

# steueranwaltsmagazin

Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im Deutschen Anwaltverein

6/2024

139 . Ausgabe | 26. Jahrgang

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

Dr. Jörg Stalleiken,  
Flick Gocke Schaumburg,  
Bonn

177 **Editorial**  
Wagner

## Beiträge

179 Fürus/Feuser **Zivilistisches Eigentum  
in Cum/Ex-Verfahren**

186 Rogge **(Weihnachts-)Feiern und  
Geschenke – die steuerlich korrekte  
Behandlung von Geschenken und  
Betriebsveranstaltungen über das ganze  
Jahr hinweg: Urteil des BFH vom 27.03.2024  
und das Wachstumschancengesetz vom  
27.03.2024**

193 Söffing **Die erweiterte gewerbsteuerliche  
Kürzung – § 9 Nr. 1 Satz 2 ff. GewStG in  
der Praxis**

202 von Brocke **Europäischer Informationsaus-  
tausch und weitere Transparenzmaßnah-  
men im Steuerrecht – Überblick und  
Grenzen**

## Gestaltungstip

210 Söffing **Entprägte GmbH & Co. KG**

212 Söffing **Rechtssichere inkongruente  
Gewinnausschüttung**

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



## Topaktuelle Arbeitsgrundlage.

WWW.BOORBERG.DE

### LADEMANN Kommentar zum Einkommensteuergesetz mit Nebengesetzen

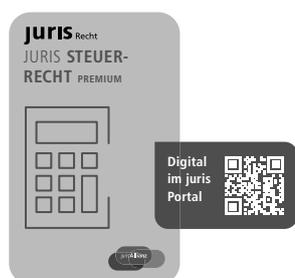
Loseblattwerk, ca. 16.810 Seiten, € 298,-  
einschl. 14 Ordnern

In Zusammenarbeit mit Deutscher Fachverlag  
GmbH – Fachmedien Recht und Wirtschaft  
ISBN 978-3-415-02393-2

Die Schwerpunkte des Kommentars:

- EStG kompakt: Aktuelle Entwicklungen und Ausblicke auf Geplantes in Gesetzgebung – Rechtsprechung – Verwaltung, systematisch in der Paragrafenfolge des EStG
- Kommentierung des EStG, Vorblätter zu aktuellen Änderungen
- Erläuterungen zu steuerlichen Nebengesetzen, u.a.:
  - Umwandlungssteuergesetz
  - Außensteuergesetz
  - 5. VermBG
- Kommentierung zentraler BFH-Entscheidungen unmittelbar nach Veröffentlichung durch BFH-Richterinnen und -Richter
- Besprechung aktueller Verwaltungsanweisungen

Die hohe Aktualisierungsrate des Werks von **7–8 Ergänzungslieferungen pro Jahr** sichert stets den neuesten Informationsstand.



 **BOORBERG**

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

SC1224

## I.

Nach mancherlei schlechten Erfahrungen ist in manchen Vereinen die Erstellung und der Beschluß über einen Good-Governance-Kodex angebracht, der Orientierung über die Einhaltung rechtlicher und „moralischer“ Spielregeln (exemplarisch) für den Umgang mit In-sich-Geschäften, Geschäften mit nahen Angehörigen oder verbundenen Unternehmen schafft, aber auch zwischen dem Funktionsträger und seiner jeweiligen Organisation.

## II.

In politischen Fragen läuft derzeit das eine oder andere Gehirn heiß: Wir brauchen einen anderen Blickwinkel. Natürlich sind Überschriften (zitiert aus nzz.ch/der-andere-blick) plakativ, haben aber immer einen wahren Kern:

- Der Volkswagen-Konzern benötigt eine Restrukturierung – Deutschland auch
- Die neue SPD-Kampagne ist antiquierter Klassenkampf
- Robert Habecks Holzweg: Deutschland braucht nicht mehr, sondern weniger Subventionen auf Pump

In Vereinen und Verbänden gilt meist das „Weiter so ...“. Auch hier wird manchmal ein anderer Blick benötigt, angesichts von Krisen sowieso.

## III.

Der Gesetzgeber hat eine verklemmte Haltung zu gemeinnützigen Vereinen, die sich mehr oder weniger oft und kritisch zu politischen Themen äußern. Und das nicht erst seit der Attac-Rechtsprechung; eine Lösung ist im JStG 2024 II durch die Figur der „vorübergehenden politischen Äußerung“ wohl kaum in Sicht.

Einen schönen Winter, Weihnachten und Jahreswechsel 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 abzudrucken.

### Redaktion

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

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

Die 140. Ausgabe des steueranwaltsmagazin erscheint am 15. Februar 2025.

### Mitschreibende dieser Ausgabe:

*Matthias Söffing*, Rechtsanwalt in Düsseldorf; *Klaus von Brocke*, Rechtsanwalt in Weissach b. München; Rechtsanwalt *John Paul Füris* und *Ass. Jur. Paula Feuser*, beide Hamburg; *Katharina Rogge*, Rechtsanwältin in Essen.

### Fachbeirat

#### Allgemeines Steuerrecht

RA/StB/FAHGR **Andreas Jahn**, Meyer-Köring, Bonn; RA/FAStR **Malte Norstedt**, Dinkgraeve 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

□ Aktuell – bewährt – rechtssicher.



## Arbeitszeugnisse in Textbausteinen

Inhalte, Formulierung, Analyse, Recht

von Professor Dr. Arnulf Weuster und  
Dipl.-Betriebswirtin (FH) Brigitte Scheer

2024, 15., aktualisierte und überarbeitete  
Auflage, 496 Seiten, € 29,80

ISBN 978-3-415-07475-0

AUCH ALS  
E-Book

### Für die Praxis.

Das Buch stellt ein ausgereiftes System von etwa 3000 Textbausteinen bereit. Mit ihrer Hilfe lassen sich in rationeller Weise die gewünschten wahren Aussagen und Wertungen für ein verständig-wohlwollendes Zeugnis zusammenstellen. Die detaillierte Einführung erläutert die Systematik von Zeugnisformulierungen und -analyse. Beurteilungsbögen runden das Werk ab.

### Stets auf der sicheren Seite.

Damit können Personalverantwortliche im Rahmen des Bewerbungsverfahrens Zeugnisse leichter analysieren und so Fehlentscheidungen vermeiden. Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer helfen die Textbausteine, Aussagen in ihren Zeugnissen zu prüfen oder selbst Formulierungsvorschläge zu machen, teilweise auch in geschlechtersensitiver Sprache.

### Noch weiter verbessert.

Die 15. Auflage wurde um neue Aspekte zur Formulierung und Analyse von Zeugnissen erweitert. Neuere gerichtliche Entscheidungen wurden eingearbeitet. Auch das Textbaustein-system ist überarbeitet. Für Zeugnisse in geschlechtersensitiver Sprache wurden einige Bausteine modifiziert. In die Verhaltensbeurteilung von Tarifangestellten gegenüber Klientinnen und Klienten wurden weitere spezielle Bausteine für medizinische, pflegerische, soziale und pädagogische Berufe integriert.

### Über 3000 Textbausteine umfassen:

- Überschrift und Einleitung
- Positions- und Aufgabenbeschreibung
- Leistungs- und Erfolgsbeurteilung
- Sozialverhalten gegenüber Internen und Externen
- Beendigungsformel
- Dankes-Bedauern-Formel
- Zukunfts- und Erfolgswünsche

### »Zeugnis-Manager 4.0«

für die professionelle Zeugniserstellung am PC  
[www.zeugnis-manager.de](http://www.zeugnis-manager.de)



Leseprobe unter

[www.boorberg.de/9783415074750](http://www.boorberg.de/9783415074750)

[WWW.BOORBERG.DE](http://WWW.BOORBERG.DE)

 **BOORBERG**

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

SC1224

## Zivilistisches Eigentum in Cum/Ex-Verfahren

John Paul Fürus, Rechtsanwalt und Steuerberater und Ass. Jur. Paula Feuser, PARK Wirtschaftsstrafrecht, Hamburg<sup>1</sup>

### I. Einführung und Status quo

Vor vielen Jahren wurde im Bereich des Aktienhandels von verschiedenen Akteuren, manche behaupten per Zufall oder durch einen Buchungsfehler bei einem regulären Dividendenstripping, die Möglichkeit entdeckt, sich die nur einmal abgeführte Kapitalertragsteuer mehrfach erstatten zu lassen. Nach der Papierlage waren sowohl der Verkäufer der Aktie (Stückgeber) als auch dessen Käufer (z.B. ein Fond) in der Lage, die Erstattung einer für sie abgeführten Kapitalertragsteuer zu beantragen. Daraus entwickelten sich eine Vielzahl von Transaktionsmustern, die im Allgemeinen als Cum-Ex-Transaktionen bezeichnet werden.

Unter dem Synonym „cum/ex“ wurden später vor allem von der Generalstaatsanwaltschaft Frankfurt und der Staatsanwaltschaft Köln entsprechend Geschäfte rund um den Dividendenstichtag strafrechtlich aufgegriffen und Ermittlungsverfahren gegen eine Vielzahl von Beteiligten eingeleitet,<sup>2</sup> die in Einzelfällen<sup>3</sup> bereits durch rechtskräftige Verurteilungen wegen Steuerhinterziehung in besonders schweren Fällen abgeschlossen sind. Die weit überwiegende Zahl der Beschuldigten wartet seit Jahren auf die Beendigung des Ermittlungsverfahrens, sei es in Form einer Anklage oder durch anderweitige Beendigung des Verfahrens.

Auch rein steuerlich befaßten sich die Gerichte mit der Thematik. Das Finanzgericht Hessen,<sup>4</sup> das Finanzgericht Köln<sup>5</sup> und der Bundesfinanzhof<sup>6</sup> waren in dem Zusammenhang befaßt. Die Entscheidungen gingen, soweit ersichtlich, sämtlich profiskalisch und gegen die Steuerpflichtigen aus.

Die Frage nach dem (wirtschaftlichen) Eigentum an den Aktien ist sämtlich Inhalt dieser finanz- und strafgerichtlichen Entscheidungen, welche im Folgenden überblicksweise dargestellt werden (V. 1.-3.). Sodann wird die Übertragung des Eigentums an Aktien sachenrechtlich erläutert und auf die relevanten Fälle angewandt. Das daraus resultierende, von den bisherigen finanz- und vor allem den strafgerichtlichen Entscheidungen abweichende Ergebnis und dessen mögliche Konsequenzen werden besprochen.

Der Fokus dieses Beitrags liegt also einerseits auf der Frage, wer zum Zeitpunkt der Antragstellung Eigentümer der Aktien war, und zudem auf der für diese Frage relevanten richtigen Beweislastverteilung, die in finanz- und strafgerichtlichen Verfahren durchaus voneinander abweichen

kann. Der Aufsatz bewegt sich daher an einer Schnittstelle zwischen Zivilrecht und Steuerrecht mit Auswirkungen auf das Steuerstrafrecht.

Die Thematik und die Handlungsmuster sind bereits in einer Vielzahl von Beiträgen dargestellt und erläutert worden.<sup>7</sup> Deshalb fassen wir nur kurz die für diesen Beitrag relevanten Sach- und Rechtsfragen rund um das Eigentum an Aktien und die damit in Zusammenhang stehenden Tatsachen zusammen und ergänzen die – soweit ersichtlich – bislang nicht betrachteten Absprachen zwischen den Beteiligten.<sup>8</sup>

### II. Aktiengeschäfte rund um den Dividendenstichtag

Den Verfahren lagen bzw. liegen im Kern Sachverhalte zugrunde, bei denen i.d.R. inländische Käufer vor dem Dividendenstichtag die Aktie eines deutschen Aktientitels mit Dividendenanspruch (cum) kaufen (Verpflichtungsgeschäft)

1 Herr Rechtsanwalt und Steuerberater John Paul Fürus ist Counsel bei PARK Wirtschaftsstrafrecht., Hamburg. Frau Paula Feuser ist Absolventin der Bucerius Law School und bei PARK Wirtschaftsstrafrecht als Wissenschaftliche Mitarbeiterin tätig.

2 Allein unter der Leitung der Kölner Staatsanwältin soll in rund 120 Verfahren gegen 1.700 Beschuldigte ermittelt werden, [https://www.deutschlandfunk.de/cum-ex-geschaefte-wie-das-verwirrspiel-mit-aktien-100.html#:~:text=Im%20April%202024%20kündigte%20Cum,Verfahren%20gegen%201700%20Beschuldigte%20ermittelt%20\(Stand%208.%20Oktober%202024\).](https://www.deutschlandfunk.de/cum-ex-geschaefte-wie-das-verwirrspiel-mit-aktien-100.html#:~:text=Im%20April%202024%20kündigte%20Cum,Verfahren%20gegen%201700%20Beschuldigte%20ermittelt%20(Stand%208.%20Oktober%202024).)

3 <https://www.handelsblatt.com/finanzen/banken-versicherungen/cum-ex/steuerhinterziehung-gericht-laesst-anklage-gegen-cum-ex-kronzeugen-zu/100070957.html> (Stand 08.10.2024)

4 Z.B. FG Hessen vom 26.07.2023 – 4 V 1042/22, EFG 2017, 1233; vom 10.03.2017 – 4 K 977/14, EFG 2017, 656.

5 FG Köln vom 12.08.2019 – 4 K 936/18, DStRE 2020, 713.

6 Z.B. BFH vom 02.02.2022 – I R 22/20, NJW 2022, 1038.

7 Vgl. nur Knauer/Schomburg, „Cum/Ex-Geschäfte – kommen Strafrechtsdogmatik und Strafrechtspraxis an ihre Grenzen?“, NStZ 2019, 305 ff., Schmidt, Scheitert der Rechtsstaat an Cum/Ex?, NZWiSt 2024, 121 ff., Satorius/Henckel, Causa Cum/Ex finita? – Die steuerstrafrechtliche Bewertung von Cum/Ex-Transaktionen nach den Grundsatzurteilen von BGH und BFH, DStR 2022, 1022 ff.

8 Gemäß Tz. 2 des BMF-Schreibens vom 21.09.2010, BStBl I 2010, 753, DStR 2010, 2082 hatten Anteilseigner gegenüber ihrem Kredit- oder Finanzdienstleistungsinstitut eine sog. Berufsträgerbescheinigung einzureichen, in der bestätigt wurde, daß keine Erkenntnisse über Absprachen mit Leerverkäufern erfolgt seien.

und die Aktie nach dem Dividendenstichtag (ex) geliefert wird (Erfüllungsgeschäft).<sup>9</sup>

Bei solchen Aktiengeschäften, die vollständig über die Börse abgewickelt werden, wird die Aktie, die mit (cum) Dividendenanspruch gekauft worden war, entsprechend als mit Dividendenanspruch verkauft markiert. Mit der Einbuchung der Aktie ins Depot nach dem Dividendenstichtag erhielt der Aktienkäufer nur – und nicht wie vereinbart – eine Aktie ohne Dividendenanspruch. Der entsprechende vertragliche Schadensersatzanspruch wird in Form der sog. Dividendenkompensationszahlung (automatisch) vom Clearer bezahlt und mit der Dividende beim Verkäufer verrechnet. Wegen der Kennzeichnung der Aktie und weil die Einbuchung in dessen Depot nicht mehr zu verhindern war, hatte der Käufer die Stellung eines wirtschaftlichen Eigentümers im Sinne des § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO, die ihn zum Antrag der Erstattung der Kapitalertragsteuer berechtigte.<sup>10</sup>

### III. Aktiengeschäfte rund um den Dividendenstichtag unter Einbeziehung von Leerverkäufern

Die Entscheidung des Bundesfinanzhofs vom 15.12.1999<sup>11</sup> öffnete für die auf Kapitalertragsteuer fokussierte Branche ein neues Geschäftsfeld. Aus der BFH-Entscheidung wurde von einigen Akteuren gelesen, daß der inländische Erwerber auch von einem sog. Leerverkäufer wirtschaftliches Eigentum erwerben konnte, weil er bereits vor der dinglichen Übertragung der Aktien (wirtschaftliches) Eigentum erlangt habe. Während bei der vorgenannten Konstruktion der Verkäufer die Aktie tatsächlich im Depot hatte, ist dies beim Leerverkäufer nicht der Fall. Der Leerverkäufer hat die Aktien im Dividendenstichtag nicht im Depot, sondern deckt sich, so die These, erst nach dem Dividendenstichtag mit der Aktie vom ursprünglichen Eigentümer ein. Der ursprüngliche Eigentümer hat die Aktie am Dividendenstichtag im Depot für sich selbst gehalten und die Dividende entsprechend vereinnahmt. Anschließend gibt er die Aktie an den Leerverkäufer ab. Dieser beliefert mit der Aktie den Erwerber aus dem Cum/Ex-Verpflichtungsgeschäft.

### IV. Vorbereitung der Aktiengeschäfte unter Einbeziehung von Leerverkäufern

Üblicherweise waren an den Konstrukten mit in- und ausländischen Banken und Fonds sowie Assetmanagement-Gesellschaften und Brokern eine Vielzahl von Personen und Playern beteiligt. Diese haben sich koordiniert und dann, um den Geschäftserfolg, der sich aus der Mehrfachanrechnung der Kapitalertragsteuer ergab, zu sichern, arbeitsteilig gehandelt. Soweit aus den straf- und finanzgerichtlichen Verfahren ersichtlich, wurden in der Vorbereitung der deutschen Dividendsaison sämtliche Absprachen über die zu handelnden Aktienvolumina, deren Finanzierung, der Absi-

cherungsgeschäfte, Transaktionsdaten und über die Gewinnverteilung vorbereitet und zwischen den Beteiligten im Rahmen von sog. Gentlemen's Agreements vereinbart. In der Regel soll zwischen den Beteiligten die allgemeine Auffassung bestanden haben, daß derartige Vereinbarungen unbedingt einzuhalten waren, was für das reibungslose Gelingen der Geschäfte auch unabdingbar gewesen sein soll.

Die Aktien- und die entsprechenden Absicherungsgeschäfte sind dann vor dem Dividendenstichtag nicht über die Börse, sondern in der Regel als sog. OTC-Geschäft außerhalb der Börse abgeschlossen wurden. Die Abwicklung erfolgte dann meistens, vermutlich zur Schaffung einer entsprechenden Papierlage, unter Nutzung einer (OTC-)Entry-Funktion über die Börse und die daran angeschlossenen Abwickler, wie z.B. Eurex Clearing AG oder Clearstream AG. Welchen Vertragsinhalt die Gentlemen's Agreements hatten und was mit den OTC-Geschäften konkret vereinbart wurde, ergibt sich aus den bisher veröffentlichten gerichtlichen Entscheidungen nicht. Es steht aber fest, daß die getroffenen Vereinbarungen, wie sie sich aus den dokumentierten Planungen ergaben, sämtlich erfüllt worden sind. Aktienvolumen, Lieferdaten, Kosten, Gewinne und deren Verteilung waren zutreffend prognostiziert, genauso wie die Einbuchung der cum/ex gekauften Aktien nach dem Dividendenstichtag im Depot des inländischen Erwerbers. Dies bedeutet auch, daß sämtliche Beteiligte, beginnend von (inländischen) Aktienerwerbern über den/die Broker und Leerverkäufer bis zum stückegebenden Aktieninhaber vor dem Dividendenstichtag miteinander gesprochen haben und sich vor dem Dividendenstichtag darüber einig waren, daß die Aktie nach dem Dividendenstichtag beim inländischen Erwerber gebucht werden.

Aufgrund der geschaffenen Papierlage war es tatsächlich möglich, daß sowohl der ursprüngliche Eigentümer als auch der Erwerber von ihrer Depotbank eine Kapitalertragsteuerbescheinigung erhielten, mit der sie die Erstattung der Kapitalertragsteuer für sich geltend machen. An den Fiskus wurde die Kapitalertragsteuer dabei jedoch nur einmal abgeführt, nämlich durch die deutsche Aktiengesellschaft.

### V. Zurechnung der Dividende durch (wirtschaftliches) Eigentum an der Aktie am Dividendenstichtag

Für die Behandlung dieser Fälle ist die Frage nach dem Eigentum an den jeweiligen Aktien zentral. Denn wer Gläubiger der Kapitalerträge, also Eigentümer der Aktien ist, ist auch berechtigt und darf die Erstattung der abgeführten Kapital-

<sup>9</sup> Vgl. auch die Sachverhaltsdarstellung im Urteil des FG Hessen vom 26.07.2023 – 4 V 1042/22, EFG 2024, 1233.

<sup>10</sup> BFH vom 15.12.1999 – I R 29/97, DStR 2000, 462; BFH vom 20.11.2007 – I R 85/05, DStRE 2009, 76.

<sup>11</sup> BFH vom 15.12.1999 – I R 29/97, DStR 2000, 462.

ertragsteuer beantragen. Wer nicht Gläubiger der Kapitalerträge ist, darf diesen Antrag nicht stellen. Objektiv strafbar ist dann konsequenterweise nur die Handlung desjenigen, welcher zum Zeitpunkt seines Antrags nicht (wirtschaftlicher) Eigentümer der Aktie war.

## 1. Finanzgerichtliche Entscheidungen

In der Entscheidung vom 02.02.2022<sup>12</sup> nimmt der Bundesfinanzhof an, daß nur der Gläubiger der Kapitalerträge einen Anspruch auf Erstattung von Abzugsteuer (Kapitalertragsteuer/Solidaritätszuschlag) hat. Er kann nur dann einen entsprechenden Antrag stellen, wenn die Abzugsteuer „einbehalten und abgeführt“ worden ist. Gläubiger der Kapitalerträge ist die Person, die die Einkünfte aus Kapitalvermögen (als Dividenden im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 EStG oder als Dividendenkompensationszahlungen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 4 EStG) erzielt. Dies ist die Person, welcher die Anteile an dem Kapitalvermögen im Zeitpunkt des Gewinnverteilungsbeschlusses (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 4 EStG) nach § 39 Abs. 1 AO zivilrechtlich oder – wenn ein anderer als der Eigentümer die tatsächliche Herrschaft über die Anteile hat – nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 S. 1 AO wirtschaftlich zuzurechnen sind.

In der Ausgangsentscheidung, die dem Bundesfinanzhof zur Revision vorgelegt worden war, war zu entscheiden, ob dem Aktienkäufer (Leerkäufer) ein Anspruch auf Erstattung der Kapitalertragsteuer zustand. Das Finanzgericht Köln hatte in der Entscheidung vom 19.07.2019<sup>13</sup> dazu festgestellt, daß zivilrechtliches Eigentum beim Angeklagten (unstreitig) nicht vorliege, entscheidungserheblich sei nur das wirtschaftliche Eigentum. Die Parteien waren sich also darüber einig, daß das zivilistische Eigentum im Zeitpunkt der Dividendenausschüttung (ex-date) nicht vorlag. Leider finden sich in beiden Entscheidungen keine Anhaltspunkte dafür, warum nicht um den Nachweis der zivilistischen Eigentumsposition gerungen wurde, da damit die Voraussetzungen für den Anspruch auf Erstattung der Kapitalertragsteuer ggf. hätten nachgewiesen werden können.

Trotzdem führt der Bundesfinanzhof<sup>14</sup> in der Urteilsbegründung zum zivilrechtlichen Eigentum bei giroversammelten Aktien übereinstimmend mit den Ausführungen des Finanzgericht Köln aus:

„Bei girosammelverwahrten Aktien i.S.d. § 5 DepotG ist der Eigentümer nicht unmittelbarer Besitzer der Aktie (sog. Zentralverwahrung in Form von Globalurkunden ohne einzeln identifizierbare Einzelstückaktien bei der Abwicklungsstelle (z.B. Clearstream Banking AG, Frankfurt), wobei die dortigen Depotkunden (z.B. Kredit- und Finanzdienstleistungsinstitute) die Aktien wiederum für sich und für ihre eigenen Depotkunden verwalten). Bei einem solchen mehrstufigen mittelbaren Besitz des Depotkunden (§ 871 BGB) mittelt die Clearstream Banking AG als Wertpapiersammelbank und Drittverwahrer den Besitz an die Depotbank als Zwischenverwahrer, die damit

mittelbare Besitzerin der ersten Stufe ist. Die Depotbank mittelt diesen Besitz wiederum an ihren Depotkunden, der daher mittelbarer Besitzer der zweiten Stufe ist (**es können auch weitere Stufen in der sog. Verwahrkette bestehen**). (...)

Die Übertragung des Eigentums erfolgt entsprechend den sachenrechtlichen Grundsätzen bei girosammelverwahrten Wertpapieren mit der Übertragung des Mitbesitzes an den Wertpapieren bzw. der Globalurkunde gem. § 930 BGB durch Umstellung des Besitzmittlungsverhältnisses (...). **Für die Umstellung des Besitzmittlungsverhältnisses ist es erforderlich, daß der Veräußerer den Besitzmittler (Abwicklungsstelle, z.B. Clearstream Banking AG) anweist, nicht mehr für ihn, sondern für den Erwerber zu besitzen, der Besitzmittler ein entsprechendes Besitzmittlungsverhältnis zwischen ihm und der Käuferbank begründet und die Käuferbank zudem einen Besitzmittlungswillen zugunsten ihres Depotkunden zum Ausdruck bringt** (...). Dabei erfolgt die für diesen Erwerbsvorgang erforderliche Besitzverschaffung dadurch, daß die Wertpapiersammelbank als unmittelbarer Besitzer das bei ihr geführte Depotkonto des lieferungspflichtigen Kreditinstitutes belastet und dem Depotkonto des lieferungsberechtigten Kreditinstitutes eine entsprechende Girosammel-Gutschrift erteilt (sog. Umstellung des Besitzmittlungsverhältnisses). Die für die Eigentumsübertragung erforderliche Übergabe wird bei der Übertragung von girosammelverwahrten Aktien somit durch eine Umbuchung durch die Wertpapiersammelbank ersetzt.“ (Hervorhebungen diesseits)

Um die Umstellung des Besitzkonstituts anzuzeigen und damit die Übertragung des Eigentums zu dokumentieren, bedarf es nach dem Bundesfinanzhof der gesetzlichen und vertraglichen Regeln der Aktienverwahrer bzw. Abwickler (z.B. Clearstream) und den weiteren beteiligten depotführenden Banken. Nur nach den dort vorgegebenen Regeln kann nachgewiesen werden, daß das Besitzmittlungsverhältnis umgestellt ist und damit das Eigentum übertragen wurde.

Die Voraussetzungen, die der Bundesfinanzhof an die Übertragung des Mitbesitzes und damit an die Verschaffung des Eigentums knüpft, sind nicht unbedenklich<sup>15</sup> und nach diesseitiger Ansicht nicht allgemeingültig. Ob zur Eigentumsübertragung von sammelverwahrten Aktien die Besitzverschaffung und der damit verbundene Besitzmittlungswille gegenüber der Depotbank zum Ausdruck zu bringen ist, wird vom Bundesfinanzhof nur unter Verweis auf die Literatur aber sonst nicht weiter begründet, obwohl

12 BFH vom 02.02.2022 – 1 R 22/22, NJW 2022, 1038.

13 FG Köln vom 19.07.2019- 2 K 2672/17, BB 2020, 666.

14 BFH vom 02.02.2022 – 1 R 22/22, NJW 2022, 1038.

15 So auch *Sunde*, Cum/ex, cum/cum – eine juristische Spurensuche, NZWiSt 2024, 392, die eine Übereignung durch Besitzeinweisung bei börsennotierten Aktien aus rechtlichen Gründen in Frage stellt, da es faktisch keinen Herausgabeanspruch des mittelbaren Besitzers gegen den unmittelbaren Besitzer gemäß § 868 BGB gibt, m.w.N.

sich hierzu die zivilrechtliche Rechtsprechung bereits positioniert hat.

## 2. Beweis- bzw. Feststellungslast bei Unauflärbarkeit im finanzgerichtlichen Verfahren

Auch wenn der Bundesfinanzhof eine Beweislastregel nicht explizit anspricht, hat er nach diesseitigem Verständnis eine Beweislastverteilung inzident vorgenommen.<sup>16</sup>

Im finanzgerichtlichen Verfahrensrecht ist trotz des Amtsaufklärungsgrundsatzes das Prinzip der Beweislastverteilung (Feststellungslast) bei Unauflärbarkeit des Sachverhalts anerkannt.<sup>17</sup> Mit anderen Worten, der Steuerpflichtige ist – wie im Zivilrecht –, wenn er gegenüber dem Fiskus einen Anspruch geltend macht, im Zweifel beweisbelastet. Umgekehrt trägt der Fiskus für den Besteuerungsanspruch die Feststellungslast.

Die Beweislast traf in dem finanzgerichtlichen Verfahren vor dem Finanzgericht Köln die Klägerin, da sie dort einen Anspruch gegen den Fiskus auf Erstattung von Kapitalertragsteuer weiterverfolgte. Sie konnte bzw. wollte nicht die Lieferkette bis zum ursprünglichen Aktieninhaber darlegen und damit beweisen, daß die Kapitalertragsteuer für sie abgeführt worden ist.<sup>18</sup> Aus steuerrechtlicher Sicht ist die Entscheidung deshalb folgerichtig und nachvollziehbar. Vom Steuerpflichtigen, der die Erstattung beantragt, kann verlangt werden, die Tatsachen darzulegen und im Zweifel auch zu beweisen, aus denen sich seine Eigentümerstellung als eine der Voraussetzungen für den Erstattungsanspruch feststellen läßt. Ob diese Beweislastverteilung jedoch ohne weiteres auf das Strafrecht übertragen werden kann, erscheint zweifelhaft und wird untenstehend (VI. 1. B) näher beleuchtet.

## 3. Steuerstrafrechtliche Entscheidungen

Soweit ersichtlich wurden bislang ausschließlich Taten angeklagt, die im Zusammenhang mit Erstattungsanträgen standen, die von den Aktienwerbenden beantragt waren. Der Bundesgerichtshof<sup>19</sup> folgt der Entscheidung des Bundesfinanzhofs<sup>20</sup> zur Übertragung des Eigentums an giro-sammelverwahrten Aktien und stellt fest:

“Für die Umstellung des Besitzmittlungsverhältnisses ist es erforderlich, daß der Veräußerer den Besitzmittler (Abwicklungsstelle, z.B. Clearstream Banking AG) anweist, nicht mehr für ihn, sondern für den Erwerber zu besitzen, der Besitzmittler ein entsprechendes Besitzmittlungsverhältnis zwischen ihm und der Käuferbank begründet und die Käuferbank zudem einen Besitzmittlungswillen zugunsten ihres Depotkunden zum Ausdruck bringt.“

Auch strafrechtlich ist es danach für die Lieferung/den Erwerb wesentlich, daß die Umbuchung der Aktie ins Aktiendepot des Käufers gegenüber der Käuferbank dokumentiert ist. Ohne die Umbuchung kein Nachweis der Eigentümerstellung zum Dividendenstichtag; ohne Nachweis des Eigen-

tums an den Aktien keine Berechtigung, den Anspruch auf Erstattung der Kapitalertragsteuer geltend zu machen.

Da Nachweise zum Umbuchungsvorgang zum Dividendenstichtag nicht nachgewiesen waren, lag nach der Entscheidung des Bundesgerichtshofs beim erstattungsantragstellenden Fonds kein zivilrechtliches Eigentum an den Aktien vor. Danach prüfte der Senat nur noch das wirtschaftliche Eigentum im Sinne des § 39 Abs. 2 Nr. 1 S. 1 AO, lehnte ab und stellte fest, daß der Antrag auf Erstattung der Kapitalertragsteuer mangels behaupteter Gläubigereigenschaft falsch war.

Die genannten Entscheidungen beurteilen die Frage nach dem Eigentum somit einheitlich. Der Angeklagte sei zum Zeitpunkt der Antragstellung weder zivilrechtlicher noch wirtschaftlicher Eigentümer der Aktie gewesen und sein Verhalten somit strafbar.

## VI. Übertragung des Eigentums an Aktien

Um die Ausführungen der Gerichte nachvollziehen zu können, wird nun dargestellt, wie einem Steuerpflichtigen (abstrakt) Wirtschaftsgüter (hier Aktien) zugerechnet werden.

### 1. Allgemeines

Die steuerliche Zurechnung von Aktien kann sich in zwei verschiedenen Arten darstellen. Die Abgabenordnung rekurriert in § 39 Abs. 1 AO zunächst auf das zivilrechtliche Eigentum und in § 39 Abs. 2 AO auf das wirtschaftliche Eigentum.

#### a. Wirtschaftliches Eigentum, § 39 Abs. 2 AO

Wirtschaftlicher Eigentümer ist gemäß § 39 Abs. 2 AO derjenige, der die tatsächliche Herrschaft über das Wirtschaftsgut (die Aktie) innehat und den zivilrechtlichen Eigentümer im Regelfall für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut wirtschaftlich ausschließen kann. Hierbei kommt es auf das Gesamtbild der Verhältnisse an: Wer eine rechtlich abgesicherte Position innehat, die den zivilrechtlichen Eigentümer derart ausschließen kann, daß seinem Herausgabeanspruch bei typischem Verlauf zumindest tatsächlich keine nennenswerte praktische Bedeutung zukommt, gilt als wirtschaftlicher Eigentümer.<sup>21</sup>

#### b. Zivilistisches Eigentum, § 39 Abs. 1 AO

Bezüglich des zivilrechtlichen Eigentums ist das Gesetz weniger gewinnbringend. Zunächst stellt sich die Frage,

<sup>16</sup> In seiner Entscheidung vom 02.02.2022 I R 22/20, BStBl II 2022, 324 führt der BFH aus, daß der Nachweis über den Anspruch auf die Dividende vom Kläger, bzw. die (vertragliche) Abführungspflicht der erzielten Erträge nicht geführt sei.

<sup>17</sup> Vgl. BFH vom 25.07.2000 - IX R 93/97, NVwZ 2001, 475.

<sup>18</sup> Vgl. auch FG Hessen vom 26.07.2023 - 4 V 1042/22, EFG 2024, 1233.

<sup>19</sup> BGH vom 28.07.2021 - 1 StR 519/20, BGHSt 66, 182.

<sup>20</sup> BFH vom 15.12.1999 - I R 29/97, DStR 2000, 462.

<sup>21</sup> Koenig/Koenig AO § 39 Rn. 14.

welche Rechtsvorschriften zur Eigentumsübertragung von Aktien Anwendung finden. Denn seit langer Zeit sind Aktien keine Papiere mehr, sie wurden nach und nach digitalisiert. Bis zur Dematerialisierung von Aktien richtete sich deren Eigentumserwerb unstreitig nach dem Sachenrecht.<sup>22</sup> Doch auch nach der Umwandlung physischer Aktien in sog. Demat-Aktien soll dieses weiterhin gelten.<sup>23</sup> Der Eigentümer einer Aktie ist nicht mehr deren unmittelbarer Besitzer – dies ist in Deutschland die Clearstream Banking AG. Dort werden deutsche Aktien zentral verwahrt. Banken, Depotbanken und Aktieninhaber sind mittelbare Besitzer. Die Eigentumsübertragung richtet sich somit nach § 930 BGB. Ist der Eigentümer im (mittelbaren) Besitz der Sache, so kann die Übergabe dadurch ersetzt werden, daß zwischen ihm und dem Erwerber ein Rechtsverhältnis vereinbart wird, vermöge dessen der Erwerber den mittelbaren Besitz erlangt.<sup>24</sup> Das sollte bei Geltung der sachenrechtlichen Grundsätze auch für den Aktienwerb gelten. Einer für Dritte erkennbaren Dokumentation der Umstellung des Besitzmittlungsverhältnisses, wie es der Bundesfinanzhof verlangt, bedarf es zivilrechtlich nicht. Diese braucht nicht für jeden Dritten erkennbar sein, es genügt, daß sie für den Erwerber erkennbar ist.<sup>25</sup>

Die These ist höchstrichterlich bestätigt.<sup>26</sup> Danach kann das Eigentum auch nach § 930 BGB übertragen werden, wenn zwischen dem Eigentümer und dem Erwerber ein Rechtsverhältnis vereinbart wird, vermöge dessen der Erwerber den mittelbaren Besitz erlangt. Da das Rechtsverhältnis zwischen dem Veräußerer und dem Erwerber vereinbart sein muß, genügt zur Übertragung des Eigentums also nicht schon das Bestehen eines den Besitz vermittelnden Rechtsverhältnisses im Sinne des § 868 BGB zwischen einem Dritten und dem Erwerber. Vielmehr muß das Rechtsverhältnis gerade zwischen dem Veräußerer und dem Erwerber begründet werden. Der Eigentumserwerb setzt voraus, daß der Erwerber mittelbarer Besitzer gegenüber dem Veräußerer wird. Allerdings genügt zur Eigentumsübertragung auch mittelbarer Besitz des Veräußerers, so daß ein mehrfach gestufter mittelbarer Besitz entstehen kann. Immer aber muß sich bei der Veräußerung der mittelbare Eigenbesitz des Veräußerers in einen mittelbaren Fremdbesitz umwandeln, der mittelbare Besitz des Erwerbers muß also vom Besitz des Veräußerers abgeleitet werden.

Darauf basierend wird nun ein Blick auf die Eigentümerlage in Cum/Ex-Fällen geworfen. Hierzu werden die oben bereits erwähnten Gerichtsentscheidungen zugrundegelegt.

## 2. Kein Eigentumsübergang aus Sicht der Gerichte

Die oben aufgeführten Gerichtsentscheidungen kommen zu dem übereinstimmenden Ergebnis, daß der Angeklagte weder wirtschaftlicher noch zivilistischer Eigentümer der Aktien war.

Unter den oben aufgestellten Maßstäben zum Eigentumsübergang von Aktien muß jedoch davon ausgegangen wer-

den, daß die Entscheidungen der Gerichte in Teilen unzureichend sind, da die Anforderungen an die Dokumentation des Besitzmittlungswillens zu hoch waren und deshalb der Eigentumserwerb insbesondere vom Bundesgerichtshof abgelehnt worden ist.

## 3. Übertragung der Beweislastverteilung auf das Steuerstrafrecht

Die finanzgerichtlichen Entscheidungen sind vor allem mit Blick auf die Beweislastverteilung steuerrechtlich nachvollziehbar. Denn der Steuerpflichtige ist – wenn er steuermindernde Umstände geltend macht – beweispflichtig. Dies muß erst recht gelten, wenn er sich die abgeführte Kapitalertragsteuer vollumfänglich erstatten lassen will.<sup>27</sup> Die Finanzgerichte können sich demzufolge grundsätzlich darauf berufen, daß der Angeklagte nachweisen muß, daß ein Besitzmittlungsverhältnis bestand, er also Eigentümer der Aktien und somit berechtigt war, die Erstattung zu beantragen. Ob der Steuerpflichtige darauf beschränkt ist, der Umstellung des Besitzmittlungsverhältnisses über die Dokumentation der Depotbank oder der Feststellungslast auf andere Weise nachzukommen, soll an dieser Stelle nicht vertieft werden.

Im Ergebnis wurde in der Entscheidung, die dem Bundesgerichtshof zur Revision vorgelegt worden war, somit nach Beweislastregeln zu Lasten der Angeklagten entschieden. Die Strafgerichte übernehmen u.E. diese prozessualen Grundsätze zur Beweislast aus dem finanzgerichtlichen Verfahren und wenden sie auch im Strafprozeß an. Damit verkennen sie jedoch, daß sich die Beweislastverteilung im Strafrecht anders darstellt als im Steuer(verfahrens)recht. Die Unschuldsvermutung und das Entscheidungsgebot *in dubio pro reo* führen zu einer grundsätzlichen Beweislast des Staates im Strafprozeß. Das bedeutet, daß der Staat Beweise einführen muß, die für eine Überzeugungsbildung tauglich sind.<sup>28</sup> Die Tatüberzeugung muß sich als objektiv nachvollziehbar darstellen, die Überwindung der Unschuldsvermutung also hinreichend plausibel geltend gemacht werden.<sup>29</sup> Den Anforderungen des Bundesfinanzhofs an den Nachweis an eine Umstellung des Besitzmittlungsverhältnisses darf der Bundesgerichtshof nicht einfach folgen. Er darf fordern, daß das verurteilende Gericht in den vorliegenden Konstellationen

22 Vgl. *Menz/Fröhling*, Die Formen der rechtsgeschäftlichen Übertragung von Aktien, NZG 2002, 201; *Maier*, Übertragung von elektronischen Wertpapieren nach dem eWpG-E, RDf 2021, 1.

23 Kritisch *Sunde*, Cum/ex, cum/cum – eine juristische Spurensuche, NZWiSt 2024, 392.

24 BGH vom 10.10.1984 – VIII ZR 244/83, NJW 1985, 367.

25 BGH vom 18.11.1963 – VIII ZR 198,62, NJW 1964, 398.

26 BGH vom 21.04.1959, VIII ZR 148/58, NJW 1959, 1536-1539.

27 *Rössler/Troll/Halaczinsky* BewG § 198 Rn. 3; BFH v. 20.01.1978 – VI R 193/74, BStBl. II S. 338.

28 MüKoStPO/*Gaede* EMRK Art. 6 Rn. 129.

29 MüKoStPO/*Gaede* EMRK Art. 6 Rn. 129.

der Vereinbarung zum Besitzmittlungsverhältnis nachgeht, wenn Anhaltspunkte dafür vorliegen, daß entsprechende Vereinbarungen getroffen wurden. Dies gilt insbesondere dann, wenn zwischen sämtlichen an den Aktientransaktionen Beteiligten Vereinbarungen (Gentlemen's Agreements) zur Übertragung der Aktien getroffen worden sind, nach denen die Aktien zum einen mit Dividendenanspruch im Rahmen eines Verpflichtungsgeschäfts gekauft worden sind und nach dem Dividendenstichtag in das Depot des Käufers gebucht werden sollten. Es ist danach nicht ausgeschlossen, daß zwischen sämtlichen Beteiligten, insbesondere mit dem Aktieninhaber, in der Vertragskette Besitzmittlungsverhältnisse vereinbart worden sind und der ursprüngliche Aktieninhaber für den Leerverkäufer besitzen wollte und das für diesen erkennbar war.

Einer Mitteilung gegenüber der Depotbank hat es für eine wirksame Umstellung des Besitzmittlungsverhältnisses nicht bedurft.<sup>30</sup> Ein solches war jedoch aufgrund der Gentlemen's Agreements nicht ausgeschlossen. Warum das Instanzgericht dem nicht nachgegangen ist, kann der Entscheidung nicht entnommen werden.

### III. Konsequenzen

#### 1. Aufklärungsrüge

Wenn also mit den Urteilsgründen festgestellt wird, daß zwischen den Beteiligten Vereinbarungen getroffen worden sind und zwischen ihnen die allgemeine Auffassung bestand, daß derartige Vereinbarungen unbedingt einzuhalten waren, die für das reibungslose Gelingen der Geschäfte unabdingbar waren, stellt sich für das erkennende Gericht die Frage nach dem Inhalt der Vereinbarungen, welche die Beteiligten geschlossen haben.

Nach § 244 Abs. 2 StPO ist das Instanzgericht dazu verpflichtet, den Sachverhalt bestmöglich aufzuklären. Dabei ist zu bedenken, daß die Reichweite der Amtsermittlungspflicht durch den Umfang der dem Gericht bekannten oder erkennbaren Informationen bestimmt wird.<sup>31</sup> Diese kann von der Verteidigung durch den Inhalt von Anträgen oder Erklärungen zur Sache vermittelt werden. Eine Notwendigkeit oder gar Rügeobliegenheit besteht wenigstens dann nicht, wenn sich die Beweiserhebung hätte aufdrängen müssen. Unabhängig von Anträgen oder einem bestimmten Prozeßverhalten der Verfahrensbeteiligten kann das Urteil dann in der Revision mit der Verfahrensrüge, die eine Verletzung der Amtsermittlungspflicht zum Gegenstand hat, erfolgreich angegriffen werden. Als weitere Voraussetzung muß das Urteil auf dem Verfahrensmangel beruhen und der Beschwerdeführer hierdurch beschwert sein.<sup>32</sup> Für die Cum/Ex-Verfahren heißt dies: Soweit zwischen den Beteiligten umfangreiche Absprachen getroffen wurden und sich Vereinbarungen über die Verfügung von Aktien aufdrängen, sind diese im Rahmen der Beweiserhebung aufzuklären. Es kann nicht ausgeschlossen werden, daß

mit den Vereinbarungen ein Besitzkonstitut vereinbart wurde und der Aktienkäufer damit als zivilrechtlicher Eigentümer berechtigt war, den Antrag auf Erstattung der Kapitalertragsteuer zu stellen.

#### 2. Anklagesatz, richtige Tat angeklagt?

Sind die o.g. Absprachen bereits im Anklagesatz angelegt, stellt sich auch schon im Zwischenverfahren die Frage, ob die richtige Tat angeklagt ist. Gemäß § 200 Abs. 1 S. 1 StPO muß die Anklageschrift die Tat, die dem Angeschuldigten zu Last gelegt wird, beinhalten. Der Tatbegriff im Steuerstrafrecht unterscheidet sich zum Tatbegriff im allgemeinen Strafrecht. Der Unterschied liegt im Verhältnis von Straftatbestand zu Lebensvorgang.<sup>33</sup> Vom steuerstrafrechtlichen Tatbegriff sind sämtliche Sachverhalte umfaßt, über die im Rahmen der Steuererklärung falsche Angaben gemacht worden sind bzw. über die Angaben zu machen gewesen wären. Die Verklammerung erfolgt dann über die Steuererklärung, sie bestimmt sich nach Steuerart, Besteuerungszeitraum und Steuerpflichtigem.<sup>34</sup>

Wie schon in den finanzgerichtlichen Verfahren wurden Taten angeklagt, die im Zusammenhang mit Steuererklärungen der Aktienkäufer (Leerkäufer) standen. Wenn aus dem Anklagesatz aber ersichtlich ist, daß Absprachen stattgefunden haben, die ggf. ein Besitzkonstitut und den damit einhergehenden Besitzmittlungswillen betreffen, ist die falsche Tat angeklagt worden. Für den Fall, daß ein Besitzkonstitut vereinbart worden war, wäre der Aktieninhaber, dem die (Netto-)Dividende zugeschrieben wurde, seinerseits nicht berechtigt gewesen einen Erstattungs- bzw. Anrechnungsantrag zu stellen. Der Aktienkäufer, dessen Tat angeklagt wurde und der tatsächliche Eigentümer der Aktien war, wäre gemäß § 32 Abs. 6 KStG berechtigt gewesen, den Antrag auf Erstattung der abgeführten Kapitalertragsteuer zu stellen. Denn der Käufer der Aktien könnte zum Zeitpunkt der Antragstellung zivilrechtlicher Eigentümer der Aktien gewesen sein. Es ist nicht auszuschließen, daß die Aktien ihm gemäß § 930 BGB vor dem Dividendenstichtag übertragen wurden. Zur Übertragung des Eigentums bedurfte es der Anzeige gegenüber der Depotbank nicht. Die Steuererklärung wäre in Bezug auf die Erklärung „Ich war am Dividendenstichtag Eigentümer“ nicht falsch.

Das Revisionsgericht müßte demzufolge entweder wegen unzutreffendem Eröffnungsbeschluß freisprechen, das Urteil abändern oder aufheben und an die Tatsacheninstanz zurückverweisen.

30 Vgl. BGH vom 18.11.1963, VIII ZR 198/62, NJW 1964, 398.

31 MüKo StPO/Trüg/Habetha, 2. Aufl. 2024, StPO § 244 Rn. 49.

32 KK-StPO/Gmel, 9. Aufl. 2023, StPO § 216 Rn. 11.

33 Volk, Der Tatbegriff und die Bestimmtheit von Durchsuchungsbeschlüssen im Steuerstrafrecht, wistra 1998, 281.

34 Vgl. BGH 05.04.2000 – 5 StR 226/99, wistra 2000, 219 mit Anm. Jäger wistra 2000, 228; Jäger in Klein AO § 371, Rn. 157.

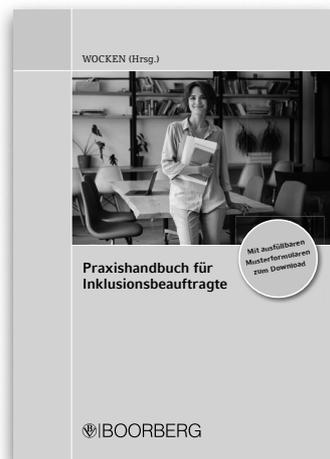
## IV. Fazit und Ausblick

Solange Kapitalertragsteuer nur einmal einbehalten worden ist, kann sie nur einmal an den erstattet werden, für den sie abgeführt wurde. Insoweit wird sich der bisherigen Rechtsprechung der Instanzgerichte und des Bundesgerichtshofs zur Strafbarkeit von Cum/Ex-Geschäften im Kern nicht entgegengestellt, sie ist nachvollziehbar.

Unabhängig davon verkennen die Strafgerichte, daß die im Steuerrecht zu Recht angewendete Beweislastverteilung zulasten des Aktienkäufers nicht auf das Strafrecht übertra-

gen werden kann. Vielmehr haben die Strafgerichte zum naheliegenden Besitzmittlungsverhältnis weiter nachzugehen und ggf. selbst zu ermitteln.

Die gewonnene Erkenntnis, daß falsche Taten angeklagt sind, kann die bisherigen Erkenntnisse zur gesamten Thematik rund um cum/ex beeinflussen, da sich Ermittlungen nach den bisherigen Erfahrungen nur auf die Aktienkäufer fokussierten. Es bleibt abzuwarten, ob sich Staatsanwaltschaft und Instanzgerichte in Zukunft mit dem zivilistischen Eigentum im Sinne des § 39 Abs. 1 AO und der Beweislast befassen.



## Alles, was Inklusionsbeauftragte wissen müssen.



WWW.BOORBERG.DE

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

 BOORBERG

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

SC1024

# (Weihnachts-)Feiern und Geschenke – die steuerlich korrekte Behandlung von Geschenken und Betriebsveranstaltungen über das ganze Jahr hinweg: Urteil des BFH vom 27.03.2024<sup>1</sup> und das Wachstumschancengesetz vom 27.03.2024<sup>2</sup>

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

## Einleitung

Nicht nur zur Weihnachtszeit, das ganze Jahr über sind Geschenke und Einladungen zu Feierlichkeiten Vehikel für den Auf- oder Ausbau so mancher Geschäftsbeziehung.

Geschäftspartner erhalten von ihren Beratern, Arbeitnehmer von ihren Arbeitgebern Geschenke, um in guter Erinnerung zu bleiben, für gute Leistungen zu danken oder um zu Jubiläen und Geburtstagen zu gratulieren. Betriebsfeiern und Geschenke sind in steuerlicher Hinsicht ein komplexes Thema. Einerseits auf Seiten des Schenkenden, für den der Betriebsausgabenabzug wichtig ist, andererseits auf Seiten des Beschenkten, ob dieser die Sachzuwendung möglicherweise als Einnahme oder geldwerten Vorteil versteuern muß. Der nachfolgende Beitrag gibt einen Überblick zum Betriebsausgabenabzug und Vorsteuerabzug auf Ebene des Schenkers und wie Geschenke und Einladungen beim Beschenkten zu versteuern sind.

Es folgen Anmerkungen zum Urteil des BFH vom 27.03.2024 und des Wachstumschancengesetzes.

## 1. Betriebsveranstaltung – wann liegt eine Betriebsveranstaltung vor (Teilnehmerkreis), Urteil des BFH vom 27.03.2024 – VI R 5/22

Weihnachtsfeier, Betriebsausflug, Betriebsreise, Sommerfest und andere Feierlichkeiten sind seit Langem mit vielen Unwägbarkeiten in der steuerlichen Behandlung behaftet. Es ist begrüßenswert, daß der BFH mit seinem Urteil vom 27.03.2024<sup>3</sup> zumindest in Bezug auf den Begriff Betriebsveranstaltung für Klarheit gesorgt hat.

Nach § 19 Abs. 1 S. 1 Nr. 1a S. 1 EStG liegt eine Betriebsveranstaltung vor bei Zuwendungen des Arbeitgebers an seinen Arbeitnehmer und dessen Begleitpersonen anlässlich von Veranstaltungen auf betrieblicher Ebene mit gesellschaftlichem Charakter. Daß diese Veranstaltung *allen* Angehörigen des Betriebs offenstehen muß, ist nicht normiert. Der BFH verweist in seinem ersten Leitsatz zu dem vorgenannten Urteil auf genau diesen Wortlaut und stellt damit klar, daß der Legaldefinition der Betriebsveranstaltung nach § 19 Abs. 1 S. 1 Nr. 1a S. 1 EStG kein ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal innewohnt, wonach erforderlich ist, daß

die Veranstaltung allen Angehörigen des Betriebs offensteht<sup>4</sup>. Das Erfordernis des Offenstehens für alle Angehörigen des Betriebs ist nur erforderlich für die Gewährung des Freibetrags<sup>5</sup> in Höhe von 110 Euro<sup>6</sup>, vgl. § 19 Abs. 1 S. 1 Nr. 1a S. 3 EStG.<sup>7</sup>

## 2. Geschenk – was ist ein Geschenk im steuerrechtlichen Sinn?

Geschenke liegen vor, wenn der Unternehmer einem Arbeitnehmer, Geschäftspartner oder Kunden ohne zeitlichen oder sonstigen unmittelbaren Zusammenhang mit einer Leistung unentgeltlich eine Bar- oder Sachzuwendung gewährt.<sup>8</sup> Die Unentgeltlichkeit ist nicht bereits dadurch ausgeschlossen, daß mit dem Geschenk der Zweck verfolgt wird, Geschäftsbeziehungen zu verbessern oder zu sichern. Geschenke richten sich zudem an einen konkreten Empfänger, weshalb Streuwerbeartikel<sup>9</sup> nicht darunterfallen. Grundsätzlich ist ein Geschenk eines Unternehmers an einen Arbeitnehmer, Geschäftspartner oder Kunden auch betrieblich veranlaßt und stellt eine Betriebsausgabe gem. § 4 Abs. 4 EStG dar und ein Vorsteuerabzug ist unter den Voraussetzungen des § 15 UStG gegeben.

1 BFH VI R 5/22 (veröffentlicht am 10.05.2024), DB 2024, 1382.

2 Gesetz zur Stärkung von Wachstumschancen, Investitionen und Innovation sowie Steuervereinfachung und Steuerfairness – kurz: Wachstumschancengesetz; BGBl 2024 I Nr. 108.

3 BFH VI R 5/22 (veröffentlicht am 10.05.2024), DB 2024, 1382.

4 „Nach der ab dem Veranlagungszeitraum 2015 geltenden Legaldefinition in § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) kann eine Betriebsveranstaltung auch dann vorliegen, wenn sie nicht allen Angehörigen eines Betriebs oder eines Betriebsteils offensteht.“

5 Der Entwurf des Wachstumschancengesetzes sah eine Erhöhung des Freibetrags von 110 Euro auf 150 Euro vor. Dieser Vorschlag hat es jedoch nicht in die endgültige Fassung geschafft. Es bleibt beim 110-Euro-Freibetrag.

6 BFH v. 27.03.2024 – VI R 5/22, Rz. 15.

7 Vgl. hierzu auch unter 6. und 7.

8 R 4.10 Abs. 4 EStR.

9 Anschaffungs-/Herstellungskosten liegen unter 10 Euro netto (bei Vorsteuerabzugsberechtigung des Schenkers).

### 3. Geschenk – Betriebsausgabenabzug?

Zunächst ist zu differenzieren, ob der Beschenkte Geschäftspartner oder Arbeitnehmer ist.

#### a) Geschäftspartner – Betriebsausgabenabzug?

Ist der Beschenkte Geschäftspartner, sind die Aufwendungen für das Geschenk nach § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 1 EStG abzugsfähig, wenn die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der dem jeweiligen Empfänger im Wirtschaftsjahr zugewendeten Geschenke insgesamt 50 Euro nicht überschreiten.

Die in § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 1 EStG normierte **Freigrenze** für Geschenke wurde durch das Wachstumschancengesetz vom 27.03.2024<sup>10</sup> von **35 auf 50 Euro** rückwirkend ab dem 01.01.2024 angehoben.

Die **zeitliche Anwendung** der höheren Abzugsgrenze hängt vom Beginn und Ende des Wirtschaftsjahres ab, § 52 Abs. 6 S. 10 EStG. Grundsätzlich gilt die höhere Geschenkgrenze für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2023 beginnen. Entspricht das Wirtschaftsjahr dem Kalenderjahr, können somit bereit ab 01.01.2024 rückwirkend höhere Geschenke unter Wahrung des vollen Betriebsausgabenabzugs an Geschäftspartner getätigt werden. Entspricht das Wirtschaftsjahr nicht dem Kalenderjahr, weil es z.B. am 01.07. beginnt und am 30.06. des Folgejahres endet, gilt bis 30.06.2024 noch die 35-Euro-Grenze und erst ab dem 01.07.2024 kann die höhere Abzugsgrenze von 50 Euro in Anspruch genommen werden.

Es handelt sich um eine Freigrenze<sup>11</sup>, keinen Freibetrag.<sup>12</sup> Alle Aufwendungen für Geschenke an den Geschäftspartner sind im Wirtschaftsjahr zusammenzurechnen. Geschenke an nahestehende Personen des Geschäftspartners (Kinder oder Ehepartner) sind mit einzubeziehen, wenn zu diesen keine eigene Geschäftsbeziehung besteht. Eine Umgehung der Wertgrenze durch die Zuwendung mehrerer Geschenke an die ganze Familie des Geschäftspartners ist nicht möglich.

Zu den Anschaffungs-/Herstellungskosten zählt die Umsatzsteuer, sofern sie nicht als Vorsteuer abgezogen werden kann, Verpackungs- und Transportkosten bleiben hingegen bei der 50-Euro-Grenze unberücksichtigt<sup>13</sup>.

Liegen die Aufwendungen über der Freigrenze, dürfen sie den Gewinn nicht mindern, unabhängig davon, ob der Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG oder § 4 Abs. 3 EStG ermittelt wird. Bei der Gewinnermittlung mittels Bilanzierung sind die Aufwendungen weiterhin in der Handelsbilanz als Betriebsausgaben zu erfassen. Steuerrechtlich erfolgt eine Hinzurechnung außerhalb der Bilanz. Bei der Gewinnermittlung mittels Einnahmenüberschußrechnung erfolgt die Hinzurechnung bereits innerhalb der Gewinnermittlung.

Um die 50-Euro-Grenze je Empfänger für die Finanzverwaltung leicht überprüfbar zu machen, besteht nach § 4 Abs. 7 EStG eine separate Aufzeichnungspflicht. Aus der jeweiligen Aufzeichnung muß der Name des Empfängers

hervorgehen,<sup>14</sup> das gilt selbst dann, wenn der Wert des Geschenks bereits die Freigrenze überschreitet.<sup>15</sup>

Für nicht gesondert aufgezeichnete Geschenke entfällt der komplette Betriebsausgabenabzug, auch wenn der Wert des jeweiligen Geschenks unter 50 Euro liegt. Dies gilt ebenfalls, wenn Geschenke an Geschäftspartner nicht separat, sondern gemeinsam mit Geschenken an Arbeitnehmer aufgezeichnet werden. Zum Beispiel durch Buchung auf einem Konto.

#### Sonderfall – ausschließlich betrieblich nutzbare Geschenke

Sofern ein Geschenk vom Beschenkten ausschließlich betrieblich genutzt werden kann, sind die Anschaffungs-/Herstellungskosten unabhängig von deren Höhe voll als Betriebsausgaben abzugsfähig.<sup>16</sup>

#### Beispiele:

- Ein Unternehmer schenkt einem langjährigen Geschäftspartner, einem Gastronomen, eine Gastro-Kaffeemaschine mit Werbelogo für 3.000 Euro.
- Ein selbstständiger Fotograf schenkt einem Geschäftspartner für seine Werbeagentur ein Bildbearbeitungsprogramm im Wert von 1.200 Euro.
- Ein selbstständiger Arzt schenkt einem Arzt, der seine Praxis in der Urlaubszeit betreut, eine Fachbuchreihe im Wert von 800 Euro.

#### Wichtig: Nachweispflicht

Gerade bei diesen teureren Geschenken empfiehlt es sich, ein Foto vom Geschenk zu machen und zusammen mit der Rechnung in den Geschäftsunterlagen aufzubewahren, um spätere, mögliche Streitigkeiten mit dem Finanzamt schnell ausräumen zu können. Denn die Beweislast liegt beim Schenker.

#### b) Arbeitnehmer – Betriebsausgabenabzug?

Hier sind die Kosten für das Geschenk voll als Betriebsausgaben abzugsfähig. Ist der Beschenkte Arbeitnehmer, ist das Geschenk betrieblich veranlaßt. Die Anschaffungs-/Herstellungskosten inklusive Nebenkosten (Versand/Verpackungskosten) sind grundsätzlich in unbeschränkter Höhe als Be-

<sup>10</sup> BGBl 2024 I Nr. 108.

<sup>11</sup> Im Unterschied zum Freibetrag wird bei der Freigrenze eine Aufwendung nicht nur mit dem die Freigrenze übersteigenden Betrag besteuert, sondern bei Überschreiten der Grenze der gesamte Betrag steuerpflichtig.

<sup>12</sup> Bei Gewährung eines Freibetrags werden Aufwendungen bis zu diesem Betrag von der Besteuerung ausgenommen. Nur der Teil der Kosten, der den Freibetrag übersteigt, wird entweder versteuert oder die den Freibetrag übersteigenden Aufwendungen sind nicht abzugsfähig.

<sup>13</sup> R 4.10 Abs. 3 S. 1 EStR.

<sup>14</sup> R 4.11 Abs. 2 S. 1 EStR.

<sup>15</sup> BFH, Urteil vom 25.03.1998 – IV B 106/97, NWB VAAAA-97438.

<sup>16</sup> R 4.10 Abs. 2 S. 4 EStR.

triebsausgaben abziehbar, § 4 Abs. 4 EStG. Für Geschenke an eigene Arbeitnehmer des Unternehmers liegt keine Abzugsbeschränkung vor, unabhängig vom Wert des Geschenks. Der Grund liegt darin, daß es sich bei dem Geschenk um Arbeitslohn handelt<sup>17</sup> (zur Versteuerung des Arbeitslohns im Folgenden unter 6. a.). Arbeitnehmer verbundener Unternehmen oder fremder Unternehmen gehören nicht dazu. Hier gelten die Grundsätze für Geschäftspartner (vgl. hierzu unter 3. a.).

#### 4. Geschenk – Vorsteuerabzug?

Es ist erneut zu differenzieren, ob der Beschenkte Geschäftspartner oder Arbeitnehmer des Schenkers ist. Des Weiteren müssen die allgemeinen Voraussetzungen des § 15 UStG vorliegen. Insbesondere muß es sich um eine Lieferung oder sonstige Leistung handeln und der Schenkende muß eine Rechnung gemäß §§ 14, 14a UStG vorweisen können. Der Vorsteuerabzug darf nicht nach § 15 Abs. 2/Abs. 3 UStG ausgeschlossen sein.<sup>18</sup>

##### a) Geschenk an Geschäftspartner – Vorsteuerabzug?

Auch hier ist die 50-Euro-Grenze nach § 15 Abs. 1a S. 1 UStG zu beachten. Betragen die Anschaffungs-/Herstellungskosten weniger als 50 Euro je Empfänger und Kalenderjahr, können diese sowohl als Betriebsausgaben abgesetzt als auch die gezahlte Umsatzsteuer als Vorsteuer abgezogen werden, § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 1 EStG und § 15 Abs. 1a S. 1 UStG.

Wurde hingegen „nur“ gegen die Aufzeichnungspflicht verstoßen, ist der Betriebsausgabenabzug zwar nicht mehr gegeben, die Vorsteuer kann hingegen dennoch geltend gemacht werden. Die Regelung des § 4 Abs. 7 EStG gilt nämlich nicht für den Vorsteuerabzug nach § 15 UStG.<sup>19</sup> Viele Betriebsprüfer übersehen dies aber und versagen sowohl den Betriebsausgabenabzug als auch den Vorsteuerabzug. Hierauf sollte bei Betriebsprüfungen oder Lohnsteueraußenprüfungen geachtet werden.

##### b) Geschenk an Arbeitnehmer – Vorsteuerabzug?

Handelt es sich bei dem Geschenk um eine Aufmerksamkeit, stellt das Geschenk beim Arbeitnehmer eine nicht zu seinem Arbeitslohn gehörende Aufmerksamkeit dar, ist der Vorsteuerabzug möglich. Aufmerksamkeiten sind Sachzuwendungen, die nach ihrer Art und ihrem Wert üblichen Gelegenheitsgeschenken entsprechen und zu keiner ins Gewicht fallenden Bereicherung führen.<sup>20</sup> Gemeint sind also z.B. Zuwendungen aufgrund eines besonderen persönlichen Ereignisses wie Geburtstag, Jubiläum o.ä., soweit das Geschenk einen Bruttowert von 60 Euro nicht übersteigt.<sup>21</sup> Wird die Grenze überschritten, ist der Vorsteuerabzug vollständig ausgeschlossen. Ein anteiliger Vorsteuerabzug ist nicht möglich.<sup>22</sup>

#### 5. Wertabgabenbesteuerung nach § 3 Abs. 1b UStG

Es gibt Fälle, in denen Geschenke der Umsatzsteuer unterliegen können.

§ 3 Abs. 1b S. 1 UStG:

„Einer Lieferung gegen Entgelt werden gleichgestellt,

1. ...
2. die unentgeltliche Zuwendung eines Gegenstands durch einen Unternehmer an sein Personal für dessen privaten Bedarf, sofern keine Aufmerksamkeiten vorliegen;
3. jede andere unentgeltliche Zuwendung eines Gegenstands, ausgenommen Geschenke von geringem Wert und Warenmuster für Zwecke des Unternehmens.“

§ 3 Abs. 1b S. 2 UStG:

„Voraussetzung ist, daß der Gegenstand oder seine Bestandteile zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben.“

##### Geschenk an Arbeitnehmer – Wertabgabenbesteuerung

Ein Geschenk an einen Arbeitnehmer über der Grenze von 60 Euro für Aufmerksamkeiten berechtigt nicht mehr zum Vorsteuerabzug, aber genau deshalb liegt auch keine unentgeltliche Wertabgabe vor, § 3 Abs. 1b S. 2 UStG.

Ein Geschenk an einen Arbeitnehmer unter der Grenze von 60 Euro für Aufmerksamkeiten berechtigt zum Vorsteuerabzug, aber Aufmerksamkeiten bis zu 60 Euro werden nicht von § 3 Abs. 1b S. 1 Nr. 2 UStG erfaßt.

##### Geschenk an Geschäftspartner – Wertabgabenbesteuerung

Wird hier die 50-Euro-Grenze überschritten, ist der Unternehmer nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt und daher liegt auch keine unentgeltliche Wertabgabe vor. Liegt der Wert des Geschenks dagegen unterhalb der 50-Euro-Grenze, ist zu prüfen, ob eine unentgeltliche Wertabgabe vorliegt, da der Vorsteuerabzug gegeben ist.

Es darf mithin, um eine unentgeltliche Wertabgabe auszuschließen, nur ein **Geschenk von geringem Wert** vorliegen.

Die durch das Wachstumschancengesetz vom 27.03.2024<sup>23</sup> eingeführte erhöhte Freigrenze von 35 auf 50 Euro wurde

<sup>17</sup> § 2 Abs. 1 LStDV.

<sup>18</sup> Bei Ärzten oder Versicherungsvertretern wegen der steuerfreien Ausgangsumsätze nach § 4 UStG.

<sup>19</sup> Vgl. Abschnitt 15.6 Abs. 2 S. 6 UStAE.

<sup>20</sup> BFH, Urteil v. 22.03.1985 – VI R 26782, BStBl 1985 II S. 641, R 19.6 LStR.

<sup>21</sup> Abschnitt 1.8 Abs. 3 UStAE.

<sup>22</sup> Abschnitt 15.15 Abs. 1 UStAE i.V.m. § 3 Abs. 1b S. 1 Nr. 2 UStG.

<sup>23</sup> BGBl 2024 I Nr. 108.

nunmehr durch das BMF-Schreiben vom 12.07.2024<sup>24</sup> auch im Umsatzsteueranwendungserlaß umgesetzt. Bis zum vorgenannten BMF-Schreiben berechtigten zwar Geschenke bis 50 Euro zum Vorsteuerabzug; durch die 35-Euro-Regelung im UStAE erfolgte jedoch eine Versteuerung nach § 3 Abs. 1b S. 1 Nr. 3 UStG. Dies ist nun geändert.

Ein Geschenk oberhalb der 60-Euro-Grenze bei Arbeitnehmern bzw. von geringem Wert bei Geschäftspartnern ist umsatzsteuerpflichtig, wenn

- der Vorsteuerabzug unrechtmäßig vorgenommen wurde oder
- die Verwendungsabsicht in Bezug auf die Zuwendung bei Anschaffung zunächst zum Vorsteuerabzug berechtigte.

#### Beispiel:

Unternehmer G betreibt einen Weinhandel und hat im Mai 2024 Weinflaschen zu je 180 Euro/Flasche für den Verkauf in seinem Geschäft (steuerpflichtige Ausgangsumsätze) erworben. Er hat die ihm in Rechnung gestellte Umsatzsteuer in voller Höhe als Vorsteuer geltend gemacht. Im Dezember 2024 schenkt G einem Arbeitnehmer eine Flasche Wein zum Dienstjubiläum (Änderung der Verwendungsabsicht). Da der Wert der Weinflasche oberhalb der 60-Euro-Grenze für Aufmerksamkeiten liegt, muß G eine unentgeltliche Wertabgabe nach § 3 Abs. 1b S. 1 Nr. 2 und S. 2 UStG versteuern.

Bemessungsgrundlage für die unentgeltliche Wertabgabe ist der Einkaufspreis zzgl. Nebenkosten (bei Anschaffung) oder die Selbstkosten (bei Herstellung) des Geschenks, § 10 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 UStG.

## 6. Geschenke: Schenkungsteuer – oder gibt es da noch mehr?

Bei Geschenken denkt man automatisch an eine mögliche Schenkungsteuer, leider kann das Geschenk für den Empfänger aber auch steuer- und beitragspflichtiger Arbeitslohn (Arbeitnehmer) oder eine steuerpflichtige Betriebseinnahme (Geschäftspartner) sein. Zu unterscheiden bei der Versteuerung ist erneut, wer der Beschenkte ist.

### a) Arbeitnehmer – Versteuerung

Bei Geschenken des Arbeitgebers an seinen Arbeitnehmer handelt es sich um einen Sachbezug gemäß § 8 Abs. 2 S. 1 EStG, es sei denn, es liegen steuerliche Aufmerksamkeiten vor. Das Geschenk ist in der Lohn- und Gehaltsabrechnung aufzuführen und Geschenke, die nicht in Geld bestehen, sind als Sachbezug zu versteuern nach den § 8 Abs. 2 und Abs. 3 EStG.

Das Lohnsteuerrecht bietet bei Sachgeschenken zahlreiche Möglichkeiten für eine steuergünstige Gestaltung. Geldgeschenke hingegen sind immer in vollem Umfang steuerpflichtig und Geschenke unterliegen auch den Sozialabgaben.<sup>25</sup>

### Arbeitnehmer – steuerliche Aufmerksamkeiten

Steuerliche Aufmerksamkeiten bis zur Höhe von 60 Euro können steuerfrei gewährt werden. Dies gilt aber nur für persönliche Ereignisse wie beispielsweise Geburtstage, Hochzeiten, die Geburt eines Kindes oder ein Arbeitnehmerjubiläum. Eine bestandene Abschlußprüfung ist ebenfalls ein persönliches Ereignis. Die Steuerbefreiung kommt aber an Weihnachten ebenso wenig in Betracht wie beim Betriebsjubiläum, weil sie kein persönliches Ereignis darstellen.<sup>26</sup> Das persönliche Ereignis muß ein Ereignis des Arbeitnehmenden selbst oder eines im Haushalt lebenden Angehörigen darstellen.<sup>27</sup>

Zu beachten ist, daß es sich bei der Aufmerksamkeitsgrenze von 60 Euro um einen Bruttobetrag einschließlich Umsatzsteuer handelt. Grundsätzlich können auch Aufmerksamkeiten als Gutscheine oder Prepaid-Karten ausgegeben werden. Wichtig ist, daß die Gutscheine und Geldkarten ausschließlich zum Bezug von bestimmten Waren oder Dienstleistungen berechtigen und nur im Inland einlösbar sind.

Aufwendungen für einen Arbeitnehmer im Rahmen einer Betriebsveranstaltung bis zu 110 Euro gehören nicht zum steuer- und beitragspflichtigen Arbeitslohn, wenn die Veranstaltung *allen* Angehörigen des Betriebs offensteht (vgl. hierzu ausführlich bereits unter 1.).

Geschenke, welche nicht nur bei Gelegenheit, sondern anlässlich einer Betriebsveranstaltung an Arbeitnehmer übergeben werden, sind in die Berechnung des Freibetrags von 110 Euro miteinzubeziehen.<sup>28</sup>

### Arbeitnehmer – Sachbezugsfreigrenze

Werden Geschenke an Mitarbeitende verteilt, kommt die monatliche Sachbezugsfreigrenze in Betracht. Sie liegt bei 50 Euro im Monat. Sofern diese Grenze im jeweiligen Monat noch nicht für andere Sachleistungen an die Mitarbeitenden genutzt wird, beispielsweise für eine Mitgliedschaft im Fitnessstudio, können bis zu diesem Wert Sachgeschenke steuer- und sozialversicherungsfrei überlassen werden. Ein Sachbezug ist mit dem um übliche Preisnachlässe geminderten üblichen Endpreis am Abgabeort im Zeitpunkt der Schenkung zu berücksichtigen.<sup>29</sup> Aus Vereinfachungsgründen kann das Geschenk mit 96% des üblichen Endpreises berücksichtigt werden.<sup>30</sup>

24 BMF v. 12.07.2024 – III C 3 – S 7015/10002:001.

25 Verordnung über die sozialversicherungsrechtliche Beurteilung von Zuwendungen des Arbeitgebers als Arbeitsentgelt (SvEV).

26 FG Hessen Urteil vom 22.02.2018 – 4 K 1408/17.

27 R 19.6 Abs. 1 Satz 2 LStR 2023.

28 Aus Vereinfachungsgründen kann unterstellt werden, daß Geschenke bis zu 60 Euro brutto anlässlich der Betriebsveranstaltung übergeben werden und damit in die Ermittlung des Freibetrags einzubeziehen sind, BMF-Schreiben vom 07.12.2016, NWB HAAAF-88065, Punkt 2.

29 § 3 Abs. 1 SvEV i.V.m. § 8 Abs. 2 S. 1 EStG.

30 Der übliche Endpreis ist der Preis, zu dem der Abgebende oder dessen Abnehmer die Ware Endverbrauchern im üblichen Geschäftsverkehr anbietet, R 8.1 Abs. 2 S. 3 LStR.

## b) Geschäftspartner – Versteuerung

Geschäftspartner, die selbst Unternehmer sind und Geschenke erhalten, erzielen eine Betriebseinnahme. Diese Betriebseinnahme hat der Beschenkte gewinnerhöhend zu erfassen, § 6 Abs. 4 EStG. Unabhängig davon, ob der Schenker das Geschenk als Betriebsausgabe behandeln kann, und auch unabhängig davon, welchen Wert das Geschenk hat (die 50-Euro-Grenze ist hier irrelevant).<sup>31</sup> Bei einer privaten Nutzung des Geschenks durch den Beschenkten liegt eine Entnahme gemäß § 4 Abs. 1 S. 2 EStG vor, die mit dem Teilwert zu buchen ist, § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 1 EStG. Bei einer betrieblichen Nutzung des Geschenks liegt eine gewinnmindernde Betriebsausgabe vor. Das Geschenk ist im Anlagevermögen zu erfassen, sofort abzuschreiben, sofern es sich um ein geringwertiges Wirtschaftsgut handelt, oder ein Sammelposten ist zu bilden, §§ 6 Abs. 2 S. 1, 6 Abs. 2a EStG.

### Achtung: Kontrollmitteilungen

Oftmals wird eine Erfassung des Geschenks als Betriebseinnahme beim Beschenkten nicht vorgenommen. Da auf Seite des Schenkenden das Geschenk aber als Betriebsausgabe erfaßt werden mußte,<sup>32</sup> prüfen die Finanzämter durch entsprechende Kontrollmitteilungen die Erfassung als Betriebseinnahme auf Seiten des Beschenkten.

### Geschäftspartner – steuerliche Aufmerksamkeiten

Aufmerksamkeiten zu persönlichen Anlässen sind auch bei Geschäftspartnern (analog zur Regelung bei Arbeitnehmern) keine Geschenke.<sup>33</sup> Übliche Gelegenheitsgeschenke bis 60 Euro an Geschäftspartner sind somit auch nicht steuerpflichtig, wenn die Zuwendung aus Anlaß eines besonderen persönlichen Ereignisses erfolgt.

## c) Privatperson – Versteuerung

Bei Geschenken an Privatpersonen liegt ein „echtes“ Geschenk vor, da kein Zufluß beim Empfänger im Rahmen einer der sieben Einkunftsarten vorliegt. Der Schenker kann die Aufwendungen als Betriebsausgabe absetzen, § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 1 EStG. Beim Kunden erfolgt keine, auch keine pauschale Besteuerung, denn die Pauschalierung nach § 37b EStG erfaßt nur solche betrieblich veranlaßten Zuwendungen, die bei dem Beschenkten dem Grunde nach zu einkommensteuerbaren und einkommensteuerpflichtigen Einkünften führen.<sup>34</sup>

### Beispiel:

Eine Bank lud Privatkunden zu einer Schifffahrt mit Weinprobe und Golfturnier ein. In der Einladung wurde weder auf eine bestimmte Geldanlage oder Beratungsgespräche zu Investitionen hingewiesen noch auf eine Übernahme der pauschalen Einkommensteuer. Die eingeladenen Gäste waren bereits Kunden der Bank (Girokonten, Wertpapierdepots etc.). Im Rahmen einer Lohnsteueraußenprüfung war das prüfende Finanzamt der Auffassung, daß die Sachzuwendun-

gen als Entgelt für die Kapitalüberlassung der Pauschalsteuer unterlägen. Die Bank war der Ansicht, daß es sich um eine reine Werbemaßnahme ohne konkrete Produktwerbung an Privatkunden handele und daher keine Steuer anfele.

Der BFH entschied in seinem Urteil vom 09.08.2023 – VI R10/21,<sup>35</sup> daß allein der Umstand, daß die Privatkunden der Bank Kapital überlassen haben (Girokonten, Wertpapierdepots etc.) nicht dazu führt, daß jegliche von der Bank gewährten Vorteile (Schifffahrt mit Weinprobe und Golfturnier) hierdurch veranlaßt und deshalb wirtschaftlich als anteiliges Entgelt für die Kapitalnutzung oder für einen damit zusammenhängenden Veräußerungsvorgang zu werten sind. Der BFH sah schon keinen Zufluß bei einer der sieben Einkunftsarten, insbesondere auch nicht bei den Einkünften aus Kapitalvermögen. Denn die Sachzuwendungen waren weder ein durch die Kapitalanlagen der Privatpersonen veranlaßtes zusätzliches Entgelt noch ein vorgezogenes Entgelt für spätere Investitionen. Es handelte sich nach Ansicht des BFH bei der Veranstaltung um eine reine Werbemaßnahme zur Kundenpflege und -bindung, um den Kundenberatern der Bank die Chance auf künftige Geschäftsabschlüsse mit den Teilnehmern zu erhöhen.

## 7. Pauschalierung der Einkommensteuer durch den Schenker, § 37b EStG

Für verbleibende Geschenke an **eigene Mitarbeiter** und an **Geschäftsfreunde** gibt es die Möglichkeit der pauschalen Steuerübernahme mit einem Steuersatz von 30% nach § 37b EStG (Wahlrecht). Bei dieser Regelung sollte insbesondere ein Augenmerk auf (Weihnachts-)Geschenke an Geschäftspartner und deren Mitarbeitende gelegt werden. Auch hier kann die Steuer pauschal übernommen werden.

§ 37b Abs. 1 EStG erfaßt Zuwendungen an Dritte, wozu auch Arbeitnehmer verbundener Unternehmen gehören, § 37b Abs. 1 S. 2 Halbs. 2 EStG. § 37b Abs. 2 EStG erfaßt Zuwendungen an Arbeitnehmer des Steuerpflichtigen.

Um die Pauschalierung nach § 37b EStG vornehmen zu können, müssen folgende Voraussetzungen erfüllt sein:

1. Der Beschenkte ist eine natürliche Person, eine Personenvereinigung<sup>36</sup> oder eine juristische Person,<sup>37</sup>
2. die Hingabe des Geschenks erfolgt aus betrieblichem Anlaß,

31 BFH, Urteil v. 13.12.1973 – I R 136/72, BStBl 1974 II S. 210.

32 § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 1 EStG.

33 BMF-Schreiben v. 19.05.2015, BStBl 2015 I S. 468, Rz. 9c.

34 BFH Urteil v. 16.10.2013 – VI R 57711, BFH Urteil v. 21.02.2018 – VI R 25716, BFH Urteil v. 07.07.2020 – VI R 14/18.

35 DStR 2023, 2488.

36 Beschenkte können nur unbeschränkt oder beschränkt einkommensteuerpflichtige natürliche Personen sein, da § 37b EStG eine besondere Erhebungsform der Einkommensteuer zur Wahl stellt. Bei Zuwendungen an Personengesellschaften sind die Zuwendungen den Gesellschaftern, die natürliche Personen sind, zuzurechnen, da nur diese nach § 1 EStG einkommensteuerpflichtig sind.

37 Auf körperschaftsteuerpflichtige Personen, § 1 KStG, ist § 37b über § 31 Abs. 1 S. 3 KStG entsprechend anwendbar.

3. das Geschenk darf nicht in Geld bestehen,
4. das Geschenk muß zusätzlich zur ohnehin vereinbarten Leistung oder Gegenleistung erbracht werden.

Unter die Anwendung fallen somit alle Geschenke, die nicht in Geld bestehen und sowohl über als auch unter 50 Euro liegen. Eine Ausnahme bilden lediglich Geschenke, die unter Streuartikel<sup>38</sup> fallen. Der Beschenkte muß den Wert des Geschenks nicht als Betriebseinnahme erfassen, wenn der Schenker ihm mitteilt, daß er die Zuwendung mit 30% pauschal<sup>39</sup> versteuert hat. Die Pauschalsteuer wird an das Finanzamt abgeführt und darf dann als Betriebsausgabe verbucht werden. Der Schenker übernimmt also die Pauschalsteuer und befreit damit den Beschenkten von der Besteuerung. Dieser muß dann nichts weiter tun. Wichtig ist aber, daß der Schenker den Beschenkten über die Steuerübernahme unterrichtet, § 37b Abs. 3 S. 3 EStG. Sonst geht die Steuerübernahme ins Leere.

Werden **ausländische Geschäftspartner**, die nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegen, beschenkt, muß keine Pauschalsteuer abgeführt werden. Dies gilt sowohl für Steuerpflichtige, die sowohl nach einem DBA als auch dem Auslandstätigkeitserlaß nicht der inländischen Besteuerung unterliegen.

### Achtung: Zeitpunkt der Pauschalversteuerung

Eine verspätete Pauschalversteuerung kann in der Sozialversicherung teuer werden.<sup>40</sup> Aufwendungen von mehr als 110 Euro/Beschäftigten im Rahmen einer Betriebsveranstaltung sind in der Sozialversicherung beitragspflichtig, wenn sie nicht mit der Entgeltabrechnung, sondern erst erheblich später pauschal versteuert werden.

### Beispiel:

Geklagt hatte ein Unternehmer, der mit seinen Beschäftigten im September ein Firmenjubiläum gefeiert hatte. Der Unternehmer zahlte im März des darauffolgenden Jahres für September des Vorjahres einen Betrag von rund 163.000 Euro als die für 162 Arbeitnehmer angemeldete Pauschalsteuer. Der Rentenversicherungsträger forderte nach einer Betriebsprüfung Sozialversicherungsbeiträge und Umlagen in Höhe von

rund 60.000 Euro nach. Das BSG hat entschieden, daß dies zutreffend ist. Es komme entscheidend darauf an, daß die Pauschalversteuerung mit der Entgeltabrechnung für den jeweiligen Abrechnungszeitraum erfolgt. Hier war dies der September des Vorjahres. Tatsächlich wurde die Pauschalbesteuerung aber erst im März des Folgejahres durchgeführt.<sup>41</sup> Dies war zu spät.

Das **Wahlrecht** des § 37b EStG muß für die jeweilige Gruppe einheitlich für alle Zuwendungen eines Jahres ausgeübt werden.<sup>42</sup>

## 8. Ausschluß der Pauschalierung

Eine Pauschalierung der Steuer ist ausgeschlossen, wenn die Geschenke je Empfänger und Wirtschaftsjahr 10.000 Euro übersteigen. Dies ist ein absoluter Höchstbetrag, § 37b Abs. 1 S. 3 Nr. 1 i.V.m. Abs. 2 EStG, oder wenn die Aufwendungen für das einzelne Geschenk 10.000 Euro als Höchstgrenze übersteigen, § 37b Abs. 1 S. 3 Nr. 2 i.V.m. Abs. 2 EStG.

### Fazit

Die Auswahl des richtigen Geschenks für den jeweiligen Empfänger ist schon schwierig. Die zutreffende Behandlung in der Gewinnermittlung und der Finanz- und Lohnbuchhaltung ist jedoch um ein Vielfaches schwieriger und kann teure Folgen haben. Fehler kommen hier immer wieder vor. Prüfungspunkt fast jeder Lohnsteuerausweis- bzw. Betriebsprüfung sind Geschenke. Kontrollmitteilungen der Finanzämter decken leicht Fehler auf. Der Aufsatz soll einen Überblick geben über mögliche Fehler, so daß diese vermieden werden.

38 Anschaffungskosten unter 10 Euro.

39 Zzgl. Solidaritätszuschlag und ggfs. Kirchensteuer, wobei die Kirchensteuer unter Anwendung der gleichlautenden Ländererlasse vom 28.12.2006 entweder nach dem vereinfachten Verfahren oder dem Nachweisverfahren ermittelt werden kann (NWB QAAAC-35067).

40 BSG Urteil v. 23.04.2024, B 12 BA 3/22 R.

41 BSG Urteil v. 23.04.2024, B 12 BA 3/22 R.

42 BFH Urteil v. 16.06.2016 – VI R 54/15.



BUCHSERVICE ist eine hochleistungsfähige Versandbuchhandlung, die Ihnen umgehend jedes lieferbare Verlagsprodukt beschafft und ins Haus liefert.

## Erstklassiger Kundenservice ist für uns Herzenssache

Wir sind mit Herz und Leidenschaft für Sie da. Unser Engagement für die Belange unserer Kundinnen und Kunden zeichnet uns aus. Dank unserer Erfahrungen aus langjährigen Kundenbeziehungen kennen wir Ihre Bedürfnisse ganz genau. Dadurch können wir beim beratungsintensiven Vertrieb von Loseblattwerken, Zeitschriften und Online-datenbanken aus den Bereichen Recht, Wirtschaft und Steuern Ihre Anforderungen und speziellen Wünsche treffsicher erfüllen.

Der persönliche Kontakt mit Ihnen ist uns dabei wichtig. Bei uns haben Sie Ihre persönliche Ansprechpartnerin oder Ihren persönlichen Ansprechpartner sowohl im Innendienst als auch im Außendienst vor Ort.

Wir gehen auf Ihre Wünsche und Anforderungen ein und suchen gemeinsam die beste Lösung für Ihr Anliegen. Wir unterstützen Sie gerne bei der Auswahl der Produkte, die Ihre Arbeit rechtssicher, zeitsparend und auch bequemer machen.

## Die erweiterte gewerbsteuerliche Kürzung – § 9 Nr. 1 Satz 2 ff. GewStG in der Praxis

RA/FAStR Dr. Matthias Söffing, S&P SÖFFING Rechtsanwaltsgesellschaft mbH mit Niederlassungen in Düsseldorf/München/Zürich<sup>1</sup>

### A. Einleitung

Wie so viele Lehn- und Fremdwörter hat auch das „Portfolio“ – selten auch „Portfeuille“ genannt – seinen Ursprung im Lateinischen. Es setzt sich zusammen aus den Wörtern portare („tragen“) und folium („Blatt“). Am besten paßt die wortwörtliche Übersetzung des „Blatt-Trägers“ wohl zu den Portfolios von Künstlern, die ihre wichtigsten Werke in einer Mappe sammeln – etwa um sich für einen Platz an einer Hochschule zu bewerben. Mit der Zeit haben aber auch andere Bereiche den Begriff übernommen, um damit ganz generell Zusammenstellungen von Dingen zu beschreiben. So begegnet einem der Begriff „Portfolio“ heute insbesondere auch in der Wirtschaft bzw. im Finanzwesen.

Im Finanzwesen tauchte der Begriff erstmals 1952 beim US-amerikanischen Ökonomen *Harry Markowitz* auf. Mit seiner **Portfoliotheorie** konnte er nachweisen, daß Anleger größere Erträge erzielen und ihr Risiko verringern, wenn sie ihr Vermögen auf unterschiedliche Anlageformen aufteilen – also ein „breites“ Portfolio besitzen. *Markowitz* erhielt für seine Arbeit später den Wirtschaftsnobelpreis. Wie jedes Portfolio ist auch das Anlageportfolio eine Sammlung. Allerdings sammeln Sie als Anleger keine physischen Objekte in einer tatsächlich existierenden Mappe, sondern stellen sich Ihr Portfolio im übertragenen Sinn aus verschiedenen Vermögenswerten zusammen, auch **Anlageklassen** genannt. Wenn Sie ein Portfolio mit verschiedenen Anlageklassen ausstatten, nennt man dies **Portfoliodiversifizierung**. Sie streuen damit Ihr Risiko. Oder einfacher ausgedrückt: Sie setzen nicht alles auf eine Karte. Im Zusammenhang mit einer Portfoliodiversifizierung hört man häufig die Aussprüche „des Deutschen liebstes Kind ist die Immobilie“ oder „das Portfolio ist immobilienlastig“. Dies besagt einfach, man findet in Deutschland in den Portfolios einen Überbestand an Immobilien. Alleine dieser Umstand rechtfertigt es, sich mit steuerlichen Gegebenheiten von Immobilien auseinanderzusetzen. Neben den typischen Beratungsfeldern wie „gewerblicher Grundstückshandel“ und „private Grundstücksveräußerung nach § 23 EStG“ stellt die sog. erweiterte gewerbsteuerliche Kürzung ein besonders haftungsanfälliges Beratungsfeld des steuerlichen Beraters dar.

### B. Rechtslage ab Erhebungszeitraum 2021

#### I. Rechtsformneutralität

Grundstücksverwaltende Kapitalgesellschaften oder auch grundstücksverwaltende Personengesellschaften, die gewerblich geprägt sind, also die grundstücksverwaltende GmbH & Co. KG, unterliegen aufgrund ihrer Rechtsform (§ 8 Abs. 2 KStG) oder aufgrund der gesetzlichen Fiktion (§ 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG) der Gewerbesteuer. Dem gegenüber sind grundstücksverwaltende Personengesellschaften oder natürliche Personen mangels gewerblicher Tätigkeit von der Gewerbesteuer ausgenommen. Um die beiden Gruppen von Rechtsträgern gleichzustellen, also eine Rechtsformneutralität herbeizuführen, hat der Gesetzgeber die erweiterte gewerbsteuerliche Kürzung gemäß § 9 Nr. 1 Satz 2 ff. GewStG geschaffen. Unter bestimmten Voraussetzungen ermöglicht diese Vorschrift eine Kürzung der Gewerbeerträge und damit eine erhebliche Verminderung bis hin zu einem völligen Ausschluß der Gewerbesteuerbelastung.

Erzielt eine rein grundstücksverwaltende Kapitalgesellschaft beispielsweise einen Gewerbeertrag von 1 Mio. Euro, so wäre das ohne gewerbsteuerliche Kürzung eine Steuerbelastung von 15% Körperschaftsteuer (= 150.000 Euro), Solidaritätszuschlag von 5,5% auf die Körperschaftsteuer (= 8.250 Euro) und Gewerbesteuer nach dem kommunalen Hebesatz von ca. 16% (= 160.000 Euro). Man kann also von einer Gesamtsteuerbelastung in Höhe von ca. 32% ausgehen. Würde die Gewerbesteuer entfallen, würde sich die Gesamtsteuerbelastung auf 15,825% reduzieren. Die erweiterte gewerbsteuerliche Kürzung stellt mithin für die Immobilienwirtschaft eine sehr bedeutsame Regelung dar.

#### II. Fondsstandortgesetz

Im Jahre 2021 erfuhr die gesetzliche Regelung der erweiterten gewerbsteuerlichen Kürzung eine für die Praxis umfangreiche Erneuerung. Im Rahmen der Altregelung des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG waren die sog. Betriebsvorrichtungen ein herausragendes Problem. Warum? Weil Betriebsvorrich-

<sup>1</sup> Der Autor ist Gründungsgesellschafter der überörtlichen Anwaltskanzlei S&P SÖFFING Rechtsanwaltsgesellschaft mbH mit Niederlassungen in Düsseldorf/München/Zürich. Der Aufsatz basiert auf einem auf dem Steueranwaltstag 2024 in Berlin gehaltenen Vortrag.

tungen nach ertragsteuerlicher Sichtweise bewegliche Wirtschaftsgüter darstellen und damit der erweiterten Kürzung, die auf die ausschließliche Verwaltung und Nutzung von Grundbesitz abstellte, entgegenstanden. Diese Problematik hat der Gesetzgeber durch das Fondsstandortgesetz vom 03.06.2021<sup>2</sup> zumindest abgemildert, in dem mit Wirkung ab dem Erhebungszeitraum 2021 ein Katalog von unschädlichen Nebentätigkeiten im Zusammenhang mit der Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes in das Gesetz aufgenommen wurden. Die Finanzverwaltung hat auch bereits mit ihren gleichlautenden Erlassen vom 17.06.2022<sup>3</sup> Stellung bezogen.

### III. Gesetzssystematik der erweiterten Kürzung

Bevor auf Einzelheiten der Tatbestandsmerkmale der erweiterten Kürzung eingegangen wird, soll die Gesetzssystematik dieser Vorschrift näher dargestellt werden. Dabei kann man im Rahmen der Prüfung der erweiterten Kürzung von drei Tätigkeitsgruppen ausgehen, so wie es auch im gleichlautenden Ländererlaß<sup>4</sup> geschieht, wobei es im Grunde genommen vier Gruppen gibt. Es handelt sich dabei um folgende Tätigkeiten:

#### 1. Kürzungsunschädliche und begünstigte Tätigkeiten (Gruppe 1)

Bei den kürzungsunschädlichen und begünstigten Tätigkeiten handelt es sich um den eigentlichen Tatbestand des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG. Diesem Tatbestand sind in materieller Hinsicht folgende Tatbestandsmerkmale zu entnehmen: a) es muß ein Unternehmen vorliegen, b) eigenen Grundbesitz, c) verwalten und nutzen und d) die Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes müssen ausschließlich erfolgen.

#### 2. Kürzungsunschädliche, aber nicht begünstigte Tätigkeiten (Gruppe 2)

Bei den kürzungsunschädlichen, aber nicht begünstigten Tätigkeiten handelt es sich um Tätigkeiten, die das Gesetz ausdrücklich als solche benennt. Dies ergibt sich aus dem Tatbestandsmerkmal der „Ausschließlichkeit“ in § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG. Der typische Fall ist die Verwaltung und Nutzung eigenen Kapitalvermögens, die „neben“ die Verwaltung und Nutzungen eigenen Grundbesitzes treten müssen. Weitere kürzungsunschädliche, aber nicht begünstigte Tätigkeiten sind durch das Fondsstandortgesetz<sup>5</sup> in § 9 Nr. 1 GewStG aufgenommen worden.

#### 3. Kürzungsschädliche Tätigkeiten (Gruppe 3)

Aufgrund des Ausschließlichkeitserfordernisses sind grundsätzlich alle Tätigkeiten, die nicht kürzungsunschädlich sind, kürzungsschädlich, mit der Folge, daß der Tatbestand der erweiterten Kürzung nicht erfüllt wird und damit keine erweiterte Kürzung in Anspruch genommen werden kann.

#### 4. Kürzungsausschlußtatbestände nach § 9 Nr. 1 Satz 5 GewStG

In § 9 Nr. 1 Satz 5 GewStG werden besondere Tatbestände aufgeführt, die zwar eine kürzungsunschädliche und be-

günstigte Tätigkeit betreffen, die aber aufgrund besonderer Sachverhalte zu einem Ausschluß der erweiterten Kürzung führen.<sup>6</sup>

### IV. Tatbestand der erweiterten Kürzung

Wie bereits oben ausgeführt beinhaltet der Tatbestand der erweiterten Kürzung in materieller Hinsicht die Tatbestandsmerkmale a) Unternehmen b) eigener Grundbesitz, c) Verwaltung und Nutzen und d) die Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes müssen ausschließlich erfolgen. In formeller Hinsicht bedarf es eines Antrages.

#### 1. Antrag

Formelle Voraussetzung für die Gewährung der erweiterten Kürzung ist ein Antrag. Das GewStG selbst stellt keine konkreten Erforderlichkeiten in Bezug auf Form und Frist für den Antrag auf. Aufgrund dessen ist der Antrag nicht an eine Frist gebunden. Er kann mithin bis zur Bestandskraft des Gewerbesteuermeßbescheides gestellt werden. Er ist auch nicht z.B. an eine Schriftform gebunden; sondern kann mithin auch mündlich gestellt werden, wovon jedoch aus Nachweisgründen abzuraten ist.

#### 2. Unternehmen

Nur Unternehmen sind berechtigt, einen Antrag auf Gewährung der erweiterten Kürzung zu stellen. Dabei muß es sich um ein Unternehmen handeln, das gewerbliche Einkünfte erzielt und damit der Gewerbesteuerpflicht unterliegt. Dies ist eine Selbstverständlichkeit, da ansonsten überhaupt kein Bedürfnis für eine erweiterte Kürzung gegeben wäre. Auch eine gewerblich geprägte GmbH & Co. KG ist aufgrund der gesetzlichen Fiktion in § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG ein Unternehmen i.S. der erweiterten Kürzung.<sup>7</sup>

#### 3. Grundbesitz

Die erweiterte Kürzung wird nur bezüglich des Ertrags gewährt, der aus der Verwaltung und Nutzung von Grundbesitz erwirtschaftet wird. Was unter Grundbesitz zu verstehen ist, ergibt sich aus § 68 Abs. 2 Nr. 2 BewG.<sup>8</sup> Betriebsvorrichtungen werden ausdrücklich von dieser Norm aus der Definition des Grundbesitzes herausgenommen. Dies entspricht auch

2 Gesetz zur Stärkung des Fondsstandortes Deutschlands und zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2019/1160 zur Änderung der Richtlinie 2009/65/EG und 2011/61/EU im Hinblick auf den grenzüberschreitenden Vertrieb von Organismen für gemeinsame Anlagen (Fondsstandortgesetz), vom 03.06.2021, BGBl I 2021, 1498.

3 Gleichlautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder zu Anwendungsfragen zur erweiterten Kürzung des Gewerbeertrags nach § 9 Nr. 1 Satz 3 und 4 GewStG vom 17.06.2022, BStBl I 2022, 958.

4 Siehe FN 2.

5 Siehe FN 1.

6 Siehe unten unter C.III.

7 BFH, Urteil vom 19.12.2023 – IV R 5/21, Tz. 20.

8 BFH, Urteil vom 19.12.2023 – IV R 5/21, Tz. 28.

der bilanzsteuerlichen Betrachtung, die Betriebsvorrichtungen als bewegliche Wirtschaftsgüter qualifiziert.

#### 4. Eigener Grundbesitz

Bei dem Grundbesitz muß es sich um eigenen Grundbesitz des Unternehmens handeln. Eigener Grundbesitz ist mithin der zum Betriebsvermögen des Unternehmens gehörende Grundbesitz. Dies setzt nicht zwingend zivilrechtliches Eigentum voraus, wirtschaftliches Eigentum i.S. des § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO ist vielmehr ausreichend.<sup>9</sup>

#### 5. Verwaltung und Nutzung

Weiter ist der Tatbestand der erweiterten Kürzung nur dann erfüllt, wenn der eigene Grundbesitz verwaltet und genutzt wird. Dies ist dann der Fall, wenn er zum Zwecke der Fruchtziehung aus zu erhaltender Substanz eingesetzt wird; z.B. durch Vermietung und Verpachtung. § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG knüpft allerdings nicht an die einkommensteuerrechtliche Qualifizierung der durch die Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes erzielten Einkünfte als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung an.<sup>10</sup> Die Vermietung von Grundbesitz bleibt auch dann private Vermögensverwaltung, wenn der Besitz sehr umfangreich ist und zur Verwaltung ein in kaufmännischer Weise eingerichteter Geschäftsbetrieb unterhalten wird.<sup>11</sup>

Ausnahmsweise sind Tätigkeiten nicht begünstigungsschädlich, wenn sie der Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes im engeren Sinne dienen und als zwingend notwendiger Teil einer wirtschaftlich sinnvoll gestalteten eigenen Grundstücksverwaltung und Grundstücksnutzung angesehen werden können.<sup>12</sup> Dies ist z.B. der Fall, wenn eine Immobilien-GmbH in einem großen Mietshaus einige Wohneigentumswohnungen hält und diese vermietet. Die Fenster gehören nicht zum Wohneigentum, sondern stehen im Sondereigentum der Miteigentümergeinschaft. Zwingend notwendig und wirtschaftlich sinnvoll ist selbstverständlich die Mitvermietung der Fenster im Rahmen der Wohnungsvermietung.

#### 6. Ausschließlich

Das Tatbestandsmerkmal der Ausschließlichkeit bezieht sich nicht nur auf die „Verwaltung und Nutzung“,<sup>13</sup> sondern auch auf das Merkmal des „eigenen Grundbesitzes“. <sup>14</sup> Von dem Ausschließlichkeitserfordernis sind keine Ausnahmen wegen Geringfügigkeit, auch nicht solche aufgrund des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes (Art. 20 Abs. 3 GG) geboten.<sup>15</sup> Ein Verstoß gegen das Ausschließlichkeitsgebot führt zur vollständigen Versagung der erweiterten Kürzung.

### C. Praxisfälle

Sind im vorstehenden Abschnitt B. in aller Knappheit die Gesetzessystematik und die einzelnen Tatbestandsmerkmale der erweiterten Kürzung dargestellt worden, so sollen nach-

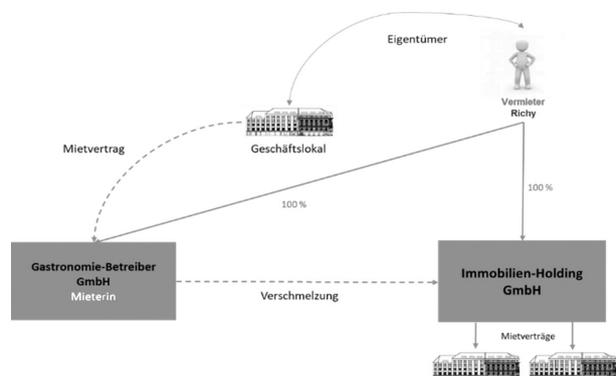
folgend anhand von drei Praxisfällen etwaige Problemkreise aufgezeigt werden.

#### I. Untervermietungsfall (Ausschließlichkeitserfordernis)

Gemäß § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG setzt die erweiterte Kürzung die Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes des Unternehmens voraus. Wird von dem Unternehmen fremder Grundbesitz angemietet und an einen Dritten im Wege der Untervermietung weiter zur Nutzung überlassen, stellt sich die Frage, ob es sich dabei stets um die Verwaltung und Nutzung fremden Grundbesitzes handelt und damit einer erweiterten Kürzung entgegensteht.

##### 1. Sachverhalt

Alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer einer Immo-GmbH ist **Richy**. Unternehmensgegenstand der Immo-GmbH ist die Verwaltung eigenen Vermögens in Form von Immobilien und Beteiligungen jeder Art. Die Immo-GmbH ist dementsprechend zivilrechtliche Eigentümerin mehrerer Immobilien, die sie Dritten entgeltlich zur Nutzung überläßt. Richy ist ferner Eigentümer einer Gewerbeimmobilie (kurz „Geschäftslokal“). Dieses Geschäftslokal hatte Richy an eine Betreiber-GmbH, deren Geschäftszweck das Betreiben eines Gastronomiebetriebs war, vermietet. Alleiniger Gesellschafter dieser Betreiber-GmbH war Richy. Aufgrund dessen bestand eine Betriebsaufspaltung zwischen dem Einzelbesitzerunternehmen Richy und der Betreiber-GmbH.



Als die Betreiber-GmbH ihren gastronomischen Geschäftsbetrieb einstellte, verschmolz Richy sie auf die Immo-GmbH. Im Zuge der Verschmelzung ist u.a. der damalige zwischen Richy und der Betreiber-GmbH bestehende Miet-

<sup>9</sup> BFH, Urteil vom 19.12.2023 – IV R 5/21, Tz. 40.

<sup>10</sup> BFH, Urteil vom 19.12.2023 – IV R 5/21, Tz. 42 und vom 25.05.2023 – IV R 33/19, BStBl II 2023, 927, Tz. 45.

<sup>11</sup> BFH, Urteil vom 19.12.2023 – IV R 5/21, Tz. 43.

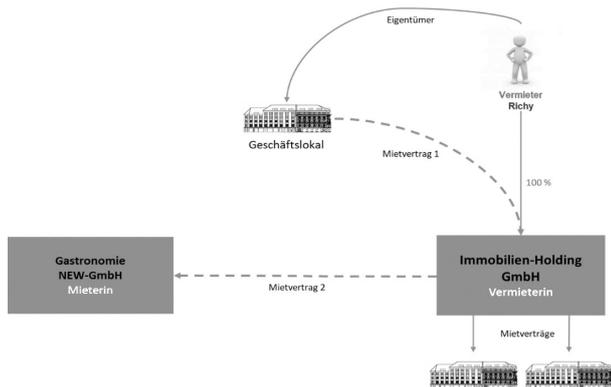
<sup>12</sup> BFH, Urteil vom 19.12.2023 – IV R 5/21, Tz. 45 und vom 25.05.2023 – IV R 33/19, BStBl II 2024, 927, Tz. 46 und vom 15.06.2023 – IV R 6/20, Tz. 27.

<sup>13</sup> BFH, Urteil vom 19.12.2023 – IV R 5/21, 45.

<sup>14</sup> BFH, Urteil vom 19.12.2023 – IV R 5/21, Tz. 58.

<sup>15</sup> BFH, Urteil vom 15.06.2023 – IV R 6/20, Tz. 27.

vertrag betreffend das Geschäftslokal (kurz „Mietvertrag 1“) auf die Immo-GmbH übergegangen. Diese Gestaltung diente der Aufrechterhaltung der bestehenden Betriebsaufspaltung. Den gastronomischen Betrieb führte eine neue, völlig fremde GmbH weiter. Die neue GmbH mietete sodann von der Immo-GmbH das Geschäftslokal im Wege eines Untermietvertrages an. Die Konditionen des Mietvertrags und des Untermietvertrags waren so gehalten, daß für die Immo-GmbH kein Gewinn, sondern ein Verlust entstand. Vor dem Hintergrund dieses Sachverhaltes beantragte die Immo-GmbH die erweiterte Kürzung.



## 2. Rechtliche Betrachtungen

Es stellt sich die Frage, ob die Untervermietung des Geschäftslokals dazu führt, daß die Immo-GmbH nicht ausschließlich eigenen Grundbesitz verwaltet und nutzt. Mit anderen Worten ausgedrückt: Ist die Anmietung von Grundbesitz und dessen **unentgeltliche Nutzungsüberlassung** an Dritte oder dessen Weitervermietung **ohne Gewinnerzielungsabsicht** für die Inanspruchnahme der erweiterten Kürzung schädlich?

- a) Wendet man sich zuerst einmal dem Fall der unentgeltlichen Nutzungsüberlassung zu. Die unentgeltliche Nutzungsüberlassung ist isoliert betrachtet keine gewerbliche Tätigkeit. Sinn und Zweck der erweiterten gewerbsteuerlichen Kürzung ist, einem nur kraft Rechtsform gewerbliche Einkünfte erzielenden Unternehmer die erweiterte gewerbsteuerliche Kürzung zu gewähren, wenn er ausschließlich eigenen Grundbesitz verwaltet und nutzt, die Tätigkeit mithin nicht über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinausgeht.<sup>16</sup> Von diesem Grundsatz ausgehend ist eine Tätigkeit, die für sich genommen lediglich als Vermögensverwaltung zu qualifizieren ist, unschädlich im Rahmen der erweiterten Kürzung. Darüber hinaus kann eine unentgeltliche Nutzungsüberlassung, isoliert betrachtet, keine gewerbliche Tätigkeit sein, da ihr das hierfür erforderliche konstitutive Merkmal der Gewinnerzielungsabsicht fehlt.
- b) Fraglich ist aber, ob diese Betrachtung auch gelten kann, wenn die Nutzungsüberlassung nicht unentgeltlich, aber ohne Gewinnerzielungsabsicht durchgeführt wird. Die Rechtsprechung hat eine Fallgruppe herausgearbeitet, durch die der Grundsatz der Ausschließlichkeit in

Bezug auf den „eigenen Grundbesitz“ durchbrochen wird. § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG stellt auf Erträge aus weiteren Tätigkeiten ab. Demnach ist keine rein tätigkeitsbezogene, sondern eine ertragsbezogene Betrachtungsweise anzuwenden. Nur solche Tätigkeiten können mithin kürzungsschädlich sein, aus denen Erträge erwirtschaftet werden sollen.<sup>17</sup> Demnach ist eine Verwaltung fremden Grundvermögens nach Auffassung des IV. Senats des BFH nur dann kürzungsschädlich, wenn die Nutzungsüberlassung entgeltlich erfolgt.<sup>18</sup> Weitere Ausführungen des IV. Senats dazu, was unter dem Begriff der Entgeltlichkeit bzw. Unentgeltlichkeit im normspezifischen Kontext von § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG zu verstehen ist, sind der Urteilsbegründung nicht zu entnehmen. Allerdings verweist der IV. Senat bezüglich der Unschädlichkeit der unentgeltlichen Weitervermietung fremden Grundbesitzes für Zwecke der erweiterten Kürzung auf ein Urteil des FG Berlin Brandenburg. In diesem Urteil führt der 6. Senat des FG Berlin-Brandenburg aus, daß kürzungsschädlich nur mit Gewinnerzielungsabsicht ausgeübte Tätigkeiten sind.<sup>19</sup>

- c) Es stellt sich mithin die Frage, ob der vom BFH erarbeitete Ausnahmefall zur Ausschließlichkeit i.S. der erweiterten gewerbsteuerlichen Kürzung eine unentgeltliche oder lediglich eine ohne Gewinnerzielungsabsicht durchgeführte Tätigkeit verlangt. Auf den konkreten Sachverhalt bezogen ist zu klären, ob die Nutzungsüberlassung des Geschäftslokals von Richtig an die Immo-GmbH ohne jegliches Entgelt erfolgen muß oder ob im Rahmen einer betriebswirtschaftlichen Kalkulation aus der Nutzungsüberlassung des Geschäftslokals ein Gewinn erwirtschaftet werden darf.
- d) Anwendung auf den Praxisfall: Ob die Klägerin hinsichtlich der Untervermietung des Geschäftslokals mit Gewinnerzielungsabsicht gehandelt hat, kann als innere Tatsache nur durch äußere Merkmale beurteilt werden. Aus diesen objektiven Umständen muß auf das Vorhandensein oder Fehlen der Gewinnerzielungsabsicht geschlossen werden können.<sup>20</sup> Die Klägerin handelt demnach mit Gewinnerzielungsabsicht, wenn durch die Untervermietung der Gewerberäume an die Gastronomie NEW-GmbH eine Vermögensmehrung in Form eines Totalgewinnes angestrebt wird.<sup>21</sup> Besteht hingegen nur die Absicht, durch die Vermietungseinnahmen die Selbstkosten zu decken, liegt keine Gewinnerzielungsabsicht vor.<sup>22</sup>

16 BFH, Beschluß vom 25.09.2018 – GrS 2/16, BStBl II 2019, 262.

17 Vgl. FG Münster vom 21.01.2020 – 6 K 1384/18 G F, EFG 2020, 539.

18 BFH, Urteil vom 21.07.2016 – IV R 26/14, BStBl II 2017, 202 Tz. 64.

19 FG Berlin-Brandenburg vom 06.05.2014 – 6 K 6322/13, EFG 2014, 1420 m.w.N.

20 BFH, Urteil vom 25.06.1984 – GrS 4/82, BStBl II 1984, 751.

21 BFH, Beschluß vom 25.06.1984 – GrS 4/82, BStBl II 1984, 751.

22 BFH, Urteil vom 22.08.1984 – I R 102/81, BStBl II 1985, 61 und Urteil vom 16.12.1998 – I R 36/98, BStBl II 199, 366 unter II Nr. 3 lit a).

## II. Parkraumbewirtschaftungsfall (§ 9 Nr. 1 Satz 3 lit. c) GewStG)

Eine Voraussetzung der erweiterten Kürzung ist die Verwaltung und Nutzung von Grundbesitz. Nach ständiger Rechtsprechung ist der Begriff des „Grundbesitzes“ im bewertungsrechtlichen Sinn (§ 68 BewG) zu verstehen. In § 68 Abs. 2 Nr. 2 BewG werden ausdrücklich Betriebsvorrichtungen aus dem Grundvermögen, selbst wenn sie wesentlicher Bestandteil sind, ausgenommen. Diese Rechtslage führte in der Praxis zu ganz erheblichen Problemen, da nicht immer sicher entschieden werden konnte, ob es sich bei der jeweiligen Anlage, um eine Betriebsvorrichtung handelt oder nicht. Da der BFH bezüglich des Ausschließlichkeitserfordernisses keine Geringfügigkeitsgrenze akzeptierte,<sup>23</sup> konnte schon die Mitvermietung nur einer Betriebsvorrichtung zur Aberkennung der erweiterten Kürzung führen. Um diese Rechtsunsicherheit zu beseitigen, hat der Gesetzgeber durch eine erweiternde Ergänzung der kürzungsunschädlichen Tätigkeiten mittels des Fondsstandortgesetzes vom 03.06.2021<sup>24</sup> eine Entschärfung herbeigeführt. Eine wesentliche Erleichterung für die Praxis findet sich nunmehr in § 9 Nr. 1 Satz 3 lit. c) GewStG, der wie folgt lautet:

„Satz 2 gilt entsprechend, wenn ... c) Einnahmen aus unmittelbaren Vertragsbeziehungen mit den Mietern des Grundbesitzes aus anderen als den in den Buchstaben a und b bezeichneten Tätigkeiten erzielt werden und diese Einnahmen im Wirtschaftsjahr nicht höher als 5 Prozent der Einnahmen aus der Gebrauchsüberlassung des Grundbesitzes sind.“

Der nachfolgende Praxisfall mag diese Neuregelung ein wenig verdeutlichen.

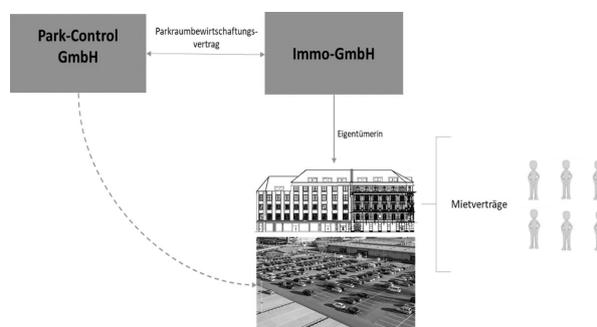
### 1. Sachverhalt

Die Immo-GmbH ist Eigentümerin eines in Berlin belegenen mit einem Bürohaus bebauten Grundstücks, das im Erdgeschoß ein Geschäftslokal umfaßt. Die Büroeinheiten sind an verschiedene Mieter und das Geschäftslokal ist an einen Ankermieter vermietet. Ferner umfaßt das Grundstück auch einen großen Parkplatz. Der größte Teil der darauf befindlichen Einstellplätze ist an die Mieter des Bürogebäudes vermietet. Nach Auskunft der Immo-GmbH besteht keine ausdrückliche vertragliche Vereinbarung mit den Mietern, den Parkplatz und damit die Einstellplätze zu bewirtschaften und die Nutzung zu kontrollieren. Um gleichwohl eine vertragsgemäße Nutzung des Parkplatzes für die Mieter zu gewährleisten, hat die Immo-GmbH die Park-Control GmbH beauftragt, gegen Entgelt die Parkraumbewirtschaftung und -kontrolle durchzuführen. Hierzu haben die Immo-GmbH und die Park-Control GmbH eine Vereinbarung über die digitale Parkraumbewirtschaftung (nachfolgend „Vertrag“) abgeschlossen. Im Rahmen dieser Parkraumbewirtschaftung und -kontrolle hat die Park-Control GmbH für die Nutzung des Parkraums Vertrags- und Einstellbedingungen aufgestellt. Bei Verstoß gegen diese Regelungen, insbesondere

bei Überschreiten der Parkhöchstdauer von zwei Stunden, entsteht zugunsten der Immo-GmbH ein Anspruch auf Zahlung einer Vertragsstrafe. In Bezug auf die Vergütung der Park-Control GmbH enthält der Vertrag folgende Regelung:

- „Die Park-Control GmbH erhält für ihr Tätigkeit eine monatliche Gebühr von 100,00 Euro. ... Park-Control GmbH stellt dem Partner die Gebühr(en) monatlich zuzüglich Umsatzsteuer in Rechnung.“
- Entsprechend umsatzsteuerlichen Vorgaben erbringt Park-Control GmbH mit der Parkraumbewirtschaftung und -kontrolle eine Dienstleistung für den Partner, für die dieser im Gegenzug Park-Control GmbH u.a. die Vereinnahmung etwaiger Vertragsstrafen auf der Parkfläche gestattet. Beide Leistungen haben – vorbehaltlich der in § 7 geregelten monatlichen Gebühr – den gleichen Wert und werden deshalb miteinander verrechnet. ...“

Bildhaft stellt sich der Sachverhalt wie folgt dar:



### 2. Rechtliche Betrachtungen

Es stellte sich die Frage, ob eventuell der Vertrag einer Gewährung der erweiterten Kürzung entgegenstehen könnte. Warum? Weil nach dem Vertrag die Immo-GmbH Erträge mittels der vereinbarten Vertragsstrafen erwirtschaftet, die nicht ausschließlich aus der Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes resultieren.

§ 9 Nr. 1 Satz 3 GewStG sieht bestimmte kürzungsunschädliche Einnahmen vor, u.a. sind gemäß § 9 Nr. 1 Satz 3 Buchst. c) GewStG Einnahmen aus unmittelbaren Vertragsbeziehungen mit den Mietern des Grundbesitzes aus anderen als den in den Buchstaben a und b bezeichneten Tätigkeiten kürzungsunschädlich, wenn diese Einnahmen im Wirtschaftsjahr nicht höher als 5 Prozent der Einnahmen aus der Gebrauchsüberlassung des Grundbesitzes sind.

- Die Einnahmen aus der Gestattung der Vereinnahmung von Vertragsstrafen könnten Einnahmen i.S. des § 9 Nr. 1 Satz 3 Buchst. c) GewStG sein und damit kürzungsunschädlich. Im zu diskutierenden Fall erbringt die Park-Control GmbH gegenüber der Immo-GmbH eine Dienstleistung in Gestalt der Parkraumbewirtschaftung und -kontrolle. Hierfür wird der Park-Control GmbH von der

<sup>23</sup> Siehe oben B.IV.6.

<sup>24</sup> Siehe FN 1.

Immo-GmbH „im Gegenzug u.a. die Vereinnahmung etwaiger Vertragsstrafen auf der Parkfläche gestattet“.

Ein am Wortlaut orientiertes Verständnis könnte dahin gehen, daß die Immo-GmbH eine Leistung gegenüber der Park-Control GmbH in Form einer wie auch immer gearteten Gestattung erbringt und hierfür eine Dienstleistung erhält. Dann wäre der Wert der Dienstleistung das Entgelt für die Gestattung und als Einnahme bei dem Gewerbeertrag der Immo-GmbH zu erfassen. Es wäre dann zu prüfen, ob die Gestattung eine kürzungsschädliche Tätigkeit wäre.

Bei diesem Verständnis müßte aber die Gestattung in einem synallagmatischen Verhältnis zur Dienstleistung stehen, d.h., beiden Leistungen würden sich in einem wechselseitigen Abhängigkeitsverhältnis befinden. Dies wäre dann der Fall, wenn die Pflicht zur Parkraumbewirtschaftung und -kontrolle nur dann entsteht, wenn auch die Vereinnahmung der Vertragsstrafen gestattet wird. So aber liegt die vertragliche Gestaltung nicht. Für die Tätigkeit erhält die Park-Control GmbH nach § 7 Abs. 1 des Vertrages eine monatliche, feste Gebühr in Höhe von 100 Euro und zusätzlich „u.a.“ die Gestattung der Vereinnahmung etwaiger Vertragsstrafen“. Die Gestattung der Vereinnahmung etwaiger Vertragsstrafen ist nicht als eigentliche Leistung zu begreifen, sondern nur als eine Berechnungs- bzw. Bewertungsposition in Bezug auf die Vergütung für die von der Park-Control GmbH zu erbringende Dienstleistung. In rechtlicher Hinsicht handelt es sich mithin bei der Gestattung der Vereinnahmung um die Berechtigung, verwirkte Vertragsstrafen einzutreiben und für die Immo-GmbH entgegenzunehmen. Erst in diesem Zeitpunkt hat Immo-GmbH gegen die Park-Control GmbH einen Herausgabeanspruch auf die vereinnahmten Vertragsstrafen, so daß in diesem Zeitpunkt eine Verrechnungslage gegeben ist. Die etwaigen Vertragsstrafen, also die Forderungen der Immo-GmbH gegenüber den Parkplatznutzern, gehen nicht im Wege einer Abtretung auf die Park-Control GmbH über, sondern stellen lediglich eine Verrechnungsposition dar.

- b) Die Einnahmen aus der Vereinnahmung von Vertragsstrafen könnten aber kürzungsschädlich sein. Versteht man mithin die vertragliche Regelung bzgl. der Vereinnahmung von Vertragsstrafen als Berechtigung der Park-Control GmbH, verwirkte Vertragsstrafen für die Immo-GmbH einzuziehen, dann handelt es sich bei den Vertragsstrafen um Einnahmen der Immo-GmbH. Eine Kürzungsunschädlichkeit könnte sich aus der seit 2021 geltenden Regelung des § 9 Nr. 1 Satz 3 Buchst. c) GewStG ergeben.

aa) Die Regelung in § 9 Nr. 1 Satz 3 Buchst. c) GewStG setzt Einnahmen aus unmittelbaren Vertragsbeziehungen mit den Mietern des Grundbesitzes voraus. Vorliegend ergibt sich die Vertragsstrafe weder aus einer unmittelbaren noch aus einer mittelbaren Ver-

tragsbeziehung zu den Mietern des Bürogebäudes. Die Vertragsstrafe als solche ergibt sich auch nicht aus der Parkraumbewirtschaftungsvereinbarung mit der Park-Control GmbH. Die Vertragsstrafe resultiert letztlich aus einer vertraglichen Vereinbarung zwischen dem Nutzer des Parkplatzes und der Immo-GmbH. Dieser Vertrag ist zwischen dem Nutzer einerseits und der Immo-GmbH, vertreten durch die Park-Control GmbH, andererseits zustande gekommen. Da die Vertragsstrafe aber nicht den eigentlichen Mietzins für die Nutzungsüberlassung des Parkplatzes darstellt, tritt sie als weitere Einnahme neben die unmittelbare Vertragsbeziehung zwischen Parkplatznutzer und Immo-GmbH. Es ist somit vom Grundsatz her von einer Kürzungsunschädlichkeit nach § 9 Nr. 1 Satz 3 Buchst. c) GewStG auszugehen.

- bb) Bedenken gegen das vorstehende Ergebnis ergeben sich aus den Überlegungen, wonach eine originär gewerbliche Tätigkeit die erweiterte Kürzung zerstört. Die Vermietung von Grundbesitz ist grundsätzlich eine bloße Vermögensverwaltung, auch dann, wenn es sich um umfangreichen Grundbesitz handelt. Ausnahmsweise kann die Vermietungstätigkeit einen gewerblichen Charakter annehmen, wenn beispielsweise die Verwaltung des Grundbesitzes infolge des ständigen und schnellen Wechsels der Mieter eine Tätigkeit erfordert, die über das bei langfristigen Vermietungen übliche Maß hinausgeht.<sup>25</sup> Aufgrund dessen hat der BFH in der vorstehend zitierten Entscheidung die Vermietung von Tennisplätzen als gewerblich angesehen. Gleiches soll auch bei dem Betreiben eines Parkhauses gelten.<sup>26</sup> Beim Betreiben eines Parkplatzes mit einer Vielzahl von Parkplätzen und ständig wechselnden Nutzern dürfte von einer gewerblichen Tätigkeit auszugehen sein. Insoweit wäre mithin die Parkraumbewirtschaftung per se kürzungsschädlich.
- cc) Etwas anderes könnte sich jedoch daraus ergeben, daß die Nutzung des Parkplatzes, wenn auch aufgrund einer Höchstparkdauer zeitlich limitiert, unentgeltlich erfolgt und damit für sich betrachtet mangels einer Gewinnerzielungsabsicht keine gewerbliche Tätigkeit darstellt. Sinn und Zweck der erweiterten gewerbsteuerlichen Kürzung ist es, nur kraft Rechtsform gewerbliche Einkünfte erzielenden Unternehmern die erweiterte Kürzung zu gewähren, wenn sie ausschließlich eigenen Grundbesitz verwalten und nutzen, die Tätigkeit mithin nicht über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinausgeht.<sup>27</sup> Von diesem Grundsatz ausgehend ist eine Tätigkeit, die für sich genommen lediglich als Ver-

25 BFH, Urteil vom 25.10.1988 – VIII R 262/80, BStBl II 1989, 291, 292 unter 1.b.

26 Siehe *Güroff* in Glanegger/Güroff, GewStG 11. Aufl. 2023, § 9 Nr. 1 Rn. 22b.

27 BFH, Beschluß vom 25.09.2018 – GrS 2/16, BStBl. II 2019, 262.

mögensverwaltung zu qualifizieren ist, unschädlich im Rahmen der erweiterten Kürzung.<sup>28</sup> Vor dem Hintergrund des Sinns und Zwecks der Vorschrift hat die Rechtsprechung u.a. eine Fallgruppe herausgearbeitet, durch die der Grundsatz der Ausschließlichkeit durchbrochen wird. Nach Auffassung des IV. Senats des BFH ist eine Verwaltung fremden Grundvermögens nur dann kürzungsschädlich, wenn die Nutzungsüberlassung entgeltlich erfolgt.<sup>29</sup> Wenn aber bereits eine unentgeltliche Nutzungsüberlassung fremden Grundbesitzes kürzungsunschädlich ist, dann muß dies erst recht für die unentgeltliche Nutzungsüberlassung eigenen Grundbesitzes gelten.

### III. Sondernutzungsrecht (§ 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1 GewStG)

Gemäß § 9 Nr. 1 Satz 5 GewStG finden die Normen zur erweiterten Kürzung in bestimmten Fällen keine Anwendung. Diese Ausschlußtatbestände sind dann zu prüfen, wenn der Tatbestand der erweiterten Kürzung erfüllt ist und keine kürzungsschädlichen Tätigkeiten gegeben sind. Das Gesetz nennt drei Fallkonstellationen, wobei die erste Alternative bestimmt:

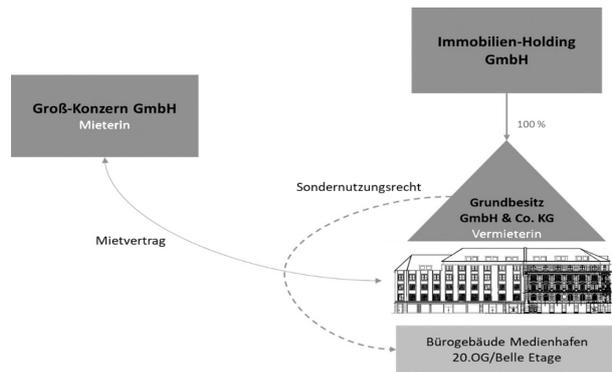
*„Wenn der Grundbesitz ganz oder zum Teil dem Gewerbebetrieb eines Gesellschafters oder Genossen dient (§ 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1 GewStG),“*

Anhand des nachfolgenden Sachverhalts soll dieser Ausschlußtatbestand diskutiert werden.

#### 1. Sachverhalt

Eine gewerblich geprägte Gesellschaft i.S. des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG (kurz „Grundbesitz-KG“) ist eine sog. Objektgesellschaft. Sie ist in einen Immobilienkonzern eingebunden. Die alleinige Kommanditistin der Grundbesitz-KG ist eine Immobilien-Holding GmbH, die eine Vielzahl von Beteiligungen an weiteren Objekt-, Bauträger- sowie Vermarktungsgesellschaften hält. Die Grundbesitz-KG ist Eigentümerin eines großen Bürogebäudes. Das Bürogebäude hat in der 20. Etage eine Konferenzebene mit Tagungsräumen, Sky-Bar, Terrassenbereich und Restaurant (kurz „Belle-Etage“). Das gesamte Gebäude einschließlich der Belle-Etage ist an einen Großkonzern vermietet. In dem Mietvertrag hat sich die Grundbesitz-KG ein limitiertes Nutzungsrecht (kurz „Sondernutzungsrecht“) in Bezug auf die Belle-Etage vorbehalten. Das in dem Mietvertrag enthaltene Sondernutzungsrecht ist wie folgt formuliert:

*„Der Mieter räumt dem Vermieter das Recht ein, einzelne Veranstaltungsräume inkl. zu diesen gehörende Terrassen im 20. OG an bis zu zwanzig (20) Tagen im Jahr für Veranstaltungen des Vermieters mit zu nutzen. Dabei steht dem Vermieter das Recht zu, die Belle-Etage nicht nur selbst zu nutzen, sondern auch Dritten, oder dem Konzern verbunden angehörigen Gesellschaften oder Gesellschaftern zur Verfügung zu stellen. Zu solchen Veranstaltungen zählen insbesondere Meetings, Mittag- oder Abendessen mit Kunden, Empfänge und dergleichen.“*



Da die Grundbesitz-KG vom Grundsatz her der Gewerbesteuer unterliegt, ist es für sie von erheblicher Bedeutung, die erweiterte Kürzung in Anspruch nehmen zu können. Aufgrund dessen ist die Frage zu klären, ob das der Grundbesitz-KG zustehende Sondernutzungsrecht zum Ausschluß der erweiterten Kürzung führt.

#### 2. Rechtliche Betrachtungen

Nach § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1 GewStG finden die Sätze 2 und 3 und damit die Regelungen in Bezug auf die erweiterte gewerbesteuerliche Kürzung keine Anwendung, „wenn der Grundbesitz ganz oder zum Teil dem Gewerbebetrieb eines Gesellschafters [...] dient.“ Es stellt sich mithin die Frage, wann die Belle-Etage dem Gewerbebetrieb der Immobilien-Holding GmbH dient und damit einer Inanspruchnahme der erweiterten Kürzung entgegensteht. Dieser Ausschlußtatbestand setzt voraus: a) das Vorliegen von Grundbesitz, b) einen Gesellschafter des Grundstücksunternehmens, c) einen Gewerbebetrieb dieses Gesellschafters und d) ein Dienen des Grundbesitzes dem Gewerbebetrieb des Gesellschafters.

- a) Zweifelsfrei handelt es sich bei dem Bürogebäude und der Belle Etage um Grundbesitz und bei der Immobilien-Holding GmbH als mögliche Nutzungsberechtigte um eine Gesellschafterin der Grundbesitz-KG. Als GmbH ist die Immobilien-Holding GmbH eine unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG, weshalb sämtliche ihrer Einkünfte gemäß § 8 Abs. 2 KStG als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln sind. Allentscheidend ist mithin das Tatbestandsmerkmal des **Dienens** im Hinblick auf den Ausschlußtatbestand des § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1 GewStG.
- b) Ein Grundbesitz dient dem Gewerbebetrieb eines Gesellschafters eines Grundstücksunternehmens u.a. dann, wenn er von dem Gesellschafter aufgrund eines Nutzungsüberlassungsvertrages genutzt wird.<sup>30</sup> Darüber hinaus reicht es aus, wenn der Grundbesitz dem Gewerbebetrieb

28 Siehe bereits oben C.I.2.a).

29 BFH, Urteil vom 21.07.2016 – IV R 26/14, BStBl. II 2017, 202 RZ. 64.

30 BFH, Urteil vom 13.06.2024 – III R 26/21, DStR 2024, 2217 Tz. 21; Urteil vom 07.08.2008 – IV R 36/07, BStBl. II 2010, 988 unter II.2.a.

des Gesellschafters von Nutzen ist.<sup>31</sup> Unter Beachtung dieses sehr weiten Verständnisses des Begriffs des „Dienens“ wäre selbst bei einer gelegentlichen schlichten Nutzung, z.B. bei einer Einladung eines Mitarbeiters der Immobilien-Holding GmbH auf eine Veranstaltung eines Dritten in der Belle-Etage, der Grundbesitz dem Gewerbebetrieb des Gesellschafters dienlich. Dieses sehr weitgehende Verständnis des Begriffs des „Dienens“ erscheint jedoch insoweit bedenklich, da auch nur ein mehr oder weniger zufälliges Betreten des Grundbesitzes zur Annahme eines schädlichen Nutzens führen könnte. Dies würde aber dem Sinn und Zweck der erweiterten Kürzung und der damit im Zusammenhang stehenden Ausschlußregelung entgegenstehen.<sup>32</sup> Aus der vorstehend zitierten BFH-Entscheidung kann der Schluß gezogen werden, daß für ein Dienen eine Kausalität zwischen dem Nutzen des Grundbesitzes und dem Gewerbe des Gesellschafters bestehen müßte, also eine zufällige Nutzung unschädlich wäre. Der BFH<sup>33</sup> hat auch deshalb den Begriff des „Dienens“ um ein zusätzliches Kriterium erweitert, wenn er ausführt:

*„Der Grundbesitz dient dem Gewerbebetrieb eines Gesellschafters, wenn er von diesem aufgrund eines Miet- oder Pachtvertrags genutzt wird oder sonst den betrieblichen Zwecken des Gesellschafters dient, für diese dienlich oder von Nutzen ist und wenn der Grundbesitz ohne die Zwischenschaltung einer Kapitalgesellschaft zum gewerblichen (Sonder-)Betriebsvermögen des Gesellschafters (in dem vorstehenden genannten, weiten Sinne) gehören würde.“*

Folgt man diesem Gedanken, dann liegt keine reine Vermögensverwaltung mehr vor, wenn die Nutzung des Grundstücks auch bei einer (gedachten) Einzelperson eine Einbeziehung der Grundstückserträge in den Gewerbeertrag nach sich ziehen würde.<sup>34</sup> Die vorstehend zitierte Entscheidung des BFH vom 26.10.1995 führt aus:

*„Die Ausnahme von der erweiterten Kürzung beruht nämlich darauf, daß der Gesetzgeber in einem Dienen des Grundbesitzes zu eigengewerblichen Zwecken eines Gesellschafters keine reine Vermögensverwaltung mehr erblickt und eine gewerbliche Nutzung auch bei einer Einzelperson eine Einbeziehung der Grundstückserträge in den Gewerbeertrag nach sich ziehen würde.“*

Diese BFH-Rechtsprechung könnte dahingehend zu interpretieren sein, daß entscheidend für die Frage des Dienens ist, ob die jeweils in Frage stehende konkrete Nutzung des Grundbesitzes bei einem gedachten Einzelunternehmer zu einer Zurechnung des Grundbesitzes zum Betriebsvermögen führen würde.<sup>35</sup> Dies wäre dann der Fall, wenn die entsprechende Nutzung des Grundbesitzes aus der Sicht eines gedachten Einzelunternehmers zu notwendigem oder gewillkürtem Betriebsvermögen führen würde. Dieses Verständnis findet auch eine Bestätigung in dem BFH-Urteil vom 17.01.2006<sup>36</sup>, in dessen Entscheidungsgründen zu lesen ist:

*„Die Zuordnung des Grundbesitzes zum Gewerbebetrieb des Gesellschafters setzt aber voraus, daß es sich bei dem Grundbesitz um Betriebsvermögen des Gesellschafters han-*

*deln würde. Wie eigener Grundbesitz i.S. von § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG nur der zum Betriebsvermögen des Unternehmers gehörende Grundbesitz ist, so ist auch im Rahmen von § 9 Nr. 1 Satz 5 GewStG ein Dienen nur anzunehmen, wenn das fragliche Grundvermögen Betriebsvermögen bzw. Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters wäre. § 9 Nr. 1 Satz 5 GewStG soll eine Bevorzugung der Gesellschaften gegenüber Einzelpersonen vermeiden. Dementsprechend liegt dann keine reine Vermögensverwaltung mehr vor, wenn die Nutzung des Grundstücks auch bei einer Einzelperson eine Einbeziehung der Grundstückserträge in den Gewerbeertrag nach sich ziehen würde. Demzufolge ist entscheidend, daß der Grundbesitz ohne die Zwischenschaltung der Gesellschaft zum gewerblichen (Sonder-)Betriebsvermögen des Gesellschafters gehören würde und die Grundstückserträge auch bei einer gedachten Einzelperson, die den fraglichen Grundbesitz Dritten entsprechend überlassen würde, in den Gewerbeertrag einzubeziehen wären.“*

Aus dieser u.E. eindeutigen Rechtsprechung des BFH sind mithin einzelne Nutzungsmöglichkeiten der Belle-Etage dahingehend zu prüfen, ob sie zur Annahme von Betriebsvermögen führen würden, wenn anstelle des Gesellschafters (hier Immobilien-Holding GmbH) eine Einzelperson gedacht würde.

a) Notwendiges Betriebsvermögen liegt dann vor, wenn das Wirtschaftsgut dem Betrieb dergestalt unmittelbar dient, daß es objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb selbst bestimmt ist.<sup>37</sup> Demgegenüber spricht man dann von gewillkürtem Betriebsvermögen, wenn das Wirtschaftsgut objektiv dazu geeignet ist und vom Betriebsinhaber erkennbar dazu bestimmt ist, den Betrieb zu fördern.<sup>38</sup> Da im Rahmen der vorliegenden Diskussion von einem gedachten Einzelunternehmer auszugehen ist, kann das subjektive Element, ob der Betriebsinhaber erkennbar eine betriebliche Bestimmung vorgenommen hat, bei der Prüfung, ob gewillkürtes Betriebsvermögen vorliegen würde, grundsätzlich nicht gegeben sein. Da diesem subjektiven Element, also dem nach außen hin erkennbaren Willen des Steuerpflichtigen, das Wirtschaftsgut zu willküren, konstitutive Bedeutung zukommt,<sup>39</sup> scheidet gewillkürtes Betriebsvermögen im Rahmen des Tatbestandsmerkmals

31 BFH, Urteil vom 13.06.2024 – III R 26/21, DStR 2024, 2217 Tz. 21; Urteil vom 28.07.1993 – I R 35/92 und I R 36/92, BStBl II 1994, 46 unter II.1.a.

32 BFH, Urteil vom 29.06.2022 – III R 19/21, BStBl II 2023, 84 Tz. 15.

33 BFH, Urteil vom 17.01.2006 – VIII R 60/02, BStBl II 2006, 434, Tz. 33.

34 BFH, Urteil vom 26.10.1995 – IV R 35/94, BStBl II 1996, 76 unter 2.b).

35 BFH, Urteil vom 17.01.2006 – VIII R 60/02, BStBl II 2006, 434, Tz. 33 ff.

36 BFH, Urteil vom 17.01.2006 – VIII R 60/02, BStBl II 2006, 434.

37 BFH, Urteil vom 15.01.2019 – X R 34/17, BFH/NV 2019, 530, Tz. 50.

38 BFH, Urteil vom 10.10.2017 – X R 1/16, BStBl II 2018, 181, Tz. 31.

39 Meyer in Kirchof/Kulusa/Ratschow, EStG, 2020, § 4 Rn. 292; s. auch BFH, Urteil vom 10.10.2017 – X R 1/16, BStBl II 2018, 181, Tz. 32.

„Dienen“ i.S. des § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1 GewStG grundsätzlich aus. In jedem Fall setzt die Zuordnung der Nutzung des Grundbesitzes zum Betriebsvermögen stets voraus, daß es sich um ein einlagefähiges Wirtschaftsgut handelt. Bloße Nutzungsvorteile sind mangels Bilanzierbarkeit nicht einlagefähig.<sup>40</sup>

### 3. Praxisrelevante Anwendungsfälle

Unter Berücksichtigung der vorstehenden Rechtsausführungen werden nachfolgend einzelne Nutzungsmöglichkeiten der Belle-Etage im Bürogebäude dahingehend überprüft, ob sie bei einem gedachten Einzelunternehmer zu Betriebsvermögen führen und damit einer erweiterten gewerbesteuerlichen Kürzung entgegenstehen würden.

- Geschäftsführer/Mitarbeiter der Immobilien-Holding GmbH werden kostenfrei zu einer Drittveranstaltung in die Belle-Etage eingeladen. Es handelt sich um eine unschädliche schlichte Nutzung.
- Geschäftsführer/Mitarbeiter der Immobilien-Holding GmbH werden kostenfrei zu einer Drittveranstaltung in der Belle-Etage eingeladen und halten dort eine Dinner-Speech oder moderieren die Veranstaltung. Es handelt sich um eine unschädliche schlichte Nutzung.
- Geschäftsführer/Mitarbeiter der Immobilien-Holding GmbH nehmen gegen Entgelt an einer Drittveranstaltung in der Belle-Etage teil. Das Entgelt wird für die Teilnahme an der Veranstaltung und nicht als Entgelt für die Nutzung der Räumlichkeiten gezahlt. Diesbezüglich handelt sich mithin um eine unschädliche schlichte Nutzung.
- Die Immobilien-Holding GmbH sponsert eine Drittveranstaltung in der Belle-Etage, an der auch Geschäftsführer/Mitarbeiter teilnehmen. Maßgebend ist, ob die Nutzung der Belle-Etage die Eigenschaft dieses Grundvermögens als not-

wendiges Betriebsvermögen begründet. Das Sponsoring unterstützt die Veranstaltung als solche in ihrer Gesamtheit und nicht gezielt und unmittelbar die Nutzung der Belle-Etage und begründet mithin insoweit auch kein unmittelbares Nutzungsrecht.

- Aufgrund des Sondernutzungsrechts der Grundbesitz-KG erhält die Immobilien-Holding GmbH die Möglichkeit, die Belle-Etage nach eigenem Ermessen zu nutzen, sei es durch Vergabe des Nutzungsrechts an Dritte oder durch Eigennutzung wie z.B. Informationsveranstaltungen für Kunden und Geschäftsfreunde oder auch für interne Veranstaltungen wie z.B. Weihnachtsfeier. Bei dieser Fallkonstellation steht die Nutzung des Grundbesitzes im Vordergrund. Die Immobilien-Holding GmbH könnte sozusagen über die Nutzung der Belle-Etage, wenn auch zeitlich beschränkt, frei verfügen und für betriebliche Belange einsetzen. Es ist hier nicht auszuschließen, daß man zur Annahme von Betriebsvermögen gelangen könnte. Deshalb sollte es tunlichst vermieden werden, daß die Immobilien-Holding GmbH quasi ein eigenes, wenn auch nur abgeleitetes Recht zur Nutzung der Belle-Etage erhält.
- Ein Mitarbeiter der Immobilien-Holding GmbH managt das Bürogebäude und damit auch die Belle-Etage. Der Mitarbeiter nutzt nicht das Gebäude entsprechend seiner Funktion, also als Bürohaus. Die Tätigkeit des Mitarbeiters ist zur Erfüllung des bestehenden Managementvertrags notwendig. Das Betreten des Gebäudes und der Belle-Etage ist somit Mittel zum Zweck, d.h. Mittel zur Vertragserfüllung, die eben nicht in der Nutzung des Gebäudes besteht.

<sup>40</sup> Bode in Kirchhof/Seer, EStG, 23. Aufl. 2024, § 4 Rn. 101.

Rechtssicher handeln.

NEU

AUCH ALS

E-Book

Das Wichtigste:

- Rechtsgrundlagen
- Muster und Formulare
- Berechnungsbeispiele

WWW.BOORBERG.DE

## Lohnpfändungsverfahren beim Arbeitgeber

von Ass. jur. Peter Rothfuss, Stadtrechtsdirektor a.D.

2024, 4., überarbeitete Auflage, 150 Seiten, € 18,-

Das Recht der Wirtschaft

ISBN 978-3-415-07676-1

Lohnpfändungen bereiten dem Arbeitgeber regelmäßig viel Mühe. Diese Broschüre erleichtert ihm die aufwendige Bearbeitung und gibt gleichzeitig die notwendige rechtliche Sicherheit.

Die Darstellung ist streng praxisorientiert und geht von alltäglichen Fällen und Problemstellungen aus, für die der Autor ausführliche Lösungen anbietet. Dabei verzichtet er auf unnötigen Ballast und stellt genau das in den Vordergrund, was für die tägliche Arbeit von Bedeutung ist. Die im Anhang abgedruckten Lohnpfändungstabellen sind eine nützliche Ergänzung.



Leseprobe unter

[www.boorberg.de/9783415076761](http://www.boorberg.de/9783415076761)

**BOORBERG**

RICHARD BOORBERG VERLAG

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

SC1224

# Europäischer Informationsaustausch und weitere Transparenzmaßnahmen im Steuerrecht – Überblick und Grenzen

RA Prof. Dr. Klaus von Brocke, Weissach/München

## I. Einführung

Als Dauerbrenner auf internationaler Ebene mag mittlerweile der Informationsaustausch bezeichnet werden.<sup>1</sup> Auch und gerade innerhalb der EU wird er stets erweitert, vorrangig im Rahmen der (EU-)Amtshilferichtlinie (englisch: Directive on Administrative Cooperation, kurz DAC).<sup>2</sup> In diesem Rechtsakt wurde in jüngerer Vergangenheit Aktualisierungen vorgenommen, die der deutsche Gesetzgeber in nationales Recht umsetzen muß bzw. bereits umgesetzt hat. Daneben stehen, sowohl auf europäischer als auch auf internationaler Ebene, weitere Aktualisierungen im Bereich der direkten Steuern an. Bereits auf europäischer Ebene in trockenen Tüchern ist die Erweiterung der Amtshilferichtlinie um Meldepflichten von grenzüberschreitenden Steuergestaltungen (DAC 6)<sup>3</sup>, den automatischen Austausch von Informationen meldender Plattformbetreiber (DAC 7)<sup>4</sup> und um Meldepflichten sog. Kryptodienstleister (DAC 8).<sup>5</sup> Dem Vernehmen nach wird momentan fieberhaft an einer weiteren Ergänzung hinsichtlich des Informationsaustausches zu dem Globe Information Return gearbeitet (DAC 9). Nicht vergessen werden soll in diesem Zusammenhang die Rechnungslegungsrichtlinie zu den öffentlichen Länderberichterstattungen, die mittlerweile von allen EU-Mitgliedstaaten mit Ausnahme Zyperns umgesetzt wurde.<sup>6</sup> Die im Wesentlichen für ab 22.06.2024 beginnende Wirtschaftsjahre 2025/2026 erstmalig zu veröffentlichende Länderberichte nach der sog. Public CbCR-Richtlinie, die eine Rechnungslegungsmaßnahme und keine steuerliche Transparenzvorschrift darstellt, erhöht die Komplexität der zu befolgenden Offenlegungsmaßnahmen für die Steuerpflichtigen. Schließlich dient das EU-Amtshilfegesetz im Wesentlichen der Umsetzung der sog. EU-Zusammenarbeits-Richtlinien und sieht vornehmlich die Finanzverwaltung als maßgeblichen Adressaten. Mit der Implementierung der DAC-7-Richtlinie und der zu begrüßenden Kodifizierung der gleichzeitigen und gemeinsamen Prüfung gewinnt das EU-Amtshilfegesetz auch positive Bedeutung für den Steuerpflichtigen. Die kürzlich veröffentlichte Konsultation der Kommission zu der Wirkweise der DAC 2-6 sowie der genannten Erweiterungen der EU-Amtshilfe-Richtlinie wird daher als Anlaß genommen, Inhalt, Umfang und Grenzen der verschiedenen Maßnahmen der jüngsten Vergangenheit darzustellen und zu würdigen.

## II. DAC 6: Richtlinie über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen<sup>7</sup>

Unter dem Eindruck der anhaltenden Diskussion um internationale Gewinnverlagerung und aggressive Steuergestaltungen hatte die EU eine Richtlinie zur Einführung einer Anzeigepflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltungen beschlossen. Die Richtlinie EU 2018/822 vom 25.05.2018 nimmt Berater wie Steuerpflichtige gleichermaßen in die Pflicht, bestimmte Gestaltungen an die Finanzbehörden zu melden. Das Konzept steht grundsätzlich im Einklang mit den unter Aktionspunkt 12 des OECD-BEPS-Projektes entwickelten Vorschlägen, auch wenn Aktionspunkt 12 kein sogenannter Minimum-Standard ist und daher nicht verpflichtend umzusetzen war.

In der Richtlinie sind eine Reihe von Kennzeichen, sog. Hallmarks, aufgeführt (u.a. das grenzüberschreitende Nutzen von Verlusten zur Senkung der Steuerlast oder das Ausnutzen günstiger Steuersonderregelungen und Vereinbarungen unter Beteiligung von Ländern, die die internationalen Standards für verantwortungsvolles Handeln nicht einhalten). Sobald eines der Merkmale bei bestimmten Kategorien von Merkmalen auf ein Modell zutrifft, muß dieses gemeldet und überprüft werden. Das erklärte Ziel der EU war es, die Steuerbehörden frühzeitig mit Informationen über Gestaltungen zu versorgen sowie effektivere Hindernisse für Intermediäre zu errichten, die bei Steuerhinterziehung oder Umgehung Unterstützung leisten.<sup>8</sup> Daneben verspricht sich die EU eine abschreckende Wirkung.

Das deutsche DAC-6-Umsetzungsgesetz setzt die Regelungen aus der DAC-6-Amtshilferichtlinie systemgerecht im

1 Zu den Initiativen der OECD im Rahmen des Global Forums siehe „Tax and Development at the OECD – A Retrospective 2009-2024“, OECD 2024.

2 Richtlinie 2011/16/EU des Rates vom 15.02.2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG.

3 Richtlinie (EU) 2018/822 des Rates vom 25.05.2018

4 Richtlinie (EU) 2021/514 des Rates vom 22.03.2021.

5 Richtlinie (EU) 2023/2226 des Rates vom 17.10.2023.

6 Richtlinie (EU) 2021/2103 des Rates vom 24.11.2021.

7 Vgl. dazu von Brocke/Nonnenmacher/Przybilka, Anzeigepflichten für grenzüberschreitende Steuergestaltungen, NWB-Verlag 2. Auflage, Herne 2021.

8 Dok. 6804/48 FISC 103 ECOFIN 206, Nr. 2; Dok. 9452/16 FISC 85 ECOFIN 502, Nr. 12.

Rahmen der Erfassung des Steuerpflichtigen unter den nach § 138 AO normierten Anzeigepflichten insbesondere in den neuen §§ 138d–138k AO sowie im Finanzverwaltungsgesetz und dem EU-Amtshilfegesetz um und entspricht weitgehend einer 1:1-Umsetzung der EU-Vorgaben. Diese statuieren grds. dann eine Meldepflicht (nach deutschem DAC-6-Umsetzungsgesetz: Mitteilungspflicht), wenn eine Steuergestaltung grenzüberschreitend ist und eines der sog. Kennzeichen erfüllt. Gegenüber dem Diskussionsentwurf wurde eine Vielzahl von zumeist technischen Änderungen vorgenommen. Inhaltlich wurde etwa der Geltungsbereich der unter dem Vorbehalt des „Main Benefit“-Tests stehenden Kennzeichen dahingehend eingeschränkt, daß diese dann keine Meldepflicht auslösen, wenn der durch die grenzüberschreitende Gestaltung erlangte steuerliche Vorteil unter Berücksichtigung aller Umstände als gesetzlich vorgesehen gelten kann und dies in einem BMF-Schreiben festgestellt ist, sog. „White List“ (§ 138d Abs. 3 Satz 3 AO).

Offensichtlich unabhängig von der Sinnhaftigkeit der Meldepflichten grenzüberschreitender Steuergestaltungen hatte das BMF im Rahmen des Referentenentwurfs eines Wachstumschancengesetzes am 06.07.2023 die Ausdehnung der Meldepflichten auf nationale Gestaltungen vorgeschlagen. Eng angelehnt an die DAC-6-Richtlinie, sogar unter Berücksichtigung fast aller Kennzeichen, sollte gesetzessystematisch die Meldepflicht für innerstaatliche Steuergestaltungen in den § 138l-n AO eingeführt werden. In der finalen Fassung des Wachstumschancengesetzes vom 27.03.2024 fand dieser Vorschlag aber keine Umsetzung.

Unlängst hat der EuGH im Zusammenhang mit den Mitteilungspflichten der Intermediäre im Rahmen der DAC-6-Richtlinie in einem belgischen Fall die Konturen des Berufsgeheimnisses der Anwaltschaft geschärft. Mit diesem Urteil vom 08.12.2022 in der Rs. C-694/20 hat der EuGH eine für die Anwaltschaft sehr erfreuliche Entscheidung getroffen und das Berufsgeheimnis der Anwaltschaft in der europäischen Staatengemeinschaft deutlich gestärkt. Ausgangspunkt dieser Entscheidung ist die Anzeigepflicht, die natürlich auch diejenigen betrifft, die Unterstützung oder Beratung leisten – wie Rechtsanwältinnen und Rechtsanwälte. Allerdings kann jeder Mitgliedstaat gemäß der EU-Richtlinie die Anwaltschaft von dieser Pflicht befreien, wenn sie gegen eine nach nationalem Recht vorgesehene Verschwiegenheitspflicht verstoßen würde. In solchen Fällen sind die sog. „Intermediäre“ jedoch verpflichtet, andere Intermediäre oder, falls es keine solchen gibt, den relevanten Steuerpflichtigen, unverzüglich über ihre Meldepflichten den zuständigen Behörden gegenüber zu unterrichten, Art. 8ab Abs. 5 DAC-6-Richtlinie. Anders als der deutsche Gesetzgeber hat der belgische Gesetzgeber von dieser Befreiungsmöglichkeit Gebrauch gemacht, das bedeutet, daß der an einer grenzüberschreitenden Steuerplanung beteiligte Rechtsanwalt, der durch das Berufsgeheimnis gebunden ist, andere Intermediäre davon informieren muß, daß er der Meldepflicht nicht nachkommen kann. Allein schon diese Unterrichtung war aber in den

Augen der belgischen Rechtsanwaltschaft bereits ein Verstoß gegen das belgische Berufsgeheimnis. Der EuGH hat nun entschieden, daß hierin ein Eingriff in das in Art. 7 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union garantierte Recht auf Achtung der Kommunikation zwischen Rechtsanwalt und Mandant liege. Art. 8ab Abs. 5 DAC-6-Richtlinie sei im Lichte von Art. 7 der Charta ungültig.

In einem weiteren diese Thematik betreffenden Verfahren stellte die deutsche Generalanwältin am EuGH, Frau *Juliane Kokott* am 30.05.2024 in ihren Schlußanträgen in der Rs. C-432/23 fest, daß das anwaltliche Berufsgeheimnis auch die gesellschaftsrechtliche Beratung umfaßt, die entsprechende Bestimmung in der DAC-6-Richtlinie sei aber trotz ihres Ermessensspielraums im Hinblick auf die Vertraulichkeit nicht ungültig. Im luxemburgischen Ausgangsverfahren stellte sich u.a. die Frage, ob die Beratung oder Vertretung in Steuersachen – wie im luxemburgischen Recht vorgesehen – generell vom Schutz des anwaltlichen Berufsgeheimnisses ausgenommen werden kann. Dies verneinte die Generalanwältin im Hinblick auf die gesellschaftsrechtliche Investitionsstruktur des Ausgangsfall. Außerdem stellt eine Anordnungsentscheidung im Zusammenhang mit einem Informationsaustausch einen Eingriff in das durch Art. 7 GRC geschützte Recht auf Achtung der Kommunikation zwischen Rechtsanwalt und Mandant dar. Die Richtlinie gewähre den Mitgliedstaaten allerdings ausreichend Freiraum, um bei der Umsetzung den Vorgaben von Art. 7 gerecht zu werden. Die nationale Umsetzung müsse es insbesondere ermöglichen, im Einzelfall eine Abwägung zwischen dem Gemeinwohl dienenden Zielsetzungen und dem Schutz des Anwaltsgeheimnisses vorzunehmen. Es ist davon auszugehen, daß der EuGH den Schlußanträgen folgen wird.

### III. DAC 7: Meldepflicht für digitale Plattformen

Die DAC-7-Richtlinie über den Informationsaustausch zu den Meldepflichten für digitale Plattformen befaßt sich mit den Herausforderungen der Digitalwirtschaft. Digitale Plattformen würden die Arbeit der Steuerbehörden bei der Rückverfolgung und Erkennung von Steuertatbeständen erschweren. Dies sei insbesondere dann der Fall, wenn die Transaktionen über Betreiber digitaler Plattformen abgewickelt werden, welche in einem anderen Hoheitsgebiet ansässig sind. Die Richtlinie sieht vor, daß Betreiber digitaler Plattformen verpflichtet werden, von Nutzern der Plattform erzielten Einkünfte auf derselben zu melden. Die erfaßten und überprüften Informationen müssen innerhalb eines Monats nach Ablauf des Meldezeitraums, in welchem ein Verkäufer als meldepflichtig ausgemacht wurde, an die zuständigen Behörden übermittelt werden, wobei die Meldung nur in einem EU-Mitgliedstaat zu erfolgen hat. Zu den meldepflichtigen Geschäftstätigkeiten gehören insbesondere die Vermietung von Immobilien, persönliche

Dienstleistungen, der Verkauf von Gegenständen, die Vermietung von Verkehrsmitteln, sowie Investitionen und Darlehen im Rahmen von Crowdfunding.

Insbesondere gilt es zu beachten, daß nicht nur Plattformbetreiber mit steuerlichem Sitz oder Ort der Geschäftsleitung oder eine Betriebsstätte in einem Mitgliedstaat der EU zur Meldung verpflichtet sind, sondern auch solche ohne sonstigen steuerlichen Anknüpfungspunkt in einem Mitgliedstaat. Die Tätigkeit in der EU setzt eine einmalige Registrierung voraus, sofern der Plattformbetreiber nicht bereits für bspw. umsatzsteuerliche Zwecke registriert ist. Eine Registrierung in mehreren Mitgliedstaaten ist ausgeschlossen. Der Austausch der gemeldeten Informationen zwischen den zuständigen Behörden soll innerhalb von zwei Monaten nach Ablauf des Meldezeitraums erfolgen.

Um einen wirksamen Informationsaustausch zu gewährleisten und die ungerechtfertigte Ablehnung von Ersuchen zu verhindern, wird in Art. 5a der Richtlinie der Standard der voraussichtlichen Erheblichkeit definiert. Ausdrücklich keine Anwendung findet der Standard infolge des Austauschs über einen grenzüberschreitenden Vorbescheid oder eine Vorabverständigung über die Verrechnungspreisgestaltung. Lizenzgebühren hingegen zählen neuerdings zu den Arten von Einkünften, die dem automatischen Informationsaustausch unterliegen.

Mit dem Gesetz über die Meldepflicht und den automatischen Austausch von Informationen meldender Plattformbetreiber in Steuersachen (Plattformen-Steuertransparenzgesetz, kurz PStTG) hat der deutsche Gesetzgeber die Regelungen der DAC 7 in nationales Recht umgesetzt.

Die Richtlinie und damit das deutsche Umsetzungsgesetz sieht für die Plattformbetreiber umfangreiche Melde- und Prüf-Pflichten (due diligence) vor. Als Plattform soll § 3 Abs. 1 PStTG jedes auf digitalen Technologien beruhendes System, das es Nutzern ermöglicht, über das Internet mittels einer Software miteinander in Kontakt zu treten und Rechtsgeschäfte abzuschließen, definieren. Jedoch muß dazu die Plattform auch entweder auf die Erbringung relevanter Tätigkeiten nach § 5 PStTG gerichtet sein oder auf die Erhebung und Zahlung einer mit einer relevanten Tätigkeit zusammenhängenden Vergütung.

Von kaum geringerer Relevanz sind die in § 5 Abs. 1 PStTG definierten relevanten Tätigkeiten. Sie müssen jeweils gegen eine Vergütung erbracht werden. Insgesamt werden darin vier Kategorien festgelegt. Namentlich die zeitlich begrenzte Überlassung von Nutzungen und anderen Rechten jeder Art sowohl an unbeweglichem Vermögen als auch an jeder Art von Verkehrsmitteln; sowie die Erbringung von persönlichen Dienstleistungen und der Verkauf von Waren. Mit den „Paradebeispielen“ der betroffenen Plattformen im Hinterkopf ergibt sich für die großen Plattformen ein klares Bild. Für kleinere, oftmals auch nur konzernintern genutzte Plattformen wird das Bild jedoch unklarer. Dort bedarf es tieferer Prüfung, ob die eigene Plattform vom Anwendungsbereich des PStTG erfaßt ist. Erste Meldungen waren bereits zum

31.01.2024 abzugeben. Auf Grund der Granularität der Berichtspflichten und der Prüfungstiefe bei den „due diligence“-Aufgaben wird verständlich, warum die Kritik an der Unverhältnismäßigkeit der Richtlinienanforderungen gerechtfertigt sein könnte.<sup>9</sup>

#### IV. DAC 8: automatischer Informationsaustausch im Bereich der Kryptowerte und E-Geld

Die Richtlinie 2023/2226 mit der einfachen Bezeichnung der Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung vom 17.10.2023 stellt die neueste Erweiterung der Steuertransparenzvorschriften dar und betrifft alle Dienstleister, die Transaktionen mit Kryptowerten für in der EU ansässige Kunden erleichtern. Die DAC-8-Richtlinie sieht vor, daß die Mitgliedstaaten ein System einrichten müssen, das die Anbieter von Krypto-Asset-Diensten verpflichtet, jährlich über genau definierte Transaktionen detailliert zu berichten.<sup>10</sup> Eine deutsche Umsetzung fehlt noch, ist aber auch erst bis zum 31.12.2025 zu bewerkstelligen. Die umfangreichen Berichtspflichten gelten sodann ab 01.01.2026.

Die EU-Richtlinie 2023/2226 wurde am 17.10.2023 vom Rat der Europäischen Union erlassen und ändert die Richtlinie 2011/16/EU zur administrativen Zusammenarbeit im Bereich der Besteuerung. Sie betont die Bekämpfung von Steuerbetrug, -hinterziehung und -vermeidung und hebt die Notwendigkeit einer verbesserten administrativen Zusammenarbeit und des Informationsaustauschs zwischen den Mitgliedstaaten hervor. Insbesondere werden die Herausforderungen durch die wachsende Bedeutung von Krypto-Assets und die Notwendigkeit eines robusten regulatorischen Rahmens zur Sicherstellung der Steuerkonformität angesprochen.

Die Richtlinie erweitert den Anwendungsbereich der meldepflichtigen Vermögenswerte um Krypto-Assets und fordert die Implementierung eines Meldesystems für Krypto-Dienstleister. Sie steht im Einklang mit internationalen Bemühungen, wie dem Rahmenwerk der OECD für die Berichterstattung über Krypto-Assets, um die Steuertransparenz zu erhöhen und administrative Belastungen zu reduzieren. Die Richtlinie schreibt den automatischen Informationsaustausch über grenzüberschreitende Steuervorbescheide und Vorabpreisvereinbarungen vor, einschließlich solcher, die natürliche Personen betreffen, und führt Meldepflichten für elektronisches Geld ein.

Das Ziel ist es, Schlupflöcher zu schließen, die Steuervermeidung ermöglichen, und das reibungslose Funktionieren

<sup>9</sup> Vgl. *Victor Uckmar*, *Diritto e pratica tributaria internazionale* 04/2023, S. 1249 (1267), sowie *von Brocke/Luther/Zawodsky*, *Beck.digitax* 2021, S. 171 ff.

<sup>10</sup> [https://taxation-customs.ec.europa.eu/news/new-tax-transparency-rules-will-help-member-states-shine-light-crypto-asset-sector-2023-05-16\\_en](https://taxation-customs.ec.europa.eu/news/new-tax-transparency-rules-will-help-member-states-shine-light-crypto-asset-sector-2023-05-16_en).

des Binnenmarktes durch Standardisierung der Verfahren zum Informationsaustausch zu gewährleisten. Die Zusammenfassung hebt wichtige Punkte aus den Änderungen der Richtlinie hervor, mit Fokus auf den Informationsaustausch zu Steuerzwecken, die Nutzung von Identifikationsdiensten, die Datenspeicherung und Sanktionen bei Nichteinhaltung.

Es wird die Bedeutung der Nutzung ausgetauschter Informationen für die Steuerfestsetzung, -verwaltung und -erhebung betont, während auch deren Verwendung für Zollzwecke, Geldwäschebekämpfung und Terrorismusfinanzierung erlaubt ist. Die Richtlinie unterstützt die Einrichtung eines zentralen Verzeichnisses für den Informationsaustausch über Krypto-Assets und skizziert die Rollen und Verantwortlichkeiten von meldenden Finanzinstitutionen, Vermittlern und Behörden.

Es werden auch effektive Mechanismen zur Sicherstellung der Informationsnutzung, die Entwicklung eines IT-Tools zur Überprüfung von Steueridentifikationsnummern und die Angleichung von Bewertungsverfahren für die Anwendung der Richtlinie behandelt. Die Richtlinie zielt darauf ab, die Grundrechte zu respektieren, den Datenschutz zu gewährleisten und das reibungslose Funktionieren des Binnenmarktes zu erhalten, wobei die Bestimmungen gemäß dem oben genannten Urteil des Europäischen Gerichtshofs zum rechtlichen Berufsgeheimnis angepaßt werden.

## V. Richtlinie bezüglich der Offenlegung steuerlich relevanter Informationen (Public CbCR)

Am 01.12.2021 wurde die EU-Rechnungslegungsrichtlinie (Richtlinie 2021/2101), die sog. Public Country-by-Country Richtlinie (pCbCR-Richtlinie) publiziert, die eine öffentliche länderspezifische Berichterstattung ab dem Steuerjahr 2025 (annahmegemäß Wirtschaftsjahr entspricht Kalenderjahr) vorsieht. Sie zielt darauf ab, Transparenz hinsichtlich der Gewinnsteuerbelastung von multinationalen Unternehmen zu schaffen. Für oberste Mutterunternehmen mit Sitz innerhalb der EU besteht die Pflicht zur Veröffentlichung des Steuerberichts im Staat ihres Hauptsitzes. Diese Veröffentlichung gilt gleichermaßen befreiend für alle EU-Mitgliedstaaten, in denen das Unternehmen mit einer Niederlassung tätig ist. Oberste Mutterunternehmen mit Hauptsitz außerhalb der EU mit konsolidierten Umsatzerlösen von über 750 Mio. Euro werden über ihre Tochtergesellschaften oder Betriebsstätten grundsätzlich in jedem EU-Mitgliedstaat separat berichtspflichtig, sofern sie bestimmte Schwellenwerte überschreiten. Hierzu sieht aber die Richtlinie eine Vereinfachungsvorschrift vor. Danach reicht es aus, wenn der Ertragsteuerinformationsbericht unter bestimmten weiteren Maßgaben in einem EU-Mitgliedstaat einer Niederlassung offengelegt und zugänglich gemacht wurde. Die EU-Mitgliedstaaten hatten die Richtlinie bis zum 22.06.2023 in nationales Recht umzusetzen, wobei sie über die Bestimmungen der Richtlinie hinaus-

gehen und z.B. Fristen bzw. die Anwendung der Bestimmungen vorziehen können.

Hiervon zu unterscheiden ist die nicht-öffentliche Länderberichterstattung, die in Deutschland auf der Grundlage der steuerlichen DAC-4-Richtlinie (RL 2016/881 vom 25.05.2016 als Implementierung des Aktionspunktes 13 des BEPS-Projekts aus dem Jahr 2015) bereits durch das BEPS-Umsetzungsgesetz vom 20.12.2016 in § 138a AO umgesetzt wurde. Dieser länderbezogene Bericht enthält Informationen über die weltweite Verteilung der Umsätze und der entrichteten Steuern, weitere Kennzahlen der multinationalen Konzerne in den einzelnen Staaten und Hoheitsgebieten sowie Angaben über die wichtigsten wirtschaftlichen Tätigkeiten sämtlicher konstitutiver Rechtsträger des multinationalen Konzerns. Eine darüber hinaus gehende Veröffentlichung dieser Länderberichte war seitens der OECD im BEPS-Programm nicht vorgesehen. In Deutschland ist die Richtlinie mit Einfügung der § 341b ff. HGB zur Veröffentlichungspflicht länderbezogener Berichte multinationaler Konzerne gesetzgeberisch auf den Weg gebracht worden.

Die Public CbCR-Richtlinie ist grundsätzlich für Wirtschaftsjahre ab 22.06.2024 anzuwenden und die ersten Ertragsteuerinformationsberichte sind bis Ende 2026 zu veröffentlichen, sofern das Wirtschaftsjahr dem Kalenderjahr entspricht. Überraschend kam der Vorstoß von Rumänien, Ungarn und Spanien, die Fristen bzw. Anwendung der Richtlinie basierend auf der nationalen Gesetzgebung schon früher anzusetzen. Insbesondere Rumänien legte den Anwendungszeitraum schon für Wirtschaftsjahre ab 01.01.2023 fest, so daß die ersten Berichte dort bereits bis Ende 2024 erstellt, veröffentlicht und zugänglich gemacht werden müssen. Da die Tücken wie immer im Detail liegen und nicht ohne Weiteres der länderspezifische Bericht i.S.d. § 138a AO verwendet werden kann, ist eine frühzeitige Beschäftigung mit der sanktionsbewehrten öffentlichen Länderberichterstattung geboten.

Mittlerweile üblich gewordene nationale Abweichungen von den Richtlinienbestimmungen zuungunsten des Steuerpflichtigen werfen natürlich die Frage auf, inwieweit sich der Betroffene unmittelbar auf die für ihn vorteilhaftere Richtlinienvorschrift berufen kann (sog. direct effect). Dies betrifft nicht nur die für alle Betroffenen einzureichenden Berichte nach verkürzten Fristen (z.B. 6 statt 12 Monate), sondern Abweichungen bei Ausnahmeregelungen für Nicht-EU-Hauptsitz-basierte Unternehmen gemäß Art. 48b Abs. 6 der Richtlinie. Ausgangspunkt für die Prüfung der direkten Anrufung der Richtlinienbestimmung ist die Feststellung, daß diese neuen rechtlichen Anforderungen an die Transparenz von Unternehmen mit Sitz außerhalb der EU, die mittelgroße oder große Tochtergesellschaften in der EU haben, in Form einer Richtlinie formuliert wurden. Eine Richtlinie als Quelle des EU-Rechts ist in Art. 288 AEUV definiert. Nach Art. 288 (3) AEUV

...„ist eine Richtlinie hinsichtlich des zu erreichenden Ziels für jeden Mitgliedstaat, an den sie gerichtet wird, ver-

bindlich, überläßt jedoch den innerstaatlichen Behörden die Wahl der Form und der Mittel.“

Folglich richtet sich eine Richtlinie als eine Art EU-Rechtsrahmen in erster Linie an die Mitgliedstaaten und bedarf eines nationalen Umsetzungsgesetzes, mit dem sie schließlich Rechte und Pflichten für die einzelnen Adressaten, d.h. die betroffenen Steuerzahler, ausübt. Der Zweck einer Richtlinie besteht darin, das nationale Recht der Mitgliedstaaten im gesamten Binnenmarkt nach einem vorgegebenen Standard zu harmonisieren und anzugleichen. Abhängig vom Ziel einer Richtlinie und dem Niveau der Standardsetzung können die Mitgliedstaaten vom Mindeststandard abweichen, um einen noch höheren Standard zu erreichen. Die Bereiche, in denen ein Mitgliedstaat von den Bestimmungen einer Richtlinie abweichen kann, sind durch den Wortlaut der Richtlinie klar erkennbar und durch die Ziele der Richtlinie begrenzt. In diesem Sinne müssen die einleitenden Erwägungsgründe einer Richtlinie berücksichtigt werden, die einen integralen und verbindlichen Bestandteil der Richtlinie bilden. Bei Mehrdeutigkeiten im Wortlaut sollten alle Sprachversionen verglichen werden, um einen gemeinsamen Nenner zu finden.

Für Zwecke der Körperschaftsteuer hat der EuGH seine langjährige Rechtsprechung im Fall *Denkavit* klargestellt, daß sich ein Steuerpflichtiger auf eine unbedingte und hinreichend klare und präzise Bestimmung einer Richtlinie verlassen kann, wenn ein Mitgliedstaat die Richtlinie falsch oder unvollständig umgesetzt hat (Rechtssache C-283/94 *Denkavit International*). Darüber hinaus darf die Bestimmung keinen Raum für Ermessensausübung bei der Umsetzung durch die Mitgliedstaaten lassen.

Art. Artikel 48b (6) der pCbCR-Richtlinie verwendet das Verb „gilt nicht“, was eindeutig darauf hinweist, daß ein Mitgliedstaat verpflichtet ist, eine solche Ausnahmeregelung vorzusehen. Sie ist nicht willkürlich und läßt dem Mitgliedstaat keine Wahl, ob er von einer solchen Möglichkeit Gebrauch macht. Dasselbe Ergebnis läßt sich aus anderen Sprachfassungen ableiten. Daher ist der Wortlaut ausreichend klar und präzise, so daß sich ein Steuerpflichtiger direkt auf Artikel 48b (6) berufen kann, wenn ein Mitgliedstaat eine solche Ausnahmeregelung nicht oder fehlerhaft umsetzt.

Allerdings können bei der Umsetzung der Public CbCR-Richtlinie in nationales Recht die EU-Mitgliedstaaten vom Wortlaut der Bestimmungen abweichen und strengere Standards festlegen, z.B. kürzere Veröffentlichungszeiträume, zusätzliche Informationen, andere Formate usw. verlangen. In derartigen Fällen greift die unmittelbare Wirksamkeit einer Richtlinienbestimmung nicht. Hier kann nur der Grundsatz der Auslegung der nationalen Regelung in Übereinstimmung mit dem EU-Recht, d.h. mit der besagten Richtlinie, angewendet werden (richtlinienkonforme Auslegung). Ein anschauliches Beispiel kann die Situation sein, in der ein Mitgliedstaat einen kürzeren Veröffentlichungszeitraum im Vergleich zu der in der Public CbCR-Richtlinie festgelegten 12-Monats-Regelung verlangt.

Obwohl dieser kürzere Zeitraum im Wortlaut von Art. 48b (6) (b) in Verbindung mit Art. 48d (1) liegt, kann dieser Grundsatz geltend gemacht werden, denn der Wortlaut des Art. 48d (1) „werden innerhalb von 12 Monaten nach dem Bilanzstichtag veröffentlicht ...“, der möglicherweise einen strengeren Standard und damit eine kürzere Frist erlauben würde, sollte im Lichte der Bestimmung in der einleitenden Erwägung (13) auszulegen sein, wonach „kürzere Fristen für die Veröffentlichung von Abschlüssen nicht für den Bericht über Ertragsteuerinformationen gelten sollten“.

Das bedeutet, da in diesem Sinne die Bestimmung der Erwägung (13) und die in Art. 48d (1) vorgesehene Frist nicht ausreichend klar und präzise sind, daß hier nicht der Grundsatz der unmittelbaren Wirkung geltend gemacht wird. Vielmehr handelt es sich um den Grundsatz der EU-rechtskonformen Auslegung, der auf den Zielen der Richtlinie beruht, eine effiziente und nicht zu belastende Compliance-Verwaltung bei der Erhebung und Verarbeitung vergleichbarer Daten sicherzustellen (siehe dazu die Rechtsache C-397/01 *Pfeiffer*).

Nach der Entscheidung des EuGH in der Rechtssache C-212/04 „*Adelener*“:

„... verlangt der Grundsatz, daß nationales Recht im Einklang mit dem Gemeinschaftsrecht ausgelegt werden muß, daß nationale Gerichte alles in ihrer Zuständigkeit Stehende tun, das gesamte nationale Recht berücksichtigen und die im nationalen Recht anerkannten Auslegungsmethoden anwenden, um sicherzustellen, daß die betreffende Richtlinie voll wirksam ist und ein Ergebnis erzielt wird, das mit dem von ihr verfolgten Ziel vereinbar ist (siehe *Pfeiffer* und andere, Absätze 115, 116, 118 und 119).“

Falls ein EU-Mitgliedstaat strengere Bedingungen verlangt, um die Konformitätsanforderungen zu erfüllen (z.B. Spanien), hat das Mutterunternehmen daher nicht das Recht, sich vor den nationalen Behörden direkt auf den Grundsatz der unmittelbaren Anwendbarkeit der pCbCR-Richtlinienbestimmung zu berufen, verfügt jedoch in einem Gerichtsverfahren über ein starkes rechtliches Auslegungsargument in seinem Sinne.

Daraus ergibt sich auch die praktisch relevante Frage, unter welchen Bedingungen der Bericht in einem größeren EU-Mitgliedstaat (z.B. Frankreich, Italien, Deutschland) vor Ablauf der Frist des nationalen Umsetzungsgesetzes veröffentlicht werden kann, um sich auf Art. 46b (6) der Public CbCR-Richtlinie zu berufen, um eine vorzeitige Veröffentlichung in strengeren EU-Mitgliedstaaten zu vermeiden. Der Zweck der Public CbCR-Richtlinie ist die Schaffung von Transparenz in Bezug auf die Aktivitäten und einige spezifische Steuerinformationen der abgedeckten Gruppenmitglieder. Der Inhalt ist in Art. 48c der Public CbCR-Richtlinie verbindlich beschrieben. Gemäß der grundlegenden Gesellschaftsrechtsrichtlinie 2017/1132 können Unternehmen neben gesetzlich vorgeschriebenen Dokumenten auch freiwillig andere Dokumente in einer anderen EU-Amtssprache veröffentlichen, siehe Art. 21. Wenn also ein nationales Han-

delsregister (z.B. in Deutschland) einen Steuerinformationsbericht im Sinne von Art. 48d (1) der Public CbCR-Richtlinie in der Landessprache akzeptiert, obwohl dieser Bericht nach nationalem Recht noch nicht fällig ist, sollte sich ein Nicht EU-Unternehmen auf Art. 46b (6) direkt gegenüber Behörden anderer EU-Mitgliedstaaten (zum Beispiel Spanien, Rumänien, Ungarn) berufen können.

Anders als andere Veröffentlichungspflichten in Bezug auf rechtliche Unternehmensinformationen, Jahresabschlüsse oder Prüfungsergebnisse, die nach ihrer Veröffentlichung Rechtsfolgen auslösen, dient die Veröffentlichung des Public CbCR-Berichts im Wesentlichen nur Transparenz- und allgemeinen Informationsbedürfnissen und hat keine weitergehenden Rechtsfolgen. Daher sollte es für rechtliche Zwecke ausreichen, daß der Public CbCR-Bericht in einem EU-Mitgliedstaat gemäß den erforderlichen nationalen Anforderungen veröffentlicht und in z.B. englischer Sprache auf der Website des Mutterunternehmens zugänglich gemacht wird.

## VI. Außenprüfungen, insbesondere gemeinsame Prüfungen als Informationsaustausch

Im weitesten Sinne sind natürlich auch Außenprüfungen transparente Maßnahmen zum Informationsaustausch zwischen Steuerpflichtigem und Steuerbehörden sowie zwischen Steuerbehörden, zumal sie auch über die Grenzen erfolgen können. Auch auf diesem sehr spezifischen Feldes der Weitergabe von steuerlich relevanten Daten hat sich in den letzten Jahren viel entwickelt.

Im nationalen Bereich ist die Außenprüfung gemäß der §§ 193 ff. AO eine von dem Außendienst der Finanzbehörde vorzunehmende Gesamtüberprüfung der steuerlich relevanten Sachverhalte des Steuerpflichtigen. Sie dient der Prüfung, Ermittlung und Beurteilung der tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse der Besteuerungsgrundlagen des Steuerpflichtigen, um die Gleichmäßigkeit der Besteuerung sicherzustellen. Als wesentlicher Eingriff in die Rechte des Steuerpflichtigen unterliegt die Außenprüfung gesonderter Rechtsvorschriften. So ist der Steuerpflichtige regelmäßig über Prüfungsfeststellungen zu unterrichten und sie kann mit ihm Gespräche führen. Die Durchführung einer Schlußbesprechung gemäß § 201 AO ist vorbehaltlich eines Verzichts des Steuerpflichtigen bzw. mangels Änderung zwingend. Im Anschluß ergeht ein Prüfungsbericht über die steuerlich erheblichen Prüfungsfeststellungen und die sich daraus ergebenden Änderungen der Besteuerungsgrundlagen. Auf Antrag ist dem Steuerpflichtigen vor Auswertung des Prüfungsberichts Gelegenheit zur Stellungnahme zu geben § 202 Abs. 2 AO.

Im internationalen Bereich stößt aber die Außenprüfung zunächst an völkerrechtliche Grenzen. Die Sachaufklärungskompetenz der Finanzbehörden macht nach völkerrechtlichen Grundsätzen an den nationalen Grenzen halt. § 85 AO gebietet aber eine weiterreichende Untersuchungsbefug-

nis, welche mittels erweiterter Mitwirkungspflichten § 90 AO und internationaler Informationsaustausch-Instrumentarien entsprochen wird, § 117 AO.

Generelle Ersuchenshilfen gegenüber ausländischen Finanzbehörden unterliegen dem Gegenseitigkeits-Subsidiaritäts- und Äquivalenzprinzip (siehe auch Automatischen Auskunftsverkehr: OECD Common Reporting Standard, US FATCA, Competent Authority Agreement – Finanzkonten-Informationsaustauschgesetz vom 21.12.2015 sowie die einzelnen DAC-9-Richtlinien).

Des Weiteren sieht die oben bereits erwähnte DAC-7-Richtlinie durch die Einführung des Abschnittes IIa einen klaren Rechtsrahmen für die Durchführung gemeinsamer Prüfung zweier oder mehrerer Mitgliedstaaten fest.<sup>11</sup> Die Prüfungen werden gemäß der Verfahrensmodalitäten des Mitgliedstaats durchgeführt, in dem die Prüfung stattfindet. Beweismittel eines Staates sind von den Behörden aller beteiligten Staaten anzuerkennen. Die Schlußfolgerungen einer Prüfung sind in einem Prüfungsbericht vorzulegen. Dieser entfaltet dieselbe Rechtskraft wie die einschlägigen nationalen Instrumente, die nach der Prüfung in einem teilnehmenden Mitgliedstaat verfaßt werden. Das Ergebnis der Prüfung sowie der Prüfungsbericht müssen den geprüften Personen innerhalb von 30 Tagen nach der Ausgabe des Prüfungsberichts zugehen. Diese Bestimmungen wurden mit dem Wachstumschancengesetz vom 2023 in das EU-Amtshilfegesetz umgesetzt. Im Bereich der Durchführung der gegenseitigen Amtshilfe in Steuersachen zwischen den EU-Mitgliedstaaten werden die Vorgaben der DAC-7-Richtlinie (Änderung der EU-Amtshilferichtlinie) zu sog. Joint Audits („gemeinsame Prüfungen“) in einem neu eingefügten § 12a EU-Amtshilfegesetz (EUAHiG) umgesetzt. Zudem erfolgt eine Anpassung der bereits bestehenden Regelung über die gleichzeitige Prüfung (§ 12 EUAHiG). Mit einem neu eingefügten § 117e AO wird zudem für die Finanzbehörden ein Rechtsrahmen zur Inanspruchnahme und Leistung besonderer Formen der Amtshilfe (u.a. gleichzeitige und gemeinsame Prüfungen) im Verhältnis zu Drittstaaten geschaffen.

Mit § 12 EUAHiG (Durchführung gleichzeitiger Prüfungen) wurde Art. 12 der EU-Amtshilferichtlinie in nationales Recht umgesetzt. Nach § 12 Abs. 2 EUAHiG sind gleichzeitige Prüfungen solche behördlichen Ermittlungen, die von der zuständigen Finanzbehörde gleichzeitig mit der entsprechenden Behörde eines anderen Mitgliedstaats im jeweils eigenen Hoheitsgebiet in Bezug auf eine Person oder mehrere Personen von gemeinsamem oder ergänzendem Interesse durchgeführt werden. Die dabei erlangten Informationen sind auszutauschen. Laut Gesetzesbegründung muß der Informationsaustausch nicht der alleinige Zweck der Prüfung sein. Wichtig zu erwähnen ist, daß gemäß § 12 Abs. 6 EUA-

<sup>11</sup> Der Großteil der Neuerungen aus der sog. DAC 7 wurde bereits im Jahr 2022 mit dem sog. DAC-7-Umsetzungsgesetz (BGBl. I 2022, S. 2730) in deutsches Recht überführt. Für die Neuregelungen zu Joint Audits bestand eine längere Umsetzungsfrist.

HiG zwar Informationspflichten gegenüber der von einer gleichzeitigen Prüfung betroffenen Person seitens der Finanzbehörden bestehen, nach § 12 Abs. 7 EUAHiG aber eine vorherige Anhörung inländischer Beteiligter vor der Übermittlung von Informationen im Rahmen einer gleichzeitigen Prüfung abweichend von § 117 Abs. 4 Satz 3 AO nicht (mehr) erforderlich ist.

Mit der Einführung des § 12a EUAHiG erfolgt die nationale Umsetzung von Art. 12a der DAC-7-Richtlinie und somit die gesetzliche Implementierung einer nationalen Vorschrift zur Durchführung gemeinsamer Prüfungen mit EU-Mitgliedstaaten. Im Vergleich zu gleichzeitigen Prüfungen sehen gemeinsame Prüfungen die grenzüberschreitende Anwesenheit von Bediensteten typischerweise vor und gewährleisten dadurch eine Prüfung in besonders stark koordinierter Art und Weise. Dadurch soll eine einvernehmliche Feststellung der steuerlichen Sachverhalte und ein weitestgehend gleicher Kenntnisstand der Tatsachen bewirkt werden. Ggf. ressourcenintensive und manchmal langwierige Verständigungsverfahren werden laut Gesetzesbegründung in diesen Fällen unnötig.

Die Definition der gemeinsamen Prüfung ist in § 12a Abs. 2 Satz 1 EUAHiG verankert. Laut Gesetzesbegründung sind die Tatbestandsmerkmale wesentlich identisch mit denen der gleichzeitigen Prüfung. Die Koordinierung erfolgt durch die zentralen Verbindungsbüros (§ 12a Abs. 2 Satz 2 EUAHiG), folglich dem Bundeszentralamt für Finanzen. Im Gegensatz zur gleichzeitigen Prüfung, die den Informationsaustausch bezweckt, ist die gemeinsame Prüfung jedoch auf eine Einigung über den Sachverhalt und die Umstände, die Gegenstand der behördlichen Ermittlungen sind, sowie eine einvernehmliche steuerliche Würdigung auf Basis dieses Sachverhaltes gerichtet (§ 12a Abs. 2 Satz 2 EUAHiG).

Nach § 12a Abs. 3 EUAHiG treffen die beteiligten Behörden mit der entsprechenden Behörde des anderen Mitgliedstaats eine Vereinbarung über die Einzelheiten der gemeinsamen Prüfung, die zumindest eine Regelung bezüglich der verwendeten Sprache zum Gegenstand haben wird. In § 12a Abs. 4 EUAHiG sind das Einigungsbemühen der beteiligten Behörden, das Festhalten der Ergebnisse in einem Prüfungsbericht, die Umsetzung der tatsächlichen und

rechtlichen Feststellungen sowie die Beweisführung geregelt. Die betroffene inländische Person, auf die sich die gemeinsame Prüfung bezieht, muß innerhalb von 60 Tagen nach der Erstellung des Prüfungsberichts über das Ergebnis der gemeinsamen Prüfung unterrichtet werden (§ 12a Abs. 5 Satz 1 EUAHiG).

Zwar sind solche Prüfungsverfahren in der Praxis schon Realität, doch gewinnt die rechtliche Verankerung eine neue Rechtsqualität und läßt auf eine gesteigerte Durchführung dieser effizienten Prüfung hoffen. Insoweit können der Transparenzoffensive von den Steuerpflichtigen auch vorteilhafte Seiten abgewonnen werden.

## VII. Fazit

Die weitreichenden europäischen steuerlichen Offenlegungs- und Transparenzpflichten gehören trotz oder gerade wegen der Digitalisierung und des hohen Erfüllungsgrades mittlerweile bei vielen Unternehmen zu den großen Kostentreibern. Es bedarf nicht viel Phantasie, daß bereits bei der öffentlichen Konsultation über die DAC-2-6-Richtlinien seitens der Wirtschaft an der Sinnhaftigkeit der zu sammelnden Daten und ihrer vermeintlichen Aussagekraft Kritik geübt und besonders auch der administrative Aufwand gerügt wird. Sieht man diese Datensammlungswut im Zusammenhang mit der zunehmenden öffentlichen Nachfrage nach steuerlichen Daten durch die öffentliche Länderberichterstattung (Public CbCR) und die zunehmend wichtiger werdende Nachhaltigkeitsberichterstattung (besser bekannt unter ESG-Reporting), so dürfte sich die finanzielle und verwaltungstechnische Belastung der Wirtschaft noch steigern. Es bleibt also zu hoffen, daß die neue Kommission ab November die Forderungen aus dem Binnenmarkts-Bericht des ehemaligen italienischen Ministerpräsidenten *Letta* ernst nimmt und den Bürokratieabbau gerade im steuerlichen Bereich vorantreibt. Ausdrücklich zu begrüßen sind aber die Neuerungen der DAC-7-Richtlinie hinsichtlich der Durchführung von gemeinsamen Prüfungen. Insoweit enthält das für die deutsche Finanzverwaltung konzipierte EUAHiG auch wichtige Bestimmungen zugunsten des Steuerpflichtigen.

# Gesetzbuch 24.de

## Vorschriften-Konfigurator

Sie wählen aus über 10.000 Vorschriften eine Gesetzessammlung nach Ihrem Bedarf aus!



Foto: © bunditmay - stock.adobe.com

## Ihre Vorteile:

- ✓ Am PC stellen Sie rechtssichere Vorschriften einfach und gezielt zusammen
- ✓ Wählen Sie dabei aus der permanent aktualisierten Gesetzesdatenbank aus
- ✓ Neu: Nutzen Sie die deutlich komfortableren Schnell- und Detailsuchen
- ✓ Wir drucken Ihr persönliches Gesetzbuch
- ✓ Versandfertig i.d.R. innerhalb 24 Stunden

## Noch Fragen?

**Dann nehmen Sie bitte Kontakt auf:**

Katja Ciekowski

☎ 089/436000-84

✉ k.ciekowski@boorberg.de

Dr. Gabriel Deinzer

☎ 0711/7385-238

✉ g.deinzer@boorberg.de

Hanno Thielen

☎ 0711/7385-308

✉ h.thielen@boorberg.de

Ein Produkt von  BOORBERG  
www.gesetzbuch24.de

## Ein kleiner Gestaltungstip 1

### Entprägte GmbH & Co. KG

Jedermann kennt die GmbH & Co. KG, die in ertragsteuerlicher Hinsicht in aller Regel gem. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG zu einer Umqualifizierung der Einkünfte in gewerbliche Einkünfte führt. Dies muß jedoch nicht zwingend so sein. Eine GmbH & Co. KG kann auch entprägt werden, so daß sie weiterhin vermögensverwaltend tätig bleibt. Dies ist insbesondere im Hinblick auf Immobilien von Bedeutung, denn auch eine vermögensverwaltende GmbH & Co. KG kann nach Ablauf der zehnjährigen sog. Spekulationsfrist des § 23 EStG eine nicht steuerbare Veräußerung von Immobilien vornehmen. In der Beratungspraxis stellen sich zwei Fragen, und zwar zum einen, wie gelange ich zur Entprägung einer GmbH & Co. KG und zum anderen kann ich, wenn – aus welchen Gründen auch immer – die Steuerveranlagung unzutreffend von einer Gewerblichkeit ausgegangen ist und dieser Fehler erst nach Ablauf der Spekulationsfrist dem Steuerpflichtigen bewußt wird, diesen Fehler korrigieren.

Hierzu ein kleiner **Beispielfall**: Die Kommanditisten A, B und C gründeten im Jahre 2012 zusammen mit der Komplementär-GmbH die Immobilien GmbH & Co. KG (kurz „KG“). Geschäftsführer der Komplementär-GmbH ist der Kommanditist A. Mit Gesellschafterbeschuß vom 20.05.2012 bestimmten die Gesellschafter einstimmig den Kommanditisten A auch zum „geschäftsführenden Kommanditisten“. Im Juni 2013 traten die Kommanditisten D und E der KG bei. In diesem Zusammenhang beschlossen die Gesellschafter der KG einstimmig, den Gesellschaftsvertrag neu zu fassen. Der Beschluß in Bezug auf den geschäftsführenden Kommanditisten faßte man nicht erneut. Die KG ist Eigentümerin zweier Grundstücke. Diese Grundstücke erwarb die KG im Gründungsjahr, also 2012. Die Grundstücke sind vermietet. Aufgrund mehrfacher Wechsel der Steuerberater erklärte man unzutreffenderweise gewerbliche Einkünfte für die KG. Im Rahmen einer Betriebsprüfung machte man nun geltend, es handele sich um eine vermögensverwaltende KG. Die Betriebsprüferin vertrat hingegen die Ansicht, die KG sei nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG gewerblich geprägt und erziele deshalb gewerbliche Einkünfte. Zum einen habe man dies auch so in der Vergangenheit erklärt und zum anderen sei der A als Geschäftsführer der Komplementär-GmbH aufgetreten und nicht als geschäftsführender Kommanditist. A sei auch nicht als solcher im Handelsregister eingetragen.

In **rechtlicher Hinsicht** kann der Betriebsprüferin nicht zugestimmt werden. Eine sog. gewerblich geprägte Personen-

gesellschaft liegt nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG u.a. nur dann vor, wenn bei ihr ausschließlich eine oder mehrere Kapitalgesellschaften persönlich haftende Gesellschafter sind und nur diese oder Personen, die nicht Gesellschafter sind, zur Geschäftsführung befugt sind. Dieser Tatbestand ist im Beispielfall nicht erfüllt, da der Kommanditist A neben der Komplementär-GmbH zur Geschäftsführung befugt war.

1. A war durch Gesellschafterbeschuß vom 20.05.2012 rechtswirksam zum Geschäftsführer bestellt worden. Das häufig vorgetragene Argument, der Kommanditist sei nicht im Handelsregister eingetragen worden, verkennt die juristische Unterscheidung zwischen einer Vertretung und einer Geschäftsführung. Es handelt sich hierbei nicht um synonyme Begrifflichkeiten. Ein Vertreter muß nicht auch gleichzeitig Geschäftsführer und vice versa sein. Diese Differenzierung zwischen Geschäftsführungsbefugnis und Vertretungsbefugnis ist den Regelungen des HGB bezüglich der Kommanditgesellschaft zu entnehmen. Eine Vertretungsbefugnis des Kommanditisten ist nach § 170 HGB zwingend ausgeschlossen und steht nicht zur Disposition der Gesellschafter. Etwas anderes gilt jedoch in Bezug auf die Geschäftsführungsbefugnis. Zwar sind die Kommanditisten nach § 164 Satz 1 HGB von der Führung der Geschäfte der Gesellschaft ausgeschlossen, hierbei handelt es sich aber um eine dispositive Vorschrift. D.h., ein Kommanditist kann bei entsprechender Vertragsbestimmung oder durch Gesellschafterbeschuß die Geschäfte der Kommanditgesellschaft im Innenverhältnis führen. Man spricht dann von einem geschäftsführenden Kommanditisten.

Die Bestellung zum geschäftsführenden Kommanditisten, also zum Geschäftsführer im Innenverhältnis und nicht zum Vertreter im Außenverhältnis, ist keine im Handelsregister eintragungspflichtige Tatsache. Die Publizitätswirkung des Handelsregisters nach § 15 HGB schützt das Vertrauen derjenigen Personen, die sich auf die Richtigkeit des Handelsregisters verlassen. In diesem Zusammenhang unterscheidet man zwischen der negativen und der positiven Publizität. Die negative Publizität bezieht sich auf die Tatsachen, die nicht im Register eingetragen sind. Sie schützt Dritte in ihrem Glauben, daß sich eine wahre und eintragungspflichtige Tatsache, die nicht im Register eingetragen und nicht bekanntgemacht ist, auch nicht ereignet hat. Demgegenüber behandelt die positive Publizität

den Fall, daß eine einzutragende Tatsache unrichtig bekannt gemacht wird. Der Dritte kann sich grundsätzlich auf den Inhalt des Registers verlassen und sich dem Eintragungspflichtigen gegenüber auf die bekannt gemachte (unrichtige) Tatsache berufen. Eine eintragungspflichtige Tatsache liegt mithin nur dann vor, wenn sie Außenwirkung hat. Tatsachen, die lediglich das gesellschaftsrechtliche Innenverhältnis betreffen, sind keine eintragungspflichtigen Umstände.

2. Der Hinweis der Betriebsprüferin auf den Umstand, daß die KG in der Vergangenheit gewerbliche Einkünfte erklärt und sich auch daran zu halten habe, erscheint beim ersten Hinsehen nicht von der Hand zu weisen. Aus diesem Sachverhalt läßt sich aber nicht eine Bindungswirkung dergestalt ableiten, daß auch tatsächlich gewerbliche Einkünfte gegeben sind. Eine Steuererklärung ist in erster Linie eine Wissenserklärung, d.h. eine Erklärung über Tatsachen, über die der Erklärende ein Wissen hat. Darüber hinaus werden durch die Steuerformulare mehr als reine Tatsachenangaben abverlangt, denn der Steuerpflichtige muß eine rechtliche Wertung vornehmen, um zu erkennen, welche Tatsachenangaben von ihm verlangt werden. Ob die Angaben durch den Steuerpflichtigen zutreffend sind, ist durch das Finanzamt zu überprüfen. Eine Richtigstellung etwaiger unzutreffender Angaben in der Steuererklärung kann grundsätzlich jederzeit erfolgen. Ob sie

allerdings zu einer Berücksichtigung im Besteuerungsverfahren führt, hängt von der verfahrensrechtlichen Situation ab. Bestandskräftige Veranlagungen können grundsätzlich nicht mehr geändert werden. Hingegen sind noch offene Verfahren einer Änderung zugänglich. In diesem Zusammenhang ist von Bedeutung, daß die Frage, welche Einkunftsart verwirklicht wurde, wegen des Grundsatzes der Abschnittsbesteuerung bei der Einkommensteuer als Jahressteuer (§ 2 Abs. 7 S. 1 EStG) für jeden Veranlagungszeitraum neu zu entscheiden ist (s. hierzu BFH vom 04.09.2023 – VI B 21/31).

Im Beispielsfall führte die Betriebsprüferin immer wieder an, der A sei ja nicht als geschäftsführender Kommanditist, sondern als Geschäftsführer der Komplementär-GmbH aufgetreten. Dieses Argument ist bereits deshalb fraglich, weil die Bestellung zum geschäftsführenden Kommanditisten nicht ein nach außen hin Tätigwerden voraussetzt. Die Tätigkeit des geschäftsführenden Kommanditisten bezieht sich gerade nur auf das Innenverhältnis. Gleichwohl geht der Gestaltungstip dahin, Tätigkeiten des geschäftsführenden Kommanditisten in nachweisbarer Weise zu dokumentieren, um jeglicher Diskussion mit der Finanzverwaltung aus dem Wege zu gehen. So sollte z.B. die Einberufung einer Gesellschafterversammlung klar und deutlich von dem geschäftsführenden Kommanditisten kommuniziert werden. *(Rechtsanwalt/Fachanwalt für Steuerrecht Dr. Matthias Söffing)*



## Muster für Arbeitsverträge

von Gerd Schäfer, Rechtsanwalt

2024, 8., vollständig überarbeitete Auflage, 100 Seiten, € 14,-

Das Recht der Wirtschaft

ISBN 978-3-415-07606-8

Der Band zeigt praxisbezogen auf, woran bei der Abfassung eines Arbeitsvertrages gedacht werden muss und wie ein solcher Arbeitsvertrag sowohl zweckmäßig als auch rechtlich zutreffend formuliert werden kann.

Den Schwerpunkt des Werkes bilden Muster für Verträge mit Beschäftigten sowohl tarifgebundener als auch nicht tarifgebundener Unternehmen. Verschiedene Fassungen von Standard-Arbeitsverträgen sind ebenso enthalten wie jeweils ein Muster-Arbeitsvertrag für außertarifliche und leitende Angestellte.

Die Vertragsmuster sind erläutert und mit weiterführenden Hinweisen versehen. Ein Muster für ein nachvertragliches Wettbewerbsverbot rundet den Band ab.

**BOORBERG**

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

SC0924

## Ein kleiner Gestaltungstip 2

### Rechtssichere inkongruente Gewinnausschüttung

Ein stets gängiges Problem in der Beratungspraxis ist die inkongruente Gewinnausschüttung bei einer GmbH, die stets dann vorliegt, wenn die Quote der Gewinnausschüttung von der Beteiligungsquote abweicht. Dies ist bislang immer steuerrechtlich anzuerkennen gewesen, wenn die inkongruente Gewinnausschüttung zivilrechtlich wirksam vereinbart wurde. Dies war zweifelsfrei stets der Fall, wenn im **Gesellschaftsvertrag** ein von der Beteiligungsquote abweichender Maßstab der Verteilung festgesetzt wurde (s. § 29 Abs. 3 S. 2 GmbHG). Dies gilt auch dann, wenn im ursprünglichen Gesellschaftsvertrag keine dem § 29 Abs. 3 S. 2 GmbHG entsprechende Regelung enthalten war, aber durch eine Satzungsänderung später aufgenommen wurde. Voraussetzung ist in diesen Fällen selbstverständlich, daß die gesetzlich vorgegebenen Regelungen für eine Satzungsänderung (s. § 53 GmbHG) eingehalten sind und ferner die von der Veränderung nachteilig betroffenen Gesellschafter zustimmen.

Eine inkongruente Gewinnverteilung ist ferner bislang anerkannt, wenn der Gesellschaftsvertrag eine sog. **Öffnungsklausel** enthält, also eine Klausel, nach der mit Zustimmung der beeinträchtigten Gesellschafter eine von der satzungsmäßigen oder gesetzlichen Regelung abweichende Gewinnverteilung beschlossen werden kann. Zu diesem Mittel wird sehr häufig in der Gestaltungspraxis gegriffen, um Außenstehenden, die Einblick in den Gesellschaftsvertrag bekommen, nicht eine inkongruente Gewinnverteilung ersichtlich zu machen. Aufgrund dessen wird über eine Öffnungsklausel eine Gesellschaftervereinbarung getroffen, die sodann die abweichende Gewinnverteilung festlegt.

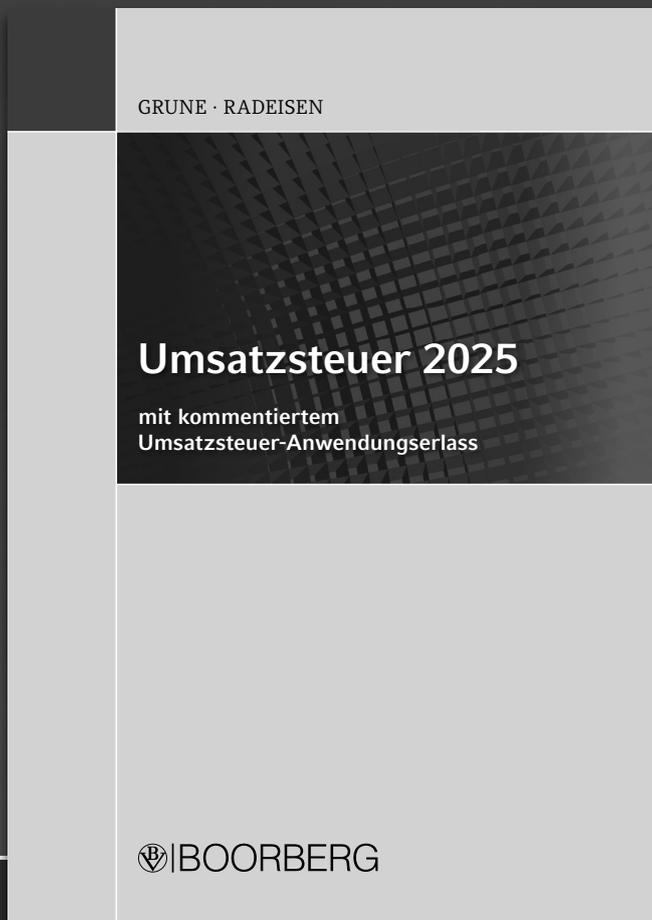
Umstritten war jedoch, ob steuerrechtlich auch eine abweichende Gewinnverteilung anzuerkennen war, die auf der Basis eines sog. satzungsdurchbrechenden Beschlusses erfolgte. Von einem (punktuell) **satzungsdurchbrechenden Beschluß**

spricht man, wenn die Wirkung des Beschlusses sich in der betreffenden Maßnahme als Einzelakt erschöpft. Dieser Beschluß ist deshalb satzungsdurchbrechend, weil er nicht im Einklang mit der Satzung steht, aber keine weitergehende Wirkung für die Zukunft erzeugt. Würde ein satzungsdurchbrechender Beschluß eine Dauerwirkung haben, dann würde es sich letztlich um eine Satzungsänderung handeln, mit der Folge, daß die Voraussetzungen des § 53 GmbHG erfüllt werden müssen, also insbesondere die notarielle Beurkundung beachtet werden muß. Das BMF hat bislang einen (punktuell) satzungsdurchbrechenden Beschluß für eine abweichende Gewinnverteilung als nicht ausreichend erachtet. Dieser Ansicht ist der BFH in seinem Urteil vom 28.09.2022, VIII R 20/20, nicht gefolgt und hat entschieden, daß ein punktuell satzungsdurchbrechender Beschluß über eine inkongruente Vorabausschüttung einer GmbH, der von der Gesellschafterversammlung einstimmig gefaßt worden ist und von keinem Gesellschafter angefochten werden kann, als zivilrechtlich wirksamer Ausschüttungsbeschluß der Besteuerung zugrunde zu legen ist. Dieser Auffassung ist nunmehr das BMF mit Schreiben vom 04.09.2024 (– IV C 2 – S 2742/19/10004 :003) beigetreten. Die Entscheidung wird demnächst auch im BStBl II veröffentlicht und bindet damit die nachgeordneten Finanzbehörden.

Für die Praxis bedeutet dies, daß zukünftig von Jahr zu Jahr ein gesonderter Beschluß über eine abweichende Gewinnverteilung gefaßt werden kann, und zwar auch dann, wenn der Gesellschaftsvertrag keine Öffnungsklausel enthält. Hinzuweisen ist noch darauf, daß das alte BMF vom 17.12.2013 obsolet ist und durch das neue BMF-Schreiben vom 04.09.2024 ersetzt wird und auf alle noch offenen Fälle anzuwenden ist.

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

# Topaktuelle Erläuterungen.



Rechtsstand: 1.1.2025

von Dr. Jörg Grune, Rechtsanwalt/  
Steuerberater, Hamburg und Münster,  
und Professor Dipl.-Kaufmann  
Rolf-Rüdiger Radeisen, Steuerberater,  
Berlin, hrsg. vom Steuerberaterverband  
Niedersachsen Sachsen-Anhalt e.V.

2025, ca. 1458 Seiten, DIN A4,  
2 Bände, ca. € 123,-

ISBN 978-3-415-07694-5

 BOORBERG

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 beim EuGH und BFH

Im Laufe des Jahres 2024 hat es im Bereich der Umsatzsteuer wieder viele praxisrelevante Änderungen gegeben. Darüber hinaus sind zum 1.1.2025 wichtige gesetzliche Neuerungen in Kraft getreten. 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

SC1224



**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. 1540 Seiten, € 15,80; ab 5 Expl. € 14,50;  
ab 10 Expl. € 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

SC1124