isoliert betrachtet nicht ergibt, welche steuerlichen Auswirkungen mit ihnen verknüpft sein könnten. Das „große Ausmaß“ setzt eine Bezifferung der steuerlichen Auswirkungen voraus, die bei der isolierten Betrachtung von Feststellungsbescheiden prinzipiell unmöglich ist. Wenn man aber die gesetzliche Prämisse akzeptiert, daß „ungerechtfertigte Steuervorteile“ i.S.v. § 370 Abs. 3 Satz 2 AO nur solche Positionen sein können, für die sich ein „großes Ausmaß“ (oder ein Ausmaß von mehr als 25.000 Euro – vgl. § 371 Abs. 2 Nr. 3 AO) bestimmen läßt, so zeigt sich durch die Entscheidung vom 24.01.2024 mittelbar, daß die Behandlung von unzutreffenden Feststellungsbescheiden als Taterfolg i.S.v. § 370 AO unzutreffend ist. Bei dieser Sichtweise handelt es sich bei der „Kieferchirurg“-Entscheidung des BGH nicht um eine wegweisende Klarstellung, sondern um das Eingeständnis eines untauglichen Konzepts, welches mit den gesetzlichen Vorgaben nicht in Übereinstimmung zu bringen ist.

17 Ausführlich zu dieser horizontalen „Verschleifung“ Wulf in GS-Joecks, 657 ff.

18 Vgl. zu den möglichen Differenzierungen auch Schmitz/Wulf in MüKo-StGB a.a.O. Rn. 113, mit der Überlegung, als „Vorteilserlangung“ allenfalls solche Fälle anzuerkennen, in denen ein unzutreffender Feststellungsbescheid ergeht, der auf eine bereits bestehende Steuerfestsetzung einwirkt.



# Kunst in der Umsatzsteuer und die neue E-Rechnung ab 2025 – das Jahressteuergesetz 2024 (JStG 2024) zum neuen alten ermäßigten Steuersatz – wirklich ein großer Erfolg für den Kunsthandel oder mehr Schein als Sein?

Katharina Rogge, Rechtsanwältin, Steuerberaterin, Fachanwältin für Steuerrecht, Rogge.Partnerschaftsgesellschaft mbB, Essen

*Kunst und Kultur haben eine herausragende Bedeutung für die Gesellschaft. Sie spiegeln gesellschaftliche Debatten wider, sie bieten Reibungsflächen zur Auseinandersetzung mit der Wirklichkeit, sie weisen über das alltägliche Geschehen hinaus. Kunst und Kultur sind Ausdruck des menschlichen Daseins. Die Auseinandersetzung mit Kunst und Kultur verweist auf die Vergangenheit und den Umgang mit überbrachten Werten, sie hat zugleich eine zukunftsgerichtete Dimension und beinhaltet Visionen einer künftigen Gesellschaft. Im Umgang mit Kunst und Kultur zeigen sich also die Diskurse der Gesellschaft. Kunst und Kultur wird eine herausragende Bedeutung für die gesellschaftliche Entwicklung beigemessen.<sup>1</sup>*

*Die Auseinandersetzung mit Kunst und überbrachten Werten gehört zum Leben. Diese befinden sich im ständigen Wandel, so wie die Werte und Moralvorstellungen der Gesellschaft in Bezug auf Recht. Auch diese befindet sich aufgrund kultureller, gesellschaftlicher und moralischer Werte im stetigen Wandel. Rechtsprechung und Gesetzgebung folgen den gesellschaftlichen Werten und Vorstellungen.<sup>2</sup> So auch hinsichtlich der Besteuerung von Kunstgegenständen.*

## Ausgangslage

Vor dem 01.01.2014 wurden sämtliche Lieferungen von Kunstgegenständen ermäßigt besteuert (7%), unabhängig von der Person des leistenden Unternehmers. Ab dem 01.01.2014 wurde die Lieferung von Kunstgegenständen nur noch in Ausnahmefällen dem ermäßigten Steuersatz unterworfen, d.h. im Kunsthandel und bei Galerien galt vielmehr seit dem 01.01.2014 der Regelsteuersatz von 19%.<sup>3</sup>

Dies bedeutet aber, daß klassische Verkäufe durch Galerien und Kunsthändler (die vermutlich den Großteil der Verkäufe ausmachen, da über sie die Allgemeinheit Zugang zur Kunst erhält) aktuell nicht mit 7%, sondern mit 19% versteuert werden.

Im Vergleich zu Künstlern, deren Werke weiterhin mit einem ermäßigten Satz besteuert werden, sowie anderen kulturellen Gütern und Veranstaltungen wie Büchern, Konzerten und Theateraufführungen, die ebenfalls nur mit 7% besteuert werden, standen Galerien nun im Nachteil. Dies macht den Erwerb von Kunstgegenständen deutlich teurer

und unattraktiver. Dies vor allem auch in Bezug auf die internationale Kunstbranche.<sup>4</sup>

## Unterschiedliche Steuersätze für die Lieferung von Kunstgegenständen in Abhängigkeit der Person des Verkäufers – zur Regelung des Art. 103 Abs. 2 MwStSystRL a.F. und § 12 Abs. 2 Nr. 13 UStG a) und b) UStG bis 31.12.2024

Seit dem 01.01.2014 gelten für die Lieferung von Kunstgegenständen verschiedene Umsatzsteuersätze, die nicht von dem verkauften Kunstgegenstand abhängig sind, sondern von der Person des Verkäufers.

Nach § 12 Abs 2 Nr. 13 UStG unterliegen die Lieferung und der innergemeinschaftliche Erwerb von Kunstgegenständen dem ermäßigten Steuersatz von 7%.<sup>5</sup> Das gilt allerdings nur, wenn die Kunstgegenstände auf dem sog. Primärmarkt verkauft werden, also vom Urheber<sup>6</sup> und des-

1 Stellungnahme des Deutschen Kulturrates Berlin vom 08.11.2022, 20.03.2024 und vom 08.10.2010.

2 Kühl, Christian (2002): Recht und Moral in Düwell, Marcus, Hübenthal, Christoph und Werner, Micha H. (Hrsg.): Handbuch Ethik Verlag J.B. Metzler, Stuttgart, 469 – 477.

3 Die bis 31.12.2013 geltende Ermäßigung des Steuersatzes nach § 12 Abs. 2 Nr. 1 und Nr. 2 i.V.m. den Nr. 49 Buchst. F, Nr. 53 und Nr. 54 der Anlage 2 zum UStG verstieß gegen die verbindlichen Vorgaben des Gemeinschaftsrechts, indem sie uneingeschränkt auf sämtliche Umsätze und die Vermietung dieser Gegenstände anwendbar war. Der Verstoß betraf insb. den gewerblichen Kunsthandel. Mit der Änderung zum 01.01.2014 wurde zur Abwendung eines Vertragsverletzungsverfahrens gegen die Bundesrepublik Deutschland die Steuerermäßigung für Kunstgegenstände auf das gemeinschaftsrechtlich zulässige Maß beschränkt.

4 Die USA, Großbritannien und China machen den überwiegenden Teil des Weltmarktes im Kunsthandel aus. Deutschland liegt mit einem globalen Marktanteil von nur 2% weit hinter dem europäischen Konkurrenten Frankreich mit 7% zurück. In Frankreich (5,5%), der Schweiz (5,5%), England (5%) und New York (8,85%) gelten niedrigere Mehrwertsteuersätze für den Kunsthandel, was dazu führte, daß deutsche Galerien einem unfairen Wettbewerb ausgesetzt waren.

5 Bunjes/Heidner, 23. Auflage 2024, UStG § 12 Rn. 237.

6 Die Definition des Urhebers nach § 7 UrhG sah nur den Schöpfer des Werks, also den Künstler selbst als Urheber. Juristische Personen oder Personengesellschaften können keine Urheber sein, sondern nur die Personen, die in diesen Gesellschaften tätig sind. Dies führte dazu, daß Verkäufe auf dem Primärmarkt nicht ermäßigt besteuert werden konnten, weil es nicht der Künstler selbst war, der den Verkauf tätigte, sondern Galerien oder Kunsthändler.

sen Rechtsnachfolger<sup>7</sup> oder unter bestimmten Voraussetzungen von einem Unternehmer geliefert werden, der kein Wiederverkäufer ist.<sup>8</sup>

Vor dem 01.01.2014 wurden sämtliche Lieferungen von Kunstgegenständen ermäßigt besteuert (7%), unabhängig von der Person des leistenden Unternehmers. Seit dem 01.01.2014 wurde die Steuerermäßigung in Abhängigkeit der Person des Lieferers gewährt und nicht, wie es bei anderen Leistungen im Kulturbereich der Fall ist (wie z.B. Theatervorführungen, Konzerte), allein aufgrund der Art der Leistung.

Die Neufassung erfolgte damals auf Druck der EU-Kommission, weil die bisherige Regelung gegen Art. 103 MwStSystRL verstoßen hatte, weil sie auch den gewerblichen Kunsthandel sowie die Vermietung von Kunstgegenständen und Sammlungsstücken umfaßte. Eine auf das unionsrechtlich zulässige Maß beschränkte Begünstigung sah ab 2014 die Neuregelung in § 12 Abs. 2 Nr. 12 und 13 vor.<sup>9</sup> Nach dem für das deutsche Recht maßgeblichen Art. 103 Abs. 2 MwStSystRL a.F. können Lieferungen von Kunstgegenständen nur dann dem ermäßigten Steuersatz unterliegen, wenn sie vom Urheber der Werke oder von Nicht-Wiederverkäufern (kein Zweitverkäufer – Galerist) geliefert werden. Bei dem Verkauf von Kunstgegenständen durch Galerien, dem sog. Sekundärmarkt, fiel 19% Umsatzsteuer an, da sie nicht zu dem vorgenannten Personenkreis zählen. Durch die Anwendung zweier unterschiedlicher Steuersätze wurden Aufwendungen für den Erwerb von Kunstgegenständen seit 2014 unterschiedlich besteuert.

## Steuerentlastung beim Zweitverkäufer durch Differenzbesteuerung

Um die Belastung mit 19% Umsatzsteuer auf dem Sekundärmarkt abzumildern, wurde die Differenzbesteuerung angewandt. Die Differenzbesteuerung ist eine besondere Form der Umsatzbesteuerung, bei der nur die Differenz zwischen dem Einkaufs- und dem Verkaufspreis versteuert wird. Mit ihr soll vermieden werden, daß beim Wiederverkauf auf den gesamten gebrauchten Gegenstand nochmals in voller Höhe Umsatzsteuer berechnet wird.

### Beispiel:

*K erwirbt ein Porträt von seinem befreundeten Künstler U für 5.000 Euro brutto. Daneben ersteigert er auf der Kunstauktion des Kunsthändlers V eine Skulptur für ebenfalls 5.000 Euro brutto. V erwarb die Skulptur von einer Privatperson. Der Einkaufspreis für die Skulptur betrug 2.000 Euro brutto.*

*Auf das Porträt fällt Umsatzsteuer in Höhe von 7% an, also 5.000 Euro/1,07 \* 0,07 = 327,10 Euro. V wiederum unterliegt als Wiederverkäufer der Differenzbesteuerung nach § 25 a UStG. Die Bemessungsgrundlage für den Verkauf des V beträgt (5.000 – 2.000 Euro)/1,19 = 2.521 Euro. Auf den Verkauf fällt Umsatzsteuer in Höhe von 19% an. Das ergibt Umsatzsteuer von 479 Euro.*

### Abwandlung:

*Die Skulptur erwarb V als Teil einer größeren Sammlung mit verschiedenen Kunstgegenständen, für die er insgesamt 400.000 Euro zahlte.*

*Der Einkaufspreis der einzelnen Skulptur ist nicht ermittelbar. Daher kann die Marge pauschal mit 30% des Wiederverkaufspreises angesetzt werden, abzgl. der darin enthaltenen Umsatzsteuer. Bemessungsgrundlage ist also (5.000 Euro \* 0,3)/1,19 = 1.260,50 Euro. Die hierauf entfallende Umsatzsteuer von 19% beträgt dadurch 239,50 Euro.*

Die Anwendung der Differenzbesteuerung führt, wie das Beispiel zeigt, zu einer geringeren Belastung mit Umsatzsteuer, als dies bei Anwendung des regulären Steuersatzes auf den Verkaufspreis sein würde.

Die Anwendung der Regelung zur Differenzbesteuerung wirkt sich bei Lieferungen von Kunstgegenständen begünstigend aus. Dennoch ist die steuerliche Belastung bei Verkäufen durch Galerien und Kunsthändler regelmäßig höher als unter Anwendung des ermäßigten Steuersatzes. Zwar kann in einigen Fällen auf den Verkauf eine Umsatzsteuer fällig werden, die geringer ausfällt als über Anwendung des ermäßigten Steuersatzes – das zeigt die Abwandlung des Beispiels. Das führt allerdings nicht zwangsläufig auch zu einer geringeren Belastung mit Umsatzsteuer, weil der Wiederverkäufer etwaige, auf den Verkauf anfallende Vorsteuer nicht abziehen darf. Diese Systematik hat zur Folge, daß Aufwendungen für dieselben Gegenstände jeweils unterschiedlich mit Umsatzsteuer belastet werden, ein rechtlicher Zustand, der mit Blick auf eine gleichmäßige Besteuerung zweifelhaft ist.

## Widersprüche zwischen Unionsrecht und nationalem Recht bei der Differenzbesteuerung – „doppelter Mensing“

(EuGH, Urteil v. 29.11.2018 – C-264/17 „Mensing I“; EuGH, Urteil v. 13.07.2023 – C-180/22 „Mensing II“; BFH, Urteil v. 22.11.2023 – XI R 22/23 und XI R 2/20)

Bisher räumte § 25 a Abs. 2 UStG einem Wiederverkäufer wie im vorgenannten Beispiel die Möglichkeit ein, zur Differenzbesteuerung zu optieren, wenn er Kunstgegenstände, Sammlungsstücke oder Antiquitäten eingeführt hatte, oder wenn

- 7 Rechtsnachfolger ist grundsätzlich nur der Gesamtrechtsnachfolger (§ 1922 BGB), d.h. der Erbe. Der Einzelrechtsnachfolger kommt nur bei unentgeltlichem Erwerb vom Urheber aufgrund einer Schenkung oder eines Vermächtnisses bzw. beim unentgeltlichen Erwerb des Künstlerunternehmens (§ 1 Abs. 1 a UStG) in Betracht.
- 8 Wiederverkäufer ist nach § 25 a Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 UStG, wer gewerbsmäßig mit Kunstgegenständen handelt oder solche Gegenstände im eigenen Namen öffentlich versteigert. Verkäufe von Kunstgegenständen durch Wiederverkäufer unterliegen dem Regelsteuersatz von 19%. Deshalb können die Verkäufe durch Galeristen und Kunsthändler, die typischerweise Wiederverkäufer sind, nicht mit 7% versteuert werden.
- 9 Durch das AmtshilfeRLUMsG v. 26.06.2013 ist die Steuerermäßigung für Lieferungen, Einfuhr und innergemeinschaftlichen Erwerb der in der Anlage 2 Nr. 49 Buchst. f, Nr. 53 und 54 bezeichneten Gegenstände und für die Vermietung dieser Gegenstände ab dem 01.01.2014 aufgehoben worden.

Kunstgegenstände an ihn steuerpflichtig geliefert werden und nicht von einem Wiederverkäufer stammten. Dies zog jedoch Widersprüche zwischen Unionsrecht und nationalem Recht im Bereich der Mehrwertsteuer nach sich. Dies zeigen im Folgenden die Entscheidungen des EuGHs zu *Mensing I* und *Mensing II*.

Der Kläger Harry Mensing ist ein in Deutschland ansässiger Kunsthändler. Im Jahr 2014 lieferten Künstler Kunstgegenstände aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet an den Kläger. Die Künstler behandelten die Lieferungen im Abgangsland als steuerbefreite innergemeinschaftliche Lieferungen. Der Kläger versteuerte in Deutschland einen innergemeinschaftlichen Erwerb zum ermäßigten Steuersatz. Er nahm keinen Vorsteuerabzug aus dem innergemeinschaftlichen Erwerb vor. Der Kläger optierte gegenüber dem Finanzamt (Beklagter) zur Differenzbesteuerung. Der Beklagte lehnte die Option mit Hinweis auf § 25 a Abs. 7 Nr. 1 a) UStG ab. Danach findet die Differenzbesteuerung auf den Verkauf eines Gegenstands, den der Wiederverkäufer innergemeinschaftlich erworben hat, keine Anwendung, wenn der Verkäufer im Abgangsland diese Lieferung als steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung behandelt hat. Eine solche Einschränkung enthielt Art. 316 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL jedoch nicht. Deshalb berief sich der Kläger auf diese Regelung.

Das FG Münster<sup>10</sup> legte dem EuGH die Sache zur Vorabentscheidung vor.

Der EuGH entschied in der Sache *Mensing I*<sup>11</sup>, daß Art. 316 Abs. 1 b) MwStSystRL es gestatte, daß ein steuerpflichtiger Wiederverkäufer von Kunstgegenständen auf im Rahmen einer steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung erworbene Gegenstände bei der Weiterlieferung die Differenzbesteuerung anwenden, also zu ihr optieren dürfe. Ein Vorsteuerabzug aus der Umsatzsteuer auf den innergemeinschaftlichen Erwerb komme allerdings nicht in Betracht. Mit Folgeentscheidung ließ das FG Münster bei Anwendung der Differenzbesteuerung die vom Kläger getragene Umsatzsteuer auf den innergemeinschaftlichen Erwerb als margensenkenden Kosten zu.<sup>12</sup>

Gegen die letztgenannte Entscheidung des FG Münster wandte sich die Finanzverwaltung. Der BFH legte dem EuGH den Fall zur Vorabentscheidung vor.<sup>13</sup> Fraglich blieb jedoch, wie der Kläger die Bemessungsgrundlage beim Verkauf dieses Gegenstands zu ermitteln hatte.

Der EuGH stellt in seiner Entscheidung *Mensing II*<sup>14</sup> fest, daß die auf innergemeinschaftliche Erwerbe geschuldete Umsatzsteuer kein Bestandteil des Einkaufspreises ist. Sie mindere folglich nicht die Bemessungsgrundlage im Rahmen der Differenzbesteuerung. Dies ergäbe sich dem EuGH zufolge zunächst aus dem Wortlaut der Richtlinie (Art. 312, 315, 317 Abs. 1 MwStSystRL). Bemessungsgrundlage sei die vom Wiederverkäufer erzielte Differenz zwischen Einkaufs- und Verkaufspreis, abzüglich Umsatzsteuer. Einkaufspreis sei die gesamte Gegenleistung, die der Lieferer vom steuerpflichtigen Wiederverkäufer erhält oder erhalten soll. Nicht hierzu gehörten also Zahlungen des Wiederverkäufers an dritte Personen. Folglich sei die Umsatzsteuer auf den innergemeinschaftlichen Erwerb, die der Wiederverkäufer an sein Finanzamt entrichtet, *nicht* Teil

des Einkaufspreises. Auch die Regelung, daß sich die zu besteuende Differenz „abzüglich der Umsatzsteuer“ berechne, ändere daran nichts, da hiermit lediglich der Steuerbetrag gemeint sei, den der Wiederverkäufer auf die Marge schuldet. Eine vom Wortlaut der Richtlinie abweichende Auslegung anhand des Zwecks des Regelungszusammenhangs der Richtlinie lehnte der EuGH ab. Der klare unmißverständliche Wortlaut der Regelung habe demgegenüber Vorrang.

Damit werden Gegenstände, die ein Wiederverkäufer innergemeinschaftlich erwirbt, schlechter behandelt als Gegenstände, die ein Wiederverkäufer im Inland oder aus dem Drittland erwirbt. Denn in diesen Fällen mindert die Umsatzsteuer beim Einkauf die Marge beim Verkauf. Diesen Unterschied nimmt der EuGH aufgrund des Wortlauts der Richtlinie jedoch so hin. Nur der Unionsgeber könne dies ändern.

Als Nachfolgeentscheidung hat der BFH mit Urteil vom 22.11.2023<sup>15</sup> entschieden, daß die Berücksichtigung der auf den innergemeinschaftlichen Erwerb entfallenden Steuer nicht in Betracht komme. Jedoch weist der BFH ausdrücklich auf die Möglichkeit von Billigkeitsmaßnahmen<sup>16</sup> nach den §§ 163, 227 AO hin. Der BFH neigt offensichtlich dazu, einen Teilerlaß der Steuer aus sachlichen Billigkeitsgründen zur Verhinderung einer Doppelbesteuerung „Steuer auf die Erwerbssteuer“ zu gewähren.

Ein Erlaß im Billigkeitswege führt zu einer sachgerechten Besteuerung und die Antragstellung sollte schon aus eigenen Haftungsrisiken für diese (Alt-)Fälle nicht versäumt werden.

## Neuregelung durch das JStG 2024: Nichtanwendbarkeit der Differenzbesteuerung § 25 a UStG, Änderung des § 12 Abs. 2 Nr. 13 UStG ab dem 01.01.2025

Art. 316 MwStSystRL, dessen unmittelbare Anwendung der EuGH für das o.g. Verfahren (Streitjahr 2014) bejaht hatte,

10 FG Münster, Beschluß vom 11.05.2017 – 5 K 177/16 U.

11 EuGH, Urteil vom 29.11.2018 – C-264/17.

12 FG Münster, Urteil vom 07.11.2019 – 5 K 177/16 U.

13 BFH, Beschluß vom 20.10.2021 – XI R 2/20.

14 EuGH, Urteil vom 13.07.2023 – C 180/22.

15 BFH, Urteil vom 22.11.2023 – XI R 22/23 und XI R 2/20, veröffentlicht am 28.03.2024.

16 BFH, Urteil vom 22.11.2023 – XI R 22/23, Rn. 30: „Billigkeitsmaßnahmen sind nicht Verfahrensgegenstand. Der Senat weist gleichwohl ohne Bindungswirkung darauf hin, daß eine für den Steuerpflichtigen ungünstige Rechtsfolge, die der Gesetzgeber bewußt angeordnet oder in Kauf genommen hat, zwar nach nationalem Recht keine Billigkeitsmaßnahme rechtfertigt (...); der EuGH scheint indes einen Anspruch auf Billigkeitsmaßnahmen auch in solchen Situationen für möglich zu halten (...). Im Streitfall konnte daher ein Teilerlass aus sachlichen Billigkeitsgründen zur Verhinderung einer Doppelbesteuerung im Sinne einer „Steuer auf die Erwerbssteuer“ (...) ermessensgerecht sein; denn die Umsatzsteuer auf den innergemeinschaftlichen Erwerb aus der Bemessungsgrundlage herauszurechnen (und dadurch die Veräußerung quasi in dieser Höhe nicht zu besteuern), entspricht sowohl Systematik der Differenzbesteuerung als auch dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität.“

wurde zwischenzeitlich geändert.<sup>17</sup> Die Regelung wurde insofern eingeschränkt, als die Option zur Differenzbesteuerung nur noch möglich sein soll, wenn beim Einkauf durch den Wiederverkäufer kein ermäßigter Steuersatz angewendet worden ist. Deutschland hat dies im JStG 2024 entsprechend umgesetzt. Die angepaßte Regelung in § 25 a UStG mit Inkrafttreten zum 01.01.2025 sieht vor, „daß die Differenzbesteuerung auf Kunstgegenstände, Sammlungsstücke und Antiquitäten nicht angewendet werden kann, wenn der Eingangsumsatz des Wiederverkäufers, einem ermäßigten Steuersatz unterlegen hat“.<sup>18</sup>

Da die meisten Eingangsumsätze jedoch aus Einkäufen mit ermäßigtem Steuersatz stammen und die Differenzbesteuerung bisher der „Rettungsanker“ des Kunsthandels war, diese jetzt aber wegfällt, war der Aufschrei bei Galerien und Kunsthändlern groß. Denn die Versteuerung mit dem Regelsteuersatz schien nun unausweichlich.

### **Aufhebung der § 12 Abs. 2 Nr. 12, 13 UStG: ab dem 01.01.2025 wieder 7% Umsatzsteuer auf Kunstgegenstände**

Aufgrund der alten unionsrechtlichen Grundlage des Art. 103 Abs. 2 MwStSystRL, nach der seit dem 01.01.2014 geltenden Fassung des § 12 Abs. 2 Nr. 13 UStG war eine Lieferung von Kunstgegenständen zum ermäßigten Steuersatz bisher nur möglich, wenn diese vom „Urheber“ oder „Rechtsnachfolger“ ausgeführt wurde. Ab dem 01.01.2025 erlaubt die Neufassung des Art. 98 Abs. 1 und Abs. 2 i.V.m. Nr. 26 Anhang III MwStSystRL den Mitgliedstaaten jedoch die generelle Anwendung des ermäßigten Steuersatzes auf die Lieferung von Kunstgegenständen, ohne explizit darauf abzustellen, daß diese vom „Urheber“ oder dessen „Rechtsnachfolger“ geliefert werden. Von dieser Möglichkeit hat der nationale Gesetzgeber nun auch Gebrauch gemacht. Im JStG 2024 ist vorgesehen, daß in § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG der im Ausnahmebestand geregelte Verweis auf die Nummern 49 Buchst. f, 53 und 54 der Anlage 2 gestrichen und § 12 Abs. 2 Nr. 12, 13 UStG aufgehoben werden.

Wird das JStG 2024, wie im Regierungsentwurf vorgesehen, verabschiedet<sup>19</sup>, fällt damit zwar die Erleichterung der Differenzbesteuerung weg, es gilt aber ab 01.01.2025 für den gesamten Kunsthandel wieder der ermäßigte Steuersatz von 7%.

### **Ist die Neuregelung ab 2025 mit der Einführung des ermäßigten Steuersatzes von 7% notwendig – ist der Kunsthandel im Kommissionswege die Lösung aller Probleme?**

Seit dem 01.01.2014 gab es vermeintlich keinen Ausweg für Galerien und Kunsthändler Kunst mit 19% Umsatzsteuer zu verkaufen, denn sie sind ja eben nicht Urheber der Kunstwerke, sondern Händler. Durch die Neuregelung da-

mals ab 01.01.2014 wurde jedoch nur die Besteuerung gewerblicher Handelsgeschäfte auf dem Sekundärmarkt erfaßt. Die Umsatzsteueranhebung auf Kunstgegenstände betraf also nur den typischen Handel mit Kunst, aber nicht die eigentliche Aufgabe von Galerien und Kunsthandlungen: den **Erstverkauf von Kunstwerken der Gegenwart**. Für diesen Primärmarkt „atelierfrischer“ Kunst zur Förderung der Gegenwartskunst ist der verminderte Steuersatz eingeführt worden (und nicht zur Förderung von gewerblichen Handelsgeschäften). Beim Erstverkauf liefert der Künstler (Urheber) neu erschaffene eigene Werke bei Galerien oder Kunsthandlungen zum Verkauf ein. Kaum ein solches Werk wird aber von einer Galerie oder Kunsthandlung zuvor beim Künstler angekauft, um dann mit Handschlag weiterverkauft zu werden. Das Risiko eines zu hohen Einkaufs- und zu geringen Verkaufspreises wäre einfach zu hoch. Und genau das wäre Kunsthandel. Vielmehr nehmen die Galerien und Kunsthandlungen die neuen Werke in Kommission.

### **Kommissionsgeschäfte – Abgrenzung zu Eigenhändler und Vermittler**

Das Kommissionsgeschäft stellt einen Spezialfall im Bereich der Handelsgeschäfte dar. Die Kommission ist eine Form der mittelbaren Stellvertretung. Sie ermöglicht Wirtschaftsteilnehmern den Zugang zu Märkten, in denen sie nicht selbst auftreten können oder wollen.<sup>20</sup> Dies trifft insbesondere auf Künstler zu.

### **Im eigenen Namen und für eigene Rechnung – Eigenhändler**

Wird der Galerist als Eigenhändler tätig, trägt er alle wirtschaftlichen Risiken seiner unternehmerischen Tätigkeit, bezieht (soweit es sich um Lieferungen handelt) Gegenstände für sein Unternehmen und veräußert diese Gegenstände.<sup>21</sup>

17 Art. 316 Absatz 1 der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem in der Fassung der Richtlinie 2022/542 vom 05.04.2022 (ABl. L 107 vom 06.04.2022, S.1).

18 Gesetzentwurf der Bundesregierung, Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2024, Seite 212, zu Nummer 22 (§ 25 a), zu Doppelbuchstabe bb (§ 25 a Absatz 7 Nummer 1 Buchstabe c – neu –).

19 Das Bundeskabinett hatte am 05.06.2024 den Regierungsentwurf des JStG 2024 beschlossen. Bisher war davon ausgegangen worden, daß der Bundesrat seine Stellungnahme zum Regierungsentwurf in seiner letzten Sitzung vor der Sommerpause am 05.07.2024 abgibt. Da den Ländern aber eine Stellungnahme bereits am 05.07.2024 zu kurzfristig war, sieht ein neuer Zeitplan die Stellungnahme des Bundesrats erst nach der Sommerpause am 27.09.2024 vor. Der Beschluß des Bundestags in 2./3. Lesung ist für den 18.10.2024 vorgesehen. Die finale Zustimmung im Bundesrat soll am 22.11.2024 erfolgen.

20 Wenzel, NWB 2018, 945; HSO Excellence, Besken, Hl2564148, 3.2.

21 HSO Excellence, Radeisen, Hl3048604, 1.

## Im fremden Namen und für fremde Rechnung – Vermittler/Agent

Tritt der Galerist im fremden Namen und für fremde Rechnung auf, also als Vermittler oder Agent, muß er lediglich die von ihm vereinnahmte Vermittlungsprovision mit Umsatzsteuer unterwerfen. Soweit er Gelder von einem Dritten für Rechnung eines anderen vereinnahmt, unterliegen diese durchlaufenden Posten nicht der Umsatzsteuer.

## Im eigenen Namen, aber für fremde Rechnung – Kommissionär

Trägt der Galerist bei einem Weiterverkauf kein wirtschaftliches Risiko (er tritt im eigenen Namen aber für fremde Rechnung auf), liegt ein Kommissionsgeschäft vor. Nach § 3 Abs. 3 UStG liegt eine Lieferung an den Kommissionär und eine Lieferung vom Kommissionär an den Kunden vor.<sup>22</sup>

Dies ist der Fall, wenn der Künstler neu erschaffene eigene Werke bei Galerien oder Kunsthandlungen zum Verkauf einliefert. Dann wird nach § 3 Abs. 3 UStG ein Kommissionsgeschäft ausgeführt. Der Galerist tritt als Kommissionär, als Vermittler für neue Kunstwerke zeitgenössischer Künstler auf, eben nicht als Händler und damit nicht als Wiederverkäufer. Der Galerist kommt damit seiner eigentlichen Aufgabe nach, der Vermittlung von Gegenwartskunst. Ein Händler würde das Risiko, einen Kunstgegenstand selbst zu teuer eingekauft oder zu günstig verkauft zu haben oder eben gar nicht zu verkaufen, als ein Wiederverkäufer allein tragen. Beim Kommissionsgeschäft trägt aber allein der Kommittent, der Künstler, das Risiko.

## Kommissionsgeschäfte – Chancen und Risiken

Wie oben dargestellt, bringt nicht der Künstler das Kunstwerk in den Handel, sondern dies geschieht durch die Zusammenarbeit mit einer Galerie im Rahmen eines Kommissionsgeschäfts. Der Galerist erwirbt kein Eigentum an dem Kunstwerk, aber bei Übergabe des Kunstwerks eine eigentümerähnliche Verfügungsberechtigung.<sup>23</sup> Durch den Kommissionsvertrag gemäß den §§ 383 ff. HGB entsteht ein Dienstvertrag mit Geschäftsbesorgungscharakter zwischen dem Galeristen als Kommissionär und dem Künstler als Kommittent.<sup>24</sup> Der Kommissionär kontrahiert dann mit einem Käufer im eigenen Namen (§ 383 Abs. i HGB), ohne daß die Sache zu Eigentum übereignet zu sein braucht. Das wäre sonst für den Künstler im Falle einer Insolvenz des Kommissionärs auch bedenklich: Er könnte das Kunstwerk nicht aus der Insolvenzmasse (§ 35 InsO) aussondern oder Drittwiderspruchsklage erheben.<sup>25</sup> Wenn der Galerist auf Rechnung des Künstlers eine Kommission ausführt, gelten die Regelungen zur Umsatzsteuer, die für den Künstler (Kommittenten) gelten, d.h. es gilt der verminderte Umsatzsteuersatz von 7%. Entscheidend ist: Der Galerist ist kein Wiederverkäufer (weil er Kommissionär ist) und der Künstler (Urheber) liefert seine Bilder selbst

ein: „die Steuer ermäßigt sich auf 7% für...Kunstgegenstände, wenn die Lieferungen a) vom Urheber der Gegenstände bewirkt werden oder b) von einem Unternehmer bewirkt werden, der kein Wiederverkäufer ist, und die Gegenstände von ihrem Urheber an den Unternehmer geliefert wurden.“ Dies ist beim Kommissionsgeschäft der Fall und der verminderte Umsatzsteuersatz kommt zur Anwendung.

## Getrennte Verträge: Kommittent (Künstler) mit Kommissionär (Galerist) und Kommissionär (Galerist) mit Drittem (Käufer)

Es liegen beim Kommissionsgeschäft zwei verschiedene und voneinander unabhängige Vertragsverhältnisse vor. Zum einen schließen der Künstler (Kommittent) und der Galerist (Kommissionär) den Kommissionsvertrag. Weiter schließen beim Verkauf des Kunstwerks der Galerist (Kommissionär) und ein Kunde (Dritter) einen Ausführungsvertrag.

## Folge: Schadensersatzansprüche beim Galeristen

Daher entstehen alle Ansprüche auf Schadensersatz in der Person des Galeristen gegenüber dem Dritten.<sup>26</sup>

## Folgeproblem: Schaden auf Seiten des Künstlers

Diese Konstellation führt zu der Problematik, daß im Falle eines Schadens bei dem Künstler dieser seinen Schaden beim Dritten nicht geltend machen kann. Denn zu diesem steht der Künstler in keinem Vertragsverhältnis (mit Ausnahme von deliktischen Ansprüchen). Denn vertraglich verpflichtet hat sich der Dritte nur im Verhältnis des Ausführungsgeschäfts zum Kommissionär (Galerist). Auf der anderen Seite hat der Kommissionär zwar gegen seinen Vertragspartner im Ausführungsverhältnis einen Anspruch auf Ersatz des Schadens. Dieser Schaden ist jedoch beim Kommittenten eingetreten.

## Lösung: Drittschadensliquidation

Diese Schadensverlagerung hat zur gewohnheitsrechtlichen Lehre der Drittschadensliquidation geführt.<sup>27</sup> Also besteht

22 Bunjes/Brandl, 23. Auflage 2024 UStG § 3 Rn. 171.

23 Bunjes/Brandl, 23. Auflage 2024, UStG § 3 Rn. 172.

24 Ebling/Schulze, Kunstrecht, 2. Auflage, München 2012, S. 238.

25 Münchener Kommentar HGB, § 383, Rn. 64.

26 BGH NJW 1965, 249, 250; Münchener Kommentar zum Handelsgesetzbuch, Band 5, § 383 Rn. 57.

27 BGHZ 51, 91, 93.

auch hier kein Grund, nicht im Wege der Kommission Kunstwerke zu verkaufen.

## Rechnungsausstellung und -empfang der Galerien: die E-Rechnung ab 01.01.2025

Je nachdem, welchen Käufer die Galerie als Vertragspartner hat, müssen ab 01.01.2025<sup>28</sup> unterschiedliche Anforderungen an die Rechnungsausstellung beachtet werden. Der Rechnungsempfang ist hingegen ab 01.01.2025 für alle inländischen Galerie-Unternehmer verpflichtend.<sup>29</sup>

Die E-Rechnungspflicht trifft im Inland ansässige Unternehmer mit in Deutschland steuerbaren Umsätzen (die nicht nach § 4 Nr. 8 bis 29 UStG steuerbefreit sind) an andere inländische Unternehmer (inländische B2B-Umsätze). In dieser Konstellation müssen Galerien bereits zum 01.01.2025 in der Lage sein, E-Rechnungen empfangen zu können. Der Ankauf von Kunstgegenständen auf dem inländischen Primärmarkt von einem Künstler-Unternehmer fiele darunter. Die Galerie muß ab dem 01.01.2025 eine entsprechende E-Rechnung vom Künstler empfangen können. Dagegen wird die Pflicht zur Ausstellung von E-Rechnungen stufenweise bis 2028 eingeführt. Der Weiterverkauf auf dem inländischen Sekundärmarkt an einen anderen inländischen Unternehmer muß also noch nicht ab 01.01.2025 mit einer E-Rechnung erfolgen.

## Anwendungsbereich

Der Anwendungsbereich ist zunächst für inländische B2B-Umsätze eröffnet.<sup>30</sup> Kleinbetragsrechnungen (§ 33 UStDV) und Rechnungen über Fahrausweise (§ 34 UStDV) sind von der E-Rechnungspflicht ausgenommen (§ 33 Satz 4 UStDV n.F., § 34 Abs. 1 S. 2 UStDV n.F.).<sup>31</sup> Maßgeblich für die Vereinfachung ist allein der Gesamtbetrag der Rechnung, auch sofern in einer Rechnung über mehrere Leistungen abgerechnet wird. Übersteigt der Gesamtbetrag der Rechnung 250 Euro, ist stets eine E-Rechnung auszustellen.<sup>32</sup>

## Definition der E-Rechnung

Es erfolgt eine neue Definition der Rechnung i.S.d. § 14 UStG. Ab dem 01.01.2025 ist zwischen elektronischen Rechnungen und sonstigen Rechnungen zu unterscheiden.<sup>33</sup> Nach § 14 Abs. 1 S. 3 UStG n.F. ist eine elektronische Rechnung eine Rechnung, die in einem strukturierten elektronischen Format ausgestellt, übermittelt und empfangen wird und eine elektronische Verarbeitung ermöglicht.<sup>34</sup> Das strukturierte elektronische Format muß den Vorgaben der Richtlinie 2014/55/EU und somit der CEN-Norm EN 16931 entsprechen oder kann zwischen Rechnungsaussteller und -empfänger vereinbart werden, die Vereinbarung

muß aber eine der vorgenannten Norm entsprechende Form vorsehen.<sup>35</sup>

## Rechnungsformat

E-Rechnungen können sowohl in einem rein strukturierten als auch in einem hybriden Format erstellt werden. Ein zulässiges elektronisches Rechnungsformat muß insbesondere gewährleisten, daß die Rechnungspflichtangaben nach § 14 Absatz 4 UStG elektronisch übermittelt und ausgelesen werden können. Die Verwendung von strukturierten Rechnungsformaten, die auf der Norm EN 16931 beruhen, ist immer zulässig. Daneben können unter bestimmten Voraussetzungen auch andere Rechnungsformate verwendet werden.<sup>36</sup> Welches – zulässige – Format verwendet wird, ist eine zivilrechtliche Frage, die nur zwischen den Vertragsparteien zu entscheiden ist. Insbesondere Rechnungen nach dem XStandard und nach dem ZUGFeRD-Format ab Version 2.0.1 stellen grundsätzlich eine Rechnung in einem strukturierten elektronischen Format dar, die der europäischen Norm für die elektronische Rechnungsstellung und der Liste der entsprechenden Syntaxen gemäß der Richtlinie 2014/55/EU entspricht. Rechnungen in diesen beiden Formaten können nach dem 31.12.2024 die neuen umsatzsteuerlichen Anforderungen für eine E-Rechnung erfüllen.<sup>37</sup> Eine Rechnung im „ZUGFeRD-Format“ kombiniert visuelle PDF und integrierte Rechnungsdatei im XML-Format und ist somit für den Empfänger über das PDF-Format einfacher auszulesen. Beim „XRechnung“-Format kann keine Auslesung mit dem bloßen Auge erfolgen, da lediglich eine Rechnungsdatei im XML-Format vorliegt.

## Übergangsregelungen

Aufgrund des hohen Umsetzungsaufwands sind Übergangsregelungen für die Jahre 2025 bis 2027 vorgesehen.<sup>38</sup> Bis zum

28 Art. 35 Abs. 6 Wachstumschancengesetz.

29 BMF III C 2 – S 7287-a/23/10001:007, 2023/0922192; Weimann in AStW, Ausgabe 6/2024, 379.

30 Langer/Artinger, DStR 2024, 905; Bunjes/Brandl, UStG 23. Auflage 2024, § 14, Rn. 103.

31 Bunjes/Brandl, UStG 23. Auflage 2024, § 14, Rn. 103 d.

32 Entwurf BMF v. 13.06.2024 – III C 2\_S 7287-a/23/10001:007 Rn. 20.

33 Langer/Artinger, DStR 2024, 910.

34 Bunjes/Brandl, UStG 23. Auflage 2024, § 14, Rn. 102; § 14 Abs. 1 S. 3 UStG n.F.; Entwurf BMF v. 13.06.2024 – III C 2\_S 7287-a/23/10001:007 Rn. 4.

35 § 14 Abs. 1 S. 6 Nr. 1 UStG n.F.; Bunjes/Brandl, UStG 23. Auflage 2024, § 14, Rn. 103.

36 Z.B. EDI-Verfahren nach Artikel 2 der Empfehlung 94/820/EG der Kommission vom 19.10.1994 über die rechtlichen Aspekte des elektronischen Datenaustausches, ABl. L 338 vom 28.12.1994, 98.

37 BMF v. 02.10.2023 – III C 2 – S 7287-a/23/10001:007; DOK 2023/0922192.

38 § 27 Abs. 38 Nr. 1 UStG n.F.

31.12.2026 können B2B-Umsätze auch weiterhin über eine sonstige Rechnung (Papierrechnungen oder Versand im PDF-Format) abgerechnet werden. Für diese Vorgehensweise ist jedoch die Zustimmung des Rechnungsempfängers gem. § 27 Abs. 8 Nr. 1 UStG n.F. einzuholen. Zusätzliche Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Übergangsregelung ist jedoch, daß der Rechnungsaussteller einen Vorjahresumsatzes von maximal 800.000 Euro<sup>39</sup> erzielt hat.<sup>40</sup> Ab dem 01.01.2028 müssen dann alle Unternehmen im B2B-Bereich E-Rechnungen versenden.

## Auswirkungen für den Rechnungsempfänger

Ungeachtet dessen, ob ein inländischer Unternehmer bereits elektronische Rechnungen unter Beachtung der neuen Vorgaben versendet, muß jeder inländische Unternehmer ab dem 01.01.2025 in der Lage sein, elektronische Rechnungen zu empfangen und zu archivieren. Der Empfang von elektronischen Rechnungen bedarf grundsätzlich keiner Zustimmung des Rechnungsempfängers mehr. Eine Zustimmung ist nur noch dann notwendig, wenn die elektronische Rechnung nicht den neuen Vorgaben entspricht oder grundsätzlich keine Verpflichtung zur elektronischen Rechnungsstellung (z.B. Kleinbetragsrechnungen oder steuerbefreite Umsätze) vorliegt. Für Rechnungen an Endverbraucher (B2C) ist ebenfalls die Zustimmung für die elektronische Rechnungsstellung beim Rechnungsempfänger einzuholen. Die Rechnungsstellung durch den Leistungsempfänger im Rahmen einer Gutschrift wird weiterhin möglich sein. Auch steht einer Rechnungsstellung durch Dritte im Namen und für Rechnung des Unternehmers weiterhin nichts im Wege.

## Fazit

War die Neuregelung zur Umsatzsteuer im Kunsthandel im JStG 2024 also überflüssig? Ist die E-Rechnung nur lästige Pflicht oder auch Chance?

Steuerkanzleien kann bei der Umsetzung der E-Rechnung eine zentrale Rolle zukommen. Sie sind im Normalfall selbst betroffen und müssen die Umsetzung in der eigenen Kanzlei bewerkstelligen. Gleichzeitig verfügen sie über umfassendes Wissen im Bereich Rechnungswesen, GoBD und Verfahrens-

dokumentation. Die Expertise versetzt die Kanzleien in eine Schlüsselfunktion. Sie können maßgeblich zur Umstellung auf die Rechnungsprozesse in kleinen und mittelständischen Unternehmen beitragen. Die E-Rechnung kann als Katalysator auf dem Weg zur Beraterkanzlei genutzt werden, um das Geschäftsfeld der Finanzbuchführung nachhaltig zu transformieren.

Hinsichtlich der Umsatzsteuer im Kunsthandel ist entscheidend, wie die eigentliche Aufgabe von Galerien und Kunsthandlungen gesehen wird. Wollen Galerien gewerbliche Handelsgeschäfte betreiben oder – so wird es von ihnen ja eigentlich proklamiert – wollen sie den Erstverkauf von Kunstwerken der Gegenwart betreiben aufgrund ihrer einzigartigen direkten Verbindung zu den Künstlern. Zumindest schmücken sich Galerien gern mit Aussagen zur direkten Vertretung bestimmter Künstler. Nur für diesen Primärmarkt ist damals der verminderte Steuersatz eingeführt worden. Und daran hatte sich auch seit 2014 nichts geändert. Und über die vertragliche Gestaltung im Rahmen eines Kommissionsgeschäfts galten auch weiterhin die Regelungen zur Umsatzbesteuerung wie für den Künstler, selbst wenn die Galerien ebenfalls beteiligt waren.

Ein für die Reputation der jeweiligen Galerien entscheidender (Werbe-)Aspekt scheint aber bisher vergessen: Galerien und Kunsthändler hätten an die positive Werbewirkung des verminderten Steuersatzes von 7% denken sollen. Am Preis eines Kunstwerks, nämlich am Umsatzsteuersatz von 7% für Kunstwerke auf der Rechnung, konnte der Käufer bisher erkennen, ob es sich um den **Erstverkauf** von Gegenwartskunst handelt. Betrug der Umsatzsteuersatz dagegen 19%, war das angebotene Werk kein Erstverkauf eines Originalkunstwerkes der Gegenwart, ein viel zitierter und häufig behaupteter Nachweis direkter Zusammenarbeit zwischen Künstler und Galerie, sondern nur eine weniger attraktive Handelsware.

Um diesen nicht zu unterschätzenden Werbeeffect haben sich die Galerien nun mit dem ab dem 01.01.2025 einheitlichen Umsatzsteuersatz von 7% gebracht.

39 Die Grenze von 800.000 Euro gilt unabhängig davon, ob der Rechnungsaussteller seine Umsätze nach den Regelungen für die Soll- (§ 16 UStG) oder für die Ist-Versteuerung (§ 20 UStG) ermittelt. In Fällen der umsatzsteuerrechtlichen Organschaft ist auf den Umsatz des gesamten Organkreises abzustellen.

40 *Langer/Artinger*, DStR 2024, 905; Entwurf: BMF v. 13.06.2024 – III C 2\_S 7287-a/23/10001:007 Rn. 55.



**Neuaufgabe.**

## Präziser Überblick.



WWW.BOORBERG.DE

### **Die Besteuerung der Kapitaleinkünfte** von Professorin Dr. Monika Jachmann-Michel, Vors. Richterin am Bundesfinanzhof

**2024, 3., vollständig überarbeitete Auflage,  
238 Seiten, € 58,-**

**ISBN 978-3-415-07567-2**



Leseprobe unter

[www.boorberg.de/9783415075672](http://www.boorberg.de/9783415075672)

Prof. Dr. Monika Jachmann-Michel, Vorsitzende Richterin des für Kapitalvermögen zuständigen VIII. Senats am Bundesfinanzhof, informiert 15 Jahre nach Einführung der Abgeltungsteuer in der 3. Auflage detailliert über die Konturen, die die Besteuerung der Kapitaleinkünfte neben gesetzlichen Anpassungen vor allem durch die Rechtsprechung des BFH seither gewonnen hat.

Behandelt werden die materiell-rechtlichen Grundsätze der Kapitaleinkommensbesteuerung, vorgezeichnet in § 20 EStG und § 17 EStG, das Kapitalertragsteuer-Abzugsverfahren sowie Ausnahmen von der Abgeltungsteuer gemäß § 32d EStG. Hinzu kommt ein Blick speziell auf Dividendenarbitrage-Geschäfte.

Dieser vollständig überarbeitete und aktualisierte Leitfaden ist auf dem Stand 1.1.2024. Er ist nicht nur für die Steuerberatung, die Fachanwaltschaft für Steuerrecht sowie die Finanzgerichte von Interesse, sondern richtet sich auch an Dozentinnen und Dozenten sowie Studierende im Steuerrecht.

 **BOORBERG**

RICHARD BOORBERG VERLAG BESTELLUNG@BOORBERG.DE TEL 0711/7385-343 FAX 0711/7385-100

SC1024



## Elektronische Schnittstellen als Schuldner der Umsatzsteuer

### § 3 Abs. 3 a UStG – neue umsatzsteuerliche und steuerstrafrechtliche Risiken

Prof. Dr. Bettina Spilker, Rechtsanwältin, apl. Professorin an der Universität Münster sowie Salary Partnerin der Kanzlei Kantenwein Zimmermann Spatscheck & Partner, München

Händler aus der ganzen Welt können durch Nutzung elektronischer Schnittstellen (sog. „digitale Marktplätze“ oder „Online-Plattformen“) ihre Waren auf dem europäischen Markt verkaufen. Auf Vollzugsprobleme nach alter Rechtslage und erhebliche Steuerausfälle, weil früher Händler aus Drittstaaten, insb. China, in Mißbrauchsabsicht Kleinsendungen (bis 22 Euro Warenwert) steuerfrei in die EU einführen, um diese Waren dann unbemerkt ohne Umsatzsteuer an Endverbraucher zu verkaufen, reagierte der EU-Gesetzgeber mit dem – bis Juli 2021 in den Mitgliedstaaten umzusetzenden – sog. Digitalsteuerpaket.<sup>1</sup> Darin enthalten war auch die Verpflichtung zur Einführung des „fiktiven Reihengeschäfts“ (vgl. Art. 14 a MwStSystRL, § 3 Abs. 3 a UStG). Die nunmehr drei Jahre alte Regelung hat einen komplexen Anwendungsbereich und führt zu umsatzsteuerlichen und steuerstrafrechtlichen Risiken.

#### I. Einführung und Anwendungsbereich

Für Warenlieferungen mit Drittlandsbezug, die über Verkaufsportale verkauft werden, wird in § 3 Abs. 3 a UStG fingiert, daß auf der ersten Stufe die elektronische Schnittstelle die Waren vom Händler erwirbt und diese auf der zweiten Stufe an den Käufer weiterveräußert. Damit ist die Plattform für die Lieferung an den Endverbraucher Schuldner der Umsatzsteuer und nicht, wie zuvor, der Onlinehändler.

Zivilrechtlich kommt der Vertrag zwischen dem Händler und dem Endverbraucher zustande. Die Plattform unterstützt lediglich durch die Bereitstellung der elektronischen Schnittstelle den Online-Verkauf. Da der Betreiber der Plattform jedoch – im Gegensatz zu dem in der Regel im Drittstaat ansässigen Onlinehändler – der für den Fiskus zuverlässigere und besser greifbare Steuerschuldner ist,<sup>2</sup> sollen mit dem neuen System im Online-Handel Steuerausfälle reduziert werden.<sup>3</sup>

In den Anwendungsbereich des § 3 Abs. 3 a UStG fallen zwei Fallkonstellationen mit Drittlandsbezug. Es wird nach dem Abgangsort der Ware differenziert.

##### 1. Händler im Drittland, § 3 Abs. 3 a S. 1 UStG (Art. 14 a Abs. 2 MwStSystRL)

§ 3 Abs. 3 a S. 1 UStG betrifft Waren, die von einem im Drittstaat ansässigen Onlinehändler über einen Online-Marktplatz innerhalb der EU an einen Nichtsteuerpflichtigen i.S.d.

§ 3 a Abs. 5 S. 1 UStG (Endverbraucher oder gleichgestellte Person) verkauft werden.<sup>4</sup>

Der Drittlandbezug ergibt sich daraus, daß der Onlinehändler in einem Drittstaat ansässig ist. Nicht in den Anwendungsbereich fällt daher ein Onlinehändler, der in der EU eine Betriebsstätte hat,<sup>5</sup> z.B. ein eigenes EU-Warenlager.

Der Anwendungsbereich des § 3 Abs. 3 a S. 1 UStG setzt weiter voraus, daß die Lieferung innerhalb der EU erfolgt. Der Liefergegenstand muß im Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet werden. Der Transport kann jedoch im gleichen EU-Staat beginnen und enden, d.h. eine Grenzüberschreitung ist nicht erforderlich.

Die Lieferung muß durch eine elektronische Schnittstelle eines anderen Unternehmers (z.B. Amazon, Zalando, Otto<sup>6</sup>) unterstützt<sup>7</sup> werden.

*Bsp.: Ein in China ansässiger Händler verkauft über das Verkaufsportal A (Sitz in Luxemburg) eine in einem Fremdlager in Frankreich befindliche Ware an einen Endverbraucher in Deutschland.*

Liegen die Voraussetzungen des § 3 Abs. 3 a S. 1 UStG vor, wird ein Reihengeschäft – bestehend aus zwei Lieferungen – fingiert: Die erste Lieferung des Onlinehändlers an den Betreiber der elektronischen Schnittstelle ist eine ruhende Lieferung. Sie ist in der EU steuerbefreit (vgl. Art. 136 a MwStSystRL, § 4 Abs. 4 c UStG).

1 Verordnung (EU) 2017/2454 v. 05.12.2017, ABl. 2017 L 348, 1; RL (EU) 2017/2455 v. 05.12.2017, ABl. 2017 L 348, 7; RL (EU) 2019/1995 v. 21.11.2019, ABl. 2017 L 310, 1.

2 Regierungse JStG 2020 v. 17.07.2020, BR-Drs. 503/20.

3 Kleen/Feld, DStR 2022, 737, 741.

4 § 3 a Abs. 3 Satz 1 UStG ist anzuwenden, wenn der Abnehmer ein Endverbraucher ist (Fall 1) oder ein Unternehmer, der die Leistung für seinen privaten Bedarf bezieht (Fall 2), eine juristische Person ohne Unternehmereigenschaft ist, der keine USt-IdNr. erteilt wurde (Fall 3), oder eine juristische Person mit Unternehmereigenschaft ist, die die Leistung aber ausschließlich für den privaten Bedarf des Personals oder eines Gesellschafters bezieht (Fall 4).

5 In diesem Fall ist die Haftungsregelung § 25 e UStG zu prüfen.

6 Auch kleinere Unternehmen, die eine elektronische Schnittstelle, auf der Dritte ihre Waren verkaufen können, bereitstellen, können in den Anwendungsbereich fallen. Immer mehr Unternehmen, z.B. im Haushaltswaren- oder Baumarktsektor, machen davon Gebrauch, um für ihre Kunden ein möglichst umfassendes Warenangebot zu gewährleisten.

7 Art. 5 b MwStVO grenzt positiv wie negativ ab, wann von einer Unterstützung auszugehen ist, s. auch Abschn. 3.18 Abs. 3 UStAE.

Die zweite Lieferung ist eine bewegte Lieferung. Wenn die Ware EU-grenzüberschreitend befördert oder versendet wird, ist der Leistungsort nach § 3 c Abs. 1 UStG im Bestimmungsland. Bleibt die Ware dagegen in einem Mitgliedstaat (nationale Lieferung) ist der Leistungsort nach § 3 Abs. 6 UStG dort, wo die Beförderung oder Versendung beginnt.

## 2. Ware aus Drittland, § 3 Abs. 3 a S. 2 UStG (Art. 14 a Abs. 1 MwStSystRL)

§ 3 Abs. 3 a Satz 2 UStG bezieht sich auf „Fernverkäufe“ aus einem Drittland (i.S.d. § 3 Abs. 3 a S. 4 UStG), sog. „Einfuhrfernverkäufe“ i.S.d. § 3 c Abs. 2 und 3<sup>8</sup> UStG, an einen Empfänger (i.S.d. § 3 Abs. 3 a S. 5 UStG, insb. Nichtunternehmer) über eine elektronische Schnittstelle.

Den Einfuhrfernverkauf definiert § 3 Abs. 3 a S. 4 UStG als Lieferung eines Gegenstandes, der durch den Erwerber oder für dessen Rechnung aus dem Drittlandsgebiet an einen Abnehmer mit dem in Satz 5 genannten Steuerstatus befördert oder versendet wird, wobei eine indirekte Beteiligung des Lieferers an der Beförderung genügt. Es kommt hier – anders als bei S. 1 – nicht auf die Ansässigkeit des Onlinehändlers an. Dieser kann im Drittland oder im Gemeinschaftsgebiet ansässig sein.<sup>9</sup> Entscheidend ist der Abgangsort der Ware im Drittland.

Die Lieferung (Einfuhrfernverkauf) muß durch eine elektronische Schnittstelle eines anderen Unternehmers unterstützt<sup>10</sup> werden (i.S.d. § 3 Abs. 3 a S. 3 UStG).

Für den Anwendungsbereich des § 3 Abs. 3 a S. 2 UStG darf außerdem ein Sachwert der Warenlieferung von max. 150 Euro<sup>11</sup> nicht überschritten werden.<sup>12</sup>

*Bsp.: Ein in Österreich ansässiger Händler H veräußert über das Verkaufsportal A an einen Endverbraucher in Deutschland eine aus China eingeführte Haarbürste für 10 Euro. Der Transport wird von H veranlaßt.*

Im Fall des § 3 Abs. 3 a S. 2 UStG ist die erste fingierte Lieferung aufgrund des Ortes des Versendungsbeginns im Drittstaat in der EU nicht steuerbar. Die Einfuhr ist gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 7 UStG von der Einfuhrumsatzsteuer befreit. Die zweite fingierte Lieferung, d.h. die Lieferung des Betreibers der elektronischen Schnittstelle an den Endverbraucher, ist als bewegte Lieferung im Bestimmungsland gemäß § 3 Abs. 3 S. 3 UStG steuerpflichtig.<sup>13</sup>

## II. Folgen und Risiken für Portalbetreiber

Der Portalbetreiber muß als Dritter den zwischen Händler und Käufer zustande gekommenen Warenverkauf aufgrund einer fiktiven Steuerschuld dem Finanzamt melden und Umsatzsteuer entrichten. Dazu behält er sich in der Praxis bei der Verrechnung mit dem Onlinehändler grundsätzlich die Umsatzsteuer zurück, d.h. der Onlinehändler erhält nur den um die Umsatzsteuer reduzierten Betrag.

Das Risiko der Plattform liegt darin, nicht oder zu spät zu erkennen, daß die Voraussetzungen des fiktiven Reihen-

geschäfts gegeben sind. Das „böse Erwachen“ kommt in der Regel Jahre später, wenn die Finanzverwaltung im Rahmen einer Außenprüfung fiktive Reihengeschäfte aufdeckt und die Umsatzsteuer nachfordert, ggf. verzinst nach §§ 233 a, 235 AO.

Der Onlinehändler ist in der Regel nicht mehr greifbar, so daß die Steuerbelastung nicht mehr auf diesen übergewälzt werden kann. Das heißt: Die Plattform wird endgültig zum Belastungsträger der Umsatzsteuer. Realisiert sich das vorstehend dargestellte umsatzsteuerliche Risiko für den Schnittstellenbetreiber, droht gleich das nächste Risiko: ein Strafverfahren. Der objektive Tatbestand der Steuerhinterziehung (§ 370 AO) ist gegeben, wenn zu wenig Umsatzsteuer angemeldet und entrichtet wird. Hinzukommen muß ein subjektiver Tatbestand, d.h. Vorsatz oder Leichtfertigkeit. Dafür hat die Finanzbehörde (SteuFa) bzw. die Staatsanwaltschaft die Beweislast.

In der Regel versuchen die Finanzbehörden, den subjektiven Tatbestand anhand von Indizien nachzuweisen. Dann kehrt sich die Beweislast um, d.h. der Steuerpflichtige muß den Gegenbeweis führen und nachweisen, daß er weder wußte noch damit rechnete und billigend in Kauf nahm, zu wenig Umsatzsteuer zu entrichten. Konkret muß er nachweisen, daß er mit hinreichender Sorgfalt geprüft hat, ob die Voraussetzungen des § 3 Abs. 3 a UStG<sup>14</sup> gegeben sind. Angesichts der Masse an Verkäufen über eine Plattform kann die Beweisführung für den Betreiber zu erheblichen Schwierigkeiten führen. Umso wichtiger ist es, bereits während der laufenden Geschäftsbeziehung – möglichst automatisierte – Prozesse aufzusetzen, um umsatzsteuerliche Risiken zu minimieren.

## III. Maßnahmen zur Risikominimierung

Der Betreiber einer Plattform sollte vertragliche Vereinbarungen mit dem Onlinehändler treffen und diesen verpflichten, sämtliche notwendige Informationen für die Beurteilung des Anwendungsbereichs von § 3 Abs. 3 a UStG zu geben. Diese

8 Es wird in den Absätzen danach differenziert, ob die Einfuhr in einem Transit- oder Bestimmungsmitgliedstaat erfolgt ist.

9 Joost/Oldenburg, MwStR 2020, 773, 774.

10 Vgl. dazu Fn. 7.

11 Umfaßt die Sendung mehrere Gegenstände, ist nicht auf den Wert des einzelnen Gegenstands, sondern auf den gesamten Sachwert der Sendung im zollrechtlichen Sinne abzustellen.

12 Die Begrenzung auf 150 Euro entspricht der Zollfreigrenze. Bei Sendungen über dieser Grenze muß eine vollständige zollamtliche Abfertigung erfolgen, so daß sich auch die Entrichtung der Einfuhrumsatzsteuer kontrollieren läßt. In diesem Fall liegt eine direkte Lieferung des Onlinehändlers an den Abnehmer vor.

13 Liegt der Leistungsort nach § 3 c Abs. 3 S. 3 UStG in Deutschland (Konsument ist in Deutschland ansässig), schuldet der Betreiber der Schnittstelle die deutsche Umsatzsteuer. Bei Lieferungen in das EU-Ausland (und Überschreiten des Schwellenwerts von 10.000 Euro) wird die ausländische Umsatzsteuer geschuldet.

14 Ggf. auch eine Haftungsschuld nach § 25 e UStG.

sind im nächsten Schritt mit hinreichender Sorgfalt auf Richtigkeit zu überprüfen.

Außerdem muß der Betreiber einer elektronischen Schnittstelle nach § 22 f Abs. 3 S. 2 UStG Aufzeichnungspflichten erfüllen.<sup>15</sup> In Art. 54 c MwStVO<sup>16</sup> wird auf Art. 242 a MwStSystRL verwiesen.<sup>17</sup> Die Aufzeichnungen müssen so ausführlich sein, „daß die Steuerbehörden des Mitgliedstaats, in dem diese Lieferungen und Dienstleistungen steuerbar sind, feststellen können, ob die Mehrwertsteuer korrekt berücksichtigt worden ist“.<sup>18</sup>

Konkret aufzuzeichnen sind wohl:

- (1) Name, Postanschrift und elektronische Adresse oder Website des Onlinehändlers
- (2) falls erhältlich –
  - i) die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer oder nationale Steuernummer des Onlinehändlers;
  - ii) die Bankverbindung oder Nummer des virtuellen Kontos des Onlinehändlers;
- (3) eine Beschreibung der Gegenstände, ihres Wertes und des Ortes, an dem die Versendung oder die Beförderung der Gegenstände endet, zusammen mit dem Zeitpunkt der Lieferung, und
- (4) falls erhältlich – die Bestellnummer oder die eindeutige Transaktionsnummer.

Die Aufzeichnungen sind 10 Jahre lang aufzubewahren (Artikel 54 c Abs. 2 MwStVO). Der 10-Jahres-Zeitraum beginnt mit dem Ende des Jahres, in dem der Umsatz bewirkt wurde (Art. 242 a Abs. 2 MwStSystRL). Im Falle von Pflichtverstößen gelten die allgemeinen Vorschriften der AO. In Betracht kommen Zwangsmittel nach § 328 AO, eine Schätzung nach § 162 AO oder aber die Ahndung als Ordnungswidrigkeit nach § 379 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 AO.

## IV. Vertrauensschutz

Art. 5 c MwStVO gewährt unter den Voraussetzungen, daß

- der Portalbetreiber auf die Angaben des Onlinehändlers angewiesen ist, um die Mehrwertsteuer korrekt zu erklären und zu entrichten,
- die Angaben des Onlinehändlers falsch sind und
- der Steuerpflichtige nachweisen kann, daß er nicht wußte und nach vernünftigem Ermessen nicht wissen konnte, daß diese Angaben nicht zutreffend waren,

Vertrauensschutz.

Vertrauensschutz bedeutet, daß der Portalbetreiber weder als Umsatzsteuerschuldner herangezogen,<sup>19</sup> selbst wenn die Voraussetzungen des § 3 Abs. 3 a UStG gegeben sind, noch eine Steuerhinterziehung zum Vorwurf gemacht werden kann.

Die Voraussetzung 1 für Vertrauensschutz wird grds. gegeben sein, denn der Portalbetreiber ist auf Angaben des Onlinehändlers hinsichtlich Herkunftsort, Warenwert und Eigenschaften des Empfängers angewiesen, um eine etwaige Steuerschuld aus § 3 Abs. 3 a UStG beurteilen zu können. Auch Voraussetzung 2 ist in der Regel erfüllt, wenn sich die

Frage Vertrauensschutz stellt. Entscheidend ist, ob auch Voraussetzung 3 gegeben ist. Der Betreiber der elektronischen Schnittstelle muß nachweisen können, daß er nicht wußte und auch nicht wissen konnte, daß die Angaben des Onlinehändlers falsch waren. Zu seinem Kenntnisstand sind die Aufzeichnungen ein wichtiges Indiz. Beruft sich die Finanzbehörde darauf, daß der Portalbetreiber – entgegen den Aufzeichnungen – wußte oder hätte wissen können, daß die Angaben und damit auch die entsprechenden Aufzeichnungen falsch sind, muß sie dies beweisen.

In der Praxis versuchen die Finanzbehörden in der Regel Indizien für Unregelmäßigkeiten festzustellen. Gelingt dies, kehrt sich die Beweislast um: Der Portalbetreiber muß dann sein „Nichtwissen“ oder „Nicht hätte wissen müssen“ als Voraussetzung für den Vertrauensschutz nachweisen. Er muß beweisen, daß er im Rahmen der Geschäftsbeziehung die Sorgfalt walten ließ, die vernünftigerweise bei jedem wirtschaftlichen Vorgang verlangt werden kann, und daß es keine Anhaltspunkte für die Unrichtigkeit der Angaben des Onlinehändlers gab.

## V. Fazit

Nach § 3 Abs. 3 a UStG wird aufgrund der Fiktion zweier Lieferungen die elektronische Schnittstelle – als Dritter – für ein Geschäft, welches zwischen Onlinehändler und Käufer abgeschlossen wird, zum Umsatzsteuerschuldner. Der komplexe Anwendungsbereich des fiktiven Reihengeschäfts führt derzeit in der Praxis zu Befolungs- und Abgrenzungsschwierigkeiten für Portalbetreiber und damit zu umsatzsteuerlichen und steuerstrafrechtlichen Risiken. Zur Risikominimierung ist Vorsorge notwendig: Vertragliche Vereinbarungen, sorgfältige Prüfung des Anwendungsbereichs und Erfüllung der Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten.

Durch die in Art. 5 c MwStVO vorgesehene Vertrauensschutzregelung werden die umsatzsteuerlichen und steuerstrafrechtlichen Risiken zwar relativiert, die Voraussetzungen für Vertrauensschutz müssen jedoch im Vorfeld geschaffen werden und sind eine Herausforderung für die Betroffenen.

<sup>15</sup> Weitere Mitwirkungspflichten (Meldepflichten von Betreibern digitaler Plattformen, die eine Schnittstelle für Vertragsschlüsse bereitstellen) sind in Umsetzung der DAC7-Richtlinie durch das Plattformen-Steuertransparenzgesetz (PStTG) zum 01.01.2023 in Kraft getreten. Diese Mitwirkungspflichten dienen jedoch nicht primär Nachweiszwecken des Steuerpflichtigen und werden daher hier nicht weiter thematisiert.

<sup>16</sup> Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 des Rates vom 15.03.2011 (ABL L 77 vom 23.03.2011, S. 1).

<sup>17</sup> EWG\_RL\_2006\_112.

<sup>18</sup> Besondere Aufzeichnungspflichten gelten nach Art. 63 c MwStVO, wenn sich der Steuerpflichtige entschieden hat, eine der Sonderregelungen nach Titel XII Kapitel 6 der Richtlinie 2006/112/EG in Anspruch zu nehmen.

<sup>19</sup> Wäger, UStG (2. Aufl. 2022, § 3), Rn. 295 f.

## Mehr steuerliche Klarheit bei Wirtschaftsbeziehungen mit Steueroasen?

### Die durch das Jahressteuergesetz 2022 geänderte Fassung des Steueroasenabwehrgesetzes und das BMF-Schreiben vom 14.06.2024

Stefanie Latrovalis, Rechtsanwältin/Steuerberaterin, LL.M., Managerin,  
und Dr. Mathias Link, Rechtsanwalt/Steuerberater, LL.M, Partner bei der PricewaterhouseCoopers GmbH, Düsseldorf

#### I. Einleitung

Am 30.06.2021 wurde das Gesetz zur Abwehr von Steuer-  
vermeidung und unfairem Steuerwettbewerb und zur Ände-  
rung weiterer Gesetze (Steueroasen-Abwehrgesetz – StAbwG)  
im Bundesgesetzblatt Teil I veröffentlicht<sup>1</sup> und ist einen Tag  
nach der Verkündung in Kraft getreten. Das StAbwG wurde  
durch das Jahressteuergesetz (JStG) 2022<sup>2</sup> an entscheidenden  
Stellen modifiziert. Zudem hat das BMF am 14.06.2024 die  
Grundsätze zur Anwendung des StAbwG veröffentlicht.<sup>3</sup>  
Grund genug, sich mit dieser für das internationale Steuer-  
recht praxisrelevanten Materie erneut zu beschäftigen. Dieser  
Beitrag ist zugleich ein Update des Beitrags der Verfasser aus  
steueranwaltsmagazin 2021, 142.

#### II. Überblick über den (bisherigen) Anwendungsbereich des StAbwG

Das StAbwG enthält in den §§ 8 – 11 Regelungen, die die  
allgemeinen steuerlichen Vorschriften im EStG, KStG,  
GewStG und AStG materiell durchbrechen bzw. diese (und  
auch Regelungen in entsprechenden Doppelbesteuerungs-  
abkommen, vgl. § 1 Abs. 3 S. 1 StAbwG) überlagern. Voraus-  
setzung ist, daß ein Steuerpflichtiger Geschäftsbeziehungen  
oder Beteiligungsverhältnisse in oder mit Bezug zu einem  
nicht-kooperativen Steuerhoheitsgebiet (sog. Geschäftsvor-  
gänge) unterhält (§ 7 StAbwG). Zudem statuiert § 12 StAbwG  
für die betroffenen Steuerpflichtigen über die nach § 90 AO  
bestehenden Mitwirkungspflichten hinaus eine gesteigerte  
Mitwirkungspflicht, soweit Geschäftsvorgänge i.S.d. § 7  
StAbwG betroffen sind.<sup>4</sup> Im Einzelnen:

##### 1. Nicht kooperative Steuerhoheitsgebiete

Ein Steuerhoheitsgebiet ist gemäß § 2 Abs. 1 StAbwG nicht  
kooperativ, wenn es eine der Voraussetzungen des § 4 Abs. 1,  
§ 5 Abs. 1 oder § 6 StAbwG erfüllt. Die für die Anwendung der  
§§ 7 bis 12 StAbwG als nicht kooperativ eingestuftes Steuer-  
hoheitsgebiete werden in der Verordnung zur Durchführung  
des § 3 des Steueroasen-Abwehrgesetzes (Steueroasen-Ab-  
wehrverordnung; StAbwV)<sup>5</sup> veröffentlicht. Nach der für die

Praxis bedeutsamen Auffassung des BMF sollen allein die in  
der StAbwV genannten Hoheitsgebiete für die Anwendung  
der Maßnahmen des StAbwG maßgebend sein; eine geson-  
derte Prüfung der §§ 4 bis 6 StAbwG soll durch die örtlich  
zuständigen Finanzbehörden nicht erfolgen.<sup>6</sup> In § 2 StAbwV  
sollen dabei diejenigen Steuerhoheitsgebiete benannt sein,  
welche aufgrund der Vorgaben des § 2 Absatz 1 StAbwG  
nicht kooperativ sind und die gleichzeitig als solche in die  
Anlage I der Schlußfolgerungen des Rates zur überarbeiteten  
EU-Liste (sog. „schwarze Liste der EU“) aufgenommen wur-  
den. Bei Änderungen soll § 2 StAbwV regelmäßig zum Ende  
eines Kalenderjahres aktualisiert werden.<sup>7</sup>

Aktuell nicht-kooperative Steuerhoheitsgebiete i.S.d.  
StAbwG sind: Amerikanisch-Samoa, Anguilla, Antigua und  
Barbuda, Bahamas, Belize, Fidschi, Guam, Palau, Panama, die  
Russische Föderation, Samoa, die Seychellen, Trinidad und  
Tobago, die Turks- und Caicosinseln, die Amerikanische  
Jungferninseln sowie Vanuatu.

Die Entwicklung dieser Liste muß vom Steuerpflichtigen  
bzw. dessen Berater sorgfältig beobachtet werden. Von be-  
sonderer Praxisrelevanz ist neben Panama (auf der Liste seit  
dem 24.12.2021) die Aufnahme der Russischen Föderation  
mit Wirkung zum 20.12.2023.

##### 2. Verbot des Betriebsausgaben- und Werbungskostenabzugs

Nach § 8 Satz 1 StAbwG dürfen Aufwendungen aus Geschäfts-  
vorgängen i.S.d. § 7 StAbwG den Gewinn oder den Überschuß

1 Bundesgesetzblatt I 2021, 2056.

2 Gesetz vom 20.12.2022, Bundesgesetzblatt I 2022, 2730.

3 Schreiben vom 14.06.2024 – IV B 5 – S 1308/22/10008:004, ver-  
öffentlicht auf der Homepage des BMF, [https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF\\_Schreiben/Internationales\\_Steuerrecht/Allgemeine\\_Informationen/2024-06-14-grundsaetze-anwendung-StAbwG.html](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Internationales_Steuerrecht/Allgemeine_Informationen/2024-06-14-grundsaetze-anwendung-StAbwG.html), zuletzt abgerufen am 08.09.2024 („BMF-Schreiben StAbwG“).

4 Link/Tschatsch, RdF 2022, 276 f.

5 Ursprüngliche Fassung vom 20.12.2021, veröffentlicht im Bundes-  
gesetzblatt I 2021, 5236.

6 BMF-Schreiben StAbwG, Rn. 2.

7 BMF-Schreiben StAbwG, Rn. 3.

der Einnahmen über die Werbungskosten grundsätzlich nicht mindern.<sup>8</sup>

### 3. Verschärfte Hinzurechnungsbesteuerung

§ 9 StAbwG ordnet eine verschärfte Hinzurechnungsbesteuerung an, wenn unbeschränkt steuerpflichtige Personen an einer ausländischen Gesellschaft im Sinne des § 7 Abs. 1 AStG, die in einem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet ansässig ist, gemäß § 7 AStG beteiligt sind. In diesen Fällen soll die ausländische Gesellschaft über § 8 Abs. 1 AStG hinaus und ungeachtet von § 8 Abs. 2 bis 4 und § 9 AStG Zwischengesellschaft für ihre gesamten Einkünfte sein, die insgesamt einer niedrigen Besteuerung i.S.d. § 8 Abs. 5 AStG unterliegen. Anders formuliert: In diesen Fällen ist die Art der Einkünfte (aktiv oder passiv), die Erfüllung des sog. Motivtests oder das Unterschreiten der Freigrenze gem. § 9 AStG unbeachtlich.<sup>9</sup>

### 4. Quellensteuermaßnahmen (= Erweiterung der beschränkten Steuerpflicht)

§ 10 StAbwG statuiert – vereinfacht gesprochen – bei Personen, die in einem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet ansässig sind, über § 49 EStG hinaus eine beschränkte Steuerpflicht mit Einkünften aus (1) Finanzierungsbeziehungen, (2) Versicherungs- oder Rückversicherungsprämien, (3) der Erbringung von Dienstleistungen, (4) dem Handel mit Waren oder Dienstleistungen und (5) der Vermietung und Verpachtung oder der Veräußerung von Rechten, die in ein inländisches öffentliches Buch oder Register eingetragen sind.<sup>10</sup> Auf die jeweiligen Vergütungen ist Quellensteuer in Höhe von 15% einzubehalten und an das BZSt abzuführen (§ 10 Abs. 2 Satz StAbwG).

### 5. Versagung der Steuerbefreiung für Dividenden und Veräußerungsgewinne

Vereinfacht gesprochen ordnet § 11 Abs. 1 und 2 StAbwG an, daß auf Gewinnausschüttungen, die von einer in einem nicht-kooperativen Steuerhoheitsgebiet ansässigen Körperschaft geleistet werden, sowie auf Gewinne aus der Veräußerung eines Anteils an einer entsprechenden Körperschaft die 95%igen Steuerbefreiungen des § 8 b KStG, vergleichbare Vorschriften in Doppelbesteuerungsabkommen, die Abgeltungsteuer nach § 32 b EStG sowie das Teileinkünfteverfahren (§ 3 Nr. 40 EStG) keine Anwendung finden.<sup>11</sup>

### 6. Gesteigerte Mitwirkungspflichten

§ 12 StAbwG ordnet für den Steuerpflichtigen über die nach § 90 AO bestehende allgemeine Mitwirkungspflicht hinaus eine gesteigerte Mitwirkungspflicht an, soweit Geschäftsvorgänge i.S.d. § 7 StAbwG betroffen sind. Er hat insbesondere

die in § 12 Abs. 2 StAbwG genannten detaillierten Aufzeichnungen spätestens ein Jahr nach Ablauf des betreffenden Kalenderjahres oder Wirtschaftsjahres zu erstellen und an die örtlich zuständige Finanzbehörde bzw. das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) zu übermitteln.

### 7. Zeitlicher Anwendungsbereich des StAbwG

Die Regelungen zur zeitlichen Anwendbarkeit des StAbwG sind uneinheitlich (und teilweise im Gesetz versteckt): Die verschärfte Hinzurechnungsbesteuerung (§ 9 StAbwG), die Quellensteuermaßnahmen nach § 10 StAbwG sowie die Meldepflichten nach § 12 StAbwG gelten grundsätzlich bereits seit dem 01.01.2022 (§ 13 Abs. 1 StAbwG). Die Versagung der Steuerfreistellung für Dividenden und Veräußerungsgewinne (§ 11 StAbwG) ist grundsätzlich zum 01.01.2024 in Kraft getreten (§ 3 Abs. 2 Satz 2 StAbwG), das Verbot des Werbungskosten- und Betriebsausgabenabzugs (§ 8 StAbwG) tritt jedoch zeitlich nachgelagert grundsätzlich erst am 01.01.2025 in Kraft (§ 3 Abs. 2 Satz 2 StAbwG).<sup>12</sup>

## III. Änderungen durch das JStG 2022

Durch das JStG 2022<sup>13</sup> wurde insbesondere § 10 StAbwG (Erweiterung der beschränkten Steuerpflicht bzw. Quellensteuermaßnahmen) neu gefaßt und dabei begrüßenswerterweise (deutlich) entschärft. Die Änderungen ergeben sich aus der nachfolgenden Gegenüberstellung: (*siehe Tabelle auf S. 164*)

Praxisrelevant sind insbesondere die Änderungen in Nr. 1 und Nr. 3,<sup>14</sup> wie anhand der beiden nachfolgenden Beispiele erläutert wird.

8 Dies gilt jedoch nicht, soweit (i) die den Aufwendungen entsprechenden Erträge der unbeschränkten oder beschränkten Steuerpflicht nach den Vorschriften des EStG, des KStG oder des StAbwG unterliegen oder (ii) auf Grund der aus den Aufwendungen resultierenden Einnahmen ein Hinzurechnungsbetrag i.S.d. § 10 Abs. 1 Satz 1 AStG anzusetzen ist (§ 8 Satz 2 StAbwG).

9 Vgl. BT-Drs. 19/28901, 26.

10 Weitere Voraussetzung ist (allerdings nur in den ersten vier genannten Kategorien) insbesondere, daß die diesen Einkünften entsprechenden Aufwendungen/Werbungskosten bei einem anderen, unbeschränkt Steuerpflichtigen ungeachtet des § 8 Satz 1 StAbwG im Rahmen einer inländischen Veranlagung zu berücksichtigen wären (§ 10 Satz 2 StAbwG).

11 Vgl. *Link/Tschatsch*, RdF 2022, 276, 277. Dies gilt jedoch nach § 11 Abs. 3 StAbwG nicht, soweit der Steuerpflichtige nachweist, daß die Ausschüttungen aus Beträgen resultieren, die beim Leistenden bereits der Besteuerung nach § 10 StAbwG unterlegen haben oder für die bereits das Abzugsverbot nach § 8 StAbwG angewendet worden ist.

12 Siehe detailliert BMF-Schreiben StAbwG Rn. 7 ff.

13 Gesetz vom 20.12.2022, Bundesgesetzblatt I 2022, 2730.

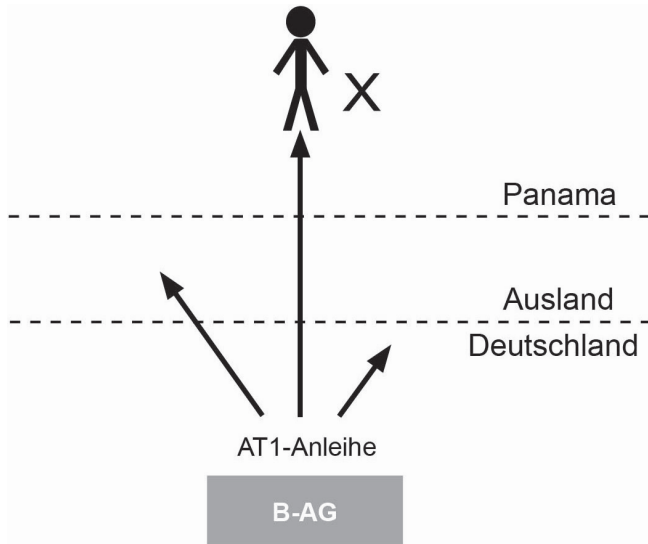
14 Vgl. zur Ergänzung des Nr. 5, der inländische Registerfälle erfasst, bereits *Latrovalis/Link*, steueranwaltsmagazin 2023, 46, 51.

<p>§ 10 StAbwG a.F. (alte Fassung) in der vor dem 21.12.2022 geltenden Fassung</p>	<p>§ 10 StAbwG n.F. (neue Fassung) in der am 21.12.2022 geltenden Fassung durch Artikel 24 G. v. 16.12.2022 BGBl. I S. 2294</p>
<p><sup>1</sup> Über § 49 des Einkommensteuergesetzes hinaus liegen steuerpflichtige Einkünfte <i>natürlicher Personen</i>, Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen, die in einem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet ansässig sind, auch vor, soweit sie Einkünfte erzielen aus</p> <p>1. <i>Finanzierungsbeziehungen</i>,</p> <p>2. <i>Versicherungs- oder Rückversicherungsleistungen</i>,</p> <p>3. der Erbringung von Dienstleistungen, soweit nicht bereits Nummern 1 und 2, oder</p> <p>4. dem Handel mit Waren oder <i>Dienstleistungen</i>,</p> <p>die nach § 2 Absatz 1 Satz 1 erster Halbsatz des Einkommensteuergesetzes bei unbeschränkt Steuerpflichtigen der Besteuerung <i>unterliegen</i>, und die ihnen hierbei gewährten Vergütungen als Betriebsausgaben oder Werbungskosten eines anderen Steuerpflichtigen ungeachtet des § 8 Satz 1 bei dessen Veranlagung zur <i>unbeschränkten Einkommensteuer</i> oder <i>Körperschaftsteuerpflicht</i> berücksichtigt werden können.</p> <p><sup>2</sup>§ 50 a des Einkommensteuergesetzes, mit Ausnahme von dessen Absätzen 6 und 7, und §§ 73 c bis 73 g der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung sowie die weiteren gesetzlichen Vorschriften, die an den Steuerabzug auf Grund des § 50 a des Einkommensteuergesetzes anknüpfen, gelten für die Vergütungen <i>des Satzes 1</i> entsprechend. <sup>3</sup>Dabei ist § 50 a Absatz 2 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes mit der Maßgabe anzuwenden, daß der Steuerabzug 15 Prozent der gesamten Einnahmen beträgt.</p>	<p>(1) <sup>1</sup>Über § 49 des Einkommensteuergesetzes hinaus liegen steuerpflichtige Einkünfte <i>derjenigen natürlichen Personen sowie derjenigen</i> Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen, die in einem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet ansässig sind, auch vor, soweit sie Einkünfte erzielen aus</p> <p>1. <sup>1</sup><i>Finanzierungsbeziehungen</i>. <sup>2</sup><i>Inhaberschuldverschreibungen, die durch eine Globalurkunde verbrieft und im Rahmen der Girosammelverwahrung bei einem Zentralverwahrer verwahrt werden und mit diesen vergleichbare Schuldtitel, die an einer anerkannten Börse im Sinne des § 138 Absatz 2 Satz 1 Nummer 3 Buchstabe b Satz 2 der Abgabenordnung handelbar sind, gelten nicht als Finanzierungsbeziehungen</i>;</p> <p>2. <i>Versicherungs- oder Rückversicherungsprämien</i>;</p> <p>3. <sup>1</sup>der Erbringung von Dienstleistungen, soweit sie nicht bereits von den Nummern 1 und 2 <i>erfaßt sind</i>. <sup>2</sup><i>Nutzungsüberlassungen gelten nicht als Erbringung von Dienstleistungen</i>;</p> <p>4. dem Handel mit Waren oder <i>Dienstleistungen im Sinne der Nummer 3</i> oder</p> <p>5. der Vermietung und Verpachtung oder der Veräußerung von Rechten, die in ein inländisches öffentliches Buch oder Register eingetragen sind. <sup>2</sup><i>Steuerpflichtige Einkünfte nach Satz 1 liegen bei dessen Nummern 1 bis 4 nur vor, wenn sie nach § 2 Absatz 1 Satz 1 erster Halbsatz des Einkommensteuergesetzes bei unbeschränkt Steuerpflichtigen der Besteuerung unterliegen und die dem Steuerpflichtigen hierbei gewährten Vergütungen als Betriebsausgaben oder Werbungskosten eines anderen unbeschränkt Steuerpflichtigen ungeachtet des § 8 Satz 1 bei dessen Veranlagung zur Einkommen- oder Körperschaftsteuer ungeachtet der Wahl der Gewinnermittlungsart berücksichtigt werden können</i>.</p> <p>(2) <sup>1</sup>§ 50 a Absatz 1, 2 Satz 1 und 2 und Absatz 3 bis 5 des Einkommensteuergesetzes und die §§ 73 c bis 73 g der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung sowie die weiteren gesetzlichen Vorschriften, die an den Steuerabzug auf Grund des § 50 a des Einkommensteuergesetzes anknüpfen, gelten für die Vergütungen <i>im Sinne des Absatzes 1 Satz 1</i> entsprechend. <sup>2</sup>Dabei ist § 50 a Absatz 2 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes mit der Maßgabe anzuwenden, daß der Steuerabzug 15 Prozent der gesamten Einnahmen beträgt.</p>

### 1. Die Einschränkung des Begriffs „Finanzierungsbeziehung“

Der Hintergrund (und die Notwendigkeit) der Einschränkung lassen sich durch nachfolgendes Beispiel veranschaulichen:<sup>15</sup>

#### Fall 1



Die inländische Bank (B-AG) emittiert eine Anleihe (z.B. AT1-Anleihe zur Stärkung des regulatorischen Eigenkapitals) am Kapitalmarkt. Einer der buchstäblich tausenden (!) Investoren (X) sitzt in Panama. Die B-AG hat keine Kenntnis über den Investorenkreis. Die Anleihe ist so strukturiert, daß (i) die Coupon-Zahlungen in Deutschland steuerlich abzugsfähig sind (auch keine Einschränkung nach § 4 k EStG), (ii) kein Kapitalertragsteuereinbehalt nach § 43 EStG vorgenommen werden muß und (iii) die ausländischen Anleger mit ihren Zinseinkünften in Deutschland nicht nach § 49 EStG beschränkt steuerpflichtig sind.

Bislang handelte sich bei der Anleihe u.E. ohne Weiteres um eine Finanzierungsbeziehung i.S.v. § 10 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 StAbwG. Der Begriff der Finanzierungsbeziehung war im Gesetz nicht definiert. Nach der (alten) Gesetzesbegründung sollte es sich bei Finanzierungsbeziehungen „insbesondere um Darlehensverhältnisse und Finanzierungsleasing“ handeln.<sup>16</sup> Diese Voraussetzungen waren bei einer als Darlehen strukturierten Anleihe u.E. ohne Weiteres erfüllt. Ein Investor (= Empfänger der Zinszahlungen) war auch in einem nicht-kooperativen Staat (hier: Panama) ansässig. Damit griff u.E. die bislang nicht bestehende beschränkte Steuerpflicht des ausländischen Investors (X) mit den Zinsen (§ 10 Abs. 1 Satz 1 StAbwG i.V.m. § 49 EStG). Die B-AG wäre verpflichtet gewesen, Quellensteuer in Höhe von 15% (u.E. zzgl. SolZ) einzubehalten.

Dieses Ergebnis, das vom Wortlaut her u.E. eindeutig war, überraschte, da es sich bei der Anleihe um ein Kapitalmarktinstrument handelt, so daß die B-AG weder wußte (noch

wissen konnte), wer der ausländische Investor ist, noch daß er in Panama sitzt. Eine entsprechende Beschränkung z.B. auf nahestehende oder dem deutschen Steuerpflichtigen bekannte Personen enthielt das Gesetz bislang nicht.

Durch das JStG 2022 wurde der Begriff der Finanzierungsbeziehungen nunmehr eingeschränkt. In § 10 Abs 1 Satz 1 Nr. 1 aE StAbwG heißt es jetzt ausdrücklich:

„Inhaberschuldverschreibungen, die durch eine Globalurkunde verbrieft und im Rahmen der Girosammelverwahrung bei einem Zentralverwahrer verwahrt werden und mit diesen vergleichbare Schuldtitel, die an einer anerkannten Börse im Sinne des § 138 Absatz 2 Satz 1 Nummer 3 Buchstabe b Satz 2 der Abgabenordnung handelbar sind, gelten nicht als Finanzierungsbeziehungen.“

Wesentlicher Beweggrund für die Einschränkung war laut Gesetzesbegründung, daß es dem Vergütungsschuldner – dem Emittenten der Inhaberschuldverschreibung – regelmäßig unmöglich sei, festzustellen, ob der Empfänger der Vergütung in einem nichtkooperativen Steuerhoheitsgebiet ansässig ist oder nicht. Bei globalverwahrten Inhaberschuldverschreibungen habe der Emittent der Schuldverschreibung nämlich keine Kenntnis darüber, an wen die Leistung aus der Inhaberschuldverschreibung erfolgt.<sup>17</sup>

Nach dem BMF-Schreiben soll der Begriff der „vergleichbaren Schuldtitel“ (u.E. begrüßenswert) weit zu verstehen sein: So seien z.B. Namensschuldverschreibungen mit Inhaberschuldverschreibungen vergleichbar, wenn sie auf den Namen eines Kreditinstituts ausgestellt seien, da auch hier die Anonymität des Inhabers gegeben sei. Nach ausländischem Recht begründete Wertpapiere, die der Inhaberschuldverschreibung i.S.d. § 793 BGB vergleichbar sind, seien ebenfalls erfaßt. Die Vergleichbarkeitsprüfung sei im Einzelfall durchzuführen und habe insbesondere die Fungibilität und die Anonymität des Inhabers des Schuldtitels zu berücksichtigen. Vergleichbare Schuldtitel müssen wie Inhaberschuldverschreibungen an einer Börse handelbar sein. Auch Staatsanleihen seien per se aus dem Anwendungsbereich des § 10 StAbwG ausgenommen.<sup>18</sup>

Der neu gefaßte § 10 Abs. 1 Nr. 1 StAbwG ist nach § 13 Abs. 1 a StAbwG erstmals ab dem 01.01.2022 anzuwenden und dürfte in der Praxis damit u.E. alle offenen Fälle erfassen.<sup>19</sup>

In der Praxis war trotz dieser Gesetzesänderung weiterhin unklar, ob (i) die gesteigerten Mitwirkungspflichten nach § 12 StAbwG – die ja lediglich an einen Geschäftsvorgang

15 Angelehnt an Link/Tschatsch, RdF 2022, 276, 278.

16 BT-Drs. 19/28901, 27.

17 Vgl. BT-Drs. 20/3879, 131.

18 BMF-Schreiben StAbwG Rn. 46 f.

19 So auch die Gesetzesbegründung, BT-Drs. 20/3879, 134: „Mit der Anwendung zu diesem Datum ist sichergestellt, daß die klarstellenden Änderungen des § 10 StAbwG ab dem ersten Tag der Anwendbarkeit dieser Regelung anzuwenden sind und Rechtssicherheit während des gesamten Anwendungszeitraums vermieden wird.“

nach § 7 StAbwG anknüpfen – bei Inhaberschuldverschreibungen (und vergleichbaren Instrumenten) gleichwohl weiterhin greifen und/oder das Betriebsausgabenabzugsverbot nach § 8 StAbwG auch bei diesen Instrumenten gilt.

#### a) Zum Betriebsausgabenabzugsverbot nach

##### § 8 StAbwG

Schaut man sich den Wortlaut des § 8 StAbwG an, stellt man fest, daß dieser (lediglich) sagt, daß Aufwendungen aus Geschäftsvorgängen im Sinne des § 7 StAbwG den Gewinn oder den Überschuß der Einnahmen über die Werbungskosten nicht mindern dürfen. § 7 StAbwG spricht lediglich von „Geschäftsbeziehungen oder Beteiligungsverhältnissen in oder mit Bezug zu einem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet“, die einen (schädlichen) Geschäftsvorgänge i.S.d. §§ 8 bis 11 StAbwG ausmachen sollen.

Das BMF-Schreiben ist ebenfalls nicht wirklich hilfreich, wenn es generisch formuliert: „Erfasst werden alle Geschäftsvorgänge, die einen Berührungspunkt zu einem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet aufweisen. Umfaßt sind insbesondere Zahlungen, die aus nicht kooperativen Steuerhoheitsgebieten heraus- (Outbound) oder hineinfließen (Inbound).“<sup>20</sup>

Diese Voraussetzungen sind hier prima facie gegeben, da – zivilrechtlich – eine Darlehensbeziehung zwischen der B-AG und dem Investor in Panama besteht. Im Zweifel liegt somit in Bezug auf die Anleihe ein Geschäftsvorgang i.S.d. § 8 StAbwG vor.

Da die Quellensteuermaßnahmen nach § 10 StAbwG (wegen der Kapitalmarktausnahme) nicht greifen, wäre der Anwendungsbereich des § 8 StAbwG auch grundsätzlich eröffnet (vgl. § 8 Satz 2 Nr. 1 StAbwG).

Eine ausdrückliche Herausnahme der (kapitalmarktorientierten) Inhaberschuldverschreibungen aus dem Betriebsausgabenabzugsverbot (wie § 10 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 a.E. StAbwG) enthält § 8 StAbwG leider nicht.

Bei wörtlicher Auslegung entsteht folgendes Dilemma: Die B-AG, die nicht weiß, wer ihr Anleger ist, braucht zwar (wegen der ausdrücklichen gesetzlichen Ausnahmeregelung in § 10 StAbwG) auf die Zinsen keinen Quellensteuerabzug vorzunehmen, müßte aber gleichwohl das Betriebsausgabenabzugsverbot des § 8 StAbwG beachten.

In der Praxis hatte sich das Problem beim Inkrafttreten des JStG 2022 (offensichtlich) noch nicht gestellt, da die Quellensteuermaßnahmen zwar bereits ab dem 01.01.2022 galten, das Betriebsausgabenabzugsverbot des § 8 StAbwG jedoch frühestens ab dem 01.01.2025 in Kraft treten wird. Das Thema wird daher auch erst in der jüngeren Vergangenheit in der Praxis näher diskutiert. Leider sagt das BMF-Schreiben dazu nichts.

U. E. sprechen gute Argumente dafür, daß § 8 StAbwG entsprechend einschränkend ausgelegt werden muß, denn ausweislich der Gesetzesbegründung hat die in § 10 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 a.E. StAbwG neu eingefügte Kapitalmarktaus-

nahme (lediglich) klarstellende Bedeutung. Im Gesetzesentwurf heißt es dazu wörtlich:

*„Schon nach der bisher geltenden Fassung des neuen Absatzes 1 Satz 1 Nummer 1 ist ein Steuerabzug in diesen Fällen in der Regel nicht vorzunehmen, da es dem Vergütungsschuldner – dem Emittenten der Inhaberschuldverschreibung – regelmäßig unmöglich ist, festzustellen, ob der Empfänger der Vergütung in einem nichtkooperativen Steuerhoheitsgebiet ansässig ist. Bei globalverwahrten Inhaberschuldverschreibungen hat der Emittent der Schuldverschreibung keine Kenntnis darüber, an wen die Leistung aus der Inhaberschuldverschreibung erfolgt.“<sup>21</sup>*

Die gleichen Erwägungen sollten u.E. auch im Rahmen des Betriebsausgabenabzugsverbots des § 8 StAbwG gelten, denn die fehlende Kenntnis/Kenntnismöglichkeit der B-AG gilt hier gleichermaßen. Aus Gründen der Rechtssicherheit wäre jedoch mindestens eine Ergänzung des BMF-Schreibens, idealerweise eine gesetzliche Einschränkung des § 8 StAbwG dringend geboten.

#### b) Zu den gesteigerten Mitwirkungspflichten nach

##### § 12 StAbwG

Im Fall besteht (weiterhin) das Problem, daß die gesteigerten Mitwirkungspflichten nach § 12 StAbwG vom Gesetzeswortlaut her (ebenfalls) lediglich an einen Geschäftsvorgang nach § 7 StAbwG anknüpfen – und dieser prima facie gegeben wäre, da ja zivilrechtlich eine Darlehensbeziehung zwischen der B-AG und dem Investor in Panama besteht.

Folglich müßte die B-AG – auch wenn die Quellensteuermaßnahmen nach § 10 StAbwG und ggf. auch das Betriebsausgabenabzugsverbot des § 8 StAbwG nicht greifen – gleichwohl Aufzeichnungen erstellen, und zwar nicht nur zur Art der Geschäftsbeziehungen, sondern auch (und insbesondere) über „die natürlichen Personen, die unmittelbar oder mittelbar Gesellschafter oder Anteilseigner einer Gesellschaft in dem nicht-kooperativen Steuerhoheitsgebiet sind, zu dem der Steuerpflichtige in Geschäftsbeziehung steht“ (§ 12 Abs. 2 Nr. 8 StAbwG). Das Problem besteht in der Praxis aber darin, daß ein inländischer Steuerpflichtiger bei Kapitalmarkttransaktionen diese Angaben über den Investor nicht hat.

Hier hat das BMF-Schreiben nunmehr für Entspannung gesorgt, indem es in Rn. 84 ausdrücklich sagt:

*„Die gesteigerten Mitwirkungspflichten sind nur zu erfüllen, wenn mindestens eine der in §§ 8 bis 11 StAbwG aufgeführten Maßnahmen greift.“<sup>22</sup>*

Damit strahlt die Kapitalmarktausnahme des § 10 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 a.E. StAbwG u.E. auch auf § 12 StAbwG aus, so daß die B-AG (unter der weiteren Voraussetzung, daß das Betriebsausgabenabzugsverbot des § 8 StAbwG ebenfalls

20 BMF-Schreiben StAbwG Rn. 13.

21 BT-Drs. 20/3879, 131.

22 BMF-Schreiben StAbwG Rn. 84.

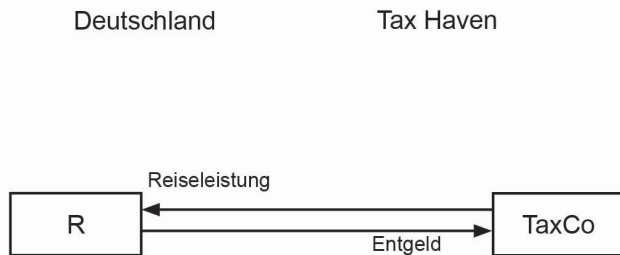


nicht greift) die gesteigerten Mitwirkungspflichten nach § 12 StAbwG im vorliegenden Fall nicht erfüllen muß.

## 2. Die Einschränkung des Begriffs „Dienstleistungen“

Der Hintergrund der Einschränkung läßt sich durch nachfolgendes Beispiel veranschaulichen:<sup>23</sup>

### Fall 2



Der Reiseveranstalter R kauft bei Anbietern in einem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet verschiedene touristische Leistungen für sein Unternehmen ein, um diese seinen Kunden als Pauschalreisen anzubieten und zahlt hierfür an verschiedene in dem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet ansässige Anbieter. Die Leistungen beinhalten sowohl die Unterbringung und Verpflegung der (End-)Kunden als auch verschiedene Leistungen für die Freizeitgestaltung (Gestellung eines Mietwagens, Führungen zu Sehenswürdigkeiten, Transferfahrten u. Ä.).

Bei einer wortlautgetreuen Auslegung von § 10 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 StAbwG könnte man auf die Idee kommen, daß das gesamte von R gezahlte Entgelt unter den Begriff der Vergütung für die „Erbringung von Dienstleistungen“ fällt, und damit von den Quellensteuermaßnahmen des § 10 StAbwG betroffen wäre.<sup>24</sup>

Die Unsicherheit über die Auslegung des Begriffs der Dienstleistung rührt daher, daß der Begriff der Dienstleistung weder im StAbwG noch im übrigen Ertragsteuerrecht gesetzlich definiert ist. Um diese Unsicherheit zu beseitigen, wurde der Begriff der Dienstleistungen durch das JStG 2022 jedenfalls für Zwecke des StAbwG eingeschränkt. In § 10 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 a.E. StAbwG heißt es jetzt ausdrücklich:

„Nutzungsüberlassungen gelten nicht als Erbringung von Dienstleistungen.“

Hintergrund für die Einschränkung war laut Gesetzesbegründung, daß ein wesentliches Element einer Dienstleistung sei, daß sie keine Warenproduktion darstelle. Ein typisches Merkmal von Dienstleistungen sei dabei die Gleichzeitigkeit von Produktion und Verbrauch. Weiter stellt eine Tätigkeit des Leistungserbringers regelmäßig den wesentlichen Inhalt der Erbringung einer Dienstleistung dar. Bei einem reinen Überlassungsvorgang – wie den gegenständlichen Nutzungsüberlassungen (hierunter fielen insbesondere die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken, Gebäuden, Gebäudeteilen (wie einzelne

Räume), aber auch Gegenstände, die nicht den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen) – fehle es regelmäßig an dem Element der Erbringung einer Tätigkeit des Leistungserbringers, vielmehr stehe das bloße Zurverfügungstellen im Vordergrund. Mithin handele es sich bei Nutzungsüberlassungen nicht um die Erbringung einer Dienstleistung.<sup>25</sup>

Das BMF-Schreiben führt in diesem Zusammenhang weiter aus, daß in Fällen, in denen sowohl Nutzungsüberlassungen als auch Dienstleistungen Gegenstand eines gemischten Vertrages sind, regelmäßig nur die Leistungen der beschränkten Steuerpflicht (und den entsprechenden Quellensteuermaßnahmen) unterliegen, die als Gegenleistung für die Erbringung von Dienstleistungen geleistet werden. Bei einheitlichen Zahlungen sei ggf. im Schätzwege aufzuteilen. Soweit die Nutzungsüberlassung von insgesamt untergeordneter Bedeutung ist und sich nicht von der Dienstleistungserbringung trennen läßt, unterfalle die gesamte Gegenleistung für die erbrachten Leistungen der beschränkten Steuerpflicht. Soweit die Dienstleistung im Verhältnis zur Nutzungsüberlassung von insgesamt untergeordneter Bedeutung ist und sich nicht von der Nutzungsüberlassung trennen läßt, unterfällt die gesamte Gegenleistung für die erbrachten Leistungen nicht der beschränkten Steuerpflicht. Die Abgrenzung habe nach dem Gesamtbild der Verhältnisse des Einzelfalls zu erfolgen.<sup>26</sup>

Im Beispiel bedeutet dies nach Auffassung des BMF-Schreibens: (i) Führungen zu Sehenswürdigkeiten und Transferfahrten seien Dienstleistungen; (ii) die Gestellung des Mietwagens sei kein Dienstleistung; (iii) die Hotelleistung (ohne Verpflegungsleistungen) sei aus Vereinfachungsgründen insgesamt keine Dienstleistung (Ausnahme: neben der Hotelleistung wird auch eine Verpflegung, etwa Vollpension oder All-inclusive, angeboten; in einem solchen Fall sei diese Verpflegungsleistung als Dienstleistung steuerpflichtig).<sup>27</sup>

Die Trennung zwischen Dienstleistung und Nutzungsüberlassung ist dabei u.E. nicht nur für die Frage der beschränkten Steuerpflicht/der Quellensteuermaßnahmen nach § 10 StAbwG, sondern auch für das Betriebsausgabenabzugsverbot nach § 8 StAbwG relevant: Letzteres greift nämlich nach § 8 Satz 2 Nr. 1 StAbwG nur insoweit, als nicht bereits die Quellensteuermaßnahmen greifen, hier somit (nur) in Bezug auf die Nutzungsüberlassungen (denn auch insoweit sollte u.E. ein Geschäftsvorgang i.S.d. § 7 StAbwG vorliegen).

23 Angelehnt an BMF-Schreiben StAbwG Rn. 54.

24 So auch Becker in Brandis/Heuermann, § 10 StAbwG Rn. 27 (Stand: Februar 2023), der darauf hinweist, daß der Dienstleistungsbegriff weit zu verstehen sei und der Gesetzgeber bei der ursprünglichen Fassung des Gesetzes keinen Begrenzungswillen erkennen ließ.

25 Vgl. BT-Drs. 20/3879, 132.

26 BMF-Schreiben StAbwG Rn. 54.

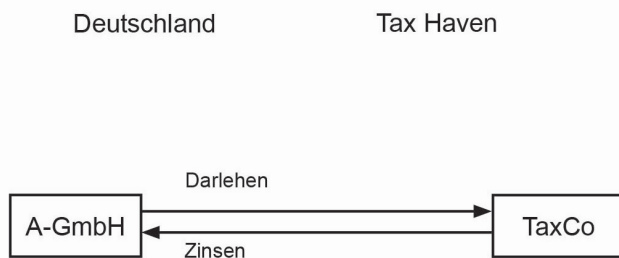
27 BMF-Schreiben StAbwG Rn. 54.

## IV. Ausgewählte (weitere) Erkenntnisse aus dem BMF-Schreiben

Im Folgenden sollen anhand einiger Beispiele ausgewählte praxisrelevante Erkenntnisse des BMF-Schreibens dargestellt werden.

### 1. § 8 StAbwG: Verbot des Betriebsausgaben- und Werbungskostenabzugs

#### a) Fall 3 – zeitlicher Anwendungsbereich<sup>28</sup>



Die inländische A-GmbH hat der TaxCo mit Sitz im fiktiven Land „Tax Haven“ im Jahr 01 ein Darlehen i.H.v. 10 Mio. Euro gewährt, auf das diese einen fremdüblichen Zins zahlt. Ab dem Jahr 03 geht es der TaxCo zunehmend finanziell schlechter, so daß die A-GmbH (unzweifelhaft steuerlich zulässige) Teilwertabschreibungen auf das Darlehen vornimmt, und zwar im Jahr 03 um 1 Mio., im Jahr 04 um weitere 2 Mio. und im Jahr 05 um weitere 1 Mio. Euro. Ab dem Jahr 06 liegt keine dauerhafte Wertminderung mehr vor (Wert des Darlehens wieder 10 Mio. Euro). Das fiktive Land Tax Haven wird im Jahr 00 erstmals in der StAbwV aufgeführt (Inkrafttreten im Jahr 00) und ist daher ein nicht kooperativer Staat im Sinne des StAbwG.

#### aa) Nationales Recht

Betrachtet man das nationale Recht isoliert vor Einführung des StAbwG, kann die A-GmbH ihre Aufwendungen aus der Teilwertabschreibung steuerlich vollumfänglich abziehen. Die Hochschreibung im Jahr 06 ist korrespondierend in voller Höhe steuerpflichtiger Ertrag.

#### bb) Regelung nach Doppelbesteuerungsabkommen

Mit den vom StAbwG erfaßten nicht kooperativen Staaten besteht in der Regel kein Doppelbesteuerungsabkommen (im Folgenden „DBA“). Für Zwecke unserer Analyse gehen wir aber im Folgenden davon aus, daß zwischen dem fiktiven Land Tax Haven und Deutschland ein DBA besteht, das dem OECD-Musterabkommen (im Folgenden „OECD-MA“) entspricht. Für den beschriebenen Fall findet sich keine Regelung im OECD-MA.

#### cc) StAbwG

Die Darlehensbeziehung zwischen der A-GmbH und der TaxCo stellt u.E. ohne Weiteres einen Geschäftsvorgang

mit Bezug zu einem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet (§ 7 StAbwG) dar, so daß der Anwendungsbereich des Betriebsausgabenabzugsverbots nach § 8 StAbwG eröffnet ist. Zu den Aufwendungen i.S.d. Vorschrift gehören nach Auffassung der Finanzverwaltung auch Absetzungen für Abnutzung, Teilwertabschreibungen und Buchwertabgänge von Wirtschaftsgütern des Anlage- und Umlaufvermögens.<sup>29</sup>

Besonderes Augenmerk ist auf den Anwendungsbereich der Norm zu legen: Die StAbwV – in der die Jurisdiktion der TaxCo erstmalig genannt ist – ist im Jahr 00 in Kraft getreten. Damit findet § 8 StAbwG – nach der Anwendungsregel des § 3 Abs. 2 StAbwG – erst „ab dem Beginn des vierten Jahres nach Inkrafttreten“ der StAbwV Anwendung, hier also erstmalig für das Jahr 04.

Hier wurde das Darlehen (also der Geschäftsvorgang) jedoch bereits im Jahr 01 abgeschlossen, so daß es gut vertretbar erscheint, sämtliche Aufwendungen aus diesem Geschäftsvorgang aus dem zeitlichen Anwendungsbereich des § 8 StAbwG auszunehmen. Anders demgegenüber die Auffassung der Finanzverwaltung: Bei Schuldverhältnissen, die sich über einen längeren Zeitraum erstrecken und während deren Laufzeit fortwährend Leistungspflichten bestehen oder entstehen (insbesondere bei Dauerschuldverhältnissen), erstrecke sich der Geschäftsvorgang i.S.d. § 7 StAbwG auf die gesamte Dauer des Schuldverhältnisses. Deshalb komme es für die Anwendung des § 8 StAbwG nicht auf den Zeitpunkt der Begründung des Schuldverhältnisses, sondern auf den Zeitpunkt der steuerlichen Berücksichtigung der Aufwendungen als Betriebsausgaben oder Werbungskosten an.<sup>30</sup> Dies gilt u.E. auch (und insbesondere) für Darlehensverhältnisse.

Im Ergebnis unterliegen somit (nur) die Teilwertabschreibungen in den Jahren 04 und 05 in Höhe von insgesamt 3 Mio. Euro dem Betriebsausgabenabzugsverbot des § 8 StAbwG.

Zum Ertrag aus der Teilwertzuschreibung im Jahr 06 enthält das StAbwG keine Regelung. Die Finanzverwaltung will es jedoch – u.E. zwar ohne gesetzliche Grundlage, im Ergebnis jedoch begrüßenswert – nicht beanstanden, wenn Teilwertzuschreibungen bei der Ermittlung des steuerlichen Gewinns spiegelbildlich durch außerbilanzielle Abrechnung außer Ansatz bleiben, soweit vorangegangene Teilwertabschreibungen dem Abzugsverbot nach § 8 StAbwG unterlegen haben.<sup>31</sup> Die A-GmbH darf somit die (anteilige) Teilwertzuschreibung von 3 Mio. Euro im Jahr 06 durch eine außerbilanzielle Kürzung neutralisieren.

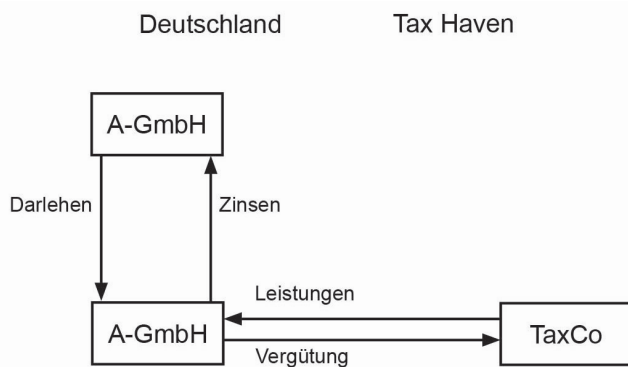
<sup>28</sup> Angelehnt an BMF-Schreiben StAnpG Rn. 21.

<sup>29</sup> BMF-Schreiben StAnpG Rn. 21.

<sup>30</sup> BMF-Schreiben StAnpG Rn. 23.

<sup>31</sup> BMF-Schreiben StAnpG Rn. 21.

**b) Fall 4 – Begriff der Geschäftsbeziehung<sup>32</sup>**



Die inländische A GmbH erwirbt eine Maschine von der TaxCo mit Sitz im fiktiven Land „Tax Haven“. Das fiktive Land Tax Haven ist ein nicht kooperativer Staat im Sinne des StAbwG. Zur Finanzierung der Maschine hat die A-GmbH bei der inländischen B-Bank ein Darlehen aufgenommen und zahlt dafür einen marktüblichen Zins.

**aa) Nationales Recht**

Betrachtet man das nationale Recht isoliert vor Einführung des StAbwG, kann die A-GmbH ihre Zinsaufwendungen (vorbehaltlich z.B. der Zinsschranke) vollumfänglich abziehen.

**bb) Regelung nach Doppelbesteuerungsabkommen**

Zwischen der A-GmbH und der B-Bank liegt ein reiner Inlandssachverhalt vor, so daß DBA-Regelungen in ihrem Verhältnis keine Rolle spielen.

**cc) StAbwG**

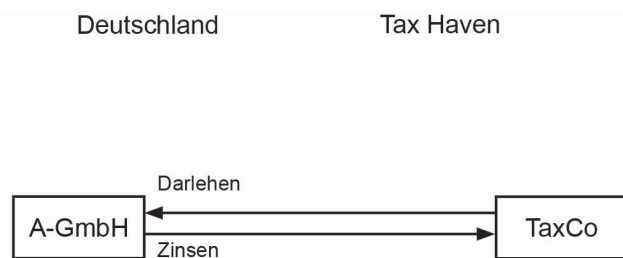
Der Anwendungsbereich des Betriebsausgabenabzugsverbots nach § 8 StAbwG wäre (nur) eröffnet, wenn die Darlehensbeziehung zwischen der A-GmbH und der B-Bank ein „Geschäftsvorgang“ i.S.d. § 7 StAbwG wäre. Ein solcher ist in § 7 StAbwG definiert als „Geschäftsbeziehungen oder Beteiligungsverhältnisse in oder mit Bezug zu einem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet“. Bei rein wirtschaftlicher Betrachtung könnte der unbestimmte Rechtsbegriff der „Geschäftsbeziehung ... mit Bezug zu“ vorliegend erfüllt sein, denn das Darlehen diene ja der Finanzierung des Erwerbs einer Maschine aus einem nicht kooperativen Staat.

Die Finanzverwaltung will jedoch (für die Praxis erfreulicherweise) den Begriff der Geschäftsbeziehung eng verstanden wissen: Im Kontext des StAbwG komme es ausschließlich auf die Tätigkeit des Steuerpflichtigen i.S.d. § 7 StAbwG an, der wirtschaftliche Vorgänge zum nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet unterhält; auf eine etwaige Tätigkeit der übrigen an den wirtschaftlichen Vorgängen Beteiligten komme es demgegenüber nicht an. Wenn Kreditinstitute als Dienstleister auftreten, sollen hiernach für das Kreditinstitut regelmäßig keine Geschäftsvorgänge in oder mit Bezug zu einem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet vorliegen, wenn der Vertragspartner (Kunde) außerhalb eines nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiets ansässig ist.<sup>33</sup>

Nach diesem Maßstab hätte das Darlehen zur Finanzierung der Maschine keinen ausreichenden Bezug zu einem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet und wäre daher keine Geschäftsbeziehung, die von § 7 StAbwG erfaßt wird. Das Betriebsausgabenabzugsverbot des § 8 StAbwG greift somit nicht.

**2. § 10 StAbwG: Quellensteuermaßnahmen**

**a) Fall 5 – Treaty Override**



Die TaxCo mit Sitz im fiktiven Land „Tax Haven“ hat der deutschen A-GmbH ein Darlehen gewährt. Das Darlehen ist durch inländischen Grundbesitz besichert. Die TaxCo erhält von der GmbH marktübliche Zinsen. Das fiktive Land Tax Haven ist ein nicht kooperativer Staat im Sinne des StAbwG.

Abwandlung: Das Darlehen ist nicht durch inländischen Grundbesitz besichert.

**aa) Nationales Recht**

Wenn das Darlehen mit inländischem Grundbesitz besichert ist, liegt ein Fall des § 49 Abs. 1 Nr. 5 c) aa) EStG vor. Die TaxCo ist insofern mit den Zinseinkünften in Deutschland beschränkt steuerpflichtig. Es besteht grds. eine Steuererklärungspflicht der TaxCo in Deutschland.

In Fällen einer beschränkten Steuerpflicht mit Pflicht zur Abgabe einer Steuererklärung kann das Finanzamt des Vergütungsgläubigers gleichwohl anordnen, daß der Schuldner der Vergütung für Rechnung des Gläubigers (Steuerschuldner) die Einkommensteuer von beschränkt steuerpflichtigen Einkünften im Wege des Steuerabzugs einzubehalten und abzuführen hat, wenn dies zur Sicherung des Steueranspruchs zweckmäßig ist (§ 50 a Abs. 7 EStG). Dies setzt u.E. eine (konkrete) Gefährdung des Steueranspruchs voraus.<sup>34</sup>

Nach Auffassung der Finanzverwaltung soll § 50 a Abs. 7 EStG jedoch nunmehr „in der Regel“ zur Anwendung gelangen (d.h. vom örtlich zuständigen Finanzamt soll ein Steuerabzug in der Regel angeordnet werden), soweit nach § 49 EStG beschränkt steuerpflichtige Zinsen in ein nicht kooperatives Steuerhoheitsgebiet gezahlt werden.<sup>35</sup> Dies ist aus unserer Sicht deutlich zu weitgehend.

<sup>32</sup> Angelehnt an BMF-Schreiben StAnpG Rn. 15.

<sup>33</sup> BMF-Schreiben StAnpG Rn. 14 f.

<sup>34</sup> Vgl. auch *Quenzel/Wedemeier* in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 50 a EStG Rn. 194 (Stand: November 2023).

<sup>35</sup> BMF-Schreiben StAnpG Rn. 34.

*Abwandlung:*

Wenn keine Besicherung mit inländischem Grundbesitz vorliegt, besteht bei festverzinslichen Darlehen keine beschränkte Steuerpflicht der TaxCo in Deutschland, da kein Fall des § 49 EStG vorliegt.

**bb) Regelung nach DBA**

Nach Art. 11 des OECD-MA können Zinsen, die aus einem Vertragsstaat stammen und an eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person gezahlt werden, im anderen Staat besteuert werden. Auch der Quellenstaat darf eine Steuer in Höhe von 10% erheben. Die meisten der von Deutschland abgeschlossenen DBA schließen jedoch eine Besteuerung der Zinsen in Deutschland aus.<sup>36</sup>

**cc) StAbwG**

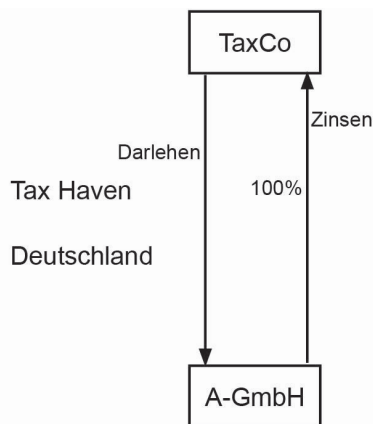
Im Grundfall kommt § 10 StAbwG nicht zur Anwendung, da bereits eine (anderweitige) beschränkte Steuerpflicht besteht, vgl. die Subsidiaritätsanordnung in § 10 Abs. 1 Satz 1 StAbwG am Anfang („Über § 49 des Einkommensteuergesetzes hinaus...“).

*Abwandlung:*

Hier kommt nunmehr § 10 StAbwG zum Tragen: Die TaxCo erzielt Einkünfte aus Finanzierungsbeziehungen (§ 10 S. 1 Nr. 1 StAbwG), die bei unbeschränkt Steuerpflichtigen der Besteuerung unterliegen. Die TaxCo ist somit in Deutschland beschränkt steuerpflichtig. Die Steuer für die diesen Einkünften entsprechenden Vergütungen ist im Wege des Steuerabzugs einzubehalten und an das Bundeszentralamt für Steuern abzuführen. Der Steuerabzug beträgt wie bei den Einkünften nach § 50 a Abs. 1 Nr. 1 bis 3 EStG 15% (u.E. zzgl. SolZ).

Auch wenn Deutschland in diesem Fall ein DBA mit dem Ansässigkeitsstaat vereinbart hat, das nicht dem OECD-MA entspricht, sondern ein Besteuerungsrecht der Zinsen in Deutschland ausschließt, soll der in § 1 Abs. 3 StAbwG verankerte Treaty Override Deutschland trotzdem das Recht geben, die Zinsen gemäß § 10 StAbwG zu besteuern.<sup>37</sup>

**b) Fall 6 – Verhältnis zur verdeckten Gewinnausschüttung (vGA)<sup>38</sup>**



Die TaxCo mit Sitz im fiktiven Land „Tax Haven“ hat der deutschen A-GmbH (eine 100%ige Tochtergesellschaft der TaxCo) ein Darle-

hen i.H.v. 10 Mio. Euro gewährt. Das Darlehen ist nicht durch inländischen Grundbesitz besichert. Die TaxCo erhält von der A-GmbH marktübliche Zinsen i.H.v. 3% p.a. (also 300.000 Euro p.a.). Das fiktive Land Tax Haven ist ein nicht kooperativer Staat im Sinne des StAbwG.

*Abwandlung:* Die vereinbarten Zinsen sind nicht marktüblich, sondern zu hoch, nämlich 8% p.a. Die A-GmbH zahlt somit an die TaxCo 800.000 Euro p.a.

**a) Nationales Recht**

Wenn keine Besicherung mit inländischem Grundbesitz vorliegt, besteht bei festverzinslichen Darlehen keine beschränkte Steuerpflicht der TaxCo nach § 49 EStG in Deutschland. Die A-GmbH kann ihre Zinsaufwendungen (vorbehaltlich z.B. der Zinsschranke) vollumfänglich abziehen.

*Abwandlung:*

Die nicht fremdvergleichskonformen Zinsen (hier: 500.000 Euro) stellen eine verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) der A-GmbH an ihre Muttergesellschaft TaxCo dar. Damit unterliegt die Zahlung in Höhe von 500.000 Euro der beschränkten Steuerpflicht nach § 49 Abs. 1 Nr. 5 a) aa) i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG. Es ist von der A-GmbH Kapitalertragsteuer in Höhe von 25% (zzgl. SolZ) einzubehalten und abzuführen. Die Zinszahlungen sind nur zu 300.000 Euro p.a. steuerlich abzugsfähig (§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG).

**b) Regelung nach DBA**

Mangels beschränkter Steuerpflicht der TaxCo mit den Zinsen kommt es im Grundfall auf DBA-Regelungen nicht an.

*Abwandlung:*

Wir gehen für Zwecke der Analyse davon aus, daß mit Tax Haven ein DBA besteht, welches dem OECD-Musterabkommen entspricht. Nach Art. 10 Abs. 1 des DBAs können Dividenden (zu denen auch verdeckte Gewinnausschüttungen zählen) in Deutschland grds. besteuert werden. Ggf. kommt eine Reduzierung der Quellensteuer auf 15% oder 5% nach Art. 10 Abs. 2 des DBAs in Betracht – dies setzt jedoch insbesondere voraus, daß TaxCo die Substanzanforderungen des § 50 d Abs. 3 EStG erfüllt.

**c) StAbwG**

Zwischen der A-GmbH und ihrer Muttergesellschaft TaxCo liegt eine Finanzierungsbeziehung in Form eines Darlehens vor. Die TaxCo erzielt hieraus Einkünfte, die von § 10 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 StAbwG erfaßt werden und dem Quellensteuerabzug i.H.v. 15% (zzgl. SolZ) unterliegen (vgl. dazu auch Fall 5).

*Abwandlung:*

Zwar liegt auch hier zwischen der A-GmbH und ihrer Muttergesellschaft TaxCo eine Finanzierungsbeziehung

<sup>36</sup> Vogel/Lehner, Doppelbesteuerungsabkommen, 7. Auflage 2021, Art. 11, Rn. 48.

<sup>37</sup> Siehe dazu ausführlich BMF-Schreiben StAnpG Rn. 95 ff.

<sup>38</sup> Angelehnt an BMF-Schreiben StAnpG Rn. 39.

in Form eines Darlehens vor (§ 10 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 StAbwG). Die nicht fremdvergleichskonformen Zinsen (hier: 500.000 Euro p.a.) stellen jedoch eine verdeckte Gewinnausschüttung der A-GmbH an ihre Muttergesellschaft dar, die als solche bereits der beschränkten Steuerpflicht nach § 49 Abs. 1 Nr. 5 a) aa) i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG unterliegen. Insofern sind die Quellensteuermaßnahmen des § 10 StAbwG bereits dem Grunde nach gesperrt – u.E. findet somit § 10 StAbwG trotz des Anwendungsvorrangs des § 1 Abs. 3 StAbwG selbst dann keine Anwendung, wenn ein DBA für eine solche vGA einen Quellensteuersatz vorsieht (z.B. 5%), der geringer ist als der in § 10 StAbwG vorgesehene Quellensteuersatz von 15% (zzgl. SolZ) für Finanzierungsbeziehungen.

Die Finanzverwaltung scheint in dieser Konstellation aber gleichwohl davon auszugehen, daß die Vorschriften des DBA zwischen Deutschland und dem fiktiven Land „Tax Haven“ keine Anwendung finden, und stützt dies auf den Wortlaut von § 1 Abs. 3 Satz 2 StAbwG: Diese Vorschrift regelt nämlich über die Anwendung der Maßnahmen des StAbwG hinaus, daß deutsche Besteuerungsrechte durch mit nicht kooperativen Steuerhoheitsgebieten bestehende DBA nicht berührt werden.<sup>39</sup>

Dies bedeutet u.E. für den vorliegenden Fall, daß die Anwendung des DBA mit Tax Haven *in toto* ausgeschlossen wäre – mit der Folge, daß es bei der vGA (also dem Teilbetrag von 500.000 Euro) bei einem Quellensteuereinbehalt nach nationalem Recht in Höhe von 25% (zzgl. SolZ) verbliebe.<sup>40</sup>

Die übrigen fremdvergleichskonformen Zinsen unterliegen demgegenüber (wie im Grundfall) der beschränkten Steuerpflicht des § 10 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 StAbwG – und damit einem Quellensteuerabzug von (lediglich!) 15% (zzgl. SolZ).

## VI. Einwertung

Zwar ist das StAbwG bereits seit dem 01.01.2022 in Kraft. Doch erst durch die Erweiterung der Liste der nicht-kooperativen

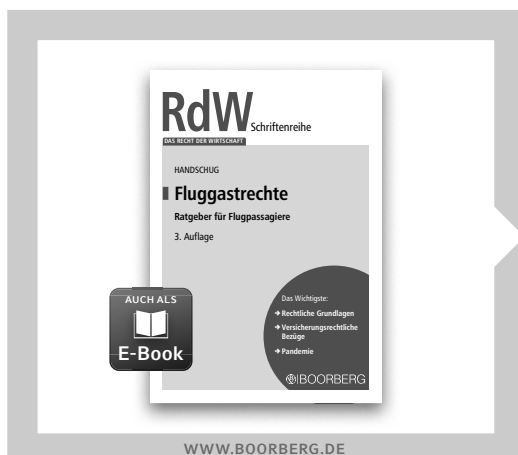
Staaten im Jahre 2023 z.B. auf Russland und das nunmehr „drohende“ In-Kraft-treten auch des Betriebsausgabenabzugsverbots des § 8 StAbwG ab dem 01.01.2025 hat es sich von einer reinen „Spezialistenmaterie“ hin zu einer der wichtigeren Regelungen des Einkommensteuerrechts entwickelt.

Die Modifizierungen (und insbesondere Einschränkungen) durch das JStG 2022 haben praktische Schwierigkeiten beseitigt, die sich ansonsten bei Banken/Industrieunternehmen/Mittelständlern gestellt hätten, die sich am Kapitalmarkt finanzieren und ihre Darlehensgläubiger gar nicht kennen (bzw. kennen können). Zwar drohen durch die Kapitalmarktausnahme in § 10 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 StAbwG a.E. diesen keine Quellensteuermaßnahmen mehr, wenn ihre Anleihegläubiger in einem nicht kooperativen Staat ansässig sind; dieses Damoklesschwert wurde allerdings faktisch (und vermutlich durch den Gesetzgeber unbewußt) durch ein drohendes Betriebsausgabenabzugsverbot nach § 8 StAbwG ab dem 01.01.2025 substituiert. Die Ausdehnung des Kapitalmarktausnahme auch auf § 8 StAbwG ist u.E. dringend geboten.

Das BMF-Schreiben enthält zahlreiche anschauliche Beispiele – und zum Teil praxisnahe (wenn auch nicht vom Gesetzeswortlaut gedeckte) Sonderregelungen. Es löst allerdings nicht das Grundproblem der dem StAbwG immanenten Regelungstechnik: Ein Berater/Steuerpflichtiger, der „schlicht“ in das eigentlich anwendbare Gesetz (z.B. § 49 EStG, AStG, § 8 b KStG) – oder gar in ein mit einem nicht kooperierenden Staat bestehendes DBA – schaut, wird nicht auf die abweichenden Regelungen im StAbwG hingewiesen (und somit in trügerischer Sicherheit gewogen). Dies birgt Haftungsrisiken. Eine Änderung zumindest der innerstaatlichen Steuernormen (z.B. durch das Einfügen von „vorbehaltlich § 10 StAbwG“ in § 49 EStG) wäre hilfreich gewesen – und könnte durchaus noch vom Gesetzgeber erfolgen.

<sup>39</sup> BMF-Schreiben StAnpG Rn. 96.

<sup>40</sup> Allenfalls käme eine Reduzierung auf 15% (zzgl. SolZ) nach nationalem Recht nach § 44 a Abs. 9 i.V.m. § 50 d Abs. 3 EStG in Betracht.



## Ihr gutes Recht!

### Fluggastrechte

Ratgeber für Fluggastagiere

von Stephan Handschug, Rechtsanwalt

2024, 3., vollständig überarbeitete Auflage, 178 Seiten, € 19,90

Das Recht der Wirtschaft

ISBN 978-3-415-07532-0



Leseprobe unter

[www.boorberg.de/9783415075320](http://www.boorberg.de/9783415075320)

**BOORBERG**

RICHARD BOORBERG VERLAG  
BESTELLUNG@BOORBERG.DE TEL 0711/7385-343 FAX 0711/7385-100

SC1024

# Urteilsanmerkung / Entscheidung des Bundesfinanzhofs vom 31.01.2024 – X R 7/22, NJW 2024, 2493

John Paul Fürus, Rechtsanwalt und Steuerberater, Counsel und Martin Bakardjiev, wissenschaftlicher Mitarbeiter in der Kanzlei PARK | Wirtschaftsstrafrecht, Hamburg

## I. Einleitung

In der Entscheidung vom 31.01.2024 – X R 7/22 befaßte sich der Bundesfinanzhof mit einem angefochtenen Änderungsbescheid und der steuerstrafrechtlich zunächst nicht relevanten Frage, ob er noch innerhalb der Festsetzungsfrist erlassen worden ist. Die Festsetzungsfrist wäre nach § 171 Abs. 7 AO in dem Fall nur dann nicht abgelaufen, wenn – und hier kommt die strafrechtliche Komponente ins Spiel – keine Verfolgungsverjährung eingetreten wäre. Es war vom Bundesfinanzhof zu entscheiden, ob eine von einem Steuerfahnder angeordnete Durchsuchung eine geeignete Unterbrechungsmaßnahme ist und welche rechtlichen Folgen ein nicht mehr auffindbarer Durchsuchungsbeschuß insoweit hat.

## II. Zusammenfassung

### 1. Der Sachverhalt

Der Sachverhalt stand in steuerordnungswidrigkeitsrechtlichem Kontext. Wegen Einkommensteuerhinterziehung für das Jahr 2001 wurde im Mai 2006 ein steuerstrafrechtliches Ermittlungsverfahren eingeleitet, ohne dies der Beschuldigten zunächst bekannt zu geben. Am selben Tag ordnete ein Steuerfahnder eine Durchsuchung wegen Gefahr im Verzug an. In dem Ermittlungsbericht der Steuerfahndung fand sich ein Vermerk, wonach ein gerichtlicher Durchsuchungsbeschuß erlassen worden sein soll. Das Ermittlungsverfahren wurde nach § 170 Abs. 2 StPO eingestellt und ein Bußgeld wegen leichtfertiger Steuerhinterziehung festgesetzt. Die Akte, auf die der Vermerk verweist, wurde nach Abschluß des Straf- bzw. OWi-Verfahrens vernichtet.

2010 erließ die Finanzbehörde einen Änderungsbescheid für das Jahr 2001. Die Klägerin blieb mit der Ansicht, daß Festsetzungsverjährung eingetreten sei, vor dem Finanzgericht Münster erfolglos. Das Gericht entschied, daß die Festsetzungsfrist gem. § 171 Abs. 7 AO noch gehemmt war. Obwohl sich Zeugen an Einzelheiten des Vorgangs rund um den Durchsuchungsbeschuß nicht mehr erinnern konnten, ging das Finanzgericht von dessen wirksamen Erlaß aus. Da mit dem Durchsuchungsbeschuß die Frist neu begonnen habe,

sei im Zeitpunkt der Änderung des Bescheids noch keine Verfolgungsverjährung und damit keine Festsetzungsverjährung eingetreten. Der Bescheid sei rechtmäßig.

### 2. Die Entscheidung des Bundesfinanzhofs

Eine Beschlagnahme- oder Durchsuchungsanordnung hemmt die Verfolgungsverjährung gem. § 33 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 OWiG allerdings nur dann, wenn sie von einem Richter oder von der Verfolgungsbehörde angeordnet ist. Der Bundesfinanzhof stellt klar, daß nach dem Wortlaut des § 33 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 OWiG das Recht zur Anordnung von Beschlagnahmen und Durchsuchung der Verwaltungsbehörde oder dem Richter zustehe. Beamte der Steuerfahndung seien zwar gem. § 404 AO Ermittlungspersonen der Staatsanwaltschaft, diesen stehe aber nach § 53 Abs. 2 OWiG kein eigenes Recht zur Anordnung von Beschlagnahmen und Durchsuchungen zu. Sie sind, im Gegensatz zu Beamten des Polizeidienstes, keine Verwaltungsbehörde im Sinne des OWiG.<sup>1</sup> Im Ergebnis wäre die Durchsuchungsanordnung des Steuerfahnders kein Tätigwerden der Verfolgungsbehörde. Sie hemme nicht die Verfolgungsverjährung und somit auch nicht den Ablauf der Verjährung nach § 171 Abs. 7 AO.<sup>2</sup>

Auch im Falle eines ordnungsgemäß ergangenen Durchsuchungsbeschlusses wäre die Verfolgungsverjährungsfrist erst nach Erlaß des Änderungsbescheids abgelaufen. Die steuerliche Festsetzungsfrist wäre bis zu diesem Tag nicht abgelaufen. Auf Grundlage des Aktenvermerks im steuerstrafrechtlichen Ermittlungsbericht der Steuerfahndungsstelle hätte das Finanzgericht davon ausgehen dürfen, daß ein gerichtlicher Durchsuchungsbeschuß gegen die Klägerin ergangen ist, der die Verjährung unterbrochen hätte. Der Bundesfinanzhof sieht es jedoch als erforderlich an, daß das Finanzgericht an dieser Stelle Feststellungen trifft, ob die inhaltlichen Mindestanforderungen an einen Durchsuchungsbeschuß erfüllt sind. Dies wurden nach dem Urteil aber nicht getroffen. Aufgrund des Grundrechtseingriffs bei einer Durchsuchung sind Mindestanforderungen an die inhaltliche Bestimmtheit der entsprechenden Beschlüsse zu stellen.<sup>3</sup> Hierdurch soll sicher-

1 BFH Urt. v. 31.01.2024 – X R 7/22, BeckRS 2024, 17007 Rn. 21, beck-online.

2 Vgl. KK-OWiG/Ellbogen, 5. Aufl. 2018, OWiG § 33 Rn. 47.

3 BVerfG Beschl. 26.05.1976 – 2 BvR 294/76, NJW 1976, 1735, 1736.

gestellt werden, daß die Durchführung der Maßnahme meßbar und kontrollierbar ist.<sup>4</sup> Diese können nicht einfach als erfüllt unterstellt werden.<sup>5</sup> Eine nochmalige Überprüfung ist allerdings entbehrlich, wenn der Beschluß nicht angefochten worden ist oder die Beschwerde dagegen zurückgewiesen wurde.<sup>6</sup>

Vorliegend konnte jedoch nicht festgestellt werden, ob der Beschluß überhaupt bekanntgegeben oder vollzogen wurde. Es bleibt somit ungeklärt, ob die Klägerin die Möglichkeit hatte, diesen anzufechten. Eine tatsächliche Vermutung, daß ein Durchsuchungsbeschluß bekanntgegeben wurde, besteht auch nicht.<sup>7</sup> Mangels entsprechender Angaben lagen die Voraussetzungen für den Eintritt einer Tatbestandswirkung somit nicht vor und waren in der Fallkonstellation auch nicht nachholbar, da der Durchsuchungsbeschluß vernichtet wurde und sich die zeugenschaftlich befragten Beamten an die relevanten Tatsachen nicht erinnern konnten.

Das Finanzamt trägt insoweit die Feststellungslast. Die Unmöglichkeit der Nachholung der erforderlichen Feststellungen gehe zu dessen Lasten. Wenn die Durchsuchungsanordnung diesen Mindestvoraussetzungen nicht standhält, entfaltet sie keine verjährungsunterbrechende Wirkung,<sup>8</sup> so der Bundesfinanzhof.

### III. Anmerkung zur Entscheidung

Die Besonderheit des Verfahrens war allerdings, daß der Ermittlungsbericht samt des gerichtlichen Durchsuchungsbeschlusses vernichtet wurde und im Verfahren nicht zu überprüfen war. Die beiden relevanten Rechtsfragen sind

vom Bundesfinanzhof unter Anwendung bereits ausgearbeiteter Grundsätze und den allgemeinen Regeln beantwortet worden. Die Entscheidung betritt somit kein Neuland. Der Bundesfinanzhof stellt klar, daß der Verlust der Akte nach den allgemeinen Beweislastregeln zu Lasten des Finanzamts geht. Der Vorinstanz schrieb der Bundesfinanzhof ins Stammbuch, daß es die Rechtmäßigkeit des Durchsuchungsbeschlusses oder dessen Bekanntgabe nicht einfach feststellen oder vermuten darf. Warum hierzu nur die Mitarbeiter des Finanzamts und nicht die Klägerin befragt worden ist, bleibt nach der Entscheidung offen. Vielleicht erhält das Finanzgericht noch eine Chance, da der Bundesfinanzhof die Sache erneut zurückverwiesen hat, diesmal um den Eintritt einer Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 5 Satz 1 AO zu prüfen.

Wenn die Akte (teilweise) nicht mehr vorliegt und Unklarheiten zum Durchsuchungsbeschluß bestehen, dürften sich für die Verteidigung in einem steuerstraf- bzw. steuerordnungswidrigkeitsrechtlichen Mandat die gleichen Fragen stellen wie dem Bundesfinanzhof im hiesigen Verfahren. Mangels entsprechender Beweislastregeln im Strafverfahren sollten diese leichter und ebenfalls zugunsten der Verteidigung zu beantworten sein.

4 LG Nürnberg-Fürth Beschl. v. 07.06.2023 – 12 Qs 24/23, BeckRS 2023, 12837 Rn. 6, beck-online.

5 BFH Ur. v. 31.01.2024 – X R 7/22, BeckRS 2024, 17007 Rn. 34, beck-online.

6 BFH Beschl. v. 29.01.2002 – VIII B 91/01, BeckRS 2002, 30235541 Rn. 36, beck-online.

7 BFH Ur. v. 31.01.2024 – X R 7/22, BeckRS 2024, 17007 Rn. 36, beck-online.

8 BGH, Beschl. v. 05.04.2000 – 5 StR 226/99, NSTZ 2000, 427, 429.



### Elternzeit

von Dr. Patrick Bruns, Rechtsanwalt und Fachanwalt für Arbeitsrecht, Baden-Baden und Achern

2023, 6. Auflage, 216 Seiten, € 19,80

Das Recht der Wirtschaft

ISBN 978-3-415-07438-5

Der Leitfaden vermittelt einen umfassenden Überblick über die Vorschriften zur Elternzeit. Der Autor behandelt ausführlich die teilweise sehr verzweigten und detaillierten Sonderregelungen dieser Rechtsmaterie. Berücksichtigt sind zudem das Pflegezeitgesetz, das Familienpflegezeitgesetz, das Elterngeld Plus und die flexible Elternzeit. In die 6. Auflage wurden zahlreiche neue Urteile des Bundesarbeitsgerichts und der Landesarbeitsgerichte einbezogen.



Leseprobe unter

[www.boorberg.de/9783415074385](http://www.boorberg.de/9783415074385)

**BOORBERG**

RICHARD BOORBERG VERLAG

BESTELLUNG@BOORBERG.DE TEL 0711/7385-343 FAX 0711/7385-100

SC1024

## Ein kleiner Gestaltungstip 1

### Sachzuwendungen i.S. des § 37 b EStG

Früher, also vor langer Zeit, war es absolut üblich, Kunden zwecks Verfestigung der Kundenbeziehungen und Mitarbeiter zwecks Motivation und Bindung an den Arbeitgeber zu bestimmten Veranstaltungen einzuladen. Dies konnten sportliche, musikalische oder kulturelle Veranstaltungen, dies konnten Vortragsabende mit anschließendem Dinner und dergleichen sein. Diese Sozialevents nahmen damals überhand, man denke nur an Einladungen zu einem Formel-1-Rennen und dergleichen. Die Reaktion des Gesetzgebers hierauf findet sich heute zum einen in § 4 Abs. 5 EStG und darüber hinaus auch in § 37 b EStG. Die Regelung in § 4 Abs. 5 EStG betrifft den Betriebsausgabenabzug bei demjenigen, der zu der Veranstaltung einlädt und die damit zusammenhängenden Aufwendungen trägt. Hier stellt sich die Frage nach der Angemessenheit und damit nach der Abzugsfähigkeit der Aufwendungen. § 37 b EStG betrifft demgegenüber die Frage der Besteuerung der Leistungen auf der Seite des Empfängers. Gemäß § 37 b Abs. 1 EStG können Steuerpflichtige die Einkommensteuer einheitlich für alle innerhalb eines Wirtschaftsjahres gewährten betrieblich veranlaßten Zuwendungen, die zusätzlich zur ohnehin vereinbarten Leistung oder Gegenleistung erbracht werden (Nr. 1), und für Geschenke im Sinne des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG (Nr. 2), die nicht in Geld bestehen, einheitlich mit einem Pauschalsteuersatz von 30 Prozent für die jeweils Begünstigten versteuern. In diesem Zusammenhang ist in der Praxis stets die Frage virulent, wann der Steuerpflichtige für seine Kunden bzw. für seine Mitarbeiter eine Pauschalversteuerung nach § 37 b EStG vornehmen muß bzw. wann der Kunde bzw. der Mitarbeiter die Leistungen die Sozialevents betreffend selbst bei der Steuer deklarieren muß.

Die Problematik mag der Sachverhalt, der der Entscheidung des VI. Senats des BFH (Urteil vom 09.08.2023 – VI R 10/21) zugrunde lag, verdeutlichen. Ein Kreditinstitut lud vermögende Privatkunden zu einer Schifffahrt mit Weinprobe und zu einem Golfturnier ein. Jeder der geladenen Privatkunden unterhielt bei dem Kreditinstitut wenigstens ein Spar- oder Girokonto. Teilweise wurden auch Depots geführt und einige Gäste hatten auch Kredite bei dem Kreditinstitut aufgenommen. Im Rahmen der Veranstaltungen stellte das Kreditinstitut weder konkrete Produkte vor noch erfolgte in irgendeiner Weise eine Bewerbung von Produkten. Die Veranstaltungskosten unterwarf das Kreditinstitut anfänglich in den entsprechenden Lohnsteuer-Anmeldun-

gen der Pauschalsteuer gemäß § 37 b EStG. Das zuständige Finanzamt hob im Anschluß an eine Lohnsteuer-Außenprüfung den Vorbehalt der Nachprüfung auf. Hiergegen wandte sich sodann das Kreditinstitut mit der Begründung, es läge überhaupt kein Fall des § 37 b EStG vor. Der Einspruch blieb im Gegensatz zur Klage erfolglos. Die von der Finanzverwaltung erhobene Revision sah der VI. Senat des BFH als unbegründet an.

Die der Begründung zugrundeliegende Kernaussage ist denkbar einfach. § 37 b EStG ist nach zutreffender Ansicht des BFH lediglich eine besondere pauschalierende Erhebungsform der Einkommensteuer. Diese besondere Erhebungsform stellt der Gesetzgeber dem Steuerpflichtigen zur Wahl. Es besteht insoweit kein Zwang zur Anwendung des § 37 b EStG. § 37 b EStG ist mithin keine weitere, neben den in § 2 Abs. 1 EStG genannten sieben Einkunftsarten eigenständige Einkunftsart. Die Konsequenz aus dieser Rechtskenntnis ist, daß die Pauschalierung der Einkommensteuer nach § 37 b EStG nur solche betrieblich veranlaßten Zuwendungen erfaßt, die bei den Zuwendungsempfängern dem Grunde nach zu einkommensteuerbaren und einkommensteuerpflichtigen Einkünften führen.

**Gestaltungstip:** Wie in dem vorstehenden erwähnten BFH-Fall waren die Kosten für die Veranstaltungen als Marketingmaßnahmen unstreitig betrieblich veranlaßt. Das Kreditinstitut konnte die Aufwendungen daher grundsätzlich als Betriebsausgaben in Abzug bringen. Hier war lediglich die Angemessenheit der Betriebsausgaben im Rahmen des § 4 Abs. 5 EStG zu prüfen. Auf der Seite des Zuwendungsempfängers war hingegen der Frage nachzugehen, ob die Leistungen zu einkommensteuerpflichtigen Einkünften führen, also unter eine Einkunftsart subsumiert werden und deshalb der pauschalierenden Besteuerung unterworfen werden können. Bei Kunden eines Kreditinstituts kommt allein ein Bezug zu den Einkünften aus Kapitalvermögen in Betracht. In der BFH-Entscheidung vom 09.08.2023 stellten die Veranstaltungen zwar Sachzuwendungen des Kreditinstituts an seine Privatkunden dar, waren aber weder durch einzelne Kapitalanlagen veranlaßt, noch stellten sie sich als vorgezogene Entgelte für zukünftige Kapitalüberlassungen dar. Denn auf den Veranstaltungen wurden keine Produkte vorgestellt, erläutert oder beworben. Hieraus muß für die Praxis der Schluß gezogen werden, jeglichen Bezug zu den eigentlichen unternehmerischen Bereichen des Gastgebers zu vermeiden. Lädt



bspw. ein Produzent von Tiernahrung und Einstreumittel seine Vertriebspartner zu einer zweitägigen Kreuzfahrt ein und stellt auf dieser Reise verschiedene Produkte und ihre Anwendung vor, so besteht ein Bezug zu den Einkünften der Vertriebspartner mit der Folge, daß § 37 b EStG Anwendung findet. Lädt hingegen eine Augenarztpraxis einerseits Patienten und andererseits ihr angeschlossene Augenarztpraxen zu einer entsprechenden Schiffahrt ein und stellt sie in Fach-

vorträgen spezielle angewandte Augenheilverfahren, die in der Klinik praktiziert werden, vor, so ist zu differenzieren. In Bezug auf die angeschlossenen Augenarztpraxen liegt ein Zusammenhang mit deren Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit vor und in Bezug auf die Patienten ist kein Bezug auf eine Einkunftsart gegeben, da insoweit allein ihre (private) Gesundheit betroffen ist.

*(Rechtsanwalt/Fachanwalt für Steuerrecht Dr. Matthias Söffing)*

**Praxishandbuch für Inklusionsbeauftragte**  
 hrsg. von Larissa Wocken, Rechtsanwältin und Fachanwältin, nexus.rechtsanwälte, Hamburg, bearbeitet von Malte Fritsch, Rechtsanwalt und Fachanwalt für Arbeitsrecht, nexus.rechtsanwälte, Hamburg, Marc-Patrick Homuth, Direktor des Arbeitsgerichts Elmshorn, Fiona Ries, Stabsstelle des LVR-Inklusionsamts, Köln, Dr. Babette Tondorf, Rechtsanwältin und Fachanwältin für Arbeitsrecht, Menschen und Rechte, Assoziation freier Rechtsanwält\*innen, Hamburg, und Larissa Wocken, Rechtsanwältin und Fachanwältin, nexus.rechtsanwälte, Hamburg

2024, 210 Seiten, € 59,-  
 ISBN 978-3-415-07652-5

Nach § 181 SGB IX ist der Arbeitgeber verpflichtet, einen Inklusionsbeauftragten zu bestellen, der ihn in Angelegenheiten schwerbehinderter Menschen vertritt. Beauftragter für Inklusion zu sein, also für gelebte Verschiedenheit Mitverantwortung zu tragen, ist wesentlicher Bestandteil zum Aufbau einer vielfältigen und integrativen Arbeitskultur. Damit dies gelingt, hat das Autorenteam seine **Expertise und Erfahrung** in das neue Praxishandbuch eingebracht.

Angehende Inklusionsbeauftragte erhalten damit eine **wertvolle Orientierungshilfe** für ihren neuen und verantwortungsvollen Aufgabenbereich. Erfahrenen Inklusionsbeauftragten bietet das Handbuch neben bewährten Musterformularen viele nützliche Quellenangaben und kompetente Hinweise.

Für Käufer des Handbuchs sind unter [www.boorberg-plus.de](http://www.boorberg-plus.de) **10 ausfüllbare Musterformulare** kostenlos abrufbar.

## Ein kleiner Gestaltungstip 2

### Steuerklassenprivileg auch für ausländische Familienstiftungen?

Der Einsatz einer Stiftung in Gestalt einer Familienstiftung ist in der heutigen Nachfolgeberatungspraxis ein gängiges Thema und ein probates Gestaltungsmittel. Aus schenkungsteuerlicher Sicht hat der Berater in diesem Zusammenhang stets auf die sog. Erbersatzsteuer nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG hinzuweisen, wonach alle 30 Jahre ein schenkungsteuerbarer Vorgang fingiert wird. Aufgrund dessen kommt als Alternative zu einer inländischen Familienstiftung z.B. eine liechtensteinische Familienstiftung in Betracht. Nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG kommt die Erbersatzsteuer allein bei inländischen Stiftungen zur Anwendung. Entscheidet sich der Steuerpflichtige vor diesem Hintergrund für eine liechtensteinische Familienstiftung, hat er als Gründungsvermögen CHF 30.000 der Stiftung zuzuwenden. Da eine Stiftung als verselbständigte Vermögensmasse in keinem Verwandtschaftsverhältnis zum Stifter steht, kommt grundsätzlich die Steuerklasse III und damit lediglich ein persönlicher Freibetrag von 20.000 Euro zur Anwendung. Sofern es sich jedoch um eine inländische Familienstiftung handelt, macht § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG eine Ausnahme. Bei diesen Stiftungen kommt das sog. Steuerklassenprivileg zur Geltung, d.h., der Besteuerung ist das Verwandtschaftsverhältnis des nach der Stiftungsurkunde entferntesten Berechtigten zum Stifter zugrunde zu legen. Dies führt in aller Regel bei Familienstiftungen zur Anwendung der Steuerklasse I und zu einem erheblich höheren persönlichen Freibetrag von mindestens 100.000 Euro.

Das Steuerklassenprivileg führt mithin zu einer letztlich nicht unerheblichen Bevorzugung der inländischen Familienstiftung gegenüber der ausländischen Familienstiftung. Dies wirft natürlich die Frage auf, ob dies so rechtens ist. In einem finanzgerichtlichen Verfahren mußte hierüber das FG Köln entscheiden. Der erkennende Senat sah einen möglichen Verstoß gegen die in Art. 40 i.V.m. Anhang XII EWR-Abkommen, Art. 63 und 65 AEUV niedergelegte Kapitalverkehrsfreiheit und legte konsequenterweise dem EuGH zur Vorabentscheidung die Frage vor, ob Art. 40 EWR-Abkommen dahinauszulegen sei, daß er einer nationalen Regelung eines Mitgliedstaats über die Erhebung der Erbschaft- und Schen-

kungsteuer entgegenstehe, die für die Besteuerung des Übergangs von Vermögen aufgrund eines Stiftungsgeschäfts unter Lebenden an eine ausländische Stiftung auch dann die höchste Steuerklasse III zugrunde legt, wenn die Stiftung wesentlich im Interesse einer Familie oder bestimmter Familien errichtet ist, während sich im entsprechenden Fall bei einer inländischen Familienstiftung die Steuerklasse nach dem Verwandtschaftsverhältnis des nach der Stiftungsurkunde entferntesten Berechtigten zum Stifter richtet, was bei einer inländischen Familienstiftung zur Anwendung der günstigeren Steuerklasse I oder II führt. Interessant wird bei der Beantwortung der vorgelegten Frage sein, wie der EuGH das Verhältnis der Erbersatzsteuer und des Steuerklassenprivilegs beurteilt. Denn das Finanzamt argumentierte im Klageverfahren, das Steuerklassenprivileg sei im Zusammenhang mit der Erbersatzsteuer zu sehen. Der Gesetzgeber habe die Intention verfolgt, nur die später der regelmäßigen Besteuerung unterliegenden inländischen Familienstiftungen bei ihrer Errichtung zu begünstigen.

**Gestaltungstip:** Wird eine liechtensteinische Stiftung gegründet, so liegt momentan in jedem Fall eine schenkungsteuerpflichtige Zuwendung in Höhe des den persönlichen Freibetrag von 20.000 Euro überschreitenden Betrags, in der Regel 10.000 Euro, vor. Hierfür würde unter Berücksichtigung der Steuerklasse III ein Steuersatz von 30% anfallen. Man sollte deshalb in allen offenen Fällen unter Hinweis auf das beim EuGH anhängige Verfahren noch Einspruch einlegen. Bei neuen Gründungsfällen sollte man eine Schenkungsanzeige vornehmen und auf das anhängige Verfahren hinweisen. Sollte sodann der EuGH positiv entscheiden, also einen Verstoß des § 15 Abs. 2 Satz gegen die Kapitalverkehrsfreiheit annehmen, dann würde das Steuerklassenprivileg nicht automatisch auch für ausländische Familienstiftungen gelten. Der Gesetzgeber hätte vielmehr die Alternativen, das Steuerklassenprivileg gänzlich abzuschaffen oder aber auf ausländische Familienstiftungen auszudehnen. Im letztgenannten Fall würde die ausländische Familienstiftung weiter an Attraktivität gewinnen.

*(Rechtsanwalt/Fachanwalt für Steuerrecht Dr. Matthias Söffing)*



## Rückblick und Ausblick.



WWW.BOORBERG.DE

### **Rechtsschutz und Rechtsfortbildung** 75 Jahre Finanzgericht Hamburg 1949–2024

hrsg. vom Finanzgericht Hamburg

2024, 368 Seiten, € 89,-

ISBN 978-3-415-07622-8



Leseprobe unter

[www.boorberg.de/9783415076228](http://www.boorberg.de/9783415076228)

Anlässlich seines 75-jährigen Jubiläums im Jahr 2024 gibt das Finanzgericht Hamburg eine Festschrift mit 17 Fachaufsätzen verschiedener Autorinnen und Autoren heraus. Die Festschrift widmet sich einerseits dem von den Finanzgerichten im Allgemeinen und dem Finanzgericht Hamburg im Besonderen zu gewährenden Rechtsschutz in den Bereichen des nationalen und internationalen Steuer-, Zoll- und Marktordnungsrechts. Andererseits beschäftigen sich die Verfasserinnen und Verfasser mit der Rechtsfortbildung im nationalen und europäischen Kontext, zu der das Finanzgericht Hamburg in den vergangenen 75 Jahren nicht unerheblich beigetragen hat.

Der Präsident des FG Hamburg Christoph Schoenfeld schreibt hierzu in seinem Vorwort u.a.: »Der Blick zurück auf die vergangenen 75 Jahre zeigt, dass sich das Finanzgericht Hamburg als Garant des Rechtsstaates bewährt hat. Als Teil der zwar kleinsten, aber keineswegs unbedeutendsten Gerichtsbarkeit hat das Finanzgericht Hamburg vom ersten Tag seines Bestehens an wesentliche Beiträge für den Rechtsschutz der Steuerpflichtigen, die Gleichmäßigkeit der Besteuerung und die Einheitlichkeit der Rechtsanwendung geleistet.«

 **BOORBERG**

RICHARD BOORBERG VERLAG BESTELLUNG@BOORBERG.DE TEL 0711/7385-343 FAX 0711/7385-100

SC1024



**Lieferbar  
ab Januar 2025.**

WWW.BOORBERG.DE

**Steuergesetze 2025**  
mit allen aktuellen Änderungen und Stichwortverzeichnis,  
inkl. Online-Service

hrsg. vom Deutschen Steuerberaterinstitut e.V.

2025, ca. 1500 Seiten, ca. € 15,80; ab 5 Expl. ca. € 14,50;  
ab 10 Expl. ca. € 12,90

Mengenpreise nur bei Endabnahme zum Eigenbedarf.

DStI-Praktikertexte

ISBN 978-3-415-07675-4

Die 23 wichtigsten Steuervorschriften sind in der gedruckten Ausgabe auf Stand 1. Januar 2025 sowie **online jederzeit auf neuestem Stand** verfügbar.

Unter **steuergesetze.boorberg.de** erhalten die Käuferinnen und Käufer der Textausgabe Zugang zu einer komfortablen Online-Vorschriftensammlung. Alle in der Printausgabe enthaltenen Vorschriften sind hier bequem recherchierbar und tagesaktuell verfügbar – sämtliche Änderungen des Gesetzgebers in 2025 werden unmittelbar nach Bekanntmachung eingearbeitet. Zukünftige und ältere Gesetzesfassungen können parallel aufgerufen und verglichen werden. Das Team der Boorberg-Rechtsdatenbank sichert die hohe Qualität der Vorschriftentexte.

Außerdem unverzichtbar für die praktische Arbeit: Die Textausgabe enthält das **GmbH-Gesetz** und – in Auszügen – das **Handelsgesetzbuch** sowie das **Grundgesetz**. Griff- und Sachregister erleichtern das Auffinden der gesuchten Vorschriften.

 **BOORBERG**

RICHARD BOORBERG VERLAG BESTELLUNG@BOORBERG.DE TEL 0711/7385-343 FAX 0711/7385-100

SC1024