

steueranwaltsmagazin

Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im Deutschen Anwaltverein

3/2021

119. Ausgabe | 23. Jahrgang

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

Dr. Jörg Stalleiken,
Flick Gocke Schaumburg,
Bonn

81 **Editorial**

Wagner

Beiträge

- 83 Geraats **Personengesellschaft als umsatzsteuerrechtliche Organgesellschaft – zugleich Anmerkung zu EuGH, Urteil vom 15.04.2021 – C-868/19**
- 89 Latrovalis/Link **Die Reform der Entlastung von inländischer Kapitalertragsteuer nach dem Entwurf des AbzStEntModG**
- 99 Hallerbach **Modernisierung der GbR und Option zur Körperschaftsteuer – Fundamentale Neuansätze und ihre Auswirkungen im Steuerrecht – Erste Überlegungen**
- 105 von Brocke/Zawodsky **Die Sache mit der steuerlichen Transparenz**
- 113 **Rechtsprechung**
Söffing
- 117 **LiteraTour**

www.steuerrecht.org

I.

Die Menschen scheinen nach dem vielleicht nur scheinbaren Ende der Pandemie immer noch leicht verwirrt zu sein. Selbst diejenigen, die mit der TUI-Herde nach Mallorca fliegen, reiben sich die Augen: Es ist vieles nicht mehr so, wie es war. Aber wird es so, wie es war? Aber was dann? Also: Die zweite Impfung abwarten und sich entspannt zurückschleppen und nachdenken.

II.

„Die Pflicht zur zeitnahen Mittelverwendung beinhaltet die gesetzliche Verpflichtung, Mittel (z.B. Spenden, Beiträge, Erträge aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben oder der Vermögensverwaltung) nicht dauerhaft im Vermögen der Körperschaft zu belassen, sondern möglichst zügig für steuerbegünstigte Satzungszwecke auszugeben. Steuerbegünstigte Körperschaften müssen die zeitnahe Mittelverwendung innerhalb ihrer Rechnungslegung zweckmäßigerweise über eine Mittelverwendungsrechnung nachweisen. Die Abschaffung der Zeitvorgaben für die Mittelverwendung bei kleinen Körperschaften führt hingegen zum Abbau bestehender Bürokratie, da eine Mittelverwendungsrechnung nicht mehr erforderlich ist. Ob die Körperschaft tatsächlich gemeinnützig tätig ist und wie sie ihre Mittel einsetzt, das kann die Finanzverwaltung anhand der bereits vorhandenen Buchführungsunterlagen prüfen.“

Aus der Begründung des JStG 2020, S. 223

III.

Dumme Gedanken hat jeder, aber der Weise verschweigt sie.

Wilhelm Busch

Einen schönen Sommer wünscht

Ihr

Jürgen Wagner, LL.M.

Red. [steueranwaltsmagazin](#)

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

Redaktion

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

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

Die 120. Ausgabe des [steueranwaltsmagazin](#) erscheint am 15. August 2021.

Mitschreibende dieser Ausgabe:

Martin Geraats, Rechtsanwalt in Bonn; *Klaus von Brocke*, Rechtsanwalt in München; *Stefanie Latrovalis* und *Matthias Link*, Rechtsanwälte in Frankfurt; *Dorothee Hallerbach*, Rechtsanwältin in Augsburg; *Florian Zawodsky*, Steuerberater in Berlin; *Claudius Söffing*, Regierungsrat in Düsseldorf.

Fachbeirat

Allgemeines Steuerrecht

RA/StB **Dr. Jörg Stalleiken**, Flick Gocke Schaumburg, Bonn/Frankfurt/Berlin; RA **Dr. Martin Geraats**, Meyer-Köring, Bonn; RA/FAStR **Dr. Matthias Söffing**, S & P Söffing, Rechtsanwaltsgesellschaft mbH, Düsseldorf/München/Zürich/Paris; RA/FA Erbrecht/FAStR **Dr. Michael Holtz**, Flick Gocke Schaumburg, Bonn; **Daniel Dinkgraeve**, Dinkgraeve, München

Internationales Steuerrecht

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

Steuerstrafrecht

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

Europarecht

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

Impressum

Herausgeber: ARGE Steuerrecht im DAV, Littenstraße 11, 10179 Berlin, Telefon 030/72 61 52-0;

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

Layout und Satz: GreenTomato GmbH, 70193 Stuttgart

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

Anzeigenverwaltung: Verlag

Anzeigenpreisliste: Nr. 5 vom 01.01.2016

Alle Urheber-, Nutzungsrechte und Verlagsrechte vorbehalten.

Die Zeitschrift erscheint sechs Mal im Jahr. Der Bezugspreis ist im Mitgliedsbeitrag enthalten. Für Nichtmitglieder der Arbeitsgemeinschaft im DAV beträgt der Bezugspreis 149,40 EUR inkl. Versandkosten jährlich. ISSN 1615-5610



Topaktuelle Arbeitsgrundlage.

WWW.BOORBERG.DE

LADEMANN Kommentar zum Einkommen- steuergesetz mit Nebengesetzen

Loseblattwerk, ca. 15.960 Seiten, € 298,-
einschl. 14 Ordnern

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

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

Die Schwerpunkte des Kommentars:

- EStG kompakt: Aktuelle Entwicklungen und Ausblicke auf Geplantes in Gesetzgebung – Rechtsprechung – Verwaltung, systematisch in der Paragraphenfolge 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.

Personengesellschaft als umsatzsteuerrechtliche Organgesellschaft – zugleich Anmerkung zu EuGH, Urteil vom 15.04.2021 – C-868/19

Dr. Martin Geraats, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht, MEYER-KÖRING, Bonn

I. Einleitung

Die umsatzsteuerrechtliche Organschaft ist seit mehreren Jahren immer wieder Gegenstand der Rechtsprechung von EuGH und BFH. Ausgangspunkt sind Zweifel an der Vereinbarkeit der deutschen Regelung zur umsatzsteuerrechtlichen Organschaft bzw. deren Auslegung mit der entsprechenden unionsrechtlichen Grundlage in Art. 11 Abs. 1 MwStSystRL.¹ Da die deutsche Regelung mit zusätzlichen Bedingungen enger gefaßt ist als die unionsrechtliche Grundlage, stellten sich insbesondere im Hinblick auf Personengesellschaften die Fragen, ob diese nicht auch – entgegen dem Wortlaut des § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG – als Organgesellschaft in einen umsatzsteuerrechtlichen Organkreis eingegliedert sein können und welche Anforderungen an eine solche Eingliederung zu stellen sind.

Die beiden für die Umsatzsteuern zuständigen Senate des BFH vertreten inzwischen die Auffassung, daß auch Personengesellschaften unter bestimmten Bedingungen als Organgesellschaft eines umsatzsteuerrechtlichen Organkreises in Betracht kommen. Über den Weg hierhin, die konkreten Voraussetzungen sowie weitere Fragen besteht jedoch Uneinigkeit. Infolgedessen haben der BFH und einzelne Finanzgerichte zwischenzeitlich mehrere Vorabentscheidungsersuche zur umsatzsteuerrechtlichen Organschaft an den EuGH gerichtet.

Über eine dieser Vorlagen – diejenige des FG Berlin-Brandenburg² zur finanziellen Eingliederung einer Personengesellschaft – hat der EuGH nun entschieden. Mit seinem Urteil³ bekräftigt der EuGH einerseits, daß Personengesellschaften ganz grundsätzlich als Organgesellschaft in Betracht kommen und setzt so seine Rechtsprechung aus 2015⁴ fort. Andererseits äußert er sich auch noch einmal zu den Vorgaben des Art. 11 MwStSystRL und den Anforderungen an die finanzielle Eingliederung. Damit positioniert der EuGH sich zugleich in der seit mehreren Jahren schwelenden Auseinandersetzung der beiden Umsatzsteuergerichte des BFH.

II. Umsatzsteuerrechtliche Organschaft und Personengesellschaften

1. Umsatzsteuerrechtliche Organschaft⁵

Die umsatzsteuerrechtliche Organschaft faßt rechtlich selbstständige Unternehmen zu einer Besteuerungseinheit zusammen. Ein rechtlich selbstständiges Unternehmen (Organgesellschaft) wird dabei aufgrund besonderer Eingliederungsmerkmale steuerrechtlich als Teil eines anderen rechtlich selbstständigen Unternehmens – (Organträger) betrachtet. Die Handlungen der Organgesellschaft werden infolgedessen dem Organträger zugerechnet; es gibt grundsätzlich keine steuerbaren Innenumsätze (Organkreis) und nur einen umsatzsteuerrechtlichen Unternehmer, d.h. nur einen Steuerpflichtigen (im deutschen Umsatzsteuerrecht: Organträger).⁶ Die deutsche Regelung der umsatzsteuerrechtlichen Organschaft findet sich in § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG. Danach wird eine „gewerbliche oder berufliche Tätigkeit nicht selbständig ausgeübt, wenn eine juristische Person nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert ist (Organschaft)“.

1 RL 2006/112/EG vom 28.11.2006.

2 FG Berlin-Brandenburg, Beschluß vom 21.11.2019 – 5 K 5044/19, DStR 2020, 281.

3 EuGH, Urteil vom 15.04.2021 – C-868/19, DStR 2021, 915.

4 EuGH, Urteil vom 16.07.2015 – C-108/14 und C-109/14, *Larentia + Minerva und Marenave Schiffahrt*, DStR 2015, 1673.

5 Da eine umfassende Darstellung den Rahmen sprengen würde, wird der Vollständigkeit halber nur ein kurzer Überblick über die allgemeinen Voraussetzungen der Organschaft im deutschen Umsatzsteuerrecht gegeben.

6 Nach Unionsrecht dürfte die „Mehrwertsteuergruppe“ des Art. 11 MwStSystRL einen neuen Steuerpflichtigen darstellen, während im deutschen Umsatzsteuerrecht die Umsatzsteuerschuld von der Organgesellschaft auf den Organträger übertragen wird. Die Frage, ob dies unionsrechtskonform ist, hat der BFH dem EuGH vorgelegt, BFH, Beschluß vom 11.12.2019 – XI R 16/18, DStR 2020, 645, anhängig (EuGH, Rs. C-141/20).

Die einzelnen Elemente der Eingliederung, d.h. also die finanzielle, die wirtschaftliche und die organisatorische Eingliederung, müssen kumulativ vorliegen; sie können im Einzelfall jedoch unterschiedlich stark ausgeprägt sein.⁷ Eine finanzielle Eingliederung wird grundsätzlich dann angenommen, wenn an der Organgesellschaft eine Anteilmehrheit besteht, die nach Gesetz und Satzung ausreicht, um die wesentlichen Entscheidungen in der Gesellschaft durchzusetzen.⁸ In der Regel wird dies bei einer Stimmrechtsmehrheit der Fall sein.⁹ Die weitere Voraussetzung einer wirtschaftlichen Eingliederung liegt vor, wenn die Geschäftstätigkeiten des Organträgers und der Organgesellschaft miteinander verflochten sind. Insoweit reicht ein vernünftiger wirtschaftlicher Zusammenhang i.S. einer Einheit oder Kooperation. Die Tätigkeiten müssen aufeinander abgestimmt sein und sich fördern und ergänzen.¹⁰ Die Organgesellschaft muß allerdings nicht notwendigerweise den unternehmerischen Zielen des Organträgers dienen.¹¹ Organisatorisch eingegliedert ist ein Unternehmen schließlich, wenn der Organträger die mit der finanziellen Eingliederung verbundene Möglichkeit der Beherrschung der Organgesellschaft auch in der laufenden Geschäftsführung wahrnimmt.¹² Die ist etwa bei einer personellen Verflechtung der Vertretungsorgane von Organträger und Organgesellschaft, z.B. bei einer Personalunion der Geschäftsführer der an einer Organgesellschaft beteiligten Unternehmen, der Fall.¹³

Organträger kann grundsätzlich jeder Unternehmer sein, ohne daß es auf die Rechtsform ankommt – mithin auch Personengesellschaften.¹⁴ Nachdem zunächst als Organgesellschaft nur juristische Personen in Betracht kamen, ist inzwischen von Rechtsprechung und Finanzverwaltung anerkannt, daß unter bestimmten Voraussetzungen auch Personengesellschaften geeignet sind, eine Organgesellschaft darzustellen.

2. Eingliederung von Personengesellschaften

Nach Art. 11 Abs. 1 MwStSystRL kann „jeder Mitgliedstaat in seinem Gebiet ansässige Personen, die zwar rechtlich unabhängig, aber durch gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen eng miteinander verbunden sind, zusammen als einen Steuerpflichtigen behandeln.“ Die unionsrechtliche Grundlage der umsatzsteuerrechtlichen Organgesellschaft kennt also keine Beschränkung auf juristische Personen, wie sie sich in § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG findet; ebenso weist der Wortlaut nicht auf die Notwendigkeit einer Eingliederung im Sinne eines Über- und Unterordnungsverhältnisses hin. Dies hatte man jahrzehntelang gleichwohl hingenommen in der Annahme, der deutsche Gesetzgeber habe seine Gestaltungsbefugnisse im Rahmen (s)einer Ermächtigung genutzt.

Als der EuGH¹⁵ allerdings feststellte, daß Art. 11 Abs. 1 MwStSystRL nicht die Möglichkeit vorsehe, weitere als die genannten Bedingungen für die Bildung einer Mehrwert-

steuergruppe aufzustellen, wurde die unionsrechtliche Vereinbarkeit der deutschen Regelung diskutiert. Die Personengesellschaften gerieten in den Fokus der Rechtsprechung, da diese jedenfalls dem Wortlaut der deutschen Regelung nach als Organgesellschaft eines Organkreises nicht in Betracht kamen. Auf Vorlage des XI. Senats des BFH¹⁶ bejahte der EuGH¹⁷ sodann die Frage, ob der generelle Ausschluss von Personengesellschaften als eingliederungsfähige Organgesellschaften und das Erfordernis einer Eingliederung im Sinne eines Über- und Unterordnungsverhältnisses den europarechtlichen Vorgaben der MwStSystRL widersprechen. Anderes könne sich allerdings aus den nach Art. 11 Abs. 2 MwStSystRL zugelassenen Zielen der Mißbrauchsvorbeugung und der Vermeidung von Steuerhinterziehung/-umgehung ergeben – was nationale Gerichte zu prüfen hätten. Überdies urteilte er, daß Art. 11 Abs. 1 MwStSystRL aufgrund des bedingten Charakters der Voraussetzungen für die Bildung einer Mehrwertsteuergruppe keine unmittelbare Wirkung entfalte.¹⁸

Nachfolgend entbrannte eine Auseinandersetzung um die Deutungshoheit zwischen dem V. Senat und dem XI. Senat des BFH. Der V. Senat¹⁹ entschied daraufhin, daß jedenfalls Personengesellschaften, an denen ausschließlich der Organträger und neben diesem allenfalls gleichsam finanziell in sein Unternehmen eingegliederte Gesellschafter beteiligt sind, Organgesellschaft im Sinne des § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG sein können. Zur Begründung führte er an, daß sich nur in diesen Fällen die Besonderheit der Personengesellschaften, deren Gesellschaftsverträge und Beteiligungsverhältnisse formlos geändert werden können, was wiederum zu Nachweisschwierigkeiten und Rechtsunsicherheit bei der Prüfung der Organgesellschaftsvoraussetzungen

7 BFH, Urteil vom 03.04.2008 – V R 76/05, BStBl. II 2008, 905; Abschn. 2.8 Abs. 1 Satz 2 und 3 UStAE.

8 Vgl. BFH, Urteil vom 22.11.2001 – V R 50/00, BFH/NV 2002, 463; Urteil vom 20.01.1999 – XI R 69/97, DStRE 1999, 346.

9 Nachdem das FG Schleswig-Holstein mit Urteil vom 06.02.2018 – 4 K 35/17, DStRE 2019, 443, auch eine Mehrheitsbeteiligung ohne Stimmrechtsmehrheit ausreichen ließ, hat der BFH mit Beschluß vom 11.12.2019 – XI R 16/18, DStR 2020, 645, das Revisionsverfahren ausgesetzt und die Frage dem EuGH vorgelegt.

10 Vgl. BFH, Urteil vom 03.04.2003 – V R 63/01, DStR 2003, 1166.

11 Vgl. BFH, Urteil vom 26.04.2001 – IV R 75/99, BFH/NV 2001, 1195.

12 BFH, Urteil vom 28.01.1999 – V R 32/98, BStBl. II 1999, 258; Abschn. 2.8 Abs. 7 S. 1 UStAE.

13 Vgl. BeckOK-Müller, UStG, 28. Ed. 16.02.2021, § 2 Rn. 261 f. m.w.N.

14 Vgl. Bunjes-Korn, UStG, 19. Aufl. 2020, § 2 Rn. 110 ff.; BeckOK-Müller, UStG, 28. Ed. 16.02.2021, § 2 Rn. 193.

15 EuGH, Urteil vom 25.04.2013 – C-480/10, Europäische Kommission/Königreich Schweden, MwStR 2013, 276.

16 BFH, Beschlüsse vom 11.12.2013 – XI R 38/12, DStR 2014, 466, sowie XI R 17/11, BFH/NV 2014, 632.

17 EuGH, Urteil vom 16.07.2015 – C-108/14 und C-109/14, Larentia + Minerva und Marenave Schifffahrt, DStR 2015, 1673.

18 EuGH, Urteil vom 16.07.2015 – C-108/14 und C-109/14, Larentia + Minerva und Marenave Schifffahrt, DStR 2015, 1673.

19 BFH, Urteil vom 02.12.2015 – V R 25/13, DStR 2016, 219.

führe, nicht auswirke. Im Übrigen stelle die deutsche Einschränkung jedoch eine auch nach Unionsrecht zulässige Präzisierung des Merkmals „enge Verbindung“ dar. Dieser Auffassung schloß sich 2017 auch die Finanzverwaltung an.²⁰

Der XI. Senat wählte einen anderen Weg. Er berief sich auf eine richtlinienkonforme Auslegung des Merkmals „juristische Person“ der deutschen Regelung und stellt auf eine kapitalgesellschaftsähnliche Verfassung ab, bei deren Vorliegen eine Personengesellschaft ausnahmsweise als juristische Person i. S. d. § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG anzusehen sei.²¹ Im Übrigen sei die deutsche Regelung allerdings unionsrechtswidrig. Auf eine vollständige Zurechnung der Anteile der Personengesellschaft zum Organträger, wie dies der V. Senat verlangte, kam es nach Ansicht des XI. Senates nicht an.

Der systematische Ansatz der beiden Senate ist unterschiedlich; im Ergebnis kommen jedoch beide Senate zu dem Schluß, daß Personengesellschaften jedenfalls unter engen Voraussetzungen auch eine Organgesellschaft als Teil einer umsatzsteuerrechtlichen Organschaft im Sinne des § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG darstellen können. Deckungsgleich sind allerdings weder die Anforderungen noch die Ergebnisse der verschiedenen Voraussetzungen für die finanzielle Eingliederung von Personengesellschaften. Dies war und ist unbefriedigend, nicht zuletzt auch deshalb, weil keiner der Senate eine Entscheidung des Großen Senates des BFH herbeigeführt hat und sich die Uneinheitlichkeit der Rechtsprechung angesichts des ebenfalls untätigen Gesetzgebers fortsetzt. Beide Senate haben sich insofern einiger Kritik ausgesetzt.²²

Daß die Diskussion um die Umsetzung der umsatzsteuerrechtlichen Organschaft im deutschen Umsatzsteuerrecht mitnichten beendet ist, zeigen weitere Vorabentscheidungsersuche des BFH und einzelner Finanzgerichte an den EuGH. So hielt es in der Folge etwa das FG Schleswig-Holstein bereits für ausreichend, wenn trotz Mehrheitsbeteiligung an der Organgesellschaft keine Stimmrechtsmehrheit in der Gesellschafterversammlung gegeben ist, solange ein ausreichender Einfluß auf der Ebene der Geschäftsführung gewährleistet sei.²³ Damit steht nun also auch das nach der Rechtsprechung verlangte Über- und Unterordnungsverhältnis auf dem Prüfstand. Naheliegend ist dies, weil auch insoweit die Aussage des EuGH, Art. 11 Abs. 1 MwStSystRL sehe keine Möglichkeit für Mitgliedstaaten zur Erweiterung der Bedingungen für eine Mehrwertsteuergruppe vor, nutzbar gemacht werden kann.²⁴ Das FG Schleswig-Holstein verweist außerdem auch auf die Aussage des EuGH, daß ein Unterordnungsverhältnis „nicht grundsätzlich als eine für die Bildung einer Mehrwertsteuergruppe notwendige Voraussetzung angesehen werden könne.“²⁵ Der BFH hat die Sache ausgesetzt und sich inzwischen seinerseits an den EuGH gewandt.²⁶ Darüber hinaus hat der BFH allerdings auch die grundsätzliche Umsetzung der Organschaft hinterfragt. Denn die „Mehrwertsteuergruppe“ des Art. 11 Abs. 1 MwSt-

SystRL dürfte nach Unionsrecht ein neuer Steuerpflichtiger sein, der nicht mit Organträger oder Organgesellschaft identisch ist. Im deutschen Umsatzsteuerrecht wird allerdings die Umsatzsteuerschuld von der Organgesellschaft auf den Organträger übertragen; dieser bleibt somit steuerpflichtig. Ob dies unionsrechtskonform ist, hat der BFH ebenso dem EuGH vorgelegt.²⁷ Das FG Berlin-Brandenburg hatte unabhängig davon im vergangenen Jahr eine eigene Vorlage an den EuGH gerichtet, um diesen zu den Voraussetzungen der finanziellen Eingliederung einer Personengesellschaft nach Lesart des V. Senates zu konsultieren.²⁸

III. Entscheidung des EuGH

1. FG Berlin-Brandenburg vom 21.11.2019

In dem zugrundeliegenden Sachverhalt waren an einer GmbH & Co. KG neben der Komplementär-GmbH eine GbR, drei natürliche Personen sowie eine weitere GmbH beteiligt, zu der umfangreiche Leistungsbeziehungen bestanden. Der Geschäftsführer der Komplementärin war zugleich Geschäftsführer der weiteren GmbH, die in der Gesellschafterversammlung über die absolute Stimmenmehrheit verfügte. Beschlüsse in der GmbH & Co. KG wurden grundsätzlich mit einfacher Mehrheit gefaßt. Die GmbH & Co. KG war von einer Eingliederung als Organgesellschaft in die weitere GmbH und somit von einer umsatzsteuerrechtlichen Organschaft ausgegangen.

Nach Auffassung der Finanzverwaltung²⁹ war dagegen keine finanzielle Eingliederung und somit keine umsatzsteuerrechtliche Organschaft gegeben, da es an der Eingliederung der weiteren an der Organgesellschaft beteiligten Gesellschafter fehle – natürliche Personen ließen sich per se nicht eingliedern.

Das FG Berlin-Brandenburg hatte allerdings Zweifel an dieser Beurteilung und den Anforderungen des V. Senates³⁰ des BFH bzw. der Finanzverwaltung und legte dem EuGH die Frage vor, ob Art. 11 Abs. 1 MwStSystRL einem hieraus

20 Vgl. Abschn. 2.8 Abs. 5a Satz 1 UStAE.

21 Vgl. BFH, Urteil vom 19.01.2016 – XI R 38/12, DStR 2016, 587, ebenso Urteil vom 01.06.2016 – XI R 17/11, DStR 2016, 1668.

22 Vgl. *Bunjes-Korn*, UStG, 19. Aufl. 2020, § 2 Rn. 112a ff. m.w.N.; siehe auch schon *Lange*, UR 2016, 297.

23 FG Schleswig-Holstein, Urteil vom 06.02.2018 – 4 K 35/17, DStRE 2019, 443.

24 Vgl. *Bunjes-Korn*, UStG, 19. Aufl. 2020, § 2 Rn. 120.

25 EuGH, Urteil vom 16.07.2015 – C-108/14 und C-109/14, *Larentia + Minerva und Marenave Schiffahrt*, DStR 2015, 1673, Rn. 45.

26 BFH, Beschluß vom 11.12.2019 – XI R 16/18, DStR 2020, 645.

27 BFH, Beschluß vom 11.12.2019 – XI R 16/18, DStR 2020, 645.

28 FG Berlin-Brandenburg, Beschluß vom 21.11.2019 – 5 K 5044/19, DStR 2020, 281.

29 Siehe Abschn. 2.8 Abs. 5a Satz 1 UStAE, was zugleich der Auffassung des V. Senates des BFH entspricht.

30 BFH, Urteil vom 02.12.2015 – V R 25/13, DStR 2016, 219.

resultierenden Ausschluß von Personengesellschaften von der Möglichkeit, eine umsatzsteuerrechtliche Organschaft zu bilden, entgegenstehe. Außerdem bat das FG u. a. um Auskunft, ob ein derartiges Erfordernis ggfls. als Maßnahme im Sinne des Art. 11 Abs. 2 MwStSystRL gerechtfertigt sein könne.

2. EuGH vom 15.04.2021

a. Keine Einschränkung aus Art. 11 Abs. 1 MwStSystRL

Der EuGH bestätigt in seiner Entscheidung die Zweifel des FG Berlin-Brandenburg. Zunächst geht er zwar davon aus, daß es hinsichtlich des Erfordernisses der „engen Verbindung“ einer Präzisierung auf nationaler Ebene bedürfe, um den konkreten Umfang solcher Verbindungen zu bestimmen. Ungeachtet dessen sei es allerdings erforderlich – so der EuGH –, daß der Begriff der engen Verbindungen durch finanzielle Beziehungen autonom und einheitlich ausgelegt werde, um die einheitliche Anwendung der MwStSystRL in allen Mitgliedstaaten sicherzustellen. Diese Auslegung sei deshalb auch verbindlich.³¹ Berücksichtige man dies, ergebe sich aber bereits aus der bisherigen Rechtsprechung des EuGH zu Art. 11 Abs. 1 MwStSystRL, daß die Voraussetzung des Vorliegens einer engen Verbindung durch finanzielle Beziehungen nicht restriktiv ausgelegt werden dürfe.³²

Weder aus dem Wortlaut noch aus dem Zusammenhang oder dem Ziel des Art. 11 Abs. 1 MwStSystRL ergebe sich aber eine Beschränkung des Anwendungsbereichs der Regelung auf ausschließlich steuerpflichtige Personen. Ebenso wenig schließe die Regelung Personen, die keine juristischen Personen seien – wie eben auch die Personengesellschaften nach deutschem Recht – vom Anwendungsbereich aus.³³ Dementsprechend dürften „die Mitgliedstaaten daher für den Nachweis des Vorliegens einer engen Verbindung durch finanzielle Beziehungen keine Kriterien heranziehen, die sich ausschließlich auf bestimmte Arten juristischer Personen“ beziehen.³⁴

Der EuGH führte sodann – offenkundig mit Blick auf den V. Senat des BFH – weiter aus, daß es für die Bildung einer Mehrwertsteuergruppe grundsätzlich nicht auf das Kriterium einer Über- und Unterordnung ankomme:

„Zum anderen hat der Gerichtshof klargestellt, daß das bloße Bestehen enger Verbindungen zwischen den zu einer Mehrwertsteuergruppe gehörenden Personen in Ermangelung weiterer Anforderungen nicht zu der Annahme führen kann, daß der Unionsgesetzgeber die Inanspruchnahme der Regelung über die Mehrwertsteuergruppe allein den Einheiten vorbehalten wollte, die sich in einem Unterordnungsverhältnis befinden. Liegt ein solches Unterordnungsverhältnis vor, läßt dies zwar die Vermutung zu, daß zwischen den fraglichen Personen enge Verbindungen bestehen, doch kann es nicht grundsätzlich als eine für die Bildung einer Mehrwertsteuergruppe notwendige Voraussetzung angesehen werden.“³⁵

Wenn etwa – wie im Sachverhalt gegeben – die Willensdurchsetzung bei Geltung des Mehrheitsprinzips möglich

sei, lasse dies das Bestehen enger Verbindungen durch finanzielle Beziehungen vermuten. Die abstrakte Möglichkeit, formlos das Einstimmigkeitsprinzip für die Beschlussfassung zu vereinbaren, könne diese Vermutung nicht entkräften.³⁶

Anderes ergebe sich auch nicht aus dem Grundsatz der Rechtssicherheit. Dieser verlange zwar, daß die Rechtsnormen eines Mitgliedstaates auf den vom Unionsrecht erfaßten Gebieten eindeutig formuliert seien, so daß den betroffenen Personen die Kenntnis ihrer Rechte und Pflichten und deren Einhaltung sichergestellt werden könne. Eben dies sei dem Steuerpflichtigen, der die Stimmrechtsverhältnisse kenne, aber möglich – eine Rechtsunsicherheit bestehe für ihn also gerade nicht. Die von der deutschen Regierung³⁷ beklagte Rechtsunsicherheit ergebe sich also nicht aus dem Unionsrecht oder der Regelung des § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG, sondern vielmehr aus den Formerfordernissen des deutschen Gesellschaftsrechts. Anderenfalls müsse mit dem Grundsatz der Rechtssicherheit jede formlose Abrede im Bereich der Umsatzsteuer in Frage gestellt werden.

Daraus folge, daß der Ausschluß von Personengesellschaften mit weiteren Gesellschaftern neben dem Organträger, die nicht auch in diesen eingegliedert sind, eine zusätzliche – nicht aus Art. 11 Abs. 1 MwStSystRL resultierende – Voraussetzung darstelle, die unzulässig sei.

b. Keine Einschränkung im Übrigen

Weiter sei die Einschränkung auch nicht nach Art. 11 Abs. 2 MwStSystRL als – grundsätzlich denkbare – Maßnahme zur Verhinderung mißbräuchlicher Verhaltensweisen und der Vermeidung von Steuerhinterziehung oder -umgehung gerechtfertigt.

Die von der deutschen Rechtsprechung – gemeint ist der V. Senat des BFH – angeführten Beweisschwierigkeiten und die damit verbundene Möglichkeit, Identitäten von Steuerpflichtigen zu verschleiern und Einfluß auf Steuerzeiträume zu nehmen, trage nicht. Denn eine mißbräuchliche Praxis könne nur dann vorliegen, wenn objektive Anhaltspunkte dafür ersichtlich seien, daß Steuervorteile erlangt werden sollen. Die nur theoretische Gefahr reiche hierzu jedoch nicht aus.³⁸

31 Vgl. EuGH, Urteil vom 25.04.2013 – C-480/10, *Kommission/Schweiden*, MwStR 2013, 276.

32 EuGH, Urteil vom 15.04.2021 – C-868/19, DStR 2021, 915, Rn. 45.

33 EuGH, Urteil vom 15.04.2021 – C-868/19, DStR 2021, 915, Rn. 46.

34 EuGH, Urteil vom 15.04.2021 – C-868/19, DStR 2021, 915, Rn. 46.

35 EuGH, Urteil vom 15.04.2021 – C-868/19, DStR 2021, 915, Rn. 47; siehe auch EuGH, Urteil vom 16.07.2015 – C-108/14 und C-109/14, *Larentia + Minerva und Mareneve Schiffahrt*, DStR 2015, 1673, Rn. 44 f.

36 EuGH, Urteil vom 15.04.2021 – C-868/19, DStR 2021, 915, Rn. 28.

37 D. h.: der Finanzverwaltung – aber auch dem V. Senat des BFH.

38 EuGH, Urteil vom 15.04.2021 – C-868/19, DStR 2021, 915, Rn. 61.

Weiter verstoße eine Regelung, die alle Personengesellschaften mit natürlichen Personen im Gesellschafterkreis von den Vorteilen der Mehrwertsteuergruppe ausschließt, gegen den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit.³⁹ Die vom vorliegenden FG angeführten Handlungsalternativen – etwa die Nachweisführung durch den Steuerpflichtigen oder ein Bewilligungssystem der Finanzverwaltung – stellen taugliche, weniger einschneidende Maßnahmen dar.

Schließlich gebiete auch der Grundsatz der steuerlichen Neutralität, Wirtschaftsteilnehmer, die gleichartige Umsätze tätigen, bei der Erhebung der Mehrwertsteuer grundsätzlich gleich zu behandeln. Für die Beurteilung, ob ein gleichartiger Umsatz getätigt werde, komme es aber nicht auf die Rechtsform des Herstellers oder Dienstleisters an.⁴⁰ Dementsprechend könne es bei Personengesellschaften keinen Unterschied machen, ob natürliche Personen im Gesellschafterkreis zu finden seien oder nicht.

IV. Bewertung

Bereits mit dem Urteil *Larentia + Minerva und Marenave Schifffahrt* entschied der EuGH, daß der grundsätzliche Ausschluß von Personengesellschaften aus dem Anwendungsbereich der umsatzsteuerlichen Organschaft („Mehrwertsteuergruppe“) unionsrechtswidrig ist. Diese Linie setzt er nun fort, wenn er feststellt, daß auch eine Einschränkung, nach der an einer Personengesellschaft neben dem Organträger nur ihrerseits in den Organträger finanziell eingegliederte Gesellschafter beteiligt sein dürfen, keine unionsrechtliche Rechtfertigung findet.

Die Begründung – die Notwendigkeit einer autonomen und einheitlichen Auslegung des Art. 11 Abs. 1 MwStSystRL zur Vermeidung von Divergenzen in verschiedenen Mitgliedstaaten – ist stimmig, ebenso wie die Folgerung, daß Mitgliedstaaten keine zusätzlichen Bedingungen aufstellen dürfen. Der Rechtsprechung des V. Senates des BFH und der Ansicht der Finanzverwaltung tritt der EuGH also deutlich entgegen, wenn er feststellt, daß dessen Vorgaben nicht nur eine solche unzulässige Bedingung darstellen dürften, sondern daß auch der Verweis auf Nachweisschwierigkeiten und die abstrakte Möglichkeit einer Steuerhinterziehung oder -umgehung im Hinblick auf Art. 11 Abs. 2 MwStSystRL nicht trägt.

Im Ergebnis ist dies zu begrüßen, reduziert die Entscheidung doch immerhin diejenige Rechtsunsicherheit, die von der Uneinheitlichkeit der Rechtsprechung der beiden Umsatzsteuergerichte des BFH ausging. Gleichwohl bleibt die Finanzverwaltung einstweilen an den UStAE gebunden, bis ggfls. Gesetzgeber oder BMF reagiert.

Für Unternehmer dürfte sich jedoch schon jetzt faktisch ein Wahlrecht⁴¹ ergeben, denn sie könnten sich bereits auf die Rechtsprechung des EuGH berufen – was natürlich nur dann Sinn macht, wenn das Ergebnis für sie günstiger ist. Alternativ bleibt ihnen die Möglichkeit, an

der bisherigen Auslegung des § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG durch die Finanzverwaltung festzuhalten, solange die Verwaltungsvorgaben Bestand haben.

Nimmt sich der Gesetzgeber bzw. die Finanzverwaltung der Regelungen zur umsatzsteuerrechtlichen Organschaft an, könnte auch das bereits in der Vergangenheit einmal angedachte Antragsverfahren wiederbelebt werden – der EuGH scheint dies jedenfalls für ein unionsrechtlich taugliches Mittel zu halten.⁴² Zuletzt sah das „Paket für Bürokratieerleichterungen“ des Bundeskabinetts vom 13.04.2021⁴³ unter Punkt 7 die Einführung eines Antragsverfahrens für die Feststellung der umsatzsteuerrechtlichen Organschaft vor. Ob dies allerdings zeitnah umgesetzt wird, bleibt abzuwarten.

Insofern bleibt auch das generelle Schicksal der umsatzsteuerrechtlichen Organschaft interessant, wenn man einerseits die in ihren denkbaren Folgewirkungen vielleicht sogar weiterreichenden anhängigen Vorabentscheidungsersuche beim EuGH und andererseits die – nach 2015 nochmals – bestätigten Aussagen des EuGH betrachtet.

Denn wenn der EuGH erneut betont, daß die Voraussetzung der engen finanziellen Beziehung des Art. 11 Abs. 1 MwStSystRL nicht restriktiv ausgelegt werden dürfe und ebenso nochmals und deutlich darauf hinweist, daß ein Über- und Unterordnungsverhältnis nicht erforderlich sei, dann legt dies eine Überprüfung z. B. auch des Ausschlusses sog. Schwestergesellschaften aus der umsatzsteuerrechtlichen Organschaft nahe.⁴⁴ Art. 11 Abs. 1 MwStSystRL setzt, wie dargestellt, nur eine „enge finanzielle Beziehung“ voraus, dem Wortlaut nach also nicht notwendigerweise eine Anteilsmehrheit oder Beteiligung des Organträgers an der Organgesellschaft. Ohne die Notwendigkeit einer „Eingliederung“ und eines Über- und Unterordnungsverhältnisses fehlt es aber an wesentlichen bislang angeführten Argumenten.⁴⁵

39 EuGH, Urteil vom 15.04.2021 – C-868/19, DStR 2021, 915, Rn. 63; der EuGH verweist insoweit auch auf sein Urteil vom 11.06.2020 – C-146/19, *SCT d.d./Republik Slowenien*, Rn. 39, in dem er eine allgemeine Vermutung von Steuerbetrug als zu weitreichend beurteilt.

40 EuGH, Urteil vom 15.04.2021 – C-868/19, DStR 2021, 915, Rn. 66.

41 So auch *Becker*, BC 2021, 218.

42 Vgl. EuGH, Urteil vom 15.04.2021 – C-868/19, DStR 2021, 915, Rn. 64.

43 Maßnahmenpaket für Bürokratieabbau der Bundesregierung, abrufbar unter: <https://www.bundesregierung.de/breg-de/suche/massnahmenpaket-buerokratieerleichterung-1888734>.

44 Vgl. *Grünwald*, MwStR 2015, 583; *BeckOK-Müller*, UStG, 28. Ed. 16.02.2021, § 2 Rn. 228.3 f.

45 Vgl. BFH, Beschluß vom 28.02.1996 – XI R 25/94, BFH/NV 1997, 331.

Lieferbar ab 29. Januar 2021

Steuergesetze 2021

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

hrsg. vom Deutschen Steuerberaterinstitut e.V.

2021, 1406 Seiten, € 9,80;
ab 5 Expl. € 9,20; ab 10 Expl. € 8,50

Mengenpreise nur bei Abnahme durch eine Endabnehmerin
oder einen Endabnehmer zum Eigenbedarf.

DStI-Praktikertexte

ISBN 978-3-415-06839-1



Die 21 wichtigsten Steuervorschriften sind in der gedruckten Ausgabe auf Stand 1. Januar 2021, aber **online jederzeit auf neuestem Stand**. Bereits zum 1.1.2021 verabschiedete, aber erst zukünftig in Kraft tretende Vorschriftenfassungen sind online abrufbar.

Unter www.steuergesetze-2021.de erhalten die Käuferinnen und Käufer der Textausgabe Zugang zu einer komfortablen Online-Vorschriftensammlung. Alle in der Printausgabe enthaltenen Vorschriften sind hier bequem recherchierbar und tagesaktuell verfügbar – sämtliche Änderungen des Gesetzgebers in 2021 werden unmittelbar nach Bekanntmachung eingearbeitet. Zukünftige und ältere Gesetzesfassungen können parallel aufgerufen und verglichen werden. Das Team der Boorberg-Rechtsdatenbank sichert die hohe Qualität der Vorschriftentexte.

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

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

Die Reform der Entlastung von inländischer Kapitalertragsteuer nach dem Entwurf des AbzStEntModG

Stefanie Latrovalis/Dr. Mathias Link, beide PwC, Frankfurt, Düsseldorf

A. Einleitung

Am 05.05.2021 hat der Bundestag den Entwurf des Gesetzes zur Modernisierung der Entlastung von Abzugsteuern und der Bescheinigung der Kapitalertragsteuer (Abzugsteuerentlastungsmodernisierungsgesetz – AbzStEntModG) beschlossen.¹ Er enthält unter anderem eine Neufassung der Vorschriften zum Verfahren der Entlastung ausländischer Steuerpflichtiger von Abzugsteuern (§ 50c EStG-E). Außerdem ist eine geänderte Fassung des § 50d Abs. 3 EStG vorgesehen. Diese Anpassung wird mit europarechtlichen Vorgaben begründet. Im Vergleich zur bisherigen Rechtslage werden die Voraussetzungen für eine Entlastung von Quellensteuer auf inländische Erträge verschärft. Der Beitrag gibt einen ersten Überblick über die geplanten Änderungen.

B. Neukonzeption der gesetzlichen Regelung

Bisherige Rechtslage

Die Bundesrepublik Deutschland erhebt eine Kapitalertragsteuer auf bestimmte inländische Erträge in Form eines Steuerabzuges in Höhe von 25 Prozent (zzgl. Solidaritätszuschlag i.H.v. 5,5%, insgesamt 26,375%). Dies gilt grundsätzlich unabhängig davon, ob die Erträge einem Steuerinländer oder -ausländer zufließen. Allerdings besteht bei ausländischen Empfängern aufgrund der mit dem entsprechenden ausländischen Staat abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) regelmäßig kein deutsches Besteuerungsrecht in dieser Höhe. Neben der Kapitalertragsteuer wird auf bestimmte andere Einkünfte (z.B. aus Lizenzrechten) eine Abzugsteuer erhoben. Dies geschieht unabhängig davon, ob der Bundesrepublik Deutschland bei ausländischen Empfängern nach dem jeweiligen DBA in diesem Umfang ein Besteuerungsrecht zusteht. Auch die Steuerbefreiungen von Lizenz- und Kapitalerträgen innerhalb grenzüberschreitender Konzerne durch das Steuerrecht der Europäischen Union sind in den entsprechenden deutschen Steuervorschriften zunächst nicht berücksichtigt.²

Damit die ausländischen Steuerpflichtigen gleichwohl von den Beschränkungen des deutschen Besteuerungsrechts durch DBA und Unionsrecht profitieren können,

enthält das deutsche Steuerrecht entsprechende Entlastungsregelungen, die im Ergebnis die Steuerlast der ausländischen Steuerpflichtigen entsprechend reduzieren. Dazu können sich die ausländischen Steuerpflichtigen in erster Linie an das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) wenden. Ausländische Steuerpflichtige (Vergütungsgläubiger) werden entweder durch Erstattung der bereits abgeführten Kapitalertragsteuerbeträge oder durch Erteilung einer Freistellungsbescheinigung vor Erhalt der steuerpflichtigen Zahlung vom deutschen Steuerabzug entlastet. Grundlage für die Entlastung sind (bislang) die zwischen der Bundesrepublik Deutschland und anderen Staaten vereinbarten DBA sowie § 50d EStG.

Soll eine bereits einbehaltene und abgeführte Abzugsteuer erstattet werden, kann der Vergütungsgläubiger oder ein von ihm bevollmächtigter Vertreter nach aktuellem Recht einen Antrag auf Erstattung nach § 50d Abs. 1 EStG stellen. Soll eine in der Zukunft liegende Vergütung vorab von der Abzugsteuer freigestellt werden, so daß der Schuldner der Vergütung gar keinen oder einen reduzierten Steuerabzug vornehmen muß, kann der Vergütungsgläubiger oder ein von ihm bevollmächtigter Vertreter einen Antrag nach § 50d Abs. 2 EStG auf Erteilung einer Freistellungsbescheinigung stellen.

¹ BR-Drs. 353/21.

² Beispiele: (i) § 43b EStG regelt in Umsetzung der Mutter-Tochter-Richtlinie, daß Kapitalerträge nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 (also Dividenden und andere Gewinnausschüttungen) einer im Inland unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft, die einer in einem anderen EU-Mitgliedstaat ansässigen Muttergesellschaft oder einer dort gelegenen Betriebsstätte zufließen, unter bestimmten Voraussetzungen auf Antrag nicht mit Kapitalertragsteuer belastet werden dürfen. (ii) Nach § 50g EStG werden die Kapitalertragsteuer für Zinsen und die Steuer auf Grund des § 50a EStG für Lizenzgebühren, die von einem Unternehmen der Bundesrepublik Deutschland oder einer dort gelegenen Betriebsstätte eines Unternehmens eines anderen Mitgliedstaates der Europäischen Union als Schuldner an ein Unternehmen eines anderen Mitgliedstaates der Europäischen Union oder an eine in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union gelegene Betriebsstätte eines Unternehmens eines Mitgliedstaates der Europäischen Union als Gläubiger gezahlt werden, nicht erhoben. (iii) Nach Art. 10 des OECD-Musterabkommens können Dividenden, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Gesellschaft an eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person zahlt, auch im anderen Staat besteuert werden. Eine Abzugsteuer im Ansässigkeitsstaat wird allerdings nicht ausgeschlossen; der Steuersatz wird lediglich je nach Vorliegen bestimmter Voraussetzungen reduziert.

Für eine Freistellung oder Erstattung müssen sowohl formelle als auch materielle Voraussetzungen aus § 50d EStG und ggf. den einschlägigen DBA erfüllt sein und diese seitens des Antragstellers nachgewiesen werden.

Als vereinfachtes Freistellungsverfahren kommt bei Vergütungen für die Überlassung von Rechten (insbesondere Lizenzgebühren) auch die Teilnahme am Kontrollmeldeverfahren durch den Schuldner der Vergütung in Betracht, wenn es sich um Fälle geringer steuerlicher Bedeutung handelt (§ 50d Abs. 5 EStG).

1. Freistellungsverfahren im Sinne von § 50d Abs. 2 EStG

Dem Freistellungsverfahren liegt der Gedanke zu Grunde, daß dem Steuerpflichtigen auf Antrag die volle oder teilweise Freistellung vom Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 EStG bescheinigt wird. Das Verfahren zur Erteilung einer Freistellungsbescheinigung ist in § 50d Abs. 2 EStG geregelt.

Die Freistellungsbescheinigung wird nur auf schriftlichen Antrag nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck erteilt. Der Antrag ist vom Vergütungsgläubiger zu stellen. Er kann allerdings auch von einem Dritten (z. B. vom Vergütungsschuldner) gestellt werden, wenn der Gläubiger ihn hierzu schriftlich bevollmächtigt hat und die Vollmacht dem BZSt vorgelegt wird. Die Geltungsdauer der Freistellungsbescheinigung beginnt frühestens an dem Tag, an dem der Antrag beim BZSt eingeht.

Voraussetzung für die Nichtvornahme des Steuerabzuges ist, daß dem Vergütungsschuldner die Freistellungsbescheinigung im Zeitpunkt der Zahlung vorliegt. Der Vergütungsgläubiger hat durch eine Bestätigung der zuständigen Steuerbehörde seines Ansässigkeitsstaates nachzuweisen, daß er dort ansässig ist (§ 50d Abs. 4 EStG).

2. Erstattungsverfahren im Sinne von § 50d Abs. 1 EStG

Wurde bereits vollumfänglich inländische Quellensteuer einbehalten, obwohl nach den §§ 43b, 50g EStG oder nach einem DBA gar kein oder nur ein geringerer Steuerabzug vorgesehen ist, kann nach § 50d Abs. 1 EStG die volle oder teilweise Erstattung der einbehaltenen und abgeführten Steuer beantragt werden.

Die Erstattung wird auf schriftlichen Antrag nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck erteilt. Der Erstattungsantrag kann mit dem Antrag auf Erteilung einer Freistellungsbescheinigung für künftige Zahlungen verbunden werden. Der Antrag ist vom Vergütungsgläubiger zu stellen. Er kann auch von einem Dritten (z. B. Vergütungsschuldner) gestellt werden, wenn der Gläubiger ihn hierzu schriftlich bevollmächtigt hat und die Vollmacht dem BZSt vorgelegt wird. Dem Erstattungsantrag ist die Steuerbescheinigung des Vergütungsschuldners im Original beizufügen. Nach § 50a Abs. 5 Satz 6 EStG ist der Vergütungsschuldner verpflich-

tet, dem beschränkt steuerpflichtigen Vergütungsgläubiger auf dessen Verlangen die geforderten Angaben zu bescheinigen.

Die Frist für den Antrag auf Erstattung beträgt vier Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Vergütungen bezogen worden sind. Die Frist endet nicht vor Ablauf von sechs Monaten nach dem Zeitpunkt der Entrichtung der Steuer (§ 50d Abs. 1 Sätze 9 und 10 EStG).

Neuregelung in § 50c EStG-E

Das Verfahren zur Entlastung von Kapitalertragsteuer und vom Steuerabzug nach § 50a EStG soll in einem neu geschaffenen § 50c EStG-E geregelt und die bisherigen Vorschriften dazu in § 50d EStG gestrichen werden. In den neuen § 50c EStG-E werden diejenigen Regelungen des § 50d EStG überführt, die das Verfahren zur Entlastung von Kapitalertragsteuer und vom Steuerabzug nach § 50a EStG auf der Grundlage der §§ 43b, 50g EStG oder eines DBA außerhalb des Veranlagungsverfahrens betreffen. Der Absatz 1 des § 50c EStG-E enthält weiterhin die grundsätzliche Anordnung des Steuerabzugs unabhängig von den Rechten des Steuerpflichtigen nach den §§ 43b, 50g EStG oder einem DBA. Die Absätze 2 und 3 eröffnen dann die zwei Formen der Entlastung, entweder bereits durch Freistellung im Steuerabzugsverfahren nach Absatz 2 oder nachträglich durch Erstattung gemäß Absatz 3. Der Absatz 4 ergänzt die Erstattung um eine spezifische Verzinsungsregelung. Das Verfahren der Antragstellung regelt der Absatz 5.

Die Neuregelung erfolgt ausweislich der Gesetzesbegründung vor allem zur Vermeidung von Mißbrauch und zur Vorbereitung einer digitalen Antragsbearbeitung: Zur Verringerung der abstrakt bestehenden Gefahr von Doppelerstattungen ist eine Reduzierung der Anzahl bestehender Entlastungsverfahren und eine Konzentration dieser Verfahren beim BZSt vorgesehen. Die optionalen Kontrollmeldeverfahren nach § 50d Abs. 5 und 6 EStG sollen ebenso entfallen wie das Wahlrecht zwischen Erstattung und Änderung der Steueranmeldung durch rückwirkende Freistellungsbescheinigungen nach dem bisherigen § 50d Abs. 2 EStG und das zusätzliche Erstattungsverfahren beim Entrichtungspflichtigen nach § 7 Abs. 5 des Investmentsteuergesetzes (InvStG) bei beschränkt steuerpflichtigen Investmentfonds. Zur Prozeßoptimierung des bisherigen Entlastungsverfahrens soll dem BZSt die Zuständigkeit für Erstattungen insbesondere von Kapitalertragsteuer an beschränkt Steuerpflichtige nach § 11 InvStG, aufgrund etwaiger unionsrechtlicher Erstattungsansprüche sowie bei unrechtmäßigem Steuerabzug nach § 37 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) übertragen werden.

Zudem soll die Neuregelung eine vollständig digitalisierte Antragsbearbeitung beim BZSt ab dem Jahr 2024 vorbereiten. Dazu werden in § 50c Abs. 5 EStG-E die elektronische Antragstellung und der elektronische Abruf von Bescheiden grundsätzlich vorgeschrieben. Darüber hinaus

sollen gemäß § 45a Abs. 2a EStG-E die Kapitalertragsteuer-Bescheinigungsdaten bei beschränkt Steuerpflichtigen in den dominierenden Fällen der Girosammelverwahrung von Wertpapieren künftig elektronisch übermittelt werden. Zudem werden künftig weitere Informationen zu den Umständen mitgeteilt, welche die Gläubigerstellung eines Steuerpflichtigen begründen. Diese zusätzlichen Informationen sind nach der Gesetzesbegründung insbesondere bei mehrstufigen Aktien-Verwahr-Verhältnissen erforderlich und betreffen Angaben zur Struktur der Verwahrkette und den Begleitumständen des Erwerbs der Aktien.³

§ 50c EStG-E in der vom Bundestag beschlossenen Fassung lautet wie folgt:⁴

„Entlastung vom Steuerabzug in bestimmten Fällen

(1) Soweit der Besteuerung von Einkünften, die der Kapitalertragsteuer oder dem Steuerabzug nach § 50a unterliegen, der § 43b, der § 50g oder ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung entgegenstehen, sind dessen ungeachtet die Vorschriften zur Einbehaltung, Abführung und Anmeldung der Steuer anzuwenden. Der zum Steuerabzug Verpflichtete kann sich vorbehaltlich des Absatzes 2 nicht auf die Rechte des Gläubigers der Kapitalerträge oder Vergütungen aus § 43b, § 50g oder dem Abkommen berufen.

(2) Der Schuldner der Kapitalerträge oder Vergütungen ist zur Einbehaltung und Abführung der Steuer nicht verpflichtet,

1. soweit dem Gläubiger der Kapitalerträge oder Vergütungen auf dessen Antrag (Freistellungsantrag) vom Bundeszentralamt für Steuern bescheinigt wird, daß § 43b, § 50g oder ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung der Besteuerung der Einkünfte entgegensteht (Freistellungsbescheinigung), oder

2. soweit es sich um Einkünfte eines beschränkt Steuerpflichtigen im Sinne des § 50a Absatz 1 Nummer 3 handelt und soweit der Besteuerung der Einkünfte ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung entgegensteht; dies gilt nur, wenn die Vergütung zuzüglich der dem beschränkt Steuerpflichtigen in demselben Kalenderjahr vom Schuldner bereits zugeflossenen Vergütungen 5.000 Euro nicht übersteigt.

Der Schuldner ist zur Steueranmeldung auch dann verpflichtet, wenn er gemäß Satz 1 keine Steuer einzubehalten und abzuführen hat. Eine Steueranmeldung kann auf der Grundlage des Satzes 1 nicht geändert werden. Eine Freistellungsbescheinigung ist auf einen Zeitraum von höchstens drei Jahren frühestens ab dem Tag, an dem der Antrag beim Bundeszentralamt für Steuern eingeht, zu befristen und von der Einhaltung der Voraussetzungen ihrer Erteilung während ihrer Geltung abhängig zu machen; sie kann mit weiteren Nebenbestimmungen gemäß § 120 Absatz 2 der Abgabenordnung versehen werden. Eine Freistellungsbescheinigung für die Kapitalertragsteuer auf Grund eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung ist nur zu erteilen, wenn der Gläubiger der Kapitalerträge eine Kapitalgesellschaft ist, die im Staat ihrer

Ansässigkeit den Steuern vom Einkommen oder Gewinn unterliegt, ohne davon befreit zu sein, und soweit dem Gläubiger Kapitalerträge von einer unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft im Sinne des § 1 Absatz 1 Nummer 1 des Körperschaftsteuergesetzes zufließen, an deren Nennkapital der Gläubiger zu mindestens einem Zehntel unmittelbar beteiligt ist. Über einen Freistellungsantrag ist innerhalb von drei Monaten nach Vorlage aller erforderlichen Nachweise zu entscheiden.

(3) Dem beschränkt steuerpflichtigen Gläubiger der Kapitalerträge oder Vergütungen wird auf seinen fristgemäßen Antrag beim Bundeszentralamt für Steuern (Erstattungsantrag) auf der Grundlage eines Freistellungsbescheides die gemäß Absatz 1 Satz 1 einbehaltene und abgeführte oder auf Grund Haftungsbescheids oder Nachforderungsbescheids entrichtete Steuer erstattet, wenn die Steuer nicht nach § 36 Absatz 2 Nummer 2 auf die Einkommensteuer oder die Körperschaftsteuer des Gläubigers angerechnet werden kann. Die Frist für einen Erstattungsantrag beträgt vier Jahre und beginnt mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Kapitalerträge oder Vergütungen bezogen worden sind; sie endet nicht vor Ablauf eines Jahres seit dem Zeitpunkt der Entrichtung der Steuer und nicht vor Ablauf der im Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung vorgesehenen Frist. Ein Freistellungsbescheid für Kapitalertragsteuer wird nur erteilt, wenn die in § 45a Absatz 2 oder Absatz 3 bezeichnete Bescheinigung vorgelegt wurde oder die Angaben gemäß § 45a Absatz 2a übermittelt wurden; einem Antrag auf Erstattung der nach § 50a entrichteten Steuer ist die Bescheinigung nach § 50a Absatz 5 Satz 6 beizufügen. Hat der Gläubiger nach § 50a Absatz 5 Steuern für Rechnung anderer beschränkt steuerpflichtiger Gläubiger einzubehalten, kann die Auszahlung des Erstattungsanspruchs davon abhängig gemacht werden, daß er die Zahlung der von ihm einzubehaltenden Steuer nachweist, hierfür Sicherheit leistet oder unwiderruflich die Zustimmung zur Verrechnung seines Erstattungsanspruchs mit dem Steueranspruch nach § 50a Absatz 5 Satz 3 erklärt.

(4) Ein nach Absatz 3 in Verbindung mit § 50g zu erstattender Betrag ist nach Maßgabe der §§ 238 und 239 der Abgabenordnung zu verzinsen. Die Festsetzungsfrist beginnt mit Ablauf des Kalenderjahrs, in dem der Freistellungsbescheid erlassen, aufgehoben oder nach § 129 der Abgabenordnung berichtigt worden ist. Der Zinslauf beginnt zwölf Monate nach Ablauf des Monats, in dem der Erstattungsantrag und alle für die Entscheidung erforderlichen Nachweise vorliegen, frühestens am Tag der Entrichtung der Steuer. Der Zinslauf endet mit Ablauf des Tages, an dem der Freistellungsbescheid wirksam wird. § 233a Absatz 5 der Abgabenordnung gilt sinngemäß.

³ BT-Drs. 19/27632, S. 30 f.

⁴ BR-Drs. 353/21.

(5) *Der Freistellungsantrag und der Erstattungsantrag sind nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz über die amtlich bestimmte Schnittstelle zu übermitteln. Der Antragsteller hat durch eine Bestätigung der für ihn zuständigen Steuerbehörde des anderen Staates nachzuweisen, daß er dort ansässig ist oder in den Fällen des § 43b Absatz 1 Satz 1 zweite Alternative oder des § 50g Absatz 1 Satz 1 letzte Alternative dort eine Betriebsstätte hat. Zur Vermeidung unbilliger Härten kann das Bundeszentralamt für Steuern auf Antrag auf eine Übermittlung gemäß Satz 1 verzichten; in diesem Fall ist der Freistellungsantrag oder der Erstattungsantrag nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck zu stellen. Die Entscheidung über einen Freistellungsantrag und die Entscheidung über einen Erstattungsantrag werden zum Datenabruf über die amtlich bestimmte Schnittstelle bereitgestellt, es sei denn, der Antrag war nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck zu stellen; § 122a Absatz 3 und 4 der Abgabenordnung ist entsprechend anzuwenden.“*

C. Details des neuen Freistellungsverfahrens

Zwei Tatbestände der Freistellung im Steuerabzugsverfahren

Die bislang in den Absätzen 2, 5 und 6 des § 50d EStG geregelten Möglichkeiten einer Nichtvornahme des Steuerabzugs werden in § 50c Abs. 2 EStG-E gemeinsam neu gefaßt. Der Absatz 2 enthält in seinem Satz 1 jetzt zwei Tatbestände der Freistellung im Steuerabzugsverfahren.⁵

Der erste Tatbestand des neuen § 50c Abs. 2 Satz 1 EStG-E regelt die Freistellung im Steuerabzugsverfahren aufgrund einer Freistellungsbescheinigung. Danach kann im Umfang des nach § 43b, § 50g EStG oder einem DBA fehlenden deutschen Besteuerungsrechts auf eine Einbehaltung und Abführung der Steuer verzichtet werden, sofern das BZSt eine entsprechende Bescheinigung erteilt hat. Die Bescheinigung kann wie bislang sowohl eine vollständige Freistellung von Einkünften als auch ihre Besteuerung mit einem bestimmten, gegenüber dem normalen Steuerabzug verringerten Steuersatz vorsehen. Die Bescheinigung kann allein der Gläubiger der Kapitalerträge oder Vergütungen beantragen. Dabei ist es unerheblich, ob er beschränkt oder unbeschränkt steuerpflichtig ist, solange er nach § 43b, § 50g EStG oder einem DBA berechtigt ist.⁶

Im Gegensatz zur geltenden Regelung des § 50d Abs. 2 Satz 1 Halbsatz 1 setzt die Erteilung einer Freistellungsbescheinigung im Hinblick auf den Steuerabzug nach § 50a EStG nicht mehr voraus, daß die Einkünfte dem Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 EStG unterliegen. Somit kann in Fällen, in denen das Bestehen einer Verpflichtung zum Steuerabzug zweifelhaft ist, ein deutsches Besteuerungsrecht insoweit aber zweifelsfrei nicht besteht, durch die Erteilung einer Freistellungsbescheinigung eine Besteuerung vermieden werden, ohne daß zuvor eine rechtliche

Klärung der Abzugsverpflichtung herbeigeführt werden muß.⁷

Der zweite Tatbestand normiert die Möglichkeit einer Freistellung im Steuerabzugsverfahren ohne das Erfordernis einer Bescheinigung des BZSt. In diesem Zuge werden zur Vermeidung des Risikos von Doppelentlastungen und zur Verfahrensvereinfachung sowohl rückwirkende Freistellungsbescheinigungen ausgeschlossen (bisheriger § 50d Abs. 2 Satz 4 Halbsatz 1 EStG) als auch das bisherige Kontrollmeldeverfahren (§ 50d Abs. 5 und 6 EStG) ersetzt durch einen neuen Tatbestand der Freistellung im Steuerabzugsverfahren, nunmehr jedoch beschränkt auf Einkünfte im Sinne des § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG (Rechteüberlassung und vergleichbare Sachverhalte, § 50c Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG-E). Dieser Tatbestand betrifft allein beschränkt Steuerpflichtige und gilt nur in Bezug auf eine Entlastung auf der Grundlage eines DBA. Der Schuldner darf in diesen Fällen auf eine Einbehaltung und Abführung der Steuer in dem Umfang verzichten, wie das anzuwendende DBA – durch komplette Freistellung der Einkünfte oder durch Beschränkung der Höhe des Steuersatzes – dem deutschen Besteuerungsrecht entgegensteht. Der Grund für diese erleichterte Freistellungsmöglichkeit ist, daß die Schuldner bei der Rechteüberlassung in bestimmten Bereichen mit einer großen Zahl wechselnder Gläubiger konfrontiert sind, wie z. B. bei der Bildrechteüberlassung. In diesen Bereichen wäre das herkömmliche Freistellungs- und Erstattungsverfahren auch angesichts der häufig nur geringen Einzelvergütungen eine relativ große Belastung sowohl für den Schuldner als auch für die beschränkt Steuerpflichtigen. Folgerichtig ist die Freistellungsmöglichkeit betragsmäßig beschränkt. Der Schuldner darf von der Einbehaltung und Abführung der Steuer nur dann Abstand nehmen, wenn die von ihm zu leistende Vergütung zuzüglich der demselben beschränkt Steuerpflichtigen im betreffenden Kalenderjahr bereits geleisteten Vergütungen die Grenze von 5.000 Euro nicht übersteigt. Durch diesen zweiten Freistellungstatbestand wird das bisherige Kontrollmeldeverfahren des § 50d Abs. 5 EStG ersetzt, das die gleichen Ziele verfolgt. Auf eine Fortführung des Kontrollmeldeverfahrens für die Kapitalertragsteuer nach § 50d Absatz 6 wird verzichtet, da es nur eine geringe praktische Bedeutung hat und als mißbrauchsanfällig angesehen wurde.⁸

Im Gegensatz zum Kontrollmeldeverfahren des § 50d Abs. 5 EStG enthält die Neuregelung im zweiten Tatbestand des § 50c Abs. 2 Satz 1 EStG-E weder ein Antragsverfahren noch ein Ermessen des BZSt bei der Ausgestaltung der Nichtvornahme des Steuerabzugs. Dies dient dem Bürokratieabbau. So kann der Schuldner der Vergütungen bei Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen der Num-

5 BT-Drs. 19/27632, S. 49.

6 BT-Drs. 19/27632, S. 49.

7 BT-Drs. 19/27632, S. 50.

8 BT-Drs. 19/27632, S. 50.

mer 2 nunmehr selbständig entscheiden, ob er auf die Einbehaltung und Abführung der Steuer verzichtet, soweit dies einem DBA entspricht. Außerdem bleibt ihm die jährliche Kontrollmeldung nach dem bisherigen § 50d Abs. 5 Satz 4 erspart. Die für die Überprüfung der Rechtmäßigkeit der Freistellung erforderlichen Daten werden der Finanzverwaltung durch die Anmeldung der Steuer nach dem neu gefaßten § 50a Abs. 5 Satz 3 EStG-E (derzeit § 73e Satz 2 EStDV), die der Schuldner gemäß dem neuen § 50c Abs. 2 Satz 2 EStG-E (siehe dazu unter II) in jedem Fall abzugeben hat, in ausreichendem Umfang geliefert. Zusätzlich soll das BZSt vom Antragsverfahren entlastet werden.⁹

Ergänzende Verfahrensregelungen

Der Schuldner der Kapitalerträge oder Vergütungen bleibt gemäß § 50c Abs. 2 Satz 2 EStG-E selbst bei Vorliegen der Voraussetzungen eines der beiden Freistellungs-Tatbestände des Satzes 1 verpflichtet, eine Steueranmeldung gemäß § 45a Absatz 1 Satz 1 EStG bzw. dem neuen § 50a Abs. 5 Satz 3 EStG-E (derzeit § 73e Satz 2 EStDV) im Hinblick auf die freigestellten Kapitalerträge oder Vergütungen abzugeben.¹⁰

Mit der Regelung des Satzes 3 soll ausgeschlossen werden, daß eine einmal angemeldete und abgeführte Steuer aufgrund eines der beiden Freistellungs-Tatbestände des Satzes 1 in Folge einer geänderten Steueranmeldung wiedererstattet wird. Dies betrifft Fälle, in denen zwar eine gültige Freistellungsbescheinigung nach Satz 1 Nummer 1 zum Zeitpunkt der Anmeldung und Abführung der Steuer vorhanden ist oder die Voraussetzungen nach Satz 1 Nummer 2 erfüllt sind, der Schuldner aber von der Möglichkeit einer Nichtvornahme des Steuerabzugs keinen Gebrauch gemacht hat. Hier ist die nachträgliche Änderung der Steueranmeldung nach Satz 3 ausgeschlossen, so daß der Gläubiger der Kapitalerträge oder Vergütungen auf das Erstattungsverfahren nach Absatz 3 oder eine Anrechnung der Steuer nach § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG angewiesen ist. Die Regelung soll sicherstellen, daß nach Abführung der Steuer nur noch ein einziges Entlastungsverfahren Anwendung findet. Der Schuldner der Kapitalerträge oder Vergütungen soll keine Möglichkeit haben, eine bereits erfolgte Abführung der Steuer durch Korrektur der Steueranmeldung rückgängig zu machen, während gleichzeitig der Gläubiger berechtigt ist, sich eine entrichtete Steuer erstat- ten zu lassen.¹¹

Die Bescheinigung, die für eine Freistellung im Steuerabzugsverfahren nach der Nummer 1 des Satzes 1 benötigt wird, muß nach dem ersten Halbsatz des Satzes 4 als Nebenbestimmung eine Befristung enthalten. Die Freistellungsbescheinigung darf höchstens drei Jahre und frühestens ab dem Datum ihrer Ausstellung gültig sein. Im Gegensatz zum geltenden § 50d Abs. 2 Satz 4 zweiter Halbsatz EStG wird keine Mindestgültigkeit von einem Jahr mehr vorgeschrieben.¹²

D. Details des neuen Erstattungsverfahrens

Die Erstattung bereits entrichteter Steuern regelt § 50c Abs. 3 EStG-E. Sein Satz 1 übernimmt Teile der Regelungen der bisherigen Sätze 2 und 3 des § 50d Absatz 1 EStG und faßt sie redaktionell neu. Danach erhält ein beschränkt Steuerpflichtiger unter bestimmten Voraussetzungen auf Antrag die im Rahmen des Kapitalertragsteuerabzugs oder des Steuerabzugs nach § 50a EStG erhobene Steuer erstat- tet, die gemäß Absatz 1 Satz 1 über das Maß hinausgegangen ist, das nach § 43b, § 50g EStG oder den Bestimmungen eines DBA zulässig ist. Der Erstattung muß der Erlaß eines Freistellungsbescheides – nicht zu verwechseln mit der Frei- stellungsbescheinigung nach Absatz 2 Satz 1 Nummer 1 – vorausgehen, wie auch in § 218 Abs. 1 in Verbindung mit § 155 Abs. 1 Satz 3 AO vorgehen. Der Freistellungsbescheid ist eigenständiger Rechtsgrund für die Erstattung.¹³ Zu den Voraussetzungen der Erstattung zählt die tatsächliche Ent- richtung der Abzugsteuer, entweder im normalen Steuerab- zugsverfahren oder auf der Grundlage eines Haftungs- (§ 44 Abs. 5 Satz 1 bzw. § 50a Abs. 5 Satz 4) oder Nachforderungs- bescheids (§ 44 Abs. 1 Satz 11 und Abs. 5 Satz 2 bzw. § 50a Abs. 5 Satz 5). Eine bloße Anmeldung oder Einbehaltung der Abzugsteuer wie bislang reicht nun nicht mehr aus, um einen Erstattungsanspruch zu begründen. Antragsberechtigt sind wie bislang nur beschränkt steuerpflichtige Gläu- biger der Kapitalerträge oder Vergütungen und auch nur insoweit, wie sie sich die Steuer nicht im Rahmen ihrer Ver- anlagung nach § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG anrechnen lassen können.¹⁴

Satz 2 enthält die Bestimmungen zur Antragsfrist, die bislang in § 50d Abs. 1 Satz 9 und 10 geregelt war. Die Frist- verlängerung des Satzes 2 soll von sechs Monaten auf ein Jahr ausgedehnt werden.¹⁵

Nach dem ersten Halbsatz des Satzes 3 ist bei der Ka- pitalertragsteuer Voraussetzung der Erteilung eines Freistel- lungsbescheides und damit einer Erstattung von Kapital- ertragsteuer die Vorlage einer Bescheinigung gemäß § 45a Abs. 2 EStG bzw. künftig – mit Anwendung des neuen § 45a Abs. 2a EStG-E – die elektronische Übermittlung der Be- scheinigungsdaten, welche die beantragte Erstattung stüt- zen müssen. Abweichend von der geltenden Regelung des § 50d Abs. 1 Satz 4 EStG handelt es sich nicht nur um eine Vorlage- bzw. Übermittlungspflicht, auf deren Einhaltung das Bundeszentralamt für Steuern ggf. verzichten kann,

⁹ BT-Drs. 19/27632, S. 50.

¹⁰ BT-Drs. 19/27632, S. 51.

¹¹ BT-Drs. 19/27632, S. 51.

¹² BT-Drs. 19/27632, S. 51.

¹³ Vgl. BFH, Urteil vom 28.06.2005, I R 33/04, BStBl. II 2006, S. 489 ff., Rn. 16.

¹⁴ BT-Drs. 19/27632, S. 53.

¹⁵ BT-Drs. 19/27632, S. 53.

sondern um eine unabdingbare Voraussetzung der Erstattung.¹⁶

Die Sätze 1 bis 7 des bisherigen § 50d Abs. 1a EStG, der die Verzinsung des Erstattungsbetrags in den Fällen eines Anspruchs nach § 50g EStG regelt, werden in Absatz 4 reaktionell gestrafft und inhaltlich im Wesentlichen unverändert übernommen. Grundsätzlich sind die nach Absatz 3 gewährten Erstattungsbeträge gemäß § 233a Abs. 1 Satz 2 AO nicht zu verzinsen.¹⁷

E. Sonstige verfahrensrechtliche Besonderheiten für Freistellungs- und Erstattungsantrag

Der neue § 50d Abs. 5 EStG-E enthält gemeinsame Verfahrensvorschriften für den Freistellungsantrag nach Absatz 2 Satz 1 Nummer 1 und den Erstattungsantrag gemäß Absatz 3 Satz 1.

Nach Satz 1, der die geltenden Bestimmungen des § 50d Abs. 1 Satz 3 Halbsatz 2 sowie des Abs. 2 Satz 1 EStG ablösen soll, sind die Anträge beim BZSt verpflichtend in elektronischer Form zu stellen. Vor diesem Hintergrund und der künftigen elektronischen Übermittlung von Bescheinigungsdaten nach § 45a Abs. 2a EStG-E ist die bislang nach § 50d Abs. 1 Satz 7 EStG bestehende Ermächtigung des BZSt, ein besonderes sog. Datenträgerverfahren zu betreiben, sowie die Ausgestaltung dieses Verfahrens in § 50d Abs. 1 Satz 8 EStG nicht mehr erforderlich. Ergänzend verpflichtet der neue Satz 3 das Amt, auf Antrag zu prüfen, ob im begründeten Einzelfall ausnahmsweise eine Übermittlung auf amtlichem Vordruck zugelassen werden kann.¹⁸

Im Normalfall der elektronischen Antragstellung sind nach dem neuen Satz 4 die Entscheidung über den Freistellungsantrag und die Entscheidung über den Erstattungsantrag auch nur elektronisch bereitzustellen. Dies betrifft sowohl die Freistellungsbescheinigung nach Absatz 2 Satz 1 Nummer 1 und den Freistellungsbescheid nach Absatz 3 Satz 1 als auch die jeweiligen ablehnenden Entscheidungen.¹⁹

Dem Freistellungs- und dem Erstattungsverfahren ist gemäß Satz 2 der neuen Fassung des § 50d Abs. 5 EStG-E zudem gemeinsam, daß der Antragsteller unabhängig davon, ob er seinen Antrag elektronisch stellt oder ausnahmsweise auf amtlichem Vordruck stellen darf, seine steuerliche Ansässigkeit durch eine Bestätigung seiner zuständigen ausländischen Steuerbehörde nachzuweisen hat. Die Ansässigkeit innerhalb der Europäischen Union bzw. in einem bestimmten Staat zu einem bestimmten Zeitpunkt ist Voraussetzung der Entlastungsansprüche, die sich aus den §§ 43b und 50g EStG bzw. den DBA ergeben. Im Gegensatz zum bisherigen § 50d Abs. 4 EStG gilt der vorgeordnete Strengbeweis nunmehr auch für Ansprüche gemäß § 43b EStG, die auf dem Zufluß an eine ausländische Betriebsstätte eines beschränkt Steuerpflichtigen beruhen (§ 43b Abs. 1 Satz 1 Alternative 2 EStG). Die Erfüllung der

Nachweispflicht wurde gegenüber der Regelung des bisherigen § 50d Abs. 4 Satz 1 EStG insofern erleichtert, als künftig nicht mehr zwingend der deutsche amtliche Vordruck zu verwenden ist.²⁰

F. Verschärfung der Substanzanforderungen des § 50d Abs. 3 EStG

Geltende Rechtslage und Verwaltungspraxis

Die bisherige Fassung des § 50d Abs. 3 EStG gilt seit dem 01.01.2012. Sie war mit dem Ziel eingeführt worden, die von der EU-Kommission als unverhältnismäßig beanstandete Vorgängerregelung im Hinblick auf die Vereinbarkeit mit Unionsrecht nachzubessern.²¹ Konkretisiert wurde die bisherige Fassung durch das BMF-Schreiben vom 24.01.2012, das unter anderem Informationen zur Zulässigkeit mehrstufiger Strukturen, zur erforderlichen wirtschaftlichen Tätigkeit, zu wirtschaftlichen oder sonstigen Gründen für die Einschaltung der ausländischen Gesellschaft sowie zum angemessen eingerichteten Geschäftsbetrieb enthält.²² Aufgrund der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes wurden diese Anforderungen allerdings seit 2018, wie nachstehend beschrieben, deutlich modifiziert.

Nach der derzeit geltenden Fassung des § 50d Abs. 3 EStG wird eine Entlastung von deutscher Kapitalertragsteuer auf Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren z. B. aufgrund eines DBA nur dann gewährt, wenn die Erfüllung bestimmter Substanzanforderungen nachgewiesen wird. Einen Substanznachweis muß eine ausländische Gesellschaft, welche steuerabzugspflichtige Zahlungen empfängt, dann erbringen, wenn und soweit an ihr Personen beteiligt sind, denen eine Erstattung oder Freistellung von Quellensteuer nicht oder nicht in gleichem Umfang zustände, wenn sie die von der ausländischen Gesellschaft empfangenden Einkünfte unmittelbar erzielen. Die Voraussetzungen für eine Entlastung liegen nicht vor, wenn die von der ausländischen Gesellschaft im betreffenden Wirtschaftsjahr erzielten Bruttoerträge nicht aus eigener Wirtschaftstätigkeit stammen, und gleichzeitig entweder (i) in Bezug auf diese Erträge für die Einschaltung der ausländischen Gesellschaft wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe fehlen oder (ii) die ausländische Gesellschaft nicht mit einem für ihren Geschäftszweck angemessen eingerichteten Geschäftsbetrieb am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt.

16 BT-Drs. 19/27632, S. 53.

17 BT-Drs. 19/27632, S. 54.

18 BT-Drs. 19/27632, S. 54.

19 BT-Drs. 19/27632, S. 54.

20 BT-Drs. 19/27632, S. 54.

21 Begründung zum Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz vom 07.12.2011, BT-Drs. 17/7524, S. 13f.

22 BMF, Schreiben vom 24.01.2012 – IV B 3 – S 2411/07/10016, BStBl. I 2012, S. 171 ff.

Erwirtschaftet die ausländische Gesellschaft ausschließlich Gewinne aus eigener Wirtschaftstätigkeit, steht ihr die Entlastung von Kapitalertragsteuern nach Maßgabe der jeweiligen Vorschrift in vollem Umfang zu. Zu den Erträgen aus eigener Wirtschaftstätigkeit zählen auch Erträge, die mit der eigenen Wirtschaftstätigkeit in einem wirtschaftlichen funktionalen Zusammenhang stehen. Dagegen liegt keine eigene Wirtschaftstätigkeit vor, soweit die ausländische Gesellschaft ihre Bruttoerträge aus der Verwaltung von Wirtschaftsgütern erzielt oder ihre wesentlichen Geschäftstätigkeiten auf Dritte überträgt. Ob Erträge aus eigener Wirtschaftstätigkeit vorliegen, kann insbesondere bei Erträgen, die über eine Tochtergesellschaft erzielt werden, also bei Dividenden und anderen Erträgen (z.B. Zinsen und Lizenzgebühren), zweifelhaft sein. Nach Auffassung der Finanzverwaltung stammen solche Erträge nur dann aus einer eigenen Wirtschaftstätigkeit, wenn die Gesellschaft als Holding eine geschäftsleitende Funktion gegenüber den betroffenen Tochtergesellschaften hat. Dabei darf eine Gesellschaft ohne sonstige unternehmerische Betätigung geschäftsleitende Funktionen nicht nur gegenüber einer einzigen Tochtergesellschaft ausüben. Geschäftsleitende Funktionen liegen vor, wenn allgemeine Führungsentscheidungen getroffen werden, nicht aber Entscheidungen zum laufenden Geschäft.²³

Nach der Begründung im Entwurf des AbzStEntModG bedarf die Regelung des § 50d Abs. 3 EStG insbesondere aufgrund der europarechtlichen Entwicklungen der letzten Jahre einer Reform:²⁴ Der Europäische Gerichtshof hatte nämlich entschieden, daß weder die Altfassung der Vorschrift (bis Veranlagungszeitraum 2011) noch die derzeit anwendbare Fassung des § 50d Abs. 3 EStG mit der Mutter-Tochter-Richtlinie sowie der Niederlassungsfreiheit vereinbar sind.²⁵

Mit Schreiben vom 04.04.2018 reagierte das BMF auf das Urteil des Europäischen Gerichtshofs. Das Schreiben, das von der Praxis begrüßt wurde, bezog sich allerdings ausschließlich auf Entlastungsansprüche nach der Mutter-Tochter-Richtlinie (§ 43b EStG):²⁶ (i) § 50d Abs. 3 EStG i.d.F. des JStG 2007 ist danach im Bereich der Mutter-Tochter-Richtlinie nicht mehr anzuwenden, (ii) § 50d Abs. 3 EStG in der seit 01.01.2012 geltenden Fassung (und das dazu ergangene BMF-Schreiben vom 24.01.2012) gelten bei Ansprüchen auf Entlastung nach § 43b EStG nur noch eingeschränkt: Insbesondere kann eine Gesellschaft auch insoweit i.S.d. § 50d Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 EStG am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnehmen, als sie ihre Bruttoerträge aus der Verwaltung von Wirtschaftsgütern erzielt. Im Fall einer passiven Beteiligungsverwaltung soll dies allerdings nur gelten, wenn die Gesellschaft ihre Rechte als Gesellschafterin tatsächlich ausübt. Nicht mehr erforderlich sollte es sein, daß die Gesellschaft im Ansässigkeitsstaat sowohl geschäftsleitendes als auch anderes Personal beschäftigt. Schließlich sollten auch nicht mehr ausschließlich die Verhältnisse der den Entlastungsanspruch erhe-

benden ausländischen Gesellschaft relevant sein, sondern organisatorische, wirtschaftliche oder sonstige Merkmale der Unternehmen, die der ausländischen Gesellschaft nahe stehen, sollten berücksichtigt werden.

Wesentliche Änderungen durch das AbzStEntModG

Vor diesem Hintergrund soll die in § 50d Abs. 3 EStG enthaltene Sonderregelung für die Entlastungsberechtigung ausländischer Gesellschaften nach der Gesetzesbegründung nun den Erfordernissen des Unionsrechts und des internationalen Steuerrechts angepaßt werden.²⁷ § 50d Absatz 3 wird nach dem Beschluß des Bundestages wie folgt gefaßt:

„(3) Eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse hat auf der Grundlage eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung keinen Anspruch auf Entlastung von der Kapitalertragsteuer und vom Steuerabzug nach § 50a, soweit

1. Personen an ihr beteiligt oder durch die Satzung, das Stiftungsgeschäft oder die sonstige Verfassung begünstigt sind, denen dieser Anspruch nicht zustände, wenn sie die Einkünfte unmittelbar erzielen, und
2. die Einkunftsquelle keinen wesentlichen Zusammenhang mit einer Wirtschaftstätigkeit dieser Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse aufweist; das Erzielen der Einkünfte, deren Weiterleitung an beteiligte oder begünstigte Personen sowie eine Tätigkeit, soweit sie mit einem für den Geschäftszweck nicht angemessen eingerichteten Geschäftsbetrieb ausgeübt wird, gelten nicht als Wirtschaftstätigkeit.

Satz 1 findet keine Anwendung, soweit die Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse nachweist, daß keiner der Hauptzwecke ihrer Einschaltung die Erlangung eines steuerlichen Vorteils ist, oder wenn mit der Hauptgattung der Anteile an ihr ein wesentlicher und regelmäßiger Handel an einer anerkannten Börse stattfindet. § 42 der Abgabenordnung bleibt unberührt.“

1. Vermutung eines Gestaltungsmissbrauchs

§ 50d Abs. 3 Satz 1 EStG-E führt dazu, daß bei Körperschaftsteuerpflichtigen (Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen) grundsätzlich ein Anspruch auf Entlastung von Kapitalertragsteuer und vom Steuerabzug nach § 50a EStG auf der Grundlage eines DBA nicht ent-

23 BMF, Schreiben vom 24.01.2012 – IV B 3 – S 2411/07/10016, BStBl. I 2012, S. 171 ff., Abschn. 5.2 und 5.3.

24 BT-Drs. 19/27632, S. 55 f.

25 EuGH, Urteil vom 20.12.2017, C-504/16 und C-613/16, C-504/16, C-613/16, Deister Holding, Abl. EU 2018, Nr. C 72, 24, DStR 2018, S. 119 ff., und Beschluß vom 14.06.2018, C-440/17, GS, Abl. EU 2018, Nr. C 328, 24, DStR 2018, S. 1479 ff.

26 BMF, Schreiben vom 04.04.2018 – IV B3 – S 2411/07/10016-14, BStBl. I 2018, S. 589 ff.

27 BT-Drs. 19/27632, S. 55 f.

steht, wenn ein Gestaltungsmissbrauch zu vermuten ist. § 50d Abs. 3 EStG-E soll nach der Gesetzesbegründung auch dann Anwendung finden, wenn das jeweilige DBA eine eigene Mißbrauchsvermeidungsregelung mit abschließendem Charakter enthält oder nationale Mißbrauchsvermeidungsregelungen nicht oder nur in eingeschränktem Umfang zulassen sollte. Dieser eventuelle „treaty override“ kommt nach der Gesetzesbegründung im Wortlaut der neuen Fassung zum Ausdruck, da Ansprüche „auf der Grundlage eines Abkommens“ versagt werden.²⁸

Die Vermutung, die § 50d Abs. 3 Satz 1 EStG-E etabliert, betrifft das sog. treaty shopping. Dabei handele es sich um den Versuch, durch Zwischenschaltung eines Körperschaftsteuerpflichtigen Abkommensvorteile zu erhalten, auf die mangels eigener Ansässigkeit in dem betreffenden Staat oder mangels Erfüllung persönlicher Voraussetzungen kein Anspruch besteht. Diese durch Gründung etwa einer Kapitalgesellschaft sehr leicht zu bewirkende Umgehung der Voraussetzungen bestimmter Abkommensvorteile widerspräche offensichtlich dem Ziel des Abkommens, diese Vorteile nur den im jeweiligen Vertragsstaat Ansässigen zu gewähren. Daher stellt der § 50d Abs. 3 Satz 1 EStG-E zwei Voraussetzungen auf: Erstens ist zu prüfen, ob die an dem Körperschaftsteuerpflichtigen Beteiligten einen Entlastungsanspruch nach derselben Anspruchsnorm auch ohne Einschaltung des Körperschaftsteuerpflichtigen hätten (Nummer 1), zweitens ist zu klären, ob die Einkunftsquelle, also die Beteiligung an einer inländischen Gesellschaft oder das zur inländischen Nutzung überlassene Lizenzrecht etc., der wirtschaftlichen Tätigkeit des Körperschaftsteuerpflichtigen dient (Nummer 2).²⁹

Soweit der Körperschaftsteuerpflichtige die festzustellende Vermutung eines Gestaltungsmissbrauchs nicht nach § 50d Abs. 3 Satz 2 EStG-E widerlegen kann, ist der Anspruch vollständig zu versagen und nicht etwa lediglich im Umfang auf die hypothetischen Entlastungsansprüche der Anteilseigner zu reduzieren. Dies sei zum einen die zwingende Folge aus der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs, wonach selbst ein der Höhe nach identischer Entlastungsanspruch eines Anteilseigners einen Mißbrauch nicht ausschließt. In diesem Fall hätte nämlich die Gewährung der hypothetischen Entlastungsansprüche der Anteilseigner bei einem festgestellten Gestaltungsmissbrauch zur Folge, daß die mißbräuchliche Gestaltung unionsrechtswidrig sanktionslos bliebe. Zum anderen verhindere nur die vollständige Versagung des Entlastungsanspruchs den Anreiz, steuerlichen Gestaltungsmissbrauch „versuchsweise“ zu betreiben, da schlimmstenfalls die Entlastungsansprüche verblieben, die ohne die Gestaltung bestünden.³⁰

2. Entlastungsberechtigung des mittelbar Berechtigten

Die Entlastungsberechtigung der ausländischen Gesellschaft ist nach § 50d Abs. 3 EStG-E im Ergebnis nicht gegeben, wenn an ihr Personen beteiligt sind, denen der Ent-

lastungsanspruch nicht zustände, wenn sie die Einkünfte unmittelbar erzielten. Umgekehrt formuliert: Kein Steuermissbrauch wird vermutet, wenn der mittelbar Beteiligte (bei fiktiver Betrachtung) selbst einen entsprechenden Entlastungsanspruch hätte. Zukünftig soll aufgrund des geänderten Einleitungssatzes nicht mehr ausreichen, daß die (mittelbar) Beteiligten auf Grundlage einer anderen Anspruchsnorm einen vergleichbaren Entlastungsanspruch hätten wie die unmittelbar beteiligte Gesellschaft. Eine Entlastungsberechtigung ist daher bereits zu verneinen, wenn die mittelbar Beteiligten nicht aufgrund des betreffenden DBA, wohl aber aufgrund von § 43b EStG, nach einem anderen DBA oder aus anderen Gründen (z. B. als unbeschränkt Steuerpflichtiger nach § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG) einen entsprechenden Anspruch hätten. Allerdings soll nach der Gesetzesbegründung ein betragsmäßig identischer hypothetischer Entlastungsanspruch eines Beteiligten den Nachweis beachtlicher außersteuerlicher Gründe für die Einschaltung der ausländischen Gesellschaft erleichtern (siehe hierzu unter 3),³¹ so daß sich hierdurch die Auswirkungen der Änderung relativieren dürften.

3. Zusammenhang der Einkunftsquelle mit einer Wirtschaftstätigkeit

Eine fehlende Entlastungsberechtigung (d. h. ein Gestaltungsmissbrauch) soll alternativ dadurch vermutet werden, daß die Einkunftsquelle keinen wesentlichen Zusammenhang mit einer Wirtschaftstätigkeit der ausländischen Gesellschaft aufweist (Satz 1 Nummer 2). Dieser Zusammenhang muß wesentlich in dem Sinne sein, daß die wirtschaftliche Funktion oder Herkunft der Einkunftsquelle nicht nur eine völlig untergeordnete Rolle für die eigene Wirtschaftstätigkeit spielen darf. Daher ist nach der Gesetzesbegründung ein Gestaltungsmissbrauch auch dann anzunehmen, wenn die Gesellschaft zwar eine vollwertige Wirtschaftstätigkeit betreibt, jedoch beispielsweise eine Beteiligung an einer inländischen Gesellschaft keine nachvollziehbare wirtschaftliche Rolle im Rahmen ihrer gegenwärtigen oder vergangenen Wirtschaftstätigkeit spielt oder gespielt hat. Dabei soll der bloße Bezug der besteuerten Dividenden ebenso wie deren Weiterleitung an die Anteilseigner keine Wirtschaftstätigkeit darstellen.³² Ferner soll nach dem Gesetzeswortlaut ein nicht für den Geschäftszweck angemessen eingerichteter Geschäftsbetrieb gegen die Annahme einer Wirtschaftstätigkeit sprechen.³³

28 BT-Drs. 19/27632, S. 57.

29 BT-Drs. 19/27632, S. 57.

30 BT-Drs. 19/27632, S. 57.

31 BT-Drs. 19/27632, S. 57 f.

32 BT-Drs. 19/27632, S. 59 f.

33 BT-Drs. 19/27632, S. 60.

4. Möglichkeit des Gegenbeweises

Die ausländische Gesellschaft kann die Vermutung eines Gestaltungsmissbrauchs dadurch widerlegen, daß sie die Gründe für ihre Einschaltung nachweist. Dabei sind nach der Gesetzesbegründung – im Gegensatz zur geltenden Regelung – sämtliche außersteuerlichen Gründe zu berücksichtigen. Dies gelte insbesondere auch für Gründe, die sich aus einem Konzernverhältnis ergeben.³⁴ So positiv der Gesetzeswortlaut auf den ersten Blick scheint – weder das Gesetz noch die Gesetzesbegründung geben Klarheit, welche Gründe gemeint sind (bzw. wichtiger: welche Gründe gerade noch nicht für einen Gegenbeweis ausreichen). Hier kann u. E. nur ein BMF-Schreiben Klarheit bringen.

5. Ausnahmen für börsennotierte Gesellschaften und Investmentfonds

Börsennotierte Gesellschaften werden wie bisher von der Regelung des § 50d Abs. 3 EStG-E ausgenommen. Solche Gesellschaften haben eine Vielzahl von Anteilseignern, so daß davon ausgegangen werden kann, daß sie nicht von einzelnen Anteilseignern dazu mißbraucht werden können, für die Bedürfnisse dieser Anteilseigner bestimmte steuerliche Vorteile zu erzielen. Dies gilt jedoch nicht, wenn kein wesentlicher oder regelmäßiger Handel mit der Hauptgattung der Anteile an einer staatlich anerkannten Börse stattfindet. Nach der Neufassung ist ein Gestaltungsmissbrauch allerdings nur noch ausgeschlossen, wenn die ausländische Gesellschaft selbst börsennotiert ist, nicht hingegen, wenn börsennotierte Gesellschaften an der ausländischen Gesellschaft nur unmittelbar oder mittelbar beteiligt sind.³⁵

Vollständig entfallen soll nach dem Gesetzesentwurf die spezielle Bereichsausnahme für Investmentfonds. Nach der Gesetzesbegründung soll allerdings ein Investment-

fonds, der in vergleichbarer Weise wie eine börsennotierte Gesellschaft öffentlich um das Kapital einer Vielzahl unterschiedlicher Anleger wirbt, bereits nicht die Voraussetzungen des § 50d Abs. 3 Satz 1 EStG erfüllen.³⁶ Damit dürften Investmentfonds, zu deren Wesen ja regelmäßig das öffentliche Werben um das Kapital einer Vielzahl unterschiedlicher Anleger zählt, weiterhin regelmäßig *per se* die Voraussetzungen des § 50d Abs. 3 EStG-E erfüllen.

G. Zusammenfassung und Ausblick

Die Neukonzeption der gesetzlichen Regelung des Freistellungs- und Erstattungsverfahrens in § 50c EStG-E ist aus unserer Sicht zu begrüßen. Die Neuregelung führt zu einer dogmatisch klareren Darstellung der beiden Verfahren. Im Hinblick auf die Änderung des § 50d Abs. 3 EStG war aus unserer Sicht eine Modifizierung notwendig, allerdings führt die Änderung nun tendenziell zu einer Verschärfung der Regelung. Es werden weiterhin viele unbestimmte Rechtsbegriffe verwendet und der Wortlaut der Regelung ist schwer verständlich, so daß es in der Praxis schwierig sein wird, die Norm zutreffend auszulegen. Daher ist die Konkretisierung durch ein BMF-Schreiben (leider) weiterhin erforderlich. Die weitere Entwicklung bleibt abzuwarten.

³⁴ BT-Drs. 19/27632, S. 60.

³⁵ BT-Drs. 19/27632, S. 60 f.

³⁶ BT-Drs. 19/27632, S. 61. Dieser Ansatz ist wirtschaftlich zwar nachvollziehbar, ergibt sich u. E. aber nicht aus dem Gesetzeswortlaut.



Muster für Arbeitsverträge

von Gerd Schäfer, Rechtsanwalt

2021, 7., vollständig überarbeitete Auflage, 88 Seiten, € 12,90

Das Recht der Wirtschaft, Band 166

ISBN 978-3-415-07057-8

Wer in kleinen und mittleren Unternehmen Verantwortung für die Personalarbeit trägt und als Nichtjurist für das Thema Arbeitsverträge zuständig ist, findet in diesem Band praxisorientierte und rechtssichere Informationen zu den Rechtsgrundlagen und aktuellen Fragen zum Arbeitsvertrag – inklusive sechs Vertragsmustern.



Leseprobe unter

www.boorberg.de/9783415070578

BOORBERG

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

SC0721



**100.000-fach
bewährt.**

WWW.BOORBERG.DE

Arbeitszeugnisse in Textbausteinen
Inhalte, Formulierung, Analyse, Recht
von Professor Dr. Arnulf Weuster und
Dipl.-Betriebswirtin (FH) Brigitte Scheer
2019, 14. Auflage, 472 Seiten, € 23,80
ISBN 978-3-415-06474-4



Leseprobe unter
www.boorberg.de/9783415064744

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

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

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

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

 **BOORBERG**

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 07 11/7385-100 · 089/4361564 TEL 07 11/7385-343 · 089/436000-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE SC0421

Modernisierung der GbR und Option zur Körperschaftsteuer – Fundamentale Neuansätze und ihre Auswirkungen im Steuerrecht – Erste Überlegungen

Prof. Dr. Dorothee Hallerbach, Rechtsanwältin, Fachanwältin für Steuerrecht, EHK Epple, Dr. Hörmann & Kollegen
Partnerschaftsgesellschaft mbB, Augsburg

Am 21.05.2021 verabschiedete der Bundestag das Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts,¹ im Entwurf liegt vor ein Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts.² Beide Gesetzesvorhaben führen zu einer partiellen Revolutionierung des Rechts der Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) und der Besteuerung der Personengesellschaften. Der folgende Beitrag soll ein paar wesentliche Änderungen skizzieren und versuchen, sie steuerlich einzuordnen.

1. Reform der Gesellschaft bürgerlichen Rechts

a) Wesentliche gesellschaftsrechtliche Regelungen

Mit dem Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts soll die GbR dem modernen Wirtschaftsleben angepaßt werden, insbesondere soll Sachverhalten Rechnung getragen werden, in denen die GbR – als Dauergesellschaft gegründet – am Geschäftsverkehr teilnimmt.³ Das bisher bestehende Publizitätsdefizit soll beseitigt werden. Der Grundstruktur nach bleibt es bei der Abgrenzung zur juristischen Person dahingehend, daß die GbR keine Anteile an sich selbst halten kann (§ 711 Abs. 1 S. 2 BGB-E) und auch weiterhin die Einpersonen-GbR ausgeschlossen bleibt (§ 712a BGB-E). Nach § 705 Abs. 2 BGB-E unterscheidet das Gesetz in Zukunft zwischen einer rechtsfähigen und einer nicht rechtsfähigen GbR. Der neue Untertitel 2 des Titel 16 enthält Regelungen zur rechtsfähigen Gesellschaft, wobei die Abgrenzung zwischen der rechtsfähigen und der nicht rechtsfähigen Gesellschaft gesetzlich nicht geregelt ist. Wesentlicher Punkt ist, daß sich die rechtsfähige Gesellschaft in Zukunft nach § 707 BGB-E in einem neu zu schaffenden Gesellschaftsregister registrieren lassen kann. Mit der Eintragung im Gesellschaftsregister ist die Registerpublizität des § 15 HGB mit Ausnahme der Kaufmannseigenschaft entsprechend anzuwenden (§ 707a BGB-E). Nach § 707b BGB-E sind bestimmte Vorschriften zum Schutz von Namen, registerrechtlicher Behandlung der Gesellschaft und ihrer Zweigniederlassungen entsprechend anzuwenden. Mit der Eintragung ins Gesellschaftsregister entfällt für die eingetragene GbR, die die Eintragung in ihren Namen aufnehmen muß (§ 707a Abs. 2), die Möglichkeit der gewillkürten Löschung; gestattet ist die Löschung nur nach den allgemeinen Vorschriften (§ 707a Abs. 4 BGB-E). Auch

eine Löschung der Registrierung einer einmal im Register eingetragenen, fortbestehenden Gesellschaft scheidet aus.

Trotz der Wahlmöglichkeit, sich ins Gesellschaftsregister eintragen zu lassen, kommt es dann zur Eintragungspflicht, wenn die Gesellschaft bürgerlichen Rechts in qualifizierter Weise am Geschäftsverkehr teilnimmt. So setzt § 67 Abs. 1 Satz 3 AktG-E für die Eintragung der GbR ins Aktienregister eine Eintragung der GbR im Gesellschaftsregister voraus. Gleiches gilt für die Aufnahme der GbR in eine Gesellschafterliste einer GmbH nach § 40 Abs. 1 Satz 3 GmbHG-E. Eine Eintragung für bestehende Beteiligungen in das Gesellschaftsregister wird danach dann erforderlich, wenn Veränderungen an ihrer Eintragung vorgenommen werden.

Der Statuswechsel von der GbR in eine andere personengesellschaftliche Rechtsform, der durch die Reform neu eingeführt wird, erfolgt über die Anmeldung beim registerführenden Gericht der Gesellschaft (§ 707c BGB).

Wesentlicher Punkt der Änderung ist die Abschaffung des Gesamthandsvermögens in § 718 Abs. 1 BGB. Zukünftig regelt § 713 BGB-E, daß Beiträge der Gesellschafter sowie die für oder durch die Gesellschaft erworbenen Rechte und die gegen sie begründeten Verbindlichkeiten Vermögen der Gesellschaft sind. Nach Auffassung des Gesetzgebers hat sich das Gesamthandsprinzip unter dem Gesichtspunkt der Vermögenstrennung überholt.⁴ Nach § 740 Abs. 1 BGB hat eine nicht rechtsfähige Gesellschaft kein Vermögen. Dies heißt im Umkehrschluß, daß sobald Vermögen erworben wird, aus der nicht rechtsfähigen Gesellschaft eine rechtsfähige Gesellschaft wird. Bei der Erbengemeinschaft bleibt die Gesamthandsgemeinschaft nach § 2032 BGB erhalten ebenso wie bei der ehelichen Gütergemeinschaft nach § 1419 BGB.

Die bisher in § 722 BGB geregelte Gewinnverteilung nach Köpfen wird in § 709 Abs. 3 S. 1 BGB-E ersetzt durch eine Verteilung der Stimm- und Ergebnisbeteiligung nach Beteiligungsverhältnissen. Erstmals geregelt wird die Über-

¹ BT-Drucks 19/28656 v. 19.04.2021 i. d. F. der Beschlußempfehlung des Finanzausschusses v. 19.05.2021, BT-Drucks 19/29843, BT-Drucks 467/21.

² Entwurf v. 17.03.2021, BT-Drucks 19/27635.

³ BT-Drucks 19/27635 S. 101.

⁴ BT-Drucks 19/27635 S. 148.

tragung des Gesellschaftsanteils als solchem durch § 711 BGB-E.

Durch den Tod eines Gesellschafters wird die Gesellschaft nicht aufgelöst; dieser Gesellschafter scheidet nach § 723 Abs. 1 Nr. 1 BGB-E aus der Gesellschaft aus.

Im Bereich des Handelsrechts soll die Kommanditgesellschaft in Zukunft als Rechtsform auch den freien Berufen offenstehen (§ 107 Abs. 1 S. 2 HGB-E),⁵ sofern dies standesrechtlich gestattet wird. Sofern das Gesetz in dieser Legislaturperiode noch verabschiedet wird, soll es zum 01.01.2023 in Kraft treten.⁶

b) Ausgewählte steuerliche Folgewirkungen

Die steuerlichen Folgen der Änderungen sind in ihrer umfassenden Dimension derzeit noch nicht absehbar; daher kann an dieser Stelle nur kurz auf einige Punkte eingegangen werden.

Geringe Auswirkungen wird es bei Besteuerungstatbeständen haben, die bereits jetzt auf die Personengesellschaft als Besteuerungssubjekt abstellen, wie die Umsatzsteuer. Bereits bei der Gewerbesteuer ist aber fraglich, ob sich die Rechtsprechung halten läßt, nach der die Mitunternehmer Träger des Unternehmens sind,⁷ die trotz des Objektsteuercharakters der Gewerbesteuer daran festhält, daß die ertragsteuerlichen Wertungen von der Vielheit der Mitunternehmer zu übernehmen sind. Sie findet angesichts der Regelung des § 5 Abs. 1 S. 3 GewStG keine Stütze im GewStG selbst und wird nun auch nicht mehr durch zivilrechtliche Argumentation gestützt. Zeigen wird sich, wie die Änderung der Vermögenszuordnung sich insbesondere bei der Grunderwerbsteuer auswirkt, die stark zivilrechtlich geprägt ist und in den §§ 5 und 6 GrEStG explizit auf die Gesamthand abstellt. Die Formulierung „Gesamthandsvermögen“ in den Steuergesetzen soll ausweislich der Gesetzesbegründung⁸ bei rechtsfähigen Personengesellschaften in Abgrenzung zu Sonderbetriebsvermögen zu verstehen sein. Diese Abgrenzung spielt gerade bei den §§ 5 und 6 GrEStG keine Rolle, bei denen es um die anteilige Berechtigung am Gesamthandsvermögen geht. Eine solche anteilige Berechtigung am Grundstück existiert nach der Neuregelung des § 713 BGB-E nicht mehr.

Nach der Gesetzesbegründung zum MoPeG haben die Neuregelungen des Personengesellschaftsrechts keine Auswirkungen auf die ertragsteuerlichen Grundsätze der Besteuerung von Personengesellschaften. Dies gilt insbesondere für die transparente Besteuerung der Personengesellschaften.⁹

Unabhängig von der Vermögensbindung innerhalb einer Personengesellschaft unterliegt diese grundsätzlich ertragsteuerlich der transparenten Besteuerung. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG knüpft die Besteuerung der Mitunternehmenschaften nicht an das Vorhandensein von Gesamthandsvermögen, sondern an die Mitunternehmerstellung der Gesellschafter an, die durch die Art der Vermögensbindung grundsätzlich nicht beeinflusst wird.

Dennoch stellen sich aber möglicherweise – nicht nur dogmatische – Fragen zur Zurechnung des Gesellschaftsvermögens. Die Neuregelung durch das MoPeG vollzieht gesetzlich die von der zivilrechtlichen Rechtsprechung seit langem akzeptierte Trennung der Vermögenssphären von Gesellschaft und Gesellschafter nach. Zweifelhaft ist schon, ob die Regelung des § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO nicht bereits dem Wortlaut nach für die Zurechnung von Wirtschaftsgütern bei der Personengesellschaft ausscheidet. Sie hätte dann nur noch Bedeutung für die verbleibenden Gesamthandsgemeinschaften der Erbengemeinschaft und der ehelichen Gütergemeinschaft. Dogmatisch wäre insbesondere die Bruchteilsbetrachtung für die vermögensverwaltende Personengesellschaft zu hinterfragen, die in der Regel auf § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO gestützt wird.¹⁰ Auch hier wird es aufgrund der transparenten Besteuerung bei einer anteiligen Zurechnung der Wirtschaftsgüter für steuerliche Zwecke bleiben; dennoch stellt sich die Frage, ob die stark bruchteilsbetrachtende Behandlung der Anschaffung einer Beteiligung an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft, die sich in den Ergänzungsrechnungen widerspiegelt, angesichts der weggefallenen anteiligen Zurechnung der Wirtschaftsgüter im Zivilrecht noch Bestand haben kann.¹¹

Sofern es steuerlich zu einer anteiligen Zurechnung von Wirtschaftsgütern kommt, muß dies in Zukunft ausschließlich mit originär steuerlichen Vorgaben begründet werden, die sich von der zivilrechtlichen Vermögenszuordnung lösen und ihren Ursprung in der transparenten Besteuerung der Gesellschafter haben.

Die Aufhebung des Gesamthandsprinzips wird m.E. keine Auswirkung auf die Anwendung der Gleichstellungsthese durch den BFH haben. Der BFH stützt diese These ausdrücklich auf die steuerliche Norm des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 1 EStG, durch den der Mitunternehmer dem Einzelunternehmer nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG gleichgestellt werden soll,¹² unabhängig von einer tatsächlichen Vergleichbarkeit aus Gründen der sachlich zutreffenden Besteuerung.¹³ So zweifelhaft diese Argumentation

5 Dies wird vermutlich zumindest bei der Beteiligung einer Kapitalgesellschaft als persönlich haftender Gesellschafterin zur Gewerlichkeit der Tätigkeit nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG führen (BFH v. 10.10.2012 – VIII R 42/10, BStBl. II 2013 S. 79).

6 Aufgrund der aufwändigen Einführung des Gesellschaftsregisters wünscht der Bundesrat ein Inkrafttreten zum 01.01.2026.

7 Vgl. z. B. BFH v. 14.12.1989 – IV R 117/88, BStBl. II S. 436.

8 BT-Drucks 19/27635 S. 107.

9 BT-Drucks 19/27635 S. 107.

10 Z. B. BFH v. 29.10.2019 – IX R 38/17, BStBl. II 2021, S. 202.

11 BFH v. 29.10.2019 – IX R 38/17, BStBl. II 2021, S. 202.

12 BFH v. 25.02.1991 – GrS 7/89, BStBl. II 1991 S. 691; v. 20.11.2014 – IV R 1/11, BStBl. II 2017 S. 34.

13 Vgl. im Einzelnen *Prinz*, Besteuerung der Personengesellschaft – unpraktikabel und realitätsfremd, FR 2010 S. 736; *Carlé*, Leistungvergütungen an Mitunternehmer, kösdi 2015 S. 19290; *Hallerbach*, Gleichstellungsthese – Wann ist der Mitunternehmer ein Einzelunternehmer? FR 2016, S. 1117; *Rätke* in H/H/R EStG § 15 Anm. 81 ff.

ist, durch die Neuregelung des § 713 BGB-E wird ihr nicht der Boden entzogen.

Dies muß nach der geschilderten Argumentation des BFH wohl auch gelten, soweit Beteiligungen an mitunternehmerisch tätigen und vermögensverwaltenden Personengesellschaften erworben werden. Nach ständiger Rechtsprechung des BFH¹⁴ wird der entgeltliche Erwerb eines Mitunternehmeranteils als Anschaffung von Anteilen an den einzelnen Wirtschaftsgütern der Gesellschaft gewertet. Vor dem Hintergrund der Abschaffung einer anteiligen Beteiligung am Gesamthandsvermögen durch § 713 BGB-E könnte angenommen werden, daß diese Rechtsprechung überholt ist und der Gesellschafter isoliert eine Beteiligung an der Gesellschaft erwirbt. Dagegen können mehrere Argumente ins Feld geführt werden: Auch die Neuregelungen zum Anteilserwerb nach § 711 BGB-E sollen den Anteil an der Personengesellschaft nicht mit dem Anteil an der Kapitalgesellschaft gleichstellen. Es bleibt vielmehr bei der „Sozietätskonstruktion der Personengesellschaft“¹⁵ als einer von der Beteiligung ihrer Mitglieder abhängigen Personenvereinigung. Ein Wandel dieses Verständnisses ist mit dem Entwurf nicht bezweckt.¹⁶ Der Erwerb eines Personengesellschaftsanteils bleibt auch nach der zivilrechtlichen Neuregelung steuerlich der Erwerb des Kapitalanteils des Gesellschafters, der die Summe der aktiven und passiven Wirtschaftsgüter der Gesellschaft repräsentiert.

Zweifelhaft ist aber, ob die Rechtsprechung des BFH zur Abbildung des Anteilserwerbs in den Ergänzungsbilanzen¹⁷ beim Anteilserwerb nicht neu überdacht werden muß. Gestützt auf die Gleichstellungsthese, die selbst der Gesetzgeber mit Blick auf § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG nicht konsequent anwendet, wird hier von Rechtsprechung und h.M. in der Literatur eine stark bruchteilsbezogene Betrachtung vertreten, die auch steuerlich nicht zwingend ist.

Auswirkungen kann die Neuregelung aber auch auf § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 und 2 EStG haben, die vom Wortlaut an das Gesamthandsvermögen anknüpfen. Da es bei diesen begünstigenden Vorschriften bereits bisher um die Abgrenzung zwischen der Vermögenssphäre der Gesellschaft und der des Gesellschafters geht, wird man diese Vorschriften dahingehend auslegen können, daß Gesamthandsvermögen das Vermögen der Personengesellschaft meint.

2. Körperschaftsteuermodernisierungsgesetz (KöMoG)

a) Ertragsteuerliche Regelungen im Entwurf

Grundlegend reformiert wird mit dem vom Bundestag bereits verabschiedeten Körperschaftsteuermodernisierungsgesetz auch die Besteuerung der Personengesellschaft. Nach § 1a Abs. 1 KStG bekommen die Gesellschafter der Personengesellschaft die Möglichkeit, zur Körperschaftsteuer zu optieren. Nach § 1a Abs. 2 KStG gilt der Übergang zur Körperschaftbesteuerung als Formwechsel. Das Gesetz soll mit

der Maßgabe in Kraft treten, daß die Option bereits für das Wirtschaftsjahr 2022 gestellt werden kann.

Folge ist, daß die Personengesellschaft wie eine Kapitalgesellschaft besteuert wird, der Personengesellschafter wie der nicht persönlich haftende Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft (§ 1a Abs. 1 Satz 1 KStG-E). Die Antragstellung ist nur zulässig mit einstimmigem Beschluß der Gesellschafter (§ 217 Abs. 1 UmwG) und führt nach § 1a Abs. 2 KStG-E zu einem fiktiven Formwechsel im Sinne des § 1 Abs. 3 Nr. 3 UmwStG. §§ 1 und 25 UmwStG sind entsprechend anzuwenden. Eine explizite analoge Anwendung des § 9 UmwStG sieht der Entwurf nicht vor, schließt aber die Anwendung des § 9 Satz 3 UmwStG aus, so daß angenommen werden kann, daß § 9 UmwStG im Übrigen Anwendung findet. Rechtsbeziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter werden behandelt wie Rechtsbeziehungen zwischen Gesellschafter und Kapitalgesellschaft. Insbesondere die Einkünfte aus der Überlassung von Wirtschaftsgütern fallen in den Anwendungsbereich der §§ 21 oder 22 EStG. Nach § 1a Abs. 4 KStG-E kann jederzeit zum folgenden Wirtschaftsjahr wieder zur Personengesellschaftsbesteuerung rückoptiert werden. Zwangsrück“option“ tritt ein, wenn der vorletzte Gesellschafter aus der Gesellschaft ausscheidet. Mit der Option sind vorhandene Thesaurierungsrücklagen nachzuversteuern (§ 34a Abs. 6 Nr. 2 EStG).

b) Erste Einschätzung

Das KöMoG sieht zwar nur einen einfachen Optionsantrag vor, dennoch muß die Option sorgfältig geplant werden, die gesellschaftsvertraglichen Vereinbarungen müssen der neuen Besteuerungsform angepaßt werden. Besonderes Augenmerk ist hier auf die Gewinnverwendungsregeln des Gesellschaftsvertrags zu richten, die nicht selten eine automatische Gewinnverwendung vorsehen und damit ungeplante Ausschüttungen auslösen können, die zur Anmeldung von Kapitalertragsteuer verpflichten. Da der Gesellschafter behandelt wird wie ein nicht persönlich haftender Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft, wird es in der Regel Sinn machen, die Option nur bei solchen Gesellschaften auszuüben, deren Gesellschafter auch handelsrechtlich nicht persönlich haften. Wie mit Nachschüssen umzugehen ist, bleibt im Gesetz offen. Anzunehmen ist, daß sie – bei Erfüllung der entsprechenden Kriterien – nur zu nachträglichen Anschaffungskosten der Beteiligung führen, die sich erst im Veräußerungsfall auswirken, weil damit finanzierter Aufwand auf Gesellschaftsebene nicht mehr beim Gesellschafter durchschlägt. Vorzubeugen ist der zwangsweisen

¹⁴ BFH v. 25.02.1991 – GrS 7/89, BStBl. II 1991 S. 691; BFH v. 12.12.1996 – IV R 77/93, BStBl. II 1998 S. 180.

¹⁵ K. Schmidt in MünchKomm-HGB, 4. Auflage 2016, § 105 Rn. 92.

¹⁶ BT-Drucks 19/27635 S. 164.

¹⁷ BFH v. 20.11.2014 – IV R 1/11, BStBl. II 2017 S. 34, vgl. dazu ausführlich Tiede in H/H/R EStG § 15 Anm. 500 ff.

Rückoption durch Ausscheiden des vorletzten Gesellschafters z. B. durch entsprechende Gestaltung der Personengesellschaft als GmbH & Co. KG.

Das Gesetz läßt offen, wie die Veräußerung einer Beteiligung durch eine Kapitalgesellschaft zu behandeln ist. § 8b KStG wird nicht entsprechend angepaßt und nicht für entsprechend anwendbar erklärt. Für natürliche Personen wird § 17 Abs. 1 Satz 3 EStG dahingehend geändert, daß die Veräußerung von Beteiligungen an optierenden Personengesellschaften zukünftig nach § 17 EStG besteuert wird. Dennoch wird man aus der allgemeinen Formulierung des § 1a Abs. 1a Satz 1 KStG vermuten können, daß auch § 8b KStG sowohl für laufende Erträge als auch für Veräußerungsgewinne Anwendung findet. Sicher ist dies indes nicht.

Bei der Anschaffung von Personengesellschaftsanteilen ist zu beachten, daß die Finanzierung häufig durch die Steuerersparnis aus den Abschreibungen gesichert wird; dies scheidet bei einer Option aus und muß ggf. vor Ausübung der Option bei laufenden Anteilsfinanzierungen beachtet werden. Gesellschaftsgebundene Verluste oder -erträge wie z. B. aus § 15a EStG oder 15b EStG gehen unter.

Das Gesetz behandelt die Option wie einen Formwechsel nach § 25 UmwStG. Die Gesetzesbegründung¹⁸ geht wohl von einer Rechtsgrundverweisung auch auf § 20 UmwStG aus¹⁹ mit der Folge, daß die Option möglicherweise alleine nicht ausreicht, sondern funktional wesentliches Sonderbetriebsvermögen einzubringen ist.²⁰ Dies wäre immer ein zweiaktiges Verfahren, weil die Einbringung des Sonderbetriebsvermögens einer vertraglichen Grundlage bedarf, während die Option ausschließlich über einen elektronischen Antrag bei der Finanzverwaltung erfolgt. Beides ist zeitlich so abzustimmen, daß es nicht ungewollt zur Aufdeckung stiller Reserven kommt.

In einem ersten Schritt stellt sich allerdings bereits die Frage, ob der Wechsel des inländischen Besteuerungssystems überhaupt ein Realisationstatbestand ist, der die Anwendung umwandlungssteuerlicher Buchwertfortführungsregeln verlangt. Es erfolgt weder eine Veräußerung noch ein Tausch oder ein anderer veräußerungsähnlicher Vorgang. Außer eines einstimmigen Gesellschafterbeschlusses bedarf es keiner zivilrechtlichen Gestaltung. Angesichts der fortgeführten Verstrickung stiller Reserven ergibt sich keine Notwendigkeit, eine Gewinnrealisierung ohne Realisationstatbestand anzuwenden. Anders als bei einem Wegzug und dem Wechsel des inländischen in ein ausländisches Besteuerungsregime bleiben bei der Option zur Körperschaftsteuer die inländischen stillen Reserven steuererhaftet. Damit spricht viel dafür, daß es sich bei der Verweisung auf den Formwechsel um eine Rechtsfolgenverweisung handelt. Dies macht Sinn, soweit durch den Wechsel des Besteuerungssystems günstigere Regelungen für die Besteuerung anzuwenden sind (Teileinkünfteverfahren, § 17 EStG, offen für § 8b KStG), deren Mißbrauch insbesondere § 22 UmwStG verhindern soll. Dagegen spricht auch nicht, daß § 1a Abs. 2 KStG-E vom Einbringungszeitpunkt

spricht. Dies kann nur untechnisch den Optionsstichtag meinen, denn eine Option verbunden mit einem fiktiven Formwechsel führt nicht zu einer Einbringung. Es erfolgt kein Rechtsträgerwechsel und keine Änderung des „Rechtskleids“ der Gesellschaft.

Bezüglich eventuell vorhandenen Sonderbetriebsvermögens ist klar, daß dieses aus der steuerlichen Verstrickung ausscheidet, sofern es nicht tatsächlich in die Personengesellschaft eingebracht wird, im Vorfeld in eine gewerblich geprägte GmbH & Co. KG eingebracht wird²¹ oder eventuell eine Betriebsaufspaltung entsteht.

Die Rückoption ist in § 1a Abs. 4 KStG-E geregelt. Auch die Rückoption gilt als Formwechsel, auf § 9 UmwStG wird zwar nicht verwiesen, dennoch ist durch den Ausschuß von § 9 S. 3 UmwStG davon auszugehen, daß die Rückoption ebenfalls ein fiktiver Formwechsel ist, der u. a. zu einer fiktiven Vollausschüttung führt. Die Rückoption ist grundsätzlich bereits im ersten Jahr nach der Option zulässig. Dabei stellt sich die Frage, ob die Sperrfristen des § 22 UmwStG greifen. Auch hier wird zu berücksichtigen sein, daß die Rückoption keinen der genannten Realisationstatbestände erfüllt und auch der Zweck des § 22 UmwStG, der als typisierend die mißbräuchliche Nutzung des Steuergewinns zwischen der Besteuerung der Kapitalgesellschaft und der Personengesellschaft verhindern will, leerläuft.

3. Zusammenfassung

Alles in allem sind insbesondere bei der Option zur Körperschaftbesteuerung viele Fragen offen. Angesichts des Gestaltungsaufwands wird sich dies eher bei großen Gesellschaften lohnen und unabhängig von der Anwendung des § 22 UmwStG auf die Rückoption nur bei einem längeren Zeithorizont. Dabei stellt sich die Frage, ob anstelle einer Option nicht einfacher die Umwandlung in eine Kapitalgesellschaft erfolgen sollte, insbesondere da der begleitende zivilrechtliche Aufwand vergleichbar ist. Sofern insbesondere bei der Nachfolgegestaltung die Flexibilität einer Personengesellschaft genutzt werden soll, scheint der Weg über die Personengesellschafts-Holding auch ohne Option ähnliche Vorteile zu versprechen.

18 BT-Drucks 19/28656 S. 23.

19 Entsprechend dem echten Formwechsel, vgl. *Schmitt* in *Schmitt/Hörnagl*, UmwStG § 25 Rz. 20.

20 BT-Drucks 19/28656 S. 23. Es sei denn, der Betrieb im Sinne des § 25 UmwStG i. V. m. § 20 Abs. 1 UmwStG wäre der Betrieb der Personengesellschaft und nicht der Mitunternehmeranteil (für letzteres wohl BMF v. 11.11.2011 UmwStErl., BStBl. I 2011 S. 1314, Rz. 25.01 i. V. m. 25.05).

21 Dabei ist zu beachten, daß die Finanzverwaltung die zeitnahe Übertragung von Sonderbetriebsvermögen im Zusammenhang mit § 20 UmwStG immer noch unter dem Gesichtspunkt des Gesamtplans betrachtet (BMF v. 11.11.2011 UmwStErl., BStBl. I 2011 S. 1314; Rz. 20.07).

Die Modernisierung des Personengesellschaftsrechts statuiert einen in der Praxis ohnehin bereits gelebten Rechtszustand. Entscheidende Auswirkungen auf das Er-

tragsteuerrecht werden wohl ausbleiben. Sofern hier die Besteuerung an die Gesellschaftswirklichkeit angepaßt werden soll, muß dies unmittelbar in den Steuergesetzen erfolgen.



Neue Anwalts- und Gerichtskosten.



WWW.BOORBERG.DE

Kostenübersichtstabellen

Gebühren und Kosten bei Anwalt und Gericht

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

2021, 26., überarbeitete Auflage, 126 Seiten, € 23,80, mit Spiralbindung und Griffregister

ISBN 978-3-415-06963-3



Leseprobe unter

www.boorberg.de/9783415069633

Zum 1.1.2021 trat das **Kostenrechtsänderungsgesetz** in Kraft und brachte zahlreiche Änderungen in RVG, GKG, FamGKG und JVEG. In die 26. Auflage des »Schmeckenbecher« sind sowohl die Gesetzesänderungen als auch die seit der Voraufgabe ergangenen maßgeblichen Entscheidungen der Rechtsprechung eingearbeitet.

Die Neuauflage verdeutlicht die Auswirkungen auf die tägliche Abrechnungspraxis, gibt **Tipps und Tricks** zum Gebührenmanagement und ist damit das »Must-have« für alle, die nach RVG oder GNotKG abrechnen.

Umgesetzt sind insbesondere:

- das komplette Kostenrechtsänderungsgesetz 2021,
- die Novellierungen im Bereich der Europäischen Zwangsvollstreckung,
- die Änderungen im Gerichtsvollzieherkostengesetz sowie
- die Anhebung der Pfändungsfreigrenzen.

 BOORBERG

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

SC0721



Mit der WEG-Reform.

WWW.BOORBERG.DE

WEG Kompakt
Das neue Wohnungseigentumsrecht 2020
von Dr. Jens Rass LL.M. (N.U.I.), Ministerialrat
2021, 304 Seiten, € 24,80
ISBN 978-3-415-06945-9



Leseprobe unter
www.boorberg.de/9783415069459

Am 1. Dezember 2020 ist das Wohnungseigentumsmodernisierungsgesetz (WEMoG) in Kraft getreten. Es beinhaltet die größte Reform des Wohnungseigentumsrechts seit dessen Inkrafttreten 1951. Die Reform umfasst insbesondere die Förderung baulicher Veränderungen, die Stärkung der Eigentümerrechte sowie die Stärkung der Gemeinschaft und der Verwalterin/des Verwalters.

Dieser Kommentar vermittelt alle relevanten Informationen über die Grundlagen, Details und Systematik des Wohnungseigentumsrechts. Die Erläuterungen sämtlicher WEG-Vorschriften richten sich zum einen an die Verwalterinnen und Verwalter gerade kleinerer Gemeinschaften, zum anderen an die Wohnungseigentümerinnen und Wohnungseigentümer, insbesondere die Mitglieder des Beirats.

Durch zahlreiche Beispiele aus der Rechtsprechung und die allgemeinverständliche Sprache erfassen die Leserinnen und Leser auch ohne juristische Kenntnisse rasch die Bedeutung der einzelnen Regelungen. Der Autor war Mitglied einer Bund-Länder-Arbeitsgruppe zur Reform des Wohnungseigentumsgesetzes. Die Ergebnisse der Arbeitsgruppe dienten als Grundlage für das WEMoG.

 **BOORBERG**

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 07 11/7385-100 · 089/4361564 TEL 07 11/7385-343 · 089/436000-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE SC0421

Die Sache mit der steuerlichen Transparenz

RA Prof. Dr. Klaus von Brocke, EY München, und StB Florian S. Zawodsky, Berlin

1 Einleitung

Der Schrei nach steuerlicher Transparenz ist ein modernes Phänomen. Wem dabei gleich Widersprüche mit dem deutschen Steuergeheimnis in § 30 AO in den Kopf schießen, scheint im letzten Jahrhundert stehengeblieben zu sein. Vorbei sind die Zeiten, in denen nur der Steuerpflichtige und das lokale Finanzamt über steuerliche Details Bescheid wußten bzw. Bescheid wissen wollten. Steuerliche Transparenz und Meldepflichten sind international auf dem Vormarsch. Weitert man den Blick sogar noch auf andere Staaten, ist sogar festzustellen, daß diverse Staaten beispielsweise gar kein Steuergeheimnis kennen oder daß das Veröffentlichen von Steuererklärungen von Präsidentschaftskandidaten öffentlich gefordert wird. Es gibt offensichtlich unterschiedliche Sichtweisen darüber, welches Maß an steuerlicher Transparenz angebracht ist, ganz zu schweigen von der Sinnfrage.

Jüngst hat die Europäische Kommission in einer Mitteilung kurz- und langfristige Ziele für die Unternehmensbesteuerung in der Europäischen Union niedergeschrieben.¹ Sie bestehen aus ambitionierten materiell-rechtlichen Vorhaben für die Unternehmensbesteuerung. Flankiert werden sie von sogenannten Transparenzmaßnahmen. Auf jüngste Bewegungen in diesem Bereich soll dieser Beitrag fokussieren. Transparenz- und Meldepflichten sind von Steuerpflichtigen mitnichten zu vernachlässigen, zumal sich steuerliche Transparenz nicht nur darauf beschränkt, die im Rahmen des Besteuerungsprozesses anfallenden Informationen in verschiedenen Formen auszutauschen oder zu veröffentlichen. Der jüngste Trend ist eher gegensätzlich aufgebaut, so daß zusätzliche Informationen dann zu einer Besteuerung führen (sollen).

Dieser Beitrag stellt die jüngsten Geschehnisse hinsichtlich der Meldepflichten für Plattformbetreiber und des öffentlichen Ertragsteuerinformationsberichts – besser bekannt geworden als public Country by Country Reporting – dar. Die Maßnahmen werden in den Kontext eingeordnet und ihre Sinnhaftigkeit wird in Frage gestellt.

2 Sechste Überarbeitung der EU-Amtshilferichtlinie

2.1 Historie der EU-Amtshilferichtlinie

Als eine wichtige Rechtsgrundlage der steuerlichen Transparenz gilt die EU-Amtshilferichtlinie (englisch: Directive on Administrative Cooperation, kurz DAC).² Sie stellt eine Neufassung der vorherigen Amtshilferichtlinie aus dem Jahr 1977³ dar und fungiert als Rechtsgrundlage, durch die die Finanzverwaltungen in der Europäischen Union Informationen über Steuerpflichtige austauschen dürfen.

Mittlerweile wurde die DAC sechs Mal überarbeitet. Die jüngste Änderungsrichtlinie wurde am 25.03.2021 veröffentlicht.⁴ Die siebte Überarbeitung ist schon in der Planung.

Inhaltlich ist bei der EU-Amtshilferichtlinie vor allem der verpflichtende automatische Informationsaustausch hervorzuheben. Grundsätzliche Austauschmöglichkeiten kannte schon ihre Vorgängerin. Ein verpflichtender Austausch in automatischer Form wurde erst durch die DAC im Jahre 2011 in gewissen Bereichen zum Standard.

Neben dem ursprünglich in 2011 vorgesehenen automatischen Informationsaustausch zwischen den Mitgliedstaaten in Bezug auf bestimmte Arten von Einkünften und Vermögen (Vergütungen aus unselbständiger Arbeit, Aufsichtsrats- oder Verwaltungsratsvermögen, Lebensversiche-

1 Europäische Kommission, COMMUNICATION FROM THE COMMISSION TO THE EUROPEAN PARLIAMENT AND THE COUNCIL Business Taxation for the 21st Century, 18.05.2021.

2 Europäische Union, RICHTLINIE 2011/16/EU DES RATES vom 15.02.2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG, 15.02.2011.

3 Europäische Union, RICHTLINIE DES RATES vom 19.12.1977 über die Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern und der Steuern auf Versicherungsprämien, 20.12.2006.

4 Europäische Union, RICHTLINIE (EU) 2021/514 DES RATES vom 22.03.2021 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung, 22.03.2021.

rungsprodukte, die nicht von anderen Rechtsakten erfaßt sind, Ruhegehälter sowie Eigentum an unbeweglichem Vermögen und Einkünfte daraus) gesellten sich weitere verpflichtend auszutauschende Informationen über die Jahre dazu.

Zu nennen sind dabei (nachfolgend im zeitlichen Ablauf) die Erweiterung bezüglich des automatischen Austauschs über Informationen über Finanzkonten auf der Grundlage des gemeinsamen Meldestandards der OECD (DAC2) aus dem Jahr 2014.⁵ Dies führte in Deutschland zu einem eigens dafür vorgesehenen Gesetz, dem Finanzkonten-Informationsaustauschgesetz und einer Änderung des deutschen EU-Amtshilfegesetzes.⁶ In 2015 wurde der verpflichtende automatische Austausch auf grenzüberschreitende Steuervorbescheide ausgeweitet (DAC3).⁷ Darauf, in 2016 kam dann die Verpflichtung zum automatischen Informationsaustausch über länderbezogene Berichte zwischen Steuerbehörden hinzu (DAC4).⁸ Diese beiden Richtlinien wurden in Deutschland durch das sogenannte CbCR-Umsetzungsgesetz⁹ gesammelt umgesetzt und führten im Wesentlichen zu Änderungen im EU-Amtshilfegesetz (§§ 2, 5 und 6 EUAHiG) und in der Abgabenordnung (§ 138a AO). Auch noch im Jahr 2016 folgte eine Erweiterung, die den Steuerbehörden Zugang zu Informationen zur Bekämpfung der Geldwäsche ermöglichte (DAC5).¹⁰ Im Jahr 2018 folgte die umstrittene Erweiterung des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs für meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen.¹¹ Sie führte zu Änderungen in der Abgabenordnung (§§ 138d-k AO).¹² Die jüngste Überarbeitung der DAC erweitert den verpflichtenden automatischen Informationsaustausch auf steuerlich relevante Informationen der von Plattformbetreibern gemeldeten Informationen. Ferner wird ein klarer Rechtsrahmen für mitgliedstaatenübergreifende Prüfungen festgeschrieben.¹³ Eine Umsetzung in Deutschland ist erst in der nächsten Legislaturperiode zu erwarten. Die neuesten Überarbeitungen sind ab dem 01.01.2023 anzuwenden.¹⁴

2.2 Kernpunkte der DAC7

Inhaltlich zielt die jüngste Überarbeitung der DAC auf einen kleineren Kreis an Adressaten ab. Direkt aktiv werden nur Plattformbetreiber werden müssen. Personen, die über Plattformen Handel betreiben oder Dienstleistungen anbieten, werden lediglich mittelbar die Auswirkungen der neuen Richtlinie spüren.

Ziel der neuen Meldepflichten für Plattformbetreiber ist es, Steuerbetrug, Steuerhinterziehung und Steuervermeidung zu verhindern. Ausweislich der Erwägungsgründe könnte dieses Ziel dadurch erreicht werden, daß Plattformbetreiber verpflichtet werden, mittels digitaler Plattformen erzielte Einkünfte frühzeitig zu melden.¹⁵ Idee der neuen Meldepflichten ist, daß die Aktivitäten über Plattformen von den tatsächlich Ausführenden nicht mehr vor den Finanzbehörden verheimlicht werden können. Deshalb sol-

len Plattformbetreiber Bericht darüber erstatten, welche Transaktionen über ihre Plattformen abgewickelt werden.

Kursorisch zusammengefaßt müssen Plattformbetreiber ab 2023 bestimmte Sorgfaltspflichten und Meldepflichten befolgen.¹⁶ Als Plattformdefinition wird eine eigene Definition genutzt, die jedoch im Wesentlichen dieselben Plattformen treffen sollte, die mit vergleichbaren Normen getroffen werden sollen.¹⁷ Vereinfacht müssen Plattformbetreiber die eigens geschaffenen Sorgfalts- und Meldepflichten befolgen, wenn sie die Ausübung relevanter Tätigkeiten eines meldepflichtigen Verkäufers ermöglichen. Dafür müssen sie Informationen über die Verkäufer sammeln, die deren Identifikation ermöglicht.

Als meldepflichtige Tätigkeiten gelten die Vermietung von unbeweglichem Vermögen, persönliche Dienstleistungen, der Verkauf von Waren und die Vermietung jeglicher Verkehrsmittel, wenn sie gegen eine Vergütung ausgeführt werden.¹⁸ Daraufhin müssen jedoch nicht die Tätigkeiten gemeldet werden, sondern die dahinterstehenden Verkäufer. Dabei sind Verkäufer freigestellt, wenn es sich bei ihnen um einen staatlichen Rechtsträger handelt, wenn es sich um einen Rechtsträger handelt, dessen Aktien

- 5 Europäische Union, RICHTLINIE 2014/107/EU DES RATES vom 09.12.2014 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung, 09.12.2014.
- 6 Gesetz zum automatischen Austausch von Informationen über Finanzkonten in Steuersachen und zur Änderung weiterer Gesetze, kurz Finanzkonten-Informationsaustauschgesetz – FKAustG vom 21.12.2015, BGBl. I S. 2531.
- 7 Europäische Union, RICHTLINIE (EU) 2015/2376 DES RATES vom 08.12.2015 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung, 08.12.2015.
- 8 Europäische Union, RICHTLINIE (EU) 2016/881 DES RATES vom 25.05.2016 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung, 25.05.2016.
- 9 Gesetz zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnverkürzungen und -verlagerungen vom 20.12.2015, BGBl. I S. 3000.
- 10 Europäische Union, RICHTLINIE (EU) 2016/2258 DES RATES vom 06.12.2016 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich des Zugangs von Steuerbehörden zu Informationen zur Bekämpfung der Geldwäsche, 06.12.2016.
- 11 Europäische Union, RICHTLINIE (EU) 2018/822 DES RATES vom 25.05.2018 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen, 25.05.2018.
- 12 Gesetz zur Einführung einer Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen vom 21.12.2019, BGBl. I S. 2875.
- 13 Europäische Union (FN 4), Art. 12a.
- 14 Europäische Union (FN 4), Art. 2 der Änderungsrichtlinie.
- 15 Europäische Union (FN 4), Erwägungsgrund 20.
- 16 Europäische Union (FN 4), Anhang V.
- 17 Dabei ist beispielsweise an die umsatzsteuerlichen Meldepflichten im Rahmen der umsatzsteuerlichen Plattformhaftung zu denken (§§ 22f, 25e UStG).
- 18 Europäische Union (FN 4), Anhang V, Abschnitt I, A. 8.

regelmäßig an einer anerkannten Wertpapierbörse gehandelt werden, wenn es sich um einen Rechtsträger handelt, für den der Plattformbetreiber mehr als 2000 relevante Tätigkeiten durch Vermietung von unbeweglichem Vermögen ermöglicht hat oder, wenn der Plattformbetreiber für den Verkäufer weniger als 30 relevante Tätigkeiten durch den Verkauf von Waren ermöglicht hat und der Gesamtbetrag der gezahlten oder gutgeschriebenen Vergütung während des Meldezeitraums 2.000 Euro nicht überstieg.¹⁹

Somit sollte auf den bisher doch recht unbeleuchteten Plattformen eine gewisse steuerliche Transparenz einkehren. Gelingt eine wasserdichte nationale Umsetzung, könnte erreicht werden, daß jegliche Verkäufe über Plattformen sich auch in den Steuererklärungen der Bürger widerspiegeln. Dies würde neben dem evidenten Argument, daß so betrügerisches Handeln durch Nichtdeklaration nicht mehr zu einer Nichtbesteuerung führen würde, auch mit sich bringen, daß zumindest in der Finanzverwaltung ein klareres Bild über das Geschäftsleben auf Plattformen entsteht. Dieser Datenschatz könnte ausgewertet werden und das Steuersystem angepaßt werden. Historisch angehauchte Normen könnten aufgrund dessen angepaßt werden. So können Steuersysteme näher an der wirtschaftlichen Realität ausgestaltet werden.

Das Risiko einer Fehlinterpretation der Daten ist sicherlich gegeben. Dennoch steht zu hoffen, daß verwaltungsintern und gesetzgeberisch die richtigen Schlüsse gezogen werden. Aus Sicht der Steuerpflichtigen gilt zu verhindern, daß steuerliche Normen „die Falschen“ treffen. Die richtigen sind im Plattformkontext sicherlich die, die mit ihren Verkäufen substantielle Einkünfte erzielen. Getreu dem Leistungsfähigkeitsprinzip²⁰ gebietet es zumindest die deutsche Verfassung, die Besteuerung daran auszurichten. Tatsächliche oder vorgeschobene Verwaltungseffektivität muß dann reduziert werden, so daß eine effiziente Besteuerung auf Plattformen gewährleistet wird. Dies kann mittel- bis langfristig über Abzugsteuersysteme oder im Rahmen einer vorausgefüllten Steuererklärung geschehen. Zunächst liegt im Rahmen der Meldepflichten für Plattformbetreiber jedoch der Fokus darin, „das Problem“ zu quantifizieren.

3 Offenlegung von Ertragsteuerinformationen

3.1 Gemengelage des Richtlinienvorschlags

Eine weitere, aktuelle Transparenzmaßnahme hat ihre Ursprünge im Jahr 2016. Damals legte die Kommission einen Vorschlag zur Offenlegung von Ertragsteuerinformationen durch bestimmte Unternehmen und Zweigniederlassungen vor.²¹ Besser bekannt ist dieser Vorschlag unter dem englischen Stichwort public Country by Country Reporting.²² Dieser Vorschlag wurde von der Kommission zwischen dem Richtlinienvorschlag für die DAC4 (länderbezogene Berichte oder non-public Country by Country Reporting) und dessen Verkündung im Amtsblatt der Europäischen Union

veröffentlicht. Nicht nur aufgrund dieser zeitlichen Komponente ist eine gewisse Nähe der beiden Vorschläge nur schwer zu übersehen. Dennoch haben die beiden Maßnahmen – wie gleich gezeigt wird – nicht so viel gemeinsam, wie man vermuten könnte.

Interessanterweise verstrickt sich der um die Transparenz bemühte Unionsgesetzgeber bei diesen ähnlichen Initiativen jedoch in gewisse Intransparenz bezüglich des gewählten Gesetzgebungsverfahrens. Dies erfordert einen kleinen Exkurs in die Gesetzgebungsverfahren der Union. Das Unionsrecht kennt im Kern das ordentliche Gesetzgebungsverfahren des Art. 289 Abs. 1 AEUV. Die Steuergesetzgebung findet jedoch vorrangig in einem besonderen Gesetzgebungsverfahren statt, das in den Art. 113 und 115 vorgesehen ist.

Die beiden Gesetzgebungsverfahren unterscheiden sich im Wesentlichen durch die Beteiligung der Hauptrechtssetzungsorgane – dem Rat der Europäischen Union (Rat) und dem Europäische Parlament. Im ordentlichen Gesetzgebungsverfahren findet ein Trilog zwischen diesen beiden Organen und der Kommission statt. Letztendlich wird sowohl im Rat eine qualifizierende Mehrheit und im Parlament eine absolute Mehrheit zur erfolgreichen Verabschiedung eines Rechtsakts gebraucht.²³ Jedoch, sowohl die Rechtsgrundlage im Bereich der direkten Steuern als auch die Rechtsgrundlage im Bereich der indirekten Steuern sieht ein vom ordentlichen Gesetzgebungsverfahren abweichendes besonderes Gesetzgebungsverfahren vor.²⁴ Dieses sogenannte Konsultationsverfahren zeichnet sich dadurch aus, daß der Rat die maßgebliche Kompetenz besitzt. Das Verfahren beginnt immer mit einem Kommissionsvorschlag, jedoch können andere Institutionen die Kommission dazu anhalten, einen Vorschlag vorzulegen. Dem Parlament muß dabei lediglich die Möglichkeit zu einer Stellungnahme gegeben werden. Letztendlich bleibt die finale Gesetzgebungskompetenz damit alleinig beim Rat. Dieser muß allerdings einstimmig dem Rechtsakt zustimmen.

Bei genauerem Hinsehen läßt sich nun feststellen, daß die Offenlegung von Ertragsteuerinformationen nicht wie vermutet werden könnte, im besonderen Gesetzgebungsverfahren beschlossen werden soll, sondern gemäß dem ordentlichen Gesetzgebungsverfahren, gestützt aus Art. 50

19 Europäische Union (FN 4), Anhang V, Abschnitt I, B. 4.

20 Abzuleiten aus Art. 3 GG.

21 Europäische Kommission, Vorschlag für eine RICHTLINIE DES EUROPÄISCHEN PARLAMENTS UND DES RATES zur Änderung der Richtlinie 2013/34/EU im Hinblick auf die Offenlegung von Ertragsteuerinformationen durch bestimmte Unternehmen und Zweigniederlassungen, 12.04.2016.

22 Europäische Kommission, Vorschlag für eine RICHTLINIE DES RATES zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung, 26.01.2016.

23 Art. 294 AEUV.

24 Art. 289 Abs. 2 AEUV i. V. m. Art. 113 und Art. 115 AEUV.

AEUV. Dies stößt diversen Mitgliedstaaten übel auf. Für sie stellt das Verfahren ein steuerliches Verfahren dar. Art. 50 des AEUV hat das Ziel der Verwirklichung der Niederlassungsfreiheit innerhalb der Union. Recht knapp wird in den Erwägungsgründen des Ursprungsvorschlags begründet, daß die Richtlinie nicht die Harmonisierung der Steuern, sondern nur Pflichten zur Veröffentlichung von Ertragsteuerinformationen zum Gegenstand hat, so daß Art. 50 Abs. 1 die geeignete Rechtsgrundlage sei.²⁵ Anzumerken ist dieser Diskussion, daß dem besonderen Gesetzgebungsverfahren im Bereich der Besteuerung die nationale Hoheit über haushalterische Fragen zugrunde liegt. Die Frage hingegen, welche Steuern wo gezahlt werden, dürfte die nationalen Haushalte nicht unmittelbar berühren.

Inhaltlich wird also nicht die oben beschriebene DAC dahingehend geöffnet, daß ein Teil der in ihrem Rahmen auszutauschenden Informationen nicht nur zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten ausgetauscht werden, sondern veröffentlicht werden sollen. Anstelle dessen soll die Veröffentlichung von Ertragsteuerinformationen durch eine Änderung der EU-Bilanzrichtlinie erreicht werden.²⁶ Diese wurde 2013 verabschiedet. Sie löste zwei ältere Richtlinien²⁷ ab und war bis zum 20.07.2015 umzusetzen.²⁸

3.2 Kernpunkte der Ertragsteuerinformationsberichte

Inhaltlich ist für die EU-Bilanzrichtlinie ein neues Kapitel 10a vorgesehen, welches die Artikel 48a bis 48i vorsieht. Der ursprüngliche Richtlinienentwurf datiert auf 2016.²⁹ Darauf folgen rein englischsprachige, öffentliche Vorschläge vom Januar und vom März 2021.³⁰

Nach diesen jüngeren Vorschlägen gelangte noch eine nicht für die Öffentlichkeit bestimmte Version, datiert auf den 21.05.2021, ans Tageslicht.³¹ Zusätzlich vermeldete das Europäische Parlament am 01.06.2021 in einer Pressemitteilung, daß sich die Unterhändler von Rat und Parlament geeinigt hätten.³² Eine finale Richtlinie oder ein nach der verlautbarten Einigkeit vorgelegter Richtlinienentwurf liegt noch nicht vor. Folgende inhaltliche Zusammenfassung fußt auf den jüngsten an die Öffentlichkeit gelangten Dokumenten, soweit sie im Einklang mit der Pressemitteilung stehen.

Inhaltlich scheint sich herauszukristallisieren, daß oberste Mutterunternehmen betroffen sein sollen, die jeweiligen nationalen Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten unterliegen und konsolidierte Nettoumsatzerlöse von über 750.000.000 Euro an zwei aufeinanderfolgenden Bilanzstichtagen aufweisen. Sie sollen alljährlich einen Ertragsteuerinformationsbericht erstellen und veröffentlichen müssen.³³ Der Ursprungsentwurf forderte kein aufeinanderfolgendes Überschreiten der Schwelle.³⁴ Hier scheint sich der Rat gegenüber den Vorstellungen des Parlaments durchgesetzt zu haben.

Ebenso sollen mittlere und große Tochterunternehmen, die ihren jeweiligen nationalen Rechtsvorschriften

unterliegen und von einem obersten Mutterunternehmen kontrolliert werden, das konsolidierte Nettoerlöse von über 750.000.000 Euro an zwei aufeinanderfolgenden Bilanzstichtagen aufweist und nicht den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats unterliegt, alljährlich den Ertragsteuerinformationsbericht dieses obersten Mutterunternehmens veröffentlichen.³⁵

Der Ertragsteuerinformationsbericht soll folgende Informationen beinhalten:³⁶

- Name des obersten Mutterunternehmens;
- Kurze Beschreibung der Art der Tätigkeiten;
- Zahl der Beschäftigten in Vollzeitstellen;
- Umsätze/Erträge:
 - die Summe aus Nettoumsatzerlösen, sonstigen betrieblichen Erträgen, Erträgen aus Beteiligungen, ausgenommen von verbundenen Unternehmen erhaltene Dividenden, Erträgen aus sonstigen Kapitalanlagen und Ausleihungen des Anlagevermögens, sonstigen Zinserträgen und ähnlichen Erträgen, wie sie in den Anhängen V und VI der Richtlinie aufgeführt sind, oder
 - die Erträge gemäß der Definition oder im Sinne des Rechnungslegungsrahmens, auf dessen Grundlage der Abschluß erstellt wird, ohne Wertberichtigungen und von verbundenen Unternehmen erhaltene Dividenden.

25 Europäische Kommission (FN 21), Erwägungsgrund 12.

26 Europäische Union, RICHTLINIE 2013/34/EU DES EUROPÄISCHEN PARLAMENTES UND DES RATES vom 26.06.2013 über den Jahresabschluß, den konsolidierten Abschluß und damit verbundene Berichte von Unternehmen bestimmter Rechtsformen und zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates und zur Aufhebung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates, 26.06.2013.

27 Europäische Gemeinschaften, VIERTE RICHTLINIE DES RATES vom 25.07.1978 aufgrund von Artikel 54 Absatz 3 Buchstabe g) des Vertrages über den Jahresabschluß von Gesellschaften bestimmter Rechtsformen (78/660/EWG), 14.08.1978 und Europäische Gemeinschaften, SIEBENTE RICHTLINIE DES RATES vom 13.06.1983 aufgrund von Artikel 54 Absatz 3 Buchstabe g) des Vertrages über den konsolidierten Abschluß (83/349/EWG), 13.07.1983.

28 Europäische Union (FN 26).

29 Europäische Kommission (FN 21).

30 Rat der Europäischen Union, Proposal for a Directive of the European Parliament and of the Council amending Directive 2013/34/EU as regards disclosure of income tax information by certain undertakings and branches – consolidated compromise proposal, 13.01.2021. Rat der Europäischen Union, Proposal for a Directive of the European Parliament and of the Council amending Directive 2013/34/EU as regards disclosure of income tax information by certain undertakings and branches (CBCR), 03.03.2021.

31 Rat der Europäischen Union, Proposal for a Directive of the European Parliament and of the Council amending Directive 2013/34/EU as regards disclosure of income tax information by certain undertakings and branches – Preparation for the trilogue, 21.05.2021.

32 Europäisches Parlament, EU lawmakers strike milestone deal for corporate tax transparency, 01.06.2021.

33 Rat der Europäischen Union (FN 31) Art. 48b Abs. 1.

34 Europäische Kommission (FN 21) Art. 48b Abs. 1

35 Rat der Europäischen Union (FN 31) Art. 48b Abs. 3

36 Rat der Europäischen Union (FN 31) Art. 48c Abs. 2.

- den Betrag des Gewinns oder Verlusts vor Ertragsteuern;
- den Betrag der noch zu zahlenden Ertragsteuer (für das laufende Jahr), die den laufenden Steueraufwendungen für zu versteuernde Gewinne oder Verluste im betreffenden Geschäftsjahr von Unternehmen und Zweigniederlassungen mit Steuersitz im jeweiligen Steuergebiet entspricht;
- den Betrag der gezahlten Ertragsteuer, die dem Betrag der im betreffenden Geschäftsjahr von Unternehmen und Zweigniederlassungen mit Steuersitz im jeweiligen Steuergebiet entrichteten Ertragsteuern entspricht; und
- den Betrag der einbehaltenen Gewinne zum Ende des betreffenden Geschäftsjahres.

Das Parlament forderte noch weitere Informationen, beispielsweise Details zu erhaltenen öffentlichen Zuschüssen und etwaigen Spenden an Politiker, politische Organisationen oder politische Stiftungen; oder ob Unternehmen, Tochtergesellschaften oder Zweigniederlassungen in den Genuß eines steuerlichen Präferenzregimes kommen.³⁷ Dafür scheint im Rat keine Zustimmung gefunden worden zu sein.

Die Informationen sollen gesondert für jeden Mitgliedstaat ausgewiesen werden.³⁸ Des Weiteren sollen die Informationen gesondert für jeden Staat ausgewiesen werden, der zum 01.03. des Geschäftsjahres, für das der Bericht erstellt wird, in Anhang I der EU-Liste zu nicht kooperativen Ländern und Gebieten für Steuerzwecke gelistet ist (sog. EU-Blacklist).³⁹ Selbiges gilt für Staaten, die drei Jahre in Folge in Anhang II der EU-Liste aufgeführt sind.⁴⁰ Nach Aussagen des Mitglieds des Europaparlaments *Sven Giegold* konnte das Parlament dem Rat abringen, an dieser Stelle auf zwei anstelle von drei Jahren zu verschärfen.⁴¹ Für weitere Rechtsräume ist ein aggregierter Bericht vorgesehen.⁴² Geschäftlich sensible Daten sollen unter einer Schutzklausel bis zu fünf Jahren zurückgehalten werden dürfen, wenn Geschäftsgeheimnisse glaubhaft gefährdet sein sollten.⁴³

Die Umsetzungsfrist wurde nach Angaben von *Sven Giegold* von zuletzt diskutierten zwei Jahren auf 18 Monate gekürzt.⁴⁴ Nachdem die Richtlinie dann am zwanzigsten Tag nach ihrer Veröffentlichung im Amtsblatt der Europäischen Union in Kraft treten soll, verbleiben den nationalen Gesetzgebern 18 Monate, die Richtlinie umzusetzen.⁴⁵ Bei einer erwarteten Veröffentlichung im Herbst 2021 könnten die Regelungen dann bis Frühjahr 2023 umzusetzen sein. In Kombination mit der Anwendungsregel in Art. 48h zum Beginn der Ertragsteuerinformationsberichterstattung haben die Mitgliedstaaten dann sicherzustellen, daß die dargelegten Normen dann spätestens ab Beginn des ersten am oder nach dem Tag der Umsetzungsfrist plus einem Jahr gelten.⁴⁶ Berichte wären demnach für alle Geschäftsjahre zu erstellen, die im Frühjahr 2024 und später beginnen. Nach Ende des Geschäftsjahres wären sie dann abzugeben. Mit Sicherheit kann das Anwendungsdatum jedoch zum aktuellen Zeitpunkt ungeachtet der ungewissen Veröffentlichung im Amtsblatt nicht vorausgesagt werden. Zwar

sahen bisher alle Vorschläge zwischen Umsetzung und Anwendung ein Jahr Abstand vor; wie dies jedoch in aktuellen Kompromissversion genau ausformuliert ist, ist anhand der aktuellen Informationslage nicht mit Sicherheit zu sagen.

In den Erwägungsgründen wird mehrfach betont, daß eine verstärkte öffentliche Kontrolle der Ertragsteuerbelastung von multinationalen Unternehmen, die in der Union tätig sind, notwendig ist. Dies sei notwendig, um Unternehmen stärker in die Verantwortung zu nehmen, durch Steuern zum Wohlstand beizutragen, durch eine sachkundigere öffentliche Debatte einen fairen Steuerwettbewerb in der Union zu fördern und das Vertrauen der Öffentlichkeit in die Fairness der nationalen Steuersysteme wiederherzustellen.⁴⁷

Ob sich diese und ähnliche Behauptungen bewahrheiten werden, bleibt abzuwarten. Herauszustellen bleibt, daß für Finanzverwaltungen und Gesetzgeber durch die öffentlichen Ertragsteuerinformationen keine Zusatzinformationen ergeben. Ihnen liegen diese schon auf Grund der DAC4 vor. Demnach ist es ausschließlich die Öffentlichkeit, die einen (fragwürdigen) potenziellen Zusatznutzen hat.

4 Fazit

In der Gesamtschau zeigt sich, daß der Trend zur steuerlichen Transparenz nicht abflacht.⁴⁸ Eher im Gegenteil. Bei den hier beleuchteten Maßnahmen fallen gewisse Gemeinsamkeiten und Unterschiede auf. Implizit wird in beiden Bereichen unterstellt, daß Besteuerungslücken bestehen. Dem soll nicht widersprochen werden.

Im Kontext der Meldepflichten für Plattformbetreiber mag eine Besteuerungslücke in simpler Nichtdeklaration

37 Rat der Europäischen Union (FN 31) Art. 48c Abs. 2 Punkte gb und ga.

38 Rat der Europäischen Union (FN 31) Art. 48c Abs. 3.

39 Rat der Europäischen Union (FN 31) Art. 48c Abs. 3.

40 Rat der Europäischen Union (FN 31) Art. 48c Abs. 3.

41 Meilenstein für Steuergerechtigkeit: Einigung in der EU für länderbezogene Steuertransparenz von Unternehmen, abrufbar unter: Meilenstein für Steuergerechtigkeit: Einigung in der EU für länderbezogene Steuertransparenz von Unternehmen – *Sven Giegold* – Mitglied der Grünen Fraktion im Europaparlament ([sven-giegold.de](https://www.sven-giegold.de)).

42 Rat der Europäischen Union (FN 31) Art. 48c Abs. 3.

43 Rat der Europäischen Union (FN 31) Art. 48c Abs. 3a.

44 Meilenstein für Steuergerechtigkeit: Einigung in der EU für länderbezogene Steuertransparenz von Unternehmen, abrufbar unter: Meilenstein für Steuergerechtigkeit: Einigung in der EU für länderbezogene Steuertransparenz von Unternehmen – *Sven Giegold* – Mitglied der Grünen Fraktion im Europaparlament ([sven-giegold.de](https://www.sven-giegold.de)).

45 Rat der Europäischen Union (FN 31), Art. 2 der Änderungsrichtlinie.

46 Rat der Europäischen Union (FN 31), Art. 48h.

47 Rat der Europäischen Union (FN 30), Erwägungsgrund 2.

48 Dabei ist beispielsweise auch an den Global Reporting Initiative (GRI) Tax Standard zu denken.

bestehen, im Kontext der Ertragsteuerinformationsberichte vermutlich eher in der legalen (Aus-)Nutzung von Normen. So ergibt sich aus staatlicher Sicht zwar das gleiche Ergebnis im Steueraufkommen; die Gründe dafür sind jedoch unterschiedlich.

Empirische Evidenz für Gewinnverlagerungen liegt in einer gewissen Fülle vor. Auch ist es nicht verwunderlich, daß Unternehmen ihre Aktivitäten so strukturieren, daß eine möglichst geringe Steuerlast anfällt. Das Problem ist im Kern erkannt und wird auf globaler Ebene diskutiert. Aktuelle Berichte aus der Gruppe der Sieben (G7) geben Grund zur Hoffnung.⁴⁹ Insbesondere Säule II der Arbeiten des Inclusive Framework on BEPS, die eine Mindestbesteuerung vorsieht, könnte die Rentabilität von steuerlich motivierten Gewinnverlagerungen zunichtemachen.⁵⁰

Eine zusätzliche Veröffentlichung der Ertragsteuerinformationen erinnert vor diesem Hintergrund etwas an einen mittelalterlichen Pranger. Eigentlich bedarf es keiner weiteren Betonung des großen Problems der internationalen Steuerwelt. Das Problem ist spätestens seit den ersten Berichten des BEPS Projekts aus den Jahren 2015 bekannt. Lösungen sind nun gefragt.

An einem anderen Punkt auf der Zeitachse befinden sich die Meldepflichten für Plattformbetreiber. Hier ist die Datenlage über tatsächliches Steueraufkommen aus meldepflichtigen Aktivitäten äußerst dünn. Dazu kommen noch tradierte Regelungen, die bestimmte Vergünstigungen für Steuerpflichtige mit geringen Einkünften vorsehen.⁵¹ Es ergibt sich demnach ein sehr undurchsichtiges Bild, ob und wo genau das Problem der vermuteten Besteuerungslücke anzugehen ist. An dieser Stelle scheint eine Verbesserung der Informationslage aus diesem Gesichtspunkt angebracht. Das Problem ist noch nicht hinreichend genug präzisiert, um eine zielgenaue und effiziente Lösung zu entwickeln.

49 G7, G7 FINANCE MINISTERS & CENTRAL BANK GOVERNORS COMMUNIQUE, 05.06.2021, Rz. 16.

50 OECD/G20, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint, 2020.

51 Beispielsweise der Freibetrag in § 23 Abs. 3 Satz 5 EStG.

Umfassende Darstellung.

RdW

Schriftenreihe
Band 237

DAS RECHT DER WIRTSCHAFT

BRUNS

Elternzeit

5. Auflage

Das Wichtigste:

- Freistellung
- Elternteilzeit
- Kündigungsschutz

BOORBERG

WWW.BOORBERG.DE

Elternzeit

von Dr. Patrick Bruns, Rechtsanwalt und Fachanwalt für Arbeitsrecht, Baden-Baden und Achern

2021, 5., überarbeitete Auflage, 216 Seiten, € 28,90

Das Recht der Wirtschaft, Band 237

ISBN 978-3-415-07026-4

Die Elternzeit verschafft Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmern die Möglichkeit, sich ihrem neugeborenen leiblichen, zur Pflege oder zur Adoption aufgenommenen Kind zu widmen und gleichzeitig den Kontakt zum Beruf zu wahren.

Hierzu gibt das Bundeselterngeld- und Elternteilzeitgesetz den Eltern und gewissen Pflegepersonen ein Recht auf unbezahlte Freistellung von der Arbeit, regelmäßig für die Dauer bis zur Vollendung des dritten Lebensjahres des Kindes. Dieses Recht verbessert die Rechtsstellung werden der Eltern, wenn sie sich für gewisse Zeit ausschließlich familiären Belangen widmen wollen.

Der Leitfaden vermittelt einen umfassenden Überblick über die Vorschriften zur Elternzeit. Der Autor behandelt ausführlich die teilweise sehr verzweigten und detaillierten Sonderregelungen dieser Rechtsmaterie. Berücksichtigt sind zudem das Pflegezeitgesetz, das Familienpflegezeitgesetz, das Elterngeld Plus und die flexible Elternzeit.



Leseprobe unter

www.boorberg.de/9783415070264

BOORBERG

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 0711/7385-100 · 089/4361564
TEL 0711/7385-343 · 089/436000-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE SC0721

□ Grundlegende Darstellung.



Die Whistleblowing-Richtlinie der EU

Perspektiven für die Rechtsdurchsetzung
von Prof. Dr. Christiane Siemes, Professorin für Wirtschaftsprivatrecht und Arbeitsrecht, Frankfurt University of Applied Sciences, Frankfurt am Main

2021, 156 Seiten, € 24,80

ISBN 978-3-415-07021-9



Im Oktober 2019 hat die Europäische Union nach intensiver politischer Debatte die sog. Whistleblowing-Richtlinie verabschiedet. Die Frist für die Umsetzung in nationales Recht endet im Wesentlichen am 17.12.2021. Erstmals auf Unionsebene sieht die Richtlinie – wenn auch sachlich begrenzt auf Verstöße gegen EU-Recht – eine breit angelegte Regulierung des Schutzes von Whistleblowern vor.

In Deutschland wie auch in anderen Mitgliedstaaten hat eine schwierige politische Debatte über den Erlass der Umsetzungsgesetzgebung begonnen.

Das Buch trägt zum besseren Verständnis der Whistleblowing-Richtlinie und zur Diskussion über die Umsetzung bei. Die Autorin gibt vor dem Hintergrund der Entstehungsgeschichte

der Richtlinie und der herangezogenen Rechtsgrundlagen einen Überblick über die Inhalte der Richtlinie:

- den sachlichen und persönlichen Anwendungsbereich
- die Schutzvoraussetzungen
- die internen und externen Meldekanäle und Verfahren
- die Schutzmaßnahmen
- das Verhältnis zu sektorspezifischen Unionsrechtsakten

Internationale Standards und nationale Whistleblowing-Gesetze sowie die Frage der Kohärenz mit dem gewählten Rechtsdurchsetzungsansatz werden miteinbezogen. Zugleich unterbreitet die Autorin Vorschläge für die Auslegung und Umsetzung der Richtlinie.

Zur einfacheren Handhabung der Materie dient ein Anhang. Dieser umfasst wichtige Erwägungsgründe und Bestimmungen der Richtlinie sowie andere in Bezug genommene Regelungen, weiterhin Dokumente des Rates der Europäischen Union sowie ein Verzeichnis der einbezogenen Whistleblowing-Gesetze nationaler Rechtsordnungen.



Arbeitsgrundlage für die Praxis.

WWW.BOORBERG.DE

Die rechtlichen und steuerlichen Wesensmerkmale der verschiedenen Gesellschaftsformen

Vergleichende Tabellen

von Professor Dr. Heinz Stehle, Wirtschafts-
prüfer und Steuerberater, Dr. Anselm Stehle,
Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, und
Professor Dr. Wolfgang Hirschberger, Wirt-
schaftsprüfer und Steuerberater

2021, 23., überarbeitete Auflage, 96 Seiten,
€ 28,-

ISBN 978-3-415-06952-7



Leseprobe unter
www.boorberg.de/9783415069527

Das Buch bietet die **einzige Gesamtübersicht** der handelsrechtlichen, gesellschaftsrechtlichen und steuerrechtlichen Wesensmerkmale der wichtigsten Gesellschaftsformen in vergleichenden Tabellen. Umfangreiche Änderungen, vor allem durch die **Corona-Gesetze**, sind in die 23. Auflage eingearbeitet

In einer kurzen Einführung geben die Autoren allgemeine begriffliche Erklärungen und zeigen die grundsätzlichen Strukturmerkmale und Rechtsquellen auf. Die vergleichende tabellarische Darstellung ist in zwei Hauptteile gegliedert, einen handelsrechtlichen und einen steuerlichen.

Der erste Teil enthält eine Übersicht über die rechtlichen Wesens- und Unterscheidungsmerkmale der **verschiedenen Unternehmensformen**, wobei zu wesentlichen Kriterien in knapper Form Stellung genommen wird. Der handelsrechtliche Bereich wurde vollständig aktualisiert und an die Rechtsentwicklung angepasst.

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

 BOORBERG

Abzug von Erhaltungsaufwendungen i. S. v. § 82b EStDV im Todesfall

Orientierungssatz: Hat der Steuerpflichtige größere Erhaltungsaufwendungen nach § 82b EStDV auf mehrere Jahre verteilt und verstirbt er innerhalb des Verteilungszeitraums, ist der noch nicht berücksichtigte Teil der Erhaltungsaufwendungen im Veranlagungszeitraum des Versterbens als Werbungskosten im Rahmen seiner Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung abzusetzen (entgegen R 21.1. Abs. 6 Satz 2 und 3 EStR 2012).

Entscheidung: BFH, Urteil vom 10.11.2020, IX R 31/19

I. Sachverhalt

Strittig war die Frage, ob noch nicht berücksichtigte Erhaltungsaufwendungen i. S. des § 82b EStDV im Todesjahr in einer Summe beim Erblasser abziehbar sind oder die Verteilung des Restbetrages beim Erben fortgeführt werden muß. Der Ehemann (Erblasser) der Klägerin und Revisionsbeklagte (die Klägerin) verstarb 2016. Sie wurden zur Einkommensteuer zusammenveranlagt. Der Erblasser war Eigentümer eines mit einem Zweifamilienhaus bebauten Grundstückes. Er erzielte hieraus Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. In den Jahren 2012, 2014 und 2015 tätigte er Erhaltungsaufwendungen in einer Gesamthöhe von 63.000 Euro. Diese Erhaltungsaufwendungen verteilte der Erblasser jeweils auf fünf Jahre nach § 82b EStDV. Im Todesjahr 2016 belief sich der noch nicht berücksichtigte Erhaltungsaufwand auf knapp 30.000 Euro.

Erbe war eine Erbengemeinschaft L, an der auch die Klägerin beteiligt war. Die noch nicht berücksichtigten Erhaltungsaufwendungen setzte die Klägerin in ihrer Einkommensteuererklärung 2016 an. In der Feststellungserklärung der Erbengemeinschaft berücksichtigte man die Erhaltungsaufwendungen nicht.

Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt) berücksichtigte den Erhaltungsaufwand in dem Einkommensteuerbescheid für 2016 nicht und vertrat die Ansicht, daß diese bei der Erbengemeinschaft L im Rahmen der gesonderten und einheitlichen Feststellung zu berücksichtigen sei; denn die Verteilung der Erhaltungsaufwendungen nach § 8b EStDV sei bei dieser fortzuführen.

Der hiergegen eingelegte Einspruch blieb erfolglos. Die hierauf erhobene Klage hatte hingegen Erfolg. Der daraufhin vom Finanzamt eingelegten Revision blieb der Erfolg versagt.

II. Entscheidungsgründe

Der erkennende IX. Senat des BFH trat der Ansicht der Vorinstanz bei. Das Finanzgericht hat zutreffend erkannt, daß der im Zeitpunkt des Todes noch nicht berücksichtigte Teil der Erhaltungsaufwendungen im Streitjahr im Rahmen als Werbungskosten des verstorbenen Ehemannes bei den

Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abzusetzen sind. Grundsätzlich sind Werbungskosten in dem Jahr, in dem sie geleistet worden sind, abzuziehen (§ 11 Abs. Satz 1 EStG). Hiervon macht § 82b EStDV eine Ausnahme. Danach können größere Aufwendungen für die Erhaltung von Gebäuden auf zwei bis fünf Jahre gleichmäßig verteilt werden. Wird das Bezugsgebäude, also das Gebäude, für die die Erhaltungsaufwendungen vorgenommen wurden, veräußert oder in ein Betriebsvermögen eingebracht oder nicht mehr zur Einkunftserzielung genutzt (§ 82b Abs. 2 Sätze 1 und 2 EStDV), dann ist der noch nicht verbrauchte Teil der Erhaltungsaufwendungen in dem Jahre der Veräußerung, Einbringung oder Aufgabe der Einkunftsquelle abzusetzen.

Der BFH mußte nun der Frage nachgehen, ob die in § 82b Abs. 2 niedergelegten Gründe für einen sofortigen Abzug der restlichen Erhaltungsaufwendungen in einem Veranlagungsjahr auch auf den dort nicht genannten Fall des Versterbens des Steuerpflichtigen entsprechend übertragen werden können. Diese Frage bejahte der erkennende Senat und begründete dies an erster Stelle mit dem Telos des § 82b EStDV. Sinn und Zweck dieser Regelung besteht darin, dem Steuerpflichtigen eine bessere Ausnutzung seiner Tarifprogression zu ermöglichen. Dieser Sinn und Zweck würde ins Leere laufen, so der BFH, wenn infolge des Todes des Steuerpflichtigen eine weitere Ausnutzung seiner Tarifprogression nicht möglich ist. In diesem Zusammenhang nimmt der Senat auch Bezug auf den Charakter der Einkommensteuer als Personensteuer. Dies besagt, daß stets die Person Zurechnungsobjekt der von ihr erzielten Einkünfte ist. Folglich können ihr auch nur die von ihr getragenen Aufwendungen zugerechnet werden. Ferner weist der BFH darauf hin, daß die steuerliche Situation im Todesfall vergleichbar mit den in § 82b Abs. 2 EStDV genannten Fällen ist. Denn auch im Todesfall ist eine Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung durch den Steuerpflichtigen nicht mehr möglich.

Sodann setzt sich der erkennende Senat noch mit der Argumentation des Finanzamtes, daß mit dem Tod die restlichen Erhaltungsaufwendungen auf den Erben übergegangen seien, auseinander. Er machte deutlich, daß es hierfür keine Rechtsgrundlage gibt. Insbesondere negierte der BFH den Gesichtspunkt der Gesamtrechtsnachfolge. Erblasser und Erbe sind unterschiedliche Rechtssubjekte. Mit dem

► Rechtsprechung

Tod ist das Vermietungsobjekt, hier das Zweifamilienhaus, auf die Erbengemeinschaft L übergegangen. Damit sind die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bei der Erbengemeinschaft zu ermitteln. Diese aber hat gerade nicht die Erhaltungsaufwendungen getragen, so daß sie diese auch nicht geltend machen kann.

Damit ist die vorliegende Entscheidung eine konsequente Fortführung der Rechtsprechung zur Verneinung

der Vererblichkeit eines Verlustabzuges. Mit Beschluß vom 17.12.2007 (GrS 2/04, BStBl. II 2008, 608) hatte der Große Senat des BFH entschieden, ein Erbe kann nicht einen vom Erblasser ausgenutzten Verlustabzug geltend machen. Ferner ist mit dem vorliegenden Urteil – worauf der erkennende Senat auch hinweist – die Richtlinie R 21.1 Abs. 6 Satz 2 EStR 2012 rechtlich nicht aufrechtzuhalten.

(Claudius Söffing)

Steuerberatungskosten und Räumungskosten als Nachlassregelungskosten i.S. des § 10 Abs. 5 Nr. 3 S. 1

Orientierungssatz: Die Abgrenzung zwischen den nach § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 1 ErbStG zu berücksichtigenden Kosten der Nachlassregelung und den nach § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 3 ErbStG erbschaftsteuerlich unbeachtlichen Kosten der Nachlassverwaltung richtet sich nach den Umständen des Einzelfalls. Die Zäsur zwischen Erwerbserlangungskosten und Nachlaßverbindlichkeiten ist kein für den jeweiligen Erbfall und auch für alle Nachlaßverbindlichkeiten im Sinne des § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 1 ErbStG gleich zu definierender, einheitlicher und feststehender Zeitpunkt.

Entscheidung: BFH, Urt. v. 14.10.2020 – II R 30/19

I. Sachverhalt:

Die Klägerin ist Alleinerbin des im Jahre 2013 verstorbenen Erblassers. Im Rahmen ihrer Erbschaftsteuererklärung machte sie u.a. Steuerberatungskosten in Höhe von 9.856 Euro geltend. Es handelte sich um Aufwendungen für Nacherklärungen zur Einkommensteuer. Der Erblasser hatte in den Jahren 2002 bis 2012 in der Schweiz Kapitalerträge erzielt und nicht erklärt. Die Klägerin hatte den Steuerberater selbst beauftragt. Daneben erklärte sie Kosten für die teilweise in Eigenregie vorgenommene Räumung und Haushaltsauflösung der durch den Erblasser genutzten Wohnung in Höhe von 2.685,67 Euro.

Der Beklagte (das Finanzamt) setzte mit Bescheid vom 29.04.2016 Erbschaftsteuer fest und berücksichtigte dabei weder die Steuerberatungskosten noch die Räumungskosten als Nachlaßverbindlichkeiten. Den Einspruch wies das FA zurück. Das Finanzgericht hat der Klage hinsichtlich der Steuerberatungskosten stattgegeben, jedoch in Bezug auf die Räumungskosten abgewiesen. Es bejahte bezüglich der Steuerberaterkosten die Qualifikation als Nachlaßverbindlichkeiten i.S. von § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG. Die einkommensteuerrechtliche Erklärungspflicht des Erblassers einschließlich der Verpflichtung, frühere unrichtige Angaben zu berichtigen, gehe auf den Erben als Gesamtrechtsnachfolger über. Anders verhalte es sich hingegen bei den Kosten für die Räumung der Eigentumswohnung des Erblassers. Hierbei handele es sich wenn überhaupt um sog. sonstige Nachlaßkosten i.S. des § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 1 ErbStG. Diese Vorschrift greife jedoch nicht ein, da es sich

bei den Räumungskosten um Kosten der Verwaltung des Nachlasses handele, die nach § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 3 EStG ausdrücklich vom Abzug ausgeschlossen sind.

Mit seiner Revision macht das FA hinsichtlich der Steuerberatungskosten eine Verletzung von § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG geltend. Mit der Anschlußrevision macht die Klägerin hinsichtlich der Räumungskosten eine Verletzung von § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG geltend.

II. Entscheidungsgründe:

Die Revision des Beklagten hatte keinen Erfolg, wohingegen der BFH die Anschlußrevision als begründet ansah und unter Aufhebung der Vorentscheidung der Klage stattgab.

Nach der Rechtsprechung des BFH sind sowohl Steuerberatungs- als auch Räumungskosten als Nachlaßverbindlichkeiten in Gestalt von Nachlaßregelungskosten nach § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 1 EStG abzugsfähig.

Eingangs der Entscheidungsgründe definierte der erkennende Senat des BFH Nachlaßverbindlichkeiten in Gestalt der sog. Erblasserschulden nach § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG und Nachlaßverbindlichkeiten in Form der sog. Nachlaßkosten gemäß § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG, die auch als sog. sonstigen Nachlaßverbindlichkeiten bezeichnet werden. Sodann stellt der II. Senat klar, daß unter die sonstigen Nachlaßverbindlichkeiten, die Kosten der Nachlaßregelung fallen, also die Nachlaßabwicklungs-, die Nachlaßregelungs- und die Nachlaßverteilungskosten. Er weist ferner darauf hin, daß der Begriff „Kosten der Regelung des

Nachlasses“ in ständiger Rechtsprechung weit auszulegen ist. Er umfaßt die Kosten der tatsächlichen und rechtlichen Feststellung des Nachlasses einschließlich von Bewertungskosten, aber auch alle Kosten, die aufgewendet werden müssen, um die Erben in den Besitz der ihnen aus der Erbschaft zukommenden Güter zu setzen. In diesem Zusammenhang verdeutlicht er, daß es für die Kosten der Nachlaßregelung typisch sei, daß der Erbe diese Kosten selbst ausgelöst hat. Ferner erläutert er die Abgrenzung zur den sog. Nachlaßverwaltungskosten, die gemäß § 10 Abs. 5 Nr. 3 S. 3 ErbStG nicht abgezogen werden können. Hierbei orientiert sich der II. Senat am Wortlaut der Vorschrift, wonach die abzugsfähigen Kosten der Nachlaßregelung in einem „unmittelbaren“ zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit dem Erwerb von Todes wegen stehen müssen und nicht erst durch die spätere Verwaltung des Nachlasses anfallen.

Unter Beachtung dieser Rechtsausführungen gelangte der II. Senat zu dem Ergebnis, daß sowohl die Steuerberatungskosten als auch die Räumungskosten Nachlaßregelungskosten und damit abzugsfähig sind.

Dabei ließ der erkennende Senat ausdrücklich offen, ob es sich bei den **Steuerberatungskosten** darüber hinaus dem Grunde nach um Erblässerschulden nach § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG handeln würde. Er stellte in diesem Zusammenhang klar, daß er der in den gleichlautenden Ländererlassen vom 11.12.2015 zum Ausdruck gekommenen Rechtsauffassung im Ergebnis nicht folgt. Die Steuerberatungskosten dienen dazu, den Umfang der Nachlaßverbindlichkeiten – nämlich der Steuerschulden – zu klären. Sie gehören nicht zu den Kosten der Nachlaßverwaltung nach § 10 Abs. 5 Nr. 3 S. 3 ErbStG. Bei der Abgrenzung zwischen Kosten der Nachlaßregelung und Kosten der Nachlaßverwaltung kommt es vielmehr auf die Umstände des Einzelfalles an. Nach der Rechtsprechung des BFH liegen Kosten der Nachlaßverwal-

tung dann vor, wenn der in § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 1 ErbStG genannte unmittelbare Zusammenhang der Kosten mit den jeweiligen Abzugstatbeständen fehlt. Die darin liegende Zäsur zwischen Erwerbserlangungskosten und Nachlaßverwaltungskosten ist kein für den jeweiligen Erbfall und auch kein für alle Nachlaßverbindlichkeiten i.S. des § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 1 ErbStG gleich zu definierender, einheitlicher und feststehender Zeitpunkt.

Die Räumungskosten sind nach Auffassung des BFH ebenfalls nach § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 1 ErbStG abzugsfähig. Anders als die Vorinstanz nimmt der 2. Senat auch hier Nachlaßregelungskosten an, weil die Auflösung des Haushalts des Erblassers ebenfalls nicht zuletzt darauf gerichtet ist, mit dem Vermögensgegenstand des Erblassers zweckentsprechend zu verfahren. Die Vorinstanz habe sich allein auf die Wohnung als Nachlaßgegenstand konzentriert. Nicht nur die Wohnung, sondern auch die in der Wohnung befindlichen persönlichen Gegenstände des Erblassers können zum Nachlaß gehören. Dies muß aber nicht zwangsläufig der Fall sein, da Vermögensgegenstände auch geliehen oder gemietet sein können und damit an Dritte herauszugeben sind. Es gehöre zur tatsächlichen Feststellung des Nachlasses, hierüber Gewißheit zu erlangen, und damit zur Nachlaßregelung, für alle Einzelteile des Hausrats zu entscheiden, wie damit zu verfahren ist, ob Herausgabepflichten zu bedienen sind und ob, in welcher Art und durch wen der Hausrat weiterverwendet werden kann. Die Durchsicht ist damit auch wesentlicher Bestandteil einer Räumung. Der BFH stellt klar, daß diese Maßnahme unmittelbar auf dem Erbfall beruht, ist ohne Erbfall in dieser Form nahezu nicht denkbar und begründet insofern nachlaßspezifischen Aufwand.

(RA Alessandro Saitta, Associate bei S&P Söffing)



Die Geschäftsraummiete

von Dominique Johanna Popiel, Rechtsanwältin, Düsseldorf

2020, 8. Auflage, 152 Seiten, € 19,80

Das Recht der Wirtschaft, Band 160

ISBN 978-3-415-06899-5

Bei Geschäftsraummietverträgen besteht – im Gegensatz zu Wohnraummietverträgen – weitgehende Vertragsfreiheit. Das Buch zeigt die Grenzen dieser Freiheit auf.

Die Autorin erläutert im Detail, welche Rechte und Pflichten die Mietvertragsparteien haben. Sie behandelt eingehend die typischen Phasen eines Geschäftsraummietvertrags, angefangen bei den einleitenden Vertragsverhandlungen über den Vertragsabschluss bis hin zur Kündigung und Abwicklung des Vertrags.



Leseprobe unter

www.boorberg.de/9783415068995

BOORBERG

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

SC0721



Das Wesentliche für die Praxis.



WWW.BOORBERG.DE

Marktorientierte Immobilienbewertung

Grundriss für die Praxis

von Dipl.-Volkswirt Hauke Petersen,
Dipl.-Ingenieur (FH) Jürgen Schnoor und
Wolfgang Seitz M.Sc.

2019, 10. Auflage, 134 Seiten, € 26,-

ISBN 978-3-415-06375-4



Leseprobe unter

www.boorberg.de/9783415063754

Das handliche Fachbuch informiert über die Grundzüge der Verkehrswertermittlung. Anschaulich werden die drei in der ImmoWertV normierten Verfahren Vergleichswert-, Ertragswert- und Sachwertverfahren dargestellt. Dabei zeigen die Autoren, allesamt erfahrene Praktiker und bekannte Namen ihrer Branche, anhand von Beispielen auch die Anwendung der Methoden auf. Insgesamt ergibt sich für den Leser so ein rundes Bild der Bewertung von bebauten und unbebauten Grundstücken.

Der Leitfaden eignet sich vor allem für Leserinnen und Leser, die sich zur Verkehrswertermittlung von Immobilien einen Überblick verschaffen möchte, ohne dabei zu tief ins Detail zu gehen. Er spricht damit u.a. Eigentümer von Grundstücken, Häusern und Wohnungen an. Außerdem finden hier zum Beispiel Rechtsanwälte, Steuerberater und Mitarbeiter von Banken einen sachkundigen Einstieg in die Materie. In die 10. Auflage wurden Randstichwörter eingefügt, die einen schnelleren Überblick über die Textpassagen verschaffen. Das Buch bezieht die Richtlinien detailliert ein, die nach und nach die WertR 2006 (in Teilen) ersetzt haben. Nach der Lektüre des Leitfadens verstehen Sie Verkehrswertgutachten.

 BOORBERG

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.

Gehrlein/Born/Simon

GmbHG

Carl Heymanns Verlag, 5. Aufl. 2021, 1845 Seiten

Für den 01.01.2021 wird die Anzahl der in Deutschland eingetragenen GmbHs mit 1.329.277 ausgewiesen, während von den Limiteds 5.962 übrig blieben. Rund drei Viertel der Gesellschaften begnügen sich mit dem gesetzlichen Mindestkapital und sind daher besonders insolvenzanfällig, s. *Gehrlein* (S. 11). Knapp 170 Seiten dieses Kommentars (zusammengestellt von ca. 30 Praktikern) widmen sich ausführlich, aber sehr präzise dem Steuerrecht (*Binnewies*, Die Besteuerung der GmbH und ihrer Gesellschafter), während auch der Anhang 4 (Compliance in der GmbH) von *Nietsch* hervorzuheben ist.

Heidel/Hüßtege/Mansel/Noack

BGB Allgemeiner Teil, EGBGB

Nomos Verlag Baden-Baden, 4. Auflage 2021, 3320 Seiten

Neben Umfang, extrem geringer Schriftgröße, dünnen Seiten und einem Gewicht, das die Kapazität der kanzeleigenen Briefwaage sprengen würde, fällt die Vielzahl der Kommentatoren auf, die weit über 50 beträgt. Eine Sonderbeilage zu Art. 15 und 16 EGBGB ist beigelegt, auf anderen Wegen erreichte uns ein Sonderdruck zum Vereinsrecht.

Etwas mißlich ist die Zusammenstellung der Literatur, die traditionellerweise den einzelnen kommentierten Paragraphen in alphabetischer Sortierung vorangestellt wird. Die garantiert zwar eine gewisse Vollständigkeit, allerdings leidet darunter die Auffindbarkeit aktueller und neuer Beiträge. Dies schmälert die Qualität dieses Werkes in keiner Weise, das ohne die Palandt'sche Satzverkürzung

auskommt und Zusammenhänge durchaus lesbar kommentiert.

Pump/Fittkau

Die Vermeidung der Haftung für Steuerschulden

Erich Schmidt Verlag, 2. Aufl. Berlin, 2021, 461 Seiten

Das Werk widmet sich in einem ganzen Kapitel der „Vermeidung der Haftung durch nachhaltig zielgerichtete Tätigkeit“, was sicher notwendig, aber irgendwie verniedlicht daherkommt. Bei der Beschreibung des Risikos durch Übernahme einer Funktion als Vereinsvorstand (S. 215) heißt es dann u. a. „sind bestimmte Pflichten verbunden, die bei vorsätzlicher oder grob fahrlässiger Verletzung das Risiko der Inhaftungnahme zur Folge haben. Insofern ist jeder vor Amtsantritt gefordert, sich sachkundig zu machen und anschließend organisatorisch die Erfüllung der ihm obliegenden Pflichten durch Beauftragung eines Steuerberaters zu sichern.“

Warum es ein Steuerberater sein muß, erschließt sich dem sorgfältigen Leser nicht ganz.

Bunjes

UStG, Kommentar

C.H. Beck, München, 19. Aufl. 2020, 1728 Seiten

Nur 3 Bearbeiter halten diese Kommentierung „auf dem Laufenden“, wobei das Umsatzsteuerrecht ja aufgrund der europäischen Einflüsse nicht gerade zum Stillstand verdammt ist. Durch die jährliche Neuauflage wächst die Kommentierung immer weiter, was in der Natur der Sache liegt. Die Kombination der Bearbeiter – Richter am BFH und Steuerberater – ermöglicht eine unterschiedliche Sicht der Dinge, was man aber ebenfalls kaum bemerkt. Chapeau.

Klein

AO, Kommentar

C.H. Beck, München, 15. Aufl. 2020, 2465 Seiten

Die 13. Auflage umfaßte im Jahr 2016 noch 2.222 Seiten, also wächst der Umfang in jeder Auflage ca. 5%. Kein Wunder, kommentiert das Werk die gesamte AO einschließlich


des Steuerstrafrechts, daneben die einschlägigen Vorschriften aus der ZPO, insbesondere die Pfändungsvorschriften, aus der InsO, dem Zollkodex/Unionszollkodex, aus dem VwZG sowie das EUAHiG. Außerdem sind Änderungsgesetze eingearbeitet, u. a. mit wichtigen Änderungen zur Einführung sog. Risikomanagementsysteme, zur Vereinheitlichung der Datenübermittlungspflichten, zur Erschwerung von Steuerumgehungen mittels Domizilgesellschaften und zur Umsetzung der Europäischen Datenschutz-Grundverordnung. Also keine überflüssigen Pfunde.

Im nächsten Heft: Stehle/Stehle/Hirschberger, **Die rechtlichen und steuerlichen Wesensmerkmale der verschiedenen Gesellschaftsformen**; Assmann /Schneider/Mülbert, **Wertpapierhandelsrecht**; Gomoll, **Tax-Compliance-Management-Systeme als Weg zu mehr Steuerehrlichkeit und Rechtssicherheit**; Dreher/Ernst, **Mergers & Acquisitions**.

Redaktion



Die Verantwortlichkeit im Datenschutz
Die Zuordnung zum Verantwortlichen und deren Bedeutung für Rechtfertigung, Geldbußen und Schadensersatz
von Dr. Thomas Kosmider
2021, 310 Seiten, € 48,-
Recht und Neue Medien, Band 31
ISBN 978-3-415-07048-6

 Leseprobe unter
www.boorberg.de/9783415070486

Der Verantwortliche ist der Hauptakteur des europäischen Datenschutzrechts. An ihn richtet sich der überwiegende Teil der Pflichten aus der DSGVO, deren Einhaltung er zu verantworten hat. Vor allem ihm gegenüber machen Betroffene ihre Rechte, insbesondere auch Schadensersatzansprüche, geltend. Außerdem kann der Verantwortliche Adressat empfindlicher Geldbußen sein.

In diesem Buch wird der Verantwortliche mit einem Fokus auf Verbandsstrukturen detailliert betrachtet. Von tragender Bedeutung sind dabei die Zuordnung natürlicher Personen zum Verantwortlichen, die Fälle der Weisungsabweichung und die Einordnung von Teilen einer Organisation.

Besonders empfehlenswert für Justiziere und Juristen, die sich mit dem Datenschutzrecht befassen, aber auch für Datenschutzbeauftragte, Personal- und Sicherheitsverantwortliche, die tiefer in die Materie einsteigen wollen.

 BOORBERG

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 0711/7385-100 · 089/4361564 TEL 0711/7385-343 · 089/436000-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE SC0721



Komplexe Fragen – klare Antworten.

WWW.BOORBERG.DE

Die Besteuerung von Grenzgängern in die Schweiz

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

2019, 196 Seiten, € 49,80

ISBN 978-3-415-06493-5



Leseprobe unter
www.boorberg.de/9783415064935

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

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

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

 BOORBERG



Präzise und praxisnah.

WWW.BOORBERG.DE

Steuerliche Maßnahmen: Corona und Gewerbebetriebe

von Dr. Ulf-Christian Dißars, Rechtsanwalt,
Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Fachberater
für internationales Steuerrecht

2021, 62 Seiten, € 18,-

ISBN 978-3-415-06965-7



Leseprobe unter

www.boorberg.de/9783415069657

Die Regelungen von Gesetzgeber und Verwaltung für Gewerbebetriebe zur COVID-19-Pandemie sind vielfältig und nur schwer zu überblicken. Die Broschüre **erläutert** insbesondere die handelsbilanziellen Auswirkungen der Pandemie und die steuergesetzgeberischen Maßnahmen einschließlich des JStG 2020.

Außerdem enthält sie die **Texte**

- der maßgeblichen Änderungsgesetze: Corona-Steuerhilfegesetze, Gesetz zur Abmilderung der Folgen der COVID-19-Pandemie im Zivil-, Insolvenz- und Strafverfahrensrecht,
- der wichtigsten geänderten Vorschriften: EStG, AO, UStG, UmwStG, UmwG, GewStG, StGB, Forschungszulagengesetz (in Auszügen)
- und der relevanten BMF-Schreiben vom 19.3.2020, 30.6.2020 und 6.10.2020.

Das Buch ist auf Stand Mitte November 2020.

Da die Auswirkungen der Pandemie auf die Wirtschaft noch einige Zeit spürbar sein dürften, ist mit weiteren Beschlüssen zu rechnen. Diese Regelungen sind dann über die Buchinhalte hinaus unter **www.boorberg-plus.de** für Käuferinnen und Käufer des Buchs kostenlos abrufbar.

 BOORBERG