

# steueranwaltsmagazin

Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im Deutschen Anwaltverein

1/2021

117. Ausgabe | 23. Jahrgang

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

Dr. Jörg Stalleiken,  
Flick Gocke Schaumburg,  
Bonn

**1 Editorial**

Wagner

**Beiträge**

- 3 Schwärzler/Hermann **Retrozessionen – Voraussetzungen für einen gültigen Verzicht – Lehren aus der jüngsten Rechtsprechung des Fürstlichen Obersten Gerichtshofs (Teil 2)**
- 11 Link/Kremer **Kryptowährungen und Token im internationalen Steuerrecht**
- 20 Biesgen/Fürus **Kompensationsverbot – ein Überblick mit Anmerkungen zur aktuellen Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs**
- 27 Krämer **Das digitale Fahrtenbuch – eine streitanfällige Innovation**

**33 Rechtsprechung**

Saitta/Söffing

**40 LiteraTour**

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

## I.

Man kann nicht versprechen und es gleichzeitig auch noch halten. So geht es manchen Autoren auch. Deshalb sind wir etwas spät dran, halten uns aber dennoch an unsere Erscheinungsdaten. Wenn's geht.

## II.

„Große Bereiche aller Teilrechtsgebiete sind nicht mehr überwiegend durch Gesetze, sondern durch „Richterrecht“ geregelt. In diesen Bereichen gilt die weithin unbestrittene Tatsache: Recht ist das, was die zuständigen obersten Gerichtsinstanzen rechtskräftig für geltendes Recht erklären, – bis zur nächsten Änderung dieser Rechtsprechung. Das gilt auch für das Verfassungsrecht. Das Bundesverfassungsgericht ist zur obersten nationalen Rechtsquelle geworden.“  
(Rüthers, *Die heimliche Revolution vom Rechtsstaat zum Richterstaat*)

Gilt dies nicht auch für das Steuerrecht?

## III.

„Ein Richterspruch verstößt nach ständiger Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts dann gegen den allgemeinen Gleichheitssatz in seiner Ausprägung als Verbot objektiver Willkür (Art. 3 Abs. 1 GG), wenn er unter keinem denkbaren Aspekt rechtlich vertretbar ist und sich daher der Schluß aufdrängt, daß er auf sachfremden Erwägungen beruht.“

*BVerfG 27.05.2020 – 2 BvR 121/14 (Aufhebung KG Berlin 10.09.2013 – 7 U 131/12)*

## IV.

Justiz hat mit Gerechtigkeit so viel zu tun wie die Landeskirchenverwaltung mit dem lieben Gott.

*(unbek. Verfasser)*

Ein schönes Frühjahr wünscht

Ihr

Jürgen Wagner, LL.M.

Red. [steueranwaltsmagazin](#)

Bleiben Sie heiter – irgendwie ...

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

## Redaktion

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

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

Die 118. Ausgabe des [steueranwaltsmagazin](#) erscheint am 15. April 2021.

## Mitschreibende dieser Ausgabe:

*Helmut Schwärzler* und *Martin Hermann*, beide Rechtsanwälte in Schaan/Liechtenstein; *Mathias Link* und *Kai Kremer*, beide Rechtsanwälte in Frankfurt; *Rainer Biesgen* und *John-Paul Fürus*, Rechtsanwälte in Düsseldorf; *Maximilian Krämer*, Rechtsanwalt in München; *Claudius Söffing*, Regierungsrat in Düsseldorf; *Alessandro Saitta*, Düsseldorf.

## Fachbeirat

### Allgemeines Steuerrecht

RA/StB **Dr. Jörg Stalleiken**, Flick Gocke Schaumburg, Bonn/Frankfurt/Berlin; RA **Dr. Martin Geraats**, Meyer-Köring, Bonn; RA/FAStR **Dr. Matthias Söffing**, S & P Söffing, Rechtsanwaltsgesellschaft mbH, Düsseldorf/München/Zürich/Paris; RA/FA Erbrecht/FAStR **Dr. Michael Holtz**, Flick Gocke Schaumburg, Bonn; **Daniel Dinkgraeve**, Dinkgraeve, München

### Internationales Steuerrecht

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

### Steuerstrafrecht

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

### Europarecht

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

### Impressum

Herausgeber: ARGE Steuerrecht im DAV, Littenstraße 11, 10179 Berlin, Telefon 030/72 6152-0;

Verlag: Richard Boorberg Verlag GmbH & Co KG, Scharstraße 2, 70563 Stuttgart; Tel: 0711/7385-0; Fax: 0711/7385-500, [www.boorberg.de](http://www.boorberg.de)  
Layout und Satz: GreenTomato GmbH, 70193 Stuttgart

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

Anzeigenverwaltung: Verlag

Anzeigenpreisliste: Nr. 5 vom 01.01.2016

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 149,40 EUR inkl. Versandkosten jährlich.

ISSN 1615-5610



## Umfassend.

WWW.BOORBERG.DE

**LADEMANN**

**Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb**  
mit umfassender Kommentierung zu § 15 EStG  
und einem Anhang mit erläuterter Rechtsprechung zu § 15 durch BFH-Richterinnen und -Richter

von Dr. Ulf-Christian Dißars, Rechtsanwalt,  
Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, und Dr.  
Thomas Kaligin, Rechtsanwalt, Fachanwalt für  
Steuerrecht

2021, 752 Seiten, € 118,-

in Zusammenarbeit mit Deutscher Fachverlag  
GmbH – Fachmedien Recht und Wirtschaft  
ISBN 978-3-415-06902-2

In diesem Handkommentar erläutern zwei ausgewiesene Steuerexperten umfassend alle wichtigen Fragen rund um die Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 15 EStG). Das Werk berücksichtigt die aktuelle Rechtsprechung, Verwaltungsanweisungen und Schrifttum nahezu vollständig und ist auf dem Stand von Januar 2021. Schwerpunkt der Erläuterungen sind u.a. die Abgrenzungsfragen zu den anderen Einkunftsarten, die Gewinnerzielungsabsicht und Betriebsaufspaltung.

Komplettiert wird der Kommentar durch zwei Anhänge:

- Anhang 1 befasst sich mit den wichtigsten steuerlichen Maßnahmen im Zusammenhang mit der aktuellen Pandemie. Dieser Teil wird unter [www.boorberg-plus.de](http://www.boorberg-plus.de) stets aktuell gehalten und ist dort für Käuferinnen und Käufer des Buchs kostenlos abrufbar.
- Einige grundlegende Entscheidungen des BFH zu § 15 EStG aus den Jahren 2017 bis 2020 werden in Anhang 2 ausführlich von BFH-Richterinnen und -Richtern besprochen.

 **BOORBERG**

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 07 11/7385-100 · 089/4361564 TEL 07 11/7385-343 · 089/436000-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE SC0321

# Retrozessionen – Voraussetzungen für einen gültigen Verzicht – Lehren aus der jüngsten Rechtsprechung des Fürstlichen Obersten Gerichtshofs (Teil 2)

Dr. Helmut Schwärzler<sup>1</sup>, Mag. Martin Hermann, LL.M., Rechtsanwälte, Schaan, Zürich, Zug<sup>2</sup>

## B. Prüfung von Verzichtserklärungen in der Praxis

### 1. Vorbemerkung

Aufgrund der zuvor diskutierten Entscheidung des OGH werden Banken, Vermögensverwalter und Vermögensberater in Liechtenstein neu prüfen müssen, ob ihre Kunden ihnen gegenüber rechtswirksam auf Zuwendungen verzichteten.

Dieser Abschnitt soll bei dieser kritischen Begutachtung eine Hilfestellung für Finanzintermediäre bieten, indem konkret dargelegt wird, wie vor Einführung des § 1009a ABGB eine gültige Verzichtserklärung ausgestaltet sein mußte und wie diese, insb. wenn sie in AGB enthalten war, zum Vertragsinhalt erhoben werden konnte. Im Zentrum steht daher nicht nur die Frage nach der konkreten Ausgestaltung einer gültigen Verzichtsklausel, sondern insb. auch die Frage nach der gültigen Unterwerfung des Kunden unter diese Klauseln bei Abschluss des Vertragsverhältnisses und bei bereits bestehendem Vertragsverhältnis (Vertragsänderung).

### 2. Verzicht auf Zuwendungen – Formfreiheit

Grundsätzlich können Kunden nicht nur schriftlich, sondern auch mündlich und sogar durch schlüssige Handlungen, mithin konkludent, auf Zuwendungen verzichten, und zwar sowohl vor als auch nach Annahme der Zuwendungen durch den Vertragspartner.<sup>3</sup>

Bei der Annahme eines konkludenten Verzichtes gilt jedoch ein besonders strenger Maßstab:

*„Ein konkludenter Verzicht liegt demnach nur dann vor, wenn besondere Umstände darauf hinweisen, daß der Verzicht ernstlich gewollt ist und der Schuldner unter Bedachtnahme auf die im redlichen Verkehr geltenden Gewohnheiten und Gebräuche den zweifelsfreien Schluß ziehen durfte, daß der Berechtigte verzichtet. Dies gilt umso mehr, wenn der Verzicht unentgeltlich erfolgen soll. Die bloße Untätigkeit des Gläubigers bedeutet im Allgemeinen keinen stillschweigenden Verzicht. Vielmehr muß nach der Rechtsprechung die verspätete Geltendmachung der Ansprüche im Einzelfall gegen Treu und Glauben verstoßen.“<sup>4</sup>*

Aufgrund der Beweisschwierigkeiten, die bei einem mündlichen oder konkludenten Verzicht bestehen (der Finanzintermediär hat im Streitfall das Vorliegen eines Verzichts auf Zuwendungen zu behaupten und zu beweisen), dürfte in der Praxis im Regelfall ein schriftlicher Verzicht über die Zuwendungen vereinbart worden sein.

### 3. Verzicht auf Zuwendungen – Inhaltliche Anforderungen

Gemäß der oben behandelten jüngsten Entscheidung des OGH sind Verzichtserklärungen in Bezug auf Zuwendungen vor 01.11.2007 nur dann gültig, wenn sie ausreichend bestimmt bzw. bestimmbar sind. Dies bedeutet, daß der Kunde in den Stand versetzt werden muß, das Rechtsverhältnis zu überschauen und die Risiken zu kalkulieren.<sup>5</sup>

Der OGH erläutert, welche Informationen dem Kunden konkret zur Verfügung gestellt werden müssen, damit die Klausel die vorerwähnten Anforderungen erfüllt.

Unzweifelhaft ist, daß der Kunde darüber informiert werden muß, daß die Bank tatsächlich Zuwendungen kassiert. Eine Formulierung in der Klausel, wonach die Bank möglicherweise oder allenfalls Zuwendungen erhält, genügt nicht.

Darüber hinaus müssen dem Kunden auch Informationen zur Höhe der anfallenden Zuwendungen mitgeteilt werden. Der OGH erwähnt in diesem Zusammenhang, daß der Bankkunde bei der Klausel der LGT Bank AG nicht abschätzen könne, ob die Zuwendungen, welche die LGT

1 Teil 1 des Beitrags erschien in [steueranwaltsmagazin](#) 2020, 159 und Liechtenstein-Journal 2020, 2 ff. Dr. Helmut Schwärzler, Partner bei Schwärzler Rechtsanwälte, ist eingetragener Rechtsanwalt bei der Liechtensteinischen Rechtsanwaltskammer und Liechtensteinischer Notar. Zudem ist er in die Anwaltsliste gem. Art. 28 BGFA im Kanton Zürich eingetragen und hat die Eignungsprüfung gem. § 27 EuRAG, nunmehr EIRAG, beim Oberlandesgericht Innsbruck absolviert.

2 Mag. Martin Hermann, LL.M., ist Rechtsanwalt bei Schwärzler Rechtsanwälte und bei Schwärzler Rechtsanwälte zusammen mit Dr. Alexander Amann federführend in die Fallbetreuung der gegenständlich besprochenen Rechtsfälle involviert.

3 Brandl/Klausberger in Brandl/Saria, WAG § 39 Rz. 2 m.w.N.

4 Heidinger in Schwimann/Kodek, ABGB: Praxiskommentar<sup>4</sup> § 1444 ABGB Rz. 8 m.w.N.

5 OGH vom 04.09.2020, 02 CG.2019.58, Erw. 12.4.

Bank AG erhalte, der Höhe nach marktüblich seien und ob es sich um einmalige oder periodische Zuflüsse handle. Hieraus folgt, daß die Angaben zur Höhe der Zuwendungen zumindest so aussagekräftig sein müssen, daß der Kunde die Konditionen der Bank mit den Konditionen anderer Marktteilnehmer vergleichen kann. Wie detailliert dies zu erfolgen hat, führt der OGH nicht aus.

In der Schweiz arbeitete das Bundesgericht in den Entscheidungen BGE 132 III 460 und BGE 137 III 393 die Parameter betreffend eine ausreichende Informationserteilung der Bankkunden detailliert heraus. Demnach muß der Finanzdienstleister die

- Größenordnung der zu erwartenden Retrozessionen sowie
- die Eckwerte der bestehenden Retrozessionsvereinbarungen mit Dritten (z.B. unabhängige bzw. konzerninterne Emittenten von Fonds- und strukturierten Produkten) offenlegen.

Hieraus folgt für die Praxis in der Schweiz, daß der Finanzdienstleister dem Kunden zumindest konkrete und nachvollziehbare Bandbreiten über die zu erwartenden Zuwendungen nennen muß. Gleichzeitig muß der Finanzdienstleister den Kunden auch darüber aufklären, wie oft derartige Zuwendungen fließen bzw. ob diese einmalig, periodisch oder bei jedem Kauf eines Wertpapiers anfallen.

Nach Ansicht der Autoren können die vom Schweizer Bundesgericht entwickelten Grundsätze für die Gültigkeit eines Vorausverzichts auf Zuwendungen Dritter auch auf Liechtenstein angewendet werden. Ohne Offenlegung der Größenordnung der zu erwartenden Vergütungen und der Mitteilung der Eckwerte der von den Banken bestehenden Vereinbarungen mit Dritten, aufgrund welcher diese Vergütungen bezahlt werden, fehlen dem Kunden ganz essentielle Informationen, um beurteilen zu können, auf was er eigentlich verzichtet.

Ferner ist zu berücksichtigen, daß unentgeltliche Verzichtserklärungen immer einschränkend auszulegen sind, insbesondere wenn grundsätzlich zustehende Rechte pauschal abbedungen werden.<sup>6</sup> Damit in Zusammenhang steht auch § 915 ABGB, der bestimmt, daß bei einseitig verbindlichen Verträgen im Zweifel immer anzunehmen ist, daß sich der Verpflichtete eher die geringere als die schwerere Last auferlegen wollte.

Vor diesem Hintergrund kann eine Verzichtsklausel auf Zuwendungen nur dann Bestand haben, wenn sie klar, verständlich und nicht beschönigend formuliert ist. Eine Klauselformulierung wie „Der Kunde nimmt zur Kenntnis und akzeptiert, daß die Bank von Dritten Zuwendungen erhält...“, (ähnliche Formulierungen finden sich in den AGB 11/2007 und 05/2010 der LGT Bank AG), ist zumindest problematisch, weil dem Kunden damit nicht klar vor Augen geführt wird, daß er auf Zuwendungen, die eigentlich ihm zustehen, verzichtet. Daß der Kunde akzeptiert, daß die Bank Zuwendungen erhält, ist auch nicht gleichbedeutend mit einem Verzicht des Kunden auf solche Zuwendungen.

Zuletzt hat die Verzichtsklausel auch den Anforderungen des Art. 8 Abs. 3 KSchG (Transparenzgebot), § 864a ABGB (Überraschungsverbot) und § 879 Abs. 3 ABGB (Äquivalenzgebot) zu genügen.<sup>7</sup> Nachfolgend werden diese drei Bestimmungen in der gebotenen Kürze beleuchtet.

#### a. Art. 8 Abs. 3 KSchG

Gemäß Art. 8 Abs. 3 KSchG sind in AGB oder Vertragsformblättern enthaltene Vertragsbestimmungen unwirksam, wenn sie unklar oder unverständlich abgefaßt sind. Die Bestimmung gilt ausschließlich im Verbraucherbereich.

Sinn und Zweck von Art. 8 Abs. 3 KSchG ist, daß Klauseln für Verbraucher klar, verständlich und durchschaubar sind. Der Verbraucher muß sich bei der Lektüre des Vertrags ein vollständiges Bild von der eigenen Schlechterstellung machen können. Er muß die wirtschaftlichen Folgen, die sich für ihn ergeben, auf der Grundlage genauer und nachvollziehbarer Kriterien einschätzen können.<sup>8</sup> Im gegenständlichen Kontext bedeutet dies, daß der Konsument verständlich und unzweideutig darüber informiert werden muß, daß er durch Unterwerfung unter die Verzichtserklärung eigene Ansprüche aus der Hand gibt. Der Verbraucher muß nach der hier vertretenen Ansicht auch erfahren, wann Zuwendungen anfallen und wie hoch diese sind, weil er nur so den Umfang der Klausel verstehen kann. Eine Klauselbestimmung wie die obige, in der es lediglich heißt, daß der Bank von Dritten Zuwendungen gewährt werden, in der er aber nicht klar darüber informiert wird, daß er auf derartige Zuwendungen verzichtet, dürfte im Verbraucherbereich jedenfalls unzulässig sein.

#### b. § 864a ABGB

Gemäß § 864a ABGB werden die von einem Vertragsteil verwendeten Bestimmungen ungewöhnlichen Inhalts in AGB und Vertragsformblättern nicht Vertragsbestandteil, wenn sie dem anderen Teil nachteilig sind und er mit ihnen nach den Umständen, vor allem dem äußeren Erscheinungsbild der Urkunde, nicht zu rechnen brauchte, es sei denn, der eine Vertragsteil hat den anderen darauf hingewiesen.

„Nachteilig“ ist eine Vertragsbestimmung dann, wenn sie entweder zulasten des Unterworfenen vom dispositiven

6 Gruber in Kletecka/Schauer, ABGB<sup>1-06</sup> § 937, Rz. 7; RIS-Justiz RS0038546; Dullinger in Rummel<sup>3</sup> § 1444 Rz. 5; Griss in KBB<sup>4</sup> § 1444 Rz. 4; Holly in ABGB<sup>1-02</sup> § 1444 Rz. 20; öOGH 6 Ob 110/07f = ÖBA 2008/1486.

7 Art. 8 Abs. 3 KSchG gilt nur für Verträge, die seit Inkrafttreten des KSchG am 17.12.2002 abgeschlossen wurden (siehe Art. 51 KSchG). § 864a und § 879 Abs. 3 ABGB gelten für Verträge, die seit 20.02.1997 (Inkrafttreten dieser Bestimmungen, vgl. LGBL 1997 Nr. 57) abgeschlossen wurden sowie, ab diesem Zeitpunkt, auch für bereits bestehende Dauerschuldverträge. Bei Dauerrechtsverträgen ist nämlich im Falle einer Gesetzesänderung mangels abweichender Übergangsregelung (wie in LGBL 1997 Nr. 57) der in den zeitlichen Geltungsbereich des neuen Gesetzes reichende Teil des Dauertatbestands nach diesem zu beurteilen (RIS-Justiz RS0008732 [T5]; RIS-Justiz RS0031419 [T24]).

8 Schurr in Fenyves/Kerschner/Vonkilch, Klang<sup>3</sup> § 6 Abs. 3 KSchG Rz. 4, 28; EuGH C-51/17 Rz. 77, EuGH C-186/16, Rz. 47.

objektiven Recht abweicht oder den Unterworfenen im Vergleich zum Verwender der AGB schlechterstellt.<sup>9</sup> Dies ist bei einer Verzichtsklausel auf Zuwendungen, die nach Auftragsrecht dem Kunden zustehen, zweifellos der Fall. „Ungewöhnlich“ ist eine Vertragsbestimmung dann, wenn sie in einem Vertrag (an der angegebenen Stelle) üblicherweise nicht enthalten ist. Auch eine verbreitete branchenübliche Bestimmung kann ungewöhnlich sein, wenn sie nicht der redlichen Verkehrsübung entspricht.<sup>10</sup> Bei einer Verzichtsklausel auf Zuwendungen ergibt sich die Ungewöhnlichkeit nach Ansicht der Autoren schon aus dem Umstand, daß derartige Vergütungen grundsätzlich an den Kunden herauszugeben sind. Die Annahme von Zuwendungen gilt im Übrigen aufgrund der damit einhergehenden Interessenkonflikte auch als verpönt, was Art. 26 der Durchführungsrichtlinie 2006/73/EG treffend umschreibt, indem er festhält, daß Wertpapierfirmen grundsätzlich nicht ehrlich, redlich und professionell im besten Sinne des Kunden handeln, wenn sie Zuwendungen gewähren oder annehmen.<sup>11</sup> Hieraus folgt, daß Verzichtsklauseln auf Zuwendungen selbst dann als ungewöhnlich, weil nicht der redlichen Verkehrsübung entsprechend, qualifiziert werden könnten, wenn sie weit verbreitet wären. „Nicht zu rechnen“ braucht der Kunde mit einer Vertragsklausel dann, wenn sie überraschend ist. Bestimmungen ungewöhnlichen Inhalts sind regelmäßig auch überraschend. Sie können nur dann Vertragsinhalt werden, wenn sie sich vom übrigen Text deutlich abheben.<sup>12</sup>

Sollte der OGH eine Verzichtsklausel auf Zuwendungen in AGB nach § 864a ABGB prüfen, bestünde somit durchaus die Gefahr, daß er die beschriebenen Tatbestandsvoraussetzungen für erfüllt ansieht. Eine solche Klausel wäre dann nur noch unter der Voraussetzung zulässig, daß der Kunde ausdrücklich auf diese hingewiesen wurde.

#### c. § 879 Abs. 3 ABGB

Gemäß § 879 Abs. 3 ABGB ist eine in vorformulierten Geschäftsbedingungen enthaltene Klausel, die nicht eine der beiderseitigen Hauptleistungen festlegt, jedenfalls nichtig, wenn sie, unter Berücksichtigung aller Umstände des Falles, zum Nachteil eines Vertragsteils ein erhebliches Missverhältnis der vertraglichen Rechte und Pflichten verursacht.

Bei einem Verzicht auf Zuwendungen Dritter geht es nicht um eine vertragliche Hauptleistung, sondern um Nebenleistungen. Die erste Bedingung von § 879 Abs. 3 ABGB ist damit jedenfalls erfüllt. Ein erhebliches Missverhältnis der vertraglichen Rechte und Pflichten liegt nach der Rechtsprechung vor, wenn die dem Vertragspartner im dispositiven Recht zugeordnete Rechtsposition in einem auffallenden Missverhältnis zur tatsächlichen Rechtsposition steht.<sup>13</sup> Dies ist insb. auch dann der Fall, wenn es für die Abweichung keine sachliche Rechtfertigung gibt.<sup>14</sup> Gegenständlich besteht auf dieser Basis durchaus die Gefahr, daß Verzichtserklärungen, mittels welcher Kunden vollständig auf alle Zuwendungen verzichten, als gröbliche Benachteiligung

gewertet werden könnten. Rechtsprechung zu diesem Thema existiert freilich noch nicht. Gänzlich ohne Risiko sind in diesem Zusammenhang aber wohl nur Verzichtsklauseln, die nicht in AGB aufgenommen, sondern einzeln und den Transparenzansprüchen gemäß ausgehandelt wurden.

#### 4. Vereinbarung von AGB bei Vertragsabschluss

Gemäß den Erfahrungen der Verfasser wurden und werden Verzichtsklauseln über Zuwendungen im Regelfall nicht einzeln ausgehandelt, sondern in AGB vereinbart. Aus Sicht des liechtensteinischen Finanzdienstleisters genügt es somit nicht, lediglich die obigen Voraussetzungen für einen gültigen Verzicht zu prüfen. Vielmehr muß er sich auch die Frage stellen, ob seine AGB überhaupt gültig vereinbart und somit Vertragsbestandteil wurden.

Nach der hier maßgeblichen österreichischen Rechtsprechung sind unter AGB

*„alle für eine Vielzahl von Verträgen vorformulierte Vertragsbedingungen [zu verstehen], die eine Vertragspartei (Verwender) der anderen Vertragspartei bei Abschluss eines Vertrags stellt. Gleichgültig ist, ob die Bestimmungen einen äußerlich gesonderten Bestandteil des Vertrags bilden oder in die Vertragsurkunde selbst aufgenommen werden, welchen Umfang sie haben, in welcher Schriftart sie verfasst sind und welche Form der Vertrag hat. AGB liegen nur dann nicht vor, wenn Vertragsbedingungen zwischen den Vertragsparteien im Einzelnen ausgehandelt sind.“<sup>15</sup>*

Grundsätzlich haben AGB für einen Vertrag nur dann Geltung, wenn diese von den Vertragsparteien vereinbart wurden. Geltungsgrund der AGB ist nicht der einseitige Akt ihrer Aufstellung, sondern der Konsens der Vertragsparteien. Der Aufsteller erklärt, unter Zugrundelegung seiner AGB kontrahieren zu wollen und sein Vertragspartner stimmt dem zu.<sup>16</sup> Für die Einbeziehung der AGB in das Vertragsverhältnis bedarf es grundsätzlich eines entsprechenden Hinweises im Vertragstext. Auch bei Massengeschäften verlangt die Rechtsprechung mittlerweile

9 Riedler in Schwimann/Kodek, ABGB Praxiskommentar<sup>4</sup> § 864a Rz. 41.

10 Rummel in Rummel<sup>3</sup> § 864a Rz. 5; Riedler in Schwimann/Kodek, ABGB Praxiskommentar<sup>4</sup> § 864a Rz. 35ff.; öOGH 2 Ob 50/02w = ÖBA 2003/1092; öOGH 6 Ob 241/07w = eclex 2009/70 [Wilhelm] = JBl 2009, 309; öOGH 8 Ob 93/08x = eclex 2009/69; öOGH 6 Ob 57/08p = eclex 2009/327; öOGH 2 Ob 198/10x = ZVR 2012/92 [Kathrein]; öOGH 4 Ob 164/12i = RdW 2013/203.

11 Art. 26 der Richtlinie 2006/73/EG; vgl. Brandl/Klausberger in Brandl/Saria, WAG § 39 Rz 3.

12 öOGH 5 Ob 150/12p = eclex 2013/48 [Brenner]; öOGH 4 Ob 126/12a = eclex 2013/48 [Brenner] = ZTR 2013, 31 [Oberndorfer]; öOGH 4 Ob 2/13t.

13 öOGH 7 Ob 62/15s.

14 Krejci in Rummel<sup>3</sup> § 879 Rz. 240.

15 RIS-Justiz RS0123499; öOGH 7 Ob 15/10x; 7 Ob 89/08a; Riedler in Schwimann/Kodek, ABGB Praxiskommentar<sup>4</sup> § 864a Rz. 3.

16 Graf in Kletečka/Schauer, ABGB<sup>1.04</sup> § 864a Rz. 5.



nach eingehender Kritik insb. durch *F. Bydlinski* einen ausreichend deutlichen Hinweis des Verwenders auf die gewünschte Einbeziehung seiner AGB.<sup>17</sup> Dieser Hinweis muß deutlich sein und darf sich nicht versteckt im Kleingedruckten befinden.<sup>18</sup> Eine konkludente Zustimmung zu den AGB ist nicht ausgeschlossen, bedingt allerdings, daß der Partner weiß oder wissen muß, daß der Verwender der AGB (nur) unter Zugrundelegung der AGB abschließen will und er daraufhin widerspruchlos mit ihm kontrahiert.<sup>19</sup>

Da andernfalls eine Zustimmung zu den AGB nicht unterstellt werden kann, ist auch die Möglichkeit der Kenntnisnahme der AGB durch den Kunden erforderlich.<sup>20</sup> Im Konsumentenschutzbereich vertritt ein Teil der Lehre sowie teilweise auch die Rechtsprechung die Ansicht, daß die Möglichkeit der Kenntnisnahme nicht ausreicht, sondern daß den Unternehmer die Beweislast für die Kenntnisnahme der AGB durch den Verbraucher trifft.<sup>21</sup> Ein bloß genereller Verweis auf die Gültigkeit der AGB ohne zu bezeichnen, welche AGB gemeint sind, sowie ein Passus, daß der Kunde die AGB erhalten habe, sind im Konsumentenschutzbereich unwirksam.<sup>22</sup>

Aus Sicht des Verwenders von AGB wird es somit im Regelfall genügen, wenn im Vertrag, der vom Kunden unterfertigt wird, deutlich und erkennbar auf den Wunsch des Verwenders auf Einbeziehung der AGB hingewiesen wird („für den Vertrag gelten die AGB Ausgabe 2004“, „dem Vertrag liegen die AGB 2004 zugrunde“ etc.), und der Kunde gleichzeitig die Möglichkeit der Kenntnisnahme der AGB hatte. Auch in diesen Fällen kann es jedoch hilfreich sein, wenn der Verwender von AGB die Übermittlung der AGB an den Kunden belegen kann, weil damit im Streitfall der Nachweis, daß der Kunde mit der Einbeziehung der AGB einverstanden war, leichter erbracht werden kann. Für den Verbraucherbereich ist nicht auszuschließen, daß der OGH mitunter eine Kenntnisnahme des Verbrauchers von den AGB verlangen könnte. Am sichersten fährt der Verwender von AGB somit dann, wenn er die AGB direkt mit in das zu unterzeichnende Vertragsdokument aufnimmt oder die AGB selber vom Kunden unterfertigen oder paraphieren läßt.

##### 5. Vereinbarung von AGB bei laufendem Vertragsverhältnis

Generell gilt, daß das Wirksamwerden jeder Änderung von AGB den gleichen Grundsätzen unterliegt wie der Vertragsschluss selbst. Ohne besondere gesetzliche Ausnahmeregelung können somit vertragsbestimmende AGB bei Dauerschuldverhältnissen nur mit Zustimmung des Vertragspartners geändert werden.<sup>23</sup> Aber: Nach der Rechtsprechung des öOGH braucht der Vertragspartner (dessen Rechtsverhältnis bisher durch die alten AGB des Verwenders geregelt wurde) ohne ausdrücklichen und unmissverständlichen Hinweis auf Änderungen in neuen AGB, die eine ungewöhnliche und nicht vorhersehbare Pflichtenerweiterung des Vertragspartners des Verwenders von AGB gegenüber seinen vorher verwendeten alten AGB einfüh-

ren, regelmäßig nicht mit wesentlichen Änderungen in den neuen AGB zu rechnen.<sup>24</sup>

Unter Berufung auf diese Rechtsprechung des öOGH erklärte das Fürstliche Obergericht bereits mehrfach Verzichtsklauseln auf Zuwendungen der LGT Bank AG, welche diese im Rahmen der Änderung von AGB neu in bereits bestehende Vertragsverhältnisse einführen wollte, für unzulässig.<sup>25</sup> Der OGH deutet in der oben diskutierten Entscheidung zumindest an, daß er sich dieser Rechtsansicht anschließen könnte, wenn er einerseits ausführt, daß die AGB der LGT Bank AG wesentlich und für den Kunden nachteilig seien<sup>26</sup> und wenn er andererseits die Mitteilung der LGT Bank über die Änderung der AGB als intransparent qualifiziert.<sup>27</sup>

Die Rechtsprechung des öOGH zu wesentlichen Änderungen von AGB ist durchaus nachvollziehbar, weil nicht verlangt werden kann, daß sich der Kunde benachteiligenden Änderungen in neuen AGB selber herausucht. Eine Hinweispflicht könnte sich darüber hinaus auch schon aus allgemeinen vertraglichen Schutz-, Sorgfalts- und Aufklärungspflichten ergeben.<sup>28</sup>

Es gilt somit im Wesentlichen analog das zu Punkt B.4. Ausgeführte: Der Kunde muß den neuen AGB schriftlich, mündlich oder konkludent zustimmen. Die bloße Mitteilung der Bank an ihre Kunden, daß sie ihre AGB geändert hat, wird im Normalfall selbst dann nicht genügen, wenn sie die neuen AGB mitschickt. Für den Fall, daß die neuen AGB wesentliche Änderungen zu den alten AGB enthalten, sollte der Verwender auf diese Änderungen explizit hinweisen.

17 *Riedler* in *Schwimann/Kodek*, ABGB Praxiskommentar<sup>4</sup> §864a Rz. 10 ff. m. w. N.

18 *Rummel* in *Rummel*<sup>3</sup> § 864a Rz. 2a.

19 *Riedler* in *Schwimann/Kodek*, ABGB Praxiskommentar<sup>4</sup> §864a Rz. 12. Siehe allerdings oben die strengen Anforderungen für einen konkludenten Verzicht auf Zuwendungen.

20 öOGH JBL 1974, 624; *Bydlinski*, Bürgerliches Recht I, Allgemeiner Teil<sup>3</sup>, S. 102.

21 Vgl. öOGH 9 Ob 15/05d und öOGH 4 Ob 221/06p; *Graf* in *Kletečka/Schauer*, ABGB<sup>1-01</sup> § 864a Rz 13.

22 Statt vieler öOGH 9 Ob 15/05d öOGH 6 Ob 120/15p; öOGH 4 Ob 221/06p m. w. N.

23 OGH vom 04.09.2020, 02 CG.2019.58, Erw. 12.6.; öOGH 1 Ob 289/99b.; *Rummel* in *Rummel*<sup>4</sup> § 864a Rz 13.

24 RIS-Justiz RS0014601.

25 OG vom 14.11.2019, 09 CG.2018.166, Erw. 7.8.; OG vom 24.09.2020, 15 CG.2018.219 Erw. 7.12; OG vom 12.05.2020, 02 CG.2019.58, Erw. 7.11.

26 OGH vom 04.09.2020, 02 CG.2019.58, Erw. 12.6.

27 OGH vom 04.09.2020, 02 CG.2019.58, Erw. 12.7.

28 Nach der Rechtsprechung des OGH bestehen immer dann Aufklärungspflichten, wenn einerseits ein Aufklärungsbedarf des Partners besteht, weil dieser von einem Umstand keine Kenntnis hat und sich diese auch nicht leicht verschaffen kann, und es sich andererseits um Umstände handelt, die für den Partner erkennbar von entscheidender Bedeutung für seine Dispositionen sind (vgl. LES 2007, 208 sowie LES 1999, 4)

## 6. Zustimmungsfiktionsklauseln und banklagernde

### Korrespondenz

Die Vertragsparteien können vereinbaren, daß die Nicht-äußerung eines Vertragspartners zu einem Angebot des anderen Vertragspartners binnen bestimmter Frist als Zustimmung gewertet werden soll. Derartige „Zustimmungsfiktionsklauseln“ sind nach der oben zitierten Rechtsprechung des OGH nicht *per se* unzulässig, sie dürfen allerdings nicht derart ausgestaltet sein, daß sie durch den Verwender eine einseitige nach Inhalt und Ausmaß völlig unbeschränkte Änderung der AGB zulassen. Der Vertragspartner muß wissen, bei welchen Bestimmungen er mit Änderungen zu rechnen hat.<sup>29</sup>

Der mögliche Anwendungsbereich von „Zustimmungsfiktionsklauseln“ ist daher von vornherein limitiert. Im gegebenen Kontext müsste die Klausel so ausgestaltet sein, daß für den Kunden vorhersehbar ist, daß der Vertragspartner zukünftig auch Bestimmungen im Zusammenhang mit Zuwendungen neu regeln kann. Es ist zu bezweifeln, daß sich in der Praxis derartige Klauseln finden lassen.

Für den Konsumentenschutzbereich ist außerdem Art. 8 Abs. 1 Bst. b KSchG zu beachten, der Klauseln für unzulässig erklärt, nach denen

*„ein bestimmtes Verhalten des Konsumenten als Abgabe oder Nichtabgabe einer Erklärung gilt, es sei denn, der Konsument wird bei Beginn der hierfür vorgesehenen Frist auf die Bedeutung seines Verhaltens besonders hingewiesen und hat zur Abgabe einer ausdrücklichen Erklärung eine angemessene Frist;“*

Gemäß dieser Bestimmung muß die Frist zur Erhebung des Widerspruchs angemessen sein. Angemessen ist eine solche Frist dann, wenn dem Kunden ausreichend Zeit bleibt, um die neuen AGB zu prüfen. Von der Rechtsprechung wurde beispielsweise bei einem Kreditinstitut eine Frist, die bis zum Ende des auf die Mitteilung über die beabsichtigte Änderung der AGB folgenden Monats lief, als zu kurz angesehen.<sup>30</sup> Aus Art. 8 Abs. 1 Bst. b KSchG folgt ferner, daß es nicht ausreicht, dem Kunden die neuen AGB einfach zu übermitteln. Vielmehr muß er gleichzeitig auch auf den Beginn des Fristenlaufs und die Bedeutung seines Verhaltens, nämlich den Umstand, daß die neuen AGB gültig werden, wenn er binnen der vereinbarten Frist keinen Widerspruch erhebt, hingewiesen werden.

Von Relevanz ist in diesem Zusammenhang auch, daß in der Praxis insb. zwischen Banken und Kunden aus Discretionsgründen oftmals vereinbart wurde, daß sämtliche Korrespondenz banklagernd gehalten werden sollte. In solchen Fällen stellt sich die Frage, ob die Bank ihre AGB einseitig unter Berufung auf eine vereinbarte Zustimmungsfiktionsklausel abändern kann, indem sie den Kunden nicht direkt über die beabsichtigte Änderung der AGB informiert, sondern das entsprechende Mitteilungsschreiben samt den neuen AGB einfach im Akt des Kunden ablegt.

Nach der hier vertretenen Auffassung kann es in solchen Fällen von vornherein nicht zu einer rechtswirk-

samen Änderung von AGB kommen, da eine Vereinbarung zu banklagernder Korrespondenz keine Zustimmung zu Änderungen von Vertragsinhalten umfasst. Eine banklagernde „Zustellung“ von AGB ist nach der Meinung der Verfasser auch keinesfalls als Kenntnisnahme der AGB im Sinne der oben dargelegten Erfordernisse im Verbraucherbereich anzusehen. Damit wird noch nicht einmal die Möglichkeit der Kenntnisnahme von den AGB eröffnet, weil völlig offenbleibt, ob der Kunde überhaupt jemals erfährt, daß die Bank beabsichtigt, der Vertragsbeziehung neue AGB zugrunde zulegen. Für den Konsumentenbereich könnte in diesem Zusammenhang auch Art. 8 Abs. 1 Bst. c KSchG schlagend werden. Demnach sind solche Vertragsbestimmungen unzulässig, nach denen

*„...eine für den Konsumenten rechtlich bedeutsame Erklärung des Unternehmers, die jenem nicht zugegangen ist, als ihm zugegangen gilt, sofern es sich nicht um die Wirksamkeit einer an die zuletzt bekannt gegebene Anschrift des Konsumenten gesendeten Erklärung für den Fall handelt, daß der Konsument dem Unternehmer eine Änderung seiner Anschrift nicht bekannt gegeben hat.“*

Wenn der Verwender von AGB dem Vertragspartner in einem Schreiben mitteilt, daß er der Vertragsbeziehung neue AGB zugrunde legen möchte, dann handelt es sich dabei jedenfalls um eine bedeutsame Erklärung für den Verbraucher im Sinne der zitierten Bestimmung, weil diese Erklärung bei Vorhandensein einer Zustimmungsfiktionsklausel direkt und ohne Zutun des Verbrauchers zur Änderung von AGB führen kann. Genau derartige Konsequenzen möchte Art. 8 Abs. 1 Bst. c KSchG unterbinden.

Aus den obigen Ausführungen folgt somit zusammengefasst, daß „Zustimmungsfiktionsklauseln“ erhebliche Risiken für deren Verwender bergen. Eine Änderung von AGB unter Berufung auf derartige Klauseln dürfte in den allermeisten Fällen nicht rechtswirksam erfolgt sein.

## 7. Zusammenfassung

Aus den obigen Ausführungen ergibt sich zusammengefasst Folgendes:

Ein gültiger Verzicht auf Zuwendungen kann grundsätzlich mündlich, schriftlich oder konkludent erfolgen. Inhaltlich setzt er voraus, daß der Kunde weiss, daß der Vertragspartner Zuwendungen erhält. Außerdem muß der Kunde näherungsweise wissen, wie hoch die Zuwendungen sind, auf die er verzichtet, damit er die Angebote des Vertragspartners mit anderen Angeboten vergleichen kann. Da unentgeltliche Verzichtserklärungen einschränkend auszulegen sind, sollte eine Verzichtsklausel möglichst präzise und deutlich formuliert sein.

<sup>29</sup> OGH vom 04.09.2020, 02 CG.2019.58, Erw. 12.6.; Bollenberger in KBB<sup>5</sup> § 864a ABGB Rz 6 m.w.N.; vgl. auch Rummel in Rummel<sup>4</sup> § 864a Rz. 13, Graf in Kletečka/Schauer, ABGB<sup>1.04</sup> § 864a Rz. 24 m.w.N.; öOGH 8 Ob 504/89; öOGH 1 Ob 289/99b;

<sup>30</sup> öOGH 6 Ob 128/09f = ÖBA 2010/1607 (Verbandsklage).



Nach Ansicht der Verfasser können die für einen gültigen Vorausverzicht durch das Schweizerische Bundesgericht erarbeiteten Parameter als Leitlinie herangezogen werden. Die Bank hat demnach bei der vertraglichen Vereinbarung eines Vorausverzichts auf Zuwendungen gegenüber den an diesen Zuwendungen berechtigten und verzichtenden Kunden Transparenz zu gewährleisten. Die Berechnung und Offenlegung der Zuwendungen hat so exakt wie möglich und ohne Beschönigungen oder zu vermeidende Ungenauigkeiten zu erfolgen.

Die Aufnahme von Verzichtsklauseln über Zuwendungen in AGB ist von vornherein nicht gänzlich ohne Risiko. Es ist möglich, daß der OGH in Zukunft derartige Verzichtsklauseln als gröblich benachteiligend im Sinne von § 879 Abs. 3 ABGB oder als überraschend und unüblich im Sinne von § 864a ABGB qualifizieren würde. Im Konsumentenschutzbereich ist überdies im Einzelfall auch immer zu prüfen, ob die Klausel den Anforderungen von Art. 8 Abs. 3 KSchG gerecht wird.

Da sich Verzichtsklauseln über Zuwendungen zumeist in AGB befinden, ist auch zu prüfen, ob die AGB selber gültig vereinbart wurden. Dabei gilt sowohl bei erstmaliger Vereinbarung der AGB wie auch bei Änderung der AGB im Rahmen einer bestehenden Geschäftsbeziehung das Konsensprinzip. Im Massengeschäft muß der Verwender von AGB zumindest deutlich auf die gewünschte Einbeziehung hinweisen.

Besondere Probleme werfen die in der Praxis häufig vorkommenden „Zustimmungsfiktionsklauseln“ auf, die nur unter engen Voraussetzungen gültig sind.

## B. Offene Fragen – Verfahren zu 09 CG.2018.166

Die vom OGH in seiner oben unter Abschnitt A besprochenen Entscheidung normierten Voraussetzungen für einen gültigen Verzicht auf Zuwendungen betreffend *prima facie* lediglich solche Zuwendungen, die Banken, Vermögensverwalter oder Vermögensberater vor dem 01.11.2007 von Dritten empfangen haben. Für den Zeitraum danach ist die Rechtslage noch einer weiterführenden Klärung zuzuführen.

Gemäß dem am 01.11.2007 in Kraft getretenen § 1009a ABGB darf der Machthaber davon ausgehen, daß der Machtgeber auf die Herausgabe allfälliger von Dritten empfangener oder noch zu empfangender Zuwendungen verzichtet, wenn bestimmte Voraussetzungen – Offenlegung der Zuwendungen durch den Machthaber, Ausführenlassen des Geschäfts durch den Machtgeber und Aufklärung über die Rechtsfolgen durch den Machthaber – vorliegen.<sup>31</sup>

In diesem Zusammenhang ist bisher noch nicht restlos geklärt, wie § 1009a ABGB zu verstehen ist und ob dadurch die oben dargestellte Rechtsprechung des OGH zu

Verzichtserklärungen vor Inkrafttreten des § 1009a ABGB obsolet wird.

Nach der hier vertretenen Auffassung begründet der § 1009a ABGB keinen Verzicht *per se*, sondern lediglich die Vermutung eines Verzichts.

Der Machtgeber kann somit jederzeit die Behauptung aufstellen, daß er auf die Zuwendungen überhaupt nicht verzichtet hat, und dies unter Beweis stellen. Es kommt also durch die Einführung des § 1009a ABGB nicht zu einem automatischen Verzicht, sondern ist eine Verzichtserklärung (schlüssig, mündlich oder schriftlich) seitens des Machtgebers nach wie vor Voraussetzung dafür, daß der Machthaber die Zuwendungen einbehalten darf. Die Transparenzkriterien, auf welche der OGH für eine zulässige Verzichtserklärung abstellt (Bestimmtheit bzw. Bestimmbarkeit), sind damit auch nach Einführung des § 1009a ABGB noch relevant.

Im Zusammenhang mit § 1009a ABGB ergeben sich sodann weitere Fragestellungen. Insbesondere ist bisher nicht klar, wie eine korrekte Offenlegung und eine korrekte Belehrung über die Rechtsfolgen im Sinne von § 1009a ABGB auszusehen haben.

Für die Zuwendungsthematik sind ferner auch verschiedene Bestimmungen im BankG und der BankV relevant, die in Umsetzung der Durchführungsrichtlinie 2006/73/EG ins liechtensteinische Recht integriert wurden.<sup>32</sup> Anhang 7.1. III. BankV enthält detaillierte Regelungen, unter welchen Voraussetzungen Banken und Wertpapierfirmen überhaupt noch Zuwendungen annehmen oder gewähren dürfen. Demnach darf beispielsweise eine Bank oder Wertpapierfirma nur mehr dann Zuwendungen von Dritten oder an Dritte gewähren oder annehmen, wenn

*„i) die Existenz, die Art und der Betrag der Zuwendung oder – wenn der Betrag nicht feststellbar ist – die Art und Weise der Berechnung dieses Betrages dem Kunden vor Erbringung der Wertpapier- oder Nebendienstleistung in umfassender, verständlicher und zutreffender Weise unmissverständlich offengelegt wird; und*

*ii) die Zuwendung darauf ausgelegt ist, die Qualität der für den Kunden erbrachten Dienstleistung zu verbessern und die Bank oder Wertpapierfirma nicht daran hindert, pflichtgemäß im besten Interesse des Kunden zu handeln.“<sup>33</sup>*

Dazu, ob diese Bestimmungen nur aufsichtsrechtlich Relevanz haben oder ob sich auch der einzelne Bankkunde darauf stützen kann und wie diese Bestimmungen, die insbesondere auf Art. 26 der Durchführungsrichtlinie 2006/73/EG fußen, auszulegen sind, gibt es bis jetzt noch keine gesicherte Rechtsprechung.

Erwähnenswert ist in diesem Zusammenhang, daß einzelne Richtlinienvorgaben vom liechtensteinischen Ge-

31 Siehe hierzu bereits oben Punkt A.6.

32 Ähnliche Bestimmungen finden sich für Vermögensverwaltungsgesellschaften auch im VVG und der VVO.

33 Die Anforderungen wurden durch Umsetzung von MiFID II nochmals zusätzlich verschärft (vgl. LGBL. 2017 Nr. 431).

setzgeber nicht korrekt umgesetzt wurden. Gemäß Art. 8h BankG kann die Offenlegung von Zuwendungen „in zusammengefasster und inhaltlich allgemeiner Form, z.B. in den Allgemeinen oder anderen vorformulierten Geschäftsbedingungen“, erfolgen. Demgegenüber erlaubt Art. 26 der Durchführungsrichtlinie jedoch nur eine Offenlegung der Zuwendungen in „zusammengefasster Form“. Damit stellt sich die Frage, ob eine Offenlegung der Zuwendungen gemäß Art. 26 der Durchführungsrichtlinie 2006/73/EG in AGB überhaupt zulässig ist oder ob diese für jeden Kunden bzw. jede Kundenklasse individuell erfolgen muß und was es für den Bankkunden bedeutet, wenn festgestellt werden sollte, daß der liechtensteinische Gesetzgeber die Richtlinie falsch umgesetzt hat.

All diese Fragen oder zumindest einige davon dürften zeitnah durch den OGH im Verfahren 09 CG.2018.166 geklärt werden.

Ausgangspunkt dieses Verfahrens war wiederum eine Stufenklage, mit welcher die Klägerin die Offenlegung und Herausgabe von Zuwendungen gegen die LGT Bank AG begehrte. Während das Erstgericht das Klagebegehren noch vollständig abwies, gab das Fürstliche Obergericht einer dagegen erhobenen Berufung der Klägerin teilweise Folge. Diese Entscheidung des Fürstlichen Obergerichts haben sowohl die Klägerin als auch die LGT Bank mittels Revision zum OGH weitergezogen.

Der OGH hat nun unter anderem zu prüfen, ob die in zwei zwischen dem Bankkunden und der LGT Bank AG nach Inkrafttreten des § 1009a ABGB und Umsetzung der Durchführungsrichtlinie 2006/73/EG abgeschlossenen Verträgen enthaltenen „Verzichtserklärungen“ gültig und zulässig sind.

Am 04.09.2020 fasste der OGH nunmehr einen Unterbrechungsbeschluss, um dem EFTA-Gerichtshof etwas verkürzt dargestellte, folgende Fragen mit dem Ersuchen um Erstattung eines Gutachtens vorzulegen:

- Erlaubt Art. 26 der Durchführungsrichtlinie 2006/73/EG eine Offenlegung der Zuwendungen in zusammengefasster und inhaltlich allgemeiner Form? (Frage 1).
- Kann die Offenlegung der Zuwendungen gemäß Art. 26 der Durchführungsrichtlinie 2006/73/EG zum Beispiel auch in Allgemeinen oder in anderen vorformulierten Geschäftsbedingungen erfolgen oder muß diese für jeden Kunden bzw. jede Kundenklasse individuell erfolgen? (Frage 1.1.)
- Muss die Wertpapierfirma gemäß Art. 26 der Durchführungsrichtlinie 2006/73/EG klar mitteilen, ob und wann solche Zuwendungen anfallen? (Frage 2)
- Müssen gemäß Art. 26 der Durchführungsrichtlinie 2006/73/EG vor Erbringung der Wertpapierdienstleistung zumindest Bandbreiten betreffend die Zuwendungen offengelegt werden? (Frage 3)
- Reicht es gemäß Art. 26 der Durchführungsrichtlinie 2006/73/EG, wenn sich die Wertpapierfirma für bereits getätigte Transaktionen lediglich verpflichtet, dem Kun-

den Einzelheiten für die der Anfrage vorausgegangenen zwölf Monate zu gewähren? (Frage 4)

- Muss ein Mitgliedstaat einer nicht korrekt umgesetzten Richtlinie unmittelbare horizontale Anwendbarkeit einräumen? (Frage 5)
- Lassen sich aus Art. 26 der Durchführungsrichtlinie 2006/73/EG Rechte von Bankkunden gegenüber einer Bank ableiten? (Frage 6)

Hierzu sei in aller Kürze lediglich zur Fragestellung 1. und 1.1. und ohne Absicht der Entscheidung des EFTA-Gerichtshofs oder des OGH in irgendeiner Form vorzugreifen, festgehalten, daß Kern der Durchführungsrichtlinie 2006/73/EG insbesondere auch jener ist, daß die Mitgliedstaaten dafür sorgen müssen, daß Wertpapierfirmen ehrlich, redlich und im bestmöglichen Interesse der Kunden handeln, wenn sie im Zusammenhang mit der Erbringung von Wertpapierdienstleistungen oder Nebendienstleistungen eine Gebühr oder Provision zahlen oder erhalten oder wenn sie eine nicht in Geldform angebotene Zuwendung gewähren oder annehmen (Art. 26 der Durchführungsrichtlinie).

Ehrlichkeit, Redlichkeit und bestmögliche Interessenwahrung des Kunden kann bei Annahme von Zuwendungen nur dann als gegeben erachtet werden, wenn dem Kunden vor Erbringung der betreffenden Wertpapier- oder Nebendienstleistung die Existenz, die Art und der Betrag der Gebühr, Provision oder Zuwendung in umfassender, zutreffender und verständlicher Weise unmissverständlich offengelegt wird (Art. 26 lit. b Ziff. i der Durchführungsrichtlinie 2006/73/EG). Diese Offenlegung kann in zusammengefasster Form erfolgen, sofern sich die Wertpapierfirma verpflichtet, auf Wunsch des Kunden weitere Einzelheiten offen zu legen und dieser Verpflichtung auch nachkommt (Art. 26 letzter Absatz der Durchführungsrichtlinie 2006/73/EG).


Nach Ansicht der Verfasser ist nicht zu erwarten, daß der EFTA-Gerichtshof die Prämissen „*ehrlich, redlich und im bestmöglichen Interesse des Kunden*“ zu handeln, als erfüllt ansieht, wenn Finanzmarktteilnehmer Zuwendungen nicht nur in zusammengefasster, sondern auch in inhaltlich allgemeiner Form offenlegen können, weil damit eben gerade nicht sichergestellt wird, daß die notwendigen transparenten Informationen für einen gültigen Vorausverzicht vorliegen.

Die Möglichkeit der Offenlegung der Zuwendungen in zusammengefasster Form, wie dies Art. 26 letzter Satz der Durchführungsrichtlinie 2006/73/EG vorsieht, ist allein schon reichlich schwer mit einer umfassenden, zutreffenden, unmissverständlichen und in verständlicher Weise erfolgten Offenlegung in Einklang zu bringen. Wie eine solche Offenlegung dann auch noch mit Art. 8h BankG, der zu Lasten der Kunden und entgegen dem Wortlaut des Art. 26 Durchführungsrichtlinie 2006/73/EG eine Offenlegung in inhaltlich allgemeiner Form erlaubt, vereinbar sein soll, ist nach Ansicht der Verfasser nicht argumentierbar.

Der Gutachtensauftrag des OGH an den EFTA-Gerichtshof wirft insgesamt auch ein fragwürdiges Bild auf die §§ 1009a und 1489a ABGB, die *nota bene* gemeinsam mit der Durchführungsrichtlinie 2006/73/EG ins liechtensteinische Recht eingeführt wurden. Das Ziel dieser Änderungen im ABGB bestand ganz augenscheinlich darin, die Finanzdienstleister vor den Folgen von MiFID zu schützen. Mit § 1009a ABGB sollte über die Hintertür sogar eine gesetzliche Grundlage geschaffen werden, um die Annahme und Gewährung von Zuwendungen aus Sicht der Finanzdienstleister zu erleichtern. Wie dies mit der Durchführungsrichtlinie 2006/73/EG in Einklang zu bringen ist, die

ausweislich des Erwägungsgrunds 5 die Stärkung des Anlegerschutzes bezweckte und zur Erreichung dieses Ziels das Zuwendungsgeschäft, von wenigen Ausnahmen abgesehen, mit einem grundsätzlichen Verbot belegen wollte, kann wohl nur der Gesetzgeber beantworten. Die Vorgabe in der Richtlinie, daß Wertpapierfirmen nicht als „*ehrllich, redlich und professionell im bestmöglichen Interesse eines Kunden handelnd gelten*“, wenn sie Zuwendungen annehmen oder gewähren, werden durch § 1009a ABGB jedenfalls *ad absurdum* geführt (siehe hierzu auch Fn. 8).

§ 1009a ABGB und § 1489a ABGB sind aus diesen Gründen auch zu Recht heftiger Kritik ausgesetzt.



**Mit der WEG-Reform.**

WWW.BOORBERG.DE

**WEG Kompakt**  
**Das neue Wohnungseigentumsrecht 2020**  
 von Dr. Jens Rass LL.M. (N.U.I.), Ministerialrat  
 2021, 304 Seiten, € 24,80  
 ISBN 978-3-415-06945-9



Leseprobe unter  
[www.boorberg.de/9783415069459](http://www.boorberg.de/9783415069459)

Am 1. Dezember 2020 ist das Wohnungseigentumsmodernisierungsgesetz (WEMoG) in Kraft getreten. Es beinhaltet die größte Reform des Wohnungseigentumsrechts seit dessen Inkrafttreten 1951. Die Reform umfasst insbesondere die Förderung baulicher Veränderungen, die Stärkung der Eigentümerrechte sowie die Stärkung der Gemeinschaft und der Verwalterin/des Verwalters.

Dieser Kommentar vermittelt alle relevanten Informationen über die Grundlagen, Details und Systematik des Wohnungseigentumsrechts.

Durch zahlreiche Beispiele aus der Rechtsprechung und die allgemeinverständliche Sprache erfassen die Leserinnen und Leser auch ohne juristische Kenntnisse rasch die Bedeutung der einzelnen Regelungen. Der Autor war Mitglied einer Bund-Länder-Arbeitsgruppe zur Reform des Wohnungseigentumsgesetzes. Die Ergebnisse der Arbeitsgruppe dienten als Grundlage für das WEMoG.

**BOORBERG**

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 0711/7385-100 · 089/4361564 TEL 0711/7385-343 · 089/436000-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE SC0321

# Kryptowährungen und Token im internationalen Steuerrecht

## Erste Überlegungen zur Besteuerung von auf Distributed Ledger Technology basierten Vermögenswerten in grenzüberschreitenden Sachverhalten

Dr. Mathias Link, Rechtsanwalt/Steuerberater, LL.M.; Kai Kremer, Dipl.-Jur.<sup>1</sup>, PricewaterhouseCoopers, Frankfurt

### A. Einleitung und Problemaufriß

Digitale Einheiten, die über die Blockchain-Technologie verwaltet werden – sogenannte Token –, werden mit zunehmender wirtschaftlicher Relevanz auch für die steuerliche Betrachtung interessanter. Während sich die Anfänge der rechtlichen Literatur vorzugsweise mit digitalen Bezahleinheiten befaßten,<sup>2</sup> auch als Currency-Token bezeichnet, sind heute daneben andere Arten digitaler Einheiten, wie beispielsweise Utility-Token, welche vielfach als virtuelle Gutscheine bezeichnet werden, oder Security-Token, die ähnlich herkömmlicher Finanzierungsinstrumente gestaltet werden, Gegenstand des fachlichen Diskurses.<sup>3</sup> Da die Wissenschaft bezüglich der nationalen rechtlichen Einordnung noch grundlegende Fragen zu klären hat, gerät in dieser Auseinandersetzung oftmals eine einfache Wahrheit in Vergessenheit: Das Internet kennt keine Ländergrenzen. Der nachfolgende Beitrag soll daher, neben den nicht minder relevanten Grundsatzfragen, einen Ausblick auf Fragestellungen des internationalen Steuerrechts geben. Dazu wird zunächst eine kurze Einführung in die Blockchain-Technologie gegeben und darauffolgend der internationale Kontext dargelegt. Daran schließt sich eine Analyse der geltenden Rechtsnormen des internationalen Steuerrechts anhand zweier Szenarien an. Zum Schluß werden die dabei gefundenen Ergebnisse zusammenfassend festgehalten.

### B. Technische Grundlagen der Distributed Ledger Technology

Die Distributed Ledger Technology (DLT) oder zu Deutsch *Verteilte Datenbanken Technologie* ist Oberbegriff einer neuen Form der Datenverwaltung, deren begriffliches Gegenpaar unsere heutige Art der Datenverwaltung, nämlich die zentrale Datenverwaltung, ist.<sup>4</sup> Die Blockchain-Technologie ist lediglich ein Anwendungsfall der DLT. Der Grundgedanke dieser neuen Art der Datenverwaltung ist so einfach wie genial. Während in zentral verwalteten Datenbanken alle Parteien darauf angewiesen sind, einem Intermediär zu vertrauen, übernimmt diese Aufgabe in verteilten Datenbanken ein Algorithmus.<sup>5</sup> Greifbar wird diese abstrakte Beschreibung anhand eines konkreten Beispiels. Wird bspw. eine (sammelverwahrte) Aktie zwischen zwei Parteien transferiert, schließt sich an die schuldrecht-

liche Einigung der Parteien, unabhängig davon, ob sie an einer Börse oder außerbörslich getroffen wird, ein komplexer Abwicklungsprozeß an. In diesem fragen die depotführenden Banken gegenseitig ab, ob der Veräußerer tatsächlich Inhaber des Papiers ist und ob der Erwerber tatsächlich in der Lage ist, den abgemachten Kaufpreis zu zahlen. Zuletzt, in einem dritten Schritt, werden die jeweiligen Transaktionen vorgenommen. Stellen wir uns dagegen ein elektronisches und auf einer DLT basierendes Wertpapier vor, würde der Abwicklungsprozeß zwischen den Banken wegfallen. Jegliche Verifikationen nähme hier ein Algorithmus vor, der sodann auch direkt zwischen den Parteien die Transaktionen nahezu in Echtzeit vollziehen könnte. Die Neuerung dabei läge nicht darin, daß Vermögenswerte elektronisch verarbeitet würden – das ist in der Gegenwart bereits allgemein akzeptiert<sup>6</sup> –, ändern würde sich lediglich die zugrunde liegende Datenbank. Der Fortschritt hin zu dezentralen Datenbanken ist also weniger der erste Schritt der Digitalisierung von Vermögenswerten, sondern vielmehr der logische zweite Schritt, der diesem aus Effizienzaspekten folgen wird.

### I. Kryptowährungen

Der erste massentaugliche Anwendungsfall der DLT war die im Jahr 2008 von dem Pseudonym *Satoshi Nakamoto* veröffentlichte Blockchain, auf welcher eine digitale Bezahleinheit, der Bitcoin, verwaltet wird.<sup>7</sup> Nach anfänglicher

<sup>1</sup> Mathias Link ist Partner bei der PricewaterhouseCoopers GmbH, Frankfurt a.M., Kai Kremer ist Associate bei der PricewaterhouseCoopers GmbH, Frankfurt a.M. und Doktorand am Institut für Steuerrecht der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster bei Univ.-Prof. Dr. Joachim Englisch.

<sup>2</sup> Eine der ersten rechtlichen Analysen bspw. von *Boehm/Pesch*, MMR 2014, 75.

<sup>3</sup> Zur Vielfalt der Token bspw. schon früh *Kaulartz/Matzke*, NJW 2018, 3278.

<sup>4</sup> Ähnlichen Gedanken folgen die Ausführungen des *Blockchain Bundesverbandes e.V.* auf S. 6 ihres Aktionspapiers, abrufbar unter: <https://bundesblock.de/wp-content/uploads/2020/03/Aktionspapier-Bundesblock.pdf> (Stand: 08.09.2020).

<sup>5</sup> Also eine Abfolge von kryptographischen Rechenoperationen.

<sup>6</sup> So werden laut Statista in Deutschland ca. 70,2 Mio. Bankkonten als Online-Girokonto geführt. Abrufbar unter: <https://de.statista.com/themen/872/online-banking/> (Stand: 08.09.2020).

<sup>7</sup> Siehe vertiefend dazu das Bitcoin-Whitepaper von *Satoshi Nakamoto*. Abrufbar unter: <https://bitcoin.org/bitcoin.pdf> (Stand: 08.09.2020).



Skepsis ob der Funktionsfähigkeit dieser Art der Datenverwaltung wurde der Bitcoin, trotz seiner eigentlichen Konzeption als Zahlungsmittel, schnell zum beliebten Spekulationsobjekt. Diese Zweckentfremdung führte zu einigen Enttäuschungen der teilweise unerfahrenen Anleger, was zu medial breit angelegter Kritik an Bitcoin und infolgedessen fälschlicherweise an der Blockchain-Technologie selbst führte. Die Ungenauigkeit in der Berichterstattung führte zu der noch heute weit verbreiteten Skepsis gegenüber der Distributed Ledger Technology insgesamt. Trotz der medialen Kritik und der daraus resultierenden Abneigung weiter Teile der Gesellschaft stieß die neue Art der Datenverwaltung eine regelrechte Innovationswelle rund um den Themenkreis der verteilten Datenverwaltung an, woraus die heute vorzufindende Vielfalt an DLT Systemen resultierte.<sup>8</sup> Mit der Erforschung der Möglichkeiten dieser neuen Technologie entstanden auch immer weitere Fortschritte der Funktionsweise und neue Anwendungsfelder. So ermöglichen manche Blockchains heute nicht nur die Verwaltung von digitalen Bezahleinheiten, sondern darüber hinaus die Verwaltung anderer Vermögenswerte in digitalen Einheiten, den sogenannten Token. Hierbei spricht man in der Literatur von *Tokenisierung*.<sup>9</sup>

## II. Token

Wie beschrieben sind Token digitale, auf einem DLT System verwaltete Einheiten. Sie sind daher das Vehikel DLT basierter Transaktionen. Bei der Einteilung dieser Vehikel haben sich in der rechtlichen Literatur drei Klassen etabliert,<sup>10</sup> deren Eigenheiten bei der steuerrechtlichen Würdigung relevant werden können. Namentlich handelt es sich um Currency-Token, Utility-Token und Security-Token. Es ist dabei zu beachten, daß diese Einordnung eine Schöpfung der deskriptiven Literatur ist. Sie ist also nicht technologieimmanent, weswegen in der Praxis nur in seltenen Fällen Reinformen dieser Klassen anzutreffen sind. Vielmehr handelt es sich oftmals um Mischungen der genannten Klassen, also hybride Token.<sup>11</sup>

### 1. Currency-Token

Currency-Token schöpfen ihren Namen aus ihrer intendierten, währungsähnlichen Bezahlfunktion.<sup>12</sup> Sie sind konzipiert, um Zahlungstransaktionen zwischen Parteien schnell und mit sehr geringen Nebenkosten auszuführen.<sup>13</sup> Der erste große Anwendungsfall der Currency-Token war die Bitcoin-Blockchain. Currency-Token zeichnen sich rechtlich betrachtet dadurch aus, daß sie keinerlei Anspruch gegen den Emittenten vermitteln.<sup>14</sup> Dieser gibt die Token nicht aus, um den Inhabern der Token eine künftige Leistung oder Ware zuzusichern, sondern vielmehr, um ein eigenes, wirtschaftliches Ökosystem zu erschaffen oder stärken. Currency-Token waren vor wenigen Jahren vielfach Gegenstand der umsatzsteuerlichen Literatur und sind mittlerweile rechtlich in großen Teilen ausreichend besprochen.<sup>15</sup>

### 2. Utility-Token

Die als Utility-Token bezeichneten digitalen Einheiten werden von ihren Emittenten, anders als die beschriebenen Currency-Token, nicht (nur) zur Erschaffung oder Stärkung eines wirtschaftlichen Ökosystems ausgegeben. Sie sollen vielmehr die digitale Darstellung eines schuldrechtlichen Anspruchs gegen den Emittenten sein.<sup>16</sup> Anstatt als Vehikel zur Verbriefung eines solchen Anspruchs ein möglicherweise träges und fehleranfälliges physisches Medium, beispielsweise eine physische Urkunde zu verwenden, bedient sich der Emittent hier der DLT und den darauf basierenden digitalen Einheiten. Da zivilrechtlich aber noch keine abschließende Rechtssicherheit zu der Verbriefung von Rechten in Token herrscht, muß der Anspruch im Rahmen des sogenannten White-Papers, also einer Art Inhaltsangabe des Token, und des Vertragswerks an die digitale Einheit geknüpft werden.<sup>17</sup> Soweit dies zivilrechtlich entsprechend gestaltet wurde, fungieren die Token als digitale Waren- oder Dienstleistungsgutscheine, die dem Inhaber einen schuldrechtlichen Anspruch gegen den Emittenten auf eben jene Waren oder Dienstleistungen zusichert.<sup>18</sup> Die Ausgabe von Utility-Token zur Unternehmensfinanzierung erfreute sich ab 2016 international großer Beliebtheit im Rahmen der Ideenfinanzierung, wobei junge und meist innovative Unternehmen ihre Geschäftsidee mittels Ausgabe solcher Token finanzierten.<sup>19</sup> Da dieser Markt aber, mangels Qualifikation solcher Gutscheine als Wertpapiere, keinerlei Regulierung durch Aufsichtsbehörden erfuhr, klang dieser regelrechte Hype um die sogenannten Initial Coin Offerings (ICO) schnell und abrupt wieder ab.<sup>20</sup> Grund

8 Auf der Informationsseite CoinMarketCap wird alleine von 6945 Kryptowährungen mit einer Marktkapitalisierung von rund 330 Mrd. US-Dollar berichtet. Abrufbar unter: <https://coinmarketcap.com/> (Stand: 08.09.2020).

9 Zum Begriff der Tokenisierung, siehe *Kaulartz/Matzke*, NJW 2018, 3278, 3278; sowie *Figatowski*, NWB 2019, 2352, 2352.

10 Vgl. *Kleinert/Mayer*, EuZW 2019, 857, 858; *Figatowski*, NWB 2019, 2352, 2354; *Werneburg*, BB 2019, 2844, 2845; *Weitnauer*, BKR 2018, 231, 232. Diese Begrifflichkeiten sind aber durchaus noch in einer Festigungsphase, so sprachen *Kaulartz/Matzke*, NJW 2018, 3278, 3279 bspw. noch von einer umfangreicheren Klassifizierung der Token.

11 So auch *Figatowski*, NWB 2019, 2352, 2354; *Weitnauer*, BKR 2018, 231, 232.

12 Vgl. *Werneburg*, BB 2019, 2844, 2845.

13 So schon *Krüger*, BB 2018, 1887, 1889.

14 Siehe *Krüger*, BB 2018, 1887, 1888.

15 Zu umsatzsteuerlichen Fragestellungen vertiefend bspw. *Liegmann*, BB 2018, 1175.

16 Vgl. *Bünning/Park*, BB 2018, 1835, 1835.

17 *Gerlach/Oser*, DB 2018, 1541, 1546.

18 *Nathmann*, BKR 2019, 540, 542; *Weitnauer*, BKR 2018, 231, 232.

19 Während im Jahr 2016 noch ein Finanzierungsvolumen von 256,4 Mio. US-Dollar erreicht wurde, lag dieses im Jahr 2018, der Hochphase der ICO, bei rund 16,7 Mrd. US-Dollar. Abrufbar unter: <https://de.statista.com/infografik/11517/volumen-von-ico-finanzierungsrunder-pro-monat/> (Stand: 08.09.2020).

20 Siehe ebenfalls bei Statista unter angegebener Quelle.



dafür waren Betrugsfälle, die sich die unregulierte Informationsasymmetrie zwischen Emittenten und Investoren zunutze machten und sich so mehrere Milliarden US-Dollar von hoffnungsfrohen Investoren verschafften.<sup>21</sup> Auch hier führte eine technisch undifferenzierte mediale Aufarbeitung der Betrugsfälle zu einer Kritik an der Technologie für sich, obwohl es sich bei genauerer Betrachtung um ein Ausnutzen von fehlender Regulierung handelte.

### 3. Security-Token

Die dritte Klasse von Token stellen die sogenannten Security-Tokens dar. Diese oftmals auch als Asset-Token oder Investment-Token bezeichneten digitalen Einheiten erhalten ihren Namen ebenfalls aus ihrer Funktion. Sie bilden Vermögenswerte ab oder verbriefen Rechte eines Gläubigers gegen seinen Schuldner, den Emittenten jener Token.<sup>22</sup> Für steuerliche Zwecke bietet sich eine Unterteilung dieser Token-Klasse in Eigenkapital-ähnliche Formen, sogenannte Equity-Token, und Fremdkapital-ähnliche Ausgestaltungen, sogenannte Debt-Token an.<sup>23</sup> Dieser Logik folgend ist es unseres Erachtens sinnvoll, bei Mischformen von Mezzanin-Token zu sprechen.<sup>24</sup> In Abgrenzung zu Utility-Token werden hier klassische Finanzinstrumente mit der digitalen Einheit verknüpft, so daß die schuldrechtlichen Beziehungen durchaus mit klassischen Finanzinstrumenten vergleichbar sind. Der Nachteil dessen ist zugleich der Vorteil – ein (möglicherweise) anwendbares Normenwerk zur Regulierung und Betrugsprävention.<sup>25</sup> Wie bereits beschrieben, ist es denkbar, mittels Security-Tokens sowohl Eigen- als auch Fremdkapitalstrukturen in einem Token zu verbrieften. Ein Token kann also mit Stimmrechten oder aber beispielsweise als Darlehen ausgestattet werden.<sup>26</sup> Mangels gesellschaftsrechtlicher Rechtssicherheit finden sich in der Praxis bislang eher Fremdkapitalkonstruktionen.<sup>27</sup> Abseits des Finanzmarktes sind mittels Security-Token aber auch die Tokenisierung und damit Nachverfolgung von anderen Vermögensgegenständen denkbar.<sup>28</sup> Die Emission solcher Token wird als Security Token Offering (STO) bezeichnet und ist auf vielen rechtlichen Ebenen noch weitgehend unerforscht.<sup>29</sup> Insbesondere zivil- und aufsichtsrechtliche Fragen erweisen sich derzeit als Hemmschuh für eine Massentauglichkeit. Diese werden jetzt womöglich vom Gesetzgeber mit dem Referentenentwurf vom 11.08.2020 einer Lösung zugeführt.<sup>30</sup> Im Anschluß an deren Klärung drängen sich einige steuerrechtliche Fragestellungen auf.

## C. Internationaler Kontext

Token sind, wie die ihnen zugrunde liegende Technologie, nicht an Ländergrenzen gebunden. Verteilte Datenbanken ermöglichen über das Internet global verteilte Datenverwaltung. Gleichzeitig müssen die nationalen Gesetzgeber, soweit keine Harmonisierung der Regelungen vorgesehen ist, diesem globalen Phänomen Herr werden können.

Diese Diskrepanz zwischen dem Bedürfnis der internationalen Vernetzung von Menschen und Technologien und dem Bedürfnis, souveräne, nationale Entscheidungen bezüglich der Regelung von Sachverhalten zu treffen, wird besonders auf dem Gebiet des internationalen Steuerrechts bemerkbar. Selbst alltägliche Lebenssachverhalte werden immer internationaler. Kommt dazu noch ein technologischer Fortschritt, wie der Wechsel von zentralen zu dezentralen Datenbanken, entstehen komplexe und für den Gesetzgeber schwer zu erfassende Sachverhalte. Wie gut sich dabei das Regelwerk des internationalen Steuerrechts bezogen auf verteilte Datenbanken und darin verwaltete digitale Einheiten schlägt, soll die nachfolgende Analyse aufzeigen. Dazu werden konkret vier Szenarien vorgestellt, die sodann rechtlich gewürdigt werden sollen.

### I. Inbound-Fallgestaltungen

*Der steuerlich in den USA ansässige VC-Investor V möchte Teile seines Kapitals in Deutschland investieren. Konkret interessiert er sich für das junge, in Berlin ansässige Technologie-Unternehmen U, das*

- eine eigene Kryptowährung aufsetzen möchte, mit welcher die Nutzer untereinander handeln können, aber auch der Erwerb der eigenen Produkte zu vergünstigten Konditionen möglich sein soll (*Szenario 1*).
- mittels STO Fremdkapital in Form eines Darlehens aufnehmen möchte (*Szenario 2*).

*Die Emission vermarktet U jeweils über die deutsche Plattform P, bei welcher potenzielle Investoren gleichzeitig auch eine eigene Wallet eröffnen können.*

21 So spricht der Cointelegraph davon, daß ca. 80% aller im Jahr 2017 durchgeführten ICOs Betrugsfälle waren. Abrufbar unter: <https://de.cointelegraph.com/news/new-study-says-80-percent-of-icos-conducted-in-2017-were-scams> (Stand: 8. September 2020).

22 *Werneburg*, BB 2019, 2844, 2845; *Kleinert/Mayer*, EuZW 2019, 857, 858.

23 *Werneburg*, BB 2019, 2844, 2845; *Dietsch*, MwStR 2018, 546, 547.

24 Diese dürfen allerdings nicht mit den oben genannten hybriden Tokens verwechselt werden. Hybrid-Token sind technische Mischformen aus den Token Klassen, während Mezzanin-Token Mischformen aus den steuerlichen Größen des Eigenkapitals und Fremdkapitals sind.

25 So auch *Stöhr*, DStR 2019, 1889, 1889.

26 *Dietsch*, MwStR 2018, 546, 547f.

27 Zu den gesellschaftsrechtlichen Fragestellungen vertiefend *Werneburg*, BB 2019, 2844, 2846.

28 Siehe dazu *Werneburg*, BB 2019, 2844, 2845 der für solche Fälle, in Abgrenzung zu dem bilanzrechtlich geprägten Equity-Token den Begriff der Asset-Token vorschlägt.

29 Vgl. *Stöhr*, DStR 2019, 1889, 1889.

30 Siehe dazu RefE des Bundesministeriums der Justiz und für Verbraucherschutz und des Bundesministeriums der Finanzen. Abrufbar unter: [https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze\\_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung\\_VII/19\\_Legislaturperiode/2020-08-11-einfuehrung-elektronische-wertpapiere/1-Referentenentwurf.pdf?\\_\\_blob=publicationFile&v=2](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung_VII/19_Legislaturperiode/2020-08-11-einfuehrung-elektronische-wertpapiere/1-Referentenentwurf.pdf?__blob=publicationFile&v=2) (Stand: 8. September 2020).

## II. Outbound-Fallgestaltungen

Der steuerlich in Deutschland ansässige Investor I überlegt, einen Teil seines Vermögens in den USA zu investieren. Dazu sucht er ein interessantes Unternehmen, das eine innovative Geschäftsidee mittels Ausgabe von Token finanzieren möchte, welche

- den vergünstigten Erwerb einer Ware oder Dienstleistung des Unternehmens ermöglicht und gleichzeitig einen Handel der Nutzer untereinander vorsieht. Diese in dem Token verbrieft Möglichkeit hofft er gewinnbringend weiterverkaufen zu können (*Szenario 3*).
  - ihm für die Überlassung des Kapitals eine feste, jährliche Verzinsung verspricht und eine vollständige Rückzahlung des eingesetzten Kapitals nach 10 Jahren zusichert (*Szenario 4*).
- Ein solches Unternehmen findet der I in dem steuerlich in den USA ansässigen, jungen Start-Up S. Vertrieben werden die Token der S über die Krypto-Plattform K in den USA, bei welcher I eine Wallet eröffnet.

## D. Steuerrechtliche Auswirkungen in Deutschland und mögliche Fallstricke

Nachfolgend sollen die dargestellten Szenarien vor dem Hintergrund der geltenden Regelungen des internationalen Steuerrechts gewürdigt werden. Dafür wird zunächst auf die Inbound- und sodann auf die Outbound-Fälle eingegangen.

### I. Inbound

Die zwei dargestellten Inbound-Szenarien stellen denkbare Konstellationen der Praxis dar. Die folgende Analyse wird nach den Szenarien gegliedert.

#### 1. Rechtliche Würdigung des Szenario 1

Aus der Perspektive des internationalen Steuerrechts erscheint in diesem Szenario die Betrachtung des VC-Investors V wegen seiner steuerlichen Ansässigkeit außerhalb Deutschlands besonders relevant. Nach § 1 Abs. 1 EStG sind natürliche Personen, die auf dem Gebiet der Bundesrepublik ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt haben, in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig. V ist aber steuerlich in den USA ansässig, weswegen eine steuerliche Anknüpfung in Deutschland nur im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht in Betracht kommt, soweit dieser inländische Einkünfte erzielt, § 1 Abs. 4 EStG.<sup>31</sup> Beschränkt steuerpflichtige Einkünfte sind in § 49 EStG normiert. In Betracht kommt in *Szenario 1* insbesondere die Anwendung des § 49 Abs. 1 Nr. 5 lit. a und c EStG und § 49 Abs. 1 Nr. 8 EStG.

#### a) Anwendbarkeit des § 49 Abs. 1 Nr. 5 lit. a EStG

Nach § 49 Abs. 1 Nr. 5 lit. a EStG sind inländische Einkünfte auch Einkünfte aus Kapitalvermögen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1, 2, 4, 6 und 9 (sofern der Inlandsbezug durch

bestimmte Voraussetzungen, z.B. inländischer Schuldner, gewährleistet ist). § 20 EStG normiert die Besteuerung von Einkünften aus Kapitalvermögen. Sie erzielt, wer Kapital gegen Entgelt zur Nutzung überläßt.<sup>32</sup>

Diese abstrakte Form der Einkünfte-Umschreibung wird allerdings in § 20 EStG durch eine enumerative Aufzählung konkretisiert, so daß nicht jede denkbare Form der Kapitalüberlassung gegen Entgelt einer Besteuerung unterworfen werden soll, sondern vielmehr nur die in § 20 EStG aufgezählten Konstellationen steuerbar sind.<sup>33</sup> Im Einzelnen handelt es sich dabei in Nr. 1 um Gewinnanteile, Ausbeuten und sonstige aus Aktien, Genußrechten oder Anteilen an GmbHs, Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, sowie bergbautreibenden Vereinigungen, die die Rechte einer juristischen Person haben. Nr. 2 umfaßt Bezüge, die nach Auflösung einer Körperschaft oder Personenvereinigung i.S.d. Nr. 1 anfallen. In Nr. 4 werden Einnahmen aus stillen Beteiligungen und partiarischen Darlehen erfaßt, es sei denn, daß der Gesellschafter oder Darlehensgeber als Mitunternehmer qualifiziert. Nr. 6 normiert die Steuerbarkeit von Erträgen aus Versicherungsleistungen und Nr. 9 stellt einen Auffangtatbestand für sonstige Bezüge dar, welche mit den in Nr. 1 erfaßten Gewinnausschüttungen wirtschaftlich vergleichbar sind.

In *Szenario 1* ergibt die Betrachtung des Tokens, daß es sich nicht um einen reinen Currency-Token handeln kann. U gewährt den Investoren bei Zahlung mit dem Token einen Discount auf die angebotenen Waren und Dienstleistungen. Neben der Bezahlungsfunktion enthält der Token mit hin auch eine Rabattdfunktion, wie sie typischerweise Utility-Tokens vermitteln. Da aber die Bezahlungsfunktion (auch) ein wesentliches Element des Tokens ist, handelt es sich hier um ein Hybrid aus Currency- und Utility Token. Der Token verbrieft hingegen keinerlei Mitgliedschaftsrechte.

Zweifel an der Einordnung unter die Einkünfte des § 49 i.V.m. § 20 EStG könnten bereits daraus resultieren, da es an einem „Entgelt“ als Gegenleistung für die Überlassung von Kapital fehlen könnte. Zwar überläßt der Investor V dem Unternehmen U Kapital, es wird jedoch nicht z.B. ein fester Zins oder die Rückzahlung des Kapitals zugesagt. Allerdings soll dem I zukünftig ein Erwerb zu vergünstigten Konditionen möglich sein. Diese Vergünstigung könnte u.E. noch im weiteren Sinne als Entgelt im Sinne des § 20 EStG angesehen werden. Dies könnte vorliegend jedoch dahinstehen, soweit durch die Investition in den beschriebenen Token die weiteren Voraussetzungen der § 20 Abs. 1 Nr. 1, 2, 4, 6 oder 9 EStG nicht erfüllt wären.

31 Dabei wird unterstellt, daß V weder deutscher Staatsbürger ist (§ 1 Abs. 2 EStG) noch in die unbeschränkte Steuerpflicht nach § 1 Abs. 3 EStG optiert.

32 *Buge* in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 20 Rn. 40, 294, Lfg. 10.2019; *Ratschow* in Blümich, EStG, § 20 Rn. 4, EL 151 März 2020, mit Verweis auf BFH VIII R 36/05 v. 13.11.07, BStBl II 08, 292.

33 Vgl. *Ratschow* in Blümich, EStG, § 20 Rn. 4, EL 151 März 2020.

Mangels mitgliedschaftlicher Rechte scheidet die Subsumtion unter § 20 Abs. 1 Nr. 1 und 9 EStG aus. Es handelt sich außerdem weder um Bezüge aus der Auflösung einer Körperschaft noch aus Versicherungsleistungen, so daß auch § 20 Abs. 1 Nr. 2 und 6 EStG ausscheidet. Bei Hybrid-Token empfiehlt es sich grundsätzlich, über die Anwendung des § 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG nachzudenken. Insbesondere bei Mischformen aus Utility- und Security-Token ist es denkbar, daß es sich um stille Beteiligungen oder partiarische Darlehen handelt. Die vorliegenden Tokens vermitteln jedoch keinerlei mitgliedschaftliche Rechte oder Zinsansprüche. Auch wird keine Rückzahlung von Kapital (wie bei Darlehen rechtlich erforderlich) zugesagt; es wird lediglich ein Rabatt auf zukünftige Waren oder Dienstleistungen gewährt. Daher scheidet in *Szenario 1* auch die Anwendung des § 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG aus. Die Frage, ob der Rabatt ein Entgelt für die Kapitalüberlassung darstellt, kann insoweit dahinstehen. Die steuerliche Anknüpfung an diesen Sachverhalt über § 49 Abs. 1 Nr. 5 lit. a EStG i. V. m. § 20 Abs. 1 Nr. 1, 2, 4, 6 oder 9 EStG ist demnach u. E. nicht möglich.

#### b) Anwendbarkeit des § 49 Abs. 1 Nr. 5 lit. c EStG

Über § 49 Abs. 1 Nr. 5 lit. c EStG werden für die Beurteilung inländischer Einkünfte auch die Regelungen des § 20 Abs. 1 Nr. 5 und 7 EStG relevant. Während § 20 Abs. 1 Nr. 5 EStG wegen der Anknüpfung an Hypotheken, Grundschulden und Renten ausscheidet, ist im Rahmen der Prüfung des § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG zunächst zu erörtern, was unter dem Begriff der „sonstigen Kapitalforderung“ zu verstehen ist.

Nach § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG unterliegen Erträge aus sonstigen Kapitalforderungen der Besteuerung, wenn die Rückzahlung des Kapitalvermögens oder ein Entgelt für die Überlassung des Kapitalvermögens zur Nutzung zugesagt oder geleistet worden ist; dies gilt auch dann, wenn die Höhe der Rückzahlung oder des Entgelts von einem ungewissen Ereignis abhängt. Soweit darunter auch ein Rabatt fiele, wäre eine weitere Prüfung der Voraussetzungen vorzunehmen. Kapitalforderungen i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG sind alle auf eine Geldleistung gerichteten Forderungen;<sup>34</sup> auf Sachleistungen gerichtete Forderungen sind hingegen keine Kapitalforderungen.<sup>35</sup> Der zivilrechtliche Forderungsbegriff ist insofern auch für das Steuerrecht maßgeblich.<sup>36</sup>

V erwirbt mit dem Token keine Forderung, die auf Geld gerichtet ist, sondern vielmehr das Recht, zu einem günstigeren Preis eine Ware oder Dienstleistung zu erwerben. Es handelt sich mithin nicht um eine sonstige Kapitalforderung i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG, weswegen auch inländische Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 5 lit. c EStG des V ausscheiden.

Daran könnte sich evtl. aber durch das JStG 2020 etwas ändern. Im Referentenentwurf vom 17.07.2020<sup>37</sup> wird vorgeschlagen, daß nach dem neuen § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG Erträge aus sonstigen Kapitalforderungen steuerbar sein sollen,<sup>38</sup> wenn

a) die Rückzahlung des Kapitalvermögens oder ein Ent-

gelt für die Überlassung des Kapitalvermögens zur Nutzung zugesagt oder geleistet worden ist oder

b) *anstelle der Rückzahlung oder des Entgelts eine Sachleistung zugesagt oder geleistet worden ist;*

dies soll auch dann gelten, wenn die Höhe der Rückzahlung, des Entgelts oder der Sachleistung von einem ungewissen Ereignis abhängt.

Hintergrund der geplanten Änderung ist die Rechtsprechung des BFH zu sogenannten XETRA-Gold Anleihen, wonach von § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG bisher (wirtschaftlich mit Zertifikaten vergleichbare) Kapitalanlagen, die auf eine Sachleistung, z. B. die Lieferung von Gold oder anderen Edelmetallen gerichtet sind (BFH-Urteile vom 12.05.2015, VIII R 4/15 und VIII R 35/14)<sup>39</sup>, von der Norm nicht erfaßt waren. Da die Einlösung einer auf eine Sachleistung gerichteten Forderung auch keine Veräußerung im Sinne von § 23 Absatz 1 Nummer 2 EStG darstellt (BFH-Urteil vom 06.02.2018, IX R 33/17)<sup>40</sup>, waren die Erträge hieraus bisher steuerlich unbeachtlich.<sup>41</sup>

Eine solche Neuregelung könnte u. E. (vermutlich vom Verfasser des Referentenentwurfs unbeabsichtigt) dazu führen, daß zukünftig Utility-Token in der oben beschriebenen Ausgestaltung als digitale Gutscheine unter diese Regelung fallen, wenn sie ihrem Inhaber schuldrechtlich eine Sachleistung vermitteln. Damit könnten Inhaber von Utility-Token u. U. bei deren Einlösung Einkünfte aus Kapitalvermögen i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 7 erzielen.

Eine beschränkte Steuerpflicht über den Verweis in § 49 Abs. 1 Nr. 5 lit. c EStG dürfte aber regelmäßig daran scheitern, daß dieser weitere Voraussetzungen für einen Inlandsbezug in lit. aa und bb normiert. Nach lit. aa müßte das Kapitalvermögen insbesondere durch inländischen Grundbesitz etc. gesichert sein. Über lit. bb wäre eine steuerliche Anknüpfung auch dann möglich, wenn das Kapitalvermögen aus Genußrechten besteht, die nicht in § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG erfaßt werden (sog. Fremdkapital-Genußrechte).<sup>42</sup> Dies dürfte für reine Utility-Token nicht zutreffen, wäre u. E. bei hybriden Token aber grundsätzlich denkbar – und bedarf daher einer gesonderten Prüfung im Einzelfall.

34 Ratschow in Blümich, EStG, § 20 Rn. 308, EL 147 Mai 2019.

35 Ratschow in Blümich, EStG, § 20 Rn. 308, EL 147 Mai 2019.

36 Ratschow in Blümich, EStG, § 20 Rn. 308a, EL 147 Mai 2019.

37 Abrufbar unter: [https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze\\_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung\\_IV/19\\_Legislaturperiode/Gesetze\\_Verordnungen/2020-09-02-JStG-2020/1-Referentenentwurf.pdf?\\_\\_blob=publicationFile&v=2](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung_IV/19_Legislaturperiode/Gesetze_Verordnungen/2020-09-02-JStG-2020/1-Referentenentwurf.pdf?__blob=publicationFile&v=2), nachfolgend: Ref-E (Stand: 8. September 2020).

38 Siehe Ref-E S. 8.

39 BStBl II 2015, 835; BStBl II 2015, 834.

40 BStBl II 2018, 525.

41 Vgl. Ref-E S. 87.

42 Vgl. dazu Buge in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 20 Rn. 295, Lfg. 10.2019; Hartrott in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 43 Rn. 19, Lfg. 4.2018.

Die Entwicklung des JStG 2020 ist weiter zu verfolgen, zumal der Regierungsentwurf vom 02.09.2020<sup>43</sup> die im Referentenentwurf noch vorgesehene Erweiterung des § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG nicht länger enthält. Ohne entsprechende Erweiterung sollte es derzeit u.E. nicht möglich sein, Erträge aus (reinen) Utility Token unter § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG zu subsumieren.

#### c) Anwendbarkeit des § 49 Abs. 1 Nr. 8 EStG

Grundsätzlich käme im *Szenario 1* auch eine Anknüpfung des deutschen Steuerrechts über § 49 Abs. 1 Nr. 8 EStG für den Fall privater Veräußerungsgeschäfte in Betracht. Da dieser allerdings über lit. a und b nur Veräußerungsgeschäfte von inländischen Grundstücken oder inländischen Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über solche unterliegen, erfaßt, scheidet eine Anwendung u.E. ebenfalls aus.

#### d) Ergebnis

Eine inländische beschränkte Steuerpflicht des V ist u.E. in *Szenario 1* nicht gegeben.

### 2. Rechtliche Würdigung des Szenario 2

Für V als in den USA steuerlich ansässige natürliche Person kommt eine Besteuerung in Deutschland ebenfalls nur insoweit in Betracht, wie dieser inländische Einkünfte erzielt, § 1 Abs. 4 EStG. V investiert in *Szenario 2* aus den USA heraus in einen in Deutschland von der U im Rahmen eines STO ausgegebenen Token, der ein Darlehen vermittelt. V wird durch die Investition also zivilrechtlich Gläubiger eines Zins- und Rückzahlungsanspruchs. In Betracht kommt daher eine steuerliche Anknüpfung über § 49 Abs. 1 Nr. 5 lit. a und c EStG.

#### a) Anwendbarkeit des § 49 Abs. 1 Nr. 5 lit. a EStG

§ 49 Abs. 1 Nr. 5 lit. a EStG verweist auf § 20 Abs. 1 Nr. 1, 2, 4, 6 und 9 EStG. Ernsthaft in Betracht kommt dabei lediglich die Subsumtion unter den Begriff des partiarischen Darlehens des § 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG. Ein solches liegt vor, wenn es sich um ein Darlehen handelt, für dessen Hingabe der Darlehensgeber statt oder neben der festen Verzinsung am Erfolg der Unternehmen, dem das Darlehen dient, partizipiert.<sup>44</sup> Es handelt sich nicht um ein partiarisches Darlehen, sofern der Darlehensgeber auch an einem etwaigen Verlust beteiligt wird.<sup>45</sup> Der Token in *Szenario 2* vermittelt allerdings lediglich einen Zins- und Rückzahlungsanspruch. Eine darüber hinausgehende oder gar danebenstehende Beteiligung am Ergebnis des Unternehmens ist nicht vorgesehen. Es handelt sich daher nicht um ein partiarisches Darlehen. Mithin ist eine steuerliche Anknüpfung über §§ 49 Abs. 1 Nr. 5 lit. a, 20 Abs. 1 Nr. 1, 2, 4, 6 oder 9 EStG nicht möglich.

#### b) Anwendbarkeit des § 49 Abs. 1 Nr. 5 lit. c EStG

Über § 49 Abs. 1 Nr. 5 lit. c EStG könnte ein inländisches Besteuerungsrecht durch Einkünfte des V aus § 20 Abs. 1 Nr. 5 oder 7 EStG begründet werden, soweit auch die weiteren Voraussetzungen, die § 49 Abs. 1 Nr. 5 lit. c EStG normiert, vorliegen. Mangels Grundstücksbezug oder Vorlie-

gen einer Rente kommt eine Anwendung des § 20 Abs. 1 Nr. 5 EStG nicht in Betracht.

Allerdings könnten die Voraussetzungen des § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG vorliegen. Wie bereits angeführt, unterwirft dieser Erträge aus sonstigen Kapitalforderungen der Besteuerung, wenn die Rückzahlung des Kapitalvermögens oder ein Entgelt für die Überlassung des Kapitalvermögens zur Nutzung zugesagt oder geleistet worden ist; auch dann, wenn die Höhe der Rückzahlung oder des Entgelts ungewiß ist, § 20 Abs. 1 Nr. 7 S. 1 EStG.

Es handelt sich in *Szenario 2* um einen reinen Security-Token, welcher als technisches Vehikel ein Darlehen vermittelt. V wird mithin schuldrechtlich betrachtet Gläubiger eines Darlehens, dem sodann gegen den Schuldner U ein Anspruch auf Zahlung einer Vergütung für die Kapitalüberlassung sowie die Rückzahlung des überlassenen Kapitals zusteht. Die durch den Token als Vehikel vermittelten Ansprüche unterfallen u.E. mithin der Regelung des § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG. Da das deutsche Steuerrecht an die individuelle Leistungsfähigkeit<sup>46</sup> des Steuerpflichtigen anknüpfen möchte und dabei eine Gleichmäßigkeit der Besteuerung herstellen soll,<sup>47</sup> kann es bei Darlehen (und die darunter gezahlten Zinsen) u.E. nicht darauf ankommen, auf der Basis welcher Technologie diese vermittelt werden. Ob auf Papier verbrieft oder durch Token vermittelt, die Steigerung der Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen ist im Ergebnis identisch. Der Token stellt lediglich das Vehikel des Anspruchs dar und muß daher für die steuerrechtliche Analyse „transparent“ betrachtet bzw. ignoriert werden.

Gemäß § 49 Abs. 1 Nr. 5 lit. c EStG führt dies aber nur dann zu inländischen Einkünften, wenn die weiteren Voraussetzungen der lit. aa) oder bb) vorliegen. Da es sich weder um Erträge mit Bezug zu Grundbesitz handelt noch das dem Security Token zugrundeliegende Rechtsverhältnis die Merkmale eines Fremdkapital-Genußrechts (insbesondere keine Gewinnbeteiligung) erfüllt, liegen diese Voraussetzungen nicht vor. Daher handelt es sich auch bei den Einkünften des V aus dem Investment in den Security-Token der U u.E. nicht um inländische Einkünfte im Sinne des § 49 Abs. 1 Nr. 5 lit. c EStG.

#### c) Ergebnis

Eine inländische beschränkte Steuerpflicht des V ist u.E. in *Szenario 2* nicht gegeben.

43 Abrufbar unter: [https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze\\_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung\\_IV/19\\_Legislaturperiode/Gesetze\\_Verordnungen/2020-09-02-JStG-2020/2-Regierungsentwurf.pdf?\\_\\_blob=publicationFile&v=4](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung_IV/19_Legislaturperiode/Gesetze_Verordnungen/2020-09-02-JStG-2020/2-Regierungsentwurf.pdf?__blob=publicationFile&v=4) (Stand: 8. September 2020).

44 *Buge* in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 20 Rn. 191, 294, Lfg. 10.2019.

45 *Buge* in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 20 Rn. 191, 294, Lfg. 10.2019.

46 Siehe dazu vertiefend *Gersch* in Klein, AO, § 3 Rn. 14 ff., 15. Auflage 2020.

47 Weiterführend zur Gleichmäßigkeit der Besteuerung *Gersch* in Klein, AO, § 3 Rn. 12 f., 15. Auflage 2020.



## II. Outbound

In Outbound-Konstellationen ist der Sachverhalt anders gelagert. Hier ist der Investor I im Inland ansässig, während sein Investitionsziel, das Start-Up S und die Krypto-Plattform K im Steuerausland sitzen. Aufgrund des letztgenannten Umstandes sind steuerliche Auswirkungen dieser Parteien in Deutschland, mangels Inlandsbezugs, nicht ersichtlich. Die nachfolgende Untersuchung widmet sich daher dem Investor I. Dieser ist qua Wohnsitz gemäß § 1 Abs. 1 EStG in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig, weshalb die Bundesrepublik Deutschland grundsätzlich sein Welteinkommen besteuert. Dies ist nur ausnahmsweise dann nicht der Fall, wenn der Staat, in dem der Steuerpflichtige ausländische Einkünfte erzielt, diese ebenfalls besteuert und die so entstandene Doppelbesteuerung von den Staaten durch ein Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) abgeschwächt oder vermieden wird.

### 1. Rechtliche Würdigung des Szenario 3

Es handelt sich hier – wie in *Szenario 1* – um ein Hybrid-Token zwischen Currency- und Utility-Token. Dieses ermöglicht dem I, zu einem späteren Zeitpunkt eine Ware oder Dienstleistung von S zu beziehen. Der Erwerbsvorgang dieses Tokens führt nicht dazu, daß I steuerpflichtige Einkünfte erzielt. Diesbezüglich besteht kein Besteuerungskonflikt.

Ein solcher könnte allerdings auftreten, soweit I seine Tokens zu einem späteren Zeitpunkt gewinnbringend veräußert. Diesen Gewinn könnte die Bundesrepublik Deutschland auf Basis des Welteinkommensprinzips besteuern wollen; u.E. kommt dabei nach geltendem Recht allenfalls eine Besteuerung als privates Veräußerungsgeschäft nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG in Betracht, sofern der Zeitraum zwischen Veräußerung und Anschaffung des Tokens nicht mehr als ein Jahr beträgt.<sup>48</sup> Sollte die örtliche Belegenheit der Wallet oder die Ansässigkeit des Start-Ups S bzw. der Krypto-Plattform K zu einem Besteuerungsrecht der USA nach ihrem nationalen Steuerrecht führen, bestünde insoweit ein Besteuerungskonflikt. Einen solchen könnte, vorbehaltlich der allgemeinen Voraussetzungen zur Anwendbarkeit des DBA-USA, Art. 13 DBA-USA auflösen. Er regelt die Verteilung des Besteuerungsrechts hinsichtlich Veräußerungsgewinnen.

Nach Art. 13 Abs. 1 DBA-USA können Gewinne, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus der Veräußerung unbeweglichen Vermögens im Sinne des Art. 6 DBA-USA bezieht, auch im Ansässigkeitsstaat besteuert werden;<sup>49</sup> die abschließende Verteilung regelt sodann der einschlägige Methodenartikel. Token als unbewegliches Vermögen einzuordnen, erscheint abwegig. Sowohl das deutsche als auch das US-amerikanische Recht unterscheidet zwischen materiellen (*tangible*) und immateriellen (*intangible*) Vermögenswerten und nur Erstgenannte können in die Kategorien beweglich und unbeweglich untergliedert werden. Token

können als immaterielle Vermögenswerte daher keine unbeweglichen oder beweglichen Vermögensgüter sein. Somit handelt es sich nicht um unbewegliches Vermögen i.S.d. Art. 6 Abs. 2 DBA-USA, weswegen eine Anwendung des Art. 13 Abs. 1 DBA-USA ausscheidet. In Fällen der Veräußerung und damit einhergehender Gewinne kann sich die Zuweisung des Besteuerungsrechts daher nur nach dem Auffangtatbestand des Art. 13 Abs. 5 DBA-USA richten, welcher das Besteuerungsrecht allein dem Ansässigkeitsstaat zuordnet. Diese Regelung führt dazu, dass in *Szenario 3* ein ggf. entstehender Besteuerungskonflikt zwischen den USA (sofern diese einen etwaigen Veräußerungsgewinn des I besteuern wollten) und der Bundesrepublik Deutschland in der Form aufgelöst würde, daß allein der Bundesrepublik Deutschland das Besteuerungsrecht zustehen würde.

### 2. Rechtliche Würdigung des Szenario 4

I erwirbt in diesem Szenario technisch betrachtet Security-Tokens, die ihm rechtlich Zinszahlungen und eine endfällige Kapitalrückzahlung vermitteln. Da die Bundesrepublik Deutschland als Ansässigkeitsstaat des I u.E. steuerpflichtige Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG ansetzen, gleichzeitig die USA aber gegebenenfalls ein Interesse an der Besteuerung an aus den USA heraus gezahlten Zinsen haben könnte, kann es insoweit zu einem Besteuerungskonflikt kommen.

Einen solchen würde, vorbehaltlich der allgemeinen Voraussetzungen des DBA-USA, Art. 11 DBA-USA auflösen. Dieser normiert in Absatz 1, daß Zinsen nur im Ansässigkeitsstaat besteuert werden dürfen. In Absatz 2 wird sodann eine Legaldefinition des Zinsbegriffes für das Abkommensrecht vorgenommen. Danach sind Zinsen „Einkünfte aus Forderungen jeder Art, auch wenn die Forderungen durch Pfandrechte an Grundstücken gesichert sind, und insbesondere Einkünfte aus öffentlichen Anleihen und aus Obligationen einschließlich der damit verbundenen Aufgelder und der Gewinne aus Losanleihen sowie alle sonstigen Einkünfte, die nach dem Steuerrecht des Vertragsstaats, aus dem sie stammen, als Einkünfte aus Darlehen behandelt werden. Zuschläge für verspätete Zahlung gelten nicht als Zinsen im Sinne dieses Abkommens.“

Es gibt keinerlei Anzeichen darauf, daß die Definition eine bestimmte Art der Verbriefung dieser Zinsen vorsähe; die Vorschrift ist u.E. technologieneutral. Daher erscheint es angebracht, auch durch Token vermittelte Zinsen unter die Legaldefinition des Art. 11 Abs. 2 DBA-USA zu subsumieren. Dieses Ergebnis entspricht den Überlegungen zum Inlandsfall (vgl. zu Szenario 2): Da das deutsche Steuerrecht

<sup>48</sup> Sollte es – wie im Ref-E des JStG 2020 vorgesehen – zu einer Erweiterung des Anwendungsbereichs des § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG kommen, könnte eine Veräußerung des betreffenden Tokens (sofern er von dieser Erweiterung erfaßt wäre) u.E. gemäß § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG im Inland steuerpflichtig sein, ohne daß es auf das Unterschreiten einer Mindesthaltefrist ankäme.

<sup>49</sup> Vertiefend zu den einzelnen Begriffen der Norm *Eimermann*, in *Wassermeyer*, DBA-USA, Art. 13 Rn. 21 ff., Dezember 2018 EL 144.



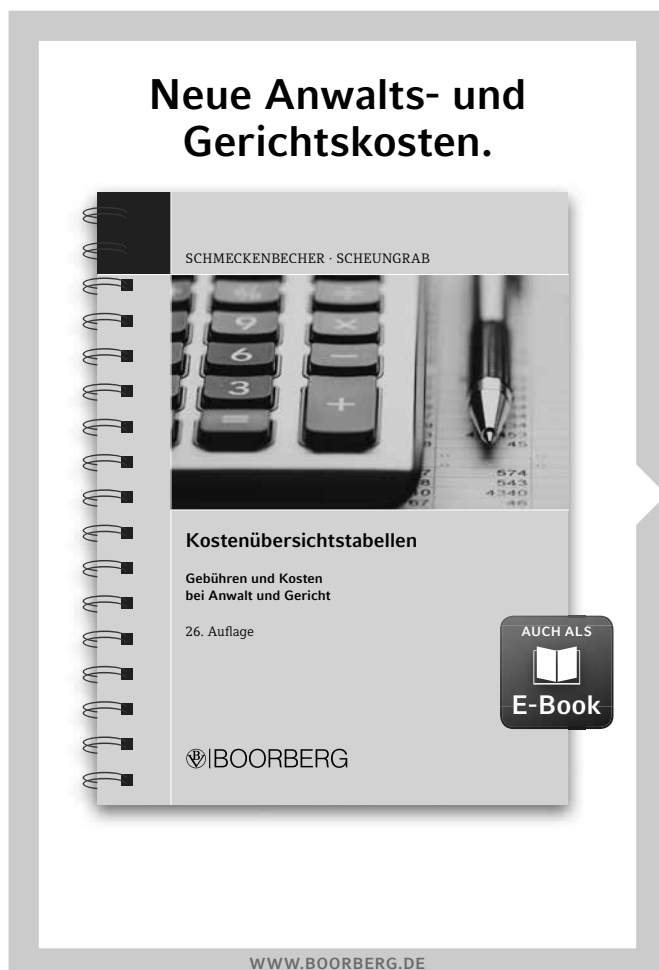
an die individuelle Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen anknüpfen möchte und dabei eine Gleichmäßigkeit der Besteuerung herstellen soll, kann es bei Zinsen nicht darauf ankommen, auf der Basis welcher Technologie diese vermittelt werden.

Daher handelt es sich u.E. in *Szenario 4* um Zinsen i.S.d. Art. 11 Abs. 2 DBA-USA. Folglich steht auch in diesem Fall das Besteuerungsrecht allein der Bundesrepublik Deutschland zu.

## E. Zusammenfassung

Kryptowährungen und Token führen im internationalen Kontext zu einer Vielzahl ungelöster (Steuer-)Rechtsfragen. Während die bestehenden Regelungen teilweise zu sachdienlichen Ergebnissen führen, erscheint mittelfristig insbesondere zur Erfassung von Inbound-Fallgestaltungen eine Anpassung des § 49 EStG geboten. Nur so könnte abschliessende Rechtssicherheit gewährleistet werden. Die im Ref-E des JStG 2020 angedachte Neuregelung des § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG könnte dazu führen, daß Utility-Token (zumindest im nationalen Kontext) einer Besteuerung un-

terworfen werden könnten; ob dies für ein technologieunabhängiges und zukunftsorientiertes Steuerrecht zweckdienlich wäre, erscheint zumindest zweifelhaft. Bei Outbound-Fallgestaltungen führen DBA auch im Token-Bereich grundsätzlich zu einer Vermeidung von Doppelbesteuerung; ob die nach geltendem Abkommensrecht naheliegende Zuordnung zum Ansässigkeitsstaat tatsächlich auch für Token-Investitionen gelten soll, ist eine rechtspolitische Frage, die der Gesetzgeber in Abstimmung mit den jeweiligen Abkommenspartnern beantworten muß. Mit zunehmender wirtschaftlicher Relevanz ist gleichzeitig ein stetiger Fortschritt der Distributed Ledger Technology und deren Einsatzweise zu erwarten. Der Gesetzgeber sollte sich um einen intensiven Austausch mit Vertretern der Wirtschaft und der Technologie bemühen. Nur wenn die Interessen der Wirtschaft und die Möglichkeiten der Technologie umfassend verstanden werden, kann die Legislative zukunftsfähige und praktikable Lösungen für die drängenden Rechtsfragen der Gegenwart und Zukunft finden. Der technologische Fortschritt darf unter keinen Umständen zu einer (weiteren) Fragmentierung des Steuerrechts – weder im nationalen noch im internationalen Kontext – führen.



## Kostenübersichtstabellen

**Gebühren und Kosten bei Anwalt und Gericht**

begründet von Manfred Schmeckenbecher, seit der 24. Auflage fortgeführt von Dipl.-Rechtspflegerin (FH) Karin Scheungrab, Dozentin, KS Seminare, Seminare für die Anwaltskanzlei, Leipzig/München

2021, 26., überarbeitete Auflage, 126 Seiten, € 23,80, mit Spiralbindung und Griffregister

ISBN 978-3-415-06963-3

Zum 1.1.2021 trat das **Kostenrechtsänderungsgesetz** in Kraft und brachte zahlreiche Änderungen in RVG, GKG, FamGKG und JVEG. In die 26. Auflage des »Schmeckenbecher« sind sowohl die Gesetzesänderungen als auch die seit der Voraufgabe ergangenen maßgeblichen Entscheidungen der Rechtsprechung eingearbeitet.

Die Neuauflage verdeutlicht die Auswirkungen auf die tägliche Abrechnungspraxis, gibt Tipps und Tricks zum Gebührenmanagement und ist damit das »Must-have« für alle, die nach RVG oder GNotKG abrechnen.

Umgesetzt sind insbesondere:

- das komplette Kostenrechtsänderungsgesetz 2021,
- die Novellierungen im Bereich der Europäischen Zwangsvollstreckung,
- die Änderungen im Gerichtsvollzieherkostengesetz sowie
- die Anhebung der Pfändungsfreigrenzen.



Leseprobe unter

[www.boorberg.de/9783415069633](http://www.boorberg.de/9783415069633)

**BOORBERG**

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 0711/7385-100 · 089/4361564  
TEL 0711/7385-343 · 089/436000-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE SC0221



**Präzise  
und praxisnah.**

WWW.BOORBERG.DE

**LADEMANN**

## **Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz**

von Wjatscheslaw Anissimov, Rechtsanwalt,  
Dr. Wolfgang Boochs, Regierungsdirektor a.D.,  
Rechtsanwalt und Steuerberater, Dr. Helmut  
Hauswirth, Rechtsanwalt und Steuerberater,  
Dipl.-Finanzwirt (FH) Dr. Sören Lehmann,  
Dr. Jens Lohmar, Rechtsanwalt und Steuer-  
berater, Dipl.-Volkswirt Dipl.-Kaufmann  
Christoph Schmidt, Richter am Finanzgericht,  
Dipl.-Kaufmann Dr. Jürgen Staiger, Wirt-  
schaftsprüfer und Steuerberater, Professor Dr.  
habil. Michael Stöber, Daniel Wernicke LL.M.,  
Rechtsanwalt und Steuerberater, und Thomas  
Zimmermann, Vors. Richter am Finanzgericht  
Düsseldorf

Loseblattwerk, ca. 2240 Seiten, € 158,-  
einschl. 2 Ordnern

ISBN 978-3-415-00556-3

Die oft schwierigen und komplizierten Regelun-  
gen des Körperschaftsteuergesetzes werden an-  
schaulich und strikt praxisorientiert erläutert:

- klar strukturierter Aufbau der Kommentie-  
rungen
- Übersichten in ABC-Form
- zahlreiche Berechnungsbeispiele
- die stete Auswertung und verständliche Dar-  
legung der jeweils neuesten Rechtsprechung  
und Verwaltungsmeinung

Besonders hervorzuheben ist die mit jeder Er-  
gänzungslieferung aktualisierte Übersicht KStG  
kompakt: Hier werden – auf Paragrafenebene –  
alle wichtigen Änderungen aus den Bereichen  
Gesetzesänderungen, Rechtsprechung und Ver-  
waltung kurz und prägnant dargestellt und man  
sieht auf einen Blick, was neu ist.

Die Verfasser sind erfahrene Sachkenner aus der  
Finanzverwaltung und den steuerberatenden Be-  
rufen.

 **BOORBERG**

## Kompensationsverbot – ein Überblick mit Anmerkungen zur aktuellen Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs

RA Dipl.-Finanzw. Rainer Biesgen und RA StB John-Paul Fürus<sup>1</sup>, Wessing&Partner, Rechtsanwälte, Düsseldorf

*Das Kompensationsverbot des § 370 Abs. 4 Satz 3 AO erfährt seit seiner gesetzlichen Einführung einer stetigen Konkretisierung durch die Rechtsprechung. In der letzten Zeit hat sich der Bundesgerichtshof mehrfach zum Kompensationsverbot geäußert. Die wichtigste Entscheidung datiert vom 13.09.2018<sup>2</sup>, mit welcher er die Jahrzehnte währende Rechtsprechung zum generellen Kompensationsverbot hinsichtlich der Vorsteuer bei der Umsatzsteuerhinterziehung aufgab und nun unter bestimmten Bedingungen einen unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang annahm. Diese und weitere Entscheidungen des Bundesgerichtshof aus der letzten Zeit<sup>3</sup> haben uns veranlaßt, das Thema aufzunehmen und noch einmal im Überblick darzustellen.*

### I. Strafrechtliche abweichende Bestimmung des (verkürzten) Steueranspruchs durch das Kompensationsverbot

Bei Verurteilungen im Zusammenhang mit einer Steuerhinterziehung ist die Höhe der hinterzogenen Steuer ein bestimmender Faktor der Strafzumessung.<sup>4</sup> Sie bestimmt in der Praxis ebenfalls wesentlich, ob in einem Verfahren wegen Steuerhinterziehung noch eine Einstellung gegen Zahlung einer Geldauflage nach § 153 a I StPO oder nach § 153 StPO wegen geringer Schuld in Betracht kommt und – gemeinsam mit den wirtschaftlichen Verhältnissen des Beschuldigten – wie hoch die Geldauflage bemessen wird.

Die Höhe der verkürzten Steuern hat mithin erhebliche Auswirkungen auf die Bestimmung des Erfolgsunrechts und damit auf die Strafhöhe. Sie ist auch von Bedeutung für die Frage, ob ein besonders schwerer Fall der Steuerhinterziehung mit erhöhtem Strafraumen einer Freiheitsstrafe von sechs Monaten bis zu zehn Jahren vorliegt. Das Regelbeispiel des besonders schweren Falles der Steuerhinterziehung im S. des § 370 Abs. 3 S. 2 Nr. 1 AO wegen Steuerverkürzung in großem Ausmaß liegt objektiv bereits dann vor, wenn der Hinterziehungsbetrag 50.000 Euro übersteigt.<sup>5</sup> Hierbei unterscheidet der BGH nicht mehr danach, ob der Täter ungerechtfertigte Zahlungen erlangt hat oder ob das Unterlassen von Angaben oder Verschweigen steuererheblicher Tatsachen nur zu einer Gefährdung des Steueraufkommens geführt hat.<sup>6</sup> Auch insoweit findet das Kompensationsverbot Anwendung.<sup>7</sup> Bei einem sechsstelligen Hinterziehungsbetrag ist die Verhängung einer Geldstrafe nur bei Vorliegen von gewichtigen Milderungsgründen noch schuldangemessen. Bei Hinterziehungsbeträgen in Millionenhöhe kommt eine aussetzungsfähige Freiheits-

strafe nur bei Vorliegen besonders gewichtiger Milderungsgründe noch in Betracht.<sup>8</sup>

Die Verwirklichung des Regelbeispiels des § 370 Abs. 3 S. 2 Nr. 1 AO führt auch zur Anwendung der verlängerten Verjährungsfrist des § 376 Abs. 1 AO. Dies gilt unabhängig davon, ob die zur Feststellung eines besonders schweren Falls der Steuerhinterziehung zusätzlich vorzunehmende Gesamtwürdigung zu einem besonders schweren Fall führt.<sup>9</sup> Dies hat erhebliche Auswirkungen, da der Gesetzgeber die Verjährungsfrist im Dezember 2020 in diesen Fällen von 10 auf 15 Jahre verlängert hat.<sup>10</sup> Hinzu kommt, daß die absolute Verjährung in diesen Fällen durch eine vorhergehende Gesetzesänderung von Juni 2020 auf das Zweieinhalbfache der gesetzlichen Verjährungsfrist verlängert wurde<sup>11</sup>, so daß die absolute Verjährung nunmehr 37,5 Jahre beträgt.<sup>12</sup> Durch dasselbe Gesetz wurde in § 376 Abs. 1 2. Hs. AO ausdrücklich die Anwendbarkeit des § 78 b Abs. 4 StGB geregelt, daß die Verjährung in diesen Fällen ab der Eröffnung des Hauptverfahrens vor dem Landgericht für bis zu fünf weitere Jahre ruht, so daß die Justiz in vor

1 Rainer Biesgen ist Partner, John-Paul Fürus ist Rechtsanwalt in der Sozietät Wessing & Partner Rechtsanwälte mbB

2 BGH v. 13.09.2018, 1 StR 642/17, DStR 2018 S. 2696.

3 BGH v. 19.12.2018 – 1 StR 444/18, NZWiSt 2019, 266; BGH v. 24.07.2019 – 1 StR 44/19 Tz. 7, BeckRS 2019, 21611; BGH v. 28.10.2020 – 1 StR 158/20 Tz. 15, BeckRS 2020, 41320, jeweils mit Bestätigung der neuen Rechtsprechung zur Nichtanwendung des Kompensationsverbotes bei Vorsteuern; BGH v. 06.08.2020, 1 StR 198/20 Tz. 22, BeckRS 2020, 26035 zur Geltung des Kompensationsverbotes bei durch Scheinrechnungen verschleierte Betriebsausgaben; BGH v. 10.07.2019 – 1 StR 265/18, BB 2020 S. 926 siehe unter II. 2 e).

4 BGH v. 25.04.2017 – 1 StR 606/16, wistra 2017 S. 400; BGH v. 09.01.1980 – 2 StR 771/79, HFR. 1980 S. 250; Schauf, in: Kohlmann § 370 AO Rn. 1029.1. m.w.N.

5 BGH v. 27.10.2015 – 1 StR 373/15, BGHSt 61, 28; BGH v. 05.09.2017 – 1 StR 365/16.

6 Hier unterschieden noch BGH v. 07.02.2012, 1 StR 525/11, BGHSt 57, 123; BGH v. 02.12.2008, 1 StR 416/08, BGHSt 53, 71 mit einer Grenze von 100.000 Euro im zweiten Fall.

7 BGH v. 27.10.2015 – 1 StR 373/15, BGHSt 61, 28, 35.

8 BGH v. 02.12.2008, 1 StR 416/08, BGHSt 53, 71, 86.

9 BGH v. 13.006.2013 – 1 StR 226/13, BeckRS 2013, 15379; BGH v. 05.03.2013 – 1 StR 73/13, NZWiSt 2014, 70; Jäger, in: Klein § 376 AO Rn. 11 m.w.N.

10 Jahressteuergesetz 2020 vom 21.12.2020 (BGBl. I 2020 S. 3096, gültig für alle am 29.12.2020 noch nicht verjährten Taten.

11 Zweites Corona-Steuerhilfegesetz vom 29.06.2020 (BGBl. I 2020 S. 1512).

12 Hauer, in: Pfirmann/Rosenke/Wagner BeckOK AO, Stand 15.01.2021 § 376 AO Rn. 140.

dem Landgericht verhandelten Fällen schwerer Steuerhinterziehung nunmehr 42,5 Jahre Zeit hat, zu einer erstinstanzlichen Entscheidung zu kommen.

Im Einzelfall kann die Anwendung des Kompensationsverbotes darüber entscheiden, ob die Schwelle der verkürzten Steuer von 50.000 Euro für eine Tat überschritten ist und derart extensive – um nicht zu sagen exzessive – Verjährungsfristen zur Anwendung kommen.

Die Höhe der verkürzten Steuer ergibt sich aus der Differenz zwischen der auf Grund der Steuerhinterziehung nicht oder zu niedrig festgesetzten Steuer (Ist-Steuer) zu der nach den Steuergesetzen aufgrund der verwirklichten Steuertatbestände zutreffend festzusetzenden Steuer (Soll-Steuer).<sup>13</sup> Wie hoch die festzusetzende Soll-Steuer ist, ergibt sich grundsätzlich aus dem Steueranspruch im Sinne des § 37 AO. Ohne die gesetzliche Regelung des Kompensationsverbotes in § 370 Abs. 4 S. 3 AO würde der Hinterziehungsbetrag stets dieser allein nach den Steuergesetzen zu ermittelnden Differenz unter Berücksichtigung aller steuererheblicher Tatsachen entsprechen. Durch das Kompensationsverbot kommt es zu einer Korrektur dieses Verkürzungsbegriffs.<sup>14</sup> Danach ist Grundlage der Soll-Steuer nur auf der Ebene der steuererhöhenden Tatsachen die nach den Steuergesetzen entstandene Steuer, jedoch auf der Ebene der steuermindernden Tatsachen nur das vom Täter vor der ursprünglichen Steuerfestsetzung Erklärte, nicht aber steuermindernde Tatsachen, die der Täter zwar hätte geltend machen können, aber nicht erklärt hat.<sup>15</sup> Insoweit wird in der Literatur auch von einem eigenständigem strafrechtlichen Steuerbegriff gesprochen.<sup>16</sup>

## II. Das Kompensationsverbot im Einzelnen

### 1. Grundsatz

Das Kompensationsverbot ist in § 370 Abs. 4 Satz 3 AO geregelt. Danach liegt eine Steuerverkürzung im Sinne der Sätze 1 und 2 (des § 370 Abs. 4 AO) auch dann vor, wenn die Steuer, auf welche sich die Tat bezieht, aus anderen Gründen hätte ermäßigt oder der Steuervorteil aus anderen Gründen hätte beansprucht werden können. D.h. Ermäßigungsgründe, die vom Kompensationsverbot erfaßt werden, haben keine Bedeutung für den tatbestandsmäßigen Verkürzungsumfang. Auf Ebene der Strafzumessung sind die Ermäßigungsgründe allerdings zu berücksichtigen.<sup>17</sup>

Das Kompensationsverbot gilt nicht uneingeschränkt. Es gilt nur, wenn „andere Gründe“ vorliegen, aus denen sich eine Steuerermäßigung bzw. der Anspruch auf einen Steuervorteil ergeben kann.

### 2. „andere Gründe“

Es stellt sich nun die Frage, was unter dem Begriff der „anderen Gründe“ zu verstehen ist. Begrifflich muß es bei Vorliegen anderer Gründe auch ursprüngliche Gründe geben.

Eine Differenzierung zwischen den anderen Gründen zu denen die Tat ausmachenden Gründen ist also notwendig.

#### a. Ermittlung des Hinterziehungsbetrags

Ziel der Abgrenzung zu den „anderen Gründen“ ist die steuerstrafrechtliche Ermittlung des Hinterziehungsbetrags. Der hinterzogene Betrag ermittelt sich aus der Differenz zwischen dem durch das Kompensationsverbot gegenüber dem steuerlichen Steueranspruch veränderten Steueranspruch und dem Steueranspruch, der sich aus dem vorsätzlich unrichtig oder unvollständig erklärten Sachverhalt ergibt. Die Steuerverkürzung ist auf der Grundlage der tatsächlich (nicht) abgegebenen Steuererklärung zu berechnen, indem anstelle der unrichtigen (grundsätzlich nur) die zutreffenden Angaben (und keine weiteren) eingesetzt werden.<sup>18</sup>

#### b. Ermittlung des Steueranspruchs aus dem erklärten Sachverhalt (Schritt 1)

Der zunächst zugrunde zu legende Sachverhalt kann fassettenreich sein und muß nicht unbedingt durch eine unrichtige Steuererklärung vom Täter geschaffen worden sein. Denkbar sind folgende Konstellationen, die zu einer Steuerverkürzung führen können:

- Der Steuerpflichtige gibt seine Steuererklärung verspätet bzw. nicht ab, § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO.
- Der Steuerpflichtige erklärt im Rahmen seiner ansonsten zutreffenden Steuererklärung einen Sachverhalt nicht bzw. unzutreffend. Er wird erklärungsgemäß veranlagt, § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO.
- Der Steuerpflichtige erklärt im Rahmen seiner Steuererklärung einen Sachverhalt dem Grunde nach zutreffend, in einem steuerlich relevanten Teilbereich weicht die Erklärung von dem tatsächlichen Sachverhalt ab. Er wird erklärungsgemäß veranlagt.
- Der Steuerpflichtige erklärt im Rahmen seiner Steuererklärung einen Sachverhalt zu seinen Gunsten nicht. Einen weiteren Sachverhalt erklärt er zu seinen Lasten nicht oder unzutreffend. Er wird erklärungsgemäß veranlagt.

#### c. Ermittlung des Steueranspruchs nach dem nichterklärten Sachverhalt (Schritt 2)

Für die Ermittlung des Hinterziehungsbetrags ist in einem zweiten Schritt das steuerliche Ergebnis zu ermitteln, das sich aus dem erklärten Sachverhalt ergibt, wenn man die-

13 BGH v. 08.09.2019- 1 StR 242/18, NZWiSt 2019, 461; Jäger in Klein § 370 AO Rn. 90 m.w.N.

14 Bülte in NZWiSt 2016 S. 1; Schmitz/Wulf in MünchKomm zum StGB, § 370 AO Rn. 168; Flore in Flore/Tsambikakis § 370 AO Rn. 366; a.A. Menke in wistra 2005 S. 125, 130

15 Schmitz/Wulf in MünchKomm zum StGB, § 370 AO Rn. 166.

16 Bülte in NZWiSt 2016, 1, 2.

17 BGH v. 06.09.2011, 1 StR 633/10 Rz. 120, wistra 2012, 29; Jäger in Klein § 370 AO Rn. 140.

18 Ransiek in Kohlmann § 370 AO Rn. 515.

sen um die den Tatbestand der Steuerhinterziehung verwirklichenden nicht oder nicht rechtzeitig erklärten Tatsachen ergänzt oder die unzutreffend erklärten Tatsachen durch die zutreffenden Tatsachen ersetzt.

Dieser Sachverhalt ist nicht mit dem vollständigen richtigen Sachverhalt identisch, da hierbei grundsätzlich in der Erklärung nicht (zutreffend) angegebene Tatsachen nicht berücksichtigt werden, deren nicht oder nicht richtiges Erklären nicht zu einer Steuerverkürzung führt. Dies sind im Ergebnis die steuermindernden Tatsachen, wie Werbungskosten, Betriebsausgaben oder Vorsteuern. Deshalb wird dieser Vergleichssachverhalt hier nicht tatsächlicher Sachverhalt, sondern „nichtklärter Sachverhalt“ genannt.

Allerdings findet der vorgenannte Grundsatz in der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofes wiederum dadurch eine Einschränkung, daß bestimmte, in der ursprünglichen Erklärung nicht angegebene (steuermindernde) Tatsachen, bei der Bestimmung des Vergleichsbetrages doch berücksichtigt werden, wenn diese in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit den verschwiegenen steuererhöhenden Umständen, welche den Gegenstand der Tatbestandsverwirklichung der Steuerhinterziehung bilden, stehen.<sup>19</sup> In einem solchen Fall geht der 1. Strafsenat des BGH davon aus, daß die Steuermäßigung nicht aus „anderen Gründen“ im Sinne des § 370 Abs. 4 S. 3 AO erfolgt.<sup>20</sup>

Hierbei handelt es sich allerdings nicht um die einzigen steuermindernden Tatsachen, welche nicht unter den Begriff der anderen Gründe subsumiert werden.

Der Bundesgerichtshof enthält dem Täter bei der Berechnung der hinterzogenen Steuer auch solche Steuervorteile nicht vor, die ihm (1.) schon aufgrund seiner richtigen Angaben oder (2.) jedenfalls auch dann ohne weiteres von Rechts wegen zugestanden hätten, wenn er an Stelle der unrichtigen die der Wahrheit entsprechenden Angaben gemacht hätte.<sup>21</sup>

Im Ergebnis sind für die steuerstrafrechtliche Bewertung des Sachverhalts Ermäßigungstatbestände zu beachten, die sich zum einen auf der Ebene des ursprünglich erklärten Sachverhalts ergeben, aber auch in den aufzuzeigenden Grenzen solche Ermäßigungstatbestände, die sich aus dem nicht, nicht vollständig oder nicht rechtzeitig erklärten ergeben.

#### d. Unterscheidung ursprüngliche Gründe laut Steuererklärung und nachgeschobene Gründe

Der Bundesgerichtshof unterscheidet zunächst zwischen in der Steuererklärung bereits angelegten steuermindernden Umständen und erst danach im Rahmen des Strafverfahrens geltend gemachten Gründen.

Im ersten Fall werden diese Gründe berücksichtigt, ohne daß es der Prüfung eines unmittelbaren Zusammenhangs mit den verschwiegenen steuererhöhenden Tatsachen bedarf. Es handelt sich hierbei um ursprüngliche, nicht „andere Gründe“.

Dagegen hat der BGH „andere Gründe“, die dem Kom-

pensationsverbot nach § 370 Abs. 4 Satz 3 AO unterliegen, bei steuermindernden Tatsachen, welche erst nachträglich erklärt wurden, obwohl sie bereits im Rahmen der Abgabe der Steuererklärung vorgelegen haben, verschiedentlich angenommen. So beispielsweise, wenn nachträglich Betriebsausgaben geltend gemacht wurden, welche andere als die im Rahmen der Steuerhinterziehung nicht verbuchten Einnahmen betreffen.<sup>22</sup> oder, wenn durch Scheinrechnungen pro forma Betriebsausgaben begründet wurden, die in keinem Verhältnis zu den tatsächlich getätigten Betriebsausgaben standen und diese verschleiern sollten.<sup>23</sup> Letzteres hat der 1. Strafsenat des BGH in einer aktuellen Entscheidung bestätigt.<sup>24</sup>

D. h. solche steuermindernden Gründe, die nicht bereits in der Steuererklärung angelegt waren und nachgeschoben werden, sind grundsätzlich vom Kompensationsverbot erfaßt und – von den Ausnahmefällen des unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhangs abgesehen – bei der Berechnung des steuerstrafrechtlichen Hinterziehungsbetrags nicht zu berücksichtigen.

#### e. In der Steuererklärung bereits angelegte Gründe

Diese Rechtsprechung führt der Bundesgerichtshof auch in einer aktuellen, in der Einleitung genannten Entscheidung fort und wendet sie zugunsten des Täters an.<sup>25</sup> Folgender Sachverhalt lag der Entscheidung zugrunde: Ein Betreiber eines Fahrgastschiffes mit Gastronomiebetrieb hatte in nicht unerheblichem Umfang betriebliche Einnahmen aus dem Restaurantbereich nicht erklärt. In seinem Betriebsvermögen befand sich auch eine Yacht. Diese Yacht nutzte er ausschließlich privat; sie hätte eigentlich der privaten Vermögenssphäre zugeordnet werden müssen. Als der Gastronom die Yacht verkaufte, erklärte er den Gewinn aus dem Verkauf der Yacht als betrieblichen Gewinn. Nach Ansicht des Bundesgerichtshofs konnte der Gastronom diesen zu Unrecht ausgewiesenen Gewinn den verschwiegenen Einnahmen entgegenhalten und wendet das Kompensationsverbot ohne weiteres nicht an.<sup>26</sup>

Diese aktuelle Rechtsprechung korrespondiert mit der Bordellzinsentscheidung des Reichsgerichts.<sup>27</sup> Hierbei hatte

19 BGH v. 26.06.1984 – 5 StR 322/84, wistra 1984, 183; BGH v. 23.06.1976 – 3 StR 45/76, MDR 1976, 770; Ransiek in: Kohlmann § 370 AO Rn. 523.

20 BGH v. 06.09.2011 – 1 StR 633/10 RN 119, wistra 2012, 29, siehe auch Schmitz/Wulf in MünchKomm. zum StGB § 370 AO Rn. 172.

21 BGH v. 26.06.1984, 5 StR 322/84, BeckRS 1984, 05226; BGH v. 31.01.1978, 5 StR 458/77, BeckRS 1978, 00244.

22 BGH v. 18.11.1960, 4 StR 131/60, BStBl.I 1961, 496; BGH v. 6.9.2011 – 1 StR 633/10, NZWiSt 2012, 229.

23 BGH v. 12.09.1990, 3 StR 188/90, BeckRS 1990, 31082373.

24 BGH v. 06.08.2020 – 1 StR 198/20 Tz. 22, BeckRS 2020, 26035.

25 BGH v. 10.07.2019, 1 StR 265/18, BB 2020, 926.

26 BGH v. 10.07.2019, 1 StR 265/18, Tz. 26; BB 2020, 926.

27 RG v. 14.10.1912, III 320/12, RGSt 46, 237.



der vom Landgericht verurteilte Steuerpflichtige einerseits vorsätzlich Einnahmen nicht erklärt, andererseits jedoch Einkünfte aus „Bordellzinsen“ erklärt, obwohl diese – was der Steuerpflichtige nicht wußte – nach der damaligen Rechtsprechung als sittenwidrig nicht steuerpflichtig waren. Hierbei ließ das Reichsgericht eine Verrechnung der vorsätzlich nicht erklärten Einnahmen mit den nicht wissentlich unrichtigen Angaben zu den Bordellzinsen zu und sprach den Angeklagten frei. Damit wandte das Reichsgericht in diesem Fall gerade nicht das Kompensationsverbot an, weshalb die Entscheidung – sogar in der Gesetzesbegründung zur Übernahme des Kompensationsverbots in die AO 1977<sup>28</sup> – teilweise zu Unrecht als Ausgangspunkt des Kompensationsverbotes angesehen wurde.<sup>29</sup>

#### f. In der Steuererklärung teilweise angelegte Gründe

Auch in Fällen, in welchen der Täter im Rahmen seiner Steuererklärung einen Sachverhalt dem Grunde nach erklärt und damit eine Besteuerungsgrundlage angegeben hat, jedoch in einem steuerlich relevanten Teilbereich unrichtige Angaben gemacht hat, hat der BGH wiederholt das Kompensationsverbot nicht angewandt.

Dies galt beispielsweise in einem Sachverhalt, bei welchem Rechnungen über tatsächlich entstandene Betriebsausgaben erstellt wurden, welche jedoch den falschen Zahlungsempfänger auswiesen. In diesem Fall wendete der Bundesgerichtshof das Abzugsverbot des § 370 Abs. 4 Satz 3 AO nicht an,<sup>30</sup> auch wenn der Täter aus steuerlicher Sicht verpflichtet ist, den Zahlungsempfänger zu benennen,<sup>31</sup> weil er die Identität der Besteuerungsgrundlagen – bezogen auf die maßgeblichen Einzelheiten – als gewahrt ansah.

In einem anderen Fall hatte der Täter zutreffend die Ausfuhr von Waren erklärt, allerdings unrichtige Angaben über das Ziel der Lieferung gemacht (Österreich statt Italien). Die zu Unrecht beantragte Ausfuhrerstattung nach Österreich war höher als die, die er bekommen hätte, wenn er die Lieferung nach Italien deklariert hätte. Der Bundesgerichtshof entschied, daß dem Täter die nicht erklärte Ausfuhrerstattung nach Italien anzurechnen sei, weil er diese bei Angabe des richtigen Sachverhalts erhalten hätte. Im Ergebnis errechnete sich der Hinterziehungsbetrag aus dem Unterschiedsbetrag zwischen der tatsächlich erhaltenen Ausfuhrerstattung nach Österreich zu der fiktiv zu gewährenden Ausfuhrerstattung nach Italien.<sup>32</sup>

Dagegen wendet der 1. Strafsenat des BFH das Kompensationsverbot in Fällen an, bei welchen tatsächliche Betriebsausgaben durch Vorlage von Scheinrechnungen über in Wirklichkeit nicht entstandene Betriebsausgaben verschleiert worden sind.<sup>33</sup> Der 1. Strafsenat führt in diesem Urteil aus, das vorstehend angeführte Urteil des 2. Strafsenats vom 22.11.1985 betreffe den „anders gelagerten Sachverhalt der bloßen Falschbezeichnung des Zahlungsempfängers infolge der Angabe fingierter Lieferanten“, ohne auf die von ihm als rechtserheblich angesehenen Unterschiede beider Sachverhalte konkreter einzugehen.

### 3. Sonderfälle

#### a) Unterlassungstat

Für die Fälle, in denen der Steuerpflichtige keine Steuererklärung abgegeben hat,<sup>34</sup> ist ein Teil der Lehre der Ansicht, daß das Kompensationsverbot nicht anwendbar ist. Bei den ursprünglichen Gründen könne es sich begrifflich nur um solche steuermäßigenden Gründe handeln, die bereits erklärt worden sind.<sup>35</sup> Mangels Erklärung könne es keine ursprünglichen Gründe geben, also gebe es auch keine „anderen Gründe“, welche zu einem Kompensationsverbot führen.

Der Bundesgerichtshof hat dagegen das Kompensationsverbot auch bei Unterlassungstaten gem. § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO für anwendbar erklärt.<sup>36</sup> Diese Rechtsprechung erging im Zusammenhang mit der nun geänderten Rechtsprechung zur Anrechnung der Vorsteuer bei der Umsatzsteuerhinterziehung, so daß auch hier die weitere Entwicklung der Rechtsprechung zu beobachten ist. Interessant ist insoweit, daß der 1. Strafsenat in derselben Entscheidung<sup>37</sup>, in welcher er die Rechtsprechung zur Anwendung des Kompensationsverbotes hinsichtlich der Vorsteuer ändert, erstmals die Frage der grundsätzlichen Anwendung auf Unterlassungstaten offenläßt.

#### b) Steuerliche Wahlrechte

Bezüglich der nachträglichen Ausübung steuerlicher Wahlrechte wird zwischen Steuerhinterziehungen durch Unterlassen und solchen durch Handeln unterschieden.

Bei Unterlassungstaten wird vertreten, daß mögliche Wahlrechte des Täters als gestellt zu betrachten sind.<sup>38</sup> Dagegen wird die nachträgliche Ausübung eines Wahlrechts bei einem handelnden Täter, welcher eine Steuererklärung ohne Ausübung des Wahlrechts eingereicht hat, regelmäßig als ein „anderer Grund“ angesehen<sup>39</sup>. Dies führt allerdings

28 Begründung Regierungsentwurf AO 1974, BT-DrS VI/1982, 195.

29 Reiß in FS Mehle S. 497, 499 f; siehe hierzu auch Bülte, NZWiSt 2016, 1, 2.

30 BGH v. 22.11.1985, 2 StR 64/85, NJW 1986 S. 1696.

31 § 160 AO.

32 BGH v. 27.08.1974 – 1 StR 10/74, BeckRS 1974, 31126834, entsprechend für nicht entstandene Betriebsausgaben BGH v. 06.08.2020 – 1 StR 198/20, BeckRS 2020, 26035.

33 BGH v. 06.08.2020 – 1 StR 198/20, BeckRS 2020, 26035.

34 Unterlassungsfälle im Sinne des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO.

35 Schmitz/Wulf in MüKo zum StGB, § 370 AO Rn. 169 m.w.N.; Joecks, in Joecks/Jäger/Randt § 370 AO Rn. 99; a.A. Krumm in Tipke/Kruse § 370 AO Rn. 109; Ransiek in Kohlmann § 370 AO Rn. 519.

36 Vgl. BGH v. 24.10.1990 – 3 StR 16/90, NSiZ 1991, 89.

37 BGH vom 13.09.2018 – 1 StR 642/17 Tz. 17, NZWiSt 2019, 17.

38 Joecks in Joecks/Jäger/Randt § 370 AO Rn. 107; Jäger in Klein § 370 AO Rn. 139

39 Jäger in Klein § 370 AO Rn. 107; Joecks in Joecks/Jäger/Randt § 370 AO Rn. 107; Ransiek in Kohlmann § 370 AO Rn. 525, Schmitz/Wulf in MüKo StGB § 370 AO Rn. 177 mit Ausnahme von Wahlrechten, welche sich auf die nachträglich bekannt gewordenen Besteuerungsgrundlagen beziehen; a.A. Beck, wistra 1998 S. 131 für die grundsätzliche Möglichkeit der nachträglichen Ausübung von Wahlrechten.

im Ergebnis dazu, daß der Täter, welcher überhaupt keine Erklärung abgibt, insoweit bessergestellt wird als derjenige, welcher eine unvollständige Erklärung abgibt.

#### 4. Zweite Prüfungsstufe unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang

Auch wenn es sich um nicht in der Steuererklärung angelegte, erst nachträglich geltend gemachte Gründe handelt, bei welchen nach den vorstehenden Darlegungen das Kompensationsverbot grundsätzlich Anwendung findet, ist als zweite Stufe zu prüfen, ob nicht wegen eines unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhangs mit den die Steuerhinterziehung verwirklichenden Tatsachen eine Ausnahme vom Kompensationsverbot greift. Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs, sollen Umstände, die den Hinterziehungsbetrag mindern, nicht dem Kompensationsverbot unterliegen, wenn sie in einem untrennbaren bzw. unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit den verschwiegenen steuererhöhenden Umständen stehen.<sup>40</sup> Allerdings müssen die Voraussetzungen für eine nachträglich geltend gemachte Steuerbefreiung zum Zeitpunkt der Abgabe der ursprünglichen Erklärung bereits vorgelegen haben.<sup>41</sup> Das bedeutet auch, daß die Betriebssteuern, die unmittelbar durch nicht erklärte Sachverhalte ausgelöst werden, im Wege entsprechender Steuerrückstellungen steuermindernd anzusetzen sind.<sup>42</sup>

##### a. Betriebsausgaben zu Betriebseinnahmen

In Fallkonstellationen, in denen sowohl die Betriebseinnahmen als auch die diesen zugehörigen Betriebsausgaben in der Steuererklärung verschwiegen worden sind, besteht nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs<sup>43</sup> regelmäßig ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang. Insoweit hat der Bundesgerichtshof auch in einem neueren Urteil<sup>44</sup> bei zusätzlichen Schwarzlohnzahlungen an eigene Mitarbeiter entgegen dem Landgericht nicht das Kompensationsverbot angenommen. Insoweit erstaunt allerdings, daß der 1. Strafsenat sich in dem Urteil nicht zu der Frage äußert, daß die Schwarzlohnzahlungen durch Scheinrechnungen verdeckt worden sind. Der 1. Strafsenat hat in einem Urteil vom 06.08.2020<sup>45</sup> noch einmal entschieden, daß grundsätzlich das Kompensationsverbot auf Betriebsausgaben anzuwenden ist, wenn diese durch Vorlage von Scheinrechnungen über in Wirklichkeit nicht entstandene Betriebsausgaben verschleiert worden sind. In diesem Urteil nimmt der 1. Strafsenat auf das vorgenannte Urteil vom 05.09.2019 Bezug und führt hierzu aus, es sei anders, wenn sowohl die Betriebseinnahmen als auch die zugehörigen Betriebsausgaben in der Steuererklärung verschwiegen worden sind.

##### b. Vorsteuer zur Umsatzsteuer auf Ausgangsumsätze

In 2018 hat der Bundesgerichtshof seine jahrzehntelange Rechtsprechung<sup>46</sup> zur Anwendung des Kompensations-

verbots auf die Vorsteuer bei der Berechnung des Hinterziehungsbetrags bei der Umsatzsteuerhinterziehung geändert.<sup>47</sup> Er entschied, daß es sich bei den Vorsteueransprüchen nicht mehr um „andere Gründe“ im Sinne des § 370 Abs. 4 Satz 3 AO handele. Es handelte sich um einen Fall des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO, bei welchem der Täter keine Umsatzsteuervoranmeldungen abgegeben hatte. Das Urteil ist aber nicht allein hierauf bezogen. Maßgeblich war vielmehr, daß es sich um abzugsfähige Vorsteuern aus einem Bezugsgeschäft, hier dem Ankauf von Fahrzeugen, für deren Verkauf keine Umsatzsteuer erklärt wurde, handelte. Hier wurde ein unmittelbarer Zusammenhang bejaht.<sup>48</sup> Voraussetzung ist allerdings, daß die steuerlichen Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs vorliegen, d.h. notwendig ist insbesondere eine ordnungsgemäße Rechnung.<sup>49</sup>

Anzumerken ist, daß das Urteil nicht auf jegliche Vorsteuern übertragbar ist, sondern ein unmittelbarer Zusammenhang der konkreten Vorsteuer mit dem verschwiegenen Ausgangsumsatz bestehen muß. Nach der Rechtsprechung des EuGH<sup>50</sup> und des BFH<sup>51</sup> berechtigen die Vorsteuern auf Gemeinkosten grundsätzlich auch zum Vorsteuerabzug. Mangels eines direkten unmittelbaren Zusammenhangs zwischen Eingangs- und Ausgangsumsatz unterliegen die Vorsteuern auf Gemeinkosten aus steuerstrafrechtlicher Sicht allerdings wohl auch weiterhin dem Kompensationsverbot des § 370 Abs. 4 Satz 3 AO.<sup>52</sup>

In welchem Umfang die steuerstrafrechtliche Kompensation von Vorsteuern bei der Umsatzsteuerhinterziehung nach dem mit dem JStG 2019<sup>53</sup> eingeführten § 25f UStG noch möglich ist, wird sich zeigen. Nach dieser Norm ist

40 BGH v. 26.06.1984 – 3 StR 322/84, wistra 1984, 183; BGH v. 31.01.1978, 5 StR 458/77, BeckRS 1978, 244; BGH v. 23.06.1976 – 3 StR 45/76, MDR 1976, 770.

41 BGH v. 05.02.2004, 5 StR 420/03, NSTZ 2004 S. 579; hier hing eine Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 21 a bb) UStG 1999 von der Bescheinigung einer Landesbehörde ab, welche zum Zeitpunkt der Steuererklärung noch nicht vorlag.

42 BGH v. 03.06.1954 – 3 StR 302/53, BGHSt 7, 336, BGH v. 31.01.1978, 5 StR 458/77, GA 1978, 307.

43 BGH v. 31.01.1978 – 5 StR 458/77, GA 1978, 307; BGH v. 18.04.1978 – 5 StR 692/77, HFR 1978, Nr. 496; BGH v. 04.09.1979 – 5 StR 491/79, HFR 1980 S. 155; *Ransiek* in Kohlmann § 370 AO Rn. 525 m.w.N.

44 BGH v. 05.09.2019 – 1 StR 12/19 Tz. 21, StV 2020, 738.

45 BGH v. 06.08.2020 – 1 StR 198/20 Tz. 22, BeckRS 2020, 26035.

46 BGH v. 08.01.2008 – 5 StR 582/07, wistra 2008, 153; BGH v. 19.07.2007 – 5 StR 251/07, wistra 2007, 470; BGH v. 11.07.2002 – 5 StR 516/01, BGHSt 47, 343, *Ransiek* in Kohlmann § 370 AO Rn. 528 m.w.N.

47 BGH v. 13.09.2018 – 1 StR 642/17, wistra 2019, 109.

48 BGH v. 13.09.2018, 1 StR 642/17, wistra 2019, 109.

49 BGH v. 13.09.2018, 1 StR 642/17, wistra 2019, 109, § 14 UStG.

50 EuGH v. 06.09.2012 (Portugal Telecom), C-496/11 Rn. 37, UR 2012, 762.

51 BFH v. 11.04.2013, V R 29/10, BStBl II 2013, 840.

52 Vgl. *Jäger* in Klein § 370 AO Rn. 137; *Madauf* NZWiSt 2019, 294, 296; *Rolletschke* wistra 2020, 270, 275.

53 Gesetz vom 12.12.2019, BGBl. I S. 2451.

der Vorsteuerabzug zu versagen, sofern der Unternehmer wußte oder hätte wissen müssen, daß er sich mit der von ihm erbrachten Leistung oder seinem Leistungsbezug an einem Umsatz beteiligt, bei dem der Leistende oder ein anderer Beteiligter auf einer vorgehenden oder nachfolgenden Umsatzstufe in eine begangene Hinterziehung von Umsatzsteuer oder Erlangung eines nicht gerechtfertigten Vorsteuerabzuges im S. des § 370 AO einbezogen war. Soweit der Vorsteuerabzug nach dieser Norm schon steuerlich ausgeschlossen ist, dürfte auch kein Raum für eine strafrechtliche Kompensation sein.<sup>54</sup> Offen ist allerdings, ob diese Norm entgegen dem Wortlaut, den Vorsteuerabzug auch bei einer eigenen Steuerhinterziehung ausschließt<sup>55</sup>, oder die Mißbrauchsrechtsprechung des EuGH<sup>56</sup>, welche diesen Fall einschließt, ergänzend anzuwenden ist.<sup>57</sup>

### c. Vorsteuer zur Einfuhrumsatzsteuer

Zur Anwendung des Kompensationsverbots auf die nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 UStG als Vorsteuer abzugsfähige Einfuhrumsatzsteuer ist zu beachten, daß eine Verrechnung dieser Vorsteuer mit der Verkürzung der Einfuhrumsatzsteuer durch unrichtige Zollanmeldungen schon deshalb nicht erfolgen kann, weil es sich um unterschiedliche Steueranmeldungen handelt. Einer Anwendung des § 370 Abs. 4 S. 3 AO zum Anschluß der Kompensation bedarf es daher nicht.<sup>58</sup> Beträge aus unterschiedlichen Steuerfestsetzungen können niemals verrechnet werden. Daher dürfte sich insoweit durch die neuere Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs zum Kompensationsverbot bei der Vorsteuer nichts ändern.

Dagegen hatte der 1. Strafsenat des BGH zum Vorsteuerabzug bei einem innergemeinschaftlichen Erwerb nach § 15 Abs. 1 Nr. 3 UStG schon im Jahre 2014 entschieden<sup>59</sup>, daß das Kompensationsverbot keine Anwendung findet, da der Versteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs nach § 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG und dem Vorsteuerabzug hieraus ein und derselbe wirtschaftliche Vorgang zugrunde liegt. Hier deutete sich die spätere Änderung der Rechtsprechung zum Vorsteuerabzug schon an. Der Unterschied zur Einfuhrumsatzsteuer ist hier, daß beim innergemeinschaftlichen Erwerb der Vorsteuerabzug und die Versteuerung desselben in derselben Steuerfestsetzung erfolgt, so daß nur eine Anwendung des Kompensationsverbotes die Verrechnung ausschließen würde.

54 Jäger in Klein § 370 AO Rn. 137.

55 Rolletschke, wistra 2020, 270, 277.

56 EuGH v. 06.07.2006 – C 439/04, C-440/04 (Kittel u. Recolta Recycling), UR 2006 S. 594; EuGH v. 18.05.2017 C 624/15 (Litdana), UR 2017, 552.

57 Kritisch zur Anwendung der Mißbrauchsrechtsprechung des EuGH im Steuerstrafrecht Bülte in Graf/Jäger/Wittig § 370 AO Rn. 409 a.

58 BGH v. 26.06.2012 – 1 StR 289/12, NStZ 2012, 639.

59 BGH v. 21.05.2014 – V R 34/13, NZWiSt 2015, 111.



## Die Pflegeversicherung

von Dietmar Marburger, Krankenkassenbetriebswirt  
2021, 7., vollständig überarbeitete Auflage, 172 Seiten, € 24,90  
Das Recht der Wirtschaft, Band 214  
ISBN 978-3-415-07000-4

Die Pflegereform 2021 steht vor der Tür. Es liegt ein Entwurf für das Gesetz zur Verbesserung der Gesundheitsversorgung und Pflege (Gesundheitsversorgungs- und Pflegeverbesserungsgesetz – GPVG) vor. Der Band gibt u.a. einen Überblick über die geplanten Neuerungen. Der Ratgeber beantwortet sämtliche Fragen der Pflegeversicherung. Ausführlich behandelt der Autor die unterschiedlichen Leistungen.



Leseprobe unter  
[www.boorberg.de/9783415070004](http://www.boorberg.de/9783415070004)

**BOORBERG**

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

SC0321



NEU

## Wissensbasis für Studium und Ausbildung.



WWW.BOORBERG.DE

**Tabellen zur Bilanzierung  
und Rechnungslegung**  
Ausbildung – Studium – Berufseinstieg  
von Professor Dr. Wolfgang Hirschberger,  
Wirtschaftsprüfer und Steuerberater  
2021, ca. 156 Seiten, € 29,80  
ISBN 978-3-415-06797-4



Leseprobe unter  
[www.boorberg.de/9783415067974](http://www.boorberg.de/9783415067974)

Die Broschüre bietet für Ausbildung, Studium und den Berufseinstieg eine Gesamtübersicht der einzelnen Anforderungen an Kapitalgesellschaften, Genossenschaften und andere Kaufleute hinsichtlich Bilanzierung und Rechnungslegung in vergleichenden Tabellen.

In **fünf tabellarischen Übersichten** erschließen sich den Leserinnen und Lesern rasch die unterschiedlichen rechtlichen Anforderungen an Bilanzierung und Rechnungslegung je nach Gesellschaftsform. Schaubild-Übersichten bringen weitere Themen auf je einer Seite prägnant auf den Punkt. Ein Überblick zum Konzernabschluss und ein Kapitel zur Kapitalflussrechnung als Ergänzung des Jahres- und Konzernabschlusses runden das Buch ab.

**Aktuelle Änderungen** der Rechnungslegung sind z.B. erfolgt durch das CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz, das ARUG-II-Gesetz, die sich stetig ändernden IFRS und durch geänderte Standards des DRSC. Unter den zahlreichen steuerlichen Änderungen ist insbesondere auf das Zweite Corona-Steuerhilfegesetz vom 29.6.2020 hinzuweisen.

 **BOORBERG**

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 07 11/7385-100 · 089/4361564 TEL 07 11/7385-343 · 089/436000-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE SC0321

## Das digitale Fahrtenbuch – eine streitanfällige Innovation

Maximilian Krämer, Rechtsanwalt, Dinkgraeve Rechtsanwälte PartG mbB, München<sup>1</sup>

### I. Das Fahrtenbuch als ständiger Streitpunkt

Die Bewertung der privaten Nutzungsentnahme ist seit jeher Streitpunkt zwischen Steuerpflichtigen und Finanzverwaltung. Wurde die Fahrtenbuchmethode aus Gründen der Steuergerechtigkeit eingeführt, ist es mittlerweile in der Praxis nahezu unmöglich, ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch zu erstellen. Dies liegt zum einen an den hohen Anforderungen an eine ordnungsgemäße Führung, zum anderen an der in den letzten 40 Jahren entwickelten sehr restriktiven Handhabung von Finanzbehörden und -gerichten. Dabei erfüllt das Fahrtenbuch einen einfachen Zweck: Es soll die Zuordnung von Fahrten zur betrieblichen und beruflichen Sphäre ermöglichen.<sup>2</sup> Im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung oder einer Außenprüfung durch die Finanzverwaltung wird das vom Steuerpflichtigen erstellte Fahrtenbuch einer genauen formellen und materiellen Prüfung unterzogen. In der überwiegenden Anzahl der Fälle wird das Fahrtenbuch daraufhin von den Finanzbehörden verworfen. Neben einer zu entrichtenden Mehrsteuer sowie Zinsen steht zumeist auch ein steuerstrafrechtliches Problem im Raum. Um den Vorwurf der Steuerhinterziehung nach § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO zu entkräften, kommt es zu weiteren kostspieligen Maßnahmen des Steuerpflichtigen. Neben den Kosten des Strafverteidigers ist in vielen Fällen ein Geldbetrag für die Einstellung des Verfahrens nach § 153a Abs. 1 StPO zu zahlen. Auch aus diesen Gründen nimmt die breite Masse der Steuerpflichtigen von vornherein Abstand von der Fahrtenbuchmethode. Möchte der Steuerpflichtige in den Genuß der einkommensteuerrechtlichen Investitionsförderung nach § 7g EStG kommen, so ist die Führung eines Fahrtenbuches und dessen Anerkennung hingegen faktisch unvermeidbar. Denn die Finanzverwaltung läßt in der Praxis keinen anderen Nachweis zu, um die betriebliche Nutzung von mindestens 90%<sup>3</sup> nachzuweisen.<sup>4</sup> In den letzten Jahren stieg die Anzahl der Anbieter von digitalen Fahrtenbuchlösungen, auch aufgrund der Probleme mit dem physischen Fahrtenbuch. Den Kunden erwartet dabei als Benutzer des Fahrtenbuches ein möglichst revisionssicheres Produkt mit vertretbarem Aufwand und Kosten.

### II. Voraussetzungen der 1%-Regelung und des Fahrtenbuches

Grundsätzlich sind Entnahmen des Steuerpflichtigen für betriebsfremde Zwecke gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 1 EStG mit dem Teilwert anzusetzen. Nach der Sonderregelung des § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 EStG ist die steuerrechtliche Folge für die Bewertung der privaten Nutzungsentnahme die 1%-Regelung für Gewinneinkunftsarten im Rahmen der Entnahmebesteuerung und nach § 8 Abs. 2 S. 2 und 3 EStG für Überschusseinkunftsarten im Rahmen der Lohnversteuerung.<sup>5</sup> Als „Escape-Klausel“<sup>6</sup> zur 1%-Regelung kann der Steuerpflichtige die Fahrtenbuchmethode nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 3 bzw. § 8 Abs. 2 S. 4 und 5 EStG anwenden. Zwingende Voraussetzung ist eine zu mehr als 50% betriebliche oder berufliche Nutzung. Bei Arbeitnehmern muß das Kfz ausdrücklich oder konkludent zumindest auch zur privaten Nutzung überlassen werden; eine tatsächliche private Nutzung ist nicht notwendig.<sup>7</sup> Der Wert für die private Nutzung ist bei Überschusseinkünften nach § 8 Abs. 2 S. 3 EStG sodann mit dem Teil anzusetzen, der auf die private Nutzung, die Nutzung für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte sowie nach § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4a S. 3 EStG entfällt. Bei Gewinneinkünften ist dagegen zwingende Voraussetzung, daß das Kfz auch privat genutzt wurde.<sup>8</sup> Nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 3 EStG sind bei Gewinnein-

<sup>1</sup> Dinkgraeve Rechtsanwälte Partnerschaftsgesellschaft mbB in München.

<sup>2</sup> Maximilian Krämer ist Rechtsanwalt in der auf Steuerstrafrecht, Strafrecht und Steuerrecht spezialisierten Kanzlei, Dinkgraeve Rechtsanwälte PartG mbB, München; BMF-Schreiben v. 18.11.2009 – IV C 6 – S 2177/07/10004, BStBl. I 2009, 1326, 1329.

<sup>3</sup> BMF, Schreiben v. 20.3.2017 – IV C 6 – S 2139-b/07/10002-02, BStBl. I 2017, 423, 428.

<sup>4</sup> Ulbrich, EStB 2020, 306, 307; zu dieser Thematik sind zwei Revisionsverfahren beim BFH anhängig, Az.: III R 62/19 und VIII R 24/19.

<sup>5</sup> Die zwei unterschiedlichen Anwendungsfälle werden aufgrund der Schwerpunktsetzung zusammen dargestellt, da es sich nur um eine Nebenfrage handelt.

<sup>6</sup> Sächsisches FG, Urt. v. 03.03.2005 – 2 K 1262/00, DStRE 2006, 457, 458.

<sup>7</sup> Nettersheim, EStB 2020, 239, 239.

<sup>8</sup> BFH, Urt. v. 04.12.2012 – VIII R 42/09, BStBl. II 2013, 365, 366; v. 19.05.2009 – VIII R 60/06, DStRE 2009, 1357, 1357 f.



kunftsarten in den auf die privaten Fahrten entfallenden Teil ebenso die Fahrten zwischen Wohnung und Betriebs-/Arbeitsstätte mit einzubeziehen.<sup>9</sup> Für die private Nutzung wird für das genutzte Kfz pro Kalendermonat 1% des inländischen Listenpreises im Zeitpunkt der Erstzulassung zzgl. der Kosten für Sonderausstattung einschließlich der Umsatzsteuer als Entnahmewert angesetzt. Die 1%-Regelung ist insoweit eine grundsätzlich zwingende, stark typisierende und pauschalierende Bewertungsregelung.<sup>10</sup> Wird das Kfz nicht zu mehr als 50% betrieblich genutzt, so ist die Nutzungsentnahme nach den allgemeinen Regeln anhand des darauf entfallenden Aufwands (sog. Selbstkosten) zu bewerten, der gegebenenfalls im Schätzwege zu ermitteln ist.<sup>11</sup> Die tatsächlichen Selbstkosten bestehen aus den dem Betrieb entstandenen Aufwendungen, nämlich den abzugsfähigen Betriebsausgaben, einschließlich der sogenannten festen Kosten und der Absetzung für Abnutzung, soweit sie auf die private Nutzung entfallen.<sup>12</sup>

### III. Grundsätzliche Anforderungen an das Fahrtenbuch

Der Begriff des Fahrtenbuches wurde 1996 vom Gesetzgeber ohne gesetzliche Definition und ohne tiefergehende Diskussion in Bundestag und Bundesrat in das Einkommensteuergesetz eingefügt.<sup>13</sup> Der Rechtsprechung und der Finanzverwaltung eröffnete sich ein großer Interpretations- und Präzisierungsspielraum, wovon beide regen Gebrauch machten.<sup>14</sup>

Die Aufzeichnung muß nach dem BFH eine hinreichende Gewähr für ihre Vollständigkeit sowie Richtigkeit bieten; die materielle Richtigkeit muß mit vertretbarem Aufwand überprüfbar sein.<sup>15</sup> Entscheidend für die Führung eines ordnungsgemäßen Fahrtenbuches ist die zeitnahe sowie geschlossene Form. Nachträgliche Einfügungen oder Änderungen müssen ausgeschlossen oder als solche erkennbar sein.<sup>16</sup> Die zeitnahe Eintragung bezieht sich allein auf den zeitlichen Zusammenhang zwischen der einzelnen Fahrt und der Eintragung dieser Fahrt. Die Fahrten müssen dabei gedanklich in „Buch“-förmiger äußerer Gestalt in fortlaufendem Zusammenhang geordnet wiedergegeben werden.<sup>17</sup> Jeder einzelne Eintrag muß vollständig, richtig und schlüssig sein.<sup>18</sup> Eine Aufzeichnung mit Bleistift ist hierbei nicht ausreichend.<sup>19</sup>

Inhaltliche Voraussetzung ist die Angabe aller Fahrten und die jeweilige Kennzeichnung, ob eine beruflich oder privat veranlaßte Fahrt (private Fahrt oder Fahrt zwischen Wohnung und Betriebs-/Arbeitsstätte, s.o.) vorliegt. Dabei sind neben dem Datum, das Fahrtziel sowie der aufgesuchte Kunde oder Geschäftspartner anzugeben und jede einzelne berufliche Verwendung vollständig aufzuzeichnen.<sup>20</sup> Etwaige Umwege sind zu dokumentieren. Dabei liegt ein Umweg jedoch nicht schon bei einer Abweichung von 5 % zur kürzest möglichen Entfernung vor.<sup>21</sup> Die ein-

zelnen Fahrten müssen mit dem Gesamtkilometerstand vollständig übereinstimmen und wiedergegeben werden. Ausnahmsweise dürfen bei einer einheitlichen beruflichen Reise die Fahrten in zusammenfassenden Abschnitten dargestellt werden. Erforderlich ist dabei der Gesamtkilometerstand am Ende der Reise, wenn die einzelnen Kunden oder Geschäftspartner in der richtigen zeitlichen Reihenfolge aufgezeichnet wurden.<sup>22</sup>

In der Praxis beanstandet die Finanzverwaltung, daß das Fahrtenbuch nicht zeitnah und nicht als geschlossenes „Buch“ geführt wird. Auf die fehlende Zeitnähe weisen beispielsweise ein zu einheitliches Schriftbild oder fehlerfreie Aufzeichnungen hin. Daher wird von der Finanzverwaltung vermutet, daß das Fahrtenbuch an einem Stück nachträglich in einem separaten Arbeitsschritt als Gesamtwerk geschrieben wurde. Weitere Fehler in der Praxis sind die mangelnde Übereinstimmung des Kilometerstandes mit Werkstattrechnungen, der Ortsangaben mit Tankbelegen, zu niedrige Kilometerangaben für Strecken sowie fehlende Tankbelege.

Die aktuelle Verwaltungssicht hat das Bundesfinanzministerium mit Schreiben vom 18.11.2009, zuletzt geändert am 15.11.2012, geregelt.<sup>23</sup> Steuerpflichtige, die regelmäßig aus betrieblichen Gründen große Strecken mit mehreren unterschiedlichen Reisezielen zurücklegen, erhalten Erleichterungen bei ihren Aufzeichnungen. Dies gilt für Taxifahrer, Fahrlehrer und andere Berufe, wenn regelmä-

- 9 Damit soll die Gleichbehandlung von Arbeitnehmern und selbständig tätigen Steuerpflichtigen hinsichtlich der Berücksichtigung von Aufwendungen für die Wege zwischen Wohnung und Betriebs-/Arbeitsstätte erreicht werden; *Wied* in Blümich, EStG § 4 Rn. 798.
- 10 St. Rspr., BFH v. 13.2.2003 – X R 23/01, BStBl. II 2003, 472; v. 7.11.2006 – VI R 19/05, BStBl. II 2007, 116; v. 9.11.2017 – III R 20/16, BStBl. II 2018, 278, jeweils m.w.N.
- 11 BFH, Beschl. v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348, 353.
- 12 BFH, Ur. v. 26.01.1994 – X R 1/92, BStBl. II 1994, 353, 354 f.
- 13 BGBl. I 1995, 1250, 1255 f.
- 14 Nur auszugsweise OFD Rheinland und Münster, Kurzinfo LSt-Außen dienst Nr. 02/2013 vom 18.02.2013, BMF, Schreiben v. 28.05.1996 – IV B 6 – S 2334–173/96, BStBl. I 1996, 654 und BFH, Ur. v. 01.03.2012 – VI R 33/10, BStBl. II 2012, 505, 506.
- 15 BFH, Ur. v. 01.03.2012 – VI R 33/10, BStBl. II 2012, 505, 506.
- 16 St. Rspr. BFH, Ur. v. 01.03.2012 – VI R 33/10, BStBl. II 2012, 505, 506.
- 17 Für den Absatz BFH, Ur. v. 09.11.2005 – VI R 27/05, BStBl. II 2006, 408, 409 f.
- 18 BFH, Ur. v. 09.11.2005 – VI R 27/05, BStBl. II 2006, 408, 409 f.
- 19 FG Nürnberg, Ur. v. 23.01.2020 – 4 K 1789/18, DStRE 2020, 905, 906.
- 20 Für den Absatz st. Rspr., BFH, Ur. v. 01.03.2012 – VI R 33/10, BStBl. II 2012, 505, 506 f.
- 21 BFH, Beschl. v. 14.03.2012 – VIII B 120/11, BeckRS 2012, 94937.
- 22 St. Rspr., BFH, Ur. v. 01.03.2012 – VI R 33/10, BStBl. II 2012, 505, 506 f.
- 23 BMF, Schreiben v. 18.11.2009 – IV C 6 – S 2177/07/10004, BStBl. I 2009, 1326; BMF, Schreiben v. 15. 11.2012 – IV C 6 – S 2177/10/10002, BStBl. I 2012, 1099.

ßig dieselben Kunden aufgesucht und die Daten sodann in einem Kundenverzeichnis numerisch aufgeführt werden.<sup>24</sup>

Es wird festgestellt: Das perfekt geführte Fahrtenbuch existiert nicht.<sup>25</sup> Das liegt vermutlich daran, daß die Führung eines Fahrtenbuches zum einen durch die Vorgaben der Verwaltung als auch durch die dazu ergangene Rechtsprechung immer komplizierter und detailverliebter geworden ist. Für den Steuerpflichtigen besteht in der Praxis enorme Rechtsunsicherheit, ob das tatsächlich geführte Fahrtenbuch den Anforderungen auch gerecht wird (und werden kann). Das Fahrtenbuch stellt somit keine wirkliche Alternative zur pauschalen und meist realitätsfernen 1%-Regelung dar, die zudem oft mit einer höheren Steuerbelastung verbunden ist.<sup>26</sup> Die Nachteile dieser Entwicklung treffen vor allem die Steuerpflichtigen, die ihr Kfz überwiegend beruflich und oft nutzen, da sie mit einem übermäßig komplizierten und in der Praxis unmöglich richtig zu führenden Fahrtenbuch belastet werden. Gerade für selbstständige oder gewerbliche Vielfahrer ist ein korrekt geführtes Fahrtenbuch eine besondere Herausforderung, da die Führung einen nicht unerheblichen (unbezahlten) Arbeitszeitaufwand bedeutet.<sup>27</sup> Bei Arbeitnehmern erfolgt dagegen im Regelfall die Überwälzung der Arbeitszeit auf die Produkt- bzw. Dienstleistungskosten. Gerade die hohe Wahrscheinlichkeit, daß das Ergebnis dieses massiven Aufwandes am Ende vermutlich doch nicht anerkannt und die bisherigen Angaben in der Steuererklärung aufgrund des Fahrtenbuches anschließend mitunter sogar als Steuerstraftat verfolgt werden, läßt die Anforderungen unverhältnismäßig wirken.<sup>28</sup>

#### IV. Anforderungen an ein digitales Fahrtenbuch

Elektronische Aufzeichnungssysteme, wie digitale Registrierkassen oder Taxameter, werden in der Praxis bereits häufig eingesetzt. Zu diesen schon bestehenden elektronischen Aufzeichnungssystemen zählt in Zukunft auch das digitale Fahrtenbuch.

Zu den Anforderungen an das digitale Fahrtenbuch beschränkt sich das aktuelle BMF-Schreiben aus dem Jahr 2009 in seinen Ausführungen lediglich auf einen Absatz mit einem Verweis auf ein BFH-Urteil<sup>29</sup> aus dem Jahr 2005.<sup>30</sup> Danach sei ein digitales Fahrtenbuch anzuerkennen, „wenn sich daraus dieselben Erkenntnisse wie aus einem manuell geführten Fahrtenbuch gewinnen lassen.“ Zudem müssen „beim Ausdrucken von elektronischen Aufzeichnungen [...] nachträgliche Veränderungen der aufgezeichneten Angaben technisch ausgeschlossen, zumindest aber dokumentiert werden.“<sup>31</sup> Bisher gibt es noch kein Fahrtenbuchprogramm, das von der Finanzverwaltung zertifiziert oder zugelassen wurde.<sup>32</sup> Eine solche Zertifizierung durch die Finanzverwaltung findet sich ebenso wenig bei Registrierkassen und Taxametern. Zwar würde die Zertifizierung für den Steuerpflichtigen eine erhebliche Erleich-

terung in Bezug auf die Rechtssicherheit bedeuten, die Finanzverwaltung kann jedoch dann im Einzelfall wegen des Grundsatzes der Selbstbindung der Verwaltung nicht ohne weiteres das Fahrtenbuch verwerfen, sondern wird in ihrer Bandbreite der Ermessenentscheidung eingeengt.<sup>33</sup> Mit einer Zertifizierung seitens der Finanzverwaltung ist daher auch in Zukunft nicht zu rechnen.

Der BFH führt dazu aus, daß eine Datei, die mit Hilfe eines Computerprogramms erzeugt wurde, den Anforderungen eines ordnungsgemäßen Fahrtenbuches nur dann genüge, wenn an den eingegebenen Daten nachträgliche Veränderungen nach der Funktionsweise des verwendeten Programms entweder technisch ausgeschlossen seien oder in der Datei selbst dokumentiert und offengelegt würden.<sup>34</sup> Insoweit entspricht also der an das digitale Fahrtenbuch angelegte Maßstab dem des physischen Fahrtenbuches. Gestiegene Anforderungen muß das digitale Fahrtenbuch hinsichtlich der Unveränderbarkeit einmal vorgenommener Eingaben erfüllen. Das digitale Fahrtenbuch muß zudem ebenfalls zeitnah und unveränderlich geführt werden sowie den zutreffenden Kilometerstand ausweisen. Dabei müssen Datum, Art der Fahrt, Ausgangspunkt und Reiseziel, Kilometerstand zu Beginn und am Ende einer jeden Fahrt und der Reisezweck dokumentiert werden. Eine häufige Fehlerquelle ist hierbei die Umstellung der Sommer- auf die Winterzeit und umgekehrt. Im Gegensatz zum physischen Fahrtenbuch ist entscheidend, welche Daten von der Software gesammelt und unveränderbar festgeschrieben werden und welche Handlungen händisch zusätzlich vorgenommen werden müssen. Eine zeitnahe Führung, die beim digitalen Fahrtenbuch richtigerweise durch entsprechende unveränderbare Aufzeichnungen des Systems dokumentiert sein muß, liegt vor, wenn die Eintragung innerhalb eines Zeitraums von bis zu sieben Kalendertagen nach Abschluß der jeweiligen Fahrt vorgenommen wurde.<sup>35</sup> Wird die Frist nicht beachtet, müssen die Eintragungen zu Lasten des

24 BMF, Schreiben v. 18.11.2009 – IV C 6 – S 2177/07/10004, BStBl. I 2009, 1326.

25 So auch *Urban*, FR 2020, 61, 70.

26 So auch *Trzaskalik*, in H/H/S, AO, § 147 Rn. 16.

27 Für den gesamten Absatz so auch *Bingel/Göttsching*, DStR 2013, 690, 692.

28 *Schneider*, HFR 2013, 301, 302 f.

29 BFH, Ur. v. 16.11.2005 – VI R 64/04, BStBl. II 2006, 410.

30 BMF, Schreiben v. 18.11.2009 – IV C 6 – S 2177/07/10004, BStBl. I 2009, 1326, 1330.

31 BMF, Schreiben v. 18.11.2009 – IV C 6 – S 2177/07/10004, BStBl. I 2009, 1326, 1330.

32 OFD Rheinland und Münster, Kurzinfor LSt-Außendienst Nr. 02/2013 vom 18.02.2013.

33 BayVGH München, Ur. v. 07.08.2013 – 10 B 13.1234, BeckRS 2013, 58321.

34 BFH, Ur. v. 16.11.2005 – VI R 64/04, BStBl. II 2006, 410, 410.

35 BMF, Schreiben v. 07.12.2011 – IV C 5 – S 2334/10/10006.

Steuerpflichtigen (z. B. als Privatfahrt) erfaßt werden.<sup>36</sup> Die Rechtsfolge einer unterlassenen oder nicht mehr zeitnahen manuellen Angabe des Steuerpflichtigen muß daher feststehen, damit noch eine zeitnahe, geschlossene und unveränderbare Führung vorliegen kann und das digitale Fahrtenbuch nicht von der Finanzverwaltung verworfen wird. Vorgänge wie Durchstreichen, Überkleben oder Herausreißen von Seiten sind bei einem digitalen Fahrtenbuch, im Gegensatz zu einem Papierbuch, nicht möglich.<sup>37</sup> Daher ist eine eindeutige Kennzeichnung einer Änderung sowohl in der Software als auch in einem Ausdruck eine unverzichtbare Voraussetzung.<sup>38</sup>

Die Nutzer eines digitalen Fahrtenbuches müssen sich zunächst darauf verlassen können, daß das Fahrtenbuchsystem den von der Rechtsprechung präzisierten gesetzlichen Vorgaben entspricht. Bei Benutzung eines unerkannt fehlerhaften Systems darf dies nicht zu Lasten des Steuerpflichtigen bewertet werden, es sei denn, er hat die Fehlerhaftigkeit erkannt und sich gleichwohl für dieses System entschieden. Dadurch wird der Hersteller faktisch gezwungen, das von ihm angebotene System prüfen bzw. zertifizieren zu lassen<sup>39</sup>, ansonsten ist es für den Kunden per se nutzlos und schlimmstenfalls gefährlich. Die Prüfung durch fachkundige Dritte, wie Angehörige der rechtsberatenden, steuerberatenden oder wirtschaftsprüfenden Berufe, ist im Moment die einzige Möglichkeit, eine solche technisch einwandfreie und rechtlich zulässige Software benutzen zu können. Im Laufe der Zeit wird sich herauskristalisieren, welche Komponenten und Systeme erfolgsversprechend und welche problembehaftet sind. Schlußendlich verbleibt ein Restrisiko zu Lasten des Steuerpflichtigen, daß das digitale Fahrtenbuch verworfen wird.

Bisher ist mit einer genauen Überprüfung aller physischen Fahrtenbücher in vielen Fällen aufgrund der grassierenden Arbeitsüberlastung in den Veranlagungsstellen der Finanzämter nicht zu rechnen. Wird das Fahrtenbuch jedoch einer Prüfung unterzogen, so gleicht das Suchen und Auffinden von Fehlern einer „Hexenjagd“, die meistens zugunsten der Finanzverwaltung ausgeht. Es ist jedoch wahrscheinlich, daß die Daten des digitalen Fahrtenbuches analog den Kassendaten jederzeit von der Finanzverwaltung bei einer betriebsnahen Veranlagung oder Außenprüfung elektronisch ausgelesen und mit einer Analysesoftware geprüft werden.

## V. Fehlerfolgen des Fahrtenbuches

Ein nicht ordnungsgemäßes Fahrtenbuch führt zur Anwendung der 1%-Regelung nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 ff. EStG. Dies gilt jedoch nur insoweit, als dieses auch nicht ordnungsgemäß ist. Bei einer Buchführung kann trotz einiger formeller Mängel aufgrund der Gesamtbewertung diese noch als formell ordnungsgemäß erscheinen. Auch bei einem Fahrtenbuch führen kleinere Mängel nicht zwin-

gend zur Verwerfung des Fahrtenbuches, wenn die Angaben insgesamt plausibel sind. Notwendig ist, daß eine hinreichende Gewähr für die Vollständigkeit und Richtigkeit der Angaben und der Aufteilung von beruflichen und Privatfahrten möglich ist.<sup>40</sup>

Sind jedoch mehrere Angaben unschlüssig und ergeben sich dadurch zu viele Widersprüche, insbesondere zwischen Eintragungen und Belegen, so führt die Gesamtbewertung zu einem formell nicht mehr ordnungsgemäßen Fahrtenbuch. Die Beschränkung auf „kleine“ Mängel ist dabei sowohl qualitativ als auch quantitativ zu verstehen. Qualitativ darf sich der Fehler nur unwesentlich auf das Gesamtergebnis des Fahrtenbuches auswirken. Darunter fallen als unschädliche qualitative Mängel die versehentliche Nichterfassung einer einzelnen Tankfahrt oder eine Abweichung der Kilometerangaben zwischen dem Fahrtenbuch und der Werkstattrechnung.<sup>41</sup> In quantitativer Hinsicht dürfen wohl nur ein bis zwei solcher kleinen Fehler pro Jahr vorliegen.<sup>42</sup> Drei bis fünf fehlerhafte Angaben pro Jahr werden wohl nicht mehr als unschädlich angesehen.<sup>43</sup>

## VI. Möglichkeiten der technischen Umsetzung

Am Markt finden sich mehrere Softwareanbieter<sup>44</sup>, welche für ihre Nutzer ein digitales Fahrtenbuch erstellen. Kundenorientierte Anbieter achten darauf, daß die erforderlichen Daten für das Erstellen eines Fahrtenbuches mittels einer im Kfz installierten Hardware durch die On-Board-Diagnoseschnittstelle erhoben werden. Die erfaßten Fahrten sollten sodann durch eine App oder im Webbrowser kategorisiert werden können. Dabei sollten die jeweiligen Daten auf Servern (mit Standort in Deutschland) gespeichert werden, die insbesondere keine datenschutzrechtlichen oder berufsrechtlichen Probleme aufwerfen. Aufgezeichnet werden sollten die Uhrzeit, das Datum sowie die postalischen Start- und Zieladressen. Die Fahrten müssen anschließend bearbeitet und den Kategorien Betriebsfahrt, Arbeitsweg, oder Privatfahrt zugeordnet werden. Wenn es sich um eine betriebliche Fahrt handelt, so müssen Anlaß der Fahrt, Firma und Ansprechpartner selbstständig durch den Nutzer einge-

36 FG Köln, Urt. vom 18.06.2015 – 10 K 33/15, EFG 2015, 1598, 1600.

37 Für den Absatz FG Münster, Urt. v. 04.02.2010 – 5 K 5046/07 E, U, rkr, DStRE 2011, 207, 208.

38 OFD Rheinland und Münster, Kurzinfor LSt-Außendienst Nr. 02/2013 vom 18.02.2013.

39 Engelen/Höpfer, DStR 2020, 1985, 1993.

40 Für den Absatz BFH, Urt. v. 10.04.2008 – VI R 38/06, DStR 2008, 1373, 1373.

41 BFH, Urt. v. 10.04.2008 – VI R 38/06, DStR 2008, 1373, 1374.

42 Für den Absatz Bingel/Götttsching, DStR 2013, 690, 691.

43 FG Köln, Urt. v. 27.04.2006 – 10 K 4600/04, DStRE 2006, 1243, 1244.

44 So nur ausschnittsweise ohne Anspruch auf Vollständigkeit die Unternehmen Vimcar als Kooperationspartner des Deutschen Steuerberaterverbandes, Fleetize, ryd, Pace oder SquareTrip.

tragen werden können. Die Erinnerungsfunktion muß den Nutzer vor Ablauf der siebentägigen Frist darauf aufmerksam machen, die neuen Fahrten zu bearbeiten. Dadurch wird die Software dem Erfordernis der zeitnahen Fahrtenbuchführung gerecht. Falls der Bearbeiter keine Kategorisierung vornimmt, muß die Fahrt automatisch als Privatfahrt zu Lasten des Nutzers eingeordnet werden. Wird die Fahrt im Nachhinein geändert oder gar storniert, so muß die Fahrt mit Dokumentation des Änderungsdatums sichtbar hinterlegt werden. Damit kann für jede Fahrt die Änderungshistorie nachvollzogen werden.

Eine technisch einwandfreie Software hilft im Zweifelsfalle jedoch nichts, wenn keine ordnungsgemäße Benutzung erfolgt. Es ist deshalb zunächst notwendig, daß der Nutzer das System zu bedienen weiß. Eine möglichst intuitive und einfache Nutzbarkeit ist Voraussetzung. Ferner muß das System selbst menschliche Fehler, wie fehlerhafte, unvollständige oder nicht zeitnahe Eingaben, von vornherein weitestgehend ausschließen, z. B. durch eine Plausibilitätsprüfung manueller Eingaben des Nutzers und Hinweise bei Auffälligkeiten. Nur so kann sichergestellt werden, daß das digitale Fahrtenbuch den Steuerpflichtigen vor negativen steuerlichen Folgen und einem Strafverfahren schützt. Für die Führung eines Fahrtenbuches reicht daher nur die unmittelbare elektronische Erfassung der Fahrtwege durch ein technisches System alleine nicht aus.<sup>45</sup>

## VII. Ausblick: Neue und weiterhin bestehende Problemschwerpunkte

Grundsätzlich ist jede manuelle Eintragung fehleranfällig. Der Nutzer bleibt dabei die größte Fehlerquelle. Durch die Einführung und Verwendung einer Software können diese Fehler reduziert werden. Sämtliche Fehler werden sich jedoch auch durch das digitale Fahrtenbuch nicht vermeiden lassen. Denn das System kann nicht erkennen und aufzeichnen, ob der Fahrer die Fahrt beruflich oder privat durchführt. Dies muß – wie bisher – durch den Steuerpflichtigen selbst händisch vorgenommen werden.

Die Hauptgründe für die Führung eines digitalen Fahrtenbuches sind Aspekte der Zeit- und Steuerersparnis, da die Software die meisten Eintragungen eigenständig vornimmt und die ungünstige 1%-Regelung nicht angewendet werden muß. Die bisher relevantesten Streitpunkte beim physischen Fahrtenbuch sind durch ein manipulationssicheres digitales System und dessen Mechanismen ausgeschlossen.

Nach den dargestellten Anforderungen muß das digitale, wie schon das physische Fahrtenbuch insbesondere den vollständigen Namen des aufgesuchten Kunden oder Geschäftspartners enthalten.<sup>46</sup> Von Seiten der Finanzverwaltung und der Rechtsprechung werden somit Angaben gefordert, welchen teilweise strafbewehrte Verschwiegenheitspflichten von Berufsheimnisträgern entgegenstehen. Einschlägig ist neben dem Straftatbestand der Verlet-

zung von Privatgeheimnissen nach § 203 StGB auch das Auskunftsverweigerungsrecht nach § 102 AO. Für Rechtsanwälte, Steuerberater oder Ärzte gelten gleichwohl keine Ausnahmen. Für diese Berufe gelten mangels Nennung keine Erleichterung aufgrund des BMF-Schreibens vom 18.11.2009.<sup>47</sup> Eine Ausdehnung oder analoge Anwendung wird von der Finanzverwaltung auch abgelehnt.<sup>48</sup> Lediglich ein Vermerk als „Patient“ oder „Mandant“ anstelle des Namens genügt nicht.<sup>49</sup> Ausreichend ist jedoch, wenn sich der Name des Kunden/Patienten/Mandanten auf einfache Weise unter Zuhilfenahme von Unterlagen ermitteln läßt, die ihrerseits nicht mehr ergänzungsbedürftig sind. Dies ist der Fall, wenn auf einem dem Fahrtenbuch in „Buchform“ beigefügten Erläuterungsblatt die im Fahrtenbuch eingetragenen und benutzten Kürzel aufgeschlüsselt sind.<sup>50</sup> Nicht geklärt und von der Finanzverwaltung und Rechtsprechung erläutersbedürftig sind dabei jedoch, welchen Stellenwert die berufsrechtliche Verschwiegenheitspflicht noch hat, wenn alle Daten dennoch beigebracht werden müssen, wenn auch als entschlüsselbare separate Liste.

Eben dieser Fall wird dann problematisch, wenn ein Rechtsanwalt eine Selbstanzeigeberatung für einen Mandanten durchführt, die Selbstanzeige aber schließlich nicht abgegeben wird. Ist der Berater im Rahmen seiner Tätigkeit bei Nutzung des Fahrtenbuches zum Mandanten mit seinem Kfz gefahren und legt er alle geforderten Daten der Fahrt gegenüber dem Finanzamt auf Nachfrage offen, ist es für die Finanzverwaltung anhand des Namens und der Adresse des Mandanten ein Leichtes, Kontrollmaterial zu fertigen. Dies ist insbesondere dann erfolgversprechend, wenn das Finanzamt aufgrund früherer Verfahren oder der Homepageangaben des Rechtsanwalts weiß, daß Selbstanzeigeberatung dessen Kerngeschäft ist. Der Verweis des Rechtsanwalts auf das Steuergeheimnis nach § 30 AO ist hierbei nicht erfolgsversprechend und läßt ein erhebliches Systemunverständnis erkennen. Schon der Blick in die zahllosen Ausnahmen in § 30 Abs. 4 AO läßt die Regelung als nicht mehr zeitgemäß erscheinen. Zudem erfolgt die Datennutzung innerhalb der Finanzverwaltung faktisch ohne Kontrolle und wurde durch das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens<sup>51</sup> noch ausgeweitet. Der Rechtsanwalt wird damit unfreiwillig zum Gehilfen der Steuerfahndung sowie der Bußgeld- und Strafsachenstelle des Finanzamtes – entgegen seiner beruflichen Interessen-

45 FG Niedersachsen, Urt. v. 23.01.2019 – 3 K 107/18, EFG 2019, 875, 876; NZB anhängig, BFH – VI B 25/19.

46 BFH, Urt. v. 01.03.2012 – VI R 33/10, BStBl. II 2012, 505, 506.

47 BMF, Schreiben v. 18.11.2009 – IV C 6 – S 2177/07/10004, BStBl. I 2009, 1326.

48 *Kulosa* in Schmidt, EStG, § 6 Rn. 563.

49 BFH, Beschl. v. 03.01.2007 – XI B 128/06, BeckRS 2007, 25011004; FG Hamburg, Urt. v. 17.01.2007 – 8 K 74/06, rkr., EFG 2007, 669, 669.

50 BFH, Urt. v. 16.03.2006 – VI R 87/04, BStBl. II 2006, 625, 626.

51 BGBl. I 2016, 1679.



wahrung zugunsten seines Mandanten. Zwar ist dem Verfasser bisher (noch) kein Fall oder Urteil bekannt, welches die Thematik abschließend behandelt hat. In der Praxis fordern die einzelnen Finanzbeamten der Finanzverwaltung in solchen Ausnahmefällen mit Fingerspitzengefühl bisher noch keine personalisierten Daten – jedoch kommt es dabei stets auf den Einzelfall an und entspricht weder der Rechtsprechung noch der Verwaltungsmeinung. Für Rechtsanwälte und auch Steuerberater muß diese Thematik jedoch zu folgendem Ergebnis führen: In einer streitanfälligen Außenprüfung der Kanzlei muß zur unbedingten Wahrung der Mandanteninteressen der sicherste Weg gewählt werden – im Ergebnis die meist ungünstigere 1%-Regelung.

Das digitale Fahrtenbuch bietet im Gegensatz zum physischen Fahrtenbuch der Finanzverwaltung größere Angriffsfläche für digitale Datenanalysen. Digitale Daten sind leichter überprüfbar. Während bei einem geschriebenen Fahrtenbuch der einzelne Finanzbeamte Fehler und Unstimmigkeiten suchen muß, wird das Auffinden durch entsprechende Programme zur Überprüfung eines elektronischen Fahrtenbuches oder Künstlicher Intelligenz (sobald diese verwendet wird) wesentlich schneller, genauer und treffsicherer, jedenfalls aus Sicht der Finanzverwaltung, die mit ähnlichen fragwürdigen Überlegungen schon seit Jahren Kassen- und Taxameter-Nutzer beschäftigt. Über die einzelnen Veranlagungsjahre als auch im Vergleich mit Steuerpflichtigen mit ähnlichen beruflichen Umständen ist eine Analyse wesentlich einfacher durchzuführen, als diese bei einem physischen Fahrtenbuch möglich wäre.

## VIII. Schlußbemerkung

Auch das Fahrtenbuch wird digital. Viele Streitfragen zwischen Finanzverwaltung und Steuerpflichtigen hatten und haben ihren Ursprung in der Manipulationsmöglichkeit physischer Aufzeichnungen. An sich muß das Fahrtenbuch als „Escape-Klausel“ in der täglichen Praxis auch effektiv erfüllbar sein können und sich nicht nur im schriftlichen Gesetzeswortlaut „theoretisch“ wiederfinden. Die Digitalisierung des Fahrtenbuches bringt sowohl Vorteile als auch Nachteile mit sich. Anhaltspunkt für eine rechtssichere Ausgestaltung des digitalen Fahrtenbuches können die jüngeren technischen Vorgaben für Kassensysteme geben. Die technisch ausgeschlossene bzw. erheblich verminderte Manipulierbarkeit führt zu einer Revisionsicherheit und bringt eine deutliche Reduzierung der Streitpunkte zwischen Steuerpflichtigen und Finanzverwaltung mit sich. Der Faktor „Mensch“ bleibt nach wie vor die größte Fehlerquelle und führt damit die Probleme des physischen Fahrtenbuches weiter fort. Aufgrund der Ausgestaltung der bisher am Markt verfügbaren digitalen Fahrtenbuchlösungen ist eine Rückkehr zu einer in der Praxis einsetzbaren „Escape-Regelung“ und einer richtigen Alternative zur 1%-Regelung wieder möglich. Zwar werden neu zu lösende (digitale) Problemfelder eröffnet. Diese können zumeist in analoger Anwendung der bisherigen Erörterungen für das physische Fahrtenbuch gelöst werden. Eine Zertifizierung und Prüfung von digitalen Fahrtenbuchprogrammen durch die Finanzverwaltung wäre ein erster Schritt. Hierbei lautet der Appell an die Finanzverwaltung und die Rechtsprechung, den vom Gesetzgeber eingeräumten Spielraum (wieder) zu nutzen, um aus dem Fahrtenbuch eine praktikable Alternative zu machen, damit die private Nutzungsentnahme anhand der tatsächlichen Gegebenheiten bewertet werden kann.



## Ihr gutes Recht!

### Fluggastrechte

Ratgeber für Flugpassagiere

von Stefan Handschug, Rechtsanwalt

2020, 2. Auflage, 168 Seiten, € 20,90

Das Recht der Wirtschaft, Band 249

ISBN 978-3-415-06951-0



Leseprobe unter  
[www.boorberg.de/9783415069510](http://www.boorberg.de/9783415069510)

**BOORBERG**

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 07 11/73 85-100 · 089/43 61 56 4  
TEL 07 11/73 85-343 · 089/43 60 00-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE

SC0321



### Keine teilweise Neutralisierung eines Gewinns aus der Veräußerung eines zum Betriebsvermögen gehörenden, jedoch teilweise privat genutzten Kfz

**Orientierungssatz:** Wird ein zum Betriebsvermögen gehörendes, jedoch teilweise privat genutztes Kfz veräußert, erhöht der gesamte Unterschiedsbetrag zwischen Buchwert und Veräußerungserlös den Gewinn i. S. d. §§ 4 und 5 EStG. Der Umstand, daß die tatsächlich für das Fahrzeug in Anspruch genommene AfA infolge der Besteuerung der Nutzungsentnahme bei wirtschaftlicher Betrachtung teilweise neutralisiert wird, rechtfertigt weder eine lediglich anteilige Berücksichtigung des Veräußerungserlöses bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns noch eine gewinnmindernde Korrektur des Veräußerungsgewinns in Höhe der auf die private Nutzung entfallenden AfA.

**Entscheidung:** BFH, Urt. v. 16.06.2020 – VIII R 9/18

#### I. Sachverhalt:

Die Kläger sind verheiratet und werden zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Der Kläger war im Streitjahr 2013 als Freiberufler tätig. Er ermittelte seinen Gewinn durch Einnahme-Überschuß-Rechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG.

Im Mai 2008 hatte der Kläger ein Kfz zum Nettopreis i.H.v. 74.115 Euro angeschafft. Dieses nutzte er bis einschließlich 2013 zu 25% für seine freiberufliche Tätigkeit und zu 75% für private Zwecke. In den Steuererklärungen der Jahre 2008 bis 2013 deklarierte der Kläger den Kfz in den Anlageverzeichnissen jeweils mit den fortgeführten Anschaffungskosten. Das FA erkannte antragsgemäß die Absetzung für Abnutzung (AfA) für das Kfz unter Zugrundelegung einer Nutzungsdauer von fünf Jahren an. Im Streitjahr 2013 war das Fahrzeug vollständig abgeschrieben. Darüber hinaus wurden die entstandenen Aufwendungen i.H.v. 75% für die private Nutzung des Fahrzeuges eine fiktive Betriebseinnahme einschließlich der AfA berücksichtigt.

Im Streitjahr 2013 schaffte der Kläger ein neues Fahrzeug an. Dabei gab er das im Mai 2008 erworbene Fahrzeug für 28.000 Euro in Zahlung. In seiner Einkommensteuererklärung für das Streitjahr 2013 setzte der Kläger nur ein Viertel des erzielten Preises – also 7.000 Euro – als Betriebseinnahme an. Das FA erkannte dies nicht an. Vielmehr setzte es die Einkommensteuer für das Streitjahr unter Berücksichtigung des vollständigen Anrechnungsbetrages i. H. v. 28.000 Euro fest.

Das FG Sachsen hat die Untätigkeitsklage als unbegründet abgewiesen. Dagegen wendet sich der Kläger – nach erfolgreicher Nichtzulassungsbeschwerde (Beschluß des BFH v. 06.04.2018 – VIII B 138/17) – mit der Revision.

#### II. Entscheidungsgründe:

Die Revision ist unbegründet.

Die Inzahlunggabe des Fahrzeuges erfolgte im vorliegenden Fall gemäß § 364 Abs. 1 BGB an Erfüllung statt zur

Tilgung der Kaufpreisschuld aus dem Neuwagenkauf. Nach der Rechtsprechung des BFH handele sich hierbei steuerlich um eine vollentgeltliche Veräußerung. Die Hingabe eines Wirtschaftsguts an Erfüllungs Statt ist wie ein Tausch zu behandeln. Gemäß § 6 Abs. 6 S. 1 EStG bemessen sich beim Tausch die Anschaffungskosten nach dem gemeinen Wert des hingegebenen Wirtschaftsguts. Bei Steuerpflichtigen, die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG durch Einnahme-Überschuss-Rechnung ermitteln, ist eine Betriebseinnahme in Höhe des gemeinen Werts des hingegebenen Wirtschaftsguts anzusetzen. Der Restbuchwert des ausgeschiedenen (hingegebenen) Wirtschaftsguts ist als Betriebsausgabe abzuziehen.

Der Veräußerungserlös in Höhe von 28.000 Euro ist vollständig als Betriebseinnahme zu berücksichtigen. Zwar habe der Kläger durch die Besteuerung der Nutzungsentnahme in anteiliger, auf die private Nutzung entfallender Höhe (hier 75%) die in Anspruch genommene AfA bei wirtschaftlicher Betrachtung neutralisiert, allerdings seien der Veräußerungsvorgang zum einen und die Besteuerung der Nutzungsentnahme zum anderen zwei unterschiedliche voneinander zu trennende Vorgänge. Die Besteuerung der Nutzungsentnahme unter Berücksichtigung der AfA stehe in keinem rechtlichen oder wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Bemessung des Veräußerungsgewinns. Dies ergebe sich daraus, daß die Besteuerung der Veräußerung unter Aufdeckung der stillen Reserven ausschließlich Folge der vollumfänglichen Zugehörigkeit des Wirtschaftsguts zum Betriebsvermögen sei. Demgegenüber sei Gegenstand der Nutzungsentnahme die zeitweise private Nutzung eines Wirtschaftsguts während seiner Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen und berühre nicht den Buchwertansatz an sich.

Etwas anderes ergibt sich nach zutreffender Ansicht des erkennenden Senats auch nicht aus § 23 Abs. 3 S. 4 EStG. Danach mindern sich die Anschaffungs- und Herstellungskosten um AfA, erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen, soweit sie bei der Ermittlung der Einkünfte i. S. d. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 bis 7 EStG abgezogen worden sind.

## ► Rechtsprechung

Allerdings findet die Norm nach Auffassung des BFH keine unmittelbare Anwendung, da die Norm keinen allgemeinen einkommensteuerrechtlichen Grundsatz festschreibt. Eine analoge Anwendung komme aufgrund fehlender planwidriger Regelungslücke ebenfalls nicht in Betracht.

Darüber hinaus liege auch kein Verstoß gegen den aus Art. 3 Abs. 1 GG abgeleiteten Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und das objektive Nettoprinzip vor. Die Steuerverstrickung der Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens im Bereich der Gewinneinkünfte, die zu Lasten (Realisierungsgewinne) wie zugunsten (Realisierungsverluste) der Steuerpflichtigen wirke, sei verfassungsrechtlich anerkannt (BVerfG-Beschlüsse in BVerfGE 127, 1, 127, 61, DStR 2010, 1727 Rn. 82, und v. 07.07.2010 – 2 BvR 748/05, 2 BvR 753/05, 2 BvR 1738/05, BVerfGE 127, 1, Rn. 61, DStR 2010, 1733 Rn. 64). Da durch die Besteuerung der Nutzungsentnahme nicht die stillen Reserven des

Wirtschaftsgutes aufgedeckt und versteuert werden, sei es richtig und daher verfassungsrechtlich unbedenklich, den Veräußerungs- bzw. Entnahmegewinn bei Aufhebung der Betriebszugehörigkeit in voller Höhe zu besteuern (BVerfGE 127, 1, 127, 61, DStR 2010, 1727 Rn. 82, und v. 07.07.2010 – 2 BvR 748/05, 2 BvR 753/05, 2 BvR 1738/05). Die vorgenannte Entscheidung des BFH hat auch für Rechtsanwälte grundsätzliche Praxisrelevanz, denn nicht selten nutzen sie ihr zum Betriebsvermögen gehörendes Fahrzeug auch teilweise privat. Wie der BFH-Entscheidung zu entnehmen ist, führt diese Gestaltung wirtschaftlich betrachtet, regelmäßig zu einer doppelten steuerlichen Erfassung der AfA. Zum einen im Rahmen der Besteuerung des Sachbezugs und zum anderen im Rahmen einer späteren Veräußerung aus dem Betriebsvermögen. Dieser Umstand sollte bei der teilweisen privaten Nutzung betriebliches KfZ beachtet werden.

*(Alessandro Saitta)*

## Sponsoringaufwendungen eines Freiberuflers als Betriebsausgaben

**Orientierungssatz:** Ein Abzug von Sponsoringaufwendungen als Betriebsausgaben setzt voraus, daß der Sponsoringempfänger öffentlichkeitswirksam auf das Sponsoring oder die Produkte bzw. Dienstleistungen des Sponsors hinweist und hierdurch für Außenstehende eine konkrete Verbindung zu dem Sponsor und seinen Leistungen erkennbar wird. Erfolgt das Sponsoring durch eine Freiberufler-Personengesellschaft, liegt der erforderliche hinreichende Zusammenhang zum Sponsor auch dann vor, wenn auf die freiberufliche Tätigkeit und Qualifikation der einzelnen Berufsträger hingewiesen wird.

**Entscheidung:** BFH, Urteil vom 14.07.2020, VIII R 28/17

### I. Sachverhalt

Strittig war die Abzugsfähigkeit von Sponsoringaufwendungen als Betriebsausgaben bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit einer ärztlichen Gemeinschaftspraxis.

Die Klägerin und Revisionsklägerin (die Klägerin) ist eine Personengesellschaft in der Rechtsform der GbR, an welcher die Ärzte Dr. K und H beteiligt sind. Die Klägerin betreibt eine ärztliche Gemeinschaftspraxis, die ihren Gewinn nach der Einnahmeüberschussrechnung gemäß § 4 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) ermittelt. Die Gesamteinnahmen beliefen sich im Streitjahr 2009 auf rund 946.000 Euro.

Die für die Jahre 2007 bis 2009 durchgeführte Betriebsprüfung stellte fest, daß ab dem Veranlagungsjahr 2006 die Klägerin Sponsoringverträge mit zwei Rennfahrern A und M abgeschlossen hatte.

In dem Vertrag mit A verpflichtete sich dieser mit dem Logo der Klägerin „... .de“ bzw. „... .com“ auf seiner Kleidung und dem Motorsportwagen zu werben. Hierzu war das Logo „... .de“ bei allen Sportveranstaltungen als Aufnä-

her auf der Kleidung des A anzubringen und das Logo „... .com“ auf der Kappe einzusticken. Die Kosten für die Aufnäher und die Bestickung waren von A zu tragen. Zusätzlich erhielt die Klägerin das Recht, mit den Erfolgen von A zu werben. Unterschriebene Autogrammkarten und Poster material, ggf. weiteres Werbematerial, DVDs, Videos, Flyer sollten der Klägerin kostenfrei zur Verfügung gestellt werden. Die durch das Sponsoring entstandenen Kosten beliefen sich im Jahr 2009 auf 71.400 Euro, welche die Klägerin durch ein Darlehen finanzierte. Ebenfalls zahlte die Klägerin im Jahr 2009 einen Abschlag des Sponsoringvertrages in Höhe von 23.800 Euro für das Jahr 2010.

Durch das Sponsoring des M entstanden der Klägerin Personalsponsoringkosten in Höhe von 3.000 Euro. Der mit M geschlossene Vertrag verpflichtete diesen bei nationalen und internationalen Veranstaltungen unter anderem das Logo „xxx.de“ bzw. „yyy.com“ auf der Kleidung zu tragen. Gleiches gelte auch bei der nationalen bzw. internationalen Team-Bekleidung. Außerdem würden Kappen und Schlüsselbänder mit den Logos hergestellt, die während aller Veranstaltungen und öffentlicher Auftritte zu tragen seien.

Unterschiedene Autogrammkarten, Poster und sonstiges Werbematerial stelle M der Klägerin kostenfrei zur Verfügung.

Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt — FA—) sah in den Aufwendungen für das Sponsoring keine abzugsfähigen Betriebsausgaben und änderte die Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen. Neben den Sponsoringaufwendungen erkannte das FA auch die Finanzierungskosten des Darlehens über die 71.400 Euro nicht an.

Der daraufhin eingelegte Einspruch hatte nur teilweise Erfolg, indem ein Übertragungsfehler bei den Finanzierungskosten zu einem geringeren nicht berücksichtigungsfähigen Abzug dieser Kosten führte. Im Übrigen blieb der Einspruch erfolglos sowie die daraufhin eingelegte Klage.

## II. Entscheidungsgründe

Die anschließend eingelegte Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Stattgabe der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung).

Zunächst macht der Senat allgemeine Ausführungen zu dem Betriebsausgabenabzug (§ 4 Abs. 4 EStG). Er weist auf die betriebliche Veranlassung hin, sowie daß der Steuerpflichtige grundsätzlich selber entscheiden kann, welche Aufwendungen er für seinen Betrieb tätigen will. Demnach können auch wirtschaftlich nicht nachvollziehbare Aufwendungen abzugsfähige Betriebsausgaben darstellen. Der Senat weist jedoch darauf hin, daß das Fehlen einer Üblichkeit, einer Erforderlichkeit und der Zweckmäßigkeit einer Aufwendung, ein Anzeichen dafür sein kann, daß die Aufwendungen aus außerbetrieblichen Erwägungen gemacht wurden.

Sodann wird Bezug genommen auf die Rechtsprechung des IV. Senats aus dem Jahr 2015, wonach Betriebsausgaben auch dann vorliegen, wenn diese von Sponsoren zur Förderung von Personen oder Organisationen in sportlichen, kulturellen oder ähnlichen gesellschaftlichen Bereichen getätigt werden. Voraussetzung ist jedoch auch, daß der Sponsor wirtschaftliche Vorteile, die insbesondere u. a. in der Sicherung oder Erhöhung des unternehmerischen Ansehens liegen können, für sein Unternehmen erstrebt oder für Produkte seines Unternehmens werben will. Diese Grundsätze überträgt der Senat sodann auf die Fälle, in denen Sponsoringaufwendungen von Freiberuflern getätigt werden. Die Übertragung begründet der Senat mit einem bundesverfassungsgerichtlichen Urteil, welches auch die berufliche Außendarstellung von Angehörigen der freien Berufe einschließlich der Werbung für die Inanspruchnahme ihrer Dienstleistungen durch Sponsoring in den Bereich der durch Art. 12 Abs. 1 GG geschützten berufsbezogenen Tätigkeiten einschließt.

Der Abzug der Kosten des Sponsorings als betrieblich veranlaßte Aufwendungen setzt voraus, daß der Sponsoringempfänger öffentlichkeitswirksam auf das Sponsoring oder das Unternehmen bzw. die Dienstleistungen des Freiberuflers hinweist und hierdurch für Außenstehende eine hinreichend konkrete Verbindung zu dem Sponsor und seinen Leistungen erkennbar wird.

Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze gelangte der erkennende Senat zu dem Ergebnis, daß die Sponsoringaufwendungen sehr wohl abzugsfähige Betriebsausgaben darstellen. Zunächst stellt der Senat klar, daß es an der für die Beurteilung der Abzugsfähigkeit nötigen Werbewirksamkeit nicht mangelt, da der erforderliche Zusammenhang zum Sponsor vorliegt. Hierzu ist entgegen der Ansicht der Vorinstanz, bei einer Personengesellschaft nicht auf die Gesellschaft, sondern aufgrund des bei den Personengesellschaften herrschenden Transparenzprinzips, auf die Gesellschafter abzustellen. Demnach reichen dem Senat für die Annahme des nötigen Zusammenhangs zum Sponsor, die mit dem Werbeaufdruck „... .de“ beworbene Internetseite aus, welche auf die Tätigkeit der beiden Gesellschafter und deren Qualifikation dieser hinweist.

Ferner folgt der Senat nicht der Vorinstanz dahingehend, daß die Sponsoringaufwendungen privat veranlaßt waren. Zunächst verneint der Senat die private Veranlassung aufgrund der persönlichen Verbindung der Ärzte zu bekannten Sportlern. Entscheidend ist, daß die Werbung darauf angelegt war, das Image einer im Sport tätigen Arztpraxis aufzubauen und das Vertrauen des angesprochenen Adressatenkreises in die sportmedizinische Qualifikation der einzelnen Ärzte zu stärken. Allein der Umstand, daß die Gesellschafter der Klägerin möglicherweise sportbegeistert sind, ist ihrer sportärztlichen Tätigkeit immanent und fällt gegenüber einem gegebenen betrieblichen Veranlassungszusammenhang nicht ins Gewicht.

Ferner sieht der Senat kein Indiz für eine private Veranlassung in der relativen Höhe der Sponsoringaufwendungen im Verhältnis zu den erweiterten Arzterlösen. Denn die mit dem Sponsoring angestrebten wirtschaftlichen Vorteile bestanden nicht nur darin, Einnahmen aus der spezifischen sportärztlichen Tätigkeit zu erzielen, sondern sie waren darüber hinaus auch darauf gerichtet, einen neuen Patientenkreis aus dem Bereich des Sports zu erschließen und zugleich den vorhandenen Patientenstamm an die Arztpraxis zu binden. Bei einer solchen Sachlage genügt es für die betriebliche Veranlassung, wenn die Werbemaßnahme dazu bestimmt und geeignet ist, den Bestand der Praxis hinsichtlich der aus der ärztlichen Tätigkeit erzielten Gesamteinnahmen zu sichern.

Entgegen der Auffassung des FG ist der geltend gemachte Betriebsausgabenabzug auch nicht gemäß § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 EStG ausgeschlossen. Denn von dem dort geregelten Abzugsverbot sind nur solche Aufwendungen erfasst, die die Lebensführung des Steuerpflichtigen berühren, weil sie durch persönliche Motive mitveranlaßt wurden, ohne

► Rechtsprechung

daß deshalb die betriebliche Veranlassung zu verneinen ist. Unter Berücksichtigung dieser Rechtsprechung dürfen Sponsoringaufwendungen von Anwälten, die sich auf z. B.

das Gebiet des Sportrechts oder des Reiserechts spezialisiert haben, nicht der Betriebsausgabenabzug verwehrt werden.  
(Claudius Söffing)

## Einkünftequalifizierung einer mehrstöckigen Freiberufler-Personengesellschaft

**Orientierungssatz:** Eine Unterpersonengesellschaft erzielt freiberufliche Einkünfte, wenn neben den unmittelbar an ihr beteiligten natürlichen Personen alle mittelbar beteiligten Gesellschafter der Obergesellschaften über die persönliche Berufsqualifikation verfügen und in der Unterpersonengesellschaft zumindest in geringfügigem Umfang leitend und eigenverantwortlich mitarbeiten

**Entscheidung:** BFH, Urteil vom 04.08.2020, VIII R 24/17

### I. Sachverhalt

Die Beteiligten stritten um die Einkünftequalifizierung einer mehrstöckigen Freiberufler-Personengesellschaft.

Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine Steuerberatungs KG, in welcher der Rechtsanwalt und Steuerberater A als Komplementär und die C-KG als Kommanditistin beteiligt sind. Gegenstand der Steuerberatungsgesellschaft sind die gesetzlich und berufsrechtlich zulässigen Tätigkeiten einschließlich der Vertretung in Steuersachen, die Wirtschaftsberatung, die Vermögensverwaltung, die Erstattung von Gutachten und die Besorgung sonstiger Geschäfte nach Maßgabe der für die Steuerberater bestehenden Vorschriften. An der C-KG waren als Komplementär die E-OHG mit einem Anteil von 51% sowie weitere natürliche Personen ohne Beteiligung am Gesellschaftsvermögen und als Kommanditistin die G+H KG mit einem Anteil von 49% beteiligt. Gesamt betrachtet stellen die E-OHG und die G+H KG die oberste Gesellschaftsebenen des S-Konzerns dar, welche an weiteren Personen- und Kapitalgesellschaften beteiligt waren. Zur Vereinfachung der Beteiligungsstruktur des Falls wird auf die Abbildung verwiesen:

Der Unternehmensgegenstand der E-OHG und der G+H KG stimmte mit dem der C-KG und der Klägerin überein. Gesellschafter der E-OHG und der G+H KG waren ausschließlich Steuerberater, Wirtschaftsprüfer und Rechtsanwälte, die in den jeweiligen Obergesellschaften aktiv in die Mandatsbearbeitung eingebunden waren. Sie wurden auch in denjenigen Untergesellschaften leitend und eigenverantwortlich tätig, an denen sie als Komplementär beteiligt oder bei denen sie als Geschäftsführer eingesetzt waren. Bei der Klägerin war dies im Streitjahr nicht der Fall.

Zur Erarbeitung und zur Diskussion von speziellen Fällen, Fachfragen und Arbeitshilfen bestanden im S-Konzern überregionale Arbeitsgruppen, wobei einzelne Gesellschafter der Obergesellschaften mitwirkten. Im Streitjahr waren diese Arbeitsgruppen und Obergesellschaften nicht für die Klägerin tätig geworden.

Die Obergesellschaften trafen in Gesellschafterversammlungen der E-OHG und der G+H KG Entscheidungen über wesentliche Fragen des Konzerns wie die Finanzierung der Gesellschaften, Investitionen, Forderungsmanagement, Personalstruktur, Umsatzwachstum und Fortbildung. Wesentliche Maßnahmen in den Untergesellschaften, wie

Praxiseinkäufe und die Bestellung weiterer Komplementäre, wurden ebenfalls durch die Obergesellschaften beschlossen.

Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt) änderte die Bescheide der gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für das Streitjahr nach einer durchgeführten Außenprüfung dahingehend, daß es sich um Einkünfte aus Gewerbebetrieb und nicht aus selbst-

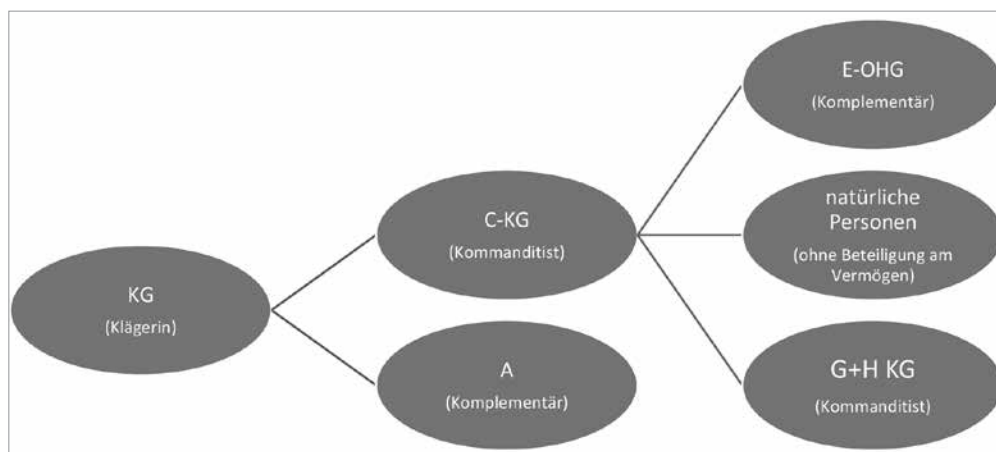


Abbildung S-Konzern



ständiger Arbeit handelt. Die nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage wies das Finanzgericht (FG) ab.

Mit der Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts.

## II. Entscheidungsgründe

Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2, Abs. 4 der Finanzgerichtsordnung). Das FG hat die Einkünfte der Klägerin zu Recht als solche aus Gewerbebetrieb qualifiziert.

Zunächst führt der Senat aus, daß die Voraussetzungen einer gesonderten und einheitlichen Feststellung vorliegen, da in dem Fall die Gesellschafter in ihrer Verbundenheit als Personengesellschaft ein gewerbliches Unternehmen betreiben (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes) und als Mitunternehmer anzusehen sind (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG). Sodann wird Bezug genommen auf die allgemeinen Voraussetzungen eines Gewerbebetriebs nach § 15 Abs. 2 EStG, wobei der Senat insbesondere auf die Abgrenzung zu den Freiberuflern nach § 18 EStG eingeht. In diesem Zusammenhang wird darauf hingewiesen, daß es sich nur dann um eine Freiberufler-Personengesellschaft handelt, wenn jeder Gesellschafter der Personengesellschaft die Merkmale eines freien Berufs erfüllt. Neben dieser Voraussetzung ist es von Bedeutung, daß der zur Ausübung des freien Berufs qualifizierte Gesellschafter diesen auch tatsächlich ausführt. Eine reine Zugehörigkeit zu den Berufsgruppen i.S. des § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG reicht gerade nicht aus.

Die fehlende persönliche Ausübung der freiberuflichen Tätigkeit war der entscheidungserhebliche Grund für den erkennenden Senat, eine gewerbliche Qualifizierung anzunehmen. Ausdrücklich verdeutlicht der Senat jedoch, daß das Merkmal der persönlichen Ausübung der freiberuflichen Tätigkeit nicht voraussetzt, daß jeder Gesellschafter in allen Unternehmensbereichen leitend und eigenverantwortlich tätig ist und an jedem Auftrag mitarbeitet. Die Gesellschafter müssen jedoch an der Bearbeitung der erteilten Aufträge zumindest in der Weise mitwirken, daß die Berufsträger die mit einem übernommenen Auftrag verbundenen Aufgaben untereinander aufteilen und jeder den ihm zugewiesenen Aufgabenbereich aufgrund seiner Sachkenntnis eigenverantwortlich leitet. Von einem solchen Arbeitsbeitrag ist dann nicht auszugehen, wenn der Gesellschafter seiner Gesellschaft lediglich Kapital zur Verfügung stellt, Aufträge beschafft, ohne sich zumindest teilweise an der Erstellung freiberuflicher Leistungen selbst zu beteiligen, wenn er sich zwar an der Erbringung freiberuflicher Leistungen gegenüber externen Auftraggebern beteiligt, es ihm aber an der persönlichen Qualifikation zur Erbringung dieser Leistungen fehlt, oder wenn er Tätigkeiten entfaltet, die per se keine freiberuflichen sind.

Diese Grundsätze sind auch bei einer mehrstöckigen Personengesellschaft anzuwenden. Dem Umstand, daß die

freie Berufstätigkeit durch die persönliche, qualifizierte Arbeitsleistung des Berufsträgers geprägt wird, ist auch Rechnung zu tragen, wenn sich eine Personengesellschaft (Obergesellschaft) an einer anderen Personengesellschaft (Untergesellschaft) beteiligt. Wie der Verweis in § 18 Abs. 4 Satz 2 EStG auf die Regelung doppelstöckiger gewerblicher Personengesellschaft in § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG zeigt, kann es auch im Rahmen des § 18 EStG zu mittelbaren Beteiligungen von Angehörigen eines freien Berufs kommen. Allerdings ist, da sämtliche Gesellschafter-Mitunternehmer der Untergesellschaft die Merkmale des freien Berufs erfüllen müssen und die Obergesellschaft selbst diese Merkmale nicht erfüllen kann, zur Anerkennung einer mehrstöckigen Freiberufler-Personengesellschaft erforderlich, daß auch alle mittelbar an der Untergesellschaft beteiligten Gesellschafter der Obergesellschaft die Tatbestandsmerkmale des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG erfüllen. Denn freiberufliche Einkünfte können nicht allein durch das Halten einer unmittelbaren oder mittelbaren Beteiligung, sondern immer nur dadurch erzielt werden, daß der Stpfl. durch eine eigene Tätigkeit die Merkmale des freien Berufs in seiner Person erfüllt.

Aufgrund des Umstandes, daß jeder Gesellschafter eigenverantwortlich und leitend tätig sein muß, ist es nach Ansicht des Senats zur Anerkennung einer mehrstöckigen Freiberufler-Personengesellschaft weiter nötig, daß alle Obergesellschaftler – zumindest in geringfügigem Umfang – auch in der Untergesellschaft leitend und eigenverantwortlich mitarbeiten. Anderenfalls vermitteln sie der Tätigkeit der Untergesellschaft ein schädliches Element der Nichtfreiberuflichkeit.

Diesen Ausführungen folgend, sind aufgrund der fehlenden leitenden und eigenverantwortlichen Tätigkeit der Obergesellschaftler für die Klägerin die Einkünfte der Klägerin als gewerbliche zu qualifizieren. Der nötige Arbeitsbeitrag für die Klägerin ergibt sich nicht aus dem Umstand, daß die Obergesellschaftler im Rahmen von Gesellschafterversammlungen der E-OHG und der G+H KG Entscheidungen über wesentliche Fragen des Konzerns wie die Finanzierung der Gesellschaften, Investitionen oder das Umsatzwachstum sowie über wesentliche Maßnahmen in den Untergesellschaften wie Praxiseinkäufe und die Bestellung weiterer Komplementäre getroffen haben. Denn diese Tätigkeiten erfüllen nicht die Tatbestandsmerkmale des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG.

Ferner sieht der Senat es als nicht ausreichend an, daß im S-Konzern überregionale Arbeitsgruppen bestanden, in denen die Obergesellschaftler als Spezialisten bei der Bearbeitung von Mandaten anderer Untergesellschaften mitgewirkt haben. Denn nach den Feststellungen des FG war eine Mitarbeit sämtlicher Obergesellschaftler weder im Hinblick auf die Mandate der Klägerin noch im Hinblick auf die Mandate der anderen Untergesellschaften gegeben.

Darüber hinaus stimmt der Senat der Klägerin nicht zu, daß eine Freiberuflichkeit dadurch begründet wird, daß die



## ► Rechtsprechung

Obergesellschafter in den Obergesellschaften und zumindest in einer anderen Untergesellschaft des S-Konzerns als StB, WP oder RA leitend und eigenverantwortlich tätig geworden sind. Hierdurch wird nicht das Erfordernis ersetzt, daß die Obergesellschafter auch in der Klägerin als Untergesellschaft – wenn auch nur in geringem Umfang – leitend und eigenverantwortlich tätig werden müssen. Dieses „doppelte Tätigkeitserfordernis“ ergibt sich bereits daraus, daß auch bei der einstöckigen Personengesellschaft jeder Gesellschafter sowohl im Hinblick auf seine Qualifikation als auch im Hinblick auf die Art und Weise seines Tätigwerdens für die Gesellschaft die Merkmale der Freiberuflichkeit im Sinne des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG erfüllen muß, um auf Ebene der Mitunternehmerschaft freiberufliche Einkünfte zu erzielen. Nichts anderes kann für mehrstöckige Personengesellschaft gelten. Es kann deshalb dahingestellt bleiben, ob dieses Erfordernis zusätzlich durch die bei Freiberufler-Personengesellschaft gem. § 18 Abs. 4 Satz 2 EStG entsprechend anwendbare Regelung in § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG gerechtfertigt werden kann, wonach der mittelbar beteiligte dem unmittelbar beteiligten Gesell-

schafter bei einer ununterbrochenen Mitunternehmerkette unter bestimmten Umständen gleichsteht

Anders als die Klägerin meint, ist die Regelung in § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG auch nicht dahingehend verfassungskonform auszulegen, daß es zur Anerkennung freiberuflicher Einkünfte bei einer mehrstöckigen Freiberufler-Personengesellschaft genügt, daß die Obergesellschafter ihrer freiberuflichen Tätigkeit nur bei einer der Untergesellschaften innerhalb des Personengesellschaft-Verbunds nachgehen, weil anderenfalls eine Ungleichbehandlung gegenüber einer Personengesellschaft, die über mehrere Betriebsstätten verfügt, gegeben wäre. Denn von letzterer unterscheidet sich die vorliegende Fallgestaltung wesentlich dadurch, daß bei einer mehrstöckigen Personengesellschaft die Einkünfte aus einer Untergesellschaft gesondert und einheitlich festgestellt werden, weil es sich bei ihr – anders als bei einer Betriebsstätte – um ein eigenständiges Feststellungs-subjekt handelt. Hieraus folgt, daß die Merkmale der Freiberuflichkeit auf der Ebene der Untergesellschaft erfüllt sein müssen.

(Claudius Söffing)

Mit Hinweisen zu Corona.

**RdW** Schriftenreihe Band 218  
DAS RECHT DER WIRTSCHAFT

MARBURGER

**Die Unfallversicherung in der betrieblichen Praxis**

4. Auflage

Das Wichtigste:  
→ Versicherungsfälle  
→ Berufsgenossenschaft  
→ Corona

Neuaufgabe

BOORBERG

WWW.BOORBERG.DE

## Die Unfallversicherung in der betrieblichen Praxis

von Dietmar Marburger, Krankenkassenbetriebswirt, gepr. Versicherungsfachmann (IHK), Verw.-Amtsrat a.D.  
2021, 4., vollständig überarbeitete Auflage, 114 Seiten, € 16,80

Das Recht der Wirtschaft, Band 218  
ISBN 978-3-415-07027-1

Nahezu jeder ist durch die gesetzliche Unfallversicherung bei Arbeits- und Wegeunfällen, Berufskrankheiten und Folgeschäden solcher Versicherungsfälle abgesichert.

Die Unternehmen haben gegenüber den Unfallversicherungsträgern umfangreiche Mitteilungs- und Auskunftspflichten und sind im Umlageverfahren alleine beitragspflichtig. Dafür sind sie gegenüber Versicherten – von Ausnahmen abgesehen – von einer Haftung befreit. Leistungen übernimmt ausschließlich der Unfallversicherungsträger. Die Versicherungsträger (meist Berufsgenossenschaften) haben einen umfangreichen Leistungskatalog. Das Buch informiert über alle wichtigen Fragen und gibt den Unternehmern und den Versicherten einen Überblick über ihre Rechte und Pflichten.

Gegenstand des Ratgebers ist überdies der Arbeitsschutz im Zusammenhang mit der SARS-CoV-2-Problematik; auch auf das Thema »Corona-Virus: Arbeitsunfall oder Berufskrankheit?« wird ausführlich eingegangen.

BOORBERG

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 0711/7385-100 · 089/4361564  
TEL 0711/7385-343 · 089/436000-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE SC0321



## Arbeitsgrundlage für die Praxis.

WWW.BOORBERG.DE

### Die rechtlichen und steuerlichen Wesensmerkmale der verschiedenen Gesellschaftsformen

Vergleichende Tabellen

von Professor Dr. Heinz Stehle, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Dr. Anselm Stehle, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, und Professor Dr. Wolfgang Hirschberger, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater

2021, 23., überarbeitete Auflage, 96 Seiten,  
€ 28,-

ISBN 978-3-415-06952-7



Leseprobe unter  
[www.boorberg.de/9783415069527](http://www.boorberg.de/9783415069527)

Das Buch bietet die **einzige Gesamtübersicht** der handelsrechtlichen, gesellschaftsrechtlichen und steuerrechtlichen Wesensmerkmale der wichtigsten Gesellschaftsformen in vergleichenden Tabellen. Umfangreiche Änderungen, vor allem durch die **Corona-Gesetze**, sind in die 23. Auflage eingearbeitet

In einer kurzen Einführung geben die Autoren allgemeine begriffliche Erklärungen und zeigen die grundsätzlichen Strukturmerkmale und Rechtsquellen auf. Die vergleichende tabellarische Darstellung ist in zwei Hauptteile gegliedert, einen handelsrechtlichen und einen steuerlichen.

Der erste Teil enthält eine Übersicht über die rechtlichen Wesens- und Unterscheidungsmerkmale der **verschiedenen Unternehmensformen**, wobei zu wesentlichen Kriterien in knapper Form Stellung genommen wird. Der handelsrechtliche Bereich wurde vollständig aktualisiert und an die Rechtsentwicklung angepasst.

In der zweiten Übersicht wird die **steuerliche Behandlung** der Gesellschaften und der Gesellschafter nach den wichtigsten Steuerarten dargestellt. Hier sind insbesondere auch die einschlägigen EU-Vorgaben berücksichtigt.

 BOORBERG

*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.*

Rose/Watrin

## **Erbschaftsteuer**

Erich Schmidt Verlag, 13. Aufl., Berlin 2021, 231 Seiten

Seit der 1. Auflage im Jahr 1969 ist die Zeit weder an der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre noch am Erbschaftsteuer-, Schenkung- und Bewertungsrecht vorüber gegangen. Die ausgefeiltere didaktische Konzeption mit Schaubildern und Wiederholungsfragen macht es Studenten sicher leichter, aber auch manchem Praktiker, der sich Flüchtigkeiten leistet und an der einen oder anderen Wiederholungsfrage merkt, daß er doch noch einmal gründlicher nachlesen sollte.

Rieder/Schütze/Weipert (Hrsg.)

## **Münchener Vertragshandbuch**

Bd. 2, Wirtschaftsrecht I

C.H. Beck, München, 8. Aufl. 2020, 1137 Seiten

Band 2 des aus 6 Bänden bestehenden Gesamtwerks ist nunmehr 8. Auflage umfaßt Unternehmenskauf und Unternehmensbeteiligungen, Vertriebsrecht und neben Bankrecht (nebst Finanzierungsverträgen und Kreditsicherungen) aber auch PPP (Public-Private Partnership). So weit das Erwartete. Unerwartet sind umfangreiche Erläuterungen zum internationalen Industriebau. Praxisnah und spannend.

Momsen/Grützner

## **Wirtschafts- und Steuerstrafrecht**

C.H. Beck, München, 2. Aufl. 2020, 1934 Seiten

Freilich findet man in einem so umfangreichen Handbuch ohne langes Suchen ab und zu Perlen, so bspw. das Kapitel „Sponsoring und Strafrecht“ mit zahlreichen Beispielen aus der jüngeren Vergangenheit. Das Steuerstrafrecht hatte

man erwartet, ebenso kriminologische Grundlagen sowie ausführliche Erläuterungen zu Facetten der Compliance. Die Frage „Die Revision – Goldfischteich oder Friedhof der Kuscheltiere?“ (S. 195) ist zwar originell, läßt den Betrachter aber etwas ratlos zurück.

Frey

## **eSport und Recht**

Nomos Verlag, Baden-Baden 2021, 388 Seiten

eSport ist neu, modern und nun ein wirtschaftlich wichtiger Faktor. Zeit, sich hierüber grundsätzliche Gedanken zu machen, bevor eine „Abstimmung mit den Füßen“ den corona-bedingten Mitgliederschwund bei den Vereinen und Verbänden beschleunigt. Dies ist u.a. das Verdienst dieses Handbuchs, das verschiedene Aspekte des eSports zusammenfaßt. Im steuerlichen Teil wird klargestellt, daß eSport in den Katalog der gemeinnützigen Zwecke im Sinne der Definition „gilt als...“ aufgenommen werden könnte. Die Weisheit des Steuergesetzgebers ist zwar grenzenlos, hat aber im JStG 2020 keine Beachtung gefunden. Lieber hat sich der Gesetzgeber auf Klimaschutz, Freifunk und Ortsverschönerung konzentriert. Auch schön.

Balzer/Buchberger

## **Datenschutz in Steuerberater-, Wirtschaftsprüfer- und Rechtsanwaltskanzleien**

Erich Schmidt Verlag, Berlin 2020, 220 Seiten

Datenschutz ist ja spätestens seit 2018 in aller Munde. Während der Corona-Krise hängt einem das teilweise zum Hals raus. Damit beschränken sich die Autoren (Unternehmensberater) zum Glück auf das Wesentliche, kompakt und informativ. Basis- und Kompaktwissen haben damit einen Mehrwert.

---

*Im nächsten Heft: Gerhlein/Born/Simon, GmbHG; Heidel/Hüßtege/Mansel/Noack, BGB Allgemeiner Teil, EGBGB; Pump/Fittkau, Die Vermeidung der Haftung für Steuerschulden; Bunjes, UStG; Klein, AO.*

---

Redaktion