

steueranwaltsmagazin

Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im Deutschen Anwaltverein

1/2025

140. Ausgabe | 27. Jahrgang

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

Dr. Jörg Stalleiken,
Flick Gocke Schaumburg,
Bonn

1 Editorial

Wagner

Beiträge

2 Elßner **Die erweiterte Gewerbesteuer-
kürzung zwischen gesetzgeberischem
Wandel und richterlicher Beharrlichkeit**

10 Ebner **Grundstrukturen und aktuelle
Zweifelsfragen der Verjährung im
Steuerstrafrecht**

23 Hallerbach **Neues zur Abfärbewirkung
nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG**

Gestaltungstip

30 Söffing/Holzinger **Anschaffungskosten
bei Kapitalerhöhung**

32 Söffing **Ablösung eines
Vorbehaltsnießbrauchs**

www.steuerrecht.org

Online immer aktuell.

Steuergesetze 2025

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

hrsg. vom Deutschen Steuerberaterinstitut e.V.

2025, 1502 Seiten, € 15,80;
ab 5 Expl. € 14,50; ab 10 Expl. € 12,90

Mengenpreise nur bei Endabnahme zum Eigenbedarf.

DStI-Praktikertexte

ISBN 978-3-415-07675-4



Die 23 wichtigsten Steuervorschriften sind in der gedruckten Ausgabe auf Stand 1. Januar 2025 sowie **online jederzeit auf neuestem Stand** verfügbar. Bereits zum 1.1.2025 verabschiedete, aber erst zukünftig in Kraft tretende Vorschriftenfassungen sind ebenfalls online abrufbar. Auf sie wird in der Printausgabe bereits in einer tabellarischen Übersicht und in Fußnoten hingewiesen.

Unter **steuergesetze.boorberg.de** erhalten die Käuferinnen und Käufer der Textausgabe Zugang zu einer komfortablen Online-Vorschriftensammlung. Alle in der Printausgabe enthaltenen Vorschriften sind hier bequem recherchierbar und tagesaktuell verfügbar – sämtliche Änderungen des Gesetzgebers in 2025 werden unmittelbar nach Bekanntmachung eingearbeitet. Zukünftige und ältere Gesetzesfassungen können parallel aufgerufen und verglichen werden. Das Team der Boorberg-Rechtsdatenbank sichert die hohe Qualität der Vorschriftentexte.

- | | |
|---|--|
| ■ Abgabenordnung (AO) | ■ Grundsteuergesetz (GrStG) |
| ■ Außensteuergesetz (AStG) | ■ Investmentsteuergesetz (InvStG) |
| ■ Bewertungsgesetz (BewG) | ■ Körperschaftsteuergesetz (KStG) |
| ■ Einkommensteuergesetz (EStG) | ■ Körperschaftsteuer-Durchführungsverordnung (KStDV) |
| ■ Einkommensteuer-Durchführungsverordnung (EStDV) | ■ Lohnsteuer-Durchführungsverordnung (LStDV) |
| ■ Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (ErbStG) | ■ Solidaritätszuschlaggesetz (SolzG) |
| ■ Erbschaftsteuer-Durchführungsverordnung (ErbStDV) | ■ Sozialversicherungsentgeltverordnung (SvEV) |
| ■ Finanzgerichtsordnung (FGO) | ■ Steueroasen-Abwehrgesetz (StAbwG) |
| ■ Forschungszulagengesetz (FZulG) | ■ Umsatzsteuergesetz (UStG) |
| ■ Gewerbesteuergesetz (GewStG) | ■ Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (UStDV) |
| ■ Gewerbesteuer-Durchführungsverordnung (GewStDV) | ■ Umwandlungssteuergesetz (UmwStG) |
| ■ Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG) | |

Außerdem unverzichtbar für die praktische Arbeit: Die Textausgabe enthält das **GmbH-Gesetz** und – in Auszügen – das **Handelsgesetzbuch** sowie das **Grundgesetz**. Griff- und Sachregister erleichtern das Auffinden der gesuchten Vorschriften.

 BOORBERG

RICHARD BOORBERG VERLAG
BESTELLUNG@BOORBERG.DE TEL 07 11/73 85-343 FAX 07 11/73 85-100 WWW.BOORBERG.DE

AO

AStG

BewG

EStG

EStDV

ErbStG

ErbStDV

FGO

FZulG

GewStG

GewStDV

GG

GmbHG

GrEStG

GrStG

HGB

InvStG

KStG

KStDV

LStDV

SolzG

StAbwG

SvEV

UmwStG

UStG

UStDV

I.

Das **steueranwaltsmagazin** wird in diesem Jahr nur vier Mal erscheinen. Die Transformation in ein neues Zeitalter rückt näher. Ihre Anregungen sind willkommen.

II.

Wo sind die Grenzen von KI? Sie antwortet sinngemäß, daß emotionales Verständnis und Empathie menschliche Fähigkeiten seien, die KI nicht replizieren könne, da ihr das Bewußtsein für Emotionen fehle. KI-Systeme benötigen große Datenmengen zum Lernen und sind ohne diese Daten nicht in der Lage, zuverlässige Ergebnisse zu liefern. Und manchmal liegt sie auch komplett falsch.

III.

„Den alphanumerischen Formulierungen kommt heute die vornehme Aufgabe zu, als Falsifikations-Paravent gleichermassen wissenschaftlich konservierend zu wirken. (...) Der Zusammenhang der vorgetragenen Gedanken dürfte kaum leiden, wenn der Leser über diejenigen Stellen, welche ihm je nach Einstellung allzu fachwissenschaftlich oder allzu trivial erscheinen, kurz hinweggeht.“

Zit. *Max Planck* in *Lehner/Meran/Möller, De statu corruptionis, Entscheidungslogische Einübungen in die Höhere Amoralität*, Konstanz 1980

IV.

Bei allen Irrungen und Wirrungen der letzten Tage sucht man Verlässliches in einem schönen Ambiente und angenehmer Umgebung: Steueranwalt International Anfang Mai auf Mallorca. Viel Spaß!

Einen schönen Frühsommer wünscht

Ihr

Jürgen Wagner, LL. M.

Red. **steueranwaltsmagazin**

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

Redaktion

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

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

Die 141. Ausgabe des **steueranwaltsmagazin** erscheint am 30. Juni 2025.

Mitschreibende dieser Ausgabe:

Lennart Elßner, Rechtsanwalt in Bonn; *Markus Ebner*, Richter am OLG Nürnberg; *Dorotheé Hallerbach*, Rechtsanwältin in Augsburg; *Matthias Söffing*, Rechtsanwalt in Düsseldorf sowie *Daniel Holzinger*, Wirtschaftsjurist in Düsseldorf.

Fachbeirat

Allgemeines Steuerrecht

RA/StB/FAHGR **Andreas Jahn**, Meyer-Köring, Bonn; RA/FAStR **Malte Norstedt**, Dinkgräve Norstedt Krämer, München; RA/FAStR **Dr. Frank Rozanski**, Hannover; RA/FAStR/StB **Katharina Rogge**, Essen; RA/StB **Dr. Jörg Stalleiken**, Flick Gocke Schaumburg, Bonn/Frankfurt/Berlin; RA **Dr. Martin Geraats**, Meyer-Köring, Bonn; RA/FAStR **Dr. Matthias Söffing**, S & P Söffing, Rechtsanwaltsgesellschaft mbH, Düsseldorf/ München/ Zürich/Paris; RA/FA Erbrecht/FAStR **Dr. Michael Holtz**, Flick Gocke Schaumburg, Bonn

Internationales Steuerrecht

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

Steuerstrafrecht

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

Europarecht

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

Impressum

Herausgeber: ARGE Steuerrecht im DAV, Littenstraße 11, 10179 Berlin, Telefon 0 30/72 61 52-0;

Verlag: Richard Boorberg Verlag GmbH & Co KG, Scharrstraße 2, 70563 Stuttgart; Tel: 0711/7385-0; Fax: 0711/7385-500, www.boorberg.de

Layout und Satz: Reemers Publishing Services GmbH, 47799 Krefeld

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

Anzeigenverwaltung: Verlag

Anzeigenpreisliste: Nr. 6 vom 01.01.2023

Alle Urheber-, Nutzungsrechte und Verlagsrechte vorbehalten.

Die Zeitschrift erscheint sechs Mal im Jahr. Der Bezugspreis ist im Mitgliedsbeitrag enthalten. Für Nichtmitglieder der Arbeitsgemeinschaft im DAV beträgt der Bezugspreis 181,80 EUR inkl. Versandkosten jährlich.

ISSN 1615-5610

Die erweiterte Gewerbesteuerkürzung zwischen gesetzgeberischem Wandel und richterlicher Beharrlichkeit

Lennart Elßner, Rechtsanwalt bei MEYER-KÖRING Rechtsanwälte Steuerberater PartG mbB, Bonn

Die „erweiterte Kürzung“ für Grundbesitz i.S.d. § 9 Nr. 1 Satz 2 ff. GewStG bleibt im Wandel begriffen. Längst hat der Gesetzgeber sie als politisches Lenkungsinstrument entdeckt. Damit wird zunehmend auch die bislang weitgehend verschonte Gewerbesteuer zum Gegenstand politischer und ökonomischer Einflußnahme. Die rasante Rechtsentwicklung der erweiterten Kürzung ist bereits in den Beiträgen „Bewegung im Gewerbesteuerrecht“ im steueranwaltsmagazin 2020, 173 ff. und „Die erweiterte Kürzung für Grundbesitz i.S.d. § 9 Nr. 1 Satz 2 ff. GewStG nach FoStoG, GEIG und in der aktuellen Rechtsprechung“ im steueranwaltsmagazin 2021, 170 ff. nachgezeichnet worden. Die weitere Modifikation des § 9 Nr. 1 Satz 3 GewStG durch das Wachstumschancengesetz¹ zeigt, daß die erweiterte Kürzung nach wie vor im Fokus des Gesetzgebers steht. Die nach Inkrafttreten des FoStoG² fortentwickelte – und zugleich teils ausgesprochen beharrliche – Rechtsprechung des BFH bietet Anlaß zur weiteren Beschäftigung mit einer der „aktuellsten“ Steuervorschriften dieser Tage.

1. Überblick über die sog. erweiterte Gewerbesteuerkürzung der § 9 Nr. 1 Satz 2 ff. GewStG

§ 9 Nr. 1 Satz 2 ff. GewStG sieht eine Kürzung der gewerbesteuerlichen Bemessungsgrundlage um den Teil des Gewerbeertrags vor, der auf die Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes entfällt. Damit soll eine Gleichbehandlung von privaten Vermögensverwaltern, die mangels gewerblicher Einkünfte nicht der Gewerbesteuer unterworfen sind, und grundbesitzverwaltenden Unternehmen erreicht werden, wenn diese lediglich kraft Rechtsform (§ 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG, § 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG) gewerbliche Einkünfte erzielen und daher gewerbesteuerpflichtig sind (§ 2 Abs. 1 GewStG).³ Grundsätzliche Voraussetzung der Kürzung ist daher, daß das betreffende Unternehmen entweder ausschließlich eigenen Grundbesitz verwaltet oder daneben lediglich unschädliche Nebentätigkeiten ausführt (sog. Ausschließlichkeitsgebot). Es gilt ein „Alles-oder-Nichts“-Prinzip.⁴

Die zulässigen Nebentätigkeiten zählt das Gesetz in § 9 Nr. 1 Satz 2 und 3 GewStG abschließend auf.⁵ Diese sind zwar selbst nicht begünstigt, hindern jedoch die Anwendbarkeit der Kürzung auf begünstigungsfähige Erträge nicht.⁶

§ 9 Nr. 1 Satz 5 GewStG schränkt den Kürzungstatbestand durch Rückausnahmen ein.

Seit jeher streitanfällig ist vor allem die Frage des Umfangs der „Verwaltung eigenen Grundbesitzes“. Zum „eigenen“ Grundbesitz zählt der BFH in ständiger Rechtsprechung das zum Betriebsvermögen gehörende Grundvermögen.⁷ Als „Verwaltung“ versteht er die Fruchtziehung aus zu erhaltender Substanz⁸ sowie alle Tätigkeiten, die der Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes im engeren Sinne dienen und als zwingend notwendiger (d.h. unentbehrlicher) Teil einer wirtschaftlich sinnvoll gestalteten eigenen Grundstücksverwaltung und -nutzung angesehen werden können, sofern die Tätigkeiten nur einen geringen Umfang haben.⁹

Die danach in hohem Maße einzelfallabhängige Rechtsprechung und die inzwischen zahlreichen Ausnahmetatbestände für unschädliche Nebentätigkeiten sowie regelmäßige Gesetzesänderungen machen die erweiterte Kürzung heute zu einer komplexen Regelungsmaterie, die sich vom ursprünglichen Ideal eines einfachen „Entweder-Oder“-Schemas weit entfernt

1 Gesetz zur Stärkung von Wachstumschancen, Investitionen und Innovation sowie Steuervereinfachung und Steuerfairness (Wachstumschancengesetz).

2 Gesetz zur Stärkung des Fondsstandorts Deutschland und zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2019/1160 zur Änderung der Richtlinien 2009/65/EG und 2011/61/EU im Hinblick auf den grenzüberschreitenden Vertrieb von Organismen für gemeinsame Anlagen (Fondsstandortgesetz – FoStoG), BStBl I 2021, 1498.

3 Vgl. BFH, Beschl. v. 25.09.2018 – GrS 2/16 – BFHE 263, 225, BStBl II 2019, 262.

4 Vgl. dazu im Einzelnen die hier besprochene strenge Rechtsprechung des BFH, exemplarisch etwa BFH, Ur. v. 15.06.2023 – IV R 6/20 – BFH/NV 2023, 1190–1195.

5 BFH, Ur. v. 14.06.2005 – VIII R 3/03 – BFHE 210, 38, BStBl II 2005, 778.

6 Der Gewinn aus unschädlichen Nebentätigkeiten muss gemäß § 9 Nr. 1 Satz 4 GewStG gesondert ermittelt werden, anderenfalls wird die erweiterte Kürzung nicht gewährt.

7 BFH, Beschl. v. 25.09.2018 – GrS 2/16 – BFHE 263, 225, BStBl II 2019, 262.

8 BFH, Ur. v. 14.07.2016 – IV R 34/13 – BFHE 255, 12, BStBl II 2017, 175. Die in § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG verwendeten Begriffspaare „verwalten und nutzen“ und „Verwaltung und Nutzung“ sind bedeutungsgleich mit dem einkommensteuerrechtlichen Begriff der (privaten = nicht gewerblichen) „Vermögensverwaltung“ (BFH, Ur. v. 13.08.1997 – I R 61/96 – BFHE 184, 108, BStBl II 1998, 270).

9 Aus der jüngeren Vergangenheit z.B. BFH, Ur. v. 13.06.2024 – III R 26/21 – juris, Rn. 18.

hat. Angesichts der mitunter erheblichen finanziellen Bedeutung der Gewährung oder Versagung der Kürzung für die Steuerpflichtigen ist dies zu bedauern.

2. Die jüngsten Gesetzesänderungen durch das FoStoG und das Wachstumschancengesetz

Trotz ihrer langen Tradition¹⁰ war die erweiterte Kürzung zuletzt mehrfach Gegenstand von Gesetzesänderungen. Die Ausweitung des Katalogs unschädlicher Nebentätigkeiten durch das FoStoG insbesondere im Hinblick auf die politisch und volkswirtschaftlich erwünschte „grüne“ Stromerzeugung sowie Elektromobilität ist an anderer Stelle bereits ausführlich dargestellt worden.¹¹ Inzwischen haben sich auch die Finanzbehörden zu den Neuerungen positioniert.¹² Seit dem Wachstumschancengesetz vom 27.03.2024 dürfen Einnahmen aus Stromlieferungen bis zu 20 % (vormals: 10 %) der Einnahmen aus der Gebrauchsüberlassung von Grundbesitz betragen, ohne der erweiterten Kürzung entgegenzustehen (§ 9 Nr. 1 Satz 3 Buchst. b) GewStG). Sonstige Einkünfte aus unmittelbaren Vertragsbeziehungen mit Mietern dürfen bis zu 5 % der Einnahmen aus der Überlassung erreichen (§ 9 Nr. 1 Satz 3 Buchst. c) GewStG).

Die Entwicklung zeigt: Der Gesetzgeber betrachtet die Gewerbesteuerkürzung (auch) als Instrument der wirtschaftlichen Steuerung. Gegenwärtig steht die Schaffung von Anreizen für die Stromerzeugung aus erneuerbaren Energiequellen und für den Betrieb von Ladestationen für Elektrofahrzeuge und Elektrofahräder weit oben auf der Agenda.¹³ In der Vergangenheit ist die Liste unschädlicher Nebentätigkeiten auch schon mit Blick auf die Schaffung von Wohnraum und Eigentumsbildung in breiten Bevölkerungsschichten erweitert worden.¹⁴ Weitere Änderungen in Zukunft sind damit alles andere als ausgeschlossen. Abhängig von den jeweils bestehenden tagespolitischen Vorstellungen und Notwendigkeiten kann eine Vielzahl von Förderungsinteressen in einen Zusammenhang mit der Verwaltung von Grundbesitz gebracht werden.

3. Aktuelle Rechtsprechungsentwicklung

Zentraler Streitpunkt im Zusammenhang mit der erweiterten Kürzung gemäß § 9 Nr. 1 Satz 2 ff. GewStG ist regelmäßig das Ausschließlichkeitsgebot. Die Definition der Grundstücksverwaltung durch die Rechtsprechung („zwingend notwendig“, „wirtschaftlich sinnvoll“, „geringer Umfang“) ist interpretationsoffen. Beinahe ein Jahrhundert nach Aufnahme der erweiterten Kürzung in das erste reichseinheitliche Gewerbesteuergesetz 1936 sind ihre Voraussetzungen daher nach wie vor nicht abschließend geklärt. Die fortwährenden Gesetzesänderungen insbesondere im Bereich der unschädlichen Nebentätigkeiten tun ihr Übriges.

Nicht nur deshalb schlägt die Rechtsprechung auch heutzutage noch regelmäßig neue Pflöcke ein. Einige besonders bemerkenswerte Entwicklungen werden nachfolgend umrissen. Außerdem werden anknüpfend an den vergangenen Beitrag von Jahn¹⁵ die Revisionsentscheidungen in den dort geschilderten Verfahren nachgereicht.

a. Aktuelle Rechtsprechung

i. Keine Kürzung in Zebragesellschaften

(BFH-Urteil vom 20.04.2023 – III R 53/20)

Im Hinblick auf Zebragesellschaften hatte der BFH kürzlich zu entscheiden, ob die Beteiligung einer Komplementär-GmbH an einer grundbesitzverwaltenden KG als Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes angesehen werden könne. Mit Urteil vom 20.04.2023¹⁶ haben die Münchener Richter dies im Streitfall verneint. Es handele sich um für die Komplementär-GmbH fremden Grundbesitz, weil sie am Betriebsvermögen der KG nicht beteiligt war.

Darin unterschied sich der Urteilsfall von einer dem Großen Senat bereits 2018 vorliegenden Konstellation. Für Fälle einer bestehenden Vermögensbeteiligung hatte der BFH damals ausgesprochen, daß über die Zurechnungsnorm des § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO die Verwaltung eigenen Grundbesitzes vermittelt werden könne.¹⁷ Dies gilt nach zwischenzeitlicher Entscheidung des IV. Senats indes nur, wenn es sich bei der Grundstücksgesellschaft um eine nicht gewerblich geprägte Personengesellschaft handelt, da anderenfalls § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbsatz 1 EStG verdrängt werde.¹⁸

In seinem aktuellen Urteil führt der BFH weiter aus, die entgeltliche Haftungsübernahme könne allerdings grundsätzlich eine Nutzung von unmittelbar im Eigentum der GmbH stehenden Grundbesitzes darstellen.¹⁹ Denn insoweit werde das Absicherungspotenzial des eigenen Grundvermögens genutzt. Kürzungsunschädlich sei dies bei Übernahme der nicht auf bestimmte Vermögensgegenstände beschränkten Komplementärhaftung aber nur,

10 Die Grundform der erweiterten Kürzung im heutigen Sinne fand sich bereits im ersten reichseinheitlichen Gewerbesteuergesetz von 1936 (vgl. RGBI I 1936, 979).

11 Vgl. dazu Jahn, *steueranwaltsmagazin* 2021, 170 ff.

12 GLE v. 17.06.2022, BStBl I 2022, 958; dazu im Einzelnen ausführlich Behrens/Bonhardt/Daoood, DStR 2022, 2073.

13 Vgl. BT-Drucks. 19/28868.

14 Vgl. BFH, Ur. v. 23.03.2023 – III R 49/20 – BFHE 280, 293, BStBl II 2024, 126, Rn. 17.

15 Jahn, *steueranwaltsmagazin* 2021, 170.

16 BFH, Ur. v. 20.04.2023 – III R 53/20 – BFHE 280, 314, BStBl II 2023, 933.

17 BFH, Beschl. v. 25.09.2018 – GrS 2/16 – BFHE 263, 225, BStBl II 2019, 262.

18 BFH, Ur. v. 27.06.2019 – IV R 44/16 – BFHE 265, 371, BStBl II 2020, 24.

19 BFH, Ur. v. 20.04.2023 – III R 53/20 – BFHE 280, 314, BStBl II 2023, 933.

wenn das Vermögen des Komplementärs ausschließlich aus Grundbesitz (und ggf. Kapitalvermögen) besteht. Anderenfalls werde gegen das Ausschließlichkeitsgebot verstoßen.

Davon ging der BFH im Streitfall aus und sah zudem auch eine für die erweiterte Kürzung schädliche Nebentätigkeit, weil die Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes der GmbH zu etwa gleichen Bedingungen auch ohne eine Haftungsübernahme für fremde Verbindlichkeiten hätte durchgeführt werden können.

ii. Schadensersatz keine Nebentätigkeit

(BFH-Urteil vom 25.05.2023 – IV R 33/19)

Keine schädliche Nebentätigkeit, sondern vielmehr einen Ausfluß aus der Verwaltung von Grundvermögen, sah der BFH hingegen in der Geltendmachung bzw. Begleichung von Schadensersatzansprüchen im Zusammenhang mit einem Mietverhältnis.²⁰ Rechtsstreitigkeiten aus einem Mietvertrag seien „integraler Bestandteil der Nutzung und Verwaltung“ eigenen Grundbesitzes und dienen dessen ordnungsgemäßer Verwaltung. § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG setze nicht voraus, daß die Einnahmen nach ihrem wirtschaftlichen Gehalt unmittelbare Gegenleistung für die Nutzungsüberlassung eines Mietobjekts sind. Im Streitfall hat der BFH daher die Vereinnahmung einer Vergleichszahlung die erweiterte Kürzung nicht hindern lassen. Der umsatzsteuerrechtlichen Bewertung der Zahlung als „echter“, d.h. nicht auf Leistungsaustausch beruhender Schadensersatz hat er insoweit keine Bedeutung beigemessen.

Weil die Abgeltungswirkung sich vereinbarungsgemäß auch auf Tochtergesellschaften der jeweiligen Unternehmensgruppen erstreckte, hat der BFH allerdings einen Verstoß gegen das Ausschließlichkeitsgebot für möglich gehalten, soweit die Vermieterin im Namen und für Rechnung ihrer Tochtergesellschaften Verhandlungen geführt hat. Darauf kam es lediglich aus tatsächlichen Gründen nicht mehr an.

iii. Nebentätigkeit im Ausland (FG Köln, Urteil vom 17.01.2024 – 13 K 843/20, Az. des BFH: XI R 7/24)

Bei der Prüfung auf schädliche Nebentätigkeiten sind nach Auffassung des FG Köln auch Aktivitäten im Ausland in den Blick zu nehmen.²¹ Dies entnimmt das Gericht bereits dem Wortlaut des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG, der verlangt, daß das „Unternehmen“ die Voraussetzungen der erweiterten Kürzung erfüllen muß. Eine Beschränkung auf inländische Betriebsstätten enthalte die Vorschrift nicht. Zudem sieht das FG in der Rechtsprechung des BFH allgemein eine Tendenz zur engen Auslegung der Tatbestandsvoraussetzungen der erweiterten Kürzung.²² Der BFH verstehe das Ausschließlichkeitsgebot in qualitativer, quantitativer und zeitlicher Hinsicht absolut. Daher müßten sich auch ausländische Unternehmen, die im Inland lediglich vermögensverwaltend tätig seien, ihre Aktivitäten im Ausland entgegenhalten lassen.

iv. Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen

(BFH-Urteil vom 11.01.2024 – IV R 24/21)

Daß es für das Vorliegen einer schädlichen Nebentätigkeit mitunter weniger auf steuerrechtliche als auch zivilrechtliche Fragen ankommen kann, unterstreicht ein BFH-Urteil vom 11.01.2024.²³ Dort ging es um das altbekannte Streitthema der Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen. Weil Betriebsvorrichtungen bewertungsrechtlich nicht zum Grundbesitz zählen (§ 68 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 BewG) und eine Doppelbelastung mit Grund- und Gewerbesteuer insoweit nicht zu befürchten ist, schließt auch die Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen die erweiterte Kürzung aus. Eine Entscheidung konnte der BFH vorliegend aber letztlich nicht treffen, weil anhand der Feststellungen der Vorinstanz schon nicht geklärt werden konnte, ob die in Rede stehende Hotelanlage (u.a. eine Einbauküche, eine Barthekeanlage, diverse Kühlanlagen und eine Dampfbadanlage) überhaupt vermietet oder nicht vielmehr als wesentlicher Bestandteil des Gebäudes mitübereignet worden war. Besonders kompliziert sind derartige Konstellationen, wenn neben das zu ermittelnde sachenrechtliche Eigentum ein abweichendes wirtschaftliches Eigentum (§ 39 Abs. 2 AO) tritt. Eine schädliche Nebentätigkeit durch Mitvermietung ist dann auch unabhängig von der zivilrechtlichen Zuordnung möglich.

v. Nebentätigkeit durch Überschreiten der

Vermögensverwaltung (FG Düsseldorf, Urteil vom 21.12.2023 – 14 K 1546/22 G)

Daneben kann im Rahmen des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG mitunter auch auf Grundsätze der Einkünftequalifikation zurückzugreifen sein. Überschreitet ein Grundstücksunternehmen die Grenze der Vermögensverwaltung, kann es die erweiterte Kürzung nicht in Anspruch nehmen. In diesem Zusammenhang hat das FG Düsseldorf²⁴ kürzlich die etablierten Maßstäbe des gewerblichen Grundstückshandels auf die erweiterte Kürzung übertragen und ist so zu dem Schluß gekommen, daß ein Grundstücksunternehmen, das eine Teilfläche veräußert hatte, nicht mehr ausschließlich Vermögen verwaltete und nutzte, sondern gewerblich tätig war.

Zwar gehört auch die Veräußerung eines Wirtschaftsguts noch zur Vermögensverwaltung, wenn sie lediglich das Ende einer vorherigen vermögensverwaltenden Tätigkeit darstellt. Dies ist aber nicht der Fall, wenn ein Grundstück bereits in unbedingter Veräußerungsabsicht erworben worden war.²⁵ Davon ging das FG vorliegend aus, weil sich das veräußernde

20 BFH, Ur. v. 25.05.2023 – IV R 33/19 – BFHE 280, 320, BStBl II 2023, 927.

21 FG Köln, Ur. v. 17.01.2024 – 13 K 843/20 – EFG 2024, 1038–1043.

22 Vgl. dazu insbesondere auch die im Folgenden besprochenen Entscheidungen.

23 BFH, Ur. v. 11.01.2024 – IV R 24/21 – BFH/NV 2024, 769–775.

24 FG Düsseldorf, Ur. v. 21.12.2023 – 14 K 1546/22 G – EFG 2024, 858–862.

25 Vgl. z.B. BFH, Beschl. v. 10.12.2001 – GrS 1/98 – BFHE 197, 240, BStBl II 2002, 291.

Unternehmen schon vor dem Erwerb des Grundstücks zu dessen Verkauf verpflichtet hatte. Außerdem sei die Schwelle zur Gewerblichkeit dadurch überschritten, daß die Grundstücksgesellschaft durch erhebliche wertsteigernde Maßnahmen ein Objekt völlig anderer Marktgängigkeit geschaffen habe.

vi. Nebentätigkeit durch sonstige Tätigkeiten (FG Baden-Württemberg, Urteil vom 28.03.2023 – 6 K 878/22)

Im Ergebnis sind sämtliche nicht in § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG genannten Tätigkeiten – so hat es das FG Baden-Württemberg kürzlich pointiert formuliert²⁶ – grundsätzlich schädlich für die erweiterte Kürzung. Das entnimmt das FG einer am Wortlaut und Zweck der Vorschrift orientierten Auslegung. Auf etwaige Erträge komme es nicht an, weil § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG tätigkeitsbezogen verfaßt sei.²⁷ Die Vorschrift sei keine begünstigende Subventionsnorm, sondern diene als „Instrument der folgerichtigen Fortschreibung des gewerbesteuerrechtlichen Belastungsgrundes“ lediglich zur Vermeidung einer Gewerbesteuerpflicht bei allein vermögensverwaltenden Grundstücksunternehmen. Eine Geringfügigkeitsgrenze²⁸ gebe es daher ebenfalls nicht.

vii. Weitervermietungsmodell (BFH-Urteil vom 11.07.2024 – III R 41/22)

Wie der BFH mit jüngst am 10.10.2024 veröffentlichtem Urteil vom 11.07.2024 entschied,²⁹ ist die erweiterte Kürzung unabhängig vom Vorliegen ihrer Tatbestandsvoraussetzungen für ein Grundstücksunternehmen, das als Organgesellschaft sämtliche Grundstücke an eine andere Organgesellschaft derselben Organschaft verpachtet hat, auch dann zu versagen, wenn die pachtende Organgesellschaft den Grundbesitz an außerhalb des Organkreises stehende Dritte weitervermietet.

Die Klägerin – eine Wohnungsanbieterin – war Konzernmutter und ertrag- wie umsatzsteuerlich Organträgerin. Zum Konzern gehörten Organgesellschaften, welche die in ihrem Eigentum stehenden Immobilien an eine gleichfalls zum Konzern gehörende Management-GmbH verpachtet hatten. Die GmbH vermietete die Immobilien ihrer Schwestergesellschaften im eigenen Namen an fremde Dritte außerhalb des Organkreises (sog. Weitervermietungsmodell). Die Pachtzahlungen an die Schwestergesellschaften verbuchte sie als Aufwand.

Angesichts dieser Gestaltung versagte der BFH den Organgesellschaften mit Immobilienbestand die erweiterte Kürzung unter Verweis auf die organschaftliche Systematik. Bereits 2011 hatte er § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG in teleologischer Auslegung entnommen, daß bei der Zusammenrechnung der getrennt ermittelten Gewerbeerträge des Organkreises unberechtigte steuerliche Be- und Entlastungen auszuscheiden seien. Daher führten Geschäftsbeziehungen innerhalb eines Organkreises nur insoweit zu Hinzurechnungen und Kürzungen, als sich ihre Wirkungen ausgleichen.³⁰

Diese Rechtsprechung erstreckt der BFH nun auch auf das Weitervermietungsmodell. Weil auf Ebene des Organträgers die Pachterträge der einen Organgesellschaft durch die Pachtaufwendungen der anderen Organgesellschaft neutralisiert werden, wäre die aus § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG folgende Korrespondenz zwischen der Aufwands- und der Ertragsseite gestört, wenn die Pachterträge durch Anwendung der erweiterten Kürzung aus der gewerbesteuerlichen Bemessungsgrundlage herausgenommen würden, obwohl die korrespondierenden Aufwendungen (zumindest teilweise gewerbesteuermindernd) abgezogen werden könnten. Eine Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 Buchst. e) GewStG könnte die Kürzung nicht ausgleichen.

viii. Durchgriffsverbot (BFH-Urteile vom 16.09.2021 – IV R 7/18 und vom 22.02.2024 – III R 13/23)

Einem „Dauerbrenner“ der erweiterten Kürzung – dem sog. Durchgriffsverbot – hat der BFH kürzlich in zwei völlig unterschiedlich gelagerten Fällen weitere Facetten hinzugefügt.

Es entspricht ständiger Rechtsprechung, daß das Vorliegen einer Betriebsaufspaltung eine Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG ausschließt, weil der Zweck der Besitzgesellschaft in diesen Fällen auf die (gewerbliche) Teilnahme am allgemeinen Wirtschaftsverkehr und die Partizipation an der durch die Betriebsgesellschaft verwirklichten Wertschöpfung gerichtet ist.³¹ Voraussetzung für eine Betriebsaufspaltung ist u.a. eine personelle Verflechtung zwischen zwei Unternehmen.³² Ist das Besitzunternehmen eine Kapitalgesellschaft, können ihm dabei Beherrschungsmöglichkeiten seiner Gesellschafter nicht zugerechnet werden, weil ein Rückgriff auf die hinter einer Kapitalgesellschaft stehenden Anteilseigner nicht zulässig ist (sog. Durchgriffsverbot).³³ Es kommt daher darauf an, ob das Besitzunternehmen seinen geschäftlichen Betätigungswillen in der Betriebsgesellschaft unmittelbar selbst durchsetzen kann.

Dies hat der BFH in einem Fall sog. umgekehrter Betriebsaufspaltung jüngst verneint.³⁴ Bei einer umgekehrten Betriebsaufspaltung wird nicht die Betriebsgesellschaft durch die Besitzkapitalgesellschaft, sondern die Besitzkapitalgesellschaft durch die Betriebsgesellschaft beherrscht. Demzufolge konnte die dortige Besitz-Kapitalgesellschaft selbst keinen

26 Finanzgericht Baden-Württemberg, Urte. v. 28.03.2023 – 6 K 878/22 – EFG 2024, 682–686.

27 A.A. allerdings BFH, Vorlagebeschl. v. 21.07.2016 – IV R 26/14 – BFHE 254, 371, BStBl II 2017, 202; offengelassen in BFH, Urte. v. 17.01.2006 – VIII R 60/02 – BFHE 213, 5, BStBl II 2006, 434 und BFH, Urte. v. 11.01.2024 – IV R 24/21 – BFH/NV 2024, 769–775.

28 Vgl. dazu noch die im Folgenden besprochene Rechtsprechung.

29 BFH, Urte. v. 11.07.2024 – III R 41/22 – juris.

30 BFH, Urte. v. 18.05.2011 – X R 4/10 – BFHE 233, 539, BStBl II 2011, 887.

31 Vgl. etwa BFH, Urte. v. 22.02.2024 – III R 13/23 – BStBl II 2024, 487 m.w.N.

32 BFH, Beschl. v. 08.11.1971 – GrS 2/71 – BFHE 103, 440.

33 BFH, Urte. v. 22.02.2024 – III R 13/23 – BStBl II 2024, 487 m.w.N.

34 BFH, Urte. v. 22.02.2024 – III R 13/23 – BStBl II 2024, 487.

Einfluß auf das Betriebsunternehmen ausüben. Wegen des Durchgriffsverbots waren ihr auch nicht die Beherrschungsmöglichkeiten ihrer Gesellschafter zuzurechnen. Eine Gewerblichkeit ihrer Vermietungstätigkeit ließ sich daher nicht begründen, sodaß die erweiterte Kürzung trotz konzernähnlicher Beteiligungsverhältnisse erhalten blieb.

In einem weiteren Fall hatte der BFH über die Rückausnahme des § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1 GewStG zu entscheiden, wonach die Kürzung selbst bei Vorliegen ihrer Voraussetzungen ausgeschlossen ist, wenn der verwaltete Grundbesitz ganz oder zum Teil dem Gewerbebetrieb eines Gesellschafters oder Genossen dient. Insoweit ist anerkannt, daß dies auch gilt, wenn der Grundbesitz einer Personengesellschaft überlassen wird, an der ein Gesellschafter der Grundstücksgesellschaft beteiligt ist.³⁵ Kapitalgesellschaften entfalten hingegen Abschirmwirkung (Durchgriffsverbot!).³⁶

Mit Urteil vom 16.09.2021³⁷ hat der BFH nunmehr klargestellt, daß das Durchgriffsverbot auch durch die (sonder-) bilanzielle Zuordnung der Gesellschafter-Beteiligungen nicht ausgehebelt wird. Vermietet eine Grundstücks-Kommanditgesellschaft an eine Kapitalgesellschaft, an der wiederum Gesellschafter der Grundstücksgesellschaft beteiligt sind, stehe es der erweiterten Kürzung nicht entgegen, wenn die Beteiligungen an der Kapitalgesellschaft als (notwendiges) Sonderbetriebsvermögen II (SBV II) bei der Grundstücksgesellschaft behandelt werden.

Wegen der Abschirmwirkung der Kapitalgesellschaft läßt sich in diesen Fällen deren Gewerbebetrieb nicht den Gesellschaftern der Grundbesitzgesellschaft zurechnen, so daß § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1 GewStG der erweiterten Kürzung nicht entgegensteht. Es handelt sich nach Auffassung des BFH auch nicht um eine schädliche Nebentätigkeit der Grundstücksgesellschaft selbst. Selbst wenn die Beteiligungen an der Kapitalgesellschaft als SBV II bei der Grundbesitzgesellschaft anzusehen sind, „verwalte“ die Grundstücksgesellschaft die Beteiligungen ihrer Gesellschafter nicht. Verwaltet werde eine solche Beteiligung vielmehr von dem Gesellschafter, als dessen Sonderbetriebsvermögen sie behandelt wird. Die erweiterte Kürzung blieb im Streitfall deshalb möglich.

Ausdrücklich offengelassen hat der BFH, ob für die erweiterte Kürzung solche Tätigkeiten unschädlich sein könnten, die lediglich wegen der gesetzlichen Fiktion des § 15 Abs. 3 Nr. 2 Satz 1 EStG gewerblich sind, „ihrer Natur nach“ aber keinen gewerblichen Charakter haben.

ix. Sondervergütungen bei fehlender Gewerbesteuerpflicht (BFH-Urteile vom 29.03.2023 – IV R 11/20 und IV R 25/20)

Zum Ausschluß der erweiterten Kürzung im Hinblick auf Sondervergütungen für Gesellschafter hat der BFH mit Urteilen vom 09.03.2023³⁸ durchaus bemerkenswert Stellung genommen. Gemäß § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1 a Satz 1 GewStG kommt eine Kürzung nicht in Betracht, soweit der Gewerbeertrag Sondervergütungen i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG enthält, die ein Gesellschafter von der Gesell-

schaft für seine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft oder für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen hat. Ausgenommen sind Vergütungen für die Überlassung von Grundbesitz; insoweit bleibt die Kürzung möglich.

Hintergrund der Ausschußvorschrift ist, daß anderenfalls Sondervergütungen bei der Gesellschaft der erweiterten Kürzung unterliegen könnten, während auf der Gesellschafterebene § 9 Nr. 2 GewStG eine Belastung mit Gewerbesteuer verhindert. Den aufgrund dessen entwickelten Gestaltungsmodellen, mittels derer durch eine Minimalbeteiligung von Vertragspartnern die Gewerbesteuer ausgehebelt werden konnte (insb. dem sog. Bankenbeteiligungsmodell), wollte der Gesetzgeber einen Riegel vorschieben.³⁹ Lediglich hinsichtlich Vergütungen für die Überlassung von Grundstücken machte er eine Ausnahme, da insoweit die „Kerntätigkeit“ der Gesellschaft betroffen sei.⁴⁰

Der BFH wendet § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1 a Satz 1 GewStG in seinen aktuellen Urteilen indes auch dann an, wenn ein eine Sondervergütung beziehender Gesellschafter ohnehin nicht der Gewerbesteuer unterliegt. Damit widerspricht er der bislang wohl überwiegenden Auffassung in der Literatur.⁴¹ Der IV. Senat nimmt eine Auslegung nach dem Wortlaut, dem historischen Ursprung sowie Sinn und Zweck der Norm vor und kommt zu dem Ergebnis, daß der Gesetzgeber eine Gewerbesteuerpflicht des Gesellschafters für die Anwendbarkeit der Ausschußvorschrift weder ausdrücklich vorgesehen noch seinem Willen nach vorausgesetzt habe, sondern er vielmehr bewußt stark typisierend allein auf die Zahlung von Sondervergütungen abstellen wollte. Die erweiterte Kürzung sei für Sondervergütungen daher auch zu versagen, wenn der Gesellschaftergläubiger nicht gewerbesteuerpflichtig ist.⁴²

x. Unternehmerischer Beurteilungsspielraum

Durchaus bemerkenswert ist schließlich auch eine allgemeine Rechtsprechungsentwicklung zu unschädlichen Nebentätigkeiten auf finanzgerichtlicher Ebene. Zu beobachten ist, daß den Steuerpflichtigen bei der Bewertung von

35 Vgl. etwa BFH, Ur. v. 07.04.2005 – IV R 34/03 – BFHE 209, 133, BStBl II 2005, 576 und v. 26.06.2007 – IV R 9/05 – juris.

36 BFH, Ur. v. 15.12.1998 – VIII R 77/93 – BFHE 187, 326, BStBl II 1999, 168 und v. 15.04.1999 – IV R 11/98 – BFHE 188, 412, BStBl II 1999, 532.

37 BFH, Ur. v. 16.09.2021 – IV R 7/18 – BFHE 274, 218, BStBl II 2022, 767.

38 BFH, Ur. v. 09.03.2023, – IV R 11/20 – juris und – IV R 25/20 – BFHE 279, 545, BStBl II 2023, 836.

39 BT-Drucks. 16/10189, S. 73; vgl. BFH, Ur. v. 09.03.2023, – IV R 11/20 – juris, Rn. 30 und – IV R 25/20 – BFHE 279, 545, BStBl II 2023, 836 m.w.N.

40 BT-Drucks. 16/10189, S. 73.

41 Exemplarisch etwa Roser in Lenski/Steinberg, GewStG, § 9 Rn. 213.

42 Diese Erwägungen dürften auch auf Auslands-Gesellschafter inländischer Grundstücksunternehmen übertragbar sein, die regelmäßig ebenfalls nicht der deutschen Gewerbesteuer unterliegen.

unschädlichen Nebentätigkeiten immer häufiger ein „unternehmerischer Beurteilungsspielraum“ zuerkannt wird. Diesem erstmals vom FG Münster⁴³ formulierten Ansatz haben sich inzwischen auch das FG Düsseldorf⁴⁴ und das Schleswig-Holsteinische FG⁴⁵ angeschlossen. In den Urteilen heißt es jeweils (im Wesentlichen) wörtlich übereinstimmend:⁴⁶

„Der Senat steht überdies auf dem Standpunkt, daß mit der Formulierung, daß die Nebentätigkeit als Teil einer wirtschaftlich sinnvollen Grundstücksnutzung „angesehen werden kann“, ein – wenngleich angesichts der gebotenen restriktiven Auslegung des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG begrenzter – unternehmerischer Beurteilungsspielraum angedeutet ist und es insofern nicht darauf ankommt, ob die Nebentätigkeit die einzig denkbare oder im Vergleich zu sämtlichen Alternativen die wirtschaftlich sinnvollste Grundstücksnutzung ist. Insofern sind Maßnahmen, die – wie im Streitfall [...] – in rechtlich und wirtschaftlich engem Zusammenhang mit dem Grundbesitz stehen und dazu dienen, die wirtschaftliche Nutzung des Grundbesitzes mit seinen Besonderheiten zu ermöglichen und von naheliegenden Risiken freizuhalten, als unternehmerisch sinnvolle Entscheidung der Verwaltung des eigenen Grundbesitzes zuzurechnen.“

Die Finanzgerichte gehen damit einen Schritt in Richtung der wirtschaftlichen Praxis. Das ist begrüßenswert. Allzu oft war es die undankbare Aufgabe der Gerichte, Marktteilnehmer über die Erfordernisse und Grenzen ihres eigenen Geschäftsmodells belehren zu müssen. Das Heranziehen eines „begrenzten unternehmerischen Beurteilungsspielraums“ dürfte sicherstellen, daß bei fernliegenden Nebentätigkeiten auch weiterhin die erweiterte Kürzung versagt werden kann. Ein Bruch mit der höchstrichterlichen Rechtsprechung wird durch deren geschickte Auslegung vermieden. Ob der BFH sich der finanzgerichtlichen Ansicht anschließen wird, darf angesichts seiner restriktiven Rechtsprechung allerdings durchaus bezweifelt werden. Ausreichende Gelegenheit zur Stellungnahme wird er haben: In Verfahren vor dem FG Düsseldorf und dem Schleswig-Holsteinischen FG ist die Revision zugelassen und eingelegt worden.⁴⁷

b. Revisionsentscheidungen in den in steueranwaltsmagazin 2021, S. 170 ff. geschilderten Fällen

Zu guter Letzt soll ein Blick auf die Revisionsentscheidungen des BFH in den von *Jahn*⁴⁸ geschilderten erstinstanzlichen Verfahren geworfen werden. Weit überwiegend geht es in diesen um Fragen der Ausschließlichkeit und der Geringfügigkeit, etwa in Bezug auf teils außerordentlich geringfügige Vermietungen, schädliche Nebentätigkeiten oder Beteiligungen von Gesellschaftern. In diesem Aspekt erweist sich die Rechtsprechung als weitaus weniger dynamisch als bei den oben dargestellten Entwicklungen. Trotz teils offen zu Tage tretender unbilliger Ergebnisse hält der BFH eisern am Wortlaut der § 9 Nr. 1 Satz 2 ff. GewStG fest.

i. BFH-Urteil vom 15.06.2023 – IV R 6/20 (Spende des Gewinns aus geringfügiger Nebentätigkeit)

So hat der BFH in einem geradezu kurios anmutenden Fall einer grundstücksverwaltenden GmbH & Co. KG die erweiterte Kürzung versagt, weil sie aus dem alljährlichen Betrieb eines Glühweinstandes auf einem Weihnachtsmarkt an drei Adventswochenenden Einnahmen von etwa 8.000 Euro erzielte und den Reinerlös spendete.⁴⁹ Die von Anfang an beabsichtigte Spende des Gewinns stehe einer Gewinnerzielungsabsicht nicht entgegen, so daß es sich bei der Tätigkeit um einen kürzungsschädlichen Gewerbebetrieb handele. Es existiere keine ungeschriebene Geringfügigkeitsgrenze,⁵⁰ bei deren Unterschreiten die erweiterte Kürzung trotz Verstoßes gegen das Ausschließlichkeitsgebot dennoch zu gewähren wäre. Vielmehr sei bei der Auslegung des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG zu beachten, daß der Gesetzgeber in dieser Vorschrift ausdrücklich ein strenges Ausschließlichkeitsgebot normiert und in § 9 Nr. 1 Satz 2 und 3 GewStG die ausnahmsweise kürzungsschädlichen Tätigkeiten namentlich aufgezählt habe.

Der Tatsache, daß das Grundstücksunternehmen den gesamten Gewinn aus seiner Nebentätigkeit spendete, hat der IV. Senat keine Bedeutung beigemessen. Im Jahr 2016 hatte er noch ausgeführt, es seien nicht Tätigkeiten als solche, sondern nur Erträge kürzungsschädlich.⁵¹ In der jüngeren Vergangenheit hat der BFH jedoch offengelassen, ob auch unentgeltliche Tätigkeiten kürzungsschädlich sein können.⁵²

ii. BFH-Urteil vom 19.12.2023 – IV R 5/21 und FG Münster, Urteil vom 28.08.2024, 2 K 1046/22 G (Mitvermieten von Betriebsvorrichtungen)

Zur oben⁵³ bereits thematisierten Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen haben der BFH⁵⁴ und das FG Münster⁵⁵ kürzlich differenzierende Ausführungen gemacht.

43 FG Münster, Urte. v. 06.12.2018 – 8 K 3685/17 G – EFG 2019, 373–375 und v. 11.02.2022 – 14 K 2267/19 G,F – juris.

44 FG Düsseldorf, Urte. v. 26.06.2023 – 10 K 2800/20 G – EFG 2023, 1148–1151 und v. 23.11.2023 – 14 K 1037/22 G,F – EFG 2024, 311–316 (Az. des BFH: IV R 31/23).

45 Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht, Urte. v. 28.03.2024 – 1 K 134/22 – EFG 2024, 1044–1049 (Az. des BFH: IV R 9/24).

46 Im Urteil des FG Düsseldorf v. 23.11.2023 – 14 K 1037/22 G,F – EFG 2024, 311–316 werden dieselben Grundsätze in sprachlich abgewandelter Form wiedergegeben.

47 Az. des BFH: IV R 31/23 und IV R 9/24.

48 steueranwaltsmagazin 2021, 170 ff.

49 BFH, Urte. v. 15.06.2023 – IV R 6/20 – BFH/NV 2023, 1190–1195.

50 Vgl. dazu auch die weitere im Folgenden besprochene Rechtsprechung.

51 BFH, Vorlagebeschl. v. 21.07.2016 – IV R 26/14 – BFHE 254, 371, BStBl II 2017, 202; a.A. das oben besprochene Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg v. 28.03.2023 – 6 K 878/22 – EFG 2024, 682–686.

52 BFH, Urte. v. 11.01.2024 – IV R 24/21 – BFH/NV 2024, 769–775; zuvor bereits BFH, Urte. v. 17.01.2006 – VIII R 60/02 – BFHE 213, 5, BStBl II 2006, 434.

53 Vgl. die obige Besprechung von BFH, Urte. v. 11.01.2024 – IV R 24/21 – BFH/NV 2024, 769–775.

54 BFH, Urte. v. 19.12.2023 – IV R 5/21 – BFH/NV 2024, 584–592.

55 FG Münster, Urte. v. 28.08.2024 – 2 K 1046/22 G – juris.

In Bezug auf eine Autowaschanlage unterschied der BFH zwischen einerseits der Umschließung, die regelmäßig als Gebäude anzusehen sei und daher als Betriebsvorrichtung nicht in Betracht komme, und andererseits der Waschanlage selbst, die durchaus eine Betriebsvorrichtung darstellen könne. Im zu entscheidenden Fall bejahte der BFH dies sodann auch, weil die Autowaschanlage zur allgemeinen Nutzung eines Gebäudes nicht erforderlich sei, sondern unmittelbar der Ausübung eines Gewerbes diene.⁵⁶

Mit Blick auf die ebenfalls vorliegende Betriebsverpachtung betonte er, daß eine solche einer Kürzung in der Praxis zwar regelmäßig entgegenstehe, weil üblicherweise auch andere Gegenstände als eigener Grundbesitz (mit-)vermietet werden, die Verpachtung an sich aber nicht generell kürzungsschädlich sei.⁵⁷

In einem Fall vor dem FG Münster⁵⁸ ging es ebenfalls um die vermeintliche Mitvermietung einer Betriebsvorrichtung, indes in Gestalt eines Lastenaufzugs. Zur Vermietung notwendige Sondereinrichtungen für die Mieter – etwa die Unterhaltung von fest mit dem Grundstück verbundenen Licht-, Heizungs- und Wasserversorgungsanlagen oder Aufzügen – zählen nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung noch zur Nutzung und Verwaltung eigenen Grundbesitzes.⁵⁹ Zur Ermittlung der „Notwendigkeit“ stellte das FG Münster im Streitfall vor allem auf die Schwierigkeit der Trennung von Betriebsvorrichtung und Grundstück ab: Könne eine Einrichtung aufgrund ihrer festen Verbindung mit dem Gebäude nur schwer und unter erheblichem Aufwand entfernt werden, führe dies im Regelfall dazu, daß sie als zwingend notwendig für eine wirtschaftlich sinnvolle Grundstücksverwaltung und -nutzung zu qualifizieren sei, sofern nicht besondere Umstände im Einzelfall zu einer anderen Bewertung führen. Die Mitvermietung des Lastenaufzugs stand der erweiterten Kürzung daher nicht im Weg.

iii. BFH-Urteil vom 13.06.2024 – III R 26/21 (Nebentätigkeit bei einheitlichem Geschäftskonzept)

Allerdings verletzt das Ausschließlichkeitsgebot nach einem BFH-Urteil vom 13.06.2024⁶⁰ auch, wer zwar der Form nach lediglich vermietet, tatsächlich aber zugleich Dienstleistungen vermittelt. In dem zu entscheidenden Fall hatte eine Grundstücksgesellschaft seniorengerechte Wohnungen vermietet, deren Mieter offenbar ausnahmslos und „im Rahmen eines einheitlichen Konzepts“ Dienstleistungsverträge mit einer beteiligungsidentischen Schwestergesellschaft abschlossen. Der BFH sah hierin eine zusätzliche Vermittlungsleistung und damit einen Ausschließlichkeitsverstoß. Auf die von der Vorinstanz aufgeworfene Frage, ob bei einer solchen Tätigkeit der Grundbesitz dem Geschäftsbetrieb eines Gesellschafters i.S.d. § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1 GewStG dient, kam es daher schon nicht mehr an.

iv. BFH-Urteil vom 23.03.2023 – III R 49/20 (Nebentätigkeit durch Reinigungstätigkeit, kein Betreuen von Wohnraum)

Mit Urteil vom 16.02.2023⁶¹ hat der BFH außerdem entschieden, daß auch bereits geringfügige Reinigungstätigkeiten in

vom Steuerpflichtigen angemieteten Immobilien regelmäßig das Ausschließlichkeitsgebot verletzen, wenn sie gegen Entgelt erfolgen.

Die Klägerin – ein Grundstücksunternehmen – hatte ihre eigenen Geschäftsräume ihrerseits angemietet und für diese entgeltlich die Reinigung von Gemeinschaftsflächen und Zugangswegen übernommen. Der BFH sah hierbei keinen Zusammenhang mit der Raumnutzung (wie etwa bei Mietern aufgrund ihrer jeweiligen Mietverträge auferlegten Reinigungspflichten), sondern ging von einem eigenständigen entgeltlichen Reinigungsvertrag aus, so daß die Tätigkeit die Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes überschreite. Das ist im Ausgangspunkt einleuchtend. Wenig nachvollziehbar wäre es aber, wenn der BFH in Zukunft unterscheiden wollte zwischen Tätigkeiten, die gesondert gegen Entgelt übernommen werden, und solchen, die im Rahmen des Mietverhältnisses etwa – ggf. unausgesprochen – gegen Herabsetzung des Mietzinses vereinbart werden. Der wirtschaftliche Gehalt der Tätigkeiten ist jeweils identisch.

Darüber hinaus war in dem zu entscheidenden Fall auch streitig, ob in den Reinigungstätigkeiten zumindest eine – ebenfalls unschädliche – Betreuung fremder Wohnbauten zu sehen sei. Der BFH gelangte zu der Auffassung, daß eine „praktische Betreuung vor Ort“ i.S.d. § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG voraussetze, daß entweder zugleich die Verwaltung des Objekts übernommen oder aber zumindest die Hauptverantwortung vor Ort in dem Sinne getragen wird, daß der Steuerpflichtige sich um das Gesamtobjekt kümmert und in Abwesenheit der Eigentümer und eines Vertreters der Verwaltung die Hauptverantwortung für das Objekt trägt und als Hauptansprechpartner dient. Bloße Reinigungsaufgaben sollen hierfür nicht genügen.

v. BFH-Urteil vom 29.06.2022 – III R 19/21 und BFH-Beschluß vom 01.06.2022 – III R 3/21 (dem Gewerbebetrieb eines Gesellschafters oder Genossen dienen)

Selbst bei Vorliegen der Voraussetzungen der erweiterten Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 ff. GewStG ist die Begünstigung nach der Rückausnahme des § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1 GewStG ausgeschlossen, wenn der verwaltete Grundbesitz ganz oder zum Teil dem Gewerbebetrieb eines Gesellschafters oder Ge-

56 Im Ergebnis hat der BFH der Revision aber dennoch stattgegeben, weil u.a. – wie in dem oben bereits besprochenen BFH-Urt. v. 11.01.2024 – IV R 24/21 – BFH/NV 2024, 769–775 – nicht aufzuklären war, ob die Waschanlage tatsächlich mietweise überlassen worden war.

57 Vgl. dazu auch das anhängige Verfahren IV R 19/22 im Nachgang zu FG Düsseldorf, Urt. v. 22.06.2022 – 2 K 2599/18 G – EFG 2022, 1392–1396. Das FG Düsseldorf scheint davon auszugehen, daß eine Betriebsverpachtung der Kürzung stets entgegenstehe.

58 FG Münster, Urt. v. 28.08.2024 – 2 K 1046/22 G – juris.

59 BFH, Urt. v. 26.08.1993 – IV R 18/91 – BFH/NV 1994, 338–339.

60 BFH, Urt. v. 13.06.2024 – III R 26/21 – BFH/NV 2024, 1161–1164.

61 BFH, Urt. v. 23.03.2023 – III R 49/20 – BFHE 280, 293, BStBl II 2024, 126.

nossen dient. Das gilt – wie der BFH kürzlich nochmals bestätigt hat⁶² – bereits dann, wenn nur ein Gesellschafter des überlassenden Grundstücksunternehmens zugleich Mitunternehmer einer den Grundbesitz nutzenden Personengesellschaft ist und unabhängig von der Höhe der Beteiligung des Gesellschafters sowie des Umfangs oder des Anteils des überlassenen Grundbesitzes. Daher waren in den entschiedenen Streitfällen auch Beteiligungen von jeweils 0,3 % an einer nutzenden Personengesellschaft bzw. 0,0168 % an einer vermietenden Genossenschaft ausreichend, um die erweiterte Kürzung insgesamt zu versagen.

Der BFH erachtet § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1 GewStG – auch in seiner Absolutheit – als folgerichtige Ausnahme von § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG, da keine reine Vermögensverwaltung mehr vorliege, wenn Grundbesitz (auch) eigengewerblichen Zwecken eines Gesellschafters dient.⁶³ Auf eine Geringfügigkeitsgrenze hinsichtlich der jeweiligen Beteiligung oder des Umfangs des Grundbesitzes habe der Gesetzgeber zur Vermeidung von Abgrenzungsfragen offenbar bewußt verzichtet.⁶⁴ Erwägungen des IV. Senats hinsichtlich einer 1-%-Beteiligungs-Bagatellgrenze⁶⁵ folgt der III. Senat deshalb nicht. Selbst eine Gesamtbetrachtung mehrerer „Bagatellaspunkte“⁶⁶ könne die Nichtanwendung des § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1 GewStG nach dessen eindeutigem Wortlaut nicht rechtfertigen.⁶⁷

Beinahe entschuldigend gibt der III. Senat zwar zu, er verkenne nicht, daß die am Gesetzeswortlaut orientierte Rechtsprechung zur erweiterten Kürzung zu mitunter als unbillig empfundenen Ergebnissen führe. Für eine Gesamtbetrachtung sehe er jedoch keine rechtliche Grundlage. Kaum verhohlen richtet der BFH seinen Appell daher an die Politik: Abhilfe könne nur der Gesetzgeber schaffen, „wie dies z.B. bereits im Hinblick auf das Ausschließlichkeitsgebot des § 9 Abs. 1 Satz 2 GewStG durch das Fondsstandortgesetz geschehen ist (vgl. § 9 Nr. 1 Satz 3 GewStG n.F.)“.⁶⁸

4. Fazit

Die Gesamtbetrachtung der aktuellen Rechtsprechung zur erweiterten Gewerbesteuerkürzung spiegelt die inzwischen erreichte Komplexität der Vorschrift wider. Einerseits unterliegt die erweiterte Kürzung fortwährenden Ausdehnungen. Dadurch werden rechtsfremde Anliegen in das Steuerrecht hineingetragen, die die Kürzungsvorschriften mittlerweile erheblich verkomplizieren und nicht zur Verständlichkeit des ohnehin umständlich formulierten § 9 Nr. 1 GewStG beitragen.

Geradezu als Gegengewicht beharrt der BFH bei der Auslegung der Norm auf einem strikten Wortlautverständnis. Und zwar auch dann, wenn dieses mitunter kaum vermittelbare Ergebnisse herbeiführt. Bei genauer Orientierung an den legislativen und judikativen Vorgaben verbleibt den Gesetzesadressaten daher nicht mehr viel Beinfreiheit, wollen sie nicht den Verlust der erweiterten Kürzung riskieren.

Der durch § 9 Nr. 1 GewStG ausgelöste Beratungsbedarf bleibt damit ungebrochen hoch und wird sich in näherer Zukunft – abhängig von den mehrheitsfähigen politischen Vorstellungen – allenfalls noch erhöhen.

62 BFH, Urf. v. 29.06.2022 – III R 19/21 – BFHE 277, 416, BStBl II 2023, 84 und Beschl. v. 01.06.2022 – III R 3/21 – DStR 2022, 2146–2150.

63 BFH, Urf. v. 15.06.2023 – IV R 6/20 – BFH/NV 2023, 1190–1195 und Beschl. v. 01.06.2022 – III R 3/21 – DStR 2022, 2146–2150.

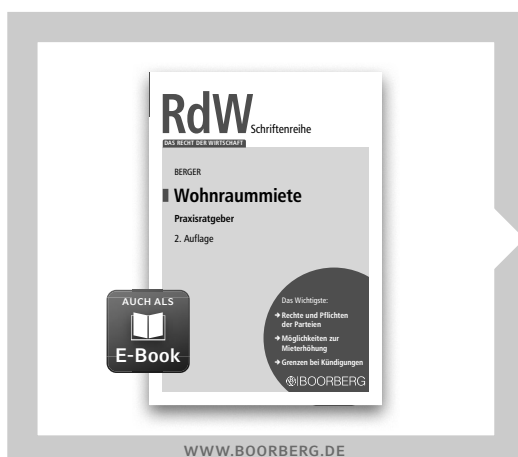
64 BFH, Urf. v. 29.06.2022 – III R 19/21 – BFHE 277, 416, BStBl II 2023, 84 und Beschl. v. 01.06.2022 – III R 3/21 – DStR 2022, 2146–2150.

65 BFH, Urf. v. 07.04.2005 – IV R 34/03 – BFHE 209, 133, BStBl II 2005, 576.

66 Im Streitfall: Geringe Beteiligung an der vermietenden Genossenschaft von 0,0168 % bei geringem Umfang des überlassenen Grundbesitzes und geringem Gewerbeertrag der Mieterin, der den Freibetrag des § 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 GewStG nicht erreicht (BFH, Urf. v. 29.06.2022 – III R 19/21 – BFHE 277, 416, BStBl II 2023, 84).

67 BFH, Urf. v. 29.06.2022 – III R 19/21 – BFHE 277, 416, BStBl II 2023, 84.

68 BFH, Urf. v. 29.06.2022 – III R 19/21 – BFHE 277, 416, BStBl II 2023, 84.



Wohnraummiete

Praxisratgeber

von Dr. iur. Hannes Berger

2024, 2. Auflage, 152 Seiten, € 19,-

Das Recht der Wirtschaft

ISBN 978-3-415-07683-9

Der Praxisratgeber richtet sich sowohl an gewerbliche und private Vermieterinnen und Vermieter als auch an Mieterinnen und Mieter von Mietwohnungen. Das Buch erklärt übersichtlich alle wesentlichen Fragen rund um die Wohnungsmiete.

BOORBERG

RICHARD BOORBERG VERLAG

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

SC0425

Grundstrukturen und aktuelle Zweifelsfragen der Verjährung im Steuerstrafrecht

Dr. Markus Ebner, LL.M., Richter am OLG, Nürnberg*

Bei dem folgenden Beitrag handelt es sich um die aktualisierte Lesefassung des vom Verfasser am 01.11.2024 auf dem 30. Steueranwaltstag 2024 in Berlin¹ gehaltenen Vortrags. Er beleuchtet – ausgehend von einem Überblick über die „Grundstrukturen“ der Materie – anhand zweier BGH- und BFH-Verfahren aktuell geklärte und ungeklärte „Zweifelsfragen“ der Verfolgungsverjährung im Steuerstrafrecht.

I. Grundstrukturen

1. Rechtsnatur, Wirkung und Rechtfertigung

a) Verfahrenshindernis

Anders als im zivilgerichtlichen Parteiprozeß handelt es sich bei der Verfolgungs- bzw. Festsetzungsverjährung im Straf- und Steuerrecht nicht etwa um eine Einrede, die gesondert erhoben werden müßte (vgl. § 214 Abs. 1 BGB). Kommt der Straf- oder Finanzrichter von sich aus auf ein Verjährungsproblem zu sprechen, setzt er sich damit, anders als der Zivilrichter,² nicht der Besorgnis der Befangenheit aus. Im Gegenteil: Bei ihm würde gerade das bewußte Übergehen einer im Raum stehenden Verjährungsfrage die Besorgnis der Befangenheit i.S.v. § 24 Abs. 2 StPO bzw. § 51 Abs. 1 S. 1 FGO i.V.m. § 42 Abs. 2 ZPO begründen³ – denn: Das Verfahrenshindernis der Verfolgungsverjährung – das Reichsgericht⁴ war anfangs noch von einem materiellen Strafaufhebungsgrund ausgegangen⁵ – ist in jedem Stadium eines Strafverfahrens von Amts wegen zu berücksichtigen!⁶

Steht eine Verjährungssituation tatsächlich und rechtlich zweifelsfrei fest, bedeutet dies, daß mangels verfolgbare Straftat (vgl. § 78 Abs. 1 S. 1 StGB) grds. keine weiteren Ermittlungen mehr durchgeführt werden dürfen und das Strafverfahren unverzüglich (vgl. § 344 StGB⁷) zu einem Abschluß gebracht werden muß, je nach Verfahrensstand gemäß § 170 Abs. 2, § 206a Abs. 1 oder § 260 Abs. 3 StPO.

Um an dieser Stelle die steuerrechtliche Seite nicht zu vergessen: Mit dem Ablauf der Festsetzungsfrist, die ebenfalls amtswegig⁸ zu beachten ist, erlischt der Steueranspruch (§ 47 Var. 4 AO),⁹ eine Steuerfestsetzung, ihre Aufhebung oder Änderung sind nicht mehr zulässig (§ 169 Abs. 1 S. 1 AO).

b) Strafzumessungsexkurs

Was bei Vorliegen nicht nur einer Tat im materiellen (§ 53 StGB¹⁰) oder prozessualen (§ 264 Abs. 1 StPO¹¹) Sinne allerdings denkbar wäre, ist die strafscharfende Berücksichtigung verjährter Taten. Solches kommt in der Praxis allerdings kaum vor, denn das Gericht müßte sich hierfür nicht nur die Mühe machen, auch die verjährten Taten im Strengbeweis festzustellen und den sich daraus ergebenden zusätzlichen Hinterziehungsumfang rechtfehlerfrei zu berechnen und darzustellen,¹² sondern dürfte diese dann – eine revisionsrechtlich kaum gefahrlos zu bewerkstellende Gratwanderung bei der Urteilsabfassung (vgl. § 267 Abs. 3 S. 1 Alt. 2 StPO) – „nicht ihrer vollen Schwere nach“ in Ansatz bringen. Andernfalls könnte, wie der BGH hierzu bereits zu Recht angemerkt hat,¹³ das Verfahrenshindernis der Verjährung „praktisch unterlaufen“ werden.¹⁴

* Markus Ebner ist RiOLG am OLG Nürnberg (z.Zt. in einem Zivilsenat) sowie Lehrbeauftragter für Straf- und Strafprozeßrecht an der Hochschule Osnabrück (dort für das Steuerstrafrecht) und an der Universität Erlangen-Nürnberg. Der Vortragsstil wurde weitestgehend beibehalten. Der Beitrag gibt ausschließlich die Auffassung des Autors wieder.

1 <https://www.steuernrecht.org/veranstaltung/steueranwaltstag-2024> (alle URLs – auch im Folgenden – zuletzt abgerufen am 15.11.2024).

2 Z.B. OLG Hamm v. 27.03.2013 – I-1 W 17/13, MDR 2013, 1121.

3 Z.B. OLG Koblenz v. 12.05.2015 – 2 Ws 289/14, zum Vorwurf, die abgelehnte Richterin habe die Verjährungsfrist „bewusst unzutreffend berechnet“.

4 Sog. materiell-rechtliche Verjährungstheorie, vgl. RG v. 08.10.1885 – 2096/85, RGSt 12, 434, 436 (<https://rgst.staatsbibliothek-berlin.de>).

5 Zur weiteren Historie über die „gemischte“ zur heute einhellig vertretenen „verfahrensrechtlichen“ Verjährungstheorie Ebner, Verfolgungsverjährung im Steuerstrafrecht, 86 f. m.w.N.

6 Allg.M., z.B. Ebner, Verfolgungsverjährung im Steuerstrafrecht, 64 f.

7 Verfolgung Unschuldiger.

8 Z.B. Rüsen in Klein, AO, § 169 Rn. 14 a.

9 Z.B. Ebner, Verfolgungsverjährung im Steuerstrafrecht, 69.

10 Dazu BGH v. 22.08.2018 – 1 StR 535/17, HFR 2018, 329 m. Anm. Ebner (Rspr.-Änderung: Tatmehrheit auch bei Zusammenfallen der Abgabe unterschiedlicher Steuererklärungen in einem äußeren Vorgang).

11 Instr. Jäger in Klein, AO, § 370 Rn. 260 ff.

12 Was bis auf den Ausnahmefall des „sachkundigen Angeklagten“ auch nicht geständnisfähig ist, vgl. Jäger in Klein, AO, § 370 Rn. 469.

13 Zitate aus BGH v. 22.03.1994 – 4 StR 117/94, BGHR StGB § 46 Abs. 2 Vorleben 24, zum ärztlichen Abrechnungsbetrug.

14 Zusf. Ebner in Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht, § 376 AO Rn. 8; zu den Einzelheiten Ebner, Verfolgungsverjährung im Steuerstrafrecht, 66 ff., 88: „Kosten-Nutzen-Rechnung“.

Hier läßt sich eine gewisse Gefahr nicht in Abrede stellen, daß verjährte Komplexe bei der Strafzumessung „mitschwingen“ können, ohne daß dies im Urteil überhaupt zum Ausdruck kommt. Solches wäre jedenfalls dann sachlich-rechtlich fehlerhaft, wenn insoweit das Gewicht eines „bestimmenden“ Strafzumessungsgrunds zulasten des Angeklagten erreicht würde,¹⁵ was im Revisionsverfahren aber kaum nachgewiesen werden kann.

Enthält das Urteil demgegenüber Ausführungen zum „geringen“ Gewicht des verjährten Verfahrensstoffs, müßten diese am Einzelfall orientiert auf revisible Rechtsfehler untersucht werden, z.B. die nur floskelhafte Wiedergabe der vorgenannten BGH-Formel ohne „erkennbaren“ Niederschlag in der Strafzumessung.¹⁶ Sie sehen, heikle Wertungsfragen!

Einen – falls nicht die Staatsanwaltschaft revidiert – folgenlosen Rechtsfehler stellte es schließlich dar, verjährte Komplexe ohne nähere strengbeweisliche Feststellungen zu berücksichtigen, um diese wegen der sinkenden Hemmschwelle bei Serientaten *zugunsten* des Angeklagten in die Strafzumessung einzustellen.¹⁷

c) Dogmatischer Unterbau

Zur Abrundung noch ein Seitenblick auf die Begründung der Strafverfolgungsverjährung als Rechtsinstitut. Hierzu werden im Wesentlichen folgende fünf Gesichtspunkte, einzeln oder in Kombination miteinander, angeführt:¹⁸

- (1) Schutz und Wahrung des irgendwann auch von selbst wieder einkkehrenden „Rechtsfriedens“;
- (2) im Laufe der Zeit immer weiter schwindendes Strafbedürfnis;
- (3) bei fortschreitendem Zeitablauf mit erhöhter Wahrscheinlichkeit auftretende Beweisschwierigkeiten;
- (4) „Untätigkeit“ von Strafverfolgungsbehörden und Gerichten soll entgegengewirkt werden;
- (5) Ahndung entfaltet mit zunehmendem zeitlichen Abstand zur Tat immer schwächer werdende präventive Wirkung.

All diese Begründungsansätze lassen sich auf den ersten Blick durchaus „hören“, bei näherem Hinsehen können sie aber nicht vollends überzeugen:¹⁹

- Was ist mit dem *ambivalenten* – man denke, in extremo, nur an die Unverjährbarkeit von Mord (§ 78 Abs. 2 StGB) oder der Verbrechen nach dem VStGB (s. dort § 5) – Begriff „Rechtsfrieden“ gemeint?
- Weshalb soll das Strafbedürfnis mit zunehmendem Zeitablauf schwinden und wo ist der Unterschied zum „Rechtsfrieden“-Argument?
- Treten Beweisschwierigkeiten wirklich stets mit erhöhter Wahrscheinlichkeit auf – trotz der Möglichkeit eines Geständnisses und, gerade in Wirtschafts- und Steuerstrafsachen, aussagekräftigen (inzwischen i.d.R. elektronischen) „Papierspuren“?
- Wird einer „überlangen“ Verfahrensdauer im Strafrecht nicht bereits ausreichend durch die Strafvereitelung im

Amt (§§ 258, 258 a StGB)²⁰, die „Vollstreckungslösung“ bei der Strafzumessung (sog. rechtsstaatswidrige Verfahrensverzögerung)²¹ oder, alternativ²², die Entschädigungsklage nach Verzögerungsrüge gem. §§ 198 ff. GVG entgegengewirkt?

- Und schließlich, besonders anschaulich: Ergibt sich nicht gerade daraus eine erhöhte Präventivwirkung, wenn auch nach langer Zeit noch mit Strafverfolgung gerechnet werden muß?

Sie sehen, ich will auf eine stichhaltigere Herleitung hinaus, namentlich diejenige aus dem *Verhältnismäßigkeitsgrundsatz*, aus dem sich nicht nur ergibt, daß ein langer Zeitablauf zwischen Tat und Verurteilung bei der Strafzumessung zugunsten des Angeklagten berücksichtigt werden muß. Viel wichtiger ist die erst in jüngerer Zeit gewonnene Erkenntnis, daß die lange Zeitdauer irgendwann aus Verhältnismäßigkeitsgründen vom Strafzumessungsfaktor über die sog. Vollstreckungslösung bei der Strafzumessung bis hin zum Verfahrenshindernis der Verjährung erstarkt (sog. *verfassungsrechtliche* Verjährungstheorie).²³

Dies kann – unbeschadet der Verhältnismäßigkeit der Verjährungsfrist (dazu unter II.1.a) – aktuell vor allem mit dem Unionsrecht konfliktieren. Merken Sie sich in diesem Zusammenhang die Entscheidungsnamen „Taricco“ und „M.A.S./M.B.“. Der EuGH hat in diesen beiden italienischen Fällen schwerwiegender MwSt-Hinterziehungen entschieden, nationale Vorschriften zur Strafverfolgungsverjährung *dürften* wegen des Vorrangs des Unionsrecht nicht angewendet werden, wenn dadurch der Schutz der finanziellen Interessen der Union unterlaufen würde (Art. 325 Abs. 1, 2 AEUV).²⁴ Ein aus der Sicht der Strafverfolgungsbehörden „ausbaufähiges“, bei weitem nicht abschließend ausgelotetes Problemfeld.

¹⁵ Dazu z.B. *Bartel* in KK-StPO, § 267 Rn. 52.

¹⁶ Dazu *Ebner*, Verfolgungsverjährung im Steuerstrafrecht, 67: „Erörterungen im Urteil umso eingehender ..., je mehr die Strafhöhe im Einzelfall auch von den verjährten Tatteilen bzw. Taten abhängig gemacht worden ist“.

¹⁷ Z.B. BGH v. 22.12.2011 – 4 StR 581/11, StraFo 2012, 151 zum BtM-Strafrecht; s. auch *Bartel* in KK-StPO, § 267 Rn. 53.

¹⁸ *Ebner*, Verfolgungsverjährung im Steuerstrafrecht, 81 f.

¹⁹ Ebenso *Greger/Weingarten* in LK-StGB, § 78 Rn. 1: „stets angreifbar“.

²⁰ Eine Vereitelung der Strafverfolgung i.S.v. § 258 StGB ist auch in Gestalt einer Verfolgungsverzögerung für „geraume Zeit“ möglich, die anknüpfend an § 229 Abs. 1 StPO bereits ab einem Zeitraum von drei Wochen angenommen wird (*Jahn* in Satzger/Schluckebier/Widmaier, StGB, § 258 Rn. 15 m.w.N.).

²¹ Vgl. BGH (GrS) v. 17.01.2008 – GSSt 1/07, BGHSt 52, 124.

²² Vgl. § 199 Abs. 3 GVG.

²³ Vgl. *Ebner*, Verfolgungsverjährung im Steuerstrafrecht, 83 f.; *Ebner* in Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht, § 376 AO Rn. 5; dem zust. *Krumm* in Tipke/Kruse, AO, § 376 Rn. 5.

²⁴ EuGH v. 08.09.2015 – C-105/14, wistra 2016, 65 – Taricco; EuGH (GrK) v. 05.12.2017 – C-42/17, wistra 2018, 117 – Strafverfahren gg. M.A.S. und M.B.; zum Ganzen *Ebner* in Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht, § 376 AO Rn. 10 b m.w.N.

2. Verjährungsfristlauf

a) Die einzelnen Steuerstraftatbestände

Die „einfache“ Steuerhinterziehung verjährt *regelmäßig* – d.h. unbeschadet etwaiger Unterbrechungen oder einem Ruhen des Fristlaufs (dazu unter I.2.c) – bereits fünf Jahre nach Beendigung der Tat. Das ergibt sich aus der Globalverweisung auf das allgemeine Strafrecht in § 369 Abs. 2 AO i.V.m. § 78 Abs. 3 Nr. 4 StGB, denn der Strafrahmen in § 370 Abs. 1 AO reicht bis zu fünf Jahren Freiheitsstrafe. Dasselbe würde gem. § 372 Abs. 2 AO grds. auch für den Bannbruch gelten, wenn er nicht, wie heutzutage durchweg der Fall, auch in anderen Gesetzen mit Strafe bedroht ist – dann nämlich ist § 372 AO ohnehin subsidiär und die Verjährungsfrist richtet sich nach dem jeweiligen Spezialgesetz (z.B. BtMG, KrWaffG usw.).²⁵

Liegt allerdings – was nach der Rspr. des BGH und ganz h. Lit. genügt²⁶ – eine der „besonders schweren“ Begehungsweisen des § 370 Abs. 3 S. 2 Nrn. 1–6 AO vor, *verdreifacht* sich die Verjährungsfrist bei der Steuerhinterziehung gem. § 376 Abs. 1 Hs. 1 AO auf inzwischen (seit 29.12.2020²⁷) regelmäßig 15 Jahre (sog. *Begehungsweisenlösung*). Das ist in der Praxis insbesondere dann der Fall, wenn Steuern „in großem Ausmaß“, d.h. über 50.000 Euro, verkürzt wurden (§ 370 Abs. 3 S. 2 Nr. 1 AO), was im unternehmerischen Bereich erfahrungsgemäß relativ schnell erreicht ist. Geahndet werden muß die Tat am Ende nicht unbedingt als „besonders schwerer“ Fall (anders die praktisch nicht handhabbare, weil den konkreten Strafzumessungsakt vor die Verjährungsprüfung stellende sog. *Ahndungslösung*).

Das selbe (15 Jahre) gilt für eine als Schmuggel (§ 373 AO) qualifizierte Hinterziehung von Ein- oder Ausfuhrabgaben, der zusätzlich eine „besonders schwere“ Begehungsweise anhaftet. Insoweit wird der im Übrigen beim Schmuggel geltende § 78 Abs. 3 Nr. 3 StGB (zehn Jahre) inzwischen durch § 376 Abs. 1 Hs. 1 AO verdrängt.²⁸ Ebenfalls regelmäßig in zehn Jahren verjährt die gewerbs- oder bandenmäßige Steuerhehlerei (§ 374 Abs. 2 AO), wohingegen sie in nur „einfacher“ Ausprägung (§ 374 Abs. 1 AO) regelmäßig nach 5 Jahren nicht mehr verfolgt werden kann.²⁹ § 376 Abs. 1 Hs. 1 AO spielt hier keine Rolle, weil die Norm nur die „Steuerhinterziehung“ betrifft.

Fünf Jahre gelten ferner für die außerhalb der AO geregelte gewerbs- oder bandenmäßige Schädigung des USt-Aufkommens (§ 26 a Abs. 1, § 26 c UStG), die (Vorbereitung der) Steuerzeichenfälschung (§ 369 Nr. 3 AO i.V.m. § 148 Abs. 1, § 149 Abs. 1 StGB),³⁰ die Steuerstraftat-Begünstigung (§ 369 Nr. 4 AO i.V.m. § 257 StGB)³¹ und die Hinterziehungs-Grundtatbestände des Landes-Abgabenstrafrechts (z.B. Art. 14 Abs. 1 S. 1 BayKAG).³²

Regelmäßig bereits nach drei Jahren (§ 78 Abs. 3 Nr. 5 StGB) verjähren schließlich die Verwendung und das Inverkehrbringen entwerteter Steuerzeichen (§ 148 Abs. 2 StGB) sowie die Begünstigung solcher Taten.³³

Für Mittäter, Anstifter und Gehilfen (§ 25 Abs. 2, § 26, § 27 StGB) gelten grds. dieselben Fristen.³⁴

b) Fristbeginn

Der Verjährungsfristbeginn ist im Steuerstrafrecht der mit Abstand facettenreichste Streitpunkt. Im vorliegenden Veranstaltungsfeld können daher nur die grössten Linien nachgezeichnet werden:

aa) Steuerhinterziehung

Bei der Steuerhinterziehung muß im Hinblick auf den für den Verjährungsbeginn gem. § 78 a S. 1 StGB maßgeblichen Beendigungszeitpunkt zwischen Falsch- und Nichterklärungsdelikten (§ 370 Abs. 1 Nrn. 1 oder 2 AO) sowie Veranlagungs- und Fälligkeitssteuern unterschieden werden:

(1) Falscherklärungsfall

Im Falscherklärungsfall kommt es für die Tatbeendigung bei Veranlagungssteuern auf die Bekanntgabe des damit bezweckten „zu niedrigen“ Steuerbescheids an – nach Auffassung insbesondere des BGH gilt dabei die Drei- bzw., ab 01.01.2025, Vier-Tages-Fiktion (§ 122 Abs. 2, Abs. 2 a AO a.F./n.F.)³⁵ –, im Falle einer Steuererstattung beginnt die Verjährung mit der Auszahlung.³⁶

Bei Fälligkeitssteuern wird in sog. Zahllastfällen wegen § 168 S. 1 AO (Steueranmeldung steht Steuerfestsetzung unter Nachprüfungsvorbehalt gleich) auf den Eingang der Falscherklärung beim Finanzamt abgestellt. In Erstattungsfällen ist die Bekanntgabe der gem. § 168 S. 2 AO erforderlichen Zustimmung des FA ausschlaggebend, die regelmä-

25 Vgl. Ebner, Verfolgungsverjährung im Steuerstrafrecht, S. 134; Ebner in MüKoStGB, 4. Aufl., § 372 AO Rn. 104.

26 Nachw. bei Ebner, Verfolgungsverjährung im Steuerstrafrecht, 159 ff.; Ebner in Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht, § 376 AO Rn. 22.

27 Ausf. zur Gesetzgebungsgeschichte Ebner, Verfolgungsverjährung im Steuerstrafrecht, 135 ff. (bis 2015); Ebner in Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht, § 376 AO Rn. 16 ff. (bis 2023).

28 Ebner, PStR 2022, 12; Ebner in Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht, § 376 AO Rn. 3 a; Ebner in MüKoStGB, 4. Aufl., § 373 AO Rn. 77.

29 Ebner, Verfolgungsverjährung im Steuerstrafrecht, 135; Ebner in MüKoStGB, 4. Aufl., § 374 AO Rn. 82.

30 Das betrifft nurmehr Tabaksteuerbanderolen i.S.v. § 17 TabStG.

31 Z.B. beim sog. BierSt-Karussell, vgl. dazu z.B. LG Nürnberg-Fürth v. 05.02.2020 – 18 KLS 503 Js 135716 (2), ZWH 2022, 328 m. Bespr. Ebner.

32 Ebner, Verfolgungsverjährung im Steuerstrafrecht, 135; zur str. Anwendbarkeit von § 376 AO im Abgabenstrafrecht der Länder s.u. unter II.1.c.

33 Ebner, Verfolgungsverjährung im Steuerstrafrecht, 135.

34 Beispiele bei Ebner, Verfolgungsverjährung im Steuerstrafrecht, 135 f.

35 BGH v. 07.08.2014 – 1 StR 198/14, NSTZ-RR 2014, 340, 341.

36 Näher Ebner in Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht, § 376 AO Rn. 26 ff.

ßig konkludent durch, wiederum, die Zahlung erklärt wird (§ 168 S. 3 AO).³⁷

(2) Nichterklärungsfall

Im Nichterklärungsfall ist die Tat bei periodisch veranlagten Steuern (ESt, KSt, GewSt) mit dem allgemeinen Veranlagungsschluß (d.h. Erledigungsquote von etwa 95 %, wobei ein gewisser tatrichterlicher Beurteilungsspielraum besteht³⁸) beendet, weil spätestens dann auch der Hinterzieher veranlagt worden wäre (ca. 01.03. bis 31.07. des Zweitfolgejahrs³⁹). Ergeht gegen einen beim Finanzamt steuerlich geführten Hinterzieher zuvor ein Schätzungsbescheid (§ 162 AO), ist auf dessen Bekanntgabe abzustellen (ist die auf der Schätzung der Besteuerungsgrundlagen beruhende Steuerfestsetzung zufällig genau „richtig“ oder, wie regelmäßig der Fall, „zu hoch“, liegt ein Hinterziehungsversuch gem. § 370 Abs. 2 AO vor).⁴⁰

Bei nicht periodisch veranlagten Steuern (insb. ErbSchSt, GrESt) hat der BGH bereits im Juli 2011 als Alternative zur ansonst maßgeblichen einzelfallbezogenen Feststellung des konkreten (hypothetischen) Veranlagungszeitpunkts⁴¹ eine *Pauschallösung* von 1 Monat fiktiver Festsetzungsdauer in den Raum gestellt, seither aber nicht tragend zugelassen.⁴² Der BFH hat dies insoweit aufgegriffen, als richtigerweise eine dreimonatige Anzeigefrist plus eine Mindest-Erklärungsfrist von einem Monat plus die individuell festzustellende (durchschnittliche) Bearbeitungsdauer beim zuständigen FA anzusetzen seien.⁴³

Bei Fälligkeitssteuern markiert der Tag des Ablaufs der (ggf. verlängerten) Anmeldefrist (vgl. § 150 Abs. 1 S. 3 AO) den Beginn der Verfolgungsverjährung.⁴⁴

bb) Übrige Steuerstraftatbestände

Der Verjährungsbeginn bei den übrigen Steuerstraftatbeständen soll nur gestreift werden: Bei Straftatbeständen mit einem besonderen Absichtserfordernis (sog. überschießende Innentendenz) lösen erst die Verwirklichung der jeweiligen Absicht oder deren Unmöglichkeit bzw. -werden den Verjährungsbeginn aus. Das betrifft aus praktischer Sicht in erster Linie die Steuerhhelei (Eigen- oder Drittbereicherungsabsicht), aber auch die Steuerzeichenfälschung (Absicht ihrer Verwendung oder ihres Inverkehrbringens) sowie die Steuerstraftat-Begünstigung (Vorteilsicherungsabsicht).⁴⁵

Beim Bannbruch ist auf das Eintreffen der Ware am endgültigen Bestimmungsort abzustellen.⁴⁶ Diese sog. Bestimmungsortlösung wird – dogmatisch verfehlt – auch beim „Zigaretenschmuggel“ vertreten, bei dem es sich indes um eine (ggf. als „Schmuggel“ qualifizierte) Steuerhinterziehung (s.o.) handelt.

Der einzige Nichtzahlungs-Straftatbestand⁴⁷ des geltenden Steuerstrafrechts, die gewerbs- oder bandenmäßige Schädigung des USt-Aufkommens, beginnt erst mit dem Eintritt der Zahlungsverjährung (§§ 228 ff. AO) zu verjähren, alter-

nativ wenn der Zahlungsschuldner endgültig zahlungsunfähig ist oder aufhört zu existieren (z.B. Insolvenz einer juristischen Person).⁴⁸

c) Unterbrechung und Ruhen

Zum Abschluß noch kurz zu den wichtigsten Eckpunkten der Unterbrechung und des Ruhens der Verfolgungsverjährungsfrist, Letzteres auch in Abgrenzung zur Ablaufhemmung der steuerlichen Festsetzungsfrist:

Ist einer der im abschließenden Katalog (Numerus clausus) in § 78 c Abs. 1 S. 1 StGB aufgezählten Unterbrechungstatbestände erfüllt, beginnt der Verjährungsfristlauf von Neuem (§ 78 c Abs. 3 S. 1 StGB). Dieser, bildlich gesprochen, „Neustart der Sanduhr“⁴⁹ geht bis zur sog. Grenze des Doppelten (§ 78 c Abs. 3 S. 2 StGB). Die damit statuierte absolute Verjährung kann grds. nur durch ein Ruhen des Fristlaufs überwunden werden (§ 78 c Abs. 3 S. 3 StGB).

Speziell im Steuerstrafrecht dehnt § 376 Abs. 3 AO seit 01.07.2020 die Grenze des Doppelten für „besonders schwere“ Begehungsweisen der Steuerhinterziehung auf das Zweieinhalbfache aus (d.h. 15 Jahre x 2,5 = 37,5 Jahre). In Abgrenzung dazu führen die gleichfalls abschließenden Ruhenstatbestände in § 78 b StGB dazu, daß der Fristlauf, wie auch für die bürgerliche-rechtliche Verjährungseinrede in § 209 BGB normiert, stillsteht („Einfrieren der Sanduhr“).⁵⁰ Hier liegt der entscheidende Unterschied zur Ablaufhemmung (§ 171 AO), die keinerlei Auswirkung zeitigt, wenn sie sich vor dem regulären Verjährungseintritt tatbestandlich wieder erledigt hat (sie verhindert ggf. nur, daß das „letzte Sandkorn durch die Sanduhr fällt“).⁵¹ Im Strafrecht enthält nur § 78 b Abs. 3 StGB

37 Vgl. Ebner, Verfolgungsverjährung im Steuerstrafrecht, 316 ff.; Ebner in Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht, § 376 AO Rn. 34 ff.

38 Dazu Ebner, Verfolgungsverjährung im Steuerstrafrecht, 263 ff.; Ebner in Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht, § 376 AO Rn. 39.

39 Zur in diesem Zusammenhang praktizierten „Annäherungsmethode“ s. Ebner, Verfolgungsverjährung im Steuerstrafrecht, 293 ff.

40 Vgl. Ebner, Verfolgungsverjährung im Steuerstrafrecht, 248 ff.; Ebner in Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht, § 376 AO Rn. 39 ff.

41 Wann wäre der Steuerbescheid bei rechtzeitiger Anzeige bspw. der Erbschaft oder Schenkung frühestens bekannt gegeben worden?

42 Vgl. BGH v. 25.07.2011 – 1 StR 631/10, BGHSt 56, 298, 312 f.; Ebner, Verfolgungsverjährung im Steuerstrafrecht, 240 ff.; Ebner in Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht, § 376 AO Rn. 40.

43 BFH v. 28.08.2019 – II R 7/17, BStBl. II 2020, 247 m. Anm. Ebner, jurisPR-SteuerR 26/2020 Anm. 1.

44 Ebner, Verfolgungsverjährung im Steuerstrafrecht, 321 ff.; Ebner in Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht, § 376 AO Rn. 52.

45 Im Einzelnen Ebner, Verfolgungsverjährung im Steuerstrafrecht, 344 ff., auch zu den Ausnahmen; Ebner in Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht, § 376 AO Rn. 61.

46 Ebner, Verfolgungsverjährung im Steuerstrafrecht, 354 ff.; Ebner in Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht, § 376 AO Rn. 61.

47 S. im OWI-Recht außerdem § 380 AO.

48 Ebner, Verfolgungsverjährung im Steuerstrafrecht, 359 ff.; Ebner in Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht, § 376 AO Rn. 61 a.

49 „Sanduhr-Analogie“ aus Ebner, Verfolgungsverjährung im Steuerstrafrecht, 101.

50 Ebner, Verfolgungsverjährung im Steuerstrafrecht, 101.

de facto eine Ablaufhemmung. Danach läuft die Verjährungsfrist bis zum rechtskräftigen Verfahrensabschluß nicht mehr ab, wenn in noch nicht verjährter Zeit ein erstinstanzliches Urteil ergeht.⁵²

Damit korrespondiert unmittelbar § 78 b Abs. 4 StGB mit dem (max.) fünfjährigen Ruhen bei einem Eröffnungsbeschluß des *Landgerichts* in Fällen der Steuerhinterziehung, die in § 370 Abs. 3 S. 1 AO die hierfür erforderliche erhöhte Strafdrohung für „besonders schwere“ Fälle vorsieht.⁵³ In Kombination mit § 376 Abs. 3 AO kann dies – verfassungsrechtlich nicht unbedenklich (s. sogleich unter II.1.a) – im Extremfall dazu führen, daß zwischen Tatbeendigung und erstinstanzlichem Urteil ein Zeitraum von 42,5 Jahren liegt.⁵⁴

II. Zweifelsfragen ...

1. ... „in und um“ § 376 AO

Die durch das JStG 2009 und das Zweite Corona-Steuerhilfegesetz m.W. ab 25.12.2008 bzw. 29.12.2020 eingeführten verjährungsverlängernden Vorschriften in § 376 Abs. 1, Abs. 3 AO⁵⁵ bergen einen „alten“, vom BGH bereits judizierten, und einen nach wie vor aktuellen Streitpunkt, der noch nicht vor das BVerfG gebracht worden ist:

Im ersten Fall handelt es sich um den schon beschriebenen Disput zwischen Begehungsweisen- und Ahndungslösung, den der 1. Strafsenat zugunsten der Begehungsweisenlösung entschieden und diese als „verfassungsrechtlich unbedenklich“ eingestuft hat.⁵⁶ Die *zweite Frage* betrifft die Verfassungsmäßigkeit insbesondere der im Zusammenwirken von (1.) 15-jähriger Verjährungsfrist (§ 376 Abs. 1 Hs. 1 AO), (2.) einer auf das Zweieinhalbfache ausgeweiteten Grenze des Doppelten (§ 376 Abs. 3 AO) und (3.) dem 5-jährigen Ruhen ab einem landgerichtlichen Eröffnungsbeschluß (§ 78 b Abs. 4 StGB) in summa möglichen 42,5 Jahre dauernden Verjährungsfrist, was auf eine *faktische Unverjährbarkeit* hinauslaufen droht.

a) „Offene“ Verfassungsmäßigkeit

Zwar hat der Gesetzgeber, wie der heutige BGH-Richter *Mosbacher* (damals VRiLG in Berlin) bereits auf dem 15. *Steueranwaltstag 2009* ausgeführt hat,⁵⁷ einen weiten Beurteilungsspielraum, ob er bestimmte, von ihm als „besonders schwer“ klassifizierte Fälle der Steuerhinterziehung einer verlängerten Verjährung unterstellen will – dabei muß er sich auch nicht „eins zu eins“ an der Verjährung „gleichartiger“ Wirtschaftsstraftaten (z.B. Betrug gem. § 263 StGB) orientieren, da hier von Verfassungen wegen (Art. 3 Abs. 1 GG) kein lückenloser Verjährungsgleichlauf gefordert ist.

Will er allerdings die Verjährungsfrist nicht nur punktuell modifizieren,⁵⁸ sondern, wie mit § 376 Abs. 3 AO geschehen, das hergebrachte verjährungsrechtliche System zum Nachteil des Täters gänzlich aufbrechen, braucht es hierfür unter

Gleichheitsgesichtspunkten zumindest eine tragfähige sachliche Rechtfertigung.

Daran könnte es mit Blick auf § 376 Abs. 3 AO mangeln: Der für den zugrundeliegenden Gesetzentwurf verantwortliche (damalige) Bundesfinanzminister *Olaf Scholz* bezog das Telos von § 376 Abs. 3 AO am 10.06.2020 gegenüber der *dpa* allein auf eine (angeblich) notwendige Verlängerung der Verfolgungsverjährung im sog. Cum-/Ex-Komplex.⁵⁹ Im schriftlichen Gesetzentwurf der Bundesregierung wird, weit aus allgemeiner formuliert, die

„*strafrechtliche Aufarbeitung rechtlich komplexer und grenzüberschreitender Steuergestaltungen, die darauf ausgerichtet sind, Steuern in großem Ausmaß zu hinterziehen und bei denen erst im Laufe von Ermittlungen das gesamte Ausmaß an Tatkomplexen und Beteiligten deutlich wird*“, als ausschlaggebendes Motiv benannt.⁶⁰

Die mit § 376 Abs. 3 AO Gesetz gewordene Durchbrechung der Grenze des Doppelten zugunsten einer „Grenze des Zweieinhalbfachen“ weist demgegenüber keinen einschränkenden Anwendungsbereich auf rechtlich komplexe und/oder grenzüberschreitende Steuergestaltungen, geschweige denn auf Cum-/Ex-Fallgestaltungen auf. Vielmehr wirkt sie im Abgleich mit der Gesetzesbegründung „*vollkommen entgrenzt*“.⁶¹ Das ist durchaus geeignet, ihre sachliche Rechtfertigung im vorgenannten Sinne in Frage zu stellen.

Hinzu tritt der in der Literatur vordringlich erhobene Vorwurf der *Unverhältnismäßigkeit*. Man denke nur an die bereits angesprochene 50.000 Euro-Grenze der Rechtsprechung für Steuerhinterziehungen „in großem Ausmaß“,

51 Ebner, Verfolgungsverjährung im Steuerstrafrecht, 102 f.

52 Dazu Ebner, Verfolgungsverjährung im Steuerstrafrecht, 104 ff.

53 Dazu Ebner, Verfolgungsverjährung im Steuerstrafrecht, 106 ff.

54 Ebner in Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht, § 376 AO Rn. 94 c: „vollkommen entgrenzt ... wenig folgerichtig ... und unverhältnismäßig“.

55 Zur Normhistorie Ebner in Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht, § 376 AO Rn. 1 ff. m.w.N.

56 BGH v. 05.03.2013 – 1 StR 73/13, NSTZ 2013, 415 m. Anm. Ebner NJ 2013, 479; zu den Gegenargumenten der Lit. (Verstoß gg. Rückwirkungsverbot, Bestimmtheitsgebot und allg. Gleichheitssatz): Ebner, Verfolgungsverjährung im Steuerstrafrecht, 165 ff.; Ebner in Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht, § 376 AO Rn. 18 ff. Zu unbestimmt sollen laut Wulf auch das Merkmal „Bande“ in Nr. 5 und Nr. 6 insgesamt sein (Nachw. bei Ebner in Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht, § 376 AO Rn. 22).

57 Mosbacher, Steueranwalt 2009/2010, 131, 143.

58 Insoweit krit. bereits Ebner in Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht, § 376 AO Rn. 19: nochmalige Ausdehnung der bereits verlängerten Verjährungsfrist in § 376 Abs. 1 Hs. 1 AO von 10 auf 15 Jahre durch das JStG 2020 erreicht „mindestens ... systemischen Grenzbereich“.

59 Nachw. bei Ebner in Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht, § 376 AO Rn. 94 c. Zur inzwischen bekannt gewordenen Zahl der Cum-Ex- und Cum-/Cum-Verdachtsfälle s. BT-Drs. 20/12988 v. 12.09.2024: 380 bzw. 240 Verdachtsfälle zum 31.12.2023 in Bearbeitung, 174 bzw. 76 rkr. abgeschlossene Strafverfahren.

60 Nachw. erneut bei Ebner in Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht, § 376 AO Rn. 94 c.

61 So bereits Ebner in Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht, § 376 AO Rn. 94 c.

die, wie schon ausgeführt, gerade im unternehmerischen Bereich relativ schnell erreicht sein kann – mit der Folge, daß selbst in solchen Fällen auch 42,5 Jahre nach Tatbeendigung noch ein erstinstanzliches Landgerichtsurteil ergehen kann (s.o.).

Ihr Fachanwaltskollege *Bertrand* hat diese Situation treffend auf folgendes Beispiel zugespitzt:

„Wer als 20-Jähriger einmalig Steuern mit einem Verkürzungsvolumen von mehr als 50.000 EUR hinterzogen hat, kann nun bis kurz vor Rentenbeginn wegen dieser Tat verurteilt werden.“⁶²

Noch pointierter resümiert der Weißenburger Strafverteidiger *Staudinger*:

„Liegt ein besonders schwerer Fall ... vor, erledigt sich möglicherweise ein Verfahren früher biologisch tatsächlich als rechtlich aufgrund von Verjährung.“⁶³

Auf einem anderen Blatt steht in der Rechtspraxis freilich, ob nicht die bis zur Anklageerhebung (§ 78 c Abs. 1 Nr. 6 StGB) möglichen Unterbrechungshandlungen (§ 78 c Abs. 1 Nrn. 1–5 StGB) ggf. schon in einem (zu) frühen Verfahrensstadium ausgeschöpft sind.⁶⁴

b) Verjährungsfristbestimmung im Verhältnis Feststellungs-/ Folgebescheid (BGH v. 24.01.2024 – 1 StR 218/23: „Chirurgen-Urteil“⁶⁵)

Nun zum ersten aktuellen Praxisfall, dem (hier sog.) „Chirurgen-Urteil“ des BGH aus dem Januar 2024. Ich hätte zur Illustration der gegenständlichen Problemstellung ebenso gut den weitaus bekannteren Fall *Schuhbeck*⁶⁶ aus dem Juni 2023 heranziehen können, dessen Entscheidungsgründe verhalten sich jedoch nicht explizit zu Verjährungsfragen.

aa) Das war geschehen

„Das [Frankfurter] LG hatte den Angekl., einen Chirurgen, wegen Steuerhinterziehung durch Erschleichung unrichtiger Feststellungsbescheide ... zur Gesamtfreiheitsstrafe von zwei Jahren verurteilt, deren Vollstreckung es zur Bewährung aussetzte. Hinsichtlich vier Feststellungserklärungen ... stellte es das Verfahren wegen Verjährung ein. ...

Der Verurteilung lag die Tätigkeit des Angekl. als Mitgesellschafter zweier ... GbR ... und als Kommanditist dreier ... GmbH & Co. KG ... zugrunde, bei denen er die – jeweils identische – Komplementär-GmbH faktisch steuerte. Um seine eigene ESt zu verringern, ließ er u.a. ... bei den fünf Personengesellschaften fingierte Betriebsausgaben oder privaten Aufwand gewinnmindernd verbuchen. Insbesondere täuschte er den Erwerb von vier hochwertigen medizinischen Geräten vor ...

In der Folge kam es zur Abgabe unzutreffender Feststellungserklärungen für die fünf Gesellschaften ..., die in entsprechende unrichtige Feststellungsbescheide mündeten. Durch die ... Feststellungsbescheide erlangte der Angekl. nicht gerechtfertigte Steuervorteile ... insgesamt in Höhe von rd. 1,35 Mio. Euro. Die zu niedrig festgestellten Gewinne bzw. zu Unrecht festgestellten Verluste flossen in

die Veranlagung der ESt ... ein, so daß der Angekl. jeweils ESt verkürzte.“⁶⁷

bb) So ging das LG damit um

Kernproblem war, daß das LG keine Feststellungen zu den ESt-rechtlichen Auswirkungen auf Seiten des Angeklagten getroffen und daher auch den Wert der Taterträge (ESt-Ersparnisse) nicht abgeschöpft hatte (§§ 73, 73 c StGB). Denn nach seiner Auffassung war die Verkürzung von ESt schon gar nicht angeklagt. Außerdem seien vier durch die Abgabe unzutreffender Feststellungserklärungen für 2010 bewirkte Hinterziehungen bereits absolut verjährt: Es gelte nur die „einfache“, nicht die verlängerte Regelverjährungsfrist von fünf Jahren, weil in diesen Fällen die – veraltete⁶⁸ – 100.000 Euro-Grenze (richtig: 50.000 Euro) für das in § 376 Abs. 1 AO inkorporierte Merkmal der Steuervorteilerlangung „in großem Ausmaß“ aus § 370 Abs. 3 S. 2 Nr. 1 AO nicht überschritten sei.

Zwischen der Bekanntgabe des ESt-Bescheids für 2010 (Tatbeendigung) und der Eröffnung des Hauptverfahrens durch die Strafkammer (5-jähriges Ruhen der Verjährung, § 78 b Abs. 4 Hs. 1 StGB) hätten mehr als zehn Jahre (Grenze des Doppelten, § 78 c Abs. 3 S. 2 StGB) gelegen.

cc) Kernaussagen des BGH

Der 1. Strafsenat hob das Urteil (bis auf die bereits getroffenen Feststellungen zum tatsächlichen Geschehen) auf und verwies die Sache an das LG zurück. Dabei sah er sich zuerst veranlaßt, das konkurrenzrechtliche Verhältnis von inkriminiertem Feststellungsverfahren zur daran anknüpfenden ESt-Hinterziehung „ins rechte Licht“ rücken und dazu in Erinnerung zu rufen:

■ *„Die unzutreffende Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen und die nachfolgende ESt-Erklärung sind eine einzige materiell-rechtliche Tat (Bewertungseinheit; § 52 Abs. 1 StGB [wegen der Bindungswirkung des Feststellungsbescheids für den Folgebescheid⁶⁹]), die mit den Bekanntgaben des unrichtigen Feststellungsbescheids vollendet und des ESt-Bescheids – insbesondere auch*

⁶² *Bertrand*, PStR 2021, 184 unter I.4. a.E.

⁶³ *Staudinger*, wistra 2021, 307, 308.

⁶⁴ Dazu *Ebner in Joecks/Jäger/Randt*, Steuerstrafrecht, § 376 AO Rn. 94 d.

⁶⁵ HFR 2024, 1036 m. Anm. *Ebner*.

⁶⁶ BGH v. 13.06.2023 – 1 StR 53/23, wistra 2023, 340 = HFR 2023, 802 m. Anm. *Ebner*. Zur neuerlichen Anklage der StA München I gegen den in vorgenannter Sache bereits rkr. wegen KSt-, GewSt- und USt-Hinterziehung in 21 Fällen zur Gesamtfreiheitsstrafe von drei Jahren und zwei Monaten verurteilten *Sch.* u.a. wegen „Insolvenzverschleppung ..., vollendetem und versuchtem Betrug ... sowie Subventionsbetrug ... und ... Vorenthalten und Veruntreuen von Arbeitsentgelt ... in weit über 400 Fällen“ s. LTO v. 16.10.2024, https://www.lto.de/persistent/a_id/55642.

⁶⁷ *Ebner*, HFR 2024, 1036.

⁶⁸ Dazu z.B. *Jäger in Klein*, AO, § 370 Rn. 280 ff.

⁶⁹ Vgl. § 171 Abs. 10, § 180 Abs. 1 Nr. 2 lit. a, § 182 Abs. 1 S. 1 AO.

im verjährungsrechtlichen Sinn – beendet ist. Als materiell-rechtliche Tat bilden sie außerdem prozessual eine Tat (§ 264 Abs. 1 StPO).“⁷⁰

Von daher hatte das LG bereits den „falschen Einstieg“ in den Fall genommen, indem es davon ausging, die ESt-Hinterziehungen seien nicht angeklagt gewesen – woran allerdings auch eine missverständliche „Verfolgungsbeschränkung“ der StA ihren Anteil trug.⁷¹

Bisher nicht entscheiden mußte der BGH dagegen – zweitens – Folgendes:

- „Anders als bei Publikums-KGs, bei denen der für die Feststellungserklärungen verantwortliche Vertreter der Komplementär-GmbH und die Kommanditisten nicht personenidentisch sind, kommt es beim (faktischen) Vorliegen einer solchen Personenidentität für das – auch für die verlängerte Verjährung (§ 376 Abs. 1 Halbsatz 1 AO) maßgebliche – ‚große Ausmaß‘ der Steuerverkürzung (über 50.000 Euro) auf die Höhe der bewirkten ESt-Verkürzung an.“⁷²

Hierzu zwei Punkte:

- (1) Daß das LG noch im Jahr 2022 (das Ersturteil datiert vom 18.10.2022), zumal noch bei der Verjährungs- und nicht bei der Regelbeispielsprüfung, von einer 100.000 Euro-Grenze für das „große Ausmaß“ ausging, ist erstaunlich.
- (2) Zur Begründung für das Abstellen auf die Bekanntgabe des „finalen“ ESt-Bescheids rekurriert der Steuerstrafsenat zu Recht insbesondere auf das bei Personenidentität durchschlagene Verfassungsgebot schuldangemessenen Strafens, woraus sich – auch in Umsetzung des ertragsteuerlichen Transparenzprinzips⁷³ – das Erfordernis einer exakten Bezifferung der sich aus Steuervorteilen in unrichtigen Feststellungsbescheiden ergebenden Auswirkungen auf die Besteuerung des konkret begünstigten Steuerpflichtigen ergibt.⁷⁴

Was daraus – der Vollständigkeit halber, ohne von unserem Thema abdriften zu wollen – folgen muß, ist offensichtlich:

- „Der in einem unrichtigen Feststellungsbescheid enthaltene nicht gerechtfertigte Steuervorteil ist kein tauglicher Einziehungsgegenstand i.S.d. § 73 Abs. 1 StGB. Auch insoweit ist die jeweilige ESt-Verkürzung entscheidend.“⁷⁵

Die an alledem von Bittmann⁷⁶ geübte Kritik – „merkwürdige Folge ... Ggf. ... jahrelanger [Ermittlungs-]Aufwand ... überflüssig“ – ist unberechtigt. Denn daß – Bittmann führt dies als ausschlaggebendes Manko an – „zuerst die Tat festgestellt werden muß, bevor über den Eintritt der Verjährung ihrer Verfolgung entschieden werden kann“, liegt im gegenwärtigen System „gestaffelter“ steuerstrafrechtlicher Verjährungsfristen in der Natur der Sache.⁷⁷

c) Anwendbarkeit im Abgabenstrafrecht der Länder (BGH v. 31.05.2023 – 1 StR 340/22: Vergnügungssteuer-Fall⁷⁸)

Die nächste, höchststrichterlich bereits Ende Mai 2023 (vermeintlich) geklärte Zweifelsfrage im Zusammenhang mit § 376 Abs. 1 Hs. 1 AO lautet:

Gilt die verlängerte steuerstrafrechtliche Verjährungsfrist auch im Kommunalabgabenstrafrecht der Länder?

aa) Kurzeinführung in das Recht der Abgabenhinterziehung

Da der Anwendungsbereich der AO – und damit auch ihr Achter Teil (§§ 369 ff. AO) – örtliche Verbrauch- und Aufwandsteuern i.S.d. Art. 105 Abs. 2 a GG nicht erfaßt (vgl. § 1 Abs. 1 S. 1 AO⁷⁹), haben alle 16 Bundesländer ein eigenes Landesabgabenstraf- und -OWi-Recht geschaffen. Der Bundesgesetzgeber, dem für das Straf- und Strafprozeßrecht die konkurrierende Gesetzgebungskompetenz zukommt (vgl. Art. 72 Abs. 1, 2, Art. 74 Abs. 1 Nr. 1 GG), hat hierfür in Art. 4 Abs. 3 Hs. 1 Nrn. 1, 2 EGStGB⁸⁰ grds. zwei Systemvorgaben gemacht: entweder (1.) die Länder erklären die Strafvorschriften der AO für entsprechend anwendbar (so Berlin, Bremen und Hamburg) oder (2.) sie schaffen selbst entsprechende Tatbestände wie die AO (so die übrigen Bundesländer).⁸¹

Egal welche Option man für vorzugswürdig halten mag – besonders zu beachten ist dabei die sich aus Art. 4 Abs. 3 Hs. 2⁸² i.V.m. Art. 3 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 2 Nr. 2 EGStGB ergebende allgemeine *Strafrahmenlimitierung* des Landesrechts auf – im Bereich der Freiheitsstrafen – (zwingend) mindestens einen Monat bis zu maximal zwei Jahren Freiheitsstrafe.

bb) Der Fall und die Revisionsentscheidung

Wie eine Anfrage bei der Pressestelle des LG Essen ergab, hatte der Angekl. – was die steuerstrafrechtliche Seite anbetrifft – in sieben Fällen USt und in 158 Fällen VergnSt hinterzogen (der 1. Strafsenat spricht in seinem Beschluß nur von Steuer- und Abgabenhinterziehung). Wegen der hier interessierenden Abgabenhinterziehung waren die Abgabenstrafatbestände in § 16 KAG NI⁸³ und § 17 KAG NRW einschlägig, die der Regelung in § 370 Abs. 1 Nrn. 1, 2 AO nachempfunden sind und in Absatz 3 bzw. Absatz 1

⁷⁰ Ebner, HFR 2024, 1036.

⁷¹ BGH v. 24.01.2024 – 1 StR 218/23, wistra 2024, 380, Rn. 14.

⁷² Ebner, HFR 2024, 1036.

⁷³ Vgl. § 1 Abs. 1 S. 1, § 18 Abs. 4 S. 2 i.V.m. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG.

⁷⁴ BGH v. 24.01.2024 – 1 StR 218/23, wistra 2024, 380, Rn. 12 f.

⁷⁵ Ebner, HFR 2024, 1036.

⁷⁶ ZWH 2024, 77 unter I.14.b.

⁷⁷ So bereits Ebner, HFR 2024, 1036, 1039.

⁷⁸ HFR 2023, 1028 m. Anm. Ebner.

⁷⁹ Nur „Steuern“ (vgl. § 3 Abs. 1 AO), die durch Bundes- oder EU-Recht geregelt sind.

⁸⁰ Für das spezielle steuerstrafrechtliche Verfahrensrecht (§§ 385 ff. AO) s. § 6 Abs. 2 Nr. 2 EGStPO.

⁸¹ Sämtliche Landesstrafatbestände bei Ebner, Verfolgungsverjährung im Steuerstrafrecht, 151.

⁸² Von mir in Verfolgungsverjährung im Steuerstrafrecht, 151, Fn. 122, und HFR 2023, 1028, 1030 wegen des insoweit fehlenden Absatzes im Gesetzestext (ein Manko, das *de lege ferenda* behoben werden sollte) noch zitiert als „Art. 4 Abs. 3 Nr. 2 Hs. 2“ (Kursivdruck von hier), woraus der Fehlschluß gezogen werden könne, in der ersten Alternative (Art. 4 Abs. 3 Nr. 1 EGStGB) gälten keine derartigen Einschränkungen. Dem ist nicht so.

⁸³ Niedersächsisches Kommunalabgabengesetz.

S. 2 die entsprechende Geltung u.a. von § 376 AO *dynamisch* in der „jeweils geltenden“ bzw. „jeweiligen Fassung“ anordnen.

Der Angekl. war deswegen und wegen weiterer 41 Untreuedelikte (Wert der Taterträge insgesamt ca. 1,5 Mio. Euro) zu einer – anders als im „Chirurgen-Fall“ nicht mehr bewährungsfähigen – Gesamtfreiheitsstrafe von fünf Jahren verurteilt worden. Dieses Urteil hatte auf die Revision des Angekl. (Sachrüge, Strafzumessungsrevision) vor dem BGH in wesentlichen Teilen des Schuldspruchs (insoweit Einstellungsbeschluss⁸⁴) und im Gesamtstrafauspruch (insoweit Zurückverweisung) keinen Bestand, da einer der sieben USt-Fälle und mehr als ein Drittel (58) der VergnSt-Fälle bereits verjährt waren, was der Senat – Sie erinnern sich noch? – von Amts wegen prüfen mußte.

Doch wie konnte das LG die Verjährung derart vieler Straftaten übersehen, anstatt das Verfahren insoweit bereits selbst einzustellen?

Die Antwort ist ganz einfach: Das Erstgericht war von der verlängerten Verjährungsfrist des § 376 AO ausgegangen, dessen entsprechende Geltung die beiden Landesgesetzgeber ja ausdrücklich bestimmt hatten.

Nach Auffassung des Steuerstrafsenats war § 376 Abs. 1 Hs. 1 (und Abs. 3) AO hier gleichwohl nicht anwendbar, so daß es bei der 5-jährigen Regelverjährung blieb, denn – O-Ton BGH –:

■ „§ 376 Abs. 1 Hs. 1 AO setzt aber bereits nach dem Wortlaut das Vorliegen eines besonders schweren Falls der Steuerhinterziehung nach § 370 Abs. 3 S. 2 AO voraus. Derartige besonders schwere Fälle sind in § 16 KAG NI, § 17 KAG NW weder unmittelbar noch durch – eine nicht statuierte – Verweisung auch auf § 370 Abs. 3 AO geregelt. Insofern fehlt für eine entsprechende Anwendung des § 376 Abs. 1 Hs. 1 AO der tatbestandliche Anknüpfungspunkt.“⁸⁵

cc) Kritik und Zustimmung

Diese Argumentation ist m.E., anders als von unserem Tagungsleiter Wulf vertreten, dogmatisch nicht tragfähig:

In der Kernaussage des Senats, die Anwendbarkeit von § 376 Abs. 1 Hs. 1 AO setze das „Vorliegen“ eines „besonders schweren“ Falls (Strafraumen gem. § 370 Abs. 3 S. 1 AO: sechs Monate bis zu zehn Jahren Freiheitsstrafe) voraus, klingt nicht nur die zu Recht verworfene Ahndungslösung an, schlimmer noch: Nähme man den BGH hier unreflektiert beim Wort, würde dies die Strafraumenlimitierung für Freiheitsstrafen im Landesrecht in Art. 3 EGStGB (s.o.) nach „unten“ wie nach „oben“ sprengen.⁸⁶ Da das vom Strafsenat mit Sicherheit gesehen wurde und vernünftigerweise nicht beabsichtigt gewesen sein kann – es liegt offensichtlich nur eine „unglückliche“ Wortwahl zugrunde –, wäre es besser verständlich gewesen, anstatt vom Erfordernis des „Vorliegens“ eines „besonders schweren“ Falls von dessen „Normierung auf der Ebene des Landesrechts“ zu sprechen.

Doch auch ohne das problematische Wording geht der vom Senat gewählte dogmatische Ansatz fehl, es müsse

einen „tatbestandlichen Anknüpfungspunkt“ für die entsprechende Anwendung des § 376 Abs. 1 Hs. 1 AO im betreffenden Landesstrafrecht geben. Hintergrund ist, daß ein solcher „Anknüpfungspunkt“ mit der Bezugnahme auf die „in § 370 Abs. 3 S. 2 Nr. 1 bis 6 genannten Fälle besonders schwerer Steuerhinterziehung“ in § 376 Abs. 1 Hs. 1 AO – auf den *in toto* verwiesen wird – bereits unmittelbar selbst enthalten ist. Der Gesetzgeber hat die in § 370 Abs. 3 S. 2 AO typisierend umschriebenen Begehungsweisen damit in die Verjährungsvorschrift inkorporiert; anstelle einer abstrakten textlichen Verweisung hätte er sie auch umfänglich „abschreiben“ können.⁸⁷

Nun zu Wulf, der den BGH – im Ausgangspunkt wie ich – so versteht, der soeben beschriebene „Kettenverweis“ in § 376 Abs. 1 AO sei „gewissermaßen gesperrt“, wenn das Landesrecht – wie in allen Bundesländern außer Berlin, Bremen und Hamburg der Fall – nicht auch auf „§ 370 Abs. 3 AO“ verweise.⁸⁸

Wulf meint aber noch weitergehend, auch die „Wortwahl“ in § 376 Abs. 1 Hs. 1 AO mache deutlich, „daß die Merkmale abstrakt geeignet sein müssen, den erweiterten Strafraumen des besonders schweren Falles zu eröffnen“, die „Wortwahl“ belege, „daß die Verlängerung der Verjährungsfrist [1.] einen erhöhten Unwertgehalt voraussetzt, der sich dadurch auszeichnet, daß [2.] die Begehungsweise zumindest geeignet wäre, den erweiterten Strafraumen zu eröffnen“.⁸⁹ Letzteres, so Wulf, sei im Abgabenstrafrecht der Länder „niemals“ erfüllt, denn „ein erweiterter Strafraumen für besonders schwere Fälle ist dort nicht denkbar, da bereits der Grundtatbestand den maximalen Strafraumen von zwei Jahren Freiheitsstrafe ausschöpft“; ohnedies korrespondiere nur die von ihm beschriebene Lesart des § 376 Abs. 1 Hs. 1 AO mit dem verfassungsrechtlichen Verhältnismäßigkeitsgebot.⁹⁰

84 § 354 Abs. 1 i.V.m. § 206 a Abs. 1 StPO.

85 BGH v. 31.05.2023 – 1 StR 340/22, HFR 2023, 1028, Rn. 5.

86 Ein solches Szenario dürfte in Berlin, Bremen und Hamburg ohnehin bereits im Raum stehen, soweit in den dortigen Globalverweisungen auf §§ 369 ff. AO nicht nur in Bezug auf § 370 Abs. 3 S. 1 AO, sondern generell keine Strafraumenregelung enthalten ist. Einzige Ausnahme ist Berlin, wo immerhin ein Höchstmaß von bis zu zwei Jahren Freiheitsstrafe eingezogen worden ist, was aber nichts daran ändert, daß § 370 Abs. 3 S. 1 AO – entgegen Art. 3 Abs. 2 Nr. 2 EGStGB – ein erhöhtes Mindestmaß von bis zu sechs Monaten Freiheitsstrafe vorsieht (vgl. § 1 Abs. 1 Nr. 1 AOAnwG Bln, § 3 Abs. 1 Nr. 1 BrAbgG und § 1 Nr. 1, § 3 Nr. 1 HbgAbgG). Wegen Art. 31 GG („Bundesrecht bricht Landesrecht“) wird man hier wohl zu dem aus Art. 3 Abs. 2 Nr. 2 EGStGB abzuleitenden Minimal-Strafraumen für Freiheitsstrafen von einem bis zu sechs Monaten (Bremen, Hamburg) bzw. bis zu zwei Jahren (Berlin) kommen müssen, und zwar sowohl für die „einfache“ Steuerhinterziehung als auch für ihren „besonders schweren“ Fall (Ebner in HFR 12/2024; ähnl. Wulf, wistra 2024, 71, 72: „Verweis auf § 370 Abs. 3 AO geht bei verfassungskonformer Rechtsauslegung ins Leere“).

87 Ebner, HFR 2023, 1029, 1030 unter 2.b.

88 Wulf, wistra 2024, 71, 72.

89 Wulf, wistra 2024, 71, 72.

90 Wulf, wistra 2024, 71, 72.

Dem ist entgegenzuhalten:

Die Verhältnismäßigkeitsbedenken *Wulfs* sind angesichts des „formal“, wegen der „schwachen“ landesrechtlichen Strafgewalt (vgl. Art. 3 EGStGB), nur geringen Unwertgehalts der Abgabenhinterziehung im Grundsatz berechtigt.⁹¹ Doch können sie im Ergebnis durchschlagen? Die von *Wulf* gezogenen Schlüsse sind vor dem Hintergrund des grds. zu akzeptierenden weiten gesetzgeberischen Gestaltungsspielraums zumindest *nicht zwingend*:

Denn ein erhöhter Unwertgehalt müßte nicht unbedingt in einem von „Grundfall“ abweichenden „höheren“ Strafrahmen zum Ausdruck kommen, sondern könnte stattdessen auch durch eine verlängerte Verjährungsfrist sowie eingeschränkte Selbstanzeigemöglichkeiten (vgl. § 371 Abs. 2 S. 1 Nr. 4 AO) abgebildet werden.⁹² Solches wäre aufgrund der (bundes-)gesetzlichen Strafrahmenlimitierung jedenfalls im Abgabenstrafrecht der Länder nicht inkonsequent, vorausgesetzt der jeweilige Landesgesetzgeber hat dies so in seinen Willen aufgenommen – entweder bereits aufgrund der *dynamischen* Verweisungstechnik oder, flankierend, mittels zwischenzeitlicher Änderungen des Abgabengesetzes verbunden mit einer stillschweigenden Billigung der unverändert beibehaltenen Verweisung auf § 376 AO.⁹³

Von daher gilt nach wie vor mein Fazit aus der Entscheidungsanmerkung in *Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung 2023, 1029, 1030*:

„An höchstrichterlichen Antworten auf diese Fragen dürfte spätestens dann kein Weg mehr vorbeiführen, wenn dem BGH ein ‚besonders schwerer‘ Berliner, Bremer oder Hamburger Abgabenhinterziehungs-Altfall vorliegt.“⁹⁴

2. ... wegen der Unterbrechungswirkung eines „Phantom“-Durchsuchungsbeschlusses (BFH v. 31.01.2024 – X R 7/22⁹⁵)

Der erste BFH-Fall spielt im Steuer-OWi-Recht. Es geht, nicht „ging“ – der dritte Rechtsgang läuft nach inzwischen zweiter Zurückverweisung der Sache an das FG Münster (§ 126 Abs. 3 S. 1 Nr. 2 FGO) –, aus verjährungsrechtlicher Sicht im Kern um eine Unterbrechungsfrage. *Sedes materiae* war also § 33 Abs. 1 S. 1 OWiG (der über die Verweisungsnorm in § 377 Abs. 2 AO auch im Steuer-OWi-Recht gilt), konkret dessen Nr. 4. Danach wird die Verfolgungsverjährung – mit der Folge des Neubeginns des Fristlaufs bis zur Grenze des Doppelten, mindestens jedoch zwei Jahre (§ 33 Abs. 3 S. 1, 2 OWiG) – u.a. durch eine „Durchsuchungsanordnung der Verfolgungsbehörde oder des Richters“ unterbrochen. Dem entspricht im Strafrecht § 78 c Abs. 1 S. 1 Nr. 4 StGB insoweit, als dort „jede [nur] richterliche ... Durchsuchungsanordnung“ die Verjährung unterbricht, wobei eine strafrechtliche Durchsuchungs-Unterbrechung die Verjährung auch unter dem Gesichtspunkt der OWi erfaßt (§ 33 Abs. 4 S. 2 OWiG).

Die Brücke ins Steuerrecht bildete § 171 Abs. 7 AO, wonach die verlängerte Festsetzungsfrist – hier gemäß § 169 Abs. 2 S. 2 Alt. 2 AO wegen leichtfertiger Steuerverkürzung

(§ 378 AO) auf fünf Jahre – nicht endet, „bevor die Verfolgung der Steuerstraftat oder der Steuerordnungswidrigkeit verjährt ist“. Die Schwierigkeit bestand im BFH-Fall darin, daß die Urschrift des Durchsuchungsbeschlusses nicht mehr vorhanden war, da die Akten des Strafverfahrens bereits ausgesondert waren und eine Abschrift der Anordnung nicht zu den Akten der Finanzbehörde genommen wurde.⁹⁶

Im Besteuerungsverfahren (§ 171 Abs. 7 AO) stand vor diesem Hintergrund in Frage:

Ist die Verjährung einer Steuer-OWi unterbrochen, wenn auf den ausschlaggebenden Durchsuchungsbeschuß nicht mehr zugegriffen werden kann?

a) Was wir wissen und was nicht

Ausgangspunkt des Steuerstreits waren Sachverhalte aus dem Jahr 2001:

Die spätere Klägerin, eine in Vollzeit tätige Krankenschwester,⁹⁷ betrieb formal ein gewerbliches Einzelunternehmen („Wirtschaftsberatung, Verkehrsplanung, Bauträger“), dessen Steuerberater ihr Bruder und Geschäftsführer seine Ehefrau war.

Gegen die nach Erklärungsabgabe in 2002 zunächst in 2003 erklärungsgemäß, jedoch unter dem Vorbehalt der Nachprüfung zur ESt 2001 veranlagte Klägerin erließ das FA in 2010 (knapp sieben Jahre später) einen auf § 164 Abs. 2 S. 1 AO gestützten Änderungsbescheid, in dem der Gewerbegewinn erhöht wurde, weil das FA Provisionszahlungen an nahestehende Personen mangels betrieblicher Veranlassung (§ 4 Abs. 4 EStG) nicht gewinnmindernd anerkennen wollte.⁹⁸

Den Einwand der Klägerin, in 2010 sei der (allein) änderungsberechtigte Nachprüfungsvorbehalt aufgrund Ablaufs der 4-jährigen Festsetzungsverjährungsfrist am 31.12.2006 bereits entfallen gewesen (§ 164 Abs. 4 S. 1 AO), konterte das FA mit dem Eingreifen von Ablaufhemmungen, zunächst gem. § 171 Abs. 5 AO, im weiteren Verfahren, auf Hinweis des BFH⁹⁹, gem. § 171 Abs. 7 AO. Denn die Klägerin war wegen des gegenständlichen Sach-

91 So bereits Ebner, HFR 2023, 1029, 1030 unter 3.b.

92 Ebenso Ebner in HFR 12/2024.

93 Ebenso Ebner, HFR 2023, 1029, 1030 unter 3.b.

94 S. Fn. 86.

95 BFHE nn. S. bereits die krit. Bespr. von FG Münster (Vorinstanz) v. 29.10.2021 – 12 K 19/14 E, AO bei Ebner, jurisPR-SteuerR 42/2022 Anm. 3.

96 Ob der Beschluß auf der Klägerseite noch vorhanden war, blieb im Streitfall ebenso offen wie die Frage, ob er – falls ja – dann gem. § 90 Abs. 1, § 93 Abs. 1 S. 1, Abs. 3, § 97 AO, § 76 Abs. 1 FGO dem FA bzw. FG hätte vorgelegt werden müssen bzw. ob die pflichtwidrige Nichtvorlage ggf. sogar hinterziehungsrelevant wäre (dazu bereits Ebner, jurisPR-SteuerR 42/2022 Anm. 3 unter D.II.).

97 BFH v. 06.05.2020 – X R 26/19, BFH/NV 2020, 1238 unter II.2.a aa.

98 Zu den Einzelheiten BFH v. 06.05.2020 – X R 26/19, BFH/NV 2020, 1238 unter II.2.a aa.

99 Vgl. BFH v. 06.05.2020 – X R 26/19, BFH/NV 2020, 1238 unter II.2. b bb.

verhalts – nach Einstellung der strafrechtlichen Ermittlungen wegen des Verdachts einer Steuerstraftat gemäß § 170 Abs. 2 StPO mangels Vorsatznachweis – im Jahr 2012 vor dem Amtsgericht rechtskräftig wegen leichtfertiger Steuerverkürzung zu einer Geldbusse verurteilt worden. Ihr war zum Vorwurf gemacht worden, maßgebliche Dokumente nach Vorlage durch ihren Bruder „blind“ unterzeichnet zu haben.

Damit sei zum einen die Festsetzungsfrist von vier auf fünf Jahre verlängert gewesen, habe also grds. erst mit Ablauf des 31.12.2007 verstreichen können¹⁰⁰ – was freilich für eine Bescheidsänderung in 2010 noch nicht ausgereicht hätte.

Zum anderen sei die OWi in 2010 noch nicht verjährt gewesen, sodaß § 171 Abs. 7 AO eingegriffen habe.¹⁰¹ Die 5-jährige Verfolgungsverjährungsfrist der leichtfertigen Steuerverkürzung (§ 384 AO) habe mit der Bescheidsbekanntgabe in 2003 zu laufen begonnen (also grds. bis 2008 gedauert) und sei durch den Erlass des „Phantom“-Durchsuchungsbeschlusses in 2006 unterbrochen worden (OWi-Verjährungseintritt daher, unter Einhaltung der Grenze des Doppelten, erst in 2011) – danach wäre eine Änderung in 2010 zeitlich ohne Weiteres möglich gewesen.

Über den bereits vernichteten Durchsuchungsbeschuß war aus dem Ermittlungsbericht der Steuerfahndung nur noch sehr wenig bekannt. Dort hieß es auf Seite 4 unter „Strafrechtliche Verfahrenshandlungen“ lapidar:

■ „Bl. 108–110 d.A. b) Erlass eines von Durchsuchungsbeschlüssen durch das AG ... im Steuerstrafverfahren gegen ... 27.10.06“ Auch die seinerzeit eingesetzten Fahndungsprüfer hatten keine weitergehende Erinnerung mehr an die damalige Beschußlage.

b) Der „zweite Blick“ auf den Fall

Nachdem der BFH im ersten „Durchgang“ noch sehr stark zu der Auffassung hin tendierte, den Fall über § 171 Abs. 7 AO lösen und den Änderungsbescheid damit verjährungsrechtlich „halten“ zu können,¹⁰² nahm er hiervon im Besprechungsurteil zu Recht wieder Abstand.

Das gab er im Wesentlichen durch folgende Leitsätze (amtliche Leitsätze 2 und 3¹⁰³) zu erkennen, die den aktuellen Rechtsprechungsstand zur eingangs gestellten Fallfrage relativ gut zusammenfassen:

- „Durchsuchungsanordnungen müssen angesichts ihrer Grundrechtsrelevanz inhaltliche Mindestanforderungen [an ihre Bestimmtheit] erfüllen (u.a. tatsächliche Angaben über den [so weit als schon möglich konkret zu bezeichnenden] Tatvorwurf, Angabe der Art und des denkbaren Inhalts der Beweismittel, denen die Durchsuchung gilt). Sind diese inhaltlichen Mindestanforderungen nicht erfüllt, hat eine Durchsuchungsanordnung nicht die in § 33 Abs. 1 S. 1 Nr. 4 [, Abs. 4 S. 2] OWiG vorgesehene verjährungsunterbrechende Wirkung.“
- „Wenn es für die Frage, ob eine Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 7 AO eingetreten ist, auf die verjährungsunterbrechende Wirkung einer Durchsuchungsanordnung ankommt, hat das FG Feststellungen zu treffen, ob darin die genannten inhalt-

lichen Mindestanforderungen erfüllt sind. Dies darf nicht als gegeben unterstellt werden.“

Da die geforderten Feststellungen zur Einhaltung der inhaltlichen Mindestanforderungen nach Auffassung des BFH nicht mehr getroffen werden können,¹⁰⁴ ging die Sache erneut nach Münster, diesmal verbunden mit dem „Kommando zurück“ zu § 171 Abs. 5 AO, dessen Anwendung (anders als diejenige von § 171 Abs. 7 AO) in § 164 Abs. 4 S. 2 AO nicht explizit ausgeschlossen ist.¹⁰⁵

Weshalb der Senat § 171 Abs. 7 AO nicht von vornherein bereits unter dem Gesichtspunkt des Anwendungsausschlusses in § 164 Abs. 4 S. 2 AO „abgeräumt“ hat, ist leider nicht eindeutig. Sicher erscheint nur, daß er dem FG Münster letztlich aus diesem Grund nicht mehr zusätzlich aufgegeben haben dürfte, die Steuerakten nach weiteren Unterbrechungstatbeständen auf dem Weg bis zur amtsgerichtlichen Verurteilung der Klägerin wegen leichtfertiger Steuerverkürzung im Jahr 2012 zu sichten. In Betracht gekommen wären insoweit

- (1) § 33 Abs. 1 S. 1 Nr. 8 OWiG: Abgabe des Verfahrens nach Einstellung des Strafverfahrens zur OWi-Verfolgung an die Verwaltungsbehörde (hier mit hoher Wahrscheinlichkeit wegen der Aktenvernichtung gleichfalls nicht mehr rekonstruierbar),¹⁰⁶
- (2) § 33 Abs. 1 S. 1 Nr. 9 OWiG: Bußgeldbescheiderlaß (Bescheidsdatum möglicherweise noch aktenkundig, wohl aber nicht mehr das Zustelldatum),
- (3) § 33 Abs. 1 S. 1 Nrn. 10, 11 OWiG: Akteneingang und, gesondert, Anberaumung der Hauptverhandlung beim Amtsgericht (beides ohne Straf-/OWi-Akte kaum noch aufzuklären).¹⁰⁷

c) Einordnung

Den (hier) ersten beiden ist uneingeschränkt zuzustimmen, zumal „mein“ vormaliger Senat¹⁰⁸ damit der Sache nach

100 Vgl. § 169 Abs. 1 S. 1, Abs. 2 S. 2 Alt. 2, § 170 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 AO.

101 Da die Anwendung u.a. jener Vorschrift in Bezug auf Änderungen gem. § 164 Abs. 2 S. 1 AO ausgeschlossen ist (s. § 164 Abs. 4 S. 2 AO), zog das FG Münster § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO als Änderungsvorschrift *propter nova* heran, ohne jedoch mitzuteilen, von welchem „Novum“ es ausging, wobei erschwerend hinzukommt, dass beim Bescheid unter Vorbehalt der Nachprüfung nur solche Tatsachen/Beweismittel „neu“ sind, die nach Aufhebung oder Wegfall des Vorbehalts bekannt werden (dazu bereits Ebner, jurisPR SteuerR 42/2022 Anm. 3 unter E.II.).

102 BFH v. 06.05.2020 – X R 26/19, BFH/NV 2020, 1238.

103 Der erste amtliche Leitsatz betrifft die (nach dem Gesetzeswortlaut „der Verfolgungsbehörde oder des Richters“ nicht gegebene) Unterbrechungswirkung von Durchsuchungsanordnungen aufgrund von Gefahr im Verzug durch Ermittlungspersonen. Zum vierten (und letzten) Leitsatz s. sogleich.

104 S. aber Fn. 96.

105 BFH v. 31.01.2024 – X R 7/22, BFHE nn unter II.3.

106 Bei einer Strafverfolgung durch die BuStra (§ 386 Abs. 1, Abs. 2 Nr. 1 AO) käme es auf die interne Abgabe vom Strafsachen- an das Bußgelddezernat an, bei Personenidentität des Sachbearbeiters auf die Dezernatsumtragung.

107 Dazu bereits Ebner, jurisPR SteuerR 42/2022 Anm. 3 unter C.II.2.

108 Verf. war von 2014 bis 2017 wissenschaftlicher Mitarbeiter des X. Senats des BFH.

einer von mir just zur Entscheidung der Vorinstanz verfaßten Anmerkung im juris *PraxisReport Steuerrecht, Wochenausgabe 42/2022*,¹⁰⁹ gefolgt ist.

Verfassungsrechtlicher Hintergrund ist folgender: Das auf dem Wohnungsgrundrecht in Art. 13 GG fußende Erfordernis einer inhaltlichen Mindestbestimmtheit von Durchsuchungsanordnungen „dient dazu, die Durchführung der Maßnahme meßbar und kontrollierbar zu gestalten“, was den „von der Durchsuchung Betroffenen zugleich in den Stand [versetzt], die Durchsuchung seinerseits zu kontrollieren und etwaigen Ausuferungen im Rahmen seiner rechtlichen Möglichkeiten von vornherein entgegenzutreten“ (sog. *Begrenzungsfunktion* des Durchsuchungsbeschlusses).¹¹⁰ Mängel in diesem verfassungsrechtlichen sensiblen Feld hat der BGH schon vor beinahe einem Vierteljahrhundert auch für den Bereich des materiellen Rechts als „so schwerwiegend“ erkannt, daß Durchsuchungsanordnungen dann „keine verjährungsunterbrechende Wirkung entfalten“ können.¹¹¹

d) Paradoxon der „Tatbestandswirkung“

Weniger „angetan“ bin ich jedoch davon, daß der BFH – im Anschluß an die diesbzgl. Verteidigungslinie des FA im Revisionsverfahren – scheinbar anzuerkennen bereit ist, im Zusammenhang mit den Mindestanforderungen an den Inhalt eines Durchsuchungsbeschlusses könne es eine wie auch immer geartete „Tatbestandswirkung“ geben, die u.U. dazu führt, daß eine Auseinandersetzung mit der Bestimmtheitsfrage im Besteuerungsverfahren hinfällig wird.

Er hat hierzu folgenden (vierten amtlichen) Leitsatz aufgestellt:

■ *„Zwar ist im Steuerfestsetzungsverfahren die Rechtmäßigkeit eines Durchsuchungsbeschlusses aufgrund der Tatbestandswirkung der Entscheidungen anderer Gerichte grundsätzlich nicht überprüfbar. Die Tatbestandswirkung tritt aber nur ein, wenn der Beschluß nicht angefochten oder ein Rechtsmittel des Betroffenen zurückgewiesen wurde. Das setzt voraus, daß überhaupt Gelegenheit zur Anfechtung des Beschlusses bestanden hat.“*

Dem vermag ich unter folgenden drei Gesichtspunkten bereits dem Grunde nach nicht beizutreten, so daß sich die (vom BFH hier einzelfallbezogen verneinte) Frage, ob im Einzelfall eine „Tatbestandswirkung“ eingreift, erst gar nicht stellt.

(1) M.E. passen der Leitsatz über die „Tatbestandswirkung“ eines Durchsuchungsbeschlusses und derjenige über die Pflicht des FG, Feststellungen zur Einhaltung der Mindestanforderungen an dessen inhaltliche Bestimmtheit zu treffen, nicht zusammen. Immerhin sind die Nichtanfechtung oder Bestätigung von Durchsuchungsanordnungen – mit der Folge des (vermeintlichen) Eingreifens einer „Tatbestandswirkung“ – in der Praxis der Regelfall, in dem das FG dann aber, entgegen der Stoßrichtung des Feststellungspflicht-Leitsatzes, wiederum doch nichts weitergehend Inhaltliches feststellen müßte. Das wirkt in gewisser Weise *paradox*.

- (2) Unabhängig davon bezieht sich die vom X. Senat zitierte Rechtsprechung zur „Tatbestandswirkung“¹¹² einer Durchsuchungsanordnung allein auf die Frage, ob die Finanzgerichte *neben* der hierfür genuin zuständigen ordentlichen Gerichtsbarkeit (Amtsgericht, Landgericht) zur Überprüfung der Rechtmäßigkeit der Durchsuchung berufen sind. Das hat der BFH in erster Linie unter Verweis auf die unterschiedliche Rechtswegzuständigkeit verneint. Doch darum geht es vorliegend nicht. Denn die Frage der Rechtmäßigkeit einer Durchsuchungsanordnung ist von der Frage zu trennen, ob sie verjährungsunterbrechende Wirkung zeitigt. Schließlich unterbrechen auch „schlicht“ rechtswidrige Durchsuchungsanordnungen die Verjährung.¹¹³
- (3) Selbst wenn man die Reichweite der „Tatbestandswirkung“ so wie der BFH beurteilen wollte, läge in einer Mißachtung der verfassungsrechtlichen Mindestanforderungen an die Bestimmtheit einer Durchsuchungsanordnung ein „besonders schwerer Mangel“, der ausnahmsweise eine grds. zu respektierende „Tatbestandswirkung“ überspielen müßte.

3. ... wegen des Ruhens in Richtsatzsammlungs-Fällen (BFH v. 14.12.2022 – X R 19/21: BMF-Beitrittsaufforderung¹¹⁴)

Das letzte – ebenfalls noch laufende – Verfahren, das ich mit Ihnen speziell unter verjährungsrechtlichen Gesichtspunkten betrachten will, ist das inzwischen im Fokus der allgemeinen (Fach-)Aufmerksamkeit angekommene Richtsatzsammlungsverfahren des BFH. Diese Revisionssache betrifft zwar nicht unmittelbar Fragen der Strafverfolgungsverjährung, allerdings knüpfen solche Fragen aus Verfolger- wie Berater-sicht unmittelbar hieran an.

a) Verfahrens(gegen)stand

Wie Sie vielleicht aus den Jahresberichten des BFH wissen, aber auch schlicht aus dem BFH-Aktenzeichen ableiten können, ist die Revisionssache X R 19/21 bereits seit 2021 in München anhängig.¹¹⁵

Die in den letzten beiden Randnummern (30, 31) der an das BMF gerichteten Beitrittsaufforderung „insbesondere“ (!) bemängelten „Unklar“-heiten zum – zusammengefaßt –

¹⁰⁹ Ebner, jurisPR SteuerR 42/2022 Anm. 3.

¹¹⁰ BVerfG v. 04.04.2017 – 2 BvR 2551/12, HFR 2017, 2016 m. krit. Anm. Ebner bei Gegenüberstellung der sog. Frühstadium-Rspr. des BVerfG.

¹¹¹ BGH v. 05.04.2000 – 5 StR 226/99, wistra 2000, 219 unter II.2.d (seither st.Rspr.; weit. Nachw. bei Ebner, jurisPR SteuerR 42/2022, Anm. 3 unter C.I.2.a).

¹¹² BFH v. 31.01.2024 – X R 7/22, BFHE nn unter II.2.e bb.

¹¹³ Allg.M., z.B. Ebner, Verfolgungsverjährung im Steuerstrafrecht, 115; Mitsch in MüKoStGB, § 78 c Rn. 7; jew. m.w.N.

¹¹⁴ BFHE 278, 428; Bespr. bei Ebner, ZWH 2024, 41.

¹¹⁵ Vgl. BFH-Jahresbericht 2021, 32 f., https://www.bundesfinanzhof.de/fileadmin/media/pdf/jahresberichte/BFH_Jahresbericht_2021.pdf.

Zustandekommen der amtlichen Richtsatzsammlung sind so gewichtig, daß sie ihre weitere Nutzbarkeit als Schätzungsmethode (des äußeren Betriebsvergleichs) seither ernsthaft in Frage stellen – dies jedenfalls seit dem erstmaligen Öffentlich-Werden des Beschlusses (v. 14.12.2022) mit der „Donnerstagspost“¹¹⁶ am 02.03.2023.¹¹⁷ Bis zur Publikation des Hamburger WP/StB Weber (wohl ein mit der Sache konkret befaßter Verfahrensbevollmächtigter) in *Die Steuerberatung* 2024, 121 (April-Heft) war kaum sicher zu eruieren, daß das BMF dem Verfahren inzwischen beigetreten war¹¹⁸ und unter dem 18.07.2023 eine Stellungnahme abgegeben hatte, deren Inhalt nicht veröffentlicht ist, nach inhaltlicher Wiedergabe durch Weber indes die vom X. Senat befürchteten Defizite der Richtsatzsammlung wohl zum Teil bestätigen dürfte.¹¹⁹ Weshalb der vom Senat im Anschluß auf 17.01.2024, 09:00 Uhr, anberaumte Termin zur mündlichen Verhandlung aufgehoben wurde, ist nicht bekannt.¹²⁰ Jedenfalls gibt es offenbar bis dato keinen neuen Verhandlungstermin.¹²¹

Um keine „falschen Hoffnungen“ zu wecken: Ich will mit Ihnen nicht in die möglichen Konsequenzen – oder gar noch darauf basierende Verteidigungsstrategien – dieser Schwebe-lage für solche laufenden Steuerstrafverfahren „einsteigen“, in denen sich der Tatvorwurf auf eine Schätzung der Besteuerungsgrundlagen nach der Richtsatzsammlung stützt – dazu will ich es mit dem Verweis auf meinen diesbzgl. Beitrag in der *Zeitschrift für Wirtschaftsstrafrecht und Haftung im Unternehmen* 2024, 41 sein Bewenden haben lassen.

Speziell unter den Vorzeichen unseres Themas drängt sich vielmehr die Frage auf, wie aus Beratersicht „verjährungstechnisch“ am geschicktesten mit Verfahren umgegangen werden sollte, bei denen es argumentativ gelungen ist, sie bis zur BFH-Entscheidung im Richtsatzsammlungs-Fall zum Stillstand zu bringen.

b) Verjährungsrechtliche Relevanz und verfahrensrechtliche Weiterungen

Der in der Praxis – auch von mir – vielfach beobachtete, zuletzt sogar vor dem Steuerstrafsenat des BGH zum Tragen gekommene¹²² erste Beraterimpuls besteht darin zu beantragen, das Strafverfahren gem. § 396 Abs. 1 AO auszusetzen, bis das Richtsatzsammlungs-Verfahren am BFH abgeschlossen ist. Ein solcher Antrag muß nicht nur geradezu zwangsläufig scheitern, er ist auch verjährungsrechtlich untunlich:

Scheitern muß er schon deshalb, weil der Lebenssachverhalt des Strafverfahrens (prozessuale Tat i.S.v. § 155, § 264 StPO) nicht mit demjenigen des steuerlichen Bezugsverfahrens X R 19/21 übereinstimmt.¹²³ Eine Strafverfahrensaussetzung gemäß § 396 Abs. 1 AO kann aber nie wegen eines anderweitig geführten „Musterprozesses“ erfolgen.¹²⁴

Untunlich – zumindest aus Sicht der Verteidigung – wäre die Aussetzung zudem, weil sie die in § 396 Abs. 3 AO vorgesehene Ruhensfolge nach sich zöge. Das beträfe naturgemäß in erster Linie solche Steuerstraftaten, die keine „besonders schwere“ Begehungsweise i.S.v. § 376 Abs. 1

Hs. 1 AO verwirklichen und daher regelmäßig nach fünf Jahren verjähren.

Von dem Ansinnen, ein Verfahren auf die „Schiene“ des § 396 AO zu bringen, sollte daher aus Beratersicht nicht nur abgesehen werden, es sollte, viel mehr noch, tunlichst darauf geachtet werden, daß nicht etwa die Ermittlungsbehörde oder das Strafgericht (vgl. § 396 Abs. 2 AO) von sich aus § 396 AO zur Anwendung bringt. Denn auch die „schlicht“ rechtsfehlerhaft herbeigeführte Verwirklichung eines Ruhensstatbestands kann – ebenso wie eine rechtswidrige Unterbrechungshandlung (s.o.) – das Ruhen der Verjährung auslösen; anders wäre dies nur im Fall der Nichtigkeit der betreffenden Anordnung, von der jenseits des willkürlichen Rechtsmißbrauchs kaum jemals ausgegangen werden kann.¹²⁵

Käme es gleichwohl zu einer nicht gerechtfertigten Aussetzung nach § 396 Abs. 1 AO, könnte gegen eine solche Entscheidung der *Ermittlungsbehörde* allerdings nur im Wege der Dienstaufsichtsbeschwerde oder, falls die BuStra tätig geworden ist, mittels Anregung gegenüber der Staatsanwaltschaft, das Verfahren gemäß § 386 Abs. 4 S. 1 AO an sich zu ziehen, vorgegangen werden.¹²⁶ Ein *gerichtlicher* Aussetzungsbeschluß wäre trotz § 305 S. 1 StPO mit dem Argument anfechtbar (§§ 304 ff. StPO), da die Voraussetzungen des § 396 Abs. 1 AO nicht vorliegen, diene er nicht der Sachaufklärung und stehe deshalb in keinem inneren Zusammenhang mit der Urteilsfällung.¹²⁷

Als Alternative *ohne* Ruhenswirkung käme zunächst eine „weiche“ Aussetzung in Form einer faktischen Zurückstellung des Verfahrens bis zur abschließenden Klärung der Reliabilität der Richtsatzsammlung durch den BFH in Betracht. Bereits „Erörterungen“ hierüber müßten gem. § 160 b S. 2 bzw. § 202 a S. 2, § 212, § 257 b i.V.m. § 243 Abs. 4, § 273 Abs. 1 a S. 2 StPO aktenkundig und, im Stadium der Haupt-

116 Begriffliche Abwandlung der sog. Montagspost am BGH (<https://montagspost.rechtsinformatik.saarland/montagspost>), die darauf anspielt, dass neu zur Veröffentlichung frei gewordene BFH-Entscheidungen regelmäßig *donnerstags* online gestellt werden (<https://www.bundesfinanzhof.de/de/entscheidungen/entscheidungen-online/>).

117 So bereits Ebner, ZWH 2024, 41.

118 Anfragen d. Verf. bei den Pressstellen des BMF und des BFH blieben erfolglos. Nach zwischenzeitlich unklaren Äußerungen in Fachkreisen (vgl. Ebner, ZWH 2024, 41) ergab sich erst aus dem im März 2024 (11. KW) erschienenen Beitrag von Werth (VRI in BFH) in DB 2024, 627 unter II., dass das BMF eine Beitrittserklärung abgegeben hatte.

119 Vgl. Weber, Stbg 2024, 121 unter V.2.

120 Dazu (auch zu den auf denselben Tag ab 11:00 Uhr terminierten „Schwester“-Revisionsverfahren X R 23 und 24/21) bereits Ebner, ZWH 2024, 41, Fn. 3.

121 Vgl. <https://www.bundesfinanzhof.de/de/anhaengige-verfahren/verhandlungstermine/>.

122 Vgl. BGH v. 10.08.2023 – 1 StR 116/23, wistra 2024, 173.

123 Das gegen die Klagepartei im Richtsatzsammlungs-Fall X R 19/21 geführte Strafverfahren wurde nach Anklage zum Amtsgericht (Strafrichter) gem. § 153 a StPO „gegen die Auflage von machbaren Steuerzahlungen an das Finanzamt“ eingestellt (Weber, Stbg 2024, 121 unter V.1.d).

124 S. bereits Ebner, ZWH 2024, 41.

verhandlung, öffentlich gemacht werden. Unabhängig davon stellte sich die Frage nach der *Rechtsgrundlage* eines solchen Vorgehens, in besonders zu beschleunigenden Strafsachen (vor allem Haftsachen) könnte dies ohnehin keinesfalls ohne eine Neuausrichtung des Verfahrens insgesamt erfolgen (insb. Wechsel der Schätzungsmethode?, abweichende Beurteilung der Haftfrage?).¹²⁸

Stattdessen könnte evtl. im Ermittlungsverfahren auf § 154 d StPO, nach Anklageerhebung auf § 262 StPO zurückgegriffen werden: Beide Vorschriften erfassen zwar nicht unmittelbar die vorliegende Situation, sie werden jedoch gemeinhin als analogiefähig angesehen.¹²⁹ Das mag man kritisieren oder befürworten, man mag mit Blick auf die Existenz von § 396 AO vielleicht sogar schon am Vorliegen einer planwidrigen Regelungslücke (als erste Voraussetzung einer Analogie neben der vergleichbaren Interessenlage) zweifeln. Zumindest *vertretbar* – und nicht willkürlich – erschiene eine förmliche Aussetzungsentscheidung analog § 154 d StPO bzw. § 262 Abs. 2 StPO allemal, allerdings ohne eine Ruhenswirkung auszulösen, wie sie der Gesetzgeber nur in § 396 Abs. 3 AO vorgesehen hat. Aus der Wahl der Aussetzungsrechtsgrundlage – auf deren Benennung deshalb hingewirkt werden sollte – kann schließlich schützenswertes Vertrauen in die sich daraus gerade auch *nicht* ergebenden Rechtsfolgen erwachsen.¹³⁰

III. Resümee

Zum Abschluß will ich Ihnen noch folgende Denkanstöße mit auf den Weg geben:

(1) Der Gesetzgeber hat es insbesondere mit der letzten „Nachschärfung“ des § 376 AO nahezu unmöglich gemacht, im Steuerstrafrecht „auf Zeit“ zu spielen und eine rein auf den Eintritt der Strafverfolgungsverjährung ausgerichtete Verteidigungsstrategie „zu fahren“. Das mag dort, wo § 376

AO in „Wegfall“ gerät – denken Sie etwa an den Vergnügungssteuer-Fall – anders aussehen. Ansonsten kann eine Verjährungsverteidigung schon mit Blick auf das „Gebot des sichersten Weges“¹³¹ immer nur *einen* Verteidigungsbaustein von mehreren darstellen.

- (2) Ob ein *verfassungsrechtlicher* Angriff gegen die aktuelle Fassung des § 376 AO (z.B. Antrag, das Gericht möge das Verfahren gem. Art. 100 Abs. 1 GG aussetzen und die Entscheidung des BVerfG einholen) erfolgversprechend sein könnte, ist nicht sicher zu prognostizieren, kann aber auch nicht von vornherein ausgeschlossen werden.
- (3) Auch wenn es sich bei der Verjährung konzeptionell um ein von Amts wegen zu berücksichtigendes Verfahrenshindernis handelt – es ist sicher „nie verkehrt“, *selbst* sorgfältig die Frage des Verjährungseintritts zu prüfen, anstatt sich „rügelos“ auf eine Nichtverjährung einzulassen.
- (4) Im *Selbstanzeigenmandat* müssen ohnehin „mindestens“ die „letzten zehn Kalenderjahre“ durchforstet werden, tendenziell wird aber (zumindest) Prüfungsanlaß zu „mehr“ gegeben sein. Denn § 371 Abs. 1 S. 2 AO verlangt berichtigende Angaben „zu allen unverjährten Steuerstraftaten einer Steuerart“.

125 Vgl. Ebner, Verfolgungsverjährung im Steuerstrafrecht, 113 m.w.N.; a.A. AG Münster v. 12.06.2003 – 14 Cs 45 Js 1141/01, NStZ-RR 2003, 372 zur *ermessenfehlerhaften* Aussetzung nach § 396 Abs. 1 AO.

126 Vgl. Jäger in Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht, § 396 AO Rn. 48.

127 Jäger in Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht, § 396 AO Rn. 51 m.w.N.

128 Ebenso Ebner, ZWH 2024, 41/42 Rn. 9 unter Verweis auf Ebner, NZWiSt 2015, 422 unter 1.a.

129 Z.B. Beukelmann in BeckOK StPO, § 154 d Rn. 2; Eschelbach in BeckOK StPO, § 262 Rn. 11.

130 Siehe Ebner, Verfolgungsverjährung im Steuerstrafrecht, 110 f. Fn. 487.

131 Exmpl. BGH v. 19.09.2024 – IX ZR 130/23 zur zivilrechtlichen Verjährung.



Demenz Rechtsratgeber

Praxisleitfaden mit Handlungsempfehlungen und Fallbeispielen

hrsg. von Sigrun von Hasseln-Grindel, Rechtsanwältin, Vors. Richterin am Landgericht a.D.

2025, 384 Seiten, € 34,-

ISBN 978-3-415-07668-6

Der neue Ratgeber behandelt umfassend die im Zusammenhang mit Demenz auftretenden Rechtsfragen sowie Haftungsfragen von Aufsichtspersonen, Fragen zur Ausbildung von Pflegefachkräften und zum Einsatz von Pflegerobotern.

Fachübergreifend verknüpft der Wegweiser erstmals medizinische, soziale, rechtliche und ethische Fragen rund um das Thema Demenz.

BOORBERG

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

SC0425

Neues zur Abfärbewirkung nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG

Dorotheé Hallerbach, Rechtsanwältin, Fachanwältin für Steuerrecht, EHK Epple, Dr. Hörmann & Kollegen Partnergesellschaft mbB, Augsburg

Die Rechtsprechung hatte sich in jüngster Zeit mehrfach mit der Abfärbewirkung nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG zu befassen. Zu klären waren dabei materiellrechtliche wie auch verfassungsrechtliche Fragen. Der folgende Beitrag gibt einen Überblick über den aktuellen Stand der Abfärbewirkung bei vermögensverwaltenden oder freiberuflich tätigen Personengesellschaften.

1. Überblick über die Vorschrift

Nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG sind die Gewinnanteile der Gesellschafter einer Offenen Handelsgesellschaft, einer Kommanditgesellschaft und einer anderen Gesellschaft, bei der der Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebs anzusehen ist, originär gewerbliche Einkünfte, wenn die Gesellschaft Einkünfte nach § 15 Abs. 2 EStG erzielt. Nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG gelten in vollem Umfang als Gewerbebetrieb die mit Einkünfteerzielungsabsicht unternommenen Tätigkeiten einer offenen Handelsgesellschaft, einer Kommanditgesellschaft oder einer anderen Personengesellschaft, wenn die Gesellschaft auch eine Tätigkeit im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Alt. EStG ausübt (Seitwärtsabfärbung) oder gewerbliche Einkünfte im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nummer 1 2. Alt. EStG bezieht (Aufwärtsabfärbung). In beiden Fällen entstehen fiktive gewerbliche Einkünfte. Dies gilt nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 2 EStG unabhängig davon, ob aus der Tätigkeit im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG ein Gewinn oder Verlust erzielt wird oder ob die bezogenen gewerblichen Einkünfte im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG positiv oder negativ sind. Diese Regelung wurde eingefügt durch Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom Gesetz v. 12.12.2019 (WElektroMobFördG)¹ als Reaktion des Gesetzgebers auf eine Entscheidung des BFH v. 12.04.2018², in der der BFH entschieden hatte, daß negative gewerbliche Einkünfte auch bei Überschreiten der Bagatellgrenze keine Abfärbewirkung entfalten. Ziel der Regelung zur Abfärbung gewerblicher Einkünfte ist, die erheblichen Schwierigkeiten zu vermeiden, mit denen die Ermittlung von Einkünften unterschiedlicher Einkunftsarten ein und derselben Gesellschaft verbunden wäre.³ Außerdem soll verhindert werden, daß infolge unzureichender Abgrenzungsmöglichkeit zwischen den beiden Tätigkeiten gewerbliche Einkünfte der Gewerbesteuer entzogen werden.⁴ Folge ist, daß sich eine eventu-

ell vorliegende Gewerbesteuerfreiheit der infizierenden gewerblichen Einkünfte auch auf die infizierten Einkünfte erstreckt.⁵ Sowohl BFH als auch BVerfG haben mehrfach entschieden, daß die Regelung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 Alt. 1 (Seitwärtsabfärbung) nicht gegen das Gleichbehandlungsgebot des Art. 3 Abs. 1 GG verstößt, obwohl – trotz Gleichstellung von Einzel- und Mitunternehmer – eine solche Abfärberegelung beim Einzelunternehmer fehlt.⁶ Die bestehende Ungleichbehandlung sei gerechtfertigt durch das Ziel, die Ermittlung der Einkünfte gemischt tätiger Personengesellschaften zu vereinfachen, und das weitere Ziel, die Substanz der Gewerbesteuer zu erhalten. Entscheidend ist, daß die Ungleichbehandlung gemildert wird durch eine restriktive Interpretation der Vorschrift durch den BFH und vor allem durch die Möglichkeit, der Abfärberegelung durch gesellschaftsrechtliche Gestaltung auszuweichen.⁷ Bei der Seitwärtsabfärbung werde durch die Bagatellgrenze zudem dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit Rechnung getragen.⁸ Auch § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 2. Alt. EStG verstößt nach der Rechtsprechung des BFH nicht gegen Art. 3 Abs. 1 GG⁹, obwohl hier die Gewinnermittlung durch Zurechnung der Einkünfte aus der Untergesellschaft durch die Abfärbung nicht wesentlich vereinfacht wird und eine Bagatellgrenze nicht anzuwenden ist. Auch hier wird darauf abgestellt, daß die Gesellschafter die gewerbliche Infektion durch gesellschaftsrechtliche Gestaltung vermeiden können. Im Übrigen seien mit der Abfärbung nicht nur steuerliche Nachteile, sondern insbesondere bei der Umqualifizierung von Einkünften aus der Vermögensverwaltung auch steuerliche Vorteile möglich, wie z.B. die Geltendmachung von Veräußerungs-

1 (JStG 2019) BGBl. 2019 S. 2451.

2 BFH v. 12.04.2018 – IV R 5/15 BStBl. 2020 II S. 118.

3 BFH v. 30.08.2001 – IV R 43/00, BStBl. 2002 II S. 152 m.w.N.

4 BFH v. 30.08.2001 – IV R 43/00, BStBl. 2002 II S. 152.

5 BFH v. 30.08.2001 – IV R 43/00, BStBl. 2002 II S. 152.

6 BVerfG v. 26.10.2004 – 2 BvR 246/98, FR 2005, 139; BVerfG v. 15.01.2008 – 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1 [43 ff.]; BVerfG v. 05.06.2013 – 2 BvR 2677/11, HFR 2013, 842; BFH v. 08.04.2008 – VIII R 73/05, BFH/NV 2008, 1256; BFH v. 06.06.2019 – IV R 30/16, BStBl. II 2020, 649.

7 BVerfG v. 15.01.2008 – 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1 [117 ff.]; BFH v. 30.06.2022 – IV R 42/19, BStBl. 2023 II S. 118 m.w.N.

8 BFH v. 27.08.2014 – VIII R 19/11, BStBl. 2015 II S. 996.

9 BFH v. 06.06.2019 – IV R 30/16, BStBl. 2020 II S. 649, vgl. dazu unten 3.

verlusten, Teilwertabschreibungen, steuermindernde Rücklagen nach § 6 b EStG oder Investitionsabzugsbeträge nach § 7 g EStG.

2. Seitwärtsabfärbung nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 1. Alt. EStG

Die Seitwärtsabfärbung setzt voraus, daß das Einkünfteerzielungssubjekt eine Personengesellschaft ist. Andere Mitunternehmerschaften sind von der Regelung nicht betroffen. Außerdem muß die Personengesellschaft zwei unterschiedliche, voneinander abgrenzbare, selbständig ausgeübte Einkunftsarten verwirklichen, deren eine zwingend originär gewerbliche Einkünfte nach § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG sein müssen.

a) Bagatellgrenze

Ist dies der Fall, fügt die Rechtsprechung der Vorschrift ein weiteres ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal hinzu, eine Bagatellgrenze. Wird diese nicht überschritten, scheidet eine gewerbliche Infektion aus.¹⁰ Der Grund für die Bagatellgrenze im Rahmen des § 15 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 1. Alt. EStG liegt im Grundsatz der Verhältnismäßigkeit.¹¹ Nach der Rechtsprechung des BVerfG ist die Vorschrift bei restriktiver Auslegung verfassungskonform.¹² Der BFH folgert daraus, daß eine Anwendung dann nicht in Betracht kommt, wenn die gewerbliche Tätigkeit von äußerst geringer Bedeutung ist.¹³ Die Bagatellgrenze wird dabei zahlenmäßig fixiert, der Anteil des gewerblichen Nettoumsatzes am Gesamtnettoumsatz darf 3 % und 24 500 Euro nicht übersteigen.¹⁴ Diese absolute Obergrenze orientiert sich am gewerbesteuerlichen Freibetrag für Personengesellschaften, da kein Ausfall der Gewerbesteuer zu erwarten ist, wenn die Umsätze den Freibetrag nicht übersteigen. Außerdem käme es ohne Obergrenze zu einer Privilegierung freiberuflicher Gesellschaften mit hohen Umsätzen. Diese Umsatzgrenzen wurden entwickelt für die Infektion freiberuflicher Einkünfte. Sie gelten auch nach der Ergänzung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG um Satz 2 weiter.¹⁵ In der Literatur wird demgegenüber vertreten, daß die Neuregelung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 2 EStG eine Bagatellgrenze ausschließt, weil es nach der Neuregelung nicht darauf ankommt, welches Ergebnis mit der gewerblichen Tätigkeit erzielt wird.¹⁶ Nach zutreffender Ansicht des BFH sollte die Neufassung der Vorschrift nur die Rechtsprechung des BFH zu Verlusten außer Kraft setzen, aber keine grundsätzlich andere Auslegung der Norm kodifizieren. Auch bleibt es bei der verfassungsrechtlich gebotenen restriktiven Auslegung, die Grundlage für die Bagatellgrenze ist. Hinzu kommt, daß auch der Gesetzgeber in seiner Gesetzesbegründung von der Anwendung einer Bagatellgrenze ausgeht und sich die Bagatellgrenze am Umsatz orientiert, unabhängig vom Ergebnis.

aa) Bagatellgrenze bei vermögensverwaltender Tätigkeit

Nachdem zunächst offen gelassen wurde¹⁷, ob diese Bagatellgrenzen auch bei der Abfärbung auf vermögensverwaltende Tätigkeiten greifen, wendet der BFH sie nunmehr auch auf vermögensverwaltende Personengesellschaften an.¹⁸ Fraglich war, ob bei vermögensverwaltender Tätigkeit eventuell höhere Umsatzgrenzen oder ein höherer absoluter Betrag greifen könnten.¹⁹ Dies wäre denkbar, weil bei vermögensverwaltender Tätigkeit die steuerlichen Folgen aufgrund der erstmaligen steuerlichen Verstrickung von Wirtschaftsgütern gravierender sind als bei freiberuflicher oder land- und forstwirtschaftlicher Tätigkeit. Der BFH verweist auf den Gesetzgeber, der zum einen erkennbar auch vermögensverwaltende Tätigkeiten in den Anwendungsbereich der Abfärberegelung einbeziehen wollte, andererseits aber nicht hat erkennen lassen, daß eine modifizierte Bagatellgrenze zur Anwendung kommen soll. Diese modifizierte Bagatellgrenze würde gerade dem Vereinfachungsgedanken widersprechen. So müßte das Konkurrenzverhältnis zwischen Bagatellgrenzen geklärt werden, wenn die Gesellschaft neben der gewerblichen Tätigkeit auch eine freiberufliche und vermögensverwaltende Tätigkeit ausübt.²⁰ Außerdem gäbe es keine belastbaren Zahlen, die den Nachteil der steuerlichen Verstrickung quantifizieren könnten.

bb) Unterschreiten der Bagatellgrenze

Im Hinblick auf das Unterschreiten der Bagatellgrenze stellen sich mehrere Fragen.

Zunächst ist grundsätzlich zu entscheiden, welche Einkunftsart vorliegt, wenn unterschiedliche Einkunftsarten verwirklicht werden, die gewerblichen Einkünfte aber unter der Bagatellgrenze liegen. Denkbar wäre, daß die gewerblichen Einkünfte der Haupteinkunftsart folgen und dieser zugerechnet werden.²¹ Für diese Ansicht spricht, daß diese dem Vereinfachungsgedanken der Abfärberegelung am ehesten gerecht wird, andernfalls entstünde das paradoxe Ergebnis, daß bei geringen gewerblichen Einkünften in der Gewinnermittlung eine Aufteilung zu erfol-

10 BFH v. 11.08.1999 – XI R 12/98, BStBl. 2000 II S. 229; vgl. für die Finanzverwaltung H 15.8 (5) „Bagatellgrenze“ EStH 2023.

11 BFH v. 11.08.1999 – XI R 12/98, BStBl. 2000 II S. 229.

12 BVerfG v. 15.01.2008 – 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1.

13 BFH v. 27.08.2014 – VIII R 16/11, BStBl. 2015 II S. 996.

14 BFH v. 27.08.2014 – VIII R 16/11, BStBl. 2015 II S. 996.

15 BFH v. 30.06.2022 – IV R 42/19, BStBl. 2023 II S. 118.

16 Stapperfend in H/H/R § 15 Anm. 1426.

17 BFH v. 12.04.2018 – IV R 5/15 BStBl. 2020 II S. 118.

18 BFH v. 30.06.2022 – IV R 42/19, BStBl. 2023 II S. 118.

19 BFH v. 30.06.2022 – IV R 42/19, BStBl. 2023 II S. 118.

20 Carlé/Bauschatz in Korn, § 15 EStG Rn. 492.1; Stenert/Gravenhorst, DStR 2020, 2505, 2507 f.

21 Kanzler, FR 2015, 512 ff. so wohl auch BFH v. 27.08.2014 – VIII R 6/12, BStBl. 2014 II S. 1002.

gen hätte, während bei gewerblichen Einkünften im größeren Umfang die Vereinfachungsregel greifen würde. Nach anderer Ansicht, die systematisch zutreffend sein dürfte, sind die Einkunftsarten zu trennen,²² dies auch vor dem Hintergrund der Benachteiligung des Einzelunternehmers. Da § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG gerade eine Schlechterstellung der Personengesellschaft erreicht, sollte zumindest in diesem Zusammenhang die Gleichstellung argumentativ keine Rolle spielen, zumal der BFH selbst zur Rechtfertigung der Aufwärtsverschmelzung auf eine Gleichstellung von Personen- und Kapitalgesellschaft abstellt.²³ Systematisch gibt es dennoch keinen Grund, die gewerblichen Einkünfte der anderen Einkunftsart zuzuschlagen.

Da die Rechtsprechung keinen längeren Beobachtungszeitraum anerkennt²⁴, stellt sich außerdem die Frage, ob eine Bagatellgrenze auch zu Lasten des Steuerpflichtigen zu beachten ist, wenn im Streitjahr selbst noch keine Umsätze realisiert wurden, sich aus der Gesamtwürdigung des Sachverhalts aber ergibt, daß in Zukunft gewerbliche Einkünfte in einem die Bagatellgrenze überschreitenden Umfang erzielt werden. Das FG Nürnberg²⁵ hatte einen Fall zu entscheiden, in dem der Stpfl. selbst in vollem Umfang gewerbliche Einkünfte erklärte, weil er hohe Investitionen in eine Photovoltaikanlage getätigt hatte und in den Folgejahren Einspeisevergütungen oberhalb der Bagatellgrenze erwartete. Im Wertpapierdepot hatten sich im Streitjahr erhebliche Wertminderungen ergeben, die als gewerbliche Verluste im Rahmen einer Teilwertabschreibung steuerwirksam geltend gemacht wurden. Da im Investitionsjahr keine Umsätze getätigt wurden, lehnte die Finanzverwaltung die Abfärbewirkung wegen Unterschreitung der Bagatellgrenze ab. Das Finanzgericht Nürnberg lehnte die Anwendung der Bagatellgrenze im vorliegenden Fall, ab, weil diese grundsätzlich zugunsten des Steuerpflichtigen entwickelt wurde und im Streitfall zu Lasten des Steuerpflichtigen angewendet worden wäre. Als Akt der Eingriffsverwaltung bedürfe es klarer und eindeutiger gesetzlicher Regelungen, unter welchen Voraussetzungen in die Rechte eines Steuerpflichtigen eingegriffen werden dürfte. Diese Voraussetzungen sieht das FG Nürnberg im Streitfall in Bezug auf die vom BFH entwickelte Bagatellrechtsprechung als nicht gegeben an.

Mit der Installation der Photovoltaikanlage wurde nach allgemeinen Grundsätzen bereits im Jahr der Investition ein originärer Gewerbebetrieb begründet. Der Gewerbebetrieb beginnt nicht erst mit Aufnahme einer werbenden Tätigkeit, sondern bereits mit der ersten Vorbereitungshandlung, sofern der Steuerpflichtige dabei schon endgültig entschlossen ist, eine werbende Tätigkeit aufzunehmen und zwischen dieser und der späteren werbenden Tätigkeit ein unmittelbarer Zusammenhang besteht.²⁶ Diese Konstellation war im Entscheidungsfall gegeben, es fehlte allein an der Einspeisung im Streitjahr. Die Frage, ob zu Lasten des Steuerpflichtigen eine ungeschriebene Bagatellgrenze anzuwenden ist, hat das FG Nürnberg zutreffend dahingehend beantwortet, daß dies nach den Grundsätzen der Gesetzmäßigkeit der Verwal-

tung bei der Eingriffsverwaltung nicht zulässig ist und der Gesetzgeber eine Vielzahl von Gelegenheiten, die Bagatellgrenze zu kodifizieren hat verstreichen lassen.²⁷

Zunächst könnte überlegt werden, bei Unterschreiten der Bagatellgrenze wie beim Einzelunternehmer eine Aufteilung in vermögensverwaltende und in gewerbliche Tätigkeiten vorzunehmen. Dies würde außerdem gegen den klaren Wortlaut des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG verstoßen, der eine Aufteilung in unterschiedliche Einkunftsarten nicht zuläßt, wenn ein Teil der Einkünfte gewerblicher Art ist.

cc) Mehrjähriger Betrachtungszeitraum

Auch einen längeren, mehrjährigen Beobachtungszeitraum lehnt der BFH mangels Rechtsgrundlage ab. Folge dürfte sein, daß über die Frage, ob die Bagatellgrenze überschritten ist, für jeden Veranlagungszeitraum neu zu entscheiden ist.²⁸ Folge der Unterschreitung wäre die Aufgabe des Gewerbebetriebs, soweit keine gewerbliche Tätigkeit vorliegt und die damit verbundene Entstrickung des Betriebsvermögens, soweit es nicht gewerblich unterhalb der Bagatellgrenze genutzt wird.²⁹ Sofern sich die gewerbliche Infektion nicht verhindern läßt, ist im Nachgang durch entsprechende gesellschaftsrechtliche Gestaltungen (z.B. gewerbliche Prägung) sicherzustellen, daß es nicht zu einer ungewollten Betriebsaufgabe kommt. Unter Umständen kann auch bewußt ein Unterschreiten der Bagatellgrenze im unmittelbar anschließenden Veranlagungszeitraum sinnvoll sein, um die gewerbliche Tätigkeit anschließend in eine personenidentische Schwestergesellschaft auszugliedern.

b) Rechtsfolgen

Rechtsfolge der gewerblichen Infektion nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 1. Alt. EStG ist die Umqualifizierung aller Einkünfte der Personengesellschaft in gewerbliche Einkünfte. Soweit Wirtschaftsgüter einer vermögensverwaltenden Gesellschaft nicht steuerverstrickt waren, werden sie zu steuerlichem Betriebsvermögen. In der Regel erfolgt die Einlage zum Teilwert nach § 6 Abs. 1 Nr. 1. Halbs. EStG im Zeitpunkt der erstmaligen Infektion. Da Ziel der Regelung ist, das Gewerbesteuersubstrat zu erhalten, unterliegen Einkünfte, die nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 1. Alt. EStG gewerblich infiziert

22 Graw, DStR 2024, 1218 ff.; Wendt, FR 2022, 474.

23 Vgl. dazu unten 3.

24 S.u. unter cc).

25 FG Nürnberg v. 12.12.2023 – 1 K 1572/20, DStR 2024 Nr. 40 (nrkr. Rev. BFH – IV R 5/24).

26 BFH v. 15.04.1992 – III R 96/88, BStBl. 1992 II S. 819; v. 10.12.1992 – XI R 45/88, BStBl. 1993 II S. 538, 541; v. 26.11.1993 – III R 58/89, BStBl. 199 II S. 293, 295. v. 10.07.2019 – X R 21-22/17, BFH/NV 2020 S.177; BFH v. 07.02.2018 – X R 10/16, BStBl. 2018 II S. 630.

27 FG Nürnberg v. 12.12.2023 – 1 K 1572/20, DStR 2024 Nr. 40 (nrkr. Rev. BFH – IV R 5/24).

28 Graw, DStR 2024, 1218; Dorn/Kammer/Alptekin, DStR 2023, 2545.

29 Vgl. zur Aufteilung oben unter bb).

sind, insgesamt der Gewerbesteuer. Werden die Grenzwerte für die Buchführungspflichten überschritten, besteht Bilanzierungspflicht. Umsatzsteuerlich kann sich ein Wechsel von der Ist- zur Sollversteuerung anschließen. Im Übrigen gelten alle steuerlichen Regelungen für gewerbliche Einkünfte und für Betriebsvermögen nunmehr für alle Vorgänge auf Ebene der Personengesellschaft.

3. Aufwärtsabfärbung nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 2. Alt. EStG

Nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 2. Alt. EStG gilt die mit Einkünfteerzielungsabsicht unternommene Tätigkeit in vollem Umfang als gewerblich, wenn eine offene Handelsgesellschaft, eine Kommanditgesellschaft oder eine andere Personengesellschaft gewerbliche Einkünfte im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nummer 2 EStG bezieht. Voraussetzung ist die mitunternehmerische Beteiligung der nicht gewerblich tätigen Personengesellschaft an einer weiteren gewerblich tätigen oder gewerblich geprägten oder gewerblich infizierten Personengesellschaft (doppelstöckige Personengesellschaft).

Die Aufwärtsabfärbung erfolgt nur, wenn die Obergesellschaft gewerbliche Einkünfte bezieht. Nicht ausreichend ist, daß die Obergesellschaft als Mitunternehmerin der Untergesellschaft anzusehen ist.³⁰ Gewerbliche Einkünfte bezieht sie erst, wenn ihr am Ende des Wirtschaftsjahres Ergebnisanteile aus der Untergesellschaft zugerechnet werden. Nicht erforderlich ist ein Zufluß von Mitteln.³¹ Ausreichend ist eine Zurechnung von Beteiligungseinkünften in Höhe von Null.³² Abfärbewirkung tritt nach der Rechtsprechung des BFH auch ein, wenn nur Verluste nach § 15 a EStG zugerechnet werden. Dies entspricht der Formulierung des § 15 a EStG, nach der Gegenstand der Vorschrift der „einem Kommanditisten zuzurechnende Anteil am Verlust“ ist. Die Rechtsprechung zur Abfärbung von Verlusten nach § 15 a EStG ist nicht vollständig kongruent mit der Rechtsprechung des BFH zur Fortführung der Verluste nach § 15 a EStG bei Anwendung des § 8 c KStG.³³ In dieser Entscheidung geht der BFH einerseits davon aus, daß das aus § 15 a EStG resultierende Ausgleichs- und Abzugsverbot keine Änderung der (im Gewinnfeststellungsbescheid erfolgten) Zuweisung des Verlustanteils bewirkt, andererseits sollen die Verluste auf der Ebene der Gesellschaft gebunden („eingekapselt“³⁴) sein, was einer unmittelbaren Zurechnung und damit einer Abfärbewirkung entgegenstehen würde.

Anders als bei der Seitwärtsabfärbung ist bei der Aufwärtsabfärbung eine Bagatellgrenze weder von der Rechtsprechung noch von der Finanzverwaltung vorgesehen.³⁵ Erforderlich sind nach der Rechtsprechung des BFH weder eine Mindestbeteiligung noch ein prozentualer Mindestumsatz.³⁶ Begründet wird diese Auffassung seitens des BFH damit, daß die Schaffung einer im Gesetz nicht vorgesehe-

nen Bagatellgrenze nur in Ausnahmefällen zur Anwendung kommen kann. Verfassungsrechtlich geboten sei sie im Zusammenhang mit § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 2. Alt. EStG nicht.³⁷ Sie sei auch deswegen entbehrlich, weil die Folgen der vom Gesetz gewollten umfassenden steuerlichen Verstrickung des Gesellschaftsvermögens der vermögensverwaltenden Obergesellschaft durch die verfassungskonforme Auslegung des § 2 Abs. 1 GewStG begrenzt würden.

Die nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 2. Alt. EStG gewerblich infizierten Einkünfte unterliegen nach Auffassung des BFH nicht der Gewerbesteuer.³⁸ Der BFH sieht die Regelung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 2. Alt. EStG als verfassungskonform an. Sie füge sich mit ihrer Typisierung in das Regulationssystem von Einkommen- und Körperschaftsteuer ein und gleiche – was die steuerliche Verstrickung von Wirtschaftsgütern betreffe – die Stellung der Personengesellschaften derjenigen von Kapitalgesellschaften an, die ausschließlich Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen. Die dabei entstehenden Nachteile für die Personengesellschaft stünden in einem vertretbaren Verhältnis zu dem mit der Regelung verfolgten Ziel. Dies gelte insbesondere unter Berücksichtigung der gebotenen verfassungskonformen Auslegung des § 2 GewStG, die dazu führe, daß keine gewerbesteuerlichen Belastungen eintreten. Der BFH verweist außerdem darauf, daß die Gewerblichkeit auch zu steuerlichen Vorteilen führen könne und Ausweichgestaltungen zur Verfügung stünden. Eine übermäßige Belastung durch § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 Alternative 2 EStG sieht er nicht. Demgegenüber sei der Begriff des Gewerbebetriebs in § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG im Rahmen einer verfassungskonformen Auslegung so auszulegen, daß ein gewerbliches Unternehmen im Sinne des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 Alternative 2 EStG nicht als nach § 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG der Gewerbesteuer unterliegender Gewerbebetrieb gilt.³⁹ Für die Einbeziehung dieser Einkünfte in die Gewerbesteuer gibt es keine Rechtfertigung, weder durch die Gefährdung des Steuersubstrats noch durch den Vereinfachungsgedanken noch durch die Möglichkeit einer Ausweichgestaltung. Es besteht danach keine Gefährdung des Gewerbesteuersubstrats, weil die Gewinne der Untergesellschaft aufgrund § 9 Nr. 2 Satz 1 GewStG bei der Obergesellschaft ohnehin nicht der Gewerbesteuer un-

30 BFH v. 26.06.2014 – IV R 5/11, BStBl. 2014 II S. 972.

31 BFH v. 11.07.2024 – IV R 18/22, BFH/NV 2024 S. 1247.

32 BFH v. 30.11.2023 – IV R 10/21, DStR 2024, 97.

33 BFH v. 24.04.2024 – IV R 27/21, FR 2024, 759; vgl. dazu krit. Strahl, NWB 2024, 2376, vgl. auch Wacker, FR 2024, 877 ff. (884 f.).

34 Strahl, NWB 2024, 2376.

35 BFH v. 05.09.2023 – IV R 24/20, BFH/NV 2024 S. 88.

36 BFH v. 11.07.2024 – IV R 18/22, BFH/NV 2024 S. 1247.

37 BFH v. 05.09.2023 – IV R 24/20, BFH/NV 2024 S. 88.

38 BFH v. 06.06.2019 – IV R 30/16, BStBl. 2020 II S. 649, a.A. FinVerw., Oberste Finanzbehörden der Länder v. 01.10.2020, BStBl. 2020 I S. 1032.

39 BFH v. 05.09.2023 – IV R 24/20, BFH/NV 2024 S. 88.

terliegen. Zum anderen rechtfertigen auch die Vereinfachungsgedanken eine Schlechterstellung gegenüber dem Einzelunternehmer hinsichtlich der Gewerbesteuer nicht, denn die zugerechneten Einkünfte sind problemlos abgrenzbar. Auch die Möglichkeit einer Ausweichgestaltung rechtfertigt nach Ansicht des BFH nicht die unnötige Härte der Rechtsanwendung, denn ein verfassungswidriges Gesetz kann nicht deshalb als verfassungskonform angesehen werden, weil man seiner Anwendung durch eine Ausweichgestaltung hätte entgehen können.⁴⁰ Nach Ansicht des BFH ist daher die Vorschrift des § 2 Abs. 1 GewStG verfassungskonform dahingehend auszulegen, daß eine Infektion im Bereich der Einkommensteuer auch aus den oben unter 1. genannten Aspekten gerechtfertigt ist, die Gewerbesteuerpflicht nicht mehr zu rechtfertigen wäre.

Die Argumentation des BFH überzeugt insofern nicht, als alle Argumente, die für die Notwendigkeit einer verfassungskonformen Auslegung des § 2 Abs. 1 GewStG herangezogen werden, gleichermaßen für § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 2. Alt. EStG gelten. Für die Ungleichbehandlung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 2. Alt. EStG liegen keine Rechtfertigungsgründe vor. Andere Rechtfertigungsgründe als die, die für § 2 GewStG verworfen wurden, sind auch für die Aufwärtsabfärbung nicht erkennbar. Aufgrund der gravierenden Folgen einer Aufwärtsabfärbung gerade auch bei vermögensverwaltenden Gesellschaften, müssen starke Rechtfertigungsgründe vorliegen. Dies gilt umso mehr, als im Rahmen der Aufwärtsabfärbung eine Bagatellgrenze nicht anerkannt wird. Der BFH betont immer wieder die Gleichstellung von Einzel- und Mitunternehmer⁴¹, nicht schlüssig ist es daher, mit der Rechtfertigung von § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 2. Alt. EStG einen Vergleich mit der Kapitalgesellschaft heranzuziehen. Keine der tragenden Rechtfertigungsgründe für die Seitwärtsverschmelzung greifen bei der Aufwärtsverschmelzung. Weder dient die Vorschrift der Sicherung des Gewerbesteueraufkommens, noch wird die Einkünfteermittlung vereinfacht.⁴² Das Argument der Ausweichgestaltung trägt nur, wenn auch andere Rechtfertigungsgründe gegeben sind. Die Ausweichgestaltung steht angesichts der komplexen Rechtslage in der Regel nur Steuerpflichtigen offen, die steuerlich beraten sind, und selbst wenn dies der Fall ist, werden häufig wirtschaftliche Einzelfallentscheidungen getroffen, ohne diese vorab mit dem steuerlichen Berater abzustimmen. In der Vergangenheit konnte bereits der Erwerb und die Inbetriebnahme einer Photovoltaikanlage steuerschädliche Folgen haben. Nicht ausreichend als Rechtfertigung ist die Annahme, daß steuerliche Vorteile mit der Infektion verbunden sind. Grundsätzlich muß es dem Steuerpflichtigen selbst obliegen, seine Lebensverhältnisse so zu gestalten, daß sie erwünschte steuerliche Effekte haben. Ein zufälliges Entstehen positiver Effekte als Folge einer insgesamt nicht gewollten Infektion, eignet sich nicht als Rechtfertigung. Anstatt § 2 Abs. 1 GewStG verfassungskonform auszulegen, wäre es seitens des BFH geboten gewesen, die gewerbliche Infek-

tion nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 2. Alt. EStG insgesamt auf den Prüfstand zu stellen.

4. Negative Einkünfte

Mit Urteil v. 12.04.2018⁴³ hat der BFH entschieden, daß negative gewerbliche Einkünfte auch bei Überschreiten der Bagatellgrenze keine Abfärbewirkung entfalten. Im Fall von Verlusten könne das Gewerbesteueraufkommen nicht gefährdet werden und eine einheitliche Qualifikation der Einkünfte sei mangels Buchführungs-/Bilanzierungspflicht auch aus Vereinfachungsgründen nicht erforderlich. In der Folge hatte der Gesetzgeber die Vorschrift mit einem weiteren Satz 2 ergänzt, nachdem die Abfärbewirkung unabhängig davon ist, ob die gewerblichen Einkünfte negativ sind.⁴⁴ Nach § 52 Abs. 23 Satz 1 EStG ist die Neuregelung auch für Veranlagungszeiträume vor 2019 anwendbar. Die Gesetzesänderung führte beim BFH zur Änderung seiner Rechtsprechung im Hinblick auf Verluste auch rückwirkend für das Streitjahr 2012.⁴⁵ Eine Abfärbung kommt bei Übersteigen der Bagatellgrenze auch dann in Betracht, wenn die gewerblichen Einkünfte negativ sind.

Vor dem Hintergrund der Anordnung einer Rückwirkung in § 52 Abs. 23 Satz 1 EStG auch auf offene Fälle in vorangehenden Veranlagungszeiträumen stellt sich die Frage der Verfassungsmäßigkeit einer solchen rückwirkenden Regelung.⁴⁶ Durch die Rückbeziehung auf abgeschlossene Veranlagungszeiträume vor der Verkündung des Gesetzes am 17.12.2019 handelt es sich um echte Rückwirkung.⁴⁷ Nach der Rechtsprechung des BVerfG handelt es sich um echte Rückwirkung, wenn das Gesetz in abgeschlossene, der Vergangenheit angehörende Tatbestände eingreift und deren bereits eingetretenen Rechtsfolgen ändert.⁴⁸ Eine solche echte Rückwirkung liegt bei periodischen Steuern vor, wenn das Gesetz eine bereits entstandene Rechtsfolge, also den entstandenen Steueranspruch eines abgelaufenen Veranlagungszeitraums ändert. Im Falle der Änderung des § 15

40 BFH v. 06.06.2019 – IV R 30/16, BStBl. 2020 II S. 649; BFH v. 05.09.2023 – IV R 24/20, BFH/NV 2024 S. 88.

41 Vgl. dazu Hallerbach, FR 2016, 1117.

42 So auch BFH v. 05.09.2023 – IV R 24/20, BFH/NV 2024 S. 88 Rn. 110 ff.

43 BFH v. 12.04.2018 – IV R 5/15 BStBl. 2020 II S. 118.

44 Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom Gesetz v. 12.12.2019 (EMobStFG), BGBl. 2019 S. 2451.

45 BFH v. 30.06.2022 – IV R 42/19, BStBl. 2023 II S. 118.

46 Gegen die Entscheidung wurde Verfassungsbeschwerde eingelegt 2 BvR 2113/22.

47 So auch BFH v. 30.06.2022 – IV R 42/19, BStBl. 2023 II S. 118; v. 05.09.2023 – IV R 24/20, BFH/NV 2024 S. 88; v. 11.07.2024 – IV R 18/22, BFH/NV 2024 S. 1247.

48 BVerfG v. 15.10.2008 – 1 BvR 1138/06, BFH/NV 2009 S. 110; v. 07.07.2010 – 2 BvL 14/02, 2 BvL 2/04, 2 BvL 13/05, BStBl. 2011 II S. 76; v. 10.10.2012 – 1 BvL 6/07, BVerfGE 132 S. 302.

Abs. 3 Nr. 1 Satz 2 EStG sind dies die Veranlagungszeiträume vor 2019. Echte Rückwirkung ist grundsätzlich unzulässig⁴⁹ und nur in eng begrenzten Ausnahmefällen gerechtfertigt.

Zulässig kann die echte Rückwirkung dann sein, wenn kein schützenswertes Vertrauen auf den Bestand des geltenden Rechts gebildet war, z.B., weil die Rechtslage unklar oder verworren war oder weil ein Zustand allgemeiner und erheblicher Rechtsunsicherheit eingetreten war und für eine Vielzahl Betroffener Unklarheit darüber herrschte, was rechtens sei.⁵⁰ Vertrauensschutz liegt auch dann nicht vor, wenn eine Rechtslage vor einer Rechtsprechungsänderung einer gefestigten Rechtsprechung und einheitlichen Rechtspraxis entsprach. Die Auslegungsbedürftigkeit einer Norm kann die Rückwirkung nicht rechtfertigen.⁵¹

Die Rückwirkung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 2 EStG wertet der BFH als verfassungsrechtlich unbedenklich⁵², weil er die Rückwirkung als ausnahmsweise zulässig ansieht. Schutzwürdiges Vertrauen darauf, daß bei negativen Einkünften keine Abfärbewirkung eintritt, konnte im Streitjahr nicht entstehen, weil die höchstrichterliche Rechtsprechung zu diesem Zeitpunkt die Auffassung vertreten habe, daß nur eine gewerbliche Tätigkeit von äußerst geringem Ausmaß nicht abfärbe. Im Folgenden geht der BFH auf die Höhe der Prozentsätze ein, die erst 2014 höchstrichterlich geklärt und von der Finanzverwaltung akzeptiert wurden. Die Höhe der erzielten Umsätze führten dazu, daß sich kein schutzwürdiges Vertrauen darin gebildet haben könnte, daß es nicht zu einer Abfärbung gekommen wäre. Das Urteil aus dem Jahr 2018⁵³, das bei Verlusten unabhängig von der Umsatzhöhe eine Abfärbung ausgeschlossen hat, wird vom BFH als Rechtsprechungsänderung eingeordnet, die der Gesetzgeber zulässigerweise rückwirkend beseitigt habe.⁵⁴ Das Urteil habe einen neuen methodischen Ansatz bei der Auslegung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG verfolgt und ein neues Kriterium eingefügt, in das kein Vertrauen entwickelt werden konnte. Auch habe langjährige höchstrichterliche Rechtsprechung, wonach bei gemischt tätigen vermögensverwaltenden Personengesellschaften Verluste im gewerblichen Bereich nicht abfärben, nicht existiert. Alles in allem konnte nach der Entscheidung des BFH kein schutzwürdiges Vertrauen dahingehend entstehen, daß bei Verlusten unabhängig von der Umsatzhöhe eine Abfärbung ausscheidet.⁵⁵ Im Fall der Aufwärtsabfärbung sieht der BFH die Neuregelung als rein deklaratorisch an, weil die Rechtsprechung bereits vor der Änderung des Gesetzes davon ausgegangen sei, daß eine Aufwärtsabfärbung unabhängig davon eintritt, ob die Beteiligungseinkünfte positiv oder negativ sind.⁵⁶

Der Ansicht des BFH, es handele sich um eine zulässige Rückwirkung, kann nicht gefolgt werden.⁵⁷ Der BFH hat mit der Entscheidung vom 12.04.2018 eine auslegungsbedürftige Norm im Rahmen eines an ihn herangetragenen Sachverhalts ausgelegt und ist zu einem Ergebnis gekommen, das die bisherige Auslegung der Norm ergänzt und ihr nicht widerspricht.⁵⁸ Die Rechtslage war vor der Entscheidung aus dem

Jahr 2018 weder unklar oder verworren, noch war durch diese Entscheidung ein Zustand allgemeiner und erheblicher Rechtsunsicherheit eingetreten, so daß für eine Vielzahl Betroffener Unklarheit darüber herrschte, was rechtens sei.⁵⁹ Für die Aufwärtsabfärbung mag dies anders sein, da der BFH in diesem Fall die Norm so ausgelegt hatte, daß auch Verluste eine Abfärbung nicht hindern.⁶⁰ Daß aber Seitwärtsabfärbung und Aufwärtsabfärbung unterschiedlich zu behandeln sind, zeigt bereits, daß im einen Fall eine Bagatellgrenze gilt, im anderen nicht.

5. Ausweichgestaltungen

Sowohl BFH als auch BVerfG nehmen eine Rechtfertigung der Ungleichbehandlung sowohl der Seitwärts- als auch der Aufwärtsabfärbung zum Einzelunternehmer auch an, weil es in beiden Fällen Ausweichgestaltungen gibt.⁶¹ So kann grundsätzlich eine personenidentische Schwesterpersonengesellschaft gegründet werden. Im Fall der Aufwärtsabfärbung wäre aber auch eine Beteiligung in Bruchteilsgemeinschaft an der Untergesellschaft denkbar. Ob eine personenidentische Schwestergesellschaft gegründet wurde, entscheidet sich nach den Umständen des Einzelfalles.⁶² Diese muß nach außen erkennbar sein.⁶³ Indizien können getrennte Bankkonten und Kassen, verschiedene Rechnungsvordrucke, eigenständige Buchführung oder getrennte Ergebnisermittlungen sein.

6. Fazit

Wie die Vielzahl auch aktueller Entscheidungen zeigt, ist die Abfärberegelung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG von hoher praktischer Relevanz. Besonderes Augenmerk ist auf Photovoltaik-

49 BVerfG v. 03.12.1997 – 2 BvR 882/97, NWB XAAAB-87415.

50 BFH v. 30.06.2022 – IV R 42/19, BStBl. 2023 II S. 118 m.w.N.

51 BVerfG v. 17.12.2013 – 1 BvL 5/08, BFH/NV 2014 S. 653.

52 BFH v. 30.06.2022 – IV R 42/19, BStBl. 2023 II S. 118 m.w.N.

53 BFH v. 12.04.2018 – IV R 5/15 BStBl. 2020 II S. 118.

54 BFH v. 30.06.2022 – IV R 42/19, BStBl. 2023 II S. 118, Rn. 75.

55 So auch BFH v. 11.07.2024 – IV R 18/22, BFH/NV 2024 S. 1247.

56 BFH v. 06.06.2019 – IV R 30/16, BStBl. 2020 II S. 649.

57 So auch *Stapperfend* in H/H/R § 15 Anm. 1402; *Krumm* in Kirchhof/Seer, 23. Aufl. 2024, § 15 Rn. 144.

58 *Stenert/Gravenhorst*, DStR 2020, 2505.

59 So auch *Bolik/Peterich*, StuB 2023, 158 ff.

60 BFH v. 06.06.2019 – IV R 30/16, BStBl. 2020 II S. 649.

61 BVerfG v. 26.10.2004 – 2 BvR 246/98, FR 2005, 139; BVerfG v. 15.01.2008 – 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1 [43 ff.]; BVerfG v. 05.06.2013 – 2 BvR 2677/11, HFR 2013, 842; BFH v. 08.04.2008 – VIII R 73/05, BFH/NV 2008, 1256; BFH v. 06.06.2019 – IV R 30/16, BStBl. II 2020, 649.

62 BFH v. 30.06.2022 – IV R 42/19, BStBl. 2023 II S. 118.

63 BFH v. 19.02.1998 – IV R 11/97, BStBl. II 1998, 603.

anlagen zu richten, die von im Übrigen vermögensverwaltend tätigen Gesellschaften errichtet werden. Die neu eingeführte Steuerbefreiung für Photovoltaikanlagen in § 3 Nr. 72 EStG wird nach Ansicht der Finanzverwaltung zum Wegfall der gewerblichen Infektion führen.⁶⁴ Die Rechtsprechung ist erkennbar davon geprägt, die Regelungen über die Abfärbewirkung im verfassungsrechtlichen Kontext der Ungleichbehandlung mit dem Einzelunternehmer auszulegen. Egal, ob die Anwendung einer Bagatellgrenze bei der Seitwärtsverschmelzung oder keine Anwendung einer Bagatellgrenze,

die Einbeziehung in die Gewerbesteuer bei der Seitwärtsverschmelzung, der Ausschluß der Gewerbesteuer bei der Aufwärtsverschmelzung – immer wieder spielen Fragen der Verhältnismäßigkeit eine erhebliche Rolle. Dabei ist zweifelhaft, ob sich die Ungleichbehandlung zum Einzelunternehmer im Rahmen der Aufwärtsabfärbung mit den bisherigen Gründen rechtfertigen läßt.

64 BMF v. 17.07.2023 – IV C 6 – S 2121/23/10001:001 BStBl 2023 I S. 1494 Rn. 23, so auch Graw, DStR 2024, 1218.



Praxisgerechte Kommentierung.



WWW.BOORBERG.DE

Kommentar Hinweisgeberschutzgesetz (HinSchG)

hrsg. von Professor Dr. Klaus Krebs, Hochschule für Polizei Baden-Württemberg, und Professor Dr. Matthias Schatz, Hochschule für Polizei Baden-Württemberg

2024, 392 Seiten, € 89,-

ISBN 978-3-415-07560-3



Leseprobe unter
www.boorberg.de/9783415075603

Der Kommentar erklärt das Hinweisgeberschutzgesetz (HinSchG) umfassend und kompetent. Rund ein Dutzend ebenso erfahrener wie spezialisierter Autorinnen und Autoren bringen ihre Expertise ein. Dabei liegt der Schwerpunkt des Kommentars auf praxisgerechten Erläuterungen. Formulierungshilfen und Checklisten erleichtern die praktische Umsetzung.

Unternehmen und Verwaltungen ab 50 Beschäftigten sind zur Einrichtung von internen Meldestellen verpflichtet, an die sich Hinweisgeberinnen und Hinweisgeber ebenso wenden können wie an die behördlicherseits zu betreibenden externen Meldestellen.

Das Werk bietet allen mit dem HinSchG befassten Verantwortlichen der internen sowie externen Meldestellen eine zuverlässige Orientierung im Umgang mit den neuen Gesetzesvorgaben.

BOORBERG

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

SC0425

Ein kleiner Gestaltungstip 1

Anschaffungskosten bei Kapitalerhöhung

Im Rahmen des Jahressteuergesetzes 2024 gab es einige gesetzliche Neuregelungen. Nicht alle geplanten Gesetzesänderungen wurden jedoch umgesetzt. Man hatte bis zum Schluß gehofft, die zum Leidwesen der Anwaltschaft geänderte Neufassung des § 87 a Abs. 1 Satz 2 AO verhindern zu können. Dies ist leider nicht gelungen. Letztlich ist es den Beratern untersagt, mit der Finanzverwaltung über beA zu kommunizieren, soweit dies auch über Elster möglich ist. Andererseits gibt es auch Regelungen, die anfänglich mit dem Jahressteuergesetz 2024 kommen sollten, dies jedoch aus welchen Gründen auch immer nicht geschehen ist. Dies kann den einen oder anderen Gestaltungsspielraum eröffnen, wie die nachfolgenden Ausführungen zeigen sollen. Ausgangspunkt der Gestaltungsüberlegungen ist folgender, stark vereinfachter Sachverhalt:

Eine natürliche Person ist zu 100 % an einer GmbH beteiligt und hält diese Beteiligung in ihrem steuerlichen Privatvermögen. Die natürliche Person hält 25.000 Anteile an der GmbH mit einem Nennwert von je 1 Euro. Auf Ebene der GmbH besteht ein Bankkonto, auf das die Stammeinlage in Höhe von 25.000 Euro vollständig eingezahlt wurde. Nun beschließt die Gesellschafterversammlung der GmbH eine Kapitalerhöhung um einen Geschäftsanteil zum Nennwert von 1 Euro zugunsten des Altgesellschafters. Zusätzlich zum Nennwert ist ein Agio in Höhe von 1.000.000 Euro in die Kapitalrücklage der GmbH einzustellen (sog. Überpari-Emission). In einem zweiten Schritt veräußert der Gesellschafter der GmbH den im Rahmen der Kapitalerhöhung neu geschaffenen Geschäftsanteil an einen fremden Dritten. Als Kaufpreis wird der gemeine Wert des neuen Geschäftsanteils angesetzt. Der gemeine Wert des neuen Geschäftsanteils berechnet sich wie folgt: $(1.000.000 + 25.000 + 1) / (25.000 + 1) = 41$ Euro. Die einkommensteuerlichen Folgen der Veräußerung sind wie folgt: Die natürliche Person erzielt Einkünfte nach § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG. Der Veräußerungserlös wird nach § 17 Abs. 2 Satz 1 EStG ermittelt, indem (vereinfacht) vom Veräußerungspreis die Anschaffungskosten des Anteils abgezogen werden. Anschaffungskosten sind nach § 17 Abs. 2 a Satz 1 EStG die Aufwendungen, die geleistet werden, um die Anteile zu erwerben. Die natürliche Person hat 1.000.001 Euro aufgewendet, um den Anteil im Rahmen der Kapitalerhöhung zu erwerben. Daraus ergibt sich rechnerisch ein Veräußerungsverlust in Höhe von 999.960 Euro. Unter Berücksichtigung des Teileinkünfteverfahrens ergäbe

sich somit ein Verlust in Höhe von 599.976 Euro. Unterstellt man nun in einem nächsten Schritt, daß die natürliche Person dem sog. Spitzensteuersatz in Höhe von 45 % unterliegt, so führt die dargestellte Gestaltung zu einem Liquiditätsvorteil in Höhe von 269.989 Euro. Diese Gestaltung war bereits Gegenstand eines Verfahrens vor dem BFH und wurde vom Senat unter Berücksichtigung der damaligen Rechtslage für zulässig erachtet (BFH v. 03.05.2023 – IX R 12/22, BStBl. II 2023, 964).

Die Rechtsfolgen dieser Gestaltung waren dem Gesetzgeber ein Dorn im Auge, so daß er durch das Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 12.12.2019 (BGBl. I 2019, 2451) nach § 17 Abs. 2 EStG einen Abs. 2 a schuf. In Satz 5 des § 17 Abs. 2 a EStG schob er diesen Gestaltungen einen Riegel vor, indem er vorschrieb: „Leistet der Steuerpflichtige über den Nennbetrag seiner Anteile hinaus Einzahlungen in das Kapital der Gesellschaft, sind die Einzahlungen bei der Ermittlung der Anschaffungskosten gleichmäßig auf seine gesamten Anteile einschließlich seiner im Rahmen von Kapitalerhöhungen erhaltenen neuen Anteile aufzuteilen.“ Er verankerte für die Fälle, in denen die Anteile im Privatvermögen gehalten werden, quasi das Gießkannenprinzip für die Ermittlung der Anschaffungskosten.

Übertragen auf unseren Beispielsfall bedeutet dies: Das Agio ist nach dieser Neuregelung „mit der Gießkanne“ auf alle 25.001 Anteile zu verteilen. Für jeden Anteil ergeben sich somit Anschaffungskosten in Höhe von 41 Euro (1 Euro Nennkapital + 40 Euro verteiltes Agio). Der danach ermittelte Veräußerungserlös (Veräußerungspreis abzüglich Anschaffungskosten) beträgt somit 0 Euro.

Gestaltungstip: Und was hat das nun mit dem Jahressteuergesetz 2024 zu tun? Wie sich aus der normspezifischen Stellung des § 17 Abs. 2 a Satz 5 EStG ergibt, ist die besondere Regelung zur Bestimmung der Anschaffungskosten nur bei der Ermittlung der Einkünfte nach § 17 EStG anzuwenden. Der Anwendungsbereich der Norm umfaßt allein Anteile, die im steuerlichen Privatvermögen gehalten werden und an denen eine Mindestbeteiligung von 1 % besteht. Aus steuerplanerischer Sicht könnte daher erwogen werden, die Anteile an der Kapitalgesellschaft aus einem steuerlichen Betriebsvermögen heraus zu veräußern. In diesem Fall dürfte § 17 Abs. 2 a Satz 5 EStG nicht zur Anwendung kommen und es könnten die oben skizzierten steuerlichen Folgen eintreten. Diese Gestaltungs-

überlegung scheint auch der Gesetzgeber erkannt zu haben. So folgt aus einem Beschluß des Bundesrates im Rahmen des Jahressteuergesetzes 2024, daß eine gesetzliche Neuregelung in Gestalt eines § 6 Abs. 1 Nr. 1 c EStG geplant war, die eine entsprechende Regelung des § 17 Abs. 2 a Satz 5 für Anteile im steuerlichen Betriebsvermögen schaffen sollte. Aus welchen Gründen auch immer, ist diese Norm nicht in das Jahressteuergesetz 2024 übernommen worden.

Es bleibt abzuwarten, ob der Gesetzgeber in naher Zukunft erneut versuchen wird, die steuerlichen Gestaltungsmöglichkeiten im Zusammenhang mit Kapitalerhöhungen und Anteilsveräußerungen zu regeln. Bis dahin bleibt der steuerliche Gestaltungsspielraum für Unternehmen und Gesellschafter ein spannendes Thema.

(Rechtsanwalt/Fachanwalt für Steuerrecht Dr. Matthias Söffing und Wirtschaftsjurist Daniel Holzinger)



Präziser Überblick.

AUCH ALS

E-Book

WWW.BOORBERG.DE

Die Besteuerung der Kapitaleinkünfte

von Professorin Dr. Monika Jachmann-Michel,
Vors. Richterin am Bundesfinanzhof

2024, 3. Auflage, 238 Seiten, € 58,-

ISBN 978-3-415-07567-2



Leseprobe unter
www.boorberg.de/9783415075672

Prof. Dr. Monika Jachmann-Michel, Vorsitzende Richterin des für Kapitalvermögen zuständigen VIII. Senats am Bundesfinanzhof, informiert 15 Jahre nach Einführung der Abgeltungsteuer in der 3. Auflage detailliert über die Konturen, die die Besteuerung der Kapitaleinkünfte neben gesetzlichen Anpassungen vor allem durch die Rechtsprechung des BFH seither gewonnen hat.

Behandelt werden die materiell-rechtlichen Grundsätze der Kapitaleinkommensbesteuerung, vorgezeichnet in § 20 EStG und § 17 EStG, das Kapitalertragsteuer-Abzugsverfahren sowie Ausnahmen von der Abgeltungsteuer gemäß § 32d EStG. Hinzu kommt ein Blick speziell auf Dividendenarbitrage-Geschäfte.

Dieser vollständig überarbeitete und aktualisierte Leitfaden ist auf dem Stand 1.1.2024.

 **BOORBERG**

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

SC0425

Ein kleiner Gestaltungstip 2

Ablösung eines Vorbehaltsnießbrauchs

Eine wahrhaft spannende Entscheidung hat der BFH mit Urteil vom 20.09.2024 in Bezug auf die entgeltliche Ablösung eines vorbehaltenen Nießbrauchs an GmbH-Anteilen getroffen. Der dem Urteil zugrundeliegende Sachverhalt ist denkbar einfach. Im Rahmen einer vorweggenommenen Erbfolge schenkte die Mutter ihrem Sohn ihre Geschäftsanteile an der GmbH. Selbstverständlich behielt sie sich ein Nießbrauchrecht vor. Wie sich aus dem Tatbestand des vorinstanzlichen Urteils ergibt, umfaßte das Nießbrauchrecht insbesondere das Gewinnbezugsrecht. Zudem hatte sich die Nießbrauchberechtigte die unwiderrufliche Stimmrechtsvollmacht in Gesellschafterversammlungen und, im Falle des Vorversterbens ihres Sohnes, also des Nießbrauchverpflichteten, ein Rückübertragungsrecht einräumen lassen. Als sich der Sohn einige Jahre später entschloß, die Geschäftsanteile zu veräußern, einigte er sich mit seiner Mutter dahingehend, daß sie auf das Nießbrauchrecht gegen Zahlung einer nicht unerheblichen Ablösung verzichtete. Es stellte sich nun die Frage nach der steuerlichen Behandlung der Ablösung bei der Mutter. Das Finanzamt ging von gewerblichen Einkünften nach § 17 EStG, das Finanzgericht (FG) von Einkünften aus Kapitalvermögen und der BFH von einem nicht steuerbaren Vorgang aus.

Das FG gelangte in seiner Entscheidung zum einen zu der Ansicht, daß die laufenden Einkünfte der Mutter zuzurechnen waren, weil sie Nießbraucherin war und deshalb gemäß § 20 Abs. 5 Satz 3 EStG als Anteilseignerin fingiert wird. Andererseits vertrat das FG die Meinung, zivilrechtlicher und wirtschaftlicher Eigentümer sei der Sohn geworden. Das FG dürfte wohl hier einem Rechtsirrtum unterlegen gewesen sein, denn auch § 20 Abs. 5 Satz 3 EStG verlangt für die Annahme einer Stellung als Anteilseigner für einen Nießbraucher das wirtschaftliche Eigentum, wie sich aus der Verweisung in § 20 Abs. 5 Satz 2 EStG auf § 39 Abs. 2 AO ergibt. Aufgrund dieses Rechtsirrtums des FG betonte der IX. Senat des BFH ausdrücklich die tatrichterliche Würdigung durch das FG hinsichtlich des Tatumstandes, ob das wirtschaftliche Eigentum an den GmbH-Anteilen dem Nießbrauchberechtigten zuzurechnen ist, und die damit einhergehende Bindungswirkung des Revisionsgerichtes nach § 118 Abs. 2 FGO.

Maßgebend ist mithin die Frage, wer wirtschaftlicher Eigentümer der geschenkten Geschäftsanteile ist. Dies ist zweifelsfrei bei einem reinen Ertragsnießbrauch nicht der Nießbrauchberechtigte. Denn bei einem Ertragsnießbrauch handelt es sich letztlich um eine Einkommensverwendung auf der Ebene des Nießbrauchverpflichteten. Er ist Anteilseigner und er muß die laufenden Gewinnausschüttungen versteuern. Folgerichtig ist auch eine Ablösung für den Verzicht des Nießbrauchs eine Zahlung auf der Ebene der Einkommensverwendung und damit im steuerirrelevanten Raum.

Gestaltungstip: Bei vorweggenommen Erbfolgeplanungen unter Vorbehalt eines Nießbrauchs in Bezug auf GmbH-Anteile ist sehr genau auf die Ausgestaltung des Nießbrauchs zu achten. Von ganz erheblicher Bedeutung ist bspw. das Stimmrecht (bzw. eine Stimmrechtsvollmacht). Dies sollte in keinem Fall dem Nießbrauchberechtigten zukommen. Aus der BFH-Entscheidung ist auch der Schluß zu ziehen, daß derjenige, der sich einen reinen Ertragsnießbrauch vorbehält, nicht die Stellung eines Anteilseigners hat. Welche Gestaltungsmöglichkeiten sich hierdurch im Hinblick auf § 7 Abs. 8 ErbStG ergeben könnten, bleibt dem kreativen Gestaltungsberater vorbehalten. Bedenklich dürfte eine Gestaltung jedoch sein, wenn die unentgeltliche Anteilsübertragung unter Vorbehalt eines Ertragsnießbrauchs erfolgt und in einem unmittelbaren zeitlichen Zusammenhang sodann der Nießbrauchverpflichtete (Anteilseigner) die GmbH-Anteile veräußert und dem Nießbrauchberechtigten eine nicht steuerbare Abfindung gewährt. Hier könnte man je nach den Umständen des jeweiligen Einzelfalles an einen Gestaltungsmißbrauch nach § 42 AO oder an ein rückwirkendes Ereignis i.S. des § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO denken, zumal die Abfindungsleistung bei Nießbrauchverpflichteten zu nachträglichen Anschaffungskosten bezüglich der GmbH-Anteile führt.

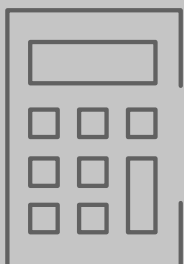
(Rechtsanwalt/Fachanwalt für Steuerrecht Dr. Matthias Söffing)

juris

RECHERCHIEREN SIE ALLE DETAILS DES STEUERRECHTS. VOLL VERNETZT.

Im Steuerrecht können kleinste Details den Unterschied machen. Mit juris Steuerrecht Premium nutzen Sie die Expertise der renommiertesten Autoren, um Ihre Mandanten noch besser zu beraten – dank über 200 Premium-Titeln der jurisAllianz, intelligent vernetzt mit maßgeblicher Rechtsprechung und relevanten Vorschriften. Sichern Sie Ihre Argumentation bestmöglich ab und optimieren Sie Ihr Rechts- und Praxiswissensmanagement.

JURIS STEUER- RECHT PREMIUM



jurisAllianz
Premium Edition
für die Praxis

DAS PRODUKT ENTHÄLT DIESE UND WEITERE TOP-TITEL.

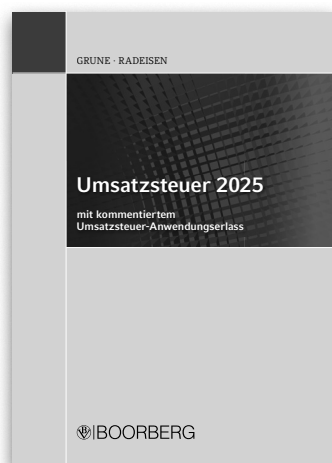


Jetzt hier gratis testen.



www.juris.de/steuerp

juris.de Wissen, das für Sie arbeitet.



Topaktuelle Erläuterungen.

WWW.BOORBERG.DE

Grune · Radeisen

Umsatzsteuer 2025

Rechtsstand: 1.1.2025

2025, 1470 Seiten, DIN A4, 2 Bände, € 123,-

ISBN 978-3-415-07694-5

Im Laufe des Jahres 2024 hat es im Bereich der Umsatzsteuer wieder viele praxisrelevante Änderungen gegeben. Darüber hinaus sind zum 1.1.2025 wichtige gesetzliche Neuerungen in Kraft getreten. Der aktuelle Leitfaden geht auf alle Änderungen mit praxisorientierten Gestaltungsmöglichkeiten ein.



Leseprobe unter
www.boorberg.de/9783415076945

Das Praxiswerk »Umsatzsteuer 2025« enthält die wichtigsten Materialien für die Bearbeitung umsatzsteuerlicher Fragen:

- UStG und UStDV mit Rechtsstand 1.1.2025
- Umsatzsteuer-Anwendungserlass in konsolidierter Fassung mit Rechtsstand 1.1.2025 mit optischen Hervorhebungen der Änderungen in 2024
- Kommentierende Hinweise der Autoren zu den Änderungen des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses bis einschließlich 1.1.2025
- Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie mit Rechtsstand 1.1.2025
- Durchführungsverordnung zur Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie mit Rechtsstand 1.1.2025
- Weitere gesetzliche Änderungen/Neuerungen
- Aktuelles aus Rechtsprechung und Finanzverwaltung
- Hinweise auf anhängige Verfahren beim EuGH und BFH

 BOORBERG

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

SC0425