

# steueranwaltsmagazin

Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im Deutschen Anwaltverein

5/2012

68. Ausgabe | 14. Jahrgang

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

Kirsten Bäuml,  
Aachen

Dr. Jennifer Dikmen,  
Bonn

161 **Editorial**

Wagner

**Beiträge**

162 Söffing **Kunst und Steuern – Kunststeuer  
– künstliche Steuern – Steuern und Kunst  
– Steuerkunst – Steuerliche Kunst (Teil II)**

167 Jacob **Highlights des neuen  
Doppelbesteuerungsabkommens  
Deutschland – Luxemburg 2012**

176 Unkelbach-Tomczak **Buch- und  
Belegnachweise für innergemeinschaftliche  
Lieferungen und Ausfuhrlieferungen:  
Anwendung der Änderungen der UStDV  
zum 01.01.2012**

182 Biesgen/Noel **Die Berichtigungspflicht  
nach § 153 AO und der Nemo-tenetur-  
Grundsatz**

188 Stalleiken **Drohende Verschärfungen  
beim erbschaft- und schenkungsteuerlichen  
Begünstigungssystem für  
Unternehmensvermögen**

196 **LiteraTour spezial**

198 **Termine**

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

## I.

Man kann getrost festhalten, daß sich das Klima bei der Bekämpfung der Steuerhinterziehung weltweit, nicht nur in Europa, gewandelt hat. Datenträger mit Daten von Kunden ausländischer Treuhänder und Banken kamen zunächst zufällig zur Finanzverwaltung. Angesichts der lukrativen Einnahmen wurde alsbald ein Markt dafür geschaffen, auf dem heute noch fleißig gehandelt wird. Ähnlich die Belohnungen, die die US-Steuerverwaltung nun whistleblowern zukommen läßt – über 100 Mio. USD alleine dem UBS-whistleblower *Birkenfeld*. Sie bewirken eine effektivere Bekämpfung der Steuerhinterziehung, haben jedoch angesichts der nicht allzu gern gesehenen „Kultur“ der Denunzierung einen nicht zu unterschätzenden moralischen Aspekt.

## II.

„Egal, welches Ziel Sie verfolgen: Am ehesten gelingt die Umsetzung, solange die Gegenseite nicht mit Ihrem Angriff rechnet. Militärs und politische Gruppierungen wissen seit langem das Überraschungsmoment zu nutzen und haben sich wiederholt in der Geschichte an die Macht geputscht. Die Methode des Putsches ist aber nicht der hohen Politik vorbehalten: Sie können das ebenfalls! Der Putschist im Gesellschaftsrecht (...)“

(„Der Putsch ist die Lösung“, aus: *Singer, Gesellschafterstreit – vermeiden oder gewinnen, Wien, 2009*).

## III.

Manchmal kann man die Schweiz bewundern: Standfest gegenüber allen Anfeindungen, unter Druck klug in den Entscheidungen und effizient in der Umsetzung. Leider nicht immer: Die Strategie zur Umsetzung der Weißgeldstrategie wird verschoben, als hätte man ewig Zeit. Nun wird auch noch eine große Kommission eingesetzt zur „Unternehmenssteuerreform III“, die eigentlich Strategien suchen soll, wie man mit dem ausländischen Druck umgehen soll. Auch hier scheint man ewig Zeit zu haben – oder aber wenig Ideen. Manchmal ist es schwer, direkte Demokratie von Schlafmützigkeit zu unterscheiden.

## IV.

„Der Computer befriedigt Bedürfnisse, die ohne ihn gar nicht vorhanden sind, und die Qualität der Anwaltsleistung sinkt proportional mit dem Computereinsatz“  
(*Plankensteiner, Österreichisches Anwaltsblatt 1985, 227*).

*Einen schönen Herbst wünscht*

Ihr

Jürgen Wagner, LL.M.

Red. steueranwaltsmagazin

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

### Redaktion

**Kirsten Bäuml**, Rechtsanwältin/Fachanwältin für Steuerrecht sowie Handels- und Gesellschaftsrecht, Aachen (KB)  
*baeumel@baeumel-aachen.de*

**Dr. Jennifer Dikmen**, Rechtsanwältin, Fachanwältin für Steuerrecht, Bonn  
*j.dikmen@t-online.de*

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

Die 69. Ausgabe des steueranwaltsmagazin erscheint am 15. Dezember 2012.

### Mitschreibende dieser Ausgabe:

**Matthias Söffing**, Rechtsanwalt in Düsseldorf; **Friedhelm Jacob**, Rechtsanwalt in Frankfurt; **Sabine Unkelbach-Tomczak**, Rechtsanwältin in Frankfurt; **Rainer Biesgen**, Rechtsanwalt in Düsseldorf; **Paul Noel**, Rechtsreferendar in Düsseldorf; **Jörg Stalleiken**, Rechtsanwalt in Bonn.

### Fachbeirat

#### Allgemeines Steuerrecht

RA/StB **Andreas Jahn**, Meyer-Köring, Bonn; RA/StB **Dr. Jörg Stalleiken**, Flick Gocke Schaumburg, Bonn/Frankfurt/Berlin; RA/FAStR/FA Rechtsschutz **Stephan Dornbusch**, Meyer-Köring, Bonn; RA/FAStR **Dr. Matthias Söffing**, S & P Söffing, Rechtsanwaltsgesellschaft mbh, Düsseldorf/München/Zürich

#### Internationales Steuerrecht

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

#### Steuerstrafrecht

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

#### Europarecht

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

#### Impressum

Herausgeber: ARGE Steuerrecht im DAV, Littenstraße 11, 10179 Berlin, Telefon 030/726152-0;

Verlag: Richard Boorberg Verlag GmbH & Co KG, Scharnstraße 2, 70563 Stuttgart; Tel: 0711/7385-0; Fax: 0711/7385-100, [www.boorberg.de](http://www.boorberg.de)

Layout und Satz: GreenTomato GmbH, 70193 Stuttgart

Druck: Kessler Druck + Medien, Bobingen

Anzeigenverwaltung: Verlag

Alle Urheber-, Nutzungsrechte und Verlagsrechte vorbehalten.

Die Zeitschrift erscheint sechs Mal im Jahr. Der Bezugspreis ist im Mitgliedsbeitrag enthalten. Für Nichtmitglieder der Arbeitsgemeinschaft im DAV beträgt der Bezugspreis 111,- EUR inkl. Versandkosten jährlich.

ISSN 1615-5610

# Kunst und Steuern – Kunststeuer – künstliche Steuern – Steuern und Kunst – Steuerkunst – Steuerliche Kunst (Teil II)

Dr. Matthias Söffing, Rechtsanwalt/Fachanwalt für Steuerrecht, Lehrbeauftragter an der Heinrich-Heine-Universität, Düsseldorf<sup>1</sup>

## A. Einführung

In diesem zweiten Teil des Beitrags (Fortsetzung aus steueranwaltsmagazin 2012, 122 ff.) weist uns das zweite Wortpaar „Kunststeuer/Steuerkunst“ in die Bereiche der Gesetzgebungskompetenz und der Sozialzwecknormen ein. Das dritte Wortpaar „künstliche Steuern/steuerliche Kunst“ stellt die schon philosophisch anmutende Frage nach der Herkunft der Steuer, ob sie in der Natur der Sache eines Gemeinwesens liegt oder von Menschenhand künstlich geschaffen wird, und eröffnet den Blick auf die Kunst, die sich mit der Darstellung des Themas Steuer auseinandersetzt. Schließlich soll das ganze sodann dahingehend abgerundet werden, daß an einem Beispiel dargestellt wird, wie man die Kunst in einem Anwaltsbüro steueroptimiert gestalten kann.

## B. Kunststeuer/Steuerkunst

### I. Kunststeuer

„Eine Kunststeuer..., kann es das geben?“ Das fragt man sich zumindest bei einer „ersten Begegnung“ mit dieser Steuer. Vor dem Hintergrund immer neuer Steuerarten – es sei an dieser Stelle nur an die aktuelle Diskussion um die kommunale Pferdsteuer erinnert – erscheint die Einführung einer Kunststeuer zumindest nicht völlig aus der Luft gegriffen. Hundesteuer oder Zweitwohnungsteuer sind weitere Steuerarten, die in diesem Zusammenhang genannt werden können und mit dem sog. kommunalen Steuererfindungsrecht in Zusammenhang gebracht werden. Ob eine Kunststeuer rechtlich überhaupt zulässig wäre, steht mithin in engem Zusammenhang mit der Frage nach der Gesetzgebungskompetenz und damit mit der Frage, wer eine solche Kunststeuer überhaupt erheben könnte.

#### 1. Steuergesetzgebungshoheit

##### a. Gesetzgebungskompetenz der Bundes

Dem Bund kommt gemäß Art. 105 Abs. 1 GG die *ausschließliche Gesetzgebungskompetenz* über Zölle und Finanzmonopole zu. Auch wenn der Bund von seiner Gesetzgebungskompetenz keinen Gebrauch macht, ist es den Ländern grundsätzlich verwehrt, Regelungen zu diesen Abgabetatbeständen zu treffen. Einzige Ausnahme ist der Fall des Art. 71 GG, wenn also eine ausdrückliche Ermächtigung durch Bundesgesetz vorliegt.

Von der ausschließlichen Gesetzgebungskompetenz ist die *konkurrierende Gesetzgebungskompetenz* zu unter-

scheiden. Nach Art. 105 Abs. 2 GG steht dem Bund ferner eine konkurrierende Gesetzgebungskompetenz für die übrigen Steuern zu, wenn ihm entweder das Aufkommen dieser Steuern ganz oder zum Teil zusteht oder die Voraussetzungen des Art. 72 Abs. 2 GG vorliegen. Es wird somit zwischen Steuern unterschieden, deren Erträge dem Bund gemäß Art. 106 GG ganz oder teilweise zufließen, und Steuern, deren Erträge zwar den Ländern zufließen, hinsichtlich derer aber wegen Art. 72 Abs. 2 GG im gesamtstaatlichen Interesse eine bundesgesetzliche Regelung erforderlich ist. Oder kurz, hat der Bund zumindest auch die Ertragskompetenz über eine Steuer, kommt es im Unterschied zur allgemeinen Regelung der konkurrierenden Gesetzgebung nicht darauf an, ob eine bundesgesetzliche Regelung erforderlich ist.<sup>2</sup>

Art. 72 Abs. 2 GG unterscheidet drei mögliche Ziele als Voraussetzung zulässiger Bundesgesetzgebung: (1) Die Herstellung gleichwertiger Lebensverhältnisse im Bundesgebiet, (2) die Wahrung der Rechtssicherheit im gesamtstaatlichen Interesse oder (3) die Wahrung der Wirtschaftseinheit im gesamtstaatlichen Interesse. Macht eines dieser Ziele eine bundesgesetzliche Regelung erforderlich, so hat der Bund das Gesetzgebungsrecht.<sup>3</sup> Die Länder haben demzufolge die Befugnis zur konkurrierenden Gesetzgebung, solange und soweit der Bund von seiner Gesetzgebungszuständigkeit gemäß Art. 105 Abs. 2 GG keinen Gebrauch gemacht hat. Die Frage, wann der Bund durch die Ausübung seiner konkurrierenden Gesetzgebungskompetenz die Steuergesetzgebung der Länder sperrt, bemißt sich – ebenso wie im Falle des Art. 105 Abs. 2a GG – am Merkmal der Gleichartigkeit.

Man muß also fragen, ob eine etwaige Kunststeuer mit einer Steuer gleichartig ist, für die dem Bund die konkurrierende Gesetzgebung zusteht und damit die Sperrwirkung eintritt. In diesem Zusammenhang könnte man an die Vermögensteuer denken. Gemäß Art. 106 Abs. 2 Nr. 1 bzw. Nr. 2 GG steht das Aufkommen der Vermögensteuer sowie der Erbschaftsteuer den Ländern zu. Würde die Kunststeuer

1 Dr. Söffing ist Grundgesellschafter und Geschäftsführer der S&P Söffing Rechtsanwalts-Gesellschaft mbH mit Niederlassungen in Düsseldorf, München und Zürich. Der Aufsatz basiert auf dem Manuskript eines Vortrages, gehalten am 14.06.2012 auf dem 63. Deutschen Anwaltstag in München.

2 Birk in Birk, Steuerrecht, 12. Aufl., 2009, § 2 Rn. 135.

3 Lang in Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., 2010, § 3 Rn. 34.

mit der Vermögensteuer gleichartig sein, so wäre hier die Gesetzgebungskompetenz des Bundes aufgrund von Art. 72 Abs. 2 GG zu beachten.

### b. Ausschließliche Gesetzgebungskompetenz der Länder

Die Länder haben gemäß Art. 105 Abs. 2a GG die Befugnis zur Gesetzgebung über die örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern, solange und soweit sie nicht bundesgesetzlich geregelten Steuern gleichartig sind (sog. Gleichartigkeitsverbot). Sie haben ferner die Befugnis zur Bestimmung des Steuersatzes bei der Grunderwerbsteuer.

## 2. Kunststeuer kraft kommunalem Steuererfindungsrecht?

### a. Steuersatzungsrecht der Gemeinden

Den Kommunen sind aufgrund von Art. 28 Abs. 2 Satz 3 GG die Selbstverwaltung und die Grundlagen der finanziellen Eigenverantwortung gewährleistet. Ihnen kommt jedoch, anders als dem Bund und den Ländern, keine eigene Steuergesetzgebungshoheit zu.<sup>4</sup> Als Träger originärer staatlicher Steuergewalt versteht das Grundgesetz nur Bund und Länder.<sup>5</sup> Die abschließende Regelung des Art. 105 GG führt dazu, daß die Kommunen aus ihrem Selbstverwaltungsrecht keine Befugnis zu einem *kommunalen Steuererfindungsrecht* haben.

Aber, und nun schlagen wir den Bogen zur Thematik der Kunststeuer, die Länder haben ihre Steuergesetzgebungskompetenz gemäß Art. 105 Abs. 2a GG in den Kommunalabgabengesetzen den Gemeinden übertragen. Den Gemeinden ist also unter den in Art. 105 Abs. 2a GG genannten Voraussetzungen die Einführung und Erhebung einer neuen örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuer möglich.

### b. Kunststeuer als kommunale Aufwandsteuer?

Trotz fehlender eigener Steuergesetzgebungshoheit können also die Kommunen örtliche Verbrauchs- und Aufwandsteuern erheben. Daß sie auf diesem Gebiet nicht untätig sind, zeigt die aktuelle Diskussion um die sog. Pferdesteuer.<sup>6</sup> Doch wäre den Kommunen auch die Erhebung einer Kunststeuer erlaubt?

Die Erhebung einer Kunststeuer durch die Kommunen wäre nach dem bisher Erläuterten nur dann möglich, wenn sich die Kunststeuer als örtliche Verbrauch- und Aufwandsteuer darstellen würde und sie bundesgesetzlich geregelten Steuern nicht gleichartig ist, Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG.

### aa. Örtliche Aufwandsteuer?

Doch an welchen Aufwand könnte angeknüpft werden? Anders als beispielsweise im Falle der kommunalen Hundesteuer oder der Zweitwohnsitzsteuer verursacht Kunst keinen Aufwand. Private Kunstsammlungen hängen hinter verschlossenen Türen ihrer Eigentümer oder sind in Museen ausgestellt. Für die Kommunen entsteht kein Aufwand, denn Kunst verursacht weder Straßenreinigungskosten noch erhöhte Verwaltungskosten.

Der Tatbestand einer Kunststeuer wäre vielmehr bereits durch den reinen Vorhalt von Kunstvermögen erfüllt und

wäre deshalb mit einer Steuer auf den Vermögensgegenstand „Kunst“ oder mit anderen Worten mit einer Vermögensteuer – untechnisch gesprochen – vergleichbar.

### bb. Gleichartigkeit der Kunststeuer mit einer Bundessteuer?

Wie bereits angedeutet, wäre eine Kunststeuer mit der Vermögensteuer vergleichbar, also letztlich gleichartig. Nach dem Vermögensteuerbeschuß des Bundesverfassungsgerichts aus dem Jahre 1995<sup>7</sup> darf die Vermögensteuer in ihrer gegenwärtigen Ausgestaltung für Veranlagungszeitpunkte nach dem 31.12.1996 nicht mehr erhoben werden. Das bedeutet jedoch, daß eine bundesgesetzlich geregelte Vermögensteuer de facto noch existiert und daß lediglich ihre Vollziehung ausgesetzt ist. Auch wenn das Aufkommen aus der Vermögensteuer gemäß Art. 106 Abs. 2 Nr. 1 GG den Ländern zusteht und die Vermögensteuer somit zur konkurrierenden Gesetzgebung des Bundes zählt, kommt dem Bund aufgrund von Art. 72 Abs. 2 GG die Gesetzgebungskompetenz zu, die dieser mit dem Vermögensteuergesetz abschließend ausgeübt hat.

Mit anderen Worten: Die Einführung einer Kunststeuer als örtliche Verbrauch- und Aufwandsteuer scheitert daran, daß mittels ihr kein Aufwand, sondern das reine Kunstvermögen besteuert werden würde. Eine derartige kommunale Vermögensteuer wäre jedoch der bundesrechtlich geregelten Vermögensteuer gleichartig, da gemäß § 4 Abs. 1 Nr. 1 VStG bei unbeschränkt Steuerpflichtigen das Gesamtvermögen als Bemessungsgrundlage dient und somit auch das Kunstvermögen erfaßt wäre. Solange und soweit eine örtliche Verbrauch- und Aufwandsteuer jedoch einer bundesrechtlich geregelten Steuer gleichartig ist, scheitert ihre Einführung an Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG. Die Einführung einer kommunalen Kunststeuer ist daher im Ergebnis nicht möglich.

## II. Steuerkunst

„Kunststeuer – Steuerkunst...“ Dieses kleine Wortspiel zeigt, daß der Steuerkunst eine ganz andere Bedeutung zukommt als der Kunststeuer. Die Steuerkunst beschreibt die Fähigkeit zu steuern im Sinne von zu lenken. Im Kontext mit Steuern kann mithin die Steuerkunst dahingehend verstanden wer-

<sup>4</sup> Birk in Birk, Steuerrecht, 12. Aufl., 2009, § 2 Rn. 144.

<sup>5</sup> Becker, BB 2011, 1175, 1177.

<sup>6</sup> Rechtsgrundlage einer solche Steuer wäre § 3 Abs. 1 Satz 1 KAG NW. Die Reitpferdesteuer knüpft an das Halten von Reitpferden und damit – zumindest nach Argumentation der Kommunen – an einen besonderen Aufwand an. Bei einer solchen Steuer würde es sich auch um eine *örtliche* Aufwandsteuer handeln, Art. 105 Abs. 2a GG. Letztlich dürften die Kommunen auch nicht durch das Gleichartigkeitsverbot des Art. 105 Abs. 2a GG gesperrt sein. Die mit der Reitpferdesteuer verbundene Belastung des Pferdehalters sowie die mit ihr einhergehende Lenkungsfunktion (Eindämmung des Reitsports) ist bisher von keiner bundesrechtlichen Steuer erfaßt. Die Reitpferdesteuer würde somit auch nicht am Gleichartigkeitsverbot scheitern.

<sup>7</sup> BVerfG, Beschluß vom 22.06.1995, 2 BvL 37/91, NJW 1995, 2615.

den, als die Fähigkeit mittels Steuern bestimmte Ziele, d. h. außersteuerliche Ziele, zu erreichen. Thematisiert werden kann daher unter dem Begriff „Steuerkunst“ die Schaffung von Steuernormen als Lenkungsnormen.

Steuergesetze sind in nicht unerheblichem Maße mit Sozialzwecknormen durchsetzt. Hierunter sind lenkende (regulative, dirigistische, interventionistische oder instrumentalische) Steuernormen zu verstehen;<sup>8</sup> also Normen, die sozialpolitisch (wohlstandskorrigierend oder redistributiv), wirtschaftspolitisch, kulturpolitisch, gesundheitspolitisch oder berufspolitisch und damit nicht fiskalisch motiviert sind.<sup>9</sup> Unter diese lenkenden Steuernormen können beispielsweise Sozialzwecksteuern wie die Alkoholsteuer, die Tabaksteuer oder die Hundesteuer gefaßt werden. Aber nicht nur diesen Steuern ist eine Lenkungsfunktion immanent. Lenkungsnormen finden sich auch in vielen Einzel-Sozialzwecknormen und haben oftmals den Charakter von Steuervergünstigungen oder Subventionen.<sup>10</sup> Einige von diesen Einzelnormen sollen in der Folge vorgestellt werden:

**Steuerbefreiungen:** § 3b EStG regelt die Steuerfreiheit von Zuschlägen für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit. Die Norm enthält somit eine sachliche Steuerbefreiung für ansonsten gemäß § 19 EStG steuerpflichtige Einnahmen. Die dahinterstehende sozialpolitische Bedeutung wird überwiegend darin gesehen, dem Arbeitnehmer einen finanziellen Ausgleich für die Erschwernisse und Belastungen von Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit zu gewähren.<sup>11</sup>

**Bewertungs- und Abschreibungsfreiheiten:** Eine Lenkungsfunktion wird vom Gesetzgeber nicht nur durch Steuerbefreiungen, sondern auch durch Bewertungs- und Abschreibungsfreiheiten erreicht. So gewährt § 7d EStG beispielsweise eine erhöhte Absetzung für Wirtschaftsgüter, die dem Umweltschutz dienen. Ein anderes Beispiel findet sich in § 7i EStG, der erhöhte Absetzungen für Baudenkmäler ermöglicht. Ziel von § 7i EStG ist die Erhaltung und Bewahrung schutzwürdiger Baudenkmäler, die zur Einkünfteerzielung verwendet werden. Hintergrund dieser Regelung ist eine Steuererleichterung als Ausgleich für die erheblichen Kosten zu schaffen, die das Denkmalschutzrecht den Eigentümern auferlegt.<sup>12</sup> Weiterhin werden hierdurch die nicht ausreichenden staatlichen Bemühungen unterstützt, Baudenkmäler durch direkte Subventionen zu erhalten.

Aus diesen wenigen Beispielen wird bereits ersichtlich, daß alle diese Normen letztlich am Gemeinwesen des Staates orientiert sind. Es wird an die Erfüllung eines Tatbestandes eine günstige Steuerfolge geknüpft, eben weil das tatbestandlich normierte Verhalten besondere Aufopferung für die Allgemeinheit bedeutet, förderungswürdig oder besonders erwünscht ist. Dabei ist das Einzelgesetz und die hierin verkörperte günstige steuerliche Folge im Ergebnis nur Mittel zum Zweck, um dieses Verhalten zu lenken. Die Frage, ob die Zweckentfremdung des Steuergesetzes zur sozialpolitischen Lenkungsnorm sinnvoll ist, eröffnet einen großen Raum für Diskussionen.<sup>13</sup> Erstaunlich ist aber die Erkenntnis, daß es in Deutschland immer noch als reizvoll

gilt, Steuern zu sparen, um so seine Abgabenlast zu reduzieren. Durch die Möglichkeit, Steuern zu sparen, lassen sich Steuerpflichtige dazu verleiten, eine bestimmte Handlungsweise vorzunehmen. Der Einsatz von Steuernormen als Lenkungsnormen stellt letztlich eine verdeckte Subvention dar, die stets und zwangsläufig zu Lasten der anderen, nicht begünstigten Steuerpflichtigen geht. Eine verdeckte Subvention wird daher in aller Regel als ungerecht empfunden. Eine offene, direkte Subvention ist ehrlicher und für den Steuerbürger damit auch nachzuvollziehen.

## C. Künstliche Steuern/Steuerliche Kunst

### I. Künstliche Steuern

Der Begriff der Steuer ist in § 3 Abs. 1 AO geregelt. Danach sind Steuern Geldleistungen, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen und von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einnahmen allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft. Aber was könnten künstliche Steuern sein? Das Adjektiv „künstlich“ verweist uns auf den Begriff „Kunst“, so daß es naheliegend ist, sich mit dem Begriff der Kunst auseinanderzusetzen.

Schon fast seltsam mutet es an, wenn man feststellt, daß das Wort „Kunst“ ein deutsches Wort ist. Sowohl das Althochdeutsche als auch das Mittelhochdeutsche kannten das Wort „Kunst“. Kunst ist ursprünglich das Substantiv zum Verb „können“. Können wiederum kam die Bedeutung zu „das, was man beherrscht“. Kenntnis und Wissen ist mithin Sinninhalt des Begriffs „können“ und damit auch des Begriffs „Kunst“. Die Redewendung „Kunst kommt von Können“ verdeutlicht dies nur allzu gut. Verfolgt man diesen Gedankengang weiter, so ist das Wort „Kunst“ dahingehend zu verstehen, daß jede entwickelte Tätigkeit, die auf Wissen, Kenntnis, Erfahrung und Eingebung beruht, Kunst ist. Kunst ist also im weitesten Verständnis das Ergebnis einer gezielten menschlichen Tätigkeit. Man versteht also Kunst als ein menschliches Kulturprodukt, als das Ergebnis eines kreativen Prozesses.

Führt uns mithin der Begriff „Kunst“ zum Begriff „Kultur“, so ist es naheliegend, die Abgrenzung der Kunst im Be-

8 Lang in Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., 2010, § 4 Rn. 21.

9 Lang in Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., 2010, § 4 Rn. 21.

10 Hey in Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., 2010, § 19 Rn. 1.

11 Moritz in Hermann/Heuer/Raupach, EStG, KStG, § 3b EStG Rn. 4 (Stand der Seite: Oktober 2007).

12 Siebenhüter in Hermann/Heuer/Raupach, EStG, KStG, § 7i EStG Rn. 2 (Stand der Seite: Oktober 2003).

13 Kirchhof in EStG, 10. Aufl., 2011, Einl. Rn. 16 ff, m. w. N.; Lang in Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., 2010, § 4 Rn. 21 ff.; Hey in Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., 2010, § 19 Rn. 1 ff.

griff der Natur zu suchen. Denn allgemein wird Natur dahingehend verstanden, daß sie alles das umfaßt, was nicht vom Menschen geschaffen wurde. In unserer Sprache findet sich auch eine Vielzahl von Wörtern bzw. von Redewendungen, die auf genau diesen Sinngehalt hinweisen. Man denke nur an das Wort „natürlich“, das in unserem Sprachgebrauch auch als „selbstverständlich“ Bedeutung hat. Ähnliches gilt für die Redewendung „in der Natur der Sache“.

Unter Beachtung der vorstehenden Ausführungen läßt sich nunmehr aus dem Begriff „künstliche Steuern“ die Frage entwickeln, sind Steuern von Menschen erst erfunden und geschaffen worden oder aber gibt es gar keine künstliche Steuern? Gibt es nur „natürliche Steuern“, also Leistungen, die von jedermann eines Gemeinwesens gefordert werden, weil es in der Natur der Sache liegt und lediglich die jeweilige einzelne Steuer ihre konkrete Ausgestaltung durch Menschenhand erfährt?

Da der Mensch ein Gemeinwesen und kein Einzelgänger ist, bedingt seine Existenz ein soziales Gemeinwesen, das für die Gemeinheit bestimmte Aufgaben wahrnimmt. Die Ausführung dieser Aufgaben wird als Verwaltung bezeichnet und findet auch in den Art. 83 ff. GG eine umfassende Regelung. Ist ein Gemeinwesen zu verwalten, so müssen diejenigen, die die Verwaltungstätigkeiten wahrnehmen, auch einen Ausgleich hierfür erhalten. Dieser Ausgleich erfolgt nun dadurch, daß diejenigen, für die die Verwaltung vorgenommen wird, von ihrem Besitzstand etwas abgeben müssen. Für die Unterhaltung des Gemeinwesens ist folglich eine Abgabe erforderlich. Diese Abgabe kann sowohl in Naturalien als auch in Geld bestehen. Im letzten Fall sprechen wir von Steuern, wie sich aus der bereits zitierten Norm des § 3 Abs. 1 AO ergibt.

Man wird daher Steuern von ihrem Ursprung her als etwas Natürliches zu verstehen haben, so daß es vom Grundsatz her keine „künstlichen Steuern“ gibt. Etwas anderes mag für die konkrete Ausgestaltung der Steuerlandschaft gelten. Höhe, Adressaten und Steuerarten muten manchmal als künstlich, wenn nicht gar als willkürlich an.

## II. Steuerliche Kunst

Kunst dient schon seit frühester Zeit nicht nur als Schmuck und Ausdruck von Reichtum, sondern auch als Mittel, kritische Themen der jeweiligen Zeit aufzugreifen und zu diskutieren. Kunst wird daher auch häufig erst aus der Sicht der jeweiligen Zeit verständlich. Sucht man heutige Kunst, die sich mit dem Thema „Steuern, Gebühren, Abgaben“ auseinandersetzt, so wird man wohl erfolglos bleiben. Wenn überhaupt findet man die Karikatur als künstlerisches Mittel, der kritischen Auseinandersetzung mit der Steuer. Demgegenüber finden sich Belege aus der unserer Geschichte, daß dies nicht immer so war.

Dies mag ein Zeichen dafür sein, daß Steuern vom Grundsatz her als für ein funktionierendes Gemeinwe-

sen notwendig erachtet und akzeptiert werden. Kritik mag erst bei einzelnen Steuerarten, Steuergesetzen oder Steuernormen ansetzen, die aber nicht die Steuer als solche in Frage stellt.

## D. Kunst im Anwaltsbüro

Es ist nicht selten, daß ein Anwaltsbüro sich mit Kunst schmücken will. Dies gilt natürlich auch für viele andere Freiberufliche wie Ärzte, Notare, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer usw. Es stellt sich dann die Frage, wie die Kunst im Büro steuerlich zu behandeln ist, bzw. wie Kunst im Büro behandelt werden könnte.

**Beispiel:** Der Anwalt und Fachanwalt für Steuerrecht Daniel Erfindungsreich ist glücklich verheiratet und hat drei volljährige Kinder. Er übt seine anwaltliche Tätigkeit in einer Partnerschaftsgesellschaft aus. Da er Kunstliebhaber ist, hat er seine Kollegen davon überzeugen können, daß Kunst im Anwaltsbüro wichtig für den Außenauftritt ist. Aufgrund dessen hat er einige seiner Exponate unentgeltlich der Kanzlei überlassen und die Bilder in den anwaltlichen Einzelbüros als auch in den Konferenzräumen aufgehängt. Bei näherer Betrachtung, und zwar nicht nur der Bilder, sondern auch der steuerlichen Rechtslage, stellte Erfindungsreich fest, daß diese „unüberlegte“ Gestaltung nicht steueroptimiert ist. Denn auch die unentgeltliche Nutzungsüberlassung führt zu sog. Sonderbetriebsvermögen<sup>14</sup> des Erfindungsreich bei der Partnerschaftsgesellschaft und verhaftet damit die Kunst im steuerlichen Betriebsvermögen mit der Folge, daß ein etwaiger Veräußerungsgewinn der Besteuerung unterliegt. Darüber hinaus hat Erfindungsreich beim Erwerb der Kunst Anschaffungskosten aufgewandt, die sich in keiner Weise steuerlich auswirken, da er mit der Kunst keine Einkünfte erzielt. Einzig und allein werden die Anschaffungskosten bei einer späteren Veräußerung bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns als Abzugsposten und damit steuermindernd berücksichtigt.

Erfindungsreich überlegt und kommt nun auf folgende Idee: Seine Kinder und seine Ehefrau gründen eine Kunst-GbR, die als Gesellschaftszweck den Erwerb, das Halten und Vermieten von Kunstgegenständen hat. Als alleiniger, einzelvertretungsberechtigter und von den Beschränkungen des § 181 BGB befreiter Geschäftsführer der Gesellschaft wird Erfindungsreich bestimmt. Die Kunst-GbR erwirbt nun von Erfindungsreich dessen Kunst. Der Kaufpreis wird von Erfindungsreich gestundet. Das Darlehen wird über eine Laufzeit von 10 Jahren getilgt und zu fremdüblichen Konditionen verzinst. Die Kunst-GbR wiederum vermietet die Kunst an die Partnerschaftsgesellschaft zu einem angemessenen Mietzins.

<sup>14</sup> *Inhester*, Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts, 3. Aufl., 2009, § 65, Rn. 34.

**Ergebnis:** Erfindungsreich hat in einem kleinen Teilbereich seines Vermögens bereits seine Nachfolgeplanung durchgeführt, ohne daß er seine eigentliche Herrschaft über diesen Vermögensteil verloren hat. Die Bilder können weiterhin durch die Kanzlei genutzt werden. Der Mietzins stellt sich bei der Kanzlei als Aufwand dar und führt dort zu einer Verminderung des handelsrechtlichen und steuerlichen Ergebnisses. Gleichzeitig sind die Mieteinnahmen durch die Kunst-GbR als Einnahmen zu erfassen. Bei ihr laufen jedoch die Abschreibungen auf die Kunstgegenstände und die aufgrund des von Erfindungsreich gewährten Darlehens entstehenden Schuldzinsen dagegen. Erfindungsreich muß selbstverständlich die an ihn geleisteten Zinsen der Besteuerung (§ 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG) unterwerfen. Die Abgeltungsteuer kommt wegen § 32 d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a) EStG nicht in Betracht. Die Kunst-GbR kann die Kunst nach Ablauf einer zehnjährigen Frist (§ 23 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 EStG) steuerfrei veräußern.

Steuerlich ist darauf hinzuweisen, daß die eigentliche Frage in der Abschreibbarkeit der Kunstgegenstände zu sehen ist. Liegen die Netto-Anschaffungskosten unter 410 EUR, so kann der Aufwand sofort in dem Jahr der Anschaffung als Aufwand geltend gemacht werden (§ 9 Abs. 1 Nr. 7 EStG i. V. mit § 6 Abs. 2 Satz 1 EStG). Liegen die Anschaffungskosten über 410 EUR, wird die Beantwortung der aufgeworfenen Frage problematisch. Die h. M. versteht den Zweck der Absetzungen als eine periodengerechte Verteilung der Anschaffungskosten; wobei es grundsätzlich nicht darauf ankommt, ob tatsächlich ein Wertverlust eingetreten ist oder nicht.<sup>15</sup> Die Rechtsprechung<sup>16</sup> folgt dieser Ansicht jedoch nicht. Nach ihr wird verlangt, daß die Wirtschaftsgüter, für die AfA geltend gemacht wird, tatsächlich abnutzbar sind. Wesentliches Argument ist, daß die AfA dazu diene, sowohl die Kosten auf den Zeitraum der Nutzung zu verteilen als auch die Wertminderung durch Nutzung auszugleichen. Dies führt sodann zu der Differenzierung zwischen Werken anerkannter und nicht anerkannter Meister. Bei Werken anerkannter Meister geht man davon aus, daß diese keiner Abnutzung unterliegen, wohingegen Werke nicht anerkannter Meister wie sog. Gebrauchskunst behandelt werden, also letztlich als Einrichtungsgegenstände qualifiziert werden, die einer Abnutzung zugänglich sind. Damit ist aber immer noch nichts darüber ausgesagt, wann denn im konkreten Einzelfall von einem Werk eines anerkannten bzw. nicht anerkannten Meisters auszugehen ist. Die Abgrenzung ist sehr schwierig. Der Preis eines Kunstgegenstandes ist nicht zwingend ein geeignetes Abgrenzungskriterium. So hat insbesondere das FG Berlin in seiner Entscheidung vom 17.05.1991<sup>17</sup> festgestellt, daß der Preis eines Kunstwerkes keinen Rückschluß auf seine Qualität zuläßt und kein Beweisanzeichen dafür sei, ob der Künstler als anerkannt einzustufen sei. Sollte es mit dem Finanzamt zu einem Streit über die Frage kommen, ob das Bild von einem anerkannten Künstler stammt, so wird man letztlich einen Sachverständigen bemühen müssen. Krite-

rium für die Einstufung eines Künstlers als anerkannt ist dabei die Tatsache, ob er bereits in wichtigen öffentlichen Museen vertreten ist, ob er in der Fachliteratur eingehend diskutiert wird oder ob er durch anerkannte Galerien international ausgestellt wird.

Als Abschreibungszeitraum wird man je nach Beschaffenheit des Bildes von zehn bis zwanzig Jahren ausgehen können.<sup>18</sup>

## F. Schlußbetrachtung und Thesen

Wie den vorstehenden Ausführungen zu entnehmen ist, regen die Begriffe „Kunst“ und „Steuern“ in ihrem Kontext zu vielfältigen Gedankenspielen an, die weit über die eigentliche Besteuerung von Kunst gehen. Thesenartig kann man die vorstehenden kurzen Ausführungen wie folgt zusammenfassen:

**These 1:** Der Steuergesetzgeber akzeptiert Kunst als besonderes Kulturgut und begünstigt sie daher in einer Vielzahl von Steuernormen.

**These 2:** Eine Kunststeuer ist neben einer bundesgesetzlich geregelten Vermögensteuer nicht zulässig.

**These 3:** Steuernormen werden häufig als Lenkungsnorm benutzt und führten so zu verdeckten Subventionen, die zu Ungerechtigkeiten führen. Eine Steuerkunst ist daher abzulehnen.

**These 4:** Die Steuer als solche ist natürlich und nicht künstlich. Lediglich die Ausgestaltung der Steuern im einzelnen ist künstlich.

**These 5:** Steuerliche Kunst ist heute so gut wie nicht mehr gegeben, was zur Annahme führt, daß Steuern für ein heutiges Gemeinwesen vom Grundsatz her akzeptiert werden.

Neben den vorstehend angegebenen Thesen sollte aber noch quasi als Praxishinweis für den kunstinteressierten Anwalt festgehalten werden, daß mittels Kunst nicht nur einem interessanten Hobby nachgegangen, sondern gleichzeitig die Kanzlei repräsentativ ausgestaltet werden kann bei einem gleichzeitigen Vermögensaufbau und einer möglichen Realisierung einer Nachfolgeplanung.

15 Müller-Katzenburg/Hoffmann, BB 2000, 2563, 2563; Heuer, DStR 1983, 356, 357.

16 BFH, Urteile vom 27.06.1978, VIII R 12/72, BStBl. II 1979, 38; vom 31.01.1986, VI R 78/82, BStBl. II 1986, 355.

17 III 117/88, unveröffentlicht.

18 Müller-Katzenburg/Hoffmann, BB 2000, 2563, 2565.

# Highlights des neuen Doppelbesteuerungsabkommens Deutschland – Luxemburg 2012

Friedhelm Jacob, Rechtsanwalt/Steuerberater, Frankfurt\*

## 1. Einleitung

Das neue Doppelbesteuerungsabkommen („DBA“) Deutschland–Luxemburg<sup>1</sup> wurde am 23.04.2012 in Berlin unterzeichnet („DBA 2012“). Es tritt am Tag des Austausches der Ratifizierungsurkunden in Kraft.<sup>2</sup> Geschieht das noch vor Jahresende 2012, was erwartet wird, ist das DBA 2012 ab dem 01.01.2013 sowohl auf veranlagte als auch auf Abzugsteuern anwendbar. Das DBA 2012 tritt an die Stelle des DBA vom 23.08.1958<sup>3</sup> in der Fassung des Ergänzungsprotokolls vom 15.06.1973<sup>4</sup> und des Änderungsprotokolls vom 11.12.2009<sup>5</sup> („DBA 1958“). Das DBA 2012 mit seinem Protokoll richtet sich weitgehend am OECD-Musterabkommen (Fassung 2010) aus („OECD-MA“). Es enthält aber auch mehrere Sonderregeln zur Abkommensberechtigung und zur Bekämpfung der mißbräuchlichen Inanspruchnahme des Abkommens. Der folgende Beitrag erläutert einige der Highlights.

## 2. DBA 2012

### 2.1 Abkommensberechtigung

#### 2.1.1 Persönlicher Anwendungsbereich und Ansässigkeit

Art. 1 regelt jetzt ausdrücklich den persönlichen Anwendungsbereich des Abkommens auf Personen, die in einem oder beiden Vertragsstaaten ansässig sind.<sup>6</sup> Art. 1 steht somit im Zusammenhang mit Art. 4. Danach ist eine Person in einem Vertragsstaat ansässig, wenn sie nach dem Recht dieses Staates dort aufgrund eines der ortsbezogenen Merkmale mit ihrem Welteinkommen steuerpflichtig ist. Ob eine Person in ihrem Wohnsitzstaat tatsächlich mit den fraglichen Einkünften einer konkreten Steuerpflicht unterliegen muß<sup>7</sup> oder ob es für die abkommensrechtliche Ansässigkeit ausreicht, daß sie dort dem Grunde nach unbeschränkt steuerpflichtig – wenn auch möglicherweise persönlich oder sachlich steuerbefreit – ist,<sup>8</sup> wird unterschiedlich gesehen. Zutreffend erscheint die Auffassung, daß es ausreicht, wenn die Person generell in einem der Vertragsstaaten der Steuer unterliegt. Dann ist eine persönliche Steuerbefreiung für die abkommensrechtliche Ansässigkeit unschädlich.<sup>9</sup>

#### 2.1.2 Investmentvermögen

Das DBA 2012 enthält jetzt eine Sonderregelung, die von besonderer praktischer Bedeutung für Investmentvermögen sein wird. Es geht um zwei Regelungskomplexe, die in Abschn. 1(1) und (2).<sup>10</sup>

#### 2.1.2.1 Sondervermögen (Investmentvermögen in Vertragsform)

Abschn. 1(1) Satz 1 ist auf Investmentvermögen anwendbar, die nach dem Recht eines Vertragsstaates gebildet sind (Errichtungsstaat) und nicht die Rechtsform einer Kapitalgesellschaft haben.<sup>11</sup> Diese Investmentvermögen haben Anspruch auf Abkommensschutz, allerdings nur für Dividenden und Zinsen, die sie aus dem anderen Vertragsstaat beziehen, und nur insoweit, als die Investmentanteile Personen gehören, die in dem Errichtungsstaat des Fonds ansässig sind. Folglich hat z. B. ein nach deutschem Recht gebildetes Sondervermögen Anspruch auf die niedrigeren Quellensteuersätze, die Luxemburg nach Art. 10 von Dividenden aus Luxemburg erheben darf, aber nur, soweit an dem Sondervermögen Personen beteiligt sind, die in Deutschland ansässig sind. Abschn. 1(1) Satz 2 bestimmt, daß, nachdem ein abkommensberechtigtes Investmentvermögen eine Entlastung nach Art. 10 oder Art. 11 erfolgreich geltend gemacht hat, Entlastungsansprüche des Fondsanlegers auf dieselben Abkommensvorteile erlöschen.

\* Der Autor ist Steuerpartner im Frankfurter Büro von HENEGELER MUELLER

1 Abkommen v. 23.08.2012 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Großherzogtum Luxemburg zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und Verhinderung der Steuerhinterziehung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen.

2 Siehe Art. 30(2) DBA 2012.

3 Abkommen v. 23.08.1958 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Großherzogtum Luxemburg zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und über gegenseitige Amts- und Rechtshilfe auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie der Gewerbesteuern und der Grundsteuern (BGBl. 1959 II, 1269; 1960 II, 1532).

4 BGBl. 1978 II, 109, 1369.

5 BGBl. 2010 II, 1150; 2011 II, 713.

6 „Art.“ ohne Zusatz bezieht sich auf das DBA 2012.

7 Siehe FG Niedersachsen, Urteil 6 K 514/03 v. 29.03.2007, IStR 2007, 755. Ablehnend *Geurts/Jacob*, IStR 2007, 737 (Urteilsanmerkung).

8 Siehe FG Rheinland-Pfalz, Urteil 1 K 2422/08 v. 15.06.2011, DStRE 2012, 473.

9 Siehe Art. 4 Ziff. 8.2 des OECD-Kommentars zum OECD-MA („OECD-MK“).

10 „Abschn.“ ohne Zusatz bezieht sich auf das Protokoll zum DBA 2012.

11 Nach Abschn. 1(1) Satz 3 (a) sind dies in Deutschland die inländischen, also nach deutschem Recht errichteten Sondervermögen, die von einer Kapitalanlagegesellschaft i. S. d. InvG verwaltet werden (Investmentvermögen in Vertragsform; § 2 Abs. 2 InvG). Nach Abschn. 1(1) Satz 3 (b) sind dies in Luxemburg die Investmentfonds in der Rechtsform des fonds commun de placement („FCP“); sie sind den Sondervermögen nach deutschem Recht weitgehend vergleichbar.

### 2.1.2.2 Investmentgesellschaften

Abschn. 1(2) führt eine Reihe von körperschaftlich verfaßten Investmentvermögen auf, die sich per se qua Rechtsform für die Abkommensvorteile nach Art. 10 und Art. 11 qualifizieren.<sup>12</sup> Auf den Ort der Aktionäre kommt es nicht an. Daß Sondervermögen und Investmentgesellschaften ausdrücklich Abkommensschutz gewährt wird, bedeutet Fortschritt für ihren Abkommensstatus. Wegen ihrer steuerrechtlichen Semi-Transparenz haben es deutsche Investmentvermögen in der Praxis häufig schwer gehabt, ihre Abkommensberechtigung im Ausland anerkannt zu bekommen, vor allem was die Erstattung von Quellensteuer auf ausländische Dividenden anbelangt.<sup>13</sup>

### 2.1.3 Begrenzte Abkommensberechtigung von Investmentvermögen

#### 2.1.3.1. Steuerstatus von Investmentvermögen

Diese Regelungskomplexe sind unter verschiedenen rechtssystematischen Aspekten von Interesse. Deutsche Investmentvermögen sind entweder körperschaftlich verfaßt<sup>14</sup> oder gelten als Körperschaftsteuersubjekte<sup>15</sup>, die grds. der KSt unterliegen (§ 11 Abs. 1 Satz 1 InvStG). Folglich erfüllen beide Arten von Investmentvermögen die Merkmale einer „Gesellschaft“ i. S. v. Art. 3(1)(e).<sup>16</sup> Alle deutschen Investmentvermögen, ganz gleich ob körperschaftlich oder in Vertragsform verfaßt, sind persönlich von der KSt und der GewSt befreit (§ 11 Abs. 1 Satz 2 und 3 InvStG). Für die Besteuerung „wie eine juristische Person“ ist eine persönliche oder sachliche Steuerbefreiung unschädlich.<sup>17</sup> Wenn der Ort ihrer Geschäftsleitung in Deutschland liegt, erfüllen sie auch die Merkmale einer in Deutschland ansässigen Person i. S. v. Art. 4(1). Nach h. M. ist die Steuerbefreiung für die abkommensrechtliche Ansässigkeit unschädlich.<sup>18</sup> Ohne die Sonderregeln in Abschn. 1(1) und (2) wären daher alle inländischen Investmentvermögen ohne Rücksicht auf ihre Rechtsform berechtigt, den Abkommensschutz in vollem Umfang in Anspruch zu nehmen. Ob und in welchem Umfang ein Sondervermögen von in Deutschland ansässigen Personen gehalten wird, wäre unbeachtlich. Nach alledem scheint Abschn. 1 die Abkommensberechtigung von Investmentvermögen nicht zu begründen, sondern zu beschränken, und zwar unter zwei Gesichtspunkten.

#### 2.1.3.2. Gegenständliche Beschränkung des DBA-Schutzes

Alle Investmentvermögen genießen nur den Abkommensschutz, der in den Art. 10 und 11 vorgesehen ist. Diese erste Beschränkung kann unter bestimmten Umständen zu unbefriedigenden Ergebnissen führen, z. B. wenn das Investmentvermögen andere Einkünfte erzielt, die in Luxemburg besteuert werden. Daher stellt sich die Frage, ob ein in Deutschland ansässiger Anleger selber – also an Stelle des Sondervermögens – Abkommensschutz beanspruchen könnte. Das würde voraussetzen, daß die Einkünfte, die das Sondervermögen erzielt, nicht diesem, sondern seinem An-

leger zuzurechnen sind. Nach den Erläuterungen unten zu 2.1.4 ist der Fondsanleger nicht der wirtschaftliche Eigentümer der Einkünfte, die über ein Investmentvermögen erzielt werden. Daraus folgt: Da das DBA 2012 den Investmentvermögen nur eingeschränkten Abkommensschutz gewährt, gibt es in bestimmten Fällen keinen Abkommensschutz gegenüber einer Besteuerung in Luxemburg.

#### 2.1.3.3 Abkommensschutz nur nach Maßgabe des Anlegerkreises

Ferner können nicht körperschaftlich verfaßte Investmentvermögen diese beschränkten Abkommensvorteile nur insoweit in Anspruch nehmen, als ihre Investmentanteile von Anlegern gehalten sind, die im Errichtungsstaat des Investmentvermögens ansässig sind. Diese Bestimmung ist offenbar eine Kompromißlösung, um die unterschiedlichen Sichtweisen zur Abkommensberechtigung von Sondervermögen in Vertragsform miteinander in Einklang zu bringen. Die deutschen Steuerbehörden vertreten traditionell, daß ein deutsches Investmentvermögen durch den anderen Vertragsstaat (also den Quellenstaat) als eine in Deutschland ansässige, abkommensberechtigte Person<sup>19</sup> behandelt werden sollte. Umgekehrt geht jedoch die deutsche Verwaltungspraxis dahin, ausländischen Investmentvermögen in Vertragsform nur in dem Umfang Abkommensschutz zu gewähren, in dem an ihm Personen mit Ansässigkeit im anderen Vertragsstaat beteiligt sind. Dies galt bisher namentlich für luxemburgische FCPs, wenn diese die tlw. Erstattung von deutscher KapESt auf inländische Dividenden beantragten. Aus deutscher Sicht muß man daher die neue Sonderregelung in Abschn. 1(1) wohl als Maßnahme auffassen, die sich in erster Linie gegen den unangemessenen Einsatz von FCPs richtet, über die inländische Dividenden

12 In Deutschland ist dies die Investmentaktiengesellschaft i. S. v. § 2 Abs. 5 InvG („InvAG“). In Luxemburg gehören hierzu die *société d'investissement en capital à risque* (SICAR), die *société d'investissement à capital variable* („SICAV“) und die *société d'investissement à capital fixe* (SICAF).

13 Dem Vernehmen nach hat aber gerade die luxemburgische Steuerverwaltung Ansässigkeitsbescheinigungen deutscher Investmentvermögen stets anerkannt und nicht hinterfragt.

14 Die InvAG als Aktiengesellschaft ist körperschaftsteuerpflichtig (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG).

15 Ein Sondervermögen in Vertragsform gilt als körperschaftsteuerpflichtiges Zweckvermögen i. S. v. § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG.

16 Juristische Personen oder Rechtsträger, die für die Besteuerung wie juristische Personen behandelt werden.

17 Niemand wird auf die Idee kommen, eine gemeinnützige und als solche nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG steuerbefreite GmbH nicht als „Gesellschaft“ im Abkommenssinne zu qualifizieren.

18 Siehe Art. 4 Ziff. 8.2 OECD-MK.

19 Hauptargumente: (i) das Investmentvermögen gilt als Körperschaftsteuersubjekt (siehe oben 2.1.3.1); (ii) seine persönliche Steuerbefreiung stellt die Ansässigkeit nicht in Frage (siehe oben 2.1.1); (iii) das Investmentvermögen und nicht seine Anleger ist der Nutzungsberechtigte der Einkünfte, die aus der Anlage der Vermögensgegenstände des Investmentvermögens erzielt werden (siehe unten 2.1.4).

zu den ermäßigten Quellensteuersätzen des Abkommens bezogen werden. Das DBA 2012 gibt keinerlei Hinweise zu der Frage, wie die Anteilsinhaberschaft in der Praxis nachgewiesen werden soll. Auch sagt das Abkommen nicht, auf welchen Stichtag die Ansässigkeit der Anleger zu ermitteln wäre.

#### 2.1.4 Nutzungsberechtigter/wirtschaftlicher Eigentümer der vom Investmentvermögen erzielten Einkünfte

Nach allgemeinen Grundsätzen ist das Investmentvermögen Nutzungsberechtigter der Einkünfte, die aus der Anlage seiner Vermögensgegenstände erzielt werden.<sup>20</sup> Der Fondsanleger ist es nicht. Vor diesem Hintergrund überrascht es, wenn Abschn. 1(1) Satz 2 regelt, daß der Anleger seine Rechte auf Entlastung von den Steuern des Quellenstaates nach Art. 10 und 11 verliert, wenn dem Investmentvermögen Entlastung gewährt worden. Dies besagt implizit, daß der Fondsanleger im Errichtungsstaat des Investmentvermögens Nutzungsberechtigter/wirtschaftlicher Eigentümer dieser vom Investmentvermögen erzielten Einkünfte sein kann. Eine solche Regel stünde nicht mit internationalen Besteuerungsgrundsätzen in Einklang. Sie kann nur als verfahrensrechtliche Schutzklausel verstanden werden, durch die mehrfache Erstattungen von Quellenstaatssteuern auf dieselben Einkünfte verhindert werden sollen.

#### 2.2 Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen

Art. 6(1) DBA 2012 behandelt nunmehr Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen in der gleichen Weise wie das OECD-MA (Belegenheitsprinzip). Art. 6(4) stellt klar, daß das Belegenheitsprinzip dem Betriebsstättenprinzip des Art. 7 (Unternehmensgewinne) vorgeht. Folglich können Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen, das im Belegenheitsstaat liegt und von einem Unternehmen im anderen Vertragsstaat bezogen werden, vom Belegenheitsstaat besteuert werden, selbst wenn das Unternehmen, dem das unbewegliche Vermögen gehört, im Belegenheitsstaat keine Betriebsstätte unterhält. Der Vorrang des Belegenheitsprinzips drückt sich umgekehrt auch in folgendem aus: Angenommen, ein Unternehmen, das von einer in Deutschland ansässigen Person betrieben wird, erzielt Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen, welches tatsächlich zu einer Betriebsstätte in Luxemburg gehört, das aber in Deutschland oder in einem dritten Staat belegen ist. Diese Einkünfte können nicht von Luxemburg als Betriebsstättenstaat besteuert werden, weil Luxemburg nicht auch gleichzeitig Belegenheitsstaat ist. Dies wird durch Art. 20(2) (Andere Einkünfte) bestätigt. Siehe dazu auch unten 2.10.

#### 2.3 Unternehmensgewinne

Art. 7 DBA 2012 hält am Betriebsstättenprinzip fest, sieht jetzt aber den sog. „Authorized OECD Approach“ („AOA“) vor.<sup>21</sup> Danach wird die Betriebsstätte funktional wie ein von

dem restlichen Unternehmen unabhängiges und eigenständiges Unternehmen behandelt. Der Status der Betriebsstätten des Unternehmens nähert sich so dem selbstständiger Einheiten, die sogar miteinander in Geschäftsbeziehungen eintreten können.

#### 2.4 Dividenden

##### 2.4.1 Wohnsitzstaat

Wie Art. 13(1) DBA 1958 regelt Art. 10(1) DBA 2012 etwas Selbstverständliches, nämlich daß der Wohnsitzstaat des Gesellschafters die Dividenden aus dem anderen Staat besteuern darf. Dies entspricht Art. 10(1) OECD-MA.

##### 2.4.2 Steuersatzbegrenzung im Quellenstaat

Art. 10(2) belässt dem Quellenstaat – also dem Wohnsitzstaat der ausschüttenden Gesellschaft – das Recht, die Dividende in gewissen Schranken zu besteuern. Die Quellensteuersätze haben sich gegenüber dem DBA 1958 signifikant geändert.

##### 2.4.2.1 Schachteldividenden nach DBA

Entsprechend dem OECD-MA gilt ein neuer Satz von 5 % für Dividenden auf Schachtelbeteiligungen (Art. 10(2)(a)). Hierfür muß der Nutzungsberechtigte der Dividende eine im Wohnsitzstaat ansässige Gesellschaft und unmittelbar zu mindestens 10 % an der ausschüttenden Gesellschaft im Quellenstaat beteiligt sein. Die Schachtelschwelle lag bislang bei mindestens 25 % (Art. 13(4) DBA 1958); ferner mußte es sich um eine Beteiligung am stimmberechtigten Kapital handeln. Keines dieser beiden Kriterien wurde in das DBA 2012 übernommen. Der Schachtelsatz von 5 % gilt nicht, wenn der Gesellschafter eine Personengesellschaft oder eine „Investmentgesellschaft“ ist. In Deutschland betrifft dies die InvAG (Abschn. 1(2) Satz 2 (a)). Diese spezifische Abkommensregelung erwähnt die „Investmentvermögen“ (Abschn. 1(1) Satz 2) nicht. Einem deutschen „Sondervermögen“ wäre danach der 5 %-Satz ebensowenig verwehrt wie einem FCP. Das deutsche Sondervermögen hat zwar nicht die Rechtsform einer juristischen Person des Privatrechts, wird jedoch abkommensrechtlich wie eine „Gesellschaft“ (Art. 3(1)(e)) behandelt (siehe oben 2.1.3.1). Folgerichtig könnte z. B. ein deutscher Publikumsfonds, der zu mindestens 10 % an einer luxemburgischen Kapitalgesellschaft<sup>22</sup> beteiligt ist und nachweislich ausschließlich

20 Siehe den OECD-Bericht v. 23.04.2010 „The Granting of Treaty Benefits with respect to Income of Collective Investment Vehicles“, <http://www.oecd.org/ctp/taxtreaties/45359261.pdf>, Tz. 31 ff. Siehe ferner Art. 1 Ziff. 6.14 OECD-MK.

21 Siehe den OECD-Bericht vom 22.07.2010 „Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments“, <http://www.oecd.org/tax/transferpricing/45689524.pdf>.

22 Ein deutsches richtlinienkonformes Investmentvermögen darf bis zu 10 % des Nennkapitals einer ausländischen Kapitalgesellschaft halten (siehe § 64 Abs. 2 InvG).

steuerinländische Anleger hat, verlangen, daß er in Luxemburg höchstens 5 % Quellensteuer auf eine Dividende dieser luxemburgischen Gesellschaft zahlt. Eine deutsche InvAG könnte dies nicht. Dieses Ergebnis überrascht, denn offenbar soll die InvAG in puncto Abkommensberechtigung eine stärkere Position als ein Sondervermögen haben.

#### 2.4.2.2 EU-rechtliche Besonderheiten

*Mutter-Tochter-Richtlinie* – Der Abkommenssatz von 5 % wird häufig vom Nullsatz nach der Mutter-Tochter-Richtlinie<sup>23</sup> („MTR“) verdrängt werden. Deren Anwendbarkeit bestätigt ausdrücklich Abschn. 3. Wie Art. 10(2)(a) verlangt auch die MTR eine Schachtelbeteiligung von 10 % an der ausschüttenden Gesellschaft. Zusätzlich gilt nach innerstaatlichem Recht für Gewinnausschüttungen einer deutschen Tochtergesellschaft an ihre luxemburgische Mutter, daß die Schachtelbeteiligung mindestens zwölf Monate gehalten wird.<sup>24</sup>

*Gemeinschaftsrechtlicher Erstattungsanspruch* – Der EuGH hat vor kurzem entschieden<sup>25</sup>, daß in einem anderen EU-Mitgliedstaat ansässige Körperschaften Anspruch auf Erstattung der vollen deutschen KapESt haben, die von der Dividende einer deutschen Kapitalgesellschaft einbehalten wurde, und zwar ohne Rücksicht auf den Umfang der Beteiligung. Die Entscheidung des EuGH stellt darauf ab, daß inländische Körperschaften nach § 8b Abs. 1 KStG mit Dividendenerträgen nicht steuerpflichtig sind, und zwar unabhängig von der Beteiligungshöhe, und ihnen daher die einbehaltene KapESt erstattet wird. Körperschaften in einem anderen EU-Mitgliedstaat könnten demgegenüber nicht schlechter behandelt werden. Die abgeltende deutsche Quellensteuer auf Dividenden an EU-Gesellschaften sei daher ein Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit.<sup>26</sup>

#### 2.4.2.3 Dividenden bei Streubesitz

Nach Art. 10(2)(b) gilt in allen anderen Fällen ein Quellensteuersatz von höchstens 15 %. Dies entspricht dem DBA 1958 und Art. 10(2)(b) OECD-MA.

#### 2.4.2.4 REIT-Dividenden

Nach Art. 10(2)(c) gilt immer ein Satz von 15 % für Dividenden, die eine „Immobilieninvestmentgesellschaft“ ausschüttet, wenn deren Gewinne ganz oder teilweise steuerbefreit oder deren Gewinnausschüttungen bei der Ermittlung ihres steuerpflichtigen Gewinns abzugsfähig sind. Den Begriff „Immobilieninvestmentgesellschaft“ definiert das DBA 2012 nicht. Gemeint sein dürfte in erster Linie die deutsche REIT AG, obwohl es sich bei ihr nicht um eine „Investmentgesellschaft“ i. S. d. InvG handelt. Art. 10(2)(c) sichert die Regeln des REITG auf Abkommensebene ab. § 11 Abs. 4 REITG untersagt ganz allgemein jede direkte Beteiligung von 10 % oder mehr am stimmberechtigten Kapital einer deutschen REIT AG. Nach § 16 Abs. 2 Satz 2 REITG stehen einem Aktionär, der dennoch eine solche Direktbeteiligung hält, nur die Rechte eines Streubesitzaktionärs

zu, auch wenn ein DBA etwas anderes regeln sollte. Wegen Art. 10(2)(c) kann ein solcher Konflikt zwischen dem deutschen innerstaatlichen Recht und dem DBA 2012 von vornherein nicht entstehen.

#### 2.4.2.5 Steuersatz bei hybriden Finanztiteln

Abschn. 2(1) gibt Deutschland die Befugnis, bestimmte Dividenden- und Zinseinkünfte aus deutschen Quellen ohne Beschränkungen durch das Abkommen nach nationalem Recht zu besteuern. Diese Einkünfte müssen von der steuerlichen Bemessungsgrundlage des Schuldners abziehbar sein (Abschn. 2(1)(b)). Abschn. 2(1)(a) nennt ausdrücklich Einkünfte eines stillen Gesellschafters, Einkünfte aus partiarischen Darlehen und aus Gewinnobligationen. Diese Einkünfte mit Gewinnbeteiligung fallen unter die Zinsdefinition des Art. 11(2), sind beim inländischen Schuldner abzugsfähig und erfüllen daher die Voraussetzungen für eine uneingeschränkte Besteuerungsbefugnis Deutschlands. Abschn. 2 ist nicht abschließend. Auch andere dort nicht ausdrücklich genannte Einkünfte mit Beteiligung am Gewinn fallen unter Abschn. 2(1), vorausgesetzt sie sind beim inländischen Schuldner abzugsfähig (wie z. B. Einkünfte aus nicht eigenkapitalmäßig ausgestalteten Genußrechten). Die genannten Einkünfte gehören zu den inländischen Einkünften<sup>27</sup> und unterliegen dem abgeltenden<sup>28</sup> KapESt-Abzug.<sup>29</sup>

### 2.5 Zinsen

Wie schon Art. 14 DBA 1958 weist Art. 11(1) DBA 2012 dem Wohnsitzstaat die ausschließliche Besteuerungsbefugnis für Zinsen aus dem anderen Vertragsstaat zu. Deutschland als Quellenstaat kann jedoch abzugsfähige gewinnabhängige Zinsen aus Deutschland wie in Abschn. 2(1) vorgesehen uneingeschränkt besteuern (siehe auch oben 2.4.2.5). Anders als Art. 11(5) OECD-MA enthält das DBA 2012 keine Quellenregelung für Zinsen. Ob Zinsen aus dem anderen Staat stammen, bestimmt sich daher nach dem innerstaatlichen Recht des Anwenderstaates. Deutschland bestimmt die Quelle ausländischer Zinsen nach dem Ort des Zinsschuldners.<sup>30</sup> Mit gewinnunabhängigen Zinsen ist ein Steuerausländer in Deutschland nicht beschränkt steuer-

23 Richtlinie 90/435/EWG vom 23.07.1990 (ABl. EG Nr. L 225 S. 6), zuletzt geändert durch die Richtlinie 2006/98/EG des Rates vom 20.11.2006 (ABl. EU Nr. L 363 S. 129).

24 Siehe § 43b Abs. 2 Satz 4 EStG.

25 Siehe EuGH, Urteil C-284/09 v. 20.10.2011, IStR 2011, 840.

26 Siehe auch BFH, Urteil I R 25/10 v. 11.01.2012, IStR 2012, 340.

27 § 49 Abs. 1 Nr. 5 BSt. a iVm § 20 Abs. 1 Nr. 4, Bst. c Doppelbst. bb EStG.

28 § 50 Abs. 2 Satz 1 EStG.

29 § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und 3 EStG.

30 § 34d Nr. 6 EStG.

pflichtig. Zinsen auf Kapitalforderungen gehören jedoch zu den inländischen Einkünften, wenn das Kapitalvermögen durch inländischen Grundbesitz gesichert ist, und zwar unabhängig vom Ort des Schuldners.<sup>31</sup> Auch diese Zinsen fallen unter den Schutz des Art. 11(1). Zinsen auf Verbindlichkeiten eines ausländischen Schuldners, die dieser für Zwecke seiner inländischen Betriebsstätte eingeht, sind keine inländischen Einkünfte (siehe § 34d Nr. 6 EStG). Daher würde eine Quellenregelung wie die in Art. 11(5) Satz 2 OECD-MA zwar Deutschland die Besteuerungsbefugnis für derartige Zinsen geben. Es entstünde jedoch keine deutsche Steuerschuld, weil das deutsche innerstaatliche Recht diese Befugnis mangels einer entsprechenden Quellenregelung nicht ausschöpft.

Wie Art. 11(6) OECD-MA enthält Art. 11(4) DBA 2012 eine besondere Mißbrauchsklausel. Nicht fremdübliche Zinsen können die Vertragsstaaten nach ihrem innerstaatlichen Recht in den Schranken der übrigen Regeln des DBA 2012 behandeln.

## 2.6 Lizenzgebühren

Lizenzgebühren sind jetzt in Art. 12 geregelt. Wie bisher hat der Wohnsitzstaat die Befugnis, Lizenzgebühren aus dem anderen Vertragsstaat zu besteuern. Der Quellenstaat kann jedoch den Bruttobetrag der Lizenzgebühr mit einem Satz von maximal 5% besteuern. Art. 15(5) enthält eine neue Quellenregelung. Lizenzgebühren, die von einer Betriebsstätte des Lizenznehmers in einem der Vertragsstaaten getragen werden, gelten als aus dem Betriebsstättenstaat stammend, vorausgesetzt die Rechtsbeziehung, die den Zahlungen zugrunde liegt, wurde für Zwecke dieser Betriebsstätte eingegangen. Diese Quellenregelung gilt unabhängig davon, ob der Lizenznehmer in einem der Vertragsstaaten ansässig ist. Ist er in keinem der Vertragsstaaten ansässig, dann erfaßt Art. 15(5) einen Dreiecksfall. Art. 20(1) ist in diesem Fall nicht anwendbar, weil dieser Dreiecksfall ausdrücklich in Art. 15(5) „behandelt“ wird. Da die Lizenz der Betriebsstätte zuzuordnen ist und die Lizenzzahlungen vom Gewinn der Betriebsstätte abzugsfähig sind, hat der Betriebsstättenstaat grundsätzlich die Befugnis, die Lizenzgebühr an der Quelle zu besteuern, maximal jedoch mit dem Satz von 5%. Liegt die Betriebsstätte in Deutschland, dann gehört die Lizenzgebühr zu den inländischen Einkünften, denn die Rechte, die der Lizenzzahlung zugrunde liegen, wurden entweder in der deutschen Betriebsstätte des Lizenznehmers verwertet oder im Inland genutzt (siehe § 49 Abs. 1 Nr. 6 oder 9 EStG). Deutschland schöpft dadurch die Besteuerungsbefugnis nach Art. 15(5) aus. Wie Art. 12(4) OECD-MA enthält Art. 15(6) DBA 2012 eine spezielle Mißbrauchsklausel für unangemessen hohe Lizenzgebühren. Es gelten die gleichen Grundsätze wie bei der Mißbrauchsklausel für Zinsen in Art. 11(4).

## 2.7 Veräußerungsgewinne

Art. 13 DBA 2012 entspricht im Kern den Regelungen im OECD-MA. Neu ist Art. 13(2), der Art. 13(4) OECD-MA entspricht. Er erlaubt dem Belegenheitsstaat von unbeweglichem Vermögen die Besteuerung des Gewinns aus der Veräußerung von Gesellschaftsanteilen, wenn mehr als die Hälfte des Wertes<sup>32</sup> der Gesellschaft mittelbar oder unmittelbar auf unbewegliches Vermögen im Belegenheitsstaat entfällt. Diese Regelung wird praktisch relevant, wenn eine deutsche Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft<sup>33</sup> überwiegend inländischen Grundbesitz hält, eine in Luxemburg ansässige Person an der Körperschaft zu 1% oder mehr beteiligt ist und diese die Beteiligung ganz oder teilweise mit Gewinn veräußert. Die abkommensrechtliche Besteuerungsbefugnis wird nach geltendem deutschen Recht nicht voll ausgeschöpft. Deutschland könnte den Anteilsveräußerungsgewinn unabhängig davon besteuern, wo die Immobiliengesellschaft ansässig ist. Gewinne eines beschränkt Steuerpflichtigen aus der Veräußerung von Anteilen gehören nach dem EStG jedoch nur dann zu den inländischen Einkünften, wenn die Gesellschaft Sitz oder Geschäftsleitung im Inland hat.<sup>34</sup> Wird der inländische Grundbesitz von einer beschränkt körperschaftsteuerpflichtigen Kapitalgesellschaft gehalten (z.B. einer luxemburgischen S.à r.l.) und werden deren Anteile veräußert, darf Deutschland zwar abkommensrechtlich einen Anteilsveräußerungsgewinn besteuern, ist jedoch wegen der Regelungen der §§ 49, 17 EStG dazu nicht in der Lage.

## 2.8 Andere Einkünfte

Art. 20 DBA 2012 sieht wie Art. 16 DBA 1958 im Grundsatz das Wohnsitzprinzip für Einkünfte vor, die in den Verteilungsartikeln nicht behandelt wurden, wie z.B. Einkünfte aus einem Drittstaat (Dreiecksfälle). Der neue Art. 20(2) schränkt das Wohnsitzprinzip ein. Der Wohnsitzstaat hat dann nicht die ausschließliche Besteuerungsbefugnis, wenn die Einkünfte tatsächlich zu einer Betriebsstätte im anderen Vertragsstaat gehören (z.B. Zinsen aus einem Drittstaat; auf sie ist Art. 11 DBA 2012 nicht anwendbar). Solche Einkünfte können im Betriebsstättenstaat besteuert werden (Art. 7; Betriebsstättenprinzip). Diese Einschränkung gilt jedoch nicht für Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen.

<sup>31</sup> § 49 Abs. 1 Nr. 5 Bst.c Doppelbst. aa EStG.

<sup>32</sup> Zu der Frage, ob auf das Aktivvermögen oder das Reinvermögen der Gesellschaft abzustellen ist, siehe *Küshammer/Kestler*, IStR 2012, 477.

<sup>33</sup> Siehe § 17 Abs. 7 EStG.

<sup>34</sup> Siehe § 49 Abs. 1 Nr. 2 Bst. e Doppelbst. aa und § 17 EStG. Wegen § 8b Abs. 2 und 3 KStG kommt es i.E. nur zu einer deutschen Steuer auf 5% des Veräußerungsgewinns, wenn Veräußerer eine Körperschaft ist. Ansonsten gilt das Teileinkünfteverfahren (§§ 20 Abs. 8; 17; 3 Nr. 40 Bst. c EStG).

Insoweit bleibt es beim Wohnsitzprinzip. Dies steht im Einklang mit Art. 6(4), wonach Einkünfte auch dann dem Belegenheitsprinzip unterliegen, wenn sie von einem Unternehmen erzielt werden. Fallen also Betriebsstättenstaat und Belegenheitsstaat auseinander, hat der Betriebsstättenstaat keine Besteuerungsbefugnis, weil er eben nicht (auch) Belegenheitsstaat ist.<sup>35</sup> Wenn also z.B. ein deutsches Unternehmen in Luxemburg eine Betriebsstätte unterhält und Einkünfte aus der Vermietung unbeweglichen Vermögens bezieht, das in einem Drittstaat liegt, können diese Vermietungseinkünfte nur in Deutschland besteuert werden, selbst wenn sie tatsächlich zur luxemburgischen Betriebsstätte gehören. Die Verteilung der Besteuerungskompetenzen in diesem Dreiecksfall, bei dem es um Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen geht, steht im Einklang mit dem Wohnsitzprinzip des Art. 20(1) und mit dem Belegenheitsprinzip des Art. 6(1), welches das Betriebsstättenprinzip des Art. 7 verdrängt.<sup>36</sup>

## 2.9 Vermeidung der Doppelbesteuerung

### 2.9.1 Allgemeine Grundsätze

Art. 22 verpflichtet den Wohnsitzstaat, die Doppelbesteuerung durch Freistellung oder Steueranrechnung zu vermeiden, soweit die Verteilungsartikel dem anderen Staat eine volle oder eingeschränkte Besteuerungsbefugnis zuweisen.

### 2.9.2 Deutschland als Wohnsitzstaat

#### 2.9.2.1 Grundsatz: Freistellungsmethode

Die Freistellung ist für Deutschland als Wohnsitzstaat die vorrangige Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (Art. 22(1)[a]), es sei denn, Art. 22(1)(b) sieht ausdrücklich die Anrechnungsmethode vor. Dieser Grundsatz wird jedoch deutlich eingeschränkt, um Doppelfreistellungen zu verhindern.

#### 2.9.2.2. „Subject-to-Tax“-Klausel

Anders als nach dem DBA 1958 werden nur Einkünfte aus Luxemburg freigestellt, die dort nach dem Abkommen „tatsächlich besteuert“ wurden (Art. 22(1)(a) Satz 1). Diese „subject-to-tax“-Klausel zielt auf Fälle ab, in denen die Einkünfte in Luxemburg ganz oder teilweise unbesteuert bleiben, weil Luxemburg sie nach innerstaatlichem Recht nicht besteuern kann. Sie sollte dagegen in den Fällen eines Qualifikations- oder Zurechnungskonflikts (Art. 22(1)(e)(aa)) nicht anwendbar sein. Siehe dazu unten 2.9.2.8. Aus rechtssystematischen Gründen sollten Art. 22(1)(a) Satz 1 und die subject-to-tax-Klausel ebenfalls nicht anwendbar sein in Fällen, in denen die Verteilungsnormen der Art. 6 bis 21 Luxemburg die alleinige Besteuerungsbefugnis zuweisen. Dies ist in den Fällen des Art. 17(2), (4) und (5) sowie des Art. 18(1)(a) und (2)(a) gegeben. Hier enthält bereits die Verteilungsnorm die abschließende Rechtsfolge. Die Freistellung von der deutschen Bemessungsgrundlage ist dann von keinen weiteren Voraussetzungen abhängig als von

denen, die im anwendbaren Verteilungsartikel selbst genannt sind.<sup>37</sup>

### 2.9.2.3 Tatsächliche Besteuerung

Unklar ist, was unter einer „tatsächlichen“ Besteuerung durch Luxemburg zu verstehen ist. Der Abkommenstext sagt nicht, daß die Einkünfte nur freizustellen sind, „soweit“ sie in Luxemburg besteuert werden, sondern stellt darauf ab, „ob“ die Einkünfte dort besteuert wurden (also im Sinne von „überhaupt“ besteuert wurden). Somit müßten die Einkünfte zumindest dem Grunde nach – wenigstens zum Teil – in die luxemburgische Bemessungsgrundlage einbezogen worden sein.<sup>38</sup> Zu dieser Frage gibt es keine unmittelbar einschlägige Rechtsprechung oder Verwaltungsverlautbarungen. Jedoch stellt sich die Bundesregierung in der Denkschrift zum DBA Großbritannien 2010 auf den Standpunkt, daß Einkünfte dann nicht tatsächlich besteuert sind, wenn sie nach dem Recht des Quellenstaates nicht steuerbar sind, auf Grund einer sachlichen oder persönlichen Steuerbefreiung nicht besteuert wurden oder eine Besteuerung nicht durchgeführt wurde.<sup>39</sup> Weitere Anhaltspunkte ergeben sich indirekt aus der Tz. 1.2.6 der Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze<sup>40</sup>, welche die hier vertretene Auffassung im Kern bestätigt. Es soll für die Freistellung von Einkünften von der deutschen Besteuerung unbeachtlich sein, in welchem Umfang sie von der ausländischen Besteuerung erfaßt werden oder ob dort alle Einkunftsteile im Rahmen der ausländischen Veranlagung zu

35 Siehe Art. 7 Ziff. 74 OECD-MK.

36 Es ist allerdings denkbar, dass Deutschland letztlich die Vermietungseinkünfte, die nach dem DBA 2012 im Verhältnis zu Luxemburg nur in Deutschland besteuert werden dürfen, dennoch freistellen muss, weil ein anderes DBA, nämlich das zwischen Deutschland und dem Drittstaat, dem Belegenheitsstaat die ausschließliche Besteuerungskompetenz zuweist.

37 Ebenso *Vogel* in: *Vogel/Lehner*, vor Art. 6 bis 22 Rz. 7. Gl. A. ferner BFH, Urteil I R 14/02 v. 17.12.2003, BStBl. 2004 II, 260. Überraschenderweise kam der BFH dennoch zur Anwendung des Methodenartikels und prüfte dessen Quellenregel darauf, ob es sich um eine Rückfallklausel handelte. Siehe *Jacob*, IStR 2004, 240 (242) (Urteilsanmerkung).

38 Dem Vernehmen nach vertreten Angehörige der deutschen Betriebsprüfung dagegen die Auffassung, daß bei einem z.B. nach luxemburgischen Gewinnermittlungsvorschriften niedrigeren Gewinn einer luxemburgischen Betriebsstätte und einem höheren Betriebsstätten-gewinn nach deutschem Steuerrecht Deutschland nur den niedrigeren Betrag freistellen und die Differenz besteuern würde. Dies liefe auf eine Art deutscher „Schattenveranlagung“ für die ausländische Betriebsstätte hinaus. Der BFH lehnt diesen Ansatz ab, dies allerdings im Zusammenhang mit der Ermittlung ausländischer Betriebsstätteneinkünfte für Zwecke der Quellenregelung im deutsch-kanadischen DBA. In dem Urteil blieb offen, ob diese Quellenregelung als subject-to-tax-Klausel einzustufen war. Siehe BFH, Urteil I R 127/95 v. 27.08.1997, BStBl. 1998 II, 58.

39 Regierungsentwurf eines Vertragsgesetzes zum DBA Großbritannien vom 30.03.2010, BR-Drs. 326/10 (28. Mai 2010), 38.

40 BMF-Schr. v. 24.12.1999 „Grundsätze der Verwaltung für die Prüfung der Aufteilung der Einkünfte bei Betriebsstätten international tätiger Unternehmen („Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze“), BStBl. I, 1076.

einer konkreten Steuerzahlungspflicht führen. Freibeträge, Verlustausgleich oder Verlustabzug sollen unberücksichtigt bleiben.

#### 2.9.2.4 Freistellung von Schachteldividenden

Dividenden, die eine luxemburgische Gesellschaft an eine in Deutschland ansässige Gesellschaft ausschüttet, werden von der deutschen Steuer freigestellt, wenn die deutsche Gesellschaft am Kapital der ausschüttenden luxemburgischen Gesellschaft zu mindestens 10 % unmittelbar beteiligt ist (Art. 22(1)(a) Satz 2). Nach dem DBA 1958 galt bislang eine Schachtelschwelle von mindestens 25 %, bezogen auf das stimmberechtigte Kapital, aber ohne die Voraussetzung einer Direktbeteiligung. Art. 22(1)(a) Satz 2 verweist auf Satz 1 der Vorschrift. Daher gelten die Voraussetzungen der subject-to-tax-Klausel auch für Zwecke der Schachtelbefreiung für Dividenden. Die Gewinnausschüttung muß also in Luxemburg besteuert worden sein. Da das DBA 2012 keinen Nullsatz für Dividenden vorsieht, besteht abkommensrechtlich stets die Möglichkeit, daß eine Schachteldividende aus Luxemburg dort einer Quellensteuer unterliegt. Nach innerstaatlichem luxemburgischen Recht fällt jedoch unter bestimmten Voraussetzungen keine Dividenden-Quellensteuer an, z. B. wenn eine in Luxemburg errichtete SICAV oder SICAR Gewinne ausschüttet. Beim inländischen Gesellschafter kommt diese Dividende nicht in den Genuß der abkommensrechtlichen Schachtelbefreiung<sup>41</sup>, selbst wenn die übrigen Voraussetzungen des Art. 22(1)(a) Satz 2 erfüllt sind.<sup>42</sup>

#### 2.9.2.5 Subject-to-Tax-Klausel und Mutter-Tochter-Richtlinie

Art. 22(1)(a) Satz 2 nimmt diejenigen Dividenden aus Luxemburg nicht von der Verweisung auf die subject-to-tax-Klausel in Art. 22(1)(a) Satz 1 aus, die dort auf Grund der MTR unbesteuert bleiben.<sup>43</sup> Die MTR verpflichtet Deutschland als Wohnsitzstaat der Muttergesellschaft, die Doppelbesteuerung von Schachteldividenden entweder durch Schachtelbefreiung oder durch indirekte Steueranrechnung zu vermeiden (Art. 4(1) MTR). Die MTR entfaltet jedoch keine unmittelbare Wirkung. Deutschland erfüllt die Verpflichtungen aus Art. 4(1) MTR durch Abschluß von DBA, die eine Dividenden-Schachtelbefreiung vorsehen, bzw. durch Vorschriften wie die der § 8b Abs. 1 und 9 KStG, § 9 Nr. 7 Satz 1, 2. Halbsatz GewStG. Luxemburg als Quellenstaat wiederum darf Schachteldividenden, welche die Kriterien der MTR erfüllen, nicht besteuern (Art. 5 MRT). Wäre die Schachtelbefreiung in Deutschland daher abhängig davon, daß die Dividende in Luxemburg besteuert worden ist, dann würde Deutschland seine Verpflichtungen aus der MTR jedenfalls auf der Ebene des DBA 2012 nicht erfüllen. Abschn. 3 bestätigt ausdrücklich die Anwendbarkeit der MTR, und zwar „ungeachtet der Vorschriften der Art. 10... und 22 DBA 2012“. Eine sinnvolle Auslegung dieser Vorschrift muß zu dem Schluß kommen, daß die subject-to-tax-Klausel in Art. 22(1)(a) Satz 1 für die Fälle sus-

pendiert ist, in denen eine Schachteldividende die Kriterien der MTR erfüllt. Denn es ist der MTR systemimmanent, daß die Muttergesellschaft die Dividende nicht versteuern muß, obwohl auf ihr keine ausländische Quellensteuer lasten darf.

#### 2.9.2.6 Kein Abzug der Dividende von der Bemessungsgrundlage in Luxemburg

Art. 22(1)(a) Satz 2 läßt keine Schachtelbefreiung zu, wenn die Gewinnausschüttung den Gewinn der ausschüttenden luxemburgischen Gesellschaft gemindert hat. Denkbar ist dies bei bestimmten hybriden Finanzinstrumenten, die nach luxemburgischem Steuerrecht als Verbindlichkeit gelten, nach deutschem Steuerrecht aber zum Eigenkapital gehören.

#### 2.9.2.7 Aktivitätsvorbehalt

Der zusätzliche Aktivitätsvorbehalt in Art. 22(1)(c) liegt auf der Linie der jüngeren deutschen Abkommenspolitik. Eine in Deutschland ansässige Person, die Unternehmensgewinne über eine luxemburgische Betriebsstätte erwirtschaftet oder Schachteldividenden von einer luxemburgischen Tochtergesellschaft bezieht, muß nachweisen, daß die Betriebsstätte bzw. die ausschüttende luxemburgische Gesellschaft 90% oder mehr ihrer Bruttoerträge aus aktivem Erwerb i. S. v. § 8 Abs. 1 AStG erzielt. Im EU-rechtlichen Kontext steht dieses zusätzliche Kriterium für eine Schachtelbefreiung im Widerspruch zu den Verpflichtungen Deutschlands auf Grund der MTR.<sup>44</sup> Die MTR macht die Verpflichtung zur Schachtelbefreiung im Wohnsitzstaat von

41 In aller Regel wird sich die SICAV als ausländisches oder EU-Investmentvermögen qualifizieren, auf welches das InvStG anwendbar ist (siehe § 2 Abs. 8 oder 8a InvG; § 1 Abs. 1 Nr. 3 InvStG). Infolgedessen wird für die Ausschüttung der SICAV nur insoweit die Dividendenbefreiung nach § 8b Abs. 1 KStG gelten, als die Ausschüttung aus einer Gewinnausschüttung einer Körperschaft an die SICAV gespeist wird (siehe § 2 Abs. 2 Satz 1 InvStG).

42 Andere deutsche DBA sehen für Gewinnausschüttungen bestimmter Anlagegesellschaften spezielle Ausnahmen von der Schachtelbefreiung vor, z. B. für Ausschüttungen einer Regulated Investment Company oder eines Real Estate Investment Trusts in den USA (siehe z. B. Art. 23(3)(a) Satz 4 DBA USA 1989/2006).

43 Das Problem der Freistellung von im Quellenstaat steuerfrei belasteten Schachteldividenden stellt sich auch in solchen DBA, die – unabhängig von der MTR – ausdrücklich einen Nullsatz vorsehen und die Freistellung davon abhängig machen, daß die Einkünfte im Quellenstaat gemäß dem Abkommen besteuert werden können oder tatsächlich besteuert worden sind. Es gibt mehrere Abkommen dieser Art. Zutreffend wurde diese Problemstellung bei bereits in Kraft getretenen DBA nur in Art. 23(3) Satz 1 DBA USA 1989/2006 gelöst. Dort wird auf das Kriterium der Steuerbarkeit der Einkünfte im Quellenstaat als Voraussetzung für eine Freistellung von der deutschen Steuer ausdrücklich für Schachteldividenden verzichtet, für die der Nullsatz gemäß Art. 10(3) DBA USA 1989/2006 gilt. Eine ähnliche Regelung findet sich in Art. 23(1) Satz 1 DBA Liechtenstein 2011 (noch nicht in Kraft).

44 Der Aktivitätsvorbehalt in Gestalt einer pauschalen Verweisung auf den Einkünfteverzeichnis des § 8 Abs. 1 AStG dürfte nicht als einzelstaatliche Bestimmung zur Verhinderung von Steuerhinterziehungen und Mißbräuchen i. S. v. Art. 1(2) MTR einzustufen sein.

keinerlei Aktivitätskriterien für die ausschüttende Gesellschaft abhängig. Daher muß eine Schachteldividende aus Luxemburg, welche die Kriterien der MTR erfüllt, von deutscher Steuer freigestellt werden, selbst wenn die ausschüttende Gesellschaft die Aktivitätskriterien von Art. 22(1)(c) nicht erfüllt.<sup>45</sup> Da dies auf Abkommensebene nicht geschieht, vermeidet Deutschland einen Verstoß gegen die MTR nur auf Grund des einfachen Rechts (§ 8b Abs. 1 und 9 KStG, § 9 Nr. 7 Satz 1, 2. Halbsatz GewStG).

### 2.9.2.8 Umschaltklausel zur Vermeidung einer Doppelnichtbesteuerung

Im Einklang mit der jüngeren deutschen Abkommenspolitik behält sich Deutschland gemäß Art. 22(1)(e)(aa) das Recht vor, in bestimmten Fällen die Doppelbesteuerung nicht durch Freistellung zu vermeiden, sondern auf die Anrechnungsmethode „umzuschalten“. Ein solcher „switch-over“ ist nur zulässig, wenn die Vertragsstaaten die fraglichen Einkünfte unterschiedlichen Abkommensvorschriften zuordnen (Qualifikationskonflikt) oder unterschiedlichen Personen zurechnen (Zurechnungskonflikt), daher die Einkünfte in Luxemburg nicht besteuert oder teilweise von der Steuer entlastet werden und ohne den „switch-over“ in Deutschland freigestellt würden. Ferner muß ein Versuch, diesen Konflikt im Wege des Konsultationsverfahrens nach Art. 24(3) zu lösen<sup>46</sup>, fehlgeschlagen sein.

**Beispiel** – Luxemburg behandelt die Einkünfte des in Deutschland ansässigen Gläubigers einer Person in Luxemburg als Lizenzgebühren und belegt sie wegen Art. 12(2) mit einer Quellensteuer von (nur) 5%. Deutschland behandelt die zugrunde liegenden Rechte als tatsächlich zu einer luxemburgischen Betriebsstätte des Lizenzgebers gehörig. Diese Einkünfte wären daher gemäß Art. 12(4); 7(1) Satz 2; Art. 22(1)(a) Satz 1 in Deutschland freizustellen.<sup>47</sup>

Ohne den „switch-over“ entstünden so Einkünfte, die in Luxemburg ermäßigt und in Deutschland nicht besteuert würden. Bei dieser Sachlage braucht Deutschland die Lizenzgebühren nicht freizustellen und kann – nach erfolglosem Konsultationsverfahren – auf die Anrechnungsmethode nach Art. 22(1)(b) übergehen. Die Lizenzgebühren unterliegen dann der deutschen Steuer, auf die in den Grenzen des § 34c EStG die luxemburgische Quellensteuer anzurechnen ist. Auf den ersten Blick leuchtet nicht recht ein, warum Art. 22(1)(e)(aa) auch den Fall regelt, daß Luxemburg auf Grund eines Qualifikationskonflikts die aus Luxemburg stammenden Einkünfte völlig unbesteuert läßt.

**Abwandlung des Beispiels** – Luxemburg läßt Zinsen gemäß Art. 11(1) steuerfrei. Deutschland rechnet die Darlehensforderung der luxemburgischen Betriebsstätte des inländischen Darlehensgebers zu.

Es ergäbe sich eine Nullbesteuerung in beiden Staaten. Man könnte daher sogleich zur Anwendung des Art. 22(1)(a) Satz 1 kommen, weil die Zinsen als Teil des Unterneh-

mensgewinns der luxemburgischen Betriebsstätte nicht tatsächlich in Luxemburg besteuert wurden. Unter diesem Blickwinkel wäre die Umschaltklausel – neben der subject-to-tax-Klausel – insoweit überflüssig, als sie auch Fälle der Nichtbesteuerung in Luxemburg erfaßt. Jedoch muß man die Umschaltklausel als *lex specialis* gegenüber der subject-to-tax-Klausel einordnen. Wenn die Nichtbesteuerung auf einem Qualifikationskonflikt beruht, dann hat Art. 22(1)(e)(aa) Vorrang. Dies hat praktische Auswirkungen: Die Freistellung kann Deutschland erst verweigern, wenn feststeht, daß der Konflikt nicht im Wege des Konsultationsverfahrens aufgelöst werden kann.

### 2.10 Verständigungsverfahren

Art. 24(5) ergänzt das Verständigungsverfahren um ein grds. obligatorisches Schiedsverfahren. Einigen sich die zuständigen Behörden nicht innerhalb von zwei Jahren, wird der Fall einem Schiedsgericht vorgelegt, sofern in keinem der Vertragsstaaten eine Gerichtsentscheidung ergangen ist.

### 2.11 Informationsaustausch

Art. 25 DBA 2012 entspricht Art. 26 OECD-MA (sog. „große“ Auskunftsklausel). Abschn. 5 enthält detaillierte Vorschriften zum Auskunftsverfahren. Art. 25 sagt nicht, daß Amtshilfe nur auf Ersuchen geleistet wird, läßt allerdings den spontanen oder automatischen Auskunfts-austausch unerwähnt. Abschn. 5(3) sagt, daß Art. 25 den Informationsaustausch nicht auf bestimmte Formen der Amtshilfe beschränkt. Andererseits sollen die Vertragsstaaten nicht verpflichtet sein, Informationen spontan oder automatisch auszutauschen. Der ersuchte Staat kann Informationen nicht allein deswegen zurückhalten, weil diese sich bei einer Bank, einem sonstigen Finanzinstitut, einem Bevollmächtigten, Vertreter oder Treuhänder befinden (Art. 25(5)). Anders noch die „Bankenklausel“ in Abschnitt 27 des Protokolls zum DBA 1958.

45 Sind die Voraussetzungen des Aktivitätsvorbehaltes nicht erfüllt, soll stattdessen die Anrechnungsmethode nach Art. 22(1)(b) zum Zuge kommen. Da diese aber nur die direkte Steueranrechnung zuläßt – also die Anrechnung von luxemburgischen Quellensteuern, die zu Lasten der Muttergesellschaft einbehalten werden –, erfüllt sie nicht die Voraussetzungen der MTR. Diese verpflichtet den Staat der Muttergesellschaft entweder zur Freistellung der Schachteldividende (Art. 4(1)(a)) oder zur indirekten Steueranrechnung (Art. 4(1)(b)), also zur Anrechnung der luxemburgischen Steuer, die auf dem Gewinn der Tochtergesellschaft lastet, der zur Gewinnausschüttung verwendet wurde.

46 Hierfür wäre nicht nur eine Konsultationsvereinbarung, sondern auch eine Rechtsverordnung zu deren Umsetzung auf der Grundlage von § 2 Abs. 2 AO erforderlich. Ansonsten würde die Konsultationsvereinbarung nicht rechtlich bindend (siehe BFH, Urteil I R 90/08 v 02.09.2009, IStR 2009, 817; BStBl. 2010 II, 394). Zur Problematik von Konsultationsvereinbarungen zur Vermeidung einer Doppelnichtbesteuerung *Lehner*, IStR 2011, 733 m. w. N.

47 Kraft tatsächlicher Zugehörigkeit der Lizenzgebühren zu der luxemburgischen Betriebsstätte handelt es sich abkommenrechtlich um Unternehmensgewinne nach Art. 7 und nicht um Lizenzgebühren, die nach Art. 22(1)(b)(bb) grds. unter das Anrechnungsverfahren fallen würden.

### 2.12 Anwendung des DBA 2012 in bestimmten Fällen

Art. 27 erlaubt es den Vertragsstaaten, neben den Bestimmungen des Abkommens auch die Vorschriften ihres innerstaatlichen Rechts zur Verhinderung der Steuerumgehung oder Steuerhinterziehung anzuwenden. Aus deutscher Sicht betrifft dies vor allem die Regeln des § 50d Abs. 3 EStG als Vorschrift gegen das „treaty shopping“.<sup>48</sup> Da Art. 27 dieser innerstaatlichen Vorschrift Wirkung auch im Abkommenszusammenhang verleiht, dürften verfassungsrechtliche Bedenken wegen einer möglichen abkommensverdrängenden Wirkung der Vorschrift ausgeräumt sein (jedenfalls im Verhältnis zu Luxemburg kein „treaty override“).<sup>49</sup> Daß innerstaatliche Mißbrauchsregelungen im Abkommenskontext generalklauselartig für anwendbar erklärt werden, ist ein neueres Element in der deutschen Abkommenspolitik.<sup>50</sup> Innerstaatliche Regeln gegen den Abkommensmißbrauch sollten dann zurücktreten, wenn das Abkommen selber die Schranken für seine unangemessene Inanspruchnahme umfassend regelt.<sup>51</sup> Jedoch ist nicht immer ganz klar, ob ein Abkommen den Mißbrauch abschließend regelt. Art. 27 erledigt eine Diskussion hierüber. Durch Art. 27 werden nationale Mißbrauchsbekämpfungsregeln auf die Ebene des Abkommens gehoben, und zwar für beide Vertragsstaaten in ihrer Rolle sowohl als Wohnsitz- wie auch als Quellenstaat.

### 3. Bewertung

Das DBA 2012 ersetzt das bis dato älteste Abkommen im deutschen DBA-Netz. Es entsprach nicht mehr dem interna-

tionalen Standard und den Entwicklungen, die sich auf der Grundlage des OECD-MA herausgebildet hatten. Wo das DBA 2012 vom OECD-MA abweicht, liegt dies zumeist auf der Linie der jüngeren deutschen Abkommenspolitik und ist der Sorge geschuldet, daß die abkommensrechtliche Freistellungsmethode für eine Doppelnichtbesteuerung instrumentalisiert werden kann. Dies erklärt, warum Deutschland nur mehr die „tatsächliche“ Doppelbesteuerung vermeidet, nicht mehr die „virtuelle“.

An mehreren Stellen sind die Regeln des Abkommens steuertechnisch und systematisch unpräzise, führen zu neuen Auslegungsunsicherheiten, statt sie auszuräumen, oder lassen den Steuerpflichtigen in Fragen der Rechtsbefolgung („compliance“) ganz einfach allein. Insgesamt leitet das DBA 2012 aber eine Reihe positiver Entwicklungen ein, z. B. indem es Doppelbesteuerungskonflikte im Wege des Schiedsverfahrens löst.

48 Abschnitt XV des Protokolls zu Art. 23 des DBA Niederlande v. 12.04.2012 (noch nicht in Kraft) besagt ausdrücklich, daß § 50d Abs. 3 EStG zu den innerstaatlichen Rechtsvorschriften über die Verhinderung der Steuerumgehung oder Steuerhinterziehung gehört.

49 Davon unberührt bleibt die Frage, ob § 50d Abs. 3 EStG gegen die EU-rechtlichen Grundfreiheiten verstößt.

50 Schon bislang häufiger anzutreffen sind Vorbehalte wie der in Art. 1(6) DBA USA 1989/2006 zu Gunsten der Anwendung des AstG.

51 Siehe z. B. die detaillierten Regelungen in Art. 28 DBA USA 1989/2006 (Schranken für die Abkommensvergünstigungen; „limitation on benefits“).



### Notfallplanung für Steuerberater

– für Schicksalsschlag und Nachfolge

von Alexander Jost

2011, 150 Seiten, € 24,80

ISBN 978-3-415-04086-1

Mit Hilfe dieses Buches erstellen Sie Schritt für Schritt alle notwendigen Unterlagen, die wichtig für einen reibungslosen Ablauf in Ihrer Kanzlei sind, falls Sie kurzfristig ausfallen. Für Ihre private Vorsorge finden Sie hier ebenfalls aussagekräftige Hinweise und Empfehlungen, die Ihren privaten Notfallplan ermöglichen. Praxisorientierte und umfassende Erläuterungen sowie zahlreiche Mustervorlagen, Schreiben, Verfügungen, Verträge, Vollmachten und Dokumentationen machen dieses Buch zur idealen Arbeitshilfe.

Als besonderer Service stehen sowohl der Leitfaden für die Kanzlei als auch der Leitfaden für persönliche Vorkehrungen zum **kostenlosen Download unter [www.boorberg-plus.de/alias/notfallplanung](http://www.boorberg-plus.de/alias/notfallplanung)** für Sie bereit.

**IBOORBERG**

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

S20412

## Buch- und Belegnachweise für innergemeinschaftliche Lieferungen und Ausfuhrlieferungen: Anwendung der Änderungen der UStDV zum 01.01.2012

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

### I. Einführung: Geltende Bestimmungen

Umsatzsteuerfrei sind **Ausfuhrlieferungen** in ein Drittlandsgebiet gemäß § 4 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a, § 6 UStG und **innergemeinschaftliche Lieferungen** gemäß § 4 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b, § 6a UStG. Der Unternehmer, der die Umsatzsteuerfreiheit beanspruchen will, muß die Voraussetzungen nachweisen (§ 6 Abs. 4, § 6a Abs. 3 UStG). Wie der Unternehmer die Nachweise zu führen hat, kann das Bundesministerium der Finanzen (BMF) mit Zustimmung des Bundesrates durch Rechtsverordnung bestimmen. Die Bestimmungen zu den Ausfuhrnachweisen und buchmäßigen Nachweisen bei Ausfuhrlieferungen sind in den §§ 8 bis 17 UStDV und die Bestimmungen zu den Nachweisen und buchmäßigen Nachweisen bei innergemeinschaftlichen Lieferungen sind in den §§ 17a bis 17c UStDV enthalten.

#### 1. Verlauf der Änderungen der §§ 9-11, 13, 17, 17a,b,c UStDV

Diese Bestimmungen zu den Buch- und Belegnachweisen sollten nach der Verordnung des BMF vom 17.11.2010 grundlegend geändert werden.<sup>1</sup> Die geplanten Änderungen wurden jedoch nicht umgesetzt. Die „Zweite Verordnung zur Änderung steuerlicher Verordnungen“ vom 02.12.2011<sup>2</sup> führte die Änderungen der §§ 9-11, 13, 17, 17a,b,c UStDV bereits mit Wirkung vom 01.01.2012 ein.

#### 2. Nichtbeanstandungsregelungen des BMF

Diese Nachweisregelungen die Ausfuhrlieferungen und innergemeinschaftlichen Lieferungen betreffend ernteten viel Kritik bei den betroffenen Unternehmen, weil sie erhebliche Änderungen mit verschärften Anforderungen enthielten. Daraufhin erließ das BMF eine Übergangsregelung, nach der die Anwendbarkeit der Änderungen bis Ende März 2012 aufgeschoben wurde: „Für bis zum 31.03.2012 ausgeführte Ausfuhrlieferungen... und... ausgeführte innergemeinschaftliche Lieferungen... wird es nicht beanstandet, wenn der beleg- und buchmäßige Nachweis der Voraussetzungen der Steuerbefreiung noch auf der Grundlage der bis zum 31.12.2011 geltenden Rechtslage geführt wird.“<sup>3</sup>

#### 3. Weitere Fristverlängerungen hinsichtlich innergemeinschaftlicher Lieferungen

a. Die Kritik an den neuen Nachweisregelungen hinsichtlich der Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen ließ jedoch nicht nach. Sie richtete sich in beson-

derem Maß gegen die in § 17 a UStDV als Nachweis neu eingeführte sog. **Gelangensbestätigung**. Das veranlaßte das BMF, die Übergangsfrist für die Anwendung der geänderten §§ 17a, 17b und 17c UStDV bis zum 30.06.2012 zu verlängern.<sup>4</sup> Aufgrund dessen beanstandet die Finanzverwaltung nicht, wenn für innergemeinschaftliche Lieferungen, die bis zum 30.06.2012 ausgeführt werden, Beleg- und Buchnachweise erbracht werden, die den bis zum 31.12.2011 geltenden Regelungen der UStDV entsprechen. Die Bezeichnung dieser Belegnachweise für innergemeinschaftliche Lieferungen variiert in den verschiedenen Informationsquellen. Dort ist die Rede von Gelangensnachweis oder Gelangenheitsnachweis oder Gelangensbestätigung oder Gelangenheitsbestätigung.

b. Die Bestimmungen in den geänderten §§ 17a bis 17c UStDV zu den Beleg- und Buchnachweisen bei innergemeinschaftlichen Lieferungen und insbesondere zu der „Gelangensbestätigung“ im § 17a UStDV sind als Mußvorschriften ausgestaltet. In den Stellungnahmen der von der Finanzverwaltung befragten Unternehmens- und Berufsverbände wurde auf die großen Schwierigkeiten bei der praktischen Umsetzung der neuen Nachweispflichten, vor allem hinsichtlich der Gelangensbestätigung, hingewiesen. Das BMF hat daher in einem nicht veröffentlichten Entwurf zu einem neuen Schreiben, Stand 27.03.2012, Vereinfachungen vorgesehen. Die Vereinfachungen stehen jedoch im Widerspruch zu den neuen Bestimmungen der UStDV und führen zu erheblicher Rechtsunsicherheit. Um diesen Widerspruch aufzulösen und die Anwendbarkeit der Bestimmungen zu erleichtern, ist geplant, die UStDV erneut zu ändern. Diese weitere Änderung soll zum 01.01.2013 gelten.<sup>5</sup> Als Konsequenz daraus verlängerte das BMF die Frist für die Anwendung des geänderten § 17a UStDV **bis auf weiteres**: „Für bis zum Inkrafttreten einer erneuten **Änderung des § 17a UStDV** ausgeführte innergemeinschaftliche Lieferungen wird es nicht beanstandet, wenn der Nachweis der Steuerbefreiung noch auf der Grundlage der bis 31.12.2011 geltenden Rechtslage geführt wird.“<sup>6</sup> Wann

\* Sabine Unkelbach-Tomczak ist Partner bei der LSY Rechtsanwalts-GmbH mit Sitz in Frankfurt.

1 BGBl. I 2010, 1544.

2 BGBl. I 2011 S. 2416, BStBl. I 2011 S. 1167. Die Veröffentlichung des Referentenentwurfs vom 05.08.2011 erfolgte am 10.08.2011.

3 BMF-Schreiben vom 06.02.2012, BStBl. I 2012 S. 211, DB 2012 S. 377.

4 Siehe hierzu z. B.: [www.steuerberaterverband-berlin-brandenburg.de](http://www.steuerberaterverband-berlin-brandenburg.de); [www.hannover.ihk.de](http://www.hannover.ihk.de).

diese erneute Änderung in Kraft treten wird, ist zur Zeit nicht bekannt.

#### 4. Anwendung der geänderten Regelungen hinsichtlich der Ausfuhrlieferungen

Die beiden zusätzlichen Fristverlängerungen gelten jedoch nicht für die Anwendung der geänderten Bestimmungen der UStDV hinsichtlich der **Ausfuhrlieferungen**. Die Übergangsfrist für die Anwendbarkeit der verschärften Anforderungen an Buch- und Belegnachweise für diese Lieferungen lief am **31.03.2012** aus. Die Beleg- und Buchnachweispflichten für Ausfuhrlieferungen wurden durch die Änderungen der §§9–11, 13, 17 UStDV an die seit dem 01.07.2009 bestehende EU-einheitliche Pflicht zur Teilnahme am elektronischen Ausfuhrverfahren (Artikel 787 ZK-DVO, sog. Verfahren „ATLAS-Ausfuhr“) angepaßt. Aufgrund der Änderungen wurden durch BMF-Schreiben vom 06.02.2012<sup>7</sup> auch die Abschnitte 6.2, 6.5 bis 6.11 und 7.3 des USt-Anwendungserlasses (UStAE) vom 01.10.2010, zuletzt geändert durch BMF-Schreiben vom 19.01.2012, geändert. Der Ausfuhrnachweis ist in Beförderungs- und Versandungsfällen, sofern die Ausfuhranmeldung im EDV-gestützten Ausfuhrverfahren (ATLAS-Ausfuhr) auf elektronischem Weg erfolgt, im Regelfall durch den sog. **Ausgangsvermerk** oder **Alternativ-Ausgangsvermerk** zu führen (§9 Abs. 1, §10 Abs. 1 UStDV Fassung für 2012). Wird nicht das elektronische Ausfuhrverfahren angewandt, so sind andere für den jeweiligen Fall näher geregelte Ausfuhranmeldungen abzugeben wie beispielsweise ein spezieller Zollvordruck, besondere Bescheinigungen, Versandungsbelege, handelsübliche Belege oder die Bescheinigung des beauftragten Spediteurs. Besonderheiten gelten für Fahrzeuge, die im Straßenverkehr zugelassen sind, in Bearbeitungs- und Verarbeitungs-fällen, bei Lohnveredelungen an Gegenständen der Ausfuhr und im nichtkommerziellen Reiseverkehr. Anzuwenden sind die geänderten Bestimmungen des UStAE auf die nach dem 31.12.2011 ausgeführten Umsätze. Jedoch gilt die Übergangsregelung mit Fristverlängerung bis zum **31.03.2012** auch hierfür.<sup>8</sup>

## II. Buch- und Belegnachweise für innergemeinschaftliche Lieferungen – Gelangensbestätigung

Ein Vergleich der bis Ende des Jahres 2011 geltenden mit den ab Beginn des Jahres 2012 in Kraft getretenen Bestimmungen der §§17a, 17b und 17c UStDV macht die Verschärfung der Anforderungen an die Belegnachweise deutlich.

### 1. §17a, 17b und 17c UStDV a. F.

a. Nach §17a Abs. 1 UStDV in der bis zum 31.12.2011 geltenden Fassung (im folgenden kurz a. F. genannt) **muß** der

Unternehmer durch **Belege** nachweisen, daß er oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet hat. Dies muß sich aus den Belegen eindeutig und leicht nachprüfbar ergeben. Im Falle der **Beförderung** des Gegenstandes der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet durch den Unternehmer oder Abnehmer **soll** der Unternehmer den Nachweis hierüber gem. §17a Abs. 2 UStDV wie folgt führen:

1. Durch das Doppel der Rechnung;
2. durch einen handelsüblichen Beleg, aus dem sich der Bestimmungsort ergibt, insbesondere Lieferschein;
3. durch eine Empfangsbestätigung des Abnehmers oder seines Beauftragten sowie
4. in den Fällen der Beförderung des Gegenstands durch den Abnehmer durch eine Versicherung des Abnehmers oder seines Beauftragten, den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet zu befördern.

Bei Beförderung im gemeinschaftlichen Versandverfahren **kann** der Unternehmer abweichend hiervon den Nachweis durch Bestätigungen der Abgangsstelle führen (§17a Abs. 3 UStDV). In den **Versendungsfällen** **soll** der Unternehmer den Nachweis durch das Doppel der Rechnung und einen Beleg entsprechend §10 Abs. 1 UStDV (Versendungsbeleg oder handelsüblicher Beleg, z. B. Bescheinigung des beauftragten Spediteurs oder Versandbestätigung des Lieferers) erbringen (§17a Abs. 4 UStDV). Bisher genügte ein Nachweis des Gelangens des Gegenstands in einen anderen Mitgliedstaat in der Weise, daß der Abnehmer in der von ihm zu erteilenden Bestätigung (die Absicht) bescheinigte, daß der Gegenstand in den anderen Mitgliedstaat transportiert werden würde. Die Soll- und Kann-Bestimmungen des §17a UStDV ließen dem Unternehmer für die Erfüllung seiner Nachweispflicht einen kleinen Spielraum.

b. In **Bearbeitungs- oder Verarbeitungsfällen** muß der Unternehmer in den Fällen der Beförderung oder Versendung den Nachweis innergemeinschaftlicher Lieferungen durch **Belege** erbringen, welche den Anforderungen des §17a UStDV entsprechen und zusätzlich die Angaben gemäß §11 Abs. 1 Nr. 1 bis 4 UStDV enthalten **sollen** (§17b UStDV a. F.).

c. Zusätzlich zu den Belegnachweisen muß der Unternehmer die Voraussetzungen der Steuerbefreiung einschließlich USt-Identifikationsnummer des Abnehmers buchmäßig nachweisen (**Buchnachweise**). Das heißt, daß aus der

5 BMF-Schreiben vom 01.06.2012, BStBl. I 2012 S. 618; DB 2012 S. 1301.

6 BStBl. I 2012 S. 212–216.

7 BMF-Schreiben vom 06.02.2012 BStBl. I 2012 S. 212, 216 mit Hinweis auf BMF-Schreiben vom 09.12.2011, BStBl. I 2011 S. 1287, DB 2011 S. 2812.

Buchführung eindeutig und leicht nachprüfbar zu ersehen sein muß, ob die Voraussetzungen vorliegen (§ 17c UStDV). Welche Angaben für den Fall der Lieferung oder Verbringung von Gegenständen oder von neuen Fahrzeugen in der Buchführung aufgezeichnet werden **sollen**, ist im Einzelnen geregelt (§ 17c Abs. 2, 3, 4 UStDV a. F.).

d. **Buch- und Belegnachweise** bilden eine Einheit, indem die Belege durch Bezugnahmen in den notwendigen Aufzeichnungen Bestandteil der Buchführung werden. Beide Arten der Nachweise müssen vorliegen, um die Voraussetzungen für die innergemeinschaftliche Lieferung nachzuweisen. Die Feststellungslast für das Vorliegen der Voraussetzungen der Steuerbefreiung hat allein der Unternehmer zu tragen. Die Finanzverwaltung ist nicht verpflichtet, an seiner Stelle den Nachweis der Voraussetzungen der Steuerbefreiung zu führen oder auf Verlangen des Unternehmers ein Auskunftersuchen an die für den Abnehmer zuständige Finanzverwaltung zu stellen. Gelingt der Nachweis nicht, ist davon auszugehen, daß die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung nicht erfüllt sind. Ausnahmsweise können zweifelsfreie Belegnachweise Mängel beim Buchnachweis heilen. Der Unternehmer kann die **Steuerbefreiung** aber auch aufgrund des objektiven Nachweises der Voraussetzungen der innergemeinschaftlichen Lieferung nicht in Anspruch nehmen, wenn der Verstoß gegen die Nachweispflichten nach § 6a Abs. 3 UStG dazu dient, die Identität des Abnehmers der innergemeinschaftlichen Lieferung zu verschleiern, um diesem im Bestimmungsmitgliedstaat eine Mehrwertsteuerhinterziehung zu ermöglichen.<sup>9</sup>

## 2. § 17a, 17b und 17c UStDV n. F.

a. Nach § 17a Abs. 1 UStDV in der ab dem 01.01.2012 geltenden Fassung (im folgenden kurz n. F. genannt) **hat** der Unternehmer durch Belege nachzuweisen, daß er oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet **befördert oder versendet** hat. Dies muß sich aus den Belegen eindeutig und leicht nachprüfbar ergeben. Unter **Beförderung** ist jede Fortbewegung eines Gegenstandes zu verstehen (§ 3 Abs. 6 Satz 2 UStG). Eine **Versendung** liegt vor, wenn jemand die Beförderung durch einen selbständigen Beauftragten ausführen oder besorgen läßt. Die Versendung beginnt mit der Übergabe des Gegenstandes an den Beauftragten (§ 3 Abs. 6 Satz 3 und 4 UStG). Die Nachweise nach § 17 a Abs. 1 UStDV sind in Beförderungs- und Versendungsfällen gleichermaßen einheitlich zu erbringen (§ 17 a Abs. 2 Satz 1 und 2 UStDV n. F.). Der Unternehmer **hat** den Nachweis zu führen durch:

1. Das Doppel der Rechnung und
2. die Gelangensbestätigung des Abnehmers.

Durch die **Gelangensbestätigung** bestätigt der Abnehmer gegenüber dem Unternehmer oder dem mit der Beförde-

rung beauftragten selbständigen Dritten, **daß** der Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet **gelangt ist**. Die Gelangensbestätigung als Beleg **hat** folgende Angaben zu enthalten (§ 17 a Abs. 2 Satz 2 UStDV n. F.):

- a) Name und Anschrift des Abnehmers;
- b) Menge des Gegenstands der Lieferung und die handelsübliche Bezeichnung (sowie bei Lieferung von Fahrzeugen einschließlich der Fahrzeug-Identifikationsnummer);
- c) im Fall der **Beförderung oder Versendung durch den Unternehmer** oder im Fall der **Versendung durch den Abnehmer** den Ort und Tag des Erhalts des Gegenstands im übrigen Gemeinschaftsgebiet und im Fall der **Beförderung des Gegenstandes durch den Abnehmer** den Ort und Tag des Endes der Beförderung des Gegenstands im übrigen Gemeinschaftsgebiet;
- d) das Ausstellungsdatum der Bestätigung;
- e) die **Unterschrift** des Abnehmers.

Im **Versendungsfall** genügt es, wenn der mit der Beförderung der Gegenstände beauftragte selbständige Dritte die Gelangensbestätigung hat und diese auf Verlangen der Finanzbehörde zeitnah vorgelegt werden kann. In diesem Fall **muß** der Unternehmer eine schriftliche Versicherung des mit der Beförderung beauftragten selbständigen Dritten besitzen, daß dieser über einen Beleg mit den Angaben des Abnehmers verfügt (§ 17 a Abs. 2 Satz 3 und 4 UStDV n. F.). Bei Beförderung im gemeinschaftlichen Versandverfahren **kann** der Unternehmer den Nachweis abweichend von Abs. 2 auch durch eine Bestätigung der Abgangsstelle führen (§ 17 a Abs. 3 UStDV n. F.).

Die Regelungen in § 17a UStDV n. F. sind fast ausschließlich als zwingende Vorschriften formuliert („hat“, „muß“), die einzuhalten sind, wenn die Umsatzsteuerfreiheit der Lieferung erlangt werden soll. Danach können die in das Gemeinschaftsgebiet liefernden Unternehmer den Nachweis des Gelangens (des Vollzugs) erst erbringen, wenn der Gegenstand tatsächlich in dem anderen Mitgliedstaat beim Abnehmer **angekommen ist**. Das Risiko, doch Umsatzsteuer für die innergemeinschaftliche Lieferung an das deutsche Finanzamt zahlen zu müssen, wird damit dem Unternehmer bis zu dem Zeitpunkt aufgebürdet, zu dem er die Gelangensbestätigung erhalten hat.

Aufgrund der höheren Anforderungen an den Inhalt der Gelangensbestätigung ist auch das Risiko, einen vollständigen und inhaltlich richtigen Beleg zu erhalten, gestiegen. Dies würde aber an die Liquidität des deutschen Unternehmers unter Umständen zu hohe Anforderungen stellen, mit der Folge, daß der Auftrag insgesamt nicht aus-

8 Abschnitt 6a.2 Abs. 1-3 UStAE; BMF, Schreiben vom 26.09.2011, IV D 3 – S7141/08/10001, IStR 2011 S. 932; BFH-Urteil vom 17.02.2011, V R 30/10, BStBl 2011 II S. 769, IStR 2011 S. 638; EuGH-Urteil vom 07.12.2010, Rs. C-285/09, BStBl 2011 II S. 846, IStR 2010, S. 26 m. Anm. Korf.

geführt werden kann und dem Unternehmer der Umsatz entgeht. Das Umsatzsteuerzahlungsrisiko wird hinsichtlich aller in der EU ansässigen Kunden und hinsichtlich aller an diese erfolgenden Lieferungen des deutschen Unternehmers bestehen. Bei langjährigen oder bewährten Kundenbeziehungen wird der Unternehmer möglicherweise das Risiko der Umsatzsteuerzahlungspflicht eingehen. Andererseits wird der Unternehmer in diesen guten Kundenbeziehungen wohl die größten Aussichten haben, die neue deutsche Rechtslage zu erklären und die Gelangensbestätigung regelmäßig zu erhalten. Jedoch wird es auch in diesen Kundenbeziehungen ratsam sein, die wirtschaftliche Situation des Kunden regelmäßig zu prüfen, um sich vor nachträglichen Umsatzsteuerzahlungen zu schützen. Handelt es sich um einen Neukunden oder ein einmaliges Geschäft, so wäre das Risiko vermeidbar, wenn der Unternehmer die Umsatzsteuer vorsichtshalber in Rechnung stellt und erst nach Empfang der Gelangensbestätigung an den Kunden zurückzahlt.

b. Aus der Sollbestimmung in § 17b UStDV wurde eine zwingende Regelung: In **Bearbeitungs- oder Verarbeitungsfällen** muß der Unternehmer in den Fällen der Beförderung oder Versendung den Nachweis innergemeinschaftlicher Lieferungen durch **Belege** erbringen, welche den Anforderungen des § 17a UStDV entsprechen und zusätzlich die Angaben gemäß § 11 Abs. 1 Nr. 1 bis 4 UStDV enthalten **müssen** (§ 17b UStDV n. F.).

c. Die Bestimmungen zum buchmäßigen Nachweis wurden von Sollregelungen in Mußvorschriften abgeändert: Zusätzlich zu den Belegnachweisen muß der Unternehmer die Voraussetzungen der Steuerbefreiung einschließlich der ausländischen USt-Identifikationsnummer des Abnehmers buchmäßig nachweisen (**Buchnachweise**). Das heißt, daß aus der Buchführung eindeutig und leicht nachprüfbar zu ersehen sein muß, ob die Voraussetzungen vorliegen (§ 17c UStDV). Welche Angaben für den Fall der Lieferung oder Verbringung von Gegenständen oder von neuen Fahrzeugen in der Buchführung **aufzuzeichnen sind**, ist im Einzelnen geregelt (§ 17c Abs. 2, 3, 4 UStDV n. F.).

### 3. Form der Gelangensbestätigung

Zur Zeit gibt es keine von der Finanzverwaltung vorgegebenen verbindlichen oder unverbindlichen Muster und auch keine Vorgaben für die Form einer Gelangensbestätigung. Es besteht für ein Unternehmen die Möglichkeit, die Gelangensbestätigung in ihrer äußeren Erscheinungsform in zweckmäßiger Weise selbst zu gestalten, sofern die erforderlichen Angaben darin enthalten sind.

## III. Pflichten des mit der Beförderung beauftragten selbständigen Dritten

1. Die Bestimmung des § 17 a Abs. 2 Satz 3 und 4 UStDV n. F. soll bei Versandungsfällen der Vereinfachung dienen, indem die bisherigen Versanddokumente wie z. B. die Spediteursbescheinigung durch die Gelangensbestätigung ersetzt werden. Es reicht aus, daß die Gelangensbestätigung sich im Besitz z. B. des Frachtführers oder Spediteurs als mit der Beförderung beauftragten selbständigen Dritten befindet und von diesem auf Verlangen der Finanzbehörde zeitnah vorgelegt werden kann. Der Frachtführer oder Spediteur muß dem Unternehmer lediglich eine schriftliche Versicherung des Inhalts aushändigen, daß er über eine solche Gelangensbestätigung des Abnehmers verfügt.
2. Diese Vereinfachungsregelung enthält für den Unternehmer einige Risiken und wirft beispielsweise folgende Fragen auf:

a. Der Unternehmer ist für die Vollständigkeit und inhaltliche Richtigkeit der Gelangensbestätigung verantwortlich, obwohl er diese nicht zur Prüfung einzusehen braucht, bevor das Finanzamt die Vorlage dieses Dokuments verlangt. Sofern der Spediteur oder mehrere beteiligte Spediteure selbst ein Formular für die Gelangensbestätigung entwickeln und dieses nicht vorab dem Unternehmer zur Kenntnisnahme und Prüfung überlassen, ist dem Unternehmer nicht bekannt, ob das Dokument nach Ausfüllen durch den Abnehmer den Anforderungen der UStDV entspricht. Begnügt sich der Unternehmer mit der schriftlichen Versicherung des Spediteurs, er habe eine Gelangensbestätigung vom Abnehmer, erfährt der Unternehmer erst dann, ob die Finanzverwaltung die Gelangensbestätigung des Abnehmers akzeptiert, wenn er diese nach dem Vorlageverlangen beim Spediteur anfordert und der Finanzverwaltung vorlegt. Erfüllt aber die Gelangensbestätigung nicht die Voraussetzungen des § 17a Abs. 2 Satz 2 UStDV n. F., so hat der Unternehmer die Umsatzsteuer für die innergemeinschaftliche Lieferung zu zahlen. Ob der Unternehmer in diesem Fall bei dem Spediteur Schadensersatz verlangen oder steuerbefreienden Vertrauensschutz beanspruchen kann, ist fraglich. Der für den Unternehmer einfachste und sicherste Weg wird sein, selbst ein Formular für eine Gelangensbestätigung zu entwickeln, falls die Finanzverwaltung keine Musterformulare zur Verfügung stellt, diese mit Auftragserteilung dem Spediteur auszuhändigen und nach Vollzug der Lieferung die vom Abnehmer ausgefüllte Gelangensbestätigung an sich zurücksenden zu lassen. Zumindest sollte das Formular für die Gelangensbestätigung zwischen Unternehmer und Spediteur abgestimmt werden.

b. Nicht geregelt ist, welche inhaltlichen Anforderungen die schriftliche Versicherung des Spediteurs über seinen Besitz einer Gelangensbestätigung des Abnehmers erfüllen muß.

c. Es ist nicht klar geregelt, welcher Zeitraum dem Unternehmer zur zeitnahen Vorlage der Gelangensbestätigung zur Verfügung steht. In der Praxis dürfte eine Bearbeitungszeit von einer Woche zu kurz sein, wenn der Unternehmer die Gelangensbestätigung auf Verlangen der Finanzverwaltung auf dem Postweg bei dem Spediteur anfordern und nach Eingang auf dem Postweg bei ihm per Post an die Finanzverwaltung weitersenden muß. Inwiefern elektronische Kommunikationsmittel und -wege zur Abkürzung der Versendungsdauer eingesetzt werden können, wäre ebenfalls zu klären. Der Spediteur wird die Gelangensbestätigung in einer Weise archivieren müssen, die ihm erlaubt, diese jederzeit innerhalb weniger Stunden oder Tage dem Unternehmer zu übermitteln.

d. Fraglich ist weiterhin, ob die Finanzverwaltung die Gelangensbestätigung ausschließlich bei dem Unternehmer oder direkt bei dem Spediteur anfordern darf, sofern ihr der beauftragte Spediteur bekannt ist.

e. Die Dauer der Aufbewahrungspflicht seitens des Spediteurs ist im Hinblick auf Betriebsprüfungen bei dem Spediteur und dem Unternehmer in der UStDV n.F. nicht geregelt. Es ist wohl davon auszugehen, daß die Gelangensbestätigung als Beleg, der die Aufzeichnungen des Unternehmers in seiner Buchführung ergänzt, zu den Geschäftsunterlagen i. S. d. § 147 Abs. 1 Nr. 1 und 4 Abgabenordnung (AO) gehört und vom Spediteur daher zehn Jahre aufzubewahren ist.

f. Der Unternehmer und der Spediteur sollten für den Fall eine den Unternehmer sichernde Regelung treffen, daß der Spediteur sein Unternehmen nicht mehr betreibt, sei es, weil es veräußert, aufgegeben, umgewandelt oder das Insolvenzverfahren über das Unternehmensvermögen beantragt wird.

g. Zu klären ist auch, ob der Abnehmer die Gelangensbestätigung persönlich unterschreiben muß oder ob die Unterschrift eines Vertreters ausreicht. Nach dem Wortlaut des § 17a Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 Buchstabe e UStDV n.F. muß der „Abnehmer“, also eine natürliche Person, die Gelangensbestätigung unterzeichnen. Diese Person kann insbesondere bei einem Einzelunternehmen der Inhaber des Abnehmerunternehmens oder bei einer Kapitalgesellschaft ein vertretungsberechtigtes Mitglied der Geschäftsleitung (Vorstand, Geschäftsführer) sein. Unterschreibt ein Vertreter des „Abnehmers“, beispielsweise ein Mitarbeiter, der den Gegenstand in Empfang nimmt, müßte stets die Vertretungsbefugnis nachgewiesen werden. Erhebliche Probleme der praktischen Abwicklung für die Erlangung der Unterschrift des Abnehmers ergeben sich insbesondere für die Fälle der Ablieferung in einem Fremdlager, bei Alternativzustellungen, der Ablieferung in Post-Boxen bei nächtlichen Zustellungen und Reihengeschäften.

h. Zu klären ist ferner, ob der mit der Versendung oder Beförderung beauftragte selbständige Dritte selbst durch die Regelung des § 17a UStDV zur Besorgung der Gelangensbestätigung verpflichtet ist oder ob ausschließlich der Unternehmer Adressat der Nachweispflicht ist und den selbständigen Dritten nur im Wege einer vertraglichen Vereinbarung zur Einholung der Unterschrift des Abnehmers verpflichten kann. Wirkt der selbständige Dritte nicht dabei mit, für den Unternehmer die Gelangensbestätigung mit Unterschrift des Abnehmers bei Ablieferung einzuholen, müßte der Unternehmer zusätzliche Maßnahmen ergreifen, um die Gelangensbestätigung zu erhalten. Er könnte den Abnehmer zusätzlich kontaktieren und die Gelangensbestätigung direkt bei ihm anfordern. In diesem Fall wäre aber fraglich, ob die Zuordnung der abgelieferten Gegenstände zu der Empfangsbestätigung hergestellt werden kann.

i. Werden für die Durchführung einer Versendung nacheinander mehrere selbständige Dritte eingeschaltet, ist zu klären, welcher dieser mehreren Dritten die Gelangensbestätigung aufbewahren muß. Nach dem Wortlaut des § 17a Abs. 2 Satz 3 und 4 UStDV n.F. gilt die Vereinfachungsregelung für „Versendungen“ und demnach nicht für „Beförderungen“. Beauftragt der Unternehmer einen selbständigen Dritten mit der **Beförderung** der Gegenstände (§ 17a Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStDV n.F.), muß der Abnehmer gegenüber diesem Dritten bestätigen, daß der Gegenstand der Lieferung bei ihm angekommen ist. Ein solcher Dritter ist ein **Frachtführer**, der verpflichtet ist, den Gegenstand zum Bestimmungsort zu befördern und dort an den Abnehmer abzuliefern (§ 407 Abs. 1 HGB). Der Frachtführer kann ausführende Frachtführer (§ 437 HGB) mit der Beförderung beauftragen. Der Frachtführer, der als letzter in der Kette der Beförderung tätig wird, hat vom Abnehmer die Gelangensbestätigung zu fordern und an den ihn beauftragenden (ersten) Frachtführer auszuhändigen. Der vom Unternehmer beauftragte (erste) Frachtführer ist nach dem Wortlaut des § 17a Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStDV n.F. verpflichtet, die Gelangensbestätigung bei dem Unternehmer abzuliefern. Demgegenüber ist es nach der Vereinfachungsregelung des § 17a Abs. 2 Satz 3 und 4 UStDV n.F. im Falle der **Versendung** zulässig, daß die Gelangensbestätigung bei dem mit der Beförderung beauftragten selbständigen Dritten verbleibt, wenn der Unternehmer von diesem eine schriftliche Versicherung erhält, daß der Dritte über die Gelangensbestätigung verfügt. Wird ein **Spediteur** mit der Versendung beauftragt, so ist dieser verpflichtet, die Versendung der Gegenstände zu besorgen. Besorgen bedeutet, die Beförderung zu organisieren einschließlich der Auswahl der ausführenden Unternehmer und des Abschlusses der für die Beförderung erforderlichen Verträge (§ 453, 454 HGB). Beauftragt der Spediteur mehrere ausführende Unternehmer, die nacheinander Teile der Beförderung ausführen, hat der letzte ausführende Unternehmer die Gelangensbestätigung vom Abnehmer zu verlangen. Der letzte Unternehmer in der Beförderungskette

behält die Gelangensbestätigung und übermittelt dem Unternehmer, der den Spediteur beauftragte, die schriftliche Versicherung, daß er über die Gelangensbestätigung verfügt. Der Spediteur wird somit umgangen. Nach dem Wortlaut der Bestimmung könnte diese auch dahingehend ausgelegt werden, daß irgendeiner der ausführenden Unternehmer oder der die Versendung organisierende Spediteur die Gelangensbestätigung vom letzten Unternehmer in der Beförderungskette zu erhalten und dem Unternehmer die schriftliche Versicherung zu übermitteln hat, daß er die Gelangensbestätigung hat. Sitzt dieser letzte Unternehmer in der Beförderungskette oder ein anderer ausführender Unternehmer oder der vom Unternehmer beauftragte Spediteur in einem anderen EU-Mitgliedstaat, ist fraglich, ob die zeitnahe Vorlegung auf Verlangen der deutschen Finanzbehörde möglich ist und nach welchen Bestimmungen dieser Spediteur oder ausführende Unternehmer die Gelangensbestätigung für welchen Zeitraum aufzubewahren hat.

#### IV. Ausblick

Es ist zu wünschen, daß die zum 01.01.2012 in Kraft getretenen Bestimmungen der §§ 9–11, 13, 17, 17a,b,c UStDV und im besonderen die Bestimmungen zur Gelangensbestätigung geändert und somit Erleichterungen für die Praxis eingeführt werden. Diese Bestimmungen sind – abgesehen von § 17a UStDV – sämtlich bereits seit dem 31.03.2012 oder dem 30.06.2012 anzuwenden. Die Fristverlängerung über den 30.06.2012 hinaus gilt nur für die Anwendung des § 17a UStDV und damit auch für die nach dieser Bestimmung erforderliche Gelangensbestätigung. Deutschland

steht mit der neu eingeführten Gelangensbestätigung im Vergleich mit den anderen EU-Staaten allein. Das Verständnis der europäischen Kunden deutscher Unternehmen wird für die Pflicht, die Gelangensbestätigung ausfüllen zu müssen, schon deshalb nicht besser werden, weil eine derartige Bescheinigung in den anderen europäischen Ländern von den exportierenden Unternehmen nicht verlangt wird. Offen ist noch, in welcher Sprache die Gelangensbestätigung erbracht werden muß. Sofern sie in deutscher Sprache vorgelegt werden muß, wäre der liefernde Unternehmer unter Umständen gezwungen, für jede Lieferung (jedes Gegenstandes) eine Übersetzung in der Landessprache des Abnehmers beizufügen, damit dieser verstehen kann, was er unterschreiben soll.

Es ist jedoch zur Zeit fraglich, ob die Gelangensbestätigung wieder abgeschafft oder beispielsweise die weiße Spediteurbescheinigung zumindest als Alternativnachweis wieder zugelassen werden wird. Die deutschen Industrie- und Handelskammern sowie die Wirtschafts- und Unternehmensverbände, wie beispielsweise der Deutsche Speditions- und Logistikverband e. V. (DSLVL), streben die Abschaffung der Gelangensbestätigung an. Zu diesem Zweck werden Verhandlungen mit dem Bundesfinanzministerium, dem Bundeswirtschafts- und dem Bundesverkehrsministerium geführt. Für die betroffenen exportierenden deutschen Unternehmen ist dieser Schwebeszustand sehr unbefriedigend. Aufgrund der unsicheren Rechtslage sollten bereits jetzt die betrieblichen Abläufe auf die seit dem 01.01.2012 geltenden Bestimmungen der UStDV eingerichtet werden. Wird die Gelangensbestätigung nicht abgeschafft, wäre die nachträgliche Beschaffung wohl nur mit unverhältnismäßigem Aufwand möglich.



## GRUNDLEGENDE.

### Die Umsatzsteuer-Nachschau gemäß § 27b UStG

Eine geeignete Antwort auf den Missbrauch des Umsatzsteuerrechts?

von Jörg Grune, Richter am Finanzgericht

2012, 174 Seiten, € 38,-

ISBN 978-3-415-04870-6

Der neue Leitfaden setzt sich intensiv mit § 27b UStG auseinander und gibt aufgrund einer Vielzahl von Beispielen auch dem Rechtsanwender eine praktische Anleitung zum Umgang mit dem § 27b UStG.

**BOORBERG**

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 07 11/73 85-100 · 089/43 61 564  
TEL 07 11/73 85-343 · 089/43 60 00-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE

RA1012

# Die Berichtigungspflicht nach § 153 AO und der Nemo-tenetur-Grundsatz

Rainer Biesgen, Rechtsanwalt/Dipl.-Finanzwirt und Paul Noel, Rechtsreferendar/Dipl.-Finanzwirt\*

## 1. Einleitung

Erkennt ein Steuerpflichtiger nachträglich vor Ablauf der Festsetzungsfrist, daß eine von ihm oder für ihn abgegebene Steuererklärung unrichtig oder unvollständig ist und daß es dadurch zu einer Verkürzung von Steuern kommen kann oder bereits gekommen ist, so ist er nach § 153 Abs. 1 S. 1 AO verpflichtet, dies der zuständigen Finanzbehörde unverzüglich anzuzeigen und die erforderliche Richtigstellung vorzunehmen. Unterläßt der Steuerpflichtige in einem solchen Fall vorsätzlich eine entsprechende Berichtigung, so kann er sich wegen einer Steuerhinterziehung durch Unterlassen nach § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO strafbar machen.<sup>1</sup> Enthält die Berichtigung vorsätzlich erneut falsche Angaben, liegt eine Steuerhinterziehung im Sinne des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO vor.<sup>2</sup>

Der Nemo-tenetur-Grundsatz<sup>3</sup> wird berührt, wenn man eine Berichtigungspflicht auch in solchen Fällen annimmt, in denen der nach § 153 AO strafbewehrt zur Berichtigung verpflichtete Steuerpflichtige bereits durch die ursprünglich unrichtige Steuererklärung eine vorsätzliche Steuerhinterziehung oder eine leichtfertige Steuerverkürzung im Sinne des § 378 AO verwirklicht hat. Der Steuerpflichtige wäre dann zur Vermeidung einer (erneuten) Strafbarkeit wegen des Unterlassens der Berichtigungserklärung gezwungen, seine ursprüngliche Strafbarkeit zu offenbaren.

Handelt der Steuerpflichtige ursprünglich wissentlich mit direktem Vorsatz, fehlt es allerdings an dem für eine Berichtigungspflicht nach § 153 AO notwendigen Tatbestandsmerkmal der Nachträglichkeit des Erkennens, so daß eine Berichtigungspflicht nach fast allgemeiner Meinung<sup>4</sup> nicht besteht.

Für den Fall des ursprünglich bedingt vorsätzlichen Handelns nahm die früher herrschende Auffassung<sup>5</sup> ebenfalls keine Pflicht zur Berichtigung an. In seinem Beschluß vom 17.03.2009<sup>6</sup> hat jedoch der erste Strafsenat des Bundesgerichtshofes entschieden, daß in einem solchen Fall der Wortlaut und der Sinn und Zweck des § 153 AO die Annahme einer Berichtigungspflicht auch für den Fall einer ursprünglich bedingt vorsätzlichen Unrichtigkeit gebieten.

## 2. Die Begründung des 1. Strafsenates

Der erste Strafsenat begründet seine Auffassung zunächst damit, daß nach dem Wortlaut der Norm ein nachträgliches Erkennen vorliegt, weil auch derjenige, der zunächst mit der Unrichtigkeit der Angaben nur gerechnet, sie aber nicht sicher gekannt hat, die Unrichtigkeit nachträglich er-

kennt, wenn er später positiv erfährt, daß seine Angaben tatsächlich unrichtig waren.<sup>7</sup> Sieht man dies als richtig an, muß hieraus auch folgen, daß das bloße Erkennen einer nur *möglichen* Unrichtigkeit der ursprünglichen Erklärung nicht zu einer Berichtigungspflicht führt. Diese erfordert, daß der Steuerpflichtige eine sichere Kenntnis der Unrichtigkeit erlangt.

Ebenso erfordere der Sinn und Zweck des § 153 AO, auch dem ursprünglich bedingt vorsätzlich handelnden Steuerpflichtigen eine Berichtigungspflicht aufzuerlegen. Die Norm diene der gesetzmäßigen Besteuerung, indem sie die in den §§ 150 Abs. 2, 90 Abs. 1 S. 2 AO konstituierte Wahrheitspflicht auch nach Abgabe der Steuererklärung fortbestehen läßt. Sie solle zudem gewährleisten, daß die Finanzbehörde von ihr bislang unbekanntem Besteuerungsgrundlagen Kenntnis erhält. Die Norm begründe eine gesetzliche Garantenpflicht, die ihre Rechtfertigung in dem Fehler verursachenden vorangegangenen Tun finde. Insofern bestehe zwischen dem bei der Steuererklärung gutgläubigen und dem mit bedingtem Vorsatz handelnden Steuerpflichtigen kein rechtlich bedeutsamer Unterschied.<sup>8</sup>

Der 1. Strafsenat verkennt hierbei nicht, daß diese Auslegung des § 153 AO den Nemo-tenetur-Grundsatz<sup>9</sup> berührt

Die mit ►► gekennzeichneten Entscheidungen können unter [www.steuerrecht.org](http://www.steuerrecht.org) in der Online-Variante dieses Hefts abgerufen werden.

\* Wessing & Partner, Düsseldorf.

1 ►► BGH v. 17.03.2009 – 1 StR 479/08 Tz. 13, NJW 2009 S. 1984; BGH v. 25.09.1979 – 1 StR 702/78, NJW 1980, S. 845; BGH v. 04.04.1979 – 3 StR 488/78, NJW 1980 S. 406; Joecks in Franzen/Gast/Joecks § 370 AO Rn. 185; Rädtker in Klein § 153 AO Rn. 21; Ransiek in Kohlmann § 370 AO Rn. 335; Seer in Tipke/Kruse § 153 AO Rn. 18.

2 BGH v. 17.03.2009 Tz. 13 siehe Fn. 1.

3 Vgl. ausführlich zur Herleitung des Grundsatzes „nemo-tenetur se ipsum accusare“ z.B.: Kopf/Szalai, NJ 2010, S. 363 ff.

4 BGH v. 17.03.2009 Tz. 18 siehe Fn. 1; Joecks in Franzen/Gast/Joecks § 370 AO Rn. 182; Rädtker in Klein § 153 AO Rn. 7; Ransiek in Kohlmann § 370 AO Rn. 337; Seer in Tipke/Kruse § 153 AO Rn. 11; Schuhmann, wistra 1994, S. 48; a.M. OLG Hamburg v. 02.06.1992 – 1 Ss 119/91, wistra 1993, S. 274.

5 Seer in Tipke/Kruse § 153 Rd. 11; Kohlmann 39. Lfg. (10/2008) § 370 AO Rn. 332; Joecks in Franzen/Gast/Joecks § 370 AO Rn. 182; Rolletschke/Kemper § 370 AO Rn. 273; a.A. Heuermann in Hübschmann/Hepp/Spitaler § 153 Rn. 12 f.; Rädtker in Klein, AO § 153 Rn. 21.

6 BGH, Beschluß vom 17.03.2009 – 1 StR 479/08, NJW 2009, S. 1984 Tz. 20 ff.

7 BGH a.a.O. Fn. 5 Tz. 21; ebenso Bülte, BB 2010, S. 607, 608; aA Wulf, PStR 2009, S. 190, 195.

8 BGH a.a.O. Fn. 6 Tz. 22.

9 Siehe zum Nemo-tenetur-Grundsatz im Steuerstrafrecht auch Beckemper, ZIS 2012, S. 221 ff.

und befaßt sich in seiner Begründung hiermit.<sup>10</sup> Zunächst stellt der Senat unter Berufung auf ein Urteil des Bundesverfassungsgerichts zur Strafbarkeit wegen unerlaubten Entfernens vom Unfallort<sup>11</sup> darauf ab, daß Art. 2 Abs. 1 GG keinen lückenlosen Schutz gegen staatlichen Zwang zur Selbstbelastung ohne Rücksicht auf die schutzwürdigen Belange Dritter vorschreibt. Zu solchen schutzwürdigen Belangen gehörten die Angewiesenheit des Staates auf die ihm gesetzlich zustehenden Steuereinnahmen und die gleichmäßige Erfassung aller Steuerpflichtigen im Hinblick auf den Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG.<sup>12</sup> Auch bei einer Berichtigungspflicht nach vorangegangener Steuerhinterziehung oder leichtfertiger Steuerverkürzung im Sinne des § 378 AO befindet sich der Steuerpflichtige nicht in einer unauflösbaren Konfliktlage, da er durch eine Selbstanzeige nach §§ 371, 378 Abs. 3 AO regelmäßig Straf- bzw. Sanktionsfreiheit erlangen könne.<sup>13</sup> Soweit etwa wegen des Vorliegens eines Sperrgrundes im Sinne der §§ 371 Abs. 2, 378 Abs. 3 S. 1 AO Fälle eines unzumutbaren Zwangs zur Selbstbelastung verbleiben, könne diesem Umstand bei einer leichtfertigen Steuerverkürzung im Rahmen der Anwendung des § 47 OWiG Rechnung getragen werden. Diese Norm gewährt den Behörden ein Ermessen, von der Verfolgung einer Ordnungswidrigkeit abzusehen. Bei einer ursprünglich bedingt vorsätzlich begangenen Steuerstraftat will der Senat den Konflikt durch die Annahme eines Beweismittelverwertungs- oder Verwendungsverbotes lösen.<sup>14</sup>

Lediglich ab dem Zeitpunkt der Bekanntgabe der Einleitung eines Steuerstrafverfahrens wegen der ursprünglichen Tat nimmt der 1. Strafsenat eine Suspendierung der Strafbewehrung der Berichtigungspflicht an.<sup>15</sup> Innerhalb des Aufbaus der Begründung an dieser Stelle unsystematisch folgt dann die Darlegung, daß in Fällen, bei welchen eine wirksame Selbstanzeige lediglich deshalb nicht möglich ist, weil der Steuerpflichtige zur fristgerechten Nachentrichtung der Steuer nicht in der Lage ist, keine Suspendierung der Strafbewehrung der steuerlichen Berichtigungspflicht in Betracht komme. Dies gelte jedenfalls dann, wenn der Steuerpflichtige bei pflichtgemäßer und rechtzeitiger Erfüllung seiner steuerlichen Pflichten zur Zahlung noch in der Lage gewesen wäre. Der Grundsatz der Selbstbelastungsfreiheit gebiete nicht, den Steuerhinterzieher gegenüber anderen Steuerpflichtigen besserzustellen, nur weil er auch Steuerstraftäter sei.<sup>16</sup>

Unsystematisch sind diese Feststellungen an dieser Stelle der Begründung, weil die fehlende Fähigkeit zur fristgerechten Nachzahlung der Steuer – ebenso wie das Vorliegen eines Sperrgrundes im Sinne des § 371 Abs. 2 AO – zu den Fällen der fehlenden Möglichkeit einer strafbefreienden Selbstanzeige gehört. Für diese Fallgruppe hatte der Senat zuvor ebenfalls Suspendierung der Pflicht zur Selbstanzeige, sondern ein Beweismittelverwertungs- oder Verwendungsverbot angenommen. Unklar bleibt, ob dieses Verwertungs- bzw. Verwendungsverbot in Fällen der fehlenden Fähigkeit zur fristgerechten Steuernachzahlung nicht gelten soll, ob

in diesen Fällen eine strafbewehrte Berichtigungspflicht auch noch nach Bekanntgabe der Einleitung des Ermittlungsverfahrens fortbestehen soll und ob in den Fällen, in welchen der Steuerpflichtige auch bei pflichtgemäßer und rechtzeitiger Erfüllung seiner steuerlichen Pflichten nicht zur Zahlung in der Lage gewesen wäre, die Strafbewehrung der Pflicht zur Berichtigungserklärung unabhängig vom Zeitpunkt der Bekanntgabe der Einleitung eines Ermittlungsverfahrens entfallen soll.

In den Fällen der ursprünglich bedingt vorsätzlichen Steuerhinterziehung bilden diese und die spätere Steuerhinterziehung im Sinne des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO durch Unterlassen der Berichtigung nach § 153 AO dieselbe prozessuale Tat im Sinne des § 264 StPO. Ob die Steuerhinterziehung durch Unterlassen in solchen Fällen als mitbestrafte Nachtat zurücktritt oder wegen des in einem direkten Hinterziehungsvorsatz zum Ausdruck kommenden höheren Schuldgehaltes als eigenständige Tat zur vorangegangenen Steuerhinterziehung in Tatmehrheit steht, hat der 1. Strafsenat ausdrücklich offengelassen.<sup>17</sup>

Auch die Annahme einer mitbestraften Nachtat<sup>18</sup> durch eine unterlassene Berichtigungserklärung bliebe strafrechtlich nicht ohne Bedeutung. Die mitbestrafte Nachtat erlangt insbesondere dann eigenständige Bedeutung, wenn die ursprüngliche Tat etwa wegen Verjährung nicht mehr verfolgt werden kann.<sup>19</sup> Dies hat gerade bei einer Steuerhinterziehung durch Unterlassen der Berichtigungserklärung erhebliche praktische Bedeutung. Die Unterlassens-tat löst eine neue grundsätzlich fünfjährige Verjährungsfrist (§ 78 Abs. 3 Nr. 4 StGB) aus. In den in § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 bis 5 AO genannten Fällen besonders schwerer Steuerhinterziehung beträgt die Verjährungsfrist zehn Jahre. Letzteres gilt insbesondere in den Fällen der Verkürzung von Steuern in großem Ausmaß im Sinne des § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 AO, welche nach der neueren Rechtsprechung des 1. Strafsenates<sup>20</sup> bei einem Verkürzungsbetrag je Steuerart und Steuerjahr von mehr als 50.000 EUR bzw. bei bloßer Steuergefährdung durch fehlende oder unvollständige Angabe von Einnahmen von mehr als 100.000 EUR anzuneh-

10 BGH a.a.O. Fn. 6 Tz. 25.

11 BVerfG, BVerfGE 16 S. 190.

12 BGH a.a.O. Fn. 6 Tz. 25.

13 BGH a.a.O. Fn. 6 Tz. 26.

14 BGH a.a.O. Fn. 6 Tz. 27.

15 BGH a.a.O. Fn. 6 Tz. 29; BGH Beschl. v. 26.04.2001, 5 StR 587/00, NJW 2001, S. 3638 und *Sackreuther*, PStR 2009, S. 188.

16 BGH, a.a.O. Fn. 6 Tz. 29.

17 BGH, a.a.O. Fn. 6 Tz. 30; für Tatmehrheit: *Schützeberg*, BB 2009, S. 1906, 1907.

18 Für eine mitbestrafte Nachtat: *Rätke* in Klein, AO, § 153 Rn. 21.

19 BGH, NSTz 1993 S. 96, 97; BGH, NSTz 2009 S. 203.

20 ►► BGH v. 02.12.2008 – 1 StR 416/08, BGHSt 53 S. 71.

men ist.<sup>21</sup> Die Berichtigungspflicht nach § 153 AO bezieht sich auf alle Steuerjahre, für welche im Zeitpunkt des Erkennens der Unrichtigkeit der ursprünglichen Steuererklärung für diese die Festsetzungsfrist noch nicht abgelaufen ist. In Fällen der ursprünglich (auch bedingt) vorsätzlichen Steuerrückziehung beträgt die Festsetzungsfrist zehn Jahre (§ 169 Abs. 2 S. 2 AO), beginnend mit dem Ablauf des Jahres der Einreichung der ursprünglichen Steuererklärung, spätestens jedoch mit Ablauf des dritten Kalenderjahrs, das auf das Kalenderjahr folgt, in dem die Steuer entstanden ist (§ 170 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 AO).

### Beispiel:

*Ein Steuerpflichtiger hat ursprünglich in seiner Einkommensteuererklärung 1997, eingereicht am 10.01.1999, bestimmte ausländische Einnahmen nicht erklärt, deren Steuerpflichtigkeit im Inland er für möglich, aber nicht sicher hielt, wobei er für den Fall der Steuerpflicht die Unrichtigkeit billigend in Kauf nahm. Hierdurch wurde die Steuer des Jahres 1997 um 150.000 EUR zu niedrig festgesetzt. Am 01.11.2009 erlangt der Steuerpflichtige sichere Kenntnis von der Steuerpflicht dieser Einnahmen, entschließt sich jedoch, die Unrichtigkeit nicht zu berichtigen. Am 01.10.2019 wird der gesamte Vorgang durch eine Anzeige eines früheren Mitarbeiters des Steuerpflichtigen der Steuerfahndung bekannt, welche am 20.10.2019 die Einleitung des Steuerstrafverfahrens wegen Verkürzung der Einkommensteuer 1997 bekanntgibt.*

*Zum Zeitpunkt der Bekanntgabe der Einleitung des Steuerstrafverfahrens im Jahre 2019 ist zwar die ursprüngliche Steuerrückziehung durch Einreichung der unrichtigen Einkommensteuererklärung 1997 verjährt, nicht jedoch die nach der Rechtsprechung des 1. Strafsenates im Jahre 2009 begangene Steuerrückziehung durch die unterlassene Berichtigung der Einkommensteuererklärung 1997.*

*Hätte derselbe Mitarbeiter am 01.10.2019 einen am 10.01.1999 begangenen Totschlag durch denselben Steuerpflichtigen angezeigt, wäre dagegen eine Verfolgung dieser Tat angesichts des Ablaufs der zwanzigjährigen Verjährungsfrist (§ 78 Abs. 3 Nr. 2 StGB) nicht mehr möglich.<sup>22</sup>*

## 3. Eigene Auffassung

### 3.1. Berichtigungspflicht bei ursprünglich bedingt vorsätzlicher Steuerrückziehung

Im Ausgangspunkt zuzustimmen ist dem 1. Strafsenat noch darin, daß nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichtes<sup>23</sup> der Grundsatz der Selbstbelastungsfreiheit von Verfassungs wegen keinen lückenlosen Schutz gegen staatlichen Zwang zur Selbstbelastung ohne Rücksicht auf schutzwürdige Belange Dritter gebietet.

Bezüglich der Übertragung dieses Grundsatzes auf das Steuerrecht beruft sich der 1. Strafsenat<sup>24</sup> lediglich auf den Beschluß des Bundesverfassungsgerichtes vom

21.04.1988.<sup>25</sup> Wörtlich führt das Bundesverfassungsgericht in diesem Beschluß aus:

*„Der Staat ist darauf angewiesen, die ihm gesetzlich zustehenden Steuereinnahmen tatsächlich zu erzielen, um seinen vielfältigen Aufgaben gerecht werden zu können. Darüber hinaus ist die gleichmäßige Erfassung aller Steuerpflichtigen im Blick auf Art. 3 Abs. 1 GG geboten. Es ist daher sachlich gerechtfertigt, daß die Steuerpflichtigen bzw. die für diese im Steuerverfahren handelnden Personen zur wahrheitsgemäßen Auskunft verpflichtet sind, ohne Rücksicht darauf, ob hierdurch Straftaten oder Ordnungswidrigkeiten aufgedeckt werden. Soweit es sich hierbei um Steuerstraftaten handelt, kann der Betroffene durch eine Selbstanzeige (§ 371 AO) Strafbefreiung erlangen. Soweit eine gesonderte Ahndung einer Steuerordnungswidrigkeit überhaupt in Betracht kommt und eine strafbefreiende Selbstanzeige nicht möglich sein sollte, bietet das Bußgeldverfahren ausreichend Möglichkeiten, etwaigen verfassungsrechtlichen Anforderungen gerecht zu werden. Soweit im Rahmen des Besteuerungsverfahrens Tatsachen oder Beweismittel für Taten offenbart werden, die sich nicht auf eine Steuerstraftat beziehen, legt § 393 Abs. 2 Satz 1 AO ein grundsätzliches Verwertungsverbot fest. Ob die in § 393 Abs. 2 Satz 2 AO hiervon für besonders schwerwiegende Taten vorgesehene Ausnahme verfassungsrechtlichen Anforderungen entspricht, wäre in einem wegen einer solchen Tat durchgeführten Strafverfahren, gegebenenfalls auf Verfassungsbeschwerde hin, zu prüfen. [...] Der Beschwerdeführer hat nicht substantiiert dargetan, daß er nicht in der Lage gewesen wäre, die hinterzogenen Steuern innerhalb einer angemessenen Frist zu entrichten (§ 371 Abs. 3 AO).“*

Diesem Urteil läßt sich lediglich entnehmen, daß eine Pflicht zur wahrheitsgemäßen Auskunft – ggf. auch im Rahmen des § 153 AO – auch wenn hierdurch Steuerstraftaten aufgedeckt werden, insoweit von Verfassungs wegen nicht zu beanstanden ist, als der Betroffene durch eine Selbstanzeige nach § 371 AO Straffreiheit erlangen kann. In diesem Fall muß der Steuerpflichtige als Folge der Selbstbelastung nur die finanzielle Belastung der steuerlichen Nachzahlung tragen, welches ihm in der Tat zuzumuten ist, da diese auch den steuerrechtlichen Steuerpflichtigen trifft.<sup>26</sup> Die Frage der Verfassungskonformität des zusätzlich nach § 398 a Nr. 2 AO zu zahlenden Betrages von 5 % bei einer hinterzogenen

<sup>21</sup> Zum Anwendungsbereich der Beträge von 50.000 EUR und 100.000 EUR siehe auch ► BGH v. 15.12.2011 – 1 StR 579/11, NStZ 2012 S. 331

<sup>22</sup> Siehe zur Kritik der Folgen für die Strafverfolgungsverjährung in Fällen des Strafbewehrten § 153 AO auch *Hilgers-Klutzsch* in *Kohlmann Steuerstrafrecht* (43. Lieferung) § 393 Rn. 55.5; *Wulf*, PStR 2009, 190; *Joecks* in *Franzen/Gast/Joecks*, § 370 Rn. 182; vgl. auch *Bülte*, BB 2010, S. 607, 611.

<sup>23</sup> BVerfG a.a.O. Fn. 11

<sup>24</sup> BGH a.a.O. Fn. 6 Tz. 25.

<sup>25</sup> BVerfG Beschl. v. 21.04.1988 – 2 BvR 330/88, wistra 1988, S. 302.

<sup>26</sup> Vgl. auch *Joecks*, *Der Nemo-tenetur-Grundsatz und das Steuerstrafrecht*, FS für *Kohlmann* zum 70. Geburtstag, 2003, S. 451, 457; *Beckemper*, ZIS 2012, S. 221, 227.

Steuer von mehr als 50.000 EUR soll hier nicht näher untersucht werden.

Die Feststellungen des Bundesverfassungsgerichtes beziehen sich jedoch gerade nicht auf einen Fall, in welchem eine strafbefreiende Selbstanzeige wegen eines Sperrgrundes im Sinne des § 371 Abs. 2 AO oder der fehlenden Fähigkeit zur fristgerechten Nachzahlung der Steuer (§ 371 Abs. 3 AO) nicht möglich ist.<sup>27</sup> Vielmehr betont das Bundesverfassungsgericht gerade, daß ein Fall des § 371 Abs. 3 AO im Urteilsfall nicht dargelegt war. Zu einem Fall des § 371 Abs. 2 AO äußert sich der Beschluß nicht, dieser führt jedoch zu derselben vom Bundesverfassungsgericht gerade nicht entschiedenen Konfliktlage, daß dem Steuerpflichtigen eine strafbewehrte Pflicht zur Offenbarung einer ursprünglichen Steuerhinterziehung auferlegt wird, obwohl er durch die Offenbarung keine Straffreiheit erlangen kann. Für diese Fälle trifft der Satz aus demselben Beschluß des Bundesverfassungsgerichtes zu: „Unzumutbar und mit der Würde des Menschen unvereinbar wäre ein Zwang, durch eigene Aussagen die Voraussetzungen für eine strafgerichtliche Verurteilung oder die Verhängung entsprechender Sanktionen liefern zu müssen.“

Anzumerken ist in diesem Zusammenhang, daß Fälle, bei welchen nach der Rechtsprechung des 1. Strafsenates eine Pflicht zur Berichtigung nach vorangegangener bedingt vorsätzlicher Steuerhinterziehung besteht, jedoch diese wegen eines Sperrgrundes keine strafbefreiende Wirkung haben kann, nicht seltene Ausnahmefälle bilden, sondern insbesondere nach der Erweiterung der Sperrgründe des § 371 Abs. 2 AO durch das Schwarzgeldbekämpfungsgesetz<sup>28</sup> sich in typischen Konstellationen finden. So ist nach § 371 Abs. 2 Nr. 1 a) AO n.F. eine strafbefreiende Selbstanzeige nicht mehr möglich, nachdem dem Steuerpflichtigen eine Prüfungsanordnung für eine steuerliche Betriebsprüfung zugegangen ist. In der Praxis ist jedoch gerade der Zugang einer Prüfungsanordnung Anlaß, im Rahmen der Vorbereitung auf die Betriebsprüfung die ursprünglichen Steuererklärungen noch einmal mit dem steuerlichen Berater zu erörtern. Erhält der Steuerpflichtige im Rahmen einer solchen Erörterung sichere Kenntnis von einer bisher nur für möglich gehaltenen Unrichtigkeit einer der Prüfung unterliegenden Steuererklärung, so besteht nach der Rechtsprechung des 1. Strafsenates eine strafbewehrte Pflicht zur Berichtigung und damit zur Aufdeckung der ursprünglichen Steuerstraftat, obwohl diese nicht mehr strafbefreiend wirkt.<sup>29</sup>

Der 1. Strafsenat will nun diesem Konflikt durch Annahme eines Beweismittelverwertungs- oder Verwendungsverbotes Rechnung tragen. Zu dessen Reichweite äußert sich der Senat nicht. Diese ist jedoch von maßgeblicher Bedeutung. Nehmen wir etwa den Fall, daß der Steuerpflichtige bestimmte nach § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 3 oder Nr. 4 EStG nicht abzugsfähige Betriebsausgaben nicht auf einem gesonderten Konto erfaßt und als abzugsfähige Betriebsausgaben verbucht hat. Hierbei handelte er zunächst bedingt

vorsätzlich, weil er die fehlende Abzugsfähigkeit nur für möglich hielt. Im Rahmen der Vorbereitung der Betriebsprüfung erfährt der Steuerpflichtige durch seinen steuerlichen Berater die genauen Voraussetzungen der Abzugsverbote des § 4 Abs. 5 EStG und erkennt sicher die Unrichtigkeit seiner Erklärung. Berichtigt er diese zur Vermeidung einer weiteren Strafbarkeit durch Unterlassen, so wird der Betriebsprüfer die Buchhaltung gezielt nach solchen Aufwendungen durchsehen und hierbei die entsprechenden Belege über die nichtabzugsfähigen Ausgaben entdecken, welche ihm vielleicht ohne die Berichtigung in der Vielzahl der Buchungsvorgänge nicht aufgefallen wären. Sollen nun nach der Auffassung des 1. Strafsenates auch diese Buchungsbelege einem Verwertungsverbot unterliegen? Eine solche Fernwirkung eines Verwertungsverbotes wird von der Rechtsprechung im übrigen<sup>30</sup> grundsätzlich nicht angenommen. Nur bei Annahme einer solchen Fernwirkung würde jedoch die Konfliktlage des Steuerpflichtigen tatsächlich im Sinne der Selbstbelastungsfreiheit aufgelöst.<sup>31</sup> Würde man ein Verwertungsverbot mit vollständiger Fernwirkung annehmen, so hätte die Berichtigungserklärung im Ergebnis in vielen Fällen dieselbe Wirkung wie eine strafbefreiende Selbstanzeige, auch dann, wenn ein Sperrgrund des § 371 Abs. 2 AO verwirklicht ist. Auch dies zeigt, daß die Auslegung des § 153 AO durch den 1. Strafsenat in Fällen der ursprünglich bedingt vorsätzlichen Tat zu Ergebnissen führt, welche sich in die gesetzliche Systematik nicht mehr ohne Widersprüche einfügen lassen.<sup>32</sup>

Auch die Erkenntnis des 1. Strafsenates, daß bei fehlender Fähigkeit zur fristgerechten Steuernachzahlung – jedenfalls dann, wenn eine Steuerzahlung bei pflichtgemäßer Erfüllung der steuerlichen Pflichten möglich gewesen wäre – und damit fehlender Möglichkeit zur strafbefreienden Selbstanzeige keine Suspendierung der Strafbewehrung der Berichtigungspflicht anzunehmen sei, läßt sich mit dem Grundsatz der Selbstbelastungsfreiheit nicht vereinbaren. Wie schon dargelegt, hatte das Bundesverfassungsgericht<sup>33</sup> diesen Fall bei der Prüfung der Vereinbarkeit der Berichtigungspflicht mit der Selbstbelastungsfreiheit ausdrücklich nicht geprüft. Auch überzeugt das Argument des 1. Se-

27 Vgl. auch *Joecks*, a. a. O., Fn. 26, S. 460.

28 BGBl. I 2011, S. 676.

29 *Kopf/Szalai* sprechen sich aufgrund des Nemo-tenetur-Grundsatzes für eine verfassungskonforme enge Auslegung des § 371 Abs. 2 AO aus, um damit die bestehende Konfliktlage zu lösen, vgl. *Kopf/Szalai*, NJ 2010, S. 363, 370 f.

30 Siehe zur Fernwirkung eines Verwertungsverbotes *Joecks* in *Franzen/Gast/Joeks*, § 393 Rn. 49 ff.; *Nack* in *Karlsruher Kommentar, StPO*, 6. Auflage, § 100a Rn. 69 f. m. w. N.

31 Vgl. auch *Alvermann/Talaska*, HRRS 2010 S. 166, 169; *Wulf*, PStR 2009, S. 190, 195.

32 Ausführlich zu den Fällen der gescheiterten Selbstanzeige im Zusammenhang mit § 153 AO: *Beckemper*, ZIS 2012, S. 221, 226.

33 BVerfG Beschl. v. 21.04.1988, 2 BvR 330/88, wistra 1988, S. 302.

nates nicht, daß der Grundsatz der Selbstbelastungsfreiheit es nicht gebiete, den Steuerhinterzieher gegenüber anderen Steuerpflichtigen besserzustellen, nur weil er auch Steuerstraftäter sei. Der 1. Strafsenat spricht hier ausdrücklich davon, daß in solchen Fällen eine „Suspendierung der Strafbewehrung der steuerlichen Berichtigungspflicht“ nicht in Betracht komme.<sup>34</sup> Er spricht somit nicht von einer Suspendierung der materiell-steuerlichen Berichtigungspflicht im Sinne des § 153 AO, sondern nur von der Suspendierung der Strafbewehrung deren Verletzung nach § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO.<sup>35</sup> Eine solche Suspendierung führt mithin nicht zu einer Einschränkung der steuerlichen Pflichten gegenüber dem steuerehrlichen Steuerpflichtigen. Der Grundsatz der Selbstbelastungsfreiheit steht jedoch der zwangsweisen Durchsetzung solcher steuerlicher Pflichten entgegen, welche zu einer Selbstbelastung führen. Dies findet auch Ausdruck in § 397 S. 1 bis 3 AO. Danach bleiben zwar die steuerlichen Pflichten auch insoweit bestehen, als sich der Steuerpflichtige durch deren Erfüllung einer Steuerstraftat oder Steuerordnungswidrigkeit bezichtigen würde, sie dürfen jedoch insoweit nicht mit Zwangsmitteln durchgesetzt werden. Wenn jedoch schon die Durchsetzung der steuerlichen Pflichten in den Fällen der Selbstbelastung mit den Zwangsmitteln des Besteuerungsverfahrens, wie ein Zwangsgeld, unzulässig ist, dann muß dies erst recht für die Durchsetzung der Berichtigungspflicht des § 153 AO mit den Mitteln des Strafrechtes, also eine zusätzliche Strafbewehrung der Nichterfüllung nach § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO gelten.

### 3.2 Berichtigungspflicht bei leichtfertiger Steuerverkürzung

Der Nemo-tenetur-Grundsatz gilt grundsätzlich auch im Ordnungswidrigkeitenverfahren.<sup>36</sup> Das Bundesverfassungsgericht hat dies zwar mit der Formulierung offengelassen, der Grundsatz gelte im Strafverfahren und „in ähnlichen Verfahren, wie etwa Disziplinarverfahren und berufsgerichtlichen Verfahren.“<sup>37</sup> In der Entscheidung zur Verfassungskonformität der Kostenhaftung des Fahrzeughalters nach § 25a StVG hat das Bundesverfassungsgericht jedoch die Zulässigkeit der Kostenhaftung unter anderem damit begründet, daß diese nicht dazu geeignet sei, einen Halter, der den Verkehrsverstoß begangen hat, dazu zu bestimmen, sich selbst einer Ordnungswidrigkeit zu belasten.<sup>38</sup> Dies spricht dafür, daß das Bundesverfassungsgericht ebenfalls von der grundsätzlichen Geltung des Nemo-tenetur-Grundsatzes im Ordnungswidrigkeitenverfahren ausgeht.

Auch der 1. Strafsenat geht in seiner hier erörterten Entscheidung zur Berichtigungspflicht nach § 153 AO offenbar davon aus, daß eine Ordnungswidrigkeit unter den Nemo-tenetur-Grundsatz fällt, indem er zunächst eine Rechtfertigung für eine Pflicht zur Selbstbelastung in den Fällen der zuvor leichtfertigen Steuerhinterziehung durch die Möglichkeit der zur Sanktionsfreiheit führenden Selbstanzeige

im Sinne des § 378 Abs. 3 AO darlegt<sup>39</sup>, es allerdings grundsätzlich für gerechtfertigt hält, dem Steuerpflichtigen eine Berichtigungspflicht nach § 153 AO auch dann aufzuerlegen, wenn er hierdurch eine Steuerstraftat oder eine Steuerordnungswidrigkeit offenbart, weil er grundsätzlich durch eine Selbstanzeige nach § 371 AO oder § 378 Abs. 3 AO Straf- bzw. Sanktionsfreiheit erlangen kann. Sodann führt der BGH im zweiten Begründungsschritt aus,<sup>40</sup> soweit Fälle eines unzumutbaren Zwangs zur Selbstbelastung wegen der Unwirksamkeit einer Selbstanzeige aufgrund eines Sperrgrundes (§ 378 Abs. 3 S. 1 AO) verbleiben, könne dem bei einer vorangegangenen Ordnungswidrigkeit im Rahmen der Anwendung des § 47 OWiG (Ermessensentscheidung über die Verfolgung der Ordnungswidrigkeit) Rechnung getragen werden. Der 1. Strafsenat legt nicht ausdrücklich dar, daß in solchen Fällen eine Ermessensreduzierung dahingehend erfolgt, daß nur ein Absehen von der Verfolgung der Ordnungswidrigkeit ermessensgerecht ist. Nur so wäre jedoch ein vollständiger Schutz der Selbstbelastungsfreiheit in solchen Fällen zu erreichen.

In der dritten Begründungsstufe führt der BGH dann nur für den Fall, daß dem Beschuldigten die Einleitung eines Steuerstrafverfahrens bekannt gegeben worden ist, aus, daß dann „für die sich aus § 153 AO ergebende Pflicht zur Berichtigung mit bedingtem Hinterziehungsvorsatz abgegebener“ Steuererklärungen die Strafbewehrung der unterlassenen Berichtigung nach § 153 AO suspendiert sei.<sup>41</sup> An dieser Stelle wird die Pflicht zur Berichtigung bei ursprünglich leichtfertiger Steuerverkürzung nicht erwähnt. Hieraus könnte man schließen, daß in diesen Fällen dem grundsätzlich auch bei der leichtfertigen Steuerhinterziehung geltenden Nemo-tenetur-Grundsatz nur über die Anwendung des § 47 OWiG und nicht durch eine Suspendierung der Pflicht zur Berichtigung Rechnung getragen werden soll. Zwingend ist dieser Schluß allerdings nicht, da in dem Urteilsfall keine leichtfertige Steuerhinterziehung, sondern nur eine bedingt vorsätzliche Steuerhinterziehung als Ursprungstat in Betracht kam und daher auch nicht zwingend auf den Fall der vorangehenden leichtfertigen Steuerhinterziehung einzugehen war.

Festzuhalten bleibt, daß der 1. Strafsenat den Nemo-tenetur-Grundsatz als solchen auch bei der leichtfertigen

34 BGH a. a. O. Fn 6 Tz. 29

35 Vgl. hierzu ausführlich *Bülte*, BB 2010 S. 607, 610 ff.

36 Vgl. SK-Rogall vor § 133 StPO, Rn. 133, 148; Geppert, GA 1992 S. 294; Dingeldy, NSTZ 1984, S. 531; Schäfer in FS für Dünnebier, S. 11, 48; a. A. Stürmer, NJW 1981, S. 1759.

37 BVerfGE 56, S. 37, 42.

38 BVerfG, Beschl. v. 01.06.1989–2 BvR 239/88, NJW 1989, S. 2679, 2680.

39 BGH, a. a. O., Fn 6, Tz. 26.

40 BGH, a. a. O., Fn. 6, Tz. 27.

41 BGH, a. a. O., Fn. 5, Tz. 29.

Steuerhinterziehung anerkennt. Nicht ausdrücklich entschieden ist die Frage, ob die Lösung der Konfliktlage in solchen Fällen stets nur über eine Einstellung des Verfahrens wegen leichtfertiger Steuerverkürzung nach § 47 OWiG oder im Fall der Einleitung eines Strafverfahrens über eine Suspendierung der Pflicht zur Berichtigungserklärung auch bei vorangegangener leichtfertiger Steuerhinterziehung für die Dauer des Strafverfahrens zu lösen ist.

Das Problem stellt sich insbesondere, wenn gegenüber einem Steuerpflichtigen, welcher tatsächlich ursprünglich nur eine leichtfertige Steuerhinterziehung begangen hat, die Ermittlungsbehörde den Verdacht hegt, diese sei bedingt vorsätzlich erfolgt und daher ein Strafverfahren einleitet. Das Recht des Beschuldigten, im Strafverfahren zu schweigen, bezieht sich auf den objektiven und subjektiven Tatbestand. Ein Steuerpflichtiger, welcher im Verdacht einer vorsätzlich unrichtigen Erklärung steht und während des Strafverfahrens die objektive Unrichtigkeit der ursprünglichen Erklärung erkennt, sein ursprüngliches Verhalten jedoch als leichtfertig oder gar nur leicht fahrlässig ansieht, während die Ermittlungsbehörde den Verdacht eines vorsätzlichen Verhaltens hegt, sähe sich durch eine strafbewehrte Berichtigungspflicht gezwungen, den objektiven Tatbestand einzugestehen und könnte seine Verteidigung allein auf den fehlenden Vorsatz stützen. Dies kann nur vermieden werden, wenn die Einleitung eines steuerstrafrechtlichen Ermittlungsverfahrens auch bei tatsächlich ursprünglich nur leichtfertiger Unrichtigkeit zur Suspendierung der Strafbewehrung des Unterlassens der Berichtigungserklärung führt.

#### 4. Fazit

Der vielfach zitierte Beschluß des 1. Strafsenats vom 17.03.2009 reiht sich in die Entscheidungen zum Steuerstrafrecht ein, die seit dem Zuständigkeitswechsel am BGH im Jahre 2008 ergangen sind.<sup>42</sup> Durch die weite Auslegung

des Wortlauts des § 153 AO und die restriktive Anwendung des Nemo-tenetur-Grundsatzes schafft der 1. Strafsenat in Fällen der ursprünglich bedingt vorsätzlichen Steuerhinterziehung faktisch eine Pflicht zur Selbstanzeige. Der strafbefreienden Wirkung der Selbstanzeige sind jedoch durch das Schwarzgeldbekämpfungsgesetz<sup>43</sup> deutlich höhere Hürden errichtet worden, so daß in vielen Fällen eine den Nemo-Tenetur-Grundsatz berührende Konfliktlage des Steuerpflichtigen entsteht. Die im orbiter dictum des Beschlusses aufgezeigte Lösung des Verwendungs- bzw. Verwertungsverbotes in den Fällen der „gescheiterten“ Selbstanzeige scheidet selbst im Falle der Annahme einer fehlenden Fernwirkung eines solchen Verbotes.<sup>44</sup> Auch die aufgezeigten Probleme der im Verhältnis zur Schwere des Deliktes im Vergleich zu schwereren Straftaten unverhältnismäßig langen tatsächlichen Strafverfolgungsverjährung zeigen die Widersprüchlichkeit in systematischer Hinsicht dieser Rechtsprechung deutlich auf. Ebenfalls noch nicht geklärt ist die Reichweite des Nemo-tenetur-Grundsatzes in den Fällen der leichtfertigen Steuerverkürzung gem. § 378 AO. Es bleibt zu hoffen, daß der 1. Strafsenat seine Auffassung noch einmal überdenkt. Für die Beratung gilt so lange, daß das sowieso schon komplexe Recht der Berichtigungserklärung und der Selbstanzeige um noch ein Problemfeld „reicher“ bleibt. Die Gefahr, durch einen Verstoß gegen die Pflichten aus § 153 AO den Tatbestand des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO zu verwirklichen, ist durch die Rechtsprechung des 1. Strafsenats in Verbindung mit den Änderungen durch das Schwarzgeldbekämpfungsgesetz erheblich gestiegen.

42 Seit dem 01.06.2008 ist der 1. Strafsenat und nicht mehr der 5. Strafsenat für Revisionen in Steuerstrafsachen zuständig. Vgl. zu der Tendenz einer strengeren Ahndung von Steuerstrafataten durch den 1. Senat des BGH seit dem Zuständigkeitswechsel *Putzke*, ZJS 2012 S. 383; *Wessing/Biesgen*, NJW 2010, 2689;

43 BGBl. I 2011, S. 676.

44 Dazu ausführlich auch *Wulf*, PStR 2009, S. 190, 195.



## ANSCHAULICHE ARBEITSGRUNDLAGE.

### Die rechtlichen und steuerlichen Wesensmerkmale der verschiedenen Gesellschaftsformen Vergleichende Tabellen

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

2010, 20. Auflage, 96 Seiten, € 16,80

ISBN 978-3-415-04375-6

 BOORBERG

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 0711/7385-100 · 089/4361564  
TEL 0711/7385-0 · 089/436000-0 BESTELLUNG@BOORBERG.DE

S20411

## Drohende Verschärfungen beim erbschaft- und schenkungsteuerlichen Begünstigungssystem für Unternehmensvermögen

Dr. Jörg Stalleiken, Rechtsanwalt, Steuerberater, Diplom-Finanzwirt, Bonn\*

### I. Einleitung

Das seit dem 01.01.2009 geltende Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht<sup>1</sup> sieht für Übertragungen von unternehmerischem Vermögen bislang beispiellos günstige Rahmenbedingungen vor. Unter den richtigen Voraussetzungen unterliegt betriebliches Vermögen gar keiner oder nur einer sehr geringen Erbschaft- oder Schenkungsteuerbelastung. Allerdings ermöglicht das geltende Recht auch Gestaltungen, die der gesetzgeberischen Intention wohl zuwiderlaufen (Stichwort: „Cash GmbH“ u. a.) und die sowohl der Finanzverwaltung als auch dem Gesetzgeber daher seit längerem ein Dorn im Auge sind. Einige dieser Gestaltungen hat der Bundesfinanzhof unlängst in seinem Beitrittsbeschluss vom 05.10.2011<sup>2</sup> skizziert. Diese Gestaltungsvarianten greift der Bundesrat in seiner Stellungnahme zum Entwurf des Jahressteuergesetzes (JStG) 2013<sup>3</sup> nun auf und schlägt Anpassungen im geltenden Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz vor, die solche mißliebigen Gestaltungen künftig verhindern sollen. Dies geschieht allerdings, wie so oft, mit überschießender Tendenz. Die vorgeschlagenen Verschärfungen – wenn sie denn in Kraft treten würden – trafen alle Unternehmer.

Der nachfolgende Beitrag ordnet die vorgeschlagenen Neuregelungen in das geltende erbschaft- und schenkungsteuerliche System ein und untersucht deren Auswirkungen auf die Verschonung für betriebliches Vermögen. Er schließt mit einem Ausblick auf das derzeit laufende Gesetzgebungsverfahren.

### II. Erbschaft- und schenkungsteuerliches Begünstigungssystem

Das derzeit geltende Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht bewertet – verfassungsrechtlichen Vorgaben<sup>4</sup> geschuldet – Unternehmensvermögen mit dem gemeinen Wert als Verkehrswert (§ 9 i.V.m. § 11 BewG). Dieses „Hochbewertungskonzept“ wird auf einer zweiten Stufe durch die Gewährung hoher Verschonungsabschläge wieder abgemildert. Bei Erfüllung der entsprechenden Voraussetzungen kann der Erwerber von betrieblichem Vermögen einen Verschonungsabschlag auf den gemeinen Wert in Höhe von 85% in Anspruch nehmen (sog. Regelverschonung), so daß effektiv nur 15% des übertragenen Unternehmensvermögens der Besteuerung unterliegen. Unter erweiterten Voraussetzungen und auf Antrag kann der Erwerber sogar einen Verschonungsabschlag in Höhe von 100% wählen (sog. Vollverschonung), der letztlich eine steuerfreie Übertragung

von Unternehmensvermögen auf die nächste Generation ermöglicht.

Voraussetzung hierfür ist zunächst, daß es sich bei dem übertragenen unternehmerischen Vermögen um dem Grunde nach begünstigtes Vermögen i.S.d. § 13b Abs. 1 ErbStG handelt. Hierzu zählen, wie bereits bisher, land- und forstwirtschaftliches Vermögen, Betriebsvermögen in der Form von Einzelunternehmen und Beteiligungen an gewerblichen oder gewerblich geprägten Personengesellschaften sowie Anteile an Kapitalgesellschaften, wenn die Beteiligung des Schenkers oder Erblassers am Nennkapital 25% übersteigt. Neu ist die Möglichkeit, die 25%-Grenze bei Kapitalgesellschaften durch Zusammenrechnung der Anteile mehrerer Gesellschafter mittels eines Poolvertrages<sup>5</sup> zu erreichen (§ 13b Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 ErbStG). Weitere Kernvoraussetzung für die Inanspruchnahme des begünstigten Vermögens ist, daß die übertragene betriebliche Einheit den sog. Verwaltungsvermögenstest besteht.<sup>6</sup> Hierbei wird die Summe der gemeinen Werte der Wirtschaftsgüter des schädlichen Verwaltungsvermögens (Auflistung in § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG) ins Verhältnis zum gemeinen Wert der betrieblichen Einheit gesetzt<sup>7</sup> (§ 13b Abs. 2 Satz 4 ErbStG); übersteigt der Anteil des schädlichen Verwaltungsvermögens am gemeinen Wert des Betriebsvermögens (sog. Verwaltungsvermögensquote) die Grenze von 50%, kann die Begünstigung für betriebliches Vermögen nicht in Anspruch genommen werden (§ 13b Abs. 2 Satz 1 BewG). Will der Erwerber einen Antrag auf Vollverschonung stellen, ist erforderlich, daß die Grenze des schädlichen Verwaltungsvermögens nicht mehr als 10% beträgt (§ 13a Abs. 8 Nr. 3 ErbStG).

\* Dr. Jörg Stalleiken, Rechtsanwalt, Steuerberater, Diplom-Finanzwirt, Sozietät FLICK GOCKE SCHAUMBURG in Bonn.

1 ErbStG und BewG i.d.F. des Erbschaftsteuerreformgesetzes (ErbStRG) v. 24.12.2008, BGBl. I 2008, S. 3018.

2 Az. II R 9/11, ZEV 2011, S. 672 m. Anm. Hannes.

3 Beschluß v. 06.07.2012, BR-Drs. 302/12, S. 110 ff.

4 BVerfG v. 07.11.2006, BStBl. II 2007, S. 192, ZEV 2007, S. 76 m. Anm. Piltz.

5 Vgl. hierzu Felten, ZEV 2010, S. 627; Gross, ErbStB 2009, S. 396; ders., ErbStB 2010, S. 24; Zipfel/Lahme, DStZ 2009, S. 615; Onderkal Lasa, Ubg 2009, S. 309.

6 Scholten/Korezkij, DStR 2009, S. 147, 149; Jülicher, in: Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 13b Rn. 231 ff.

7 Wachter in Fischer/Jüptner/Pahlke/Wachter, ErbStG, 4. Aufl. 2012, § 13b Rn. 364; Berechnungsformel bei von Oertzen, Ubg 2008, S. 57, 63.

Neben den vorstehend skizzierten Voraussetzungen, die zum Übertragungstichtag erfüllt sein müssen, hat der Erwerber auch in den auf die Übertragung folgenden Jahren (sog. Nachsteuerperiode) bestimmte Parameter einzuhalten und Restriktionen zu beachten.<sup>8</sup> Zum Beispiel

- darf der Erwerber während der folgenden 5 Jahre (im Fall der Regelverschönerung) bzw. 7 Jahre (bei Antrag auf Vollverschönerung) weder das begünstigt erworbene Vermögen noch wesentliche Betriebsgrundlagen hieraus veräußern oder in sein Privatvermögen überführen (§ 13a Abs. 5 Nr. 1, 4 ErbStG).<sup>9</sup>
- darf der Erwerber – vereinfacht gesagt – nicht mehr Gewinn entnehmen oder ausschütten, als unter seiner Rechtsinhaberschaft des begünstigten Vermögens entstanden ist (Überentnahmen gem. § 13a Abs. 5 Nr. 3 ErbStG).
- muß, falls die Begünstigung bei Kapitalgesellschaften nur durch Abschluß eines Poolvertrages erreicht worden ist, dieser Poolvertrag während der Nachsteuerperiode „durchgehalten“ werden (§ 13a Abs. 5 Nr. 5 ErbStG).<sup>10</sup>
- ist (und dies liegt nur begrenzt in der Hand des Erwerbers) die sog. Lohnsummenkontrolle zu beachten (§ 13a Abs. 1 Satz 2 ff. und Abs. 4 ErbStG). Hierzu muß der Erwerber im Falle der Regelverschönerung in den auf den Erwerb folgenden fünf Jahren das Vierfache der durchschnittlichen Lohnsumme der vergangenen fünf Jahre vor dem Rechtserwerb (Ausgangslohnsumme) erbringen. Im Falle der Vollverschönerung beträgt die einzuhaltende Mindestlohnsumme sogar in den folgenden sieben Jahren das Siebenfache der Ausgangslohnsumme.

Verstößt der Erwerber gegen die vorgenannten Vorgaben, kommt es zu einer rückwirkenden, ggf. anteiligen Kürzung der zuvor gewährten Verschönerungsabschlüsse (Nachsteuer).<sup>11</sup>

### III. Kritik des Bundesfinanzhofes

Im Zentrum der Begünstigung steht der Verwaltungsvermögenstest. Diesbezügliches Ziel des Gesetzgebers war es, die unter altem Recht gängige Einkleidung von typischem Privatvermögen (fremdvermietete Immobilien, Wertpapiere, Kapitalvermögen u.ä.) in betriebliches Vermögen zum Zwecke der Inanspruchnahme der Begünstigung zu verhindern.<sup>12</sup> Aus diesem Grund hatte der Gesetzgeber im Erbschaftsteuerreformgesetz einen Katalog des Verwaltungsvermögens definiert, welchen er als potentiell begünstigungsschädlich ansieht.

Die Wirtschaftsgüter des schädlichen Verwaltungsvermögens sind in § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG abschließend definiert.<sup>13</sup> Von jeher umstritten war insbesondere die Auslegung des § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 ErbStG. Dort ist geregelt, daß „Wertpapiere und vergleichbare Forderungen“ zum Verwaltungsvermögen zählen. Dieser weite und ausle-

gungsbedürftige Gesetzesbegriff hat im Schrifttum zu einer lebhaften Diskussion darüber geführt, was unter den Begriff der Wertpapiere, insbesondere aber unter den unbestimmten Rechtsbegriff der vergleichbaren Forderungen zu subsumieren ist.<sup>14</sup> Die Finanzverwaltung hatte sich bereits früh in den Anwendungserlassen zum neuen Erbschaftsteuerrecht<sup>15</sup> darauf festgelegt, daß „Geld, Sichteinlagen, Sparanlagen, Festgeldkonten, Forderungen aus Lieferung und Leistung sowie Forderungen gegen verbundene Unternehmen“ kein Verwaltungsvermögen darstellen und diese Auffassung in den nun veröffentlichten Erbschaftsteuer-Richtlinien (ErbStR) 2011 in Kenntnis der hierüber geführten Kontroverse beibehalten.<sup>16</sup> Diese Auffassung erscheint gemessen am Gesetzeswortlaut durchaus zutreffend; allerdings ermöglicht sie Gestaltungen, die augenscheinlich nicht von der gesetzgeberischen Intention des erbschaftsteuerlichen Begünstigungssystems erfaßt sind. Der BFH hat in einem Beitrittsbeschluß vom 5. 10. 2011<sup>17</sup> einige Gestaltungsvarianten aufgezeigt, die nach seiner Auffassung unter geltendem Recht wohl möglich und nicht durch verfassungskonforme Auslegung des Gesetzes zu verhindern sind. Hierzu gehören:

- „Festgeld-Modell“: Hierbei werden Festgelder in ein gewerbliches Betriebsvermögen (GmbH oder GmbH & Co. KG) eingelegt. Da Festgelder nach Auffassung der Finanzverwaltung und wohl auch des BFH nicht als Verwaltungsvermögen zu qualifizieren sind, beträgt die Verwaltungsvermögensquote der Gesellschaft 0%. Vorbehaltlich einer Verwerfung als Gestaltungsmissbrauch (§ 42 AO)<sup>18</sup> im Einzelfall können die Anteile an der Gesellschaft sodann steuerfrei übertragen werden, während bei einer direkten Übertragung der Festgelder eine Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer von bis zu 50% (abhängig von der Höhe der Festgelder und dem Verwandtschaftsgrad zum Erwerber) entstände. Die Lohnsummenkon-

8 Hierzu etwa *Gräfe*, ZEV 2010, S. 601; *Söffing*, ErbStB 2010, S. 268; *Schmidt/Leyh*, NWB 2009, S. 2557; *Scholten/Korezkij*, DStR 2009, S. 304.

9 Vorbehaltlich einer Heilung durch Reinvestition (§ 13b Abs. 2 Satz 3, 4 ErbStG), hierzu *Korezkij*, DStR 2009, S. 2412; zur Reinvestition in Konzernfällen *Stalleiken/Steger*, DStR 2011, S. 1353.

10 Einzelheiten umstritten, vgl. *Felten*, ZEV 2010, S. 627, 360.

11 Berechnungsbeispiele bei H E 13a.12 „Nachversteuerung“ Erbschaftsteuer-Hinweise (ErbStH) 2011.

12 Gesetzesbegründung zum ErbStRG, BT-Drs. 16/7918 v. 20.01.2008, S. 35; *Jülicher*, in: *Troll/Gebel/Jülicher*, ErbStG, § 13b Rn. 231.

13 *Wachter*, in: *Fischer/Jüptner/Pahlke/Wachter*, ErbStG, § 13b Rn. 202 m.w.N.

14 Vgl. nur *Geck*, ZEV 2008, S. 557, 562; *Piltz*, ZEV 2008, S. 229, 231; *Söffing/Thonemann*, DB 2009, S. 1836, 1842; dies., ErbStB 2009, S. 325, 333; *Söffing*, ErbStB 2009, S. 48, 55; *Balmes/Felten*, FR 2009, S. 258, 266.

15 Gleichlautender Erlaß der Obersten Finanzbehörden der Länder zur Umsetzung des Gesetzes zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts vom 25.06.2009, BStBl. I 2009, 713 (AEErbSt).

16 H E 13b.17 ErbStR 2011.

17 Az. II R 9/11, ZEV 2011, S. 672 m. Anm. *Hannes*.

trolle spielt in diesem Fall keine Rolle, da derartige Gesellschaften regelmäßig nicht mehr als 20 Beschäftigte haben.

- „Schwestergesellschaften-Modell“: Bei diesem Modell gründet der Schenker oder Erblasser als Alleingesellschafter zwei Kapitalgesellschaften (GmbH 1 und 2). In die GmbH 1 legt er Verwaltungsvermögen (z. B. Wertpapiere und fremdvermietete Grundstücke) ein. Sodann verkauft die GmbH 1 das Verwaltungsvermögen zum Steuerwert an die GmbH 2, wobei der Kaufpreis gestundet wird. Die GmbH 1 hält danach eine Forderung gegen ein verbundenes Unternehmen (kein Verwaltungsvermögen); die GmbH 2 hält das Verwaltungsvermögen, jedoch beträgt der Wert der GmbH 2 aufgrund gleich hoher Verbindlichkeiten null. Folge: Beide Gesellschaften können (wiederum vorbehaltlich eines Gestaltungsmissbrauchs im Einzelfall) ohne Steuerbelastung übertragen werden.

Angesichts dieser Ergebnisse wirft der BFH im o.g. Beitrittsbeschuß die Frage nach der Verfassungsmässigkeit der derzeit geltenden Verschonungsregelungen auf. Hierzu nutzt er – wie bereits im Jahr 2001 zum „alten“ Recht<sup>19</sup> – die Klammer des allgemeinen Steuertarifs (§ 19 Abs. 1 ErbStG) als Anknüpfungspunkt für eine mögliche gleichheitswidrige Besteuerung.<sup>20</sup>

#### IV. Änderungsvorschläge des Bundesrates in seiner Stellungnahme zum Entwurf des JStG 2013

Diese Kritik des BFH nimmt nun wiederum der Bundesrat zum Anlaß und hat in seiner letzten Sitzung vor der Sommerpause zum Entwurf eines JStG 2013 durch die Bundesregierung Stellung genommen.<sup>21</sup> Zurückgehend auf eine Empfehlung seiner Ausschüsse<sup>22</sup> schlägt er u.a. folgende Änderungen des geltenden Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts vor:

##### 1. Änderungen beim Verwaltungsvermögenstest

###### a) Erweiterung des Verwaltungsvermögenskatalogs des § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 ErbStG

Nach Vorschlag des Bundesrates sollte § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 ErbStG wie folgt gefaßt werden:

„[Zum Verwaltungsvermögen gehören] Wertpapiere sowie vergleichbare Forderungen, Zahlungsmittel, Sichteinlagen, Bankguthaben und andere Forderungen, soweit deren Wert nicht geringfügig ist. Davon ist auszugehen, wenn deren Wert insgesamt 10 % des (...) gemeinen Wertes i.S.d. § 11 Abs. 1 und Abs. 2 Satz 2 des BewG, mindestens des Substanzwertes (§ 11 Abs. 2 Satz 3 des BewG) nicht übersteigt. Hierzu gelten auch Forderungen, die aus der Veräußerung von Verwaltungsvermögen stammen.“

Hiernach würde also – vereinfacht gesagt – betriebliche Liquidität ebenfalls zum Verwaltungsvermögen zählen, wenn sie einen bestimmten Anteil (10%) am Gesamtwert des Betriebes übersteigt. Ferner könnte (schädliches) Verwaltungsvermögen nicht mehr durch Weiterverkauf gegen Darlehen in (unschädliche) Forderungen gegen verbundene Unternehmen umgewandelt werden.

Augenscheinlich ist zunächst, daß durch die vorgeschlagene Änderung Gestaltungen wie die „Cash-GmbH“ und der Verkauf von Verwaltungsvermögen an eine Schwestergesellschaft (oben Abschn. III) wirksam unterbunden würden. Festzuhalten ist allerdings auch, daß der Gesetzesentwurf weit über das hinausgeht, insbesondere indem er auch „andere Forderungen“ pauschal als Verwaltungsvermögen unterstellt. Angesichts des weit gefaßten Wortlautes (bei verständiger Auslegung muß man zunächst einmal davon ausgehen, daß andere Forderungen alle Forderungen sind, die weder Wertpapiere noch vergleichbare Forderungen sind) steht zu befürchten, daß das Gesetz eine Vielzahl weiterer Fälle erfaßt, z.B. Gesellschafterforderungen eines Gesellschafters gegen „seine“ Gesellschaft, Forderungen gegen verbundene Unternehmen, auch innerhalb eines Konzernverbundes, sowie den Cash-Pool in Konzernverbänden. Dies kann indes nicht gemeint sein. Bemühungen, das Gesetz einschränkend auszulegen, sind jedoch nicht frei von Widersprüchlichkeiten. So schränkt der Gesetzesvorschlag selber ein:

„Forderungen aus der eigentlichen Unternehmenstätigkeit bilden kein Verwaltungsvermögen. Hierzu gehören beispielsweise Forderungen aus Lieferungen und Leistungen.“

Ob Gesellschafterdarlehen und Darlehen von Konzerngesellschaften untereinander Ergebnis der „eigentlichen Unternehmenstätigkeit“ sind, wäre demnach künftig im Einzelfall zu prüfen. Auch erscheint es widersinnig, daß Forderungen aus Lieferungen und Leistungen kein Verwaltungsvermögen darstellen, da sie aus der eigentlichen Unternehmenstätigkeit entspringen. Wird dann jedoch die Forderung eingezogen und das Geld auf ein Festgeldkonto überwiesen, würde dies zur Bildung von Verwaltungsvermögen führen, obwohl das Geld immer noch aus der eigentlichen Unternehmenstätigkeit stammt. Normativ und wertungsmäßig sachgerecht erscheint daher eine Interpretation, wonach auch Wertpapiere, vergleichbare Forderungen, Zahlungsmittel etc. kein Verwaltungsvermögen darstellen, wenn sie letzt-

18 Gegen einen Gestaltungsmissbrauch Wachter, in: Fischer/Jüptner/Pahle/Wachter, ErbStG, § 13b Rn. 348.

19 Beitrittsbeschuß v. 24.10.2001, DStR 2001, S. 2112.

20 Beschuß v. 05.10.2011, ZEV 2011, S. 672 m. Anm. Hannes.

21 BR-Drs. 302/12 v. 06.07.2012.

22 BR-Drs. 302/1/12 v. 22.06.2012.

lich aus der gewöhnlichen Unternehmenstätigkeit entstammen.<sup>23</sup> Aber: Ein solches generelles „Cash-Tracking“ erfordert schon eine weite Ausdehnung des Gesetzeswortlautes und – dies bedarf keiner gesonderten Erklärung – wäre in der Praxis, wenn überhaupt, nur mit außerordentlichem Aufwand zu bewerkstelligen.

Probleme birgt überdies die vom Bundesrat vorgeschlagene Kopplung des Verwaltungsvermögens an den Wert des Unternehmens (10%-Grenze). Da die erbschaftsteuerliche Unternehmensbewertung streitanfällig und von Spielräumen und Bandbreiten geprägt ist,<sup>24</sup> ist die Berechnung der Verwaltungsvermögensquote ohnehin unscharf. Nun käme erschwerend hinzu, daß der Wert des Unternehmens direkten Einfluß auf die absolute Höhe des Verwaltungsvermögens hat, indem erst nach der Feststellung des Unternehmenswertes entschieden werden kann, ob überhaupt Verwaltungsvermögen vorliegt. Dies führt letztlich zu einer „doppelt relativen“ Berechnung der Verwaltungsvermögensquote, die die Planungssicherheit des Steuerpflichtigen nochmal verringert. Überdies ist festzustellen, daß die Einziehung einer Liquiditätsquote einen schweren Eingriff in die unternehmerische Entscheidungsfreiheit und eine gravierende Verschärfung des Verwaltungsvermögenstest für alle Unternehmer darstellt. Insbesondere diejenigen Unternehmer, die vorsichtig wirtschaften und in ihrem Unternehmen eine hohe Eigenkapitalisierungsquote einhalten wollen, um gegenwärtigen oder künftigen Krisen vorzubeugen, würden dafür in erbschaftsteuerlicher Hinsicht letztlich bestraft.<sup>25</sup>

### b) Durchbrechung des strengen Stichtagsprinzips

Der Verwaltungsvermögenstest ist nach geltendem Recht streng stichtagsbezogen zu bestehen. Maßgeblich für die Berechnung der 50%- bzw. 10%-Grenze ist ausschließlich, wie sich die Verwaltungsvermögenssituation am Übertragungstichtag (Tag der Ausführung der Schenkung oder des Todes des Erblassers) darstellt.<sup>26</sup> Demgegenüber spielt die Verwaltungsvermögensquote kurz vor oder nach dem Stichtag grundsätzlich<sup>27</sup> keine Rolle. Während also bei geplanten Schenkungen der Steuerpflichtige im Vorfeld die Möglichkeit hat, die Verwaltungsvermögensquote seines Unternehmens eingehend zu prüfen und ggf. zu optimieren, ist der Erwerber in plötzlich eintretenden Erbfällen bislang auf Ge- und Verderb darauf angewiesen, daß die Verwaltungsvermögensquote am Todestag des Erblassers „hält“. Veränderungen der Verwaltungsvermögensquote vor oder nach dem Stichtag sind für die erbschaft- und schenkungsteuerliche Verschonung ohne Bedeutung. An dieser Stelle setzt der Gesetzesentwurf des Bundesrates ebenfalls an, freilich dieses Mal mit einer vorgeschlagenen Änderung zugunsten des Steuerpflichtigen. In § 13a ErbStG soll folgender Abs. 5a eingefügt werden:

„Soweit der Steuerpflichtige Verwaltungsvermögen i.S.d. § 13b Absatz 2 Satz 2 Nummer 4 innerhalb von zwei Jahren nach dem

Erwerb in begünstigtes Vermögen nach § 13b Absatz 1 investiert, das nicht zum Verwaltungsvermögen im Sinne des § 13b Absatz 2 gehört und bis zum Ende der Behaltensfrist im Betrieb verbleibt oder verbraucht wird, erfolgt auf Antrag eine rückwirkende Neuberechnung der Quote des Verwaltungsvermögens dieser wirtschaftlichen Einheit ohne Einbeziehung dieses Verwaltungsvermögens. Dies gilt auch, wenn Vermögen im Sinne des § 13b Absatz 2 Satz 2 Nummer 4 innerhalb der Frist von zwei Jahren zur Tilgung betrieblicher Schulden eingesetzt wird, die im Zusammenhang mit begünstigtem Vermögen nach § 13b Absatz 1 stehen, das nicht zum Verwaltungsvermögen im Sinne des § 13b Absatz 2 gehört.“

Der Bundesrat schlägt also vor, daß der Steuerpflichtige auf Antrag die am Stichtag geltende Verwaltungsvermögensquote rückwirkend neu berechnen kann, wenn er die vorstehend bereits beschriebenen Wertpapiere, vergleichbaren Forderungen, Zahlungsmittel etc. in unschädliches Vermögen investiert hat. Die Formulierung lehnt sich insoweit eng an die Reinvestitionsklausel des § 13b Abs. 2 Satz 3 und 4 ErbStG<sup>28</sup> an, die bereits derzeit für die Heilung von nachsteuerschädlichen Veräußerungen durch den Erwerber während der Nachsteuerperiode gilt. Eine Neubewertung des Unternehmens ist nicht erforderlich, da kein neuer Verwaltungsvermögenstest durchgeführt wird, sondern nur der auf den ursprünglichen Stichtag durchgeführte Verwaltungsvermögenstest ohne die beseitigten Positionen des Verwaltungsvermögens neu berechnet wird. Allerdings benutzt die vorgeschlagene Gesetzesänderung denselben mißverständlichen Wortlaut, der auch schon in der Reinvestitionsklausel des § 13b Abs. 2 Satz 3, 4 ErbStG angelegt ist: Beide Normen fordern die Investition „in begünstigtes Vermögen des § 13b Abs. 1“<sup>29</sup>. Es kann indes nicht wörtlich gemeint sein, daß der Erwerber (bzw. die Personen- oder Kapitalgesellschaft, deren Anteile Gegenstand des Erwerbs waren), der ein Festgeldkonto auflöst, davon eine *Beteiligung* an einer Personen- oder Kapitalgesellschaft (nämlich begünstigtes Vermögen i. S. d. § 13b Abs. 1 ErbStG) erwerben muß. Bei verständiger Würdigung des Gesetzesvorschlages ist vielmehr davon auszugehen, daß es erforderlich, aber auch ausreichend ist, wenn der Steuerpflichtige betrieblich genutzte Wirtschaftsgüter anschafft, die nicht zum Verwaltungsvermögen i. S. d. § 13b Abs. 2 ErbStG zählen.<sup>30</sup>

23 So von *Freedon*, Handelsblatt Steuerboard v. 12. 07. 2012, <http://blog.handelsblatt.com/steuerboard/2012/07/12/ist-das-bankguthabeneines-unternehmens-zukunftig-schadliches-erbschaftsteuerliches-verwaltungsvermogen/>

24 *Viskorf*, ZEV 2009, S. 591; *Piltz*, DStR 2008, S. 745.

25 Gl. A. *Korezkij*, DStR 2012, S. 163 ff.

26 *Wachter*, in: *Fischer/Jüptner/Pahlke/Wachter*, ErbStG, § 13b Rn. 370.

27 Zu den Ausnahmen *Stalleiken/Steger*, Ubg 2011, S. 189, 195.

28 Hierzu *Korezkij*, DStR 2009, S. 2412.

29 Zur insoweit engen Auslegung durch die Finanzverwaltung im Rahmen der Reinvestitionsklausel, vgl. R E 13a.11 Satz 1 ErbStR 2011.

30 So auch *Korezkij*, DStR 2012, S. 163 ff.

Die vorgeschlagene Regelung begünstigt nur den Abbau von Verwaltungsvermögen i.S.d. § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 ErbStG. Einschränkend ist also anzumerken, daß die Veräußerung z.B. von fremdvermietetem Grundbesitz und Kunstgegenständen für Zwecke der Neuberechnung der Verwaltungsvermögensquote keine Wirkung hat. Fraglich ist auch, ob die Finanzverwaltung die Regelung auf klassische Aktiendepots anwenden würde, da sie bislang Aktien aufgrund des Vorrangs des § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 ErbStG als Anteile an Kapitalgesellschaften (und nicht als Wertpapiere i.S.d. Nr. 4) einstuft.<sup>31</sup> Einen sachlichen Grund für die Begrenzung auf bestimmtes Verwaltungsvermögen gibt es indes m.E. nicht. Es wäre daher wünschenswert, wenn der Anwendungsbereich der Regelung auf den gesamten Verwaltungsvermögenskatalog des § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG erweitert würde. Andererseits erhält gerade § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 ErbStG i.d.F. der Bundesratsstellungnahme durch Einbeziehung von betrieblichen Liquiditätsmitteln einen gefährlich weiten Anwendungsbereich. Insofern ist diese Regelung möglicherweise zu einem gewissen Grad als Korrektiv der erheblichen Verschärfung des Verwaltungsvermögenstests durch Einbeziehung von betrieblichen Kapitalmitteln und „anderen Forderungen“ in den Katalog des Verwaltungsvermögens zu sehen.

### c) „Junges Verwaltungsvermögen“

Gemäß § 13b Abs. 2 Satz 3 ErbStG ist solches Verwaltungsvermögen, welches „dem Betrieb im Besteuerungszeitpunkt weniger als zwei Jahre zuzurechnen war“, von der Begünstigung ausgenommen. Es handelt sich bei der Norm systematisch um eine Durchbrechung des vorstehend beschriebenen „Alles oder Nichts“-Prinzips, wonach bei Bestehen des Verwaltungsvermögenstests das gesamte unternehmerische Vermögen (also auch hinsichtlich des hierin enthaltenen Verwaltungsvermögens) begünstigt ist. Die Vorschrift hat Mißbrauchsvermeidungscharakter; der Gesetzgeber wollte damit Gestaltungen vermeiden, mit denen der Schenker oder Erblasser kurz vor einer Übertragung Verwaltungsvermögen in das Betriebsvermögen bis zum Erreichen der kritischen 50 %-Grenze einführt.<sup>32</sup>

#### aa) Begründung von jungem Verwaltungsvermögen nur durch Einlage

Die geltende Regelung, wonach solches Verwaltungsvermögen jung ist, welches „dem Betrieb im Besteuerungszeitpunkt weniger als zwei Jahre zuzurechnen war“, läßt einen weiten Anwendungsspielraum zu. Diesen hat die Finanzverwaltung in den Erbschaftsteuer-Richtlinien 2011<sup>33</sup> wie bereits zuvor im AEErbSt<sup>34</sup> dahingehend ausgedehnt, daß nicht nur die „echte“ Einlage von Verwaltungsvermögen „von außen“ in das betriebliche Vermögen zur Bildung von jungem Verwaltungsvermögen führt, sondern auch die Anschaffung von Verwaltungsvermögen aus betrieblichen Mitteln (Aktivtausch, Veräußerung von Verwaltungsvermögen

und nachfolgende Anschaffung neuen Verwaltungsvermögens, etc.). Nach dieser weiten Auffassung führen bspw. Wertpapierumschichtungen in Depots und der konzerninterne Verkauf von Verwaltungsvermögen an andere Konzerngesellschaften dazu, daß dieses Verwaltungsvermögen wieder „jung“ wird. Gemessen an der gesetzgeberischen Intention erscheint diese weite Auslegung nicht gerechtfertigt, da den vorgenannten Fällen i. d. R. keine Mißbrauchsintention des Steuerpflichtigen zugrundeliegt.<sup>35</sup>

An dieser Stelle setzt die Stellungnahme des Bundesrats an und schlägt – wie im übrigen bereits in den Gesetzesberatungen zum Jahressteuergesetz 2010<sup>36</sup> – vor, den Wortlaut dahingehend zu verengen, daß nur solches Verwaltungsvermögen „jung“ ist, welches „aus einer Einlage innerhalb von zwei Jahren vor dem Besteuerungszeitpunkt stammt (junges Verwaltungsvermögen) und im Besteuerungszeitpunkt noch vorhanden ist“. Das Umschichten von bereits vorhandenem Verwaltungsvermögen führt demnach nicht mehr zu Bildung von jungem Verwaltungsvermögen. Diese Klarstellung ist uneingeschränkt zu begrüßen.

#### bb) Junges Verwaltungsvermögen in Tochtergesellschaften

Die zweite Änderung, die der Bundesrat vorschlägt, ist freilich für den Steuerpflichtigen weniger erfreulich. Im Kern geht es hierbei um folgendes: Der Gesetzgeber hatte § 13b Abs. 2 Satz 7 ErbStG durch das Jahressteuergesetz (JStG) 2010<sup>37</sup> in das ErbStG neu eingefügt. Ausweislich der Gesetzesbegründung zum JStG 2010 sollte durch die Vorschrift erreicht werden, daß junges Verwaltungsvermögen auf Ebene von Tochterkapitalgesellschaften bei dem Verwaltungsvermögenstest der *jeweils darüberliegenden Muttergesellschaft* als Verwaltungsvermögen zu berücksichtigen ist.<sup>38</sup> Dieses „Hochschleusen“ von jungem Verwaltungsvermögen in Tochtergesellschaften auf die nächst höhere Gesellschaftsebene ist indes mit dem geltenden erbschaftsteuerlichen Verschonungssystem unvereinbar und findet im Gesetzeswortlaut auch keine Stütze; Gesetzesbegründung und Gesetzeswortlaut laufen insoweit auseinander.<sup>39</sup>

31 R E 13b.15 Abs. 2 ErbStR 2011.

32 Wachter in Fischer/Jüptner/Pahlke/Wachter, ErbStG, § 13b Rn. 356; vgl. auch die Gesetzesbegründung des Bundesrates zu Art. 18a, BR-Drs. 302/12, S. 116.

33 R E 13b.19 Abs. 1 Satz 2 ErbStR 2011.

34 Abschn. 34 Abs. 1 Satz 2 AEErbSt.

35 Kritisch auch z.B. Hannes/Steger, ErbStB 2009, 113, 117; Stalleiken, Ubg 2011, 935, 938; Hannes, NZG 2011, 1245, 1248f.; Söffing/Thonemann-Micker, DB 2012, 593, 600; Felten, ZEV 2012, 84, 87; Mannek, ZEV 2012, 6, 13.

36 Bundesratsdrucksache 318/10 (Beschluß) v. 09.07.2010, S. 84; damals allerdings abgelehnt von der Bundesregierung in BT-Drs. 17/2823 vom 27.08.2010, S. 40.

37 JStG 2010 v. 08.12.2010, BGBl. I 2010, S. 1768.

38 Vgl. das Beispiel in der Gesetzesbegründung, BT-Drs. 17/2249, S. 157.

39 Eingehende Kritik bei Hannes/Steger/Stalleiken, BB 2010, S. 1439, 1441f.

Die Finanzverwaltung führt hierzu in den ErbStR 2011 aus, daß die Berücksichtigung von jungem Verwaltungsvermögen in Tochtergesellschaften ihre Grenze jedenfalls dort findet, wo das junge Verwaltungsvermögen den gemeinen Wert der Beteiligung an der Tochtergesellschaft übersteigt.<sup>40</sup> Dies ist folgerichtig, da bei einem Überschreiten der Verwaltungsvermögensgrenze von 50 % in Tochtergesellschaften die Beteiligung als Ganzes (also auch hinsichtlich des in ihr enthaltenen „guten“ Vermögens) als Verwaltungsvermögen der Muttergesellschaft zählt (§13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 ErbStG). Dann aber ist das junge Verwaltungsvermögen in der Beteiligung nicht mehr gesondert zu prüfen.<sup>41</sup> Die Verwaltungsauffassung ist also direkte Folge der Systematik des Verwaltungsvermögenstests, wonach im Rahmen der Holdingklausel der Verwaltungsvermögenstest in mehrstufigen Beteiligungen auf jeder Ebene durchzuführen ist, mit der Folge, daß das Bestehen oder Nichtbestehen der Tochtergesellschaften über die Qualifikation dieser Beteiligung als Verwaltungsvermögen entscheidet.

Die Bundesratsstellungnahme kritisiert nun gezielt diese „Deckelung“ auf den gemeinen Wert der Beteiligung und fügt dem §13b Abs. 2 Satz 7 ErbStG einen zweiten Halbsatz an, der nach Auffassung des Bundesrates dazu führen soll, daß junges Verwaltungsvermögen in Tochterkapitalgesellschaften auch dann mit seinem gemeinen Wert als Verwaltungsvermögen bei der jeweiligen Muttergesellschaft zu berücksichtigen ist, wenn es den Wert der Beteiligung übersteigt.<sup>42</sup>

**Beispiel:** Vater V hält 50 % der Anteile an einer GmbH („Mutter-GmbH“, gemeiner Wert 10 Mio. EUR). Die Mutter-GmbH ist alleinige Gesellschafterin einer Tochter-GmbH (gemeiner Wert 1 Mio. EUR). Die Mutter-GmbH verfügt über kein Verwaltungsvermögen, die Tochter-GmbH hält ein fremdvermietetes Grundstück im gemeinen Wert von 1,2 Mio. EUR, welches auch vor einem halben Jahr von V eingelegt worden ist (= junges Verwaltungsvermögen). V schenkt seine Beteiligung an seinen Sohn S.

**Lösung nach derzeitiger Gesetzeslage und Auffassung der Finanzverwaltung:** Die Verwaltungsvermögensquote der Tochter-GmbH beträgt 120 %. Gem. §13b Abs. 2 S. 2 Nr. 3 ErbStG stellt die Beteiligung an der Tochter-GmbH bei der Mutter-GmbH insgesamt Verwaltungsvermögen im Wert von 1 Mio. EUR dar. Da die Verwaltungsvermögensquote der Mutter-GmbH somit **nicht mehr als 10%** beträgt, kann S zur Vollverschonung (100 %-Abschlag) optieren.

**Lösung nach Vorschlag des Bundesrates:** Die Verwaltungsvermögensquote der Tochter-GmbH beträgt 120 %. Gem. §13b Abs. 2 S. 2 Nr. 3 ErbStG stellt die Beteiligung an der Tochter-GmbH bei der Mutter-GmbH insgesamt Verwaltungsvermögen im Wert von 1 Mio. EUR dar. Dennoch soll bei der Mutter-GmbH Verwaltungsvermögen im Wert von 1,2 Mio. EUR (Wert der Tochter-GmbH 1 Mio. EUR x 120%) zu berücksichtigen sein. Da die Verwaltungsvermögensquote der Mutter-GmbH somit **mehr als 10%** beträgt, kann S nur die Regelverschonung in Anspruch nehmen.

Der Vorschlag des Bundesrates ist aus mehreren Gründen abzulehnen.<sup>43</sup>

- Zum einen ist der normsystematische Ansatz verfehlt. Nach dem Wortlaut des Gesetzes beziehen sich nämlich die Regelungen über das junge Verwaltungsvermögen in § 13b Abs. 2 Satz 3 und Satz 7 ErbStG nur auf die jeweils übertragende betriebliche Einheit (also die jeweilige Obergesellschaft).<sup>44</sup> Dies geht eindeutig aus der in den Normen angeordneten Rechtsfolge hervor, wonach junges Verwaltungsvermögen „nicht zum begünstigten Vermögen im Sinne des Absatzes 1“ gehört. Diese Rechtsfolge kann jedoch nur bei jungem Verwaltungsvermögen auf Ebene der jeweils übertragenden Gesellschaft eintreten. Für Untergesellschaften ist durch eine Konversion des Verwaltungsvermögens und ein Hochschleusen auf die nächst höhere Beteiligungsebene über die Begünstigung *insgesamt* noch nichts gesagt. Die jeweils übertragene betriebliche Einheit (im o.g. Beispiel die Mutter-GmbH, auf die es für die Frage der Begünstigung letztlich allein ankommt) kann immer noch den Verwaltungsvermögenstest bestehen, so daß deren gesamtes Vermögen (einschließlich ggf. vorhandenem jungen Verwaltungsvermögen in Tochter- oder Enkelgesellschaften) begünstigt wäre.
- Zweitens ist der mathematisch-methodische Ansatz des Bundesrates zweifelhaft. Der Bundesrat glaubt, eine Berücksichtigung des Wertes von mehr als 100% durch Multiplikation des Beteiligungswertes mit der „Quote des Verwaltungsvermögens“ (Anmerkung: gemeint ist wohl die Quote des *jugen* Verwaltungsvermögens) zu erreichen. In diesem Fall stellt sich zwangsläufig die Frage, was bei einem Beteiligungswert von 0 Euro (z.B. wegen Verbindlichkeiten in der Gesellschaft) gelten soll, da die Multiplikation eines Faktors mit null jedenfalls nicht mehr als null ergeben kann.
- Schließlich ist anzumerken, daß das vom Bundesrat gewünschte Ergebnis auch wertungsmäßig nicht gerechtfertigt ist. Vielmehr käme es durch eine solche Regelung dazu, daß der ohnehin für den Steuerpflichtigen schon gefährliche negative Kaskadeneffekt (nämlich das „Umkippen“ einer Beteiligung mit dem gesamten Wert bei Überschreiten der 50%-Grenze, also auch hinsichtlich des in ihr enthaltenen guten Vermögens) nochmals deutlich übersteigert würde, wenn eine noch weitergehende „schlechte Infektion“ erfolgte. Es bleibt also zu hoffen, daß die Bundesregierung diesen Vorschlag des Bundesrates kritisch überdenkt und ggf. auch bei einem Eintreten in den Vermittlungsausschuß ablehnt.

40 R E 13b.19 Abs. 4 Satz 3 ErbStR 2011.

41 Wie hier *Scholten/Kokezkij*, DStR 2009, 147, 148; *Hannes*, NZG 2011, 1245, 1248; *Stalleiken*, Ubg 2011, 935, 938.

42 BR-Drs. 302/12, S. 114, 116 f.

43 Eingehend hierzu *Bassler/Stalleiken*, Ubg 2012, S. 530 ff.

44 Von *Oertzen/Schienze-Ohletz*, Ubg 2009, 406, 411; *Wälzholz*, DStR 2009, S. 1605, 1611; *Scholten/Korezkij*, DStR 2009, 147, 152; *Korezkij*, Ubg 2009, 638, 642; *Hannes*, NZG 2011, 1245, 1249; *Stalleiken*, Ubg 2011, 935, 938.

## 2. Änderungen bei der Lohnsummenkontrolle

§ 13a Abs. 1 Satz 4 ErbStG ordnet an, daß die Regelungen über die Lohnsummenkontrolle nicht anzuwenden sind, wenn der Betrieb nicht mehr als 20 Beschäftigte hat. Die wohl überwiegende Literaturauffassung geht davon aus, daß diese 20-Arbeitnehmer-Grenze nur auf Ebene der jeweiligen Obergesellschaft zu prüfen ist<sup>45</sup>, wofür der Wortlaut des Gesetzes spricht. Für eine Erweiterung der einzubeziehenden Arbeitnehmer auf Untergesellschaften fehlt eine Verweisung auf § 13a Abs. 4 Satz 5 ErbStG, der die Einbeziehung von Untergesellschaften in die Lohnsumme regelt.<sup>46</sup> Es dürfte klar sein, daß es sich hierbei um ein gesetzgeberisches Versehen handelt; es kann augenscheinlich nicht gewollt sein, daß die Lohnsumme quasi jedes Betriebs umgangen werden kann, in dem eine Holdinggesellschaft ohne Arbeitnehmer bzw. mit maximal 20 Arbeitnehmern darüberschaltet wird. Wohl aus diesem Grund vertritt die Finanzverwaltung – contra legem – die Auffassung, daß bei der Berechnung der 20-Arbeitnehmer-Grenze die Angestellten von Untergesellschaften entsprechend einzubeziehen sind.<sup>47</sup>

Dieses gesetzgeberische Versäumnis sucht der Bundesrat zu korrigieren und schlägt – systematisch an falscher Stelle<sup>48</sup> – eine Änderung des § 13b Abs. 4 Satz 5 ErbStG vor<sup>49</sup>, wonach auch die Beschäftigten nachgeordneter Gesellschaften nach dem dort niedergelegten Modus in die Berechnung der 20-Arbeitnehmer-Grenze einzubeziehen sind. Die Gesetzesbegründung spricht insoweit von einer „Klarstellung“, richtiger dürfte jedoch sein, daß dies nun erstmalig im Gesetz erfolgreich geregelt worden ist. Gleichwohl ist die Änderung sachgerecht und nicht zu beanstanden.

## V. Zusammenfassung und Ausblick

Die vorbeschriebenen Vorschläge des Bundesrats sind teils für den Steuerpflichtigen günstig (Einschränkung der Entstehung von jungem Verwaltungsvermögen; „Heilungsmöglichkeit“ durch Absenkung der Verwaltungsvermögensquote nach dem Übertragungstichtag), teils sind sie folgerichtig (Einbeziehung der Arbeitnehmer von Untergesellschaften in die 20-Arbeitnehmergrenze bei der Lohnsummenkontrolle), teils sind sie jedoch auch nachdrücklich

abzulehnen (Berücksichtigung von jungem Verwaltungsvermögen in Tochtergesellschaften auf Ebene der jeweiligen Muttergesellschaft auch, soweit der gemeine Wert der Beteiligung selbst überschritten wird). Nach derzeitigem Stand des Gesetzgebungsverfahrens ist geplant, daß der Bundestag am 26. 10. 2012 über die Verabschiedung des Jahressteuergesetzes 2013 entscheidet. Die Stellungnahme des Bundesrats sieht vor, daß die Neuregelung auf alle Übertragungen anzuwenden ist, die nach dem Tag des Gesetzesbeschlusses im Deutschen Bundestag erfolgen.

Es ist/war zu erwarten, daß sich der Bundestag (wie bereits im Gesetzgebungsverfahren zum Jahressteuergesetz 2010) kritisch mit den Vorschlägen des Bundesrates auseinandersetzen wird und ggf. einige davon ablehnen wird. Ob und inwieweit der Vermittlungsausschuß angerufen wird, kann derzeit nicht abgesehen werden. Angesichts der immer lauter werdenden Rufe nach einer Höherbesteuerung Wohlhabender<sup>50</sup> ist allerdings nicht auszuschließen, daß es mittelfristig zu einer deutlichen Verschlechterung der erbschaft- und schenkungsteuerlichen Rahmenbedingungen für Unternehmer kommt. Dies auch vor dem Hintergrund, daß bereits der Bundesfinanzhof dem Gesetzgeber in seinem Beschluß vom 05. 10. 2011 hinreichend Stoff geliefert hat, in das geltende Recht einzugreifen. Spätestens wenn sich das Bundesverfassungsgericht abermals mit der Frage der Verfassungsmäßigkeit des neuen Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts beschäftigt, ist mit einer Änderung zu rechnen. Die derzeit präzedenzlos günstigen erbschaft- und schenkungsteuerlichen Rahmenbedingungen für die Übertragung von Unternehmensvermögen sind also möglicherweise nur von (mehr oder weniger) kurzer Dauer.

45 Riedel in Daragan/Halaczinsky/Riedel, ErbStG/BewG, 2010, § 13a ErbStG Rn. 84; Zipfel/Lahme, DStZ 2009, S. 633, 635; Wachter in Fischer/Jüptner/Pahlke/Wachter, ErbStG, § 13a Rn. 53; Geck in Kapp/Ebeling, ErbStG, § 13a Rn. 41; Esskandari, ErbStB 2011, S. 194, 197; Hannes/Steger/Stalleiken, BB 2011, S. 2455, 2456.

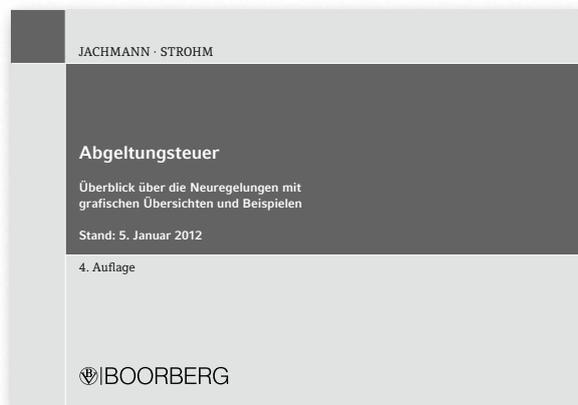
46 Ebenso Korezkij, Ubg 2009, S. 638, 642.

47 R E 13a.4 Abs. 2 Satz 9 ErbStR 2011.

48 Korezkij, DStR 2012, S. 163 ff.

49 BR-Drs. 302/12, S. 112.

50 Vgl. z.B. die aktuelle tagespolitische Diskussion, z.B. Antrag der Fraktion DIE LINKE auf Wiedereinführung der Vermögensteuer als Millionärsteuer vom 19. 01. 2010, BT-Drs. 17/453.



## PRÄGNANT UND ANSCHAULICH.

WWW.BOORBERG.DE

### **Abgeltungsteuer**

**Überblick über die Neuregelungen mit  
grafischen Übersichten und Beispielen**

**Stand: 5. Januar 2012**

**von Professor Dr. Monika Jachmann, Richterin  
am Bundesfinanzhof, Ludwig-Maximilians-  
Universität München, und Dr. Joachim Strohm,  
Wiss. Mitarbeiter, Ludwig-Maximilians-Uni-  
versität München**

**2012, 4., überarbeitete und erweiterte  
Auflage, 148 Seiten, € 20,-**

**ISBN 978-3-415-04833-1**

Diese Broschüre bietet eine kurze, prägnante Darstellung mit grafischen Übersichten und **anschaulichen Beispielen** zu allen wesentlichen Fragen der am 1.1.2009 eingeführten Abgeltungsteuer.

Die 4. Auflage berücksichtigt alle wichtigen Änderungen, die die Abgeltungsteuer durch das **Jahressteuergesetz 2010** erfahren hat. Dazu zählen insbesondere Neuerungen bei der steuerlichen Behandlung von Kapitalmaßnahmen (§ 20 Abs. 4a EStG), die Auswirkungen der Einführung einer Steueridentifikationsnummer auf den Freistellungsauftrag (§ 44a Abs. 2a EStG), die Einschränkung der Regelungen zur Missbrauchsbekämpfung (§ 32d Abs. 2 Nr. 1 lit. a EStG), die Einführung einer materiell-rechtlichen Korrespondenz bei der Besteuerung von verdeckten Gewinnausschüttungen (§ 32d Abs. 2 Nr. 4 EStG) und die Beschränkung der Fehlerkorrektur beim Kapitalertragsteuerabzug (§ 20 Abs. 3a EStG). Abgerundet wird die 4. Auflage durch aktualisierte Hinweise auf weiterführende Literatur und eine Auswahl der wichtigsten Verwaltungsschreiben zur Abgeltungsteuer. Rechtsstand der Broschüre ist der 5. Januar 2012.

 **BOORBERG**

## LiteraTour spezial

---

Die Rubrik „LiteraTour“ greift willkürlich und subjektiv aus der Flut der steuerrechtlichen Literatur besonders lesenswerte oder wenigstens bemerkenswerte Beiträge heraus. Angesichts der Flut steuerrechtlicher Literatur soll nicht der Eindruck erweckt werden, die Redaktion hätte die Vielfalt der Publikationen auch nur annähernd gesichtet. Erst recht ist damit keine Abwertung nicht erwähnter Autoren verbunden.

Hüffer

### **AktG-Kommentar**

Becksche Kurzkommentare, C.H. Beck, 10. Aufl., München, 2012, 2063 Seiten

Kurzkommentare sind meistens nicht kurz, so wie es deren Vorgänger, die Kurzerläuterungen, auch nicht waren. So wie Handbücher nicht unbedingt handlich sein müssen, sind eben Kommentare nicht unbedingt kurz. Im Verhältnis zu Großkommentaren sind sie allerdings klein. Aktienrechtliche Großkommentare sind in der Praxis allerdings unhandlich – diese Lücke ist mit dem Hüffer längst gestopft.

Klein

### **AO-Kommentar**

C.H. Beck, München, 11. Aufl., 2012, 1927 Seiten

Kommentare begleiten. Die „AO 1977“ wurde sogleich durch eine Kommentierung von Klein und Orlopp begleitet. Das damalige Erläuterungswerk enthält heute wichtige Kritik „in der Hoffnung, daß solche Kritik gehört und bei einer allfälligen Fortentwicklung der Rechtsprechung berücksichtigt wird“.

Meincke

### **ErbStG-Kommentar**

C.H. Beck, München, 16. Aufl., 2012, 851 Seiten

Kommentatoren sind ganz spezielle Menschen. Besonders gilt dies für Meincke, der nun die 16. Auflage seines Kommentars zum ErbStG vorgelegt hat. Als Freund klarer Sprache wird bereits im Vorwort das Unverständnis deutlich gemacht, daß gesetzgeberische Mißgriffe nicht korrigiert werden.

Selten genug in der Kommentarlanschaft, dankt er im Vorwort seiner Gattin: „Sie hat Last und Lust des Wissenschaftlerdaseins mit Verständnis und Rücksichtnahme für mich seit nun fast 50 Jahren mitgetragen. Dafür bin ich ihr außerordentlich dankbar.“

Schmidt

### **EStG-Kommentar**

C.H. Beck, München, 31. Aufl., 2012, 2587 Seiten

Kommentatoren sind manches Mal bescheiden: „Unsere Verwegenheit, dem geeigneten Publikum einen neuen Kommentar zum Einkommensteuergesetz anzubieten, läßt sich rational kaum erklären, am ehesten vielleicht noch aus dem eigenen Wunsch nach einer auf praktische Bedürfnisse konzentrierten, aber gleichwohl möglichst umfassenden, aktuellen und einsichtigen Erläuterung des EStG, so das Vorwort der 1. Auflage des Schmidt. Nun, nach 30 Neuauflagen in 30 Jahren ist diese Bescheidenheit ein Erfolgsmodell.

Baumbach/Hopt

### **HGB-Kommentar**

Becksche Kurzkommentare, C.H. Beck, 35. Aufl., München, 2012, 2393 Seiten

Kommentare haben manches Mal lange Tradition: Begründet vom im Jahr 1945 verstorbenen Dr. Adolf Baumbach, der im Katalog der Deutschen Nationalbibliothek vermerkt wird: „Autor von 115 Publikationen, beteiligt an 132 Publikationen“.

■  
In der nächsten Ausgabe u. a.:

Graf/Jäger/Wittig, **Wirtschafts- und Steuerstrafrecht**; Saenger/Inhester (Hrsg.), **GmbHG-Handkommentar**; Kuhn/Reinwarth/Fröhlich, **BGB Besseres Gesetzbuch**; Wachter (Hrsg.), **AktG-Kommentar**; Hamann/Sigle, **Vertragsbuch Gesellschaftsrecht**; Baum, **AO/FGO, Handausgabe 2012**.

■

»Endlich ein Gesetzbuch  
nach meinen Wünschen!«



- ▶ Sie wählen online Vorschriften aus
- ▶ Wir drucken Ihr persönliches Gesetzbuch
- ▶ Versandfertig innerhalb von 24 Stunden

[www.gesetzbuch24.de](http://www.gesetzbuch24.de)

# Termine

## November 2012

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Gestaltung im Internationalen Steuerrecht	Prof. Dr. Adrian Cloer Univ.-Prof. Dr. Stephan Kudert	01. 11. 2012, Frankfurt	Bundessteuerberaterkammer Tel.: 0 30/24 00 87-28 Fax: 0 30/24 00 87-99 www.bstbk.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Praxis des Internationalen Steuerrechts	RA/FAStR/StB Dipl.-Fw. Dr. Dirk Pohl StB Xaver Ditz RA/FAStR/StB Dipl.-Fw. Dr. Martin Klein Prof. Dr. Ekkehart Reimer Drs. Etienne Spierts	05.–06. 11. 2012, Frankfurt	Deutsches Anwaltsinstitut e.V. Tel.: 02 34/9 70 64-0 Fax: 02 34/9 70 35 07 www.anwaltsinstitut.de
14. Jahrestagung zum Steuerrecht 2012/2013	StB Dipl.-Fw. Hans Günter Christoffel StB Dipl.-Fw. Ortwin Posdziech Werner Seitz	08. 11. 2012, Düsseldorf	IWW Institut für Wirtschaftspublizistik Tel.: 02 11/61 88 12-0 Fax: 02 11/61 88 12-77 www.iww.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Stiftungskongress	RA/FAStR Dr. Christian von Oertzen RA/StB Dr. Tanja Schienke-Ohletz RA Dr. K. Jan Schiffer Steueroberamtsrat Andreas Kümpel RA/FAStR/FAHandels-GesellR Berthold Theuffel-Werhahn RA/StB Dr. Thomas Stein RA Maren Christina Jackwerth Dr. Katja Bär	09. 11. 2012, Düsseldorf	IWW Institut für Wirtschaftspublizistik Tel.: 02 11/61 88 12-0 Fax: 02 11/61 88 12-77 www.iww.de
Selbstanzeige nach neuem Recht Strategien der Selbstanzeigeberatung und Vermeidung von Haftungsrisiken	RA Alexander Freiherr von Fürstenberg	09. 11. 2012, Düsseldorf	Verlag Dr. Otto Schmidt KG Tel.: 02 21/9 37 38-656 Fax: 02 21/9 37 38-969 www.otto-schmidt.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
18. Steueranwaltstag Berlin 2012	RA Dr. Michael Brügge Prof. Dr. Georg Crezelius Prof. Dr. Klaus-Dieter Drüen RA/MinRat a.D. Dr. Raymond Halaczinsky RA/StB Andreas Jahn Prof. Dr. Wolfgang Joecks RiBFH Dr. Egmont Kulosa RA/FAStR Dr. Rolf Schwedhelm Präsident BFH a.D. Dr. h.c. Wolfgang Spindler Leitung: RA/FAStR Dr. Matthias Söffing und RA/FAStR Dr. Martin Wulf	09.–10. 11. 2012, Berlin	DeutscheAnwaltAkademie Tel.: 0 30/7 26 15 30 Fax: 0 30/7 26 15 31 11 www.anwaltakademie.de

## November 2012

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Erbschaftsteuer international	RA/FAStR Dr. Marc Jülicher	13. 11. 2012, Köln	Bundessteuerberaterkammer Tel.: 0 30/24 00 87-28 Fax: 0 30/24 00 87-99 www.bstbk.de
Stiftungen im Zivil- und Steuerrecht Satzungsgestaltung – Besteuerung – Unternehmensnachfolge	RA/StB Dr. Daniel J. Fischer Notarassessor Dr. Jörg Ihle	13. 11. 2012, Düsseldorf	BECKAKADEMIE SEMINARE Verlag C.H. Beck Tel.: 0 89/3 81 89-0 Fax: 0 89/3 81 89-5 03 www.beck.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
12. IStR-Jahrestagung 2012	Andreas Benecke Dr. Peter Brandis Prof. Dr. Jutta Förster Franz Hruschka Martin Kreienbaum Ulrich Komander RA/StB Prof. Dr. Jürgen Lüdicke Dr. Friedrich Loschelder RA Prof. Dr. René Matteotti Oliver Nußbaum RA/FAStR Prof. Dr. Detlev Jürgen Piltz Martin Reinhold RA/FAStR Dr. Jens Schönfeld StB Dr. Arne Schnitger RA/StB Prof. Dr. Dr. h.c. Franz Wassermeyer Michael Wichmann	15.–16. 11. 2012, Berlin	BECKAKADEMIE SEMINARE Verlag C.H. Beck Tel.: 0 89/3 81 89-0 Fax: 0 89/3 81 89-5 03 www.beck.de
GmbH-Steuer-Highlights 2012/2013 Auswirkungen und Handlungsbedarf in der GmbH-Beratungspraxis	RA/FAStR Prof. Dr. Burkhard Binnewies RA/FAStR Dr. Klaus Olbing RA/FAStR Dr. Rolf Schwedhelm	21. 11. 2012, Köln	Verlag Dr. Otto Schmidt KG Tel.: 02 21/9 37 38-6 56 Fax: 02 21/9 37 38-9 69 www.otto-schmidt.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Besteuerung gemeinnütziger Vereine & Körperschaften 2012/2013	Prof. Dr. Klaus-Dieter Drüen Prof. Dr. Kay-Michael Wilke	24. 11. 2012, Köln	IFU Institut für Unternehmensführung Tel.: 02 28/5 20 00-0 Fax: 02 28/5 20 00-20 www.ifu-institut.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Jahressteuergesetz 2013 aktuell	Thomas Rupp StB Dr. Hans Weggenmann	30. 11. 2012, Frankfurt	WSF Wirtschaftsseminare GmbH Tel.: 0 69/24 24-47 50 Fax: 0 69/24 24-47 69 www.wirtschaftsseminare.de

## November 2012

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Steuerrecht kompakt	RA/FAStR/WP/StB Friedemann Kirschstein Dipl.-Fw. Elmar Mohl	01.12.2012, Berlin	Deutsches Anwaltsinstitut e. V. Tel.: 02 34/9 70 64-0 Fax: 02 34/9 70 35 07 www.anwaltsinstitut.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Umsatzsteuer 2012/2013	Richter a.D. Dr. Wolfram Birkenfeld Michael Herzog Dipl.-Fw. Ferdinand Huschens RA/StB Dr. Günter Kahlert Dr. Karoline Kampermann RA/StB Ralph E. Korf Jörg Kraeusel Andreas Kümpel RA/StB Prof. Dr. Otto-Gerd Lippross RA Oliver Sachtleben Prof. Dr.Dr.h.c. Ben Terra Georg von Streit RA/FAStR Georg von Wallis RiFG Rainer Weymüller Werner Widmann	03.–04.12.2012, Frankfurt	EUROFORUM Tel.: 02 11/96 86 30 00 Fax: 02 11/96 86 40 00 www.euroforum.de
Aktuelles Steuerrecht	Prof. Dr. Christoph Uhländer	07.–08.12.2012, Kiel	Deutsches Anwaltsinstitut e.V. Tel.: 02 34/9 70 64-0 Fax: 02 34/9 70 35 07 www.anwaltsinstitut.de
Unternehmensbesteuerung 2013	Thomas Rupp StB Dr. Hans Weggenmann	10.12.2012, Düsseldorf	WSF Wirtschaftsseminare GmbH Tel.: 0 69/24 24-47 50 Fax: 0 69/24 24-47 69 www.wirtschaftsseminare.de
Rechtsprechungsübersicht im Steuerrecht	RiBFH Jürgen Brandt	14.12.2012, Frankfurt	DeutscheAnwaltAkademie Tel.: 0 30/7 26 15 30 Fax: 0 30/7 26 15 31 11 www.anwaltakademie.de
Steuerstrafrecht Aktuell 2012	RA/FAStR/StB Dr. Ingo Flore LRD Max Rau	14.12.2012, Düsseldorf	Juristische Fachseminare – Institut für angewandtes Recht Tel.: 02 28/9 14 08 19 Fax: 02 28/21 00 89 www.juristische-fachseminare.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Steuerrecht der Personenge- sellschaften Aktuelle Entwick- lungen 2012	RA/StB Ulrich Derlien RA/StB/Dipl.-Betriebswirt (FH) Andreas Kieker	17.12.2012, Frankfurt	BECKAKADEMIE SEMINARE Verlag C.H. Beck Tel.: 0 89/3 81 89-0 Fax: 0 89/3 81 89-5 03 www.beck.de