

steueranwaltsmagazin

Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im Deutschen Anwaltverein

2/2024

135 . Ausgabe | 26. Jahrgang

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

Dr. Jörg Stalleiken,
Flick Gocke Schaumburg,
Bonn

33 **Editorial**
Wagner

Beiträge

35 Söffing **Selbstkosten und Gebäudeanbau:
Zwei Problemfelder des gewerblichen
Grundstückshandels (Teil 1)**

40 Zacher/Hamadache **Das Spiel mit den
Geldspielautomaten**

45 Rogge **Cum-Ex und das Urteil des Land-
gerichts Frankfurt am Main v. 30.01.2024 –
Gingen der ethische und der moralische
Kompass bei der steuerrechtlichen
Beratung verloren?**

52 Latrovalis/Link **Das neue
Beherrschungskonzept im reformierten AStG**

60 Wulf **Grundstrukturen der Hinterziehung
von Einfuhrumsatzsteuer durch Unterlassen**

65 **LiteraTour**

Gestaltungstip

66 Söffing **Gegenleistungen im GrEStG**
Erweiterte Kürzung, § 9 Nr. 1
Sätze 2 ff. GewStG

www.steuerrecht.org



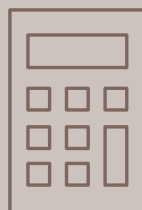
juris

KANN ICH IM STEUERRECHT
ALLE SPEZIALFRAGEN
BEANTWORTEN?

JA. MIT JURIS.

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

juris^{Recht}
JURIS STEUER-
RECHT PREMIUM



LADEMANN
EStG KOMMENTAR

in Zusammenarbeit mit 

IBOORBERG

R&W
Fachmedien Recht und Wirtschaft

Jetzt hier gratis testen.



www.juris.de/steuerp

juris.de Wissen, das für Sie arbeitet.

I.

„Die Rechte der Mitglieder eines Vereins bewegen sich in dem Rahmen, den ein Verein setzt; das Grundrecht der Vereinigungsfreiheit aus Art. 9 Abs. 1 GG gibt einem Verein insofern grundsätzlich das Recht, über die Aufnahme und den Ausschluß von Mitgliedern selbst zu bestimmen. Zielt ein privater Amateur-Breitensportverein mit seiner Satzung ausdrücklich auf eine Orientierung an der freiheitlich-demokratischen Grundordnung und tritt er extremistischen, rassistischen und fremdenfeindlichen Bestrebungen entgegen, ist das mit Blick auf die in der Vorgabe zu Vereinsverboten in Art. 9 Abs. 2 GG wie auch im Grundrecht der Menschenwürde nach Art. 1 Abs. 1, dem Benachteiligungsverbot in Art. 3 Abs. 3 GG und den Maßgaben für Parteiverbotsverfahren in Art. 21 Abs. 2 GG zum Ausdruck kommende Wertung nicht zu beanstanden.“

Aus: BVerfG 02.02.2023 – 1 BvR 187/21 (Erfolgreiche Verfassungsbeschwerde gegen den Ausschluß aus einem Sportverein wegen NPD-Mitgliedschaft)

II.

Der steuerliche Grundfreibetrag sorgt dafür, daß das Existenzminimum für alle steuerfrei bleibt. Für 2023 wurde er um 561 Euro auf 10.908 Euro angehoben. In 2024 wird er erneut angehoben, um 696 Euro auf 11.604 Euro. Der Kinderfreibetrag (einschließlich des Freibetrags für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf des Kindes) wurde zum Januar 2023 auf 8.952 Euro angehoben und wird in 2024 um weitere 360 Euro auf 9.312 Euro erhöht. Der Höchstbetrag für den steuerlichen Abzug von Unterhaltsleistungen, dessen Höhe an den Grundfreibetrag gekoppelt ist, wird ebenfalls angehoben.

Aus: [bundesfinanzministerium.de](https://www.bundesfinanzministerium.de) („Sie haben etwas gut“)

III.

Fußball hat nicht unbedingt etwas mit Lyrik zu tun. Dennoch stellte ein Gericht unlängst hinsichtlich eines BVB-Fanschals fest: „„Mein Herz pumpt. Mein Herz schlägt. Du bist alles was in mir lebt“ reimt sich in Dortmund.“ (AG Dortmund 07.11.2023 – 767 Ls-530 Js 101/23 – 67/23). Im Urteil wird noch einmal festgestellt, es handle sich um einen „(...) für Dortmunder Verhältnisse sich reimenden Spruch auf dem Schal.“

Ein schönes Frühjahr 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 136. Ausgabe des [steueranwaltsmagazin](#) erscheint am 15. Juni 2024.

Mitschreibende dieser Ausgabe:

Thomas Zacher und *Israa Hamadache*, Rechtsanwälte in Köln; *Stefanie Latrovalis* und *Mathias Link*, Rechtsanwälte in Düsseldorf; *Martin Wulf*, Rechtsanwalt in Berlin; *Claudius* und *Matthias Söffing*, Rechtsanwälte 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, Rechtsanwaltsgesellschaft mbH, Düsseldorf/ München/ Zürich/Paris; RA/FA Erbrecht/FAStR **Dr. Michael Holtz**, Flick Gocke Schaumburg, Bonn

Internationales Steuerrecht

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

Steuerstrafrecht

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

Europarecht

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

Impressum

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

Verlag: Richard Boorberg Verlag GmbH & Co KG, Scharnstraße 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 176,40 EUR inkl. Versandkosten jährlich.

ISSN 1615-5610



Praxisgerechte Kommentierung.



WWW.BOORBERG.DE

Kommentar Hinweisgeberschutzgesetz (HinSchG)

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

2024, 392 Seiten, € 89,-

ISBN 978-3-415-07560-3

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

Unternehmen und Verwaltungen ab 50 Beschäftigten sind seit dem 17.12.2023 zur Einrichtung von internen Meldestellen verpflichtet, an die sich Hinweisgeberinnen und Hinweisgeber ebenso wenden können wie an die behördlicherseits zu betreibenden externen Meldestellen.

Hinweisgebersysteme avancieren zum Kernelement jeder Compliance in Unternehmen sowie öffentlicher Verwaltung.

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

Selbstkosten und Gebäudeanbau: Zwei Problemfelder des gewerblichen Grundstückshandels (Teil 1)

Rechtsanwalt *Claudius Söffing*, S&P Söffing Kranz Rechtsanwaltsgesellschaft mbH, Düsseldorf/München/Zürich/Paris¹

A. Einleitung

Anlaß dieses Aufsatzes sind zum einen die aktuelle Marktlage, die einen gewerblichen Grundstückshandel begünstigt, und zum anderen Problemfelder, die im Rahmen einer Nachfolgeplanung und auch Prüfung eines Zählobjektes von Bedeutung sind. Bei diesem zweiteiligen Aufsatz wird zunächst eine Wiederholung des gewerblichen Grundstückshandels mit den Risiken und Rechtsfolgen aufgezeigt und sodann auf Problemfelder eingegangen, die bei Übertragungen von Grundstücken zu den sogenannten Selbstkosten und bei Gebäudeanbaumaßnahmen im Hinblick auf die Qualifikation als Zählobjekt zu diskutieren sind.

I. Ausblick und heutige verschärfende Situation

Im gewerblichen Grundstückshandel gilt der Grundsatz, daß jeder Verkauf auf eine Zählobjektsqualität hin zu prüfen ist. Zwingend ist dabei die Drei-Objekt-Grenze zu beachten, die es dem Steuerpflichtigen verbietet, mehr als drei Objekte innerhalb von fünf bzw. zehn Jahren zu veräußern. Sollten mehr als drei Objekte in diesem Zeitraum verkauft worden sein, stellt dies ein Indiz dar, daß der Steuerpflichtige die Grundstücke mit einer bedingten Veräußerungsabsicht erworben hat und demnach als gewerblicher Grundstückshändler zu qualifizieren ist.

Die aktuelle Marktlage kann einen Steuerpflichtigen in den Verkauf seiner Immobilien treiben, da im Fall einer Refinanzierung eines Objektes Faktoren wie ein hohes Zinsniveau und fallende Immobilienwerte die Brisanz eines gewerblichen Grundstückshandels begünstigen. Zumeist kommt noch hinzu, daß ein Steuerpflichtiger eine Finanzierung mit einer geringen Tilgung abgeschlossen hat, verbunden mit der Hoffnung, daß die Verkehrswerte der Immobilien bei der Refinanzierung gestiegen sind. Diese Faktoren führen dazu, daß der Steuerpflichtige nicht nur eine Immobilie für die Refinanzierung verkaufen muß, sondern möglicherweise mehrere.

II. Folgen des gewerblichen Grundstückshandels

Beim gewerblichen Grundstückshandel darf nicht der Fehler begangen werden, diesen aufgrund der Regelung nach

§ 35 EStG zu vernachlässigen, wonach die Gewerbesteuerbelastung in einem gewissen Umfang bei der Einkommensteuer steuermindernd zu berücksichtigen ist.

Ein gewerblicher Grundstückshandel bedingt, daß die Grundstücke dem Umlaufvermögen zuzurechnen sind. Denn insoweit geht es ja gerade um die Ware, mit der der Steuerpflichtige Handel betreibt. Bei Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens richtet sich die Bewertung nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 1 EStG mit der Folge, daß keine Absetzung für Abnutzung gemäß § 7 EStG in Anspruch genommen werden kann.² Dieser Umstand kann erhebliche Auswirkungen bei einem von der Betriebsprüfung rückwirkend zum Grundstückshändler gemachten Steuerpflichtigen haben. Denn der Steuerpflichtige wird ja zuvor davon ausgegangen sein, daß seine Immobilien im Privatvermögen vorhanden waren und somit die AfA zu ziehen war. Wird sodann von der Betriebsprüfung eine Umqualifizierung vorgenommen, hat dies zur Folge, daß die Absetzungen für Abnutzung rückwirkend aufgehoben werden. Dies führt zu einer Gewinn- und damit zu einer Steuererhöhung, einhergehend mit einer Verzinsung von Steuernachforderungen gemäß § 233 a AO.

Auch wird der Rückgriff auf die 6 b-Rücklage verwehrt, da diese nach § 6 b Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG voraussetzt, daß es sich bei dem Grundstück um Anlagevermögen handelt. Gerade um ein solches Vermögen handelt es sich bei dem gewerblichen Grundstückshandel (Umlaufvermögen) nicht mehr.

Ferner werden die Einkünfte, die mit den Grundstücken erzielt werden, von der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung zu gewerblichen Einkünften umqualifiziert. Die sodann auf den ersten Blick zu beantragende erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 GewStG findet jedoch keine Anwendung, da die erweiterte Kürzung voraussetzt, daß eigener Grundbesitz ausschließlich verwaltet und genutzt wird.³ Bei dem gewerblichen Grundstückshändler findet eine solche Verwaltung und Nutzung gerade nicht statt, da mit dem Grundbesitz gehandelt wird.

¹ Dem Beitrag liegt ein Vortrag des Verfassers auf dem Steueranwaltstag 2023 in Berlin zugrunde.

² BFH, Urt. v. 09.01.2013 – I R 33/11, BFH/NV 2013, 1009 Rn. 38.

³ Vgl. BFH, Urt. v. 28.06.1973 – IV R 97/72, BStBl. II 1973, 688.

III. Zusammenfassung

Es wäre mithin leichtsinnig, wenn in der steuerrechtlichen Beratungspraxis der gewerbliche Grundstückshandel als ein zu vernachlässigendes Rechtsinstitut oder gar als ein Nullum verstanden wird.

B. Grundsätzliches

Ausgangspunkt hinsichtlich der Frage, ob ein gewerblicher Grundstückshandel vorliegt, ist nach wie vor § 15 EStG. Demnach müssen die allgemeinen Voraussetzungen des § 15 Abs. 2 EStG vorliegen. Nach § 15 Abs. 2 EStG, § 2 Abs. 1 GewStG ist eine selbständige nachhaltige Betätigung, die mit Gewinnerzielungsabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, Gewerbebetrieb, wenn die Betätigung weder als Ausübung von Land- und Forstwirtschaft noch als Ausübung eines freien Berufes oder einer anderen selbständigen Tätigkeit anzusehen ist. Außerdem müssen durch die Tätigkeit die Grenzen der privaten Vermögensverwaltung überschritten werden.

Hinweis: Es ist also unzutreffend, den gewerblichen Grundstückshandel auf die Frage der Abgrenzung zur privaten Vermögensverwaltung zu reduzieren, wenn auch diese Abgrenzung, das eigentliche Problem darstellt.

Die Abgrenzung der privaten Vermögensverwaltung zu einem Gewerbebetrieb erfolgt im Wesentlichen durch die von der Rechtsprechung eingeführte Drei-Objekt-Grenze.

Nach dieser **Drei-Objekt-Grenze** ist regelmäßig von einem gewerblichen Grundstückshandel auszugehen, wenn innerhalb eines engen zeitlichen Zusammenhangs zwischen Anschaffung und Verkauf mindestens vier Objekte (Zähl-objekte) veräußert werden.⁴ Der enge zeitliche Zusammenhang rechtfertigt eine Indizwirkung dahingehend, daß nach den Regeln der Lebenserfahrung mangels eindeutiger gegenteiliger Anhaltspunkte zumindest eine bedingte Veräußerungsabsicht beim Erwerb vorgelegen hat.⁵ Die Veräußerung von mehr als drei Objekten innerhalb eines Fünf- bzw. Zehn-Jahres-Zeitraums (zeitlicher Zusammenhang **1. Stufe**) stellt ein Indiz für eine gewerbliche Tätigkeit dar. Hinzukommen muß, daß innerhalb des zeitlichen Zusammenhangs 1. Stufe mehr als drei sog. Zählobjekte veräußert wurden. Ein Zähl-objekt liegt dann vor, wenn zwischen Anschaffung, Bebauung oder Modernisierung und Veräußerung weniger als fünf bzw. zehn Jahre (zeitlicher Zusammenhang **2. Stufe**) liegen.

Bei dem gewerblichen Grundstückshandel geht es im Kern um die Frage der Veräußerungsabsicht und darum, ob diese bereits bei Anschaffung, Bebauung oder Modernisierung vorlag. In diesem Zusammenhang sind zwei Fälle zu unterscheiden, zum einen die **bedingte** und zum anderen die **unbedingte** Veräußerungsabsicht.

Bei der unbedingten Veräußerungsabsicht bedarf es keiner weiteren Prüfung, ob es sich um einen Fall der „Drei-Objekt-

Grenze“ handelt, also um ein Zählobjekt, da stets eine Gewerblichkeit anzunehmen ist.⁶ Wie der Begriff der unbedingten Veräußerungsabsicht vermuten läßt, wird hier angenommen, daß der Steuerpflichtige einen Verkauf des Grundstücks bereits bei Erwerb fixiert hat. Dies ist zum Beispiel zweifelsfrei bei dem Verkauf des Grundstücks, bevor mit der Bebauung begonnen worden ist, anzunehmen. Problematische Fälle sind dort zu sehen, wo fraglich ist, ob durch vertragliche Gestaltung der Wille zur Veräußerung bekundet wird. Dies sind beispielhaft die Fälle, wo ein Vorkaufsrecht dem Mieter eingeräumt wird oder ein (schädliches) unbedingtes Ankaufsrecht des Mieters. Aufgrund der Rechtsprechung haben sich einige Beweisanzeichen herausgebildet, die für eine unbedingte Veräußerungsabsicht sprechen. Dies ist zum Beispiel dann der Fall, wenn die Errichtung auf Rechnung oder nach Wünschen des Erwerbers umgesetzt wird oder kurzfristige Finanzierungen abgeschlossen worden sind.

Festzuhalten bleibt somit, daß nach inzwischen gefestigter Rechtsprechung die sog. **Drei-Objekt-Grenze** allein im Zusammenhang mit der bedingten Veräußerungsabsicht zu sehen ist.⁷

C. Übertragung zu Selbstkosten

Als erstes Problemfeld sollen die interessanten Fälle der Übertragungen von Immobilien zu den sog. Selbstkosten erörtert werden. Bei einer Grundstücksübertragung zu Selbstkosten ist nach Auffassung der Rechtsprechung und auch der Verwaltung von keinem Zählobjekt im Sinne der Drei-Objekt-Grenze auszugehen, da es dem Steuerpflichtigen an einer Gewinnerzielungsabsicht mangelt.

Die Rechtsprechung⁸ stellt explizit auf die für den § 15 Abs. 2 EStG geforderte Gewinnerzielungsabsicht ab und verneint eine solche Absicht dann, wenn bei der Übertragung zu den Selbstkosten und bei einem teilentgeltlichen Übertragungsvorgang der entgeltliche Teil die Selbstkosten nicht übersteigt. Dieser Ansicht hat sich die Verwaltung sowohl für die teilentgeltliche Übertragung als auch für Schenkungen mit BMF-Schreiben v. 26.03.2004⁹ angeschlossen. Hinsichtlich der Teilentgeltlichkeit gehen Rechtsprechung und Verwaltung übereinstimmend davon aus, daß diese gegeben ist, wenn der Verkaufspreis die Selbstkosten nicht übersteigt. Festzuhalten ist somit, daß die Übernahme der Selbstkosten durch den Erwerber zwar immer ein Entgelt darstellt, dieses jedoch grundsätzlich nicht zur Annahme eines Zählobjekts führt.

4 BFH, Urt. v. 03.03.2011 – IV R 10/08, juris Rn. 15.

5 BFH, Urt. v. 21.12.2023 – 14 K 1546/22 G, juris, Rn. 45.

6 BFH, Urt. v. 27.11.2008 – IV R 38/06.

7 BFH, Urt. v. 28.10.2015 – X R 22/13, BStBl. II 2016, 95, Rn. 23.

8 BFH, Urt. v. 14.03.1989 – VIII R 373/83, juris, Rn. 15.

9 BMF-Schreiben v. 26.03.2004 – IV A 6 – S 2240 – 46/04, Rn. 11.

I. Prüfungssystematische Verortung der Selbstkosten

Der Prüfungsort der Selbstkosten mag auf den ersten Blick als unwichtig erscheinen, ist aber gerade aufgrund der von der Rechtsprechung und der Literatur verwendeten Begrifflichkeit der Gewinnerzielungsabsicht als klärungsbedürftig einzustufen. Dies ist darin begründet, da eingangs darauf verwiesen worden ist, daß für die Annahme eines gewerblichen Grundstückshändlers alle Voraussetzungen des § 15 Abs. 2 EStG vorliegen müssen. Unter diesem Aspekt könnte man den Standpunkt vertreten, daß die Selbstkostenfälle bei den allgemeinen Tatbestandsmerkmalen einer gewerblichen Tätigkeit, nämlich bei der Gewinnerzielungsabsicht nach § 15 Abs. 2 EStG vorzunehmen ist, da gerade die Rechtsprechung und die Literatur bei den Selbstkosten ein Zählobjekt damit verneinen, weil es an einer Gewinnerzielungsabsicht des Steuerpflichtigen mangelt.

Dies erscheint jedoch nicht zutreffend, da unter der Gewinnerzielungsabsicht nach § 15 Abs. 2 EStG das Streben nach Betriebsvermögensmehrung in Gestalt eines Totalgewinns, d.h. das Streben nach einem Gewinn „über die Dauer der Betriebsinhaberschaft des Steuerpflichtigen“ zu verstehen ist.¹⁰ Demnach bezieht sich die Gewinnerzielungsabsicht nicht auf einen einzelnen Geschäftsvorfall, sondern vielmehr auf eine gesamte einkunftsrelevante Einkunftsquelle. Gerade diese Gesamtprüfung findet bei der Frage nach einem Zählobjekt nicht statt. Hier wird nur ein einzelner Vorfall auf die Zählobjektsqualität hin überprüft.

Vielmehr scheint die Rechtsprechung und auch die Verwaltung die Begrifflichkeit der Gewinnerzielungsabsicht in diesem Kontext irreführend eingebracht zu haben, um eine Abgrenzung zur privaten Vermögenssphäre vornehmen zu wollen. Demnach bleibt festzuhalten, daß es sich bei den Selbstkostenfällen um eine inzidente Prüfung im Rahmen der Drei-Objekt-Grenze auf der 2. Stufe handelt.

II. Begriff der Selbstkosten

Zunächst ist zu klären, was unter den **Selbstkosten** in Bezug auf eine Immobilie zu verstehen ist. Die Selbstkosten umfassen die getätigten Investitionen des Steuerpflichtigen in die Immobilie. Sie enthalten insgesamt die Material-, Fertigungs-, Entwicklungs-, Verwaltungs- und Vertriebskosten. Die Verwaltung spricht bei den Selbstkosten von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder dem Einlagewert. Eine genaue Definition dieser Merkmale ist dem BMF-Schreiben¹¹ nicht zu entnehmen, so daß auf die allgemeinen Grundsätze zurückzugreifen ist.

Der Begriff der **Anschaffungskosten** nach § 6 Abs. 1 EStG und § 23 EStG ist mit dem Anschaffungskostenbegriff des § 255 Abs. 1 HGB identisch. Anschaffungskosten sind danach die Aufwendungen, die geleistet werden, um ein Wirtschaftsgut zu erwerben und es in einen gebrauchsfähigen Zustand zu versetzen, soweit sie dem Wirtschaftsgut einzeln zugeordnet werden können. Zu den Anschaffungskosten gehören auch die Nebenkosten sowie die nachträglichen Anschaffungskos-

ten. Somit sind u.a. folgende Kosten zu berücksichtigen: Grundbuchkosten; Beurkundungskosten; Maklerprovision; Aufgeld (stille Beteiligung); Grunderwerbsteuer.

Der Begriff der **Herstellungskosten** ergibt sich aus § 255 Abs. 2 HGB. Demnach sind die Herstellungskosten die Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung eines Wirtschaftsguts, seine Erweiterung oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen. Nicht unter den Begriff der Herstellungskosten fallen die Eigenleistungen des Eigentümers sowie die Erhaltungsaufwendungen. Demnach kann folgendes festgehalten werden: Herstellungskosten sind der zusammengefaßte Posten der Material- und Fertigungskosten. Entwicklungs-, Verwaltungs- und Vertriebskosten sind Selbstkosten, aber keine Herstellungskosten. Der entscheidende Unterschied zwischen Herstellungskosten und Selbstkosten ist also, daß die Herstellungskosten die reinen Produktionskosten darstellen, während die Selbstkosten die Herstellungskosten und die Summe der Kosten für Verwaltung und Vertrieb sind.

Da die Selbstkosten eine der Variablen sind, die darüber entscheiden, ob eine Gewinnerzielungsabsicht vorliegt oder nicht, ist von großer Bedeutung, daß die Höhe der Selbstkosten gesichert feststeht.¹² Eine spätere Korrektur der Selbstkosten kann dazu führen, daß eine Übertragung, bspw. auf die nächste Generation, als mit Gewinnerzielungsabsicht vorgenommen qualifiziert wird und damit ein Zählobjekt begründet wird. Ferner soll darauf verwiesen werden, daß die Selbstkosten sich nicht durch die Abschreibung verringern, sondern mit den einmal getätigten Anschaffungs- und/oder Herstellungskosten fixiert sind.

III. Bestimmungsfaktoren der Selbstkosten

Bei einem Selbstkostenfall handelt es sich dann nicht um ein Zählobjekt, wenn ein vollunentgeltlicher Vorgang oder ein teilentgeltlicher, bei dem der entgeltliche Teil die Selbstkosten nicht übersteigt, vorliegt, also der Verkaufspreis die Selbstkosten nicht übersteigt.¹³ In diesen Fällen nehmen Rechtsprechung und auch Literatur an, daß der Steuerpflichtige die Übertragung ohne Gewinnerzielungsabsicht vorgenommen hat.¹⁴ Es ist in diesem Kontext wichtig darauf hinzuweisen, daß die Rechtsprechung die Fälle der Selbstkosten nur bei Angehörigen, Freunden und Bekannten annimmt.¹⁵ Dies ist darauf zurückzuführen, daß der BFH eine Abgrenzung zu den Verlustfällen vornehmen muß.

10 Vgl. BFH, Urt. v. 25.06.1984 – GrS 4/82, BFHE 141, 505, BStBl. II 1984, 751, unter C.IV.3.c.; BFH, Urt. v. 28.11.1985 – IV R 178/83, BFHE 145, 226, BStBl. II 1986, 293.

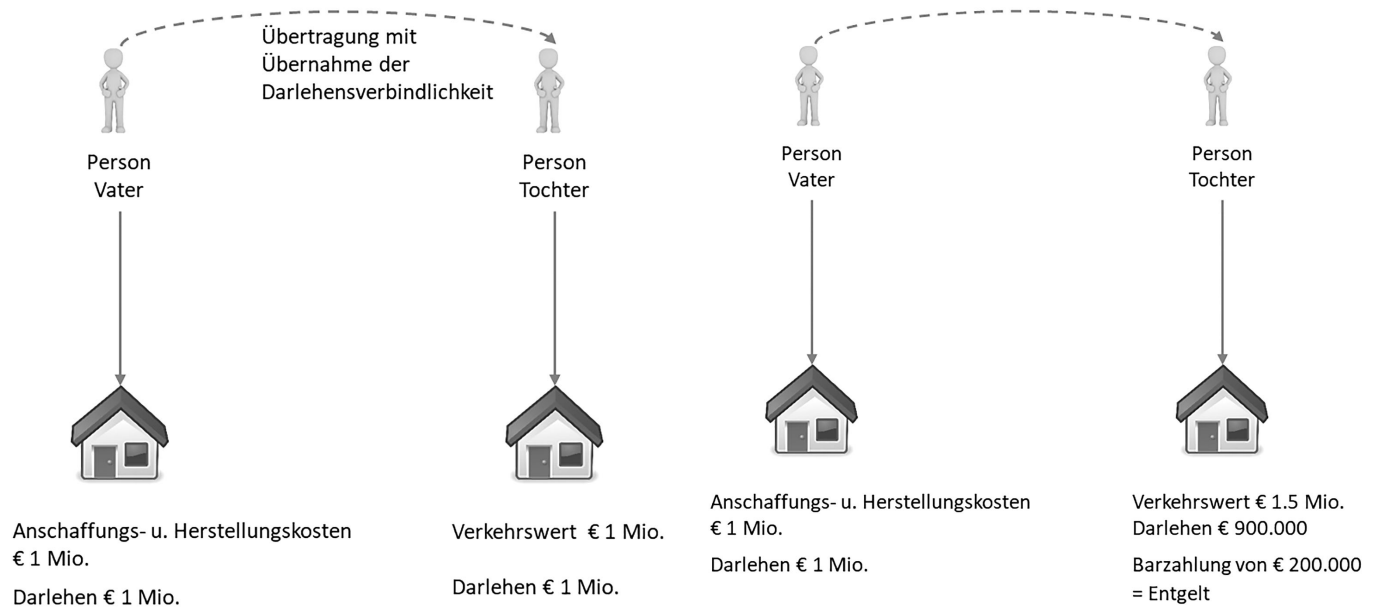
11 BMF-Schreiben v. 26.03.2004 – IV A 6 – S 2240 – 46/04, Rn. 11.

12 BMF-Schreiben v. 26.03.2004 – IV A 6 – S 2240 – 46/04, Rn. 11.

13 BMF-Schreiben v. 26.03.2004 – IV A 6 – S 2240 – 46/04, Rn. 11.

14 BFH, Urt. v. 18.09.2002 – X R 183/96, BStBl. II 2003, 238.

15 BFH, Urt. v. 14.03.1989 – VIII R 373/83, BStBl. II 1990, 1053.



Maßgebliche Bestimmungsfaktoren für die Annahme eines Selbstkostenfalls, sind zum einen die **Selbstkosten** und zum anderen die **Gegenleistung**. Demnach ergeben sich drei Fallgruppen, bei denen eine Gewinnerzielungsabsicht in diesem Zusammenhang zu prüfen ist.

- Selbstkosten des Objekts = Gegenleistung (keine Gewinnerzielungsabsicht)
- Selbstkosten des Objekts > Gegenleistung (keine Gewinnerzielungsabsicht)
- Selbstkosten des Objekts < Gegenleistung (Gewinnerzielungsabsicht)

Zur Verdeutlichung der vorgenannten drei Fallkonstellationen sollen die folgenden Beispiele dienen:

Beispiel 1 (siehe Abb. oben links):

In diesem Beispielfall kommt es zu keiner Annahme eines Zählobjektes, da sich die Selbstkosten und die Gegenleistung in Gestalt der Darlehensschuldübernahme decken. In einem solchen Fall ist nicht von einer Gewinnerzielungsabsicht auszugehen, die für die Annahme eines Zählobjektes nötig ist.

Wie sind aber die Fälle zu beurteilen, in denen das Grundstück gegen ein Entgelt übertragen wird, das das von dem Verkäufer getragene „Investment“ überschreitet? Ein typischer Fall ist, daß der Verkehrswert der Immobilie sich zwischenzeitlich erhöht hat und aufgrund dessen, der Übertragende nicht nur die Darlehensverbindlichkeiten übernommen wissen will, sondern darüber hinaus ein kleines Entgelt verlangt.

Beispiel 2 (siehe Abb. oben rechts):

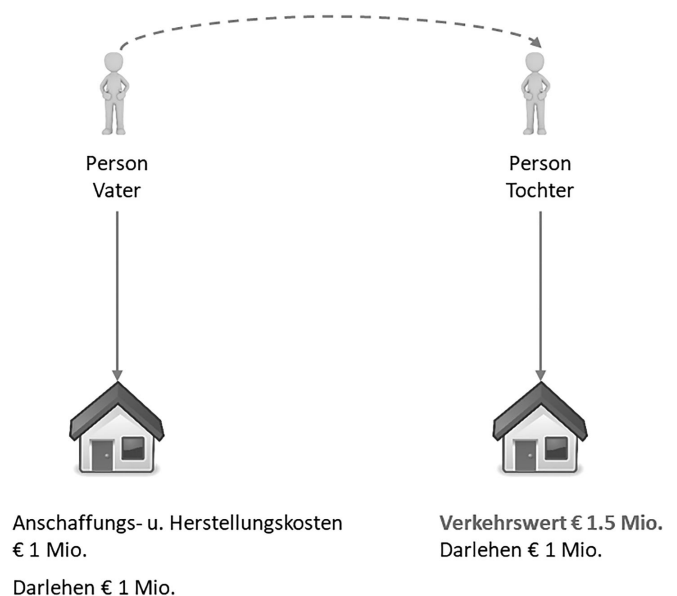
In diesem Fall überschreitet die Gegenleistung (1.100.000 Euro) die Selbstkosten (1.000.000 Euro). Demnach ist eine Gewinnerzielungsabsicht anzunehmen und die Zählobjektsqualität zu bejahen.

Schließlich kann die Fallsituation eintreten, daß der Verkehrswert der Immobilie steigt und der Erwerber nur die unter dem Verkehrswert liegende Darlehensverbindlichkeiten übernimmt.

Beispiel 3 (siehe Abb. unten):

In diesen Fällen ist ebenfalls von keiner Zählobjektsqualität auszugehen, da die Selbstkosten und das Darlehen als Gegenleistung identisch sind. Selbst eine Verringerung des Darlehens führt zu keinem anderen Ergebnis, da die Gegenleistung sodann unter den Selbstkosten liegen würde.

Es soll jedoch insbesondere bei dem Beispielfall 3 darauf hingewiesen werden, daß bei einer Übertragung eines Grundstücks, dessen Verkehrswert über der Gegenleistung liegt, ein



schenkungssteuerbarer und -pflichtiger Vorgang¹⁶ vorliegt. Sollte darüber hinaus die Immobilie innerhalb der Spekulationsfrist des § 23 EStG übertragen werden, kommt es zusätzlich zu einem anteilig steuerbaren Vorgang nach § 23 EStG.

IV. Ergebnis

Es ist somit stets darauf zu achten, daß die Selbstkosten und die Gegenleistung gleichlaufen oder die Gegenleistung

die Selbstkosten nicht übersteigen. Wichtig ist in diesem Zusammenhang eine Sicherstellung, d.h. eine belastbare Dokumentation der Höhe der Selbstkosten, damit es nicht zu einer späteren Aberkennung der Selbstkosten kommt und somit die Gefahr besteht, daß die Gegenleistung höher ist als die Selbstkosten und somit zu einem Zählobjekt führt.

¹⁶ Unter der Annahme, daß keine Befreiungstatbestände greifen.



100.000-fach bewährt.

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., aktualisierte und überarbeitete Auflage,
496 Seiten, € 29,80

ISBN 978-3-415-07475-0



Leseprobe unter
www.boorberg.de/9783415074750

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 geschlechtersensitiver Sprache.

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

Das Spiel mit den Geldspielautomaten

Thomas Zacher, MBA; Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht sowie für Bank- und Kapitalmarktrecht, Steuerberater und Israa Hamadache, LL.M, beide Rechtsanwältinnen Zacher & Partner, Köln

Betreiber von Geldspielautomaten stehen immer stärker im Zentrum der Aufmerksamkeit der Finanzbehörden. Sie sind regelmäßig dem Vorwurf einer mangelhaften Buchführung ausgesetzt, mit der Konsequenz einer oft (zu) großzügigen Hinzuschätzung von Einkünften bzw. Umsätzen sowie manchmal auch steuerstrafrechtlicher Ermittlungen.

1. Die Pflicht des Automatenbetreibers zur ordnungsmäßigen Buchführung

Geldspielgeräte sind kassenähnliche Systeme, ähnlich elektronischen Registrierkassen. Jeder Geldspielautomat stellt eine eigenständige Kasse dar, da er buchführungsrelevante Daten erzeugt, verarbeitet und speichert. Dabei muß der Steuerpflichtige die Anforderungen an eine ordnungsgemäße Buchführung (§ 145 AO) erfüllen sowie die Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form (GoBD) beachten. Um den GoBD zu entsprechen, müssen Geldspielgeräte in der Lage sein, jeden einzelnen Geschäftsvorfall – dies bedeutet jedes einzelne Spiel – elektronisch zu dokumentieren. Es gelten die erhöhten Anforderungen wie bei Bargeschäften, da in diesem Falle echte Fremdbelege fehlen und insoweit eine Kontrollmöglichkeit nicht besteht.¹

Ferner verlangt § 146 AO eine laufende, vollständige, richtige, zeitgerechte und geordnete Aufzeichnung aller Geschäftsvorfälle. Dabei sollen Kasseneinnahmen und Kassenausgaben täglich festgehalten werden, die Zusammenfassungsmöglichkeit nach § 146 Abs. 1 Satz 3 AO gilt gem. Satz 4 derselben Vorschrift nicht. Die Pflicht zur täglichen Dokumentation soll auch die Kassensturzfähigkeit gewährleisten.² Auch für sog. Überschufrechner ergibt sich aus § 146 Abs. 1 Satz 2 AO, daß Kasseneinnahmen und -ausgaben täglich festgehalten werden sollen, denn die Überschrift erwähnt Aufzeichnungen neben der Buchführung ausdrücklich. Zudem folgt aus § 147 Abs. 6 AO die Pflicht, den Finanzbehörden die digitalen Daten in maschinell auswertbarer Form zur Verfügung stellen zu können.

Zusammengefaßt läßt sich zunächst festhalten, daß die sog. Auslesestreifen der Geldspielgeräte (zu deren technischen Einzelheiten sogleich unter 2.) sowohl in physischer Form für jedes einzelne Geldspielgerät und jeden Spieltag neben der Kassenbuchführung vorzuhalten sind wie auch die entsprechenden digitalen Daten. Fehlt es hieran, wird

die formale Ordnungsmäßigkeit der Buchführung im Rahmen einer Betriebsprüfung regelmäßig in Frage gestellt und seitens der Finanzverwaltung eine Schätzungsbefugnis in Anspruch genommen. Dies gilt umso mehr dann, wenn sich (auch) inhaltliche Abweichungen ergeben, sei es zwischen Kassenbuchungen und Auslesestreifen bzw. digitalen Daten, sei es bei inkonsistenten Angaben hinsichtlich der einzelnen Steuerarten. Hier kommt insb. den Angaben gegenüber der Kommune bei der Vergnügungssteuer ein besonderes Gewicht zu, da dort regelmäßig schon im Rahmen der laufenden Erklärungspflichten detaillierte Angaben zu den einzelnen Spielgeräten zu machen sind.

2. Die Vorgaben nach der Spielverordnung

In Bezug auf den Spielerschutz gibt die Spielverordnung (SpielVO) zahlreiche Vorgaben. Zu diesen gehören etwa maximale Höchstgewinne und -verluste pro Stunde oder obligatorische Spielpausen, vgl. § 12 Abs. 2 SpielVO. Ebenfalls von besonderer Relevanz ist die normierte Höchstzahl von Geldspielgeräten je Aufstellungsort. So dürfen in Gaststätten aktuell höchstens zwei und in Spielhallen höchstens 12 aufgestellt werden, wobei bei Mehrplatzgeräten jede Spielstelle als ein Gerät gilt, vgl. § 3 Abs. 1 und 2 SpielVO. Aus steuerlicher Sicht ist zudem insbesondere auf § 12 Abs. 2 Nr. 4 SpielVO hinzuweisen. Danach ist eine schriftliche Erklärung vorzulegen, daß bei dem Geldspielgerät die Möglichkeit besteht, sämtliche Einsätze, Gewinne und Kasseneinnahmen für steuerliche Erhebungen zu dokumentieren. Ergänzend schreibt § 13 Nr. 9 SpielVO vor, daß jedes Geldspielgerät eine Kontrolleinrichtung aufweisen muß, welche die vorgenannten Punkte zeitgerecht, unmittelbar und auslesbar erfaßt; sie dauerhaft „nach dem Stand der Technik“ aufgezeichnet werden.

3. Technische Voraussetzungen und Umsetzung der Vorgaben

Die Technik von Geldspielgeräten kann mit der eines Computers verglichen werden, da es sich dabei um Systeme handelt, die vorbestimmte Abläufe selbstständig steuern

1 Sächsisches FG, Beschl. v. 04.04.2008 – 5 V 1037/07.

2 Vgl. BFH, Urt. v. 31.07.1974 – I R 216/72.

und ausführen. Jedes Geldspielgerät muß durch die Physikalisch Technische Bundesanstalt (PTB) zugelassen werden (§ 11 SpielVO). Geldspielgeräte werden grundsätzlich für ein Jahr zugelassen. Nach einer technischen Überprüfung durch unabhängige Sachverständige kann die Zulassung für jeweils ein weiteres Jahr verlängert werden. Bis zum 10.11.2018 durften Geräte, die der Technischen Richtlinie (TR) 4.1. entsprachen, weiterbetrieben werden. Seit diesem Zeitpunkt sind nur noch Geldspielgeräte erlaubt, die der TR 5.0 entsprechen. Bei der TR 5.0 wird zwischen zwei Versionen unterschieden, wobei die Version 1 keine Identifikationsmittel oder erweiterte Fiskaldatenspeicherung beinhaltet. Hingegen schreibt die Version 2 vor, daß nur Geldspielgeräte mit einem geräte- und personengebundenen Identifikationsmittel („Spielerkarte“) und einer erweiterten Fiskaldatenspeicherung betrieben werden dürfen. Während Geldspielgeräte der TR 5.0 Version 1 noch bis Februar 2021 betrieben werden durften, sind seitdem nur noch jene der Version 2 zulässig.

Die Vorgänge eines Geldspielgeräts werden durch ein elektronisches Zählwerk erfaßt. Die Speicherung erfolgt im VDAI-Protokoll (Verband der Deutschen Automatenindustrie e.V.). Dabei wird ein Auslesegerät mit der VDAI-Schnittstelle im Geldspielgerät verbunden. Die Daten – es handelt sich um ungeschützte Textdateien – werden dann auf eine Speicherkarte im Auslesegerät übertragen und müssen maschinell ausgewertet werden. Über einen an das Auslesegerät angeschlossenen Drucker wird dann auf Wunsch ein Auslesestreifen erzeugt. Jeder Kassenstreifen wird mit einer fortlaufenden Nummer versehen. Die Kassenstreifen stellen Buchungsbelege dar.

Da die Daten im Geldspielgerät nach einer Auslesung grundsätzlich gelöscht werden, sind im Anschluß daran oft keine Detail-Daten der vorherigen Kassierungszeiträume mehr vorhanden. Bei einigen Modellen werden die Summen der letzten fünf Auslesungen vorgehalten, bei anderen die Summe eines Grand-Totals (GT-Speicher). Dabei handelt es sich jedoch eben nur um summarische Aufzeichnungen, die keine periodische Zuordnung der gespeicherten Werte im Einzelnen erlaubt. Daher ist es vor einer „Auslesung mit Löschung“ erforderlich, die digitalen Daten der letzten Ausleseperioden zu speichern. Die elektronische Speicherung erfolgt regelmäßig auf einem externen Speichermedium. In diesem Zusammenhang ist zu betonen, daß es nicht zulässig ist, die Kassenstreifen lediglich in Papierform aufzubewahren und die elektronischen Daten zu löschen, ohne zuvor die Originaldaten übertragen zu haben. Zudem ist auch das entsprechende Verfahren zu dokumentieren. Es darf keine Einschränkung der maschinellen Auswertbarkeit oder des Datenzugriffs durch die Finanzbehörde erfolgen.

Die durch die Lesegeräte generierten Auslesestreifen geben zu Beginn eine Auskunft über die Grunddaten des betreffenden Gerätes. Dazu gehören Informationen zum Hersteller, der Gerätename und die Programmversion, der Aufstellort,

die Gerätenummer, die Zulassungsnummer sowie das Ablaufdatum. Bei den Kassenstreifen wird insbesondere unterschieden zwischen Kurz- und Langstreifen. Die Kurzstreifen betreffen die Mindestinformationen zum Spielverlauf und umfassen etwa den Einwurf, Auswurf, Saldo, die Nachfüllungen sowie die elektronische Kasse. Diese Informationen werden im Langstreifen um detailliertere Angaben im unteren Teil des Auslesestreifens ergänzt, die nach dem Saldo 2 zu finden sind. Aus diesen gehen z.B. die exakte Höhe der Hopper- und Dispenserinhalte, die Spieleraufwände, die individuelle Betriebs- und Spielzeit pro Betriebstag und nähere Informationen zu den Nachfüllungen, wie etwa Türöffnungen, hervor. Aus diesen Regelungen folgt unter anderem, daß es ein zwingend zu dokumentierender Vorgang ist, wenn Bargeld aus der Kasse bzw. dem sog. Hopper oder Dispenser genommen oder dort nachgefüllt wird. Bei den Hopperrn handelt es sich um diejenigen Teile der Automaten, die insbesondere 2 Euro-Münzen sammeln und auszahlen. Dispenser geben die Geldscheine aus. Grundsätzlich sind die Geldspielautomaten derart aufgebaut, daß die Einwürfe zuerst in den Geldspeicher – das heißt in den Hopper und Dispenser – gehen. Ist der Überlauf erreicht, gehen weitere Einwürfe in die Kasse. Eine Nachfüllung wird dann erforderlich, wenn ein Kunde mehr Geld gewinnt, als sich zu diesem Zeitpunkt in dem Hopper/Dispenser befindet. Das heißt, der Automatenaufsteller muß Geld nachfüllen. Langstreifen werden regelmäßig auch als Statistikdaten/statistische Streifen bezeichnet; ob jedoch z.B. die Veränderungen im Bestand der Hopper bzw. Dispenser tatsächlich eine Statistikdarstellung sind, ist indes fraglich.

Lange Zeit herrschte Unklarheit darüber, welche Auslesestreifen den Steuerbehörden vorgelegt werden müssen. Mittlerweile ist jedoch klar: die Finanzbehörden begnügen sich nicht mehr mit den Kurzstreifen. Insbesondere bestätigte der 6. Senat des Niedersächsischen FG, daß die Nichtvorlage des Langstreifens die Beweiskraft der Buchführung in Frage stellt und eine Schätzungsbefugnis der Finanzbehörden begründet.³ Demnach handelt es sich bei den Langstreifen um sonstige Unterlagen i.S.d. § 147 Abs. 1 Nr. 5 AO. Die gegenteilige Ansicht, das Fehlen des Langstreifens begründe allein keine Schätzungsbefugnis, ist auf dem Rückzug;⁴ insbesondere wird sie von der Finanzverwaltung nicht (mehr) geteilt. Oftmals wird dort das Fehlen des Langstreifens sogar als Indiz dafür gesehen, daß die entsprechenden Daten manipuliert seien und das Vorenthalten des sog. Statistikeils ein Versuch sei, eben diese Manipulationsbemühungen zu verschleiern.

3 Niedersächsisches Finanzgericht, Urte. v. 25.03.2003 – 6 K 961/99 EFG 2003 S. 1215; vgl. allgemein auch *Glöckle*, PStR 2020, S. 280 ff. zur Problematik.

4 Offengelassen allerdings in BFH, Urte. v. 27.07.2022 – II R 10/19, Niedersächsisches Finanzgericht, Beschl. v. 11.10.2019 – 1 V 91/19.

4. Besonderheiten der einzelnen Steuerarten

4.1 Ertragsteuern

Einkünfte aus dem Betrieb von Geldspielautomaten stellen regelmäßig Einkünfte aus Gewerbebetrieb i.S.d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) dar. Sie sind zugleich gewerbesteuerpflichtig. Bemessungsgrundlage für die Ertragssteuer ist der in den Auslestreifen dokumentierte Saldo (1).⁵ Der Saldo (1) wird aus der Differenz zwischen Ein- und Auswurf berechnet. Der Saldo (2) ist der um die Veränderung des Auszahlungsvorrats bereinigte sowie die Fehlbeträge geminderte Saldo (1). Maßgebliche Faktoren, die vom Saldo (1) zum Saldo (2) führen, sind demnach die Erhöhung und Verminderung des Auszahlvorrats, Nachfüllungen und Entnahmen sowie Fehlbeträge. Während es in einzelnen Auslesezeiträumen zu Differenzen zwischen den Salden kommen kann, muß der Saldo (2) über die gesamte Gerätelauzeit grundsätzlich dem Saldo (1) entsprechen. Für die Steuerlast bedeutet dies, daß diese Differenzen zu einer Verschiebung der steuerpflichtigen Einnahmen innerhalb der einzelnen Auslesezeiträume führen. Die OFD Karlsruhe pflegt eine Sammlung von Saldo (2)-Werten, die sog. GGSG-Datenbank.⁶

4.2 Umsatzsteuer

Die umsatzsteuerliche Behandlung des Betriebes von Geldspielgeräten hat bereits des Öfteren die Aufmerksamkeit der Gerichte auf sich gezogen. Das Finanzgericht Münster hat 2016 judiziert,⁷ daß Umsätze aus dem Betrieb von Geldspielgeräten mit Gewinnmöglichkeit steuerbar und steuerpflichtig sind, denn beim Betrieb von Geldspielgeräten mit Gewinnmöglichkeit werden gem. § 1 Abs. 1 UStG umsatzsteuerbare Leistungen gegenüber den Spielern erbracht. Sie sind auch nicht von der Steuerbefreiung gem. § 4 Nr. 9 lit. b UStG als „sonstige Glückspiele mit Geldeinsatz“ erfaßt, da nach dieser Bestimmung nur solche Umsätze steuerbefreit sind, die unter das Rennwett- und Lotteriegesez fallen. Die Umsatzsteuerpflicht verstößt schließlich auch weder gegen die Vorgaben der Mehrwertsteuersystem-Richtlinie (MwStSystRL) noch gegen die Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 oder andere höherrangige Vorgaben. Glückspiele mit Geldeinsatz, wie bei einem Geldspielautomaten, fallen nicht darunter. Bedenken wegen Art 135 Abs. 1 lit. i MwStSystRL bestehen nicht, wonach Mitgliedstaaten unter den von ihnen festgelegten Bedingungen und Beschränkungen Wetten, Lotterien und sonstige Glückspiele mit Geldeinsatz von der Umsatzsteuer befreien können. Die Ablehnung des deutschen Gesetzgebers, die Umsätze gewerblicher Spielhallenbetreiber aus Geldspielgeräten in die Umsatzsteuerbefreiung einzubeziehen, liegt in dem gewährten Bewertungsspielraum und ist rechtmäßig. Somit sind die zeitweilig wieder diskutierten europarechtlichen Bedenken gegen die denkbare Einbeziehung in die Umsatzsteuer für die Praxis wohl vom Tisch.⁸

Es ist mittlerweile auch geregelt, daß die Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer der mittels Zählwerks ermittelte Saldo (1) ist. So können Geldspielautomatenbetreiber nicht damit gehört werden, es könne allenfalls auch der um die Ertragsteuern geminderte Kasseneinhalt der Spielautomaten zugrundegelegt werden, weil eine Mehrfachbesteuerung des Gewinns durch Umsatzsteuer und Ertragsteuer unzulässig sei. Auch der Einwand, wegen der Zufallsabhängigkeit fehle bereits der erforderliche Leistungsaustausch zwischen Unternehmer und Spieler, hielt der gerichtlichen Prüfung nicht stand. Das Hessische FG stellte klar, daß der Betrieb von Geldspielautomaten eine umsatzsteuerbare sonstige Leistung sei, die der Betreiber gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt.⁹ Demnach setzte sich die Leistung des Geldspielautomatenbetreibers aus der Zurverfügungstellung des Automaten für entsprechendes Spiel, der Zulassung des Spielers zum Spiel, der Einräumung einer Gewinnchance sowie, bei Erzielung eines Gewinns, der Gewinnauszahlung zusammen. Unabhängig vom Spielausgang stehe dem Betreiber dafür auch ein Anspruch auf Vergütung zu, womit auch der unmittelbare Zusammenhang zwischen Leistungserbringung und Entgelt bestehe. Daß der Gewinn vom Zufall abhängt, stelle dabei nur einen Bestandteil des Leistungsaustausches dar. In diesem Zusammenhang hatte bereits das Finanzgericht Köln darauf verwiesen, daß die Urteile zu Pferderennenveranstaltern und Berufspokerspielern nicht auf den Betrieb von Geldspielautomaten anwendbar sind.¹⁰ Zwar judizierte der EuGH vor einiger Zeit,¹¹ daß die von einem Pferderennenveranstalter zu zahlenden Preisgelder kein Entgelt an einen Rennstall für die Überlassung von Pferden sind. Denn aufgrund der Abhängigkeit der Preisgelder von der ungewissen Plazierung des jeweiligen Pferdes sei das Entgelt ungewiß. Diese Ungewißheit wird bei dem Betrieb von Geldspielgeräten jedoch nicht unterstellt.

4.3 Vergnügungssteuer

Die Vergnügungssteuer bei Geldspielgeräten beträgt z.B. in Köln 20% des Einspielergebnisses. Das Einspielergebnis ist der Betrag der elektronisch gezahlten Kasse zuzüglich Röhrenentnahme, abzüglich Röhrenauffüllung, Falschgeld, Prüftestgeld und Fehlgeld (Saldo 2). In der Satzung zur Besteuerung des Spielvergnügens an Geldspielgeräten im Gebiet der

5 Vgl. hierzu kritisch *Glöckle*, a.a.O.

6 BMF-Schreiben v. 05.11.2021 – III C 2 – S 7200/19/10003/005.

7 Finanzgericht Münster, Ur. v. 16.06.2016 – 5 K 998/14 U.

8 Vgl. BFH, Beschl. v. 26.09.2022 – XI B 9/22 und folgend FG Münster Beschl. v. 17.07.2023 – 5 V 1047/23 – allerdings sind hier noch Einsprüche und die Verfassungsbeschwerde der Antragstellerin offen.

9 Hessisches Finanzgericht, Ur. v. 22.02.2018 – 6 K 2400/17, Revision unter BFH XI R 13/18, mit ebenfalls umfassender Behandlung der europarechtlichen Fragen.

10 FG Köln, Ur. v. 30.01.2018 – 8 K 2620/15.

11 Ur. v. 10.11.2016 – C-432/15.

Stadt Köln v. 15.06.2019 heißt es z.B. in § 7, daß auf Anforderung sämtliche Zählwerkausdrucke (Kassenstreifen) des Geldspielgerätes vorzulegen sind. Dank der Aufnahme des Erfordernisses „sämtlicher“ Zählwerkausdrucke können die Behörden bei ihrem Verlangen nach Langstreifen nun also auch auf diesen Wortlaut verweisen.¹² Viele kommunale Satzungen enthalten bereits ähnliche Regelungen, so daß auch im Bereich der Vergnügungssteuer der Kurzstreifen auf dem Rückzug ist.

Steuerschuldner ist neben dem Geräteaufsteller der Inhaber der Räume, in denen das Geldspielgerät aufgestellt ist. Geldspielgeräte werden oft in Gaststätten aufgestellt. Ein Gastwirt, der einem Automatenaufsteller das Aufstellen von Geldspielgeräten in den Räumen seiner Gaststätte gestattet und der regelmäßig am Ertrag (oft in der Praxis bis zu 50%) beteiligt ist, ist neben dem Aufsteller ebenfalls (Gesamt-) Schuldner der durch das Spielen mit den Geräten anfallenden Vergnügungssteuer.

Zu Verhinderung eines Steuerschadens kann sich der Gastwirt vertraglich Kontrollrechte einräumen lassen, um zu prüfen, ob der Aufsteller den steuerlichen Verpflichtungen nachkommt. Indes entspricht es grundsätzlich dem pflichtgemäßen Ermessen der Behörde, im Regelfall zunächst den Aufsteller heranzuziehen. Denn dieser hat im Innenverhältnis zwischen Automaten- und Gaststättenbetreiber regelmäßig die Erfüllung der steuerlichen Pflichten übernommen.

5. Erfahrungen aus der Praxis

In der Praxis kommt es zwischen den Finanzbehörden und den Geldspielautomatenbetreibern oft zu Diskussionen über die richtige Bemessungsgrundlage. Die Auslesestreifen werden häufig nicht in ihrer originalen und/oder vollständigen Form vorgelegt, nicht zugleich in körperlicher *und* digitaler Form oder nur als sog. Kurzstreifen. Auf der anderen Seite sprechen viele Automatenbetreiber davon, daß sie mit dem Umfang und der Intensität der Dokumentationspflichten überfordert wären oder sich sogar subjektiv schikaniert fühlten. Wegen des Vorwurfs eines Mangels in der Buchführung oder sogar des Verdachts von Manipulation wird vielfach geschätzt. Während die Schätzungsbefugnis als solche grundsätzlich oft nicht in Frage gestellt werden kann, ist die Art der Schätzung oft problematisch. Zum Nachteil der Betreiber wirkt sich oftmals aus, daß auch aufgrund sog. „Prüfererfahrungen“ hier aktive Manipulationen oder bewußte Auslassungen bei der Erhebung bzw. Speicherung der physischen und elektronischen Aufzeichnungen besonders häufig im Vergleich zu anderen Gewerbearten vorkommen sollen. Auch die oftmals bestehende Nähe bzw. Verflechtung mit anderen kritisch gesehenen Gewerbebetrieben, wie etwa des Gaststätten- und Vergnügungsgewerbes, begünstigen unausgesprochen manche Konnotationen. Dabei sind die von der Finanzverwaltung oftmals vertretenen Argumentationen durchaus wechselvoll. Mal wird das Vorliegen nur der Kurz-

oder nur der Langstreifen bemängelt, mal das Fehlen elektronisch gespeicherter Aufzeichnungen oder umgekehrt nur deren Vorhandensein, so daß eine Überprüfung anhand der physischen Auslesestreifen nicht möglich sei. Vereinzelt wird sogar umgekehrt das Argument einer allzu perfekten Übereinstimmung – auch mit den Vergnügungssteueranmeldungen – vorgetragen, was ebenfalls nach den Erfahrungen in der Praxis so nicht sein könne und auf nachträglich „synchronisierte“ Aufzeichnungen und Anmeldungen schließen lasse. Für den Berater des Steuerpflichtigen ist es wichtig, hier neben den steuerrechtlich induzierten Aufzeichnungsanforderungen auch eine hinreichende Kenntnis von der Technik der Spielgeräte sowie deren Wandel der Anforderungen und der technischen Entwicklung zu haben. Auch weitere außersteuerliche Aspekte sind zu berücksichtigen, wenn einer allzu pauschalen Schätzung mehr als nur eine grundsätzliche Ablehnung bzw. das allgemeine Verbot sog. Strafschätzungen entgegengehalten werden soll. Nicht nur die (geänderten) Anforderungen nach der Spieleverordnung, sondern auch andere rechtliche oder tatsächliche Gegebenheiten, die im Zeitablauf gewechselt haben, können die tatsächlich erzielten oder sachgerecht zu schätzenden Umsätze aus Geldspielgeräten beeinflussen. So sind normale Maximalbeträge, durchschnittlich höchstzulässige Spieler- bzw. Unternehmerquoten, Anzahl der zulässigen bzw. tatsächlichen Geldspielgeräte pro Spielstätte insgesamt, aber auch mittelbare Einflüsse wie Verschärfungen beim Raucherschutz, die Konkurrenzsituation im Umfeld, Schließungen aufgrund besonderer Umstände wie etwa der zeitweilig geltenden Corona-Vorschriften und ein danach festzustellendes geändertes Spielerverhalten im Einzelfall gewichtige Anhaltspunkte dafür, die Plausibilität von Aufzeichnungen bzw. Schätzungen zu verifizieren. Soweit es zu finanzgerichtlichen Verfahren kommt, ist ebenfalls festzustellen, daß die Finanzgerichte weniger „allgemeinen Prüfererfahrungen“ auf der einen Seite oder einer „Fundamentalopposition wegen einiger lächerlicher formaler Mängel“ auf der anderen Seite folgen, sondern im Zweifelsfall eine eigene differenzierte Betrachtung vornehmen, ggf. orientiert an der amtlichen Richtsatzsammlung, die auch insoweit Anhaltspunkte gibt.

6. Fazit

Bei Geldspielautomaten handelt es sich um kassenähnliche Systeme, bei denen die Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung beachtet werden müssen. Um diese zu erfüllen, müssen Geldspielbetreiber sämtliche Auslesestreifen (Kurz- und Langstreifen) vollständig aufbewahren. Dies muß sowohl in Papier- als auch in elektronisch gespeicherter Form und über einen Zeitraum von 10 Jahren erfolgen. Zudem werden nur die Originaldaten den Anforderungen der Finanzbehörden gerecht. Der Steuerpflichtige muß sicherstel-

¹² VG Karlsruhe, Urt. v. 26.01.2022 – 4 K 321/19.

len, daß er über eine spezielle Software verfügt, welche die digitalen Auslesedaten exportieren kann. Formelle Mängel werden regelmäßig als Indiz für die materielle Unrichtigkeit der Buchführung angeführt. Sie führen zwar häufig zu einer Schätzungsbefugnis dem Grunde nach, welche jedoch gerade hier hinsichtlich ihrer Methodik und konkreten Höhe oftmals Zweifeln begegnen muß. Hier ist der Berater gefragt,

derartigen Vergrößerungen eine möglichst konkrete und an den im Einzelfall festzustellenden technischen und örtlichen Rahmenbedingungen orientierte Gegenargumentation entgegenzusetzen, welche bei sachlichem Gehalt auch durchaus bei den Finanzgerichten zugunsten der Steuerpflichtigen und zu Lasten allzu hoher Pauschal(zu)schätzungen Gehör findet.

Die Besteuerung der Kapitaleinkünfte

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

2024, 3., vollständig überarbeitete Auflage,
238 Seiten, € 58,-

ISBN 978-3-415-07567-2



Leseprobe unter
www.boorberg.de/9783415075672

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

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

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

 BOORBERG

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

SC0424

Cum-Ex und das Urteil des Landgerichts Frankfurt am Main v. 30.01.2024 – Gingen der ethische und der moralische Kompass bei der steuerrechtlichen Beratung verloren?

Katharina Rogge, Rechtsanwältin, Steuerberaterin, Fachanwältin für Steuerrecht, Rogge.PartGmbH, Essen

1. Einführung

Mit dem Urteil des Landgerichts Frankfurt am Main v. 30.01.2024¹ gegen einen früheren steuerrechtlichen Berater ist erstmals ein Berater wegen Beihilfe zur schweren Steuerhinterziehung im Cum-Ex-Komplex verurteilt worden.

Der nachfolgende Artikel beschäftigt sich nicht mit der Frage der Legalität oder Illegalität der Cum-Ex-Deals, sondern vielmehr mit der Frage, wie weit darf steuerrechtliche Beratung gehen? Wie weit dürfen steuerrechtliche Spielräume genutzt werden, die zwar legal, aber vielleicht nicht immer legitim sind? Liegt es vielleicht auch im Eigeninteresse der Berater, sich integer zu verhalten? Oder ist es allein am Gesetzgeber, vorhandene Gesetzeslücken, die steuerrechtliche Gestaltungsspielräume zulassen, zu schließen? Gibt es, neben (berufs-)rechtlichen, auch ethische und moralische Grenzen in der steuerrechtlichen Beratung?

2. Urteil vom 30.01.2024

Bei Cum-Ex-Aktiengeschäften ließen sich Investoren einmal gezahlte Kapitalertragsteuern auf Dividenden mehrfach vom Staat erstatten. Erst 2012 wurde das Schlupfloch geschlossen durch eine Neuregelung der Nachweispflichten. Bis zur Entscheidung des Bundesgerichtshofs (BGH) im Jahr 2021² war unklar, ob diese Arten von Aktiengeschäften illegal sind. Umstritten waren die Deals von Anfang an. Die steuerrechtliche Beratung fand in einer rechtlich undefinierten Grauzone statt. Der BGH entschied schließlich, daß diese Gestaltungen als Steuerhinterziehung zu werten sind. Das Landgericht Frankfurt am Main hat nun erstmals einen in diesem Bereich tätig gewesenen steuerrechtlichen Berater wegen Beihilfe zur schweren Steuerhinterziehung³ in vier Fällen zu drei Jahren und sechs Monaten Freiheitsstrafe verurteilt.⁴

3. Beratung in der sog. Grauzone

Abgrenzung der Begriffe Steuerhinterziehung, Steuergestaltung, unerwünschte Steuergestaltung und aggressive Steuergestaltung

Die Begrifflichkeiten Steuerhinterziehung, Steuergestaltung, unerwünschte Steuergestaltung und aggressive Steuergestaltung

werden immer wieder nicht klar voneinander abgegrenzt bzw. es fehlt bei Letzterem an einer Legaldefinition. Oft werden aggressive Steuergestaltung und Steuerhinterziehung in einem Atemzug genannt. Was nicht richtig ist.

a) Steuerhinterziehung

Steuerhinterziehung ist eine Straftat und wird strafrechtlich geahndet. Das gilt auch für Taten, die außerhalb von Deutschland begangen werden. Bereits der Versuch der Steuerhinterziehung ist strafbar.⁵ Jede Steuerhinterziehung ist eine Vortat zur Geldwäsche.⁶

b) Steuergestaltung

Steuergestaltung ist grundsätzlich legal und legitim, soweit im Rahmen der gesetzlich zulässigen Möglichkeiten steuerliche Gesichtspunkte in die Gestaltung unternehmerischen Handelns eingebracht werden. Durch im Steuergesetz vorgesehene Wahlrechte und Optionen betreiben die Steuerpflichtigen zwangsläufig Steuergestaltung. Dies ist vom Gesetzgeber beabsichtigt. Auch das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) und sich daran anschließend der BFH haben wiederholt entschieden, daß es jedem Steuerpflichtigen freisteht, seine Angelegenheiten so einzurichten, daß er möglichst wenig Steuern zahlen muß.⁷

c) Unerwünschte Steuergestaltung

Gesellschaftlich und politisch nicht erwünschte Steuergestaltungen müssen gesetzlich ausgeschlossen werden. Durch § 3 Abs. 1 AO ist im deutschen Recht verankert, daß die Steuerschuld an die Verwirklichung eines Tatbestands anknüpft.

1 LG Frankfurt am Main, Urte. v. 30.01.2024 – 5/24 KLS 7480 Js 208433/21.

2 BGH, Urte. v. 28.07.2021 – 1 StR 519/20.

3 § 370 Abs. 1, 3 AO, § 27 StGB.

4 Urteil v. 30.01.2024 – 5/24 KLS 7480 Js 208433/21.

5 § 370 Abs. 2 AO.

6 Hinweisse der Bundessteuerberaterkammer zur strafrechtlichen Relevanz der Geldwäsche v. 12.01.2022, II. 2); § 261 StGB, sog. All-Crime-Ansatz.

7 BVerfG 1 BvL 23/57 und sich ständig daran anschließend BFH v. 18.07.2001 (Fn. 3), BB 2001, 2308, 2310; BFH v. 07.07.1998 (Fn. 22).

Umfassende Antimißbrauchsvorschriften existieren im deutschen Steuerrecht mit § 42 AO und im europäischen Rahmen durch Art. 6 Anti Tax Avoidance Directive (ATAD).

d) Aggressive Steuergestaltung

Aggressive Steuergestaltung liege vor, wenn „künstliche Geschäfte oder Strukturen genutzt oder Unterschiede zwischen Steuersystemen so ausgenutzt werden, daß dies die Steuervorschriften der Mitgliedstaaten untergräbt und dem Fiskus Steuereinnahmen entgehen.“⁸ Was zunächst nachvollziehbar klingen mag, erweist sich jedoch als unzureichend präzise und inhaltsleer. Scheingeschäften nach § 41 AO liegen in der Regel künstliche Geschäfte und Strukturen zugrunde. Die Ausnutzung von Unterschieden zwischen Steuersystemen kann durch die notwendige Gründung einer Betriebsstätte in einem Niedrigsteuerland, ebenso wie durch mißbräuchliche, substanzlose Gesellschaftsgründungen in einem Hochsteuerland erfolgen. Und dem Fiskus gehen jährlich viele Steuereinnahmen verloren. Doch handelt es sich denknottwendig nicht bei all diesen Vorgängen um aggressive Steuergestaltung. Eine abschließende Definition dafür, was aggressive Steuergestaltung ist, gibt es nach wie vor nicht.⁹ Der Begriff der aggressiven Steuergestaltung selbst sowie die einzelnen Merkmale müßten klar definiert sein. Denn, abgesehen vom Erfordernis der Rechtsklarheit, ist dies wichtig, um den Steuerpflichtigen Rechts- und Planungssicherheit zu gewähren und so das Vertrauen in die Steuersysteme zu stärken. Gerade darin liegt schließlich ein Ziel der Bekämpfung der angegriffenen Gestaltungen.¹⁰

Schon die Begriffswahl „aggressiv“ gibt Aufschluß über die Intention der Verwender und deutet auf die fehlenden juristischen Vorwürfe und somit eine schwer zu rechtfertigende Begrenzung der steuerlichen Gestaltungsfreiheit hin. Wenn etwas aggressiv ist, dann bedeutet das unter anderem: „angriffslustig, auf Aggression gerichtet, herausfordernd [wirkend], in schädigender Weise auf etwas einwirkend, zerstörend, sich gezielt-kraftig auf etwas, jemanden richtend, rücksichtslos, hemmungslos und nicht auf Sicherheit bedacht“.¹¹ Diese Adjektive stehen nicht im Einklang mit den Zielen der Berater und ihrer Mandanten. Kein Steuerpflichtiger freut sich über eine ihn einseitig belastende Zahlungspflicht ohne unmittelbare Gegenleistung. Aber ein schädigendes Einwirken auf den Staat und ein Handeln, ohne auf Sicherheit bedacht zu sein, widersprechen alleine schon der freiwilligen Unterwerfung sämtlicher Unternehmen unter die eigene Tax Compliance. Außerdem zeigt sich aufgrund der steigenden Anzahl der Vorabverständigungen, daß es den Unternehmen in der Regel vor allem auf eine gute Beziehung zu dem besteuerten Staat ankommt¹² und keine den Staat schädigende Beziehung. Eine Definition der aggressiven Steuergestaltung gibt es nicht, ebenso wenig eine Abgrenzung von akzeptabler aggressiver Gestaltung zu nicht mehr akzeptabler aggressiver Gestaltung.

Sollten Moralvorstellungen die Grenzen der Steuergestaltung bestimmen? Sollten Steuergestaltungen neben moralischen auch unter ethischen Gesichtspunkten bewertet werden?

Welche Grundsätze gelten dann hier? Besteht durch § 43 BRAO eine Verpflichtung, auch moralische und ethische Gesichtspunkte in die Beratung mit einfließen zu lassen?

4. Moral, Ethik und Recht – Integrität der Berater

Ethik und Moral sind eng miteinander verbunden, jedoch werden sie unterschiedlich voneinander abgegrenzt.

a) Moral

Unter Moral versteht man Sitten und Gebräuche, bereicherspezifische soziale Normen, die konkret gelebt werden.¹³ Es sind Handlungsmuster die sich im Laufe der Zeit immer wieder verändern, ihre Entstehung ist an kein bestimmtes Verfahren geknüpft. Vermittelt wird die Moral durch Institutionen wie das Bildungswesen, die Medien, die Politik, die Kirchen,¹⁴ die Gebote der Moral sind jedoch nicht mit Mitteln des Rechts durchsetzbar. Zentrale Instanz der Moral ist die Gesellschaft an sich. Durch die Wandlung dieser im Laufe der Zeit verändern sich auch die Moralvorstellungen selbiger.¹⁵ Moralnormen können sich mit Rechtsnormen decken, müssen es aber nicht, ihr Inhalt knüpft sich an das „Gute“.

b) (Rechts-)Ethik

Die Ethik ist eine Instanz über der Moral. Sie reflektiert die Moral.¹⁶ Sie schaut auf die Sitten und Gebräuche der Gesellschaft, sie schaut auf die Werte, die in einer Gesellschaft gelebt werden und versucht sie einzuordnen. Sie schafft ein Wertesystem, aufgrund dessen man in der Lage ist, eine

8 KOM (2012) 351 vom 27.06.2012: Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat über konkrete Maßnahmen, auch in Bezug auf Drittländer, zur Verstärkung der Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung, S. 4.

9 Evers/Spengel, ZEW News, 2014, S. 1 f.

10 OECD (2015), Erläuterung, OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, OECD, S. 4, Tz. 3, abrufbar unter: www.oecd.org/tax/beps-explanatory-statements-2015.pdf, zuletzt abgerufen 08.03.2024.

11 <http://www.duden.de/rechtschreibung/aggressiv>, zuletzt abgerufen 08.03.2024.

12 Looks, Advance Pricing Agreements im Aufwind, IWW 1/2005, S. 1 ff.

13 Vöneky, Recht, Moral, Ethik in Kube u.a., Leitgedanken des Rechts – Paul Kirchhof zum 70. Geburtstag, 203, 333, 336.

14 Luhmann, Kontingenz und Recht, 2013 (1971/72), 142; ähnlich Rütters/Fischer/Birk, 11. Aufl., 2020, Rechtstheorie, § 10.

15 Dorsch, Lexikon der Psychologie, Moral; Erlinger, Moral. Wie man richtig gut lebt. S. Fischer, Frankfurt am Main 2011.

16 Kelsen, Reine Rechtslehre, 2. Aufl., 1960 (mit einem Anhang: Das Problem der Gerechtigkeit), 66.

bestimmte Handlung als ethisch gut oder schlecht zu beurteilen.¹⁷ Sie befaßt sich mit der persönlichen Seite des guten Handelns,¹⁸ die Rechtsethik ist die Lehre von der Gerechtigkeit (das Gute im Recht). Die Erkenntnisse der Ethik strahlen auf den Inhalt des Rechts aus; bestimmte ethische Positionen geben Anstoß zur Statuierung spezifischer Gesetze (z.B. die Menschenrechte).

c) Recht

Das Recht läßt sich als „ethisches Minimum“ beschreiben,¹⁹ oberhalb dessen es etwas geben müsse, „was die Ethik anwaltlichen Handelns erst auszeichnet, sie über das hinaushebt, was von Rechts wegen ohnehin geboten ist“.²⁰ Moralisch mag ein Mensch zu mehr verpflichtet sein, als er nach dem Recht schuldet, aber das Recht darf ihn nie zu Unmoralischem verpflichten. Diese Rückanbindung des Rechts an die Moral wird im Alltag durch den Maßstab der gesellschaftlichen Akzeptanz geleistet. Eröffnet das Recht somit Handlungsspielräume, stehen diese Betrachtungen der Berufsethik offen.²¹ Gleichzeitig setzt sich das Recht für den Erhalt der Gesellschaft wesentliche Werte ein, indem Verstöße mit Sanktionen belegt werden. Zugleich muß es klären, wo eigentlich Regelungen und Gesetze nötig sind, um das Wertesystem durchzusetzen.

d) Dreiklang

Moral, Ethik und Recht beeinflussen sich gegenseitig. Die Moral, das konkret gelebte Wertesystem, beeinflusst das Recht und die Ethik und bindet sie so an das konkrete Leben. Eine Ethik, die nicht an die Moral angebunden ist, wird inhaltslos. Ein Recht, das nichts mit dem konkreten Leben zu tun hat, wird nicht respektiert und damit irrelevant.²² Das Recht wirkt auf die Moral ein, indem es die guten Seiten des Wertesystems einer Gesellschaft stärkt und die schlechten Seiten durch Sanktionen an ihrer Entfaltung hindert. Das Recht wirkt auf die Ethik ein, indem es sie praxisrelevanter macht. Denn auch die Ethik in ihrer Wertediskussion muß die mögliche konkrete Umsetzung ihrer Ergebnisse im Auge haben. Die Ethik erfüllt eine Schlüsselfunktion in diesem Dreiklang: Sie gibt dem moralischen Leben einer Gesellschaft Orientierung, sie beurteilt, was gut ist und was schlecht ist, sie gibt die Richtung möglicher Veränderung vor. Diese Funktion erfüllt die Ethik auch gegenüber dem Recht. Sie gibt die Richtung vor, sie beurteilt, ob das Gesetz im Einklang mit den universalen Grundwerten steht.

Das Konzept der Ethik gehörte schon immer zum Leben, nicht nur zum steuerrechtlichen. Schon *Platon* ging von der Annahme aus: Man weiß erst, wie man eine Erkenntnis oder eine Sache richtig, d.h. zum Guten, nutzt und deren schlechte Nutzung vermeidet, wenn man das Gute und Schlechte generell, wenn man ihr Wesen erkannt hat, denn erst dadurch läßt sich auch das in diesem größeren Zusammenhang eingebundene konkret Gute oder Schlechte ange-

messern erkennen.²³ Und laut *Sokrates* müsse jeder (...), der sich das nötige Urteilsvermögen heranbilden will, um die gute von der schlechten Lebensweise unterscheiden zu können, in der Lage sein, richtig zu wählen und so schließlich am glücklichsten zu werden.²⁴ Es geht also um das Erkennen des Guten und des Schlechten sowie der Wahl der guten Lebensweise, um ein gutes, glückliches Leben zu führen. Und was ist ein gutes Leben? Laut *Sokrates* ein Leben das „richtig“, also integer, gelebt wird und das bedeutete schon für *Sokrates*: im Einklang mit den Gesetzen.²⁵ Was jedoch als „gerecht“ gilt, kann im Laufe der Zeit und zwischen Personen und Staaten variieren und ist als moralische Wertung nicht justiziabel.

5. Steuerrecht und Rechtsstaatsprinzip oder Steuerrecht und Moral?

Steuergesetze gehören zur belastenden Eingriffsverwaltung. Zugleich sind Steuern die wichtigste Einnahmequelle des Staates,²⁶ weshalb stets ein Anreiz besteht, diese auszuweiten. Um diesem Spannungsverhältnis gerecht zu werden, wird der Staat bei der Einschränkung der Freiheit seiner Bürger durch die Erhebung von Steuern selbst eingeschränkt. Das Rechtsstaatsprinzip sieht vor, daß der Eingriff des Staates in die Freiheit seiner Bürger die verfassungsrechtliche Ordnung zu wahren hat. Hält er sich an das Rechtsstaatsprinzip, ist der Bürger zur Zahlung der Steuern verpflichtet, jedoch nur im rechtlich definierten Rahmen.

Konsequenterweise möchte sich der Steuerpflichtige professionelle Hilfe holen, um diese Einnahmequelle des Staates so niedrig wie möglich zu halten. Hier kommen steuerrechtliche Gestaltungen durch entsprechende Berater ins Spiel.

17 <https://wirtschaftslexikon.gabler.de/definition/ethik-34332/version-384739>, zuletzt abgerufen 08.03.2024.

18 *Wuchterl*, Lehrbuch der Philosophie, 5. Aufl., 1998, 133 f.

19 *Taupitz*, Standesordnungen, 1991, 181; *Graf von Westphalen*, AnwBl 2003, 125.

20 *Graf von Westphalen*, AnwBl 2003, 125.

21 *Kilger/Majer*, JSE 2013, 25, 34; *Stürner*, AnwBl 2009, 848.

22 *Kühl*, Christian (2002): Recht und Moral in *Düwell*, Hübenthal, *Micha H.* (Hrsg.): Handbuch Ethik, Verlag J.B. Metzler, Stuttgart, S. 469 – 477.

23 *Hadot* 1991 und 1999; *Karl* 2010, S. 50f; *Kutschera*, 2002, Bd. 3, S. 173 f.; *Schwartz*, 2013.

24 *Karl*, 2010, S. 245 f.

25 Im Jahre 399 v.Chr. wurde *Sokrates* zum Tode verurteilt da er schon damals der Überzeugung war, daß ein gutes Leben, ein Leben an den Gesetzen sei. Sie zu verletzen war für *Sokrates* schlimmer als zu sterben, weil er damit das gute und schöne Leben preisgäbe. Das wahrhaft gute Leben sei nur möglich, wenn man die Schädlichkeit und Schändlichkeit des unrechten Handelns erkannt hat und bereit ist, nach der eigenen als richtig erkannten Maxime zu handeln. Abrufbar unter <https://diepaideia.blogspot.com/2012/04/sokrates-und-die-gesetze.html>, zuletzt abgerufen 05.02.2024.

26 *Kirchhof* in *Isensee/Kirchhof*, Handbuch des Staatsrechts I § 118 Rn. 1 ff.; vgl. auch *Grunow*, Die verfassungsrechtliche Rechtfertigung der Steuerlast und Steuererhebung (2018), 76 ff.

Durch die Verwendung der Begriffe Steuerhinterziehung und aggressive Steuergestaltung in einem Kontext wird die Grenze zwischen illegalen und legalen Handlungen jedoch verwischt und eine Grauzone legaler, aber unerwünschter Steuergestaltung geschaffen. Durch die Schaffung dieser legalen, aber unerwünschten Grauzone wird dann auf moralische und ethische Wertungen zurückgegriffen. Dies ist rechtsstaatlich nicht haltbar.

Die berufsständischen Regelungen für steuerrechtliche Berater sind dabei in gewisser Weise Ausfluß des Rechtsstaatsprinzips. Als Organ der Rechtspflege haben die Berufsträger bei ihrer Arbeit die juristisch anerkannten Auslegungsmethoden zu beachten.

6. Integrität der steuerrechtlichen Berater

Daß sich die Berater an das geltende Recht halten ist selbstverständlich. Jedoch werden auch Ethik und Integrität in der Beraterschaft großgeschrieben. Fast jedes Unternehmen und jede Kanzlei hat Compliance-Standards oder schafft diese. Das Urteil des Landgerichts Frankfurt am Main gibt jedoch Anlaß zu fragen, ob diese wirklich in der täglichen Beratung noch Beachtung finden oder ob sie verloren gegangen sind.

a) Berufspflichten als Basis der Berufsethik und § 43 BRAO als Einfallstor für Ethik und Moral?

Die Berufsausübung muß u.a. unabhängig, eigenverantwortlich, gewissenhaft, verschwiegen erfolgen. Es handelt sich um eine Tätigkeit als Organ der Rechtspflege. Gleichzeitig sind steuerrechtliche Berater Berater ihrer Mandanten. Sie nehmen also eine Doppelstellung ein, einerseits als Organ der Rechtspflege, andererseits als Vertreter der Interessen und Erwartungen ihrer Mandanten. Das kann mitunter schwierig werden und kann die eigenen moralischen und ethischen Werte herausfordern. Der Wortlaut des § 43 BRAO spricht von der Achtung, die der Anwaltsberuf fordere und der Würde. Das ist wenig justiziabel. Aus den bestehenden berufsrechtlichen Regelungen werden dennoch Prinzipien der Berufsethik abgeleitet.²⁷ Berufsethik ist Teil der Ethik – der Lehre vom menschlichen Handeln, seinen Voraussetzungen und seiner Bewertung. Als eine Art der Moralwissenschaft²⁸ ist sie eine Disziplin der Philosophie, der praktischen Philosophie. Für steuerliche Berater interessant ist das Teilgebiet der normativen Ethik als Lehre vom moralisch richtigen Handeln. Daneben schwebt das Ethos als Kanon der Vorschriften über das moralisch richtige Handeln.²⁹ Die Vorschriften listen einen Verhaltenskatalog auf, insbesondere auch „Gewissenhaftigkeit“.³⁰ Sind hiermit Ethik und Moral gemeint? Die sehr abstrakten Berufspflichten reichen meines Erachtens nicht aus, um den Berufsträgern in Grauzonen Möglichkeiten und Grenzen der Beratung aufzuzeigen und sie letztlich auch zu unterstützen im Finden der „richtigen“,

„guten“ Subsumtion des Sachverhalts unter die Gesetze. Ethische Grenzen sind in den vorgenannten Normen nicht konkret genannt, das können sie auch nicht. Denn es ist aufgrund des stetigen Wandels der Vorstellungen von Moral und Ethik in der Gesellschaft schwierig, komplexe freiberufliche ethisch korrekte Verhaltensweisen in einfachen Normen zu definieren. Ziel kann mithin nur sein, ein gewisses Problembewußtsein für ethische und moralische Grenzen zu entwickeln.

b) Eigeninteresse der Berater

Es liegt schon im Eigeninteresse der Berater sich ethisch und moralisch korrekt, integer zu verhalten. Denn wenn sich Laien an Berufsträger wenden, müssen und wollen sie sich nicht nur auf fachliche Qualität, sondern auch auf die Integrität der Berufsträger verlassen können.³¹ Dabei ist Vertrauen das „Kernproblem“³² der freien Berufe. Der Beratene muß dem Berater vorab Vertrauen schenken, daß seine Vorstellungen oder Interessen vom Berater stellvertretend gewahrt werden.³³ Den freien Berufen wird, nicht zuletzt durch ihren besonderen Status, ein Vertrauensvorschuß gewährt, den es zu erhalten gilt. Vertrauen muß man verdienen, wenn es erhalten bleiben soll. Dafür reicht nicht die Beteuerung, man verdiene Vertrauen, sondern es bedarf einer inneren Haltung, eines verantwortungsvollen Umgangs mit dem eingeräumten Vertrauen. Gerade die Angehörigen der freien Berufe haben sich dementsprechend für die Folgen ihres Handelns für ihre Mandanten, aber auch für die Gesellschaft insgesamt zu verantworten. Ethische Verantwortung bindet einen Beruf umso mehr, je höher das Ansehen ist, das er in der Öffentlichkeit genießt. Dennoch ist es nicht Aufgabe der Berater pro fiskalisch zu beraten. Grundsätzlich sind Steuergestaltungen legal und legitim, durch in Steuergesetzen vorgesehenen Wahlrechten und Optionen betreiben die Steuerpflichtigen zwangsläufig Steuergestaltung, was auch beabsichtigt ist.³⁴ Selbst rein steuerlich motivierte Gestaltungen werden anerkannt.³⁵ Steuern sind Kosten. Es gibt keine gesetzliche Verpflichtung, ein Geschäft so zu betreiben, daß das Steuer-

27 Hellwig, AnwBl 2009, 465, 468.

28 Szerkus/Ferrazani, Grundzüge des Anwaltlichen Berufsrechts, ZJS 3/2017, 1118.

29 Hellwig, AnwBl. 2009, 465, 466.

30 § 4 BOSTB, § 43 BRAO.

31 Hommerich in Verband freier Berufe im Lande Nordrhein-Westfalen e.V., Freie Berufe, 61, 62 f.

32 Sauter, Professional Services, 2007, 197 f.; Hommerich in Verband freier Berufe im Lande Nordrhein-Westfalen e.V., Freie Berufe, 61, 64.

33 Kluth in Ludwig Sievers Stiftung (Hrsg), Persönliche Leistungserbringung, 3, 12; Huber, AnwBl 2006, 537, 540; Kilian, AnwBl 2013, 688, 689.

34 BFH, Urt. v. 29.11.1982 – GrS 1/81, BStBl. II 1983, 272; v. 26.03.1991 – VIII R 55/86, BStBl. II 1992, 486; BFH 09.11.2006 – IV R 21/08, BFH/NV 2007, 1002.

35 BFH, Urt. v. 17.10.2001 – I R 97/00, DStR 2002, 78.

aufkommen des Staates möglichst hoch ausfällt. Das Grundprinzip besteht in der Freiheit, sich bei der Führung der Geschäfte für den Weg mit der niedrigsten Besteuerung entscheiden zu können, um die Kosten möglichst gering zu halten. Andererseits besteht die Wahlfreiheit nur innerhalb des Geltungsbereichs der vorgesehenen gesetzlichen Möglichkeiten.³⁶ Des Weiteren ist neben der rechtlichen Zulässigkeit für den Steuerpflichtigen auch entscheidend, daß z.B. die Geschäftsführung eines Unternehmens gegenüber den Eigentümern rechenschaftspflichtig ist. Zwar können öffentlich als überzogen angesehene Steuersparmodelle zu Reputationsverlusten bei den Unternehmen führen. Werden jedoch Kosten nicht eingespart, kann dies ein Unternehmen gefährden. Dann stellt sich die Frage, ob Geschäftsführer sich nicht haftbar machen.

Jedoch muß die Beratung alle Seiten der Gestaltungsmöglichkeit in entsprechenden Gutachten darlegen. Kern der steuerrechtlichen Beratung ist die Subsumtion der steuerlichen Normen auf zu lösende Sachverhalte oder Fragestellungen. Die technische Qualität einer Beratungsleistung ist maßgeblich von der Subsumtionsfähigkeit des Gutachters abhängig. Was kann garantieren, daß eine gute Subsumtion auch keine Grenzüberschreitungen vornimmt?

Die vom BGH entwickelte Drei-Stufen-Theorie³⁷ bietet hier Orientierung: **1. Stufe:** Handlungen, die objektiv betrachtet neutral und berufstypisch erscheinen, können eine Beihilfe begründen, wenn der Hilfeleistende weiß, daß der Haupttäter seinen Beitrag für eine Straftat nutzen wird. Die Handlung verliert damit ihren Alltagscharakter. Sie ist als Solidarisierung mit dem Täter zu deuten und damit nicht mehr objektiv. **2. Stufe:** Weiß der Hilfeleistende dagegen nicht, wie der von ihm geleistete Beitrag vom Haupttäter verwendet wird, hält er es lediglich für möglich, daß sein Tun zur Begehung einer Straftat genutzt wird, so ist sein Handeln regelmäßig noch nicht als strafbare Beihilfehandlung zu sehen. **3. Stufe:** Wenn das vom Hilfeleistenden erkannte Risiko strafbaren Verhaltens des von ihm Unterstützten allerdings derart hoch war, daß der Hilfeleistende sich mit seiner Handlung die Förderung eines erkennbar tatgeneigten Täters anlegen ließ, so ist seine Handlung nicht mehr als objektiv zu bewerten und kann eine Beihilfe begründen. Schwierig ist insbesondere die Abgrenzung zwischen der 2. und 3. Stufe. Es bleibt unklar, in welchen Konstellationen der Berater sich die Förderung eines „erkennbar tatgeneigten Täters“ vorwerfen lassen muß. Nach dem LG Nürnberg-Fürth³⁸ soll ein strafbares Hilfeleisten mit Vorsatz vorliegen, wenn sich für einen kundigen Berufsangehörigen die Anhaltspunkte für eine Straftat so sehr verdichtet haben, daß er ein positives Wissen nur vermeiden kann, indem er die Augen verschließt und nicht weiter nachfragt. Drängt sich dem Berater bereits ein Störgefühl auf, die vereinbarte Beratungsleistung diene ausschließlich dazu, ein illegales Verhalten des Beratenen zu unterstützen, darf der Berater hiervor keinesfalls die Augen verschließen.³⁹ Gefahrbewußtsein, Distanz zum Beratenen, selbstkritische Analyse der ei-

genen Tätigkeit und Dokumentation dieser Tätigkeit sind wichtig.⁴⁰

c) Risikoprofil der steuerrechtlichen Berater straf-/berufs- und haftungsrechtlich

Rechtsanwälte sind keine Vormünder ihrer Mandanten. Berater beraten, Mandanten handeln. Aufgabe des Beraters kann es daher nicht sein, Steuerverkürzung gleich einer Verfolgungs- oder sonstigen staatlichen Behörde zu unterbinden und dagegen einzuschreiten. Die Aufgabe besteht vielmehr lediglich darin, korrekt zu beraten. Wenn in einem Rechtsgutachten der Meinungsstand korrekt dargestellt, eine sorgfältige, auf den anerkannten juristischen Methoden basierende Abwägung vorgenommen und ein Ergebnis dargestellt wird, welches mehrere Optionen aufzählt und jeweils die gehörigen Warnhinweise enthält, so ist dies nicht zu kritisieren. Und es ist auch dann noch korrekt, wenn sich eine der Varianten im Nachhinein als diejenige herausstellt, welche die Rechtsprechung für nicht angemessen hält. Jedoch wird die korrekte Beratung dort verlassen, wo ein Berater Warnungen, die sich hätten aufdrängen müssen, unterläßt oder Risiken bewußt marginalisiert oder wo er trotz eines Störgefühls sehenden Auges in Kauf nimmt, daß seine Beratung in eine strafbare Steuerverkürzung mündet.

Der vor dem Landgericht Frankfurt am Main verurteilte ehemalige Berater hat in seinem Geständnis selbst von einem Störgefühl berichtet. Dieses habe er auch in einem Telefonat gegenüber dem Vorstand der beratenen Bank geäußert. Das Gericht war aber davon überzeugt, daß es sich hier lediglich um eine Schutzbehauptung handele und das Telefonat nie stattgefunden habe. Die Kanzlei, für die der ehemalige Berater arbeitete, hat jede Minute ihrer Arbeit dokumentiert und auch abgerechnet. Ein derartiges Telefonat wurde nicht dokumentiert und auch nicht abgerechnet. Damit stand zur Überzeugung des Gerichts fest, daß es dieses Telefonat nie gegeben habe. Die Dokumentation der eigenen Tätigkeit ist somit – gerade auch für eine später eventuell erforderliche eigene Entlastung – von entscheidender Bedeutung.

aa) Strafrechtliche Haftung

Mit der strafrechtlichen Verurteilung wegen Beihilfe zur schweren Steuerhinterziehung ist der Fall für den Berater hier vermutlich nicht abgeschlossen. Das anwaltliche Berufsrecht enthält zwar keine konkreten Verbote, zu betrügen oder Steuern zu verkürzen, aber nach § 43 BRAO hat der Rechtsanwalt seinen Beruf gewissenhaft auszuüben und sich

³⁶ Verbundene Schlußanträge des Generalanwalts *Maduro* vom 07.04.2007 2005 in der Rs. Halifax, C-255/02, C-419/02 und C-23/03, Rn. 85.

³⁷ Zuletzt BGH 19.12.2017 – 1 StR 56/17, NSTZ 2017, 337.

³⁸ LG Nürnberg-Fürth, Ur. v. 21.02.2019, NZWiSt 2019, 462, 465.

³⁹ *Dahs*, FS Strauda 2006, 99 ff.

⁴⁰ *Wessing*, NJW 2003, 2265, 2270 f.

der Achtung und des Vertrauens, die seine Stellung erfordert, würdig zu erweisen.

bb) Berufsrechtliche Konsequenzen – Widerruf der Zulassung

Die Anwaltskammern haben bis zur „Bastille“-Entscheidung des BVerfG⁴¹ aus § 43 BRAO in Verbindung mit den darauf fußenden Standesrichtlinien zahllose Pflichten abgeleitet. Das BVerfG hat diese Praxis 1987 für verfassungswidrig erklärt. Dennoch lebt diese Praxis unter Billigung der Rechtsprechung fort⁴² und es soll, wenn bei einer Straftat des Anwalts die Verurteilung durch ein ordentliches Gericht nicht ausreicht, der „berufsrechtliche Überhang“ einer weiteren Verurteilung durch ein Anwaltsgericht zugänglich sein. Der Verstoß gegen den Grundsatz „ne bis in idem“ wird dabei mit dem Argument umgangen, daß das eine die strafrechtliche Sanktion der Vergangenheit und das andere die berufsrechtliche Sanktion mit Blick auf die Zukunft darstelle. Daher prüfen Kammern und Anwaltsgerichte den sog. „berufsrechtlichen Überhang“ und können dann Sanktionen aus der BRAO verhängen: Rüge, Tätigkeitsverbote bis hin zur Ausschließung aus der Anwaltschaft. Nach § 14 Abs. 2 Nr. 2 BRAO ist die Zulassung zu entziehen, wenn ein Rechtsanwalt wegen eines Verbrechens verurteilt wurde.

cc) Zivilrechtliche Haftung

Keine förmliche Bestrafung, aber oft mit verheerenden wirtschaftlichen Folgen versehen ist die zivilrechtliche Haftung. Vorsätzliche Straftaten sind vom Versicherungsschutz der Berufshaftpflichtversicherung nicht mehr gedeckt. Sehr komplex stellt sich hier die Bemessung der Schadenshöhe dar. Es wird in der Regel mit einer Vergleichsrechnung versucht, den Schaden zu beziffern. Es muß gedanklich durchgespielt werden, wo der Mandant ohne die fehlerhafte Beratung stünde. Die Differenz zwischen dieser Vermögenslage und der tatsächlichen ist der Schaden. Damit muß die nachträglich zurückgezahlte „Steuererstattung“ als Schaden auscheiden. Legal hätte der Mandant diese Steuererstattungen nämlich nie erhalten. Dächte man die Fehlberatung hinweg, so wäre es dazu von vorneherein nicht gekommen. Die Rückzahlung der rechtswidrig erlangten „Erstattung“ stellt also nur die normale Rechtslage wieder her, verschlechtert die Situation des Mandanten insoweit aber nicht. Welchen Schaden hat der falsch beratene Mandant also faktisch erlitten? Zunächst sind da die Beratungskosten selbst. Ohne Cum-Ex-Beratung wäre kein Honorar geflossen. Das muß der Berater zurückerstatten. Aber sonst? Mancher Mandant hätte ohne Cum-ex-Beratung sein Geld vermutlich woanders investiert. Dann müßte er dazu ganz konkret vortragen und notfalls unter Beweis stellen, welche Geldanlagemöglichkeit er ergriffen und wie sich sein Vermögensstand seither entwickelt hätte. Der bloße Vortrag, man hätte das Geld auf einem Konto belassen, ist zwar denkbar, führt aber in Zeiten der Niedrigzinspolitik zu keinem nennenswerten Schadensbetrag. Bei höheren Vermögenswerten droht sogar der Einwand, der Mandant habe Negativzinsen eingespart.

7. Fazit

Ethik und Integrität gehören in jeden Lebensbereich, auch in den des Steuerrechts. Wenn jedoch der Bereich unerwünschter Steuerplanungen geschlossen werden soll, kann dies nicht geschehen, indem eine weitere Grauzone legaler, aber moralisch illegitimer Steuergestaltung geschaffen wird, sondern ausschließlich durch eine Änderung des Steuerrechts.

Steuerzahlungen oder Nichtzahlungen unter moralischen Gesichtspunkten zu bewerten greift zu kurz. Es gibt keine objektive Wertung, was „gerecht“ ist. Was als gerecht gilt, ist als moralische Wertung nicht justiziabel. Die Wertung, welche steuerrechtliche Gestaltung unerwünscht ist, kann somit nicht beim Berater bzw. dem von der Regelung Betroffenen liegen, sondern muß durch den Gesetzgeber festgelegt und durch die Judikative entschieden werden.

Die Bekämpfung unerwünschter Steuerplanungen kann nur durch entsprechende Änderungen der Gesetze erfolgen – das Schließen von so genannten Schlupflöchern ist ein in der Gewaltenteilung dem Gesetzgeber obliegender Akt.

Bis zur Schließung dieser Lücken durch entsprechende Gesetze, kann die Unterbindung unerwünschter Steuerplanung nur durch Demotivierung erfolgen – also entweder durch Verringerung des Besteuerungsdrucks oder aber durch konkrete und für die Zukunft geltende Versagung von steuerlichen Vorteilen mittels einer gesetzlichen Neuregelung.

Und eine einheitliche Definition der mißbräuchlichen Gestaltung ist das einzige Mittel, welches der Gesetzgeber neben der Verringerung des steuerlichen Belastungsdruckes ins Feld führen kann, um ungewünschte Gestaltungen zu unterbinden.

Der Wettlauf zwischen den Gestaltungsberatern, die steuerlich vorteilhafte Strukturen entwickeln, und der Steuerverwaltung, die diese erkennen und von den Gerichten als mißbräuchlich bewerten lassen muß, bis eine gesetzliche Neuregelung die Strukturen endgültig ihres steuerlichen Vorteiles beraubt, läßt sich nur durch klare Gesetze unterbinden, ohne daß die Freiheitsrechte und damit der Rechtsstaat ausgehöhlt werden. Bis dahin besteht der legitime Wettlauf zwischen Beratern und den Gerichten bzw. dem Gesetzgeber.

Daß jedoch – wie im Cum-Ex Fall – etwas, was man nur einmal bezahlt hat, mehrmals erstattet werden soll, nicht richtig sein kann, drängt sich jedem (auch Nichtjuristen) auf. Hier fehlten, sofern Ethik und Moral in die Beratung einfließen, nicht nur diese, sondern schon der gesunde Menschenverstand. Ob zudem der verurteilte Berater sich das nötige Urteilsvermögen herangebildet hatte, um die gute von der schlechten Lebensweise unterscheiden zu können, um in der Lage gewesen zu sein, richtig zu wählen und so schließlich am glücklichsten zu werden, scheint nicht der Fall zu sein.

41 BVerfG, NJW 1988, 191.

42 Römermann/Praß in Römermann, BeckOK BRAO, § 43 Rn. 2 ff.



Topaktuelle Arbeitsgrundlage.

WWW.BOORBERG.DE

LADEMANN Kommentar zum Einkommensteuergesetz mit Nebengesetzen

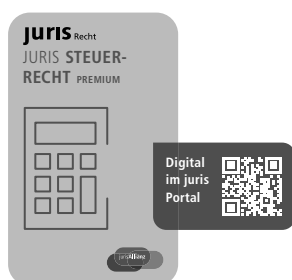
Loseblattwerk, ca. 16.780 Seiten, € 298,-
einschl. 14 Ordnern

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
 - Investitionszulagengesetz
 - 5. VermBG
- Kommentierung zentraler BFH-Entscheidungen unmittelbar nach Veröffentlichung durch BFH-Richterinnen und -Richter
- Besprechung aktueller Verwaltungsanweisungen durch Ministerialrätin Ingetraut Meurer, Referatsleiterin im BMF i.R.

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



 BOORBERG

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

SC0424

Das neue Beherrschungskonzept im reformierten AStG

Zugleich erste Anmerkungen zum BMF-Schreiben vom 22.12.2023 mit der Neufassung der Grundsätze zur Anwendung des Außensteuergesetzes

Stefanie Latrovalis, Rechtsanwältin/Steuerberaterin, LL.M., und Dr. Mathias Link, Rechtsanwalt/Steuerberater, LL.M.¹

I. Einleitung

Durch das Gesetz zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie (ATAD-Umsetzungsgesetz, ATAD-UmsG) v. 25.06.2021² wurde das AStG umfassend reformiert. Neben zahlreichen weiteren Änderungen wurde das Beherrschungskonzept in § 7 AStG deutlich modifiziert, so daß zukünftig voraussichtlich mehr Fälle darunterfallen werden. Die Neuregelungen enthalten zahlreiche unbestimmte Rechtsbegriffe, die durch die ebenfalls neugefaßten Grundsätze zur Anwendung des Außensteuergesetzes (BMF-Schreiben v. 22.12.2023)³ erläutert werden sollen. Ziel des Beitrags ist es, die Grundprinzipien des neuen Beherrschungskonzeptes (und seine Auslegung durch die Finanzverwaltung) darzustellen, auf Abweichungen gegenüber der bisherigen Rechtslage hinzuweisen und anhand von ausgewählten Fallgruppen praxisrelevante Problemstellungen herauszuarbeiten, bei denen weiterhin Klärungsbedarf besteht.

II. Bisherige Rechtslage

Der bisherige § 7 AStG a.F.⁴ ging vom Konzept der Inländerbeherrschung aus:⁵ Kernvoraussetzung ist (bzw. war), daß an der ausländischen Gesellschaft inländische Steuerpflichtige zu mehr als der Hälfte (d.h. über 50%) „beteiligt“ sind (Abs. 1). Dabei konnte bereits die bloße gemeinsame Ansässigkeit in Deutschland (sog. Zufallsbeherrschung) zum Auslösen der Hinzurechnungsbesteuerung führen.

Eine entsprechende „Beteiligung“ lag nach Abs. 2 (insbesondere dann) vor, wenn dem inländischen Steuerpflichtigen am Ende des Wirtschaftsjahres der Gesellschaft, in dem sie die Einkünfte nach Abs. 1 bezogen hat (maßgebendes Wirtschaftsjahr), mehr als 50% der Anteile oder der Stimmrechte an der ausländischen Gesellschaft zuzurechnen waren (andere Beherrschungskriterien als „Anteile“ oder „Stimmrechte“ sah § 7 AStG a.F. nicht vor).

Sind unbeschränkt Steuerpflichtige unmittelbar oder über Personengesellschaften an einer Personengesellschaft beteiligt, die ihrerseits an einer ausländischen Gesellschaft im Sinne des Abs. 1 beteiligt ist, so galten sie als an der ausländischen Gesellschaft beteiligt (Abs. 3).

Einem unbeschränkt Steuerpflichtigen waren für die Anwendung der Hinzurechnungsbesteuerung auch Anteile oder Stimmrechte zuzurechnen, die eine Person hält, die seinen Weisungen so zu folgen hat oder so folgt, daß ihr kein eigener wesentlicher Entscheidungsspielraum bleibt (Abs. 4).

Auf der Rechtsfolgenseite richtete sich der quotale Anteil nach der Beteiligungshöhe, zu dem jeder einzelne Beteiligte die Zwischeneinkünfte zu versteuern hat (sog. Hinzurechnungsquote). Diese bestimmte sich grds. nach der auf den jeweiligen Steuerpflichtigen zuzurechnende Beteiligung am Nennkapital der ausländischen Gesellschaft (Abs. 1 a.F. am Ende). Ist für die Gewinnverteilung der ausländischen Gesellschaft nicht die Beteiligung am Nennkapital maßgebend oder hat die Gesellschaft kein Nennkapital, so war für die Hinzurechnungsquote der Maßstab für die Gewinnverteilung zugrunde zu legen (Abs. 5 a.F.).

Die sogenannte verschärfte Hinzurechnungsbesteuerung für Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter (Abs. 6 a.F.) setzte ebenfalls eine „Beteiligung“ (im Regelfall von 1%) voraus. Für das Vorliegen einer solchen Beteiligung galten grds. die gleichen Kriterien wie für die allgemeine Hinzurechnungsbesteuerung nach Abs. 1.⁶ Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter sind nach Abs. 6 a.F. (vereinfacht) Einkünfte der ausländischen Zwischengesellschaft (§ 8), die aus dem Halten, der Verwaltung, Werterhaltung oder Werterhöhung von Zahlungsmitteln, Forderungen, Wertpapieren, Beteiligungen oder ähnlichen Vermögenswerten stammen.

III. Das neue Beherrschungskonzept des § 7 AStG n.F.

Durch § 7 AStG n.F. wurde das Beherrschungskonzept neu gefaßt und der tatbestandliche Anwendungsbereich der

¹ Stefanie Latrovalis ist Managerin, Mathias Link ist Partner bei der PricewaterhouseCoopers GmbH, Düsseldorf.

² BGBl. I 2021, 2035.

³ BStBl. I 2023 Sondernummer 1, S. 2.

⁴ https://datenbank.nwb.de/Dokument/78807_vz2021_7/.

⁵ Ausführlich dazu Vogt in Brandis/Heuermann, § 7 AStG Rn. 201 ff. (Stand: März 2022).

⁶ Ausführlich dazu Protzen in Kraft AStG, 2. Aufl. 2019, § 7 Rn. 209 f.

Hinzurechnungsbesteuerung (deutlich) erweitert. Zur Veranschaulichung wird zunächst der aktuelle Gesetzeswortlaut (unter Hervorhebungen der wesentlichen Passagen) wiedergegeben.

1. Wortlaut der gesetzlichen Regelungen

§ 7 Beteiligung an ausländischer Zwischengesellschaft

(1) Beherrscht ein unbeschränkt Steuerpflichtiger eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse im Sinne des Körperschaftsteuergesetzes, die weder Geschäftsleitung noch Sitz im Inland hat und die nicht gemäß § 3 Absatz 1 des Körperschaftsteuergesetzes von der Körperschaftsteuerpflicht ausgenommen ist (ausländische Gesellschaft), sind die Einkünfte, für die diese Gesellschaft Zwischengesellschaft ist, bei dem unbeschränkt Steuerpflichtigen entsprechend seiner unmittelbaren und mittelbaren Beteiligung am Nennkapital steuerpflichtig. Mittelbare Beteiligungen sind für die Steuerpflicht nach Satz 1 unbeachtlich, soweit bei einer die Beteiligung vermittelnden Person hinsichtlich der Beteiligung an dieser ausländischen Gesellschaft eine Hinzurechnungsbesteuerung nach diesem Gesetz oder einer vergleichbaren ausländischen Regelung erfolgt ist und die danach hinzugerechneten Einkünfte dadurch insgesamt keiner niedrigen Besteuerung im Sinne des § 8 Absatz 5 unterliegen. Ist für die Gewinnverteilung der ausländischen Gesellschaft nicht die Beteiligung am Nennkapital maßgebend oder hat die Gesellschaft kein Nennkapital, so ist für die Steuerpflicht der Einkünfte nach Satz 1 der Maßstab für die Gewinnverteilung zugrunde zu legen. Die Sätze 1 bis 3 sind auch auf einen beschränkt Steuerpflichtigen anzuwenden, soweit die Beteiligung an der ausländischen Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar einer inländischen Betriebsstätte des Steuerpflichtigen zuzuordnen ist, durch die eine Tätigkeit im Sinne des § 15 Absatz 2 des Einkommensteuergesetzes ausgeübt wird.

(2) Eine Beherrschung im Sinne des Absatzes 1 liegt vor, wenn dem Steuerpflichtigen allein oder zusammen mit ihm nahestehenden Personen am Ende des Wirtschaftsjahres der ausländischen Gesellschaft, in dem diese die Einkünfte nach Absatz 1 erzielt hat (maßgebendes Wirtschaftsjahr), mehr als die Hälfte der Stimmrechte oder mehr als die Hälfte der Anteile am Nennkapital unmittelbar oder mittelbar zuzurechnen sind oder unmittelbar oder mittelbar ein Anspruch auf mehr als die Hälfte des Gewinns oder des Liquidationserlöses dieser Gesellschaft zusteht.

(3) Für Zwecke der §§ 7 bis 12 ist eine Person dem Steuerpflichtigen unter den Voraussetzungen des § 1 Absatz 2 nahestehend. Eine Personengesellschaft oder Mitunternehmerschaft ist selbst nahestehende Person, wenn sie die Voraussetzungen des § 1 Absatz 2 erfüllt.

(4) Unbeschadet des Absatzes 3 gelten Personen als dem Steuerpflichtigen nahestehend, wenn sie mit ihm in Bezug auf die Zwischengesellschaft durch abgestimmtes Verhal-

ten zusammenwirken. Bei den unmittelbaren oder mittelbaren Gesellschaftern einer Personengesellschaft oder Mitunternehmerschaft, die an einer Zwischengesellschaft unmittelbar oder mittelbar beteiligt ist, wird ein Zusammenwirken durch abgestimmtes Verhalten widerlegbar unterstellt.

2. Erste Auffälligkeiten

§ 7 AStG n.F. verwendet nicht mehr den Begriff der „Beteiligung“, sondern durchgängig den Begriff der „Beherrschung“. Dieser ist weiter als der Begriff der „Beteiligung“ und umfaßt nicht nur Fälle, in denen der betreffenden Person mehr als 50% der Anteile oder der Stimmrechte an der ausländischen Gesellschaft zuzurechnen waren; nunmehr liegt eine Beherrschung auch (und bereits) dann vor, wenn der beherrschenden Person ein Anspruch auf mehr als die Hälfte des Gewinns oder des Liquidationserlöses der Gesellschaft zusteht (Abs. 2 n.F.).

Die Beherrschung durch Steuerinländer ist nicht länger entscheidend. Nach § Abs. 2 AStG n.F. werden einem Inländer vielmehr die Beteiligungen von „nahestehenden Personen“ zugerechnet – und zwar auch dann, wenn diese nahestehenden Personen selbst keine Steuerinländer sind. Anders formuliert: Eine „inländische“ Beherrschung ist nunmehr bereits dann möglich, wenn der Steuerinländer selbst zwar deutlich weniger als 50% (z.B. der Stimmrechte) an der Zwischengesellschaft hält, solange er nur zusammen mit ihm nahestehenden Personen insgesamt zu mehr als 50% beteiligt ist.

Für die Hinzurechnung der Beteiligung anderer Personen wurde der (extrem) weite Begriff der „nahestehenden Person“ eingeführt. Darunter sind nicht nur – was einleuchtend gewesen wäre – nahestehende Personen i.S.v. § 1 Abs. 2 AStG zu verstehen: Vielmehr gelten nach Abs. 4 n.F. Personen dem Steuerpflichtigen bereits dann als nahestehend, wenn sie mit diesem durch (im Gesetz nicht näher definiertes) „abgestimmtes Verhalten“ zusammenwirken (Abs. 3 n.F.).

Deutliche Verschärfungen und Erweiterungen des Anwendungsbereichs des § 7 AStG ergeben sich bei Beteiligungen mit oder über Personengesellschaften: Zum einen soll eine Personengesellschaft nach Abs. 4 Satz 2 n.F. selbst als nahestehende Person gelten, wenn sie die Voraussetzungen des § 1 Abs. 2 erfüllt (diese unscheinbare Aussage führt, wie nachstehend in Fall 3 erläutert, zu überraschenden Ergebnissen). Zum anderen soll – und diese Verschärfung bereitet, wie nachstehend in Fall 3 erläutert, in der Beratungspraxis erhebliches Kopfzerbrechen – bei den unmittelbaren oder mittelbaren Gesellschaftern einer Personengesellschaft, die an einer Zwischengesellschaft unmittelbar oder mittelbar beteiligt ist, ein Zusammenwirken durch abgestimmtes Verhalten widerlegbar unterstellt werden (§ 7 Abs. 4 AStG n.F.).

§ 7 AStG n.F. unterscheidet ebenfalls zwischen der Beherrschungs- und der Hinzurechnungsquote, die – deutlich stärker als im alten Recht – als Korrektiv wirkt. Während ein

Steuerinländer zukünftig deutlich schneller das Kriterium der Beherrschung erfüllen kann, bleibt es im Ergebnis bei einer Hinzurechnung in Höhe der (durchgerechneten) Beteiligung an der ausländischen Zwischengesellschaft. Hierfür ist weiterhin grds. die unmittelbare und mittelbare Beteiligung am Nennkapital entscheidend (Abs. 1 Satz 1 n.F. am Ende). Ist für die Gewinnverteilung der ausländischen Gesellschaft nicht die Beteiligung am Nennkapital maßgebend oder hat die Gesellschaft kein Nennkapital, so ist für die Steuerpflicht der Einkünfte nach Satz 1 der Maßstab für die Gewinnverteilung zugrunde zu legen (Abs. 1 Satz 3 n.F.).

Die verschärfte Hinzurechnungsbesteuerung für Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter (Abs. 6 a.F.) ist nunmehr in § 13 AStG n.F. geregelt:

§ 13 Beteiligung an Kapitalanlagegesellschaften

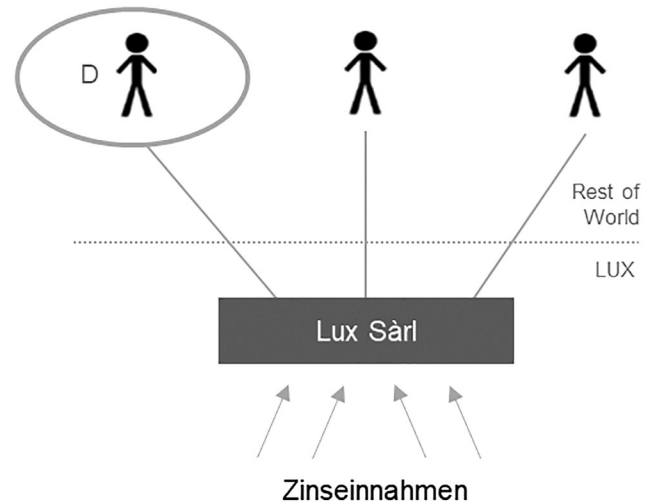
(1) Ist ein unbeschränkt Steuerpflichtiger unmittelbar oder mittelbar an einer ausländischen Gesellschaft **beteiligt** und bestehen die Einkünfte der Gesellschaft aus Einkünften mit Kapitalanlagecharakter, die einer niedrigen Besteuerung unterliegen (§ 8 Absatz 5), **sind diese Einkünfte bei dem unbeschränkt Steuerpflichtigen entsprechend seiner unmittelbaren und mittelbaren Beteiligung am Nennkapital dieser Gesellschaft steuerpflichtig**, auch wenn die Voraussetzungen des § 7 Absatz 1 Satz 1 im Übrigen nicht erfüllt sind. § 7 Absatz 1 Satz 2 und 3 gilt entsprechend. Satz 1 ist nicht anzuwenden, wenn die Einkünfte mit Kapitalanlagecharakter nicht mehr als 10 Prozent der gesamten Einkünfte, für die die ausländische Gesellschaft Zwischengesellschaft ist, betragen und die bei einer Zwischengesellschaft oder bei einem Steuerpflichtigen hiernach außer Ansatz zu lassenden Beträge insgesamt 80.000 Euro nicht übersteigen. Satz 1 gilt bei einer Beteiligung von weniger als 1 Prozent nur, wenn die Einkünfte der ausländischen Gesellschaft ausschließlich oder nahezu ausschließlich aus Einkünften mit Kapitalanlagecharakter bestehen und mit der Hauptgattung der Aktien der ausländischen Gesellschaft kein wesentlicher und regelmäßiger Handel an einer Börse in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Vertragsstaat des EWR-Abkommens oder an einer in einem anderen Staat nach § 193 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 und 4 des Kapitalanlagegesetzbuchs von der Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht zugelassenen Börse stattfindet.

Dort ist nunmehr – anders als in § 7 AStG n.F. – nicht von einer „Beherrschung“, sondern von einer „Beteiligung“ sowie von einer Hinzurechnungsquote (ausschließlich) in Bezug auf die unmittelbare und mittelbare Beteiligung am Nennkapital der ausländischen Gesellschaft die Rede. Dies wirft die Frage nach dem Rangverhältnis zwischen § 7 AStG und § 13 AStG n.F. auf, wenn eine ausländische Gesellschaft Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter erzielt, der inländische Steuerpflichtige diese Gesellschaft zwar i.S.v. § 7 AStG n.F. „beherrscht“, nicht jedoch an ihrem Nennkapital in relevanter Höhe „beteiligt“ ist (siehe dazu gleich Fall 1).

Auf diese (und weitere) Themen wollen wir im Folgenden anhand von Fällen näher eingehen. Die Lösung erfolgt dabei jeweils unter Zugrundelegung der Auffassung der Finanzverwaltung im BMF-Schreiben v. 22.12.2023.⁷

3. Beherrschungsquote vs. Hinzurechnungsquote

Fall 1



An einer Luxemburger Sàrl (Kapitalgesellschaft, niedrig besteuert) hält der Steuerinländer D eine gesellschaftsrechtliche Beteiligung am Nennkapital von 0,5%, jedoch Stimmrechte von 51%. Die übrigen Gesellschafter sind zu ihm nicht nahestehend. Die Luxemburger Sàrl erzielt (auch) Zinserträge aus unmittelbar gehaltenen Zinstiteln.

Lösung nach neuem Recht

Eine Beherrschung im Sinne des § 7 Abs. 1 AStG n.F. liegt vor, wenn dem Steuerpflichtigen allein oder zusammen mit ihm nahestehenden Personen am Ende des Wirtschaftsjahres der ausländischen Gesellschaft, in dem diese die Einkünfte nach § 7 Abs. 1 AStG n.F. erzielt hat (maßgebendes Wirtschaftsjahr), mehr als die Hälfte der Stimmrechte oder mehr als die Hälfte der Anteile am Nennkapital unmittelbar oder mittelbar zuzurechnen sind oder unmittelbar oder mittelbar ein Anspruch auf mehr als die Hälfte des Gewinns oder des Liquidationserlöses dieser Gesellschaft zusteht (§ 7 Abs. 2 AStG n.F.).

Bei den genannten Bezugsgrößen (mehr als die Hälfte der Stimmrechte, mehr als die Hälfte der Anteile am Nennkapital, Anspruch auf mehr als die Hälfte des Gewinns oder des Liquidationserlöses) handelt es sich nach Auffassung der Finanzverwaltung um gleichwertige Beherrschungskriterien, die unabhängig nebeneinanderstehen. Danach ist eine Beherrschung gegeben, wenn mindestens eines der Beherrschungskriterien erfüllt ist. Die Beherrschung ist für jeden Steuerpflichtigen gesondert zu prüfen.⁸

7 S. Fn. 3.

8 BMF-Schreiben v. 22.12.2023, Fn. 3, Rn. 261 ff.

Eine Beherrschung durch den D ist folglich hier gegeben, da ihm mehr als die Hälfte der Stimmrechte an der Luxemburger Sàrl zustehen.

Davon zu unterscheiden ist die Hinzurechnungsquote: Die Steuerpflicht der Zwischeneinkünfte besteht in den Fällen des § 7 Abs. 1 Satz 1 AStG n.F. der Höhe nach entsprechend der unmittelbaren und mittelbaren Beteiligung des Steuerpflichtigen am Nennkapital der ausländischen Gesellschaft.⁹ Diese liegt in unserem Fall bei (nur) 0,5%, so daß auch nur in dieser Höhe eine Hinzurechnungsbesteuerung zu erfolgen hat.

Hinweis:

Zum gleichen Ergebnis wäre man u.E. hier nach altem Recht gekommen: D ist zu mehr als 50% an der Luxemburger Sàrl „beteiligt“, da ihm mehr als die Hälfte der Stimmrechte zustehen. Allerdings erfolgt auch hier die Hinzurechnung (nur) in Höhe seiner Beteiligung am Nennkapital, also in Höhe von 0,5% (§ 7 Abs. 1 AStG a.F.).

4. Rangverhältnis zwischen §§ 7 und 13 AStG

Fortsetzung von Fall 1

Da annahmegemäß Zinseinnahmen erzielt werden, könnte (auch) eine Hinzurechnung nach § 13 AStG n.F. in Betracht kommen. § 13 AStG n.F. ist einschlägig bei Einkünften mit Kapitalanlagecharakter, also Einkünften, die aus dem Halten, der Verwaltung, der Werterhaltung oder der Werterhöhung von Zahlungsmitteln, Forderungen, Wertpapieren, Beteiligungen oder ähnlichen Vermögenswerten stammen (vgl. § 13 Abs. 2 AStG n.F.).

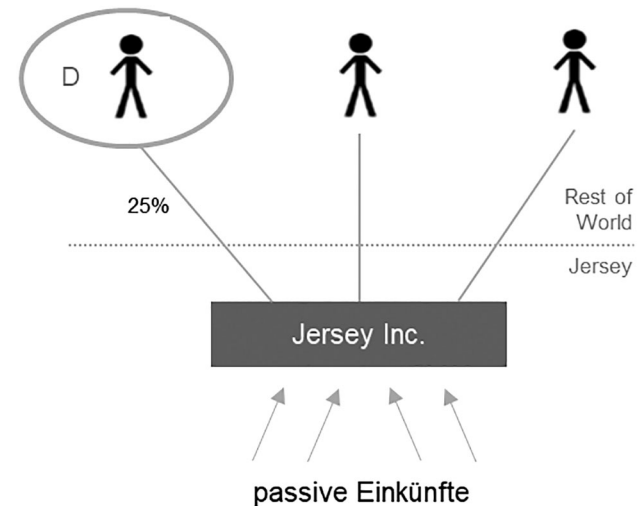
§ 13 AStG n.F. erfordert allerdings regelmäßig eine unmittelbare oder mittelbare Beteiligung an der ausländischen Gesellschaft von mindestens 1% (vgl. zu den Details § 13 Abs. 1 Satz 3 AStG n.F.). Eine Beteiligung in diesem Sinne ist nach Auffassung der Finanzverwaltung **eine solche am Nennkapital** (oder einer strukturell vergleichbaren Bezugsgröße nach ausländischem Gesellschaftsrecht) der ausländischen Gesellschaft.¹⁰ Diese liegt hier nicht vor (Beteiligung am Nennkapital nur 0,5%), so daß eine Hinzurechnung nach § 13 AStG n.F. in diesem Fall nicht in Betracht kommen sollte.

Fraglich ist nun, wie sich das Verhältnis von § 13 AStG n.F. zu § 7 AStG n.F. darstellt. Wäre § 13 AStG n.F. im Bereich der Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter eine abschließende Regelung, könnte die Norm dazu führen, daß (insoweit) – trotz Vorliegens einer „Beherrschung“, aber mangels Vorliegens einer „Beteiligung am Nennkapital“ in relevanter Höhe – für eine Anwendung des § 7 AStG n.F. kein Raum mehr bleibt.¹¹ Nach Auffassung der Finanzverwaltung soll § 13 AStG n.F. jedoch nur in Fällen eingreifen, in denen ein unbeschränkt Steuerpflichtiger die ausländische Gesellschaft nicht im Sinne des § 7 Abs. 2 AStG n.F. beherrscht. Wenn dagegen die Voraussetzungen der allgemeinen Hinzurechnungsbesteuerung nach den §§ 7 bis 12 AStG n.F. erfüllt sind, soll demgegenüber (und gerade umgekehrt) für

die erweiterte Hinzurechnungsbesteuerung nach § 13 AStG n.F. kein Raum mehr bleiben.¹² Die Anwendung des § 7 AStG n.F. wird vorliegend folglich nicht durch § 13 AStG n.F. gesperrt.

5. Hinzurechnung der Beteiligung nahestehender Personen

Fall 2



An der Jersey Inc. (Kapitalgesellschaft, niedrig besteuert) hält der Steuerinländer D eine gesellschaftsrechtliche Beteiligung am Nennkapital sowie Stimmrechte von 25%, Die Jersey Inc. erzielt passive Einkünfte (jedoch nicht solche i.S.d. § 13 AStG n.F.). D hat einen „Standard“-Gesellschaftsvertrag unterzeichnet (alternativ: Bei der Jersey Inc. handelt es sich um eine börsennotierte Gesellschaft).

Hinweis:

Nach altem Recht wäre mangels relevanter „Beteiligung“ (an der Jersey Inc. sind inländische Steuerpflichtige nicht zu mehr als der Hälfte beteiligt) eine Hinzurechnungsbesteuerung des D nach § 7 AStG a.F. nicht in Betracht gekommen.

Lösung nach neuem Recht

Nach neuem Recht ist ausreichend (!), daß ein Steuerinländer (auch wenn er selbst nur 25% hält) die ausländische Gesellschaft zusammen mit **ihm nahestehenden Personen beherrscht, d.h. ihm (über diese nahestehenden Personen)** mehr als die Hälfte der Stimmrechte, der Anteile am Nennkapital oder des Gewinns oder Liquidationserlöses an der Gesellschaft zuzurechnen sind. Im Gegensatz zur alten Rechtslage ist es nicht entscheidend, daß es sich bei den nahestehenden Personen um Inländer handelt. Auch ein

9 BMF-Schreiben v. 22.12.2023, Fn. 3, Rn. 28 i.V.m. Rn. 265.

10 BMF-Schreiben v. 22.12.2023, Fn. 3, Rn. 705.

11 Vgl. z.B. Köhler in Strunk/Kaminski/Köhler, AStG, § 13, Rn. K5 (Stand Juli 2022).

12 BMF-Schreiben v. 22.12.2023, Fn. 3, Rn. 712.

nur zu 25% (oder weniger) beteiligter Inländer kann also gemeinsam mit Nicht-Inländern eine ausländische Gesellschaft beherrschen.

Entscheidend ist also, daß es sich bei den Mitgesellschaftern des D um diesem nahestehende Personen handelt. Wann eine Person nahestehend ist, richtet sich zunächst nach den Voraussetzungen des § 1 Abs. 2 AStG n.F. Danach ist eine Person unter anderem dann nahestehend, wenn die Person an dem steuerpflichtigen Inländer wesentlich (d.h. zu mindestens 25%) beteiligt ist oder Anspruch auf mindestens ein Viertel des Gewinns oder des Liquidationserlöses hat oder wenn die Person auf den steuerpflichtigen Inländer beherrschenden Einfluß ausüben kann. In Fall 2 gibt es keine Anhaltspunkte dafür, daß es sich bei den Mitgesellschaftern um nahestehenden Person gemäß § 7 Abs. 3 i.V.m. 1 Abs. 2 AStG n.F. handelt.

In Betracht kommt jedoch die Anwendbarkeit des § 7 Abs. 4 AStG n.F. Danach gelten Personen bereits dann als dem Steuerpflichtigen nahestehend, wenn sie mit ihm in Bezug auf die ausländische Gesellschaft durch „abgestimmtes Verhalten“ zusammenwirken. Der Begriff des abgestimmten Verhaltens ist im AStG nicht definiert. Das BMF-Schreiben führt zum „abgestimmten Verhalten“ Folgendes aus:¹³

*„Das abgestimmte Verhalten und das Zusammenwirken müssen sich auf die Zwischengesellschaft beziehen. Diese Voraussetzung ist auch dann erfüllt, wenn der Steuerpflichtige und die betreffende Person weitergehend – über die Belange der Zwischengesellschaft hinaus – durch abgestimmtes Verhalten zusammenwirken. Maßgebend ist, daß sich das Zusammenwirken durch abgestimmtes Verhalten jedenfalls auch auf die Zwischengesellschaft bezieht. **Einer ausdrücklichen – ggf. vertraglichen – Bezugnahme auf die Zwischengesellschaft bedarf es insoweit nicht; vielmehr genügt es, wenn sich das Zusammenwirken durch abgestimmtes Verhalten aus den Gesamtumständen ergibt.***

Ein Zusammenwirken durch abgestimmtes Verhalten in Bezug auf die Zwischengesellschaft ist insbesondere anzunehmen, wenn der Steuerpflichtige und die betreffende Person

- *sich hinsichtlich der Modalitäten des (Hinzu-)Erwerbs oder der (Teil-)Übertragung einer unmittelbaren oder mittelbaren Beteiligung an der Zwischengesellschaft abstimmen (bspw. in Bezug auf den Zeitpunkt und die Beteiligungshöhe),*
- *sich hinsichtlich der Ausübung von Stimmrechten – insbesondere durch sog. Stimmbindungsverträge – oder mit dem Ziel der Änderung der unternehmerischen Ausrichtung der Zwischengesellschaft abstimmen oder*
- *sich hinsichtlich sonstiger Rechtsbeziehungen in Bezug auf die Zwischengesellschaft abstimmen; Rechtsbeziehungen in diesem Sinne sind insbesondere Vereinbarungen über Darlehen, Genußrechte oder ähnliche Finanzierungsbeziehungen.*

Die vorgenannten Beispiele sind nicht abschließend. Insbesondere setzt ein Zusammenwirken durch abgestimmtes Verhalten nicht notwendigerweise eine Rechtsbeziehung zwischen dem Steuerpflichtigen und der betreffenden Person voraus.

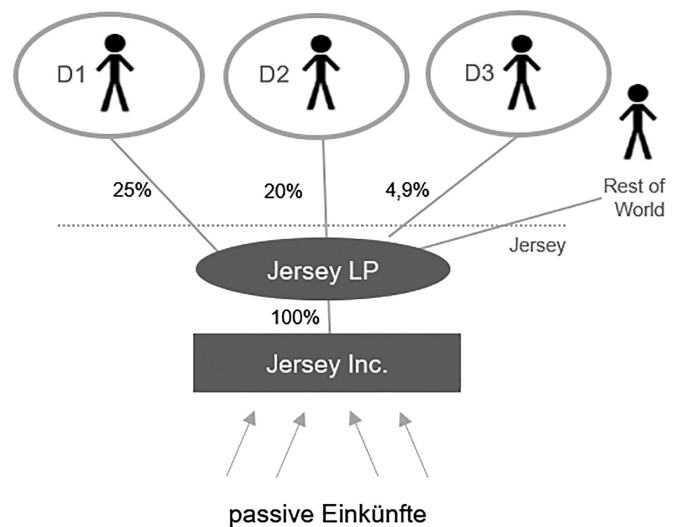
Eine Familienangehörigkeit kann für die Annahme eines Zusammenwirkens durch abgestimmtes Verhalten sprechen. Als Familienangehörige sind in diesem Zusammenhang die Angehörigen im Sinne des § 15 AO anzusehen.“

Im vorliegenden Fall gibt es keine Anhaltspunkte dafür, daß der Inländer D tatsächlich in dieser Weise mit anderen Personen zusammenwirkt. Die Tatsache, daß er einen „Standard“-Gesellschaftsvertrag unterschrieben hat, sollte u.E. allein nicht ausreichen, um ein abgestimmtes Verhalten anzunehmen. Auch die Beteiligung an einer börsennotierten Gesellschaft führt u.E. nicht automatisch zu einem Zusammenwirken der Gesellschafter. Für das Vorliegen eines „abgestimmten Verhaltens“ trägt u.E. die Finanzverwaltung die Beweislast¹⁴ (zu einer Beweislastumkehr siehe jedoch nachstehend zu Fall 3).

Mangels Beherrschung der Jersey Inc. durch den D (weder allein noch zusammen mit ihm nahestehenden Personen) sollte für D eine Hinzurechnungsbesteuerung nach § 7 AStG n.F. nicht in Betracht kommen.

6. Vorsicht bei Personengesellschaften

Fall 3



An der Jersey LP (transparente Personengesellschaft) hält der Steuerinländer D1 eine gesellschaftsrechtliche Beteiligung/Stimmrechte etc. in Höhe von 25%, Steuerinländer D2 von 20% sowie Steuerinländer D3 von 4,9%. Die Jersey LP ist zu 100% an der Jersey Inc. (Kapitalgesellschaft, niedrig besteuert) beteiligt. Die Jersey Inc. erzielt passive Einkünfte (jedoch nicht solche i.S.d. § 13 AStG n.F.). D1, D2 und D3 haben eine Fondsbeitrittsvereinbarung zur Jersey LP unterzeichnet.

¹³ BMF-Schreiben v. 22.12.2023, Fn. 3, Rn. 291 ff.

¹⁴ Vgl. Vogt in Brandis/Heuermann, § 7 AStG Rn. 136 (Stand: Dezember 2023), Köhler in Strunk/Kaminski/Köhler, AStG, § 13, Rn. K5 (Stand Juli 2022).

Hinweis:

Nach altem Recht wäre mangels relevanter „Beteiligung“ (an der Jersey Inc. sind inländische Steuerpflichtige nicht zu mehr als der Hälfte (mittelbar) beteiligt) eine Hinzurechnungsbesteuerung von D1, D2 und D3 nach § 7 AStG a.F. nicht in Betracht gekommen.

Lösung nach neuem Recht

D1 beherrscht die Jersey Inc.: D1 ist zwar selbst nur zu 25% an der Jersey LP und damit mittelbar auch an der Jersey Inc. beteiligt, allerdings ist die Jersey LP eine ihm nahestehende Person, da D1 zu mindestens einem Viertel an der Jersey LP beteiligt ist (vgl. § 7 Abs. 3 Satz 2 AStG n.F. i.V.m. § 1 Abs. 2 Nr. 1 a AStG n.F.). Zusammen mit der Jersey LP sind D1 100% und damit mehr als die Hälfte der Anteile am Nennkapital der Jersey Inc. zuzurechnen. Auf den Entlastungsbeweis nach § 7 Abs. 4 Satz 2 AStG n.F. (siehe gleich bei D2 und D3) kommt es folglich bei D1 nicht an, d.h. eine Beherrschung durch D1 ist unwiderlegbar (!) gegeben. Die Hinzurechnungsquote beträgt – entsprechend der mittelbaren Beteiligung des D1 – 25%.¹⁵

Auch D2 beherrscht die Jersey Inc. Zwar ist die Jersey LP keine dem D2 nach § 7 Abs. 3 AStG n.F. nahestehende Person, da er an der Jersey LP nicht zu mindestens einem Viertel beteiligt ist. Nach § 7 Abs. 4 Satz 2 AStG n.F. wird jedoch widerlegbar unterstellt, daß die Gesellschafter einer Personengesellschaft, die an der Zwischengesellschaft unmittelbar beteiligt sind, in Bezug auf die Zwischengesellschaft durch abgestimmtes Verhalten zusammenwirken. Vorbehaltlich einer Widerlegung gelten die übrigen Gesellschafter daher nach § 7 Abs. 4 Satz 1 AStG n.F. als dem D2 nahestehende Personen. Zusammen mit den anderen Gesellschaftern sind D2 mittelbar 100 Prozent und damit mehr als die Hälfte der Anteile am Nennkapital der Zwischengesellschaft zuzurechnen (vgl. § 7 Abs. 2 AStG n.F.). Die Hinzurechnungsquote beträgt – entsprechend der mittelbaren Beteiligung des D2 – 20%.¹⁶

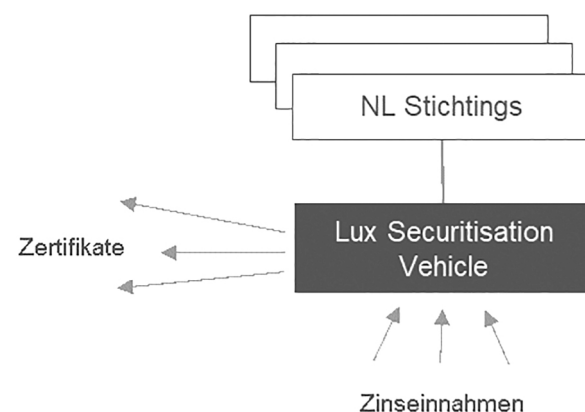
Die Unterstellung, daß die Gesellschafter einer Personengesellschaft zusammenwirken, kann allerdings widerlegt werden. Für die Widerlegung müssen nach Ansicht der Finanzverwaltung recht komplexe Voraussetzungen erfüllt sein. Nach dem BMF-Schreiben gründe die widerlegbare Unterstellung auf der (gesellschafts-)rechtlichen Struktur der Personengesellschaft oder Mitunternehmerschaft; eine besondere Bedeutung komme dabei der Förderung eines gemeinsamen Zwecks durch das Zusammenwirken der Gesellschafter und der daraus hervorgehenden gesellschaftsrechtlichen Treuepflicht zu. Die Widerlegbarkeit der Unterstellung des Zusammenwirkens durch abgestimmtes Verhalten sei anhand der konkreten Umstände des Einzelfalls zu beurteilen. Eine Widerlegbarkeit in diesem Sinne könne insbesondere in Betracht kommen, wenn die Förderung eines gemeinsamen Zwecks unter Fortbestand der Gesellschaft vorübergehend oder dauernd unmöglich geworden sei. Gleiches gelte, wenn sich der gemeinsame Zweck in einer Vermögensanlage erschöpft und die Anleger sich nicht kennen oder den Anlegern ausschließ-

lich Informationsrechte zustünden. Darüber hinaus könne eine Widerlegung der Unterstellung eines Zusammenwirkens durch abgestimmtes Verhalten in Betracht kommen, soweit der Steuerpflichtige das Bestehen ernstlicher Meinungsverschiedenheiten zwischen ihm und anderen Gesellschaftern oder Mitunternehmern nachweist. Die Aufzählung ist nach Ansicht des BMF nicht abschließend.¹⁷ Diese Möglichkeit des Entlastungsbeweises – der in der Theorie vielleicht noch Sinn macht – stellt die Praxis (gerade in Fondsstrukturen, die häufig als Personengesellschaften strukturiert sind) vor große Schwierigkeiten. Steuerpflichtige sollten hier große Sorgfalt auf eine entsprechende Dokumentation legen (wobei es denklogisch kaum möglich erscheint, negative Tatsachen wie das „sich nicht kennen“ zu dokumentieren). Hier bleibt zu hoffen, daß die Finanzverwaltung zukünftig mit Augenmaß agiert.

In diese Richtung geht jedenfalls die erst in die finale Fassung des BMF-Schreibens eingegangene Nachweiserleichterung, die u.E. zwar keine gesetzliche Grundlage hat, die Situation aber (deutlich) entschärfen sollte. Relevant wird sie in unserem Beispiel für D3: Nach Auffassung der Finanzverwaltung soll nämlich bei einer unmittelbaren oder mittelbaren Beteiligung des Steuerpflichtigen an der Personengesellschaft das Zusammenwirken durch abgestimmtes Verhalten regelmäßig widerlegt sein, wenn am Ende des Wirtschaftsjahres der ausländischen Gesellschaft eine durchgerechnete Beteiligungshöhe von 5% an der Personengesellschaft nicht überschritten wird und keine besonderen Umstände hinzutreten.¹⁸ Dies ist hier bei D3 der Fall. Für ihn scheidet (mangels Beherrschung) eine Hinzurechnungsbesteuerung daher schon dem Grunde nach aus.

7. Sonderfall: Orphanisierte Vehikel

Fall 4



Ein Luxemburger Verbriefungsvehikel (orphanisierte Gesellschafterstruktur) emittiert als Fremdkapital ausgestaltete Zertifi-

15 Vgl. BMF-Schreiben v. 22.12.2023, Fn. 3, Rn. 288.
 16 Vgl. BMF-Schreiben v. 22.12.2023, Fn. 3, Rn. 288.
 17 BMF-Schreiben v. 22.12.2023, Fn. 3, Rn. 300.
 18 BMF-Schreiben v. 22.12.2023, Fn. 3, Rn. 301.

kate, die die Performance eines Bondportfolios abbilden (Delta 1-Zertifikate). Das Verbriefungsvehikel unterliegt in Luxemburg keiner Ertragsteuer. Die Inhaber der Zertifikate (allesamt Steuerländer) sind einander nahestehend.

Hinweis:

Nach altem Recht wäre mangels relevanter „Beteiligung“ (ein Fremdkapitalinstrument konnte nach h.M. eine solche nämlich nicht vermitteln)¹⁹ eine Hinzurechnungsbesteuerung bei den inländischen Zertifikateinhabern nicht in Betracht gekommen.

Lösung nach neuem Recht

Annahmegemäß sind die Inhaber der Zertifikate einander nahestehend. Entscheidend ist für eine „Beherrschung“ nach § 7 Abs. 2 AStG n.F. in diesem Fall, daß ihnen „unmittelbar oder mittelbar ein Anspruch auf mehr als die Hälfte des Gewinns oder des Liquidationserlöses“ der ausländischen Gesellschaft zusteht. Anknüpfungspunkt für eine Beherrschung könnte hier ausschließlich eine Beteiligung am „Gewinn“ des Verbriefungsvehikels sein. Bilanztechnisch vermitteln die Zertifikate u.E. jedoch keine Beteiligung am „Gewinn“, denn die Zertifikate referenzieren bestimmte Erträge bzw. Cashflows, die das Verbriefungsvehikel erhält. Der bilanztechnische Gewinn des Verbriefungswickels ist bereits um diese Erträge reduziert und damit im Regelfall null oder z.B. 500 Euro. Eine Beteiligung an dieser Residualgröße (die den Gesellschaftern des Vehikels zusteht) vermitteln die Zertifikate gerade nicht.²⁰

Allerdings scheint die Finanzverwaltung die Voraussetzung „Anspruch auf mehr als die Hälfte des Gewinns“ weiter auszulegen. Im BMF-Schreiben heißt es:²¹

„Ein solcher Anspruch ergibt sich regelmäßig aus einem synallagmatischen Rechtsverhältnis; eine Gesellschafterstellung (Stimmberechtigung oder Beteiligung am Nennkapital der ausländischen Gesellschaft) des Anspruchsinhabers ist nicht erforderlich. Bei gleichzeitiger Gesellschafterstellung ist unerheblich, ob sich die Anspruchsgrundlage formal aus dem Gesellschaftsvertrag oder einer gesonderten vertraglichen Vereinbarung ergibt. Insbesondere hybride Finanzierungsinstrumente wie bspw. Genussrechte, partiarische Darlehen oder stille Beteiligungen können dem Inhaber einen Anspruch auf den Gewinn oder den Liquidationserlös der emittierenden ausländischen Gesellschaft vermitteln.“

Damit würden die inländischen Zertifikateinhaber das Verbriefungsvehikel i.S.v. § 7 Abs. 2 AStG n.F. beherrschen.

Fraglich ist jedoch, wie die Hinzurechnungsquote zu ermitteln wäre. U.E. vermitteln die Zertifikate (eindeutig) keine Beteiligung am Nennkapital des Verbriefungsvehikels. Dies entspricht u.E. auch der Auffassung der Finanzverwaltung, heißt es im BMF-Schreiben v. 22.12.2023 doch ausdrücklich:²²

„Hybride Finanzierungsformen, denen ein synallagmatisches Rechtsverhältnis zugrunde liegt, vermitteln mangels gesellschaftsrechtlichen Charakters keine Beteiligung am Nennkapital oder einer vergleichbaren Bezugsgröße im vorgenannten Sinne. Dies betrifft insbesondere Genussrechte und partiarische Darlehen.“

Danach gilt für die Hinzurechnungsquote u.E. die Regelung des § 7 Abs. 1 Satz 3 AStG, wonach für die Ermittlung dieser Quote der Maßstab für die Gewinnverteilung der ausländischen Gesellschaft zugrundezulegen ist, wenn für die Gewinnverteilung der ausländischen Gesellschaft nicht die Beteiligung am Nennkapital maßgebend ist oder die Gesellschaft kein Nennkapital hat. Der Maßstab der Gewinnverteilung ergibt sich nach dem zitierten BMF-Schreiben dabei grds. aus dem jeweils einschlägigen ausländischen Gesellschaftsrecht (ggf. i.V.m. dem Gesellschaftsvertrag oder der Satzung).²³

Bei wortlautgetreuer Auslegung der Norm müßte die Hinzurechnungsquote u.E. dann bei den Zertifikateinhabern jeweils 0% betragen, denn sie sind bilanztechnisch u.E. nicht am Gewinn der Gesellschaft beteiligt (s.o.).

Das BMF-Schreiben stimmt mit dieser Auffassung zumindest in der vorliegenden Konstellation im Ergebnis (möglicherweise aber nicht von der dogmatischen Begründung her) überein: Anders als noch der Entwurf des BMF-Schreibens²⁴ enthält die finale Fassung vom 22.12.2023 dabei einen in den meisten Fällen praktikablen (wenn auch u.E. nicht vom Gesetzeswortlaut gedeckten) Kompromiß. Wörtlich heißt es dort (etwas kryptisch):²⁵

„Finanzierungsinstrumente, deren Ausschüttungen das Einkommen der leistenden Gesellschaft unter Anwendung des § 8 Absatz 3 Satz 2 KStG nicht mindern, führen dazu, daß für die Gewinnverteilung der ausländischen Gesellschaft nicht die Beteiligung an deren Nennkapital maßgebend ist.“

Gemeint ist u.E. damit Folgendes: (i) Rein schuldrechtliche Beziehungen (wie Zertifikate, partiarische Darlehen, typisch stille Beteiligungen, Fremdkapital-Genußrechte) können zwar eine Beherrschung vermitteln, die den jeweiligen Inhaber betreffende Hinzurechnungsquote ist aber stets jeweils 0%; (ii) Lediglich Instrumente, die kumulativ eine Beteiligung am Gewinn und Liquidationserlös einer ausländischen Gesellschaft i.S.v. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG vermitteln (also typischerweise Eigenkapital-Genußrechte), vermitteln nicht nur eine Beherrschung i.S.v. § 7 Abs. 2 AStG n.F., für sie ist auch eine Hinzurechnungsquote je Anleger nach § 7 Abs. 1 Satz 3 AStG n.F. zu ermitteln. Dabei bleibt jedoch unklar, wie dies genau geschehen soll.

19 Vgl. Vogt in Brandis/Heuermann, § 7 AStG Rn. 211 m.w.N. (Stand: März 2022); Protzen in Kraft, AStG, 2. Aufl. 2019, § 7 Rn. 92.

20 Vgl. Herr/Link, RdF 2021, 268, 274.

21 BMF-Schreiben v. 22.12.2023, Fn. 3, Rn. 275.

22 BMF-Schreiben v. 22.12.2023, Fn. 3, Rn. 232.

23 BMF-Schreiben v. 22.12.2023, Fn. 3, Rn. 248.

24 https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Internationales_Steuerrecht/Allgemeine_Informationen/2023-07-20-entwurf-grundsätze-zur-anwendung-des-aussensteuergesetzes.pdf?__blob=publicationFile&v=5 – relevant ist Rn. 250: „Insbesondere Genussrechte, partiarische Darlehen sowie stille Beteiligungen können dazu führen, dass für die Gewinnverteilung der ausländischen Gesellschaft nicht die Beteiligung an deren Nennkapital maßgebend ist.“

25 BMF-Schreiben v. 22.12.2023, Fn. 3, Rn. 250.

Für den Fall bedeutet dies: Die inländischen Zertifikateinhaber „beherrschen“ zwar das Luxemburger Verbriefungsvehikel. Die Hinzurechnungsquote ist jedoch jeweils bei allen 0%. Wir sehen dabei jedoch ein hohes Risiko, daß bereits das bloße Beherrschen bei den einzelnen Anlegern die Verpflichtung zur Abgabe einer AStG-Erklärung nach § 18 AStG (in Form einer Nullmeldung) auslösen könnte.

Ergänzung:

Sofern (anders als im Sachverhalt unterstellt) mangels „Nahestehens“ keine Beherrschung im vorstehenden Sinne gegeben wäre, käme bei den Anlegern allenfalls eine Zurechnung nach § 13 Abs. 1 AStG n.F. in Betracht. Dessen Voraussetzungen sind u.E. jedoch eindeutig nicht erfüllt, da insoweit eine „Beteiligung“ am Nennkapital verlangt wird, die durch Zertifikate aber gerade nicht vermittelt wird.

IV. Fazit und Ausblick

Der reformierte Beherrschungstatbestand des § 7 Abs. 2 AStG n.F. hat sich vom bisherigen Konzept der Inländerbeherrschung gelöst. Der Tatbestand wurde deutlich erweitert und kann nunmehr auch Fälle erfassen, in denen ein Steuerinländer (deutlich) weniger als 50% der Beteiligung an den Stimmrechten oder am Nennkapital einer ausländischen Zwischengesellschaft hält.

Dies beruht insbesondere darauf, daß einem Steuerinländer (auch) die Beteiligungen nahestehender (in- oder ausländischer) Personen zugerechnet werden, wobei es dabei nicht

nur auf ein Nahestehen i.S.v. § 1 Abs. 2 AStG ankommt. Ein (nicht näher im Gesetz definiertes) „abgestimmtes Verhalten“ kann dabei für eine Zurechnung ausreichend sein.

Besondere Vorsicht ist bei der Beteiligung an bzw. über Personengesellschaften geboten, denn hier kann die (allerdings widerlegbare) Vermutung des § 7 Abs. 4 Satz 2 AG n.F. greifen, wonach bei den unmittelbaren oder mittelbaren Gesellschaftern einer Personengesellschaft, die an einer Zwischengesellschaft unmittelbar oder mittelbar beteiligt sind, ein Zusammenwirken durch abgestimmtes Verhalten unterstellt wird.

Auch rein schuldrechtliche Instrumente (wie partiarische Darlehen oder Zertifikate) können zukünftig die Beherrschung einer ausländischen Gesellschaft vermitteln. Ggf. kann die Hinzurechnungsquote in einem solchen Fall gleichwohl 0% sein, so daß im Ergebnis keine Steuer ausgelöst wird.

Zwar bringt das BMF-Schreiben v. 22.12.2023 etwas Licht ins Dunkel, in dem es unbestimmte Rechtsbegriffe wie „abgestimmtes Verhalten“ näher definiert und einige praktikable (wenn auch nicht vom Gesetzeswortlaut gedeckte) Erleichterungen für Zwergbeteiligungen an bzw. über Personengesellschaften sowie Fremdkapitalinstrumente bereithält. Gleichwohl bleiben praxisrelevante Fragen (z.B. zu den genauen Erfordernissen an einen Entlastungsbeweis, zur Ermittlung der Hinzurechnungsquote bei eigenkapitalähnlich ausgestalteten Instrumenten oder zur Erklärungspflicht in Fällen einer Hinzurechnungsquote von 0%) offen. Hier bleibt abzuwarten, wie sich die Finanzverwaltung zukünftig positioniert.



Teilzeitanprüche

Ansprüche auf Verringerung der Arbeitszeit

von Univ.-Professor Dr. Wolfgang Hamann

2024, 5., überarbeitete 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 0711/7385-343 FAX 0711/7385-100

SC0324

Grundstrukturen der Hinterziehung von Einfuhrumsatzsteuer durch Unterlassen

(als Fallstudie in Anlehnung an die Entscheidung des BGH v. 17.10.2023)

RA/FAStR Dr. Martin Wulf, Streck Mack Schwedhelm, Berlin

Der Schmuggel und andere Verstöße gegen die gesetzlichen Vorgaben bei der Einfuhr von Gegenständen werden strafrechtlich von § 370 AO erfaßt. Dies gilt nicht nur für Inlands-sachverhalte, sondern nach § 370 Abs. 6 AO auch für Fälle, in denen die Einfuhr über einen anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union erfolgt. Als Steueranwalt/Steueranwältin kommt man mit diesen Sachverhalten nur gelegentlich in Berührung, soweit man nicht zu den Kollegen zählt, die schwerpunktmäßig im Bereich des grenzüberschreitenden Warenverkehrs beraten. Hat man einen solchen Fall auf dem Tisch, so stellt man schnell fest, daß die Anwendung von § 370 AO auf ein mögliches Fehlverhalten von Mandanten im Bereich der Einfuhrabgaben besondere Probleme aufwirft, die dem Anschein nach bislang in der Rechtsprechung und der Literatur nicht umfassend durchdacht worden sind.

Der BGH hat am 17.10.2023 über einen Fall entschieden, in dem die grundsätzlichen Zusammenhänge relevant wurden. Dort waren die Angeklagten vom Landgericht Stuttgart im Zusammenhang mit der Lieferung von Gold aus Liechtenstein nach Deutschland wegen der Hinterziehung von Einfuhrumsatzsteuer (EUSt) zu langjährigen Freiheitsstrafen verurteilt worden. Der BGH verwarf die Revision der Verteidigung und bestätigte die Annahme der Hinterziehung deutscher EUSt.¹ Die Entscheidung – welche vom Senat zur Veröffentlichung in der amtlichen Sammlung bestimmt ist – gibt Anlaß zur Kritik, dies soll hier aber nicht im Mittelpunkt stehen.² Vielmehr soll die zugrundeliegende Sachverhaltskonstellation als Vorlage genutzt werden, um einige grundlegende Fragen aufzuwerfen und zu erörtern.

I. Sachverhalt

Für die folgenden Überlegungen soll von dem nachstehenden Sachverhalt ausgegangen werden, der an den Lebenssachverhalt aus der BGH-Entscheidung v. 17.10.2023 angelehnt ist, ohne diesem vollständig zu entsprechen:

Der L ist als Metallhändler tätig und hat seinen Geschäftssitz in Liechtenstein. Er kauft Gold von Vorlieferanten (ohne Rechnung) in Italien ein und lagert dieses Gold in seinen Geschäftsräumlichkeiten in Liechtenstein. Die Ware wird von Italien nach Liechtenstein transportiert, ohne dies gegenüber den Zollbehörden zu erklären. Der L verkauft die Ware dann weiter an

eine Scheideanstalt mit Sitz in Stuttgart (S-GmbH). Er transportiert die betreffenden Goldpartien selbst mit dem Auto von Liechtenstein nach Deutschland, indem er abends über einen nicht kontrollierten Grenzübergang von Liechtenstein nach Österreich einreist und dann über die Autobahn von Österreich nach Stuttgart fährt. In Stuttgart übergibt er die Ware an seine Abnehmerin und wird in bar bezahlt. Auch für diese Lieferungen gibt der L keinerlei Erklärungen gegenüber den österreichischen oder den deutschen Zoll- und Finanzbehörden ab.

Fraglich ist, ob der L sich bei dem beschriebenen Sachverhalt wegen Steuerhinterziehung durch Unterlassen (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO) hinsichtlich der Einfuhrumsatzsteuer strafbar gemacht hat.

Dabei ist davon auszugehen, daß der Zollsatz nach der kombinierten Nomenklatur für das gelieferte Gold 0,0% beträgt, so daß kein Zoll angefallen ist. Zudem soll angenommen werden, daß das Gold in Platten geliefert wird, deren Gewicht nicht den Vorgaben aus § 25 c UStG entspricht, so daß die dort geregelte Umsatzsteuerbefreiung für „Anlagegold“ nicht einschlägig ist.³

II. Grundstrukturen aus § 21 Abs. 2 UStG i.V.m. den Regelungen des Zollkodex der Union (UZK)

Das deutsche UStG enthält keine Regelungen zur Entstehung von Ansprüchen auf Entrichtung von EUSt und zu dem

1 BGH v. 17.10.2023 – 1 StR 151/23, UR 2023, 938 mit Anm. Peters.

2 Zur Kritik vgl. bspw. Wulf in wistra 2024, Heft 4.

3 In der Entscheidung des BGH lagen (offenbar) keine klaren Feststellungen des Landgerichts zum Gewicht des Goldes vor, so daß es auf die Frage ankam, ob die Goldplatten allein wegen der fehlenden Prägung nicht als „Anlagegold“ i.S.v. § 25 c UStG behandelt werden konnten. Strafrechtlich ist dies zweifelhaft, denn das Gesetz bezieht das Attribut „von den Goldmärkten akzeptiert“ alleine auf das Gewicht, nicht aber auf die Prägung, so daß die von der Mehrzahl der Stimmen im steuerlichen Schrifttum vertretene Ansicht zur Auslegung des Merkmals (wonach es auf die Prägung ankommen soll) gegen den Wortlaut des Gesetzes verstößt – was die Frage aufwirft, ob eine Verurteilung insoweit an Art. 103 Abs. 2 GG scheitert. Der BGH setzt sich mit dieser Frage im zitierten Beschluß m.E. unzureichend auseinander, da die Grenze des Wortsinns dort nicht ermittelt und in die Prüfung einbezogen wird; stattdessen wird die überraschende These vertreten, das Erfordernis der Prägung ergebe sich aus dem Wortlaut, was sich mit einem natürlichen Sprachverständnis kaum vereinbaren läßt (vgl. BGH v. 17.10.2023 a.a.O. Rn. 19 – 23).

insoweit einzuhaltenden Verfahren. Der Gesetzgeber ordnet vielmehr an, daß für die Einfuhrumsatzsteuer die Vorschriften für Zölle sinngemäß angewendet werden sollen (§ 21 Abs. 2 UStG). Die einschlägigen Regelungen für die EUSt sind mithin in dem Zollkodex der Union (VO EU-Nr. 952/13 vom 09.10.2013, nachfolgend UZK) zu suchen.

1. Relevante Mitwirkungspflichten des UZK

Für den Vorwurf der Steuerhinterziehung durch Unterlassen kommt es maßgeblich darauf an, welche Mitwirkungs- und Erklärungspflichten bestehen, die geeignet sein könnten, das Merkmal der „Pflichtwidrigkeit“ in § 370 Abs. 2 Nr. 2 AO zu erfüllen. Ordnet man die betreffenden Vorschriften chronologisch in der Reihenfolge, in der sie in der Praxis vom Verbringer der Ware (vom UZK als „Beförderer“ bezeichnet, vgl. Art. 5 Nr. 40 UZK) zu beachten wären, so kommen die folgenden Pflichten in Betracht:⁴

- Pflicht zur Abgabe der summarischen Eingangsanmeldung (Art. 127 UZK)
- Pflicht zur Beförderung zum zugelassenen Ort (Art. 135 UZK)
- Pflicht zur Gestellung der Ware (Art. 139 UZK)
- Pflicht zur Abgabe einer Zollanmeldung (Art. 158 UZK)

Erfüllt der Beförderer die genannten Pflichten, so wird die Ware in eines der gesetzlichen Zollverfahren überführt. Zu diesen Verfahren zählt auch die Überlassung zum zollrechtlich freien Verkehr – also umgangssprachlich die Freigabe der Ware durch den Zoll nach Festsetzung und Entrichtung der angefallenen Abgaben.

2. Entstehung der Abgabenschuld durch Anmeldung (Art. 77 UZK) oder Pflichtverletzung (Art. 79 UZK)

Die Entstehung der Einfuhrzollschuld ist für den Normalfall der ordnungsgemäßen Anmeldung zur Überlassung in den freien Verkehr in Art. 77 Abs. 1 Buchstabe a. UZK geregelt. Danach entsteht der Anspruch durch die Annahme der Zollanmeldung seitens der Behörde. Dies ist nicht der Zeitpunkt, in dem die (zumeist elektronisch abgegebene Anmeldung) im System der Zollverwaltung eingeht, sondern der Zeitpunkt, in dem die sog. „Überlassungsreife“ eintritt, also nach Vornahme der in Art. 194 Abs. 1 UZK als Voraussetzung für die Überlassung erwähnten Überprüfungen seitens des zuständigen HZA.⁵

Verstößt der Verbringer der Ware gegen seine zollrechtlichen Verpflichtungen, insbesondere also gegen die Pflicht zur Gestellung und zur Abgabe einer zutreffenden Zollanmeldung, so entsteht der Zollanspruch nach Art. 79 UZK. Maßgeblich ist dann der Zeitpunkt, in dem der Pflichtverstoß begangen wurde (vgl. Art. 79 Abs. 2 UZK).

Steuerstrafrechtlich hat dies erhebliche Relevanz. Denn im nationalen Abgabenrecht entstehen die Steueransprüche kraft Gesetzes durch Verwirklichung des Sachverhalts (§ 38 AO). Das Erklärungsverhalten knüpft an den bestehen-

den Steueranspruch an. Unrichtige oder pflichtwidrig unterlassene Erklärungen bewirken, daß der zuvor entstandene Steueranspruch nicht oder nicht vollständig tituliert („festgesetzt“) wird. Im Bereich der durch den UZK geregelten Einfuhrabgaben ist die Reihenfolge umgekehrt: Die Tathandlung wirkt nicht auf einen bestehenden Steueranspruch ein, sondern der Anspruch entsteht erst durch das Erklärungsverhalten. Dabei ist systematisch zwischen den Ansprüchen zu unterscheiden, die bei ordnungsgemäßigem Verhalten entstehen (Art. 77 UZK) und den Ansprüchen, die als Ergebnis von Pflichtverstößen entstehen (Art. 79 UZK).

Im Ergebnis führt dies zwar nicht dazu, daß der Straftatbestand leerläuft. Bei einer sorgfältigen Subsumtion ergeben sich aber deutliche Unterschiede im Vergleich zu der Handhabung von § 370 AO im allgemeinen (nationalen) Abgabenrecht.⁶

III. Strafbarkeit nach § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO durch unterlassene Gestellung der Ware

Nach allgemeiner Auffassung knüpft die Strafbarkeit nach § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO bei der Hinterziehung von Einfuhrabgaben regelmäßig an der unterlassenen Gestellung der Ware an.

1. Zusammenspiel von Gestellungs- und Beförderungspflicht

Der Begriff der Gestellung ist im Gesetz legaldefiniert als „die Mitteilung an die Zollbehörden, daß Waren bei der Zollstelle oder an einem anderen von den Zollbehörden bezeichneten oder zugelassenen Ort eingetroffen sind und für Zollkontrollen zur Verfügung stehen.“ (Art. 5 Nr. 33 UZK). Art. 139 Abs. 1 UZK verpflichtet den Verbringer der Ware dazu, die in das Zollgebiet der Union verbrachten Waren bei ihrer Ankunft „bei der bezeichneten Zollstelle (...)“ unverzüglich zu gestellen, d.h. dort die Mitteilung über die Ankunft und die Kontrollierbarkeit der Waren bei der Zollstelle einzureichen.

Aus dem Wortlaut folgt eine wichtige Erkenntnis: Die Pflicht zur Gestellung setzt voraus, daß die Ware zuvor zu dem vorgeschriebenen Arbeitsplatz befördert worden ist. Die Gestellungspflicht knüpft also an die sog. Beförderungspflicht aus Art. 135 UZK an. Dort ist der „Zollstraßenzwang“ geregelt, wonach Ware, die in das Zollgebiet der Union verbracht wird, auf dem von den Zollbehörden bezeichneten Verkehrsweg zu der (ebenfalls von den Zollbehörden) bezeichneten Zollstelle zu befördern sind (Art. 135 Abs. 1 UZK).

4 Ausführlich hierzu *Küchenhoff* in Wabnitz/Janovsky/Schmitt, Handbuch des Wirtschafts- und Steuerstrafrechts, 5. Auflage 2020, Kapitel 23 Rn. 79 ff.

5 Vgl. hierzu *Witte*, UZK, 8. Auflage 2022, Art. 77 Rn. 10 m.w.N.

6 Instruktiv hierzu *Küchenhoff* a.a.O., Rn. 71.

Ohne die Beförderungspflicht aus Art. 135 UZK kann auch die Gestellungspflicht aus Art. 139 UZK nicht entstehen.

Wendet man die Vorgaben auf den Beispielsfall an, so wäre zu ermitteln, auf welchem Weg der L die verbrachte Ware nach dem Grenzübertritt zu der vorgeschriebenen Zollstelle in Österreich hätte verbringen müssen. In den nationalen Vorschriften des Zollamts Österreich wäre zu recherchieren, welche Zollstelle unter den konkreten Umständen (Ort des Grenzüberschritts, Wochentag und Uhrzeit) der „zugelassene Ort“ i.S.v. Art. 135 UZK gewesen wäre. Für die vorliegende Falllösung soll unterstellt werden, daß dies die Zollstelle Feldkirch gewesen wäre.⁷ An diesem Amtsplatz hätte dann auch die Gestellung erfolgen müssen. Der L hat sich also pflichtwidrig verhalten, indem er diese Handlung nicht vorgenommen und die Ware nicht bei der Zollstelle Feldkirch zur Kontrolle zur Verfügung gestellt und angemeldet hat.

Die Erkenntnis ist insoweit bedeutsam, als daraus folgt, daß der UZK keine Pflicht zur Gestellung bei anderen Behörden kennt. Denn die Beförderungspflicht (auf der die Gestellungspflicht aufbaut), betrifft jeweils die konkret bezeichnete Zollstelle an der Grenze. Die Pflicht mag nach ihrer Verletzung fortbestehen, sie bleibt aber auf den konkret vorgeschriebenen Amtsplatz bezogen. Der L wäre im Beispielsfall deshalb nicht verpflichtet gewesen, die Ware im Nachgang bspw. zu irgendeiner deutschen Zollstelle zu „befördern“ und dort zu stellen. Die Pflichtwidrigkeit wurde einmal begangen und läßt sich konkret räumlich verordnen.

2. Österreichische Zollstellen als „Finanzbehörden“ i.S.v. § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO?

Es taucht dann die Frage auf, ob die unterlassene Gestellung gegenüber der Zollstelle Feldkirch überhaupt geeignet ist, den Tatbestand des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO zu erfüllen. Denn § 370 Abs. 6 AO ordnet zwar an, daß sich die tatbestandliche Pflichtwidrigkeit auch auf Umsatzsteuer beziehen kann, die von einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union verwaltet wird und durch § 370 Abs. 7 AO wird der räumliche Anwendungsbereich der deutschen Strafvorschrift auf das Ausland erweitert, dies ändert aber nichts daran, daß das Strafgesetz nur solche Pflichten erfaßt, die auf eine Information der „Finanzbehörden“ gerichtet sind. Der Begriff der Finanzbehörde ist in § 6 Abs. 2 AO für die gesamte Abgabenordnung legaldefiniert. Die Zollstelle Feldkirch ist aber keine Finanzbehörde i.S.v. § 6 Abs. 2 AO, denn die österreichischen Zollbehörden sind dort nicht genannt. Dieses Problem ist in der Literatur bereits vor längerer Zeit aufgegriffen worden.⁸ Die Rechtsprechung hat sich jedoch dazu entschieden, das Problem zu ignorieren, und vertritt die Auffassung, der Begriff der „Finanzbehörde“ i.S.v. § 370 Abs. 1 i.V.m. § 370 Abs. 6 AO sei abweichend von § 6 Abs. 2 AO zu verstehen.⁹

Sieht man mit dem BGH über dieses Problem hinweg, so hat der L im Beispielsfall das Verhaltensunrecht des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO erfüllt und die Finanzbehörden pflichtwidrig

in Unkenntnis gelassen, indem er die Gestellung des transportierten Goldes bei der Zollstelle Feldkirch unterließ.

3. Verkürzung österreichischer EUST und Abhängigkeit der Tatbestandserfüllung von der dortigen Registrierung des einführenden Unternehmers

Um festzustellen, ob L dadurch in zurechenbarer Weise einen der Taterfolge des § 370 Abs. 1 AO herbeigeführt hat (Steuerverkürzung oder Vorteilerlangung), muß geprüft werden, welche Situation eingetreten wäre, wenn der L die Finanzbehörde *nicht* pflichtwidrig in Unkenntnis gelassen hätte, was also passiert wäre, wenn L (nach vorgeschriebener Beförderung) die Gestellungspflicht erfüllt hätte.¹⁰ Dann hätte die Zollstelle ihn zur Abgabe der für die konkrete Situation passenden Zollanmeldung aufgefordert (hier: Anmeldung zur Überlassung in den freien Verkehr) und mit der Annahme dieser Erklärung (siehe oben) wäre dann der Anspruch des österreichischen Fiskus auf Entrichtung von EUST entstanden.¹¹ Rechtsgrundlage für die Entstehung und Festsetzung des Steueranspruchs wäre dann § 26 des österreichischen UStG (fortan UStG-ÖS). Dort wird analog zur Rechtslage in Deutschland ebenfalls angeordnet, daß für die EUST die Rechtsvorschriften für Zölle (also der UZK) sinngemäß anzuwenden sind.

Bis hierhin könnte man meinen, daß der L durch die Nicht-Gestellung eine strafbare Steuerhinterziehung durch Unterlassen nach § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO in Bezug auf die in Österreich entstandene EUST begangen hat. Für das Tatbestandsmerkmal der Steuerverkürzung (= Nicht-Festsetzung der EUST) ist aber zu untersuchen, wie es sich auswirkt, daß der L das transportierte Gold für die Zwecke seines Unternehmens verwendete und die Ware zum Weiterverkauf an die S-GmbH bestimmt war. L war hinsichtlich der entstandenen EUST zum Vorsteuerabzug berechtigt (vgl. § 15 Abs. 1

7 Eine Auflistung der Zollstellen findet sich im Internetauftritt der österreichischen Zollbehörden unter „<https://www.bmf.gv.at/ser-vices/aemter-behoerden/zaoe.html>“ – den dort angegebenen Öffnungszeiten nach mag zweifelhaft sein, ob die Zollstelle Feldkirch im konkreten Beispielsfall wirklich der vorgeschriebene Ort der Gestellung wäre, aber diese Details sollen hier nicht weiter untersucht werden.

8 Schmitz/Wulf, wistra 2001, 361, 365.

9 BGH v. 08.11.2000 – 5 StR 440/00, wistra 2001, 62 f. und BGH v. 20.11.2013 – 1 StR 544/13, wistra 2014, 145 (jeweils ohne Begründung); zustimmend Jäger in Klein, AO, 17. Aufl. 2023, § 370 AO, Rn. 160 m.w.N.; a.A. unverändert Schmitz/Wulf in MüKo-StGB, 4. Aufl. 2023, § 370 AO, Rn. 404.

10 So auch Küchenhoff a.a.O., Rn. 71 unter Hinweis auf OLG Dresden v. 03.03.1999 – 1 Ss 536-98, NStZ 1999, 468.

11 Problematisch bleibt, daß L als in Liechtenstein (und damit außerhalb des Zollgebiets der Union) ansässiger Unternehmer nach Art. 170 Abs. 2 UZK nicht zur Abgabe einer Zollanmeldung befugt gewesen wäre, soweit nicht die Ausnahmeregelung aus Art. 170 Abs. 3 Buchstabe c. UZK eingreift. Ihm persönlich wäre die Erfüllung der Pflicht aus Art. 158 UZK dann objektiv unmöglich gewesen. Strafrechtlich entsteht daraus die Frage, ob die Nicht-Beauftragung eines zur Abgabe befugten Zolldienstleisters zu einer Strafbarkeit nach § 370 Abs. 2 Nr. 1 AO führen kann. Dieses Problem soll hier aber nicht weiter vertieft werden.

Nr. 2 UStG-DE). Nach dem in Österreich geltenden Verfahrensrecht kommt es für die Festsetzung von EUSt und korrespondierendem Vorsteuerguthaben darauf an, ob der Schuldner der EUSt im Inland (also in Österreich) zur Umsatzsteuer erfaßt ist oder nicht (vgl. § 26 Abs. 3 Nr. 2 UStG-ÖS). Ist der Verbringer der Ware (und damit der zur Gestellung Verpflichtete) in Österreich als Unternehmer registriert, so hat er die Möglichkeit, zur Festsetzung der EUSt im regulären Erhebungsverfahren zu optieren. Dies hat dann zur Folge, daß die entstandene EUSt innerhalb der Umsatzsteuervoranmeldung (UVA) unmittelbar mit dem korrespondierenden Vorsteuererstattungsanspruch saldiert wird – die aus dem Vorgang festzusetzende Steuer beläuft sich dann auf Null.

Steuerstrafrechtlich bedeutet dies nach der deutschen Gesetzeslage, daß die Soll-Steuerfestsetzung im konkreten Fall der herbeigeführten Ist-Steuerfestsetzung entspricht, d.h. der Erfolg der Steuerverkürzung scheidet aus. Im Falle einer Registrierung in Österreich hätte sich der L durch die Nicht-Gestellung des Goldes nach deutschem Recht nicht strafbar gemacht, die Voraussetzungen des § 370 Abs. 1 AO wären nicht erfüllt.

Die Berücksichtigung des Anspruchs auf Vorsteuererstattung verstößt in der beschriebenen Situation auch nicht gegen die sog. Mißbrauchsrechtsprechung des EuGH, welche in Deutschland in § 25 f UStG kodifiziert worden ist.¹² Denn es geht vorliegend um die Prüfung des Soll-Steueranspruchs, also um die Frage, welcher Steueranspruch entstanden und festzusetzen gewesen wäre, wenn der L sich pflichtgemäß verhalten hätte. Bei pflichtgemäßem Verhalten hätte aber selbstverständlich im Verhalten des L gerade kein „Mißbrauch“ im Sinne der genannten Rechtsprechung vorgelegen (und über eine mögliche Umsatzsteuerhinterziehung der italienischen Vorlieferanten ist nach dem zugrunde gelegten Sachverhalt nichts bekannt).

Der Tatbestand der Steuerhinterziehung durch Unterlassen nach § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO wäre mithin nur erfüllt, wenn der L mit seinem Unternehmen im Beispielsfall nicht in Österreich registriert gewesen wäre (und diese Registrierung im Zeitpunkt der Gestellung auch nicht unmittelbar hätte nachholen können). Der Umstand, daß dem nicht festgesetzten Anspruch auf Entrichtung der EUSt eo ipso das entsprechende Vorsteuerguthaben gegenüberstand, würde sich dann tatbestandlich nicht auswirken. Der Straftatbestand wäre erfüllt und würde eine virtuelle Steuerverkürzung erfassen.¹³ Materiell bliebe das Verhalten des nicht gemeldeten Unternehmers allerdings ebenso wenig strafbedürftig wie das (nicht tatbestandliche) Verhalten in der Variante des in Österreich umsatzsteuerlich registrierten Unternehmers. Ob die Verrechnung im Rahmen eines Festsetzungsverfahrens erfolgt oder in zwei getrennten Verfahren durchzuführen ist, hat keine Bedeutung für die Vermögenssituation des Fiskus und kann deshalb eine unterschiedliche strafrechtliche Behandlung nicht rechtfertigen. Bei einer Strafverfolgungsbehörde, die mit rechtsstaatlichem Augenmaß operiert, sollten solche Formalver-

stöße zu einer Verfahrenseinstellung unter Anwendung von § 398 AO oder § 153 StPO führen, da der Tatbestand hier ein Verhalten erfaßt, dem jede Tendenz zur Beeinträchtigung des Rechtsguts fehlt.

Verlegt man den Sachverhalt von Österreich an die deutsche EU-Außengrenze und unterstellt bspw. eine Verbringung mit dem Auto von der Schweiz nach Deutschland, so erfüllt die Nicht-Gestellung der Ware trotz des bestehenden Vorsteuererstattungsanspruchs aus § 15 Abs. 1 Nr. 2 UStG stets den Tatbestand des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO, da das deutsche Gesetz die Verrechnung von EUSt und Vorsteuer in einer Erklärung nicht kennt, sondern die beiden gegenläufigen Ansprüche nach deutscher Rechtslage immer in zwei separaten Verfahren geltend zu machen sind. Materiell ändert dies aber nichts daran, daß die Nicht-Gestellung hinsichtlich der EUSt für den vorsteuerabzugsberechtigten Unternehmer kein strafwürdiges Unrecht darstellt. Denn das Rechtsgut wird durch dieses Verhalten nicht tangiert; steuerlich ist die Situation mit einem nicht erklärten innergemeinschaftlichen Erwerb vergleichbar, der wegen der unmittelbaren Verrechnung von Steuerschuld und Vorsteuerguthaben in einer Erklärung auch nach deutschem Verständnis straflos ist.

IV. Strafbare Steuerverkürzung hinsichtlich der nach Art. 79 UZK entstandenen EUSt?

Es bleibt die Frage, ob hinsichtlich der Abgabenansprüche, die im Beispielsfall aufgrund der begangenen Pflichtverletzung tatsächlich entstanden sind und deren Entstehung auf Art. 79 UK beruht, ebenfalls eine tatbestandsmäßige und strafbare Steuerverkürzung eingetreten sein könnte.

Für diese Frage ist zunächst die sogenannte Eurogate-Rechtsprechung des EuGH¹⁴ zu berücksichtigen. Rechtsgrundlage für die Entstehung von Abgabenansprüchen bei Verstößen gegen die Mitwirkungspflichten ist Art. 79 Abs. 1 Buchstabe a. UZK. Diese Ansprüche entstehen nach den Vorgaben des Gesetzes an dem Ort, an dem die anspruchsbegründende Pflichtverletzung begangen wurde (vgl. Art. 87 Abs. 1 Satz 2 UZK). Wendet man diese gesetzlichen Vorgaben auf den Beispielsfall an, so müßte man annehmen, daß durch die Verletzung der Gestellungspflicht gegenüber der Zollstelle Feldkirch ein Anspruch des österreichischen Fiskus auf Entrichtung von EUSt entstanden wäre.

¹² Wobei der Vollständigkeit halber darauf hinzuweisen ist, daß § 25 f UStG-DE den Vorsteuerabzug aus der geschuldeten EUSt nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 UStG-DE tatbestandlich schon nicht erfaßt.

¹³ So bereits BGH v. 22.05.2012 – 1 StR 103/12, wistra 2012, 350 mit Anm. Wulf Stbg 2012, 545.

¹⁴ EuGH v. 02.06.2016 – C-226/14 „Eurogate Distribution“, UR 2016, 557; EuGH v. 10.07.2019 – C-26/18 „Federal Express“ Rn. 44 ff.; EuGH v. 03.03.2021 – C-7/20 „Hauptzollamt Münster“ Rn. 31 ff. und EuGH v. 08.09.2022 – C-368/21 „Hauptzollamt Hamburg“ Rn. 27 ff.; zuletzt in diesem Sinne auch EuGH v. 18.01.2024 – C-791/22 sowie Bender, UR 2024, 128 und Schrömbges, MwStR 2024, 124 m.w.N.

Nach den Vorgaben des EuGH führt aber eine richtlinienkonforme Auslegung zu einem abweichenden Ergebnis. Denn der EuGH geht davon aus, daß nach den Vorgaben der MwStSystemRL Ansprüche auf Entrichtung von EUSt erst in dem Zeitpunkt entstehen, wenn die Ware in den Wirtschaftskreislauf der Union eingegangen ist. Im Beispielsfall dürfte dies bedeuten, daß der Anspruch auf Entrichtung von EUSt erst mit der Übergabe der Ware an die S-GmbH in Deutschland entsteht.

Steuerstrafrechtlich wäre dann zu fragen, ob das Gesetz eine Pflicht zur Übermittlung von steuerlich erheblichen Tatsachen kennt, die auf diesen Steueranspruch bezogen ist. Denn eine solche Pflicht wäre Voraussetzung für die Annahme einer Strafbarkeit nach § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO. Ohne eine Erklärungspflicht stellt das Unterlassen kein strafbares Verhalten dar und die Nicht-Festsetzung des entstandenen Steueranspruchs stellt keine zurechenbare Steuerverkürzung dar. Soweit ersichtlich, kennt das Gesetz eine solche Pflicht nicht. Insbesondere sind bezogen auf diesen Abgabensanspruch keine Gestellungspflichten denkbar – denn hierfür fehlt es an der erforderlichen Beförderungspflicht (siehe oben). Richtigerweise ist somit der Umstand, daß ein Anspruch auf Entrichtung von EUSt in Deutschland entstanden ist, der im Beispielsfall nicht festgesetzt wurde, kein Sachverhalt, der eine (weitergehende) Strafbarkeit wegen Steuerhinterziehung durch Unterlassen begründet.¹⁵ Die Nicht-Festsetzung des aus Art. 79 UZK entstandenen Abgabenspruchs ist tatbestandslos.

Wer dies anders sieht und meint, eine entsprechende Erklärung konstruieren zu können, der müßte sich mit verschiedenen Folgefragen auseinandersetzen, die hier nur kurz skizziert werden sollen:

- Wären EUSt-Ansprüche, die nach der Eurogate-Rechtsprechung in einem anderen Mitgliedstaat entstehen, als dies in Art. 87 UZK bestimmt ist, strafrechtlich geschützt oder würde die Anwendung des Blankett-Straftatbestands aus § 370 AO auf solche Ansprüche nicht gegen das Bestimmtheitsgebot aus Art. 103 Abs. 2 GG verstoßen?
- Wie ist das steuerliche und strafrechtliche Konkurrenzverhältnis gegenüber den originären Abgabensprüchen aus Art. 77 UZK zu bestimmen – sperrt nicht die möglicherweise eingetretene Strafbarkeit wegen Steuerhinterziehung durch Nicht-Gestellung die Strafbarkeit des nachfolgenden Verhaltens oder ist es denkbar, den Täter sowohl wegen der Tat der Nicht-Gestellung (mit Verkür-

zung des Anspruchs aus Art. 77 UZK) als auch wegen der Tat der unterlassenen Erklärung im Nachgang (mit Verkürzung des Anspruchs aus Art. 79 UZK) zu verfolgen?

Kann die Nicht-Erklärung und Verkürzung des Steueranspruchs aus Art. 79 UZK eine strafbare Steuerhinterziehung durch Unterlassen darstellen, wenn doch die vorangegangene Tat der Nicht-Gestellung nach deutschem Strafrecht (und den Strafnormen vieler anderer EU-Mitgliedstaaten) bereits eine strafbare Steuerhinterziehung darstellt? Denn eine Sanktionierung der nachfolgenden Anzeigepflicht würde dann gegen den Grundsatz des „nemo tenetur“ verstoßen und aufgrund der Einschränkungen aus § 398 a AO und § 373 AO könnte der Betroffene zumeist auch nicht auf den Weg einer strafbefreienden Selbstanzeige verwiesen werden, um dem Selbstbelastungszwang zu entgehen.

V. Fazit

Die Anwendung von § 370 AO auf die Hinterziehung von Einfuhrabgaben wirft besondere Probleme auf, da bei der Subsumtion die Besonderheiten des UZK als dem zugrunde liegenden „Steuergesetz“ zu berücksichtigen sind. Dies betrifft sowohl das Verhaltensunrecht als auch die Fragen der Erfolgszurechnung. Durch den Verweis aus § 21 Abs. 2 UStG gilt dies auch für Vorwürfe der Hinterziehung von Einfuhrumsatzsteuer, wobei nach der neueren Rechtsprechung des EuGH jeweils zu prüfen bleibt, ob die Vorgaben des UZK mit den Vorgaben der MwStSystemRL zu vereinbaren sind oder weitere Sonderregeln greifen. Knüpft der Vorwurf der Steuerhinterziehung an die Entstehung von EUSt nach Art. 77 UZK an, so ist der gegenläufige Anspruch des vorsteuerabzugsberechtigten Unternehmers zu berücksichtigen. Unabhängig von der verfahrensrechtlichen Ausgestaltung läßt sich ein Strafbedürfnis kaum begründen, soweit der Verbringer der Ware als Unternehmer im Falle der ordnungsgemäßen Gestellung berechtigt gewesen wäre, die entstandene EUSt als Vorsteuer erstattet zu verlangen.

¹⁵ In diesem Sinne auch *Küchenhoff* a.a.O., Rn. 72 und 94 f., der darauf hinweist, daß der UZK – anders als manche Verbrauchsteuergesetze – keine allgemeine Pflicht zur Anzeige von Entziehungshandlungen kennt und daß die Unterrichtspflicht des Art. 23 Abs. 2 UZK nur für die Fälle einer gesonderten Bewilligung gilt.

Die Rubrik „LiteraTour“ greift willkürlich und subjektiv aus der Flut der steuerrechtlichen Literatur besonders lesenswerte oder wenigstens bemerkenswerte Beiträge heraus. Angesichts der Flut steuerrechtlicher Literatur soll nicht der Eindruck erweckt werden, die Redaktion hätte die Vielfalt der Publikationen auch nur annähernd gesichtet. Erst recht ist damit keine Abwertung nicht erwähnter Autoren verbunden.

div.

Handbuch zur Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung 2024

Deutsches Wissenschaftliches Institut der Steuerberater e.V., C.H. Beck, München 2022, rd. 1.300 Seiten

Das Handbuch zur Abgabenordnung erscheint als Handbuch des steuerlichen Verwaltungs- und Verfahrensrechts jedes Jahr neu. Unterteilt in 415 einzelne Paragraphen umfaßt es die gesamte AO und FGO, also das gesamte Spektrum des Verfahrensrechts – und dies vor allem aktuell und handlich.

Umnufß

Corporate Compliance Checklisten

C.H. Beck, München, 5. Aufl. 2022, 461 Seiten

Von 377 Seiten (3. Aufl.) auf 461 Seiten bei der nun vorliegenden 5. Auflage. Angesichts der Ausweitung der rechtlichen Risiken und der zusätzlich in das Buch aufgenommenen „nicht-rechtlichen“ Kapitel ist die Steigerung des Umfangs akzeptabel, angesichts des Umfangs der Kommentar-Literatur nicht erwähnenswert.

In den nunmehr 16 Kapiteln findet jeder, der Theoretiker, Praktiker und der juristische Laie, eine Vielzahl von Erfahrungsberichten, hilfreichen Anmerkungen und weiterführenden Hinweisen. Und nicht zuletzt: Die stetig wachsenden Anforderungen an wirtschaftliches Handeln.

Musil/Weber-Grellet

Europäisches Steuerrecht

Kommentar, C.H. Beck, München, 2. Aufl. 2022, 2.274 Seiten

Am besten liest man als erstes das Kommentierungskonzept des Kommentars: Eigentlich gibt es ein Europäisches Steuerrecht als Einheit gar nicht, sondern eine Vielzahl von Einzelvorschriften.

Diese als Ganzes mit ca. 15 Autoren zu kommentieren hat nicht nur mit Bedürfnissen der Praxis zu tun, sondern gibt der Praxis einen Kommentar an die Hand, der die Grundlagen, Primär- und Sekundärrecht abdeckt. Im 2. Teil werden die Auswirkungen des EU-Rechts auf direkte Steuern, im 3. Teil auf die indirekten Steuern kommentiert. Mal sehen, wie es sich im Umfang weiterentwickelt.

Streck

KStG Kommentar. C.H. Beck

10. Aufl. 2022, 976 Seiten

Der Streck wird nun herausgegeben von *Prof. Binnewies*, in der Autorentschaft befinden sich zahlreiche Autoren der Steuerrechtskanzlei *Streck Mack Schwedhelm*, Köln, Berlin, München. Nach dem Tod des Namensgebers und teilweise alleinigen Bearbeiters im September 2021 feiert dieses Werk mit der 10. Auflage ein Jubiläum. Prägend ist der Praxisbezug. Und dieser ist im Steuerrecht der heutigen Zeit wichtiger denn je.

Im nächsten Heft:

Peske-Kontny, **Steuerbegünstigte Zwecke von Körperschaften**, Erich Schmidt Verlag, Berlin 2023, 259 Seiten; *Heide*, **Private Nachfolge im Zivil- und Steuerrecht**, Erich Schmidt Verlag, Berlin 2023, 259 Seiten; *Barzen*, **Das neue Stiftungsrecht**, Erich Schmidt Verlag, Berlin 2022, 346 Seiten.

Redaktion

Ein kleiner Gestaltungstip 1 Gegenleistungen im GrEStG

Bei bislang stetig steigenden Grundstückspreisen war und ist dies ein „gefundenes Fressen“ für die Grunderwerbsteuer, denn gem. § 8 Abs. 1 GrEStG bemißt sich die Grunderwerbsteuer nach dem Wert der Gegenleistung. Was als Gegenleistung gilt, bestimmt sodann § 9 Abs. 1 GrEStG. Nach der Grundsatzregelung in § 9 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG stellt bei einem Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der vom Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen die Gegenleistung dar. In typischen Ballungszentren wie München, Berlin, Hamburg, Köln und Düsseldorf liegen die Kaufpreise für normale Wohnimmobilien immer noch schnell bei über 1 Mio. Euro. In NRW, hier liegt der Steuersatz bei 6,5%, macht dies einen Betrag von mehr als 65 000 Euro aus. Vor diesem Hintergrund ist es nur allzu verständlich, wenn Gestaltungsüberlegungen zwecks Reduzierung der Grunderwerbsteuerbelastung angestellt werden.

Nur am Rande sei darauf hingewiesen, daß der Einsatz eines vorbehaltenen Nutzungsrechts, also eines Nießbrauchs- oder Wohnrechtsvorbehalts grunderwerbsteuerlich ins Leere läuft. Denn behält sich der Verkäufer eine Nutzung vor, so ist der Kapitalwert der vorbehaltenen Nutzung als Bestandteil der Gegenleistung dem Kaufpreis hinzuzurechnen.

Auch Gestaltungen, die in Erwägung ziehen, daß neben dem in der Notarurkunde offen ausgewiesenen Kaufpreis noch weitere Leistungen erbracht werden, führen nicht zu einer Reduzierung der grunderwerbsteuerlichen Bemessungsgrundlage. § 9 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG bezieht in die Bemessungsgrundlage ausdrücklich auch vom Käufer übernommene sonstige Leistungen ein. Sofern man die übernommenen sonstigen Leistungen dem Finanzamt gegenüber verschweigt, begeht man eine Grunderwerbsteuerhinterziehung, die ausnahmslos und selbstverständlich keine anzuratende Gestaltung darstellt.

Ferner sind auch komplexere Gestaltungen rechtlicher Art nur bedingt zur Reduzierung der Grunderwerbsteuer tauglich. Dies zeigt gerade die jüngste BFH-Entscheidung v. 25.04.2023 (II R 19/20). Dem Urteil lag folgender vereinfacht dargestellter Sachverhalt zugrunde: Die C-AG wollte das Grundstück X erwerben. Der Wert des Grundstückes lag bei 42 Mio. Euro. Zu diesem Zeitpunkt war die A-GmbH Eigentümerin des Grundstückes. Da die A-GmbH beabsichtigte, sämtliche Anteile an der Klägerin, einer GmbH, zu

erwerben und das Grundstück zeitgleich auf diese zu übertragen, einigten sich die C-AG und die A-GmbH dahingehend, daß die A-GmbH an die C-AG 94,9% der noch zu erwerbenden Anteile an der Klägerin für einen Kaufpreis von 34 Mio. Euro verkauft und abtritt. 14 Tage später veräußerte sodann die A-GmbH das Grundstück an die Klägerin und erwarb sämtliche Anteile an dieser. Als Kaufpreis für das Grundstück X vereinbarte man 6,3 Mio. Euro, den die A-GmbH der Klägerin darlehensweise stundete. In Höhe von 35,7 Mio. Euro, was dem Differenzbetrag zwischen dem Grundstückswert und dem vereinbarten Kaufpreis entsprach, erfolgte die Grundstücksübertragung als freiwillige Zuzahlung in die freie Kapitalrücklage der Klägerin. Im Ergebnis hatte damit die C-AG mittelbar das Grundstück zu einem Preis von 39,85 Mio. Euro erworben, denn der Wert der 94,9-prozentigen Beteiligung ergibt sich aus der Differenz des Grundstückswerts von 42 Mio. Euro abzüglich der bestehenden Verbindlichkeit in Höhe von 6,3 Mio. Euro. Die Klägerin vertrat die Ansicht, daß die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer lediglich 6,3 Mio. Euro sei, wohingegen FA, FG und auch der BFH die Gegenleistung letztlich bei 42 Mio. Euro sahen. Bei einem Grundstückskauf gilt nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG als Gegenleistung der Kaufpreis. Zum Kaufpreis, so der erkennende II. Senat des BFH, gehört alles, was der Käufer vereinbarungsgemäß an den Verkäufer leisten muß, um den Kaufgegenstand zu erhalten. Gemäß § 9 Abs. 2 Nr. 4 GrEStG gehören zur Gegenleistung auch Leistungen, die ein anderer als der Erwerber des Grundstücks dem Veräußerer als Gegenleistung dafür gewährt, daß der Veräußerer dem Erwerber das Grundstück überläßt. Die Leistung des Dritten muß demnach in ihrem Hauptzweck darauf gerichtet sein, daß der Verkäufer das Grundstück dem Erwerber überläßt. Diesen Tatbestand sah der BFH als erfüllt an.

Gestaltungstip: Soweit eine Gegenleistung nicht gänzlich fehlt oder zu ermitteln ist, bleibt es für Grundstücksübergänge zwischen einem Gesellschafter und einer Gesellschaft bei der Maßgeblichkeit des Werts der Gegenleistung als grunderwerbsteuerrechtlicher Bemessungsgrundlage und zwar auch dann, wenn die vereinbarte Gegenleistung weit unter dem Verkehrswert des Grundstücks liegt (BFH, Beschl. v. 26.02.2003 – II B 54/02, BStBl II 2003, 483, Rn. 16 und Urteil vom 25.04.2023 – II R 19/20, Rn. 15). Allein, wenn es sich um einen rein „symbolischen“ Kaufpreis handelt, kann § 8 Abs. 1

GrEStG nicht zur Bestimmung der Bemessungsgrundlage herangezogen werden. In diesem Fall bestimmt sich die Bemessungsgrundlage nach § 8 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 GrEStG. Von einem symbolischen Kaufpreis kann nur gesprochen werden, wenn der vereinbarte Kaufpreis in einem krassen Mißverhältnis zu dem Grundstückswert steht. Ein rein symbolischer Kaufpreis ist nicht anzunehmen, wenn besondere Umstände vorliegen, aus denen sich die Ernsthaftigkeit der Kaufpreisvereinbarung ergibt. Hat der StPfl. mithin ein Grundstück (Verkehrswert 5 Mio. Euro) schon länger als 10 Jahre in seinem

Privatvermögen, so kann er dieses Grundstück z.B. an eine vermögensverwaltende Familien GmbH & Co. KG zu einem Preis von 250 000 Euro veräußern. In Höhe der Beteiligungsquote des StPfl. wird nach § 5 Abs. 2 GrEStG keine Grunderwerbsteuer erhoben. Veräußert der StPfl. sodann seinen Gesellschaftsanteil, wobei darauf zu achten ist, daß es nicht zu einer Anteilsvereinigung in einer Hand kommt, wird lediglich nach § 5 Abs. 3 Satz 1 GrEStG die zuvor nicht erhobene Grunderwerbsteuer nun nacherhoben.

(Rechtsanwalt/Fachanwalt für Steuerrecht Dr. Matthias Söffing)

Muster für Arbeitsverträge

von Gerd Schäfer, Rechtsanwalt

2024, 8., vollständig überarbeitete Auflage,
100 Seiten, € 12,90

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.

Den Schwerpunkt des Werkes bilden Muster für Verträge mit Beschäftigten sowohl tarifgebundener als auch nicht tarifgebundener Unternehmen. Verschiedene Fassungen von Standard-Arbeitsverträgen sind ebenso enthalten wie jeweils ein Muster-Arbeitsvertrag für außertarifliche und leitende Angestellte.

Die Vertragsmuster sind erläutert und mit weiterführenden Hinweisen versehen. Ein Muster für ein nachvertragliches Wettbewerbsverbot rundet den Band ab.

Ein kleiner Gestaltungstip 2

Erweiterte Kürzung, § 9 Nr. 1 Sätze 2 ff. GewStG

Wer sich mit der steuerrechtlichen Beratung von Immobiliengeschäften befaßt, hat in aller Regel großen Respekt vor einer gewerblichen Verhaftung von Grundstücken. Dies ist im Hinblick auf die Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer auch verständlich, weil im betrieblichen Bereich entstehende Veräußerungsgewinne der Besteuerung zu unterwerfen sind. Diese kann sich jedoch unter verschiedenen Gesichtspunkten als positiv herausstellen, man denke nur an etwaige Veräußerungsverluste oder die Möglichkeit einer Inanspruchnahme der Regelung des § 6 b EStG. Auch in Bezug auf die Gewerbesteuer kann einem möglichen Horrorszenario entgegengetreten werden. Hier kommt die sog. erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG ins Spiel.

Unter bestimmten Voraussetzungen kann eine Kürzung des Gewerbeertrags vorgenommen werden und zwar um den Teil des Gewerbeertrags, der auf die Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes entfällt. Aufgrund dieser Vorschrift war es den immobilienbesitzenden gewerblichen Gesellschaften möglich, auf die erwirtschafteten Mieteinkünfte keine Gewerbesteuer zahlen zu müssen. Nach alter Rechtslage war für die erweiterte Kürzungsregelung erforderlich, daß die Unternehmen ausschließlich eigenen Grundbesitz oder neben eigenem Grundbesitz eigenes Kapitalvermögen verwalten und nutzen. Dieses „Ausschließlichkeitskriterium“ ließ nach der Rechtsprechung und Verwaltungsansicht so gut wie keine Ausnahmen zu. Durch das sog. Fondsstandortgesetz v. 03.06.2021 (BGBl. I 2021, 1498) erfuhr diese Ausschließlichkeitsregelung eine nicht unerhebliche Lockerung. Die Lockerung besteht darin, daß in § 9 Nr. 1 Sätze 3 und 4 GewStG nunmehr eine Reihe von kürzungsunschädlichen Tätigkeiten aufgenommen wurden, die sich in drei Hauptgruppen unterteilen:

1. Einnahmen aus der Veräußerung von Eigentumswohnungen;
2. Einnahmen aus der Lieferung von Strom im Zusammenhang mit dem Betrieb von Anlagen zur Stromerzeugung aus erneuerbaren Energien im Sinne des § 3 Nr. 21 EEG und
3. Einnahmen aus unmittelbaren Vertragsbeziehungen zwischen Grundstücksunternehmen und ihren Mietern, die aus anderen als den in § 9 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a und b

GewStG bezeichneten Tätigkeiten erzielt werden, und diese Einnahmen im Wirtschaftsjahr nicht höher als 5 Prozent der Einnahmen aus der Gebrauchsüberlassung des Grundbesitzes sind.

Hinzuweisen ist darauf, daß die Erträge aus diesen kürzungsunschädlichen Tätigkeiten gleichwohl der Gewerbesteuer unterliegen. Die Finanzverwaltung gibt mit den gleichlautenden Erlassen vom 17.06.2022 (G 1425 – 92 – V B 4, BStBl I 2022, 958) umfangreiche Hinweise zur Anwendung dieser Regelungen.

Gestaltungstipp: Insbesondere hinsichtlich der Einnahmen aus unmittelbaren Vertragsbeziehungen zwischen dem Grundstücksunternehmen und dem Mieter ergeben sich erhebliche Vereinfachungen. So sind in dem genannten Umfang Mieteinnahmen aus der Überlassung von Betriebsvorrichtungen an den Mieter unschädlich. Es ist mithin die oftmals schwierige Abgrenzung der Betriebsvorrichtungen zum Gebäude nicht mehr zwingend notwendig. Auch ist es nicht mehr erforderlich, für die Betriebsvorrichtungen eine gesonderte Vermietungsgesellschaft zu gründen. Aber es ist stets darauf zu achten, daß die Vertragsbeziehung unmittelbar zum Mieter besteht. Vertragsbeziehungen des Grundstücksunternehmens zu Personen, die nicht Mieter des Grundstücksunternehmens sind, sind schädlich. Entsprechende Einnahmen sind schädlich und führen zur Versagung der erweiterten Kürzung des Gewerbeertrags. Ein Beispiel mag dies verdeutlichen: Das Grundstücksunternehmen ist Eigentümer eines Einkaufszentrums und hat die Geschäftsflächen einschließlich der Parkflächen an ein Kaufhausunternehmen vermietet. Dem Kaufhausunternehmen ist es gestattet, Altpapier an einer bestimmten Stelle des Parkplatzes zu deponieren. Für deren Entsorgung ist das Grundstücksunternehmen zuständig. Dieses schließt mit einem Entsorgungsunternehmen einen Vertrag über die Entsorgung des Altpapiers ab. Hierfür muß das Grundstücksunternehmen nichts bezahlen, sondern erhält vielmehr von dem Entsorgungsunternehmen eine Vergütung für das zu entsorgende Altpapier. Da das Grundstücksunternehmen Einnahmen erzielt von einer Person, die nicht Mieter ist, sind diese Einnahmen kürzungsschädlich.

(Rechtsanwalt/Fachanwalt für Steuerrecht Dr. Matthias Söffing)

Fundierte Beiträge.



WWW.BOORBERG.DE

Komplexe Fragen – klare Antworten.



WWW.BOORBERG.DE

Tagungsband 18. und 19. Deutscher Finanzgerichtstag 2022/2023

Steuern und öffentliche Finanzen in und nach der Pandemie

Steuerrecht, Steuergerechtigkeit und Steuerrechtskultur in Krisenzeiten

hrsg. von Professor Jürgen Brandt, Präsident des Deutschen Finanzgerichtstages, Richter am Bundesfinanzhof a.D.

2024, 366 Seiten, € 59,-

Deutscher Finanzgerichtstag

ISBN 978-3-415-07521-4

Dieser Doppelband dokumentiert umfassend die Vorträge des 18. Deutschen Finanzgerichtstags (2022) mit seinem Generalthema »Steuern und öffentliche Finanzen in und nach der Pandemie« sowie des 19. Deutschen Finanzgerichtstags (2023) mit dem Generalthema »Steuerrecht, Steuergerechtigkeit und Steuerrechtskultur in Krisenzeiten«.

Neben den anhaltenden Herausforderungen durch die Coronakrise waren insbesondere die Fortentwicklungen im Bereich des Ertrag- und Umsatzsteuerrechts sowie Fortentwicklungen des finanzgerichtlichen Verfahrensrechts Gegenstand der Diskussionsbeiträge.



Leseprobe unter

www.boorberg.de/9783415075214

 BOORBERG

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

SC0424

Die Besteuerung von Grenzgängern in die Schweiz

von Dipl.-Kaufmann Gerold Miessler, Steuerberater, Fachberater für Internationales Steuerrecht, Konstanz 2022, 2. Auflage, 352 Seiten, € 59,80

ISBN 978-3-415-07124-7

Das Fachbuch befasst sich umfanglich – eng verzahnt mit dem Aufenthaltsrecht in der Schweiz – mit der steuerlichen Beurteilung von Grenzgängern mit Wohnort Deutschland auf Basis des aktuellen Rechtsstandes. Außerdem ist es eine Hilfe bei der Entscheidungsfindung über den Wechsel des Lebensmittelpunktes. Der Leitfaden wendet sich an Grenzgänger, ehemalige Grenzgänger mit Bezügen aus der Schweiz, aber auch an Steuerberater, Treuhänder beider Staaten sowie Kammern und Steuerverwaltungen. Für die 2. Auflage wurde das Buch vollständig überarbeitet und erheblich erweitert.

Mittlerweile führen **87 Beispiele**, verbunden mit der beibehaltenen Nachschau am Ende jeden Kapitels, und weitere bildliche Übersichten zu einer leicht verständlichen Darstellung dieser komplexen Materie. Eine zusammenfassende Gesamtbetrachtung als Synopse oder Entscheidungsbaum rundet weiterhin den jeweiligen Themenbereich ab.

Die seit der ersten Auflage ergangene umfangreiche Finanzrechtsprechung sowie die relevante Finanzverwaltungsmeinung sind in systematischem Kontext berücksichtigt.



Leseprobe unter

www.boorberg.de/9783415071247

 BOORBERG

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

SC0424



**Anschauliche
Wissensbasis.**



WWW.BOORBERG.DE

**Tabellen zur Bilanzierung und
Rechnungslegung**
Ausbildung – Studium – Berufseinstieg
von Professor Dr. Wolfgang Hirschberger,
Wirtschaftsprüfer und Steuerberater
2021, 150 Seiten, € 29,80
ISBN 978-3-415-06797-4



Leseprobe unter
www.boorberg.de/9783415067974

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

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

 **BOORBERG**

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

SC0424