

steueranwaltsmagazin

Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im Deutschen Anwaltverein

6/2019

111. Ausgabe | 21. Jahrgang

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

Dr. Jörg Stalleiken,
Flick Gocke Schaumburg,
Bonn

201 **Editorial**

Wagner

Beiträge

203 Damirov **Aktuelle Rechtslage und Probleme bei Sitz- und Geschäftsleitungsverlegungen einer Gesellschaft zwischen Deutschland und ausgewählten postsowjetischen Staaten aus steuerrechtlicher Sicht**

212 Dornbusch **Die umsatzsteuerpflichtige Abmahnung**

219 Zacher **Termingeschäfte im allgemeinen Gewerbebetrieb**

225 Holtz/Schneider **Schenken oder vererben?**

233 **Rechtsprechung**

Söffing/Kucza

238 **LiteraTour**

www.steuerrecht.org

I.

„(...) Viele Jahre war es in Liechtenstein als richtige Strategie angesehen worden, daß Liechtenstein nicht mit anderen Staaten in Steuerfragen zusammenarbeitet. Dies wurde damit begründet, daß jeder Staat sich selbst um seine Steuern kümmern soll und daß die Steuersysteme der einzelnen Staaten so unterschiedlich seien, daß man nicht gleichsam die Arbeit des ausländischen Fiskus übernehmen könne. Diese Haltung des Nicht Helfens alleine wäre allenfalls mit Schwierigkeiten noch diskutabel gewesen. Es zeigte sich dann aber in der Folge, daß ganz offensichtlich sehr aktiv an der Steuerhinterziehung und -umgehung mitgearbeitet wurde.

Nachdem in jenen Jahren auch ein Steuervergehen als Vortat zur Geldwäscherei und überhaupt als Delikt eingeordnet wurde, das keineswegs ein Gentleman-Vergehen war, und dies auch anerkannt wurde, wurde der Druck immer größer. Zunächst stand in der Finanzplatzkrise der Jahre 1999 bis 2001 der Geldwäschereivorwurf im Mittelpunkt, in weiterer Folge ging es seit der *Zumwinkel*-Affäre vor allem um die Bekämpfung der Steuerhinterziehung.

Vollkommen zu Recht hat sich die liechtensteinische Politik damals entschieden, den Stier bei den Hörnern zu packen und offensiv in die Kommunikation und Zusammenarbeit zu gehen. Ein Kulminationspunkt dieser Entscheidung war die sogenannte Liechtenstein-Erklärung vom 12.03.2009. Diese gab den Ton vor hinsichtlich Steuerkooperation und ähnlichem. (...)“

Dr. Mario Frick (Regierungschef in Liechtenstein 1995–2001) und *Mag. Jur. Christine Reiff-Näscher* (Jur. Mitarbeiterin Advocatur Seeger, Frick & Partner AG, Schaan in Liechtenstein-Journal 2019, 102 ff.)

II.

Jetzt sind die guten alten Zeiten, nach denen Sie sich in zehn Jahren zurücksehnen werden.

Peter Ustinov (1921–2004), engl. Schriftsteller u. Schauspieler

Einen schönen Winter wünscht

Ihr

Jürgen Wagner, LL.M.

Red. [steueranwaltsmagazin](#)

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

Redaktion

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

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

Die 112. Ausgabe des [steueranwaltsmagazin](#) erscheint am 15. Februar 2019.

Mitschreibende dieser Ausgabe:

Javid Damirov, Doktorand in Kiel; *Michael Holtz* und *Florian Schneider*, beide Rechtsanwälte in Bonn; *Thomas Zacher*, Rechtsanwalt in Köln; *Stephan Dornbusch*, Rechtsanwalt in Bonn; *Dr. Matthias Söffing*, Rechtsanwalt in Düsseldorf und *Julian Kucza*, stud.jur., Düsseldorf.

Fachbeirat

Allgemeines Steuerrecht

RA/StB/FAHuGR **Andreas Jahn**, Meyer-Köring, Bonn; 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 61 52-0;
Verlag: Richard Boorberg Verlag GmbH & Co KG, Scharnstraße 2, 70563 Stuttgart; Tel: 0711/7385-0; Fax: 0711/7385-500, www.boorberg.de
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

Steuergesetze 2020

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

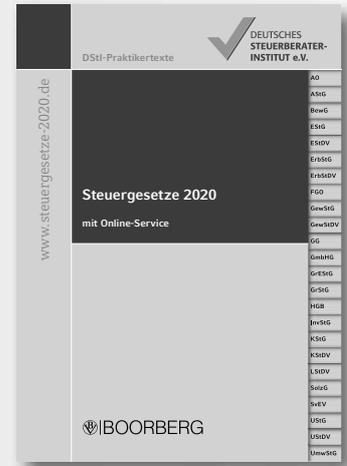
hrsg. vom Deutschen Steuerberaterinstitut e.V.

2020, ca. 1344 Seiten, € 9,80;
ab 5 Expl. € 9,20; ab 10 Expl. € 8,50

Mengenpreise nur bei Abnahme durch einen Endabnehmer
zum Eigenbedarf.

DStI-Praktikertexte

ISBN 978-3-415-06653-3



Das Deutsche Steuerberaterinstitut e.V. hat die wichtigsten
21 Steuergesetze mit **Stand 1. Januar 2020** zusammengestellt. Der
Gesetzgeber hat diese Gesetze im Jahr 2019 wieder an vielen Stellen
geändert:

- | | |
|----------------------------------|--------------------------------|
| ■ Abgabenordnung | ■ Grundsteuergesetz |
| ■ Außensteuergesetz | ■ Investmentsteuergesetz |
| ■ Bewertungsgesetz | ■ Körperschaftsteuergesetz |
| ■ Einkommensteuergesetz | ■ Körperschaftsteuer-Durchfüh- |
| ■ Einkommensteuer-Durchfüh- | rungsverordnung |
| rungsverordnung | ■ Lohnsteuer-Durchführungs- |
| ■ Erbschaftsteuergesetz | verordnung |
| ■ Erbschaftsteuer-Durchführungs- | ■ Solidaritätszuschlaggesetz |
| verordnung | ■ Sozialversicherungsentgelt- |
| ■ Finanzgerichtsordnung | verordnung |
| ■ Gewerbesteuerergesetz | ■ Umsatzsteuergesetz |
| ■ Gewerbesteuer-Durchführungs- | ■ Umsatzsteuer-Durchführungs- |
| verordnung | verordnung |
| ■ Grunderwerbsteuergesetz | ■ Umwandlungssteuergesetz |

Außerdem unverzichtbar für die praktische Arbeit: Die Textausgabe enthält
das **GmbH-Gesetz** und – in Auszügen – das **Handelsgesetzbuch** sowie das
Grundgesetz.

Griff- und Sachregister erleichtern das Auffinden der gesuchten Vorschriften.

Unter www.steuergesetze-2020.de erhalten die Käufer der Textausgabe
Zugang zu einer komfortablen Online-Vorschriftensammlung, die alle in der
Printausgabe enthaltenen Vorschriften recherchierbar und regelmäßig
aktualisiert vorhält. Besitzer von Mobilgeräten erreichen die dafür optimierte
Vorschriftensammlung einfach über den im Buch abgedruckten Quick-
Response-Code.

Aktuelle Rechtslage und Probleme bei Sitz- und Geschäftsleitungsverlegungen einer Gesellschaft zwischen Deutschland und ausgewählten postsowjetischen Staaten aus steuerrechtlicher Sicht

Javid Damirov, Dipl.-Jur. (Aserbaidtschan),¹ LL.M. Oec. (Kiel), Doktorand am Lehrstuhl für Bürgerliches Recht, deutsches und internationales Steuer-, Handels- und Wirtschaftsrecht sowie Zivilverfahrensrecht der Christian-Albrechts-Universität zu Kiel.

Vorwort

Wechselseitige Sitz- und Geschäftsleitungsverlegungen zwischen Deutschland und dem Ausland infolge von grenzüberschreitenden Umstrukturierungen waren in der Vergangenheit keine Seltenheit. Aus steuerrechtlicher Sicht stellen identitätswahrende Verlegungen des Ortes der Geschäftsleitung deutscher Gesellschaften und die daraus resultierende Wegzugsbesteuerung eine untrennbare Einheit dar. Die theoretischen und praktischen Aspekte einer Wegzugsbesteuerung wurden im Zusammenhang mit den Sitz- und Geschäftsleitungsverlegungen innerhalb der EU bisher durch die Rechtsprechung des EuGH und der nationalen Gerichtsinstanzen sowie von der Fachliteratur systematisch untersucht. Dagegen bleiben praktische Fragen einer Wegzugsbesteuerung beim Gesellschaftswegzug in ein Drittland weiterhin offen. Mit Blick auf Dritt- und insbesondere Entwicklungsländer stellt sich wiederkehrend die Frage nach der Zweckmäßigkeit von restriktiven Folgen einer Wegzugsbesteuerung. Der vorliegende Beitrag thematisiert die gesetzlichen Bestimmungen betreffend die Durchführung einer finalen Besteuerung weggezogener Gesellschaften zwischen Deutschland und Drittstaaten. Die Untersuchung erfolgt am Beispiel von postsowjetischen Staaten, namentlich Aserbaidtschan, Ukraine und Weißrussland, und geht auf die mit dieser Endbesteuerung verbundenen steuerlichen Herausforderungen ein.

I. Einführung

Die Wirtschaftsbeziehungen zwischen Deutschland und postsowjetischen Staaten wie Aserbaidtschan, Ukraine und Weißrussland haben sich in den letzten Jahren stark entwickelt. Aserbaidtschan ist der größte Staat der Südkaukasus-Region und verfügt über gute Investitionsperspektiven in unterschiedlichen ökonomischen Sektoren. Dabei überrascht es nicht, daß deutsche Investoren schon bis zum Jahr 2017 mehr als 440 Mio. Euro in die aserbaidtschanische Wirtschaft investiert haben.² Im Jahr 2012 nahm in Baku die Deutsch-Aserbaidtschanische Auslandshandelskam-

mer ihre Arbeit auf. Sie gilt als die offizielle Vertretung der deutschen Wirtschaft in Aserbaidtschan und berät ansässige deutsche Unternehmen bei deren Markterkundungen und geschäftlichem Engagement. Aserbaidtschan ist achtgrößter Rohöllieferant Deutschlands und nimmt als Schlüssel-land für den Südlichen Gaskorridor (SGC) eine bedeutende Stellung ein. Dies spiegelt sich in einer strategischen Partnerschaft zu Deutschland und Europa bei der Diversifizierung künftiger Energiebezüge wider. Das Interesse Aserbaidtschans an einer europäischen Integration wird angesichts aktueller Verhandlungen im Rahmen des östlichen EU-Partnerschaftsprojektes deutlich.

Als zweitgrößter Flächenstaat Europas spielt die Ukraine eine bedeutsame politische, wirtschaftliche und kulturelle Rolle für die ganze osteuropäische Region. Ihre großen landwirtschaftlichen Ressourcen in Verbindung mit günstigen Kosten der Produktion versprechen für aktuell mehr als 1.000 deutsche Firmen³ in diesem Land gute ökonomische Wachstumschancen. Hinzu kommen auch die ständigen Reformen in verschiedenen Sektoren der Wirtschaft, die das Ziel verfolgen, das aktuelle Rechtssystem möglichst transparent sowie den Staatsapparat korruptionsfrei zu gestalten.⁴

Mit einer immer stärker wachsenden Handelsdynamik mit Deutschland gehört Weißrussland zum wichtigsten

¹ Javid Damirov, LL.M. Oec. Jurastudium an der Akademie für öffentliche Verwaltung beim Präsidenten der Republik Aserbaidtschan, Baku. 2015 Magisterstudium an der Christian-Albrechts-Universität zu Kiel mit Vertiefung im Bereich des Wirtschaftsrechts. Seit 2017 Doktorand im Bereich des internationalen Steuerrechts am Lehrstuhl für Bürgerliches Recht, Steuerrecht, Handels- und Wirtschaftsrecht der Christian-Albrechts-Universität zu Kiel sowie Forschungs- bzw. Promotionsstipendiat des DAAD.

² Der Umfang ausländischer Investitionen ist abrufbar auf der Webseite des Staatlichen Statistischen Komitees der Republik Aserbaidtschan (auf Aserbaidtschanisch) unter: https://www.stat.gov.az/menu/2/quality/az/lecture/cnstrk_02.xls (letzter Zugriff: 16.05.2019).

³ Nach Auskunft des Auswärtigen Amtes Deutschlands sind mehr als 1.000 deutsche Firmen in der Ukraine vertreten, abrufbar unter: <https://www.auswaertiges-amt.de/de/aussepolitik/laender/ukraine-node/bilateral/202760> (letzter Zugriff: 16.05.2019).

⁴ Dazu mehr: Pankowska-Lier, in: Deutsch-Ukrainische Industrie- und Handelskammer, Reformen in der Ukraine, 1. Aufl. 2018, S. 13 ff.

Handelspartner Deutschlands in der osteuropäischen Region. Nicht überraschend soll in diesem Zusammenhang die Tatsache sein, daß schon im Jahr 2017 die Warenexporte nach Deutschland eine psychologische Marke von 1 Milliarde USD durchbrachen.⁵ Eine ständige engere politische Kooperation⁶ zwischen den Ländern zusammen mit kulturellen und sozialen Beziehungen bringt für deutsche Unternehmen die attraktive Möglichkeit, für die Realisation der Produktion einen neuen Markt zu eröffnen. Der weißrussische Steuergesetzgeber hat die Hand am Puls der Zeit und reagiert flexibel auf die modernen internationalen digitalen und wirtschaftlichen Entwicklungen. Aufgrund der Regelung über die Steuerbefreiung von Gewinnen der Unternehmen aus der Kryptobranche bis zum Jahr 2023 sollte Weißrussland besonders interessant für deutsche blockchain-orientierte Start-Ups sein.

Vor diesem Hintergrund ist davon auszugehen, daß die zukünftige Zusammenarbeit zwischen Deutschland und den genannten postsowjetischen Staaten auf der Basis grenzüberschreitender Umstrukturierungen weiter ausgebaut wird. In diesem Zusammenhang spielen steuerliche Aspekte im Rahmen der Auslandsumstrukturierung eine primäre Rolle für die wirtschaftliche Situation weggezogener Körperschaften. Im Folgenden werden die aktuelle Rechtslage in diesem Bereich untersucht und die theoretisch möglichen steuerlichen Rechtsprobleme in Bezug auf die grenzüberschreitende Umstrukturierung einer Körperschaft näher beleuchtet.

II. Die Wegzugsbesteuerung und ihre Rolle bei der grenzüberschreitenden steuerlichen Körperschaftsumstrukturierung

1. Zwei Katalysatoren einer Wegzugsbesteuerung: Sitz- und Geschäftsleitungsverlegung

Die grenzüberschreitende steuerliche Umstrukturierung im deutschen Recht ist stets mit einer Wegzugsbesteuerung⁷ (*lex Horten*) verbunden. Im Mittelpunkt einer solchen Besteuerung steht die einmalige Steuerbelastung von durch den Steuerpflichtigen bereits generierten stillen Reserven, Veräußerungsgewinnen⁸ sowie differierten Wertsteigerungen⁹. Voraussetzung für eine Wegzugsbesteuerung ist das tatsächliche Verlassen des Territoriums von Deutschland und die Abwesenheit jeglicher steuerlicher Verknüpfungen mit dem deutschen Fiskus. Diese Tatsache ermöglicht es dem Gesetzgeber, von einer fiktiven Veräußerung auszugehen¹⁰ und somit staatliche Steuersouveränität¹¹ zu gewährleisten. Hierbei unterscheiden sich die Regelungen des deutschen Steuerrechts von denen des internationalen Gesellschaftsrechts. Während es im internationalen Gesellschaftsrecht primär auf den effektiven Verwaltungssitz oder den Satzungssitz der Gesellschaft ankommt, wird im deutschen Steuerrecht, insbesondere im Körperschaftsteuerrecht in § 1 Abs. 1, § 12 Abs. 3 KStG, auf die Ge-

schäftsleitung i.S.d. § 10 AO oder den Sitz i.S.d. § 11 AO der Gesellschaft abgestellt.¹² Dieser Dualismus bei den Anknüpfungspunkten ergibt sich auch in zahlreichen anderen Staaten¹³ und dient der effektiven Bestimmung eines engen territorialen Bezugs der Körperschaft. Insofern ist für das Entfallen einer unbeschränkten Steuerpflicht die Abwesenheit sowohl eines Sitzes als auch einer Geschäftsleitung im Inland maßgeblich. Anderenfalls erfolgt die Besteuerung nach deutschem Steuerrecht.¹⁴

Die Geschäftsleitung i.S.d. § 10 AO ist der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung,¹⁵ aus dem der für die effektive Leitung der Gesellschaft „maßgebliche Wille“¹⁶ stammt und aus dem „[...] dauerhaft die für die Geschäftsführung nötigen Maßnahmen von einiger Wichtigkeit [...]“¹⁷ vorgenommen werden.¹⁸ Er wird durch die tatsächlichen Verhältnisse bestimmt und entspricht im Wesentlichen dem im internationalen Gesellschaftsrecht gebräuchlichen Begriff des effektiven Verwaltungssitzes.¹⁹ Die grenzüberschreitende Verlegung der Geschäftsleitung soll für den Fiskus objektiv erkennbar sein²⁰ und schließt auch vorübergehende Verlegungen des Geschäftsleitungsortes ein.²¹ Zwar führt die Verlegung des Geschäftsleitungsortes nach Maßgabe des § 4a GmbHG sowie des § 5 AktG nicht unbedingt zur Auflösung der deutschen Gesellschaft. Bei Änderung des Gesellschaftsstatus ist jedoch davon auszugehen, daß sie bereits aufgelöst wird.²² Aus Sicht des deutschen Rechts ist

5 Statistisches Bundesamt (Destatis) v. 05.12.2018, Belarus: Statistisches Länderprofil, 9, abrufbar unter: <https://www.destatis.de/DE/Themen/Laender-Regionen/Internationales/Laenderprofile/belarus.html> (letzter Zugriff: 16.05.2019).

6 Mehr dazu: *Rusakovitsch*, in: Schadurkij, Belarusj w sowremennom mire, 1. Aufl. 2016, 341, 342.

7 Anstelle der Begriffsbestimmung einer Wegzugsbesteuerung schlägt *Schwenke* die Anwendung des Begriffs der Entstrickungsbesteuerung vor, siehe dazu *Schwenke*, in Wassermeyer, Doppelbesteuerung, 128. Lieferung 2015, Rn. 1.

8 *Zernova*, Intertax 2011, 471.

9 *Carramaschi*, Tax Notes International 2008, 283, 284.

10 *Világi*, European Taxation 2012, 346, 347.

11 *von Brocke/Müller*, EC Tax Review 2013, 299.

12 Vgl. *Lampert*, in Gosch, KStG, 3. Aufl. 2015, § 12 Rn. 151; *Hölscher*, IStR 2013, 747, 748.

13 *Schädle/Eich*, DStR 2012, 2341, 2342.

14 Vgl. z. B. BFH, BStBl. II 1992, 972; BGH, NJW 1986, 2194; BayObLG, DNotZ 1986, 174.

15 RFH, RStBl. 1931, 848.

16 *Kessen*, in Schnitger/Fehrenbacher, Kommentar KStG, 1. Aufl. 2012, § 12 Rn. 258; BFH, DStR 1991, 814.

17 BFH, BStBl. II 1968, 695; BFH, DStR 1999, 895.

18 Detailliert dazu: vgl. *Pahlke*, in Pahlke/König, AO, 2. Aufl. 2009, § 10 AO Rn. 10; *Difßars*, DStZ 2011, 21 ff.

19 Vgl. BFH, BB 1991, 1322, 1323; BFH, BStBl. II 1992, 972; *Lenz*, in Erle/Sauter, KStG, 3. Aufl. 2010, § 12 Rn. 90.

20 *Lampert* (Fn. 11), § 12 Rn. 147.

21 *Benecke*, in Dötsch/Jost/Pung/Witt, KStG, Stand: 02/2008, § 12 Rn. 188.

22 *Becker/Schwarz/Mühlhausen*, IStR 2017, 45, 46.

bei der Bestimmung des Gesellschaftsstatuts traditionell die Sitztheorie anzuwenden.²³ Im Verhältnis zu anderen EU-Mitgliedstaaten muß jedoch aufgrund der Rechtsprechung des EuGH zur Niederlassungsfreiheit²⁴ die Gründungstheorie gelten.²⁵

Der Sitz i.S.d. § 11 AO ist dagegen der Ort, der durch Gesetz, Gesellschaftsvertrag oder Satzung als Sitz der Gesellschaft bestimmt ist.²⁶ Vom gleichen Ort des Sitzes und der Geschäftsleitung ist nur dann zu sprechen, wenn eine tatsächliche, örtliche Verknüpfung von Geschäftsführung und Unternehmen besteht.²⁷ Nach Heider²⁸ reicht die Auflösung einer deutschen Kapitalgesellschaft und die darauffolgende Gründung einer Kapitalgesellschaft durch Sacheinlage im zugezogenen Land aus, um den Status der Verlegung des Sitzungssitzes festzustellen. Bei einer Sitzverlegung ist unter dem neuen Sitz der Körperschaft derjenige Ort zu verstehen, an dem Büroräume angemietet werden, dem Geschäftsführer ein Büro für die Tagesgeschäfte zur Verfügung steht und sich die Geschäftsunterlagen befinden.²⁹

Die unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht der Gesellschaft entfällt gemäß § 1 Abs. 1, § 2 Nr. 1 KStG, wenn die Gesellschaft die Geschäftsleitung oder den Sitz von Deutschland ins Ausland verlegt. Dabei unterscheidet der Gesetzgeber zwischen zwei möglichen Wegzugsvariationen. Dazu gehört einerseits die Verlegung einer Körperschaft in ein anderes EU/EWR-Mitgliedsland und andererseits der Wegzug in einen Drittstaat.

2. Steuerliche Bewertung von im Inland generierten stillen Reserven im Rahmen der Wegzugsbesteuerung aus Sicht des deutschen Rechts

Eine wichtige Rolle für die aus Deutschland zu verlegende Körperschaft spielt angesichts der Wegzugsbesteuerung die steuerliche Bewertung von nicht realisierten Gewinnen, namentlich stillen Reserven. Denn durch die Übertragung von Vermögensgegenständen nach Aserbaidschan, in die Ukraine oder nach Weißrussland wird die Besteuerungsmöglichkeit von stillen Reserven seitens des deutschen Fiskus ausgeschlossen.³⁰ In diesem Zusammenhang behandelt § 4 Abs. 1 S. 3 EStG steuerrechtlich die nicht realisierten Gewinne und eine Entnahme für betriebsfremde Zwecke gleich. Voraussetzung hierfür ist der tatsächliche Ausschluß oder die Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland im Hinblick auf den Gewinn aus der Veräußerung oder der Nutzung eines Wirtschaftsgutes. Aus körperschaftsteuerlicher Perspektive wird die einkommensteuerliche fiktive Veräußerung oder Überlassung durch den „allgemeine[n] Entstrickungsstatbestand“³¹ i.S.d. § 12 Abs. 1 KStG ersetzt.³² Mit dem JStG 2010³³ erweiterte der Gesetzgeber den Anwendungsbereich der deutschen Entstrickungsregelung durch ein „klarstellendes Regelbeispiel“.³⁴ Diese Erweiterung bezieht sich auf einen Zuordnungswechsel des Wirtschaftsgutes im Rahmen der Überführung in eine ausländische Betriebsstätte.³⁵ Insofern liegt eine we-

sentliche Verschärfung der bisherigen Rechtslage vor.³⁶

Mit Blick auf den Wegzug innerhalb der EU (jedoch nicht innerhalb des EWR)³⁷ ist gemäß § 4g und § 36 Abs. 5 EStG eine Aufschiebung der sofortigen steuerlichen Aufdeckung der stillen Reserven möglich.³⁸ Denn die sofortige Besteuerung der nicht realisierten Gewinne verstößt gegen die in Art. 49, 54 AEUV verankerte Niederlassungsfreiheit der Gesellschaft.³⁹ Die vorgenannte Aufschiebung beinhaltet eine auf die folgenden fünf Jahre verteilte Besteuerung von nicht realisierten Gewinnen. Diese erfolgt mittels Bildung von Ausgleichsposten gemäß § 4g Abs. 1 S. 1 EStG nicht von Amts wegen,⁴⁰ sondern lediglich durch einen vom Steuerpflichtigen gestellten Antrag.

Da die o.g. Länder keine Mitgliedstaaten der EU sind, gelten die vorgenannten Ausführungen bezüglich des Stundungsmodells nach § 4g EStG nicht.⁴¹ Nach Schnitger⁴² ist § 4g EStG auch dann nicht anwendbar, wenn es sich um eine Überführung des Wirtschaftsgutes aus einer inländischen Betriebsstätte in das ausländische Stammhaus handelt. Der deutsche Gesetzgeber verbietet eine Aufschiebung der sofortigen Besteuerung stiller Reserven einer Körperschaft bei der grenzüberschreitenden Sitzverlegung in ein

23 BGH, NJW 2009, 289; OLG Köln, NJW 1986, 2199.

24 EuGH, NJW 1999, 2027; EuGH, NJW 2002, 3614; EuGH, NJW 2003, 3331.

25 BGH, BGHZ 154, 185, 188 ff.; BGH, ZIP 2004, 2095, 2096; BGH, ZIP 2005, 805 f.; Eidenmüller, JZ 2003, 526, 528 f.

26 Gersch, in Klein, AO, 13. Aufl. 2016, § 11 Rn. 3.

27 BFH, BFH/NV 1990, 353.

28 Heider, in Goette/Habersack/Kalss, Münchener Kommentar zum AktG, 4. Aufl. 2016, § 5 Rn. 53.

29 FG Düsseldorf, EFG 1999, 914.

30 Zum gleichen Ergebnis führt in der Tat jeder Wegzug aus Deutschland, vgl. zum Wegzug innerhalb der EU: EuGH, EWS 2004, 180.

31 Haase, Internationales und Europäisches Steuerrecht, 5. Aufl. 2017, Rn. 82.

32 Kahle/Beinert, FR 2015, 585.

33 Jahressteuergesetz 2010 (JStG 2010) v. 08.12.2010, BGBl. I 2010, 1768.

34 BT-Drs. 17/3549, 19.

35 Vgl. BMF, BStBl. I 2011, 1278.

36 Lohmar, FR 2013, 591, 592.

37 Kahle/Eichholz, FR 2015, 7, 9. Ob diese Regelung europarechtlich akzeptabel ist, wurde seitens Plewka und Staats in Frage gestellt, vgl. Plewka/Staats, in Lademann, EStG, Stand: 07/2007, § 4g Rn. 14.

38 Die Anwendung dieses Grundsatzes ist auch europarechtlich akzeptabel, siehe Art. 5 Abs. 1 und 2 der RL 2016/1164, Abl. EU 2016, Nr. L 193/3.

39 Siehe dazu EuGH, FR 2012, 25, 27 f.; EuGH, NZG 2012, 871, 875; EuGH, BB 2014, 492, 494; Mitschke, DStR 2012, 631, vgl. Brinkmann/Reiter, DB 2012, 16, 19.

40 Ebenso: Wied, in Blümich, EStG, KStG, GewStG, 141. Lieferung 2018, EStG § 4g Rn. 10.

41 Vgl. Pfirrmann, in Blümich, EStG, KStG, GewStG, 139. Lieferung 2017, KStG § 12 Rn. 13.

42 Vgl. Schnitger, Die Entstrickung im Steuerrecht, IFSt-Schrift Nr. 487, 1. Aufl. 2013, S. 36.

Drittland.⁴³ Vor diesem Hintergrund ist es nur möglich, die theoretische Stundungsmöglichkeit auf deutscher Seite nach den Vorgaben des § 222 AO zu gewährleisten. Von einer subnationalen Stundungsmöglichkeit der stillen Reserven kann nicht die Rede sein, da zwischen Deutschland und Aserbaidschan, der Ukraine sowie Weißrussland lediglich die Doppelbesteuerungsabkommen bestehen.⁴⁴ Diese enthalten allerdings weder Angaben hinsichtlich der Stundungsmöglichkeiten stiller Reserven bei Wegzugskonstellationen noch Regelungen bezüglich der Entstrickung für den Zeitpunkt der Verlagerung der Einkunftsquelle.⁴⁵

3. Regelungen für die Durchführung einer Wegzugsbesteuerung

Die Wegzugsbesteuerung einer nach Aserbaidschan, in die Ukraine oder nach Weißrussland verlegten Körperschaft richtet sich nach dem autonomen nationalen Recht (hier: § 12 Abs. 3 S. 1 KStG). Unter Umständen kann in Einzelfällen auch § 12 Abs. 3 S. 2 KStG herangezogen werden. So liegt hiernach eine Auflösung der Körperschaft i. S. d. § 12 Abs. 3 S. 1 KStG auch dann vor, wenn die Körperschaft, Vermögensmasse oder Personenvereinigung auf Grund eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung infolge der Verlegung ihres Sitzes oder ihrer Geschäftsleitung⁴⁶ als außerhalb des Hoheitsgebietes der in S. 1 genannten Staaten ansässig anzusehen ist. Dabei ist der Gründungsort der Gesellschaft irrelevant. Maßgeblich ist lediglich die tatsächliche Verlegung in einen Drittstaat.⁴⁷

S. 1 der in Rede stehenden Vorschrift legt die Voraussetzungen einer Wegzugsbesteuerung beim Ausscheiden aus der unbeschränkten Steuerpflicht in einem EU-Mitgliedstaat oder einem Staat des EWR-Abkommens fest. S. 2 regelt die – sich infolge der Regelung in Art. 4 Abs. 3 OECD-MA ergebenden⁴⁸ – Fälle der Verschiebung der abkommensrechtlichen Ansässigkeit in einen Drittstaat.⁴⁹ Die oben genannte in Art. 4 Abs. 3 OECD-MA verankerte Vereinbarung (*Tie-Breaker-Rule*) findet sich im jeweiligen Art. 4 Abs. 3 der DBA zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Republik Aserbaidschan, der Ukraine und Weißrussland wieder. Demgemäß gilt die Gesellschaft in beiden Vertragsstaaten nur an dem Ort als ansässig, an dem sich ihre Geschäftsleitung befindet. In der Praxis wird diese Vorschrift für diejenigen Konstellationen angewandt, in denen eine deutsche Gesellschaft lediglich ihre Geschäftsleitung in die o. g. Länder verlegt. Zwar verbleibt die Gesellschaft infolge des Satzungssitzes in Deutschland weiterhin unbeschränkt steuerpflichtig. Die inländischen Einkünfte sollen aufgrund Art. 4 Abs. 3 DBA mit o. g. Staaten jedoch so behandelt werden, als unterlägen sie der beschränkten Steuerpflicht.⁵⁰

Durch die „drakonischen“⁵¹ Rechtsfolgen, ausgehend von § 12 Abs. 3 KStG, soll eine mißbräuchliche Ausnutzung steuerrechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten unterbunden werden. *Benecke* und *Staats*⁵² bewerten die Vorschrift als

ergänzende Regelung zum UmwStG 2006.⁵³ Zugleich soll durch § 12 Abs. 3 KStG das aus Art. 3 Abs. 1 GG deduzierte Prinzip der Steuergerechtigkeit gewährleistet werden. Auf diese Weise versteht sich die Vorschrift als „*lex specialis*“ gegenüber § 12 Abs. 1 KStG.⁵⁴ Diese Vorschrift gilt gemäß § 12 Abs. 3 S. 1 KStG, auf die § 12 Abs. 3 S. 2 Bezug nimmt, für Körperschaften, Vermögensmassen und Personenvereinigungen.⁵⁵ Die Kategorisierung der jeweiligen ausländischen Gesellschaften richtet sich nach dem sogenannten Typenvergleich.⁵⁶

Sind die Voraussetzungen des § 12 Abs. 3 S. 1 oder S. 2 KStG erfüllt, findet die Liquidationsbesteuerung i. S. d. § 11 KStG Anwendung. Gemäß § 11 Abs. 2 KStG wird zur Ermittlung des Gewinns i. S. d. Abs. 1 dieser Vorschrift das Endvermögen dem Anfangsvermögen im Rahmen der Abwicklung gegenübergestellt. Mit dieser Regelung sollte ein Gleichlauf zwischen der steuerrechtlichen Fiktion und der gesellschaftsrechtlichen Folge dieses Wegzugs erreicht werden.⁵⁷

Die fiktive Gesellschaftsauflösung i. S. d. § 12 Abs. 3 KStG soll für Anteilseigner dieser Gesellschaft steuerneutral sein.⁵⁸ Einerseits geht dieser Sachverhalt aus dem Wortlaut der Vorschrift hervor. Andererseits liegen keine Auflösung i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 2 S. 1 EStG sowie kein Zufluß aufgrund § 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG vor.⁵⁹ Insofern ist eine Belastung der Anteilseigner mit der Kapitalertragsteuer nicht möglich.

43 *Hölscher*, IStR 2013, 747, vgl. *Geberth/Fingerhuth*, IStR 2009, 445, 447; *Oellerich*, in *Schaumburg/Englisch*, Europäisches Steuerrecht, 1. Aufl. 2015, Rn. 8.86; *Dötsch/Pung*, DB 2006, 2648, 2651.

44 DBA-Aserbaidschan, BGBl. II 2005, 1146; DBA-Ukraine, BGBl. II 1996, 498; DBA-Weißrussland, BGBl. II 2006, 1042.

45 Vgl. *Schwenke* (Fn. 6), Rn. 8, 10.

46 Der Gesetzwortlaut enthält einen grammatischen Fehler: anstelle der „Geschäftsleitung“ wurde im ursprünglichen Text das Wort „Geschäftleitung“ verwendet.

47 *Becker/Schwarz/Mühlhausen*, IStR 2017, 45, 46.

48 *Kessen* (Fn. 15), § 12 Rn. 241.

49 § 12 Abs. 3 S. 1 KStG enthält eine mißverständliche Formulierung. Aufgrund der Gesetzesbegründung sollen die Wegzugsfälle innerhalb der EU und des EWR sowie zwischen der EU und dem EWR vom Anwendungsbereich der Norm ausgenommen werden, *Hofmeister*, in *Blümich*, EStG, KStG, GewStG, 122. Lieferung 2014, KStG § 11 Rn. 94; vgl. *BT-Drs. 542/06*, 49; *Lampert* (Fn. 11), § 12 Rn. 141; *Haase* (Fn. 30), Rn. 86.

50 *Frotscher*, in *Frotscher/Maas*, KStG, GewStG, UmwStG, 112. Lieferung 2011, § 12 Rn. 171.

51 *Hölscher*, IStR 2013, 747.

52 Vgl. *Benecke/Staats*, in *Dötsch/Pung/Möhlenbrock*, KStG, Stand: 06/2017, § 12 Rn. 513.

53 Kritik dazu *Becker/Schwarz/Mühlhausen*, IStR 2017, 45, 49.

54 *Kessen* (Fn. 15), § 12 Rn. 50; *Eickmann/Mörwald*, DStZ 2009, 422, 424.

55 *Kessen* (Fn. 15), § 12 Rn. 245.

56 *BMF*, BStBl. I 2004, 411; *BFH*, BStBl. II 2009, 263.

57 *Campos Nave*, BB 2005, 2660, 2661.

58 Gegenauffassung *Benecke/Staats* (Fn. 51), § 12 Rn. 14.

59 *Becker/Schwarz/Mühlhausen*, IStR 2017, 45, 48.

III. Praktisch relevante Probleme bei der steuerlichen Bewertung weggezogener Gesellschaften

Die entsprechende Anwendung der Liquidationsbesteuerung im Falle des grenzüberschreitenden Wegzugs ist grundsätzlich unproblematisch. Problematisch gestaltet sich erst, wenn seitens des deutschen Fiskus im Rahmen der Aufdeckung stiller Reserven diese sofort eingezogen werden sollen. Die Anwendung dieser Regelung ist abkommensrechtlich nicht zu beanstanden.⁶⁰ Darauf wird im Folgenden noch näher eingegangen.

1. Die Möglichkeit einer Stundung der Besteuerung stiller Reserven auch für Aserbaidshans?

Verlegt eine deutsche Gesellschaft ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz in einen Drittstaat wie Aserbaidshans, werden gem. § 11 KStG i. V. m. § 12 Abs. 3 S. 1 KStG die stillen Reserven sofort besteuert. Der deutsche Gesetzgeber nimmt dabei keine Differenzierung zwischen den Drittstaaten vor und bietet keine Stundungsmöglichkeit. Solch eine Art der sofortigen Steuerbelastung seitens des deutschen Fiskus führt in der Praxis dazu, daß das Unternehmen betriebswirtschaftlich notwendige Restrukturierungsmaßnahmen nicht umsetzen kann.⁶¹ Infolgedessen könnte eine Verschlechterung der wirtschaftlichen Lage der Gesellschaft eintreten.

In diesem Zusammenhang steht die Frage der tatsächlichen Notwendigkeit einer „hard exit taxation“ mit den genannten restriktiven Folgen im Vordergrund.

a) Dogmatische Aspekte einer Wegzugsbesteuerung

Den Kern einer Wegzugsbesteuerung bildet die Besteuerung der natürlichen oder juristischen Personen bei deren Austritt aus dem deutschen Hoheitsgebiet. Aus fiskalischer Sicht gewährleistet die sofortige Besteuerung von stillen Reserven i. R. d. Wegzugsbesteuerung die Steuersouveränität des Landes,⁶² weil mit dem Wegzug der Gesellschaft in den Drittstaat das Ursprungsland (hier: Deutschland) die theoretische Möglichkeit der Besteuerung von im Inland generierten stillen Reserven verlieren kann.⁶³ Eine zusätzliche Steuerbelastung im Zuge des Wegzuges bzw. eine sofortige Besteuerung von im Inland generierten stillen Reserven soll daneben die Interessen der Großkonzerne an einer Steueroptimierung durch die Verlegung ins Mindestbesteuerungsland reduzieren.⁶⁴ Der Zweck einer Wegzugsbesteuerung besteht somit im Wesentlichen darin, die spekulativen, rein steuerorientierten Transaktionen zu verhindern.⁶⁵

Unter Beachtung der erwähnten Aspekte kann konstatiert werden, daß die sofortige Besteuerung von stillen Reserven im Rahmen einer Wegzugsbesteuerung im Großen und Ganzen zwei maßgebliche Funktionen hat, nämlich die Sicherstellung des Besteuerungsrechts Deutschlands und den Schutz vor einem Mißbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten. Diese Funktionen determinieren die Zweck-

mäßigkeit einer Wegzugsbesteuerung. Entsteht dagegen keine der o. g. Gefahren, soll nach Meinung des Autors das Eintreten der restriktiven Folgen einer sofortigen Besteuerung stiller Reserven ohne Stundungsmöglichkeit in Frage gestellt werden. Dies ist insb. dann der Fall, wenn die Verlegung einer Gesellschaft in einen Drittstaat erfolgt, der im internationalen Maßstab nicht als steuerrechtlich unkooperativer Staat oder Mindestbesteuerungsland bekannt ist. Entspricht ein Drittland den o. g. negativen Kriterien, so kann die Argumentation des Fiskus hinsichtlich der Notwendigkeit einer pauschalen Anwendung einer sofortigen Besteuerung von stillen Reserven einer Gesellschaft i. R. d. Wegzugsbesteuerung ohne entsprechende Stundungsmöglichkeit nicht in Betracht kommen.

aa) Schutz vor einem Mißbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten?

Die sofortige Aufdeckung der stillen Reserven soll den effektiven Schutz des innerstaatlichen Steuerrechtssystems vor einem Mißbrauch der rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten sichern. Somit erfolgt auch die wesentliche Begrenzung einer Kapitalflucht in Mindestbesteuerungsland. Unter den Begriff des Mindestbesteuerungslandes oder einer Steueroase fällt nicht nur ein Staat, der eine niedrige Besteuerung im Allgemeinen vorsieht. Es zählt ferner auch derjenige Staat dazu, der keine Besteuerungstransparenz aufweist oder sich einem Informationsaustausch mit anderen Ländern verschließt.⁶⁶ In Aserbaidshans werden die Gesellschaften gem. Art. 105 Abs. 1 SteuerGB mit 20% besteuert, während hierzulande Körperschaften nach § 23 Abs. 1 KStG einer Besteuerung i. H. v. 15% unterliegen. Somit ist die theoretische Einordnung Aserbaidshans zur Liste der Steueroasen ausgeschlossen. Ebenfalls problemlos ist der Informationsaustausch mit diesem Land, welcher unter steuerlichen Gesichtspunkten im internationalen Maßstab auf eine große Resonanz stößt und der in seiner Gesetzgebung verankert ist.⁶⁷ Folglich ist die Nutzung des Steuerrechtssystems dieses Hoheitsgebietes mit dem Zweck, eine grenzüberschreitende unangemessene Steuergestaltung zu konstruieren, realitätsfern. Die sofortige Endbesteuerung ohne entsprechende Stundungsmöglichkeit kann somit nicht durch die These der Notwendigkeit einer Bekämpfung des Steuermissbrauchs gerechtfertigt werden.

⁶⁰ Wichmann/Schmidt-Heß, IStR 2014, 883, 887.

⁶¹ Vgl. Hölscher, IStR 2013, 747, 748.

⁶² Siehe dazu Fn. 10.

⁶³ Zernova, Intertax 2011, 471, 472.

⁶⁴ Vgl. Schreiber/Führich, European Journal of Law and Economics 2009, 257, 265.

⁶⁵ Kubicová, in Klietnik, Globalization and Its Socio-Economic Consequences, 1. Aufl. 2016, 1101, 1102.

⁶⁶ Eimmermann, IStR 2010, 561; Tobin/Walsch, The Economic and Social Review 2013, 401, 403; Jones/Temouri, Journal of World Business, 2016, 237.

⁶⁷ Mehr über die letzten Änderungen im aserbaidshansischen Steuerrecht: Jabrayilov/Hasanov, IStR-LB 2017, 66 ff.

bb) Sicherstellung des Besteuerungsrechts Deutschlands?

Im Kern einer sofortigen steuerlichen Aufdeckung stiller Reserven weggezogener Unternehmen steht ferner die Überzeugung, daß somit die Sicherstellung des deutschen Besteuerungssubstrates effektiv gewährleistet werden kann. Die Wegzugsbesteuerung wurde damit jahrelang als „letzte Möglichkeit, stille Reserven steuerlich zu erfassen“,⁶⁸ bewertet. Der Grund dafür liegt insb. darin, daß bei späterer Realisierung der stillen Reserven durch eine schon ins Ausland weggezogene Gesellschaft die abkommensrechtliche Besteuerungsbefugnis dem Vertragsstaat, in dem der Veräußerer ansässig ist, gehört.⁶⁹ Folglich gibt es für Deutschland weder nationalrechtliche noch abkommensrechtliche Möglichkeiten, die Veräußerungsgewinne aufgrund der nationalen steuerlichen Vorschriften zu besteuern.

Durch den deutschen Gesetzgeber wurde allerdings die Tatsache außer Acht gelassen, daß nicht jede Gesellschaftsitzverlegung ins Ausland in einer späteren Veräußerung in Deutschland verbliebender stiller Reserven resultiert. Vorstellbar sind z. B. Sachverhalte, in denen die nach Aserbaidshan weggezogene Gesellschaft wegen verschiedenartiger Gründe ihren Sitz zurück nach Deutschland verlegen will. Eine Absicht der Veräußerung deutscher stiller Reserven ist bei einer solchen Gesellschaft *per se* ausgeschlossen. Der Sicherstellung des inländischen Steuersubstrats Deutschlands droht in diesem Fall keine Gefahr.

Eine Kompromißlösung kann das Erzielen einer tatsächlichen Verständigung zwischen beiden Steuerparteien bieten. Wird seitens der weggezogenen Gesellschaft die spätere Realisation der stillen Reserven geplant, so soll die Durchführung einer Wegzugsbesteuerung ohne entsprechende Stundungsmöglichkeit unvermeidlich sein. Kann dagegen ein Streben nach späterer Realisation stiller Reserven seitens der weggezogenen Gesellschaft festgestellt werden, so soll m. E. die Durchführung einer Wegzugsbesteuerung **de lege ferenda** mit entsprechender Stundung unter Vorbehalt einer Verzinsung und des Erbringens einer Sicherheitsleistung zur Absicherung des erhöhten Steuerrisikos erfolgen. Damit wird sowohl die Besteuerungsbefugnis Deutschlands als auch ein zusätzlicher Geldzufluß in die Staatskasse sichergestellt. Zugleich wird die Verschlechterung der wirtschaftlichen Lage der weggezogenen Gesellschaft durch eine sofortige Endbesteuerung verhindert.

b) Wegzugsbesteuerung und Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung

Außer im nationalen deutschen Steuerrecht sind die wegzugsbezogenen Fragen seit langem Gegenstand der Diskussion auf dem europäischen Niveau. Zwar reagieren die europäischen Instanzen im überwiegenden Teil primär auf die Herausforderungen einer Wegzugsbesteuerung innerhalb des EU-Gebietes. Offensichtlich ist aber auch der Versuch, die wegzugsbezogenen Sachverhalte mit Drittländern zu standardisieren. Aufgrund der fehlenden direkten Harmonisierung im Bereich des direkten Steuerrechts der EU-

Mitgliedstaaten ist der EU-Rat jedoch gezwungen, seine Ideen durch unverbindliche⁷⁰ Rechtsinstrumente wie z. B. Empfehlungen und Stellungnahmen zu verbreiten. Hervorzuheben ist insb. der vom Rat der Wirtschafts- und Finanzminister (ECOFIN) im Jahr 1997 beschlossene Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung.⁷¹ Trotz seiner unverbindlichen Rechtsnatur stellt er eindeutig eine politische Verpflichtung mit dem Ziel dar, bestehende steuerliche Maßnahmen, die einen schädlichen Steuerwettbewerb darstellen, i. R. d. Rücknahmeverfahrens zu überprüfen, zu ändern oder abzuschaffen sowie neue Maßnahmen dieser Art im Zuge des Stillhalteverfahrens einzuführen. Im Jahr 1998 wurde die Gruppe „Verhaltenskodex“ (Unternehmensbesteuerung) eingesetzt und damit beauftragt, steuerliche Maßnahmen, die unter den Kodex fallen können, zu beurteilen.⁷²

Bereits im Dezember 2017 wurde seitens der EU-Kommission – mit der besonderen Berücksichtigung der Empfehlungen der o. g. Gruppe – eine gemeinsame EU-Liste von nicht kooperativen Drittstaaten für Steuerzwecke erarbeitet.⁷³ Das Hauptziel der Liste besteht in der „Verbesserung des weltweiten verantwortungsvollen Handelns im Steuerbereich sowie [der] Zusicherung, daß die internationalen Partner der EU dieselben Standards einhalten wie die EU-Mitgliedstaaten“.⁷⁴ Neben der klaren Differenzierung zwischen den Mindestbesteuerungsländern (Steuerparadiesen) und den Staaten mit einem im internationalen Vergleich üblichen Besteuerungssystem setzt der europäische Gesetzgeber einen starken Akzent auf die Tatsache, daß für Steuerparadiesen im Rahmen der Wegzugsbesteuerung die aufgedeckten stillen Reserven sofort eingezogen werden.⁷⁵

Geht man von o. g. Empfehlung aus, bedeutet dies im Umkehrschluß, daß für die Länder, die keinesfalls Steuerparadiesen sind, kein Bedürfnis zur sofortigen Aufdeckung stiller Reserven besteht. Anderenfalls wäre es inkonsequent, wenn

68 Djanani/Brähler, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl. 2004, S. 394.

69 Art. 13 Abs. 5 DBA-Aserbaidshan und Ukraine sowie Art. 13 Abs. 4 DBA-Weißrussland; angesichts § 6 AStG siehe: Knies/Micker, Internationales Ertragsteuerrecht, 1. Aufl. 2013, 80.

70 Aufgrund Art. 288 Abs. 4 AEUV.

71 EU-Rat Mitteilung, 98/C 2/01 v. 01.12.1997, abrufbar unter: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/coc_de.pdf (letzter Zugriff: 16.05.2019).

72 EU-Rat Mitteilung, 98/C 99/01 v. 09.03.1998, abrufbar unter: [http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:31998Y0401\(01\)&from=EN](http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:31998Y0401(01)&from=EN) (letzter Zugriff: 16.05.2019).

73 EU-Kommission, Pressemitteilung, IP/17/5121 v. 05.12.2017, abrufbar unter: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-17-5121_de.htm (letzter Zugriff: 16.05.2019). Der erste Versuch, „nicht kooperative“ Ländern zu systematisieren, wurde seitens OECD schon im Jahr 2002 untergenommen, mehr dazu (auf Englisch) unter: <http://www.oecd.org/countries/monaco/list-of-unco-operative-tax-havens.htm> (letzter Zugriff: 16.05.2019).

74 ECOFIN-Rat, 15429/17 v. 05.12.2017, S. 8 ff., abrufbar (auf Englisch) unter: <http://www.consilium.europa.eu/media/31945/st15429en17.pdf> (letzter Zugriff: 16.05.2019). Detailliert dazu: Dourado, Intertax 2018, 178 ff.

75 ECOFIN-Rat (Fn. 73), S. 19.

das Besteuerungsverfahren sowohl für klassische „Steuer-oasen“ als auch für Drittstaaten, die keineswegs „Steuer-oasen“ sind, in gleicher Weise angewandt wird. Vor diesem Hintergrund erscheint es nicht angemessen, wenn ein Drittstaat wie Aserbaidschan, der die Kriterien eines Niedrigsteuerlandes nicht erfüllt, in der Praxis stets als Steuer-oase behandelt wird. Durch die sofortige Aufdeckung der stillen Reserven werden nach deutschem Recht somit sämtliche Drittstaaten wie Steueroasen oder Mindestbesteuerungsländer behandelt.

2. Optimale steuerliche Belastung der verbliebenen deutschen Betriebsstätte im Rahmen des Wegzugs in die Ukraine

Nicht unumstritten ist die Frage, ob im Rahmen der Aufdeckung stiller Reserven von weggezogenen Gesellschaften die im Inland verbliebene Betriebsstätte ebenfalls einer Besteuerung unterliegen soll. Die Beantwortung dieser Frage ist besonders wichtig für die in die Ukraine weggezogenen Gesellschaften⁷⁶, die dort in einer deutschen Betriebsstätte hergestellte Waren veräußern. Ein Teil des deutschen Schrifttums bejaht aufgrund des Wortlauts des § 12 Abs. 3 S. 1 i. V. m. § 11 Abs. 3 KStG in der in Rede stehenden Wegzugskonstellation die Besteuerung der Betriebsstätte im Rahmen der Aufdeckung der stillen Reserven.⁷⁷ Andere Stimmen in der Fachliteratur plädieren hingegen nur für die Besteuerung des Gewinns einer Betriebsstätte nach Maßgabe des § 2 Nr. 1 KStG i. V. m. § 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. a EStG.⁷⁸ Insoweit wird die Aufdeckung stiller Reserven im Falle des Wegzugs abgelehnt, wenn sich eine Betriebsstätte noch im Inland befindet. Dies läßt sich damit begründen, daß es in solch einem Fall kein Bedürfnis seitens des deutschen Fiskus gibt, die stillen Reserven aufzudecken.⁷⁹

Die vorgenannte Auffassung ist aus mehreren Gründen zu präferieren. Erstens erscheint es für den deutschen Fiskus in finanzieller Hinsicht attraktiver, wenn die stillen Reserven der noch im Inland befindlichen Betriebsstätte nicht sofort aufgedeckt werden. Dahinter steckt nämlich die Erwartung, daß sich aufgrund der Preisentwicklung bestimmter Wirtschaftsgüter im Laufe der Zeit der „gemeine Wert“ und mithin auch die stillen Reserven weiter erhöhen. Zudem wird der Fiskus durch diese Vorgehensweise seiner Besteuerung nicht beraubt. Zweitens stellt es für den Steuerpflichtigen durchaus eine geringere Belastung dar, wenn er im Falle des grenzüberschreitenden Wegzugs mittels noch im Inland befindlicher Betriebsstätten die Steuerlast minimieren kann. Drittens führt dieser Sachverhalt rechtspolitisch zu einem wünschenswerten Ergebnis, weil mit Blick auf eine noch im Inland befindliche Betriebsstätte Arbeitsplätze gesichert werden können. Viertens wird dem Steuerpflichtigen dadurch die Möglichkeit eröffnet, das wirtschaftliche Risiko im Falle des grenzüberschreitenden Wegzugs zu minimieren, wenn infolgedessen erhebliche Verluste entstehen.

3. Anwendung des Ansatzes des gemeinen Werts bei technologieorientierten Blockchain-Projekten beim Wegzug nach Weißrussland

Problematisch ist schließlich ebenso die Bestimmung des gemeinen Werts, der für die Besteuerung der stillen Reserven maßgeblich ist. Die steuerrechtliche Bewertung stiller Reserven erfolgt nach § 9 BewG. Gemäß § 9 Abs. 2 S. 1 BewG wird der gemeine Wert durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Unter dem Wirtschaftsgut i. S. d. § 9 BewG ist sowohl ein materielles als auch ein immaterielles Wirtschaftsgut zu verstehen.⁸⁰ Diese Herangehensweise läßt jedoch bei der Durchsetzung des Abs. 2 S. 1 der vorgenannten Norm Schwierigkeiten erkennen. Es bleibt fraglich, ob dieses Bewertungsprinzip auch bei der Bewertung immaterieller Wirtschaftsgüter sinnvoll ist. Bestimmte Wirtschaftsgüter – beispielhaft sei hier auf ein System der künstlichen Intelligenz oder auf die technologieorientierten Blockchain-Projekte verwiesen – sind trotz eines theoretisch unbegrenzten wirtschaftlichen Potenzials nur schwerlich zu quantifizieren. So können die marktüblichen Verkaufspreise derartiger Wirtschaftsgüter divergieren. Daher ist eine präzise und gerechte Preisbestimmung dieser Technologien unter Anwendung klassischer Bewertungssysteme weder zielführend noch realistisch. In der Praxis ist diese Problematik insb. bei der Verlegung nach Weißrussland von großer Bedeutung.⁸¹ Zur Veranschaulichung soll das folgende Beispiel dienen:

Am 01.08.2018 hat die deutsche X-Coin AG eine neue, auf der Blockchain-Technologie basierende Kryptowährung mit dem Namen „X-Coin“ der Öffentlichkeit präsentiert. Insgesamt gibt es nur 100.000.000 Coins dieser Währung. Am 01.09.2018 kostet 1 Coin 1 Euro. Vom 01.11. bis 01.12.2018, also während der ICO-Phase (initial coin offering), hat die X-Coin AG 80.000.000 Coins verkauft. Der Preis eines Coins beträgt in dieser Zeit 1,50 EUR. Die X-Coin AG hat ihren Sitz samt Geschäftsleitung am 01.09.2019 von Kiel (Deutschland) nach

76 Im Grunde genommen ist diese Frage nicht nur für den Fall des Wegzugs in die Ukraine, sondern für alle Fälle des Wegzugs in Drittstaaten von wesentlicher Bedeutung.

77 *Debatin*, GmbHR 1991, 165, 167; *Franz*, EuZW 2004, 270, 271; *Blumenberg*, IStR 2009, 549, 551.

78 *Campos Nave*, BB 2005, 2660, 2661; *Kessen* (Fn. 15), § 12 Rn. 262; vgl. *Schädle/Eich*, DStR 2012, 2341, 2344.

79 *Debatin*, GmbHR 1991, 165, 167; *Olgemöller*, in *Streck*, Kommentar zum KStG, 8. Aufl. 2014, § 12 Rn. 3.

80 *Knittel*, in *Gürsching/Stenger*, Bewertungsrecht, Stand: 06/2014, § 9 Rn. 24.

81 Der weißrussische Gesetzgeber hat seit dem März 2018 für die 5 darauffolgenden Jahre die Einnahmen aus den Krypto-Transaktionen von Besteuerung freigestellt. Nicht steuerbar sind ebenso die ausländischen Krypto-Investitionen von juristischen Personen in weißrussischer Wirtschaft, siehe: Erlaß Nr. 8 v. 21.12.2017, 4, abrufbar (auf Russisch) unter: http://president.gov.by/ru/official_documents_ru/view/dekret-8-ot-21-dekabrja-2017-g-17716/ (letzter Zugriff: 16.05.2019).

Pinsk (Weißrussland) verlegt. Die X-Coins werden ausschließlich an der weißrussischen E-Börse für 9,3 BYN (dies entspricht 4 EUR) pro Coin gehandelt.

Im vorgenannten Beispiel sind die 20.000.000 X-Coins im Rahmen des ICO gemäß § 11 Abs. 2 KStG i. V. m. § 12 Abs. 3 S. 1 KStG als stille Reserven der X-Coin AG zu bewerten. Vor dem Hintergrund der Verlegung nach Weißrussland am 01.09.2019 begehrt der deutsche Fiskus eine Festlegung des gemeinen Wertes der X-Coins, um den Umfang der stillen Reserven zu bestimmen. Wie bereits erwähnt, soll dies nach Maßgabe des § 9 Abs. 2 BewG erfolgen. Danach wird der gemeine Wert durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Unter einem „gewöhnlichem Geschäftsverkehr“ i. S. d. § 9 Abs. 2 BewG ist der Handel zu verstehen, der sich nach den marktwirtschaftlichen Grundsätzen von Angebot und Nachfrage vollzieht und bei dem jeder Vertragspartner freiwillig agiert.⁸² Da die X-Coins nicht an der deutschen E-Börse gelistet sind, wird der an der weißrussischen Börse geltende Preis herangezogen, um den gemeinen Wert zu definieren.

Unklar bleibt jedoch, welcher Zeitpunkt für die Bewertung von immateriellen Wirtschaftsgütern, wie beispielsweise Kryptowährungen, maßgeblich ist. Die Anwendung des § 9 Abs. 2 S. 1 BewG führt hierbei zu keinem Ergebnis. Dies liegt darin begründet, daß er – im Gegensatz zu IFRS 13 – nicht auf einen Bewertungsstichtag,⁸³ sondern auf den Zeitpunkt der Veräußerung abstellt. Hervorzuheben ist ebenso, daß das Bestimmen des gemeinen Wertes des Abwicklungsendvermögens nicht mit den handelsbilanziellen Ansätzen in Verbindung gebracht wird.⁸⁴ Folglich soll das handelsbilanzrechtliche Maßgeblichkeitsprinzip nicht zwingend angewandt werden. Dieses bietet hierbei ohnehin keine effektive Problemlösung an. Folglich entsteht ein Bedarf an der Aktualisierung des heutigen Bestimmungsverfahrens, um den gemeinen Wert von Kryptowährungen ermitteln zu können. Insofern bleibt zu hoffen, daß sich der deutsche Gesetzgeber in absehbarer Zeit dieser Frage widmet und eine Kompromißlösung für alle wirtschaftlichen Akteure erarbeitet.

IV. Zusammenfassung

Die Ergebnisse der hier vorgenommenen Untersuchung lassen sich wie folgt zusammenfassen:

1. Da Aserbaidshan, die Ukraine und Weißrussland nach deutschem Recht wie Drittstaaten behandelt werden, müssen im Rahmen des grenzüberschreitenden Wegzugs die stillen Reserven aufgedeckt und in voller Höhe sofort besteuert werden (siehe § 12 Abs. 3 S. 1 i. V. m. § 11 Abs. 3 KStG). Insoweit wird aus steuerrechtlicher Sicht nicht zwischen dem Wegzug in einen Drittstaat wie Aserbaidshan oder in das Hoheitsgebiet eines Staates, der gemeinhin als Steueroase bezeichnet wird, unterschieden. Dies erscheint ohne eine genaue Einzelprüfung nicht sachgerecht. *De lege ferenda* sollte zwischen Drittstaaten, die als Steueroasen einzuordnen sind, und Drittstaaten, die aus fiskalischer Sicht unbedenklich sind, differenziert werden.
2. Falls die Betriebsstätte nach einem Wegzug in die Ukraine auch weiter in Deutschland verbleibt, wird gemäß bevorzugter Auffassung keine Besteuerung im Rahmen der Aufdeckung stiller Reserven vorgenommen. Vielmehr sollte nur der Gewinn einer Betriebsstätte nach Maßgabe des § 2 Nr. 1 KStG i. V. m. § 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. a EStG besteuert werden.
3. Es ist zu erwarten, daß sich hierzulande der Gesetzgeber in naher Zukunft der im deutschen Steuerrecht bestehenden Regelungslücke hinsichtlich des Bewertungszeitpunkts von immateriellen Wirtschaftsgütern (hier: Kryptowährungen) widmet. Folgerichtig erscheint hierbei die Abstimmung auf den Bewertungsstichtag.

⁸² Halaczinsky, in Rössler/Troll, BewG, 26. Lieferung 2017, § 9 Rn. 8.

⁸³ Ruthardt/Hachmeister, DStR 2016, 1048, 1053.

⁸⁴ Vgl. Kessen (Fn. 15), § 12 Rn. 288.



Topaktuelle Arbeitsgrundlage.

WWW.BOORBERG.DE

LADEMANN Kommentar zum Einkommen- steuergesetz mit Nebengesetzen

Loseblattwerk, etwa 15.390 Seiten, € 198,-
einschl. 14 Ordnern

Im Bezug des Loseblattwerks inbegriffen ist
der Online-Dienst »Lademann, EStG context«
unter www.estg-context.de.

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

Die Schwerpunkte des Kommentars:

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

Die Aktualisierungsrate des Werks ist die höchste unter den Einkommensteuer-Kommentaren: 8–9 Ergänzungslieferungen pro Jahr.

Die umsatzsteuerpflichtige Abmahnung

Dr. *Stephan Dornbusch*, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Fachanwalt für gewerblichen Rechtsschutz, MEYER-KÖRING Rechtsanwälte Steuerberater Bonn

Der BFH hat mit seinem Urteil vom 13.02.2019¹ seine Rechtsprechung zur umsatzsteuerrechtlichen Behandlung von Abmahnungen fortgesetzt und bestätigt. Entgegen einer langjährigen Praxis im gewerblichen Rechtsschutz und im Wettbewerbsrecht, die Aufwendungen für Abmahnungen schadenersatzgleich behandelte und deshalb nicht von einer umsatzsteuerbaren Leistung ausging, nimmt der BFH mittlerweile an, daß der Aufwendungsersatz für eine Abmahnung ein Entgelt für eine Leistung des Abmahnenenden darstellt. Bereits 2016² hatte der BFH dies für wettbewerbsrechtliche Abmahnungen von Mitbewerbern festgestellt. Mit der Entscheidung aus dem Jahre 2019, die zu einem urheberrechtlichen Sachverhalt erging, hat der BFH diese Rechtsprechung bestätigt, die (mindestens) für den so genannten „grünen Bereich“³ insgesamt Geltung beanspruchen dürfte. Vor dem Hintergrund, daß auch die Entscheidung des BFH aus dem Jahre 2016 in der Praxis teilweise nicht bekannt ist bzw. nicht beachtet wird, der BFH in der juristischen Literatur durchaus Widerspruch erfahren hat und gegen das aktuelle Urteil des BFH Verfassungsbeschwerde⁴ beim Bundesverfassungsgericht eingelegt worden ist, sollen die Hintergründe und die Auswirkungen der BFH-Rechtsprechung hier noch einmal dargestellt werden.

I. Einleitung

Die Abmahnung ist ein im gewerblichen Rechtsschutz und im Recht des unlauteren Wettbewerbs entwickeltes und seit langem anerkanntes Mittel zur außergerichtlichen Durchsetzung von Unterlassungsansprüchen. Der Gesetzgeber hat die Abmahnung im Wettbewerbsrecht mittlerweile in § 12 Abs. 1 UWG kodifiziert. Nach dieser Vorschrift soll der Unterlassungsgläubiger den Unterlassungsschuldner vor der Einleitung eines gerichtlichen Verfahrens abmahnen und ihm die Gelegenheit geben, den Streit durch Abgabe einer mit einer angemessenen Vertragsstrafe bewehrten Unterlassungsverpflichtung beizulegen. Es handelt sich um eine Obliegenheit des Gläubigers. Dieser muß vor Einleitung gerichtlicher Schritte den Schuldner nicht abmahnen. Mahnt er allerdings nicht ab, so riskiert er die Kostenfolge des § 93 ZPO.

Bereits die Formulierung des § 12 Abs. 1 Satz 1 UWG macht die Intention des Instituts der Abmahnung, die auch der Gesetzgeber aufgegriffen hat, deutlich. Dem Schuldner soll Gelegenheit gegeben werden, ein drohendes ge-

richtliches Verfahren durch Abgabe einer vertragsstrafebewehrten Unterlassungsverpflichtungserklärung zu vermeiden. Die Abmahnung beschert ihm also, auch wenn er dies selbst möglicherweise gar nicht so sieht, einen Vorteil, um den steuerrechtlichen Anknüpfungspunkt bereits hier aufzugreifen. Hintergrund dieser (auch gesetzgeberischen) Intention ist der Umstand, daß der Unterlassungsanspruch kein Verschulden des Verpflichteten erfordert. Es liegt insofern nicht zwingend ein schuldhaftes Fehlverhalten des Schuldners vor, das den Schluß zulassen würde, daß er die an ihn gerichtete Abmahnung eigentlich hätte vorsehen müssen.

Auch im Urheberrecht ist die Abmahnung mittlerweile in § 97a UrhG kodifiziert, wobei der Gesetzgeber dort weitere Voraussetzungen für eine Abmahnung aufstellt. Im Marken-, Design- und Patentrecht ist die Abmahnung ebenfalls seit langem anerkannt, wenn bislang auch noch nicht in ähnlicher Weise im Gesetz festgehalten, wie dies im Wettbewerbs- und Urheberrecht geschehen ist.

Der Unterlassungsgläubiger, der im Falle eines Wettbewerbsverstoßes bzw. im Falle einer Verletzung gewerblicher Schutzrechte einen Anwalt mit der Abmahnung beauftragt, kann vom Unterlassungsschuldner Aufwendungsersatz und damit insbesondere die Erstattung seiner Rechtsanwaltskosten verlangen. Hierfür stehen dem Unterlassungsgläubiger im Wesentlichen zwei Rechtsgrundlagen zur Verfügung. Er kann seine Abmahnkosten einerseits als Schadenersatz – etwa auf der Grundlage des § 9 UWG – geltend machen, wobei ein entsprechender Schadenersatzanspruch ein schuldhaftes Verhalten des Unterlassungsschuldners voraussetzt. Dies ist sowohl im Recht des unlauteren Wettbewerbs als auch im gewerblichen Rechtsschutz mitunter nicht gegeben bzw. häufig nur schwer nachzuweisen. Vor diesem Hintergrund eröffnete der BGH seit einer Grundsatzentscheidung aus dem Jahre 1969⁵ dem Unterlassungsgläubiger die Möglichkeit, Abmahnkosten auch auf der Grundlage der Geschäftsführung ohne Auftrag beim Unterlassungsschuldner einzufordern. Auch diesen Anspruch

1 BFH, Urteil vom 13.02.2019 – XI R 1/17, DStRE 2019, 703, NJW 2019, 1836.

2 BFH, Urteil vom 21.12.2016 – XI R 27/14, DStRE 2017, 740.

3 Gewerblicher Rechtsschutz, Urheberrecht, Wettbewerbsrecht.

4 BVerfG – 1 BvR 1327/19.

5 BGH, Urteil vom 15.10.1969 – I ZR 3/68, NJW 1970, 243.

aus der Geschäftsführung ohne Auftrag hat der Gesetzgeber spezialgesetzlich mittlerweile in § 12 Abs. 1 Satz 2 UWG bzw. in § 97a Abs. 3 UrhG geregelt. In anderen Bereichen des gewerblichen Rechtsschutzes fehlt eine spezialgesetzliche Regelung, so daß dort nach wie vor auf die §§ 677, 683 BGB abgestellt wird.

In der Praxis war es lange Zeit Usus, daß ein Unterlassungsschuldner dem Unterlassungsgläubiger die Abmahnkosten, d. h. die Rechtsanwaltskosten, ohne Umsatzsteuer erstattete. Der Gläubiger erhielt von seinem Rechtsanwalt eine Brutto-Rechnung, forderte von seinem Unterlassungsschuldner den Netto-Betrag ein und machte die Umsatzsteuer gegenüber der Finanzverwaltung als Vorsteuer geltend. Dieser seit vielen Jahren im grünen Bereich etablierten Praxis hat der BFH mit seiner jüngsten Rechtsprechung einen Riegel vorgeschoben.

II. Rechtsprechung des BFH

Bereits in seiner *Entscheidung vom 16.01.2003*⁶ nahm der BFH zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Abmahnungen Stellung. In dem entschiedenen Fall ging es um einen Wettbewerbsverband gemäß § 8 Abs. Nrn. 2 und 3 UWG (vormals § 13 Abs. 2 Nrn. 2 und 3 UWG), der satzungsgemäß Wettbewerbsverstöße im Rahmen von Abmahnungen aufgriff und den Abgemahnten Abmahngebühren unter Ausweis von Umsatzsteuer in Rechnung stellte und entsprechende Vorsteuern abzog. Nachdem das Finanzamt dies nicht anerkannt hatte, urteilte der BFH zugunsten des Verbandes. Dieser sei mit seiner Abmahntätigkeit unternehmerisch tätig geworden, da er mit dieser Abmahntätigkeit Leistungen gegen Entgelt im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG ausgeführt habe. Bei dieser Abmahntätigkeit sei insbesondere ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der erbrachten Leistung und dem empfangenen Gegenwert vorhanden. Eine Leistung gegen Entgelt liege regelmäßig vor, wenn ein Geschäftsführer gegen Aufwendungsersatz tätig werde. Dasselbe gelte auch dann, wenn ein Unternehmer für einen anderen als Geschäftsführer ohne Auftrag tätig werde und von ihm nach § 683 BGB den Ersatz seiner Aufwendungen verlangen könnte. Der klagende Wettbewerbsverband habe gegen die abgemahnten Unternehmen grundsätzlich einen Anspruch auf Ersatz seiner Aufwendungen gemäß § 683 BGB.

Der BFH schloß sich bei seiner Argumentation der zivilrechtlichen Auffassung des BGH an. Nach dem BGH sei die Abmahnung des Unterlassungsschuldners nicht allein geeignet, zur beschleunigten Beseitigung der entstandenen Unklarheit beizutragen, sondern sie liege zugleich im Interesse des Schuldners, der dadurch Gelegenheit erhalte, einen kostspieligen Rechtsstreit zu vermeiden. Der Wettbewerbsverband könne deshalb davon ausgehen, daß er die Aufwendungen für seine Abmahnung im Einklang mit dem mutmaßlichen Willen des Schuldners erbringe, wenn

er seine Aufwendungen möglichst niedrig halte. Im Ergebnis sei danach ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Geschäftsführungsleistung und dem Aufwendungsersatz gegeben. Der Aufwendungsersatz sei der Gegenwert für die Abmahnleistung des Vereins, so daß von einer Leistung gegen Entgelt gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG auszugehen sei.

Der BFH erwähnte weiter, daß für die Annahme einer umsatzsteuerbaren Leistung gegen Entgelt keine „Zielgerichtetheit des Handelns“ in dem Sinne erforderlich sei, daß die Aufforderung zur Abgabe einer Unterlassungserklärung um des Aufwendungsersatzes willen erfolgen müßte. Es sei ausreichend, wenn zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger ein Rechtsverhältnis bestehe, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden und zwischen der erbrachten Leistung und dem hierfür erhaltenen Gegenwert ein unmittelbarer Zusammenhang bestehe.

Der Annahme der Umsatzsteuerbarkeit stehe auch nicht die Erwägung entgegen, daß der Aufwendungsersatzanspruch im Grunde den Charakter eines Schadensausgleichs habe. Dies erscheine bereits deshalb nicht als zutreffend, weil der Wettbewerbsverband durch das Verhalten des abgemahnten Unternehmers keinen Vermögensschaden erlitten habe. Auch insofern zitierte der BFH den BGH. Letzterer lehne ausdrücklich Schadensersatzansprüche des Verbandes ab und gewähre ihm stattdessen einen auf § 683 BGB gestützten Aufwendungsersatzanspruch, der das Entgeltmerkmal des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG erfülle.

Die nach diesem ersten Urteil des BFH eigentlich zu erwartende Frage, ob das Urteil nicht auch Bedeutung für Abmahnungen zwischen Wettbewerbern haben müßte, die auch auf der Grundlage der §§ 677, 683 BGB Abmahnkosten einfordern, ist in der Praxis nicht gestellt worden, hat jedenfalls die Abmahnpraxis im gewerblichen Rechtsschutz und Wettbewerbsrecht nicht beeinflußt. Auch nach dem Urteil des BFH aus dem Jahr 2003 wurde die oben unter I. dargestellte Praxis fortgesetzt und es wurden Abmahnkosten von einem vorsteuerabzugsberechtigten Abmahnenenden nur netto vom Abgemahnten eingefordert.

Die Praxis wurde erst nach dem zweiten *Urteil des BFH aus dem Jahre 2016*⁷ aufmerksam. Gegenstand des Streitfalles waren wettbewerbsrechtliche Abmahnungen zwischen Mitbewerbern, die nicht der Umsatzsteuer unterworfen wurden. Das Finanzamt griff dies auf und erhielt vor dem BFH Recht. Der BFH knüpfte u. a. an seine Rechtsprechung aus dem Jahr 2003 an. Zwischen der Leistung und dem erhaltenen Gegenwert müsse ein unmittelbarer Zusammenhang bestehen, wobei die gezahlten Beträge die tatsächliche Gegenleistung für eine bestimmbare Leistung darstellen, die im Rahmen eines zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger bestehenden Rechtsverhältnisses, in dem gegenseitige Leistungen ausgetauscht wer-

6 BFH, Urteil vom 16.01.2003 – V R 92/01, DStR 2003, 733.

7 BFH, Urteil vom 21.12.2016 – XI R 27/14, DStRE 2017, 740.

den, erbracht wurde. Diese Voraussetzung sei erfüllt, wenn der Leistende im Auftrag des Leistungsempfängers für diesen eine Aufgabe übernehme und insoweit gegen Aufwendungsersatz tätig werde. Das gelte auch dann, wenn ein Unternehmer für einen anderen als Geschäftsführer ohne Auftrag tätig werde und von ihm nach § 683 BGB Ersatz seiner Aufwendungen verlangen könne.

Von einem solchen entgeltlichen Leistungsaustausch seien allerdings Entschädigungs- oder Schadenersatzleistungen abzugrenzen. Diese seien kein Entgelt im Sinne des Umsatzsteuerrechts, wenn die Zahlung nicht für eine Lieferung oder sonstige Leistung an den Zahlungsempfänger erfolge, sondern weil der Zahlende nach Gesetz oder Vertrag für den Schaden und seine Folgen einzustehen habe. In diesen Fällen bestehe kein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Zahlung und der Leistung.

Die Wertungen aus dem Urteil des Jahres 2003, so der BFH, seien auch auf das Rechtsverhältnis zwischen Mitbewerbern zu übertragen. Die im Wettbewerbsrecht ursprünglich auf die Geschäftsführung ohne Auftrag gestützten Erstattungsansprüche ergäben sich mittlerweile aus § 12 Abs. 1 UWG. Unter Rückgriff auf die Gesetzesbegründung und die einschlägige BGH-Rechtsprechung wies der BFH darauf hin, daß die durch eine Verletzungshandlung veranlaßte Abmahnung im Regelfall dem wohlverstandenen Interesse beider Parteien diene, da sie das Streitverhältnis auf einfache, kostengünstige Weise vorprozessual beenden und einen Rechtsstreit vermeiden solle. Mit den Abmahnungen würde den Mitbewerbern ein Weg gewiesen, wie sie den Gläubiger ohne Inanspruchnahme der Gerichte klaglos stellen könnten. Damit werde dem Mitbewerber ein konkreter Vorteil verschafft, der zu einem Verbrauch im Sinne des gemeinsamen Mehrwertsteuerrechts führen würde.

Dieser Wertung stehe nicht entgegen, daß ein Unterlassungsgläubiger die Erstattung der Rechtsverfolgungskosten nicht nur auf der Grundlage des § 12 Abs. 1 Satz 2 UWG als Aufwendungsersatz beanspruchen könnte, sondern diese Kosten bei Vorliegen der weiteren Voraussetzungen (auch) im Wege des Schadenersatzes reklamieren könnte. Denn die Frage, ob ein Leistungsaustausch im umsatzsteuerrechtlichen Sinne vorliege, sei nicht nach zivilrechtlichen, sondern ausschließlich nach den vom Unionsrecht geprägten umsatzsteuerrechtlichen Vorgaben zu beantworten. Die Grundsätze der Gleichbehandlung und der Neutralität der Mehrwertsteuer würden es gebieten, die Abmahnleistung, die der Abmahnende an den Abgemahnten erbringe, gleich zu besteuern, ob sie nun zivilrechtlich auf § 9 UWG oder auf § 12 UWG gestützt werde.

Diese zweite Entscheidung des BFH fand in der Abmahnpraxis durchaus Beachtung, auch wenn sich die Praxis mit der Umsetzung und dem Verständnis der BFH-Entscheidung mitunter schwertat. Insofern richtete sich die Aufmerksamkeit insbesondere auf das beim BFH zwischenzeitlich anhängige Verfahren zu urheberrechtlichen Abmahnungen.

Mit einer *Entscheidung aus dem Februar 2019*⁸ hat der BFH seine bisherige Rechtsprechung bestätigt. Der BFH wiederholt in weiten Teilen seine Ausführungen aus der Entscheidung aus dem Jahre 2016 und stellt insbesondere auf den Zweck der Abmahnung ab. Diese solle den Verletzer auf sein rechtsverletzendes Verhalten aufmerksam machen und ihn vor einem drohenden Gerichtsverfahren warnen (Warnfunktion), auf eine außergerichtliche Streitbeilegung hinwirken (Streitbeilegungsfunktion) und einen kostspieligen Prozeß vermeiden (Kostenvermeidungsfunktion). Insofern diene eine berechtigte Abmahnung dem *objektiven Interesse und dem mutmaßlichen Willen des Verletzers*, da diesem die Möglichkeit gegeben werde, eine gerichtliche Auseinandersetzung auf kostengünstige Weise durch Abgabe einer strafbewehrten Unterlassungserklärung abzuwenden. Auch der Anspruch auf Erstattung der Abmahnkosten beruhe auf dieser Erwägung.

Nochmals weist der BFH darauf hin, daß die zivilrechtlich möglicherweise gegebene Option, die Abmahnkosten auch als Schadenersatz nach § 97 Abs. 2 Satz 1 UrhG geltend zu machen, keinen Einfluß auf die steuerrechtliche Würdigung habe.

Der eigenen Wertung stehe nicht entgegen, daß der Abmahnende auch eigene Interessen im Blick habe. Dieser könne sein Prozesskostenrisiko mit Blick auf § 93 ZPO senken und die Abmahnung ggf. auch zur Sachverhaltsaufklärung einsetzen. Derartige Motive für die Begründung des Leistungsaustauschs würden allerdings den für den Leistungsaustausch erforderlichen Zusammenhang nicht in Frage stellen. Insofern käme es nicht einmal darauf an, ob das Verhalten des Abmahnenden gegenüber dem Abgemahnten rechtsmißbräuchlich sei.

Im Streitfall hatte der Abmahnende von dem Abgemahnten eine Pauschalzahlung gefordert, die sowohl auf die Erstattung der Rechtsanwaltskosten für das Abmahnschreiben, die Anwalts- und Gerichtskosten für einen gerichtlichen Antrag gemäß § 109 Abs. 9 UrhG, Aufwendungserstattung an den Provider gemäß § 101 Abs. 2 Satz 3 UrhG sowie eine Schadenersatzzahlung aufgrund der Urheberrechtsverletzung enthalten sollte. Nach dem BFH stellte dies den Leistungsaustausch im umsatzsteuerrechtlichen Sinne nicht in Frage. Er verwies darauf, daß die Frage des Leistungsaustauschs nicht nach zivilrechtlichen, sondern ausschließlich nach den vom Unionsgericht geprägten umsatzsteuerrechtlichen Vorgaben zu beantworten sei. Nicht entscheidend sei nach dem BFH ebenfalls, daß mitunter gar nicht mit Sicherheit feststehe, ob der Adressat einer Abmahnung auch tatsächlich der Rechtsverletzer sei. Die vom Leistenden empfangene Vergütung bilde gleichwohl den tatsächlichen Gegenwert für die vom Leistungsempfänger erbrachte Dienstleistung. Die Zahlung durch den zu Recht abgemahnten Rechtsverletzer erfolge weder aus freien Stücken noch zufallsabhängig.

⁸ BFH, Urteil vom 13.02.2019 – XI R 1/17, DStRE 2019, 703, NJW 2019, 1836.

III. Kritik an der Rechtsprechung des BFH

Die Rechtsprechung des BFH ist verschiedentlich kritisiert worden.⁹ In der Tat mutet die Begründung, daß der Abmahnende dem Abgemahnten einen Vorteil zuwende und der Abgemahnte wegen der Zuwendung dieses Vorteils an den Abmahner ein Entgelt zahlt, etwas konstruiert an. Der abmahnende Unterlassungsgläubiger verfolgt in erster Linie und regelmäßig auch ausschließlich eigene Interessen. Zu allererst will er eine Rechtsverletzung des Abgemahnten unterbinden, und zwar unabhängig davon, ob er aus UWG vorgeht oder aber im gewerblichen Rechtsschutz die Verletzung eigener Ausschließlichkeitsrechte geltend macht. Dies wird sein erster Antrieb sein. In prozessualer Hinsicht will er mit Blick auf § 93 ZPO ein eigenes Kostenrisiko vermeiden. In einem einstweiligen Verfügungsverfahren ist es nach den Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts vom 30.09.2019¹⁰ praktisch nur noch möglich, eine einstweilige Verfügung ohne mündliche Verhandlung bzw. ohne Anhörung des Gegners zu erlangen, wenn dieser zuvor abgemahnt worden ist und die gerichtlich reklamierten Ansprüche den außergerichtlich reklamierten Ansprüchen entsprechen. Auch insofern liegt die Abmahnung im eigenen prozessualen Interesse des Gläubigers. Dieser ist außerdem interessiert daran, die Angelegenheit nach Möglichkeit rasch, außergerichtlich und ohne weiteren finanziellen Aufwand abzuschließen. Er zeigt insofern dem Abgemahnten einen Weg auf, der in erster Linie seinen Interessen dient.

Der Abgemahnte hingegen hat mutmaßlich regelmäßig kein Interesse an einer Abmahnung. Er ist zunächst einmal überhaupt nicht daran interessiert, daß ein Rechtsverstoß von seiner Seite entdeckt wird. Die Erstattung von Abmahnkosten wird er als lästige und unerwünschte Folge wahrnehmen. Das Argument, daß eine Abmahnung auch ohne Einschaltung eines Rechtsanwalts hätte auf den Weg gebracht werden können, wird häufig verwendet. Aus der Perspektive des Abgemahnten wird dieser wahrscheinlich nicht auf den Gedanken kommen, daß er mit der Erstattung von Rechtsanwaltskosten ein Entgelt für einen Vorteil zahlt, den der Abmahnende ihm gegenüber erbracht hat. Die Annahme einer Leistung gegen Entgelt im Sinne von § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG liegt insofern jedenfalls nicht auf der Hand.

Auch der Vergleich mit einer schlichten Mahnung stützt die Auffassung des BFH nicht. Auch einer außergerichtlichen Mahnung im Sinne einer Zahlungsaufforderung kommen die vom BFH betonten Funktionen – Warnfunktion, Streitbeilegungsfunktion und Kostenvermeidungsfunktion – zu. Das Argument des BFH¹¹, wonach der säumige Zahler den gegen ihn gerichteten Anspruch kenne, dies allerdings bei einer wettbewerbsrechtlichen Abmahnung oder einer Abmahnung im gewerblichen Rechtsschutz anders sei, überzeugt nicht. Dies mag im Einzelfall so sein. Häufig stellt die Abmahnung allerdings auch im gewerblichen Rechtsschutz und im Wettbewerbsrecht keine

Überraschung für den Abgemahnten dar, dem ihm gegenüber bestehende Ansprüche durchaus bewußt sind.

Zuzugeben ist allerdings, daß Kritik an der Argumentation des BFH in ähnlicher Weise auch die langjährige Konstruktion der zivilgerichtlichen Rechtsprechung betrifft. Der BFH hat sich in seinen vorgenannten Urteilen weitgehend an der Argumentation des BGH zur Geschäftsführung ohne Auftrag orientiert, die der Gesetzgeber bei der Schaffung der §§ 12 UWG und 97a UrhG aufgegriffen hat. Auch die zivilrechtliche Konstruktion einer Geschäftsführung ohne Auftrag mag man – soweit sie nicht bereits spezialgesetzlich kodifiziert ist – in Frage stellen. Führt der Abmahnende wirklich ein Geschäft des Abgemahnten aus oder kümmert er sich nicht vielmehr allein um seine eigenen Interessen?

IV. Folgeprobleme

Die Rechtsprechung des BFH scheint gefestigt, auch wenn das laufende Verfassungsbeschwerdeverfahren abzuwarten ist. Sie muß beachtet werden. Sie wirft gleichwohl praxisrelevante Folgefragen auf:

1. Anwendungsbereich

Die BFH-Entscheidungen sind zu Abmahnungen im Bereich des unlauteren Wettbewerbs und des Urheberrechts ergangen. Der BFH betont in der Entscheidung aus dem Jahr 2019, daß es aus steuerlicher Perspektive nicht darauf ankomme, ob – wie im gewerblichen Rechtsschutz – die Verteidigung eines absoluten Rechts in Frage steht oder ob ein zwischen zwei Parteien bestehendes relatives Wettbewerbsverhältnis Ausgangspunkt einer Abmahnung sei. Die zivilrechtliche Begründung des Anspruchs aus Geschäftsführung ohne Auftrag, die der Gesetzgeber sowohl im UWG als auch im UrhG übernommen habe, sei identisch. Vor diesem Hintergrund ist diese Rechtsprechung auch in übrigen Bereichen des gewerblichen Rechtsschutzes, nämlich insbesondere dem Markenrecht, dem Designrecht und dem Patentrecht, anwendbar. Gleiches dürfte für das Äußerungsrecht gelten. Eine weitergehende Ausdehnung erscheint mit Blick darauf, daß der BFH insbesondere auf Rechtsprechung des BGH zur Geschäftsführung ohne Auftrag abstellt, die im Bereich des gewerblichen Rechtsschutzes entwickelt worden ist, fraglich.

Die vom BFH betonte Warn-, Kostenvermeidungs- und Streitbeilegungsfunktion der Abmahnung, die dem objek-

⁹ Vgl. *Hummel*, UR 2017, 901; *Streit/Rust* DStR 2018, 1321; *Streit/Dachauer*, GRUR-Prax 2019, 301.

¹⁰ BVerfG, Urteil vom 30.09.2018 – 1 BvR 2421/17, WRP 2018, 1443; BVerfG Urteil vom 30.09.2018 – 1 BvR 1783/17, WRP 2018, 1448.

¹¹ BFH, Urteil vom 13.02.2019 – XI R 1/17, DStRE 2019, 703, NJW 2019, 1836, Rz.32.

tiven Interesse und mutmaßlichen Willen des Schuldners entspreche, kann auch bei anderen, auf eine Streitvermeidung ausgelegten Schreiben unterstellt werden. Im gewerblichen Rechtsschutz ist in erster Linie an das Abschlußschreiben zu denken, mit dem nach einer einstweiligen Verfügung der Schuldner bzw. Antragsgegner aufgefordert wird, diese als endgültig und rechtsverbindlich anzuerkennen. Der Anspruch auf Erstattung der für ein Abschlußschreiben angefallenen Anwaltskosten wird ebenfalls mit der Geschäftsführung ohne Auftrag begründet.¹²

2. Entgelt

In der Entscheidung des BFH aus dem Jahr 2019 hatte der Abmahnende für Ansprüche auf Erstattung von Rechtsanwaltskosten und von weiteren Aufwendungen sowie für Ansprüche auf Lizenzschadensersatz einen Pauschalbetrag gefordert. Obwohl der BFH in der Entscheidung die Trennung zwischen einem umsatzsteuerbaren Leistungsaustausch und einer nicht umsatzsteuerbaren Schadensersatzleistung hervorhob, ging er von einem einheitlichen Entgelt für die Abmahnung aus. Dies überzeugt nicht. Die steuerrechtliche Würdigung knüpft insbesondere an die zivilrechtliche Konstruktion der Geschäftsführung ohne Auftrag an. Diese ist nicht Grundlage für Schadensersatzzahlungen, etwa die Zahlung von Lizenzschadensersatz. In der Praxis dürfte es sich empfehlen, in einer Abmahnung die entsprechenden Anspruchspositionen separat aufzuführen.

3. Erfolglose Abmahnung

Die umsatzsteuerrechtliche Wertung des BFH hängt nicht davon ab, ob die Abmahnung erfolgreich ist oder nicht, ob der Abgemahnte sich insofern unterwirft oder nicht und ob die Abmahnung im Ergebnis ihrer Streitbeilegungsfunktion gerecht wird. Nach dem BFH liegt eine umsatzsteuerbare Leistung auch dann vor, wenn der Abgemahnte der in der Abmahnung enthaltenen Aufforderung nicht nachkommt.

4. Streitwerterhöhung

Nach der bisherigen Rechtsprechung der Zivilgerichte erhöht der parallel zu einem Unterlassungsanspruch geltend gemachte Anspruch auf Erstattung der vorprozessualen Rechtsverfolgungskosten den Streitwert des Verfahrens nach § 43 GKG nicht.¹³ Handelt es sich bei diesem Anspruch aber nicht mehr nur um einen Nebenanspruch über Kosten im Zusammenhang mit dem Unterlassungsanspruch, sondern um eine Forderung aus einer separat zu beurteilenden Leistungsbeziehung, so mag dies zukünftig nicht mehr gelten.¹⁴

5. Rechnung

Auf der Grundlage der Rechtsprechung des BFH hat der Abmahnende dem Abgemahnten innerhalb von sechs Monaten eine im eigenen Namen erstellte und den Voraussetzungen des § 14 Abs. 4 UStG genügende Rechnung zu übersenden. In der Praxis folgte der Bitte um Übersendung einer den umsatzsteuerrechtlichen Vorgaben entsprechenden Rechnung häufig eine Rechnung des den Abmahnenden vertretenden Rechtsanwalts. Dies ist natürlich nicht richtig. Leistungserbringer ist der abmahnende Unternehmer, der die Rechnung auszustellen hat.

Der Abgemahnte hat einen Anspruch auf eine Rechnung. Er kann, vorbehaltlich der weiteren Voraussetzungen des § 15 UStG, die ihm in Rechnung gestellte Umsatzsteuer als Vorsteuer gegenüber dem Finanzamt geltend machen. Gegenüber dem Anspruch auf Zahlung von Rechtsverfolgungskosten kann er insofern ein Zurückbehaltungsrecht geltend machen.¹⁵

6. Rückwirkung

Die Rechtsprechung des BFH dürfte auch für in der Vergangenheit liegende Fälle von Bedeutung sein. Insofern ist zu prüfen, ob bei bereits erledigten Abmahnungen noch Korrekturen im Sinne der BFH-Rechtsprechung möglich sind. Dabei ist bei wettbewerbsrechtlichen Abmahnungen die kurze Verjährungsfrist nach § 11 Abs. 1 UWG zu beachten, die etwaige Nachforderungen begrenzen wird. Auf eine Unkenntnis der Rechtslage wird man sich verjährungsrechtlich nicht berufen können.¹⁶

7. Unberechtigte Abmahnung

Eine unberechtigte Abmahnung dient nicht dem objektiven Interesse und dem mutmaßlichen Willen des Abgemahnten. Bei einer unberechtigten Abmahnung ist insofern nicht von einer Leistung gegen Entgelt im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG auszugehen. Insofern ist die Aussage des BFH in seiner Entscheidung aus dem Jahr 2019¹⁷, daß die dortigen Darlegungen auch für eine rechtsmißbräuchliche Abmahnung Geltung beanspruchen, fraglich. Im Falle eines rechtsmißbräuchlichen Verhaltens kann nicht davon ausgegangen werden, daß dem Abgemahnten ein Vorteil gegen Entgelt zugewendet wird.

12 BGH, Urteil vom 22.01.2015 – I ZR 59/14, GRUR 2015, 822.

13 BGH, Beschluß vom 30.01.2007 – X ZB 7/06, NJW 2007, 3289.

14 Vgl. *Krings/Vander* IPkompakt 2017, 17; *Omsels*, jurisPR-WettbR 6/2017 Anm. 1.

15 BGH, Urteil vom 27.10.2011 – I ZR 125/10, GRUR 2012, 711.

16 Vgl. LG Braunschweig, Urteil vom 23.05.2018 – 9 O 2167/17, GRUR-RR 2018, 371.

17 BFH, Urteil vom 13.02.2019 – XI R 1/17, DStRE 2019, 703, NJW 2019, 1836, Rz. 35.



**100.000-fach
bewährt.**

Neuaufgabe.

WWW.BOORBERG.DE

Arbeitszeugnisse in Textbausteinen

Inhalte, Formulierung, Analyse, Recht

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

**2019, 14., aktualisierte und überarbeitete
Auflage, 472 Seiten, € 23,80**

ISBN 978-3-415-06474-4



Leseprobe unter

www.boorberg.de/9783415064744

Das Standardwerk stellt ein ausgereiftes System von über 3.000 Textbausteinen bereit. Mit ihrer Hilfe lassen sich in rationeller Weise die gewünschten wahren Aussagen und Wertungen für ein verständlich-wohlwollendes Zeugnis zusammenstellen. Die Textbausteine ermöglichen es dem Personalverantwortlichen, ein Zeugnis im Rahmen des Bewerbungsverfahrens einwandfrei zu analysieren und so Fehlentscheidungen zu vermeiden. Arbeitnehmer können mit Hilfe der Bausteine die Aussagen in ihren Zeugnissen prüfen oder selbst Formulierungsvorschläge machen.

Das Buch bietet darüber hinaus eine detaillierte Einführung zur Formulierung und Analyse von Zeugnissen. Beurteilungsbögen runden das Werk ab.

»Nach unserer Auffassung ist »Arbeitszeugnisse in Textbausteinen« von Arnulf Weuster und Brigitte Scheer für Laien wie Personalprofis der beste Arbeitszeugnis-Ratgeber; auch das Preis-Leistungs-Verhältnis ist im Vergleich zu konkurrierenden Publikationen das beste.«

*Gunnar Szymaniak in seinem Fazit zur 13. Aufl. unter
www.arbeitszeugnis-forum.de/literatur*

 **BOORBERG**



Ratgeber für die Praxis.

NEU.

WWW.BOORBERG.DE

Die Einkommensteuer bei Land- und Forstwirten

von **Dr. Rudi W. Märkle, Ministerialdirigent a.D.,** und **Gerhard Hiller, Oberamtsrat a.D.**

2019, 12. Auflage, 830 Seiten, € 94,80

ISBN 978-3-415-06398-3



Leseprobe unter
www.boorberg.de/9783415063983

Die zahlreichen ertragsteuerlichen Sonderregelungen und naturbedingten Besonderheiten der Land- und Forstwirtschaft stellt der »Märkle/Hiller« praxisnah und in ihrer gesamten Bandbreite dar.

Klar und übersichtlich erläutern hier anerkannte Experten alle wichtigen Gesetze und Verwaltungsanweisungen, aber vor allem auch die höchstrichterliche Rechtsprechung zur Einkommensteuer bei Land- und Forstwirten. Von besonderer Bedeutung sind dabei die Regeln zur Hofnachfolge und zur Betriebsaufgabe sowie die novellierte Gewinnermittlung nach § 13a EStG. Ob Einzelunternehmen oder Personengesellschaften – der »Märkle/Hiller« weist den steueroptimalen Weg zur nächsten Generation dank einer Gegenüberstellung sämtlicher Vor- und Nachteile für jede Rechtsform.

Die Autoren sind seit Jahrzehnten anerkannte Fachleute auf dem Gebiet des Ertragsteuerrechts im Allgemeinen und bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft im Besonderen. Auch bei der 12. Auflage bringen sie ihr wissenschaftlich-theoretisches Fachwissen – verbunden mit zahlreichen Fällen aus der Praxis und vertieft durch ihre langjährige Referententätigkeit – ein.

 **BOORBERG**

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 0711/7385-100 · 089/4361564 TEL 0711/7385-343 · 089/436000-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE 520719

Termingeschäfte im allgemeinen Gewerbebetrieb

Prof. Dr. *Thomas Zacher*, MBA, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht sowie für Bank- und Kapitalmarktrecht, Steuerberater, Rechtsanwälte Zacher & Partner, Köln und Fachhochschule der Wirtschaft, Bergisch Gladbach

I. Termingeschäfte als Gegenstand von „Sondereinkünften“

(Finanz-)Termingeschäfte sind Finanzinstrumente, deren Wert unmittelbar oder mittelbar vom Börsen- bzw. Marktpreis von Finanzinstrumenten, Geldmarktinstrumenten, Devisen oder Rechnungseinheiten, Zinssätzen oder anderen Erträgen bzw. dem Börsen- oder Marktpreis von Waren oder Edelmetallen abhängig ist. Erweiternd kann man noch hinzusetzen, daß als Bezugsgröße neben den vorgenannten gängigen Werten letztlich alle intersubjektiv zwischen den Vertragsparteien ermittelbaren Sachverhalte herangezogen werden können; so könnten z. B. Termingeschäfte auch auf die zukünftigen Anteile von Sonnentagen in einer bestimmten Periode an einem bestimmten Ort oder die Tor-differenz eines bestimmten Fußballclubs in einer zukünftigen Spielperiode bezogen sein. Solche – zum Teil am Markt durchaus festzustellenden – „Exoten“ dürften aber in der Besteuerungspraxis aufgrund der nachfolgend zu diskutierenden Merkmale per se ausscheiden. Eingrenzend werden im Steuerrecht dabei Termingeschäfte als Verträge über Wertpapiere, vertretbare Waren oder Devisen nach gleichartigen Bedingungen, die von beiden Seiten erst zu einem bestimmten späteren Zeitpunkt zu erfüllen sind und die zudem eine Beziehung zu einem Terminmarkt haben, definiert.¹ Bezogen auf die Bindungswirkung kann zwischen beiderseitig schon vorab verbindlich abgeschlossenen Festgeschäften und Optionsgeschäften unterschieden werden, bei denen lediglich eine Partei die Möglichkeit hat, unter vertraglich definierten Bedingungen (und einen bei Abschluß oder Ausübung des Geschäftes zu zahlenden, aber vorab definierten Preis) von der anderen Seite die Durchführung eines bestimmten künftigen Geschäftes zu verlangen.

Im Rahmen der ertragsteuerlichen Einkünftermittlung spielen nur solche Termingeschäfte eine Rolle, durch die der Steuerpflichtige einen Differenzausgleich oder einen durch den Wert einer veränderlichen Bezugsgröße bestimmten Geldbetrag oder Vorteil erlangt.² Zu den Termingeschäften gehören unter anderen Optionen, Swapgeschäfte, Kombinationen zwischen beidem, nicht jedoch Kassageschäfte

wie z. B. Zertifikate oder Wertpapierdarlehen.³ Nach ganz überwiegender Ansicht sind für steuerliche Zwecke auch solche Geschäfte auszuschließen, die auf tatsächlicher („physischer“) Lieferung des Basiswerts am Ende der Laufzeit gerichtet sind.⁴

Auch im Rahmen des derart für steuerliche Zwecke etwas eingeschränkten Anwendungsbereiches des Begriffs „Termingeschäfte“ haftet diesem jedoch der „Makel“ des besonders Spekulativen an. Geht man modellhaft von vollständig transparenten Märkten oder jedenfalls den Vertragsparteien hypothetisch im gleichen Maße zugänglichen Wissens über die Marktverhältnisse aus und schließt zugleich Sonderfälle wie – ggf. rechtswidrig intransparentes – Insiderwissen aus, kommen Termingeschäfte nur dann in Betracht, wenn die subjektiven Erwartungen an zukünftige Verhältnisse trotz gleicher gegenwärtiger Beurteilungsgrundlagen differieren. Oder anderes herum: Würde nicht eine Partei des Termingeschäfts glauben, die zukünftige Entwicklung des Basiswertes „besser“ einschätzen zu können als die andere, gäbe es praktisch keine (entgeltlichen) Termingeschäfte.

Das Steuerrecht trägt diesem besonderen Charakter dadurch Rechnung, daß es den Termingeschäften im Rahmen der herkömmlichen Einkunftsarten auf verschiedenen Wegen eine besondere Behandlung zukommen läßt. Zu den allgemeinen Einkünften aus Kapitalvermögen gehören solche Termingeschäfte erst durch den mit dem Unternehmenssteuerreformgesetz 2008 geschaffenen § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 EStG mit dem damit verbundenen besonderen Steuerregime einschließlich der auf diese Einkunftsart begrenzten Verlustverrechnung; vorher waren sie in noch weitaus mehr eingeschränkter Form durch § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 EStG 1999 erfaßt.

Allerdings gilt nach § 20 Abs. 8 EStG auch insoweit der Vorrang der Zuordnung zu anderen Einkunftsarten. In der Praxis häufig kommt ein Zusammenhang zu den Ein-

1 Vgl. etwa BFH, Urteil vom 06.07.2016 – I R 25/14 m.w.N.

2 BFH, wie FN 1; ergänzend BFH, Bundessteuerblatt II 2015, Seite 177.

3 Vgl. etwa *Schmidt-Wacker*, EStG, § 15 Rz. 902.

4 Vgl. etwa *Kirchhof-Reiß*, EStG, § 15 Rz. 418a ff.

künften aus Vermietung und Verpachtung vor, wobei jedoch dort für Termingeschäfte keine gesetzliche Sonderregel besteht. Dort wird allerdings die Problematik durch eine besonders kritische Betrachtung des Zurechnungszusammenhangs zwischen Termingeschäft und den konkreten Einkünften behandelt, bei oftmals zusätzlicher Differenzierung hinsichtlich der laufenden Berücksichtigung der Wirkungen solcher Termingeschäfte und dem abschließend positiven oder negativen Ergebnis bei Beendigung des Termingeschäftes.⁵ Im Rahmen der gewerblichen Einkünfte hat sich hingegen der Gesetzgeber veranlaßt gesehen, durch § 15 Abs. 4 Satz 3-5 EStG eine ausdrückliche Sonderregelung zu statuieren. Bezeichnend ist, daß hier ausdrücklich die gesonderte Behandlung nur entsprechende Verluste, nicht aber Gewinne aus Termingeschäften ergreift, was jedenfalls Ausdruck des besonderen „Mißtrauens“ gegenüber solchen „Spekulationsgeschäften“ sein dürfte. Bemerkenswert ist wiederum, daß die vorgenannte Sonderregelung bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft und selbstständiger Arbeit weder ausdrücklich noch entsprechend anzuwenden ist. Es mag einzuräumen sein, daß dort Termingeschäfte in der Praxis nicht so häufig vorkommen; daß aber z. B. ein Landwirt ebenso wie ein Wirtschaftsprüfer bei der Finanzierung von Investitionen auch Termingeschäfte einsetzt, ist jedoch durchaus denkbar und war auch bereits Gegenstand streitiger Einzelfall-Entscheidungen. Dort wird es aber wiederum als ausreichend erachtet, die entsprechende Problematik über eine kritische Betrachtung des Zurechnungszusammenhangs zur jeweiligen Einkunftsart zu lösen.

II. Ratio des § 15 Abs. 4 Satz 3-5 EStG

§ 15 Abs. 3 Satz 3 EStG schließt zunächst im Sinne einer Regelanordnung Verluste aus Termingeschäften von der allgemeinen Behandlung im Rahmen der Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus, obwohl er denknötwendig eine generelle betriebliche Veranlassung⁶ voraussetzt. Dieser Sonderbehandlung werden nur Verluste, nicht aber Gewinne aus Termingeschäften unterworfen.⁷ Darüber hinaus enthält § 15 Abs. 4 Satz 4 EStG wiederum zwei Rückausnahmen – die hier interessierende Absicherung von Geschäften im Rahmen des gewöhnlichen Geschäftsbetriebs bei gewerblichen Unternehmen im Allgemeinen oder die Zuordnung zum gewöhnlichen Geschäftsbetrieb bei Kreditinstituten, Finanzdienstleistungsinstituten und Finanzunternehmen, die einer besonderen Ratio unterliegt und hier im Folgenden nicht näher behandelt werden soll.

Das Verhältnis von Regel (gewerbliche Einkünfte), Ausnahme (§ 15 Abs. 4 Satz 3 EStG) und Rückausnahme (§ 15 Abs. 4 Satz 4 EStG) könnte nun zunächst darauf hindeuten, daß eine generell eher einschränkende Betrachtung geboten sei. So wird auch vielfach vertreten, daß die Regelungsmechanik im Bereich der allgemeinen gewerblichen Einkünfte

letztlich ausschließen solle, daß „eigentlich“ auf einer eher subjektiven Risikoeinschätzung des Gewerbetreibenden beruhende Spekulationsgeschäfte unter äußerlicher Einkleidung in eine betriebliche Veranlassung in den betrieblichen Bereich verlagert werden und damit im Mißerfolgsfall dadurch spekulative Verluste mit allgemeinen Gewinnen verrechnet werden könnten.⁸ Hierfür könnte sprechen, daß eben nur entsprechende Verluste nicht in die betriebliche Sphäre einbezogen werden sollen, wohl aber Gewinne. Andererseits scheint dies gerade fragwürdig, da eine Mißbilligung derartiger im betrieblichen Bereich verlagertes „Spekulationsergebnisse“ dann wohl auch konsequenter Weise nicht nur im Mißerfolgs-, sondern gerade auch im Erfolgsfall eines Sonderregimes bedürft hätte (etwa im Sinne eines „Rückfalls“ in das Sonderregime der Einkünfte aus Kapitalvermögen). Bei dieser Betrachtung hätte im Übrigen wohl auch im Bereich der gewerblichen Einkünfte die bei den anderen Einkunftsarten herangezogene besondere kritische Betrachtung des Zurechnungszusammenhangs zur entsprechenden Einkunftsart, notfalls eine Subsumtion unter § 42 AO, weitergeholfen, um mißbräuchliche Gestaltungen zu vermeiden.

Wohl auch um diese Imparität zu vermeiden, wird dagegen vielfach vertreten, daß § 15 Abs. 4 Satz 3 durchaus nicht nur eine Abwehrvorschrift gegen Mißbrauchsfälle im engeren Sinne sei und subjektiv auch keine Spekulationsabsicht des Steuerpflichtigen erfordere.⁹ Schließt man sich dieser Auffassung an, dürften die vorgenannten systematischen Bedenken – auch im Hinblick auf die anderen Einkunftsarten – vielleicht ebenso wie der Gedanke einer allzu fiskal-orientierten Betrachtungsweise weniger Platz greifen; im Gegenzug erscheint es dann aber zugleich auch geboten, die Rückausnahme der Absicherung von Geschäften des gewöhnlichen Geschäftsbetriebes nicht als „Ausnahme der Ausnahme“, sondern als gleichrangig notwendige Eingrenzung des Ausnahmetatbestandes zu Gunsten des Gewerbetreibenden anzusehen.

III. Betriebliche Veranlassung

Die Rechtsprechung und ihr folgend die Literatur in der Praxis beschreitet tendenziell zunächst den letztgenannten Weg. Dies zunächst bei dem allgemein geltenden Merkmal der betrieblichen Veranlassung, welche im Rahmen von § 15 Abs. 4 Satz 3 EStG – und insoweit durchaus abweichend von Tendenzen bei den anderweitigen Ein-

5 Vgl. hierzu Zacher, steueranwaltsmagazin 2016, 148 ff.

6 Vgl. dazu unten III.

7 Kritisch etwa Kirchhof-Reiß, a.a.O.

8 Vgl. in diesem Sinne etwa Blümich-Bode, EStG, § 15 Rz. 655.

9 Vgl. etwa BFH, Urteil v. 06.07.2016 – 1 R 25/14 m.w.N. zur Gesetzgebungshistorie und zum Meinungsstand.

kunftsarten – großzügig ausgelegt wird. Der Zuordnung zur betrieblichen Sphäre werden selbst der regelmäßigen Geschäftstätigkeit nicht entsprechende oder gar den internen Anweisungen zuwiderlaufende Termingeschäfte als noch betrieblich veranlaßt angesehen¹⁰, sondern sogar solche Geschäfte, welche allenfalls dem gewillkürten Betriebsvermögen zugerechnet werden könnten.¹¹ Im Hinblick auf Kapitalgesellschaften wird ergänzend darauf verwiesen, daß diese ohnehin über keine außerbetriebliche Sphäre verfügten und auch die gleichzeitige Annahme einer vGA durch das entsprechende Termingeschäft eine betriebliche Veranlassung nicht ausschloße.¹² Das Merkmal der betrieblichen Veranlassung ist also im Rahmen von § 15 Abs. 4 Satz 3 EStG – anders als die Entsprechung bei den anderen Einkunftsarten – regelmäßig nicht das maßgebliche Abschlußkriterium.

IV. Absicherung des „gewöhnlichen Geschäftsbetriebes“

Was grundsätzlich betrieblich veranlaßt ist, muß nicht zugleich zum gewöhnlichen Geschäftsbetrieb gehören. Außerhalb des hier nicht behandelten Finanzsektors mag hier eine Feststellung im Einzelfall schwierig sein. Allerdings: Es erschiene wenn nicht widersprüchlich, so doch als recht sophisticated, wenn man zwar bei der betrieblichen Veranlassung die dargestellten recht großzügigen Maßstäbe anlegen würde, nur um dann bei dem Merkmal des „gewöhnlichen Geschäftsbetriebes“ eine allzu strenge Auslese an anderer Stelle vorzunehmen, um zu letztlich gleichen Ergebnissen zu gelangen. Denn auch im Rahmen des Merkmals des gewöhnlichen Geschäftsbetriebes kommt es auf die tatsächliche Tätigkeit des Unternehmens an.¹³ Es erschiene auch mit der jedenfalls überwiegend vertretenen Beurteilung des über eine reine Mißbrauchsbekämpfungsvorschrift hinausgehenden Charakters des § 15 Abs. 4 Satz 3 EStG und der Erstreckung nicht nur auf reine Spekulationsgeschäfte unvereinbar, wenn man davon ausginge, daß (außerhalb des Finanzsektors) schon jedes Termingeschäft aufgrund der Unsicherheit des Erfolges im wirtschaftlichen Sinne nicht zur gewöhnlichen Geschäftstätigkeit gehören könne.¹⁴ Damit verbleibt durchaus ein hinreichender Differenzierungsbereich zwischen betrieblicher Veranlassung an sich und Zuordnung zum gewöhnlichen Geschäftsbetrieb. Zu ersterem, aber nicht zu letzterem mag das gehören, was außerhalb der üblichen Geschäftstätigkeit der Art oder der Größenordnung nach liegt, wobei gerade hier der tatsächliche Zuschnitt des Unternehmens eine Rolle spielt. Bei dem einen Unternehmen sind komplexe Finanzierungs-geschäfte generell nicht an der Tagesordnung, bei einem anderen Unternehmen zwar nicht regelmäßig, aber doch nicht ungewöhnlich, und bei einem dritten Unternehmen können auch größere und komplexere Finanzierungsstrukturen durchaus zum gewöhnlichen Geschäftsbetrieb ge-

rechnet werden, wie etwa im Bauträgergeschäft oder bei dem Bau von Großanlagen.

Darüber hinaus muß die Verbindung des Termingeschäftes zum gewöhnlichen Geschäftsbetrieb des gewerblichen Unternehmens gerade in der Funktion der „Absicherung“ nach dem Wortlaut des Gesetzes bestehen. Wie in Rechtsprechung und Literatur grundsätzlich übereinstimmend anerkannt wird, beinhaltet dies subjektive wie objektive Komponenten. Tatsächlich ist es auch die Feststellung dieser Komponenten, die im Einzelfall in der Praxis regelmäßig zu Schwierigkeiten und zu Differenzen zwischen dem Steuerpflichtigen und der Finanzverwaltung führt.

V. Subjektiver Sicherungszusammenhang

In der Rechtsprechung wird stets betont, daß neben dem objektiven Nutzungs- und Funktionszusammenhang auch ein subjektiver Sicherungszusammenhang vorliegen muß, auch wenn dieser allein für nicht ausreichend gehalten wird.¹⁵ Allerdings dürfte dieser subjektive Sicherungszusammenhang in den meisten praktischen Fällen nur eine geringe eigenständige Bedeutung haben. Denn er wird regelmäßig daraus geschlossen (und im Einzelfall auch bejaht), daß die objektive Korrelation zwischen Grundgeschäft und dem es sichernden Termingeschäft gegeben ist. Liegt diese nicht vor, nützt allein die subjektive „Sicherungsvorstellung“ nichts; ist er objektiv gegeben, bedarf es wohl extrem atypischer Fallgestaltungen, in denen nachgewiesen werden könnte, daß gleichwohl subjektiv eine solche Sicherung nicht bezweckt worden wäre.

Allerdings: Manchmal findet man auch an dieser Stelle die Argumentation, daß der Gewerbetreibende bei Abschluss des Termingeschäftes habe erkennen können, daß die Realisierung eines positiven Ergebnisses aus dem Sicherungsgeschäft doch unsicher gewesen sei, weshalb ihm schon subjektiv ein solcher „reiner Sicherungszweck“ abzusprechen sei. Eine solche Argumentation verkennt jedoch, daß letztlich jede unternehmerische Entscheidung Risiken in sich birgt und geradezu wesensmäßig mit den Einkünften aus Gewerbebetrieb verbunden ist. Selbst dann, wenn der negative Ausgang eines Termingeschäftes zu den entsprechenden Verlusten führt, würde die steuerliche Berücksichtigung diesen Nachteil nur wirtschaftlich eingrenzen.

¹⁰ Vgl. etwa BFH, a.a.O., wie Fußnote 10.

¹¹ Vgl. hierzu *Schmidt-Wacker*, EStG, § 15 Rz. 901 mit allerdings differenzierender Betrachtung.

¹² *Schmidt-Wacker*, a.a.O., unter Berufung auf BFH, I R 106/99.

¹³ So etwa Herrmann/Heuer/Raupach-Intemann, § 15 EStG, Rz. 1560 – im folgend insoweit auch BFH, Urteil vom 06.07.2016 – I R 25/14, trotz grundsätzlich anderer Tendenz.

¹⁴ Diesen Widerspruch, allerdings verneinend BFH, a.a.O.; tendenziell anders FG Baden-Württemberg, Beschluß vom 18.10.2019 – 3 V 1547/19.

¹⁵ Statt aller z. B. BFH, Urteil v. 20.08.2014 – X-R 13/12.

Auch bei unterstellter steuerlicher Berücksichtigungsfähigkeit entstände hierdurch per Saldo für den Gewerbetreibenden kein „Gewinn“. Allein aus dem Wissen um einen potenziell auch negativen Ausgang schon auf den mangelnden subjektiven Sicherungszusammenhang im Sinne eines mindestens „bedingten Vorsatzes“ zu schließen, erscheint daher abwegig.

VI. Objektive Eignung zur Sicherung I – äußere Kongruenz

Hilfreicher für eine sachgerechte Differenzierung sind daher regelmäßig die objektiven Merkmale, die für oder gegen einen Sicherungszweck durch das in Rede stehende Termingeschäft sprechen. Zunächst einmal ist hier – insoweit grundsätzlich nach einhelliger Meinung – eine hinreichende äußere Übereinstimmung zwischen dem zu sichernden Geschäft und dem seiner Absicherung dienenden Termingeschäft nötig. Das klassische Beispiel ist hier ein Darlehen, welches Risiken wie etwa ein Zinsänderungs- oder ein Währungsrisiko enthält. Im Hinblick auf die äußere Kongruenz mit dem Termingeschäft werden dabei typischerweise folgende Parameter genannt:

- Gleichlauf der Höhe der Beträge,
- Gleichlauf der laufenden Zins- und ggf. Tilgungstermine,
- sachlicher und zeitlicher Zusammenhang von Abschluß des zu sichernden Geschäftes und des Termingeschäftes,
- Gleichlauf der Endtermine,

um nur die häufigsten in diesem Zusammenhang genannten Parameter zu nennen. Eine völlige Übereinstimmung dieser Parameter macht sicher die Bejahung des objektiven Sicherungszusammenhangs einfach, wie es umgekehrt nachvollziehbar ist, daß weit „überschießende“ Parameter des „sichernden“ Termingeschäftes auf eine mangelnde Verbindung zu dem zu sichernden Geschäft hindeuten.

Umgekehrt ist dies aber nicht unbedingt der Fall. So ist es im Einzelfall durchaus denkbar, daß etwa der Höhe nach nur ein Teil des zu sichernden Geschäftes der Höhe nach durch das Termingeschäft abgesichert wird. Besteht etwa ein Währungsrisiko im Hinblick auf den vollen Betrag eines zukünftig durchzuführenden Exportgeschäftes, fällt der diesbezügliche Sicherungszweck nicht schon deshalb weg, weil das Unternehmen (ggf. wiederum aus Kostengründen) etwa nur die Hälfte dieses Risikos durch ein Termingeschäft abdeckt. Entsprechendes gilt z.B. für die Fälle, in denen in zeitlicher Hinsicht nur ein bestimmtes Stück des Weges abgesichert wird. Auch kann es vorkommen, daß etwa verschiedene Einzelgeschäfte gemeinsam durch ein übergreifendes Termingeschäft abgesichert werden.¹⁶ Hier ist allerdings auch der Steuerpflichtige und sein Berater gefragt, um solche Zusammenhänge von vorne herein hinreichend zu dokumentieren, wenn sie nicht allein aus den äußeren Daten von dem zu sichernden Geschäft (oder den Geschäften) und dem Termingeschäft hervorgehen. Es er-

scheint durchaus verständlich, daß die Finanzverwaltung bzw. der Betriebsprüfer hier keine Veranlassung sieht, nach einem aus seiner Sicht etwaig „versteckten“ oder übergreifenden Sachzusammenhang aus eigener Veranlassung zu forschen, wenn der Steuerpflichtige hierfür keine Beweisvorsorge getroffen hat. Gibt es aber eine entsprechende Dokumentation, sind auch im Einzelfall etwas komplexere Funktionszusammenhänge, wie sie in der Wirtschaft durchaus vorkommen, zu prüfen.

VII. Objektive Eignung II. – innere Kongruenz

Wird die objektive Eignung zur Absicherung des zu sichernden Geschäftes im Hinblick auf eine hinreichende äußerliche Kongruenz bejaht, bleibt oft als Diskussionspunkt die hier so genannte „innere Kongruenz“. Hiermit ist die gegenläufige Erfolgskorrelation von Grund- und Sicherungsgeschäft gemeint.¹⁷ Vielfach wird dabei jedoch zutreffend darauf hingewiesen, daß eine vollständige Kompensation der Risiken aus dem Grundgeschäft nicht notwendig sei. Es wird keine absolute Deckungsgleichheit der Risiken vom abzusichernden Geschäft und Termingeschäft gefordert, soweit die Risiken des sichernden Termingeschäftes nicht wesentlich über die des zu sichernden Geschäftes hinausgehen. Wenn allerdings für das „besondere“ Risiko des Termingeschäftes keine nachvollziehbaren Gründe genannt werden oder ersichtlich sind, soll der objektive Sicherungszusammenhang entfallen.¹⁸ Hieran ist sicher zunächst richtig, daß bei einem hinsichtlich der Risiken vom Grundgeschäft völlig losgelösten Termingeschäft der „Sicherungszweck“ kaum darstellbar sein dürfte, was allerdings schon die vorstehend angesprochene äußere Kongruenz regelmäßig in Frage stellen dürfte. Darüber hinaus birgt jedoch die Anforderung einer notfalls durch das Gericht festzustellenden inneren Kongruenz von Grundgeschäft und Sicherungsgeschäft das Risiko von erheblichen Fehlsteuerungen.

Dieses liegt zum einen darin begründet, daß – wie eingangs dargestellt – bei idealtypisch gleich informierten Marktteilnehmern mit gleicher Risikoeinschätzung ein exakt gegenläufiges Sicherungsgeschäft im Hinblick auf das zu sichernde Risiko nicht vorkommt. Besteht ein gleicher Informationsstand und eine gleich hohe Risikotoleranz, wird niemand ein Sicherungsgeschäft eingehen bzw. das Sicherungsgeschäft hat modellhaft exakt den Preis, welcher der Höhe des Risikos entspricht. Aus der Sicht ex ante also ein „Null-Summen-Spiel“. Solche Sicherungsgeschäfte

¹⁶ Sog. „Makro-Hedging“. Vgl. zu diesem Aspekt etwa *Kirchhof-Reiß*, a.a.O., Rz. 415.

¹⁷ BFH, Bundesteuerblatt II, 2015, 177; vgl. auch *Schmidt-Wacker*, § 15 EStG, Rz. 904; *Herrmann/Heuer/Raupach-Intemann*, EStG, § 15 Rz. 1561, jeweils m.w.N.

¹⁸ Differenzierend *Kirchhoff-Reiß*, a.a.O., Rz. 419.

könnten also tatsächlich nur auf der Grundlage subjektiv unterschiedlicher „Spekulationen“ abgeschlossen werden. Deshalb kommt es durchaus häufig vor, daß noch weitere Parameter in das Sicherungsgeschäft mit hineinstrukturiert werden, die sich unabhängig von dem zu sichernden Geschäft entwickeln und für jede Seite – ggf. unterschiedlich beurteiltes – Potenzial im Hinblick auf einen insgesamt gewinn- oder verlustträchtigen Ausgang aus der Kombination der beiden Geschäfte in sich bergen können. Dies per se auszuschließen, kann allerdings nicht die Intention des § 15 Abs. 4 Satz 3-5 EStG sein, weil damit gleichsam aus der Bezugnahme auf Termingeschäfte folgern würde, daß es „reine Absicherungsgeschäfte“ auf dieser Grundlage kaum gäbe. Die Kombination mit weiteren, ggf. unterschiedlich beurteilten Risiken kann als solche daher nicht schädlich sein.

Auch dabei ist wieder zu betonen, daß die Inkaufnahme gewisser – hier zusätzlicher – Risiken im Übrigen gerade das Wesen jedes unternehmerischen Handelns ist. Würde man sie ausschließen bzw. nur ggf. hieraus resultierende positive Ergebnisse der Besteuerung im Rahmen der Einkünfte aus Gewerbebetrieb unterfallen lassen, läge der Vorwurf einer allzu fiskalorientierten Auslegung wohl mehr als nahe.

Schließlich ist in diesem Zusammenhang auch zu berücksichtigen, daß sich die Rechtsprechung – nicht nur in der Finanzgerichtsbarkeit – aus gutem Grund sehr zurückhaltend bei der Beurteilung der wirtschaftlichen Sinnhaftigkeit unternehmerischer Entscheidungen im Rahmen von rechtlichen Kategorien verhält, welche in einer prozessualen Situation darüber hinaus fast immer eine als Beurteilung ex ante vor dem Hintergrund des inzwischen eingetretenen Wissens um die tatsächliche wirtschaftlich eingetretene Resultat stattfindet. Nur das, was sich ex ante unter Einbeziehung der unternehmerischen Einschätzungsprärogative als zur Absicherung wirklich ungeeignet darstellt, sollte hier bei Anlegung objektiver Maßstäbe ausgeschieden werden.

VIII. Fazit

Da die rechtssystematisch und rechtstechnisch wenig gelungene Regelung des § 15 Abs. 4 Satz 3-5 EStG verfassungsrechtlich – zumindest im Wesentlichen – nicht zu beanstanden ist¹⁹, muß die Rechtspraxis hieraus das Beste machen. Behandelt man im Rahmen der gewerblichen Einkünfte das Merkmal der betrieblichen Veranlassung eher großzügig, wäre es nicht nur ein innerer Widerspruch, wenn man dann dafür bei dem Merkmal der Absicherung von Geschäften des gewöhnlichen Geschäftsbetriebes auf objektiver Ebene den Kreis zu eng zöge. Dies gilt schon bei der „äußeren Kongruenz“ der beiden Geschäfte, bei der eine stark überschießende Tendenz des Termingeschäftes schädlich sein mag, aber z.B. auch eine Teilabsicherung durch das Termingeschäft unterhalb des Niveaus des zu sichernden Geschäftes oder einer Mehrzahl von Geschäften möglich bleiben muß. Insbesondere gilt dies aber für die innere Kongruenz, bei der zwar eine gegenläufige Erfolgskorrelation erforderlich, aber zugleich auch hinreichend ist. Eine vollständige oder ausschließlich auf die unsicheren Parameter des zu sichernden Geschäftes bezogene Konstruktion des Termingeschäftes wäre nicht nur praxisfern, sondern würde konsequent zu Ende gedacht solchen Termingeschäften zu Sicherungszwecken auch den wirtschaftlichen Sinn nehmen. Rein spekulative Termingeschäfte lediglich „anlässlich“ eines Grundgeschäftes können damit weiterhin ausgeschieden werden; die unternehmerische Einschätzungsprärogative aus der Sicht ex ante sollte damit aber nicht durch eine juristische Analyse des tatsächlich eingetretenen (Miß-)Erfolges aus der Sicht ex post ersetzt werden. Allerdings sollte der gewerblich tätige Unternehmer, der solche Sicherungsgeschäfte tätigt, auch seinerseits durch eine entsprechende Dokumentation des objektiven wie subjektiven Zusammenhangs die aus vernünftigen unternehmerischen Gesichtspunkten herrührende Sicherungsentscheidung hinreichend dokumentieren.

¹⁹ Vgl. BFH, Urteil v. 28.04.2016 – IV R 20/13, jedenfalls soweit die entsprechenden Verluste nicht endgültig für den Steuerpflichtigen verloren gehen.



Vereinspraxis optimal gestalten.

WWW.BOORBERG.DE

Verein und Verband Praktikerhandbuch

von Jürgen Wagner LL.M., Rechtsanwalt,
Fachanwalt für Handels- und Gesellschafts-
recht, Konstanz/Zürich/Vaduz

2018, 724 Seiten, € 98,-

ISBN 978-3-415-06224-5



Leseprobe unter
www.boorberg.de/9783415062245

Wie kein anderes berücksichtigt das Werk die Gestaltungsanforderungen der Vereinspraxis, wobei ein Schwerpunkt auf zivilrechtlichen Fragestellungen und Problemen liegt. Die steuerlichen Konsequenzen sind präzise und praxisnah aufbereitet.

Zahlreiche praktische Beispiele und Lösungen, Tipps und Empfehlungen machen die Thematik transparent. Trotzdem erfüllt das Werk wissenschaftliche Anforderungen. Die Themen sind knapp und auch für Nichtjuristen nachvollziehbar aufbereitet.

Das Praktikerhandbuch umfasst z.B. die Gebiete

- Vereinsschiedsgerichte,
- Sportverbände,
- Vereinskonzernrecht,
- Corporate Compliance und
- Organisationsrecht.

»... ein gelungenes Nachschlagewerk ..., um sich einen ersten Überblick über die geltende Rechtslage und aktuelle Rechtsprechung im Vereins- und Vereinssteuerrecht zu verschaffen.«

*RA Dr. Bernd Fluck, Lutz | Abel Rechtsanwalts GmbH,
München, in npoR 5/2018*

Schenken oder vererben?

Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Fachanwalt für Erbrecht Dr. *Michael Holtz* und Rechtsanwalt *Florian Schneider*, beide Flick Gocke Schaumburg Part mbB, Bonn

I. Einleitung

Allein im letzten Jahr wurde nach Angaben des Statistischen Bundesamtes in Deutschland Vermögen im Wert von über 35 Milliarden Euro durch Erbfall oder lebzeitige Schenkung übertragen,¹ 72% davon in Erbfällen und der Rest schenkweise. Die Gründe für eine Entscheidung, Vermögen „mit warmer Hand“ zu schenken oder auf den Erbfall zu warten, sind vielfältig und komplex. Ein wichtiger Aspekt sind dabei die erbschaft- und schenkungsteuerlichen Rahmenbedingungen. Laut dem Deutschen Institut für Wirtschaftsforschung (DIW) wurden in den Jahren 2011 bis 2014 Unternehmenswerte von rund 37 Milliarden Euro an Minderjährige übertragen, davon fast 30 Milliarden Euro an rund 90 Kinder im Alter von unter 14 Jahren.² Anlaß hierfür war, das damals noch geltende Erbschaftsteuerrecht auszunutzen, das infolge der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 17.12.2014 und die danach erforderliche verfassungskonforme Neuregelung ungünstiger zu werden drohte. Es gibt aber auch andere Motive für eine vorweggenommene Erbfolge. Ein wichtiger Grund ist die Sicherung des langfristigen Unternehmenserhalts. Gerade im Mittelstand besteht häufig eine hohe Abhängigkeit von der Person des Inhabers. Durch eine frühe Integration der nachfolgenden Generationen kann den Risiken eines Ausfalls des „Seniors“ begegnet werden. Die Identifikation mit dem Unternehmen wird gefördert. Eine sukzessive Aufnahme der „Junioren“ baut Akzeptanz im Markt auf. Der nachfolgende Beitrag stellt die wesentlichen Unterschiede zwischen Verschenken und Vererben dar und verdeutlicht diese exemplarisch anhand von Fallgruppen.

II. Entscheidung zwischen Schenkungsvertrag und Verfügung von Todes wegen

Formal besteht eine Wahl zwischen Schenkungsvertrag und Verfügung von Todes wegen. Die Form wird aber zumeist nicht ausschlaggebend sein. Größere Bedeutung für die Frage, ob lebzeitig oder von Todes wegen übertragen werden soll, sind die zur Verfügung stehenden Gestaltungsmöglichkeiten sowie die Folgen und Wirkungen der Übertragung.

1. Herrschaft trotz Übertragung

Der wohl auffälligste Unterschied zwischen beiden Übertragungsvarianten ist derjenige, daß im Falle einer Schenkung das Vermögen bereits zu Lebzeiten fortgegeben wird, während der Erblasser bis zu seinem Tod die Herrschaft über sein Vermögen behält. Oftmals will sich der Schenker oder Erblasser aber Ertragsziehungsrechte oder Einflussmacht zurückbehalten, z. B. um die eigene oder die Versorgung des länger lebenden Ehegatten sicherzustellen oder das in jahrzehntelanger Arbeit aufgebaute Vermögen vor dem unbeschränkten Zugriff durch den Bedachten selbst oder Dritte zu schützen. Eine häufige Motivation gerade bei jungen Erwerbern ist der „Schutz des Erwerbers vor sich selbst“.

a) Vorbehalt der Herrschaft im Schenkungsvertrag

Den Grundfall einer Schenkung bildet die vorbehaltlose Schenkung nach § 516 Abs. 1 BGB. Der Schenker behält sich in diesem Fall weder Ertragsziehungsrechte noch Einflussmacht zurück. Gleichwohl steht er nicht völlig schutzlos dar. In Ausnahmefällen bleiben als Mittel der Einflussnahme immerhin die gesetzlichen Rückforderungsmöglichkeiten gem. § 313 BGB wegen Wegfalls der Geschäftsgrundlage, gem. § 528 BGB wegen der Verarmung des Schenkers und gem. § 530 BGB wegen groben Undanks des Beschenkten.

aa) Auflösende Bedingungen und vertragliche Rückforderungsrechte

Allerdings ist diese Art der gesetzlichen Rückabwicklung immer mit einer Unsicherheit verbunden und der Anwendungsbereich der gesetzlichen Rückforderungsrechte vielen Schenkern aus guten Gründen zu eng. Der vorausschauende Schenker begegnet diesen Umständen am besten mittels Vereinbarung vertraglicher Widerrufsgründe. Denn nicht selten möchte sich der Zuwendende weitergehende Rechte und Einflußnahmemöglichkeiten vorbehalten, um auf unerwünschte Entwicklungen in der Nachfolgeneration reagieren zu können. Im Laufe der Jahre haben sich derweil „Klassiker“ im Kanon der vertraglich vereinbarten Rückfor-

¹ Bericht des Statistischen Bundesamtes, Finanzen und Steuern, Erbschaft- und Schenkungsteuer 2018, S. 12 Ziffer 1.1.1.

² Vgl. DIW Wochenbericht Nr. 36.2016 (abrufbar unter www.diw.de).

derungsrechte herausgebildet, zu welchen etwa das Widerrufsrecht für den Fall des Vorversterbens des Beschenkten vor dem Schenker, die Heirat des Beschenkten ohne entsprechenden Ehevertrag oder die Drogen- oder Alkoholabhängigkeit des Beschenkten zählen. Auch steuerlich motivierte Widerrufsgründe werden häufig etwa für den Fall vereinbart, daß die durch das Finanzamt festgesetzte Schenkungsteuer höher ist als von den Parteien vorhergesehen.³

Besondere Beachtung verdient die Vorsorge für den Insolvenzfall des Beschenkten. Hier gilt es, den Erhalt des Vermögens durch Vermögensrückfall auf den Schenker oder dessen Erben zu gewährleisten. Empfohlen wird zumeist ein vertragliches Rückforderungsrecht⁴ des Schenkers. Eine entsprechende Widerrufsvereinbarung ist nach h.M. zulässig, insbesondere nicht nichtig gem. § 134 BGB, da kein Verbotsgesetz – auch nicht in der InsO – eine entsprechende Vereinbarung untersagt.⁵ Zudem ist diese Vereinbarung nicht sittenwidrig nach § 138 BGB, da dem Zuwendenden ein berechtigtes Interesse zugestanden wird, sich bzw. den Vertragsgegenstand vor einer Insolvenz zu schützen.⁶ Allerdings ist zur Vermögensrückführung im Falle eines Widerrufsrechts eine Widerrufserklärung des Berechtigten oder seiner Rechtsnachfolger erforderlich. Schließlich handelt es sich bei einem Widerruf um ein Gestaltungsrecht. Da im Insolvenzfall aber kein Bedürfnis besteht, daß der Schenker noch entscheiden kann, ob das Geschenk an ihn zurückfallen soll (dies ist z.B. im Fall des Vorversterbens des Beschenkten anders), kann für diesen Fall eine auflösende Bedingung gem. § 158 Abs. 2 BGB vereinbart werden, um so die Sicherheit eines „Rechtsautomatismus“ zu gewährleisten.

In der Rechtspraxis nicht minder wichtig sind weitere individuell-vertragliche Rückforderungsrechte. Besonders vorsichtige Schenker wünschen gar einen freien Widerrufsvorbehalt, also eine Vereinbarung, wonach der Schenker jederzeit und ohne Angabe irgendwelcher Gründe die Schenkung widerrufen kann. Zivilrechtlich sind derartige Widerrufsrechte ohne Anknüpfung an bestimmte Widerrufsgründe zulässig.⁷ Daß zunächst noch keine sichere Bereicherung des Bedachten eintritt, steht der Wirksamkeit nicht im Wege, da eine Schenkung nur die Unentgeltlichkeit, nicht aber die Endgültigkeit der Zuwendung voraussetzt. Aus steuerlicher Sicht steht der Umstand, daß eine vollzogene Schenkung unter (freiem) Widerrufsvorbehalt erteilt wird oder den Schenkern eine Verfügungsvollmacht vorbehalten bleibt, einer Schenkungsteuerpflicht nicht entgegen.⁸ Das Schenkungsteuerrecht knüpft in dieser Hinsicht eng an das Zivilrecht an. Ein Risiko kann sich aber aus einem freien Widerrufsrecht ergeben. Eine freier Widerrufsvorbehalt verhindert die Mitunternehmerstellung des Beschenkten und damit die schenkungsteuerlichen Begünstigungen der §§ 13a ff. ErbStG. Der BFH hat zudem für die Zwecke der Ertragsteuer bei der Übertragung von Betriebsvermögen (Unternehmensbeteiligungen) unter einem freien Widerrufsvorbehalt entschieden, daß die Ein-

kunftsquelle – mangels Übergangs des sog. wirtschaftlichen Eigentums – grundsätzlich beim Schenker verbleibt.⁹ Allerdings betraf der vom BFH behandelte Fall „nur“ gewerbliche Einkünfte. Daher gilt nach älteren Literaturstimmen diese Rechtsprechung bei Privatvermögen nicht.¹⁰ Neuere Kommentierungen erörtern dieses Problem am Beispiel der Einräumung eines jederzeit frei widerruflichen Nießbrauchsrechts und gelangen unter Verweis auf zwei Entscheidungen des BFH von 2003 und 2012 zu dem Ergebnis, daß die freie Widerrufbarkeit einer Nießbrauchbestellung grundsätzlich nicht zur Folge hat, daß die Einkünfte jemand anderem als dem Begünstigten zuzurechnen sind.¹¹ Es bleiben Unsicherheiten. Darüber hinaus birgt ein freier Widerrufsvorbehalt im Falle von Gesellschaftsbeteiligungen einen weiteren Nachteil. Teilweise wird im freien Widerruf der Schenkung einer gesellschaftsrechtlichen Beteiligung ein Widerspruch zum gesellschaftsrechtlichen Verbot der Hinauskündigung eines Gesellschafters ohne sachlichen Grund und eines Ausschlusses ohne angemessene Abfindung gesehen.¹² Die Zulässigkeit wird von einer Würdigung des Einzelfalles abhängig gemacht, weswegen in der Gestaltungspraxis von der Vereinbarung abgesehen wird.¹³

Dabei ist darauf zu achten, daß nur solche Bedingungen in den Katalog aufgenommen werden, welche nicht durch den Schenker selbst beeinflusst werden können, sondern vornehmlich in der Person des Beschenkten entstehen. An dieser Stelle zeigt sich die Parallele zum gesetzlichen Rückforderungsrecht nach Maßgabe des § 313 Abs. 1 und 3 BGB. Dort wird nämlich in einem letzten Schritt insoweit ebenfalls eine normative Wertung hinsichtlich der Risikoverteilung vorgenommen, als daß die Umstände nicht aus der Sphäre der Partei herrühren dürfen, welche sich auf die Stö-

3 Ausführliche Beispiele bei *Fetsch* in Hannes, Formularbuch Vermögens- und Unternehmensnachfolge, 2. Auflage 2017, Teil A 3.10 oder *Feick* in Hoffmann-Becking/Gebele, Beck'sches Formularbuch Bürgerliches, Handels- und Wirtschaftsrecht, 13. Auflage 2019, III. Schuldrecht, Besonderer Teil, Teil C Nr. 2.

4 *Feick* in Hoffmann-Becking/Gebele, Beck'sches Formularbuch Bürgerliches, Handels- und Wirtschaftsrecht, 13. Auflage 2019, III. Schuldrecht, Besonderer Teil, Teil C Nr. 2.

5 OLG Düsseldorf, Urteil vom 03.08.1983 – 9 U 35/83, OLGZ 1984, 90; *Ellenbeck*, MittRhNotK 1997, 42.

6 *Najdecki* in Burandt/Rojahn, Erbrecht, 3. Auflage 2019, § 516 Rn. 18.

7 *Koch* in MüKoBGB, 8. Auflage 2019, § 516 Rn. 13.

8 BFH, Urteil vom 13.09.1989 – II R 67/86, BStBl. II 1989, 1034.

9 BFH, Urteil vom 16.05.1989 – VIII R 196/84, BStBl. II 1989, 877; FG Schleswig-Holstein, Urteil vom 17.12.2015 – 5 K 58/12, ZEV 2016, 590.

10 Vgl. *Drenseck* in Schmidt, EStG, 26. Auflage 2007, § 21 Rn. 5.

11 *Musil* in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 292. Lieferung Juni 2019, § 2 EStG Rn. 216 mit Verweis auf BFH, Urteil vom 19.11.2003 – IX R 54/00, ZEV 2004, 518 und BFH, Urteil vom 24.10.2012 – IX R 24/11, BFH/NV 2013, 1228.

12 *Hermanns*, MittRhNotK 1997, 149; *Heinemann*, ZHR 155 (1991), 447; *Mayer*, ZGR 1995, ZGR 1995, 93.

13 *Miesen*, RNotZ 2006, 522; *Wälzholz*, GmbHR 2007, 1177.

rung der Geschäftsgrundlage beruft.¹⁴ Dieser Gedanke muß folgerichtig auch dann gelten, wenn man durch Vereinbarung die Geschäftsgrundlage (i. S. d. § 313 BGB) gewissermaßen selbst vertraglich definiert.

Eine Rückabwicklung aufgrund Rückforderungsrechts, gleich ob vertraglicher oder gesetzlicher Grundlage, ist schenkungsteuerfrei und führt zu einem rückwirkenden Entfall einer möglichen Steuer gem. § 29 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG. Zu beachten ist allerdings, daß dies für vertragliche Rückforderungsrechte nur gilt, sofern diese bereits beim Abschluß des Schenkungsvertrages vereinbart waren. Eine nachträgliche Vereinbarung etwaiger Rückforderungsrechte ist zwar zivilrechtlich möglich, aber steuerrechtlich unbeachtlich.¹⁵ Eine derartige „Rückschenkung“ wäre steuerpflichtig. Es kann deshalb nur davor gewarnt werden, eine Schenkung, die ihren Zweck nicht erreicht hat, ohne nähere Prüfung durch eine Rückschenkung abzuwickeln.¹⁶

bb) Finanzielle Absicherung durch Nießbrauchvorbehalt

Neben der Möglichkeit, auch weiterhin Einfluß auf das verschenkte Vermögen ausüben zu können, steht die finanzielle Versorgung des Schenkers im Vordergrund. Oftmals ist dies sogar das entscheidende Kriterium, gerade in den Fällen, in denen lebzeitig eine nahezu vollständige Vermögensübertragung auf die Nachfolgegeneration stattfinden soll. Gestaltungsmittel ist in diesen Fällen das Nießbrauchrecht gem. §§ 1030 ff. BGB. Kraft eines Nießbrauchrechts ist derjenige, zu dessen Gunsten die Bestellung erfolgt, berechtigt, die Nutzungen der Sache (z. B. Miete, Pacht oder Gewinnausschüttungen) zu ziehen, § 1030 Abs. 1 BGB.

Besonders häufig ist in diesem Zusammenhang der Vorbehalt eines Nießbrauchrechts bei der Übertragung von Gesellschaftsanteilen, sei es an einer vermögensverwaltenden Grundstücksgesellschaft oder einem werbenden Unternehmen. Ein Nießbrauch am Gesellschaftsanteil ist nach heute ganz h. M. zulässig, wenn die Übertragbarkeit des Gesellschaftsanteils gesellschaftsvertraglich zugelassen ist.¹⁷ Das Nießbrauchrecht kann sich hierbei nur auf den entnahmefähigen Gewinn erstrecken (Ertragsnießbrauch) oder aber den gesamten Gesellschaftsanteil, inklusive aller Stimmrechte umfassen (Vollrechtsnießbrauch). Er kann sich auf die gesamte übertragene Beteiligung erstrecken, sich jedoch nur auf einen Teil der Erträge beziehen (Quotennießbrauch).¹⁸ Auch die Möglichkeit nur einen Teil der geschenkten Beteiligung mit dem Nießbrauch zu belasten (Bruchteilsnießbrauch), ist denkbar.¹⁹ Kaum gesetzliche Vorgaben gibt es zur inhaltlichen Ausgestaltung des Nießbrauchs an einem Gesellschaftsanteil. Dogmatisch handelt es sich um einen Nießbrauch an einem Recht, so daß die Vorschriften über den Nießbrauch an Sachen entsprechende Anwendung finden, vgl. § 1068 Abs. 2 BGB. Viele Detailfragen sind aber ungeklärt. In der Folge können Auseinandersetzungen zwischen den Beteiligten über die Kompetenzverteilung der Gesellschafterrechte sowie unerwünschte steuerliche Auswirkungen entstehen. Das zentrale Interesse muß daher bei

einer Ausgestaltung der Zusammenhang der jeweiligen vermögensrechtlichen Positionen der Beteiligten, die Verteilung der gesellschaftsrechtlichen Verwaltungsrechte und die sich aus der Gestaltung dieser beiden Aspekte ergebenden steuerlichen Auswirkungen sein.²⁰ Von einem pauschalen Verweis auf die gesetzlichen Regelungen ist daher abzuraten.

Der auf Lebenszeit vereinbarte Nießbrauch erlischt automatisch mit dem Tode des Berechtigten. Ein Verzicht ist ebenfalls zu Lebzeiten jederzeit möglich. Es sind jedoch in letzterem Fall schenkungsteuerliche Konsequenzen zu bedenken, da der lebzeitige Verzicht auf einen Nießbrauch eine Schenkung darstellt.²¹

b) „Regieren aus dem Grab“

Für den Fall der Übertragung von Vermögen durch Verfügung von Todes wegen bieten sich dem Erblasser ebenfalls diverse Steuerungsmöglichkeiten hinsichtlich des Nachlaßvermögens an. Die beiden Gängigsten sind die Anordnung der Testamentsvollstreckung sowie die Einsetzung eines Nacherben.²²

aa) Testamentsvollstreckung

Das testamentarische Mittel, den Nachlaß oder Teile davon einer Fremdverwaltung zu unterstellen, ist die Anordnung einer Testamentsvollstreckung gem. §§ 2197 ff. BGB. Der Erblasser kann damit in die sonst unbeschränkte Rechts- und Handlungszuständigkeit der Erben eingreifen. Es kommt zu einer Trennung von einerseits Inhaberschaft und andererseits Rechtsausübung, vgl. § 2211 Abs. 1 BGB. Der Erbe erwirbt mit dem Erbfall zwar das Eigentum an den Nachlaßgegenständen, der vom Testamentsvollstrecker verwaltete Nachlaß(-teil) wird jedoch gleichzeitig zu einem Sondervermögen, das vom sonstigen (Eigen-)Vermögen des Erben getrennt ist.

Regelfall der Testamentsvollstreckung ist die sog. Abwicklungsvollstreckung. Der Abwicklungsvollstrecker übernimmt für den oder die Erben die Abwicklung des Erbfalls, insbesondere die Auseinandersetzung des Nachlasses sowie die Erfüllung von Vermächtnissen (§ 2205 BGB) und auch

¹⁴ Teichmann in Sörgel, BGB, 13. Auflage 2014, § 313 Rn. 118; Götz, ZEV 2017, 371.

¹⁵ FG Nürnberg, Urteil vom 24.06.2004 – IV 192/2003, ErbBstg 2005, 60.

¹⁶ Weinmann in Moench/Weinmann, ErbStG, Stand: 05.03.2019, § 29 Rz. 1b; Piltz, ZEV 2009, 70.

¹⁷ BGH, Urteil vom 09.11.1998 – II ZR 213/97, NJW 1999, 571; Schäfer in MüKoBGB, 7. Auflage 2017, § 705 Rn. 96 m. w. N.

¹⁸ BGH, Urteil vom 06.06.2003 – V ZR 392/02, ZEV 2003, 417.

¹⁹ Heinze in Staudinger, BGB (2017), § 1030 Rn. 22.

²⁰ Holtz in Hannes, Formularbuch Vermögens- und Unternehmensnachfolge, 2. Auflage 2017, Teil A 2.22.

²¹ OLG Köln, Urteil vom 09.03.2017 – I-7 U 119/16, NJW-RR 2017, 915.

²² Auf die Darstellung weiterer weicher Steuerungselemente wie z. B. Teilungsanordnung oder „Wishletter“ soll hier nicht eingegangen werden.

der erbschaftsteuerlichen Pflichten. Zielsetzung kann hier die Vermeidung von Streitigkeiten zwischen den einzelnen Erben/Vermächtnisnehmern sein. Der Erblasser kann darüber hinaus auch eine sog. Verwaltungs- oder Dauervollstreckung anordnen. Der ernannte Testamentsvollstrecker verwaltet den Nachlaß oder Teile davon für alle Erben oder einzelne Erwerber. Bei minderjährigen Erben kann damit auch bei Erreichen der Volljährigkeit einem „Verspekulieren“ des Erbes gegengesteuert werden. Oftmals wird eine Dauervollstreckung bis zur Erreichung eines bestimmten Lebensalters angeordnet (z. B. Vollendung des 27. Lebensjahres). Dabei können im Testament Vorgaben für die Auskehrung von erzielten Erträgen oder auch der vorhandenen Substanz gemacht werden.

Die konkrete Ausgestaltung der Testamentsvollstreckung stellt das Gesetz dem Erblasser weitgehend frei. Testamentarisch können gegenständliche (z. B. beschränkt auf eine Gesellschaftsbeteiligung) und inhaltliche Beschränkungen (z. B. beschränkt auf einen Zustimmungsvorbehalt hinsichtlich besonders weitreichender Entscheidungen) angeordnet werden. Ebenfalls zur Disposition des Erblassers stehen die Dauer der Testamentsvollstreckung und deren personelle Besetzung. Dies ermöglicht maßgeschneiderte Regelungen für den konkreten Einzelfall.

bb) Vor- und Nacherbschaft

Der Erblasser kann einen Erben in der Weise einsetzen, daß dieser erst Erbe wird (Nacherbe), nachdem zunächst ein anderer Erbe geworden ist (Vorerbe), § 2100 BGB. Auch ein Vorerbe wird Eigentümer der Nachlaßgegenstände. Bei ihm entstehen aber mit dem Vorerbfall zwei Vermögensmassen. Zur sog. Vorerbmasse gehört der als Vorerbe erworbene Nachlaß. Davon abzugrenzen ist das sog. Eigenvermögen, wozu das Vermögen gehört, das der Vorerbe bereits vor dem Erbfall hatte. Die Vorerbmasse geht mit dem Eintritt des Nacherbfalls automatisch auf den Nacherben über. Ergänzende Bestimmungen im eigenen Testament können darüber nicht getroffen werden. Mit Eintritt des Nacherbfalls endet die „Zwischenherrschaft“ des Vorerben am Nachlaß des Erblassers. Mit dem Nacherbfall verliert der Vorerbe seine Erbenstellung, vgl. § 2139 BGB. Der Nachlaß des Erblassers geht mit dinglicher Wirkung auf den Nacherben über (Folge: Herausgabepflicht nach § 2130 BGB). Der Nacherbe erbt zivilrechtlich nicht vom Vorerben, sondern vom Erblasser.

2. Minderjährige Erwerber

Eine unterschiedliche rechtliche Behandlung von Erbfall und Schenkung kann sich auch dann ergeben, wenn die bedachte Person noch minderjährig ist.

a) Minderjährige als Erben

Eltern können die Annahme der Erbschaft für den Minderjährigen erklären. Eine familiengerichtliche Genehmigung ist nicht erforderlich.²³ Der Minderjährige wird durch

§ 1629a Abs. 1 BGB geschützt. Der Minderjährige erwirbt als Alleinerbe ohne Ergänzungspfleger und familiengerichtliche Genehmigung. Sind sowohl der Minderjährige als auch der oder die gesetzlichen Vertreter an einer Erbgemeinschaft beteiligt, muß für den Abschluß eines Auseinandersetzungsvertrages ein Ergänzungspfleger bestellt werden.²⁴ Der Auseinandersetzungsvertrag ist für Eltern nicht genehmigungspflichtig, da § 1643 Abs 1 BGB nicht auf § 1822 Nr. 2 BGB verweist. Es bedarf aber einer Genehmigung, wenn der Vertrag oder sein Vollzug einen anderen Genehmigungstatbestand erfüllt. Ist ein Ergänzungspfleger als gesetzlicher Vertreter berufen, ist die familiengerichtliche Genehmigung gemäß §§ 1822 Nr. 2, 1915 BGB erforderlich. Die Eltern können für den Minderjährigen ausschlagen. Bei der Erbausschlagung handelt es sich nämlich um eine einseitige Willenserklärung gegenüber dem Nachlaßgericht und damit nicht um ein Insichgeschäft.²⁵ Denkbar ist lediglich ein Ausschluß der Vertretungsmacht nach § 1796 BGB. Die Ausschlagung durch die Eltern ist aber nach § 1643 Abs. 2 Satz 1 BGB genehmigungspflichtig. Eine Ausnahme besteht für die Fälle, in denen die Erbschaft erst infolge einer elterlichen Ausschlagung anfällt, § 1643 Abs. 2 Satz 2 BGB.

b) Minderjährige als Vermächtnisnehmer

Wird der Minderjährige mit einem Vermächtnis bedacht, ergeben sich wiederum Besonderheiten. Die wohl h.M. nimmt für das unbelastete Vermächtnis, welches weder mit einem Untervermächtnis noch mit einer Auflage verbunden ist, an, daß es sich dabei um ein lediglich rechtlich vorteilhaftes Geschäft i. S. d. § 107 BGB handelt.²⁶ In diesem Fall kann der nur beschränkt Geschäftsfähige nach § 106 BGB das Vermächtnis daher sogar selbst annehmen. Für die Annahme und Geltendmachung im Namen eines Geschäftsunfähigen (§ 104 BGB) greift ein Ausschluß der elterlichen Vertretungsmacht gem. § 1795 Abs. 1 Nr. 1 BGB oder § 181 BGB wegen des lediglich rechtlich vorteilhaften Charakters nicht ein. Besteht aber eine (nicht lediglich rechtlich vorteilhafte) Belastung (z. B. ein Untervermächtnis), kann die elterliche Sorge ausgeschlossen sein.

Davon zu unterscheiden ist jedoch die dingliche Erfüllung des Vermächtnisses. Für die Erfüllung der Verbindlichkeit bedarf es nämlich keines Ergänzungspflegers.²⁷ Sofern ein Katalogfall der §§ 1821 ff. BGB gegeben ist, muß die Vermächtniserfüllung aber familiengerichtlich genehmigt werden.²⁸

²³ Walter, ZEV 2008, 319.

²⁴ Ausführlich dazu Ott, DNotZ 2017, 646.

²⁵ Leibold in MüKoBGB, 7. Auflage 2017, § 1945 Rn. 2.

²⁶ Tschernoster, RNotZ 2017, 125; Röhl, MittBayNot 2013, 189.

²⁷ OLG München, Beschluß vom 22.08.2012 – 34 Wx 200/12; Röhl, MittBayNot 2013, 189.

²⁸ Friedrich-Büttner/Wiese, ZEV 2014, 513.

Für die Ausschlagung eines Vermächtnisses i. S. d. § 2180 Abs. 2 BGB, ebenso wie deren Anfechtung gem. § 2308 Abs. 2 BGB, bedürfen die Eltern nach § 1643 Abs. 2 Satz 1 Var. 2 BGB, ein Vormund oder Pfleger gem. § 1822 Nr. 2 Var. 1 (i. V. m. § 1915 Abs. 1 Satz 1) BGB, der familiengerichtlichen Genehmigung.²⁹

3. Pflichtteilsrecht

Was geschenkt und wirksam übertragen wurde, gehört nicht mehr zum Nachlaß und unterfällt damit nicht mehr dem ordentlichen Pflichtteil. Dafür hat das Gesetz aber Pflichtteilsergänzungsansprüche vorgesehen (§§ 2325 ff. BGB). Der Schenkungsgegenstand wird als fiktiver Nachlaßbestandteil behandelt, dies aber mit Einschränkungen:

- Eine Schenkung wird für die Pflichtteilsberechnung graduell immer weniger berücksichtigt, je länger sie zurückliegt (vgl. § 2325 Abs. 3 BGB). Hier ist aber zu beachten, daß der Lauf der 10-jährigen Abschmelzungsfrist nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs erst ab „der wirtschaftlichen Ausgliederung des Gegenstandes aus dem Vermögen des Schenkers“ beginnt.³⁰ Der Vorbehalt von insbesondere Nießbrauchs-, Wohnungs- und Rückforderungsrechten kann damit den Fristbeginn verhindern und ggf. nur zu einer Minderung der Belastung führen. Bei Ehegattenschenkungen beginnt der Lauf der Zehn-Jahresfrist erst mit Beendigung der Ehe (§ 2325 Abs. 3 Satz 2 BGB), so daß auch hier die neue „Pro-Rata-Lösung“ keinen Vorteil bietet. Der Schenker, der seinem Erben den Genuß der abschmelzenden Pflichtteilsergänzung verschaffen will, muss also darauf achten, gerade keine weitreichenden Vorbehalte zu vereinbaren. Dies macht das Schenken natürlich schwieriger. Schenkungen an den Ehegatten sind aus Sicht des Pflichtteilsrechts ungeeignet.
- Selbst wenn die Abschmelzungsfrist nicht läuft, kann die Schenkung aber Vorteile bringen. Nach dem in § 2325 Abs. 2 Satz 2 BGB niedergelegten Niederstwertprinzip ist bei verbrauchbaren Sachen immer der niedrigere Wert im Vergleich zwischen dem Zeitpunkt der Schenkung und dem Erbfall maßgebend. Wertverluste nach der Schenkung gehen damit zu Lasten des Pflichtteilsberechtigten. Danach entstandene Wertsteigerungen kommen ihm aber nicht zu Gute.
- Eine Schenkung kann auch dann vorteilhaft sein, wenn der Pflichtteilsberechtigte vom Erblasser bereits Schenkungen erhalten hat. Auf den ordentlichen Pflichtteil wird eine Zuwendung aber nur angerechnet, wenn dies bei der Schenkung vereinbart wurde (§ 2315 BGB). Dagegen folgt im Rahmen der Pflichtteilsergänzung immer eine Anrechnung von Eigengeschenken (§ 2327 BGB). Wenn die Anrechnungsbestimmung versäumt wurde, kann eine Schenkung und damit eine Flucht in die Pflichtteilsergänzung für ein günstiges Ergebnis aus Sicht des Erblassers und dessen Erben führen.

4. Erbschaft- und Schenkungsteuer

Auch wenn sich die Besteuerungsfolgen für Erwerbe von Todes wegen und Schenkungen einheitlich aus dem ErbStG ergeben, erfolgen diese nicht in jedem Falle deckungsgleich, da das Gesetz zwar von einem strukturellen Gleichlauf ausgeht, jedoch anhand einiger Unterschiede zwischen Schenkung und Erwerb durch Erbanfall differenziert. Zu nennen sind hier beispielsweise:

- Die Steuerermäßigung des § 27 ErbStG wird bei mehrfachem Erwerb desselben Vermögens nur bei einem Letzterwerb von Todes wegen gewährt.
- Steuerschuldner im Erbfall ist der Erwerber, bei einer Schenkung aber auch der Schenker (§ 20 Abs. 1 Satz 1 ErbStG).
- Der besondere Versorgungsfreibetrag nach § 17 ErbStG hat nur im Erbfall Bedeutung.
- Eltern gehören bei Erwerben von Todes wegen zu Steuerklasse I (§ 15 Abs. 1 Steuerklasse I Nr. 4 ErbStG) und erhalten einen Freibetrag von € 100.000 (§ 16 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG); ansonsten gehören Eltern nur zur Steuerklasse II (Freibetrag € 20.000).

a) Steuerfreiheit des Zugewinnausgleichs – lebzeitig und von Todes wegen

Steuerliche Unterschiede zwischen lebzeitigem Rechtsgeschäft und dem dazugehörigen Pendant im Erbfall zeigen sich ebenfalls im Rahmen der Zugewinnngemeinschaft als gesetzlichem Güterstand.

Freigebiges Zuwendungen unter Ehegatten sind grundsätzlich schenkungsteuerpflichtig.³¹ Dies gilt ebenfalls für sog. unbenannte (ehebedingte) Zuwendungen, die nicht deswegen von der Schenkungsteuer ausgenommen sind, weil sie – wegen ihres spezifisch ehebezogenen Charakters – nach herrschender zivilrechtlicher Auffassung keine Schenkung i.S.d. §§ 516 ff. BGB darstellen.³² An dieser Schenkungsteuerpflicht ändert auch die Deklaration als „vorzeitiger Zugewinnausgleich“ (d.h. Ausgleich unter Fortbestand der Zugewinnngemeinschaft – sog. fliegender Zugewinnausgleich) nichts.³³ Rechtsprechung und Finanzverwaltung sehen darin eine schenkungsteuerpflichtige freigebiges Zuwendung, die nicht unter § 5 Abs. 2 ErbStG fällt. Ein Ehegatte partizipiert also nicht automatisch an dem während der Ehe erwirtschafteten Vermögen. Zunächst besteht nur Zugewinnausgleichspotential. Aus dieser „Rechengröße“ wird erst mit dem Ende der Zugewinn-

²⁹ Tschernoster, RNotZ 2017, 125.

³⁰ BGH, v. 27.04.1994 – IV ZR 132/93, BGHZ 125, 395, 398 f.

³¹ Vgl. etwa BFH, Urteil vom 05.03.1980 – II R 148/76, BStBl. II 1980, 402.

³² BFH, Urteil vom 02.03.1994 – II R 59/92, BStBl. II 1994, 366, Felix, BB 1994, 1342; R E 7.2 ErbStR 2011.

³³ BFH, Urteil vom 28.06.2007 – II R 12/06, BStBl. II 2007, 785.

gemeinschaft ein steuerfrei erfüllbarer Anspruch, vgl. §§ 1371, 1372 BGB.³⁴

Der „tatsächliche Zugewinnausgleich“, also der konkret berechnete und entsprechend ausgeführte Zugewinnausgleich ist nicht steuerbar. Dies stellt § 5 Abs. 2 ErbStG deklaratorisch klar.³⁵ Dazu kommt es bei der Beendigung der Zugewinnsgemeinschaft zu Lebzeiten (z. B. infolge eines einvernehmlichen Wechsels in den Güterstand der Gütertrennung). Genauso nicht steuerbar ist auch der tatsächliche Zugewinnausgleich im Erbfall, der im Rahmen der sog. güterrechtlichen Lösung erfolgt, nämlich dann, wenn der Ehegatte weder Erbe noch Vermächtnisnehmer wird (§ 1371 Abs. 2 BGB).

Wenn der Ehegatte dagegen gesetzlicher Erbe wird oder er letztwillig als Erbe oder Vermächtnisnehmer bedacht ist, sieht das Gesetz eine pauschale Abgeltung des Zugewinnausgleichs durch Erhöhung des gesetzlichen Ehegatterbteils vor (§ 1371 Abs. 1 BGB). Bei der sog. erbrechtlichen Lösung muß der Zugewinn also nicht tatsächlich berechnet werden. Im Rahmen der steuerlichen Abwicklung bedarf es aber doch einer Berechnung, weil dieser fiktive Zugewinnausgleichsbetrag nach § 5 Abs. 1 ErbStG steuerfrei ist. Bei der Beendigung der Zugewinnsgemeinschaft durch Tod unterliegt danach der Zugewinnausgleichsanspruch, den der überlebende Ehegatte geltend machen könnte, nicht der Erbschaftsteuer. Entsprechend mindert sich der Wert des steuerpflichtigen Erwerbs, was also rechtstechnisch in der Konzeption eines Freibetrags geschieht.³⁶

Trotzdem kann ein lebzeitiger Zugewinnausgleich vorteilhaft sein, wie folgender Beispielsfall zeigt:

U und E sind ohne Vermögen in die Ehe gestartet. Bereits vor der Heirat haben beide ehevertraglich Gütertrennung vereinbart. U ist es, unterstützt durch seine Ehefrau, die sich gleichzeitig um Haushalt und Kinder gekümmert hat, gelungen, ein „Endvermögen“ von 10 Mio. Euro aufzubauen. U möchte nun E am „Familienvermögen“ zu deren Absicherung und auch zur Erbschaftsteuerreduzierung bei der Übertragung auf die Kindergeneration (Ausnutzung der Freibeträge, Progression) beteiligen und sucht nach einer steuergünstigen Alternative zur Schenkung.

Wenn U verstirbt, erbt E erbschaftsteuerpflichtig das vorhandene Vermögen. § 5 Abs. 1 Satz 1 ErbStG kommt aufgrund der Gütertrennung nicht zur Anwendung. Die Eheleute könnten aber einen Ehevertrag schließen und den Güterstand der Zugewinnsgemeinschaft vereinbaren. Zivilrechtlich ist es möglich, daß dabei vereinbart wird, daß ungeachtet der zwischenzeitlich vereinbarten Gütertrennung der Zugewinn seit Eheschließung auszugleichen ist.³⁷ Für die Fälle des Zugewinnausgleichs entsprechend der erbrechtlichen Lösung hat der Gesetzgeber aber die erbschaftsteuerliche Anerkennung der Rückwirkung ausdrücklich ausgeschlossen. Er hat in § 5 Abs. 1 Sätze 2 bis 4 ErbStG geregelt, daß ehevertragliche Modifizierungen für die Berechnung des fiktiven Ausgleichsanspruchs unberücksich-

tigt bleiben. Der erbrechtliche Erwerb ist zwar auch hier in Höhe der Ausgleichsforderung steuerfrei. Bei der (fiktiven) Berechnung sind jedoch zwingend die gesetzlichen Regelungen abzustellen. Maßgeblich ist hier der Zeitpunkt des Eintritts des Güterstandes (§ 5 Abs. 1 Satz 4 ErbStG).

Wenn der Erbfall zeitnah nach dem Abschluß des Ehevertrages eintritt und die Vermögensverhältnisse deshalb noch unverändert sind, besteht seit diesem Vertragschluß kein Zugewinn, der steuerfrei auszugleichen wäre. Die Rückwirkung wird im Rahmen von § 5 Abs. 1 ErbStG nicht anerkannt. Erbschaftsteuerliche Bedeutung erlangt eine rückwirkend vereinbarte Zugewinnsgemeinschaft daher nur im Rahmen des § 5 Abs. 2 ErbStG.³⁸ Insofern ist ein Gestaltungsspielraum eröffnet, der jedoch nur genutzt werden kann, wenn die Zugewinnsgemeinschaft entweder lebzeitig durch erneute Vereinbarung von Gütertrennung wieder beendet oder im Todesfall konkret ausgeglichen wird (güterrechtliche Lösung). Wenn der Längerlebende letztwillig bedacht wird und die Zuwendung auch nicht ausschlägt, bleibt die Rückwirkung im Todesfall hingegen ohne steuerliche Wirkung.

Wenn U und E im Beispielsfall rückwirkend den Güterstand der Zugewinnsgemeinschaft vereinbaren und dann wieder in die Gütertrennung zurückwechseln, wird auch steuerlich die Rückwirkung anerkannt. U kann EUR 5 Mio. als Zugewinnausgleich steuerfrei auf E übertragen. Das lebzeitige Rechtsgeschäft kann sich hier also als äußerst vorteilhaft erweisen.

b) Familienheim – Unterschiede zwischen lebzeitiger und letztwilliger Übertragung

Erhebliche Unterschiede bestehen schließlich auch bei der steuerlichen Beurteilung einer Übertragung des selbstgenutzten Familienheims. Hier sind drei Fälle zu unterscheiden.

- Wenn Kinder das Familienheim erwerben, dann ist das nur steuerfrei, wenn dies von Todes wegen erfolgt und sie es danach 10 Jahre selbst nutzen. Zudem gibt es hier eine Begrenzung auf eine Wohnfläche von 200 m² (§ 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG).

34 Kritisch insoweit *Czeguhn* in Soergel, BGB, Band 17/1, Familienrecht, 13. Auflage 2012, § 1363 Rn. 3;

35 *Hannes/Holtz* in Meincke/Hannes/Holtz, ErbStG, 17. Auflage 2018, § 5 Rn. 40.

36 *Gottschalk* in Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG, 57. Ergänzungslieferung April 2019, § 5 Rn. 198.

37 A. A. *Schlünder/Geißler* in Münch, Familienrecht, 2. Auflage 2016, § 18 Steuerrecht Rn. 18.

38 Die Richtlinien der Finanzverwaltung haben früher die Verschaffung einer erhöhten Ausgleichsforderung als steuerliche Schenkung gewertet, wenn mit der Vereinbarung erbrechtliche Vereinbarungen herbeigeführt werden sollen (R 12 Abs. 2 Satz 2 ErbStR 2003). Gegenteilige Rechtsprechung hat jedoch zur Aufgabe dieser Einordnung durch mehrere Oberfinanzdirektionen geführt. Entsprechend sehen die Richtlinien nunmehr vor, daß sich allein aus der rückwirkenden Vereinbarung der Zugewinnsgemeinschaft keine erhöhte Ausgleichsforderung ergibt (R E 5.2 Abs. 2 Satz 4 ErbStR 2011); FG Düsseldorf, Urteil vom 14.06.2006 – 4 K 7107/02 Erb, ZErB 2007, 24.

- Diese Wohnflächenbegrenzung gibt es nicht, wenn der Ehegatte von Todes wegen erwirbt. Dann ist aber auch der Ehegatte an eine 10-jährige Behaltensfrist gebunden (§ 13 Abs. 1 Nr. 4b ErbStG).
- Anders ist dies bei einer lebzeitigen Übertragung auf den Ehegatten. Hier besteht gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 4a ErbStG keine steuerliche Behaltensfrist. Der Erwerb des Familienheims ist auch wertmäßig nicht begrenzt und es gibt keinen sog. Objektverbrauch. Grenzen ergeben sich allein aus § 42 AO.³⁹ Die steuerfreie Schenkung des Familienheims kann also beliebig wiederholt werden. Der Beschenkte kann nach der Schenkung aus dem Haus ausziehen oder dies auch verkaufen, ohne daß die gewährte Steuerbefreiung entfällt. Da keine Nachsteuer droht, wenn die Selbstnutzung aufgegeben wird, ist die lebzeitige gegenüber der letztwilligen Übertragung vorteilhaft. Es kann sich daher anbieten, unter Ausnutzung der zur Verfügung stehenden Regelungsmöglichkeiten (z. B. ein Recht zum Widerruf der Schenkung im Falle der Scheidung) das Familienheim zu schenken und nicht zu vererben. Dann sollte auch ein Widerrufsvorbehalt für den Fall des Vorversterbens des Beschenkten vereinbart werden. In diesem Fall erbt der Schenker das Familienheim nicht (mit der Behaltensfrist), sondern erwirbt es aufgrund des Widerrufs und damit auch steuerfrei und ohne eine Frist.

Auch bei der Überlegung, ob das Familienheim mit den beschriebenen Vorteilen an den Ehepartner geschenkt wird, ist zu beachten, daß die Regelung aktuell in der verfassungsrechtlichen Diskussion steht. Der Bundesfinanzhof hat Mitte des letzten Jahres hierzu deutliche Zweifel geäußert.⁴⁰ Insofern könnten sich nicht nur die weitreichenden Verschonungen für die Übertragung unternehmerischen Vermögens verschlechtern. Von den anstehenden Reformen könnte auch die bisherige Begünstigung der Übertragung des Familienheims betroffen sein.

5. § 8c KStG (Gefahr des „Verlustverlusts“)

Gem. § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG sind nicht genutzte Verluste vollständig nicht mehr abziehbar (Verlustverlust), sofern ein schädlicher Beteiligungserwerb der Anteile vorangegangen ist. Dies ist nach dem Gesetz anzunehmen, wenn innerhalb von fünf Jahren mittelbar oder unmittelbar mehr als 50% des gezeichneten Kapitals, der Mitgliedschaftsrechte, der Beteiligungsrechte oder der Stimmrechte an einer Körperschaft an einen Erwerber oder diesem nahe stehende Personen übertragen werden und keine Ausnahme nach § 8c Abs. 1 Satz 4 KStG vorliegt. Das Merkmal „Beteiligungserwerb“ umfaßt jeden rechtsgeschäftlichen Erwerb der Anteile gem. §§ 412, 398 BGB, also entgeltliche wie unentgeltliche.⁴¹ Die Finanzverwaltung hat in ihrem BMF-Schreiben vom 04.07.2008⁴² eine Ausnahme zu § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG für die Fälle des Erwerbs im Erbfall, die unentgeltliche Erbauseinandersetzung sowie die unentgeltliche vor-

weggenommene Erbfolge angenommen und die Norm entsprechend nicht zur Anwendung gebracht. Das FG Münster hat in einer Entscheidung vom 04.11.2015 Zweifel an dieser teleologischen Reduktion geäußert.⁴³ Dennoch hält die Finanzverwaltung an der bisherigen Verwaltungslinie fest, erfaßt allerdings neben Erbfällen und unentgeltlichen Erbauseinandersetzungen die unentgeltliche vorweggenommene Erbfolge zwischen nahen Angehörigen i. S. d. § 15 AO.⁴⁴ War zuvor also jede unentgeltliche vorweggenommene Erbfolge erfaßt – freilich ohne daß es hierfür eine Grundlage im Gesetz gab –, ist nunmehr nur noch die unentgeltliche vorweggenommene Erbfolge zwischen nahen Angehörigen erfaßt. Jedoch ist auch diese Einschränkung – so positiv sie auch aus der Sicht des Steuerpflichtigen sein mag – nicht zuletzt vor der restriktiven Rechtsprechung des BFH⁴⁵ zum sog. Sanierungserlaß⁴⁶ der Finanzverwaltung als kritisch zu bewerten.⁴⁷

III. Fazit

Die Frage, ob Vermögen besser im Wege der letztwilligen Verfügung vererbt oder doch bereits zu Lebzeiten übertragen werden sollte, ist vielfältig und komplex. Eine generelle Empfehlung läßt sich schwerlich geben, da es letzten Endes immer eine Frage des Einzelfalles ist. Für den Berater bedeutet dies, im Gespräch mit den Mandanten in Ruhe alle Vor- und Nachteile abzuwägen, um so zu einer optimalen Lösung zu gelangen. Dabei muß die Antwort nicht immer „entweder/oder“ lauten. Häufig zeichnet sich eine gelungene Gesamtgestaltung erst dadurch aus, daß die Vorteile einer teilweisen lebzeitigen Vermögensübertragung mit denjenigen einer testamentarischen Gestaltung verbunden werden.

39 Vgl. R E 13.3 Abs. 5 ErbStR 2011.

40 BFH, Urteil vom 18.07.2013 – II R 35/11, BStBl. II 2013, 1051.

41 Lang in Bott/Walter, KStG, 139. Lieferung, Stand 1. Mai 2019, § 8c Rn. 28.

42 BMF vom 04.07.2008, IV C 7 - S 2745-a/08/10001, BStBl. I 2008, 736, Rn. 4.

43 FG Münster, Urteil vom 04.11.2015 – 9 K 3478/13 F, EFG 2016, 412.

44 BMF vom 28.11.2017, IV C 7 - S 2745-a/09/10002:004, BStBl. I 2017, 1645, Rn. 4.

45 BFH, Beschluß vom 28.11.2016 – GrS 1/15, BStBl. II 2017, 393.

46 BMF vom 27.03.2003 IV A 6-S 2140-8/03, BStBl. I 2003, 240; ergänzt durch das BMF vom 22.12.2009 IV C 6-S 2140/07/10001-01, BStBl. I 2010, 18.

47 So auch Suchanek/Rüsch, Ubg 2018, 10.



Komplexe Fragen – klare Antworten.

WWW.BOORBERG.DE

Die Besteuerung von Grenzgängern in die Schweiz

von Dipl.-Kaufmann Gerold Miessler, Steuerberater, Fachberater für Internationales Steuerrecht, Konstanz

2019, 196 Seiten, € 49,80

ISBN 978-3-415-06493-5



Leseprobe unter

www.boorberg.de/9783415064935

Die Schweiz lockt ausländische Arbeitnehmer nicht nur mit einer attraktiven Altersvorsorge und einem grundsätzlich höheren Lohnniveau, sondern auch mit einer niedrigen Besteuerung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Diesem Lockruf sind mittlerweile über 60.000 Grenzgänger mit Wohnsitz in Deutschland gefolgt.

Das neue Fachbuch befasst sich erstmals umfänglich – eng verzahnt mit dem Aufenthaltsrecht in der Schweiz – mit der steuerlichen Beurteilung und Beratung dieser Personengruppe. Sie ist in den letzten Jahren einer vielfältigen Neuausrichtung unterworfen worden, insbesondere bei der Besteuerung der Pensionskassenauszahlung. Auch die Diskussion zur ertrag- und umsatzsteuerlichen Beurteilung der Privatnutzung des Geschäftswagens von Grenzgängern wird dargestellt. Zudem erfolgt eine kritische Betrachtung der Rechtsfortentwicklung bei Beschäftigten mit sog. tagesübergreifender Tätigkeit durch die Finanzrechtsprechung.

Mit zahlreichen weiterführenden Beispielen und den Formularen aus den Bereichen Steuerrecht, Aufenthaltsrecht und Sozialversicherungsrecht im Anhang des Buchs gelingt die Umsetzung in die Praxis.

 BOORBERG

Akteneinsicht in Kanzleiräumen

Orientierungssatz: Die Kanzleiräume des Prozeßbevollmächtigten sind keine Diensträume i.S. des § 78 Abs. 3 Satz 1 FGO.

Entscheidung: BFH, Beschluß vom 04.07.2019, VIII B 51/19

I. Sachverhalt

Die Beteiligten stritten um das Recht der Akteneinsicht aufgrund des neugefaßten § 78 FGO.

In dem finanzgerichtlichen Verfahren beantragte der Prozeßbevollmächtigte der Kläger und Beschwerdeführer erfolglos, ihnen „Akteneinsicht in die Gerichtsakte sowie sämtliche dem Gericht vorliegenden Verwaltungsvorgänge zu gewähren, indem diese für fünf Tage in die Kanzlei des Unterzeichners übersandt werden“. Aufgrund der Ablehnung durch das FG beantragten die Kläger den Erlaß einer beschwerdefähigen Ermessensentscheidung.

Die Kläger sind der Ansicht, daß ein Verstoß gegen Art. 19 Abs. 4 Grundgesetz (GG) gegeben ist. Sie haben einen Anspruch auf ungestörte Akteneinsicht, welcher bei einer üblichen Einsichtsgewährung in den Anwaltszimmern des Gerichts wegen des dortigen Publikums- und Telefonverkehrs nicht gewährleistet sei. Rechtsanwälte seien zudem Organe der Rechtspflege, bei denen auf Grund ihres Berufes von einer erhöhten Zuverlässigkeit ausgegangen werden könne. Für das in der gerichtlichen Verfügung zum Ausdruck kommende Mißtrauen bestehe kein Anlaß. Dies gelte insbesondere auch in Bezug auf den als Rechtsanwalt und Fachanwalt tätigen Prozeßbevollmächtigten, der in 25 Berufsjahren noch nie eine Akte verloren oder nicht fristgerecht an das Gericht zurückgesandt habe. § 78 Abs. 3 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) gestatte die Übersendung in die Kanzleiräume des Rechtsanwaltes, denn hierbei handele es sich um Diensträume i.S. dieser Vorschrift.

Das Finanzgericht lehnte den Antrag mit Beschluß ab. Es beruft sich auf den Umstand, daß unter den Begriff der Diensträume i.S. des § 78 Abs. 3 Satz 1 FGO nur solche Räumlichkeiten fielen, die vorübergehend oder dauernd dem öffentlichen Dienst zur Ausübung dienstlicher Tätigkeiten dienen und über die ein Träger öffentlicher Gewalt das Hausrecht ausübe. Bei den Kanzleiräumen des Prozeßbevollmächtigten handele es sich daher nicht um Diensträume. Einen Verstoß gegen Art. 19 Abs. 4 GG vermöge der Senat nicht zu erkennen.

Hiergegen richtet sich die Beschwerde der Kläger, der das FG nicht abgeholfen hat.

II. Entscheidungsgründe

Die statthafte Beschwerde ist unbegründet. Der Senat weicht nicht von der bislang geltenden höchstrichterlichen Rechtsprechung zu § 78 FGO ab und sieht die Kläger nicht durch die Ablehnung ihres Antrags auf Akteneinsicht in den Kanzleiräumen in ihren Rechten verletzt.

Der Senat stellt fest, daß die Voraussetzungen von § 78 Abs. 3 FGO nicht erfüllt sind. Nach § 78 Abs. 3 FGO ist, im Fall der papiergeführten Prozeßakte, den Beteiligten Akteneinsicht durch Einsichtnahme in den Akten in Diensträumen zu gewähren. Gemäß § 78 Abs. 3 Satz 2 FGO kann die Akteneinsicht, soweit nicht wichtige Gründe entgegenstehen, auch durch Bereitstellung des Inhalts der Akten zum Abruf gewährt werden.

Entgegen der Auffassung der Kläger, sieht der Senat in Kanzleiräumlichkeiten keine Diensträume im Sinne von § 78 Abs. 3 FGO. Ferner läßt sich kein Anspruch aus der Gewährung rechtlichen Gehörs und Waffengleichheit ableiten.

Der Senat weist darauf hin, daß unter dem Begriff der Diensträume nicht nur die Diensträume des Gerichts, sondern auch Räumlichkeiten, die vorübergehend oder dauernd dem öffentlichen Dienst zur Ausübung dienstlicher Tätigkeiten dienen und über die ein Träger öffentlicher Gewalt das Hausrecht ausübt, zu verstehen ist. Von dieser Definition sind nicht Kanzleiräumlichkeiten eines Rechtsanwaltes umfaßt. Eine Begründung, daß auch Kanzleiräume hiervon erfaßt sind, ist weder aus dem Gesetzeswortlaut noch der Systematik und Entstehungsgeschichte zu entnehmen. Der Gesetzgeber hat es bewußt unterlassen, bei der Neuregelung des § 78 FGO die Akteneinsicht auf Kanzleiräumlichkeiten zu erweitern, wie es in § 100 Abs. 3 Satz 3 der Verwaltungsgerichtsordnung oder § 32f Abs. 2 Satz 3 StPO vorgesehen ist.

Zuzustimmen ist dem Senat zu seiner kritischen Stellungnahme bezüglich der Ansicht der Vorinstanz, daß durch die Einfügung des Begriffs der „Diensträume“, in der Neufassung des § 78 FGO, eine Akteneinsicht außerhalb dieser Räumlichkeiten ausgeschlossen wird. Der Senat folgt dieser Ansicht nicht und ist der Auffassung, daß nur in Ausnahmefällen ein solches Akteneinsichtsrecht Bestand habe. Dies ist Ausfluß des Anspruchs der Prozeßbeteiligten auf Gewährung rechtlichen Gehörs als auch Ausdruck eines das gesamte Prozeßrecht beherrschenden Grundsatzes, daß die

Beteiligten alle tatsächlichen Grundlagen, die das Gericht seiner Entscheidung zugrunde legt, vorher kennen sollen und zur Kenntnis nehmen dürfen. Das Recht auf Aktenein-

sicht dient damit auch der Waffengleichheit der Beteiligten und damit dem umfassenden Rechtsschutz i.S. des Art. 19 Abs. 4 GG.

(Dr. Matthias Söffing/Julian Kucza)

Wiedereinsetzung in den vorherigen Stand – elektronisches Anwaltspostfach

Orientierungssatz: Wird ein aus dem besonderen elektronischen Anwaltspostfach (beA) versandter fristwahrender Schriftsatz vom Intermediär-Server nicht an den BFH weitergeleitet, weil die Dateibezeichnung unzulässige Zeichen enthält, kommt Wiedereinsetzung von Amts wegen in Betracht, wenn der Absender nicht eindeutig darauf hingewiesen worden ist, daß entsprechende Zeichen nicht verwendet werden dürfen und wenn er nach dem Versenden an Stelle einer Fehlermeldung eine Mitteilung über die erfolgreiche Versendung des Schriftsatzes erhalten hat.

Entscheidung: BFH, Beschluß vom 05.06.2019, IX B 121/18

I. Sachverhalt

Die Beteiligten stritten um die Gewährung der Wiedereinsetzung nach § 56 Abs. 2 Satz 4 FGO.

Der Prozeßbevollmächtigte des Beschwerdeführers übermittelte seinen Begründungsschriftsatz für die Nichtzulassungsbeschwerde (NZB) mittels seines elektronischen Anwaltspostfachs (beA). Hierzu nutzte der Prozeßbevollmächtigte die von der Bundesrechtsanwaltskammer zur Verfügung gestellte Webanwendung. Zur Bezeichnung seines Schriftsatzes verwendete der Prozeßbevollmächtigte Umlaute und Sonderzeichen in der Annahme, daß diese zulässig seien. Jedoch unterstützt die verwendete Webanwendung solche Umlaute und Sonderzeichen nicht, so daß die Nachricht vom zentralen Server des Gerichts nicht dem BFH zugestellt worden ist. Folge dieser unzulässigen Bezeichnung war, daß die Revisionsbegründung des Prozeßbevollmächtigten in ein Verzeichnis für „korrupte“ Nachrichten verschoben worden ist. Dieser Server (Verzeichnis) ist dem BFH nicht zugänglich, auch wird dieser nicht von dem Vorgang in Kenntnis gesetzt. Demnach unterblieb ein Hinweis nach § 52a Abs. 6 FGO. Der Beschwerdeführer erhielt eine Mitteilung, daß seine Nachricht erfolgreich versandt und zugegangen sei. Infolge dieser Umstände erreichte die NZB den BFH nach Ablauf der Begründungsfrist (§ 116 Abs. 3 S. 1 FGO).

II. Entscheidungsgründe

Der IX. Senat erkennt an, daß die NZB des Prozeßbevollmächtigten zulässig und darüber hinaus auch begründet war.

Er sah die Voraussetzungen einer Wiedereinsetzung von Amts wegen gemäß § 56 Abs. 2 Satz 4 FGO in zustimmender Weise als gegeben an, da den Beschwerdeführer kein Verschulden trifft.

Wie sich aus § 56 Abs. 2 Satz 4 FGO ergibt, ist die Wiedereinsetzung auch ohne Antrag zulässig, wenn die versäumte Rechtshandlung innerhalb der Antragsfrist nachgeholt wird. Der Senat macht deutlich, daß der Beschwerdeführer die versäumte Handlung innerhalb der dafür geltenden Frist nachgeholt hat und die Fristversäumung unverschuldet war.

Grundsätzlich verlangt die Rechtsprechung, daß die Wiedereinsetzungsgründe innerhalb der Frist vorgetragen und im Verfahren glaubhaft gemacht werden. Dieses Begründungserfordernis besteht auch für den Fall des § 56 Abs. 2 Satz 4 FGO, da dieser nur die Wiedereinsetzung ohne formellen Antrag von Amts wegen gewährt. Sind die Gründe offenkundig, aktenkundig oder sonst gerichtsbekannt, bedarf es nach der ständigen Rechtsprechung einer solchen Begründungspflicht jedoch nicht.

Die für die Beurteilung des Verschuldens maßgeblichen Tatsachen sind gerichtsbekannt. Den Beschwerdeführer trifft kein Verschulden an der fehlenden Weiterleitung der Nachricht an den BFH, wenn weder der BFH Kenntnis von der Nachricht hat noch den Beschwerdeführer eine Mitteilung erreicht hat, aus welcher sich die fehlende Zuleitung ergibt. Aufgrund der fehlenden Kenntnis des BFH konnte kein Hinweis nach § 52a Abs. 6 FGO ergehen. Auch erkennt der Senat nicht an, daß in den Hinweisen der Anwaltskammer auf die unzulässige Verwendung der Umlaute und Sonderzeichen hingewiesen wird, da in diesen nicht die Folgen dargestellt werden.

Darüber hinaus erachtet der entscheidende Senat die NZB auch für begründet. Seiner Ansicht nach hatte die Einzelrichterin über das Befangenheitsgesuch des Klägers zu Unrecht in ihrem Urteil selbst entschieden. Daher greife die Besetzungsrüge durch.

(Dr. Matthias Söffing/Julian Kucza)

Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen stehen der Gewährung einer erweiterten Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG entgegen

Orientierungssatz: Eine erweiterte Kürzung des Gewerbeertrags nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG scheidet aus, wenn eine grundbesitzverwaltende GmbH nicht nur das Hotelgebäude, sondern auch Ausstattungsgegenstände wie beispielsweise Bierkellerkühlanlagen, die als Betriebsvorrichtungen zu qualifizieren sind, mitvermietet.

Entscheidung: BFH, Urteil vom 14.04.2019, III R 36/15

I. Sachverhalt

Streitig war, ob die Klägerin und Revisionsklägerin (die Klägerin) für die Streitjahre die erweiterte Kürzung des Gewerbeertrags nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG beanspruchen konnte.

Die Klägerin ist eine GmbH. Diese vermietete neben Immobilien (Wohngebäude und Sport- und Gewerbepark mit Hotel) auch die zur Ausstattung des Hotels gehörenden Wirtschaftsgüter. Bei diesen mitvermieteten Wirtschaftsgütern handelte es sich u.a. um eine Bierkellerkühlanlage, um Kühlräume und Kühlmöbel für Theken- und Büfettanlagen. Der Anteil der Anschaffungskosten der mitvermieteten Wirtschaftsgüter belief sich auf 1,14% der Gebäudeanschaffungs- und Herstellungskosten. In den Streitjahren machte die Klägerin in ihren Gewerbesteuererklärungen die Kürzungsbeträge nach § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG geltend. Die Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt – FA –) gewährte die erweiterte Kürzung, erließ jedoch die Gewerbesteuermeßbescheide unter dem Vorbehalt der Nachprüfung.

Nach einer für die Streitjahre durchgeführten Außenprüfung versagte das FA der Klägerin die erweiterte Kürzung des Gewerbeertrags und gewährte stattdessen nur die Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG mit 1,2% des Einheitswertes der zum Betriebsvermögen gehörenden Grundstücke. Zur Begründung führte es aus, die Mitvermietung der Betriebsvorrichtung stünde der erweiterten Kürzung entgegen. Dem gegen die geänderten Gewerbesteuermeßbescheide eingelegten Einspruch bliebe ebenso wie der sodann gegen die Einspruchsentscheidung erhobenen Klage der Erfolg versagt. Gegen das abweisende Urteil erhob sodann die Klägerin erfolglos Revision.

II. Entscheidungsgründe

Der erkennende III. Senat des BFH wies die Revision als unbegründet zurück. Die Klägerin hat nach Ansicht des BFH nicht ausschließlich eigenen Grundbesitz verwaltet und genutzt. Gemäß § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG können nur Unternehmen, die ausschließlich eigenen Grundbesitz oder neben eigenem Grundbesitz eigenes Kapitalvermögen verwalten und nutzen, auf Antrag die Summe des Gewinns

und der Hinzurechnungen um den Teil des Gewerbeertrags kürzen, der auf die Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes entfällt. Die neben der Vermögensverwaltung des Grundbesitzes erlaubten, jedoch nicht begünstigten Tätigkeiten sind in § 9 Nr. 1 Satz 2 und 3 GewStG abschließend aufgezählt. Hierzu zählt eben nicht die Vermietung von Betriebsvorrichtungen.

Der Senat legt dar, daß der in § 9 Nr. 1 GewStG verwendete Begriff des „Grundbesitzes“ bewertungsrechtlich zu verstehen ist und verweist in diesem Zusammenhang auf den Zweck der erweiterten Kürzung. Dieser besteht darin, eine Doppelbelastung von Grundbesitz mit Realsteuern – Gewerbesteuer und Grundsteuer – zu vermeiden. Bei Erträgen, die nicht auf die Nutzung und Verwaltung von Grundbesitz im bewertungsrechtlichen Sinne zurückzuführen sind, ist eine Doppelbelastung nicht denkbar, da insoweit keine Grundsteuer anfallen kann.

Unter Bezugnahme des § 68 BewG arbeitet der erkennende Senat die Abgrenzungskriterien zwischen Gebäudebestandteilen und Betriebsvorrichtungen heraus. Für diese Abgrenzung kommt es darauf an, ob die Vorrichtung im Rahmen der allgemeinen Nutzung des Gebäudes erforderlich ist oder ob sie unmittelbar der Ausübung des Gewerbes dient. Auch wenn aufgrund einer zivilrechtlichen Betrachtung ein Gegenstand als wesentlicher Gebäudebestandteil anzusehen ist, ist das Vorliegen einer Betriebsvorrichtung i.S. des § 68 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 BewG nicht ausgeschlossen. Der Senat klassifiziert Vorrichtungen wie Bierkellerkühlanlage, Kühlräume und Kühlmöbel für Theken- und Büfettanlagen als Betriebsvorrichtungen, da diese der Gästebewirtung im Rahmen des Hotelbetriebes dienen und die Bewirtung ohne diese Vorrichtungen nicht durchführbar wäre. Ferner dienen die streitigen Vorrichtungen nicht einer von dem darin ausgeübten Betrieb unabhängigen Nutzung des Gebäudes, sondern sind speziell auf die Anforderungen eines Hotelbetriebes zugeschnitten und stehen in unmittelbarem Zusammenhang mit dessen Funktion der Gästebewirtung. Eine unmittelbare Gebäudefunktion, die zur allgemeinen Nutzung des Gebäudes erforderlich ist, wird durch die Vorrichtungen ebenfalls nicht ersetzt.

Sodann beschäftigt sich der III. Senat mit der Frage, ob und wann Nebentätigkeiten gegen das von § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG aufgestellte Ausschließlichkeitserfordernis versto-

ßen. Aus dem Ausschließlichkeitserfordernis folgt, daß die originäre Tätigkeit der Gesellschaft eine vermögensverwaltende und keine gewerbliche Tätigkeit sein darf. Deswegen führen Nebentätigkeiten nicht automatisch zum Ausschluß der Kürzung. Allerdings müssen sie der Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes i.e.S. dienen und als zwingend notwendiger Teil einer wirtschaftlich sinnvoll gestalteten eigenen Grundstücksverwaltung und -nutzung angesehen werden können. Als Beispiel nennt der erkennende Senat die Unterhaltung einer zentralen Heizungsanlage. In diesem Zusammenhang setzt sich der III. Senat auch mit der vom I. Senat des BFH entwickelten Sphärenbetrachtung auseinander. Diese Sphärenbetrachtung besagt, daß es sich dann nicht bei der Vermietung von Gebäudeteilen um eine kürzungsschädliche Nebentätigkeit handelt, wenn die Gebäudeteile nur wegen der Eigenart ihrer Nutzung durch den Mieter, also erst in der Sphäre des Mieters, zu einer Betriebsvorrichtung werden. Ob dieser Sphärenbetrachtung zu folgen ist, läßt der erkennende Senat offen, da er zu dem Ergebnis gelangte, daß die im Revisionsfall relevanten Betriebsvorrichtungen bereits ohne den konkreten Betrieb des Mieters eine Betriebsvorrichtung darstellten.

Abschließend äußerte sich der III. Senat noch zu einer allgemeinen Geringfügigkeitsgrenze. Er sieht eine Aus-

nahme von dem Ausschließlichkeitserfordernis nicht in einer „Bagatelgrenze“, wonach die Überlassung von Betriebsvorrichtungen der erweiterten Kürzung nicht entgegensteht, wenn die Betriebsvorrichtungen gegenüber dem Grundvermögen von geringem Wert sind oder auf sie nur ein geringer Teil der Miete entfällt. Der klare Gesetzeswortlaut läßt eine derartige Ausnahme nicht zu. Hätte der Gesetzgeber dies gewollt, hätte er eine Formulierung wie „nahezu ausschließlich“ oder „überwiegend“ wählen müssen. Verfassungsrechtliche Bedenken gegen das ausnahmslose Ausschließlichkeitsgebot im Hinblick auf den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz (Art. 20 Abs. 3 GG) oder den Gleichbehandlungsgrundsatz (Art. 3 Abs. 1 GG) waren für den Senat nicht ersichtlich.

Die schwierige Frage der Bestimmung einer Betriebsvorrichtung ist folglich weiter von den Steuerpflichtigen bzw. ihren Beratern zu treffen, die sodann in der Strukturierung weiterhin gezwungen sind, eine Splitting der Vermietungstätigkeit auf zwei Gesellschaften vorzunehmen, wobei die eine Gesellschaft nur den Grundbesitz und die andere nur die Betriebsvorrichtungen an den Mieter zur Nutzung überläßt.

(Dr. Matthias Söffing/Julian Kucza)

Arbeitsgrundlage für die Praxis.



Leseprobe unter
www.boorberg.de/9783415060982

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 Dipl. oec. Norbert Leuz, Steuerberater
2017, 22. Auflage, 96 Seiten, € 25,-

ISBN 978-3-415-06098-2

Das Buch bietet die **einzige Gesamtübersicht** der handelsrechtlichen, gesellschaftsrechtlichen und steuerrechtlichen Wesensmerkmale der wichtigsten Gesellschaftsformen in vergleichenden Tabellen.

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.

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

 BOORBERG

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 0711/7385-100 · 089/4361564
TEL 0711/7385-343 · 089/436000-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE 520218

Die 5 wichtigsten Fragen zur DSGVO.

Warum ist eine ausreichende Datenschutzdokumentation wichtig?

Weil die DSGVO auch für Kanzleien gilt und diese daher auch zur Datenschutzdokumentation verpflichtet sind.

Wie stelle ich die Datenschutzdokumentation in der Kanzlei sicher?

Am besten mit einem sicheren und je nach Kanzleigröße variablen System, das alle Besonderheiten sowie die geforderte Risikoabschätzung berücksichtigt.

Wenn ich weder Zeit noch vertiefte Datenschutzkenntnisse habe?

Dann gibt es die »DatenschutzDOKU nach der DSGVO« des Richard Boorberg Verlags. Mit den leicht zu installierenden Formularen gelingt die Datenschutzdokumentation sicher und einfach. Vorformulierte Auswahlfelder und Ankreuzlisten sparen Zeit.

Warum soll ich jetzt zur DatenschutzDOKU wechseln?

Weil Sie so auf der sicheren Seite sind. Denn die Konzeption der Arbeitsmappe stammt von einem ausgewiesenen und anerkannten Experten der DSGVO, der als Rechtsanwalt genau weiß, worauf es in der Kanzlei ankommt.

Was, wenn sich die Rechtslage ändert und es erste DSGVO-Urteile gibt?

Dann sind Sie mit dem Aktualisierungsdienst bestens versorgt. Die DatenschutzDOKU ist keine Ein-tagsfliege, sondern wird bei Bedarf kontinuierlich angepasst. Das erste Update ist im Preis enthalten.



Datenschutzformulare für die
Rechtsanwaltskanzlei

Arbeitsmappe mit CertiFORM-CD-ROM

hrsg. von Dr. Arnd-Christian Kulow, Rechtsanwalt, Datenschutzbeauftragter (DSB TÜV SÜD), Datenschutzauditor (DSA TÜV SÜD), Qualitätsmanagement-Beauftragter (QMB TÜV SÜD)

Arbeitsmappe und CD-ROM mit Updates, etwa 20 Seiten Einführung + Materialien, DIN A4, € 179,- einschl. Ordner
ISBN 978-3-415-06302-0



Weitere Informationen unter
www.boorberg.de/9783415063020

WWW.BOORBERG.DE

BOORBERG

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

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.

Hindersmann/Nöcker

Tax Compliance

Schäffer Poeschel, Stuttgart, 2019, 147 Seiten

Über das, was Compliance generell, Tax Compliance speziell bedeutet, haben wir bereits verschiedentlich berichtet. Dieses Buch ist der lebende Beweis dafür, daß ein solches Thema auch kurz beschrieben werden kann. In Zeiten einer literarischen Überflutung ein kleiner Leuchtturm.

Kilian

Die Reform des anwaltlichen Gesellschaftsrechts

Forschungsberichte des Soldan Instituts, Bd. 25, 2018, 197 Seiten

Die Reform des anwaltlichen Gesellschaftsrechts mäandert seit Jahren durch den Kalender der Gesetzgebungsvorhaben, ohne schließlich in einem großen Wurf erledigt zu werden. Die Zusammenfassung, die der Autor dankenswerterweise vorlegt, faßt die unterschiedlichen Standpunkte zusammen und kulminiert sie in diversen Handlungsempfehlungen. Festhalten bleibt das Fazit der ersten Handlungsempfehlung: „Jüngere Rechtsanwälte (...) äußern sich zu vielen Reformfragen progressiver als ältere Rechtsanwälte.“

Jachmann-Michel

Die Besteuerung der Kapitaleinkünfte

Richard Boorberg Verlag, Stuttgart 2019, 69 Seiten

Die Besteuerung der Kapitaleinkünfte gewinnt – 10 Jahre nach Einführung der Abgeltungsteuer – durch die Entscheidungen des BFH an Konturen. Dies alles wird auf nur wenigen Seiten kurz und präzise zusammengefaßt. Auch dies ein Leuchtturm.

Saenger (Hrsg.)

ZPO, Nomos-Kommentar

Nomos Verlag, Baden-Baden, 8. Aufl. 2019, 3779 Seiten

Knapp 3.800 Seiten drucktechnisch so zwischen 2 Buchdeckel zu bekommen, daß der Inhalt noch einigermaßen lesbar ist, eine kleine Meisterleistung, auch wenn ein

denkbar ungewöhnliches Format mit erheblichem Gewicht daraus entsteht. Ein Dutzend Autoren bearbeiten dieses Werk in nunmehr 8. Auflage, dem „Verständnis für eine sachgerechte Rechtsanwendung“ mehr als gerecht werdend.

Münchener Kommentar zum BGB, Band 1

§§ 1–240 BGB, 8. Aufl. 2018, 2886 Seiten

Die 339 Seiten Kommentierung des Vereinsrechts wurden von *Arnold*, vor allem aber von *Reuter* vorgespurt, nach dessen Tod von *Leuschner* übernommen. Auch wenn dieser verständlicherweise nicht alle Auffassungen übernommen hat, hat das Werk nichts von seiner Größe verloren. Die Kommentierung des Vereinsrechts aus einer Hand tut dem Werk gut.

Henssler/Strohn

Gesellschaftsrecht

4. Aufl., C.H. Beck, München 2019, 2983 Seiten (3. Aufl. 2895 Seiten)

Bereits in 4. Auflage – nicht ein bloßer, weiterer Kommentar in der weiten Landschaft des kommentierten Gesellschaftsrechts, sondern dessen zusammenfassende Kommentierung. Zum Begriff des „Palandt des Gesellschaftsrechts“ mag man stehen wie man will, bei gesetzesübergreifenden Fragen schaut man zuerst in den „Henssler/Strohn“.

Happ/Groß/Möhrle/Vetter (Hrsg.)

Aktienrecht

Carl Heymanns Verlag, 5. Aufl., Köln, 2019, 1519 Seiten

Auch wenn man nicht zuallerst in diesen Kommentar schaut, will man sich mit einer aktienrechtlichen Frage auseinandersetzen, man findet mehr als man sucht. Die altertümlich-klassische Aufmachung und die Aufteilung in mehrere Bände täuscht darüber hinweg, daß die Kombination von Handbuch, Kommentar und Mustertexten für Praktiker extrem hilfreich ist.

Im nächsten Heft:

Limmer, **Handbuch der Unternehmensumwandlung**; Miessl, **Die Besteuerung von Grenzgängern in die Schweiz**; Werner/Saenger/Fischer (Hrsg.), **Die Stiftung, Recht, Steuern, Wirtschaft**; Burhoff, **Vereinsrecht**; Bartl/Bartl/Beine/Koch/Schlarb/Schmitt, **GmbH-Recht**; Pischel/Kopp, **Compliance für Wirtschaftsverbände**.

Redaktion



Steuerforum 2019.

WWW.BOORBERG.DE

Die Familien-Vermögensverwaltungs-GmbH & Co. KG in der Steuerberatung

von Professor Dr. Guido Förster, Steuerberater, und Professor Dr. Hans Ott, Steuerberater/vereidigter Buchprüfer

2019, 50 Seiten, DIN A4, € 20,-
ISBN 978-3-415-06507-9

Grunderwerbsteuer: Änderungen bei Share Deals

von Dirk Krohn

2019, 24 Seiten, DIN A4, € 20,-
ISBN 978-3-415-06508-6

Praxisfälle zur Gesamtplanrechtsprechung: Fallkonstellationen zu steuerlichen Risiken

von Dirk Krohn

2019, 26 Seiten, DIN A4, € 20,-
ISBN 978-3-415-06509-3

Steuerrechtliche Fragestellungen zur Mitarbeiterbeteiligung in der Familien-GmbH

von Professor Dr. Burkhard Binnewies, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht

2019, 24 Seiten, DIN A4, € 20,-
ISBN 978-3-415-06510-9

Die einzeln zu beziehenden Beiträge entstammen der Seminarreihe »Steuerforum 2019« des Steuerberaterverbandes Niedersachsen Sachsen-Anhalt e.V. Sie orientieren sich konsequent an den Bedürfnissen der Praxis. Zahlreiche Beispiele veranschaulichen die prägnant dargestellten Problemfelder.

 **BOORBERG**

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



Steuerforum 2019.

WWW.BOORBERG.DE

Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 20.4.2018: Schenkung zwischen Gesellschafter und Gesellschaft

von Professor Dr. Burkhard Binnewies,
Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht
2019, 30 Seiten, DIN A4, € 20,-
ISBN 978-3-415-06511-6

Das Aktuellste im Steuerrecht – Aktuelle Rechtsprechung zur Besteuerung von GmbH und Gesellschafter

von Professor Dr. Burkhard Binnewies,
Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht
2019, 20 Seiten, DIN A4, € 20,-
ISBN 978-3-415-06513-0

Schenkungen: Angriffspunkte aus Sicht der Finanzverwaltung

von Dirk Krohn
2019, 20 Seiten, DIN A4, € 20,-
ISBN 978-3-415-06512-3

Unternehmensnachfolge bei Kapitalgesellschaftsanteilen

von Professor Dr. Guido Förster, Steuerberater,
und Professor Dr. Hans Ott, Steuerberater/
vereidigter Buchprüfer
2019, 32 Seiten, DIN A4, € 20,-
ISBN 978-3-415-06514-7

Die einzeln zu beziehenden Beiträge entstammen der Seminarreihe »Steuerforum 2019« des Steuerberaterverbandes Niedersachsen Sachsen-Anhalt e.V. Sie orientieren sich konsequent an den Bedürfnissen der Praxis. Zahlreiche Beispiele veranschaulichen die prägnant dargestellten Problemfelder.

 **BOORBERG**

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