

# steueranwaltsmagazin

Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im Deutschen Anwaltverein

4/2016

91. Ausgabe | 18. Jahrgang

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

Dr. Jörg Stalleiken,  
Flick Gocke Schaumburg,  
Bonn

## 121 Editorial

Wagner

## Beiträge

- 122 Beul Für ein neues Konzept bei der erbschaftsteuerlichen Behandlung des Betriebsvermögens  
Stundung statt Verschonung – Appell an den Gesetzgeber
- 125 Dinkgraeve/Norstedt Aufgedrängte Selbstanzeige – Problemstellung und Lösungsansätze
- 134 Spatscheck/Tippelhofer Schenkungen zwischen Ehegatten bei Errichtung einer transparenten Familienstiftung im Ausland
- 139 Link Beschränkte Steuerpflicht bei Immobiliendarlehen – Grundfragen und Aktualitäten
- 148 Zacher Die steuerliche Behandlung von Swap-Geschäften

## 156 Rechtsprechung

## 160 Termine

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

## I.

Wissen Sie, was „Stiftungsreife“ bedeutet? Ein Stifter muß sich bewußt machen, daß er sein der Stiftung gewidmetes Vermögen tatsächlich verschenkt. Für diese Schenkung erhält er keine Gegenleistung. Der Schenkung steht also weder ein eigentums- noch ein mitgliedschaftsähnlicher Anteil am Stiftungsvermögen zu. Der Bestandsschutz der Stiftung besteht auch gegenüber dem Stifter. Sind keine gesetzlichen oder satzungsmäßigen Einflußrechte des Stifters vorgesehen, sind Einwirkungen des Stifters unzulässig. Der Stifter muß bereit sein, diese Rahmenbedingungen anzuerkennen, mit anderen Worten: Er muß reif sein dafür.

## II.

*Philipp Schwander*, der als erster Schweizer die weltweit wohl angesehenste Prüfung zum Master of Wine bestanden hat, gerät in seinem Interview gegenüber der Neuen Zürcher Zeitung zum Nationalfeiertag der Schweiz geradezu in Rage: Beim schweizerischen Hang zu Bürokratie und Bevormundung. „Wenn die Bürokratie alleine entscheiden könnte, wäre der Mehrwertsteuersatz auch in der Schweiz längst auf 20 Prozent“, meint er überzeugt. Das größte Problem ortet *Philipp Schwander* darin, daß viele Beamte und Politiker viel zu entrückt seien von der Realität, mit der ein Unternehmer zurecht kommen müsse. Stattdessen suchten sie sich damit zu profilieren, alles und jedes zu regeln.“  
*nzz.ch/gesellschaft 01.08.2016*

## III.

Haushaltshilfen werden in Deutschland großteils noch immer illegal beschäftigt. Rund drei Millionen von ihnen arbeiten weiterhin schwarz. Das sind 80 Prozent, die trotz der verringerten Zahl von Formalien und steuerlicher Förderung nicht angemeldet sind, berichtet die „Rheinische Post“ vorab aus einer Studie des Instituts der deutschen Wirtschaft (IW). Sauber.  
*(Spiegel online, 01.08.2016)*

## IV.

In Zeiten, in denen der Finanzminister mit Schulden Geld verdient, läuft nicht alles rund.

*Einen schönen Sommer 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@fsg.de*

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

Die 92. Ausgabe des steueranwaltsmagazin erscheint am 15. Oktober 2016.

## Mitschreibende dieser Ausgabe:

*Carsten Beul*, Rechtsanwalt in Neuwied; *Daniel Dinkgraeve*, *Malte Norstedt*, *Rainer Spatscheck* und *Martina Tippelhofer*, alle Rechtsanwälte in München; *Mathias Link*, Rechtsanwalt in Frankfurt; *Thomas Zacher*, Rechtsanwalt in Köln; *Claudius Söffing*, Rechtsreferendar in Düsseldorf.

## Fachbeirat

### Allgemeines Steuerrecht

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

### Internationales Steuerrecht

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

### Steuerstrafrecht

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

### Europarecht

RA/StB/WP **Dr. Carsten Beul**, Beul & Klatt, Neuwied; RA/FAStR **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 0 30/72 61 52-0;

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

Layout und Satz: GreenTomato GmbH, 70193 Stuttgart

Druck: Kessler Druck + Medien, Bobingen

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 135,60 EUR inkl. Versandkosten jährlich. ISSN 1615-5610

# Für ein neues Konzept bei der erbschaftsteuerlichen Behandlung des Betriebsvermögens

## Stundung statt Verschonung – Appell an den Gesetzgeber

Dr. Carsten René Beul\*, Rechtsanwalt und Steuerberater, Neuwied

### I. Problemstellung

Der derzeitige Verlauf des Gesetzgebungsverfahrens bei der Erbschaftsteuer<sup>1</sup> macht deutlich, dass keinesfalls der politische Wille vorhanden ist, ein verfassungsgemäßes Erbschaftsteuergesetz zu verabschieden. Vielmehr führte das Tauziehen zwischen der Bundesregierung und den Vertretern des Freistaates Bayern erneut dazu, zu demonstrieren, wie konsequentes Ignorieren verfassungsrechtlicher Vorgaben zu ebensolchen Problemen führen kann, wie ein bayerischer Ukas bereits bei der Pkw-Maut mit europarechtlichen Vorgaben. Daher sollte nunmehr ernsthaft überlegt werden, wie man das derzeitige Verschonungsmodell ersetzen könnte. Das „weiter so“ hat sich zu einer wilden Springprozedion mit unterschiedlichen Vor- und Zurückschritten entwickelt und verhindert politisch nicht durchsetzbare Besteuerungen unternehmerischer Beteiligungen.

### II. Stundungsmodell

Es sollte ernsthaft überlegt werden, statt des Verschonungsmodells, das nach einem Zeitablauf zur endgültigen Freistellung von der Erbschaftsteuer führt, andere Wege zu gehen.

Dies könnte insbesondere dadurch erfolgen, daß für betrieblich gebundene Vermögen zu einer erbschaftsteuerlichen Stundung optiert werden kann.

Eine solche Stundung sollte zeitlich unbeschränkt fixiert werden. Entnahmen aus dem Betriebsvermögen beenden die Stundung der Erbschaftsteuer und sollten aus Vereinfachungsgründen pauschal zum Höchststeuersatz der jeweiligen Steuerklasse erhoben werden. Allein dies kann ausreichen, um komplizierte Regelungen gegen Gestaltungen als entbehrlich erscheinen zu lassen. Denn lediglich eine Stundung, verbunden mit dem Höchststeuersatz, macht derartige Gestaltungen, etwa in Bezug auf das Verwaltungsvermögen, uninteressant.

Die Stundung ist dem Steuersystem auch nicht unbekannt und findet sich insbesondere im Mechanismus der Wegzugsbesteuerung gemäß § 6 V AStG wieder. Allerdings wäre im Rahmen des ErbStG nicht auf die Steuer, sondern auf das Vermögen abzustellen, da entsprechende Entnahmen sich auch bezogen auf den Vermögensanfall und die Stundung auswirken.

### III. Doppelbesteuerung und Finanzverfassung

Das hier vorgeschlagene Modell ist auch geeignet, Fragen der Doppelbesteuerung durch Erbschaftsteuer und Ertragsteuern nicht über das bisherige Maß hinaus zu befeuern sowie finanzverfassungsrechtliche Gegenargumente zu entkräften. Leider kann sich dieser Beitrag nicht ausführlich mit der Problematik auseinandersetzen, sondern nur die Kernargumente aufzeigen.

Das Problem der Doppelbesteuerung ist der Erbschaftsteuer immer dann immanent, wenn stille Reserven vorhanden sind. Denn einerseits werden diese erbschaftsteuerlich berücksichtigt, damit der tatsächliche Zeitwert der Besteuerung unterworfen wird, andererseits wird dies dann als besonders belastend empfunden, wenn einerseits die ertragsteuerliche Entstrickung Ertragsteuern auslöst, andererseits gleichzeitig Erbschaftsteuer fällig wird. Allerdings liegen trotzdem unterschiedliche Anknüpfungen vor. Denn es wird nur eine ertragsteuerlich verstrickte Position vererbt. Hier müsste eine Berücksichtigung latenter Steuern erfolgen, um die Beseitigung der Ungleichbehandlung ertragsteuerlich verstrickten und unverstrickten Vermögens zu beseitigen.

Was die finanzverfassungsrechtlichen Aspekte betrifft, besteht vom Steueranfall eine strikte Trennung. Grundsätzlich entsteht die Steuer mit dem Vermögensanfall und müsste auch festgesetzt werden. Der Erbe kann jedoch die Stundung beantragen und muß dafür in Kauf nehmen, daß das Vermögen ad infinitum erbschaftsteuerlich verhaftet bleibt, d.h. jede „Entnahme“ aus dem Betriebsvermögensbereich läßt die Steuer insoweit wieder aufleben. Es muß dabei unschädlich sein, wenn der Entnahmebegriff mit dem des Ertragsteuerrechts korreliert. Denn allein dadurch wird die erhobene Steuer nicht zur Ertragsteuer. Die nachfolgend erörterten Mechanismen stellen verfahrensrechtliche Vehikel dar, nicht jedoch materiellrechtliche, die eine Verschiebung zu den Ertragsteuern implizierte. Denn es handelt sich lediglich im Sinne der Raderfindung um Anlei-

\* Rechtsanwalt/Steuerberater/Wirtschaftsprüfer/Fachanwalt für Steuerrecht/Revisore Legale (I)/Reviseur d'Entreprises (L)/Revisionsexperte (CH); Neuwied/Mailand/Luxemburg.

1 Nachfolgend soll Erbschaftsteuer auch synonym für Schenkungsteuer verwendet werden sowie Erbschaft für Schenkung.

hen in verfahrensrechtlicher Hinsicht aus dem ertragsteuerlichen Umfeld.

#### IV. Feststellung des gestundeten und freien Kapitals

Da jährlich Veranlagungen im ertragsteuerlichen Bereich stattfinden, empfiehlt es sich, die entsprechenden Feststellungen im Rahmen dieser Verfahren anzukoppeln. Dabei könnte man an eine Feststellung entsprechend der alten körperschaftsteuerlichen Eigenkapitalgliederung anknüpfen oder an § 27 KStG. Es müsste, ausgehend von der Erstfestsetzung aufgrund der Stundung, eine jährlich hierauf aufbauende Festsetzung erfolgen, die zwar anlässlich der jährlichen Veranlagung erfolgt, allerdings lediglich die erbschaftsteuerliche Fortschreibung darstellt. Nach dem Vermögensanfall erwirtschaftete Gewinne können entnommen oder ausgeschüttet werden, ohne daß die Stundung berührt wäre. Andere Entnahmen beenden in Höhe der entnommenen Bemessungsgrundlage die Stundung der Erbschaftsteuer. Gewinnrealisierungen aus den stillen Reserven des übernommenen Vermögens wären der Kapitalstufe 1 zuzuordnen und erhöhen diesen Betrag nur insoweit, als sie die Erstfeststellung übersteigen. Gewinne aus dem laufenden Gewinn sind der Kapitalstufe 2 zuzuordnen und erhöhen diese. Soweit die Entnahmen/Ausschüttungen den Betrag der Kapitalstufe 2 übersteigen, liegen erbschaftsteuerliche „Überentnahmen“ vor, die in dieser Höhe die Stundung entfallen lassen und Erbschaftsteuer auslösen.

Die Trennung zwischen Gewinnrealisierung und Entnahme soll an folgendem Beispiel verdeutlicht werden: Ein Grundstück im Betriebsvermögen mit einem Buchwert von 100.000 Euro, das Teil des ererbten Betriebsvermögens ist, wird für einen Kaufpreis von 1.100.000 Euro veräußert. Der fortgeschriebene Erbschaftsteuerwert beträgt 1.000.000 Euro. Der Buchgewinn beträgt 1.000.000 Euro und ist der Kapitalstufe 2 nur mit dem den fortgeschriebenen Erbschaftsteuerwert übersteigenden Betrag, mithin 100.000 Euro zuzuschreiben, bzw. der Gesamtgewinn wird um 900.000 Euro zur Ermittlung der Zuschreibung in Kapitalstufe 2 gemindert.

Das bedeutet, daß für jedes einzeln bewertete Wirtschaftsgut ebenfalls der Stichtagswert fortzuschreiben ist. Bei umfangreichem Immobilienbesitz könnte die Erfassung im Anlagenprogramm erfolgen, das eine entsprechende Vorlage für die Erbschaftsteuer generieren kann.

#### V. Entnahmen/Ausschüttungen

Entnahmen wären in der Kapitalstufe 2 zu mindern. Soweit die Entnahmen den angesammelten Betrag in Kapitalstufe 2 übersteigt, ist Kapitalstufe 1 zu mindern und hebt in dieser Höhe die Stundung der Erbschaftsteuer auf.

Für den Tatbestand der Entnahmen kann ohne weiteres auf die ertragsteuerlichen Definitionen zurückgegriffen werden, einschließlich der verdeckten Gewinnausschüttung gemäß § 8 III S. 2 KStG.

Darüber hinaus könnte für besondere Fälle, wie z.B. die Gewährung eines Darlehens an den Erben aus dem Gesellschaftsvermögen zur Finanzierung privater Gegenstände, eine zusätzliche Entnahmefiktion geschaffen werden, um mißbräuchlichen Gestaltungen entgegenzuwirken.

#### VI. Latente Steuern

Die Problematik latenter Steuern könnte im vorstehenden Zusammenhang Sachverhalte offenlegen, die aber nur die Friktionen des bestehenden Systems aufdecken: Ein im übrigen ertragloses Unternehmen in der Rechtsform einer Personengesellschaft verkauft ein Grundstück mit Buchgewinn. Dieser ist zu versteuern und unterliegt der persönlichen Einkommensteuer der Gesellschafter, die jedoch über keine Entnahmemöglichkeiten mehr verfügen. Zur Gewährleistung einer Kohärenz müßte eine Entnahme in Höhe der Steuern ermöglicht werden, besser jedoch die latente Steuer bereits bei der Festsetzung in Abzug gebracht werden.

#### VII. Neuer Erbanfall

Auch ein wiederholter Erbanfall kann keine Änderung der Beurteilung rechtfertigen. Zwar müßte die gestundete Erbschaftsteuer erlöschen, aber es muß sichergestellt bleiben, daß die ursprüngliche Steuerklasse dann beibehalten wird, wenn sie sich verbesserte, damit Mißbrauch verhindert wird. Denn wer in einer schlechteren Steuerklasse erbt und dann etwa an Kinder weitervererbt (-verschenkt), könnte ansonsten die ungünstige Steuerklasse „abschütteln“. Die Steuerklasse könnte sich hierdurch nur zu einer schlechteren ändern, wobei die Verstrickung erhalten bleibt. Eine neue Feststellung kann dann nur dazu führen, daß die Werte aktualisiert werden und möglicherweise die Steuerklasse gewechselt wird.

#### VIII. Mindestbeteiligung

Ein hoher Ansatz einer Mindestbeteiligung dürfte nicht mehr erforderlich und vertretbar sein. Die Stundung von einer prozentualen Beteiligung abhängig zu machen, ergibt keinen Sinn, da kein Unterschied für den Erben besteht, ob sein Betriebsvermögensanteil bezogen auf das Gesamtunternehmen höher oder niedriger ist. Ein Anteil im Wert von 1.000.000 Euro bleibt für den Erben gleich, ob ihm nun 30% oder nur 1% am Gesamtvermögen eines Betriebes zugerechnet werden.

## IX. Spezifische Probleme der Familienunternehmen

Derzeit steht die Lobby der Familienunternehmen unter starkem Beschuss, da sich die Meinungen zur Erbschaftsteuerreform zwischen dieser und etwa dem BDI auseinanderzubewegen scheinen.

Dem liegt jedoch ein systemimmanenter Fehler des bestehenden Erbschaftsteuerrechts zugrunde. Eine verfassungsgemäße Verschonung des Betriebsvermögens erscheint kaum mehr möglich, insoweit gleicht die Arbeit der Lobby der des Don Quijote gegen die Windmühlenflügel der Verfassungsrechtsprechung.

Andererseits ist die volkswirtschaftliche Bedeutung der Familienunternehmen in Deutschland enorm, was gerade im Vergleich mit Frankreich augenfällig wird. Diese Stärke der deutschen Wirtschaft zu erhalten, sollte nicht aus den Augen verloren werden. Wer sein Vermögen der Allgemeinheit zur Verfügung stellt, muß entsprechende Honorierung erfahren.

Allerdings muß die Lobby der Familienunternehmen auch akzeptieren, daß eine zeitlich eingeschränkte Komponente nicht zu einer vollständigen Befreiung führen muß, weshalb die Perpetuierung der erbschaftsteuerlichen Verstrickung und der Höchststeuersatz als logische Folge erscheint.

## X. Begrenzung auf KMU

Eine betragsmäßige Begrenzung auf kleine und mittelständische Unternehmen erscheint nicht gerechtfertigt. Wer sein Vermögen der Allgemeinheit mitüberläßt, verdient steuerliche Verschonung in Form der Stundung.

Das kann nicht von der Höhe der Vermögen abhängig gemacht werden. Insoweit bestehen keine Unterschiede, die eine unterschiedliche Behandlung rechtfertigen könnten.

Erst die Entnahme zu außerbetrieblichen und damit steuerlich nicht begünstigten Zwecken rechtfertigt die Aufhebung einer Stundung.

## XI. Zusammenfassung

Der Gesetzgeber kann die derzeitige Blockade nur durchbrechen, wenn er einen Systemwechsel vollzieht. Um verfassungsrechtlich eine alternative Gestaltung durchführen zu können, wird das bisherige System aufgegeben werden müssen und kann durch ein Stundungsmodell ersetzt werden.



## Grundzüge im Internationalen Steuerrecht

von Sebastian Korts, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht, MBA, M.I. Tax, Köln

2016, 2., vollständig überarbeitete Auflage, 224 Seiten, € 28,-

ISBN 978-3-415-05551-3

Das Werk bietet einen zielgerichteten Einstieg in das komplexe Thema. Insbesondere die anwaltliche Sicht findet dabei Berücksichtigung.

Alle wichtigen Aspekte des Internationalen Steuerrechts werden angesprochen, unter anderem:

- Nationales Außensteuerrecht
- Doppelbesteuerungsabkommen
- Einfluss des Europarechts
- Missbrauchsdiskussion (»BEPS«)
- Internationales Erbschaftsteuerrecht
- Mitarbeiterentsendung

Mit der Einbeziehung des Themas »Internationales Erbschaftsteuerrecht« geht das Werk weit über den üblichen Rahmen hinaus. Berücksichtigt ist die Entwicklung des Internationalen Steuerrechts in Gesetzgebung, Rechtsprechung, Literatur und Verwaltung bis einschließlich Juli 2015.



**BOORBERG**

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 0711/7385-100 · 089/4361564  
TEL 0711/7385-343 · 089/436000-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE 520816

# Aufgedrängte Selbstanzeige – Problemstellung und Lösungsansätze

RA/FASSt Daniel Dinkgraeve, LL.M./EMBA und RA Malte Norstedt\*

## I. Einleitung

Der tatsächliche Umgang der Finanzverwaltung mit Berichtigungen und Korrekturen von Steuererklärungen und Steueranmeldungen hat sich erheblich zugespitzt. Während nachträgliche Berichtigungen früher fast problemlos möglich waren, geht die Finanzverwaltung nunmehr zunehmend dazu über, jedwede Korrektur zum Anlaß zu nehmen, zunächst ein Strafverfahren gegen den Steuerpflichtigen durch die BuStra/StraBu einzuleiten und dieses danach nach § 170 Abs. 2 StPO wegen angeblich wirksamer Selbstanzeige wieder einzustellen. Eine tatsächliche Prüfung, ob ursprünglich überhaupt ein steuerstrafrechtlich relevantes Verhalten des Steuerpflichtigen vorgelegen hat, findet nur selten statt.

Durch diese Praxis wird dem Steuerpflichtigen eine Selbstanzeige quasi „aufgedrängt“. Was einem auf den ersten Blick noch als Wohltat und „Entgegenkommen“ der Finanzverwaltung vorkommen mag, erweist sich bei genauerer Betrachtung als höchst nachteilig für den Steuerpflichtigen. Denn die ungewollte Behandlung der Berichtigungsanzeige als wirksame Selbstanzeige löst eine Reihe von Rechtsfolgen aus, die den Steuerpflichtigen in eine prekäre Lage bringen können.

Nachfolgend soll daher die aktuelle Praxis der Finanzverwaltung unter steuerverfahrensrechtlichen und strafprozessualen Gesichtspunkten gewürdigt, die Folgen dieser Praxis für den Steuerpflichtigen dargestellt und die Rechtsschutzmöglichkeiten des Steuerpflichtigen gegen „aufgedrängte Selbstanzeigen“ diskutiert werden.

## II. Selbstanzeige oder Berichtigungserklärung?

### 1. Rechtliche Ausgangslage

Bei einer Nacherklärung kann es sich entweder um eine Berichtigung nach § 153 AO oder um eine Selbstanzeige nach § 371 AO handeln. Wenngleich beide Vorschriften gemeinsam haben, daß sie die nachträgliche Berichtigung ursprünglich unrichtiger oder unvollständiger Erklärungen zum Gegenstand haben, handelt es sich bei ihnen dennoch um gänzlich verschiedene Rechtsinstitute. Bei § 153 AO handelt es sich um eine steuerverfahrensrechtliche Norm, die dem Steuerpflichtigen eine Anzeige- und Berichtigungspflicht auferlegt, wenn er unzutreffende Erklärungen abgegeben hat.<sup>1</sup> Hingegen stellt § 371 AO einen persönlichen Strafaufhebungsgrund dar, der die Strafbarkeit wegen Steuerhinterziehung nachträglich straflos stellt.<sup>2</sup>

Nach § 153 Abs. 1 S. 1 AO ist der Steuerpflichtige verpflichtet, dem Finanzamt die Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit seiner Steuererklärung anzuzeigen und sie zu berichtigen, wenn er die Fehlerhaftigkeit seiner Erklärung nachträglich erkennt. Die Vorschrift des § 153 Abs. 1 AO ergänzt die Erklärungs- und Mitwirkungspflichten der §§ 149, 150 und 90 AO. Sie soll eine gesetzmäßige Besteuerung gewährleisten, indem sie die in den §§ 150 Abs. 2, 90 Abs. 1 S. 2 AO verankerte Wahrheitspflicht auch nach Abgabe der Steuererklärung fortbestehen läßt. Sie begründet somit für den Steuerpflichtigen eine Garantenpflicht, eine fehlerhaft abgegebene Steuererklärung nachträglich zu berichtigen, sobald er deren Unrichtigkeit bemerkt.<sup>3</sup>

Im Gegensatz dazu soll der Strafaufhebungsgrund des § 371 AO dem Steuerpflichtigen, der vorsätzlich eine falsche Steuererklärung mit dem Ziel abgegeben hat, Steuern zu verkürzen und damit eine Steuerhinterziehung (§ 370 AO) begangen hat, die Möglichkeit geben, zur Steuerehrlichkeit zurückzukehren. Im Gegenzug dafür, daß er seine hinterzogenen Steuern inklusive Hinterziehungszinsen nachbezahlt, verzichtet der Staat auf seinen Strafanspruch.<sup>4</sup>

Maßgeblich für die Abgrenzung der beiden Normen ist somit die subjektive Vorstellung des Steuerpflichtigen zum Zeitpunkt der Abgabe der Steuererklärung<sup>5</sup> bzw. dem Zeitpunkt, in dem der Steuerpflichtige eine Steuererklärung hätte abgeben müssen. Dabei erweist sich die Abgrenzung zwischen straflosem Handeln, Leichtfertigkeit, bedingtem Vorsatz und vorsätzlichem Handeln regelmäßig als schwierig, insbesondere weil i.d.R. nur von äußeren Kriterien auf die subjektive Vorstellung des vermeintlichen Täters geschlossen werden kann.<sup>6</sup> Dabei ist eine trennscharfe Abgrenzung der beiden Rechtsinstitute dringend erforderlich. Ist der Steuerpflichtige zum besagten Zeitpunkt gutgläubig und erkennt erst nachträglich, daß er eine fehlerhafte Steu-

\* Daniel Dinkgraeve ist Partner, Malte Norstedt ist Rechtsanwalt der Kanzlei Dikmen Dinkgraeve Rechtsanwälte Partnerschaftsgesellschaft mbB, Bonn - München.

1 Rätke in Klein, Abgabenordnung, 12. Auflage 2014, § 153 Rn. 1; Cöster in Koenig, Abgabenordnung, 3. Auflage 2014, § 153 Rn. 6.

2 Jäger in Klein, Abgabenordnung, a.a.O., § 371 Rn. 1; Schauf in Kohlmann, Steuerstrafrecht, 53. Ergänzungslieferung 2015, § 361 Rn. 1.

3 Rätke in Klein, Abgabenordnung, a.a.O., § 153 Rn. 1; Seer in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, 143. Ergänzungslieferung 2016, § 153 Rn. 1.

4 Jäger in Klein, Abgabenordnung, a.a.O., § 371 Rn. 1; Schauf in Kohlmann, Steuerstrafrecht, a.a.O., § 371 Rn. 30.

5 Schauf in Kohlmann, Steuerstrafrecht, a.a.O., § 371 Rn. 815.

6 Schauf in Kohlmann, Steuerstrafrecht, a.a.O., § 371 Rn. 816.

erklärung abgegeben oder eine richtige Erklärung abzugeben unterlassen hat, liegt grundsätzlich weder eine Steuerhinterziehung noch eine leichtfertige Steuerverkürzung vor. Eine sodann erfolgte Nacherklärung/Berichtigung stellt keine straf- oder bußgeldbefreiende Selbstanzeige dar. Denn nachträgliches Erkennen bedeutet, daß der Steuerpflichtige bei Abgabe der Erklärung deren Unrichtigkeit nicht erkannt hat. Er hat also im Zeitpunkt der Abgabe weder den Tatbestand der Steuerhinterziehung noch der leichtfertigen Steuerverkürzung erfüllt.<sup>7</sup> In diesem Fall ist der Steuerpflichtige verpflichtet, unverzüglich die Unrichtigkeit anzuzeigen und die entsprechende Richtigstellung vorzunehmen. In diesem Fall ist eine entsprechende Anzeige stets als Berichtigungsanzeige nach § 153 AO zu werten.

Gibt der Steuerpflichtige hingegen vorsätzlich eine unrichtige oder unvollständige Steuererklärung ab und kommt es dadurch zu einer Steuerverkürzung bzw. könnte es dazu kommen, liegt i.d.R. eine vollendete oder versuchte Steuerhinterziehung (§ 370 Abs. 1 S. 1 AO) vor. In diesem Fall ist eine Berichtigung der fehlerhaften Steuererklärung nach Maßgabe des § 153 AO nicht möglich. Es kann jedoch Straffreiheit durch Abgabe einer wirksamen Selbstanzeige nach § 371 AO erlangt werden.<sup>8</sup> Die Berichtigungspflicht des § 153 AO ist in diesem Fall suspendiert, da der Steuerpflichtige sich sonst selbst einer Straftat bezichtigen müßte.

## 2. Sonderproblem: Bedingter Vorsatz

Als wäre die Unterscheidung der beiden Rechtsinstitute nicht schon kompliziert genug, wird die Abgrenzung zusätzlich dadurch erschwert, daß die Berichtigungspflicht des § 153 Abs. 1 S. 2 AO abweichend von den dargestellten Grundsätzen nach Ansicht des BGH selbst dann noch bestehen soll, wenn der Steuerpflichtige mit bedingtem Hinterziehungsvorsatz gehandelt hat und er damit i.d.R. eine Steuerhinterziehung nach § 370 AO begangen hat. Er muß seine Erklärung also auch dann noch nach § 153 AO berichtigen, wenn er bei Abgabe der Steuererklärung die Unrichtigkeit seiner Angaben zwar nicht kannte, sie aber billigend in Kauf genommen hat und er später zu der sicheren Erkenntnis gelangt ist, daß die Angaben unrichtig sind.<sup>9</sup>

Begründet wird dies damit, daß auch bei bedingtem Vorsatz noch ein „nachträgliches Erkennen“ der Unrichtigkeit i.S.d. § 153 Abs. 1 S. 1 AO möglich ist. Die Konsequenz, daß sich der Steuerpflichtige dadurch selbst einer (Steuer-) Straftat bezichtigen muß, sei sachlich gerechtfertigt, da der Staat darauf angewiesen sei, die ihm gesetzlich zustehenden Steuereinnahmen tatsächlich zu erzielen, um seinen vielfältigen Aufgaben gerecht zu werden. Zudem sei die gleichmäßige Erfassung aller Steuerpflichtigen im Hinblick auf Art. 3 Abs. 1 GG geboten. Die Selbstbezichtigung würde dadurch gemildert, daß die Berichtigungsanzeige als Selbstanzeige nach § 371 AO gewertet würde. Soweit wegen eines Sperrgrundes (§ 371 Abs. 2 AO) Straffreiheit nicht eintritt, bestehe hinsichtlich der erzwungenen Berichtigungsanzeige

im Steuerstrafverfahren ein Verwertungsverbot. Ein Verstoß gegen den verfassungsrechtlich verankerten Grundsatz der Selbstbelastungsfreiheit (nemo-tenetur-Grundsatz) liege somit nicht vor.<sup>10</sup>

Diese Auffassung verkennt, daß derjenige, der die Möglichkeit der Abgabe einer fehlerhaften Steuererklärung erkennt und die Fehlerhaftigkeit sowie den Eintritt einer Steuerverkürzung billigend in Kauf nimmt, bereits im Abgabzeitpunkt bösgläubig ist. Ein nachträgliches Erkennen ist daher bereits denklogisch ausgeschlossen.

Zudem muß, um eine Selbstbezichtigung des Steuerpflichtigen zu vermeiden, die Vorschrift des § 153 AO verfassungskonform dahingehend ausgelegt werden, daß ein nachträgliches Erkennen ab Erreichen der Schwelle zum Eventualvorsatz nicht mehr möglich ist. Denn wenn nach allgemeinen strafrechtlichen Gesichtspunkten für die Erfüllung des Steuerhinterziehungstatbestands Eventualvorsatz ausreicht, darf nicht gleichzeitig eine Mitwirkungsverpflichtung des Steuerpflichtigen bestehen, dem Finanzamt die Hinterziehungstat anzuzeigen.<sup>11</sup>

Diese Auslegung ist auch im Hinblick auf § 393 Abs. 1 S. 2 AO geboten, der die Anwendung von Zwangsmitteln ausschließt, wenn der Steuerpflichtige durch diese gezwungen würde, sich selbst einer Steuerstraftat oder Steuerordnungswidrigkeit zu bezichtigen. Zwar stellt die Berichtigungsanzeige nach § 153 AO kein Zwangsmittel i.S.d. § 328 AO dar, jedoch ist Sinn und Zweck von § 393 Abs. 1 S. 2 AO, den Steuerpflichtigen davor zu schützen, daß er aufgrund steuerverfahrensrechtlicher Regelungen gezwungen ist, sich bei drohendem oder bereits eingeleitetem Steuerstrafverfahren selbst einer Straftat zu bezichtigen.<sup>12</sup> Gerade diese Gefahr besteht jedoch, wenn die Berichtigungspflicht nach § 153 AO nicht bei ursprünglich bedingt vorsätzlichem Handeln suspendiert ist.

Hiervon schien auch das BMF zunächst in seinem Diskussionsentwurf zu § 153 AO auszugehen. In Abweichung zur Auffassung des BGH führte es aus, daß ein nachträgliches Erkennen ab Erreichen der Schwelle zum bedingten Vorsatz nicht mehr möglich sei. Die Berichtigungsvorschrift des § 153 AO sei daher nur anwendbar, wenn der Steuerpflichtige im Zeitpunkt der Abgabe der Erklärung weder die Tatbestandsverwirklichung einer Steuerhinterziehung oder

7 *Schauf* in Kohlmann, *Steuerstrafrecht*, a.a.O., § 371 Rn. 815; BMF, Vorläufiger Diskussionsentwurf AEAO zu § 153 AO, – Abgrenzung einer Berichtigung nach § 153 AO von einer strafbefreienden Selbstanzeige nach § 371 AO, Stand 16.06.2015, Rz. 2.1.

8 *Schauf* in Kohlmann, *Steuerstrafrecht*, a.a.O., § 371 Rn. 815; BMF, Vorläufiger Diskussionsentwurf AEAO zu § 153 AO, a.a.O., Rz. 2.4.

9 BGH, Beschluß v. 17.03.2009, 1 StR 479/08, NJW 2009 S. 1984 ff.

10 BGH, Beschluß v. 17.03.2009, a.a.O.

11 *Ransiek* in Kohlmann, *Steuerstrafrecht*, a.a.O., § 370 Rn. 337, 338.

12 *Hilgers-Kloutzsch* in Kohlmann, *Steuerstrafrecht*, a.a.O., § 393 Rn. 21, 55.

leichtfertigen Steuerverkürzung für möglich gehalten noch deren Eintritt billigend in Kauf genommen hat.<sup>13</sup>

Im Anwendungserlaß zu § 153 AO hat das BMF die ursprüngliche Abkehr von der Rechtsprechung des BGH in dieser Frage jedoch wieder aufgegeben und hält mit dem BGH die Berichtigungsvorschrift des § 153 AO nunmehr auch dann für anwendbar, wenn der Steuerpflichtige bei Abgabe der Steuererklärung mit bedingtem Vorsatz gehandelt hat.<sup>14</sup>

### 3. Praxisempfehlung

Die Klarstellungen des Diskussionsentwurfs im Hinblick auf die schärfere Abgrenzung der schlichten Berichtigung nach § 153 AO und der Selbstanzeige nach § 371 AO waren begrüßenswert. Dies betraf insbesondere auch die Ausführungen des BMF zum nachträglichen Erkennen bei bedingt vorsätzlich abgegebener Steuererklärung. Wenngleich diese Ausführungen vermissen ließen, inwiefern sich das BMF in dieser Frage gegen die Rechtsprechung des BGH stellen wollte, stellten sie jedenfalls praxistaugliche Erleichterungen im Hinblick auf die Unterscheidung von § 153 AO und § 371 AO auf. Zu bedauern ist daher, daß das BMF diese Auffassung in den Anwendungserlaß zu § 153 AO nicht aufgenommen hat. Damit besteht in der Praxis nach wie vor große Rechtsunsicherheit, da eine rechtssichere und nachvollziehbare Abgrenzung von leichtfertigem Verhalten und bedingt vorsätzlichem Verhalten anhand eindeutiger Beweismittel i.d.R. kaum möglich sein dürfte.

Damit die Finanzverwaltung eine schlichte Berichtigungsanzeige nicht als Selbstanzeige wertet, ist somit der Nachweis des „nachträglichen Erkennens“ elementar. Der Steuerpflichtige, der eine Unrichtigkeit erkennt, sollte genau dokumentieren, wann und bei welcher Gelegenheit ihm eine Unrichtigkeit aufgefallen ist, sowie die Maßnahmen, die er daraufhin eingeleitet hat (z.B. nochmalige Prüfung durch Steuerberater).

In Unternehmen sollten sämtliche Steuerunterlagen zumindest stichprobenhaft auf etwaige Fehler geprüft werden und diese Prüfung ebenfalls ordnungsgemäß dokumentiert werden.<sup>15</sup>

Die Vorbereitung der Berichtigungsanzeige sollte also nicht nur eine bloße Berichtigung der erklärten Beträge umfassen, sondern möglichst umfangreiche Informationen dazu zusammenstellen, durch welches Ereignis der Steuerpflichtige die Unrichtigkeit bzw. Unvollständigkeit seiner Erklärung bemerkt hat, weshalb er die Unrichtigkeit zum Abgabezeitpunkt nicht erkannt hat und was er nach Erkennen der Unrichtigkeit bzw. Unvollständigkeit unternommen hat. Sollte das Finanzamt dann in die Diskussion um § 153 AO vs. § 371 AO einsteigen, steht aufgrund der guten Vorbereitung genügend Argumentationspotential zur Verfügung.

Zudem sollte der Steuerpflichtige durch entsprechende Bezeichnung der Anzeige zu erkennen geben, daß er le-

diglich seine Angaben berichtigen möchte und nicht eine Selbstanzeige abgeben will. Inhaltlich sollte die Berichtigung – soweit möglich – gleichwohl die Anforderungen des § 371 AO an eine Selbstanzeige erfüllen, damit notfalls zumindest die Strafbefreiung noch möglich ist.

Im Ergebnis muß es also seitens des Steuerpflichtigen dem zuständigen Sachbearbeiter möglichst schwer gemacht werden, die Berichtigungsanzeige „reflexartig“ an die BuStra/StraBu weiterzuleiten. Gleichzeitig sollte es der BuStra/StraBu durch detaillierte Angaben möglichst schwer fallen, einfach einmal ein Strafverfahren einzuleiten. Es hat sich zudem gezeigt, daß es sinnvoll ist, eine eventuelle Diskussion über die Art der Berichtigung mit den Sachbearbeitern möglichst frühzeitig auf jeder Ebene zu beginnen und gegenüber jeder Finanzamtsstelle intensiv und nah am Sachbearbeiter zu agieren, damit eine vorschnelle Entscheidung vermieden wird und dem Steuerpflichtigen erspart bleibt, erst einmal in die Mühlen des Systems zu geraten.

## III. Die Einleitung des Steuerstrafverfahrens

### 1. Anforderungen an den Anfangsverdacht

Damit die BuStra/StraBu bzw. die Staatsanwaltschaft Maßnahmen vornehmen kann, die nach § 397 Abs. 1 AO die Einleitung eines Ermittlungsverfahrens wegen des Verdachts der Steuerhinterziehung bewirken, ist – wie bei anderen Straftaten auch – das Vorliegen eines entsprechenden Anfangsverdachts i.S.d. §§ 152 Abs. 2; 160 Abs. 1 StPO erforderlich. Es müssen also zureichende tatsächliche Anhaltspunkte dafür vorliegen, daß eine Steuerhinterziehung begangen wurde (§ 152 Abs. 2 StPO). Erforderlich sind konkrete Tatsachen; vage Anhaltspunkte und bloße Vermutungen reichen nicht aus.<sup>16</sup>

Zureichende Anhaltspunkte für eine Steuerstraftat werden dabei insbesondere bei Buchführungsmängeln und Verstößen gegen Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten, nicht gebuchten Wareneingängen, verschwiegenen Bankkonten, Kapitalanlagen im Ausland, Geldtransfer oder Gewinnverlagerung ins Ausland, Scheingeschäften, Scheinverträgen, Vor- und Rückdatierung von Verträgen, Zahlung von Schmiergeldern, ungeklärten Vermögenszuwächsen, starken Abweichungen von Verprobungen sowie bei (anonymen) Anzeigen Dritter gesehen.<sup>17</sup>

Dies bedeutet, daß der Finanzbehörde konkrete Tatsachen vorliegen müssen, die sowohl die Erfüllung des objek-

13 BMF, Vorläufiger Diskussionsentwurf AEAO zu § 153 AO, a.a.O., Rz. 2.1.

14 BMF, Anwendungserlaß zu § 153 AO v. 23.05.2016, Rz. 2.2.

15 *Jehke/Dreher*, Was bedeutet „unverzüglich“ i. S. von § 153 AO, DStR 2012, S. 2472.

16 *Schmitt* in Meyer-Goßner StPO, 58. Auflage 2015, § 152 Rn. 4 m.w.N.

17 *Peters* in Kohlmann, Steuerstrafrecht, a.a.O., § 397 AO Rn. 5.2.

tiven als auch des subjektiven Tatbestands der Steuerhinterziehung (§ 370 AO) nahelegen.<sup>18</sup> Dagegen sind allgemeine Erfahrungstatsachen sowie statistisch gewonnene Erkenntnisse bezüglich der Häufung von Straftaten in bestimmten Lebenszusammenhängen für die Begründung eines Anfangsverdachts nicht ausreichend.<sup>19</sup> Hiervon geht auch Nr. 26 Abs. 2 S. 2 AStBV aus, in der klargestellt wird, daß die bloße Möglichkeit einer schuldhaften Steuerverkürzung noch keinen (Anfangs-)Verdacht begründet. Im Rahmen von Außenprüfungen sieht Nr. 131 Abs. 2 S. 2 AStBV vor, daß ein Hinweis in der Schlußbesprechung nach § 201 Abs. 2 AO nicht zu erteilen ist, wenn offensichtlich ist, daß objektive oder subjektive Tatbestandsmerkmale mit der im Straf- oder Bußgeldverfahren erforderlichen Gewißheit nicht nachzuweisen sind.

Auch der Diskussionsentwurf des BMF zu § 153 AO nahm zur Frage des Anfangsverdachts Stellung. Insoweit führte er aus, daß nicht jede objektive Unrichtigkeit einer Steuererklärung den Verdacht einer Steuerstraftat oder Ordnungswidrigkeit nahelegt<sup>20</sup> und daß es einer sorgfältigen Prüfung durch die zuständige Finanzbehörde bedarf, ob der Anfangsverdacht einer vorsätzlichen oder leichtfertigen Steuerverkürzung vorliegt. Insbesondere führte er aus, daß die Höhe der steuerlichen Auswirkung nicht alleine das Vorliegen eines Anfangsverdachts begründet.<sup>21</sup> Diese Grundsätze fanden erfreulicherweise unverändert Eingang in den Anwendungserlaß zu § 153 AO.<sup>22</sup>

## 2. Tatsächliche Handhabung in der Praxis

Die Finanzverwaltung tendiert abweichend von den dargestellten Grundsätzen immer stärker dazu, von der objektiven Unrichtigkeit einer Erklärung automatisch auf den Vorsatz des Erklärenden zu schließen. Im Unternehmensbereich werden die Ergebnisse von Betriebsprüfungen nicht selten vorschnell an die BuStra/StraBu weitergegeben, die daraufhin ein Steuerstrafverfahren einleitet.<sup>23</sup> Dies geschieht nicht selten u.a. auch aus Furcht der zuständigen Sachbearbeiter, eine Strafvereitelung im Amt (§ 258 a StGB) zu begehen, weshalb sie lieber einmal zu viel als zu wenig einen Sachverhalt an die BuStra/StraBu weiterleiten. Diese wiederum entscheidet aus den gleichen Gründen im Zweifel ebenfalls für die Einleitung eines Ermittlungsverfahrens, ohne vorher eine erkennbare tiefere Untersuchung insbesondere der subjektiven Tatseite vorgenommen zu haben. Das nicht zuletzt auch, da aus Sicht des Beamten das Verfahren ja auch einfach wieder eingestellt werden kann, wenn an der Sache „nichts dran sein sollte“. Eine eingehende Prüfung, ob überhaupt die Voraussetzungen für die Einleitung eines Ermittlungsverfahrens vorliegen, insbesondere ob ein Anfangsverdacht vorliegt, findet viel zu häufig nicht erkennbar statt oder wird erst nach Einleitung des Verfahrens durchgeführt. Die massive finanzielle und psychische Belastung des betroffenen Beschuldigten wird dabei leider regelmäßig ignoriert.

## 3. Konsequenzen

Folge der Einleitung eines Steuerstrafverfahrens ist, daß die Finanzbehörde auf Grundlage der StPO tätig werden kann (§§ 399 Abs. 1; 402 Abs. 1 AO). Ihr stehen also die gegenüber den steuerverfahrensrechtlichen Maßnahmen der AO weitaus schärferen und weitreichenderen strafprozessualen Instrumente zur Verfügung. Insbesondere kann sie Wohnungen durchsuchen, Verhaftungen vornehmen und Unterlagen beschlagnahmen. Soweit sie das Ermittlungsverfahren selbst durchführt (§ 399 Abs. 1; § 386 Abs. 2 AO), müssen Zeugen und Beschuldigte zur Vernehmung bei der Finanzbehörde erscheinen.

Die aus den strafprozessualen Ermittlungsmaßnahmen gewonnenen Erkenntnisse für das Besteuerungsverfahren können nach § 393 Abs. 3 S. 1 AO im Besteuerungsverfahren verwendet werden. Durch die Einleitung des Steuerstrafverfahrens stehen der Finanzbehörde somit auch im Besteuerungsverfahren Instrumente zur Verfügung, die sie unter normalen Umständen niemals zur Ermittlung steuerlich relevanter Tatsachen heranziehen dürfte.

Erfüllt der Steuerpflichtige zudem einen der Sperrgründe des § 371 Abs. 2 S. 1 AO (z.B. jenen des § 371 Abs. 2 S. 1 Nr. 3 AO, der nunmehr bereits ab einem Steuervorteil von 25.000 Euro einschlägig ist), hat die Qualifikation als Selbstanzeige zudem zur Folge, daß der Steuerpflichtige zusätzlich zur Steuer und den Hinterziehungszinsen noch den Geldbetrag nach § 371 Abs. 2 Nr. 3 oder 4 AO i.V.m. § 398 a AO bezahlen muß, damit die Tat nicht als Steuerhinterziehung verfolgt wird. Auch und gerade dieser Aspekt und die insoweit immer noch höchst mangelhaften Rechtsschutzmöglichkeiten im Zusammenhang mit § 398 a AO können insbesondere im unternehmerischen Bereich sehr schnell existenzbedrohliche Ausmaße für alle angeblich an der vermeintlichen Straftat Beteiligten annehmen.

## 4. Stellungnahme

Die Tendenz der Finanzverwaltung, ohne eingehende Prüfung des Vorliegens eines Anfangsverdachts zunächst ein Ermittlungsverfahren einzuleiten, verstößt gegen funda-

18 Peters, Der strafrechtliche Anfangsverdacht im Steuerrecht, DStR 2015, S. 2586; Peters, in: Kohlmann, Steuerstrafrecht, a.a.O. § 397 AO, Rn. 5.

19 Radtke in Radtke/Hohmann, StPO, 1. Auflage 2011, § 152 Rn. 19; Peters, in: Der strafrechtliche Anfangsverdacht im Steuerrecht, DStR 2015, S. 2583.

20 BMF, Vorläufiger Diskussionsentwurf AEAO zu § 153 AO, a.a.O., Rz. 2.5.

21 BMF, Vorläufiger Diskussionsentwurf AEAO zu § 153 AO, a.a.O., Rz. 2.5.

22 BMF, Anwendungserlaß zu § 153 AO v. 23.05.2016, Rz. 2.5.

23 Neuling, Tax Compliance im Unternehmen: schlichte Anzeige (§ 153 AO) vs. Selbstanzeige, DStR 2015 S. 560; Schauf, in: Kohlmann, Steuerstrafrecht, a.a.O., § 371 AO Rn. 816.

mentale strafprozessuale sowie verwaltungsinterne Vorgaben. Der Anfangsverdacht ist Voraussetzung für die Einleitung des Ermittlungsverfahrens. Sein Vorliegen muß somit vor Einleitung des Verfahrens, also vor der Durchführung von Maßnahmen geprüft werden, die auf die Aufklärung einer Steuerstraftat abzielen. Ohne Anfangsverdacht können allenfalls Vorermittlungen (Nr. 13 AStBV 2014) oder Vorfeldermittlungen (§ 208 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 AO; Nr. 12 AStBV 2014) durchgeführt werden,<sup>24</sup> die jedoch gerade nicht die Anwendung strafprozessualer Maßnahmen erlauben.

Die derzeitig häufig anzutreffende Strategie der Finanzverwaltung, den Anfangsverdacht erst durch nachträgliche strafprozessuale Ermittlungsmaßnahmen feststellen zu wollen, verletzt hingegen grundlegende Standards der Strafprozeßordnung, insbesondere des Legalitätsprinzips (das Verfolgungszwang eben nur gegen Verdächtige vorsieht).

Auch bei der Beurteilung der Frage, wann überhaupt ein Anfangsverdacht vorliegt, weicht die Finanzverwaltung von den dargestellten gesetzlichen und verwaltungsinternen Anforderungen ab. Von der durch die Berichtigungsanzeige des § 153 AO aufgedeckten objektiven Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit einer Steuererklärung automatisch auf einen Hinterziehungsvorsatz des Steuerpflichtigen zu schließen, kann aufgrund der dargestellten strafprozessualen Grundsätze als bloßes Indiz für die Begründung eines Anfangsverdachts nicht ausreichen. Dies insbesondere vor dem Hintergrund, daß im Wirtschaftsstrafrecht die Feststellung des so häufig ohne erkennbare Begründung angenommenen bedingten Vorsatzes besonderer Sorgfalt bedarf.<sup>25</sup> Für die Einleitung eines Ermittlungsverfahrens sind vielmehr weitere, konkrete Anhaltspunkte erforderlich, die ggf. durch Vor- bzw. Vorfeldermittlungen ermittelt werden müssen.

Dies gilt insbesondere auch im Unternehmensbereich, in welchem aufgrund der massenhaften Geschäftsvorfälle und Buchungen selbst bei größter Sorgfalt fehlerhafte Erklärungen nicht ausgeschlossen sind und in den allermeisten Fällen nichts mit vorwerfbarém Verhalten zu tun haben.<sup>26</sup> Um in solchen Konstellationen ein Ermittlungsverfahren gegen die gesetzlichen Vertreter des Unternehmens einzuleiten, sind daher konkrete Hinweise erforderlich, daß z.B. bewußt interne Kontrollmechanismen umgangen wurden bzw. Geschäftsvorgänge bewußt manipuliert wurden. Von solchen schwerwiegenden Buchführungsmängeln macht z.B. der koordinierte Ländererlaß zu Anwendungsfragen zu § 10 BpO<sup>27</sup> das Bestehen einer Unterrichtungspflicht an die BuStra/StraBu nach § 10 Abs. 1 BpO abhängig, der insoweit als Orientierung dienen kann.

Die gebotene Zurückhaltung hinsichtlich der Annahme eines Anfangsverdachts legen grundsätzlich auch die Formulierungen in den einschlägigen Verwaltungsanweisungen (AStBV, BpO) nahe. Gleichwohl zeigen die dargestellten Entwicklungen in der Praxis, daß die internen Anweisungen der Finanzverwaltung die Kriterien für die

Annahme eines Anfangsverdachts weitaus detaillierter regeln müßten, um die strafprozessualen Vorgaben im Hinblick auf die Einleitung von Ermittlungsverfahren zu erfüllen. Das würde zudem den erfreulichen Nebeneffekt haben, daß auch den Sachbearbeitern die Abgrenzungsarbeit erleichtert würde und ihnen zudem die teilweise recht ausgeprägte diffuse Angst genommen würde, selbst wegen des Verdachts der Strafvereitelung im Amt belangt werden zu können. Sachgerecht wären z.B. ausführliche Kataloge mit Regelbeispielen, wobei stets ein ausdrücklicher Hinweis enthalten sein sollte, daß alleine die Erfüllung eines Regelbeispiels für die Annahme eines Anfangsverdachts nicht ausreicht.

## IV. Die Einstellung des Strafverfahrens

### 1. Wirksame Selbstanzeige?

Die Einstellung des durch die BuStra/StraBu bzw. die Staatsanwaltschaft eingeleiteten Ermittlungsverfahrens setzt zunächst voraus, daß die Nacherklärung als wirksame Selbstanzeige gewertet wird. Denn nur eine Selbstanzeige, die sich – ggf. nach intensiver Prüfung – als wirksam erwiesen hat, kann die Verfolgbarkeit der Straftat beseitigen.<sup>28</sup> Erforderlich ist, daß der Steuerpflichtige zu allen unverjährten Steuerstraftaten einer Steuerart in vollem Umfang die unrichtigen Angaben berichtigt, die unvollständigen Angaben ergänzt oder die unterlassenen Angaben nachholt, sowie die Hinterziehungszinsen zahlt (§ 371 Abs. 1 AO) und ggf. den Geldbetrag nach § 398 a Abs. 2 AO entrichtet. Genügen die Angaben des Steuerpflichtigen diesen Anforderungen nicht, liegt keine wirksame Selbstanzeige, sondern (höchstens) die Ankündigung einer Selbstanzeige vor.<sup>29</sup>

Schlichte Berichtigungserklärungen nach § 153 AO genügen den dargestellten Anforderungen an Selbstanzeigen oft nicht. Gerade im Unternehmensbereich ist die Einreichung einer absolut vollständigen Nacherklärung oft sogar unmöglich. Der Steuerpflichtige will in diesen Fällen auch keine Selbstanzeige abgeben, sondern lediglich nachträglich erkannte Fehler berichtigen. Zwar ist die Finanzbehörde an die Bezeichnung und die Form der Nacherklärung nicht gebunden und kann Berichtigungsanzeigen ggf. als Selbstanzeigen werten.<sup>30</sup> Auch ist nicht erforderlich, daß der Steu-

24 Peters in Kohlmann, *Steuerstrafrecht*, a.a.O., § 397 AO Rn. 6, 7; Jäger in Klein, *Abgabenordnung*, a.a.O., § 397, Rn. 17.

25 BGH, *Beschluß v. 16.04.2008*, 5 StR 615/07.

26 Neuling, *Tax Compliance im Unternehmen: schlichte Anzeige (§ 153 AO) vs. Selbstanzeige*, DStR 2015, S. 560; Schauf in Kohlmann, *Steuerstrafrecht*, § 371 AO Rn. 816.

27 Oberste Finanzbehörden der Länder, *Gleichlautender Erlaß zu Anwendungsfragen zu § 10 Abs. 1 BpO v. 31.08.2009*, BStBl. 2009 I S. 829.

28 BFH, *Urteil v. 29.04.2008*, VIII R 5/06, DStR 2008, S. 1875 ff.

29 BGH, *Beschluß v. 20.05.2010*, 1 StR 577/09, DStR 2010, S. 1133 ff.

30 Rätke in Klein, *Abgabenordnung*, § 153 Rn. 7; Joecks in Joecks/Jäger/Randt, *Steuerstrafrecht*, 8. Auflage 2015, § 371 Rn. 81.

erpflichtigt sich einer strafbaren Handlung bewußt ist.<sup>31</sup> Jedoch kann die Finanzverwaltung nicht eine den Voraussetzungen des § 371 AO nicht genügende Erklärung als wirksame Selbstanzeige behandeln und sie zur Grundlage einer Verfahrenseinstellung nach § 170 Abs. 2 StPO machen. Vielmehr muß sie im Rahmen des Ermittlungsverfahrens den Tatverdacht bezüglich einer etwaig vorliegenden Steuerstraftat weiter erforschen. Kommt sie zu dem Ergebnis, daß ein hinreichender Tatverdacht nicht besteht, muß die BuStra/StraBu bzw. die Staatsanwaltschaft das Ermittlungsverfahren nur mangels Tatverdachts, nicht wegen wirksamer Selbstanzeige einstellen, was jedoch häufig ebenso wenig erkennbar geschieht wie die Prüfung der Strafbarkeitsvoraussetzungen selbst. Diese Vorgehensweise ist aus Sicht der BuStra/StraBu sicherlich einfach und hat zudem den Vorteil, daß jedenfalls Hinterziehungszinsen anfallen und die Annahme einer Selbstanzeige für den Steuerpflichtigen deutlich nachteiliger in der Zukunft werden kann (z.B. kommende Außenprüfung) als eine Einstellung mangels Tatverdachts. Den Steuerpflichtigen setzt diese vermeintlich einfache Maßnahme aber einem ganz erheblichen Drohpotenzial seitens der Finanzverwaltung in der Zukunft aus, wofür sich schlichtweg keine Rechtsgrundlage findet.

## 2. Folgewirkung der Selbstanzeige

Die strafbefreiende Wirkung einer Selbstanzeige tritt nur ein, wenn für alle unverjährten Steuerhinterziehungen bezogen auf die jeweilige Steuerart eine vollständige und richtige Selbstanzeige abgegeben wird. Dies hat zur Folge, daß die eigenmächtige Behandlung der Nacherklärung als Selbstanzeige seitens der Finanzverwaltung dazu führt, daß der Steuerpflichtige bezüglich ggf. tatsächlich strafrechtlich relevanter Sachverhalte aus noch nicht verfolgungsverjährten Zeiträumen keine wirksame Selbstanzeige mehr abgeben kann. Denn eine Selbstanzeige nach einer früheren Selbstanzeige führt unweigerlich zur Aufdeckung der früheren Selbstanzeige als unwirksamer Teilselbstanzeige<sup>32</sup>, womit beide unwirksam sind. Hat der Steuerpflichtige also tatsächlich noch „Leichen im Keller“ (z.B. im unternehmerischen Bereich aus der Zeit des Vorgänger-Geschäftsführers), ist ihm mitunter der Weg in die Straffreiheit für die Zukunft verwehrt. Die „aufgedrängte Selbstanzeige“ entfaltet insofern Sperrwirkung für die Zukunft (Selbstanzeigeverbrauch). Das kann man aus Sicht des Fiskus als ohnehin zur Steigerung der Steuerehrlichkeit wünschenswerten Nebeneffekt begrüßen, aber dann stellen sich eine Reihe weiterer Fragen, wie z.B. die nach dem Sinn des § 153 AO oder nach der Notwendigkeit des subjektiven Tatbestands.

Die gleiche Gefahr droht, wenn der Steuerpflichtige weitere Korrekturerklärungen für die betroffenen Veranlagungszeiträume abgibt. Wertet die Finanzbehörde auch diese Erklärungen wieder als Selbstanzeige, läuft der Steuerpflichtige Gefahr, für sämtliche vermeintlichen Taten noch bestraft werden zu können.

Zu berücksichtigen sind ferner die außerstrafrechtlichen Wirkungen der Selbstanzeige. Da die (aufgedrängte) Selbstanzeige als persönlicher Strafaufhebungsgrund die Strafbarkeit rückwirkend entfallen läßt, jedoch nicht die Straftat als solche beseitigt, bleiben Disziplinarmaßnahmen gegen Beamte, Richter oder Soldaten zulässig.<sup>33</sup>

Zudem entfaltet die Selbstanzeige auch Wirkungen steuerrechtlicher Art und bezüglich steuerlicher Nebenleistungen. So wird die Veranlagungsstelle nach Mitteilung über die Einstellung des Ermittlungsverfahrens Hinterziehungszinsen (§ 235 AO) festsetzen. Zudem entfällt durch die Selbstanzeige nicht automatisch die Haftung der Vermögensverwalter (§ 34 AO) und der Verfügungsberechtigten (§ 35 AO) für die Folgen einer vorsätzlichen Verletzung der ihnen auferlegten Pflichten nach § 69 AO. Auch bleibt die Haftung der Vertretenen bestehen, wenn Vermögensverwalter oder Verfügungsberechtigte bei Ausübung ihrer Obliegenheiten eine Steuerhinterziehung begehen oder an einer Steuerhinterziehung teilnehmen, für die durch die Tat verkürzten Steuern und die zu Unrecht gewährten Steuervorteile nach § 70 AO. Auch verlängert sich auch bei wirksamer Selbstanzeige die Festsetzungsfrist für hinterzogene Steuern nach § 169 Abs. 2 S. 2 AO auf zehn Jahre.<sup>34</sup> Schließlich können auch aufgrund einer Außenprüfung ergangene Steuerbescheide nach § 173 Abs. 2 S. 1 AO noch aufgehoben oder geändert werden.<sup>35</sup>

## 3. § 170 Abs. 2 StPO als Beschwerde?

Qualifiziert die BuStra/StraBu die Berichtigungsanzeige eigenmächtig als wirksame Selbstanzeige, stellt sie das Ermittlungsverfahren nach § 170 Abs. 2 StPO i.V.m. § 371 AO wegen wirksamer Selbstanzeige ein. Dies erscheint dem Steuerpflichtigen zunächst als Wohltat. Erst auf den zweiten Blick erkennt er jedoch, daß die dargestellten nachteiligen Folgen der Selbstanzeige durch die Einstellung nicht beseitigt werden. Insbesondere im Hinblick auf den Selbstanzeigeverbrauch und außersteuerlichen Konsequenzen stellt sich daher die Frage, welche Rechtsschutzmöglichkeiten dem Steuerpflichtigen in dieser Situation zur Verfügung stehen.

Die Einlegung von Rechtsbehelfen oder -mitteln setzt stets eine Beschwerde voraus. Erforderlich ist also, daß der Steuerpflichtige durch eine hoheitliche Maßnahme unmit-

31 Joecks in Joecks/Jäger/Randt, a.a.O., § 371 Rn. 91.

32 Schwarz in wistra 2011, S. 81 ff.

33 BVerfG, Urteil v. 06.06.2000, 1 D 66/98, NJW 2001, S. 1151 ff.; BVerfG, Beschluß v. 08.02.2002, 2 BvR 1566/00; BVerfG, U. v. 28.07.2011, 2 C 16/10, NVwZ-RR 2012, S. 356 ff.; Joecks in Joecks/Jäger/Randt, a.a.O., § 371 Rn. 388; Schauf in Kohlmann, Steuerstrafrecht, a.a.O., § 371 AO Rn. 810.

34 Schauf in Kohlmann, Steuerstrafrecht, a.a.O., § 371 AO Rn. 809.

35 Koenig in Koenig, Abgabenordnung, a.a.O., § 173 Rn. 151; Joecks in Joecks/Jäger/Randt, a.a.O., § 371 Rn. 395.

telbar in seinen Rechten oder schutzwürdigen Interessen beeinträchtigt ist.<sup>36</sup>

Vordergründig liegt in der Einstellung des Strafverfahrens wegen wirksamer Selbstanzeige somit keine Beschwerde, da sie bewirkt, daß der Steuerpflichtige nicht mehr durch Ermittlungsmaßnahmen belastet ist. Grundsätzlich gilt daher, daß für die Anfechtung von Verfahrenseinstellungen kein Rechtsschutzbedürfnis besteht. Eine Ausnahme gilt lediglich dann, wenn die Einstellung wegen eines behebbaren Prozeßhindernisses erfolgt und der Betroffene behauptet, es liege ein weiteres, nicht behebbares Prozeßhindernis vor.<sup>37</sup> Diese Situation liegt bei einer Einstellung nach § 170 Abs. 2 StPO wegen wirksamer Selbstanzeige nicht vor. Die wirksame Selbstanzeige ist kein Verfahrenshindernis.

Gleichwohl ist die Interessenlage des Steuerpflichtigen vergleichbar. Durch die Einstellung wegen wirksamer Selbstanzeige ist er aufgrund des Selbstanzeigegebrauchs gehindert, für ggf. tatsächlich strafbares Verhalten eine Selbstanzeige abzugeben. Sein Ziel ist es, eine Einstellung nur mangels Tatverdachts zu erreichen. Beide Fälle haben somit gemeinsam, daß die Einstellung für den Betroffenen nachteilige Folgen hat. Im ersten Fall, da die Einstellung nur wegen behebbarer Verfahrenshindernisse erfolgt, die nachträglich entfallen können, wodurch das Verfahren wieder auflebt. Im zweiten Fall, da die Einstellung bewirkt, daß dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit genommen wird, eine Selbstanzeige für ggf. tatsächlich hinterzogene Steuern abzugeben, wodurch ebenfalls die Gefahr der Wiedereröffnung des ursprünglichen Verfahrens ggf. mit Verurteilung droht.

Zusätzlich dürfte eine Beschwerde in den Fällen vorliegen, in denen die Einstellung den Steuerpflichtigen über das Strafrecht hinaus belastet. Dies gilt insbesondere dann, wenn dem Steuerpflichtigen disziplinarrechtliche Maßnahmen drohen. Denn in diesen Fällen hat der Steuerpflichtige ein erhebliches Interesse daran, daß das Ermittlungsverfahren erneut eröffnet wird, damit der Steuerpflichtige die Möglichkeit hat, eine Einstellung nur mangels Tatverdachts zu erwirken, damit ihm keine disziplinarrechtlichen Sanktionen drohen.

#### 4. Rüge im Folgeprozeß?

Wie dargestellt läuft der Steuerpflichtige, dem eine wirksame Selbstanzeige „aufgedrängt“ wurde, Gefahr, daß bei Abgabe einer „richtigen“ Selbstanzeige sowohl die neue als auch die frühere Nacherklärung (also die ursprüngliche aufgedrängte Selbstanzeige) unwirksam ist. Denn erkennt das Finanzamt die Unvollständigkeit einer ersten vermeintlichen Selbstanzeige, wird es das nach § 170 Abs. 2 StPO eingestellte Ermittlungsverfahren wieder eröffnen. Somit entfällt die dem Täter ursprünglich gewährte Straffreiheit rückwirkend. Durch die Einstellung nach § 170 Abs. 2 StPO lebt somit die Möglichkeit der Selbstanzeige nicht wieder auf.<sup>38</sup> Gleiches gilt, wenn der Steuerpflichtige eine Berich-

tigungsanzeige abgibt, die wiederum (auch gegen den Willen des Steuerpflichtigen) durch die Finanzverwaltung als Selbstanzeige qualifiziert wird.

Bisher ungeklärt in diesem Zusammenhang ist, inwieweit der Steuerpflichtige in dieser Situation in einem späteren Steuerstrafverfahren, das infolge der aktuellen Selbstanzeige eröffnet wird, rügen kann, daß seine ursprüngliche Berichtigungsanzeige zu Unrecht als Selbstanzeige gewertet wurde, damit seine aktuelle Selbstanzeige Wirksamkeit entfalten kann.

Hierfür sind zwei Möglichkeiten denkbar. Zum einen kann er vor Einreichung der aktuellen Selbstanzeige versuchen, daß das eingestellte Ermittlungsverfahren wiedereröffnet wird. Im wiedereröffneten Verfahren muß er sodann darlegen, daß eine Steuerstraftat nicht vorlag und seine Nacherklärung lediglich eine Berichtigungsanzeige, keine Selbstanzeige darstellte. Ziel ist, daß das ursprüngliche Verfahren nach § 170 Abs. 2 StPO ausschließlich mangels Tatverdachts und nicht wegen wirksamer Selbstanzeige eingestellt wird. In diesem Fall könnte der Steuerpflichtige ab dem Zeitpunkt, in dem ihm die entsprechende Einstellungsmitteilung zugeht, wieder strafaufhebend Selbstanzeige erstatten. Die ursprüngliche vermeintliche Selbstanzeige würde keine Sperrwirkung mehr entfalten. Auch der Sperrgrund des § 371 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 b) AO würde hierdurch entfallen.<sup>39</sup> Im Ergebnis würde somit die Selbstanzeigmöglichkeit wieder aufleben.

Diese Variante birgt jedoch einen erheblichen taktischen und faktischen Nachteil. Denn macht der Steuerpflichtige geltend, daß ihm durch die Einstellungsentscheidung die Möglichkeit einer Selbstanzeige genommen wird, wird dies die Finanzbehörde nicht zuletzt wegen des Legalitätsprinzips zu sehr starken „Nachforschungen“, ggf. auch strafrechtlicher Natur animieren, da der eigentlich notwendige Anfangsverdacht ja leider – wie bereits dargestellt – nicht immer intensiv geprüft wird. Aus Sicht des Fiskus könnte man nämlich der Idee verfallen, daß dieses Argument nur Sinn ergibt, wenn der Steuerpflichtige tatsächlich eine Steuerstraftat begangen hat, deren Bestrafung er durch eine „neue“ Selbstanzeige verhindern will. Der Steuerpflichtige würde durch dieses Vorgehen also mitunter „schlafende Hunde“ wecken und die Steuerfahndung auf den Plan rufen. Hat er tatsächlich eine Straftat begangen, läuft er zudem auch faktisch Gefahr, sich selbst zu belasten.

Die zweite Möglichkeit besteht darin, daß der Steuerpflichtige sich im Folgeverfahren darauf beruft, daß seine ursprüngliche Erklärung zu Unrecht als Selbstanzeige ein-

36 Meyer-Goßner in Meyer/Goßner/Schmidt, Strafprozessordnung, 58. Auflage 2015, Vor § 296 Rn. 9.

37 BGH, Urteil v. 04.05.2011, 2 StR 524/10, NJW 2011, S. 2310 ff.

38 Habammer, Die neuen Koordinaten der Selbstanzeige, DStR 2010, S. 2428.

39 Rolletschke in Steuerstrafrecht, 4. Auflage 2012, Rn. 612.

gestuft wurde. In diesem Fall wird die BuStra/StraBu das ursprüngliche Ermittlungsverfahren ohnehin von Amts wegen, wegen möglicher Unwirksamkeit beider Selbstanzeigen wiedereröffnen. Innerhalb des wiedereröffneten Ermittlungsverfahrens müsste der Steuerpflichtige (mit Nachdruck) beantragen, daß die BuStra/StraBu im Rahmen ihrer Ermittlungen inzident prüft, ob die damalige Erklärung des Steuerpflichtigen tatsächlich eine Selbstanzeige darstellte und ob die aktuelle Selbstanzeige wirksam abgegeben werden konnte. Vor dem Hintergrund, daß die Ermittlungsbehörde nicht an die Gründe der ursprünglichen Einstellungsverfügung gebunden ist, da diese ja nicht in „Rechtskraft“ erwachsen können, stellt diese Vorgehensweise für den Steuerpflichtigen einen sachgerechteren, aber gleichwohl vorhersehbar kräftezehrenderen und risikoreichen Notweg dar, eine Unwirksamkeit seiner zweiten Selbstanzeige zu verhindern.

In dieser Variante muß der Steuerpflichtige jedoch damit rechnen, daß die Finanzbehörde ihm entgeghält, weshalb er sich nicht gegen die Folgewirkungen der Selbstanzeige, insbesondere die Hinterziehungszinsen gewehrt hat, wenn seiner Ansicht nach kein strafrechtlich relevantes Verhalten vorlag. Daher ist in entsprechenden Fällen ausnahmslos dringend anzuraten, Einspruch und ggf. Klage gegen die ursprüngliche Festsetzung von Hinterziehungszinsen im Zusammenhang mit der aufgedrängten Selbstanzeige zu erheben und bereits in diesem Besteuerungsverfahren die strafrechtliche Relevanz der ursprünglichen Steuererklärung oder Steueranmeldung sowie die fehlerhafte Qualifikation der Nacherklärung als Selbstanzeige zu rügen und vollumfänglich überprüfen zu lassen.

## 5. Stellungnahme

Die Behandlung von schlichten Berichtigungserklärungen als Selbstanzeige durch die Finanzverwaltung erfolgt oft gegen den Willen des Steuerpflichtigen und ohne tiefergehende Prüfung. Auch wenn das Ermittlungsverfahren nach § 170 Abs. 2 StPO wegen wirksamer Selbstanzeige eingestellt wird, bleibt der Steuerpflichtige durch die Einstellungsverfügung belastet. Zum einen kann er aufgrund der Einstellungsentscheidung keine wirksame Selbstanzeige mehr abgeben, wenn er tatsächlich noch „Leichen im Keller“ findet. Zum anderen bleiben außerstrafrechtliche Folgen durch die Einstellung unberührt. Auch ist zu berücksichtigen, daß der Steuerpflichtige im Falle von Betriebsprüfungen einer erheblichen Rechtsunsicherheit ausgesetzt ist, da deren mitunter diskussionsbedürftigen Ergebnisse aus Sicht des Fiskus angeblich die Unvollständigkeit der vermeintlichen Selbstanzeige aufdecken und so das Ermittlungsverfahren wieder eröffnet wird. Das entsprechende einfach faktisch vorhandene Droh- und Druckpotential im Rahmen einer Außenprüfung sollte man nicht unterschätzen. Schließlich muß der Steuerpflichtige befürchten, daß er bei Abgabe weiterer Berichtigungsanzeigen eine Wiedereröffnung des

Verfahrens riskiert. Letzterer Umstand stellt gerade im Unternehmensbereich ein „Damoklesschwert“ dar, da Berichtigungen dort wegen der schieren Masse und Komplexität häufiger notwendig sein können.

Die Einstellung wegen wirksamer Selbstanzeige stellt somit für den Steuerpflichtigen ein „Weniger“ gegenüber einer Einstellung nur mangels Tatverdachts dar. Dieser Umstand muß im Rahmen der Beurteilung der Beschwerde des Steuerpflichtigen Berücksichtigung finden, damit er sich gegen die ihn tatsächlich erheblich belastende Einstellungsentscheidung wehren kann.

## V. Fazit

Die vorschnelle Einstufung vieler Berichtigungserklärungen als Selbstanzeige läuft grundlegenden steuerverfahrensrechtlichen und strafprozessualen Standards zuwider. Auch findet diese Vorgehensweise keine Stütze in den internen Verfahrensvorschriften der Finanzverwaltung. Ursache für diese Entwicklung der vergangenen Jahre dürfte mitunter eine gewisse politische und gesellschaftliche Erwartungshaltung gewesen sein, die ein strenges Vorgehen der Finanzverwaltung gegen Steuerstraftaten forderte. Zudem dürfte auch die schiere Flut von Selbstanzeigen und Verdachtsanzeigen von zunehmend sensibilisierten Finanzbeamten für diese Entwicklung mitverantwortlich sein. Gleichzeitig ist die Annahme, daß die Finanzverwaltung durch ihr Vorgehen vorrangig fiskalische Motive verfolgt, indem sie insbesondere bei Unternehmen die eigene Ausgangslage und Verhandlungsposition verbessert, nicht von der Hand zu weisen.

Die Einstellung des Strafverfahrens wegen „aufgedrängter“ Selbstanzeige stellt für den Steuerpflichtigen ein Danaergeschenk dar, das ihn nur vordergründig begünstigt, das tatsächlich jedoch erhebliche Nachteile mit sich bringt. Dringend erforderlich sind daher klare Abgrenzungskriterien, die eine rechtssichere Unterscheidung von Berichtigungsanzeige und Selbstanzeige durch die Finanzverwaltung ermöglichen. Sachgerecht wäre zudem eine Klarstellung, daß eine Nacherklärung entgegen der derzeit herrschenden Praxis im Zweifel als bloße Berichtigungsanzeige zu werten ist. Hierdurch würden dem steuerrechtlichen Steuerpflichtigen zahllose schlaflose Nächte, erheblicher Zeitaufwand und nicht zuletzt viel Geld für Rechtsrat erspart. Und zuletzt wäre es sicherlich auch zielführend, wenn Finanzbeamte nicht jede höhere Steuernachzahlung an die BuStra/StraBu zur strafrechtlichen Beurteilung weiterleiten und die BuStra/StraBu nicht jede Mitteilung ohne genaue Prüfung des Vorliegens eines Anfangsverdachts zum Anlaß nehmen würde, ein Strafverfahren einzuleiten.



**NEU**

## Zentrale Themen.

WWW.BOORBERG.DE

### **Bilanzierungsfragen zur privaten PKW-Nutzung, zu Rückstellungen und Pensionszusagen**

von Professor Dr. H.-Michael Korth, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater, Hannover, und Dr. Norbert Bolz, Richter am Finanzgericht a.D., Hannover

2015, 116 Seiten, € 38,-

Aktuelles Steuerrecht Special, Band 14

ISBN 978-3-415-05627-5



Leseprobe unter  
[www.boorberg.de/alias/1422140](http://www.boorberg.de/alias/1422140)

Der Band fasst die praxisrelevantesten Themen des Jahres 2015 aus den Quartalsheften des »Aktuellen Steuerrechts« in einer überarbeiteten und aktualisierten Fassung zusammen.

Zu den Schwerpunktthemen gehören die steuerrechtlichen Probleme, die sich aus der privaten bzw. nicht eigenbetrieblichen Nutzung von Betriebs-PKW ergeben. Dazu gehören auch unangemessen hohe Kfz-Kosten, die Besteuerung bei der Überlassung von mehreren Kfz zur privaten Nutzung und die Reichweite der Abgeltungswirkung der Entfernungspauschale.

Außerdem behandelt der Band Bilanzierungsfragen bei der Passivierung von Rückstellungen für Rückforderungen der Kassenärztlichen Vereinigung sowie für die Rückzahlung von Beraterhonoraren. Ein weiterer Abschnitt befasst sich mit der Abfindung von Pensionszusagen an Gesellschafter-Geschäftsführer und der damit verbundenen Gefahr einer verdeckten Gewinnausschüttung.

Die Reihe »Aktuelles Steuerrecht Special« wird herausgegeben vom Steuerberaterverband Niedersachsen Sachsen-Anhalt e.V.

 **BOORBERG**

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 0711/7385-100 · 089/4361564 TEL 0711/7385-343 · 089/436000-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE SZZ1115

## Schenkungen zwischen Ehegatten bei Errichtung einer transparenten Familienstiftung im Ausland

Dr. Rainer Spatscheck, RA/FAStr/FAStrafr, und RA/StB Dr. Martina Tippelhofer, LL.M., Streck Mack Schwedhelm, München<sup>1</sup>

### I. Einleitung

Die Errichtung von ausländischen Familienstiftungen spielt unter schenkungsteuerlichen Gesichtspunkten insbesondere in Nacherklärungsfällen eine Rolle. Hier tritt häufig die Situation auf, daß im Ausland durch Ehegatten errichtete Familienstiftungen aus schenkungsteuerlicher Hinsicht nicht gemäß dem sog. Trennungsprinzip als eigenständige Rechtspersonen anzusehen sind, sondern nach den Vorgaben der Rechtsprechung des BFH vom 28.6.2007 II R 21/05, BStBl II 2007, 669 vielmehr als „transparent“ zu beurteilen sind. Dies ist dann der Fall, wenn die Stiftung nach den getroffenen Vereinbarungen und Regelungen über das Vermögen im Verhältnis zum Stifter nicht tatsächlich und rechtlich frei verfügen kann, also im Ergebnis die Stifter weiterhin als wirtschaftlich Berechtigte die Verfügungsmacht über das Stiftungsvermögen im Sinne einer „Herrschaftsbefugnis“ innehaben. Der BFH hat für diese Fälle entschieden, daß mangels Vermögensübergang auf die Stiftung bei deren Errichtung somit kein schenkungsteuerpflichtiger Vorgang im Sinne von § 7 Abs. 8 EStG vorliegt.

Bis heute höchstrichterlich nicht geklärt ist in diesem Zusammenhang die Frage, ob bei Errichtung einer ausländischen, transparenten Stiftung durch Ehegatten eine freigiebige Zuwendung zwischen den Ehegatten im Sinne von § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG dann vorliegt, wenn das Stiftungsvermögen „disquotale“ durch die Ehegatten auf die Stiftung übertragen wurde und die Ehegatten als Stifter gemeinschaftlich über das auf den Konten der Stiftung angelegte Vermögen verfügen können. Mittlerweile liegen zu dieser Frage aber erste finanzgerichtliche Entscheidungen des FG München aus dem Jahr 2015 vor, die im folgenden dargestellt werden.

### II. Entscheidungen FG München vom 18.8.2015 und vom 24.08.2015

#### 1. FG München vom 18.08.2015-4 K 2442/12, EFG 2016, 40, rkr.

In dem dem Urteil des FG München vom 18.08.2015 zugrunde liegenden Sachverhalt übertrugen Ehegatten das von Einzelkonten der Ehefrau stammende Guthaben zunächst auf ein gemeinsames Konto (sog. „Oder-Konto“) und danach als Stifter auf das Konto einer gemeinsam gegründeten Familienstiftung in Liechtenstein, deren Erstbegünstigte die beiden Eheleute waren. Die Liechtensteiner Stiftung wurde – zwischen den Beteiligten des Verfahrens

unstreitig – aus schenkungsteuerlicher Sicht als „transparent“ und die Ehegatten weiterhin als wirtschaftliche Berechtigte des Stiftungsvermögens angesehen. Das Finanzamt nahm aufgrund der Stiftungsstatuten eine gemeinschaftliche Verfügungsberechtigung der Eheleute über das Stiftungskonto an und sah im Ergebnis eine Schenkung der Ehefrau an den Ehemann in der Hälfte des übertragenen Kontos nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG als gegeben an.

#### 2. FG München vom 24.08.2015-4 K 3124/12, ZEV 2015, 156, rkr.

Das zweite Verfahren wurde durch Gerichtsbescheid des FG München vom 24.08.2015 entschieden. In dem zugrundeliegenden Sachverhalt übertrug ein Ehepaar bei Gründung einer liechtensteinischen Stiftung Guthaben sowohl von Einzelkonten der Ehegatten wie auch von einem gemeinschaftlichen „Und/Oder-Konto“ des Ehepaars auf das Stiftungskonto. Jedem der beiden Eheleute wurde eine Verwaltungsvollmacht über die Konten der Stiftung erteilt. Auch in diesem Fall stand zwischen den Verfahrensbeteiligten unstreitig fest, daß die liechtensteinische Stiftung schenkungsteuerlich als „transparente“ Stiftung ohne eigene Rechtspersönlichkeit zu betrachten ist und das Stiftungsvermögen somit weiterhin den Eheleuten als verfügungsberechtigte Personen zuzurechnen ist. Da das von den Einzelkonten des Ehemanns übertragene Vermögen zuzüglich des hälftigen Anteils an dem gemeinsamen „Und/Oder-Konto“ das übertragene Vermögen der Ehefrau überstieg, stellte das Finanzamt in Höhe des übersteigenden Betrags eine schenkungsteuerpflichtige freigiebige Zuwendung des Ehemanns an die Ehefrau im Sinne des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG fest.

### III. Anwendung der Rechtsprechung des BFH zu sog. „Oder-Konten“ von Ehegatten?

Gegen die erlassenen Schenkungsteuerbescheide legten die Kläger in den og. Verfahren Einspruch mit der Begründung ein, daß auch in Fällen von „disquotalen“ Vermögensübertragungen von Ehegatten bei gemeinsamer Errichtung einer transparent zu beurteilenden, liechtensteinischen Stiftung die Grundsätze der Rechtsprechung des BFH zu sog. „Oder-Konten“ von Ehegatten (vgl. BFH vom

<sup>1</sup> Dr. Spatscheck RA, FASHR, FA Strafr ist Partner; Frau Dr. Tippelhofer, StB, ist Associate bei Streck Mack Schwedhelm im Münchener Büro.

23.11.2011-II R 33/10, BStBl II 2012, 473) Anwendung finden würden. Demnach wäre nicht bereits aufgrund einer formal eingerichteten gemeinschaftlichen Verfügungsbefugnis ein Schenkungsvorgang zwischen den Ehegatten anzunehmen; es käme vielmehr auf das Innenverhältnis zwischen den Ehegatten an, d. h., ob tatsächlich ein Ehegatte auf Kosten des anderen bei Gründung der Stiftung bereichert werden sollte.

### 1. BFH-Urteil vom 23.11.2011-II R 33/10, BStBl II 2012, 473 zu sog. „Oder-Konten“

Der BFH hat in seinem Urteil vom 23.11.2011 entschieden, daß nicht jede Zahlung eines Ehegatten auf ein Gemeinschaftskonto (sog. „Oder-Konto“) als freigiebige Zuwendung an den anderen Ehegatten der Schenkungsteuer unterworfen wird. Es kommt vielmehr auf die im jeweiligen Einzelfall zwischen den Ehegatten im Innenverhältnis vereinbarten Regelungen über die Handhabung des Kontos an.

Bei einem „Oder-Konto“ sind die Ehegatten grundsätzlich Gesamtgläubiger nach § 428 BGB mit der Folge, daß sie nach § 430 BGB im Verhältnis zueinander zu gleichen Anteilen berechtigt sind, soweit nicht im Innenverhältnis zwischen den Ehegatten etwas anderes bestimmt ist. Nach bisheriger Auffassung der Finanzverwaltung sollten Gemeinschaftskonten und -depots deshalb grundsätzlich beiden Ehegatten zur Hälfte zuzurechnen sein und „disquotale“ Einzahlungen zu Schenkungen zwischen Ehegatten im Sinne von § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG führen. Etwas anderes solle nur dann gelten, wenn die Beteiligten eine abweichende Vereinbarung und eine entsprechende tatsächliche Gestaltung nachweisen können (so zB. OFD Koblenz vom 18.08.1997-S 3810 A-St 53 5, ZEV 1998, 21).

Dieser Auffassung erklärte der BFH jedoch eine klare Absage: Die Frage nach der Bereicherung eines Ehegatten iSd. des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG beurteile sich bei „Oder-Konten“ nach dem Innenverhältnis zum zuwendenden Ehegatten (ähnlich bereits BFH vom 22.08.2007 - II R 33/06, BStBl. II 2008, 28). Fehlen entsprechende schriftliche oder mündliche Vereinbarungen der Eheleute über das Innenverhältnis, sei auf das tatsächliche Verhalten der Eheleute abzustellen. Maßgeblich ist, wie die Eheleute das „Oder-Konto“ tatsächlich handhaben und hier insbesondere, wie sie die Mittel verwenden, die sie nicht für die laufende Lebensführung benötigen.

Läßt sich in dieser Hinsicht trotz Mitwirkung der Ehegatten nicht aufklären, ob ein von der Auslegungsregel des § 430 BGB abweichendes Innenverhältnis vorliegt, so liegt die Feststellungslast für das Vorliegen einer freigiebigen Zuwendung nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG beim Finanzamt. Gibt es allerdings hinreichend deutliche Anhaltspunkte, daß beide Ehegatten tatsächlich zu gleichen Anteilen am Kontoguthaben beteiligt sind, trägt der zur Schenkungsteuer herangezogene Ehegatte die Feststellungslast für steuermindernde Tatsachen.

### 2. Übertragung der BFH-Grundsätze auf ausländische transparente Familienstiftungen?

#### a. Erhöhte formale Anforderungen an Stiftungsgründung kein Grund für Nichtanwendung der Grundsätze des BFH vom 23.11.2011

Im Verfahren vor dem FG München vom 24.08.2015 hat das beklagte Finanzamt zunächst eingewandt, daß eine Anwendung der Grundsätze des BFH-Urteils vom 23.11.2011 in diesem Fall bereits grundsätzlich ausgeschlossen sei, da „der Fall eines liechtensteinischen Stiftungskonstrukts wegen des größeren formalen Aufwands seiner Errichtung und tatsächlicher Handhabung nicht mit dem Fall eines bloßen Oder-Kontos der Eheleute bei einer Bank vergleichbar sei“. Eine ähnliche Argumentation vertrat auch das beklagte Finanzamt im Verfahren vom 18.08.2015: „Angesichts des größeren formalen Aufwands bei der Errichtung und Handhabung des Stiftungskonstrukts seien im Vergleich zur Errichtung und Handhabung eines Gemeinschaftskontos an die Vereinbarung im Außenverhältnis und Innenverhältnis strengere Anforderungen zu stellen.“

Das FG München wies die Einwände der Finanzämter jedoch in zutreffender Weise mit der Begründung zurück, daß es im Falle transparenter Stiftungen gerade nicht auf das Regelungsgeflecht zum Stiftungskonstrukt ankommt, sondern aufgrund des Durchgriffs auf die Stifter allein auf deren Berechtigung und Verfügungsbefugnis über das Stiftungsvermögen. Die Konten einer transparenten Familienstiftung sind somit in der Konsequenz grundsätzlich wie Gemeinschaftskonten der Stifter zu behandeln, an welchen in diesem Fall die Eheleute in formal-rechtlicher Sicht wie bei einem „Oder-Konto“ gemeinschaftlich berechtigt und Verfügungsbefugt waren. Die Ehegatten konnten als Stifter über das Stiftungsvermögen ähnlich wie über ein gemeinsames „Oder“-Bankkonto verfügen.

#### b. Abweichende mündliche Vereinbarung der Ehegatten im Innenverhältnis

Nachdem die generelle Anwendbarkeit der Grundsätze der BFH-Rechtsprechung zu den „Oder-Konten“ auch für den Fall einer liechtensteinischen Familienstiftung gegeben war, hatte das FG München zu entscheiden, ob in den Streitgegenständlichen Fällen eine im Innenverhältnis zwischen den Ehegatten von § 430 BGB abweichende Regelung vorlag.

In beiden Verfahren kam das FG München schließlich zu der Überzeugung, daß zwischen den jeweiligen Eheleuten eine mündlich getroffene Vereinbarung hinsichtlich der Berechtigung und Verfügung über die Konten der Stiftung bestand, wonach in Abweichung von der Aufteilungsregelung des § 430 BGB im Innenverhältnis keine hälftige Berechtigung der Ehegatten am übertragenen Stiftungsvermögen begründet werden sollte. Vielmehr sollte der jeweils vor Übertragung auf die transparente Stiftung am Vermögen berechtigte Ehegatte auch weiterhin in demselben Umfang am Stiftungsvermögen allein Verfügungsberechtigt sein.

### c. Tatsächliche Handhabung des Stiftungsvermögens entscheidend

Zur Begründung der Annahme einer abweichenden mündlichen Vereinbarung der Eheleute stellte das FG München unter Verweis auf das BFH-Urteil vom 23.11.2011 auf die tatsächliche Handhabung der Stiftung sowie die tatsächliche Verwaltung und die Verfügungsmacht über das Stiftungsvermögen ab.

In dem dem Verfahren vom 24.08.2015 zugrundeliegenden Sachverhalt hat sich ausschließlich der Ehemann, der einen erheblich größeren Anteil am Stiftungsvermögen einbrachte, um die Verwaltung des Stiftungsvermögens gekümmert. Die Ehefrau war aufgrund einer späteren Erkrankung auch gar nicht in der Lage gewesen, die Verwaltung des Stiftungsvermögens zu übernehmen. Zudem waren Vermögensabgänge höchst selten (zwölf Abbuchungen in einem Zeitraum von etwas mehr als zwei Jahren) und diese wurden nachweisbar für den Erwerb von Kunstgegenständen des Ehemanns verwendet oder dienten der reinen Vermögensumschichtung. Die Ehefrau war nie in die Abbuchungen involviert, hatte also weder Überweisungen durchgeführt noch Zahlungen von dem Stiftungskonto als Empfängerin erhalten. Im Ergebnis konnte die Ehefrau auf die vom Ehemann bei Gründung der Stiftung geleisteten Mittel zur Bildung eigenen Vermögens also tatsächlich nicht zugreifen, so daß nach den Grundsätzen des BFH-Urteils vom 23.11.2011 keine Bereicherung der Ehefrau und somit bei Gründung der Stiftung kein schenkungsteuerlicher Tatbestand im Sinne von § 7 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 ErbStG vorlag.

In dem anderen Verfahren des FG München vom 18.08.2015 fanden nach Errichtung der Stiftung nachweislich fünf gemeinsame Bankbesuche der Ehegatten in Liechtenstein statt. Bei diesen Gesprächen wurde die Verwaltung des Stiftungsvermögens zwar zwischen den Ehegatten und dem Kundenberater der Bank gemeinsam diskutiert; die endgültigen Anlageentscheidungen traf jedoch ausschließlich die Ehefrau. Der Ehemann nahm lediglich in unterstützender und beratender Funktion an den Besprechungen teil. Zwar gab es kleinere Abhebungen von dem Stiftungskonto durch den Ehemann; diese wurden aber ausschließlich zum Zweck der gemeinsamen privaten Lebensführung verbraucht. Drei größere Abhebungen wurden auf ein Gemeinschaftskonto der Eheleute überwiesen, danach aber ebenfalls ausschließlich zur Begleichung von Steuer-schulden der Ehefrau verwendet. Auch der Umstand, daß der Ehemann die eine oder andere Überweisung vom Stiftungskonto selbst durchgeführt hatte, änderte nichts an der Entscheidung des FG München, da insoweit von den Eheleuten nachvollziehbar dargelegt wurde, daß diese Überweisungen zumindest in Absprache mit der Ehefrau erfolgten. Im Ergebnis war der Ehemann mangels einer eigenen (wirtschaftlichen) Verfügungsberechtigung im Innenverhältnis der Ehegatten trotz seiner formalen Stellung als Erstbegünstigter der Stiftung und Verwaltungsberechtigter der Stiftungskonten nicht in dem Sinne bereichert, daß eine frei-

giebige Zuwendung der Ehefrau iSd. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG angenommen werden konnte.

### d. Feststellungslast für die Bereicherung eines Ehegatten

Da das FG München in beiden streitigen Fällen aufgrund der Ausführungen der Ehegatten und der hierzu ergänzend vorgelegten Unterlagen vom Bestehen einer mündlichen, von § 430 BGB abweichenden, Regelung zwischen den Ehegatten im Innenverhältnis ausging, stellt sich die Frage der Feststellungslast für das Gericht nicht.

Dabei ist jedoch beachtlich und aus Verteidigersicht insoweit erfreulich, daß das FG München nicht auf das Vorbringen der Finanzämter einging, daß bereits bestehende Vereinbarungen der Ehegatten im Außenverhältnis zu einer Umkehr der Feststellungslast führen würden. Bestehen also beispielsweise in Stiftungsstatuten Regelungen, welchen die Ehegatten als Erstbegünstigte und unter Umständen auch als (gemeinsame) Verwaltungs- und Verfügungsberechtigte des Stiftungsvermögens ausweisen, oder enthalten etwa die allgemeinen Geschäftsbedingungen der Bank, bei welcher das Stiftungsvermögen angelegt ist, einen entsprechenden Passus, so stellen diese Umstände keine „hinreichend deutliche objektive Anhaltspunkte“ im Sinne der Rechtsprechung des BFH zu den „Oder-Konten“ dar, die zu einer Übertragung der Feststellungslast auf die Ehegatten führen.

Gleichzeitig kommt dem Vorbringen der Ehegatten zur tatsächlichen Handhabung des Stiftungsvermögens in diesen Fällen eine sehr hohe indizielle Wirkung zu. Überweisungsvorgänge und die Verwendung von Auszahlungen müssen bei Konten transparenter ausländischer Stiftungen eindeutig nachvollzogen werden können, um eine Bereicherung des anderen Ehegatten auszuschließen. Zur Untermauerung der tatsächlichen Verfügungsgewalt über die Stiftungskonten sollte Korrespondenz mit der Bank, wie auch Gesprächsprotokolle mit dem Bankberater oder Bestätigungsschreiben der Banken über die jeweiligen Dispositionsbefugnisse der Ehegatten vorgelegt werden können. Darüber hinaus kann auch eine nachträgliche schriftliche Erklärung der Ehegatten über die Verfügungsberechtigung an den Stiftungskonten zumindest indizielle Wirkung entfalten (vgl. BFH vom 23.11.2011-II R 33/10, BStBl. II 2012, 473).

## IV. Erbschaftsteuerliche Folgen bei Ableben der Stifter-Ehegatten

Eine erbschaftsteuerliche Frage stellt sich dagegen, wenn einer oder beide Stifter-Ehegatten einer transparenten liechtensteinischen Stiftung versterben. In diesen Fällen ist fraglich, ob mit dem Tod eines oder beider Stifter die Stiftung von der „Transparenz“ in die „Intransparenz“ wechselt, da mit dem Tod des Stifters auch dessen tatsächliche „Herrschaftsbefugnis“ über das Stiftungsvermögen erlischt. In diesen Fällen könnte eine Schenkung auf den Todesfall

nach § 3 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG anzunehmen sein, soweit die rechtliche und tatsächliche Verfügungsmacht über das Stiftungsvermögen auf die Stiftung übergeht. Auch diese Frage ist derzeit noch nicht höchstrichterlich geklärt.

Das OLG Stuttgart hat in seinem Urteil vom 29.06.2009-5 U 40/09, ZEV 2010, 265 ausgeführt, daß Vermögen, das ein Erblasser zu Lebzeiten in eine nach dem liechtensteinischen Recht errichtete Stiftung eingebracht habe, bei dessen Tod in dessen Nachlaß falle, wenn der Erblasser sich umfassende Widerrufs- und Änderungsbefugnisse vorbehalten hatte und deshalb nicht von einer wirksam errichteten Stiftung ausgegangen werden konnte. Die „Transparenz“ einer liechtensteinischen Stiftung als juristische Person wird somit im Fall des Todes des weisungsgebenden Stifters nach Auffassung des OLG Stuttgart nicht beendet. Das FG Münster hat jedoch in einer jüngeren Entscheidung Zweifel an der Rechtsprechung des OLG Stuttgart in dem Sinne angemeldet, daß das Trennungsprinzip auch bei transparenten Stiftungen wieder zum Tragen kommen soll, wenn die dem Stifter vorbehaltenen Weisungsrechte als höchstpersönliche Rechte nicht auf die Erben übergehen und die Stiftung somit mit dem Tod des Stifters erfolgreich ihre Rechtsfähigkeit erlangt (FG Münster vom 11.12.2014 3 K 764/12 Erb, EFG 2015, 736). Lediglich in Fällen, in denen die Errichtung einer transparenten Stiftung zu Zwecken der Steuerhinterziehung vorgenommen wurde, soll es nach Auffassung des FG Münster auch nach dem Tod des Stifters bei einer „transparenten“ Stiftung und somit bei der Zuordnung des Stiftungsvermögens zum Nachlaß des Erblassers bleiben (gegen das Urteil des FG Münster ist die Revision beim BFH anhängig unter dem Aktenzeichen: II R 9/15).

Fällt das Stiftungsvermögen in den Nachlaß des weisungsberechtigten Stifters und von dort durch Erwerb von Todes wegen auf den/die Erben, liegt ein nach § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG steuerbarer Erwerb vor, der bei dem zuständigen Finanzamt angezeigt werden muß.

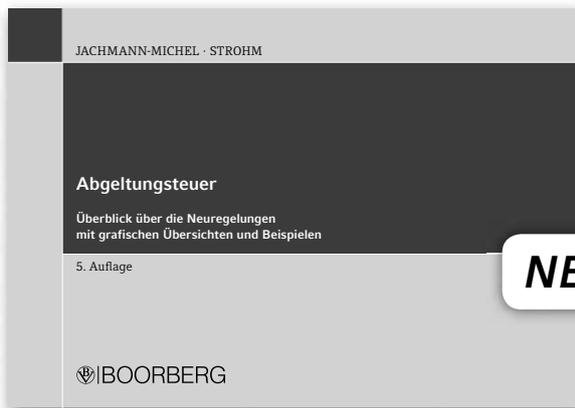
## V. Zusammenfassung

Obwohl es bislang keine höchstrichterliche Rechtsprechung zur Anwendung der Grundsätze der BFH-Rechtsprechung zu sog. „Oder-Konten“ von Ehegatten für Fälle der

Errichtung von transparenten Familienstiftungen im Ausland gibt, zeigen die jüngsten Entscheidungen des FG München vom 18.08.2015 und 24.08.2015 eine deutliche Tendenz, diese Grundsätze uneingeschränkt bei transparenten liechtensteinischen Stiftungen zur Anwendung zu bringen. In beiden Verfahren wurde die Revision zum BFH durch das FG München ausdrücklich zugelassen; die Finanzverwaltung hat hiervon jedoch keinen Gebrauch gemacht.

Insoweit kann also auch in diesen Fällen bei „disquotalen“ Stiftungsgründungen durch Ehegatten nicht quasi automatisch von einer Bereicherung eines Ehegatten auf Kosten des anderen Ehegatten und damit einer freigiebigen Zuwendung im Sinne von § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG ausgegangen werden. Es kommt vielmehr auch hier auf den jeweiligen Einzelfall an, wobei darauf abzustellen ist, ob die Stifter-Ehegatten im Innenverhältnis eine von der Auslegungsregelung des § 430 BGB abweichende Vereinbarung betreffend die tatsächliche Verfügungsberechtigung über die Stiftungskosten getroffen haben.

Um festzustellen, ob eine solche abweichende Vereinbarung der Ehegatten im Innenverhältnis vorliegt, ist entscheidend auf die tatsächliche Handhabung und Verwaltung der Stiftung und des Stiftungsvermögens durch die Ehegatten abzustellen. Zwar trägt das Finanzamt die Feststellungslast, soweit keine „hinreichend deutliche objektive Anhaltspunkte“ für eine Bereicherung eines Ehegatten bestehen, wobei insbesondere Regelungen der Ehegatten im Außenverhältnis, wie z.B. in den Stiftungsstatuten oder den allgemeinen Geschäftsbedingungen von Banken, i. d. R. nicht für eine Umkehr der Feststellungslast ausreichen. Dennoch müssen die Angaben der Eheleute zum Vorliegen einer von § 430 BGB abweichenden Vereinbarung über das Stiftungsvermögen im Innenverhältnis für das Gericht nachvollziehbar dargelegt werden, wozu insbesondere eine lückenlose Nachverfolgung von Überweisungen und Abhebungen von den Stiftungskonten gehört. Soweit jedoch ausgeschlossen werden kann, daß ein Ehegatte trotz formaler Verfügungsberechtigung auf das disquotale eingebrachte Vermögen des anderen Ehegatten in einer transparenten Stiftung im Ausland zugreifen kann, um eigenes Vermögen aufzubauen, ist keine Bereicherung des Ehegatten und damit auch kein Schenkungsteuertatbestand nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG gegeben.



**Prägnant  
und praxisnah.**

**NEU.**

WWW.BOORBERG.DE

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

**Stand: 1. März 2016**

**von Professor Dr. Monika Jachmann-Michel,**  
**Vors. Richterin am Bundesfinanzhof, Ludwig-**  
**Maximilians-Universität München, und**  
**Dr. Joachim Strohm, Rechtsanwalt, Allen &**  
**Overy LLP, Frankfurt am Main**

**2016, 5., überarbeitete und erweiterte Auflage,**  
**154 Seiten, € 23,-**

**ISBN 978-3-415-05710-4**

Diese Broschüre bietet eine kurze, prägnante Darstellung mit grafischen Übersichten und anschaulichen Beispielen zu allen wesentlichen Fragen der zum 1.1.2009 eingeführten Abgeltungsteuer für private Kapitalerträge und Veräußerungsgewinne.

Die 5. Auflage berücksichtigt alle wichtigen Änderungen, die die Abgeltungsteuer durch das AmtshilfeRLUMsG v. 26.6.2013 und das StRAnpG-Kroatien v. 25.7.2014 erfahren hat. Dazu zählen unter anderem die Neuerungen beim Erwerb gebrauchter Lebensversicherungen (§ 20 Abs. 1 Nr. 6 EStG), die Überarbeitung der Regelungen zum Verkauf von Dividendenscheinen (§ 20 Abs. 2 Nr. 2a) EStG) und die Einführung einer Vorschrift zur steuerneutralen Abspaltung (§ 20 Abs. 4a Satz 7 EStG).

Berücksichtigt wurde ferner die in der Zwischenzeit zur Abgeltungsteuer ergangene höchstrichterliche Rechtsprechung. Zu nennen sind in diesem Zusammenhang insbesondere die Entscheidungen zur Verfassungsmäßigkeit des Abzugsverbots für Werbungskosten (§ 20 Abs. 9 EStG), die neuere Rechtsprechung zum Verfall privater Optionen (§ 20 Abs. 2 Nr. 3a EStG) sowie diverse Urteile zu den Ausnahmen von der Abgeltungsteuer (§ 32d Abs. 2 EStG).

 **BOORBERG**

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 0711/7385-100 · 089/4361564 TEL 0711/7385-343 · 089/436000-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE 520416

# Beschränkte Steuerpflicht bei Immobiliendarlehen – Grundfragen und Aktualitäten

Rechtsanwalt/Steuerberater *Dr. Mathias Link*, LL.M., Hengeler Mueller, Frankfurt<sup>1</sup>

## I. Einleitung

Die internationale Besteuerung von Darlehen, die der Finanzierung von inländischem Grundbesitz dienen und/oder durch diesen besichert sind, erscheint auf den ersten Blick unspektakulär.

Zwar unterliegen Zinsen auf Immobiliendarlehen, die von ausländischen Darlehensgeber gewährt werden, unter bestimmten Voraussetzungen gemäß § 49 Abs. 1 S. 1 Nr. 5 lit. c) aa) EStG der beschränkten Steuerpflicht in Deutschland, eine Vielzahl von Doppelbesteuerungsabkommen weist das Besteuerungsrecht jedoch dem Ansässigkeitsstaat des ausländischen Darlehensgebers zu. Man mag daher geneigt sein, dieses Thema zu vernachlässigen – getreu dem Motto: in Deutschland fallen doch sowieso keine Steuern an. Dies wäre jedoch zu kurz gegriffen: Zum einen halten die Tatbestandsmerkmale des § 49 Abs. 1 S. 1 Nr. 5 lit. c) aa) EStG einige Unklarheiten und Fallstricke bereit, die zu einer beschränkten Steuerpflicht in Situationen führen können, in denen man diese bei unbefangener Herangehensweise nicht vermutet hätte. Zum anderen stellen sich verfahrensrechtliche Fragen (z.B. nach einer möglichen Quellensteuer nach § 50a Abs. 7 EStG oder nach Steuererklärungspflichten), die noch nicht abschließend geklärt sind.

Aktuell wird darüber hinaus diskutiert, ob der (teilweise oder vollständige) Verzicht eines Darlehensgebers auf seine Forderung zu steuerpflichtigen Einkünften eines ausländischen Vermieters (und Darlehensnehmers) führen kann. Konkret geht es um die Frage, ob sich der Umfang der beschränkten Steuerpflicht einer ausländischen Kapitalgesellschaft, die inländischen Grundbesitz vermietet und daher mit diesen (Miet-)Einkünften in Deutschland gemäß § 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. f) S. 2 EStG beschränkt steuerpflichtig ist, auch auf den (Buch-)Gewinn aus dem Verzicht auf die Darlehensforderung erstreckt. Das Finanzgericht Berlin-Brandenburg hat dies mit Urteil vom 12.11.2014 verneint.<sup>2</sup> Hierzu ist derzeit die Revision beim BFH (Az.: I R 76/14) anhängig.

## II. Beschränkte Steuerpflicht von Zinsen

Eine mögliche beschränkte Steuerpflicht von Zinsen, die ein ausländischer Darlehensgeber vereinnahmt, kann sich in erster Linie aus § 49 Abs. 1 Nr. 5 lit. c) aa) EStG ergeben.<sup>3</sup>

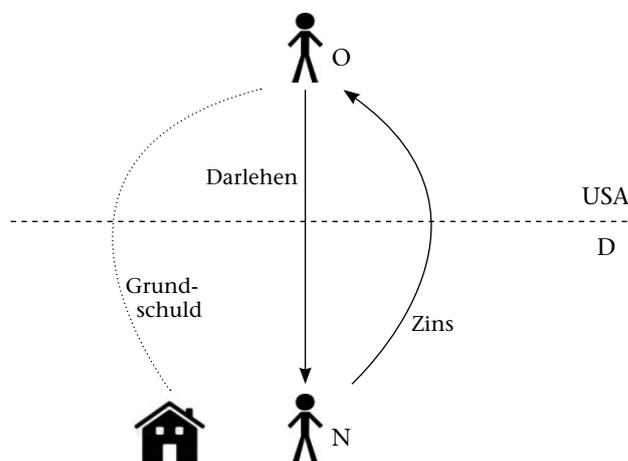
### 1. Der Tatbestand des § 49 Abs. 1 Nr. 5 lit. c) aa) EStG

Nach dieser Grundnorm sind Einkünfte aus Kapitalvermögen i.S.v. § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG (d.h. Zinsen) in Deutschland beschränkt steuerpflichtig, wenn

„das Kapitalvermögen durch inländischen Grundbesitz [oder] durch inländische Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen, [...] unmittelbar oder mittelbar gesichert ist. Ausgenommen sind Zinsen aus Anleihen und Forderungen, die in ein öffentliches Schuldbuch eingetragen oder über die Sammelurkunden im Sinne des § 9a des Depotgesetzes oder Teilschuldverschreibungen ausgegeben sind“.

Als Grundfall soll das folgende Beispiel dienen:

*Fall 1: Onkel O (Wohnsitz in den USA) hat seinem Neffen N (Wohnsitz in Deutschland) ein Darlehen zum Kauf eines Einfamilienhauses gewährt. Zur Sicherheit wurde ihm eine Grundschuld eingetragen. Der Zinssatz ist marktüblich und beträgt 2%.*



Im vorstehenden Beispiel sind für O ohne weiteres die Voraussetzungen des § 49 Abs. 1 Nr. 5 lit. c) aa) EStG erfüllt (abweichende DBA-Regelungen seien zunächst ausgeklammert), denn (i) O erzielt Zinseinkünfte i.S.v. § 20 Abs. 1

<sup>1</sup> Mathias Link ist Counsel bei Hengeler Mueller, Frankfurt.

<sup>2</sup> FG Berlin-Brandenburg, Urteil v. 12.11.2014–2 K 12320/12, EFG 2015, S. 308 f.

<sup>3</sup> Zu dem Sonderfall eines „partiarischen“ Immobiliendarlehens siehe nachstehend unter I.5.

Nr. 7 EStG, (ii) das Kapitalvermögen ist durch inländischen Grundbesitz gesichert und (iii) die (Kapitalmarkt-)Ausnahmen des § 49 Abs. 1 Nr. 5 lit. c) aa) S. 2 EStG sind nicht einschlägig. Dies ist jedoch nur der Grundfall. Die Schwierigkeiten entstehen, wenn man näher in die Tatbestandsmerkmale der Vorschrift einsteigt.

**a) Räumlicher Anknüpfungspunkt: Belegenheit des Grundbesitzes/der grundstücksgleichen Rechte in Deutschland**

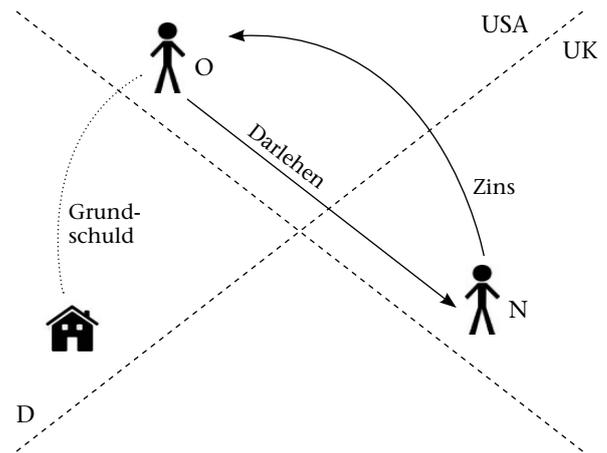
Nach ihrem Wortlaut verlangt die Norm somit zunächst als *räumlichen Anknüpfungspunkt* inländischen (d.h. im Inland belegen) Grundbesitz oder inländische Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen (sog. grundstücksgleiche Rechte).

Bereits der Begriff des *Grundbesitzes* ist auslegungsbedürftig. Es fällt auf, daß der Gesetzgeber nicht den zivilrechtlichen Begriff des „Grundstücks“, sondern den bewertungsrechtlichen Begriff des „Grundbesitzes“ gewählt hat. Letzterer kann unter Umständen weiter sein. Würde man die zivilrechtliche Definition des Grundstücks zugrunde legen, so wäre darunter (nur) ein abgegrenzter Teil der Erdoberfläche zu verstehen, der im Bestandsverzeichnis eines Grundbuchblatts unter einer besonderen Nummer eingetragen oder gemäß § 3 Abs. 5 GBO gebucht ist.<sup>4</sup> Stellt man demgegenüber – m.E. zutreffend – auf den Begriff den inländischen Grundbesitzes in § 19 Abs. 1 BewG ab, fallen darunter nicht nur bebaute und unbebaute Grundstücke sowie Betriebsgrundstücke (jeweils im zivilrechtlichen Sinne), sondern auch Betriebe der Land- und Forstwirtschaft.<sup>5</sup>

Die *grundstücksgleichen Rechte* dürften in der Praxis als Sicherungsmittel zwar weniger gebräuchlich sein, sie führen jedoch zu einer gleichwertigen inländischen „Verstrickung“ der Zinsen wie der inländische Grundbesitz. Im einzelnen handelt es sich dabei um das Erbbaurecht (§ 11 Abs. 1 ErbbauRVO) sowie das Wohnungseigentum (§§ 1, 3, 7 WEG) sowie um bestimmte nach Landesrecht als Immobilienrechte ausgestaltete Rechte (vgl. §§ 63, 67 EGBGB).<sup>6</sup>

Erforderlich für die Eröffnung des Anwendungsbereichs § 49 Abs. 1 Nr. 5 lit. c) aa) EStG ist damit, daß der Grundbesitz / die grundstücksgleichen Rechte *im Inland belegen* sind (zu weiteren Voraussetzungen der Funktion als Sicherungsmittel siehe gleich unter 2.). Dies erscheint auf den ersten Blick einleuchtend, bedeutet umgekehrt aber auch, daß es *nur* auf die Belegenheit des Sicherungsmittels und nicht (auch) auf die Ansässigkeit des Darlehensnehmers ankommt.<sup>7</sup>

*Abwandlung 1 zu Fall 1: Onkel O (Wohnsitz in den USA) hat seinem Neffen N (Wohnsitz in Großbritannien) ein Darlehen zur Finanzierung seines aufwändigen Lebensstils gewährt. Zur Sicherheit wurde ihm eine Grundschuld an einem in Deutschland belegen Grundstück eingeräumt. Dieses Grundstück hatte der N von seinem deutschen Großvater geerbt. Der Zinssatz ist marktüblich und beträgt 2%.*



Auch hier ist der O mit seinen Zinseinkünften in Deutschland beschränkt steuerpflichtig (wieder vorbehaltlich DBA). Anders als beispielsweise bei Zinsen auf partiarische Darlehen (siehe § 49 Abs. 1 Nr. 5 lit. a) EStG) kommt es für die beschränkte Steuerpflicht von Zinsen auf grundpfandrechtlich gesicherte Darlehen auf eine Ansässigkeit des Schuldners im Inland nicht an. Es reicht allein (!) die Besicherung durch den inländischen Grundbesitz.<sup>8</sup> Auch wenn dieses Ergebnis – soweit ersichtlich – unstrittig ist, zeigt die Erfahrung, daß ausländische Darlehensnehmer in diesen „Dreieckskonstellationen“ teilweise nicht an eine beschränkte Steuerpflicht in Deutschland denken. Zu den gleichwohl bestehenden Erklärungs-pflichten siehe nachstehend unter II., zur möglichen Anwendung eines Doppelbesteuerungsabkommens (welches eigentlich?) siehe nachstehend unter III.

**b) Qualitativer Anknüpfungspunkt: Art der Besicherung**

Nach dem Gesetzeswortlaut muß das Kapitalvermögen durch inländischen Grundbesitz/inländische grundstücksgleiche Rechte „unmittelbar oder mittelbar“ gesichert sein. Insbesondere die Formulierung „mittelbar“ ruft Auslegungsfragen hervor. Die Rechtsprechung von Reichs- und Bundesfinanzhof schaffen hier nicht wirklich Klarheit, haben sie einerseits diesen Begriff stets in einem „weiten Sinne“ ausgelegt<sup>9</sup> (eine Absicherung „im wirtschaftlichen Sinne“ soll reichen)<sup>10</sup>, andererseits aber auch betont, daß eine mittelbare Sicherung (nur) dann vorliegen könne, wenn der

4 Vgl. *Ellenberger* in Palandt, 75. Aufl. 2016, Überbl vor § 90 Rn. 3.

5 Vgl. auch *Klein/Link* in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 49 Anm. 847 (Juni 2014); *Hidien* in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 49 Rn. H 426 (Februar 2006).

6 Vgl. *Klein/Link* in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 49 Anm. 847 (Juni 2014).

7 So zutreffend und mit mehreren Beispielen *Schönfeld/Bergmann*, IStR 2014, S. 254 ff.

8 Vgl. nur *Schönfeld/Bergmann*, IStR 2014, S. 254; *Gosch* in Kirchhof, EStG, 15. Aufl. 2016, § 49 Rn. 79.

9 BFH, Urteil v. 20.01.1999, I R 69/97, BStBl. II 1999, S. 514; BFH, Urteil v. 17.11.1999, I R 11/99, BStBl. II 2001, S. 822.

10 RFH, Urteil v. 08.11.1934, III A 317/34, RStBl. 1935, S. 582; BFH, Urteil v. 13.04.1994, I R 97/94, BStBl. II 1994, S. 743.

Gläubiger eine Rechtsposition innehat, die ihn in die Lage versetzt, ohne Mitwirkung des Forderungsschuldners eine Haftung des Grundstücks herbeizuführen.<sup>11</sup>

M.E. ist der letztgenannte Aspekt der entscheidende Punkt: Der Sicherungsnehmer muß (wie auch immer) eine nahezu zum dinglichen Vollrecht verdichtete Rechtsposition im Hinblick auf das bestimmte Grundstück haben.<sup>12</sup> Ob diese Rechtsposition zivilrechtlich wirksam sein muß, ist umstritten.<sup>13</sup> Aufgrund der Betonung der „wirtschaftlichen“ Besicherung durch die Rechtsprechung könnte der Einwand, ein Sicherungsmittel sei (z.B. aus formalen Gründen) rechtlich nicht wirksam bestellt worden, von der Finanzverwaltung nicht akzeptiert werden.

Von dieser Überlegung ausgehend kann in folgenden Konstellationen eine *unmittelbare oder mittelbare Besicherung* (die Unterscheidung ist m.E. rein semantischer Natur und für die rechtliche Beurteilung nicht notwendig) gegeben sein:<sup>14</sup>

- Bestellung eines Grundpfandrechts (Hypothek, Grundschuld) am Grundstück
- Bestellung eines Verwertungsrechts (z.B. Pfandrecht) an einem Grundpfandrecht;
- Verpfändung eines Hypotheken- oder Grundschuldbriefs
- Sicherungsabtretung von Grundpfandrechten oder von Forderungen, die ihrerseits grundpfandrechtlich gesichert sind
- Ein als Grundpfandrechtsgläubiger Eingetragener ist aufgrund vertraglicher Vereinbarungen verpflichtet, die Verwertung des Grundstücks auf Verlangen des Forderungsgläubigers herbeizuführen
- Position als Treugeber (z.B. wenn der Grundschuldbrief an einen Notar zur treuhänderischen Verwahrung für den Gläubiger übergeben wird)

Demgegenüber sollte in den folgende Fallgruppen eine hinreichende (mittelbare) Besicherung durch inländischen Grundbesitz (noch) nicht vorliegen:<sup>15</sup>

- Abgabe einer Bürgschaft durch eine Gesellschaft, der ein inländisches Grundstück gehört
- Verpfändung von Anteilen an Gesellschaften, die inländischen Grundbesitz halten
- (bloße) konzernrechtliche Verbundenheit zwischen Gläubiger und Schuldner (dem inländischer Grundbesitz gehört)

Ferner kann m.E. auch bei einer grundsätzlich wirksamen Besicherung durch inländischen Grundbesitz das Merkmal „unmittelbar oder mittelbar“ im Einzelfall nicht erfüllt sein, wenn der Gläubiger aufgrund vertraglicher Abreden (z. B. Zustimmungs- oder Mitwirkungsrechten Dritter) an einer Durchsetzung der Sicherheit oder einem Zugriff auf den Verwertungserlös gehindert ist.<sup>16</sup>

Der Gesetzeswortlaut verlangt, daß das „Kapitalvermögen“ durch inländischen Grundbesitz gesichert ist. Dies bedeutet nach herrschender Lesart, daß es ausschließlich auf die Besicherung der (Darlehens-)Rückzahlungsforderung, nicht jedoch auf eine Besicherung (auch) der Zinsforderung

ankommt<sup>17</sup> (umgekehrt führt eine bloße Besicherung der Zinsforderung somit noch nicht zur beschränkten Steuerpflicht). Da der Wortlaut von § 49 Abs. 1 Nr. 5 lit. c) aa) EStG keine Qualifikation enthält (es heißt „wenn“ und nicht „soweit“), ist es unbeachtlich, ob nur ein Teil der Rückzahlungsforderung durch inländischen Grundbesitz besichert ist.<sup>18</sup> Vielmehr wird in diesen Fällen das gesamte Darlehensverhältnis (m.E. jedoch nicht im wirtschaftlichen Zusammenhang damit stehende, aber rechtlich separate Darlehensverträge) durch die inländische Besicherung infiziert.

### c) Zeitlicher Anknüpfungspunkt: Zufluß der Zinsen

Der Wortlaut der Norm enthält keinen ausdrücklichen Hinweis auf die Frage, wann das Kapitalvermögen durch inländischen Grundbesitz gesichert sein muß. Praktisch relevant wird dies in Fällen, in denen während der Laufzeit des Darlehens ein Sicherheitenpaket verändert wird. Dies ist in beide Richtungen vorstellbar: Z.B. kann nach der Hälfte der Darlehenslaufzeit erstmalig inländischer Grundbesitz in das Sicherheitenpaket hineingenommen oder – umgekehrt – aus dem Sicherheitenpaket vollständig herausgenommen werden. Welchen Einfluß hat dies auf die beschränkte Steuerpflicht des Darlehensgebers in der Zeit davor und danach? Ändert sich ggf. rückwirkend seine Besteuerung?

*Abwandlung 2 zu Fall 1: Onkel O (Wohnsitz in den USA) hat seinem Neffen N (Wohnsitz in Deutschland) ein Darlehen zum Kauf eines Einfamilienhauses gewährt. Zur Sicherheit wurde ihm eine Grundschuld eingetragen. Der Zinssatz ist marktüblich und beträgt 2%. N zahlt in den Jahren 01 bis 05 regelmäßig seine Zinsen und Tilgungsraten. Da N ein recht hohes Einkommen hat, verzichtet O ab 06 auf die grundpfandrechtliche Besicherung. N zahlt auch in 06 bis 10 weiterhin pünktlich seine Zinsen und Tilgungsraten.*

O ist allenfalls mit den Zinsen (und nicht mit der Tilgungsleistung) beschränkt steuerpflichtig. Im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht gilt das Prinzip der Abschnittsbesteuerung. Daher kommt es nach herrschender – und m.E.

11 BFH, Urteil v. 13.04.1994–I R 97/94, BStBl. II 1994, S. 743.

12 Vgl. *Klein/Link* in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 49 Anm. 847 (Juni 2014); *Hidien* in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 49 Rn. H 437 (Februar 2006).

13 Bejahend *Gosch* in Kirchhof, EStG, 15. Aufl. 2016, § 49 Rn. 79; verneinend *Klein/Link* in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 49 Anm. 847 (Juni 2014).

14 Vgl. zu den Fallgruppen insbesondere *Frotscher* in Frotscher, EStG, § 49 Rn. 332 (März 2015), *Gosch* in Kirchhof, EStG, 15. Aufl. 2016, § 49 Rn. 79 und *Hidien* in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 49 Rn. H 438 (Februar 2006), jeweils m.w.N.

15 Vgl. zu den Fallgruppen *Hidien* in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 49 Rn. H 439 (Februar 2006), m.w.N.

16 Vgl. *Klein/Link* in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 49 Anm. 847 (Juni 2014).

17 Vgl. *Frotscher* in Frotscher, EStG, § 49 Rn. 334 (März 2015); *Gosch* in Kirchhof, EStG, 15. Aufl. 2016, § 49 Rn. 79; *Schönfeld/Bergmann*, IStR 2014, S. 254, 255 f.

18 Vgl. *Hidien* in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 49 Rn. H 443 (Februar 2006).

zutreffender – Auffassung ausschließlich darauf an, ob im Zeitpunkt des *Zuflusses* der jeweiligen Zinsen eine Besicherung (des Kapitalvermögens, nicht der Zinsen !) durch inländischen Grundbesitz vorliegt oder nicht. Irrelevant ist es demgegenüber, ob eine dingliche Sicherung für den Zeitraum bestand, für den die Zinsen gezahlt werden.<sup>19</sup> Für eine rückwirkende Korrektur (in welche Richtung auch immer) ist daher m.E. kein Raum. Daher bestehen (z.B. durch Stundungsvereinbarungen) Gestaltungsmöglichkeiten.

Für den Fall bedeutet dies, daß O nur mit den in 01 bis 05 gezahlten Zinsen beschränkt steuerpflichtig ist, nicht jedoch mit den in 06 bis 10 gezahlten Zinsen. Dies würde selbst dann gelten, wenn die gesamten Zinsen im Jahr 10 endfällig gezahlt würden:

*Abwandlung 3 zu Fall 1: Die gesamten Zinsen werden erst in 10 mit Rückzahlung des Darlehens fällig. Da N ein recht hohes Einkommen hat, verzichtet O ab 06 auf die grundpfandrechtliche Besicherung. N zahlt in 10 das gesamte Darlehen nebst aufgelaufener Zinsen für 01 bis 10 zurück.*

Im Jahr 10 bestand keine Besicherung des Kapitalvermögens durch inländischen Grundbesitz (mehr). O ist damit zu keiner Zeit beschränkt steuerpflichtig gewesen.

*Abwandlung 4 zu Fall 1: Onkel O (Wohnsitz in den USA) hat seinem Neffen N (Wohnsitz in Deutschland) ein Darlehen zum Kauf eines Einfamilienhauses gewährt. Das Darlehen ist unbesichert. Der Zinssatz ist marktüblich und beträgt 4%. Da N in den Jahren 01 bis 05 seine Zinsen und Tilgungsraten nur teilweise zahlt, besteht O ab 06 auf einer grundpfandrechtlichen Besicherung. N zahlt in 06 bis 10 seine Zinsen und Tilgungsraten (einschließlich noch nicht gezahlter Zinsen für die Jahre 01 bis 05).*

O ist in der Abwandlung 4 mit den in 06 bis 10 *tatsächlich* gezahlten Zinsen beschränkt steuerpflichtig (und zwar auch, soweit diese sich auf die Jahre davor beziehen).

#### d) Die (Kapitalmarkt-)Ausnahmen in Satz 2

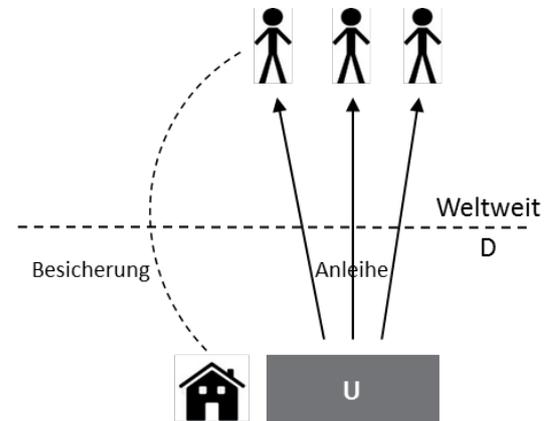
Trotz Besicherung des Kapitalvermögens durch inländischen Grundbesitz/inländische grundstücksgleiche Rechte sind bereits nach nationalem Recht bestimmte Zinsen von der beschränkten Steuerpflicht ausgenommen (§ 49 Abs. 1 Nr. 5 lit. c) aa) S. 2 EStG). Es handelt sich dabei um:

- Zinsen aus Anleihen/Forderungen, die in ein öffentliches Schuldbuch eingetragen sind,
- Zinsen aus Anleihen/Forderungen, über die Sammelurkunden i.S.v. § 9a DepotG ausgegeben sind, und
- Zinsen aus Anleihen/Forderungen, über die Teilschuldverschreibungen ausgegeben sind.<sup>20</sup>

Bedeutsam sind vor allem die beiden letzten Fallgruppen, die regelmäßig bei der Aufnahme von Fremdkapital durch inländische Unternehmen geprüft werden müssen.

*Fall 2: Das inländische Unternehmen U möchte Fremdkapital am Kapitalmarkt aufnehmen und emittiert deshalb eine Anleihe („Corporate Bond“), die marktüblich verzinst wird. Die Anleihe ist u.a. durch Grundpfandrechte an inländischen Betriebsgrundstücken von U besichert. Die Anleihe wird als Schuldverschreibung im Gesamtnennbetrag*

*von 10.000.000 Euro in einer festgelegten Stückelung von 10.000 Euro begeben werden. Die Schuldverschreibungen lauten auf den Inhaber. Sie sind gemäß § 9a DepotG in einer Globalurkunde verbrieft, die bei Clearstream verwahrt wird. Die Anleihe wird von Investoren aus verschiedenen Ländern gezeichnet.*



Im vorliegenden Fall sind die Voraussetzungen der Ausnahmen in Satz 2 erfüllt, weil über die Schuldverschreibungen eine Sammelurkunde i.S.v. § 9a DepotG ausgegeben wurde. Es kommt somit nicht darauf an, ob die noch nicht abschließend geklärten Voraussetzungen für das Vorliegen einer „Teilschuldverschreibung“<sup>21</sup> gegeben sind. Die Finanzverwaltung geht (zumindest im Zusammenhang mit einer Namensschuldverschreibung) jedenfalls dann vom Vorliegen der Voraussetzungen einer „Teilschuldverschreibung“ aus, wenn die folgenden Voraussetzungen (kumulativ) erfüllt sind: (i) die Anleihe/Emission muß in einem einheitlichen Akt begeben worden sein, (ii) die über die einheitliche Anleihe ausgestellten, auf Teile des Gesamtnennbetrags lautenden Schuldverschreibungen müssen hinsichtlich der Konditionen (Ausstellungsdatum, Laufzeit, Tilgungsmodalitäten, Verzinsung) einheitlich ausgestaltet, also untereinander austauschbar und übertragbar (fungibel) sein und (iii) aus der Teilschuldverschreibung muß ersichtlich sein, daß sie einen Teil einer Gesamtemission verbrieft.<sup>22</sup>

Problematischer sind Fälle, in denen die Emission bzw. Verwahrung der Anleihe nicht deutschem Recht unterliegen (wenn im Fall 2 z.B. die Anleihe nicht von der in-

19 Vgl. *Frotscher* in *Frotscher*, EStG, § 49 Rn. 334 (März 2015); *Gosch* in *Kirchhof*, EStG, 15. Aufl. 2016, § 49 Rn. 79; *Schönfeld/Bergmann*, IStR 2014, 254, 255 f.; *Viebrock* in *Littmann/Bitz/Pust*, EStG, § 49 Rn. 244 (Oktober 2015); BFH, Urteil v. 28.03.1984, I R 129/79, BStBl. II 1984, 621; a.A. noch *Ramackers* in *Littmann/Bitz/Pust*, EStG, § 49 Rn. 471 (März 2003), der für eine zeitraumbezogene Betrachtung plädierte.

20 Siehe zu den Fallgruppen im einzelnen *Klein/Link* in *Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG/KStG, § 49 Anm. 847 (Juni 2014); *Hidien* in *Kirchhof/Söhn/Mellinghoff*, EStG, § 49 Rn. H 474 ff. (Februar 2006).

21 Vgl. dazu *Frotscher* in *Frotscher*, EStG, § 49 Rn. 336 (März 2015).

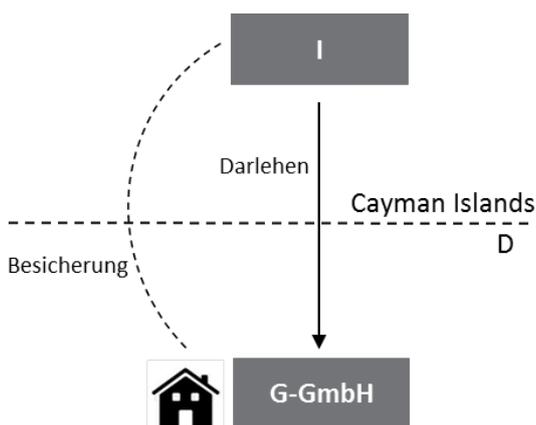
22 BMF, Schreiben vom 18.01.2016, BStBl. I 2016, S. 85 (Rn. 161).

ländischen Muttergesellschaft U, sondern von einer ausländischen, z.B. Luxemburger oder niederländischen Finanzierungstochter ausgegeben und dort verwahrt wird). Zum Teil werden dabei globalverwahrte Sammelurkunden ausgegeben, auf deren Emission/Verwahrung die Anwendung von § 9a DepotG ausgeschlossen (oder zumindest zweifelhaft) ist. Gleichwohl sollte in diesen Fällen die Ausnahmeregelung zumindest dann greifen, wenn die Art und Weise der Verwahrung mit der in § 9a DepotG beschriebenen funktional vergleichbar ist, d.h. wenn der Verwahrer ein Wertpapier, das mehrere Rechte verbrieft, die jedes für sich in vertretbaren Wertpapieren einer und derselben Art verbrieft sein könnten (Sammelurkunde), einer Wertpapier-sammelbank zur Verwahrung übergeben hat. Denn dann liegt – wenn auch nicht rechtlich, zumindest aber funktional – eine „Sammelurkunde“ i.S.v. § 9a DepotG vor. Eine solche Interpretation sollte auch vom Sinn und Zweck der Ausnahmeregelungen, die zur Förderung des Kapitalmarkts ins Gesetz gekommen sind<sup>23</sup>, gedeckt sein.

#### e) Verhältnis zu anderen Alternativen der Nr. 5 („partiarisches Immobiliendarlehen“)

Abgrenzungsfragen ergeben sich, wenn das durch inländisches Grundvermögen besicherte Darlehen z.B. eine gewinnabhängige Komponente enthält.

*Fall 3: Investor I (Sitz auf den Cayman Islands) hat der in finanziellen Schwierigkeiten steckenden G-GmbH (Sitz und Geschäftsleitung in Deutschland) ein „Risikodarlehen“ für neue Investitionen gewährt. Zur Sicherheit wurde ihm eine Grundschuld auf dem Betriebsgrundstück der G-GmbH eingetragen. Der Zinssatz beträgt zunächst 2%; ab einem bestimmten Gewinn der G-GmbH erhöht er sich stufenweise auf 4% bzw. 6%.*



Steuerlich handelt es sich bei dem „Risikodarlehen“ um ein partiarisches Darlehen i.S.v. § 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG, da die Höhe der Zinsen vom Erfolg des Darlehensnehmers abhängt, d.h. sich mit steigendem Unternehmenserfolg auch der Zins erhöht. Für Einkünfte aus partiarischen Darlehen besteht eine separate beschränkte Steuerpflicht (§ 49 Abs. 1 Nr. 5 lit. a) i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG), für die es ausschließlich darauf ankommt, daß der Schuldner der Zinsen (hier: die G-GmbH) in Deutschland ansässig ist. Eine Besi-

cherung durch inländischen Grundbesitz ist nicht erforderlich.

Fraglich ist, ob die Besicherung durch inländischen Grundbesitz nunmehr aber dazu führt, daß sich die beschränkte Steuerpflicht nicht nach § 49 Abs. 1 Nr. 5 lit. a) i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG, sondern nach § 49 Abs. 1 Nr. 5 lit. c) aa) EStG richtet. Dies hätte erhebliche praktische Konsequenzen:

- Bei einem Vorrang der Regeln über partiarische Darlehen müßte die G-GmbH auf die Zinsen (abgeltende) Kapitalertragsteuer in Höhe von 26,375 % einbehalten.
- Bei einem Vorrang der Regeln über durch Grundvermögen besicherte Darlehen würde keine Kapitalertragsteuer einbehalten, stattdessen müßte sich der I in Deutschland steuerlich veranlagten lassen. Außerdem würden nur in dieser Variante die (im Fallbeispiel allerdings nicht relevanten) Kapitalmarktausnahmen zu prüfen sein.

Hier ist zu befürchten, daß im Rahmen des § 49 EStG die gleichen Grundsätze wie in § 20 EStG gelten. Danach sind die Regeln des § 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG zu Einnahmen aus partiarischen Darlehen vorrangig und spezieller zu den Regeln des § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG (Erträge aus „sonstigen“ Kapitalforderungen). Die beschränkte Steuerpflicht des I richtet sich vorliegend m.E. daher ausschließlich nach § 49 Abs. 1 Nr. 5 lit. a) i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG.

## 2. Rechtsfolge: Veranlagung und § 50a Abs. 7 EStG

Erzielt ein Steuerausländer in Deutschland steuerpflichtige Einkünfte aus durch inländischen Grundbesitz besichertem Darlehen, muß er sich in Deutschland steuerlich veranlagten lassen. Örtlich zuständig ist m.E. das Finanzamt, in dessen Bezirk das inländische Grundvermögen belegen ist. Völlig klar ist der Wortlaut des Gesetzes hier jedoch nicht, da § 19 Abs. 2 AO auf den Bezirk verweist, in dem „sich das Vermögen des Steuerpflichtigen“ befindet. Vor Eintritt des Sicherungsfalls steht das Grundvermögen rechtlich allerdings noch gar nicht im Vermögen des Darlehensgebers – und das Darlehen selber ist sicherlich nicht in Deutschland belegen. Da der (ggf. einzige, siehe Abwandlung 1 zu Fall 1) Anknüpfungspunkt zu Deutschland das Grundvermögen ist, sollte sich bei einer verständigen Auslegung von § 19 Abs. 2 AO die örtliche Zuständigkeit des Finanzamts, in dem das Grundvermögen belegen ist, m.E. begründen lassen.

Die Einkünfte des beschränkt Steuerpflichtigen sind grundsätzlich nach dem Überschuß der Einnahmen über die Werbungskosten zu ermitteln. Allerdings gilt – wie be-

<sup>23</sup> So ausdrücklich *Hidien* in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 49 Rn. H 475 (Februar 2006) und *Frotscher* in Frotscher, EStG, § 49 Rn. 336 (März 2015). Es bestand wohl die Sorge, daß ausländische Investoren, die einerseits ein Absicherungsbedürfnis durch inländischen Grundbesitz haben, andererseits aber keinen DBA-Schutz beanspruchen können, ansonsten von einer Investition abgeschreckt werden könnten.

reits unter gewissen Voraussetzungen im Rahmen der unbeschränkten Steuerpflicht – die Besonderheit, daß gemäß § 20 Abs. 9 EStG der Abzug der tatsächlichen Werbungskosten (mit Ausnahme des Sparer-Pauschbetrags i.H.v. 801 Euro (bzw. 1.602 Euro bei Zusammenveranlagung) ausgeschlossen ist. Dieser Ausschluß des Abzugs der tatsächlichen Werbungskosten gilt unzweifelhaft bei Steuerausländern, die natürliche Personen sind. Ob diese Einschränkung auch bei ausländischen Körperschaften gilt, ist umstritten;<sup>24</sup> für diese empfiehlt es sich, im Rahmen der Veranlagung die Werbungskosten/Betriebsausgaben offenzulegen.

Bei Einkünften aus durch inländischen Grundbesitz besicherte Darlehen ist ein Kapitalertragsteuerabzug grundsätzlich nicht vorgesehen.<sup>25</sup> Eine Ausnahme hierzu enthält § 50a Abs. 7 EStG. Danach kann das Finanzamt des Vergütungsgläubigers (= des Darlehensgebers) anordnen, daß der Schuldner der Vergütung (= Darlehensnehmer) für Rechnung des Gläubigers (= Steuerschuldner) die Einkommensteuer von beschränkt steuerpflichtigen Einkünften im Wege des Steuerabzugs einzubehalten und abzuführen hat, soweit diese nicht bereits dem Steuerabzug unterliegen und wenn dies „zur Sicherung des Steuerabzugs zweckmäßig“ erscheint. Der Steuerabzug beträgt grds. 25%, bei ausländischen Körperschaften als Steuerschuldner grds. 15%.

Zinsen aus durch inländischen Grundbesitz besicherten Darlehen sind ein typischer Anwendungsfall von § 50a Abs. 7 EStG.<sup>26</sup> Die Regelung soll Fälle erfassen, in denen der beschränkt steuerpflichtige Darlehensgeber seinen Steuererklärungspflichten nicht nachkommt; durch das „Abgreifen“ der Steuer an der Quelle wird das deutsche Steuersubstrat gesichert. Der Begriff „zweckmäßig“ wird durch Finanzverwaltung und Rechtsprechung großzügig zu Lasten des Steuerpflichtigen ausgelegt. Bereits die bloße Tatsache, daß eine Vollstreckung im Ausland notwendig sein könnte, kann u.U. schon eine Anordnung nach Abs. 7 rechtfertigen.<sup>27</sup>

Es darf jedoch nicht übersehen werden, daß sowohl die beschränkte Steuerpflicht von Zinsen aus durch inländischen Grundbesitz besicherten Darlehen (und infolgedessen auch § 50a Abs. 7 EStG) regelmäßig durch anwendbare Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) überlagert werden.

### 3. Überlagerung durch DBA

#### a) Überblick

Nach der deutschen Verhandlungsgrundlage für Doppelbesteuerungsabkommen im Bereich der Steuern vom Einkommen und Vermögen (Stand: 22.08.2013) liegt das ausschließliche Besteuerungsrecht für Zinsen beim Ansässigkeitsstaat des Darlehensnehmers (Art. 11 Abs. 1 DBA-Verhandlungsgrundlage). Danach wäre trotz der (eigentlich) bestehenden beschränkten Steuerpflicht nach § 49 Abs. 1 Nr. 5 lit. c) aa) EStG im Ergebnis ein deutsches Besteuerungsrecht für Zinsen aus durch Grundvermögen besicherten Darlehen ausgeschlossen. Die deutsche Abkommenspraxis folgt dem je-

doch nicht ausnahmslos. Insbesondere in älteren DBA ist Deutschland berechtigt, die Zinsen mit einer Steuer von bis zu 25% zu belegen.<sup>28</sup>

Sowohl die deutsche Verhandlungsgrundlage als auch das OECD-Musterabkommen (und dem folgend nahezu sämtliche aktuelle deutsche DBA) gehen – entweder ausdrücklich oder implizit – davon aus, daß auch Zinsen aus Forderungen, die durch Pfandrechte an Grundstücken besichert sind, unter den Zinsartikel fallen (vgl. Art. 11 Abs. 2 OECD-MA). Demgegenüber wurden nach älteren deutschen Abkommen (jetzt nur noch nach Art. 6 Abs. 2 des DBA Ägypten) die Zinsen aus grundpfandrechlich gesicherten Forderungen den Einkünften aus unbeweglichem Vermögen zugerechnet, so daß das (ausschließliche) Besteuerungsrecht in Deutschland lag.<sup>29</sup>

#### b) Welches DBA gilt bei Dreiecksachverhalten?

Die Frage nach dem anwendbaren DBA (bzw. der anwendbaren DBA-Norm) stellt sich insbesondere in Dreiecksachverhalten, wenn – wie in Fall 1 Abwandlung 2 – nur das Grundstück in Deutschland belegen ist und Darlehensnehmer und Darlehensgeber jeweils in anderen ausländischen Staaten ansässig sind.

Für die Anwendbarkeit des entsprechenden deutschen DBA ist m.E. ausschließlich auf den Ansässigkeitsstaat des Darlehensgebers abzustellen, denn dieser vereinnahmt die Zinsen (und ist somit mit diesen in einem ersten Schritt beschränkt steuerpflichtig).<sup>30</sup> In Fall 1 Abwandlung 2 wäre somit das DBA zwischen Deutschland und den USA anwendbar. Auch dürfte sich O vorliegend m.E. auf den Zinsartikel (Art. 11 Abs. 1 DBA-USA) berufen können (mit der Folge des ausschließlichen Besteuerungsrechts für die Zinsen in den USA), denn dessen Wortlaut spricht nur von „Zinsen“ und enthält – anders als andere Abkommen<sup>31</sup> – nicht das zusätzliche Erfordernis, daß diese Zinsen „aus einem Vertragsstaat“ stammen. Sollte man den Zinsartikel

24 Vgl. zum Streitstand *Klein/Link* in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 49 Anm. 865 (Juni 2014); a.A. *Strunk* in Korn, EStG, § 49 Rn. 191 (August 2011).

25 Hintergrund ist, daß weder § 43 EStG noch § 50 EStG für diese Fälle einen Kapitalertragsteuerabzug anordnen.

26 Ein weiterer typischer Anwendungsfall sind Gewinne aus der Veräußerung von inländischen Immobilien, vgl. dazu *Herrler*, ZfR 2015, S. 410 ff.

27 Vgl. *Maßbaum* in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 50a Anm. 198 (Mai 2015) m.w.N.

28 Vgl. die Übersicht bei *Pöllath/Lohbeck* in Vogel/Lehner, DBA, 6. Aufl. 2015, Art. 11 Rn. 48 f. Nach dem OECD-Musterabkommen können die Zinsen demgegenüber auch im Ansässigkeitsstaat des Darlehensgebers besteuert werden, wobei die Steuer 10% nicht übersteigen darf (Art. 11 Abs. 1, 2 OECD-MA).

29 Vgl. *Pöllath/Lohbeck* in Vogel/Lehner, DBA, 6. Aufl. 2015, Art. 11 Rn. 81 ff.

30 So im Ergebnis auch *Schönfeld/Bergmann*, IStR 2014, S. 254, 255.

31 *Schönfeld/Bergmann*, IStR 2014, S. 254, 255 nennen das DBA Argentinien als Beispiel. Auch das OECD-MA spricht in Art. 11 Abs. 1 OECD-MA von „Zinsen, die aus einem Vertragsstaat stammen“.

gleichwohl nicht für einschlägig erachten, dürfte das ausschließliche Besteuerungsrecht der USA aus Art. 21 DBA-USA (andere Einkünfte) folgen.<sup>32</sup>

### c) Steuererklärungspflicht trotz DBA Befreiung ?

Nicht nur in dem unter 2. beschriebene „Dreiecksfall“, sondern bei jedem grenzüberschreitenden Darlehen (z.B. in Fall 1), bei dem sich der Darlehensgeber auf den DBA-Schutz berufen und auf diese Weise die im übrigen gegebene beschränkte Steuerpflicht der Zinsen in Deutschland verhindern möchte, stellt sich die Frage nach den inländischen steuerlichen Erklärungspflichten des Darlehensgebers (hier: des O).

Für eine Erklärungspflicht könnte sprechen, daß bei O in einem ersten Schritt beschränkt steuerpflichtige Einkünfte vorliegen, die erst in einem zweiten Schritt durch das DBA aus der Steuerpflicht wieder herausgenommen werden. Man könnte daher argumentieren, daß es der deutschen Finanzverwaltung nur durch Abgabe der Steuerklärung überhaupt erst möglich wird zu prüfen, ob die Voraussetzungen für eine DBA-Befreiung der Zinsen vorliegen (oder nicht).<sup>33</sup> Überzeugender erscheint demgegenüber der Standpunkt, die Abgabe einer Steuerklärung durch O sei bei Eingreifen eines DBA nicht notwendig. Denn Anknüpfungspunkt für eine Steuerklärungspflicht des O sollte doch sein, ob der O überhaupt tatsächlich Steuern schuldet. Bei Eingreifen des DBA ist eine inländische Steuerpflicht des O (unterstellt, er bezöge keine anderen inländischen Einkünfte) jedoch bereits dem Grunde nach ausgeschlossen. Die Verpflichtung zur Abgabe einer Steuerklärung erscheint in solchen Fällen als bloße Förmerei.

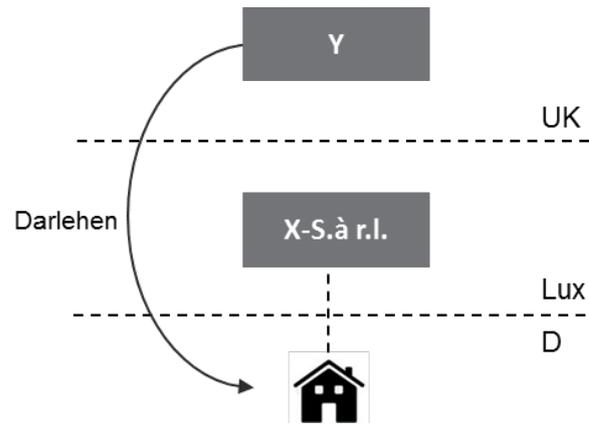
Es muß jedoch eingeräumt werden, daß – dem Vernehmen nach – zumindest Teile der Finanzverwaltung von einer Steuerklärungspflicht des Darlehensgebers auch im DBA-Fall ausgehen. Um auf Nummer sicher zu gehen, sollte ein ausländischer Darlehensgeber (hier: der O) eine entsprechende Steuererklärung abgeben. Darauf sollte er in der Beratung hingewiesen werden.

## III. Beschränkte Steuerpflicht eines Darlehensverzichts?

Eine weitere Frage, die derzeit im Zusammenhang mit der beschränkten Steuerpflicht bei Immobiliendarlehen diskutiert wird, sind die Folgen eines Darlehensverzichts. Dazu ist am 12.11.2014 eine Entscheidung des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg (Az.: 12 K 12320/12) ergangen.<sup>34</sup> Die Revision gegen dieses Urteil ist derzeit beim BFH (Az.: I R 76/14) anhängig. Vereinfacht (und leicht modifiziert) ging es um folgenden Sachverhalt:

*Fall 3: Eine Luxemburger Kapitalgesellschaft in der Rechtsform der S.à r.l. (X-S.à r.l.) hat eine deutsche Immobilie erworben, die sie vermietet. Zur Finanzierung ist ihr u.a. von einer Bank Y (ansässig in Großbritannien) ein Darlehen gewährt worden. Da die Vermietung nicht sehr erfolgreich*

*läuft, überlegt die Y, auf einen Teil der Darlehenssumme zu verzichten.*



Als ausländische Kapitalgesellschaft, die inländischen Grundbesitz vermietet, ist die X-S.à r.l. mit ihren aus der inländischen Immobilie erzielten Mieteinkünften gemäß § 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. f) S. 2 EStG in Deutschland beschränkt steuerpflichtig. Die Frage ist, ob sich diese beschränkte Steuerpflicht auch auf den (Buch-)Gewinn aus dem Verzicht auf die Darlehensforderung erstreckt. Das Finanzgericht Berlin-Brandenburg hat dies – m.E. zutreffend – verneint und sich damit offen gegen die von der Finanzverwaltung im BMF-Schreiben vom 16.05.2011<sup>35</sup> vertretene Auffassung gestellt.

Hintergrund des Streites ist der Umfang der in 2009 eingefügten erweiterten Gewerblichkeitsfiktion für Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von inländischem unbeweglichem Vermögen in § 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. f) S. 2 EStG.<sup>36</sup> Nach dieser Regelung gelten Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung oder Veräußerung von inländischem unbeweglichem Vermögen als *Einkünfte aus Gewerbebetrieb*, wenn diese von einer ausländischen Körperschaft erzielt werden. Unstreitig zwischen Literatur und Finanzverwaltung ist, daß das Erfüllen der Voraussetzungen dieser Norm für sich genommen nicht zur Annahme einer Betriebsstätte im Sinne von § 2 Abs. 1 S. 3 GewStG führt.<sup>37</sup> Umstritten sind jedoch das Entstehen bzw. Bestehen von Betriebsvermögen sowie dessen Umfang. Dies ist für die hier zu entscheidenden Fragen relevant:

- Nach Auffassung der Finanzverwaltung führt die Gewerblichkeitsfiktion dazu, daß der Steuerpflichtige seine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nunmehr

32 So im Ergebnis auch *Schönfeld/Bergmann*, IStR 2014, S. 254, 255.

33 So *Hidien* in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 49 Rn. A 1244 (August 2011).

34 FG Berlin-Brandenburg, Urteil v. 12.11.2014, 12 K 12320/12, EFG 2015, S. 308 f.

35 BMF, Schreiben vom 16.05.2011, BStBl. I 2011, S. 530.

36 Zuvor galt die Gewerblichkeitsfiktion nur für die *Veräußerung* von inländischem unbeweglichem Vermögen.

37 Vgl. BMF, Schreiben vom 16.05.2011, BStBl. I 2011, S. 530 (Rn. 15).

durch Betriebsvermögensvergleich (§ 4 Abs. 1 EStG) ermitteln müsse, so daß ab dem (bzw. auf den) 1. Januar 2009 eine Eröffnungsbilanz aufzustellen gewesen sei. In dieser seien auf der Aktivseite (lediglich) die in § 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. f) EStG genannten Wirtschaftsgüter (hier: Immobilien) und auf der Passivseite die mit diesen Wirtschaftsgütern zusammenhängenden Schulden (hier: das Immobiliendarlehen) zu erfassen. Diese Auffassung hat zur Folge, daß der Wegfall/die Reduzierung einer Verbindlichkeit aufgrund eines Forderungsverzichts zu einer Erhöhung der beschränkt steuerpflichtigen Einkünfte der X-S.à r.l. führt<sup>38</sup>.

- Die herrschende Auffassung in der Literatur vertritt demgegenüber, daß § 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. f) S. 2 EStG zwar inländische Einkünfte aus Gewerbebetrieb fingiere, nicht jedoch inländisches Betriebsvermögen<sup>39</sup>, oder – selbst wenn diese Norm zur Begründung von Betriebsvermögen führen sollte – dies nicht zu einer Steuerverstrickung von anderen Wirtschaftsgütern als der Immobilie selbst, d.h. insbesondere nicht zur Steuerverstrickung der Verbindlichkeiten zur Finanzierung der Immobile führen könne.<sup>40</sup> Nach dieser Auffassung ist der Wegfall von Verbindlichkeiten durch Forderungsverzicht für die inländische Besteuerung irrelevant.<sup>41</sup> Es handele sich dabei nämlich schon vom Wortlaut her nicht um Einkünfte aus der „Vermietung und Verpachtung“ oder aus der „Veräußerung“ inländischen unbeweglichen Vermögens.

Das Finanzgericht Berlin-Brandenburg schließt sich der herrschenden Auffassung in der Literatur an und kommt im Ergebnis dazu, daß der Gewinn aus dem Forderungsverzicht nicht zu beschränkt steuerpflichtigen Einkünften der X-S.à r.l. führt. Als maßgebliches Argument zieht das Finanzgericht die Erwägung heran, daß durch den Wortlaut der Gewerblichkeitsfiktion keine Betriebsstätte der betroffenen Körperschaft fingiert wird. Würde man demgegenüber auch die Darlehensverbindlichkeit in die Steuerverstrickung miteinbeziehen, hätte dies im Ergebnis zur Folge, daß die ausländische Kapitalgesellschaft im Inland steuerlich wie die Inhaberin einer Betriebsstätte behandelt würde, während aus Sicht des Herkunftsstaats (hier: Luxemburg) die Darlehensverbindlichkeit der X-S.à r.l. mangels einer ausländischen (deutschen) Betriebsstätte dem dortigen (luxemburgischen) Betriebsvermögen zuzuordnen wäre.

Diese Argumentation ist m.E. überzeugend und vom Gesetzeswortlaut – anders als die Auffassung der Finanzverwaltung – gedeckt. Allerdings ist (wie auch das Finanzgericht einräumen muß) diese Auffassung mit der praktischen Schwierigkeit verbunden, daß die Luxemburger X-S.à r.l. faktisch eine Schattenbuchführung führen muß: Einerseits ist die Darlehensverbindlichkeit „pro forma“ in der aufzustellenden Steuerbilanz zu passivieren (denn sonst geht die Bilanz nicht auf), andererseits ist sie für Zwecke der Ermittlung der steuerlichen Einkünfte wieder herauszurechnen.

Dies ist aber vor dem Hintergrund einer andernfalls gegebenen unzutreffenden Steuerabgrenzung hinzunehmen.

Es bleibt zu hoffen, daß sich der BFH der Auffassung des Finanzgerichts anschließt und die entsprechende Passage im BMF-Schreiben vom 16.05.2011 geändert wird.

#### IV. Fazit

Die Regeln zur beschränkten Steuerpflicht von Zinsen auf Darlehen, die durch inländischen Grundbesitz besichert sind (§ 49 Abs. 1 Nr. 5 lit. c) aa EStG), halten Überraschungen und Unklarheiten bereit. So kommt eine Steuerpflicht – mit der Folge der Verpflichtung zur Abgabe einer inländischen Steuerklärung – bereits in Betracht, wenn sich „nur“ das Grundstück im Inland befindet, Darlehensgeber und Darlehensnehmer jedoch in anderen Staaten ansässig sind. Die weite Formulierung der „unmittelbaren oder mittelbaren“ Sicherung erfordert eine sorgfältige Prüfung im Einzelfall, zumal zahlreiche mögliche Fallgruppen noch nicht durch die Rechtsprechung abschließend geklärt sind. Dies wiegt umso schwerer, da die Finanzverwaltung zunehmend auf das (eigentlich nur subsidiär anwendbare) Mittel der Anordnung eines Kapitalertragsteuerabzugs an der Quelle (§ 50a Abs. 7 EStG) zurückgreift. Zwar wird § 49 Abs. 1 Nr. 5 lit. c) aa EStG durch zahlreiche DBA überlagert, indem entweder das ausschließliche Besteuerungsrecht dem Ansässigkeitsstaat des Darlehensgebers zugewiesen oder Deutschland nur ein reduzierter Steuersatz zugestanden wird. Gleichwohl scheinen Teile der Finanzverwaltung auch in diesen DBA-Fällen von einer Steuerklärungspflicht (Nullmeldung) des Steuerausländers auszugehen.

Ebenso ungeklärt sind die Steuerfolgen eines (teilweisen oder vollständigen) Verzichts eines Darlehensgebers beim ausländischen Vermieter (und Darlehensnehmer): Erstreckt sich der Umfang der beschränkten Steuerpflicht einer ausländischen Kapitalgesellschaft, die inländischen Grundbesitz vermietet und daher mit diesen (Miet-)Einkünften in Deutschland gemäß § 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. f) S. 2 EStG beschränkt steuerpflichtig ist, auch auf den (Buch-)Gewinn aus dem Verzicht auf die Darlehensforderung? Diese Frage wurde vom Finanzgericht Berlin-Brandenburg (Urteil vom 12.11.2014, Az.: 12 K 12320/12) mit zutreffender Begründung verneint. Da allerdings dazu derzeit die Revision beim BFH (Az.: I R 76/14) anhängig ist, muß die weitere Entwicklung im Auge behalten werden.

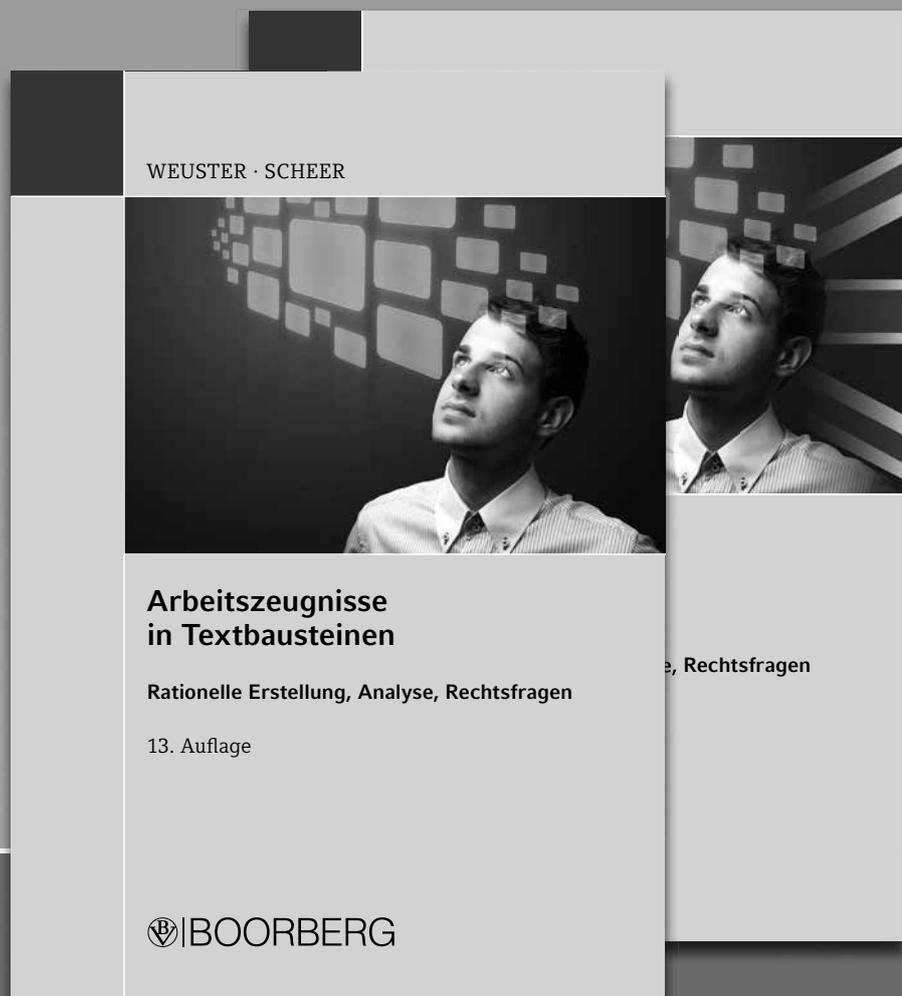
38 Vgl. BMF, Schreiben vom 16.05.2011, BStBl. I 2011, S. 530 (Rn. 8).

39 Wassermeyer, IStR 2009, S. 238 f.

40 Fischer, StBW 2011, S. 556; Lieber/Wagner, Ubg 2012, S. 229, 236.

41 Vgl. Peffermann in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 49 Rn. 634 „Darlehen“ (Juni 2014); Gosch in Kirchhof, EStG, 15. Aufl. 2016, § 49 Rn. 46; Fischer, StBW 2011, S. 556; Lieber/Wagner, Ubg 2012, S. 229, 236.

# Rechtssichere Arbeitszeugnisse.



Weuster · Scheer  
**Arbeitszeugnisse in  
Textbausteinen**  
2015, 13. Auflage, 454 Seiten,  
€ 22,50  
ISBN 978-3-415-05411-0

Weuster · Scheer  
**Arbeitszeugnisse in  
Textbausteinen Deutsch –  
Englisch**  
2015, 3. Auflage, 216 Seiten,  
€ 26,40  
ISBN 978-3-415-05412-7

Das Standardwerk »Arbeitszeugnisse in Textbausteinen« stellt ein ausgereiftes System von über 3000 Textbausteinen bereit. Damit lassen sich in rationeller Weise die gewünschten wahren Aussagen und Wertungen für ein verständlich-wohlwollendes Zeugnis zusammenstellen. Eine detaillierte Einführung zur Formulierung und Analyse von Zeugnissen zeigt, worauf es in der Praxis ankommt.

In der deutsch-englischen Ausgabe gehen die Autoren auch auf die Besonderheiten ein, die sich bei der internationalen Nutzung von Zeugnissen ergeben. Auf je einer Doppelseite finden sich links jeweils die deutschen und rechts die englischen Textbausteine. Sie helfen nicht nur bei Bewerbungen in englischsprachigen bzw. westlichen Ländern, sondern sind weltweit einsetzbar.

## Die steuerliche Behandlung von Swap-Geschäften

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

*Swap-Geschäfte sind in den letzten Jahren zunehmend juristisch diskutiert worden. Neben der (zivilrechtlichen) Frage der in diesem Zusammenhang ggf. vom Anbieter zu erfüllenden Belehrungs- und Warnpflichten stellt sich auch die Frage der steuerlichen Behandlung bei der Durchführung und Abwicklung von Swap-Geschäften. Dabei wird – analog zu den zivilrechtlichen Fragen bei aus Sicht des Kunden negativer Entwicklung – auch die Frage zunehmend relevant, ob entsprechende Verluste steuerlich geltend gemacht werden können.*

### I. Swaps – ein zivilrechtliches und steuerliches Problemfeld

Swap-Geschäfte erscheinen in der Finanzpraxis in mannigfaltiger Gestalt. Angefangen von relativ einfachen Zins- bzw. Zins-/Währungs-Swaps, bei denen nur die Variablen des Zinssatzes und/oder der als Berechnungsgrundlage dienenden Basiswährung bei den gegenseitig auszutauschenden bzw. zu verrechnenden Währungsströmen variiert werden, sind bei der Definition und Berechnung der auszutauschenden Zahlungsströme und ggf. auch der Schlußleistung in der Praxis kaum Grenzen gesetzt<sup>1</sup>. Weiterhin können hierdurch ebenso relativ einfache Absicherungsgeschäfte gegenüber Zins- oder Währungsrisiken in Korrespondenz mit einem konkreten anderweitigen Darlehen abgebildet werden, wie sie umgekehrt auch als isolierte Spekulationsgeschäfte bzw. reine „Wetten“<sup>2</sup> in der Praxis vorkommen. Aus der Kombination aus einem schlichten festverzinslichen Euro-Darlehen und einem korrespondierenden Swap-Geschäft lassen sich auch gleichsam synthetische Darlehen mit variablen Zinssätzen bzw. in fremder Basis-Währung konstruieren, was in Einzelfällen der Vergangenheit auch manchmal für solche Investoren attraktiv schien, die aufgrund (gesellschafts-)vertraglicher oder sogar öffentlich-rechtlicher Bindungen eigentlich diesbezüglich bestimmte Restriktionen zu beachten hatten.

Diese Vielgestaltigkeit korrespondierte insb. im Zeitraum vor der letzten Finanzkrise mit einem durchaus offensiven Angebotsverhalten vieler Banken und sonstiger Kreditgeber, daß häufig auf offene Ohren privater und institutioneller Kapitalmarktteilnehmer traf. Eine teilweise vielleicht aufgrund auf mangelndem Verständnisses, teilweise aber auch aus unterschiedlicher Risikoeinschätzung beruhende und mit einer gewissen positiven Grundstimmung gegenüber „innovativen Ideen“ ihres Finanzintermediärs verbundene Stimmung auf dieser Seite traf auf zum Teil sehr ausführliche, zum Teil aber auf eher „schlanke“ Darstellungen der Funktionsweise des in Rede stehenden Swap-

Geschäftes und der damit ggf. verbundenen Risiken auf der Seite der Anbieter. Feste Konturen der mit dem Angebot solcher Geschäfte verbundenen Aufklärungs- und Warnpflichten gab es nicht, erst recht nicht vor dem Hintergrund der angesprochenen großen Bandbreite der einzelnen Vertragsgestaltungen im Sinne einer objektbezogenen Aufklärung, aber auch im Hinblick auf die unterschiedlichen Verständnismöglichkeiten und Qualifikationen der jeweiligen Ansprechpartner auf Seiten der (künftigen) Gegenpartei.

Dies hat sich nun gründlich geändert, wenn sich auch bis heute die zivilrechtliche Rechtsprechung nur gleichsam tastend fortzuentwickeln scheint. Denn eine (allzu?) weite Verbreitung von Swap-Geschäften auch außerhalb der Sphäre professioneller Finanzinvestoren aus den oben angesprochenen Gründen traf auf verschiedene finanzmarktwirtschaftliche Entwicklungen. Die zeitweise krisengeschüttelten Finanzmärkte entwickelten sich nicht kontinuierlich, der Euro verlor gegenüber manchen Fremdwährungen in einem so hohen Maße, daß er sich außerhalb der Toleranz erwarteter Wechselschwankungen bewegte, etc. Wer z.B. einen relativ einfachen Zins-/Währungs-Swap im Hinblick auf sein Immobilieninvestitionsdarlehen bei einem Euro-Kurs gegenüber dem Schweizer Franken zu ca. 1,80 € abgeschlossen hatte, sah sich wenige Jahre später mit einem Kurs von zunächst 1,20 € und dann nach dem ebenfalls für viele unverhofften „Dambruch“ bei der Schweizerischen Nationalbank (SNB) von wenig oberhalb 1,00 € konfrontiert. Trotz regelmäßiger Leistungen wurden so Verbindlichkeiten nicht abgebaut und es entstanden zum Teil recht hohe Swap-Verluste.

Die Frage nach Pflichtverletzungen auf der Anbieterseite wurde vor diesem Hintergrund lauter und hat zu einer Fülle von zivilrechtlichen Entscheidungen, zum Teil auch des BGH, geführt. Fest steht danach zwar dem Grunde, daß bei Swap-Geschäften grundsätzlich auf den Erfahrungs- und Verständnishorizont der Gegenpartei abgestimmte Darstellung der Wirkungsweise des Geschäfts und ggf. eine besondere Belehrung über die Risiken erforderlich ist.<sup>3</sup> Ein abgeschlossenes und eindeutiges System ist aber nach wie vor noch im Werden befindlich. Ob und in welchem Umfang typische „Stellschrauben“, wie die Differenzierung nach

1 Vgl. zu den verschiedenen Erscheinungsformen und Zielsetzungen von Swaps etwa *Fichtner/Hartlieb*, DB 2013, 2519 ff.

2 So dezidiert *Robert*, DStR 2014, 1116 zu Swaps wie auch Derivaten generell.

3 Zuletzt etwa BGH, Urteil vom 22.02.2011 – XI ZR 33/10 (CMS Spread Ladder Swap); BGH, Urteil vom 20.01.2015 – XI ZR 316/13; BGH, Urteil vom 28.04.2015 – XI ZR 378/10.

einfacheren oder komplexeren Swap-Geschäften, einer – ggf. generellen – Aufklärungspflicht über den anfänglichen negativen Marktwert und ggf. dessen Berechnung, aber auch die formelle und/oder individuell zu erfassende Qualifikation der Gegenpartei von Bedeutung sind, wird in zahlreichen, nicht immer widerspruchsfreien zivilrechtlichen Entscheidungen diskutiert. Auch eine Fülle rechtswissenschaftlicher Literatur und erhellender Aufsätze<sup>4</sup> existiert hierzu<sup>5</sup>, wenn auch nicht selten die Zuordnung des Verfassers zu einer bestimmten Interessengruppe mehr oder weniger deutlich durchscheint. Ein abschließendes, jedenfalls in den Grundzügen allgemein gefestigtes und in sich widerspruchsfreies System scheint dabei jedoch auch im Zivilrecht – noch – nicht gefunden.

Dies gilt auch für die ertragsteuerliche Behandlung. Denn korrespondierend mit der oben beschriebenen Entwicklung hat nicht nur die Verbreitung derartiger Geschäfte enorm zugenommen, sondern zum Teil auch die Brisanz der praktischen Auswirkungen in ihrer fiskalischen Bedeutung. Hinzu kommt, daß – soweit man von Einkünften aus Kapitalvermögen im Sinne des § 20 EStG dem Grunde nach ausgeht<sup>6</sup> – der Regimewechsel durch die Einführung der sog. Abgeltungsteuer ab 2009 viele derzeit noch in Rede stehende Fälle aufgrund eines langfristigen Finanzierungszusammenhangs betrifft. Entsprechend der früheren Rechtslage führen in diesem Bereich bestimmte Ergebnisse schon dem Grunde in den nicht steuerbaren Bereich. Dadurch zeigt sich die Relevanz der hier zum Teil streitigen Beurteilungsfragen besonders. Die nun durch das Auslaufen derartiger Swap-Geschäfte oftmals entstehenden Verluste z.B. bei Immobilienfonds erreichen vielfach siebenstellige Beträge. Endet der (Alt-)Swap mit Verlust, wird derzeit oftmals eine gleichsam zweistufige rechtliche Prüfung verlangt: Gibt es Ansätze, durch den Rekurs auf (nicht erfüllte) Aufklärungs- und Warnpflichten, diesen Verlust durch (Schadenersatz-)Leistungen des Anbieters ganz oder teilweise auf dem Verhandlungswege oder notfalls vor Gericht zu kompensieren; erscheint dies von vorneherein nicht aussichtsreich oder scheitert es ganz oder teilweise nach der entsprechenden Durchführung, sind die entsprechenden – dann endgültig realisierten – Verluste zumindest steuerlich berücksichtigungsfähig? Hinzuweisen ist allerdings darauf, daß die Interessenlage auf der Seite der Steuerpflichtigen wie der Finanzverwaltung durchaus in Abhängigkeit vom konkreten Ergebnis des Swap-Geschäftes wechseln kann: So wird zwar derzeit steuerlich die Behandlung von Verlusten aus Swap-Geschäften ganz überwiegend diskutiert; wer aber einen entsprechenden Swap noch vor 2008 eingegangen ist und diesen auch noch rechtzeitig vor den dargestellten kritischen wirtschaftlichen Entwicklungen ggf. mit Gewinn nach einer Mindesthaltfrist von einem Jahr auflösen konnte, wird mit einer Behandlung allenfalls nach § 23 EStG entsprechend seinem alten Anwendungsbereich durchaus zufrieden sein. Insoweit konsequent hat die Finanzverwaltung auch durchaus in einigen bekannt gewor-

denen Fällen spiegelbildlich zu ihrer restriktiven Auffassung zur Behandlung von Altverlusten derartige „Altgewinne“ auch als nicht steuerbar angesehen und deshalb im Ergebnis steuerfrei passieren lassen.

## II. Wirtschaftliche Bedeutung und rechtliche Einordnung von Swaps

Strukturell gehört ein Swap-Geschäft zur Gruppe der echten bzw. unbedingten Termingeschäfte. Denn beide Parteien verpflichten sich gegenseitig, zu einem oder mehreren zukünftigen Zeitpunkt(en) bestimmte, durch den Swap-Vertrag definierte Leistungen, wechselseitig vorzunehmen.<sup>7</sup> Die Besonderheit und Unterscheidung zu einem einfachen bzw. „normalen“ Termingeschäft liegt in finanzwirtschaftlicher Hinsicht darin, daß jeweils Zahlungsströme (statt eines punktuellen Ausgleichs) über eine gewisse Periode berechnet und dann ausgetauscht werden. In der Praxis ist es aber durchaus üblich, nach Berechnung dieser Zahlungsströme eine effektive Zahlung nur durch einen Spitzenausgleich, d.h. das sog. Netting, vorzunehmen. Dies gilt sowohl für die laufenden Zahlungen als auch die Schlusszahlung. Ganz überwiegend folgt dem auch die finanzrechtliche Literatur, die regelmäßig einen atypischen bzw. typengemischten schuldrechtlichen Vertrag mit Dauerschuldcharakter annimmt.<sup>8</sup>

Dem dürfte sich – jedenfalls inzident – inzwischen auch der BFH angeschlossen haben.<sup>9</sup> Denn auch er geht in seinem Urteil vom 13.01.2015 von einem einheitlichen Geschäft aus. Auch wenn er in casu gerade einen Zusammenhang mit den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (zugunsten) des Steuerpflichtigen verneinte, sah er es doch dafür als entscheidend an, daß über das Swap-Geschäft insgesamt durch einen „veräußerungsähnlichen Vorgang“ seitens des Steuerpflichtigen verfügt wurde. Diese Sichtweise bedingt es jedoch neben der vom BFH in diesem Urteil selbst, wenn auch nur kurz, vorgenommenen Charakterisierung des Swap-Geschäftes, diesen Vertrag als einheitlich zu würdigen, um dann darin auch ein gesondertes, aber einheitliches Wirtschaftsgut erblicken zu können, über das schließlich – gesondert – verfügt wurde.<sup>10</sup>

4 Etwa *Gundermann*, BKR 2013, S. 406 ff. und die in Fn 1+2 Genannten, jeweils m.w.N.

5 Z.B. *Zöller*, Die Haftung bei Kapitalanlagen, 3. Auflage, S. 83-102.

6 Vgl. Näheres hierzu unten unter III. 2.

7 Vgl. grundlegend *Kremer*, Finanz-Swaps und Swapderivate in der Bankpraxis, 2009.

8 So etwa *Langenbucher/Bliesener/Spindler*, Bankrechts-Kommentar, 1. Auflage 2013, 37. Kapitel, Rdnr. 29; *Schimansky/Bunte/Lwowski*, Bankrechtshandbuch, 4. Auflage, S. 114 Rdnr. 76; jeweils m.w.N.

9 Vgl. BFH-Urteil vom 13.01.2015, IX R 13/14, BStBl II. S. 827.

10 Zur Aufgabe der sog. Trennungstheorie bei Optionsgeschäften in der Rspr. zu Optionsgeschäften vgl. *Aigner/Balbinat*, DStR 2015, S 198 ff.

Die Finanzverwaltung sieht dies in der Praxis oft anders, obwohl das aktuelle BMF-Schreiben zu Einzelfragen der Abgeltungssteuer<sup>11</sup> sowohl in Tz 124 wie auch in Tz 176 auf das vorgenannte BFH-Urteil Bezug nimmt. Es kommt nach wie vor noch häufig vor, daß wohl auch zur gedanklichen Vereinfachung in der Besteuerungspraxis die gegenseitigen Zahlungsverpflichtungen auch als rechtlich selbstständige gegenseitige Darlehensverpflichtungen verstanden werden.

Dies erleichtert wohl auch gedanklich die Grundauffassung der Finanzverwaltung, die laufenden Zahlungen als gegenseitige Aufwände und Erträge zu berücksichtigen, die gem. § 20 EStG vorrangig einer spezielleren Einkunftsart, z.B. den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zuzurechnen sind; die Schlußzahlungen aber – im Sinne des „höheren oder niedrigeren“ Rückzahlungsbetrages des jeweiligen gegenläufigen „Darlehens“ – jedoch stets den Einkünften aus Kapitalvermögen im Sinne von § 20 EStG (entsprechend der aktuellen Rechtslage). Für Altverträge aus dem Zeitraum bis 2008 kommt dann konsequenterweise nur eine Besteuerung im Rahmen des § 23 EStG binnen Jahresfrist in Betracht.

Der dafür im genannten BMF-Schreiben angeführte Beleg – das oben angesprochene BFH-Urteil vom 13.01.2015 – wird aber meines Erachtens insoweit mißinterpretiert, als es gerade nicht die Aussage enthält, daß generell Ausgleichszahlungen aus der Auflösung von Zins-Swap-Geschäften nicht zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gehören könnten. Denn dort stand gerade der bereits benannte „veräußerungsähnliche Vorgang“ aufgrund der vorzeitigen Beendigung des Zins-Swap-Geschäftes gegen ein gesondertes Entgelt für den Steuerpflichtigen in Rede, nicht die normale Abwicklung bzw. das schlichte Auslaufen des Zins-Swap-Geschäftes.

Interessant ist auch der Gegenschluß. Da in Tz 324 ausdrücklich auf die vorbenannte Tz 176 Bezug genommen wird und es danach nicht beanstandet werden soll, wenn die dortige Ergänzung erst ab dem 01.01.2017 berücksichtigt wird, heißt dies wohl im Gegenschluß, daß bis dahin Ausgleichszahlungen – im Sinne der vorbezeichneten, wenn auch nach diesseitiger Auffassung falschen – Allgemeinheit durchaus zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gehören würden. Konsequenterweise müßte diese Aussage auch für alle anderen gem. § 20 Abs. 8 EStG an sich vorrangigen Einkunftsarten gelten. Angesichts der im übrigen aus der Praxis der Finanzverwaltung bisher bekannten Haltung erscheint es erstaunlich, wenn durch diese Regelung im Rückschluß die umgekehrte Haltung – Anerkennung (auch) der Ausgleichszahlungen vorrangig bei der spezielleren in Betracht kommenden Einkunftsart – als regelmäßige Praxis seitens des BMF statuiert und sogar bis Ende 2016 sanktioniert wird.

Ergänzend ist zur Frage der „Gesamtbetrachtung vs. Einzelbetrachtung bei Swap-Geschäften“ anzumerken, daß die Frage der praktischen Durchführung im Wege des oben angesprochenen Nettings wohl keine Rolle spielt. Obwohl

man es – wenn auch nach diesseitiger Auffassung unrichtig – ggf. als Indiz für eine Aufspaltung in Einzelvorgänge ansehen könnte, differenziert die Finanzverwaltung sowohl in ihren Verlautbarungen als auch in der Praxis vor Ort nicht danach, ob wirklich gegenläufige Einzelzahlungen vorgenommen werden oder lediglich ein Spitzenausgleich in Höhe des Differenzbetrages stattfindet. Tatsächlich ist dies auch manchmal allein eine Frage der banktechnischen Buchungspraxis ohne besonderen Hintergrund. So sind schon Fälle bekannt geworden, in denen trotz ausdrücklicher Vereinbarung des Nettings gegenläufige Buchungen „aus Vereinfachungsgründen“ auf den entsprechenden Konten erfolgten; umgekehrt wurden auch ohne Netting-Vereinbarung lediglich Spitzenbeträge gutgeschrieben oder abgebucht, um „unnötiges Hin- und Herzahlen“ auszuschließen. Bei kritischen Nachfragen wird regelmäßig darauf verwiesen, daß das materielle Ergebnis ja in jedem Fall das selbe sei.

### III. Relevante Fragen zur steuerlichen Einordnung

#### 1. Ausgangsüberlegungen

Systematisiert man die in Rechtsprechung, Literatur und Verfahrenspraxis regelmäßig auftauchenden Fragen, so kommt man zu den nachfolgend beschriebenen drei Kernaspekten. Unabhängig von den dort teils unterschiedlich bewerteten Kriterien und den differierenden Meinungen im Einzelfall ist jedoch schon die Reihenfolge der Fragestellung entscheidend, da sie durchaus den Weg zu gewissen Ergebnissen vorzeichnen kann. Abweichend von der nachfolgend dargestellten Struktur, die zunächst die Zuordnung zu einer Einkunftsart in den Vordergrund stellt, stellt die Finanzverwaltung gerade auch auf dem Boden ihrer (überschießenden) Interpretation des BFH-Urteils vom 13.01.2015<sup>12</sup> die Zuordnung zur Sphäre der laufenden Einkünfte in Abgrenzung zu der einer Vermögensänderung an dem jeweiligen Beginn ihrer Überlegungen. Damit kommt sie gerade in Altfällen und auf der Grundlage der von ihr jedenfalls gedanklich nach wie vor vollzogenen Trennung zwischen laufenden Zahlungen und der/den Schlußausgleichzahlung(en) im Rahmen eines Swap-Geschäfts regelmäßig zu dem Ergebnis, daß die entsprechenden Schlußzahlungen der Vermögenssphäre zuzuordnen sind. Sie fallen damit entsprechend der Denkweise der Finanzverwaltung aus der an sich vorrangigen Einkunftsart im Sinne des § 20 Abs. 8 EStG heraus.<sup>13</sup> Nach einem derartigen „Ausgangsergebnis“ ist der weitere Weg der Betrachtung dann meist vorgezeichnet. In Altfällen kommt eine

<sup>11</sup> IV C 1-52252/08/10004: 017 vom 13.01.2016.

<sup>12</sup> Vgl. FN 11

<sup>13</sup> So explizit die Tz 176 des BMF-Schreibens vom 18.01.2016.

Berücksichtigung im positivem wie im negativem Fall nur noch im Rahmen der einjährigen Frist des § 23 EStG in Betracht; aber auch in Neufällen bleibt eine Verrechnung derartiger Verluste auf den engen Anwendungsbereich des § 20 Abs. 6 EStG beschränkt.

Dieser Weg erscheint jedoch als sachlich falsch. Denn die Frage, ob die Sphäre der laufenden Einkünfte oder die des Vermögens betroffen ist und damit eine bestimmte steuerliche Berücksichtigung auslösen kann, ist nachrangig zu der Frage, welche Einkunftsart dem Grunde nach vorliegt. Die Berücksichtigung von sog. „Vermögensverlusten“ an sich ist (und war) bei den verschiedenen Einkunftsarten zum Teil unterschiedlich geregelt; dasselbe gilt für ggf. begrenzte Verlustverrechnungsmöglichkeiten. Letztlich erscheint es als Zirkelschluß, wenn argumentiert wird, daß sich die Schlußzahlungen eines Swap-Geschäftes stets auf der Vermögensebene des Steuerpflichtigen abspielten; weil dem aber so wäre, müßten sie aus dem (möglichen) Veranlassungszusammenhang einer anderen Einkunftsart herausgelöst und der Ebene der Einkünfte aus Kapitalvermögen zugeordnet werden, was dann zu den im Zeitablauf unterschiedlich eingeschränkten Möglichkeiten der Berücksichtigung bzw. Verrechnung mit anderen Einkünften derselben oder einer anderen Einkunftsart führe.

Dies gilt gerade auch für die hier oft in Betracht kommende Einkunftsart der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung im Sinne des § 21 EStG, bei denen ebenfalls gesetzlich eine nur eingeschränkte Möglichkeit der Berücksichtigung von Nachteilen auf der „Substanzebene“ besteht. Der Werbungskostenbegriff im Sinne des § 9 EStG ist einheitlich für alle Überschusseinkünfte auszulegen.<sup>14</sup> Die in Rede stehenden Aufwendungen können selbst durchaus auch im Verlust von Vermögenswerten bestehen. Selbst der Verlust einer Darlehensforderung kann hierzu gehören.<sup>15</sup> Auch sonst kann dort – wie erst recht in den anderen Einkunftsarten und ganz besonders bei den Gewinneinkünften – auch der Verlust der Vermögenssubstanz berücksichtigt werden.

Dies gilt schon für den Wert einer Immobilie selbst im Rahmen der (ggf. außerordentlichen) AfA. Dies gilt aber auch erst recht dann, wenn im Rahmen des gleichsam peripheren Leistungsverkehrs bei der Immobilienbewirtschaftung Substanzverluste eintreten, wenn der Veranlassungszusammenhang zu der entsprechenden Einkunftsart eindeutig besteht. Niemand käme wohl auf die Idee, den Verlust von Werkzeugen zur Instandhaltung oder Reinigung einer Immobilie deshalb nicht den dortigen Werbungskosten zuzurechnen, weil hierdurch lediglich die „Vermögensebene“ des Steuerpflichtigen (was isoliert gesehen durchaus zutrifft) betroffen wäre. Auch beim Verlust eines höherwertigen Gegenstandes gilt Entsprechendes; man denke etwa beim umfangreichen Vermögensbesitz einer vermögensverwaltenden Gesellschaft an den Verlust eines Lieferwagens, der zur regelmäßigen Ausführung von Hausmeister- und sonstigen objektbezogenen Tätigkeiten

dient. Schon grundlegend kann daher die Frage der Zuordnung zur Vermögenssubstanz nicht vorrangig oder gar allein über die Zuordnung zu einer bestimmten Einkunftsart entscheiden. Vielmehr gilt umgekehrt, daß erst nach Zuordnung zu dieser Einkunftsart entschieden werden kann, ob und wie ggf. der entsprechende Aufwand steuerlich zu erfassen ist.

Bei genauer Lektüre des BFH-Urteils vom 13.01.2015<sup>16</sup> liegt dieser Gedanke auch der dortigen Argumentation zugrunde. Denn verneint wird dort – als Ausgangs- und Grundüberlegung – der wirtschaftliche Zusammenhang. Dies deshalb, weil dort der in Rede stehende Geldzufluß allein bzw. ganz überwiegend durch die Veräußerung des zum privat gehörenden Wirtschaftsgutes veranlaßt war. Dort wurde nämlich das in Rede stehende Swap-Geschäft im wirtschaftlichen Ergebnis vorzeitig an die Bank „zurückveräußert“, wodurch nach Auffassung des BGH der Funktionszusammenhang aufgelöst wurde.<sup>17</sup> Ob man dies im dortigen Fall so sehen mußte, mag unterschiedlich beurteilt werden – die ausführliche Diskussion dieser Fragestellung im Urteil wäre aber völlig überflüssig gewesen, wenn allein dadurch, daß (auch) dort die Vermögensebene (in casu: positiv) betroffen war, die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bereits verlassen worden wären. Der Leitsatz der entsprechenden Entscheidung spricht dementsprechend auch richtigerweise an, daß die Zurechnung zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung „nicht schon deshalb“ vorliege, weil die den Einnahmen zugrunde liegenden Geschäfte ursprünglich der Absicherung eines Immobiliendarlehens bedient hätten. Etwas mißverständlich erscheint demgegenüber die verkürzte Überschrift im Rahmen der seinerzeitigen Pressemitteilung des BFH vom 29.04.2015, die generell betitelt: „Zinsswap-Geschäfte keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung“.

Wie oben dargestellt, hat die Finanzverwaltung allerdings diese überschießende Tendenz in ihrem aktuellen BMF-Schreiben nur allzu gerne aufgenommen. Ganz anders dagegen das Urteil des FG Baden-Württemberg<sup>18</sup>, das dezidiert darauf hinweist, daß die Swap-Kosten auch im Rahmen der Schlußzahlung als einheitlicher Aufwand im Rahmen eines insgesamt zu wertenden Swap-Vertrages zu berücksichtigen wären. Lägen bei diesem die Voraussetzungen – wie im dortigen Fall – für einen hinreichenden Zusammenhang mit einem entsprechend hierdurch verbundenen Darlehensgeschäft vor, sei der Aufwand für das Swap-Geschäft auch insgesamt den Schuldzinsen aus dem Darlehen und damit den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zuzurechnen.

<sup>14</sup> Vgl. nur Schmidt/Loschelder, EStG, 34. Auflage § 19 Rdnr. 11 m.w.N.

<sup>15</sup> A.a.O., RZ 12.

<sup>16</sup> Vgl. oben FN 9.

<sup>17</sup> Vgl. a.a.O. Rdnr. 19-21.

<sup>18</sup> Urteil vom 17.04.2013 – 4 K 2859/09 – Revision zugelassen.

Ist ein entsprechender Zusammenhang gegeben, spricht hierfür meines Erachtens neben der finanzwirtschaftlichen und juristischen Einordnung auch der wirtschaftliche Grundgedanke. Bei einem mit einem Darlehen verbundenen Swap-Vertrag geht es der Gegenpartei doch regelmäßig darum, Zinsvorteile (und damit eine Reduzierung der steuerwirksamen Aufwendungen) zu erhalten, die allerdings mit einem gewissen Risiko behaftet sind. Hierzu wird das Swap-Geschäft abgeschlossen, das seinerseits ein gewisses Risiko enthält. Erweist sich nun die anfänglich vernünftige kaufmännische Erwartung des Steuerpflichtigen im nachhinein als falsch und das sich realisierende Risiko aus der Kombination von Darlehen und Swap-Geschäft übersteigt die Vorteile aus der erhofften Verringerung des Zins-Aufwandes gegenüber dem „einfachen“ Darlehen, mögen dies insoweit fehlgeschlagene Aufwendungen sein. Hier jedoch danach zu trennen, ob sie laufend oder erst am Ende in Form der Ausgleichszahlung anfallen, wäre nicht sachgerecht und würde auch nichts an dem Umstand ändern, daß sie dafür aufgewandt wurden, um einen an sich durchaus auch steuerbaren und steuerpflichtigen Aufwand – nämlich den Finanzierungsaufwand – nach Möglichkeit zu reduzieren.

## 2. Zuordnung zu einer Einkunftsart

Richtigerweise muß demnach der Finanzierungszusammenhang im Mittelpunkt der Überlegungen stehen, um bei einem Swap-Geschäft über die Zuordnung sowohl der laufenden Einkünfte wie auch der Schlußzahlung zu einer Einkunftsart entscheiden zu können. Im Regelfall wird es dabei um ein Finanzierungsgeschäft im Rahmen einer anderen Einkunftsart, vornehmlich den Einkünften aus Gewerbebetrieb oder den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, gehen. Natürlich kommen entsprechende Finanzierungen auch bei anderen Einkünften, wie etwa aus Land- und Forstwirtschaft oder selbstständiger Arbeit, in Betracht. Theoretisch wäre es auch denkbar, daß das Swap-Geschäft den erforderlichen Zusammenhang nicht durch den möglichen Sicherungszusammenhang mit einem Darlehen erhält, sondern weil etwa das Swap-Geschäft an sich Teil der gewerblichen Einkünfte eines professionellen Finanz-Investors ist. Schließlich kann der Einzelfall eintreten, daß das Swap-Geschäft isoliert zur (spekulativen) Generierung von Einkünften bei einer anderen Einkunftsart außerhalb der Einkünfte aus Kapitalvermögen dienen sollte. Letzteres dürfte aber angesichts der schon restriktiven Haltung bei der Zuordnung von „normalen“ Finanzanlageverlusten – etwa bei Schuldverschreibungen – zu anderen Einkunftsarten seitens der Finanzrechtsprechung hier besonders selten gelingen.

Geht man also davon aus, daß regelmäßig die Absicherung eines anderen Darlehens in Rede steht, so ist Grundvoraussetzung zunächst, daß dieses Darlehen seinerseits über einen entsprechenden Finanzierungszusammenhang

verfügen muß. Hier sei am Rande angemerkt, daß gerade bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung die Rechtsprechung in letzter Zeit hierzu eine durchaus dem Steuerpflichtigen freundliche Tendenz aufweist.<sup>19</sup>

Auf der zweiten Ebene stellt sich dann die Frage der Zuordnung des Swap-Geschäftes zu dem entsprechenden Darlehen bzw. dem hinreichenden Sicherungszweck hierfür. *Hier* ist eine kritische Betrachtung im Einzelfall durchaus angebracht; manche von der Finanzverwaltung als problematisch angesehenen Fälle können auch durchaus mit Hilfe der dort ohnehin in langjähriger Rechtspraxis entwickelten Kriterien gelöst werden. Regelmäßig wichtige Kriterien zur Beurteilung des Sicherungszusammenhangs sind:

- sachlich und zeitlich gemeinsamer Abschluß beider Geschäfte
- Synchronisation der Höhe von Darlehensverpflichtung einerseits und Höhe der Bezugsgröße für die Berechnung der Leistungen (zumindest einer Seite) aus dem Swap-Geschäft
- Synchronisation von fester Verpflichtung einer Partei aus dem Swap-Geschäft mit den entsprechenden Verpflichtungen aus dem Darlehensgeschäft
- Synchronisation der Laufzeit von Darlehen und Swap-Geschäft
- gemeinsame Erstreckung von Sicherheiten sowohl auf das Darlehens- als auch auf das Swap-Geschäft
- gemeinsame Erstreckung weiterer begleitender Abreden und Vereinbarungen
- identische Vertragspartner bei Darlehens- und Swap-Geschäft

Daß nicht alle Kriterien zugleich und in gleichem Maße erfüllt sein müssen und ggf. auch eine asynchrone spätere Entwicklung von Darlehen und Swap-Geschäft nicht unbedingt den ursprünglichen Finanzierungszusammenhang auflösen muß, zeigt z.B. das bereits angesprochene Urteil des FG Baden-Württemberg vom 17.04.2013.<sup>20</sup> Dies gilt jedenfalls dann, wenn – anders als in dem vom BFH entschiedenen Fall – der spätere Gleichlauf nicht aufgrund einer freiwilligen Entscheidung des Steuerpflichtigen aufgehoben wird.

Ergänzend sollte noch berücksichtigt werden, daß bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise auch die formale Funktionszuweisung als Grund- bzw. Sicherungsgeschäft nicht entscheidend sein kann. Wird etwa ein Fremdwährungsdarlehen aufgenommen, um den in der Fremdwährung günstigeren Zinssatz auszunutzen, so wird man das im übrigen korrespondierende Swap-Geschäft zur Reduzierung des Fremdwährungsrisikos als das Sicherungsgeschäft sicher anerkennen. Umgekehrt sollte dies aber auch gelten.<sup>21</sup>

19 Vgl. etwa *Jachmann-Michel*, JM3-2016, S. 118 f. mit zahlreichen Nachweisen aus der jüngeren Rechtsprechung.

20 Vgl. oben FN 18.

21 Kritisch zur formalen Einordnung des Sicherungszweckes eines Swap-Geschäftes auch *Fichtner/Hartlieb*, DB 2013, 2519, 2321 ff.

Wird das Darlehen in der Heimatwährung abgeschlossen und durch das Swap-Geschäft die Fremdwährungskomponente zur Reduzierung des Zinsaufwandes eingeführt, kann bei Erfüllung der Voraussetzungen für ein verbundenes Geschäft im übrigen der wirtschaftlich gleiche Fall vorliegen. Hier zu argumentieren, daß das eigentliche Darlehen ja ohnehin „sicher“ gewesen wäre und demgegenüber das Swap-Geschäft erst einen „Unsicherheitsfaktor“ in den Gesamtkontext eingeführt hätte, wäre nicht nur wenig sachgerecht; gerade wenn ein entsprechender Zusammenhang bestünde, wäre eine solche formale Betrachtungsweise auch durch entsprechende Gestaltungen leicht zu umgehen.

### 3. Alt- oder Neufall

Je nach der zuvor getroffenen Wertung über die entsprechende Einkunftsart kann sich die Frage des zeitlichen Zusammenhangs stellen.

Liegen tatsächlich (nur) Einkünfte aus Kapitalvermögen vor, kann sich in Altfällen (nur) eine Besteuerung von § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 EStG ergeben, soweit sie nicht gem. § 23 Abs. 2 Satz 1 EStG wiederum anderen Einkunftsarten zuzurechnen sind. Dies wäre aber regelmäßig mit der eingangs dieses Teilabsatzes genannten Fragestellung bereits positiv ausgeschlossen, mit einer (Rück-)Ausnahme. Denn theoretisch bestand ja unter dem alten Steuerregime auch die Möglichkeit, laufende Einkünfte aus Kapitalvermögen fremd zu finanzieren und bei diesen Einkünften im Sinne von § 20 EStG die entsprechenden Werbungskosten geltend zu machen. Würde nun eine solche (Alt-)Fremdfinanzierung wiederum in einem hinreichenden Sicherungszusammenhang mit einem Swap-Geschäft nach den obigen Kriterien stehen, könnte auch der Gewinn oder Verlust im Rahmen der Schlußzahlung steuerbar und steuerpflichtig sein. Denn er wäre eben gerade kein originäres – und nach 12 Monaten nicht mehr steuerbares – Ergebnis nur in der Vermögenssphäre, sondern den entsprechenden laufenden Einkünften aus Kapitalvermögen nach dem vorstehend Gesagten zuzurechnen.

Ab 2009 unterliegen dann sowohl die laufenden Einkünfte aus einem Zins-Swap gem. § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG wie auch die Schlußzahlungen gem. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 EStG der Besteuerung im Rahmen der sog. Abgeltungssteuer.

Kommt man hingegen zu einem hinreichenden Finanzierungszusammenhang zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, liegen im Hinblick auf die laufenden Erträge bzw. Aufwände unstreitig Werbungskosten bzw. Einnahmen gem. § 21 EStG vor. Das gleiche gilt nach diesseitiger Auffassung und entsprechend dem FG Baden-Württemberg – bei hinreichendem Finanzierungszusammenhang (!) – auch im Hinblick auf die Schlußzahlungen. Die Finanzverwaltung würde hingegen bei Altfällen zu einer Steuerbarkeit nur im Rahmen von § 23 Abs. 1 EStG kommen und sieht sich ihren durch das BFH-Urteil vom

13.05.2015 bestärkt. Bei Neufällen würde sie dementsprechend § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 EStG auch insoweit anwenden.

Die zeitliche Komponente ist bei Einkünften aus Gewerbebetrieb im Sinne von § 15 Abs. 2 Satz 3–5 EStG praktisch irrelevant, da Swap-Geschäfte aus der Zeit vor der Einführung dieser speziellen Norm für Unternehmen außerhalb des Finanzdienstleistungssektors kaum mehr eine Rolle spielen. Denn diese Regelungen wurden grundlegend schon mit Wirkung ab 01.01.1999 eingeführt.

### 4. Laufender Aufwand/Ertrag oder Gewinn bzw. Verlust auf Vermögensebene

Entsprechend dem Vorstehenden ist die Differenzierung zwischen den Ergebnissen aus den laufenden Zahlungen im Rahmen eines Swap-Geschäftes und der oder den Schlußzahlung(en) regelmäßig steuerlich irrelevant. Liegt ein hinreichender Finanzierungszusammenhang mit anderen Einkunftsarten vor, sind laufende Zahlungen wie Schlußzahlungen regelmäßig als diesbezügliche Einnahmen bzw. Ausgaben/Werbungskosten zu berücksichtigen.

Eine gesetzliche Ausnahme findet sich nur im Rahmen von § 15 Abs. 4 Satz 3–5 EStG, welche aber ihrerseits unter den oben angesprochenen Bedingungen eine Berücksichtigung generell ausschließt und dabei wiederum nicht nach den laufenden Zahlungsflüssen und Schlußzahlungen „auf der bloßen Vermögensebene“ differenziert.

Nur dann, wenn tatsächlich kein hinreichender Finanzierungszusammenhang besteht und dementsprechend Einkünfte aus Kapitalvermögen im Sinne von § 20 EStG (nur noch) in Betracht kommen, kommt ggf. die Differenzierung zwischen laufenden Zahlungen und Schlußzahlungen in Betracht. Bis einschl. 2008 trat eine Besteuerung nur im Rahmen von § 23 Abs. 1 a.F. EStG ein, womit außerhalb des Jahres-Zeitraumes eine steuerliche Erfassung als Gewinn oder Verlust entfiel. Ab 2009 hingegen liegen Einkünfte im Sinne von § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 EStG vor, die zeitlich unbeschränkt positiv wie negativ zu berücksichtigen sind, aber regelmäßig dem besonderen Steuersatz von 25% sowie der Abgeltungssteuer und darüber hinaus den bei Kapitaleinkünften eingeschränkten Verlustverrechnungsmöglichkeiten (§ 20 Abs. 6 EStG) unterliegen.

Nach Auffassung der Finanzverwaltung ist hingegen die Unterscheidung zwischen laufenden Zahlungen und Schlußzahlungen (mindestens) auch bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung in Neufällen relevant, da dort davon ausgegangen wird, daß letztere als Einkünfte bzw. Verluste auf der Vermögensebene die Zurechnung zu einer anderen Einkunftsart „verlieren“ würden und stets den Einkünften aus Kapitalvermögen zuzurechnen wären. Konsequenter müßte dies auch zumindest für alle anderen Überschusseinkünfte gelten; zumindest inkonsequent ist es hingegen, wenn das aktuelle BMF-Schreiben in Tz 176 dies als Änderung gegenüber der früheren Auffassung darstellt

und zugleich anordnet, daß diese Änderung auch erst zum 01.01.2017 angewendet werden könne.

Gelangt man zu Einkünften aus Gewerbebetrieb, sind im Rahmen des § 15 Abs. 4 Satz 3–5 EStG weitere Besonderheiten zu berücksichtigen. Zunächst muß es sich um Termingeschäfte im Rahmen der Gesetzeterminologie handeln. Daß hierzu auch Swap-Geschäfte gehören, ist aber allgemein anerkannt.<sup>22</sup> Eine erste Rückausnahme besteht nun darin, daß gerade kein Unternehmen aus dem Finanzsektor vorliegt, bei dem entsprechende Geschäfte zum gewöhnlichen Geschäftsbetrieb gehören (§ 15 Abs. 4 Satz 4 EStG). Außerhalb des somit generell aus selbsterklärlichen Gründen ausgenommenen Finanzsektors sind nach Satz 5 weiterhin bei allen Unternehmen solche betrieblichen Erträge oder Aufwendungen ausgeschlossen, die aus der Absicherung von (anderweitigen) normalen Geschäftsvorfällen stammen. Auch hier wird also letztlich trotz der generellen Anordnung einer Nichtberücksichtigung durch das Gesetz letztlich danach differenziert, ob ein hinreichender Zusammenhang zu „normalen“ betrieblichen Geschäften bestand, insb. allgemeinen Finanzierungsgeschäften.<sup>23</sup> Letztlich können auch für die Beurteilung dieser Rück-Ausnahme ähnliche Kriterien angewandt werden, welche bereits oben<sup>24</sup> zur Bejahung eines hinreichenden Finanzierungszusammenhangs dargestellt worden. Liegen diese vor, kommt auch die entsprechende Rückausnahme in Betracht. Auch hier sollte aber der entsprechende Zusammenhang ausreichen und nicht formal nach dem Vorliegen einer zwar in enger Verbindung stehenden, aber formal mindestens eine „logische Sekunde“ vorher bestehenden „normalen“ Darlehensvereinbarung gefragt werden, welche danach durch das Swap-Geschäft „abgesichert“ wird. Im Einzelfall kann dies mit gleichem wirtschaftlichen Gesamtergebnis auch gleichsam „umgekehrt“ geschehen, ohne daß der Swap-Vertrag nur auf die Absicherungskomponente beschränkt wäre. Zahlreiche Einzelfragen zu dieser Vorschrift sind auch noch offen, ohne daß sie im Rahmen dieses Beitrages abschließend geklärt werden könnten.<sup>25</sup>

Gerade auch aus dieser Spezialvorschrift kann jedoch zusätzlich abgeleitet werden, daß die Auffassung der Finanzverwaltung im Hinblick auf die generelle Zuordnung von Schlußzahlungen zu Einkünften aus § 23 EStG (alt) bzw. § 20 Abs. 2 EStG (neu) zu kurz greift und die Gesetzssystematik mißversteht. Wäre diese Auffassung richtig, so könnten – auch – Schlußzahlungen aus entsprechenden Swaps niemals Einkünfte aus § 15 EStG sein. Die ausdrückliche gesetzgeberische Regelung wäre überflüssig oder könnte sich allenfalls noch auf Differenzen bei den laufenden Zahlungen beziehen. Daß der Gesetzgeber sich veranlaßt sah, diese Regelung ab 1999 ausdrücklich bei den gewerblichen Einkünften im Gesetz zu verankern – auf andere Einkünfte ist sie gerade nicht anwendbar<sup>26</sup> – zeigt gerade, daß hier eine besondere Ausnahmegvorschrift vorliegt. Als argumentum e contrario gilt vielmehr, daß gerade die Existenz dieser Vorschrift beweist, daß bei anderen Einkünfts-

arten (auch) die Schlußzahlungen durchaus Teil an der entsprechenden Einkünftezurechnung haben können und dort als Gewinne bzw. Verluste zu erfassen sind.

#### IV. Fazit

Gesetzgeber und Finanzverwaltung tun sich bei der steuerlichen Behandlung moderner Finanzprodukte schwer. Dies gilt auch für Swap-Geschäfte. Daß ein praktisches Problem im großen Umfang besteht, zeigt die anwachsende Flut der zivilrechtlichen Auseinandersetzungen hierüber. Sie betrifft in steuerlicher Konsequenz auch zahlreiche Altfälle, die nicht durch die ohnehin nur teilweise geglückte Umstellung des Steuerregimes bei den Einkünften aus Kapitalvermögen ab 2009 durch die explizite Erfassung von Wertveränderungen auch auf der Vermögensebene im Rahmen von § 20 Abs. 2 EStG erfaßt werden.

Die letztlich von einem unrichtigen Grundverständnis im Sinne gegenläufiger Darlehensverhältnisse ausgehende Auffassung der Finanzverwaltung war eigentlich schon unter Geltung des alten Steuerregimes verfehlt; sie sollte weder bei der Behandlung von Altfällen und erst recht im Bereich der Neufälle ab 2009 und der gesetzlichen Ausnahmegvorschrift des § 15 Abs. 4 Satz 3–5 EStG nicht fortgesetzt werden. Auch das aktuelle BMF-Schreiben vom 18.01.2016 weist hier in eine falsche Richtung, indem es aufgrund einer überschießenden Interpretation eines aktuellen BFH-Urteils den dort differenziert entschiedenen besonderen Fall auf alle Schlußzahlungen anwenden möchte und damit – scheinbar – seine Auffassung bestätigt sieht.

Die noch mehrfach zu diesem Komplex beim BFH abhängigen Verfahren werden diesem sicher Gelegenheit geben, den unabhängig vom Einzelfall zentralen Aspekt – Finanzierungszusammenhang zu einer anderen Einkunftsart oder laufende Einkünfte vs. Vermögensebene innerhalb des Swaps – zu präzisieren. Auch wenn man sich klar gegen die letztgenannte Differenzierung als grundsätzlichen Ausgangspunkt für die steuerliche Behandlung entscheidet, hieße dies durchaus nicht, nunmehr „alle Verluste aus Swap-Geschäften unterschiedslos anerkennen zu müssen“. Die schon bisher bekannte Frage nach einem hinreichenden Finanzierungszusammenhang in Bezug auf die jeweiligen anderweitigen Geschäfte im Rahmen der in Rede stehenden Einkunftsart bietet genug Grundlage dafür, „reine Spekulationsgeschäfte“ von Finanzierungsgeschäf-

22 Vgl. BFH, Urteil vom 20.08.2014 – X R 13/12 m.w.N.

23 Vgl. hierzu auch das vorgenannte Urteil unter Rz 35.

24 Vgl. oben III. 2.

25 Vgl. hierzu im Überblick *Schmidt-Wacker*, EStG, § 15 Rdnr. 900 ff.

26 Vgl. *Schmidt-Wacker*, EStG, § 15 Rdnr. 901 unter Berufung auf *Grütznner*, StuB 99, 961/2.

ten zu trennen. Dort sollte aber weder die formale Abfolge von Darlehen und Absicherung durch ein Swap-Geschäft (bzw. umgekehrt) noch die Differenzierung zwischen laufender Zahlung und Schlußzahlung systemtragend sein. Die dadurch gewonnene Systemkonsequenz wäre für die

Steuerpflichtigen und ihre Berater, aber auch für die Finanzverwaltung ein Gewinn, der sich im praktischen Ergebnis durchaus nicht immer nur zu Lasten des Fiskus auswirken müßte.

## Der »Schmeckenbecher« – jetzt noch besser!

begründet von Manfred Schmeckenbecher, fortgeführt von Dipl.-Rechtspflegerin (FH) Karin Scheungrab, Leipzig/München, und Rechtsfachwirtin Carmen Rothenbacher, Stuttgart  
2013, 24. Auflage, 112 Seiten, € 19,80 mit Spiralbindung und Griffregister  
ISBN 978-3-415-04928-4



Leseprobe unter  
[www.boorberg.de/alias/817451](http://www.boorberg.de/alias/817451)



 BOORBERG

Die 24. Auflage enthält die Neuerungen der **Prozesskosten-, Verfahrenskosten- und Beratungshilfe**. Neben den aktuellen Gebührentabellen bietet die Arbeitshilfe das bereits ausgerechnete **Kostenrisiko** sowohl in Zivil- als auch in Familiensachen. Jetzt auch mit praktischem Griffregister und Spiralbindung, damit die Abrechnung schnell und mühelos gelingt.

Bitte einsenden an den Richard Boorberg Verlag GmbH & Co KG, 70551 Stuttgart bzw. Postfach 80 03 40, 81603 München, oder

 07 11/73 85-100 bzw. 089/43 61 564  
 07 11/73 85-343 bzw. 089/43 60 00-20  
 [www.boorberg.de](http://www.boorberg.de)  
 [bestellung@boorberg.de](mailto:bestellung@boorberg.de)

Ich/Wir bestelle(n) aus dem Richard Boorberg Verlag:

Expl. Schmeckenbecher  
**Kostenübersichtstabellen**  
2013, 24. Auflage, 112 Seiten, € 19,80  
ISBN 978-3-415-04928-4

Ich bin/Wir sind  
 Unternehmer/Freiberufler/Behörde  
 Verbraucher\*

**Absender:**

\_\_\_\_\_  
Name, Vorname

\_\_\_\_\_  
Straße, Nr.

\_\_\_\_\_  
PLZ, Ort

\_\_\_\_\_  
Datum, Unterschrift

sz0215

\* Verbraucher ist jede natürliche Person, die ein Rechtsgeschäft zu einem Zwecke abschließt, der überwiegend weder ihrer gewerblichen noch ihrer selbständigen beruflichen Tätigkeit zugerechnet werden kann (§ 13 BGB). Wenn Sie Verbraucher sind, ist Ihre Bestellung noch nicht rechtsverbindlich. Wir senden Ihnen die Ware als unser verbindliches Angebot zu. Dazu erhalten Sie ausführliche Informationen, z.B. die Belehrung über Ihr **Widerrufsrecht** und zur **Versandkosten- und Rückportoregelung**. Erst durch Ihre Bezahlung der Ware kommt der Kaufvertrag mit uns zustande.

## Steuerfreiheit der Beteiligungserträge gemeinnütziger Körperschaften aus gewerblich geprägten Personengesellschaft

**Orientierungssatz:** Die Beteiligung einer gemeinnützigen Körperschaft an einer gewerblich geprägten vermögensverwaltenden Personengesellschaft ist kein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb

**Entscheidung:** BFH, Urteil vom 18.02.2016 – V R 60/13

### I. Sachverhalt

Die Klägerin ist eine von den Eheleuten B gegründete gemeinnützige Stiftung, die eine Beteiligung an einer gewerblich geprägten GmbH & Co. KG hält. Die KG betrieb ursprünglich einen Schuhwareneinzelhandel, den sie im Jahr 2006 komplett einstellte und alle Filialen sowie alle Betriebsgrundstücke, mit Ausnahme eines Grundstücks, veräußerte. Dieses noch im Betriebsvermögen der KG befindliche Grundstück vermietete die KG schon 1986 als Wohn- und Geschäftshaus an einen Dritten. Bei der GmbH & Co. KG handelte es sich um eine sog. Einmann-Gesellschaft, d.h. die Frau B war sowohl zu 100% Kommanditistin als auch zu 100% Gesellschafterin der Komplementär-GmbH. Nach dem Tod der Frau B erbte die Klägerin die KG-Anteile und die Geschäftsanteile an der Komplementär-GmbH. Das FA nahm bezüglich der Veräußerung der Schuhläden durch die Erbin, also durch die Stiftung, eine Teilbetriebsveräußerung i.S. der §§ 16, 34 EStG an. Ferner sah es das vermietete Grundstück nicht als eine wesentliche Betriebsgrundlage an. Das FA setzte für die Beteiligung an der KG Körperschaftsteuer fest, weil es in der Beteiligung an der GmbH & Co. KG einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb sah. Gegen diese Ansicht wehrte sich die Klägerin erfolgreich mit der Klage. Hiergegen erhob das FA Revision.

betrieb darstellt. Der BFH folgt somit der Rechtsprechung des I. Senats des BFH, welcher gewerblich geprägte vermögensverwaltende Personengesellschaften nicht unter § 14 Satz 2 AO subsumiert. Dies folgt aus dem Zweck der Besteuerung wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe, wonach dieser aus Gründen der Wettbewerbsneutralität von der Steuerbefreiung ausgenommen ist. Ferner sieht der BFH durch die Verpachtung des Betriebsgrundstücks keine Fortführung des Betriebs in Form einer Betriebsverpachtung, da es sich nicht um eine wesentliche Betriebsgrundlage des Schuheinzelhandels handelte. Auch geht aus der früheren originären gewerblichen Tätigkeit der KG nichts anderes hervor. Darüber hinaus sieht der BFH nicht die Möglichkeit einer Verlagerung von stillen Reserven bezüglich des Grundstücks. Hierzu zieht er einen Vergleich mit einer gewerblich tätigen KG, welche ebenfalls ein im Betriebsvermögen gehaltenes Grundstück zum Buchwert hätte entnehmen und auf eine nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG begünstigte Körperschaft zur Verwendung für steuerbegünstigte Zwecke übertragen können. Diese Buchwertverknüpfung sieht ausdrücklich § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 4 EStG vor.

*(Claudius Söffing)*

### II. Entscheidungsgründe

Der BFH entschied mit seinem Urteil, daß die Beteiligung einer gemeinnützigen Stiftung an einer gewerblich geprägten vermögensverwaltenden Personengesellschaft zu keinem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb führt, selbst wenn die Personengesellschaft zuvor originär gewerblich tätig war.

Gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG ist die Klägerin von der Körperschaftsteuer befreit. Diese Befreiung ist dann ausgeschlossen, wenn die Klägerin mit der Beteiligung an der KG einen wirtschaftlichen Betrieb unterhält. Ein solcher ist gemäß § 14 AO nicht gegeben, wenn es sich bei der KG um eine vermögensverwaltende handelt. Bei der hier vorliegenden Beteiligung handelt es sich nach Ansicht des BFH um eine gewerblich geprägte vermögensverwaltende Personengesellschaft, die keinen wirtschaftlichen Geschäfts-

## Verdeckte Einlage und Schenkungsteuer

**Orientierungssatz:** Veräußert ein Gesellschafter einer GmbH, deren einziger weiterer Gesellschafter sein Ehegatte ist, seinen Geschäftsanteil, mit dem er die in § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG vorgeschriebene Mindestbeteiligung erreicht, mit Zustimmung des Ehegatten zu einem deutlich unter dem gemeinen Wert liegenden Kaufpreis an die GmbH und handelt es sich dabei um eine verdeckte Einlage des Anteils in das Vermögen der GmbH, liegt weder eine freigebige Zuwendung des Veräußerers an die GmbH noch ein Fall des § 7 Abs. 7 Satz 1 ErbStG vor.

**Entscheidung:** BFH, Urteil vom 20.01.2016 – II R 40/14

### I. Sachverhalt

Die Ehefrau A und der Ehemann C gründeten im Jahr 1999 eine GmbH, die Klägerin des Revisionsverfahrens. Im März 2004 veräußerte die Ehefrau ihre Geschäftsanteile an die GmbH, die dadurch eigene Anteile erwarb. C war zu diesem Zeitpunkt der alleinige Gesellschafter der GmbH. Der Veräußerungspreis lag erheblich unter dem gemeinen Wert des Geschäftsanteils. Das FA sah in der Differenz zwischen gemeinem Wert und Veräußerungspreis eine Bereicherung der Klägerin und erließ einen Schenkungsteuerbescheid gegenüber dieser. Dem trat die Klägerin entgegen. Der Einspruch hiergegen blieb erfolglos. Das FG gab der Klage statt.

### II. Entscheidungsgründe

Der BFH sah die Revision des FA als unbegründet an und wies diese zurück.

Zunächst stellte der BFH fest, daß es sich bei einer Zuwendung, die in rechtlichem Zusammenhang mit einem Gemeinschaftszweck steht, nicht als unentgeltlich anzusehen ist und somit keine freigebige Zuwendung vorliegt. Jedoch führte er aus, daß im Entscheidungsfall der übertragende Gesellschafter nicht in dieser verblieben ist. Damit konnte die A nicht mehr als Gesellschafterin dem Gesellschaftszweck der Klägerin fördern. Deshalb ging der BFH im Revisionsfall von einer Förderung eines fremden Gesellschaftszwecks aus, welcher die Anwendbarkeit des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG nicht auszuschließen vermag.

Darüber hinaus zeigte der erkennende II. Senat des BFH auf, dem Vorliegen einer gemischten freigebigen Zuwendung i.S. des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG stehe entgegen, daß es sich bei der erheblich unter dem gemeinen Wert erfolgten Veräußerung des Geschäftsanteils der A an die Klägerin um eine verdeckte Einlage des Anteils i.S. des § 17 Abs. 1 Satz 2 EStG handele. Ein Erwerb einer Kapitalgesellschaft durch verdeckte Einlage könne nicht zugleich als Erwerb durch freigebige Zuwendung gewertet werden.

Die verdeckte Einlage von im Privatvermögen gehaltenen Anteilen an einer Kapitalgesellschaft in eine Kapital-

gesellschaft stehe nach § 17 Abs. 1 Satz 2 EStG der Veräußerung der Anteile i.S. des § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG gleich. Die Einlage habe ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis, wenn ein Nichtgesellschafter bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns den Vermögensvorteil der Gesellschaft nicht eingeräumt hätte. Bleibe ein vereinbarter Kaufpreis hinter dem Wert eines eingelegten Anteils an einer Kapitalgesellschaft zurück, liegt eine gemischte verdeckte Einlage vor. Mithin hat die A an die Klägerin keine gemischte freigebige Zuwendung getätigt. Vielmehr hat die Klägerin den Geschäftsanteil der A durch eine gemischte verdeckte Einlage i.S. des § 17 Abs. 1 Satz 2 EStG des C erworben. Eine unmittelbare Zurechnung der verdeckten Einlage bei A war aufgrund ihres Ausscheidens aus der Klägerin nicht möglich. Eine Zurechnung sah der BFH jedoch aufgrund der persönlichen Nähe zwischen A und C bei dem verbliebenen Gesellschafter X als gerechtfertigt an.

Die Festsetzung der Schenkungsteuer könne auch nicht auf § 7 Abs. 7 Satz 1 ErbStG gestützt werden. Schon in ihrer früheren Fassung war nach der Rechtsprechung des BFH (Urteil v. 1.7.1992, II R 70/88, BStBl II 1992, 921) auf die Veräußerung eines Geschäftsanteils unter Lebenden, also einen derivativen Erwerb, die Norm nicht anwendbar. Dies habe nach dieser Entscheidung auch gegolten, wenn die rechtsgeschäftliche Anteilsübertragung der Zustimmung der Mitgesellschafter bedurft habe. Dieses Ergebnis habe sich, so der BFH, durch die Neufassung des § 7 Abs. 7 Satz 1 ErbStG nicht geändert.

*(Claudius Söffing)*

## Abzugsfähigkeit nachträglicher Schuldzinsen als Werbungskosten

**Orientierungssatz:** Die Entscheidung des Steuerpflichtigen, seine Beteiligung an einer Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielenden Personengesellschaft zu veräußern, beinhaltet grundsätzlich den Entschluß, die Absicht zu einer (weiteren) Einkünfteerzielung aufzugeben. Unbeschadet dessen führt eine Inanspruchnahme im Zuge der Nachhaftung (§ 736 Abs. 2 BGB i.V.m. § 160 HGB) bei einem Steuerpflichtigen, der seine Beteiligung an der GbR gerade zur Vermeidung einer solchen persönlichen Haftung weiterveräußert hat, zu berücksichtigungsfähigem Aufwand, soweit er diesen endgültig selbst trägt.

**Entscheidung:** BFH, Urteil vom 01.12.2015 – IX R 42/14

### I. Sachverhalt

Der Kläger trat 1990 einer vermögensverwaltenden GbR in der Form eines geschlossenen Immobilienfonds bei; Gesellschaftszweck war die Instandsetzung, Modernisierung und nachfolgende Vermietung eines Mehrfamilienhauses. Die GbR finanzierte rund ein Drittel der benötigten Geldmittel durch Gesellschaftereinlagen. Die verbleibenden zwei Drittel der benötigten Finanzmittel sollten durch ein Darlehen aufgebracht werden. Hierfür nahm die Treuhänderin des Fonds namens der GbR ein Darlehen bei einem Kreditinstitut auf, für das die Gesellschafter quotaal entsprechend ihrem Anteil am Gesellschaftskapital die persönliche Haftung übernahmen. Mit Kauf- und Abtretungsvertrag vom 31.12.2003 übertrug der Kläger seinen Gesellschaftsanteil an der GbR an einen Mitgesellschafter (X-GmbH). In der Vereinbarung verpflichtete sich die X-GmbH, den Kläger von sämtlichen bestehenden und zukünftigen, bekannten und unbekanntem Ansprüchen Dritter, seien es Ansprüche der Gesellschaft, einzelner Gesellschafter oder finanzierender Banken, freizustellen. Aufgrund von Zahlungsschwierigkeiten konnte die GbR ihren Zahlungsverpflichtungen aus dem Darlehensvertrag (Zins- und Tilgungsleistungen) nicht nachkommen. Daraufhin kündigte das Kreditinstitut Ende 2004 den Darlehensvertrag. Im Rahmen des sich anschließenden Zivilverfahrens wurde u.a. der Kläger zur anteiligen Rückzahlung zuzüglich Zinsen aufgrund einer Nachhaftung gem. § 736 Abs. 2 BGB i.V.m. § 160 HGB im Verhältnis zur GbR verurteilt. Eine Inanspruchnahme der GmbH scheiterte an deren Vermögenslosigkeit sowie an deren Sitzverlegung ins Ausland. Der Kläger machte die im Zuge der Nachhaftung von ihm gezahlten Beträge im Rahmen der Einkommensteuererklärung als nachträgliche Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung geltend. Das FA ging jedoch davon aus, daß es sich bei den geltend gemachten Werbungskosten um einen Vorgang auf der privaten Vermögensebene handle, der nicht zu den Einkünften oder Werbungskosten i.S.d. § 21 EStG führen könne. Die Klage hatte insoweit Erfolg, als die in dem gesamten Betrag enthaltenen Schuldzinsen als Werbungskosten anerkannt worden. Die dagegen vom FA eingelegte Revision blieb erfolglos.

### II. Entscheidungsgründe

Der BFH sieht einen steuerlich anzuerkennenden wirtschaftlichen Zusammenhang von Schuldzinsen mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung als dann gegeben an, wenn ein objektiver Zusammenhang dieser Aufwendungen mit der Überlassung eines Vermietungsobjektes zur Nutzung bestehe und subjektiv die Aufwendungen zur Förderung dieser Nutzungsüberlassung gemacht werden. Mit der erstmaligen Verwendung der Darlehensvaluta zur Modernisierung und Instandsetzung des Vermietungsobjektes wird die maßgebliche Verbindlichkeit diesem Verwendungszweck unterstellt. Auch nach einer nicht steuerbaren Veräußerung der Immobilie sind grundsätzlich die Schuldzinsen als nachträgliche Werbungskosten abzugsfähig, wenn und soweit die Verbindlichkeiten durch den Veräußerungserlös nicht getilgt werden können.

Ferner ist der Schuldzinsabzug nur in dem Umfang möglich, in dem der Steuerpflichtige den objektiven Tatbestand des § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG selbst erfüllt hat. Ein Schuldzinsenabzug ist gänzlich ausgeschlossen, wenn der Steuerpflichtige der Einkünfterzielungsabsicht i.S.d. § 21 EStG nicht mehr nachkommt. Diese Frage mußte von dem BFH geklärt werden. Denn im Revisionsfall war fraglich, ob ein fortdauernder Veranlassungszusammenhang von nachträglichen Schuldzinsen mit früheren Einkünften i.S. des § 21 EStG auch dann noch angenommen werden kann, wenn der Steuerpflichtige zwar (rückständige) Schuldzinsen aufgrund einer Nachhaftung gemäß § 736 Abs. 2 BGB i.V.m. § 160 HGB letztendlich getragen hat, er aber andererseits noch vor seiner Inanspruchnahme als haftender (ehemaliger) Gesellschafter der GbR versucht hat, sich einer dahingehenden Verpflichtung durch Übertragung seines Gesellschaftsanteils – bei gleichzeitiger Verpflichtung des Käufers, ihn von Ansprüchen Dritter (insbesondere von Ansprüchen finanzierender Banken) im Innenverhältnis freizustellen – zu entziehen. Der erkennende Senat sieht zwar grundsätzlich in der Entscheidung des Steuerpflichtigen, seine Beteiligung zu veräußern, auch die Aufgabe seiner zuvor bestehenden Einkünfterzielung. Gleichwohl aber arbeitete der BFH hiervon eine Ausnahme heraus. Die Besonderheit des Revisionsfalls sah man darin, dass der Klä-

ger seine „Fähigkeit“, Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung zu erzielen, für die Dauer der Nachhaftung von Gesetzes wegen – zumindest im Außenverhältnis – nicht zu beschränken vermochte.

Abschließend und ausdrücklich weist der erkennende Senat jedoch daraufhin, daß der Abzug von Schuldzinsen nur dann möglich ist, wenn und soweit der Steuerpflich-

tige diese auch selbst trägt. Kann sich der Steuerpflichtige aufgrund einer im Innenverhältnis bestehenden Haftungsfreistellung einen entsprechenden wirtschaftlichen Ausgleich verschaffen, so hat er den Aufwand, also die Schuldzinsen, nicht selbst getragen und kann sie daher auch nicht als Werbungskosten geltend machen.

*(Claudius Söffing)*



**Kompetent und umfassend.**

WWW.BOORBERG.DE

## Betriebsprüfung und Steuerfahndung

von Dr. Thomas Kaligin, Rechtsanwalt,  
Fachanwalt für Steuerrecht

2014, 928 Seiten, € 98,-

ISBN 978-3-415-04749-5



Leseprobe unter  
[www.boorberg.de/alias/380642](http://www.boorberg.de/alias/380642)

Das Handbuch bietet in seinem ersten Teil mit der Betriebsprüfung, in seinem zweiten Teil mit der Steuerfahndung und in seinem dritten Teil mit dem Steuerstrafverfahren umfassende und aktuelle Praxiserfahrungen. Besonders wertvoll ist der Leitfaden durch den zweiteiligen Aufbau der Ausführungen zur Betriebsprüfung – mit Struktur und Strategie der Betriebsprüfung auf der einen Seite sowie praktischen Einzelfragen zur Betriebsprüfung auf der anderen Seite.

Der Autor erklärt bei der Steuerfahndung detailliert nicht nur die Aufgaben und Befugnisse der Finanzbehörden, sondern auch die typischen Aufgriffsanlässe, wie z.B. Selbstanzeige und Kontenabruf. Zu jedem Problem des Steuerstrafverfahrens, von der Einleitung bis zu seiner möglichst einvernehmlichen Beendigung, findet der Leser konkrete Hinweise.

 BOORBERG

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

SZ0216

# Termine

Datum	Titel	Dozent	Veranstalter	Ort
01.09.2016	Update für prüfende Berufe 1/2016	Dr. Farr	Steuerberater-Verband e.V. Köln info@stbverband-koeln.de	Köln
06.09.2016	Verbindlichkeiten und Rückstellungen in Handels- und Steuerbilanz	Kleine-Rosenstein	Akademie für Steuer- und Wirtschaftsrecht akademie@stbverband-koeln.de	Köln
13.09.2016	Geschenke, Bewirtungskosten und Betriebsveranstaltungen steuerlich zutreffend abwickeln	Tillmann	Akademie für Steuer- und Wirtschaftsrecht akademie@stbverband-koeln.de	Köln
14.09.2016	Gestaltungsfragen und -möglichkeiten bei der GmbH-Besteuerung	Posdziech	Akademie für Steuer- und Wirtschaftsrecht akademie@stbverband-koeln.de	Köln
19.09.2016	Aktuelles Erbschaftsteuerrecht	Christoffel	Akademie für Steuer- und Wirtschaftsrecht akademie@stbverband-koeln.de	Köln
22.09.2016	Wichtige Geschäftsvorfälle von A bis Z richtig gebucht	Heinig	Akademie für Steuer- und Wirtschaftsrecht akademie@stbverband-koeln.de	Köln
30.09.2016	Beratungsrelevantes zum Unternehmenssteuerrecht	Stimpel	Akademie für Steuer- und Wirtschaftsrecht akademie@stbverband-koeln.de	Köln
05.10.2016	Kindergeld in der steuerlichen Beratung	Hillmoth	Akademie für Steuer- und Wirtschaftsrecht akademie@stbverband-koeln.de	Köln
06.10.2016	Unternehmensbewertung bei Klein- und Mittelbetrieben	Dr. Nagel	Steuerberater-Verband e.V. Köln info@stbverband-koeln.de	Köln
24.10.2016	Neue Erbschaftsteuer kompakt	Krause	Akademie für Steuer- und Wirtschaftsrecht akademie@stbverband-koeln.de	Köln
25.10.2016	Ausgewählte steuerliche Einzelfragen zur Rechtsformwahl	Juhn	Akademie für Steuer- und Wirtschaftsrecht akademie@stbverband-koeln.de	Köln



## Das Wesentliche für die Praxis.

### Marktorientierte Immobilienbewertung

Grundriss für die Praxis

von Dipl.-Volkswirt Hauke Petersen, Dipl.-Ingenieur Jürgen Schnoor und Wolfgang Seitz B.A.

2015, 9. Auflage, 160 Seiten, € 19,90

ISBN 978-3-415-05292-5



Leseprobe unter  
[www.boorberg.de/alias/1260187](http://www.boorberg.de/alias/1260187)

**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

SZ0616