

steueranwaltsmagazin

Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im Deutschen Anwaltverein

2/2025

141 . Ausgabe | 27. Jahrgang

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

Dr. Jörg Stalleiken,
Flick Gocke Schaumburg,
Bonn

www.steuerrecht.org

33 **Editorial**
Wagner

Beiträge

- 35 von Brocke **Kurzer Durch- und Überblick über die rechtlichen und politischen Maßnahmen der Europäischen Kommission im ersten Halbjahr 2025, insbesondere in Richtung Stärkung der Wettbewerbsfähigkeit und Entbürokratisierung**
- 41 Biesgen/Izrailevych **Verrechnungspreise und Steuerstrafrecht**
- 45 Zacher **„Fremdgeschäftsführung“ und Gesellschafterstellung bei Personengesellschaften – rechtliche Zweifelsfragen und steuerliche Konsequenzen**
- 50 Wulf/Odinus **Doppelter Zugriff des Staates? Zum Verhältnis von Besteuerung und Vermögensabschöpfung bei Einnahmen aus strafbarem Verhalten**
- 57 Norstedt **Zinsswapgeschäfte und Immobilienfinanzierung – Aktuelles Urteil des BFH v. 19.11.2024: Ist jetzt alles geklärt?**
- 61 Schuska/Link **Aktuelle Entwicklungen bei Kryptowert-Transaktionen Automatischer Informationsaustausch nach CARF und DAC8 und erhöhte Mitwirkungswirkungspflichten für Investoren Teil 1**

Gestaltungstip

- 66 Söffing/Holzinger **Gestaltungen mit Bezugsrechten**
- 67 Söffing **Teilentgeltlichkeit und Veräußerung**

Keine Angst vor dem Finanzamt.



golubovy - stock.adobe.com

Optimal beraten mit ↻

Betriebsprüfung und Steuerfahndung

von Dr. Thomas Kaligin,

Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht

2025, 3., überarbeitete Auflage, 712 Seiten, € 149,-

ISBN 978-3-415-07686-0

 **Leseprobe unter**

www.boorberg.de/9783415076860



**NEU-
AUFLAGE**

Besonders wertvoll ist das Buch durch die dreiteilige Gliederung in Basiswissen zur Betriebsprüfung, Steuerstrafsachen und Steuerfahndung. Die 3. Auflage berücksichtigt die aktuelle Rechtsentwicklung: sämtliche relevanten Gesetzesänderungen, Rechtsprechung, Verwaltungsanweisungen und Schrifttum.

Einen wichtigen Teil dieser Entwicklung stellen die immer intensiveren Prüfungsabläufe während einer Betriebsprüfung dar, etwa aufgrund der Neuregelung der DAC-7-Richtlinie mit drastisch verschärften Mitwirkungspflichten. Ausführlich behandelt der Autor außerdem das Thema »Tax

Compliance im Steuerrecht«. In der Praxis hochrelevant ist auch der Teil »Schätzung in der Betriebsprüfung«.

Im Bereich der Steuerfahndung erläutert der Verfasser als Fachanwalt für Steuerrecht und ehemaliger Finanzbeamter nicht nur detailliert die Aufgaben und Befugnisse der Finanzbehörden, sondern auch die typischen Aufgriffsanlässe wie Selbstanzeige, Kontenabruf sowie Verhaltensempfehlungen während einer Fahndungsprüfung. Der Autor führt im Steuerstrafverfahren Schritt für Schritt durch den Arbeitsablauf in der Praxis.

 **BOORBERG** WWW.BOORBERG.DE

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

I.

Muß man wirklich alles selbst wissen? Jeder sollte darauf seine eigene Antwort haben.

II.

Für viele Menschen ist es schwierig, Ballast abzuwerfen, weil allgemein substraktives Denken nicht gebräuchlich ist. Werden Menschen aufgefordert, etwas zu verbessern, etwa ein Lego-Gebäude oder einen Text, neigen sie eher dazu, etwas hinzuzufügen, als das Bestehende zu entfernen – selbst wenn das Ergebnis dadurch schlechter wird. Bei der Aufgabe, einen selbst geschriebenen Text zu verbessern, streichen nur 16 Prozent Wörter weg, während 80 Prozent mehr Wörter hinzufügen. Was sagt das über die Steuer- gesetzgebung und die Gesetzgebung allgemein? Der innere Hamster ist eben mächtig.

III.

Der größte Feind Europas ist seine absurde Bürokratie. Es gibt zu viele Normen und Verbote, Expertenkommissionen und Qualitätsevaluationen, Beamte und Bedenken-träger. Wenn es zum Beispiel eine Behörde einfach nicht schafft, Ausweise oder Bewilligungen fristgerecht auszustellen, dann ist es wohl besser, sie zu schließen und auf der grünen Wiese neu aufzubauen. Parlamente, die ein Gesetz verabschieden wollen, sollten verpflichtet werden, im Gegenzug ein bestehendes zu eliminieren. Es braucht eine Regulierungsbremse.

NZZ am Sonntag 20.04.2025

Einen schönen Sommer 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 142. Ausgabe des steueranwaltsmagazin erscheint am 15. September 2025.

Mitschreibende dieser Ausgabe:

Klaus von Brocke, Rechtsanwalt in Weissach b. München; *Martin Wulf* und *Carsten Odinius*, Rechtsanwälte in Berlin; *Rainer Biesgen* und *Volodymyr Izrailevych*, Rechtsanwälte in Düsseldorf; *Thomas Zacher*, Rechtsanwalt in Köln; *Malte Norstedt*, Rechtsanwalt in München; *Frederek Schuska*, Rechtsanwalt (Syndikusanwalt) in Frankfurt, *Mathias Link*, Rechtsanwalt in Düsseldorf; *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**, Dinkgraeve 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, Rechtsanwaltgesellschaft 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, Scharfstraße 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.

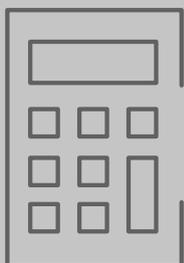
ISSN 1615-5610

juris

RECHERCHIEREN SIE ALLE DETAILS DES STEUERRECHTS. VOLL VERNETZT.

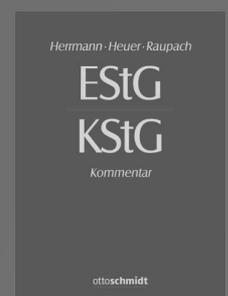
Im Steuerrecht können kleinste Details den Unterschied machen. Mit juris Steuerrecht Premium nutzen Sie die Expertise der renommiertesten Autoren, um Ihre Mandanten noch besser zu beraten – dank über 200 Premium-Titeln der jurisAllianz, intelligent vernetzt mit maßgeblicher Rechtsprechung und relevanten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

JURIS STEUER- RECHT PREMIUM



jurisAllianz
Premium-Titelreihe
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.

Kurzer Durch- und Überblick über die rechtlichen und politischen Maßnahmen der Europäischen Kommission im ersten Halbjahr 2025, insbesondere in Richtung Stärkung der Wettbewerbsfähigkeit und Entbürokratisierung

Prof. Dr. Klaus von Brocke, Rechtsanwalt, Weissach b. München

I. Einleitung

Die Europäische Union (EU) steht wohl im ersten Halbjahr 2025 vor den gravierendsten wirtschaftlichen, politischen und regulatorischen Herausforderungen ihres Bestehens. Der European Green Deal, der Investitionswettbewerb mit den USA und China um die Bewältigung der Klimakrise sowie die Transformation zu einer CO₂-ärmeren Produktionsweise der Industrie hätten jeweils für sich alleine schon ausgereicht, eine neue Kommission und die EU-Mitgliedstaaten vor große Aufgaben zu stellen. Der drohende Zerfall des transatlantischen Bündnisses, eine dadurch auch höchst verwundbare Außengrenze in Bezug auf die aggressive Kriegsführung Russlands in der Ukraine und die heraufkommende zollrechtliche Auseinandersetzung mit den USA steigern den Handlungsdruck auf die EU noch einmal gewaltig. Vor diesem Hintergrund hat die Europäische Kommission im ersten Halbjahr 2025 eine Vielzahl von Maßnahmen zur Stärkung der Wettbewerbsfähigkeit, zur Reform steuerlicher Regelungen, zur Entbürokratisierung bei der Nachhaltigkeitsberichterstattung sowie als Reaktion auf die Zollpolitik der USA ergriffen. Dieser Beitrag gibt einen Überblick über die zentralen Maßnahmen aus rechtlicher Perspektive und analysiert ihre potenziellen Auswirkungen auf Unternehmen und ihrer Steuerpraktiken in der EU.

II. Bereits verabschiedete Maßnahmen

Entgegen der allgemeinen Wahrnehmung eines notwendigen Anfangs einer Entbürokratisierung gab es zunächst erst einmal Fortschritte bei der steuerlichen Zusammenarbeit und Transparenz in Sachen DAC9 und der Erweiterung des automatischen Informationsaustauschs zwischen den EU-Finanzverwaltungen. Unbeeindruckt von der geäußerten Kritik der Belastung der Finanzverwaltungen durch mehrere deutsche Bundesländer sowie der Unternehmen durch ein Positionspapier der maßgeblichen deutschen Wirtschaftsverbände, haben die Finanzminister am 11.03.2025 die DAC9-Richtlinie zum Austausch der Mindeststeuerberichte politisch angenommen.¹ Dabei soll auch nicht unerwähnt bleiben, daß nach wie vor die Rechtsgrundlage des Art. 115 AEUV sowie ein möglicher Verstoß des Subsidiaritätsprinzips des Art. 5 Abs. 3 AEUV

durch die Verabschiedung der Mindeststeuerrichtlinie kontrovers diskutiert werden. Demgegenüber verspricht man sich von der Verabschiedung der sog. FASTER-Richtlinie am 10.12.2024 eine wirkliche Effizienzsteigerung bei der schnelleren Abwicklung des Erstattungsverfahrens von Kapitalertragssteuern.² Die Richtlinie soll das Erstattungsverfahren für Quellensteuern effizienter und sicherer machen, um Doppelbesteuerung zu vermeiden und Investitionen zu erleichtern. Die geplante Harmonisierung der Verfahren soll Bürokratie abbauen und Investitionen erleichtern, indem Steuerzahler schneller und transparenter Rückerstattungen erhalten. Eine Maßnahme, die gerade vor der noch zu beschreibenden Initiative der Savings and Investment Union³ Sinn macht.

III. Arbeitsprogramm 2025 der Europäischen Kommission⁴

Ausgangspunkt der analytischen Darstellung der verschiedenen vorgeschlagenen EU-Maßnahmen ist das im Februar 2025 vorgestellte Arbeitsprogramm 2025 der Europäischen Kommission. Dieses baut auf den politischen Leitlinien der Kommissionspräsidentin *Ursula von der Leyen* auf. Es betont die Notwendigkeit, daß die Europäische Union geeint große Herausforderungen wie die gemeinsame Sicherheit, den Kampf gegen den Klimawandel und die Stärkung der EU-Wettbewerbsfähigkeit angeht. Die Kommission hat alle anhängigen EU-Vorschläge dabei überprüft und dahingehend bewertet, ob diese beibehalten, geändert, zurückgezogen oder aufgehoben werden sollten. Diese Bewertung basiert auf den politischen Prioritäten des neuen Mandats sowie der Wahrscheinlichkeit ihrer Verabschiedung in naher Zukunft. Das Arbeitsprogramm der EU-Kommission für 2025 adres-

1 <https://www.consilium.europa.eu/de/press/press-releases/2025/03/11/council-agrees-to-enhance-cooperation-and-information-exchange-on-minimum-effective-corporate-taxation/>.

2 <https://www.consilium.europa.eu/de/press/press-releases/2024/12/10/taxation-council-adopts-new-rules-for-withholding-tax-procedures-faster/>.

3 Siehe unter VII.

4 https://germany.representation.ec.europa.eu/news/eu-kommission-legt-arbeitsprogramm-fur-2025-vor-2025-02-12_de.

siert explizit die Herausforderungen einer zunehmend globalisierten Wirtschaft und legt den Fokus auf Maßnahmen zur Förderung von Innovation, Digitalisierung und nachhaltiger Entwicklung. Dieses Programm umfaßt konkrete Initiativen, die unter anderem folgende Bereiche abdecken: Innovationsförderung und Digitalisierung, Dekarbonisierung und Energiewende (Clean Industrial Deal) und die Stärkung des Binnenmarktes und Abbau regulatorischer Hürden.

Das Arbeitsprogramm sieht zudem Maßnahmen vor, die darauf abzielen, den Binnenmarkt zu vertiefen und administrative Belastungen zu verringern. Dies soll insbesondere kleinen und mittelständischen Unternehmen zugutekommen. Juristisch ist dabei zu beachten, daß das Arbeitsprogramm als strategischer Leitfaden dient, der in enger Abstimmung mit den Mitgliedstaaten umgesetzt wird. Die Maßnahmen müssen dabei sowohl den EU-Verträgen als auch den internationalen Verpflichtungen der Union gerecht werden. Gleichzeitig bieten die geplanten Maßnahmen einen Rahmen, der es der EU ermöglicht, flexibel auf sich ändernde globale Rahmenbedingungen zu reagieren und ihre wirtschaftlichen Interessen zu wahren.

Mehrere Steuervorschläge bleiben bei dieser vorgenommenen Überprüfung überraschenderweise anhängig, darunter die **Unshell-Richtlinie**, eine Richtlinie zur Verhinderung des Mißbrauchs von Briefkastengesellschaften für Steuerzwecke, die im Rat aufgrund divergierender Positionen der Mitgliedstaaten ins Stocken geraten war, die **DEBRA-Richtlinie** zur Reduzierung des steuerlichen Ungleichgewichts zwischen Fremd- und Eigenkapital, die eigentlich von den Mitgliedstaaten vorerst auf Eis gelegt wurde, sowie die **Verrechnungspreisrichtlinie**, gegen die erheblicher Widerstand bei den Mitgliedstaaten besteht. Selbst der Alternativansatz, die Einrichtung einer gemeinsamen Verrechnungspreisplattform, stockt im Moment. Zudem ist BEFIT in den Vorschlägen ebenso wie die Finanztransaktionssteuer enthalten, obwohl gerade Letztere seit ihrer Vorlage durch die Kommission im Jahr 2013 nicht die erforderliche Unterstützung der Mitgliedstaaten erhalten hatte. Die zwei zur Rücknahme vorgesehenen Initiativen sind der Vorschlag zur Vereinfachung der DAC-Bestimmungen von 2020, den die Kommission aufgrund erheblicher nachträglicher Änderungen für obsolet hält, sowie die Neufassung der Zinsen- und Lizenzgebühren-Richtlinie, deren Anwendungsbereich mittlerweile teilweise durch die Mindeststeuer-Richtlinie abgedeckt ist. Im Jahresplan für Evaluierungen und Fitness-Checks ist lediglich eine steuerliche Maßnahme enthalten – die Bewertung der ATAD, deren Abschluß nun für das vierte Quartal 2025 anstatt ursprünglich für das dritte Quartal 2025 vorgesehen ist. Eine Konsultation zu DAC2-6 wurde 2024 abgeschlossen.

IV. Wiederbelebung des EU-Vorschlags zur Einführung einer digitalen Dienstleistungssteuer

Erst recht verwundert das Festhalten an längst aufgegeben geglaubten Vorschlägen zur Digitalbesteuerung: Ein 2015

vorgelegter Vorschlag zur Einführung einer digitalen Abgabe für eine signifikante digitale Präsenz, eine fiktive Betriebsstätte, sowie der 2018 eingebrachte Vorschlag für eine EU-weite Digitalsteuer. Trotz der Verpflichtung der Kommission zur Umsetzung von Pillar One innerhalb der EU hält sie ihre beiden frühen Vorschläge zur Digitalbesteuerung weiterhin aufrecht: Da ist zum einen die Richtlinie für die **signifikante digitale Präsenz (SDP)**. Der SDP-Vorschlag fokussiert sich auf eine neue Definition einer digitalen Präsenz, gepaart mit überarbeiteten Gewinnallokationsregelungen. Die Kommission stellt fest, daß die Maßnahmen des Richtlinienvorschlags schlußendlich in das Konzept der gemeinsamen konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB) integriert werden sollen. Jedoch werden keine spezifischen Abhängigkeiten zwischen diesen beiden Aktivitäten hergestellt. Gemäß dem SDP-Vorschlag sind „digitale Dienstleistungen“ definiert als Dienstleistungen, die über das Internet oder ein elektronisches Netzwerk erbracht werden, deren Erbringung aufgrund ihrer Art im Wesentlichen automatisiert ist und nur mit minimaler menschlicher Beteiligung erfolgt, und die ohne Informationstechnologie nicht erbracht werden könnten. Das Konzept der digitalen Präsenz soll einen steuerlichen Anknüpfungspunkt in einem Steuergebiet schaffen, abhängig von gewissen Kriterien. Der „Authorized OECD Approach“ (kurz: AOA) bleibt die Grundlage für die Gewinnallokation einer signifikanten digitalen Präsenz. Vor dem Hintergrund der strikten Ablehnung der US-Regierung von digitalen Dienstleistungssteuern bleibt das Festhalten an einer **EU-weiten Digital Services Tax** ebenso bedenklich. Die Digitalsteuer besteuert Bruttoerträge (Umsätze abzüglich Mehrwertsteuer und sonstiger Erträge) aus der Erbringung bestimmter digitaler Dienstleistungen. Der Steuersatz soll in allen Mitgliedstaaten der EU gleich sein und auf 3% fixiert werden. Das White House Memo thematisiert insbesondere die Befürchtung, daß digitale Dienstleistungssteuern aus Sicht der USA diskriminierend seien. Juristisch wird argumentiert, daß solche Steuern gezielt ausländische Technologiekonzerne treffen und gegen Prinzipien der Nichtdiskriminierung sowie des freien Wettbewerbs verstoßen könnten. Die US-Regierung fordert daher eine multilaterale Lösung, idealerweise im Rahmen der OECD, um einheitliche und faire Regeln für die digitale Wirtschaft zu etablieren. Diese Position korreliert mit den Bedenken, daß einseitige nationale Maßnahmen zu Handelskonflikten und Gegenmaßnahmen führen können. Der Vorschlag der Digitalsteuer nennt zwei Grenzwerte, die beide überschritten werden müssen, damit die Steuer zur Anwendung kommt (Art. 4 Abs. 1): Die von dem Rechtsträger für das letzte abgeschlossene Geschäftsjahr insgesamt gemeldeten weltweiten Erträge überschreiten 750 Mio. Euro und die von dem Rechtsträger in diesem Geschäftsjahr innerhalb der Union insgesamt erzielten steuerbaren Erträge überschreiten 50 Mio. Euro. Interessant unter den derzeitigen Gegebenheiten ist den

damaligen Ausführungen der Kommission zu entnehmen, daß die Digitalsteuer sowohl keinen bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen mit Drittstaaten entgegensteht als auch nicht im Gegensatz zu Regelungen der WTO steht. Sie ist nach Ansicht der Kommission im Einklang mit dem grundsätzlichen Prinzip der Unternehmensbesteuerung – nämlich, daß Gewinne dort besteuert werden, wo die Wertschöpfung stattfindet. Darüber hinaus hat die Kommission einen Mechanismus zur Abmilderung der Doppelbesteuerung vorgesehen, da Mitgliedstaaten bestimmen können, daß die Digitalsteuer von der Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuern abgezogen werden dürfe. Somit wird das Risiko von Doppelbesteuerungen ein und desselben Einkommens abgemildert. Gleichzeitig wird durch die Einführung eines einheitlichen Systems innerhalb der EU die Gefahr gebannt, daß neue Belastungen aufgrund unilateraler Maßnahmen von einzelnen Mitgliedstaaten eingeführt werden. Dem Grundsatz nach erfolgt die Besteuerung in dem EU-Staat, in dem der Nutzer ansässig ist. Nicht relevant ist hingegen der Ort, an dem eine Lieferung stattfindet, oder der Ort, von dem aus die Zahlung für eine Dienstleistung erfolgt. Die Ortsbestimmung erfolgt auf Basis der Internet Protocol Adresse (IP-Adresse) oder mittels Methoden der Geolokalisierung, falls diese genauer sind. Das heißt auch, daß Unternehmen die Nutzerdaten sammeln müssen, um zu bestimmen, in welchem EU-Staat der Nutzer ansässig ist. Da auf Ebene der OECD/G20 die fundamentale Änderung des Besteuerungssystems unter BEPS-Aktionspunkt 1 bzw. Pillar 1 sich noch über einige Jahre hinziehen dürfte, kommt nach dem EU-Programm zur Einführung einer Digitalsteuer eine vom OECD-Vorschlag abweichende neue Steuer offensichtlich wieder durchaus in Betracht.

V. Initiativen zur Förderung der Wettbewerbsfähigkeit

Am 29.01.2025 hat die Europäische Kommission den „Kompass für Wettbewerbsfähigkeit“ vorgestellt, der als strategischer Leitfaden für die kommenden fünf Jahre dient.⁵ Dieses Programm zielt darauf ab, die EU als führenden Standort für zukünftige Technologien und nachhaltige Produkte zu etablieren und dabei die Klimaneutralität zu erreichen. Inhaltlich konzentriert sich der Kompass auf drei Kernbereiche, nämlich den Kernbereich der Innovation durch Schaffung eines Umfelds, das innovative Start-ups und die Verbreitung neuer Technologien wie „Apply AI“ und „AI Gigafactories“ fördert, den Kernbereich der Dekarbonisierung und Wettbewerbsfähigkeit zur Einführung eines „Clean Industrial Deals“, der Maßnahmen zur Senkung der Energiepreise und zur Beschleunigung der Genehmigungsverfahren für Sektoren im Übergang beinhaltet, sowie den der Sicherheit und Resilienz zur Reduzierung von Abhängigkeiten durch den Aufbau effektiver Handelsbeziehungen und die Einführung von

„Clean Trade and Investment Partnerships“, um die Versorgung mit Rohstoffen, sauberer Energie und nachhaltigen Technologien sicherzustellen.

In Bezug auf steuerliche Aspekte plant die Kommission die Einführung einer „Spar- und Investitionsunion“, um tiefere und liquidere Kapitalmärkte zu schaffen. Dies soll private Ressourcen, wie etwa Ersparnisse der Haushalte, mobilisieren und in wachstumsorientierte Sektoren lenken. Geplant ist die Schaffung eines Rahmens für kostengünstige Spar- und Anlageprodukte auf EU-Ebene sowie Maßnahmen zur Förderung des Vertriebsmarktes der EU. In diesem Zusammenhang wird auch das „28. Regime“ erwähnt. Dies bezieht sich auf optionale europäische Rechtsrahmen, die neben den nationalen Gesetzen der EU-Mitgliedstaaten existieren. Diese freiwilligen Regelungen bieten Unternehmen und Bürgern die Möglichkeit, einheitliche EU-weite Vorschriften zu nutzen, ohne die bestehenden nationalen Gesetze zu ersetzen. Beispiele hierfür sind die Europäische Gesellschaft (Societas Europaea), das vorgeschlagene Europäische Vertragsrecht und das einheitliche Patent. Ein spezifischer Vorschlag in diesem Zusammenhang ist die Einführung eines einheitlichen europäischen Unternehmenssteuerrechts, das als optionales 28. Regime fungieren könnte. Dieses würde es Unternehmen ermöglichen, nach einheitlichen steuerlichen Vorschriften in der gesamten EU zu agieren, was grenzüberschreitende Aktivitäten erleichtern und die steuerliche Komplexität reduzieren könnte.

Zudem wird ein „Omnibus-Vereinfachungspaket“ vorbereitet, das unter anderem die Vereinfachung der Corporate Sustainability Due Diligence Directive, der Taxonomie-Verordnung und der Corporate Sustainability Reporting Directive vorsieht. Ziel ist es, die gesetzlichen Anforderungen besser an die Bedürfnisse der Investoren anzupassen, proportionale Zeitpläne festzulegen und den administrativen Aufwand für Unternehmen zu reduzieren. **Single Market Strategy:** Diese Strategie zielt darauf ab, einen modernisierten horizontalen Ansatz für den Binnenmarkt einzuführen, um die grenzüberschreitende Bereitstellung von Waren und Dienstleistungen zu erleichtern.

VI. Der Clean Industrial Deal als wettbewerbsorientierte Industriestrategie⁶

Der Clean Industrial Deal beinhaltet ein Maßnahmenpaket zur Sicherung der industriellen Führungsrolle Europas bei gleichzeitiger Beschleunigung der Dekarbonisierung. Die wesentlichen Regelungsbereiche umfassen:

1. Energiepreis-Sicherungsplan: Ein strategisches Konzept zur Senkung der Energiekosten, insbesondere für energie-

⁵ https://commission.europa.eu/topics/eu-competitiveness/competitiveness-compass_de.

⁶ https://commission.europa.eu/topics/eu-competitiveness/clean-industrial-deal_de.

intensive Industrien in schwer dekarbonisierbaren Sektoren wie Stahl, Zement und Chemie. Dies erfolgt durch den Ausbau erneuerbarer Energien, eine Reform der Energiebesteuerung sowie die Erweiterung von Stromabnahmeverträgen (Power Purchase Agreements – PPAs), um eine stabile und kosteneffiziente Energieversorgung sicherzustellen.

2. Europäische Bank für industrielle Dekarbonisierung: Durch die Synergien mit bestehenden EU-Finanzierungsinstrumenten wird die Finanzkraft des Innovationsfonds erweitert, wodurch mehr als 100 Milliarden Euro für den Ausbau von saubereren Technologien, die Implementierung von CO₂-Abscheidung und -Speicherung sowie den Aufbau von Wasserstoffinfrastrukturen bereitgestellt werden.
3. „Buy European“-Regelungen: Öffentliche Beschaffungsprogramme werden so ausgestaltet, daß europäische, nachhaltige Materialien und saubere Technologien bevorzugt werden. Die Einführung eines CO₂-Intensitätslabels soll Unternehmen ermöglichen, durch nachhaltige Produktion einen Wettbewerbsvorteil zu erzielen. Ziel ist, daß mindestens 40% der wesentlichen Clean-Tech-Komponenten innerhalb der EU produziert werden, um die Abhängigkeit von ausländischen Lieferketten zu reduzieren.
4. Vereinfachung von Genehmigungsverfahren und Investitionsunterstützung: Beschleunigung von behördlichen Genehmigungsprozessen für Industrieprojekte sowie eine flexiblere Anwendung von staatlichen Beihilfen für grüne Investitionen.
5. Neues Kreislaufwirtschaftsgesetz: Verbesserung der Verfügbarkeit recycelter Materialien, Senkung der Preise für Sekundärrohstoffe und Reduzierung der Importabhängigkeit von kritischen Rohstoffen.
6. Förderung von Qualifikation und Fachkräfteentwicklung: Maßnahmen zur Bekämpfung des Fachkräftemangels, um Unternehmen mit den erforderlichen Arbeitskräften für die grüne Transformation auszustatten.

Der Competitiveness Compass bildet dabei eine strategische Plattform, auf der die Maßnahmen des Clean Industrial Deal integriert werden. Durch die Bündelung von Innovationsförderung, Dekarbonisierungsinitiativen und der Sicherung von Versorgungswegen soll die Wettbewerbsfähigkeit der EU nachhaltig gesteigert werden. Hierbei spielt auch der Abbau regulatorischer Hürden eine wesentliche Rolle, um den Übergang zu einer ressourceneffizienten und klimaneutralen Industrie zu erleichtern.

VII. Die Initiative zur Union für Sparen und Investitionen⁷

Am 19.03.2025 hat die Europäische Kommission eine Mitteilung an die europäischen Institutionen mit dem Titel „Union für Sparen und Investitionen: Eine Strategie zur Förderung des Vermögens der Bürger und der wirtschaftlichen Wettbewerbsfähigkeit in der EU“ veröffentlicht. Die Mitteilung

legt die Strategie der Europäischen Kommission für die Union für Sparen und Investitionen (SIU) dar, eine zentrale Initiative zur Verbesserung der Lenkung von Ersparnissen in produktive Investitionen innerhalb des EU-Finanzsystems. Ziel ist es, das Spektrum an Investitionsmöglichkeiten für Bürger sowie die Finanzierungsmöglichkeiten für Unternehmen zu erweitern und damit das Vermögen der Bürger zu mehren sowie das Wachstum und die Wettbewerbsfähigkeit der Europäischen Union zu steigern. Die Umsetzung dieser Strategie erfordert die Einführung politischer Maßnahmen sowohl auf Ebene der Europäischen Union – zur Behebung unionsweiter Defizite und Herausforderungen – als auch auf Ebene der Mitgliedstaaten. Diese politischen Maßnahmen lassen sich in vier Hauptkategorien untergliedern:

1. Bürger und Sparen

Die Mitteilung erkennt die zentrale Rolle der Bürger bei der Finanzierung der Wirtschaft an und zielt darauf ab, diese zu „ermuntern und anzuregen“, einen größeren Teil ihrer Ersparnisse in Kapitalmarktinstrumente zu investieren. Auf nationaler Ebene werden politische Maßnahmen erforderlich sein, um Bürger hierfür zu gewinnen; hierzu können insbesondere steuerliche Anreize zählen. Als bestehende nationale Praxis nennt die Mitteilung unter anderem vereinfachte Steuerverfahren oder Vorzugssteuersätze.

Auf EU-Ebene werden Maßnahmen ergriffen, um die Auswahl an verfügbaren Anlageprodukten, darunter Altersvorsorgeprodukte, Investitionen und Versicherungen, zu erweitern. Die Europäische Kommission wird wohl bis zum dritten Quartal 2025 die entsprechenden legislativen und nicht-legislativen Maßnahmen vorlegen. Diese werden unter anderem eine Empfehlung an die Mitgliedstaaten zur steuerlichen Behandlung von Spar- und Anlagekonten umfassen. Angesichts demografischer Entwicklungen betont die Mitteilung zudem die Bedeutung der weiteren Entwicklung des ergänzenden Altersvorsorge-sektors in der EU. Hierfür werden politische Maßnahmen sowohl auf nationaler als auch auf EU-Ebene erforderlich sein. Die Europäische Kommission wird hierzu bis zum vierten Quartal 2025 entsprechende Vorschläge unterbreiten.

2. Investitionen und Finanzierung

Die Mitteilung fordert entschlossenes Handeln zur Ausweitung der Finanzierungsmöglichkeiten für alle Unternehmen in der EU. Politische Maßnahmen werden erforderlich sein, um Investitionen in Eigenkapital sowie in Wagnis- und Wachstumskapital zu fördern, unter anderem durch den Abbau steuerlicher Hemmnisse und die Beseitigung von Fehlanreizen. In diesem Zusammenhang verweist die Mitteilung insbesondere auf den „Debt Bias“, d.h. steuerliche Re-

⁷ https://commission.europa.eu/news/savings-and-investments-union-better-financial-opportunities-eu-citizens-and-businesses-2025-03-19_de.

gelungen auf nationaler Ebene, die Fremdfinanzierung gegenüber Eigenkapitalfinanzierung begünstigen. In diesem Kontext erinnert die Mitteilung an den früheren Vorschlag der Europäischen Kommission für eine Richtlinie über die Reduzierung der steuerlichen Begünstigung von Fremdkapitalfinanzierung (Debt-Equity Bias Reduction Allowance – DEBRA), dessen Prüfung und Verhandlung im Rat derzeit ausgesetzt ist.

Als weiteres Beispiel für eine Initiative zur Verbesserung der Quellensteuerverfahren verweist die Mitteilung auf die Richtlinie über eine schnellere und sicherere Rückerstattung überschüssiger Quellensteuern (FASTER – 2025/50). Trotz dieser früheren Vorschläge kommt die Mitteilung zu dem Schluß, daß weiterhin bestehende Hemmnisse im Rahmen der SIU angegangen werden müssen. Im Bereich der Besteuerung kündigt die Mitteilung an, daß die Europäische Kommission Maßnahmen ergreifen wird, um „Unterschiede in den nationalen Besteuerungsverfahren, die administrative Belastungen und Hemmnisse für grenzüberschreitende Investitionen schaffen, zu beseitigen und die Mitgliedstaaten in diesem Bereich zu unterstützen, bspw. durch den Austausch bewährter Praktiken, die Durchsetzung der Kapitalverkehrsfreiheit und anderer Binnenmarktfreiheiten sowie durch die Abgabe von Empfehlungen“. Ein konkreter Zeitrahmen für diese Maßnahmen wird in der Mitteilung nicht genannt.

3. Integration und Skalierbarkeit

Die politischen Maßnahmen der SIU zielen darauf ab, alle Formen der Fragmentierung in den EU-Kapitalmärkten zu beseitigen, einschließlich regulatorischer, aufsichtsrechtlicher und politischer Hindernisse für die grenzüberschreitende Tätigkeit von Marktinfrastrukturen, Vermögensverwaltungsgesellschaften und Investmentfonds. Dadurch sollen Unternehmen die Möglichkeit erhalten, ihre Geschäftstätigkeit im Binnenmarkt zu skalieren und ihr volles Potenzial in der Europäischen Union zu entfalten.

4. Effiziente Aufsicht im Binnenmarkt

Die politischen Maßnahmen der SIU werden darauf abzielen, eine harmonisierte Aufsicht über Finanzmarktakteure in der Europäischen Union, einschließlich Kapitalmarktteilnehmer, zu gewährleisten. Dieses Ziel könnte durch eine Annäherung nationaler Aufsichtspraktiken sowie eine Umverteilung von Aufsichtskompetenzen zwischen nationaler und EU-Ebene erreicht werden.

VIII. Omnibus-Pakete zur Entbürokratisierung und Vereinfachung bei der Nachhaltigkeitsberichterstattung⁸

Das erstes Omnibus-Paket, verabschiedet bereits am 08.03.2025, soll für eine Straffung der Nachhaltigkeits-

berichterstattung, für Vereinfachung der EU-Taxonomie und für Erleichterungen bei der CO₂-Grenzausgleichsabgabe sorgen. Das Zweites Omnibus-Paket soll Vereinfachungen der Berichterstattung für das InvestEU-Programm und den Europäischen Fonds für strategische Investitionen enthalten und das Dritte Omnibus-Paket soll neue Kategorien von kleinen und mittleren Unternehmen mit angepassten Anforderungen schaffen. Es ist zu beachten, daß derzeit keine Einbeziehung steuerlicher Bestimmungen in die bevorstehenden Omnibus-Pakete vorgesehen ist. Etwaige Initiativen zur Vereinfachung der Steuergesetzgebung könnten erst in zukünftigen Arbeitsprogrammen der Kommission, möglicherweise bereits 2026, Berücksichtigung finden. Das erste Omnibus-Paket der EU verfolgt primär das Ziel, die bestehenden Vorschriften im Bereich der Nachhaltigkeitsberichterstattung und der unternehmerischen Sorgfaltspflichten zu vereinfachen. Es umfaßt dabei Änderungen in vier zentralen Gesetzgebungsakten: der Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD), der Corporate Sustainability Due Diligence Directive (CS3D), der EU Taxonomy Regulation (EUTR) und dem Carbon Border Adjustment Mechanism (CBAM).

1. Anpassungen der Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD)

Das Ziel der CSRD besteht darin, die Transparenz von unternehmerischen Nachhaltigkeitsaktivitäten zu erhöhen. Vor dem Hintergrund des Omnibus-Pakets werden wesentliche Schwellenwerte angehoben. Konkret bedeutet dies, daß nur Unternehmen, die durchschnittlich mehr als 1.000 Mitarbeiter beschäftigen und einen Jahresumsatz von über 50 Mio. Euro oder eine Bilanzsumme von über 25 Mio. Euro aufweisen, künftig der Berichtspflicht unterliegen – eine wesentliche Änderung gegenüber der bisherigen Regelung, die bereits ab 250 Mitarbeitern ansetzte. Auch Drittstaatenunternehmen werden erst ab einem in der EU erwirtschafteten Umsatz von über 450 Mio. Euro erfaßt. Daneben ist die Berichtspflicht für die sogenannten Wellen 2 und 3 – also für Unternehmen, die in einem späteren Zeitraum in den Geltungsbereich fallen – um zwei Jahre verschoben worden. Diese Maßnahmen zielen darauf ab, insbesondere kleineren und mittelständischen Unternehmen (KMU) eine erhebliche administrative Entlastung zu verschaffen, gleichzeitig jedoch die Transparenz bei den größten Marktakteuren zu gewährleisten. Juristisch stellt sich dabei die Frage, ob die Erhöhung der Schwellenwerte einerseits zu einer Reduzierung der Vergleichbarkeit und andererseits zu einem Wettbewerbsnachteil für Unternehmen führen könnte, die vor dem Hintergrund globaler Nachhaltigkeitsstrategien bereits frühzeitig investiert haben.

⁸ https://finance.ec.europa.eu/news/omnibus-package-2025-04-01_en?prefLang=de.

2. Änderungen der Corporate Sustainability Due Diligence Directive (CS3D)

Die CS3D verpflichtet Unternehmen, umfassende Maßnahmen zur Wahrung von Menschenrechten und Umweltstandards entlang ihrer gesamten Lieferkette zu treffen. Im Rahmen des Omnibus-Pakets wird die praktische Umsetzung der Sorgfaltspflichten in den Vordergrund gestellt, indem die Anforderungen auf die direkten Geschäftspartner (Tier 1) begrenzt werden. Nur bei konkreten, plausiblen Hinweisen auf Verstöße in tieferen Lieferkettenebenen ist eine weitergehende Prüfung vorzunehmen. Zudem erfolgt eine Verschiebung des Anwendungszeitpunkts für Großunternehmen (etwa solche mit über 5.000 Mitarbeitern und einem globalen Umsatz von mehr als 1,5 Mrd. Euro) um ein Jahr. Diese Regelungsanpassungen sollen einerseits den administrativen Aufwand reduzieren und gleichzeitig sicherstellen, daß die Sorgfaltspflichten nicht als reine Formalität, sondern als strategisches Instrument zur Risikominimierung verstanden werden. Kritisch wird hier diskutiert, ob eine Beschränkung auf direkte Partner nicht dazu führen könnte, daß Risiken in indirekten Lieferketten unentdeckt bleiben, was zu Reputations- und Haftungsrisiken führen könnte.

3. Modifikationen der EU Taxonomy Regulation (EUTR)

Die EUTR bildet das Rückgrat der nachhaltigen Finanzberichterstattung, indem sie Kriterien definiert, die eine wirtschaftliche Tätigkeit als ökologisch nachhaltig qualifizieren. Das Omnibus-Paket sieht hier eine erhebliche Vereinfachung der Berichtspflichten vor, unter anderem durch die Einführung einer „Opt-in“-Regelung für Unternehmen mit weniger als 450 Mio. Euro Umsatz. Diese Unternehmen können freiwillig ihre Taxonomie-Konformität nachweisen, wodurch sie zwar von der Pflicht entbunden werden, aber gleichzeitig die Chance erhalten, sich als nachhaltig positioniert darzustellen. Zudem wird die Zahl der erforderlichen Datenpunkte um bis zu 70% reduziert, und es werden materielle Schwellenwerte eingeführt, die Unternehmen von der Pflicht zur Erhebung geringfügiger Daten befreien. Diese Änderungen sollen den administrativen Aufwand verringern, werfen jedoch die Frage auf, inwiefern dadurch die Vergleichbarkeit und damit die Effektivität der Taxonomie als Steuerungsinstrument für nachhaltige Investitionen beeinträchtigt wird.

4. Anpassungen des Carbon Border Adjustment Mechanism (CBAM)

Das CBAM zielt darauf ab, Wettbewerbsverzerrungen zu vermeiden, indem Importe von CO₂-intensiven Produkten aus

Drittstaaten mit einem CO₂-Preis belegt werden. Die Anpassungen im Rahmen des Omnibus-Pakets umfassen vor allem die Anhebung der meldepflichtigen Mengenschwelle – Importe bis 50 Tonnen CO₂-Äquivalent pro Kalenderjahr sind künftig von der Pflicht ausgenommen. Darüber hinaus wird die Pflicht zum Erwerb von CBAM-Zertifikaten für Importeure um mehrere Monate verschoben, so daß erste Käufe erst ab Februar 2027 erfolgen müssen. Diese Regelungen sollen einerseits die administrativen Lasten für kleinere Importeure mindern, andererseits jedoch auch sicherstellen, daß der Mechanismus seine Ziele zur Vermeidung von Carbon Leakage beibehält. Aus juristischer Sicht ist insbesondere die Frage zu diskutieren, inwieweit diese Schwellenanpassungen mit den Grundprinzipien des EU-Wettbewerbsrechts und der Nichtdiskriminierung im internationalen Handel vereinbar sind.

IX. Schlußbetrachtung

Während der jüngsten ECOFIN-Sitzung am 11.03.2025 verabschiedeten die Finanzminister der EU die Schlußfolgerungen des Rates zu einer „Agenda zur Entflechtung und Vereinfachung steuerrechtlicher Vorschriften zur Stärkung der Wettbewerbsfähigkeit der EU“. Diese Agenda steht im Einklang mit den umfassenderen Vereinfachungsbestrebungen der Europäischen Kommission und stellt einen ersten Schritt zur Straffung des steuerlichen Regulierungsrahmens dar. Der Rat empfiehlt, die Vereinfachungsmaßnahmen mit einer Überprüfung der Richtlinie über die obligatorische Offenlegung grenzüberschreitender Steuerergestaltungen (DAC6) sowie der Richtlinie zur Bekämpfung von Steuervermeidung (ATAD) zu beginnen. Darüber hinaus soll die gesamte steuerrechtliche Regelungssystematik der EU, einschließlich des indirekten Steuerrechts, erfaßt werden. Der Rat fordert die Kommission zudem auf, Leitlinien auf Grundlage eines konsensbasierten Ansatzes zwischen den Mitgliedstaaten zu entwickeln, um eine einheitliche Anwendung des EU-Steuerrechts sicherzustellen und sogenanntes „Gold Plating“ – also die übermäßige Verschärfung europäischer Vorschriften durch zusätzliche nationale Anforderungen – zu vermeiden. Es wird die Erstellung eines pragmatischen Aktionsplans mit einem klaren Zeitrahmen erwartet. Die Kommission ist beauftragt, bis September 2025 einen ersten Bericht vorzulegen, der als Grundlage für Konsultationen mit Interessenträgern dient und einen Fahrplan für die Steuervereinfachungsagenda skizziert. Der Rat fordert zudem regelmäßige Fortschrittsberichte zu dieser Initiative, die als wiederkehrendes Thema in künftigen Ratssitzungen behandelt werden sollen.

Verrechnungspreise und Steuerstrafrecht

Rechtsanwalt Dipl. Finanzwirt *Rainer Biesgen* und Rechtsanwalt/Fachanwalt für Steuerrecht *Dr. Volodymyr Izrailevych*, Wessing & Partner Rechtsanwälte mbB, Düsseldorf*

1. Einführung

In den letzten Jahren rücken Streitigkeiten über die Angemessenheit von Verrechnungspreisen, die traditionell fast ausschließlich auf einer steuerlichen Ebene ausgetragen worden sind, zunehmend auch in einen steuerstrafrechtlichen Kontext. Die Einleitung eines steuerstrafrechtlichen Ermittlungsverfahrens ermöglicht den Finanzbehörden den Zugriff auf unternehmensinterne Informationen, die ihnen im regulären Besteuerungsverfahren nicht zugänglich wären.¹ Häufig genügt schon die Drohung mit steuerstrafrechtlichen Ermittlungen, um erheblichen Einigungsdruck auf betroffene Unternehmen auszuüben.² Der folgende Beitrag beleuchtet die steuerstrafrechtlichen Risiken im Bereich der Verrechnungspreise und erörtert Präventions- sowie Verteidigungsoptionen.

2. Steuerhinterziehung durch aktives Tun (§ 370 Abs. 1 Nr. 1 AO)

Nach § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO begeht eine Steuerhinterziehung, wer vorsätzlich über steuerlich erhebliche Tatsachen unrichtige oder unvollständige Angaben macht und dadurch Steuern verkürzt oder ungerechtfertigte Steuervorteile für sich oder andere erlangt.

a. Unrichtige oder unvollständige Angaben

Ein Steuerpflichtiger macht unrichtige Angaben i.S.d. § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO, wenn er seiner Steuererklärung Verrechnungspreise zugrunde legt, die nicht dem Fremdvergleichsgrundsatz nach § 1 Abs. 1, Abs. 3, 3 a AStG entsprechen.³ Da es den „richtigen“ Verrechnungspreis nicht gibt,⁴ sind die Angaben nur dann unrichtig, wenn die angesetzten Verrechnungspreise außerhalb der Bandbreite (§ 1 Abs. 3 a S. 1 AStG) bzw. des Einigungsbereichs (§ 1 Abs. 3 a S. 5 AStG) liegen. Die Bandbreite ist gem. § 1 Abs. 3 a S. 2 und 3 AStG einzuengen. Während zu § 1 Abs. 3 AStG a.F. vielfach vertreten wurde, daß eine Einengung der Bandbreite steuerstrafrechtlich unerheblich sei,⁵ da die Vorgaben nur in Verwaltungsvorschriften geregelt seien, verfängt dieses Argument angesichts der gesetzlichen Regelung in § 1 Abs. 3 a S. 2 und S. 3 AStG nicht mehr.

Die Bestimmung der Bandbreite hängt von der im Einzelfall gewählten Verrechnungspreismethode ab. Das Gesetz

bestimmt, daß der Fremdvergleichspreis nach der am besten geeigneten Methode zu ermitteln ist (§ 1 Abs. 3 S. 5 AStG). Unter mehreren gleich geeigneten Methoden hat der Steuerpflichtige in steuerstrafrechtlicher Sicht ein Wahlrecht.⁶

Die Angaben können auch dann unrichtig bzw. unvollständig i.S.d. § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO sein, wenn der Steuerpflichtige bei der Auswahl bzw. bei der Anwendung der Verrechnungspreismethode von Verwaltungsvorschriften – konkret von den Verwaltungsgrundsätzen-Verrechnungspreise⁷ einschließlich der als Anlage 1 beigefügten OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022 – abweicht, ohne dies im Rahmen der Steuererklärung offenzulegen.⁸ Norminterpretierende Verwaltungsvorschriften entfalten zwar keine Bindungswirkung für Steuerpflichtige und Gerichte,⁹ bilden jedoch den Empfängerhorizont der Finanzverwaltung, der für die Auslegung der Angaben zu beachten ist.¹⁰ Diese Offenbarungspflicht soll angesichts der Vielzahl gleichermaßen vertretbarer Berechnungsmethoden nicht für den Bereich der Verrechnungspreise gelten,¹¹ so daß ein Verrechnungspreis, der auf einer vertretbaren Anwendung einer anerkannten Verrechnungspreismethode beruht, rich-

* *Rainer Biesgen* ist als Partner und *Dr. Volodymyr Izrailevych* als Rechtsanwalt bei Wessing & Partner Rechtsanwälte mbB tätig.

1 *Biesgen/Schürmann* in Schnorberger, Verrechnungspreise und Verfahrensrecht, 2024, Kap. F, Rn. 1.

2 *Mellinghoff*, DStJG 2015, S. 1; *Peters* in Schaumburg/Peters, Internationales Steuerstrafrecht, 2. Aufl. 2020, Rn. 11.219; *Schaumburg/Schaumburg* in FG Baumhoff, S. 297, 299.

3 *Peters/Pflaum*, wistra 2011, 250, 251; *Peters* in Kohlmann, § 370 AO Rn. 1594.

4 BFH v. 17.10.2001 – I R 103/00, Rn. 54 (Rspr. wird nach juris zitiert, soweit nicht anders angegeben).

5 Z.B. *Peters/Pflaum*, wistra 2011, 250, 253; *Biesgen/Schürmann*, Fn. 1, Rn. 11; *Wulf* in FS Streck, S. 627, 643; *Schaumburg/Schaumburg* in FG Baumhoff, S. 297, 307; a.A. *Tchervenjachki* in Rübenstahl/Idler, Tax Compliance, 2018, Rn. 106 (zu § 1 Abs. 3 AStG a.F.).

6 Aus steuerlicher Sicht siehe *Liebchen* in F/W/D/S, Außensteuerrecht, § 1 AStG Rn. 860 ff.; s.a. *Peters* in Kohlmann, § 370 AO Rn. 670.

7 BMF v. 12.12.2024, BStBl I 2025, 207.

8 Allg. zur Offenbarungspflicht BGH v. 10.11.1999 – 5 StR 221/99, Rn. 23 ff.

9 Z.B. BFH v. 05.06.2024 – I R 3/22, Rn. 30.

10 Vgl. BGH v. 10.11.1999 – 5 StR 221/99, Rn. 26; siehe auch LG Wiesbaden v. 12.02.2024 – 6 KLS 23920/12, Rn. 58; BFH v. 22.11.2018 – V R 65/17, Rn. 48.

11 *Wulf* in FS Streck, S. 627, 643; *Puls* in Wassermeyer/Baumhoff/Ditz, Verrechnungspreise international verbundener Unternehmen, 2. Aufl. 2022, Rn. 12.44; *Drüen* in FS Kroppen, S. 153, 163.

tig ist.¹² Um strafrechtliche Risiken zu vermeiden, sollte der Steuerpflichtige im Rahmen der Steuererklärung darauf hinweisen, wenn er bei der Ermittlung der Verrechnungspreise von den Verwaltungsvorschriften abgewichen ist.

b. Steuerverkürzung

Im Strafverfahren ermittelt das Gericht den Verkürzungsbetrag eigenständig und nach den Regeln der Strafprozeßordnung. Hält das Gericht den Verrechnungspreis für fremdvergleichskonform, scheidet eine Steuerverkürzung unabhängig vom Ergebnis des Besteuerungsverfahrens aus.¹³ Für die Bestimmung der Höhe der tatsächlich geschuldeten Soll-Steuer und damit des Verkürzungsumfangs sind die Beweislastregeln des § 1 Abs. 3 a S. 4 und S. 6 AStG nicht anzuwenden.¹⁴ Die Konkretisierung auf den Median bzw. den Mittelwert ist daher steuerstrafrechtlich unerheblich. Stattdessen ist im Zweifel für den Steuerpflichtigen günstigste Fremdvergleichspreis innerhalb der Bandbreite bzw. des Einigungsbereichs zugrunde zu legen.¹⁵

c. Vorsatz

Der Vorsatz der Steuerhinterziehung liegt vor, wenn der Täter weiß oder zumindest ernsthaft für möglich hält und billigend in Kauf nimmt, daß die Verrechnungspreise außerhalb der maßgeblichen Bandbreite liegen und dadurch Steuern verkürzt werden. Dies ist zum Beispiel der Fall, wenn der Steuerpflichtige als zuverlässig bekannte Fremdvergleichspreise aus Gründen der Steuerersparnis nicht verwendet¹⁶ oder er Verrechnungspreise willkürlich unter Mißachtung der Vorgaben des § 1 Abs. 3, 3 a AStG festlegt.¹⁷

Da klare gesetzliche Vorgaben fehlen und die Verwaltungsvorschriften zahlreiche unbestimmte Rechtsbegriffe enthalten, hängt die Strafbarkeit letztlich von der subjektiven Ebene ab.¹⁸ Ist der Steuerpflichtige überzeugt, den Verrechnungspreis im Rahmen einer vertretbaren Anwendung anerkannter Verrechnungspreismethoden ermittelt zu haben, scheidet ein vorsätzliches Verhalten in der Regel aus.¹⁹ Zentrale Bedeutung kommt dabei der ordnungsgemäßen Verrechnungspreisdokumentation zu. Liegt diese bereits bei Abgabe der Steuererklärung vor, kann dies den Vorsatzvorwurf entkräften.²⁰ Die rechtzeitige Erstellung der Dokumentation ist mittlerweile auch deshalb wichtig, weil die Finanzverwaltung die Vorlage nunmehr jederzeit – auch außerhalb der BP – verlangen kann (§ 90 Abs. 4 S. 1 AO).

Ein zumindest bedingt vorsätzliches Verhalten liegt nahe, wenn der Steuerpflichtige bewußt und ohne dies offenzulegen von der Rechtsauffassung abweicht, die die Finanzverwaltung in Verwaltungsvorschriften oder konkret gegenüber dem Steuerpflichtigen, z.B. in einer bestandskräftigen Festsetzung nach einer Betriebsprüfung, zum Ausdruck gebracht hat. Hält der Steuerpflichtige die Rechtsauffassung der Behörde – z.B. auf Grund einer eingeholten Auskunft des steuerlichen Beraters – für fehlerhaft und ist überzeugt, daß der

angesetzte Verrechnungspreis im Einklang mit § 1 Abs. 3 AStG steht, handelt er jedenfalls ohne Verkürzungsvorsatz.²¹

Die Beauftragung eines als sachkundig und zuverlässig bekannten Beraters mit der Erstellung der Verrechnungspreisdokumentation oder der Steuererklärung schließt grundsätzlich den Vorsatz aus.²² Ein Steuerpflichtiger darf sich auf die Auskunft des Beraters verlassen, wenn er ihm alle erforderlichen Informationen verschafft hat. Er muß die von seinem Steuerberater vorbereitete Erklärung nicht „in allen Einzelheiten“ prüfen.²³ Nur wenn sich dem Steuerpflichtigen bei der Durchsicht Fehler aufdrängen müßten, kommt ggf. das Vorliegen einer leichtfertigen Steuerverkürzung (§ 378 AO) in Betracht.

3. Steuerhinterziehung durch Unterlassen (§ 370 Abs. 1 Nr. 1 AO)

Eine Steuerhinterziehung durch Unterlassen begeht, wer die Finanzverwaltung pflichtwidrig in Unkenntnis über steuerlich erhebliche Tatsachen läßt und dadurch Steuern verkürzt. Typischer Fall im Bereich der Verrechnungspreise ist die Verletzung der Anzeige- und Berichtungspflicht gem. § 153 AO.²⁴

Nach § 153 Abs. 1 Nr. 1 AO ist der Steuerpflichtige zur Anzeige und Berichtigung verpflichtet, wenn er nach Abgabe der ursprünglichen Erklärung positiv erkennt, daß diese unrichtig oder unvollständig war, und wenn er zumindest für möglich hält,²⁵ daß dadurch eine Steuerverkürzung einge-

12 Z.B. Höfer-Grosjean/Prommer/Radermacher in Neuling/Wilmanns/Busch/Scheibe, Verrechnungspreise in der Betriebsprüfung, 2021, Rn. 477; Peters in Kohlmann, § 370 AO Rn. 1596.

13 Zur fehlenden Bindungswirkung z.B. BGH v. 22.01.2018 – 1 StR 535/17, Rn. 12.

14 Peters/Pflaum, wistra 2011, 250, 253; zur Nichtanwendbarkeit steuerlicher Beweislastregeln BGH v. 16.01.2020 – 1 StR 89/19, Rn. 42 m.w.N.; Schmitz/Wulf in MüKo-StGB, § 370 AO Rn. 274; a.A. Ransiek in Kohlmann, § 370 AO Rn. 457.

15 Peters in Kohlmann, § 370 AO Rn. 1602; Biesgen/Schürmann, Fn. 1, Rn. 14; vgl. auch BGH v. 11.09.2003 – 5 StR 524/02, Rn. 57 (zum Betrug).

16 BMF v. 12.04.2005, BStBl I 2005, 570, Tz. 4.1 (außer Kraft).

17 Höfer-Grosjean/Prommer/Radermacher, Fn. 12, Rn. 484; Geuenich/Sassmann in Vögele/Borstell/van der Ham, Verrechnungspreise, 6. Aufl. 2024, Kap. 19, Rn. 59.

18 Geuenich/Sassmann a.a.O., Rn. 71; Peters, Fn. 2, Rn. 11.239.

19 Rödl/Grube in Wabnitz/Janovsky/Schmitt, Handbuch Wirtschafts- und Steuerstrafrecht, 6. Aufl. 2025, Kap. 22, Rn. 118; Puls, Fn. 11, Rn. 12.30; Höfer-Grosjean/Prommer/Radermacher, Fn. 12, Rn. 483.

20 Biesgen/Schürmann, Fn. 1, Rn. 45.

21 Biesgen/Izrailevych, steueranwaltsmagazin 2023, 6, 10; Pflaum, StbP 2020, 112, 116; Gaede, Steuerbetrug, S. 702; siehe aber Wulf in FS Streck, S. 627, 638: Ein Stpfl., der um die Unrichtigkeit der Angaben wisse, könne sich kaum damit verteidigen, er habe die Existenz eines Steueranspruchs für absolut ausgeschlossen erachtet.

22 BFH v. 17.11.2015 – X R 35/14, Rn. 28; BGH v. 25.01.2023 – 1 StR 199/22, Rn. 2; Spatscheck/Wuschko, AO-StB 2024, 180.

23 BFH v. 17.11.2015 – X R 35/14, Rn. 28.

24 BMF v. 12.04.2005, BStBl I 2005, 570, Tz. 4.1 (außer Kraft).

treten ist. Für Betriebsprüfungen, die nach dem 31.12.2024 angeordnet werden, ist zudem § 153 Abs. 4 AO zu beachten. Die Vorschrift sieht eine Anzeige- und Berichtigungspflicht für den Fall vor, daß ein bestandskräftiger Bescheid nach einer Außenprüfung vorliegt, in dem Sachverhalte enthalten sind, die Auswirkungen auf nicht geprüfte Besteuerungsgrundlagen haben.

Beispiel

Die inländische A-GmbH liefert selbst hergestellte Waren an ihre ausländischen Vertriebsgesellschaften, die als Eigenhändler tätig sind. Der Betriebsprüfer vertritt die Auffassung, daß die Vertriebsgesellschaften lediglich Routinefunktionen ausüben und geringfügige Risiken tragen. Er hält unter Anwendung der geschäftsvorfallbezogenen-Nettomargenmethode eine Netto-Umsatzrendite zwischen 3 und 6% für angemessen, statt wie bisher 10%. Die steuerlichen Berater der A-GmbH widersprechen dieser Einschätzung. Der Geschäftsführer der A-GmbH akzeptiert im Rahmen eines Kompromisses die Gewinnkorrektur. Die Bescheide werden bestandskräftig. Den bereits abgegebenen Steuererklärungen für die Folgezeiträume liegt ebenfalls eine Netto-Umsatzrendite von 10% zugrunde. Besteht eine Anzeige- und Berichtigungspflicht nach § 153 AO? Begeht der Geschäftsführer der A-GmbH eine Steuerhinterziehung oder eine leichtfertige Steuerverkürzung durch Unterlassen, wenn er dieser Pflicht nicht nachkommt?

Es besteht keine Anzeige- und Berichtigungspflicht nach § 153 Abs. 1 Nr. 1 AO. Auf Grund der eingeholten Auskunft weiß der Steuerpflichtige nicht positiv, daß die abgegebenen Erklärungen unrichtig waren. Die bloße (Er-)Kenntnis, daß die Finanzbehörde nach Abgabe der jeweiligen Steuererklärungen den Sachverhalt anders beurteilt, genügt nicht.²⁶ Die Frage ist anders zu beurteilen, wenn der Steuerpflichtige nachträglich erfährt, daß die Handhabung der Betriebsprüfung einer regelmäßigen Veranlagungspraxis entspricht, die bereits bei Abgabe der Steuererklärungen bestanden hat. Jedenfalls hält der Steuerpflichtige aufgrund der eingeholten Auskunft eine Steuerverkürzung nicht für möglich.

Eine Anzeige- und Berichtigungspflicht nach § 153 Abs. 4 AO setzt voraus, daß den unanfechtbar umgesetzten Prüfungsfeststellungen ein Sachverhalt zugrunde liegt, der Auswirkungen auf nicht geprüfte Steuererklärungen hat. Ob die Ansicht der Betriebsprüfung letztlich zutreffend ist, ist für das Entstehen der Pflichten nach § 153 Abs. 4 AO ohne Bedeutung.²⁷ Nach der strengsten Auffassung ist der Anwendungsbereich nicht auf Dauersachverhalte beschränkt, sondern umfaßt auch vergleichbare zukünftige Sachverhalte.²⁸ Zudem soll die Verpflichtung unabhängig von positiver Kenntnis bereits mit Unanfechtbarkeit der Bescheide entstehen.²⁹ Danach bestünde eine Anzeige- und Berichtigungspflicht, wenn die tatsächlichen Umstände für die Bestimmung der Verrechnungspreise in den Folgezeiträumen im Wesentlichen unverändert geblieben sind. Die vorsätzliche oder leichtfertige Verletzung dieser Pflicht wäre als Steuerhinter-

ziehung oder leichtfertige Steuerverkürzung durch Unterlassen sanktionsbewehrt (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO bzw. § 378 Abs. 1 AO). Der Geschäftsführer wäre daher nicht nur gesellschaftsrechtlich, sondern auch strafrechtlich verpflichtet, nach Abschluß der Betriebsprüfung zu prüfen, ob die Erklärungen der Folgejahre an dem gleichen „Fehler“ leiden.

Richtigerweise erfaßt § 153 Abs. 4 AO jedoch nur Dauersachverhalte.³⁰ Die Verpflichtung entsteht zudem erst mit positiver Kenntnis, daß der Sachverhalt auch den Folgeerklärungen zugrunde liegt.³¹ In Fällen wie dem Beispielfall wird es dem Geschäftsführer häufig bekannt sein, ob den Folgeerklärungen bei unveränderter Sachlage die gleiche Umsatzrendite der Vertriebsgesellschaften zugrundegelegt wurde.

4. Täterkreis

Täter einer Steuerhinterziehung durch aktives Tun kann jedermann sein. Damit kommen nicht nur die nach § 34 Abs. 1, 2 AO verantwortlichen Geschäftsführer bzw. Gesellschafter einer Personengesellschaft (OHG, KG, GbR) und die gesetzlichen Vertreter einer juristischen Person (AG, GmbH), sondern auch Mitarbeiter der (zentralen) Steuerabteilung und weitere Mitarbeiter als unmittelbare oder mittelbare (Allein-)Täter, Mittäter oder Teilnehmer in Betracht.

Die Verantwortung für die Erfüllung steuerlicher Pflichten verbleibt auch dann beim jeweiligen Geschäftsleiter der Konzerngesellschaft, wenn die Verrechnungspreisdokumentation ganz oder teilweise durch die zentrale Konzernsteuerabteilung erstellt wird.³² Der Geschäftsleiter macht unrichtige Angaben gegenüber der Finanzbehörde, wenn er eine Steuererklärung auf Basis unangemessener Verrechnungspreise einreicht. Ob er (bedingt) vorsätzlich oder leichtfertig handelt, hängt maßgeblich davon ab, ob er auf die Richtigkeit der Angaben vertraut hat bzw. vertrauen durfte.³³ Im Zweifel hat der Geschäftsleiter internen oder externen steuerlichen Rat einzuholen. Umgekehrt können

25 So die h.M., z.B. *Seer* in T/K, AO/FGO, § 153 Rn. 16; a.A. und für positive Kenntnis *Haselmann* in *Koenig*, AO, 5. Aufl. 2024, § 153 Rn. 11; *Deibel*, Die Reichweite des § 153 Abs. 1 S. 1 AO, S. 120 f.; *Biesgen/Izrailevych*, Fn. 21.

26 *Biesgen/Izrailevych*, Fn. 21, S. 7; A.A. *Gade*, Fn. 20, S. 724.

27 Zum untauglichen Versuch der Steuerhinterziehung durch die Nichtanzeige *Biesgen/Izrailevych*, Fn. 21, S. 12.

28 Siehe Diskussion bei *Hruschka/Redeker*, StBj 2022/23, S. 632, 653 ff.; *Krumm*, Ubg 2023, 284, 291.

29 *Seer* in T/K, AO/FGO, § 153 AO Rn. 33.

30 *Seer* a.a.O. Rn. 31; *Wulf/Görllich*, PStR 2023 S. 40, 44; *Biesgen/Izrailevych*, Fn. 21, S. 11; *Busch*, DB 2023, 1562, 1564.

31 *Biesgen/Izrailevych* ebd.

32 Zu den einzelnen Modellen der Organisation im Konzern *Noak/Rumer/Sohn* in *Vögele/Borstell/van der Ham*, Verrechnungspreise, 6. Aufl. 2024, Kap. 10, Rn. 32 ff.

33 Zu den Anforderungen an eine wirksame Delegation im Konzern *Eggert*, DStR 2017, 266, 268 ff.

auch Mitarbeiter der zentralen Steuerabteilung, die zumindest bedingt vorsätzlich an der Festlegung unangemessener Verrechnungspreise mitwirken, sich als Mittäter oder Teilnehmer strafbar machen. Handelt der Geschäftsleiter der Konzerngesellschaft gutgläubig, kommt eine Strafbarkeit der handelnden Mitarbeiter als mittelbare Täter in Betracht. Eine Sanktionierung wegen leichtfertiger Steuerverkürzung nach § 378 AO scheidet jedoch aus, da die betreffenden Mitarbeiter keine Angaben im Sinne der §§ 378 Abs. 1, 370 Abs. 1 Nr. 1 AO machen.³⁴

Taugliche Täter einer Steuerhinterziehung durch Unterlassen sind in erster Linie die nach § 34 AO für die jeweilige Gesellschaft verantwortlichen Personen. Mitarbeiter einer zentralen Steuerabteilung können als Verfügungsberechtigte i.S. d. § 35 AO verpflichtet sein, wenn ihnen die Erfüllung steuerlicher Angelegenheiten der Konzerngesellschaft übertragen worden ist und sie nach außen auftreten.³⁵ Im Übrigen können sich Personen unterhalb der Ebene der nach §§ 34, 35 AO Verantwortlichen lediglich als Gehilfen oder Anstifter an einer Steuerhinterziehung durch Unterlassen beteiligen.

5. Zusammenfassung

Trotz erheblicher Beurteilungsspielräume kann die Verwendung unangemessener Verrechnungspreise steuerstraf-

rechtlich relevant sein. Der objektive Tatbestand des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO ist erfüllt, wenn die Verrechnungspreise außerhalb der eingegengten Bandbreite oder des Einigungsbereichs liegen (§ 1 Abs. 3 a AStG). Für die Bestimmung des Verkürzungsumfangs ist der für den Steuerpflichtigen günstigste Fremdvergleichspreis maßgeblich. Es ist nicht auf den Median bzw. den Mittelwert gem. § 1 Abs. 3 a S. 4 und S. 6 AStG abzustellen. Um steuerliche Risiken zu minimieren, sollte jede Abweichung von Verwaltungsvorschriften im Rahmen der Steuererklärung offengelegt werden. Eine ordnungsgemäße Verrechnungspreisdokumentation, die bereits bei Abgabe der Steuererklärung vorliegt, kann den Vorsatzvorwurf entkräften. Nach zutreffender Auffassung besteht nach Abschluß einer Betriebsprüfung auch dann keine Anzeige- und Berichtigungspflicht nach § 153 Abs. 4 AO, wenn die tatsächlichen Umstände zur Bestimmung der Verrechnungspreise in den Folgezeiträumen unverändert geblieben sind. Die Verantwortung für die Einhaltung der steuerlichen Pflichten verbleibt auch bei zentralisierter Steuerfunktion stets bei der lokalen Geschäftsleitung. Mitarbeiter der zentralen Steuerabteilung, die zumindest bedingt vorsätzlich handeln, kommen ebenfalls als Beteiligte einer Steuerhinterziehung in Betracht.

³⁴ Str., Randt in JJR, § 378 Rn. 30 m.w.N.; Bülte in HHSp, AO/FGO, § 378 AO Rn. 27.

³⁵ Vgl. z.B. BGH v. 09.04.2013 – 1 StR 586/12, Rn. 78 ff.



Teilzeitanprüche

Ansprüche auf Verringerung der Arbeitszeit

von Univ.-Professor Dr. Wolfgang Hamann

2024, 5. Auflage, 310 Seiten, € 29,80

Das Recht der Wirtschaft

ISBN 978-3-415-07558-0

Besondere Lebenssituationen oder allgemeines soziales Engagement können mit einer vollberuflichen Beschäftigung kollidieren. Eine Möglichkeit zur Lösung solcher Interessenkonflikte bietet die Teilzeitarbeit.

Diese sogenannten Teilzeitanprüche sind in verschiedenen Gesetzen und auch in einigen Tarifverträgen geregelt.

Der Autor behandelt diese Themen ausführlich und leicht verständlich. Zahlreiche Beispiele und Übersichten veranschaulichen die Darstellung. Kurzinformationen und praktische Tipps helfen den Beteiligten, konkrete Fragestellungen besser einzuordnen und sich in der individuellen Situation zurechtzufinden.

BOORBERG

RICHARD BOORBERG VERLAG
BESTELLUNG@BOORBERG.DE TEL 07 11/7385-343 FAX 07 11/7385-100

SC0725

„Fremdgeschäftsführung“ und Gesellschafterstellung bei Personengesellschaften – rechtliche Zweifelsfragen und steuerliche Konsequenzen

Prof. Dr. Thomas Zacher, MBA, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht sowie für Bank- und Kapitalmarktrecht, Steuerberater, zacher rechtsanwälte|steuerberater, Köln

Bei Personengesellschaften kann es auch außerhalb der GmbH & Co. KG unterschiedliche Gründe dafür geben, Geschäftsführungsaufgaben Personen zu übertragen, welche wirtschaftlich nicht zu den Hauptbeteiligten zählen. Das gesellschaftsrechtliche Postulat der Selbstorganschaft, aber auch ertragsteuerliche Anforderungen an die Mitunternehmerschaft und umsatzsteuerliche Folgen können gerade in Grenzbereichen zu bedeutsamen Auswirkungen führen, die sensibel beachtet werden sollten.

1. Das rechtliche und steuerrechtliche Grundkonzept

Die gesetzgeberische Grundvorstellung im Gesellschaftsrecht im Zivilrecht geht bei der Personengesellschaft davon aus, daß sich mindestens zwei Gesellschafter finden, welche modellhaft gemeinsam die Geschicke des Zusammenschlusses leiten und bei einer unternehmenstragenden Gesellschaft auch gemeinsam am Erfolg oder Mißerfolg des betriebenen Unternehmens teilhaben. Die wirtschaftlichen Beiträge und Ergebnisanteile werden im Zweifel nach Kopfteilen bemessen (§§ 705, 709 BGB, 105, 120, 121 HGB)¹, die interne Geschäftsführung und die externe Vertretung findet ebenfalls im Zweifel durch alle Gesellschafter statt, vgl. §§ 709, 114 ff. und 720 BGB sowie 124 HGB. Hiermit korrespondiert die gemeinsame Haftung (§§ 721 BGB, 105 Abs. 1 HGB).

Hiermit korrespondiert ertragsteuerlich das Grundkonzept, Gewinne und Verluste bei Personengesellschaften zwar auf Gesellschaftsebene zu ermitteln, aber im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Feststellung anteilig wiederum den Gesellschaftern zuzurechnen. In der Praxis gibt und gab es auch bisher bei Personengesellschaften überwiegend eine Zurechnung nach Beteiligungsquoten, soweit nicht zusätzliche Sonderbetriebseinnahmen oder Sonderbetriebsausgaben ohnehin steuerlich individuell zugerechnet werden. Der Regelfall der Personengesellschaft ist schließlich auch umsatzsteuerlich insoweit zu beachten, als Gesellschafterbeiträge als sog. „Leistungsvereinigung“ ggf. keinen Leistungsaustausch begründen und damit nicht steuerbar sind.²

Die Kommanditgesellschaft und insb. die beliebte GmbH & Co. KG bilden insoweit einen Sonderfall, als sie gesell-

schaftsrechtlich jedenfalls im Bereich der unternehmerischen Mitverantwortung bzw. im Bereich der ertragsteuerlichen Terminologie bei der „Mitunternehmerinitiative“ zwischen zwei Klassen von Gesellschaftern unterscheidet, welche darüber hinaus aber auch oft bei der wirtschaftlichen Vermögenszuordnung und laufenden Ergebnisbeteiligung Sonderregeln unterliegen. Dies kann von einer besonders starken Stellung einer natürlichen Person als Komplementär einer klassischen Kommanditgesellschaft, etwa bei einem Unternehmensgründer und „Patriarchen“ und entsprechender Sonderstellung gegenüber den sonstigen Familien-Gesellschaftern, über insoweit schon differenzierte Verhältnisse, etwa bei bewußt (noch) starker Stellung in der Unternehmensführung, aber wirtschaftlich schon überwiegender Zuordnung des Vermögens und der Ergebnisse z.B. an die nachfolgende Gesellschaftergeneration, bis hin zu dem formal gleichsam umgekehrten Modell einer GmbH & Co. KG mit geschäftsführenden Kommanditisten führen, bei der die Komplementärin zur Vermeidung der gewerblichen Prägung (vgl. § 15 Abs. 3 Nr. 2 1. Alt. EStG) von der Geschäftsführung intern ausgeschlossen ist und als solche allenfalls nur einen rudimentären Ergebnisanteil beanspruchen kann, zugunsten der Kommanditisten als „wirtschaftlichen Herren“ der Gesellschaft.

2. Anforderungen und Grenzen der Gesellschaftereigenschaft im Zivilrecht

Personengesellschaftsrechtlich wird auch nach der jüngsten Reform³ stets der Grundsatz der Selbstorganschaft betont. Dies bedeutet, daß prinzipiell die Geschäfte der Personengesellschaft von Gesellschaftern geführt werden und diese nach außen hin die Gesellschaft vertreten. Einzelne Gesellschafter können aber per se durch einvernehmliche Regelung im Gesellschaftsvertrag von der Geschäftsführung ausgeschlossen sein, auch kann ihnen bei schwerwiegenden

1 Auch nach der Neufassung ab 01.01.2024 kommt es nur auf „vereinbarte“ Beteiligungsquoten an; mangels Vereinbarung gelten weiterhin die Kopfteile als maßgeblich.

2 BFH, VB 140/14.

3 Ab 01.01.2024, G. v. 10.08.2021 (BGBl. I S. 3436).

Pflichtverletzungen die an sich bestehende Geschäftsführungsbefugnis entzogen werden. Ein völliger Ausschluß aller Gesellschafter von der Geschäftsführung im Sinne einer „verdrängenden Fremdgeschäftsführung“ ist aber selbst dann nicht zulässig, wenn dies einverständlich durch gemeinsame Entscheidung aller Gesellschafter geschieht.

Das Gleiche gilt für die sog. organschaftliche Vertretungsmacht. Zwar können in der Praxis interne Geschäftsführungsaufgaben und externes Auftreten für die Gesellschaft weitgehend an Dritte Personen bzw. Dienstleister delegiert werden, vom klassischen „Generalbevollmächtigten“ bis hin zu „Managementdienstleistern“ oder „Interimsmanagern“ in besonderen Übergangssituationen oder kritischen Szenarien; diese leiten ihre Stellung aber stets nicht aus einer originären Rechtsstellung ab, sondern üben aufgrund der gesellschaftsrechtlich zwingend verbleibenden Zuständigkeit mindestens eines Gesellschafters gleichsam eine Tätigkeit auf Abruf aus. Sie stehen formal der Gesellschaft wie ein fremder Dritter gegenüber, dessen Anbindung vertraglich zwar umfassend ausgestaltet sein kann, welche aber nicht zwingend mit der Gesellschaft als solcher verknüpft ist. Auch die schon oben angesprochene GmbH & Co. KG mit geschäftsführenden Kommanditisten bildet insoweit keine Ausnahme, weil die – durch § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG steuerlich induzierte – Konstruktion eines geschäftsführenden Kommanditisten eben keine Abweichung vom Prinzip der Organschaft darstellt, sondern nur eine atypische Verlagerung der Beherrschung des Unternehmens auf die nach der Gesetzeskonzeption eigentlich als „Gesellschafter 2. Klasse“ anzusehenden Kommanditisten.

Bei Personengesellschaften sind auch sog. „Mitarbeiterbeteiligungsprogramme“, bei denen qualifizierte angestellte Mitarbeiter oder im Einzelfall auch selbständige Dienstleister durch eine echte gesellschaftsrechtliche Beteiligung an das Unternehmen angebunden und zusätzlich motiviert werden sollen, die Ausnahme; selbst bei Kapitalgesellschaften gibt es zwar vielfach virtuelle Beteiligungen und/oder Optionsprogramme (insb. bei börsennotierten Aktiengesellschaften), welche aber konzeptionell allenfalls als zusätzlicher wirtschaftlicher Anreiz zur sonstigen schuldrechtlichen Beziehung zwischen Gesellschaft und Berechtigten dienen sollen⁴ und meistens jedenfalls außerhalb von Publikumskapitalgesellschaften mit dort ohnehin eher gering ausgeprägter gesellschaftsrechtlicher Entscheidungsteilhabe keine echte Gesellschafterstellung vermitteln sollen.

Schon bei der klassischen Personengesellschaft kann sich aber durchaus das Bedürfnis ergeben, bestimmten intern oder extern vorhandenen Personen bzw. auch Unternehmen eine besondere Stellung innerhalb der Gesellschaft zuzuweisen. So wird es gesellschaftsrechtlich bei Familiengesellschaften als zulässig angesehen, daß sich etwa Personen aus dem Familienkreis an der Gesellschaft beteiligen oder von den Altgesellschaftern „beteiligt werden“, ohne daß ihnen (zunächst) Geschäftsführungsaufgaben oder sogar Stimmrechte

(auch aufgrund sog. Treuhand- oder Vertretungsgestaltungen) bei den der Gesellschafterversammlung vorbehaltenen Grundlagenentscheidungen zukommen.⁵ Im Hinblick auf die Gesellschafterstellung selbst dürfte jedoch auch in diesen Fällen eine Willensbildung nicht gegen die betroffenen Personen (wiederum mit der Ausnahme des objektiven Bestehens eines wichtigen Grundes) zulässig sein, um nicht die Grenze zwischen dem Gesellschafter mit lediglich eingeschränkten Beteiligungsrechten und dem „rechtlosen Ergebnispartizipanten“ zu überschreiten. Denn dort läge im Ergebnis kaum eine andere Stellung vor als die etwa eines Geschäftspartners oder Dienstleisters, dessen Vergütung ganz oder teilweise an dem Unternehmenserfolg oder einem vertraglich zu definierenden Segment hieraus definiert wird. Auch die (typische) stille Gesellschaft im Sinne des Zivilrechts ist hier keine Gegen Ausnahme, da auch diese mindestens voraussetzt, daß neben den wirtschaftlichen Beteiligungsrechten nach den §§ 231, 232, 234 und 235 HGB jedenfalls die Informations- und Überwachungsmacht nach § 233 HGB und den darüberhinausgehenden Regeln der Rechtsprechung bestehen. Dies gilt zivilrechtlich schon für die typisch stille Gesellschaft, mag sie auch steuerlich nur bei darüberhinausgehenden Rechten zur Mitunternehmerschaft als atypisch stille Gesellschaft werden.

Umgekehrt gelten ähnliche Maßstäbe. Wer z.B. als wirtschaftlich saturierter Altgesellschafter sich noch nicht damit abfinden kann, seinen Einfluß in der Geschäftsführung und auch als Vertreter der Personengesellschaft völlig aufzugeben, aber seine wirtschaftlichen Beteiligungsrechte durchaus schon abgeben kann oder will, sollte zivilrechtlich darauf achten, insoweit zumindest einen geringen Anteil beizubehalten, der dann ggf. mit überproportionalen Einflußmöglichkeiten versehen ist. Der „Nur-Entscheider“ ohne wirtschaftliche Beteiligung läuft Gefahr, zum Schein-Gesellschafter zu werden.⁶ Zwar reicht es nach herrschender Meinung aus, wenn sich die Gesellschafterstellung in Beiträgen, nicht zwingend Einlagen, manifestiert (vgl. § 709 Abs. 1 BGB); wenn diese Beiträge aber wiederum nur in der Gesellschaftsführung liegen und hierfür gar kein Ergebnisanteil gewährt wird oder sich eine wirtschaftliche „Beteiligung“ eigentlich nur als ein Entgelt für konkrete inhaltliche und/oder zeitlich bemessene Zurverfügungstellung von Dienst- bzw. Arbeitsleistungen für die Gesellschaft darstellt, muß man schon zivilrechtlich die Frage stellen, ob der

4 Vgl. hierzu auch die steuerliche Diskussion zur Behandlung als Einkünfte aus nicht selbständiger Tätigkeit (Arbeitnehmer Tätigkeit) bei derartigen Programmen, Überblick hierzu z.B. bei *Krieger* in Schmidt, EStG 44 A. § 19 Rn. 100 unter „Mitarbeiterbeteiligung“ und jetzt auch § 19 a EStG.

5 Für laufende Angelegenheiten folgt dies schon aus §§ 114, 715 BGB; einschränkend gilt dies aber bei Grundlagenentscheidungen, vgl. *Schäfer* in MüKo, BGB, 9. A., § 714 Rn. 45 ff.

6 Zum zivilrechtlichen Meinungsstand vgl. z.B. *Schäfer* in MüKo, BGB, 9. A., § 705 Rn. 151 ff., der aber auf die zivilrechtlich wohl in Ausnahmefällen mögliche Bejahung einer Gesellschafterstellung auch ganz ohne Ergebnisbeteiligung hinweist, etwa bei Familiengesellschaften.

„Gesellschafter“ dann nicht tatsächlich entweder nur ein altruistischer oder auf ggf. variabler Vergütungsbasis angebundener Dienstleister ist. Das Gleiche gilt auch dann, wenn etwa externe Manager als „Gesellschafter“ herangezogen und bewußt auch nach außen hin so dargestellt werden, ohne daß jedenfalls ein Mindestmaß von allgemeiner Verknüpfung der jeweiligen Tätigkeit und dem Unternehmenserfolg insgesamt vorliegt. Zur Sicherstellung einer – gewollten – echten Gesellschafterstellung schon im zivilrechtlichen Sinne sei auch vor allzu ausgefeilten Gestaltungen gewarnt, bei denen zwar vielleicht scheinbar gerade im hinreichenden Maße ein Gesellschafterbeitrag und eine damit verknüpfte wirtschaftliche Beteiligung festgestellt werden kann, diese aber durch Entscheidung der übrigen „echten“ Gesellschafter kurzfristig jederzeit und ohne Nachteile für die Gesellschafter oder einen Anspruch gegenüber der Gesellschaft als wirtschaftliche Einheit gelöst werden kann.

3. Mitunternehmerschaft im (Ertrag-)Steuerrecht

Entscheidend soll auch hier nach allerdings nicht unangefochtener Systematik zunächst eine „zivilrechtliche“ Gesellschafterstellung sein, welche aber jedenfalls auch dann zu vermuten ist, wenn die betroffene Person den steuerlichen Begriff des Mitunternehmers erfüllt.⁷ Einigkeit besteht allerdings darin, daß allein die zivilrechtliche Gesellschafterstellung zur Bejahung einer Mitunternehmerschaft nicht hinreichend sei. Vielmehr handele es sich um einen Typusbegriff, bei dem die beiden Merkmale der Mitunternehmerinitiative und des Mitunternehmerrisikos grundsätzlich vorhanden sein müßten, wenn auch im Einzelfall ein Mehr im Rahmen der einen Kategorie in begrenztem Maße ein Weniger in der anderen Kategorie ausgleichen kann, wobei ein Mindestbestand in beiden Hinsichten erforderlich bliebe.

In diesem Zusammenhang sind auch die sog. verdeckten bzw. faktischen Mitunternehmerschaften zu nennen, bei denen meistens eine – als solche nicht schädliche – Innengesellschaft vorliegt, aber selbst in Bezug auf dieses Rechtsverhältnis nach den Parteien manchmal eine unzutreffende „vertragliche Eigenqualifikation“ vorliegt. Diese ist dann nicht maßgeblich, wenn nach dem objektiven Gesamtbild der Parteien der äußerlich z.B. in ein Dienst-, Darlehens- oder Pachtverhältnis gekleidete Vertrag tatsächlich die Merkmale einer gesellschaftlichen Verbindung aufweist. Auch bei dieser im Einzelfall schwierig zu treffenden Abwägung nach dem „tatsächlich Gewollten“⁸ geht es aber konstruktiv darum, die von der Rechtsprechung geforderte, schon zivilrechtlich bestehende unerkannte Gesellschafterstellung lediglich richtig zu erkennen, nicht um eine außerhalb des Gesellschaftsrechts liegende Kategorie. Dieser Gedanke gilt erst recht für sog. fehlerhafte Gesellschaften, bei

denen tatsächlich ein Gesellschaftsverhältnis auf lediglich rechtlich fehlerhafter Grundlage durchgeführt wurde und die schon nach allgemeiner zivilrechtlicher Dogmatik jedenfalls für die Dauer ihres Bestehens als Gesellschaften anzusehen sind.

Somit kommt steuerlich in der Praxis meist dem Element der wirtschaftlichen Beteiligung, d.h. dem Mitunternehmerisiko, eine maßgebliche Bedeutung zu. Hierzu gehört zunächst die als solche unabdingbare Gewinnbeteiligung, die allerdings nicht zwingend den Anteil an stillen Reserven und Geschäftswert bei seinem Ausscheiden umfassen muß. Oft wird auch gegenläufig eine Verlustbeteiligung gefordert.⁹ Wer allerdings typische Unternehmerentscheidungen maßgeblich beeinflussen kann und vom Erfolg oder Mißerfolg dieser Entscheidung dann wirtschaftlich selbst betroffen ist (im Sinne einer auf diese Ergebnisse bezogene Mitunternehmerinitiative), kann auch ohne allgemeine Verlustbeteiligung ertragsteuerlich Mitunternehmer sein, wenn eben die Höhe der Gewinnbeteiligung (auch) konkret von seinem Mitwirken abhängig ist. Eine lediglich „nach oben“ gerichtete Unsicherheit, wenn sie denn von dem konkret betroffenen Gesellschafter beeinflussbar ist, kann damit im Einzelfall hinreichend sein, auch wenn sein Risiko „nach unten“ begrenzt ist. Ebenso ist das manchmal in diesem Zusammenhang genannte Merkmal der Außenhaftung nicht zwingend entscheidend. Zwar führt eine unbeschränkte Außenhaftung im Regelfall auch dann zu einem hinreichenden Mitunternehmerisiko, wenn sie im Innenverhältnis durch Freistellungsansprüche gedeckt ist; umgekehrt ist die persönliche Außenhaftung an sich aber weder erforderlich noch hinreichend.¹⁰

Der (zweite) Bereich der Mitunternehmerinitiative ist steuerlich nicht zwingend an die Teilhabe an der laufenden Geschäftsführung geknüpft, wie schon die steuerlich als Typus unzweifelhaften Mitunternehmerschaften der Kommanditgesellschaft, aber auch der atypisch stillen Gesellschaft oder entsprechende Treuhandbeteiligungskonstruktionen zeigen. Eine Grenze ist – mit in Rechtsprechung und Literatur diskutierten Randunschärfen im Detail – aber ebenfalls dann erreicht, wenn selbst bei Grundlagenentscheidungen kein Stimmrecht vorhanden ist oder dieses durch „zu perfekte“ Wahrnehmungs- bzw. Bevollmächtigungslösungen, ggf. gekoppelt mit Weg- oder Rückfallrechten im Hinblick auf die Gesellschafterstellung, bei ganzheitlicher Betrachtung nicht dem betreffenden „Gesellschafter“ sondern einem anderen Gesellschafter oder einem Dritten zuzuordnen ist.¹¹

7 Vgl. zum Ganzen etwa *Schmidt-Wacker*, § 15 EStG, Rn. 257 ff., jeweils m.w.N. auch zur abweichenden Ansicht in der Literatur, daß die zivilrechtliche Gesellschaftereigenschaft insoweit per se nicht erforderlich sei.

8 Vgl. etwa BFH, IV R 65/94.

9 Hierzu BFH, VIII R 349/83; *Schmidt-Wacker*, EStG, 44 A., § 15 Rn. 271.

10 Str. zum Meinungsstand vgl. *Brandis/Heuermann-Bode*, EStG, § 15 Rn. 350.

Damit läßt sich ertragsteuerlich sagen, daß eine Beteiligung am laufenden Ergebnis sowie an der Vermögensentwicklung der Gesellschaft zwar generell zur Bejahung einer Gesellschafterstellung nötig sind; im Einzelfall aber weder zwingend eine unbeschränkte Teilhabe „nach unten“ bei entsprechend starker Mitunternehmerstellung nötig ist, wie auch „nach oben“ zumindest eine segmentielle Zurechnung ohne Beteiligung an *allen* Ergebnis- bzw. Wertermittlungskomponenten nötig erscheint.

Umgekehrt gibt es aber nicht den „nur wirtschaftlich beteiligten“ Mitunternehmer; die Mitunternehmerinitiative kann ohnehin auf Grundlagenentscheidungen beschränkt sein und auch dort noch durch bestimmte Gestaltungen weitgehend, aber eben nicht völlig beschränkt werden. Nur bei völliger Aushöhlung dieser Position wird man das Merkmal der Mitunternehmerinitiative als solches verneinen können. Solche Extremfälle sind aber oft auch dazu angetan, zugleich die wirtschaftliche Beteiligung in Frage zu stellen. Wenn letztlich die Mitwirkung aufgrund einer Gesellschafterstellung und ihre Grundlagen nicht hinreichend abgesichert sind, ist auch die wirtschaftliche Komponente einer derartigen „Beteiligung“ bzw. ihre Zuordnung zur betreffenden Person meist zweifelhaft.

4. Leistungsvereinigung versus Leistungsaustausch im Umsatzsteuerrecht

Obwohl bei der Umsatzsteuer das Merkmal der Mitunternehmerschaft formal keine Rolle spielt und auch unzweifelhaft Innengesellschaften relevant sein können, war doch lange Zeit eine Übertragung der ertragsteuerlichen Grundkonzeption auf die umsatzsteuerliche Bewertung prägend. Was als Leistung eines Mitunternehmers an oder für die Gesellschaft geleistet wurde, wurde regelmäßig als Ausfluß dieser Stellung gesehen und konnte nicht Gegenstand eines selbständigen Leistungsaustauschverhältnisses sein.¹² Dann begann insoweit ein Wandel einzusetzen, welcher den Blick stärker auf den konkreten Inhalt der einzelnen Leistung und damit auch die Differenzierung nach einer Leistungsvereinigung im Sinne der nach dem Gesellschaftsverhältnis allgemeinen Gesellschafterbeiträge und abgrenzbaren Einzelleistungen an die Gesellschaft in den Blick nahm. Letztere können auch dann Gegenstand eines umsatzsteuerbaren und umsatzsteuerpflichtigen Leistungsaustausches sein, wenn sie von einem Gesellschafter erbracht werden.¹³ Diese differenzierende Sichtweise führt nicht nur dazu, daß die Gesellschaften ihrerseits zum Teil insofern umsatzsteuerpflichtige Leistungen beziehen, bei denen sie aber bei entsprechenden umsatzsteuerpflichtigen Ausgangsleistungen wiederum die Vorsteuer abziehen können. Zugleich führt sie auch für „Dienstleister-Gesellschafter“ dazu, daß wiederum ihre Vorsteuerabzugsfähigkeit erhalten bleibt, wenn und soweit sie „ihren“ Gesellschaftern gleichsam wie ein fremder Dritter gegenüberreten. Es muß

dementsprechend auch bei der grundsätzlichen Teilhabe am laufenden Ergebnis am Gesamtgewinn und Einzelleistungen mit entsprechenden umsatzsteuerlichen Folgen sachgerecht differenziert werden, mag dies im Einzelfall auch zu Abgrenzungsschwierigkeiten und Diskussionen zwischen Finanzverwaltung und Steuerpflicht führen.

Hierbei ist in letzter Zeit allerdings ein gleichsam gegenläufiger Trend zu beobachten, nachdem nunmehr verstärkt von der Finanzverwaltung Gesellschafterleistungen als Leistungsaustausch statt als Leistungsvereinigungen angesehen werden, um im Zweifelsfall das Umsatzsteueraufkommen zu sichern, mag es auch durch Vorsteuererstattungsansprüche in der Gesamtbetrachtung wieder kompensiert werden. Dabei ist es natürlich schwierig, im Einzelfall zwischen „Ergebniszulüssen“, Partizipation an der allgemeinen Tätigkeit der Gesellschaft und Leistungsentgelt mit ggf. variabler Komponente – welches ja durchaus auch bei klassischen Leistungsaustauschverträgen außerhalb der Gesellschafterstellung möglich erscheint – zu differenzieren. Hier kann es im Zweifel hilfreich sein, nicht nur den konkreten Inhalt und Beweggrund der Leistungsverpflichtung des betroffenen Gesellschafters nach Möglichkeit vorab genau zu dokumentieren und im Streitfall herauszuarbeiten, sondern zugleich auch seine Gesellschafterstellung im Übrigen zu beurteilen. Wer z.B. ein von ihm nicht bestimmtes und konkretes Leistungskontingent gegenüber seiner Gesellschaft „abzuliefern“ hat, wird auch bei variabler Bemessung der hierfür an ihn fließenden Leistungen eher an einem Leistungsaustausch beteiligt sein; wenn aber gerade das, was der Gesellschafter gegenüber der Gesellschaft zu leisten hat, nach Quantität und Intensität an das gekoppelt ist, was er selbst maßgeblich (zusammen mit anderen Gesellschaftern) im Rahmen der Verwirklichung des Gesellschaftszweckes bestimmt und unternimmt, wird dies eher auf eine Leistungsvereinigung im Gesamtinteresse an einem möglichst erfolgreichen gemeinsamen Wirtschaften hindeuten.

Ambivalent erscheint schließlich in diesem Zusammenhang das manchmal genannte Argument der (zu) konkreten Beschreibung der entsprechenden Leistungen des betreffenden Gesellschafters. Wenn eine solche Leistungsbeschreibung nicht die Qualität der vorstehend angesprochenen quantitativen Aufteilung erreicht, sondern etwa nur nach inhaltlichen Sachgebieten definiert ist, besteht die Gefahr, aus dem Erfordernis eines fast bei jeder Gesellschaft neben der wirtschaftlichen Beteiligung ggf. zu definierenden Gesellschafterbeitrags zugleich das Merkmal einer konkret mit einem (variablen) Entgelt zu versehenden Leistung zu machen. Dies wäre ein Zirkelschluß.

11 Schmidt-Wacker, a.a.O., Rn. 272.

12 Zur Entwicklung vgl. Sölch/Ringleb-Oelmeier, UStG, § 1 Rn. 60 ff.

13 Ein aktueller Überblick zur Rechtsprechung auch des EuGH bietet FG Köln, Urt. v. 16.10.2024 – 9 K 777/21.

5. Fazit

Den wirtschaftlich überhaupt nicht beteiligten „Gesellschafter“ einer unternehmenstragenden Personengesellschaft gibt es zivilrechtlich und steuerlich nicht. Schon zivilrechtlich muß ein Mindestmaß an wirtschaftlichem Interesse bestehen, auch wenn nicht zwingend eine „Einlage“ geschuldet ist, sondern jede Form von Beiträgen ausreicht. Das Erfordernis der wirtschaftlichen Beteiligung ist im Ertragsteuer- wie im Umsatzsteuerrecht noch stärker ausgeprägt. Allerdings ist hier schon ertragsteuerlich das oft als zwingend genannte Verlustrisiko bzw. eine Verlustbeteiligung differenziert zu sehen. Es gilt nicht nur relativ im Hinblick auf den Begriff eines „Verlustes“, der je nach Betrachtung auch in einem – vergleichsweise – niedrigeren Gewinnanteil, (nur) im wirtschaftlichen Verlust einer Beteiligung bzw. der ursprünglich geleisteten Einlage liegen oder aber im Einzelfall sogar darüber hinausgehen kann. Schon die ertragsteuerliche Rechtsprechung erkennt auch Fälle an, in denen bei wirtschaftlicher Betrachtung „nach unten“ durchaus eine Grenze für den betreffenden Gesellschafter besteht, wenn „nach oben“ hin jedenfalls das mögliche

Ergebnis stark von seinem eigenen Mitwirken abhängt. Auch umsatzsteuerlich ist zu differenzieren. Eine „Alles-oder-Nichts-Betrachtung“ zur Steuerbarkeit von Leistungen eines Gesellschafters erscheint ebenso verfehlt wie umgekehrt die Erweiterung des Leistungsaustauschgedankens auf alle Fälle, in denen eine irgendwie geartete (Gesellschafter-) Leistung, deren Formulierung es eben schon nach dem allgemeinen Gesellschaftsrecht bedarf, zugleich indiziell oder gar zur Bejahung eines umsatzsteuerlichen Leistungsaustausches herangezogen wird.

Umso mehr fokussiert sich das Augenmerk in Grenzfällen damit auf die Beteiligungsrechte, sowohl bei der laufenden Unternehmensführung als auch bei Grundlagengeschäften. Bei Gestaltungen, die sich bei wirtschaftlicher Betrachtung schon dem Grenzbereich nähern (könnten), erscheint es daher umso wichtiger, die Teilhaberechte inhaltlich und in ihrer Rechtsbeständigkeit gegenüber Einflußnahmen von anderen Gesellschaftern oder gar Dritten so hinreichend auszugestalten, daß dort jedenfalls der Kernbereich einer mit eigenen Rechten und Pflichten ausgestalteten und nicht beliebig beeinflussbaren oder zu überspielenden Gesellschafterstellung nicht verlassen wird.

100.000-fach
bewährt.



**Arbeitszeugnisse
in Textbausteinen**

Inhalte, Formulierung, Analyse, Recht

15. Auflage

BOORBERG

AUCH ALS
E-Book

WWW.BOORBERG.DE

Arbeitszeugnisse in Textbausteinen

Inhalte, Formulierung, Analyse, Recht

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

2024, 15. Auflage, 496 Seiten, € 29,80

ISBN 978-3-415-07475-0

Das Standardwerk stellt ein ausgereiftes System von über 3.000 Textbausteinen bereit. Mit ihrer Hilfe lassen sich schnell und effizient Aussagen und Wertungen für rechtssichere Zeugnisse zusammenstellen.

Personalverantwortliche können im Rahmen des Bewerbungsverfahrens Zeugnisse leichter analysieren und so Fehlentscheidungen vermeiden. Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmern helfen die Textbausteine, Aussagen in ihren Zeugnissen zu prüfen oder selbst Formulierungsvorschläge zu machen, teilweise auch in geschlechter-sensitiver Sprache.

Die detaillierte Einführung erläutert die Systematik von Zeugnisformulierungen und -analyse. Beurteilungsbögen runden das Werk ab.



Leseprobe unter

www.boorberg.de/9783415074750

BOORBERG

RICHARD BOORBERG VERLAG BESTELLUNG@BOORBERG.DE
TEL 0711/7385-34 FAX 0711/7385-100 3

SC0725

Doppelter Zugriff des Staates? Zum Verhältnis von Besteuerung und Vermögensabschöpfung bei Einnahmen aus strafbarem Verhalten

Rechtsanwälte Dr. Martin Wulf und Carsten Odinius, Streck Mack Schwedhelm, Berlin

I. Einleitung

Vermögensabschöpfung hat Konjunktur – dies gilt unverändert. Seit der Reform des strafrechtlichen Einziehungsrechts (§§ 73 ff. StGB) im Jahr 2017 sind die Strafgerichte verpflichtet, im Fall der Verurteilung die Einziehung anzukündigen, soweit der Täter oder ein zum Verfahren beigeladener Dritter aus der Begehung der Tat etwas erlangt hat. Das Strafgericht erläßt in seinem Urteil dann einen Titel, aus dem die Staatsanwaltschaft als Vollstreckungsbehörde gegen den Betroffenen vorgehen und die Zahlungen verlangen kann.

Das neue Einziehungsrecht wirft im Verhältnis zum Steuerrecht einige Fragen auf. Steuerstrafrechtlich ist nicht abschließend geklärt, in welchen Konstellationen der Steuerhinterziehung Einziehungsanordnungen nach §§ 73 ff. StGB überhaupt möglich sind.¹ Die Rechtsprechung operiert insoweit mit dem Schlagwort der „ersparten Aufwendungen“ und läßt Einziehungsanordnungen auch im Fall von bloßen Steuerverkürzungen zu, was bei genauer Betrachtung eine Art subsumtionsfreie Rechtsanwendung ist, da ersparte Aufwendungen bereicherungsrechtlich kein „erlangtes Etwas“ im Sinne des Gesetzes darstellen und eine am Gesetzwortlaut orientierte Auslegung bislang fehlt.²

Darüber hinaus hat der Gesetzgeber in der Reform des Jahres 2017 das Verhältnis von Besteuerungsverfahren und Abschöpfungsmaßnahmen nur rudimentär geregelt. Dies betrifft insbesondere die Frage, ob und ggf. wie ein doppelter Zugriff des Staates vermieden wird, wenn Einnahmen und Gewinne aus strafbarem Verhalten einerseits der Besteuerung unterliegen, zugleich aber nach dem im Gesetz verankerten Brutto-Prinzip in vollem Umfang eingezogen werden sollen. Mittlerweile liegen höchstrichterliche Entscheidungen vor, die der Praxis den Weg weisen. Zuletzt hat sich der BFH grundsätzlich zu der Frage geäußert, ob die Durchsetzung von Einziehungsanordnungen umsatzsteuerlich als Minderung der Bemessungsgrundlage nach § 17 UStG angesehen werden kann – und dies bejaht, um den betroffenen Steuerpflichtigen vor einem unverhältnismäßigen „Doppelzugriff“ des Staates zu bewahren. Der folgende Beitrag nimmt dies zum Anlaß, die Besteuerung strafbaren Verhaltens und die einziehungsrechtlichen Konsequenzen für die Praxis in kompakter Form darzustellen.

II. Allgemeine Grundsätze zur Besteuerung strafbaren Verhaltens (§ 40 AO)

Daß die Strafbarkeit eines Verhaltens seiner Besteuerung nicht entgegensteht, ist keine Selbstverständlichkeit. Bis zu Beginn des 20. Jahrhunderts stellte man den Grundsatz der „Einheit der Rechtsordnung“ in den Vordergrund und hielt die Ergebnisse von rechts- oder sittenwidrigem Verhalten für nicht steuerbar.³ In der Zeit nach dem 1. Weltkrieg setzte sich dann die Überzeugung durch, daß sich die Besteuerung vorrangig an dem wirtschaftlichen Ergebnis einer Tätigkeit orientieren müsse.⁴ Dem folgte der Gesetzgeber bei Erlaß der Abgabenordnung und ordnete in § 40 AO lapidar an, daß es für die Besteuerung unerheblich ist, „ob ein Verhalten, das den Tatbestand eines Steuergesetzes ganz oder zum Teil erfüllt, gegen ein gesetzliches Gebot oder Verbot oder gegen die guten Sitten verstößt.“

Diese Anordnung ist geltendes Recht, so daß die Rechtswidrigkeit des Verhaltens des Steuerpflichtigen für die Besteuerung insgesamt, d.h. für die Beurteilung von steuerbegründenden Tatsachen ebenso wie für die Anerkennung von steuermindernden Ausgaben oder die Berufung auf Steuerbefreiungstatbestände, (eigentlich) keine Bedeutung haben sollte.⁵ Der allgemeine und in der Abgabenordnung „vor die Klammer“ gezogene Grundsatz kann allerdings im Einzelfall durch speziellere Regelungen verdrängt werden, was ganz aktuell im Umsatzsteuerrecht zu Diskussionen über die Reichweite der nationalen Rechtsgrundsätze im Konflikt zu den Vorgaben des MwStSyst-Richtlinie und der dazu ergangenen Rechtsprechung des EuGH führt (vgl. dazu unten Abschnitt V.).

1 Anschaulich zu den grundsätzlichen Zusammenhängen BGH vom 08.03.2022 – 1 StR 360/21, wistra 2022, 338 (Rn. 25–27), mit dieser Entscheidung hat der 1. Strafsenat die Einziehung im Fall der versuchten Steuerhinterziehung (richtigerweise) für unzulässig erklärt.

2 Zur Funktion des Merkmals der „ersparten Aufwendungen“ und den daraus folgenden Konsequenzen ausführlich Wulf, wistra 2023, 397 m.w.N.

3 Anschaulich bspw. die sog. „Bordellzinsentscheidung“ des Reichsgerichts, RG vom 14.10.1912 – III 320/12. RGSt 46, 237.

4 Zur Rechtsentwicklung vgl. nur Drüen in Tipke/Kruse, § 40 AO Rn. 1 ff. (Mai 2022).

5 Die Rechtsprechung tut sich mitunter etwas schwer damit, diesen Grundsatz auch für die steuermindernden Umstände konsequent anzuwenden, zu Beispielen vgl. Drüen in Tipke/Kruse, § 40 AO Rn. 5 f. und Rn. 20.

III. Ertragsteuerliche Behandlung von Einnahmen aus strafbarem Verhalten

Im Bereich der Ertragsteuern orientiert sich die Rechtsprechung hinsichtlich der Besteuerung von Überschüssen und Gewinnen aus rechtswidrigem Verhalten konsequent an den Vorgaben von § 40 AO. Einnahmen aus der Begehung von Straftaten können demnach steuerpflichtige Einkünfte darstellen. Maßgeblich bleibt allerdings, ob das Verhalten des Steuerpflichtigen die Grundvoraussetzungen einer der gesetzlichen Einkunftsarten erfüllt. Mit anderen Worten: Der Umstand, daß ein Verhalten strafbar ist und daß der Straftäter Vorteile aus der Tat gezogen hat, ist für sich gesehen nicht ausreichend, um eine Steuerfestsetzung zu ermöglichen. Finanzbehörden und insbesondere Steuerfahnder schießen insoweit gelegentlich über das Ziel hinaus und leiten aus der Rechtswidrigkeit des Verhaltens ein „Recht zur Besteuerung“ ab. Sowohl der BFH als auch der BGH haben in solchen Fällen aber immer wieder korrigierend eingegriffen, so daß für den Bereich der Ertragsteuern die Abgrenzung zwischen steuerbaren und nicht steuerbaren Einnahmen aus Straftaten recht klar erkennbar ist.

Erzielen Körperschaften Einnahmen aus der Begehung von Straftaten durch Organe oder Mitarbeiter, so liegen unzweifelhaft gewerbliche Einkünfte vor. Analog gilt dies für die Einnahmen einer GmbH & Co. KG oder anderen Rechtsträgern, die qua Rechtsform einen gewerblichen Betrieb unterhalten.

Auf der Ebene von natürlichen Personen hat die Rechtsprechung anhand der allgemeinen Merkmale aus § 15 EStG bspw. die Veranstaltung von illegalem Glücksspiel und die strafbare Betätigung als Zuhälter als Unterhaltung eines Gewerbebetriebs eingeordnet und entsprechend besteuert.⁶ Konsequenterweise stellen auch die Gewinne eines „Dealers“, d.h. Einkünfte aus organisiertem Rauschgifthandel, gewerbliche Einkünfte i.S.v. § 15 Abs. 2 EStG dar.⁷

Die Annahme von gewerblichen Einkünften setzt allerdings voraus, daß der Straftäter nicht nur selbständig und mit Gewinnerzielungsabsicht handelt (was bei der Begehung von Eigentums- und Vermögensdelikten regelmäßig der Fall sein dürfte), sondern auch „nachhaltig“ tätig wird, wodurch einmalig oder nur gelegentlich begangene Taten ausscheiden. Zudem muß der Steuerpflichtige „am Markt“ auftreten, d.h. unter Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr agieren, um alle Merkmale der gewerblichen Betätigung nach § 15 Abs. 2 EStG zu erfüllen. Deutlich wird dieses Erfordernis vor allem bei der steuerlichen Beurteilung von Bestechungsgeldern. Der BFH hat die bis heute gültigen Abgrenzungsmerkmale instruktiv in seinem Beschluß vom 20.07.2007 zusammengefaßt:⁸

„Nach der Rechtsprechung des BFH sind einem Arbeitnehmer von Dritten ohne Wissen und entgegen den Interessen des Arbeitgebers gezahlte Bestechungsgelder nicht durch das Dienstverhältnis veranlasst und deshalb kein steuerbarer Arbeitslohn (BFH v. 26.01.2000 – IX R 87/95, BStBl II 2000,

396 m.w.N.; BFH v. 31.05.2000 – IX R 73/96, BFH/NV 2001, 25). Auch handelt es sich nicht um gewerbliche Einkünfte i.S.v. § 15 Abs. 2 i.V.m. Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG). Denn hierfür wäre erforderlich, dass der Arbeitnehmer außerhalb der für den Arbeitgeber durchgeführten Geschäfte auf eigene Rechnung durch selbstständige Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr eigene Geschäfte tätigt, z.B. durch bewusste Ausnutzung der ihm durch sein Arbeitsverhältnis gebotenen Gelegenheiten (vgl. BFH-Urt. v. 03.07.1991 – X R 163-164/87, BStBl II 1991, 802). Führt der Steuerpflichtige hingegen lediglich Geschäfte des Arbeitgebers zu dessen Nachteil aus und erhält hierfür Bestechungsgelder davon profitierender Dritter, erzielt er sonstige Einkünfte gemäß § 22 Nr. 3 EStG (vgl. BFH v. 26.01.2000 und BFH v. 31.05.2000 jeweils a.a.O.; FG München v. 24.05.2006 – 9 K 1725/05, juris).“

Die für das Steuerstrafrecht zuständigen Senate des BGH arbeiten mit den identischen Abgrenzungskriterien und haben den Bezug von Bestechungsgeldern folgerichtig entweder als Gewinne aus Gewerbebetrieb (mit der Folge der Einkommensteuer- und Gewerbesteuerhinterziehung)⁹ oder nur als sonstige Einkünfte beurteilt (dann nur Einkommensteuerhinterziehung).¹⁰

§ 22 Nr. 3 EStG fungiert – wie in dem zitierten BFH-Beschluß erläutert – als Auffangvorschrift und erfaßt in der Praxis viele Fälle von Einnahmen aus strafbarem Verhalten, die mangels Nachhaltigkeit und/oder Marktteilnahme nicht als gewerblich qualifiziert werden können. Die Anwendung der Auffangvorschrift setzt aber voraus, daß die Einnahmen als Entgelt für eine erbrachte „Leistung“ (also z.B. als Gegenleistung für die durch Schmiergeld veranlaßte Bevorzugung) erlangt werden. Fehlt eine solche Gegenseitigkeitsbeziehung, so können Einnahmen aus der Begehung von Straftaten durchaus auch nicht steuerbar sein.

Relevante Bedeutung hat dies vor allem für Fälle der Unterschlagung und der Untreue. Der BGH hat dies schon vor längerer Zeit in einem Beschluß vom 20.02.1990 klar herausgearbeitet:¹¹

6 Zum Glücksspiel FG des Saarlandes vom 06.01.1992 – 1 V 362/91, EFG 1992, 343 und FG Münster vom 04.07.1995 – 13 V 1961/95 E u.a., EFG 1996, 267; zur Zuhälterei BFH v. 29.08.1991 – V B 116/90, BFH/NV 1992, 277; ähnlich BFH vom 12.04.1988 – VIII R 256/81, BFH/NV 1989, 44 zur sog. „gewerblichen Zimmervermietung“ im Rotlichtmilieu.

7 BFH v. 06.04.2000 – IV R 31/99, BStBl. II 2001, 536.

8 BFH v. 20.07.2007 – XI B 193/06, BFH/NV 2007, 1887 unter Verweis auf BFH v. 31.05.2000 – IX R 73/96, DStRE 2000, 1187.

9 BGH v. 09.05.2006 – 5 StR 453/05 für einen kommunalen Mandatsträger der Stadt Wuppertal, der sich nachhaltig zugunsten eines örtlichen Bauunternehmers engagiert hatte; im vorliegenden Zusammenhang ist allerdings darauf hinzuweisen, daß in jenem Fall letztlich gerade kein strafbares Verhalten vorlag, da die „Bestechung“ von Gemeinderatsmitgliedern nach der zur Tatzeit geltenden Fassung der Korruptionsdelikte nach Auffassung des BGH nicht strafbewehrt war; zur Frage der Umsatzsteuer in diesem Fall unten Abschnitt V.

10 BGH v. 02.12.2005 – 5 StR 119/05, BGHSt 50, 299 („Kölner Müllverbrennungsanlage“).

11 BGH v. 20.02.1990 – 3 StR 10/90, HFR 1990, 521 m.w.N.

„Der Angeklagte war im Jahr 1983 jeweils Geschäftsführer der Firmen M-Wohnstift-Verwaltungs GmbH und Senioren-Residenz-Bauträger- und Verwaltungsgesellschaft mbH (SR GmbH). In dieser Eigenschaft entnahm er aus dem Vermögen der beiden Gesellschaften ohne Kenntnis und Billigung der jeweiligen Gesellschafter unbefugt Gelder in Höhe von insgesamt 666 750, – DM, indem er tatsächlich nicht entstandene und geleistete Provisionszahlungen an Dritte fingierte, als Betriebsausgaben behandelte und diese Beträge für sich verbrauchte. Das Landgericht hat den Angeklagten insoweit wegen Steuerhinterziehung verurteilt, weil er die ihm auf diese Weise zugeflossenen Beträge in seiner Einkommensteuererklärung 1983 nicht als Einkünfte aus sonstigen Leistungen gemäß § 22 Nr. 3 EStG erklärt habe. Dies hält rechtlicher Überprüfung nicht stand. Der Begriff der „Leistung“ i.S.v. § 22 Nr. 3 EStG umfaßt nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs jedes Tun, Dulden oder Unterlassen, das Gegenstand eines entgeltlichen Vertrages sein kann und um des Entgelts willen erbracht wird (vgl. BFH, BStBl II 1986, 340, 341; 890, 891 jeweils m.w.N.). Die der Einkommensteuer unterliegende Zahlung an den Steuerpflichtigen muß als echte wirtschaftliche Gegenleistung durch dessen Leistung veranlaßt und ausgelöst sein (BFH, BStBl II 1983, 201, 203). An diesen tatbestandlichen Voraussetzungen fehlt es im vorliegenden Fall. Denn der Angeklagte erbrachte gegenüber den Firmen Merkur GmbH und SR GmbH mit den pflichtwidrigen und eigenmächtigen Entnahmen aus dem Vermögen der Gesellschaften keine Leistungen. Die durch Unterschlagung (vgl. FG Baden-Württemberg, EFG 1977, 170) oder – wie hier – durch Untreue erlangten Einnahmen fallen auch im übrigen unter keine der Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 EStG; vielmehr handelt es sich um nicht steuerbare Vermögensmehrungen (so auch: FG München, EFG 1985, 71 [...]; vgl. auch: BFH, BFH/NV 1987, 577). Der Angeklagte ist demnach vom Vorwurf der Einkommensteuerhinterziehung 1983 freizusprechen.“

An dieser Rechtsprechung halten die Senate von BFH und BGH bis heute fest. Zuletzt hat der 1. Strafsenat bspw. in seiner Entscheidung vom 03.05.2022 die Verurteilung eines Rechtsanwalts wegen Steuerhinterziehung aufgehoben, dem die Veruntreuung von Fremdgeldern vorgeworfen worden war. Solche Taten führen weder zu steuerpflichtigen Einnahmen, noch sind die Beträge als umsatzsteuerpflichtiges Entgelt anzusehen.¹²

Abzugrenzen sind diese Fälle von Konstellationen, in denen die strafbare Untreue darin besteht, daß der Täter treuwidrig Geschäfte auf eigene Rechnung macht, die für sich betrachtet die Merkmale eines Gewerbetriebs erfüllen¹³ und von Konstellationen, in denen die Untreue darin besteht, daß der Täter als Mitunternehmer treuwidrig Einnahmen einer Personengesellschaft für sich allein vereinnahmt.¹⁴ In diesen Sonderkonstellationen können die Einnahmen aus der Untreue betriebliche Einkünfte darstellen. Der Betrieb wird hier aber nicht „durch die Strafbarkeit“ begründet, sondern der anderweitig begründete betriebli-

che Charakter der Einkünfte bleibt trotz der Strafbarkeit wegen Untreue bestehen.

IV. „Steuerliche Lösung“ im Verhältnis von Ertragsbesteuerung und Vermögensabschöpfung

Will man eine Vermögensabschöpfung bei gleichzeitiger Besteuerung von Einkünften aus rechtswidrigen Handlungen zulassen, so droht eine Doppelbelastung des Täters. Das Bundesverfassungsgericht hat sich dazu bereits in einer Entscheidung aus dem Jahr 1990 geäußert und erklärt, daß ein solcher doppelter Zugriff des Staates nicht verfassungskonform wäre.¹⁵

Die verfassungsrechtlich unzulässige Doppelbelastung kann nach allgemeiner Auffassung auf zwei Wegen vermieden werden: Nach der sog. strafrechtlichen Lösung wird bei der Vermögensabschöpfung berücksichtigt, daß eine Besteuerung des erlangten Vorteils bereits erfolgt ist. Der erlangte Vorteil kann dann nur „netto“, d.h. abzüglich der steuerlichen Belastung eingezogen werden. Nach der sog. steuerlichen Lösung wird hingegen im Besteuerungsverfahren der Abschöpfungsbetrag gewinnmindernd berücksichtigt.

In der Vergangenheit entschied vielfach der Zeitablauf darüber, welche Lösung gewählt wurde. Je nachdem, ob die Strafverfolger mit ihren Einziehungsmaßnahmen oder die Finanzbehörden mit der Besteuerung schneller waren, erfolgte die Einziehung der Bruttobeträge mit anschließender steuerlicher Abzugsfähigkeit oder eine Besteuerung mit verbleibender Netto-Einziehung.¹⁶

Aus der Gesetzesbegründung zur Reform der Vermögensabschöpfung aus dem Jahr 2017 war ersichtlich, daß der Gesetzgeber die steuerliche Lösung bevorzugte, auch wenn dies im Gesetzeswortlaut nicht eindeutig verankert wurde.¹⁷

12 BGH v. 03.05.2022 – 1 StR 10/22, wistra 2022, 382; zuvor zu ähnlich gelagerten Fällen ebenso bereits BFH v. 14.12.2000 – IV R 16/00, BStBl. II 2001, 239; BFH v. 17.10.2012 – VIII S 16/12, BFH/NV 2013, 32 und BFH v. 16.12.2014 – VIII R 19/12, BStBl. II 2015, 643.

13 Vgl. bspw. BFH v. 03.07.1991 – X R 163/87, BStBl. II 1991, 802 zu Eigengeschäften eines Bankmitarbeiters.

14 Instruktiv BFH v. 08.06.2000 – IV R 39/99, BStBl. II 2000, 670 zur Veruntreuung von Einnahmen einer Personengesellschaft durch einen der Gesellschafter – hier ist nach dem Zeitpunkt zu differenzieren: Wird das Geld vor Vereinnahmung durch die Mitunternehmerschaft umgeleitet, so liegen Sonderbetriebseinnahmen vor, erfolgt der „Griff in die Kasse“ nach Vereinnahmung, so kann auf Ebene des Täters ein nicht steuerbarer Zufluss vorliegen (die gewerbliche Einnahme der Personengesellschaft wird in diesem Fall durch den Aufwand aus der rechtswidrigen Entnahme kompensiert, so daß ggf. auch auf dieser Ebene kein steuerbarer Gewinn entsteht).

15 BVerfG v. 23.01.1990 – 1 BvL 4/87, BStBl. II 1990, 483.

16 Vgl. die Darstellung bei Maciejewski/Schumacher, DStR 2016, 2553; zur Berücksichtigung im Besteuerungsverfahren bspw. BFH vom 14.05.2014 – X R 23/12, BStBl. II 2014, 684, Rn. 72 ff.; zur Anwendung der strafrechtlichen Lösung BGH v. 18.02.2004 – 1 StR 296/03, wistra 2004, 277.

17 Vgl. BT-Drs. 18/11640, S. 78/79; instruktiv zur neuen Rechtslage Maciejewski/Schumacher DStR 2017, 2021.

Der BGH hat sich dem im Jahr 2019 angeschlossen, so daß diese Frage strafgerichtlich geklärt scheint.¹⁸ Die Einziehung erfolgt mithin auf Basis der Brutto-Beträge, auch wenn sie bereits als Einnahmen versteuert wurden. Der Einziehungsbetrag kann dann später – im Veranlagungszeitraum der Einziehungsentscheidung (bei Bilanzierung) bzw. von deren Durchsetzung (bei Überschufrechnung) – steuerlich geltend gemacht werden, um die Doppelbelastung so auszugleichen. Aus Sicht des Betroffenen kann dies allerdings unzureichend sein, da im Zeitpunkt der Einziehungsentscheidung in vielen Fällen überhaupt keine positiven Einkünfte mehr vorliegen, die verrechnet werden könnten. Im Ergebnis tritt dann doch eine verfassungsrechtlich problematische Doppelbelastung ein. Es bleibt abzuwarten, ob die Rechtsprechung vor diesem Hintergrund eventuell noch einmal in Bewegung gebracht werden kann.¹⁹

Immerhin kann für die Beratungspraxis festgehalten werden, daß Einziehungsbeträge dem Grunde nach ertragsteuerlich abzugsfähig sind. Dies wirft die Frage auf, wie die „Vermögensabschöpfung“ im konkreten Fall von Sanktionselementen abzugrenzen ist, für die das Gesetz ausdrücklich die Nicht-Abzugsfähigkeit anordnet (vgl. § 12 Nr. 4 und § 4 Abs. 5 Nr. 8 Satz 4 EStG). Mit dieser Frage hat sich der BFH in einer ganz aktuellen Entscheidung vom 29.01.2025 beschäftigt.²⁰ Dort ging es um einen Fall, in dem ein Unternehmer wegen der Hinterziehung von Sozialabgaben und gewerblichen Steuern angeklagt worden war. Auf Anregung des Landgerichts wurde das Strafverfahren nach Anklageerhebung gemäß § 153 Abs. 2 StPO gegen Zahlung von 25.000 Euro eingestellt, wobei die Zahlung an die Staatskasse erfolgte und nach der Formulierung des Landgerichts „im Hinblick auf die Anklage vom (...) vermögensabschöpfenden Charakter haben“ sollte. Der Angeklagte zahlte und machte den Betrag später in seiner Einkommensteuererklärung als Betriebsausgabe geltend.

Der BFH erklärte dies insgesamt für unzulässig (nachdem das Finanzgericht zumindest noch einen Teilbetrag anerkannt hatte) und argumentierte sehr formal: Durch die Einstellung des Strafverfahrens scheidet eine Einziehungsanordnung i.e.S. aus. Auch die Voraussetzungen eines selbständigen Einziehungsverfahrens seien prozessual nicht erfüllt. Rechtsgrundlage der Zahlung sei ausschließlich § 153 a Abs. 2 StPO. Insoweit sei strafprozessual zwischen Auflagen nach § 153 a Abs. 1 Nr. 1 („zur Wiedergutmachung des Schadens“) und Nr. 2 („Geldbetrag zugunsten der Staatskasse“) zu unterscheiden. Im vorliegenden Fall habe das Landgericht eine einheitliche Anordnung getroffen, ohne zu differenzieren. In einem solchen Fall soll es nach Auffassung des BFH nicht möglich sein, im Besteuerungsverfahren eine Aufteilung vorzunehmen, wie es das Finanzgericht noch für möglich gehalten hatte. Die Zahlung sei vielmehr insgesamt nicht abzugsfähig.

Die strenge Sichtweise des BFH kann sich auf den Wortlaut von § 12 Nr. 4 EStG stützen, der die Abzugsfähigkeit von Aufgeländzahlungen nur im Ausnahmefall gestattet,

soweit die Zahlung „lediglich der Wiedergutmachung“ dient. In der Praxis wird es für Beraterinnen und Berater zukünftig darauf ankommen, im Rahmen von strafprozessualen Einstellungsentscheidungen möglichst eindeutige Zuordnungen hinsichtlich der verfahrensbeendenden Aufgeländzahlungen zu erreichen. Die steuerliche Abzugsfähigkeit ist dann sichergestellt, wenn der (umständliche) Weg eines selbständigen Einziehungsverfahrens beschritten wird oder die Einstellungsentscheidung ausdrückliche Zuordnungen von (Teil-)Beträgen als Wiedergutmachung i.S.v. § 153 a Abs. 1 StPO enthält. In anderen Fällen wird man um eine mögliche steuerliche Berücksichtigung streiten müssen.

V. Strafbare Verhalten als „entgeltliche Leistung“ im Sinne des UStG?

Zwar gilt die nationale Regelung aus § 40 AO auch für das Umsatzsteuerrecht, so daß es eigentlich auch für die Tatbestände aus § 1 UStG unerheblich sein sollte, ob das zugrundeliegende Verhalten strafbar ist. Dies korrespondiert im Ausgangspunkt mit den Regelungen der MwStSystRL, die von dem Grundsatz der Wertneutralität des Verbrauchsteuerrechts ausgeht. Nach den Vorgaben des EuGH stellen aber strafbare Handlungen dann ausnahmsweise keine steuerbare Betätigung im Sinne der Richtlinie dar, wenn besondere Umstände vorliegen, die dazu führen, daß jeder Wettbewerb zwischen einem legalen und dem illegalen Wirtschaftssektor ausgeschlossen ist.²¹ Auf der Basis dieser Interpretation der Richtlinie hat der EuGH die Lieferung von illegalen Betätigungsmitteln²² und die Einfuhr von Falschgeld²³ als nicht steuerbar eingeordnet, da in diesen Fällen ein Wettbewerb mit legalen Anbietern gleichartiger Leistungen von vornherein ausscheidet. Das Angebot zur illegalen Glückspielteilnahme und der Verkauf nachgemachter Parfümeriewaren wurde dagegen als steuerbar eingeordnet, da insoweit eine Wettbewerbssituation zu den Betreibern zugelassener Geschäfte bestehe.²⁴

Über die Reichweite dieser Nicht-Besteuerung ist Streit entstanden. Auslöser der Diskussion ist die Entscheidung

18 BGH v. 05.09.2019 – 1 StR 99/19, wistra 2020, 24.

19 Vgl. auch den weiterführenden Hinweis von Klaas, der die Auffassung vertritt, daß die bereits gezahlte Steuer jedenfalls auf der Ebene von Arrestmaßnahmen zu berücksichtigen ist, da insoweit kein Sicherungsbedürfnis der Behörden besteht (Klaas, NZWiSt 2022, 361 m.w.N.).

20 BFH v. 29.01.2025 – X R 6/23 (juris).

21 Grundlegend EuGH v. 02.08.1993 – C-111/92, Rs. Lange, ABl EG 1993, Nr. C 240, 10 Rn. 19; EuGH v. 11.06.1998 – C-283/95, Rs. Fischer, UR 1998, 384 Rn. 28 ff. und EuGH v. 29.06.2000 – C-455/98, Rs. Salumets u.a., UR 2000, 379 Rn. 19; zusammenfassend bspw. Farruggia-Weber, MwStR 2023, 838.

22 EuGH v. 05.07.1988 – C-289/86, Rs. Vereniging Happy Family Rustenburgerstraat, UR 1989, 309 (Rn. 17 ff.).

23 EuGH v. 06.12.1990 – C-343/89, Rs. Witzemann, UR 1991, 148 (Rn. 14 und 20).

des 1. Strafsenats des BGH vom 12.01.2022, die den Handel mit Abdeckrechnungen betraf. Es ging um zwei Gesellschaften, die in geringfügigem Umfang tatsächlich Reinigungsleistungen ausführten, ihren Umsatz aber maßgeblich durch die Ausstellung von entsprechenden Scheinrechnungen bestritten, die anderen Unternehmen dazu dienten, Schwarzlohnzahlungen abzudecken. Die Gesellschaften erhielten für die Ausstellung dieser Scheinrechnungen von den Auftraggebern jeweils eine Provision in Höhe von 7% der Netto-Rechnungssummen. Fraglich war, ob diese Einnahmen als ein steuerbares Entgelt anzusehen waren, so daß die unterlassene Abgabe von Umsatzsteuererklärungen als Umsatzsteuerhinterziehung sanktioniert werden konnte.²⁵ Der BGH verneinte dies unter Hinweis auf die zitierte Rechtsprechung des EuGH und versah dies mit einer relativ weitreichenden Begründung:²⁶

„Dieser umsatzsteuerspezifische, durch die europarechtlichen Vorgaben geprägte Gesichtspunkt geht der allgemeinen Regelung des § 40 AO vor, wonach es für die Besteuerung nicht darauf ankommt, ob das einen steuergesetzlichen Tatbestand erfüllende Verhalten gegen ein gesetzliches Verbot verstößt. Zudem besteht kein Bedürfnis, in Fällen, in denen die ausgegebenen Scheinrechnungen (§ 13 Abs. 1 Nr. 3, § 14 c UStG) Umsatzsteuer ausweisen und die Provisionen verdeckt in die Netto-Rechnungssumme eingerechnet sind, den Rechnungsscheinhandler wegen einer zusätzlichen Steuerhinterziehung durch Nichterklärung von Umsatzsteuer auf die Provisionseinkünfte zu bestrafen; denn das strafrechtliche Unrecht wird insoweit durch die Ahndung nach § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO, § 14 c Abs. 2 UStG abgedeckt.

Nach diesen Grundsätzen ist der Handel mit Abdeckrechnungen nicht steuerbar, weil jeder Wettbewerb zwischen einem legalen und einem illegalen Wirtschaftssektor ausgeschlossen ist. Dies gilt auch für etwa damit zusammenhängende Nebenleistungen. Ein legaler Verwendungszweck für Abdeckrechnungen erscheint nicht verstellbar.“

Kurioserweise hatte das Landgericht Frankfurt einige Zeit zuvor in einem ähnlich gelagerten Fall den Handel mit Abdeckrechnungen als steuerbar beurteilt und wegen Umsatzsteuerhinterziehung verurteilt, diese Verurteilung war im Revisionsverfahren durch den BGH mit Beschluß vom 07.06.2021 bestätigt worden, ohne auf das Problem der fehlenden Steuerbarkeit einzugehen.²⁷ Eben jener Fall wurde anschließend im Besteuerungsverfahren mit Urteil vom 07.10.2024 durch das Hessische Finanzgericht entschieden.²⁸ Das Finanzgericht positionierte sich grundsätzlich kritisch gegenüber der Rechtsprechung des EuGH und gab der Finanzverwaltung Recht. Die angefochtenen Umsatzsteuerbescheide wurden bestätigt. Im Hinblick auf die scheinbar widersprüchliche Rechtsprechung des 1. Strafsenats wurde aber die Revision zugelassen, so daß jetzt der BFH die Gelegenheit bekommt, die umsatzsteuerlichen Rechtsfragen zu beurteilen.²⁹

Um die Diskussion zu verstehen und richtig einzuordnen, ist ein Sachverhaltsdetail von Bedeutung, das den jetzt beim

BFH anhängigen „Frankfurter Fall“ von dem im Januar 2022 durch den BGH entschiedenen Fall unterscheidet. Die Besonderheit in dem Frankfurter Fall bestand darin, daß der „Handel mit Abdeckrechnungen“ durch eine Dame im Hintergrund organisiert wurde, die das Paket im Außenverhältnis anbot und dann durch von ihr beherrschte Gesellschaften ausführen ließ. Diese Gesellschaften stellten Ausgangsrechnungen mit Umsatzsteuerausweis aus. Im Ergebnis entstand nach Auffassung der Steuerfahndung zweifach Umsatzsteuer – nämlich nach § 14 c UStG auf Ebene der Gesellschaften und nach § 1 UStG auf Ebene der Hinterfrau für die erbrachte „Serviceleistung“. Der im Januar 2022 entschiedene Fall des BGH betraf hingegen einen Fall, in dem die Serviceleistung und die Ausstellung der Scheinrechnungen (dort ohne Umsatzsteuerausweis) von ein und derselben Körperschaft ausgeführt wurde. Hierauf bezog sich die zitierte Argumentation des BGH. Gleichwohl bleibt die Frage im Raum, warum nicht auch für die Hinterfrau der Einwand greift, daß der Handel mit Abdeckrechnungen nicht steuerbar ist, da insoweit jeder Wettbewerb mit einem legalen Wirtschaftssektor ausgeschlossen ist.³⁰

Richtigerweise strahlt die vom BGH herangezogene Rechtsprechung des EuGH zur Nicht-Steuerbarkeit von „nicht-wettbewerbsfähigen“ strafbaren Tätigkeiten auch auf andere Bereiche aus. Dies betrifft insbesondere die Umsatzsteuerpflicht von Bestechungsgeldern. Denn in den Fällen, in denen das Schmiergeld eine rechtswidrige Bevorzugung im Rahmen einer Unrechtsvereinbarung belohnt, dürfte „jeder Wettbewerb zwischen einem legalen und einem illegalen Wirtschaftssektor ausgeschlossen“ sein (um es mit dem 1. Strafsenat zu sagen), so daß die Entstehung von Umsatzsteuer ausgeschlossen ist. In der Rechtsprechung wurde dieses Problem zunächst überhaupt nicht behandelt.³¹ Neuere Entscheidungen weichen – ähnlich wie das Hess. FG in seinem Urteil vom 07.10.2024 – darauf aus, daß andere Leistungskomponenten

24 EuGH v. 11.06.1998 – C-283/95, Rs. Fischer, UR 1998, 384 (Rn. 28 ff.) und EuGH v. 28.05.1998 – C-3/97, Rs. Goodwin und Unstead, UR 1998, 341.

25 BGH v. 12.01.2022 – 1 StR 436/21, wistra 2022, 29; die Scheinrechnungen waren als Belege im Reverse-Charge-Verfahren ausgestellt, so dass (zumindest überwiegend) keine Umsatzsteuer nach § 14 c UStG entstanden war.

26 BGH v. 12.01.2022 a.a.O. Rn. 20 ff.

27 BGH v. 07.06.2021 – 1 StR 314/20, wistra 2021, 494.

28 Hessische FG v. 07.10.2024 – 6 K 443/22, EFG 2025, 129.

29 Az. des BFH: V R 21/24.

30 Das Hess. FG beruft sich zur Rechtfertigung auf ein Sachverhaltsargument und will die Rückführung der Rechnungsbeträge in bar als besondere Komponente ansehen, die als eine Art „Bankdienstleistung“ auch in Wettbewerb zu legalen Akteuren treten könne; u.E. ist dies ein durchsichtiger Kunstgriff, denn umsatzsteuerlich ist dies jedenfalls kein bestimmendes Element der Leistung, vielmehr dürfte es sich um eine Nebenleistung handeln, die nach den zutreffenden Aussagen des BGH in seiner Entscheidung vom 12.01.2022 (a.a.O.) das Schicksal der Hauptleistung teilt.

31 BFH v. 13.01.1997 – V B 102/96 (juris); Niedersächsisches FG v. 24.10.1996 – V 570/95, EFG 1997, 182; FG München v. 02.03.2012 – 8 V 2836/11, juris, Rn. 29.

betont werden, die vermeintlich neben die Bevorzugung treten und denen dann die Eignung zu einem Wettbewerb mit legalen Anbietern attestiert wird.³² Schon im Bereich der Angestelltenbestechung (§ 299 StGB) wirken diese Versuche u.E. jedoch wenig überzeugend, im Bereich der Amtsträgerkorruption dürfte dieser Argumentationsansatz schließlich kaum tragbar sein.

VI. „Steuerliche Lösung“ im Verhältnis von Umsatzsteuer und Vermögensabschöpfung durch Anwendung von § 17 UStG

Unterstellt man – entgegen der hier angedeuteten Kritik – daß die Zahlung von Bestechungsgeld ein umsatzsteuerpflichtiges Entgelt darstellen kann, so stellt sich die Frage, was steuerlich passiert, wenn das gezahlte Bestechungsgeld im Strafverfahren eingezogen wird.

Es drängt sich auf, hier ebenfalls eine „steuerliche Lösung“ zu suchen und die Vollziehung der Einziehungsanordnung als eine nachträgliche Entgeltminderung i.S.v. § 17 UStG einzuordnen. Auf diesem Wege ließe sich ein Gleichlauf zur ertragsteuerlichen Einordnung von Abschöpfungsmaßnahmen herstellen.

Das FG Cottbus hatte über einen solche Fall zu entscheiden und versagte die Minderung der Umsatzsteuer im Jahr der Einziehungsmaßnahme. Es argumentierte, § 17 UStG sei formal nicht anwendbar, da das Entgelt aus der „Bestechungs-Dienstleistung“ nicht an den Leistungsempfänger (= den Täter der aktiven Bestechung) zurückbezahlt werde, sondern durch Eingriff eines Dritten gleichsam verloren gehe.³³ Das FG konnte sich in dieser Argumentation auf eine ältere Entscheidung des BFH in einem NZB-Verfahren stützen.³⁴

Der BFH trat dem jedoch mit Urteil vom 25.09.2024 entgegen und hob die Entscheidung des FG Cottbus auf. § 17 UStG sei in diesen Fällen entsprechend anzuwenden. Denn anderenfalls drohe eine verfassungswidrige Doppelbelastung und ein Verstoß gegen den Grundsatz der Neutralität der Umsatzbesteuerung für den Unternehmer. Die Entscheidung ist sehr ausführlich begründet und hat einen

ganzen Reigen von Besprechungen und Anmerkungen ausgelöst.³⁵ Sie hat weitreichende Bedeutung, da sie den Weg ebnet, die Doppelbelastung durch die Besteuerung von Einnahmen und den Erlaß von Einziehungsanordnungen im Strafverfahren umfassend – sowohl für den Bereich der Ertragsteuern wie auch für den Bereich der Umsatz- und Verbrauchsteuer – im Wege einer steuerlichen Lösung zu vermeiden.

Nicht abschließend geklärt ist allerdings die Frage, zu welchem Zeitpunkt die Rechtsfolge des § 17 UStG eingreift. Der BFH hat den Fall in seiner Entscheidung vom 25.09.2024 an das Finanzgericht zurückverwiesen, um Tatsachenfeststellungen dazu zu treffen, wann genau und auf welcher Rechtsgrundlage der Steuerpflichtige die durch Bestechung erlangten Vorteile an die Staatsanwaltschaft herausgegeben hatte (bzw. die entsprechenden Beträge überwies). In seinen Hinweisen an das Finanzgericht ging der BFH davon aus, daß für die Anwendung von § 17 UStG auf den Zeitpunkt der Einziehungsanordnung des Strafgerichts abzustellen sei.

In der Praxis werden aber vielfach Zahlungen durch die Betroffenen bereits auf der Grundlage von Arrestanordnungen geleistet, die gerichtliche Einziehungsanordnung folgt dann zumeist erst (Jahre) später. Die verfassungsrechtlich unzulässige Doppelbelastung tritt in diesen Fällen bereits im Zeitpunkt der Vollstreckung der Arrestanordnung (oder dem Zeitpunkt der zur Abwendung geleisteten Zahlung) ein. Folgerichtig muß insofern für die analoge Anwendung von § 17 UStG bereits auf diesen früheren Zeitpunkt abzustellen sein. Es bleibt zu hoffen, daß das FG Cottbus diese Frage im zweiten Rechtsgang näher analysiert und sich nicht vorschnell den Hinweisen des BFH anschließt.

32 In diesem Sinne Schleswig-Holsteinisches FG v. 18.02.2022 – 4 V 148/20, EFG 2022, 619 (rkr.) und Finanzgericht Berlin-Brandenburg v. 07.03.2023 – 2 K 2150/21 (juris), insoweit bestätigt durch BFH v. 25.09.2024 – XI R 6/23, DStR 2025, 460.

33 Finanzgericht Berlin-Brandenburg v. 07.03.2023 – 2 K 2150/21 (juris).

34 BFH v. 25.09.2024 – XI R 6/23, DStR 2025, 460.

35 Treiber, DStR 2025, 467; Weber-Farruggia, UR 2025, 224; Wulf/Odinus, MwStR 2025, 228; Spatscheck/Spilker, UR 2025, 244–248; Brill, NWB 2025, 681.

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

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

Zinsswapgeschäfte und Immobilienfinanzierung – Aktuelles Urteil des BFH v. 19.11.2024:

Ist jetzt alles geklärt?

Rechtsanwalt/Fachanwalt für Steuerrecht *Malte Norstedt* LL.M.Eur., DNK Rechtsanwälte PartGmbH, München*

A. Einführung

Bei Zinsswapgeschäften handelt es sich um Verträge, in welchen sich eine Partei (Zahler) verpflichtet, der anderen Partei (Empfänger) einen festen Zins zu zahlen. Die andere Partei verpflichtet sich im Gegenzug zur Zahlung eines variablen Zinses (meist an einem Referenzzinssatz wie z.B. EURIBOR orientiert).

Zinsswaps werden häufig zur Immobilienfinanzierung genutzt, indem der Darlehensnehmer „seinen“ variablen Zins gegen einen festen Zinssatz „tauscht“ und sich dadurch gegen das Risiko steigender Zinsen absichert. Es handelt sich dabei um Termingeschäfte, die gem. § 20 Abs. 2 Nr. 3 a EStG grundsätzlich den Einkünften aus Kapitalvermögen zugeordnet werden.

Nicht vollständig geklärt war bisher die Frage, ob bzw. unter welchen Voraussetzungen Zahlungen aus solchen Zinsswapgeschäften gem. § 20 Abs. 8 S. 1 EStG auch anderen Einkunftsarten zuordenbar sind, insbesondere jenen aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 Abs. 1 EStG).¹ Eine sehr relevante Frage, schließlich besteht bei den Einkünften aus Kapitalvermögen grds. lediglich der pauschalierte Werbungskostenabzug i.H.v. aktuell 1.000 Euro bzw. bei Ehegatten 2.000 Euro.

Der BFH entschied mit Urteil vom 13.01.2015² (noch zur alten Rechtslage ergangen), daß Einnahmen aus Finanztermingeschäften nicht schon deshalb den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zuzurechnen seien, weil die den Einnahmen dienenden Geschäfte ursprünglich der Absicherung des Risikos steigender Zinsen im Zusammenhang mit der Immobilienfinanzierung dienten. Der Entscheidung lag ein Fall zu Grunde, in dem der Zinsswap durch ein Sonderkündigungsrecht („break-clause“) gekündigt und dadurch – so der BFH – der wirtschaftliche Zusammenhang zwischen Immobilienfinanzierung und Zinsabsicherung gelöst wurde.

Der BFH ließ aber im Urteil vom 13.01.2015 ausdrücklich offen, ob ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen Immobilienfinanzierung und Zinsswap ausreicht, um (laufende) Einnahmen (bzw. Verluste) aus solchen Geschäften den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zuzuordnen.

Unbeantwortet ließ der BFH zudem, ob eine Ausgleichszahlung für eine vorzeitige Beendigung eines Zinsswaps

auch dann nicht den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zugeordnet werden kann, wenn gleichzeitig auch das Darlehen, welches zur Finanzierung des Vermietungsobjektes dient, z.B. im Rahmen einer Umschuldung, aufgelöst wird.

Die Finanzverwaltung ordnet jedenfalls Ausgleichszahlungen aus der Auflösung von Zinsswaps per se den Einkünften aus Kapitalvermögen zu.³ Hingegen erkennt sie an, daß laufende Zahlungen im Rahmen von Zinsswapgeschäften zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gehören können.⁴

Seit dem BFH-Urteil aus 2015 haben sich mehrere Finanzgerichte mit eben genannten Fragestellungen befaßt – bis sich der BFH mit Urteil vom 19.11.2024⁵ nun erneut mit der Thematik auseinandergesetzt hat. Die instanzgerichtliche Rechtsprechung bis zum aktuellen Urteil des BFH v. 19.11.2024 soll nachfolgend dargestellt und sodann darauf eingegangen werden, ob die aufgeworfenen Fragestellungen nun wirklich abschließend höchstrichterlich entschieden sind.

B. Rechtsprechung nach dem Urteil des BFH aus 2015

I. FG Köln vom 18.12.2018

Das FG Köln entschied mit Urteil vom 18.12.2018⁶, daß in dem zugrundeliegenden Fall ein Zusammenhang des Swapgeschäftes mit der Vermietung des finanzierten Objektes bestand und daher die Einkünfte aus dem Swap den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zuzuordnen sind.

* *Malte Norstedt* ist als Partner bei DNK Rechtsanwälte PartGmbH tätig.

1 Vgl. hierzu *Zacher* in [steueranwaltsmagazin](#) 2016, 148 ff.

2 BFH v. 13.01.2015 – IX R 13/14, BStBl. II, S. 827.

3 BMF v. 19.05.2016 – IV C 1 – S 2252/19/10003:009 Rn. 176, BStBl. 2022 I S. 742.

4 BMF v. 19.05.2016 – IV C 1 – S 2252/19/10003:009 Rn. 124, BStBl. 2022 I S. 742.

5 BFH v. 19.11.2024 – VIII R 26/21, DStR 2025, 95.

6 FG Köln v. 18.12.2018 – 8 K 3086/16, EFG 2019, 602.

Das Finanzgericht begründete seine Entscheidung schlicht damit, daß das Swapgeschäft sowohl subjektiv dazu bestimmt als auch objektiv dazu geeignet war, das aufgenommene Darlehen gegen steigende Zinsen abzusichern.

Das Finanzgericht ließ aufgrund des BFH-Urteils vom 13.01.2025 zur Fortbildung des Rechts die Revision zu, welche auch eingelegt wurde. Der BFH verwies die Rechtsache mit Urteil vom 19.01.2023⁷ an das FG zurück. Bezüglich der Behandlung des Swapgeschäftes führte der BFH zwar aus, daß – sofern der Swap zur Finanzierung des Vermietungsobjektes abgeschlossen wurde – ein Zusammenhang zwischen diesem und der Immobilienfinanzierung bestünde. Er äußerte sich jedoch nicht zu der – eigentlich spannenden – Frage, ob ein solcher Zusammenhang ausreiche, um Einnahmen und Verluste aus dem Swapgeschäft den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zuzuordnen.⁸

II. FG Rheinland-Pfalz vom 09.04.2019

Das FG Rheinland-Pfalz entschied mit Urteil vom 09.04.2019⁹ ebenfalls, daß sowohl die laufenden Zahlungen für den Swap als auch die Ausgleichszahlung zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gehören.

Bezüglich der laufenden Zahlungen konkretisierte das Gericht insbesondere die Merkmale für den „wirtschaftlichen Zusammenhang“ zwischen dem Swap-Geschäft und dem zur Immobilienfinanzierung aufgenommenen Darlehen. Dieser ergebe sich im Wesentlichen daraus, daß

- die Laufzeiten des Zinsswaps und des Darlehens mit variablem Zins übereinstimmen,
- die gleichen Vertragsparteien beim Darlehens- und Swapgeschäft beteiligt waren und
- der Zinsswap explizit auf die Darlehensschuld als Bezugsgröße verwies (d.h., die Bezugsgröße des Zinsswaps entsprach der Darlehenssumme).

Bemerkenswert ist dabei, daß das FG Rheinland-Pfalz – anders als die Finanzverwaltung – auch die Ausgleichszahlung aus der vorzeitigen Beendigung des Zinsswap-Vertrages als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung anerkannte.

Das Gericht begründete dies damit, daß die Klägerin nicht nur die Zinsswap-Vereinbarung, sondern auch die zugrundeliegende Darlehensvereinbarung kündigte. Das Gericht wies darauf hin, daß dies dem Urteil des BFH v. 13.01.2015 nicht zuwiderlaufe, da dort ausschließlich die Swapvereinbarung, aber nicht das Darlehen gekündigt wurde und somit – anders als im Fall des FG Rheinland-Pfalz – der Zinsswap „alleine“ fortbestand („isolierter close-out“), wodurch der wirtschaftliche Zusammenhang zwischen Darlehen und Swap aufgehoben wurde. Das Gericht stellte auch nochmal klar, daß aus dem Urteil des BFH v. 13.01.2015 gerade nicht der Schluß gezogen werden könne, daß Ausgleichszahlungen aus der Auflösung von Zins-

swapgeschäften generell nicht zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gehören könnten.¹⁰

Darüber hinaus erachtete das Gericht die Ausgleichszahlung aus der Auflösung des Zinsswaps mit einer Vorfalligkeitsentschädigung aus einer vorzeitigen Darlehensauflösung als vergleichbar. Das Gericht wies darauf hin, daß eine Vorfalligkeitsentschädigung, die im Rahmen einer Umschuldung anfällt, bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abziehbar sei.¹¹ Etwas anders könne dann nicht bei der vorzeitigen Auflösung einer Swapvereinbarung gelten.

Auch das FG Rheinland-Pfalz ließ die Revision zu. Jedoch wurde diese nicht eingelegt. Somit wurde die Frage auch hier zunächst nicht höchstrichterlich geklärt.

III. Hessisches FG vom 26.10.2020

Auch das Hessische Finanzgericht schloß sich in seinem Urteil vom 26.10.2020¹² der dargestellten Finanzrechtsprechung an. Hinsichtlich der laufenden Swap-Zahlungen zählte das Gericht wiederum folgende Indizien für den Veranlassungszusammenhang zwischen Swap-Geschäft und Immobilienfinanzierung auf:

- Enge und ausschließliche Verknüpfung des Swap-Vertrages mit der aufgrund des Darlehensvertrages geschuldeten Verzinsung nach dem 6-Monats-EURIBOR – dies schließt andere spekulative Absichten außerhalb der Vermietungseinkünfte aus,
- der anfängliche Bezugsbetrag des Swaps entsprach exakt der nominellen Darlehenssumme und reduzierte sich mit der Darlehenstilgung,
- die Swap-Vereinbarung und das Darlehen wurden im Rahmen eines einheitlichen Finanzierungskonzeptes abgeschlossen, mit dem erreicht werden sollte, daß der Darlehensnehmer im Ergebnis einen festen Zinssatz zu bezahlen hatte.¹³

Anders als das FG Rheinland-Pfalz erachtete das Hessische FG den Umstand, daß die Unterzeichnung der Swap-Verträge und der Darlehensverträge zeitlich auseinanderfiel, nicht als schädlich, da eine einheitliche Beratung und Gestaltung durch die Bank stattgefunden hatte und der zeitliche Abstand zwischen Abschluß von Swap-Vertrag und Darlehensvertrag relativ gering war.¹⁴

7 BFH v. 19.01.2023 – IV R 5/19, NJW 2023, 1460.

8 BFH 19.01.2023 – IV R 5/19, NJW 2023, 1464 Rn. 50.

9 FG Rheinland-Pfalz 09.04.2019 – 4 K 1734/17, DStRE 2019, 1060 ff.

10 FG Rheinland-Pfalz 09.04.2019 – 4 K 1734/17, DStRE 2019, 1062 Rn. 32.

11 FG Rheinland-Pfalz 09.04.2019 – 4 K 1734/17, DStRE 2019, 1062 Rn. 34–36.

12 FG Hessen 26.10.2020 – 6 K 271/18, DStRE 2021, 916 ff.

13 Zu diesem Absatz: FG Hessen 26.10.2020 – 6 K 271/18, DStRE 2021, 919, Rn. 23 a und 24.

14 FG Hessen 26.10.2020 – 6 K 271/18, DStRE 2021, 920, Rn. 26.

Auch die Ausgleichszahlung aus der Auflösung des Zinsswaps ordnete das Hessische FG den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu. Hintergrund war, daß der Swap aufgrund einer Umschuldung vorzeitig aufgelöst wurde, die dazu diente, einen neuen, zinsgünstigeren Darlehensvertrag abzuschließen, welcher als Nominalbetrag die ursprüngliche Darlehenssumme und die Ausgleichszahlung des Swaps umfaßte. Dieser neue Darlehensvertrag – so das FG – diene weiterhin der Finanzierung der Immobilie, da die Sicherheiten aus dem ursprünglichen Darlehen fortbestanden. Daher sei die Auflösung des Swaps im Rahmen einer Umfinanzierung erfolgt, die der Finanzierung der vermieteten Immobilie diene. Folglich habe die Ausgleichszahlung die Funktion einer Vorfälligkeitsentschädigung gehabt.¹⁵

IV. FG Düsseldorf vom 08.09.2021 (gegen BFH)

Geradezu „rebellisch“ ist das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf v. 08.09.2021.¹⁶ Entgegen dem BFH-Urteil v. 13.01.2015 entschied das FG Düsseldorf, daß der einmal bestehende Veranlassungszusammenhang zwischen Immobilienanschaffung und Darlehensaufnahme sowie Darlehensaufnahme und Swapgeschäft selbst bei isolierter Kündigung des Zinsswap-Vertrages nicht ohne Weiteres durchbrochen werden könne. Das FG argumentierte, daß die Ausgleichszahlung für die vorzeitige Beendigung des Swaps der Summe der noch ausstehenden laufenden Zahlungen für den Swap entspräche, die angefallen wären, wenn der Swap-Vertrag bis zum vereinbarten Vertragsende durchgeführt worden wäre. Folglich könne die Ausgleichszahlung für den Swap nicht anders behandelt werden als die laufenden Zahlungen. Die Situation sei die gleiche wie bei der Umschuldung eines Darlehens unter Inkaufnahme einer Vorfälligkeitsentschädigung, deren Abzugsmöglichkeit als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung anerkannt sei.¹⁷

Das Finanzgericht folgte damit der Auffassung von *Zacher*,¹⁸ daß eine unterschiedliche Beurteilung von laufenden Zahlungen und Ausgleichszahlungen nicht sachgerecht sei und auch nichts an dem Umstand ändere, daß diese nun mal für den Zweck aufgewendet wurde, um den Finanzierungsaufwand für das Vermietungsobjekt zu reduzieren. Daher komme es allein auf den Finanzierungsaufwand an, ob eine laufende Zahlung oder eine Ausgleichszahlung den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zugeordnet werden könne oder nicht.¹⁹

Im Unterschied zu den Urteilen des Hessischen FG und des FG Rheinland-Pfalz entschied das FG Düsseldorf somit, daß die Ausgleichszahlung selbst dann als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abzugsfähig ist, wenn es nicht zu einer Umschuldung durch den Abschluß eines neuen Darlehensvertrages kommt, d.h., ein Fall eines „isolierten close-out“ vorliegt.

Das FG Düsseldorf ließ die Revision zu. Auf die durch das Finanzamt eingelegte Revision hob der BFH mit Urteil v. 19.11.2024²⁰ das Urteil des FG Düsseldorf auf.

V. BFH vom 19.11.2024

Fast zehn Jahre nach seinem Urteil vom 13.01.2015 klärte der BFH zunächst endgültig die Frage, ob laufende Zahlungen aus Zinsswapgeschäften Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung darstellen können: Der BFH bejahte die Zuordnung zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, wenn sie auf den Unterschiedsbetrag zwischen den getauschten Zinssätzen entfallen und damit das Zinsänderungsrisiko absichern.²¹

Bezüglich der Ausgleichszahlungen folgte der BFH jedoch nicht der Auffassung des FG Düsseldorf: So genüge es nicht, daß der Zinsswap ursprünglich der Absicherung des Risikos steigender Zinsen im Zusammenhang mit der Finanzierung eines Vermietungsobjektes gedient habe. Vielmehr sei die Ausgleichszahlung durch die Entscheidung des Steuerpflichtigen veranlaßt, den Zinsswap zu beenden. Der wirtschaftliche Zusammenhang zwischen Swapgeschäft und Vermietungseinkünften ende daher, wenn der Zinsswap willentlich aus dem vorherigen Finanzierungszusammenhang gelöst wird.²²

Die Ausgleichszahlung sei daher den Einkünften aus Kapitalvermögen (§ 20 Abs. 2 S. 1 Nr. 3 lit. A EStG) zuzuordnen.

C. Stellungnahme

Höchstrichterlich geklärt ist somit, daß laufende Zahlungen aus Zinsswapgeschäften unter den dargestellten Voraussetzungen den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zugeordnet werden können.

Ebenfalls geklärt ist, daß die Beendigung eines Zinsswaps den ursprünglich bestehenden wirtschaftlichen Veranlassungszusammenhang zwischen Swap und Einkünfterzielung aus Vermietung und Verpachtung auflöst.

M.E. jedoch weiterhin nicht durch den BFH geklärt ist die Fallkonstellation, daß das Zinsswapgeschäft und das Darlehen, welches der Finanzierung des Vermietungsobjektes dient, gleichzeitig beendet werden (z.B. wie im Fall des FG Rheinland-Pfalz v. 09.04.2019). Das betrifft z.B. Konstellationen, in denen der Steuerpflichtige auf ein Festzinsdarlehen umschuldet und daher keine Absicherung durch ein Swapgeschäft mehr benötigt. In solchen Konstellationen besteht bis zum Schluß eine Verknüpfung

15 FG Hessen 26.10.2020 – 6 K 271/18, DStRE 2021, 920, Rn. 27 b.

16 FG Düsseldorf 08.09.2021 – 5 K 881/20 F, DStRE 2022, 1246.

17 FG Düsseldorf 08.09.2021 – 5 K 881/20 F, DStRE 2022, 1249, Rn. 31 a.

18 *Zacher* in [steueranwaltsmagazin](#) 2016, 148 ff.

19 *Zacher* in [steueranwaltsmagazin](#) 2016, 148 ff., 152; FG Düsseldorf 08.09.2021 – 5 K 881/20 F, DStRE 2022, S. 1249, Rn. 31 a.

20 BFH 19.11.2024 – VIII R 26/21, DStR 2025, 95.

21 BFH 19.11.2024 – VIII R 26/21, DStR 2025, 96, Rn. 19 b.

22 BFH 19.11.2024 – VIII R 26/21, DStR 2025, 98, Rn. 27, 28.

zwischen Swap und Darlehen. Das Swapgeschäft wird gerade nicht isoliert aufgelöst, sondern zusammen mit dem Darlehen. Jedenfalls dann, wenn Swapvereinbarung und Darlehensvertrag aufeinander abgestimmt sind (z.B. gleiche Laufzeiten, Bezugsbetrag entspricht Darlehensvaluta, kein Sonderkündigungsrecht in der Swapvereinbarung), kann der wirtschaftliche Zusammenhang mit den Vermietungseinkünften nicht gelöst worden sein. Dafür spricht auch, daß in solchen Konstellationen kein spekulatives

Element erkennbar ist, welches eine Zuordnung zu den Einkünften aus Kapitalvermögen rechtfertigen könnte. Denn sowohl das Darlehen als auch das zur Absicherung gegen steigende Zinsen abgeschlossene Swapgeschäft dienen vom Abschluß der jeweiligen Verträge bis zu deren (gleichzeitigem) Ende der Finanzierung eines Vermietungsobjektes.

Auch nach dem BFH-Urteil v. 19.11.2024 bleibt es also beim Thema „Swaps“ spannend.



Topaktuelle Arbeitsgrundlage.

WWW.BOORBERG.DE

LADEMANN Kommentar zum Einkommensteuergesetz mit Nebengesetzen

Loseblattwerk, ca. 16.410 Seiten, € 298,-
einschl. 14 Ordnern

In Zusammenarbeit mit Deutscher Fachverlag GmbH –
Fachmedien Recht und Wirtschaft

ISBN 978-3-415-02393-2

Die Schwerpunkte des Kommentars:

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

Die hohe Aktualisierungsrate des Werks von **8–9 Ergänzungslieferungen pro Jahr** sichert stets den neuesten Informationsstand.

 BOORBERG

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

SC0725

Aktuelle Entwicklungen bei Kryptowert-Transaktionen Automatischer Informationsaustausch nach CARF und DAC8 und erhöhte Mitwirkungswirkungspflichten für Investoren

Teil 1

Dr. Frederek Schuska, Rechtsanwalt (Syndikusrechtsanwalt) und Dr. Mathias Link, Rechtsanwalt/Steuerberater, LL.M.¹

I. Einleitung

Der Handel mit Kryptowerten beschränkte sich nach der Veröffentlichung des Whitepapers „Bitcoin: A Peer-to-Peer Electronic Cash System“² im Jahr 2009 lange auf die Kryptowährung Bitcoin. Seit diesem Zeitpunkt hat sich der Markt enorm weiterentwickelt und die Marktkapitalisierung auf fast 4 Billionen Euro erhöht.³ Die Anzahl der Kryptowährungen ist zwischenzeitlich unüberschaubar. Es werden über die Blockchain aber nicht nur Kryptowährungen, sondern eine Vielzahl an digitalen Vermögenswerten, wie bspw. sog. Non-Fungible Token (NFT) oder tokenisierte Wertpapiere, entsprechend dem Gesetz über elektronische Wertpapiere (eWPG) übertragen. Durch die gesteigerte Popularität der Kryptowerte wurden zwischenzeitlich auch die Gesetzgeber aktiv. Auf EU-Ebene wurde die Verordnung über Märkte für Kryptowerte (MiCAR) vereinbart.⁴ Die Einführung der MiCAR-Regelungen war notwendig, weil Kryptowerte von bestehenden EU-Regelungswerken im Bereich Finanzdienstleistungen nicht erfaßt werden. Außer den Bestimmungen zur Geldwäsche gab es keine Vorschriften zur Regulierung etwa des Betriebs von Handelsplattformen für Kryptowerte oder der Verwahrung und Verwaltung von Kryptowerten.⁵ Die MiCAR regelt die Emission, das öffentliche Angebot und die Zulassung zum Handel von Kryptowerten oder die Erbringung von Dienstleistungen im Zusammenhang mit Kryptowerten in der EU.⁶

Die Finanzbehörden stellt die Besteuerung von Investoren, die Transaktionen von Kryptowerten tätigen, dabei vor besondere Herausforderungen. Dies liegt vor allem daran, daß Investoren ihre Transaktionen über die Blockchain tätigen und dabei grundsätzlich ohne klassischen Finanzintermediär und mindestens pseudonym, teilweise sogar anonym agieren. Damit eine faire Besteuerung möglich ist, kommt dem automatischen Informationsaustausch zwischen Jurisdiktionen eine wichtige Rolle zu. Auf OECD-Ebene wurde im Jahr 2014 der gemeinsame Meldestandard beschlossen.⁷ Der Standard für den automatischen Austausch von Informationen über Finanzkonten in Steuersachen sieht vor, daß Staaten und Gebiete Informationen von ihren Finanzinstituten beschaffen und diese jährlich mit anderen Staaten und Gebieten automatisch austau-

schen.⁸ Im gemeinsamen Meldestandard sind die auszutauschenden Informationen über Finanzkonten, die meldepflichtigen Finanzinstitute, die unter den gemeinsamen Meldestandard fallenden unterschiedlichen Arten von Konten und Steuerpflichtigen sowie die von den Finanzinstituten zu erfüllenden Sorgfaltspflichten dargelegt.⁹ Die auf OECD-Ebene vereinbarte Lösung wurde anschließend in der EU durch eine Ergänzung der Directive on Administrative Cooperation umgesetzt (DAC2).¹⁰ Diese Regelungen betrafen herkömmliche Finanzprodukte wie Bankkonten. Kryptowerte wurden von den Regelungen größtenteils nicht erfaßt, so daß sich eine Regelungslücke ergeben hat. Es ist daher folgerichtig, wenn die Thematik auf globaler Ebene diskutiert und entsprechende Regeln zur Verbesserung der Transparenz vereinbart werden. Auf OECD-Ebene wurde daher im Juni 2023 das Crypto Asset Reporting Framework (CARF) und die Überarbeitung des

1 Frederek Schuska ist Senior Manager bei der Pricewaterhouse Coopers GmbH, Frankfurt, Mathias Link ist Partner bei der Pricewaterhouse Coopers GmbH, Düsseldorf.

2 Abrufbar unter: <https://bitcoin.org/bitcoin.pdf>.

3 EUTAX Observatory – Enforcing Taxes on Cryptocurrencies, 2025, S. 2, abrufbar unter: <https://www.taxobservatory.eu/publication/enforcing-taxes-on-cryptocurrencies/>.

4 Verordnung (EU) 2023/1114 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 31.05.2023 über Märkte für Kryptowerte und zur Änderung der Verordnungen (EU) Nr. 1093/2010 und (EU) Nr. 1095/2010 sowie der Richtlinien 2013/36/EU und (EU) 2019/1937, ABl. EU v. 09.06.2023 – L 150/40.

5 Erwägungsgrund 4, MiCAR, a.a.O., ABl. EU v. 09.06.2023 – L 150/41.

6 Arendt, DB 2025, 288.

7 Standard für den automatischen Austausch von Informationen über Finanzkonten in Steuersachen, abrufbar unter: https://www.oecd.org/de/publications/standard-fur-den-automatischen-austausch-von-informationen-uber-finanzkonten-in-steuersachen_16efb004-de.html.

8 Standard für den automatischen Austausch von Informationen über Finanzkonten in Steuersachen, a.a.O., S. 3.

9 Standard für den automatischen Austausch von Informationen über Finanzkonten in Steuersachen, a.a.O., S. 3.

10 Richtlinie 2014/107/EU des Rates vom 09.12.2014 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung, abrufbar unter: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/PDF/?uri=CELEX:32014L0107>.

Gemeinsamen Meldesystems vereinbart.¹¹ Anlässlich des Treffens der G20-Finanzminister und Notenbankgouverneure im Februar 2025 hat die OECD ausgeführt, daß sich 65 Jurisdiktionen verpflichtet haben, die CARF-Regeln zum Start des Datenaustauschs im Jahr 2027 bzw. im Jahr 2028 vorzunehmen.¹² Die EU hat unter enger Umsetzung der OECD-Regelungen am 08.12.2022 eine weitere Ergänzung der DAC vorgelegt (DAC8).¹³ Der ECOFIN-Rat hat die Richtlinie am 17.10.2023 angenommen.¹⁴ Die Mitgliedstaaten müssen die Regelungen bis zum 31.12.2025 umsetzen. Die DAC8-Normen verweisen an verschiedener Stelle auf die MiCAR, so daß diesbezüglich der steuerliche Rahmen jedenfalls teilweise gesetzt wird. Das BMF hat am 04.11.2024 den Entwurf eines DAC8-Umsetzungsgesetzes vorgelegt.¹⁵ Die Finanzverwaltung hat neben den Transparenzmaßnahmen weitere Regelungen in Bezug auf Kryptowerte erlassen. Das BMF hat am 06.03.2025 ein aktualisiertes Schreiben zur ertragsteuerlichen Behandlung von Kryptowerten vorgelegt.¹⁶ Neben der Behandlung materiell-rechtlicher ertragsteuerlicher Fragen sind auch für die Praxis wichtige Ausführungen zu Steuererklärungs-, Mitwirkungs- und Aufzeichnungspflichten enthalten.¹⁷ Diese Regelungen ergänzen die Vorgaben des Informationsaustauschs, da faktisch die Gleichmäßigkeit der Besteuerung vollständig vom rechtmäßigen Mitwirkungsverhalten des Steuerpflichtigen abhängt.¹⁸

In diesem Beitrag werden die Regelungen des Entwurfs des DAC8-Umsetzungsgesetzes vorgestellt und auf offene Fragen eingegangen. Internationale Entwicklungen der CARF/DAC8-Umsetzung und ein Ausblick auf Regelungen in den USA runden den Teil ab. Ergänzend wird auf den Teil des BMF-Schreibens vom 06.03.2025 eingegangen, der sich mit Steuererklärungs-, Aufbewahrungs- und Mitwirkungspflichten bei Kryptowert-Transaktionen befaßt.

II. Kernelemente Entwurf DAC8-Umsetzungsgesetz

1. Allgemeines

Das DAC8-Umsetzungsgesetz besteht aus mehreren Teilen. Kernstück des Gesetzes ist der neue Meldestandard für Transaktionen mit Kryptowerten (Kryptowerte-Steuertransparenzgesetz – KStTG). Dabei wird eine Pflicht für sogenannte meldende Anbieter von Krypto-Dienstleistungen eingeführt, den Finanzbehörden Informationen über von den Nutzern durchgeführte Transaktionen zu melden.¹⁹ Weiter wird der gemeinsame Meldestandard für Finanzkonten um neue digitale Finanzprodukte erweitert und soll nun auch auf spezifizierte E-Geld-Produkte Anwendung finden.²⁰ In der Gesetzesbegründung wird darauf verwiesen, daß auf die Vorarbeiten der OECD zurückgegriffen wird, soweit die Schaffung steuerlicher Transparenz in Bezug auf digitale Finanzprodukte betroffen ist. Hierbei

handelt es sich um die Mustervorschriften für Meldungen durch Anbieter von Kryptodienstleistungen nach dem Melderahmen für Kryptowerte (CARF) sowie die Änderungen des gemeinsamen Meldestandards (CRS) im Hinblick auf Finanzkonten.²¹ Der Hinweis in der Gesetzesbegründung ist insoweit hilfreich, weil es zu den CARF-Regelungen Kommentare als Auslegungshilfen gibt, die bei offenen Fragen bei der Auslegung nationalen Rechts herangezogen werden können. Diese Herangehensweise hat auch den Vorteil, daß die einheitliche Auslegung der Normen bei übereinstimmenden Meldepflichten in allen teilnehmenden Staaten gewährleistet, Umgehungsmöglichkeiten minimiert und auf dieser die Grundlage ein effizienter zwi-schenstaatlicher Austausch geschaffen werden.²²

2. Regelungen Kryptowerte-Steuertransparenzgesetz – KStTG

Das KStTG-E gleicht im Aufbau dem PStTG, das die Regelungen der DAC7 in nationales Recht umsetzt.²³ Nachdem der Anwendungsbereich definiert wird, folgen Begriffsbestimmungen und Verfahrensvorschriften. Weiter werden Sorgfaltpflichten und im Anschluß daran Meldepflich-

11 Abrufbar unter: https://www.oecd.org/en/publications/international-standards-for-automatic-exchange-of-information-in-tax-matters_896d79d1-en.html.

12 OECD Secretary General Tax Report to G20 Finance Ministers and Central Bank Governors, S. 19, abrufbar unter: <https://www.taxobservatory.eu/publication/enforcing-taxes-on-cryptocurrencies/>.

13 Abrufbar unter: https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:0e08e5ad-76dc-11ed-9887-01aa75ed71a1.0020.02/DOC_1&format=PDF.

14 Richtlinie (EU) 2023/2226 des Rates vom 17.10.2023 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU des Rates über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung, Amtsbl. EU v. 24.10.2023 – L 1.

15 Gesetz zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2023/2226 des Rates vom 17.10.2023 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU des Rates über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung (DAC8-Umsetzungsgesetz – DAC8-UmsG), abrufbar unter: https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung_IV/20_Legislaturperiode/2024-11-04-DAC8-UmsG/1-Referentenentwurf.pdf?__blob=publicationFile&v=2.

16 Einzelfragen zur ertragsteuerlichen Behandlung bestimmter Kryptowerte, BMF-Schreiben vom 06.03.2025 – IV C 1 – S 2256/00042/064/043, abrufbar unter: https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Steuerarten/Einkommensteuer/2025-03-06-einzelfragen-kryptowerte-bmf-schreiben.pdf?__blob=publicationFile&v=2.

17 BMF-Schreiben vom 06.03.2025, a.a.O., S. 27 ff.

18 *Arendt*, DB 2025, 288, 289.

19 DAC8-UmsG, a.a.O., S. 2.

20 DAC8-UmsG, a.a.O., S. 1; nicht eingegangen wird auf die weiteren Änderungen des DAC8-UmsG, wie die EU-Amtshilferichtlinie, der Abgabenordnung, des Plattformen-Steuertransparenzgesetzes und dem Finanzverwaltungsgesetzes.

21 DAC8-UmsG, a.a.O., S. 41.

22 DAC8-UmsG, a.a.O., S. 2.

23 *Zawodsky/Schuster*, DStR 2025, 313, 315.

ten und sonstige Pflichten für meldende Anbieter von Krypto-Dienstleistungen vorgeben. Ein wichtiger Punkt sind die im KStTG-E geregelten Bußgeldvorschriften. Die Sorgfalts- und die Meldepflichten sind nach § 26 KStTG-E erstmals für den Meldezeitraum zu beachten, der dem Kalenderjahr 2026 entspricht.

a) Anwendungsbereich (§ 1 KStTG-E)

Der Anwendungsbereich des KStTG betrifft nach § 1 KStTG-E den Umfang und die Voraussetzungen des verpflichtenden automatischen Austausches der von meldenden Anbietern von Krypto-Dienstleistungen gemeldeten Informationen im innerstaatlichen Recht zur Umsetzung der DAC8-Regelungen.

b) Meldepflichtiger Kryptowert (§ 3 KStTG-E)

Das KStTG-E verweist hinsichtlich der wichtigen Weichenstellung, was unter einem Kryptowert i.S.d. § 3 Abs. 1 KStTG-E zu verstehen ist, auf die in der MiCAR in Art. 3 Abs. 1 Nr. 5 MiCAR getroffene Regelung. Kryptowert ist danach eine digitale Darstellung eines Wertes oder eines Rechts, der bzw. das unter Verwendung der Distributed-Ledge-Technologie oder einer ähnlichen Technologie übertragen und gespeichert werden kann.²⁴ In der Gesetzesbegründung wird auf Erwägungsgrund 13 der MiCAR verwiesen.²⁵ Digitale Vermögenswerte, die von Zentralbanken in deren Eigenschaft als Währungsbehörde ausgegeben werden, einschließlich Zentralbankgeld in digitaler Form oder Kryptowerte, die von anderen Behörden einschließlich zentraler, regionaler und lokaler Verwaltungsbehörden ausgegeben werden, sollen nicht unter die Definition des Kryptowertes i.S.d. MiCAR fallen. Sie werden damit auch nicht als Krypto-Werte i.S.d. KStTG qualifiziert. Interessanterweise verweist die Gesetzesbegründung nicht auf Erwägungsgrund 10 der MiCAR. Danach soll die MiCAR keine Anwendung auf Kryptowerte finden, die einmalig und nicht mit anderen Kryptowerten fungibel sind, einschließlich digitaler Kunst und Sammlerstücken.²⁶ Die Voraussetzungen werden in Erwägungsgrund 11 weiter konkretisiert. Damit der Kryptowert als einmalig und nicht fungibel gelten kann, sollten die dargestellten Werte ebenfalls einmalig und fungibel sein.²⁷ Daher sollten sog. Non-Fungible Token (NFT) zwar grundsätzlich vom Anwendungsbereich der MiCAR ausgeschlossen sein. Jedenfalls müßte in jedem Einzelfall geprüft werden, ob das Merkmal der Einmaligkeit vorliegt. Diesbezüglich wird vertreten, daß auch nach der MiCAR entscheidend sein soll, ob Kryptowerte aufgrund der von ihnen verkörperten Rechte bzw. Funktionen einmalig sind oder nicht.²⁸ Insbesondere Teilanteile an einem einmaligen und nicht fungiblen Kryptowert („fraktionierte NFTs“) gelten tendenziell nicht als einmalig in diesem Sinne.²⁹ Die ESMA hat für diese Frage Leitlinien erstellt.³⁰ Allein das Beispiel zeigt die Schwierigkeit, wenn auf die MiCAR hinsichtlich Begrifflichkeiten bei der Klärung, ob ein Kryptowert vorliegt, verwiesen wird und dann auf weitere Berichte oder Dokumente zurückgegriffen werden muß.³¹ Es

wäre wünschenswert, daß die Finanzverwaltung die offenen Fragen aufgreift und in einem BMF-Schreiben klärt.

Eine meldepflichtiger Kryptowert ist nach § 3 Abs. 2 KStTG-E zudem jeder Kryptowert außer E-Geld oder solchen Kryptowerten, für die der meldende Anbieter von Krypto-Dienstleistungen hinreichend festgestellt, daß sie nicht für Zahlungs- und Investitionszwecke verwendet werden können. Die Gesetzesbegründung geht auf die Voraussetzungen dieser Merkmale ein. Kryptowerte, die nicht zu Zahlungs- und Investitionszwecken verwendet werden können, sind danach vom Begriff der Kryptowerte ausgenommen, da bei diesen kein relevantes Risiko bestehe, daß sie für Zwecke der Steuerhinterziehung verwendet werden könnten.³² Damit bestimmt werden kann, ob ein Kryptowert nicht zu Zahlungs- oder Investitionszwecken verwendet werden kann, können sich die meldenden Anbieter von Krypto-Dienstleistungen in einem ersten Schritt auf die Klassifizierung des Kryptowertes stützen.³³ Darüber hinaus wird auf die FATF-Empfehlungen verwiesen. Gilt danach ein Kryptowert als virtueller Wert i.S.d. FATF-Empfehlungen, weil er zu Zahlungs- und Investitionszwecken verwendet werden kann, dann ist er als meldepflichtiger Kryptowert zu betrachten.³⁴ Wenn dagegen Kryptowerte dadurch charakterisiert sind, daß sie in einem begrenzten festen Netzwerk oder Umfeld operieren, über das hinaus die Kryptowerte nicht auf einem Sekundärmarkt außerhalb des geschlossenen Kreislaufs übertragen oder getauscht werden können, dann können solche Kryptowerte nicht als Zahlungs- oder Anlagezwecke verwendet werden.³⁵ Als Beispiele werden Lebensmittel-, Buch- und

24 Verordnung (EU) 2023/1114 des Europäischen Parlaments und des Rates v. 31.05.2023 über Märkte für Kryptowerte und zur Änderung der Verordnungen (EU) Nr. 1093/2010 und (EU) Nr. 1095/2010 sowie der Richtlinien 2013/16/EU und (EU) 2019/1937, Abl. EU v. 09.06.2023 – L 150/63.

25 DAC8-UmsG-E, S. 51.

26 Verordnung (EU) 2023/1114, a.a.o., Abl. EU v. 09.06.2023 – L 150/42.

27 Verordnung (EU) 2023/1114, a.a.o., Abl. EU v. 09.06.2023 – L 150/42 f.

28 *John*, BKR 2025, 162, 163.

29 *John*, BKR 2025, 162, 164; in den Fällen, in denen die Anwendbarkeit der MiCAR verneint wird, sollte in aufsichtsrechtlicher Sicht geprüft werden, ob NFTs die Voraussetzungen als Wertpapier i.S.d. MiFID II Verordnung erfüllt.

30 ESMA Final Report Guidelines on the conditions and criteria for the qualification of cryptoassets as financial instruments, 2024, S. 47, Rn. 67 ff.; abrufbar unter: https://www.esma.europa.eu/sites/default/files/2024-12/ESMA75453128700-1323_Final_Report_Guidelines_on_the_conditions_and_criteria_for_the_qualification_of_CAs_as_FIs.pdf.

31 Siehe hierzu auch *Arendt*, DB 2025, 288, 289, der darauf hinweist, daß der Verweis auf die Begrifflichkeiten der MiCAR der Gesetzgeber kritische Anmerkungen der Literatur und die spätere Ausformung der Begriffe durch die Verwaltung und Rechtsprechung der Mitgliedstaaten übernimmt.

32 DAC8-UmsG-E, S. 51.

33 DAC8-UmsG-E, S. 51.

34 DAC8-UmsG-E, S. 51.

35 DAC8-UmsG-E, S. 51 f.

Restaurantgutscheine oder Flugmeilen und andere Prämien für Treueprogramme genannt.³⁶

E-Geld wird in § 3 Abs. 3 KStTG-E legaldefiniert. Danach ist E-Geld ein Kryptowert, der die digitale Darstellung einer einzigen Fiat-Währung ist, gegen Zahlung eines Geldbetrages für die Durchführung von Zahlungsvorgängen ausgegeben wird, eine auf dieselbe Fiat-Währung laufende Forderung gegenüber dem Emittenten darstellt und von einer anderen natürlichen oder juristischen Person als dem Emittenten als Zahlungsmittel angenommen wird. In der Neufassung des § 19 Nr. 9 Finanzkonten-Informationsaustauschgesetzes werden unter Buchst. d) die Kriterien dahingehend präzisiert, daß kraft der für den Emittenten geltenden regulatorischen Anforderungen auf Antrag des Inhabers des Produkts für dieselbe Fiat-Währung jederzeit und zum Nennwert einlösbar sein muß. Die Frage, ob die Voraussetzungen von E-Geld bejaht werden oder ein Kryptowert vorliegt, der unter das KStTG-E fällt, ist schon deshalb von Bedeutung, weil das Finanzkonten-Informationsaustauschgesetz und die KStTG-E unterschiedliche Kriterien bezüglich der Berichtspflichten vorsehen. Daher müssen Rechtsanwender die Voraussetzungen der Finanzinstrumente genau prüfen. Die Grenzen können dabei fließend sein. Beispiele werden in den Erwägungsgründen der MiCAR genannt. Trotz ihrer Ähnlichkeiten können sich E-Geld und ein auf eine amtliche Währung bezogener Kryptowert in einigen Punkten unterscheiden.³⁷ So begründen manche Kryptowerte, die auf eine amtliche Währung Bezug nehmen, keinen Forderungsanspruch ihrer Inhaber gegenüber dem Emittenten dieser Kryptowerte.³⁸ Andere Kryptowerte, die auf eine amtliche Währung Bezug nehmen, beinhalten keinen nennwertgleichen Forderungsanspruch auf die Referenzwährung oder beschränken die Rücktauschfrist.³⁹ Bei der Abgrenzung müssen daher die vertraglichen Kriterien des jeweiligen Kryptowertes anhand der dargestellten Voraussetzungen geprüft werden, um zu entscheiden, ob die Voraussetzungen von E-Geld nach § 3 Abs. 3 KStTG-E vorliegen, mit der Folge, daß dann das KStTG-E nicht anwendbar wäre. Die Relevanz der Abgrenzungsfrage zeigt sich bei sog. Stablecoins. Stablecoins können als E-Geld qualifiziert werden.⁴⁰ Die bisherige Gesetzesfassung des § 3 Abs. 3 KStTG läßt vermuten, daß alle Kryptowerte außer E-Geld in den Anwendungsbereich fallen. Die MiCAR dagegen regelt in Art. 48 Abs. 2, daß E-Geld-Token als E-Geld gelten. Die Regelung hat zur Folge, daß viele Stablecoins, die heute nicht als E-Geld zu qualifizieren sind, künftig unter der MiCAR nicht nur als E-Geld-Token, sondern auch als E-Geld zu qualifizieren sind.⁴¹ Ob diese Unterscheidung, die im Rahmen des Aufsichtsrechts zu einem Gleichlauf mit dem bereits bestehenden Rechtsrahmen führt, auch für den steuerlichen Informationsaustausch sinnvoll ist, darf bezweifelt werden. Jedenfalls sollte auch hier die Finanzverwaltung für Klarheit sorgen. Unproblematisch in den Anwendungsbereich des KStTG dürften Stablecoins fallen, die als „vermögens-

wertreferenzierte Token“ nach Art. 3 Abs. 1 Ziff. 6 MiCAR zu qualifizieren sind. Diese stellen Kryptowerte dar, die kein E-Geld-Token sind und deren Wertstabilität durch Bezugnahme auf einen anderen Wert oder ein anderes Recht oder eine Kombination davon, einschließlich einer oder mehrerer amtlicher Währungen, gewahrt werden soll. Darunter fallen bspw. Stablecoins, die ihre Wertstabilität durch Bezugnahme auf Rohstoffe oder einen Mix aus Währungen wahren sollen.⁴²

c) Meldender Anbieter von Krypto-Dienstleistungen (§ 4 KStTG-E)

In § 4 KStTG-E werden die Voraussetzungen geregelt, wann ein meldender Anbieter von Krypto-Dienstleistungen vorliegt, der dann die Sorgfalts- und Meldepflichten, die in den Abschnitten 2 und 3 des KStTG-E normiert werden, zu erfüllen hat.

aa) Meldende Anbieter

Meldende Anbieter von Krypto-Dienstleistungen sind nach § 4 Abs. 4 KStTG-E jeder Anbieter von Krypto-Dienstleistungen und jeder Kryptowert-Betreiber, der eine oder mehrere Krypto-Dienstleistungen anbietet, die meldepflichtige Transaktionen für oder im Auftrag eines meldepflichtigen Nutzers bewirken. Ein Anbieter von Krypto-Dienstleistungen ist nach § 4 Abs. 1 KStTG-E ein Anbieter von Krypto-Dienstleistungen i.S.d. Art. 3 Abs. 1 Nr. 15 MiCAR. Ein Anbieter von Kryptowerte-Dienstleistungen ist danach jede juristische Person oder jedes andere Unternehmen, deren bzw. dessen berufliche oder gewerbliche Tätigkeit darin besteht, eine oder mehrere Kryptowerte-Dienstleistungen gewerblich für Kunden zu erbringen, und der bzw. dem es gestattet ist, nach Art. 59 Kryptowerte-Dienstleistungen zu erbringen.⁴³ Ein Kryptowert-Betreiber ist nach § 4 Abs. 2 KStTG-E eine natürliche Person oder ein Rechtsträger, die bzw. der nicht unter § 4 Abs. 1 KStTG fällt und Krypto-Dienstleistungen erbringt. Durch die Einbeziehung von Kryptowerte-Betreibern wird der Anwendungsbereich auf jene Personen erweitert, die keine nach den Art. 59, 60 und 63 MiCAR zugelassenen Kryptowerte-Dienstleister sind, aber dennoch Krypto-Dienstleistungen erbringen.

36 DAC8-UmsG-E, S. 52, siehe hierzu auch: FATF, Virtual Assets and Virtual Asset Service Provider 2021, S. 32, Rn. 84, abrufbar unter: <https://www.fatf-gafi.org/content/dam/fatf-gafi/guidance/Updated-Guidance-VA-VASP.pdf.coredownload.inline.pdf>.

37 Verordnung (EU) 2023/1114, a.a.o., ABl. EU v. 09.06.2023 – L 150/44, Erwägungsgrund 19.

38 Verordnung (EU) 2023/1114, a.a.o., ABl. EU v. 09.06.2023 – L 150/44, Erwägungsgrund 19.

39 Verordnung (EU) 2023/1114, a.a.o., ABl. EU v. 09.06.2023 – L 150/44, Erwägungsgrund 19.

40 Oppenheim/Pfaf, RDi 2024, 102, 104.

41 Oppenheim/Pfaf, RDi 2024, 102, 105.

42 Oppenheim/Pfaf, RDi 2024, 102, 104.

43 Verordnung (EU) 2023/1114, a.a.o., ABl. EU v. 09.06.2023 – L 150/64.

bb) Krypto-Dienstleistungen

Zur Ausgestaltung der Definition von Krypto-Dienstleistungen wird in § 4 Abs. 3 KStTG-E auf Art. 3 Abs. 1 Nr. 16 MiCAR verwiesen. Danach sind Krypto-Dienstleistungen die nachfolgend genannten Dienstleistungen, sowie Tätigkeiten im Zusammenhang mit Kryptowerten:⁴⁴

- Verwahrung und Verwaltung von Kryptowerten für Kunden;
- Betrieb einer Handelsplattform für Kryptowerte;
- Tausch von Kryptowerten gegen einen Geldbetrag;
- Tausch von Kryptowerten gegen andere Kryptowerte;
- Ausführung von Aufträgen über Kryptowerte für Kunden;
- Platzierung von Kryptowerten;
- Annahme und Übermittlung von Aufträgen über Kryptowerte für Kunden;
- Beratung zu Kryptowerten;
- Portfolioverwaltung von Kryptowerten;
- Erbringung von Transferdienstleistungen für Kryptowerte für Kunden.

Darüber hinaus stellen nach § 4 Abs. 3 KStTG-E auch Staking und Lending Krypto-Dienstleistungen dar.

cc) Ausführung von meldepflichtigen Transaktionen

Als weitere Voraussetzungen müssen nach § 4 Abs. 4 KStTG-E eine oder mehrere Dienstleistungen angeboten werden, die meldepflichtige Transaktionen für oder im Auftrag eines meldepflichtigen Nutzers bewirken. In der Gesetzesbegründung wird ausgeführt, daß diese Voraussetzungen dann erfüllt wären, wenn der Kryptowert-Betreiber oder Anbieter von Kryptowert-Dienstleistungen als Gegenpartei oder als Vermittler von Tauschgeschäften auftritt oder eine Handelsplattform zur Verfügung stellt.⁴⁵ Eine Dienstleistung zur Durchführung von Kryptowert-Transaktionen umfaßt in der Regel Dienstleistungen, durch die der Kunde meldepflichtige Kryptowerte gegen FIAT-Währungen oder umgekehrt erhält oder meldepflichtige Kryptowerte gegen andere meldepflichtige Kryptowerte tauschen kann.⁴⁶ Keine Anbie-

ter von Krypto-Dienstleistungen sind solche, die lediglich eine Plattform zur Verfügung stellen, die eine „Bulletin-Board-Funktionalität“ für die Veröffentlichung von Kauf-, Verkaufs- oder Umtauschpreisen relevanter Kryptowerte enthält.⁴⁷ Die Aktivitäten eines Investmentfonds, der in meldepflichtige Kryptowerte investiert, stellen keine Dienstleistung zur Durchführung von relevanten Transaktionen dar.⁴⁸ Als weiteres Merkmal, damit das Merkmal als meldender Anbieter von Krypto-Dienstleistungen erfüllt ist, müssen die Aktivitäten für oder im Auftrag von Kunden durchgeführt werden.

dd) Voraussetzungen zur Erfüllung der Sorgfalts- und Meldepflichten

Meldende Anbieter von Krypto-Dienstleistungen unterliegen dann den Sorgfalts- und Meldepflichten, wenn sie einen Inlandsbezug haben.⁴⁹ Die Voraussetzungen des Inlandsbezugs werden in § 4 Abs. 5 Nr. 1 und 2 KStTG-E geregelt.

Zulassung bzw. Berechtigung nach MiCAR

Damit die Sorgfalts- und Meldepflichten nach den Abschnitten 2 und 3 KStTG-E erfüllt werden müssen, muß es sich nach § 4 Abs. 5 Nr. 1 KStTG-E um einen Rechtsträger oder eine natürliche Person handeln, der oder die in der Bundesrepublik Deutschland nach Art. 63 MiCAR zugelassen oder nach Art. 60 MiCAR dazu berechtigt ist, Krypto-Dienstleistungen im Inland zu erbringen.

Der Beitrag wird fortgesetzt in Heft 3_2025

44 Verordnung (EU) 2023/1114, a.a.O., ABL. EU v. 09.06.2023 – L 150/64.

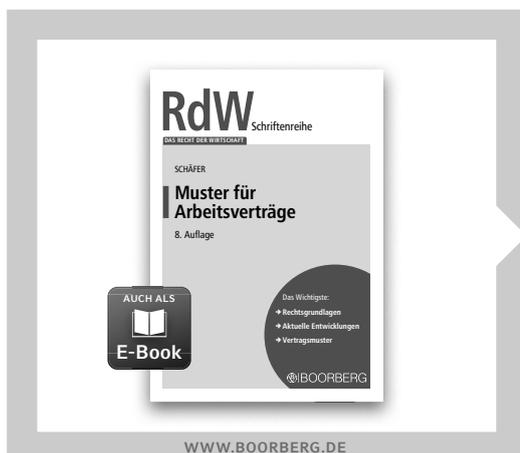
45 DAC8-UmsG, S. 52.

46 DAC8-UmsG, S. 53.

47 DAC8-UmsG, S. 53.

48 DAC8-UmsG, S. 53; allerdings kann in diesen Fällen eine Meldepflicht nach dem Finanzkonten-Informationsaustauschgesetz in Frage kommen.

49 Zawodsky/Schuster, DStR 2025, 313, 316.

**Muster für Arbeitsverträge**

von Gerd Schäfer, Rechtsanwalt

2024, 8. Auflage, 100 Seiten, € 14,-

Das Recht der Wirtschaft

ISBN 978-3-415-07606-8

Der Band zeigt praxisbezogen auf, woran bei der Abfassung eines Arbeitsvertrages gedacht werden muss und wie ein solcher Arbeitsvertrag sowohl zweckmäßig als auch rechtlich zutreffend formuliert werden kann.



Leseprobe unter

www.boorberg.de/9783415076068

BOORBERG

RICHARD BOORBERG VERLAG

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

SC0725

Nachfolgend werden regelmäßig zwei Gestaltungstips angerissen und sollen den aufmerksamen Leser anregen, in seiner Beratungspraxis diese zu diskutieren. Es wird ausdrücklich darauf hingewiesen, daß es sich bei den Gestaltungstips nicht zwingend um positive Gestaltungsvorschläge handelt. Es handelt sich vielmehr um Anregungen, sich mit in der Literatur oder in der Beratungspraxis diskutierten und zum Teil favorisierten Gestaltungen kritisch auseinanderzusetzen.

Ein kleiner Gestaltungstip 1

Gestaltungen mit Bezugsrechten

In der letzten Zeit geistert in der Beraterschaft ein Gestaltungsmodell mit Bezugsrechten herum. Dabei stellt sich an erster Stelle die Frage, worauf bezieht sich das Bezugsrecht. Handelt es sich um ein Gewinnbezugsrecht, um einen Anspruch auf Auskehrungen aus z.B. einem Stiftungsvermögen oder handelt es sich um versicherungsrechtliche Bezugsrechte? Unter Berufung auf die Entscheidung des BFH vom 30.06.1999 (II R 70/97, BStBl 1999 II, 742) dürfte Letzteres in aller Regel der Fall sein. Mit diesem Urteil hat der erkennende Senat des BFH ausgesprochen, daß die Einräumung eines unwiderruflichen Bezugsrechts aus einer Kapitallebensversicherung als solche nicht der Schenkungsteuer unterliegt, sondern erst die zur Auszahlung gelangte Versicherungsleistung.

Vor dem Hintergrund dieser BFH-Entscheidung wird nun am „Beratungsmarkt“ folgende Gestaltung angeboten: Der Steuerpflichtige (S) hat eine GmbH oder gründet eine GmbH. Der S schließt eine Lebensversicherung ab. Wobei darauf hinzuweisen ist, daß es sich nicht um eine typische Lebensversicherung nach deutschem Recht handelt. Vielmehr ist Gegenstand der Versicherung z.B. ein Einmalbetrag in Höhe von 1 Mio. Euro. Versicherungsnehmer ist S, versicherte Person kann bspw. auch S oder ein bestimmter Umstand (Befristung) sein. Das unwiderrufliche Bezugsrecht erhält die GmbH. Bei Eintritt des Versicherungsfalls soll die GmbH bezugsberechtigt sein. Anschließend, also nach Abschluß des Versicherungsvertrages, überträgt S seine GmbH-Geschäftsanteile auf seine Kinder. Wenn sodann der Versicherungsfall eintritt, erhält die GmbH als Bezugsberechtigte die Versicherungssumme. Die Versicherungssumme entspricht dem Einmalbetrag zzgl. der erwirtschafteten Erträge abzgl. der Kosten und Gebühren. Die mit den Geschäftsanteilen beschenkten Kinder haben nun eine GmbH mit einer nicht unerheblichen Cash-Position.

Es wird unter schenkungsteuerlichen Gesichtspunkten wie folgt argumentiert: Die Einräumung der Bezugsberechtigung zugunsten der GmbH stelle keine Bereicherung dar.

Das unwiderrufliche Bezugsrecht stellt einen eigenständigen Vermögenswert dar, welcher in die GmbH verdeckt eingelegt wird. Dieses unwiderrufliche Bezugsrecht ist als aufschiebend bedingter Anspruch (Anwartschaftsrecht) zu qualifizieren. Die Einräumung des unwiderruflichen Bezugsrechts ist im steuerlichen Einlagekonto zu erfassen (§ 27 KStG), so daß im Leistungsfall (bei Tod der versicherten Person oder Eintritt der Befristung) die Entnahme aus dem steuerlichen Einlagekonto steuerfrei erfolgen könne. Aufgrund des bereits zuvor zu Lebzeiten erfolgten Übertragungsvorgangs der GmbH-Anteile auf die neuen Gesellschafter (zukünftigen Erben) ist der Vermögensübertrag bereits erfolgt, so daß im Leistungsfall keine schenkung- bzw. erbschaftsteuerrelevante Vermögensmehrung erfolgt (kein § 7 Abs. 8 ErbStG).

Gestaltungstip: Die im ersten Hinsehen schlüssige Gestaltung wirft jedoch die Frage auf, wie die spätere Auszahlung der Versicherungssumme an die GmbH schenkungsteuerlich zu behandeln ist. Wenn das unwiderrufliche Bezugsrecht einen aufschiebend bedingten Anspruch (Anwartschaftsrecht) darstellt, dann erstarkt das Anwartschaftsrecht mit Bedingungseintritt zum Vollrecht. In diesem Moment dürfte sich eine Bereicherung bei der GmbH realisieren. Die Bereicherung ist in dem Anspruch der GmbH gegen die Versicherung aus dem nunmehr zum Vollrecht erstarkten Bezugsrecht zu sehen. Eine vorherige Vermögensübertragung kann insoweit nicht in der Schenkung der GmbH-Geschäftsanteile gesehen werden, denn schenkungsteuerlich handelt es sich ja lediglich um ein Bezugsrecht, das nach der BFH-Rechtsprechung eben keine Bereicherung darstellt. Bevor man also eine Gestaltung mittels eines Bezugsrechts umsetzt, sollte die vorstehend skizzierte Frage nach der schenkungsteuerlichen Behandlung der Auszahlung der Versicherungssumme ggf. durch den Antrag auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft abgeklärt werden.

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

Ein kleiner Gestaltungstip 2

Teilentgeltlichkeit und Veräußerung

Eine wahrhaft hochinteressante Entscheidung hat uns das Niedersächsische FG mit seinem Urteil vom 29.05.2024 (3 K 36/24) präsentiert, die jedoch noch durch den BFH überprüft werden wird, denn die Revision ist unter IX R 17/24 in München anhängig.

Anerkanntermaßen wird ein teilentgeltliches Geschäft in einen unentgeltlichen und einen entgeltlichen Teil aufgesplittet und sodann jeder Teil für sich steuerrechtlich gewürdigt. Als Beispiel kann auf die Steuerverschonungsregelungen in §§ 13 a, 13 b ErbStG verwiesen werden. Voraussetzung für die dort geregelte Steuerbefreiung ist die Einhaltung der sog. Behaltensfrist. Ein Verstoß gegen diese Behaltensfrist ist dann gegeben, wenn das begünstigte Vermögen innerhalb dieser Frist veräußert wird. Eine Veräußerung ist in einem entgeltlichen oder teilentgeltlichen Übertragungsakt zu sehen. Folgerichtig ist eine voll unentgeltliche Übertragung keine Veräußerung. Dementsprechend geht die FinVerw (R E 13 a. 12 Abs. 2 Nr. 2 ErbStR 2019) davon aus, daß bei einer Weiterübertragung des begünstigt erworbenen Vermögens im Wege einer Schenkung unter Lebenden keine Veräußerung, die gegen die Behaltensfrist des § 13 a Abs. 6 ErbStG verstößt, vorliegt. Handelt es sich hingegen bei der Weiterübertragung im Rahmen einer Schenkung unter Lebenden um eine gemischte Schenkung oder um eine Schenkung unter Leistungsaufgabe, so stellt der entgeltliche Teil einen Verstoß gegen die Behaltensregeln dar (R E 13 a. 12 Abs. 2 Nr. 2 Satz 3 ErbStR 2019).

Es fragt sich mithin, ob man allgemein davon ausgehen kann, daß bei einem teilentgeltlichen Rechtsgeschäft stets hinsichtlich des entgeltlichen Teils eine Veräußerung anzunehmen ist. Nein, denn wie uns die Entscheidung des Niedersächsischen FG lehrt, muß der Begriff der Veräußerung normenspezifisch ausgelegt werden. Der Entscheidung lag folgender stark vereinfachter, in der Praxis jedoch nicht selten vorkommender Sachverhalt zugrunde: Die Mutter erwarb im Jahr 2016 ein Grundstück zum Kaufpreis von 500.000 Euro. Sie finanzierte den Kaufpreis vollumfänglich durch Aufnahme eines Bankkredites und sicherte diesen grundbuchmäßig über das Grundstück ab. Das Grundstück befand sich in steuerlichem Privatvermögen. Da die Mutter das Darlehen nicht mehr bedienen konnte, entschied sie sich im Jahr 2022, das Grundstück, das inzwischen einen Verkehrswert von 850.000 Euro hatte, an die Tochter zu übertragen. Die Tochter mußte lediglich das zwischenzeitlich nur noch mit 380.000 Euro valutierende Darlehen übernehmen. Da eine Schuldübernahme ein Entgelt darstellt, teilte das FA

den Übertragungsvorgang in einen entgeltlichen Teil in Höhe von 380.000 Euro und einen unentgeltlichen Teil in Höhe von 470.000 Euro auf. Da die Grundstücksübertragung noch innerhalb der sog. zehnjährigen Spekulationsfrist des § 23 EStG erfolgte, unterwarf das FA den entgeltlichen Teil der Besteuerung als privates Veräußerungsgeschäft nach § 23 EStG. Dem ist die Mutter entgegengetreten. Das FG gab der Klägerin Recht. Das FG legte die Vorschrift des § 23 EStG teleologisch aus. Nach dem Sinn und Zweck der Vorschrift sollen nur die in der Spekulationsfrist entstandenen und realisierten Wertzuwächse im Privatvermögen als „private Veräußerungsgeschäfte“ besteuert werden. Da die historischen Anschaffungskosten keine Wertsteigerungen darstellen, denn sie bilden letztlich lediglich den Kapitaleinsatz ab, sind sie nicht einer Besteuerung nach § 23 EStG zugänglich. Wenn mithin der Übertragende, im Beispielsfall also die Mutter, die Grundstücksübertragung von der Übernahme des die Anschaffungskosten finanzierenden Darlehens abhängig macht, realisiert sie durch die Schuldbefreiung, also die Schuldübernahme durch die Tochter, keine Wertsteigerungen. Die Schuldübernahme durch die Tochter ist mithin keine Veräußerung i.S. eines privaten Veräußerungsgeschäftes nach § 23 EStG.

Gestaltungstip: Da die Entscheidung des Niedersächsischen FG überzeugend begründet ist, sollte sie in jedem Fall in die Gestaltungsberatung Eingang finden, selbstverständlich unter dem Hinweis, daß die Entscheidung des BFH im Revisionsverfahren möglicherweise die teleologische Reduktion der Vorschrift negiert. Nach diesseitiger Ansicht ist aber nicht mit einer abweichenden BFH-Rechtsprechung zu rechnen, denn der BFH hat im Rahmen des gewerblichen Grundstückshandels eine ähnliche Argumentation wie im Urteil des Niedersächsischen FG geführt. Es handelt sich um die BFH-Rechtsprechung zu den Selbstkosten. Bei der Frage, ob bei einem Veräußerer ein verschenktes Objekt als Zählobjekt zu qualifizieren ist, hat sich die Rechtsprechung klar positioniert. Nach der Rechtsprechung des BFH sind Grundstücke, die verschenkt oder zum Selbstkostenpreis oder einem darunter liegenden Betrag verkauft werden, nicht in die Betrachtung, ob die Drei-Objekt-Grenze überschritten ist, einzubeziehen (BFH v. 23.08.2017 – X R 7/17, BFH/NV 2018, 325, Rn. 30 m.w.N.; s. auch BMF v. 26.03.2004, BStBl I 2004, 434, Tz. 11).

Interessant sind vor dem Hintergrund des Urteils des Niedersächsischen FG z.B. die Gestaltungen, in denen das Grundstück anfänglich ohne Kreditaufnahme, also nur mit Eigenmitteln, erworben wird und anschließend, z.B. drei

► Gestaltungstip

Jahres später, einer Kreditaufnahme in Höhe bis zum damaligen Kaufpreis als Sicherheit dient. Wird dieses Grundstück sodann innerhalb der Spekulationsfrist allein gegen Schuldübernahme übertragen, dürfte dies nicht zu einer Besteuerung nach § 23 EStG führen.

Ergänzend ist noch darauf aufmerksam zu machen, daß die finanzgerichtliche Entscheidung auf Fälle der sog. „vorweggenommenen Erbfolge“ abstellt. Der Begriff der vorweg-

genommenen Erbfolge ist kein gesetzlich definierter Terminus Technicus und reduziert die Anwendungsfälle m.E. nicht auf unentgeltliche Übertragungen auf Erben erster Ordnung. Es handelt sich bei der vorweggenommenen Erbfolge um eine normale Schenkung unter Lebenden, so daß die Grundsätze des Niedersächsischen Urteils auch auf normale Grundstücksschenkungen angewandt werden können.

(Rechtsanwalt/Fachanwalt für Steuerrecht Dr. Matthias Söffing)



**Präzise
und praxisnah.**

WWW.BOORBERG.DE

**LADEMANN
Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz**

Loseblattwerk, ca. 2540 Seiten, € 158,-
einschl. 2 Ordnern

ISBN 978-3-415-00556-3

Die oft schwierigen und komplizierten Regelungen des Körperschaftsteuergesetzes werden anschaulich und strikt praxisorientiert erläutert:

- klar strukturierter Aufbau der Kommentierungen
- Übersichten in ABC-Form
- zahlreiche Berechnungsbeispiele
- die stete Auswertung und verständliche Darlegung der jeweils neuesten Rechtsprechung und Verwaltungsmeinung

Besonders hervorzuheben ist die mit jeder Ergänzungslieferung aktualisierte Übersicht KStG kompakt: Hier werden – auf Paragrafenebene – alle wichtigen Änderungen aus den Bereichen Gesetzgebung, Rechtsprechung und Verwaltung kurz und prägnant dargestellt. Man sieht damit auf einen Blick, was neu ist.

Die Verfasser sind erfahrene Sachkenner aus der Finanzverwaltung und den steuerberatenden Berufen.

 **BOORBERG**

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

SC0725



NEU

Klare Orientierung für die Praxis.



WWW.BOORBERG.DE

Die E-Rechnung
**Praxisleitfaden für Selbständige, kleine und
mittlere Unternehmen**
von Gregor Danielmeyer und Dirk J. Lamprecht
2025, 96 Seiten, € 18,-
ISBN 978-3-415-07742-3



Leseprobe unter
www.boorberg.de/9783415077423

Seit dem 1. Januar 2025 ist bei Umsätzen zwischen inländischen Unternehmern regelmäßig eine elektronische Rechnung (E-Rechnung) zu verwenden. Was auf den ersten Blick wie eine rein technische Herausforderung erscheint, hat weitreichende Auswirkungen auf die Organisation und Arbeitsweise von Unternehmen – von der Gestaltung interner Prozesse bis hin zur Auswahl geeigneter Datenverarbeitungssysteme.

Dieser Leitfaden widmet sich den zentralen Aspekten der E-Rechnungspflicht und bietet eine praxisnahe Orientierung insbesondere für Selbständige sowie kleine und mittlere Unternehmen. Dabei stehen drei wesentliche Themen im Fokus: Prozesse, Datenverarbeitungssysteme und die praktische Umsetzung im Unternehmen. Die Autoren sind zwei renommierte Experten auf dem Gebiet der Rechnungserstellung und Digitalisierung.

Die Umstellung auf die E-Rechnung ist weit mehr als eine gesetzliche Verpflichtung – sie ist eine Chance, die Effizienz und Transparenz in Unternehmen nachhaltig zu steigern. Dieses Buch hilft Ihnen, den Wandel aktiv und erfolgreich zu gestalten.

 **BOORBERG**

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

SC0725



Neue Anwalts- und Gerichtskosten.



WWW.BOORBERG.DE

Kostenübersichtstabellen

Gebühren und Kosten bei Anwalt und Gericht

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

2025, 27., überarbeitete Auflage, 144 Seiten, € 26,-
mit Spiralbindung und Griffregister

ISBN 978-3-415-07720-1



Leseprobe unter
www.boorberg.de/9783415077201

Das Kostenrechtsänderungsgesetz 2025 bringt zahlreiche Änderungen in RVG, GKG, FamGKG, GNotKG und JVEG. In die 27. Auflage des »Schmeckenbecher/Scheungrab« sind alle Gesetzesänderungen eingearbeitet.

Ausführliche Musterrechnungen und Tabellen sowie Tipps und Tricks zum Gebührenmanagement erleichtern die Arbeit.

Ob Kostennoten-Erstellung oder schnelle Klärung von Mandantenfragen zum Kostenrisiko – mit der neuen Ausgabe sind Sie perfekt gerüstet. Nutzen Sie die vollständig überarbeitete Neuauflage und profitieren Sie von den aktuellen Anpassungen.

Die von Manfred Schmeckenbecher begründeten »Kostenübersichtstabellen« werden bereits seit 2017 von Karin Scheungrab, Dipl.-Rechtspflegerin (FH) fortgeführt. Sie ist bekannt als Autorin zahlreicher Fachbücher sowie langjährige Fachdozentin im gesamten Bundesgebiet.

 BOORBERG

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

SC0725