

steueranwaltsmagazin

Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im Deutschen Anwaltverein

3/2022

124. Ausgabe | 24. Jahrgang

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

Dr. Jörg Stalleiken,
Flick Gocke Schaumburg,
Bonn

69 **Editorial**
Wagner

Beiträge

- 71 Kranz **BMF-Schreiben zur ertragsteuerrechtlichen Behandlung von virtuellen Währungen und von sonstigen Token – der Weg vom Entwurf zur finalen Fassung**
- 76 Hallerbach **Aktuelle Probleme der umsatzsteuerlichen Organschaft – Droht der deutschen Regelung das Aus?**
- 85 Latrovalis/Link **Alles neu macht ATAD III?**
- 93 Korts **FG München vom 04.11.2021, 15 K 118/20 – echt jetzt? (Teil II)**

101 **Rechtsprechung**
Söffing

104 **LiteraTour**

www.steuerrecht.org

Topaktueller Praxiskommentar.



LADEMANN

Umwandlungssteuergesetz
Handkommentar mit Erläuterungen zu
– § 1a KStG (Optionsmodell)
– Umsatzsteuer
– Grunderwerbsteuer

von Wjatscheslav Anissimov, Dr. Stefan Behrens, Ines Heß, Professor Dr. Dirk Jäschke, Dr. Vanessa Stuber-Köth, Professor Dr. Jörg H. Ottersbach, Dr. Wendelin Staats, Dr. Jürgen Staiger, Professor Dr. Michael Stöber, Georg von Streit und Daniel Wernicke

2022, 3., überarbeitete und erweiterte Auflage, 1360 Seiten, € 185,-

in Zusammenarbeit mit Deutscher Fachverlag GmbH – Fachmedien Recht und Wirtschaft

ISBN 978-3-415-07127-8

Neuaufgabe.

AUCH ALS

E-Book

Ein deutlicher Schwerpunkt der Erläuterungen des UmwStG liegt auf dem hierzu ergangenen Umwandlungssteuererlass der Finanzverwaltung. Das Werk enthält außerdem Kommentierungen zur USt und erste Beratungshinweise zur neu geregelten Grunderwerbsteuer. Berücksichtigt sind u.a. bereits das KöMoG, das MoPeG und das Grunderwerbsteuer-Änderungsgesetz vom 12. Mai 2021.

Die Kommentierung stellt also insbesondere bereits die teilweise Globalisierung der für die Umwandlung von Körperschaften maßgeblichen Teile des UmwStG (§ 1 UmwStG, § 12 Absatz 2 und 3 KStG i.d.F. des KöMoG) dar, die auf Umwandlungen mit einem steuerlichen Übertragungstichtag nach dem 31.12.2021 Anwendung findet. Eingearbeitet sind auch die gesetzlichen Sonderregelungen zum Brexit und zur Corona-Krise. Das Werk enthält außerdem eine umfangreiche Erstkommentierung der Option zur Körperschaftsbesteuerung (§ 1a KStG).

WWW.BOORBERG.DE

 **BOORBERG**

RICHARD BOORBERG VERLAG · FAX 07 11/73 85-100 · 089/43 61 564 · TEL 07 11/73 85-343 · 089/43 60 00-20 · BESTELLUNG@BOORBERG.DE

I.

Das „Kartellrecht mit Klauen und Zähnen“ wird wohl nichts werden, rückwirkend schon gar nicht. Hektischer Aktionismus, um unüberlegte Aktionen wieder zu reparieren („Tankrabatt“). Wie wäre es mit abschaffen?

II.

„Es bildet sich ein sekundärrechtlicher Begriff der „gemeinnützigen Organisation“ heraus. Allerdings ist eine gesamt-europäische Rechtsform nicht verfügbar; der Weg hierzu ist noch weit und steinig. Im Jahre 2011 hatte das Europäische Parlament an die europäische Kommission appelliert, u. a. einen neuen Vorschlag für ein europäisches Vereinsrecht vorzulegen (ABl. 2012/C 199 E/24). Ein Bericht v. 19.01.2022 des Abg. *Sergey Lagodinsky* mit Empfehlungen an die Kommission zu einem Statut für länderübergreifende Europäische Vereine und Organisationen ohne Erwerbszweck (2020/2026(INL)) ist Anfang des Jahres 2022 im Europäischen Parlament erörtert worden. Der Text ist am 17.02.2022 als Entschließung des Europäischen Parlaments angenommen worden (P9_TA(2022)0044). Das Problem des Ausschüttungsverbots wird nur mittelbar angesprochen in Art. 2 des Entwurfs, wo es heißt: „Für die Zwecke dieser Verordnung bedeutet der Ausdruck ‚ohne Erwerbszweck‘, daß das Hauptziel nicht in der Erzielung eines Gewinns besteht, auch wenn wirtschaftliche Tätigkeiten ausgeübt werden können. Wird von einer Organisation ohne Erwerbszweck ein Gewinn erwirtschaftet, so wird dieser in die Organisation zur Verfolgung ihrer Ziele investiert und nicht unter Mitgliedern, Gründern oder anderen privaten Parteien verteilt.“

Fischer, Keine Berufung auf das Unionsrecht für Leistungen im Bereich des Sports – zum europäischen Rechtsbegriff „Einrichtung ohne Gewinnstreben, jurisPR 24/2022

III.

Wenn die Menschen nur über das sprächen, was sie begreifen, dann würde es sehr still auf der Welt sein.

Albert Einstein (1879–1955)

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 abzudrucken.

Redaktion

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

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

Die 125. Ausgabe des [steueranwaltsmagazin](#) erscheint am 15. August 2022.

Mitschreibende dieser Ausgabe:

Stefanie Latrovalis und *Mathias Link*, Rechtsanwälte in Frankfurt; *Dorothee Hallerbach*, Rechtsanwältin in Augsburg; *Sebastian Korts*, Rechtsanwalt in Köln; *Steffen Kranz* und *Claudius Söffing*, Rechtsanwälte 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

Internationales Steuerrecht

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

Steuerstrafrecht

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

Europarecht

RA/FAStR **Prof. Dr. Klaus von Brocke**, Rottach; 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 6152-0;

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



**Kompetent
und umfassend.**

WWW.BOORBERG.DE

Betriebsprüfung und Steuerfahndung

von Dr. Thomas Kaligin, Rechtsanwalt,
Fachanwalt für Steuerrecht

2022, 2., überarbeitete Auflage, 676 Seiten,
€ 128,-

ISBN 978-3-415-07033-2



Leseprobe unter
www.boorberg.de/9783415070332

Besonders wertvoll ist das Buch durch die dreiteilige Gliederung der Ausführungen zur Betriebsprüfung in Basiswissen zur Betriebsprüfung, Steuerstrafsachen und Steuerfahndung. Der Autor erklärt bei der Steuerfahndung detailliert nicht nur die Aufgaben und Befugnisse der Finanzbehörden, sondern auch die typischen Aufgriffsanlässe, wie z.B. Selbstanzeige oder Kontenabruf. Der Verfasser führt im Steuerstrafverfahren Schritt für Schritt durch die Arbeitsabfolge in der Praxis – zu jedem Problem, von der Einleitung des Steuerstrafverfahrens bis zu seiner möglichst einvernehmlichen Beendigung, finden sich konkrete Hinweise.

Zahlreiche Beispiele aus der Praxis machen die aktuellen Prüfungs- und Fahndungsschwerpunkte der Finanzämter transparent. Die wichtigsten Kapitel, z.B. zur Schätzung in der Betriebsprüfung oder den Verhaltensmaßregeln bei Durchsuchungsmaßnahmen, werden durch Checklisten abgerundet. Die 2. Auflage berücksichtigt die aktuelle Rechtsentwicklung im Bereich der Betriebsprüfung und Steuerfahndung. Das neue Kapitel »Betriebsprüfung während der Corona-Krise« enthält wichtige Hinweise, u.a. zur Verschiebung von Außenprüfungen und zu Fristverlängerungen.

 **BOORBERG**

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 07 11/7385-100 · 089/4361564 TEL 07 11/7385-343 · 089/436000-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE SC0222

BMF-Schreiben zur ertragsteuerrechtlichen Behandlung von virtuellen Währungen und von sonstigen Token – der Weg vom Entwurf zur finalen Fassung

RA/FAStR Dr. Steffen Kranz LL.M., Partner der Kanzlei S&P Söffing Kranz Rechtsanwalts-gesellschaft mbH mit Standorten in Düsseldorf, München, Zürich und Paris

I. Einleitung

Am 11.05.2022 hat das Bundesministerium der Finanzen (BMF) das lang erwartete Schreiben betreffend Einzelfragen zur ertragsteuerrechtlichen Behandlung von virtuellen Währungen und von sonstigen Token¹ (datierend auf den 10.05.2022; nachfolgend kurz „**BMF-Schreiben**“ genannt) online zum Abruf bereitgestellt. Dem vorausgegangen ist von Seiten des BMF der im Juni 2021 veröffentlichte Entwurf des BMF-Schreibens (nachfolgend kurz „**Entwurf**“ genannt) sowie eine am 19.08.2021 abgehaltene Anhörung, in der zu verschiedenen Punkten, die im Rahmen von zahlreichen Stellungnahmen zum Entwurf des BMF-Schreibens kritisiert worden sind, Stellung bezogen wurde. Dieser Prozeß und die in diesem Rahmen geführten Diskussionen haben veranschaulicht, wie streitanfällig die Aufbereitung und ertragsteuerliche Würdigung von Sachverhalten rund um die Distributed Ledger Technologie nach den allgemeinen Vorschriften des nationalen Steuerrechts ist.

Mit dem BMF-Schreiben haben die Landesfinanzbehörden nun ihre verbindliche Vorgabe zur Auslegung und Anwendung der Vorschriften des Einkommensteuergesetzes im Fall von virtuellen Währungen. Zahlreiche bisher ruhend gestellte Veranlagungs- und Einspruchsverfahren müssen von den Finanzämtern nun beschieden werden. Als Konsequenz ist mit einer Welle von Klageverfahren vor den Finanzgerichten zu rechnen. Zudem gibt das BMF-Schreiben den Steuerpflichtigen und ihren Beratern in weiten Teilen Planungssicherheit für die finanzbehördlichen Verfahren, was Ihnen bis zum 11.05.2022 leider verwehrt blieb. Bis zu diesem Zeitpunkt konnte nur der Versuch unternommen werden, die finale Version des BMF-Schreibens durch Interpretation der einzelnen Schritte in der fast einjährigen Entwicklung seit der Veröffentlichung des Entwurfs abzuschätzen, um auf dieser Basis weitere Schritte zu planen bzw. zu gehen.

In welchen wesentlichen Punkten sich das BMF-Schreiben nun vom Entwurf unterscheidet, soll im Rahmen dieses Beitrags aufgezeigt werden. Unter Orientierung an der Gliederung des BMF-Schreibens und seines ursprünglichen Entwurfs soll dabei zwischen den Erläuterungen zu

den verwendeten Begriffen und den technischen Grundlagen zum einen (unten unter Abschnitt II.) sowie der ertragsteuerlichen Einordnung zum anderen (unten unter Abschnitt III.) unterschieden werden.

Wie erwartet, enthält das BMF-Schreiben auch weiterhin und zum Teil unverändert kritikfähige Punkte, die jedoch bereits in der steuerrechtlichen Fachliteratur und im Rahmen von zahlreichen Stellungnahmen zum Entwurf zahlreich adressiert worden sind. Um Wiederholungen zu vermeiden, werden diese Punkte im Folgenden grundsätzlich nicht noch einmal gesondert aufgegriffen.

II. Erläuterungen

1. Definition des Begriffs „Virtuelle Währungen“

Der Begriff „virtuelle Währung“ nimmt im Rahmen des BMF-Schreibens eine zentrale Rolle ein, da virtuelle Währungen² selbst nicht nur den sachlichen Anwendungsbereich eröffnen, sondern nach Rz. 31 des BMF-Schreibens auch gleichzeitig die für die Ertragbesteuerung maßgeblichen Wirtschaftsgüter bilden sollen. In Anlehnung an Art. 3 Nr. 18 der EU-Richtlinie 2015/849 vom 20.05.2015³, geändert durch die Art. 1 Nr. 2 d) der EU-Richtlinie 2018/843 vom 30.05.2018⁴, verwendete das BMF bereits im Entwurf den Begriff „virtuelle Währungen“ und hat damit den landläufig gebräuchlichen Begriff „Kryptowährungen“

1 GZ: IV C 1 – S 2256/19/10003 :001.

2 Der Begriff „virtuelle Währungen“ soll nach Rz. 3 (1. Bullet) des BMF-Schreibens vom 10.05.2022 (insbesondere) sog. Currency oder Payment Token umfassen.

3 RICHTLINIE (EU) 2015/849 DES EUROPÄISCHEN PARLAMENTS UND DES RATES vom 20.05.2015 zur Verhinderung der Nutzung des Finanzsystems zum Zwecke der Geldwäsche und der Terrorismusfinanzierung, zur Änderung der Verordnung (EU) Nr. 648/2012 des Europäischen Parlaments und des Rates und zur Aufhebung der Richtlinie 2005/60/EG des Europäischen Parlaments und des Rates und der Richtlinie 2006/70/EG der Kommission.

4 RICHTLINIE (EU) 2018/843 DES EUROPÄISCHEN PARLAMENTS UND DES RATES vom 30.05.2018 zur Änderung der Richtlinie (EU) 2015/849 zur Verhinderung der Nutzung des Finanzsystems zum Zwecke der Geldwäsche und der Terrorismusfinanzierung und zur Änderung der Richtlinien 2009/138/EG und 2013/36/EU.

von Anfang an gemieden. Statt jedoch die Definition aus dem EU-Recht inhaltsgleich zu übernehmen, nahm das BMF an einigen Stellen Anpassungen vor und definierte den Begriff „virtuelle Währungen“ im Rahmen des Entwurfs des BMF-Schreibens unter Rz. 1 noch wie folgt:

„[...] digital dargestellte Werteinheiten von Währungen, die von keiner Zentralbank oder öffentlichen Stelle emittiert oder garantiert werden und nicht den gesetzlichen Status einer Währung oder von Geld besitzen, aber deren Werteinheiten von natürlichen oder juristischen Personen als Tauschmittel akzeptiert werden und auf elektronischem Wege übertragen, gespeichert und gehandelt werden können.“

Mit El Salvador ging jedoch bereits am 09.06.2021 das erste Land dazu über, Bitcoin/BTC (neben US-Dollar) als Währung zu akzeptieren, wodurch Bitcoin/BTC nach der Definition des BMF nicht mehr als „virtuelle Währung“ einzuordnen gewesen wäre. Als Reaktion enthält Rz. 1 des BMF-Schreibens vom 10.05.2022 nun noch einmal eine angepaßte Definition, die sich von der Definition im Entwurf insbesondere dadurch entscheidet, daß der gesetzliche Status einer Währung oder von Geld nun davon abhängig sein soll, daß die digital dargestellten Werteinheiten von einer Zentralbank oder öffentlichen Stelle emittiert oder garantiert werden. Zudem bezieht sich die Definition auch nicht mehr auf „digital dargestellte Werteinheiten von Währungen“, sondern nur noch auf „digital dargestellte Werteinheiten“. Der insoweit wesentliche Teil der Definition für den Begriff „virtuelle Währungen“ lautet nun wie folgt:⁵

*„sind virtuelle Währungen im Sinne dieses Schreibens **digital dargestellte Werteinheiten**, die von keiner Zentralbank oder öffentlichen Stelle emittiert oder garantiert werden und **damit** nicht den gesetzlichen Status einer Währung oder von Geld besitzen, aber von natürlichen oder juristischen Personen als Tauschmittel akzeptiert werden und auf elektronischem Wege übertragen, gespeichert und gehandelt werden können.“*

Das Ziel des BMF, Bitcoin/BTC sowie zukünftig ggf. auch andere Währungen (weiterhin) zu erfassen, die von anderen Ländern den gesetzlichen Status einer Währung oder Geld innehaben, dürfte damit erreicht worden sein. Allerdings besteht im Beratungsfeld „Kryptowerte“ – und dies liegt in der Natur der Sache begründet – ein wesentliches Problem seit jeher darin, daß keine zentralen Definitionen von Begriffen existieren. Die hieraus resultierende Hürde für die Kommunikation in dieser grenzüberschreitenden Materie wird aber jedenfalls nicht geringer, wenn die deutsche Finanzverwaltung Begriffe des EU-Rechts zwar grundsätzlich übernimmt, diese dann jedoch wieder autonom (abweichend) definiert.

2. Mining und Staking

In systematischer Hinsicht untergliederte der Entwurf in den Rz. 7 bis 11 die beiden bedeutendsten Konsensmecha-

nismen Proof-of-Work (PoW) und Proof-of-Stake (PoS) der Überschrift „*Erwerb von Einheiten einer virtuellen Währung durch Mining*“. Ausdrücklich hieß es unter Rz. 7 des Entwurfs: „*Das Mining kann beispielsweise im Wege des Proof of Work oder des Proof of Stake erfolgen*“. Von dieser Darstellung rückt das BMF nun ab. Die Mechanismen Proof of Work und Proof of Stake stehen nun in der Darstellung unter den Rz. 7 bis 13 des BMF-Schreibens als mögliche Alternativen nebeneinander und werden im Vergleich zu den Rz. 7 bis 11 des Entwurfs deutlich detaillierter erläutert.

Bemerkenswert ist an dieser Stelle auch, daß zwei „neue“ Begriffe Eingang in das BMF-Schreiben gefunden haben, nämlich „Minting“ und „Forging“.⁶ Diese Begriffe werden vom BMF jedoch nicht gesondert definiert, sondern als begriffliches Äquivalent und zum Zwecke der Abgrenzung von Aktivitäten im Rahmen der Ausführungen zum Proof of Stake genutzt. Hierzu heißt es nun unter Rz. 8 des BMF-Schreibens in einem vollständig neu eingefügten Absatz:⁷

*„Für das Anhängen eines neuen Blocks gibt es unterschiedliche Verfahren. Derzeit am weitesten verbreitet sind Proof of Work, in Anlehnung an das Goldschürfen Mining genannt, und Proof of Stake. **Proof of Stake** wird in Abgrenzung zum Mining auch als **Forging** oder **Minting** bezeichnet, das heißt als Schmieden oder Prägen, zum Teil auch generalisierend als **Staking**. Die Blockerstellenden werden beim Proof of Stake **Forger** oder **Validatoren** genannt. **Das vorliegende Schreiben nutzt für den Fall der Blockerstellung durch Proof of Stake den Begriff des Forging.**“*

In Abgrenzung hierzu heißt es im letzten Satz von Rz. 13 des BMF-Schreibens:

*„Das vorliegende Schreiben nutzt **Staking demgegenüber nur für die Bereitstellung eines Stakes ohne Übernahme der Blockerstellung.**“*

In Zusammenschau der Rz. 12, 13 u. 49 des BMF-Schreibens soll Staking zudem voraussetzen, daß die bereitgestellten Einheiten der virtuellen Währung gesperrt, jedoch nicht übertragen werden. In dem temporären Verzicht auf die Nutzung dieser Einheiten sieht das BMF dann eine ertragsteuerrelevante Leistung des Steuerpflichtigen.

Für die effektive Kommunikation mit den Finanzbehörden müssen sich die Steuerpflichtigen und ihre Berater somit daran gewöhnen, daß ertragsteuerrelevante Aktivitäten im Rahmen eines PoS- Netzwerks nach Ansicht des BMF (zumindest) in zwei Erscheinungsformen denkbar sind, nämlich als

1. Validator/Forger im Rahmen des Forging und
2. im Rahmen des Staking durch die Bereitstellung eines Stakes.

⁵ Hervorhebungen durch Verfasser.

⁶ Der Begriff „Minting“ wird in dem BMF-Schreiben allerdings nicht noch einmal verwendet und entfaltet somit in diesem Rahmen keine weitere Relevanz.

⁷ Hervorhebungen durch Verfasser.

Die unzureichende Differenzierung im Bereich PoS war ein wesentlicher Kritikpunkt am Entwurf, dem sich das BMF erfreulicherweise angenommen hat. Die Aufnahme des Begriffs „Forging“ und die diesbezügliche Abgrenzung zum Staking mag – insbesondere im Hinblick auf den Mangel einer allgemeingültigen Definition des Begriffs „Forging“ – auf einen ersten Blick zu Irritationen führen, fördert aber in systematischer Hinsicht das gemeinsame Verständnis für das mögliche Agieren des Steuerpflichtigen. Eine weitergehende Unterscheidung von verschiedenen Varianten des PoS-Ansatzes, insbesondere Delegated PoS, enthält das BMF-Schreiben jedoch nicht. In der am 19.08.2021 vom BMF abgehaltenen Anhörung stellte das BMF noch in Aussicht, daß das Thema „Delegated Proof of Stake“ ggf. Gegenstand einer (zukünftigen) Ergänzung zum BMF-Schreiben sein werde. Ob das BMF eine solche Ergänzung im Hinblick auf die Abkehr von der Verlängerung der Haltefrist im Fall des Staking (vgl. unten unter Abschnitt III. Nr. 7.) noch für erforderlich hält, könnte bezweifelt werden.

III. Ertragsteuerrechtliche Einordnung

1. Mögliche Einkunftsarten und Darstellung

Tätigkeiten im Zusammenhang mit Einheiten einer virtuellen Währung sollten nach Rz. 23 des Entwurfs (nur) zu Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 15 EStG), nichtselbständiger Arbeit (§ 19 EStG), Kapitalvermögen (§ 20 EStG), privaten Veräußerungsgeschäften (§ 22 Nr. 2 i. V. m. § 23 EStG) sowie zu sonstigen Einkünften führen können. Rz. 30 des BMF-Schreibens greift diese Einkunftsarten nun nur noch als Beispiele auf, läßt jedoch ausdrücklich eine Zuteilung zu allen Einkunftsarten offen, was nun insbesondere auch die Einkünfte aus selbständiger Arbeit mit umfaßt.

2. Wirtschaftsgutqualität und wirtschaftliche Zurechnung

Der Entwurf enthielt keine gesonderten Passagen zu der Wirtschaftsgutqualität virtueller Währungen. Jedoch konnten dem Entwurf insbesondere im Rahmen der Ausführungen zum Mining unter Rz. 31 und 34 sowie im Rahmen der Ausführungen zu den Einkünften aus der Veräußerung von Einheiten einer virtuellen Währung unter Rz. 39 die folgenden Einordnungen entnommen werden:

- Rz. 31 des Entwurfs: Einheiten einer virtuellen Währung sind nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter, die nach den allgemeinen bilanzsteuerrechtlichen Grundsätzen dem Anlage- oder Umlaufvermögen zuzuordnen sind.
- Rz. 34 des Entwurfs: Einheiten einer virtuellen Währung sind als mit Wertpapieren vergleichbare nicht verbrieft Forderungen und Rechte als Wirtschaftsgüter im Sinne des § 4 Absatz 3 Satz 4 EStG anzusehen
- Rz. 39 des Entwurfs: Einheiten einer virtuellen Währung

sind als „anderes Wirtschaftsgut“ im Sinne des § 23 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 EStG anzusehen.

An dieser Einordnung hält das BMF-Schreiben unter den nun aktuellen Rz. 41, 44 und 53 grundsätzlich fest. Hingewiesen werden muß jedoch auf die inhaltlich nicht nachvollziehbare Ergänzung in der jetzigen Rz. 41 des BMF-Schreibens vom 10.05.2022 im Vergleich zu Rz. 31 des Entwurfs des BMF-Schreibens: „*Einheiten einer virtuellen Währung sind nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter materieller Art [...]*“. Da Körperlichkeit bei einer virtuellen Währung offenkundig nicht vorliegt, dürfte dem BMF insoweit wohl ein redaktionelles Versehen unterlaufen sein.

Rz. 31 des BMF-Schreibens vom 10.05.2022 enthält zudem nun einen gesonderten Absatz betreffend die Wirtschaftsgutqualität virtueller Währungen und sonstiger Token und den diesbezüglichen Anknüpfungspunkt, den nach der Rechtsprechung des BFH⁸ neben Sachen und Rechten im Sinne des BGB, auch tatsächliche Zustände und konkrete Möglichkeiten bilden können. Das BMF erachtet im Fall von virtuellen Währungen letztere Alternative als Anknüpfungspunkt für die Wirtschaftsgutqualität als einschlägig und stellt konkret ab auf die von virtuellen Währungen vermittelte Möglichkeit, die dem eigenen öffentlichen Schlüssel zugewiesenen vermögenswerten Vorteile einem anderen öffentlichen Schlüssel zuzuweisen.

Sollte tatsächlich dieser Anknüpfungspunkt zugrunde zu legen sein, wofür nach Ansicht des Verfassers⁹ gute Gründe sprechen, wäre bei Lichte betrachtet nicht die virtuelle Währung, also die digital dargestellte Werteinheit an sich, sondern der Private Key das Wirtschaftsgut. Denn der Private Key ermöglicht seinem Inhaber, die digital dargestellten Werteinheiten, die dem diesbezüglichen öffentlichen Schlüssel zugewiesen sind, einem anderen öffentlichen Schlüssel zuzuweisen. Die wirtschaftliche Zurechnung würde sich gemäß § 39 Abs. 2 AO dann danach richten, wer die Sachherrschaft über den Private Key innehat bzw. wer gegenüber dem Inhaber des Private Key weisungsbefugt ist, wie es regelmäßig bei zentralisierten Börsen (z. B. Coinbase oder Kraken) der Fall ist. Letzteres wiederum wird in Rz. 32 des BMF-Schreibens auch so angeführt.

3. Mining und Forging als Anschaffungsvorgänge

Ein wesentlicher Streitpunkt entbrannte zu der bereits in Rz. 32 des Entwurfs vertretenen Ansicht, daß die für das Mining zugewiesenen Einheiten einer virtuellen Währung sowie die in Einheiten einer virtuellen Währung vergütete Transaktionsgebühr aus Sicht des Miners Gegenstand eines Anschaffungsvorgangs sein sollen. Damit widersprach das BMF nicht nur der zuvor auf Ebene der Landesfinanz-

8 Z. B. BFH, Beschluß vom 07.08.2000 – GrS 2/99 –, BFHE 192, 339, BStBl II 2000, 632, Rn. 46.

9 Vgl. bereits Kranz, [steueranwaltsmagazin](#) 2021, 49 (53).

behörden¹⁰ vertretenen Ansicht, wonach hinsichtlich „Kryptowährungen, die durch sog. Mining selbst erzeugt wurden [...] kein Anschaffungsvorgang vorliegt“. Auch fehlte eine Begründung zu der Frage, wer in solchen Konstellationen die andere Person sein soll, von dem der Miner die Block Rewards entgeltlich erwirbt, damit ein Anschaffungsvorgang von Seiten des Miners bejaht werden kann.

Das BMF ist in diesem Punkt von seiner Rechtsansicht nicht abgerückt, begründet diese jedoch nun. So heißt es in Rz. 33 des BMF-Schreibens:¹¹

„Die Gesamtheit der Personen, die Rechte an der Blockchain haben, gewährt die freigegebenen Einheiten im Tausch für die Dienstleistung der Blockerstellenden. Auch die Transaktionsgebühren werden im Tausch für die Dienstleistung der Blockerstellenden geleistet. In beiden Fällen handelt es sich somit um einen entgeltlichen Erwerb von Dritten.“

Nach Ansicht des BMF erwirbt der Miner also sowohl die Block Rewards also auch die Transaktionsgebühren von der bzw. einer „Gesamtheit der Personen, die Rechte an der Blockchain haben“ und zwar im Austausch gegen seine Dienstleistungen, die nach Rz. 7, 38 u. 39 des BMF-Schreibens in der Bereitstellung von Rechenleistung für die Verifikation von Transaktionsdaten, dem Zusammenführen von Transaktionen und deren Aufnahme in neue Blöcke sowie das Anfügen derselben an die Blockchain zu sehen sind.

In diesem Zusammenhang stellen sich natürlich verschiedene Fragen. Wer soll „Rechte“ an einer Blockchain haben? Sollen dies die Personen sein, denen die virtuellen Währungen zuzurechnen sind? Insbesondere im Rahmen des Bitcoin-Netzwerks fällt es schwer, den „Inhabern“ von BTC-Einheiten Rechte zuzusprechen. Und wenn aus Sicht des Miners ein Anschaffungsvorgang vorliegt, liegt dann aus Sicht dieser Gesamtheit von Personen ein Veräußerungsvorgang im Hinblick auf die freigegebenen Einheiten vor, die von dieser Gesamtheit von Personen für die Erbringung der Dienstleistung „gewährt“ werden?

Die Begründung dieses Ansatzes, der nach Rz. 33 des BMF-Schreibens nicht nur auf das Mining, sondern auch auf das Forging Anwendung finden soll, könnte und wird hoffentlich das Fundament für Diskussionen hinsichtlich der Stellung der Inhaber von Kryptowährungen und der verschiedenen Netzwerkteilnehmer bilden. Es handelt sich hierbei um eine grundlegende Frage, deren Beantwortung für die ertragsteuerliche Beurteilung von Aktivitäten der Netzwerkteilnehmer entscheidend ist.

4. Mining und Forging als gewerbliche Tätigkeit

Nach Rz. 26 des Entwurfs sollte „im Regelfall von einer gewerblichen Tätigkeit im Zusammenhang mit dem Mining ausgegangen werden“ können, wenn der Steuerpflichtige insoweit nachhaltig für eigene Rechnung tätig ist und auch das Unternehmerrisiko trägt. Das BMF-Schreiben verweist nun in Rz. 35 auf die Prüfung der Voraussetzungen von § 15

Abs. 2 EStG im Einzelfall und greift die im Folgenden einzeln auf.

Hinsichtlich der Abgrenzung zur privaten Vermögensverwaltung enthielt der Entwurf nur allgemeine Ausführungen, während es in Rz. 39 des BMF-Schreibens nun konkret heißt:

„Die Blockerstellung stellt keine private Vermögensverwaltung dar. Sowohl beim Mining als auch beim Forging erhalten die Blockerstellenden die Blockbelohnung und die Transaktionsgebühren im Tausch für die Erstellung neuer Blöcke. Die Tätigkeit entspricht damit dem Bild eines Dienstleisters.“

Rz. 45 des BMF-Schreibens läßt aber nun ausdrücklich die Möglichkeit offen, daß Einkünfte aus der Blockerstellung keiner anderen Einkunftsart zugerechnet werden können und daher als Leistung nach § 22 Nr 3 EStG steuerbar sein sollen, wobei als Beispiel jedoch nur der Fall, daß mangels Nachhaltigkeit keine gewerbliche Tätigkeit im Sinne des § 15 Abs. 2 EStG vorliegt, angeführt wird.

Vor diesem Hintergrund dürften die Finanzbehörden (auch in Zukunft) in den Fällen von Mining oder Forging grundsätzlich von Einkünften aus Gewerbebetrieb ausgehen.

5. „Marktkurs“ von virtuellen Währungen

Für den Fall, daß der Marktkurs einer virtuellen Währung zu ermitteln ist, sollte nach Rz. 32 des Entwurfs noch der Durchschnittswert aus dem Wechselkurs von drei verschiedenen Handelsplattformen (z. B. Kraken, Coinbase und Bitpanda) oder webbasierten Listen (z. B. <https://coinmarketcap.com/de>) zu Grunde gelegt werden können. Im Rahmen der am 19.08.2021 abgehaltenen Anhörung wies das BMF noch darauf hin, daß Gründe der Volatilität gegen das Abstellen auf einzelne Plattformen sprechen würden.

Auch in diesem Punkt hat das BMF seinen Standpunkt geändert und läßt nach Rz. 43 des BMF-Schreibens nun den Ansatz eines Kurses von einer einzelnen Handelsplattform oder einer einzelnen webbasierten Liste zu.

6. Einkünfte aus Staking

Wie bereits in Rz. 73 des Entwurfs angeführt wurde, soll auch nach Rz. 48 des BMF-Schreibens Staking, nun definiert als das Bereitstellen von Einheiten einer virtuellen Währung unter Inkaufnahme der Sperrung dieser Einheiten, in der Regel der privaten Vermögensverwaltung zuzuordnen sein. Einnahmen aus dem Staking sollen dann zu den Einkünften aus Leistungen i.S.v. § 22 Nr. 2 EStG gehören. Erstmals konkretisiert das BMF hier jedoch die vom Steuerpflichtigen erbrachte Leistung als „temporärer Verzicht auf die Nutzung der Einheiten einer virtuellen Währung“.

¹⁰ Vgl. Kurzinformation der OFD NRW vom 20.04.2018 betr. ertragsteuerliche Behandlung von virtuellen Währungen (Kryptowährungen), Nr. 04/2018, DB 2018, 1185.

¹¹ Hervorhebungen durch den Verfasser.

Die ertragsteuerliche Behandlung des Staking im Rahmen eines Delegated PoS soll nach Aussage in der am 19.08.2021 vom BMF abgehaltenen Anhörung ggf. Gegenstand einer (zukünftigen) Ergänzung zum BMF-Schreiben werden.

7. Keine Verlängerung der Veräußerungsfrist auf 10 Jahre

Auch bei diesem zentralen Streitpunkt hat die Finanzverwaltung eingelenkt. Der Entwurf (vgl. dort Rz. 47–50) sah noch vor, daß privat gehaltene Einheiten einer virtuellen Währung im Fall des Lending und ggf. auch in Konstellationen des Staking als Einkunftsquelle i.S.v. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 4 EStG genutzt werden und daher erst bei Überschreiten einer Haltefrist von 10 Jahren im nicht-steuerbaren Bereich veräußert werden können. Innerhalb der am 19.08.2021 abgehaltenen Anhörung stellte das BMF dann noch heraus, daß Containerleasinggeschäfte lediglich der Anlaß für die Schaffung der Norm gewesen seien, der Wortlaut sich jedoch nicht auf abnutzbare Wirtschaftsgüter oder Steuersparmodelle insgesamt beschränke.

Wie bereits im Vorfeld (insb. Roundtable vom 28.04.2021 und 82. Berliner Steuergespräche) vom BMF in Aussicht gestellt, wird diese Ansicht im finalen BMF-Schreiben nicht mehr vertreten. Hierzu heißt es in Rz. 63 des BMF-Schreibens ausdrücklich:

„Bei virtuellen Währungen kommt die Verlängerung der Veräußerungsfrist nach § 23 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 Satz 4 EStG nicht zur Anwendung.“

Damit reagierte das BMF auf die massive Kritik, die im Rahmen von Stellungnahmen und Beiträgen in der steuerrechtlichen Fachliteratur zu der Verlängerung der Haltefrist in diesen Fallgruppen ausgeübt würde. Daß sich das BMF in diesem Punkt öffnete, hat viele Berater (positiv) überrascht.

Das letzte Wort zu diesem Thema dürfte jedoch noch nicht gesprochen sein. So wurde in der Beratungspraxis der beabsichtigte „Gang ins Staking“ teilweise als adäquates Mittel gesehen, um Veräußerungsverluste bei Einheiten von virtuellen Währungen, die die/der Steuerpflichtige zuvor in ihrem/seinem privaten Bereich bereits länger als ein Jahr, jedoch nicht länger als 10 Jahre gehalten hatte, steuerwirksam geltend zu machen. Diesen Ansatz dürfte die Finanzverwaltung auf Basis des finalen BMF-Schreibens nicht (mehr) anerkennen. In diesen Fällen könnten die Berater zugunsten ihrer Mandanten nun das ursprünglich vom BMF angeführte Argument anbringen, wonach der Wortlaut von § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 4 EStG eine Verlängerung der Haltefrist unabhängig von weiteren Voraussetzungen vorsehe.

8. Mitwirkungs- und Aufzeichnungspflichten

Zu den für die Steuerpraxis essentiellen Mitwirkungs- und Aufzeichnungspflichten enthielt bereits der Entwurf keine

Ausführungen, sondern unter den Rz. 51–53 nur einen Platzhalter. Bedauerlicherweise besteht insoweit die einzige Änderung zum Entwurf darin, daß in dem BMF-Schreiben der Platzhalter nicht mehr enthalten ist. Wie das BMF schon in der Anhörung vom 19.08.2021 in Aussicht gestellt hat, soll das Thema „Mitwirkungs- und Aufzeichnungspflichten“ im Rahmen einer ersten Ergänzung des BMF-Schreibens mit vorheriger Anhörung abgehandelt werden. Diese Anhörung ist derzeit für Sommer 2022 angedacht, weshalb mit dieser ersten Ergänzung des BMF-Schreibens wahrscheinlich nicht vor dem 4. Quartal 2022 zu rechnen sein dürfte.

9. Decentralized Finance

Das Thema Decentralized Finance wurde (erwartungsgemäß) nicht in das finale BMF-Schreiben aufgenommen, sondern bleibt – wie in der am 19.08.2021 abgehaltenen Anhörung ebenfalls in Aussicht gestellt – Gegenstand einer zukünftigen Ergänzung des BMF-Schreibens.

IV. Zusammenfassung/Schlußwort

Seit über 10 Jahren existieren Kryptowährungen und die damit verbundene Möglichkeit, Einkünfte zu erzielen. Diese Möglichkeit steht längst nicht mehr nur einer verhältnismäßig kleinen Anzahl von entsprechend vorgebildeten Personen offen, sondern der breiten Masse. Die mittlerweile immense wirtschaftliche Bedeutung und die Zukunftsträchtigkeit dieser Themen rund um Distributed Ledger Technologie und Blockchain haben dazu geführt, daß auch die ertragsteuerliche Perspektive zunehmend an Relevanz gewonnen hat. Sachverhalte dieser dezentralen Systeme, die sich in vielerlei Hinsicht nicht mit dem bisher Bekannten vergleichen lassen, unter die Vorschriften des Einkommensteuergesetzes zu subsumieren, fällt in vielen Punkten schwer und ist sehr streitanfällig. Bereits die Herleitung eines subsumtionfähigen Sachverhalts stellt sich aufgrund der technischen Hintergründe und des teilweise abweichenden Begriffsverständnisses als wesentliches Problem dar.

Das vom BMF unternommene Unterfangen, sich der Materie zu stellen und in diesem Bereich eine einheitliche Auslegung und Anwendung der Steuergesetze durch die Landesfinanzbehörden erreichen zu wollen, ist daher genauso anerkennenswert wie erforderlich. Die Entwicklung vom Entwurf hin zum finalen BMF-Schreiben und die auf diesem Weg geführten Diskussionen haben das Thema deutlich vorangebracht. Das BMF hat sich in diesem Rahmen vielfach offen für einen konstruktiven Austausch gezeigt und auf dieser Basis den Entwurf zum finalen BMF-Schreiben fortentwickelt. Dieser Prozeß hat aber auch verdeutlicht, daß das Thema „ertragsteuerrechtliche Behandlung von virtuellen Währungen“ erst am Anfang steht. Der erste Schritt ist jedoch getan.

Aktuelle Probleme der umsatzsteuerlichen Organschaft – Droht der deutschen Regelung das Aus?

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

1. Einleitung

Die umsatzsteuerliche Organschaft steht seit langem sowohl materiell-rechtlich als auch verfahrensrechtlich im Fokus von Rechtsprechung und Verwaltung.¹ Sie wird zunehmend zum Gegenstand von Betriebsprüfungen mit zum Teil aufwändigen Änderungsfolgen für den Steuerpflichtigen. Für den Berater birgt sie erhebliches Haftungsrisiko, weil er die Organschaft oder deren Wegfall, die auch unterjährig eintreten können, erkennen muß. Streit anfällig sind insbesondere die Generierung nicht steuerbarer Innenumsätze bei Organkonstellationen, bei denen ein Mitglied der Gruppe keinen oder nur partiellen Vorsteuerabzug hat oder die Inhaftungnahme innerhalb der Gruppe durch die Finanzverwaltung, wenn ein Steuerschuldner insolvenzbedingt ausfällt. Obwohl die Rechtsfigur der Organschaft der Vereinfachung der Besteuerung dienen soll², wurde ihre Handhabung über die Jahre immer komplizierter. Dies liegt auch an den unterschiedlichen regulatorischen Ansätzen des nationalen und des EU-Gesetzgebers. Aktuell beschäftigt sich der EuGH mit zwei Vorlagefragen³, die die Frage nach dem Steuersubjekt der Mehrwertsteuergruppe zum Inhalt haben. Die Schlußanträge der Generalanwältin⁴ lassen befürchten, daß sich die deutschen Organschaftsregeln mit einem Paukenschlag verabschieden werden.

Nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG liegt eine Organschaft vor, wenn eine juristische Person nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert ist. Rechtsfolge ist, daß die eingegliederte Gesellschaft nicht selbständig ist und der Organträger Steuerpflichtiger und Steuerschuldner für alle Umsätze des Organkreises ist und Innenumsätze nicht steuerbar sind. § 73 AO regelt die Haftung des Organträgers für Steuerschulden des Organkreises. Daraus können sich Vorteile für Unternehmen ergeben, bei denen die Berechtigung, Vorsteuern geltend zu machen, eingeschränkt sind.

Die materiell-rechtliche Einordnung der umsatzsteuerlichen Organschaft bewegt sich sowohl auf der Tatbestandsseite als auch auf der Rechtsfolgenrechtsseite im Spannungsfeld zwischen nationalem Recht und Unionsrecht. Dabei stellt sich einerseits die Frage nach der Auslegung der Tatbestandsvoraussetzungen, andererseits aber auch die Grund-

satzfrage nach der steuerlichen Einordnung der Organschaft auf der Rechtsfolgenrechtsseite.

Neben Fragen der Grundstruktur, die in den letzten Jahren Gegenstand einer Vielzahl von EuGH-Entscheidungen war, unterliegen auch die einfachrechtlichen Rechtsbegriffe möglicherweise unterschiedlichen Auslegungen; so weicht die Rechtsprechung des EuGH⁵ bei der Auslegung des Begriffs finanzielle Eingliederung zumindest bei der Eingliederung von Personengesellschaften von der Rechtsprechung des V. Senats des BFH⁶ und der Auffassung der deutschen Finanzverwaltung ab.⁷

Grundfrage ist, ob die von der MwStSystRI. abweichenden innerstaatlichen Regelungen von deren Regelungsgehalt erfaßt sind⁸ oder zu diesen in Widerspruch stehen.

2. Europarechtliche Ausgangslage

In den letzten Jahren wurde zunehmend die Europarechtswidrigkeit der deutschen umsatzsteuerlichen Organschaftsbesteuerung thematisiert. Bereits im Jahr 2014 hat *Birkenfeld*⁹ die europarechtlichen Konfliktlinien aufgezeichnet,

- 1 *Wäger*, Aktuelle Fragen zur Organschaft: Rechtswirkungen und Fehlbeurteilungen, UR 2022, 158.
- 2 Kommission der Europäischen Gemeinschaften, Vorschlag einer sechsten Richtlinie des Rates zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage, BT-Drucks. VII/913, 37; EuGH v. 25.04.2013 – Rs. C-480/10 – Kommission/Schweden, UR 2013, 423 – Rz. 22; BT-Drucks. V/1581, 10 zu § 2 UStG.
- 3 BFH-Beschluß v. 11.12.2019 – XI R 16/18, BFH/NV 2020, 598; BFH-Beschluß v. 07.05.2020 – V R 40/19, BFH/NV 2020, 839.
- 4 EuGH, Schlußanträge der Generalanwältin Medina v. 13.01.2022 – C-141/20, ECLI:EU:C:2022:11 – Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie, UR 2022, 177; EuGH, Schlußanträge der Generalanwältin Medina v. 27.01.2022 – C-269/20, ECLI:EU:C:2022:60 – Finanzamt T, UR 2022, 187.
- 5 EuGH v. 15.04.2021 – C 868/29, UR 2021, 392 (M-GmbH).
- 6 BFH v. 02.12.2015 – V R 67/14, BStBl. II 2017, 560.
- 7 BMF-Schreiben v. 26.05.2017 – III C 2 – S 7105/15/10002, BStBl. I 2017, 790; Abschn. 2.8. Abs. 5a UStAE.
- 8 So *Heuermann*, Neujustierung der Konzernbesteuerung im Umsatzsteuerrecht? – Die Organschaft nach EuGH Minerva und den BFH-Urteilen vom 02.12.2015 und 19.01.2016 – DB 2016, 608.
- 9 *Birkenfeld*, Umsatzsteuer als Mehrwertsteuergruppe, UR 2014, 120.

die in den letzten Jahren sukzessive von der Rechtsprechung aufgegriffen wurden und in einer geraden Linie zu den Schlußanträgen¹⁰ zur Mehrwertsteuergruppe geführt haben, die drohen, das inländische System nun endgültig zum Einsturz zu bringen. Ausgehend von der Frage, ob ein Nichtunternehmer Teil einer Organschaft sein kann¹¹, über die Frage, inwieweit der inländische Gesetzgeber von der Richtlinie abweichen kann¹², über die Frage, ob auch eine Personengesellschaft als Organgesellschaft in den Organkreis einbezogen werden kann¹³ und welche Anforderungen an die Einbeziehung zu stellen sind¹⁴ bis hin zur aktuell zu klärenden Frage, ob der Steuerpflichtige im Sinne des Art. 11 MwStSystRil. ein vom Organträger losgelöstes eigenes Umsatzsteuersubjekt ist¹⁵, entwickelt die Rechtsprechung des EuGH ein klar an Art. 11 MwStSystRil. ausgerichtetes System der Organschaft, das das nationale Recht vor starke Herausforderungen stellt.

Ausgangspunkt für die abweichende Handhabung der umsatzsteuerlichen Organschaft im Inland und auf EU-Ebene sind die unterschiedlichen Formulierungen der deutschen Regelung und der Mehrwertsteuersystemrichtlinie.

Art. 11 MwStSystRil.¹⁶ lautet:

„Nach Konsultation des Beratenden Ausschusses für die Mehrwertsteuer (nachstehend „Mehrwertsteueraussschuss“ genannt) 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.“

Ein Mitgliedstaat, der die in Absatz 1 vorgesehene Möglichkeit in Anspruch nimmt, kann die erforderlichen Maßnahmen treffen, um Steuerhinterziehungen oder -umgehungen durch die Anwendung dieser Bestimmung vorzubeugen.“

Demgegenüber regelt § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG:

„Die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit wird nicht selbständig ausgeübt, (...)

2. wenn eine juristische Person nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert ist (Organschaft). Die Wirkungen der Organschaft sind auf Innenleistungen zwischen den im Inland gelegenen Unternehmensteilen beschränkt. Diese Unternehmensteile sind als ein Unternehmen zu behandeln.“

Bereits der Wortlaut beider Regeln zeigt ein unterschiedliches Grundverständnis. Während die europarechtliche Regelung Beziehungen fordert, die zu einer engen Verbindung führen und damit eher ein Gleichordnungsverhältnis¹⁷ statuiert, stellt die innerstaatliche Regelung auf eine Eingliederung und damit nach der jüngeren Rechtsprechung des BFH¹⁸ auf ein Über- Unterordnungsverhältnis zwischen Organträger und Organgesellschaft ab.¹⁹ Auf der Rechtsfolgenseite führt die Eingliederung innerstaatlich dazu, daß Unternehmer im Rahmen der Organschaft – mangels Selbständigkeit der eingegliederten Gesellschaften –

nur der Organträger ist. Aus der Unternehmerstellung des Organträgers folgt im Ergebnis dessen Stellung als Steuerpflichtiger und der Ausschluß der eingegliederten Unternehmen von der Steuerpflicht. Andererseits ist denkbar, daß auf unionsrechtlicher Ebene aus der engen Verbundenheit die Gruppe zusammen als ein Steuerpflichtiger behandelt wird.²⁰

3. Hintergrund der innerstaatlichen Regelung

Ihren Ursprung hat die umsatzsteuerliche Organschaft im bis 1967 geltenden verfassungswidrigen²¹ Bruttoallphasensystem. Sie sollte eine Mehrfachbesteuerung von Umsätzen innerhalb des Konzerns respektive eine weitere Konzentration vermeiden, indem sie bei Vorliegen der Voraussetzungen Innenumsätze von der Besteuerung ausnahm. Gesetzlich eingeführt wurde sie mit dem UStG 1934²² und ist damit älter als die europarechtlichen Regelungen zur umsatzsteuerlichen Organschaft aus dem Jahr 1967. Nach Abschaffung des Bruttoallphasensystems durch die 2. EG-Richtlinie 67/228/EWG²³ sollte sie vor allem einer Ver-

- 10 EuGH, Schlußanträge der Generalanwältin Medina v. 13.01.2022 – C-141/20, ECLI:EU:C:2022:11 – Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie, UR 2022, 177; EuGH, Schlußanträge der Generalanwältin Medina v. 27.01.2022 – C-269/20, ECLI:EU:C:2022:60 – Finanzamt T, UR 2022, 187.
- 11 EuGH v. 09.04.2013 – Rs. C-85/11 – Kommission/Irland, UR 2013, 418 – Rz. 36.6; *Küffner/Streit* Einbeziehung eines Nichtsteuerpflichtigen in eine Organschaft – Zugleich Anmerkung zum Urteil des EuGH im Vertragsverletzungsverfahren Kommission/Irland, UR 2013, 401.
- 12 EuGH v. 25.04.2013 – Rs. C-480/10 – Kommission/Schweden, UR 2013, 423.
- 13 EuGH v. 16.07.2015 – Rs. C-108/14 und C-109/14 Larentia + Minerva und Marenave Schifffahrt, BStBl. II 2017, 604.
- 14 EuGH v. 16.07.2015 – Rs. C-108/14 und C-109/14 Larentia + Minerva und Marenave Schifffahrt, BStBl. II 2017, 604.
- 15 EuGH v. 15.04.2021 – C 868/29, UR 2021, 392 (M-GmbH).
- 16 RL 2006/112/EG Artikel 11 i.d.F. 13.07.2021.
- 17 *von Streit*, Ist die umsatzsteuerliche Organschaft noch europarechts-tauglich? UStB 2013, 296 ff.
- 18 BFH v. 22.04.2010 – V R 9/09, DStR 2010, 1277 unter Hinweis auf EuGH v. 22.05.2008 – Rs. C-162/07 – Amplificativa und Amplifin, UR 2008, 534, anders noch BFH v. 18.12.1996 – XI R 25/94, BStBl II 1997, 441.
- 19 Vorlagebeschluß des BFH v. 11.12.2013 – XI R 38/12, DStR 2014, 466; *Prätzler*, Umsatzsteuerliche Organschaft im Umbruch, BB 2018, 599.
- 20 Diese Schlußfolgerung ist nicht zwingend, vgl. *Wäger*, Rechtsprechungsauslese 2020, UR 2021, 41 ff. (53 ff.).
- 21 BVerfG v. 20.12.1966 – 1 BvR 320/70/63, BStBl. III 1967, 7 = BVerfGE 21, 12.
- 22 *Heuermann*, Neujustierung der Konzernbesteuerung im Umsatzsteuerrecht? – Die Organschaft nach EuGH Minerva und den BFH-Urteilen vom 02.12.2015 und 19.01.2016 – DB 2016, 608, die Einführung basierte auf der Rechtsprechung des RFH (v. 11.11.1927 – 1 A 75/27, RFHE 22, 187), die die Voraussetzung in der heute geltenden Form entwickelt hatte.
- 23 Zweite Richtlinie 67/228/EWG des Rates vom 11.04.1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Struktur und Anwendungsmodalitäten des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems, ABl. EWG Nr. 71 v. 14.04.1967, 1303.

einfachung dienen²⁴; ihren darüber hinausgehenden systematischen Sinn hatte sie verloren. Mit Einführung der unionsrechtlich geregelten Organschaft in Art. 4 Abs. 4 Unterabsatz 2 der Richtlinie 77/388/EWG²⁵ hat man darauf verzichtet, die innerstaatlich eigentlich überflüssig gewordenen, aber älteren Regelungen an die EU-Vorgaben anzupassen. Weil die Organschaft nach nationalem Recht nicht nur der Vereinfachung dient, sondern eigene steuerliche Rechtsfolgen zeitigt (z. B. die Nichtsteuerbarkeit von Innenumsätzen), kann sie dazu dienen, Vorsteuern in Fällen zu vermeiden, in denen der Vorsteuerabzug nur begrenzt möglich wäre.

4. Rechtsprechung des EuGH und innerstaatliche Umsetzung

a) Bindung an Richtlinie

Zwar besteht grundsätzlich ein Wahlrecht, ob der Mitgliedsstaat eine Mehrwertsteuergruppe regelt. Wenn er von einem Wahlrecht der Richtlinie Gebrauch macht, ist er in vollem Umfang an die Vorgaben der Richtlinie gebunden und muß diese insgesamt umsetzen.²⁶ Fakultative Maßnahmen, die den Anwendungsbereich der Richtlinie in nicht vorgesehener Weise begrenzen, sind nicht zulässig.²⁷ Dem Gesetzgeber ist es auch nicht gestattet, einen eingeschränkten Regelungsbereich im Rahmen der Vorgaben der Richtlinie auszuwählen.²⁸ Im Rahmen des Art. 11 MwStSystRL. gilt dies, soweit nicht anderweitige Regelungen zur Mißbrauchsvermeidung erforderlich sind, im Übrigen ist diese Regelung abschließend.²⁹ Zu dieser Vorschrift hat der EuGH mehrfach entschieden, daß der Mitgliedsstaat berechtigt und verpflichtet ist, die Tatbestandsmerkmale der Richtlinie, insbesondere die Bestimmung der engen Verbindungen von Personen durch finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen zu konkretisieren.³⁰ Welchen Umfang diese Präzisierung hat und welche Maßstäbe der Mitgliedsstaat hierbei anwenden kann, ob er einen weiten Auslegungsspielraum hat³¹ oder die Merkmale eng auszulegen sind, ließ der EuGH dabei offen.

b) Nichtunternehmer als Mitglied der Mehrwertsteuergruppe

Im Jahr 2013 hatte der EuGH in verschiedenen Sachverhalten zu entscheiden, ob – anders als im deutschen Recht – Nichtunternehmer Teil einer Mehrwertsteuergruppe sein können.³²

Die umzusetzenden Tatbestandsmerkmale der Richtlinie sind aus Gründen der Gleichbehandlung und der einheitlichen Anwendung des Unionsrechts in den Mitgliedsstaaten in der Regel unionsautonom auszulegen,³³ sofern dies möglich ist. Die Begriffe der Rechtsfolgenseite sind im Rahmen des Art. 11 MwStSystRL. uneingeschränkt unionsautonom auszulegen.³⁴ Für den Begriff des Steuerpflichtigen in Art. 11 Abs. 1 MwStSystRL. bedeutet dies, daß er ge-

nauso auszulegen ist, wie in Art. 9 Abs. 1 MwStSystRL.³⁵ Der Begriff der Personen auf Tatbestandsseite ist ebenfalls unionsautonom auszulegen, um eine unterschiedliche Anwendung der Mehrwertsteuergruppe in den Mitgliedsstaaten zu verhindern. Dabei ist eine restriktive Auslegung nicht zwingend. Im Gegenteil sieht Art. 11 Abs. 1 MwStSystRL. gerade nicht die Möglichkeit vor, „den Wirtschaftsteilnehmern weitere Bedingungen für die Bildung einer Mehrwertsteuergruppe aufzubürden“.³⁶ Auch eine Beschränkung auf bestimmte Personengruppen ist nicht zulässig,³⁷ es sei denn, dies diene der Missbrauchsverhinderung. Mithin kann unionsrechtlich auch ein Nichtunternehmer Mitglied einer Mehrwertsteuergruppe sein, denn der kann die Verbindung zwischen den einzelnen Personen begründen. Dies macht ihn nicht zum umsatzsteuerlichen Unternehmer oder zum Steuerpflichtigen. Er vermittelt die Erfüllung der Tatbestandsvoraussetzungen, in deren Folge eine – wie auch immer geartete – Gruppe als Steuerpflichtiger entsteht.

24 Kommission der Europäischen Gemeinschaften, Vorschlag einer sechsten Richtlinie des Rates zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage, BT-Drucks. VII/913, 37; EuGH v. 25.04.2013 – Rs. C-480/10 – Kommission/Schweden, UR 2013, 423 – Rz. 22; BTDrucks. V/1581, 10 zu § 2 UStG.

25 6. Richtlinie des Rates vom 17.05.1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern 77/388/EWG –Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage-- (Richtlinie 77/388/EWG) heute Art. 11 Abs. 1 MwStSystRL.

26 EuGH v. 25.04.2013 – Rs. C-480/10 – Kommission/Schweden, UR 2013, 423 – Rz. 33 f.; v. 16.07.2015 – Rs. C-108/14 und C-109/14 Larentia + Minerva und Marenave Schifffahrt, BStBl. II 2017, 604; *Birkenfeld*, Umsatzsteuer als Mehrwertsteuergruppe, UR 2014, 120; *Küffner/Streit* – Einbeziehung eines Nichtsteuerpflichtigen in eine Organschaft, UR 2013, 401.

27 EuGH v. 25.04.2013 – Rs. C-480/10 – Kommission/Schweden, UR 2013, 423 – Rz. 33 f.; v. 23.10.2003 – Rs. C-408/01 – Adidas, EuGHE 2003 I-12537.

28 A.A. BFH v. 03.04.2008 – V R 76/05, BStBl. II 2008, 905.

29 EuGH v. 09.04.2013 – Rs. C-85/11 – Kommission/Irland, UR 2013, 418 – Rz. 36.6; *Küffner/Streit* Einbeziehung eines Nichtsteuerpflichtigen in eine Organschaft – Zugleich Anmerkung zum Urteil des EuGH im Vertragsverletzungsverfahren Kommission/Irland, UR 2013, 401.

30 EuGH v. 16.07.2015 – Rs. C-108/14 und C-109/14 Larentia + Minerva und Marenave Schifffahrt, BStBl. II 2017, 604 Rz. 50.

31 Vgl. *Reiß* Anmerkung zu EuGH-Vorlage zur umsatzsteuerrechtlichen Organschaft, UR 220, 338.

32 EuGH v. 25.04.2013 – Rs. C-480/10 – Kommission/Schweden, UR 2013, 423 – Rz. 33 f.; v. 16.07.2015 – Rs. C-108/14 und C-109/14 Larentia + Minerva und Marenave Schifffahrt, BStBl. II 2017, 604.

33 EuGH v. 19.09.2000 – Rs. C-287/98 – Linster, EuGHE 2000, I-6917 – Rz. 43; v. 09.11.2000 – Rs. C- 357/98 – Yladom, EuGHE 2000, I-9265 – Rz. 26

34 EuGH v. 25.04.2013 – Rs. C-480/10 – Kommission/Schweden, UR 2013, 42.

35 EuGH v. 22.05.2008 – Rs. C-162/07 – Amplificientifica und Amplifin, UR 2008, 534; v. 25.04.2013 – Rs. C-480/10 – Kommission/Schweden, UR 2013, 423, 30.

36 EuGH v. 25.04.2013 – Rs. C-480/10 – Kommission/Schweden, UR 2013, 423 – Rz. 35.

37 EuGH v. 09.04.2013 – Rs. C-85/11 – Kommission/Irland, UR 2013, 418 – Rz. 36.

Mit dieser Rechtsprechung ist die deutsche Rechtslage nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG grundsätzlich kompatibel. Einerseits hat der EuGH nicht entschieden, daß die Mitgliedsstaaten Nichtunternehmer in die Mehrwertsteuergruppe aufnehmen müssen. Einerseits macht das deutsche Recht auf der Rechtsfolgenseite den Unternehmer bei Vorliegen der Eingliederungsvorschriften gerade zum Nichtunternehmer, dessen Besteuerung dann in der des Organträgers aufgeht. Andererseits ist nach deutschem Recht zwingende Vorgabe, daß der Steuerpflichtige, bei dem die Steuerpflicht eintritt (Organträger), Unternehmer ist.

Die Frage, wer innerhalb der Gruppe der Steuerpflichtige ist, hatte der EuGH nicht zu entscheiden, da er in den Entscheidungen zur Einbeziehung von Nichtunternehmern angesichts der Rechtslage in den betroffenen Mitgliedsstaaten den Steuerpflichtigen erkennbar als Person gesehen hat, die sich von den einzelnen Mitgliedern unterscheidet. Eine Zusammenfassung bei einem Mitglied wurde daher vom EuGH in diesen Vertragsverletzungsverfahren nicht judiziert.

Der V. Senat des BFH entscheidet auch weiterhin dagegen, Nichtunternehmer in die Organschaft aufzunehmen.³⁸ Er stützt sich in dieser und anderen Entscheidungen auf den Gesichtspunkt der Rechtssicherheit, den die Verwaltungsvereinfachung durch die Organschaft fordert. Ob dies ein im Rahmen des Art. 11 Abs. 1 MWStSystRI. anzuerkennender Rechtfertigungsgrund ist, ist angesichts der Rechtsprechung des EuGH zu *Larentia + Minerva* zumindest zweifelhaft.³⁹ Außerdem ist die Nichteinbeziehung nach Ansicht des V. Senats des BFH durch das Erfordernis der Missbrauchsbekämpfung gerechtfertigt.⁴⁰ Auch an der Anerkennung dieses Rechtfertigungsgrunds bestehen nach den Anforderungen, die der EuGH in der Sache *M-GmbH* stellt, zumindest Zweifel.⁴¹ Der vom BFH angeführte Rechtssicherheitsaspekt trägt m.E. nicht. Da die umsatzsteuerliche Organschaft mit Eintritt oder Wegfall der Voraussetzungen entsteht oder entfällt, muß gerade innerhalb eines Konzerns im Hinblick auf die organisatorische Eingliederung ein genaues Controlling erfolgen. Sonst kann es bei Ausscheiden oder Bestellen von Geschäftsführern u.U. mehrfach innerhalb eines Jahres zur unterschiedlichen umsatzsteuerlichen Handhabung kommen, die dann auch noch rechtssicher erkannt werden muß.

c) Personengesellschaft als Organgesellschaft

Die aus den Vorentscheidungen anzunehmende Konkretisierungsbefugnis der Mitgliedsstaaten wurde durch die Entscheidung *Larentia + Minerva* deutlich eingeschränkt:

§ 2 Abs. 2 Satz 2 UStG sieht vor, daß eine Eingliederung in einen Organkreis nur erfolgen kann, wenn der eingegliederte Rechtsträger juristische Person ist, der dem Organträger untergeordnet ist. Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der 6. EG-Richtlinie (heute Art. 11 Abs. 1 MwStSystRI.) enthält demgegenüber keine Beschränkung der verbun-

denen Personen auf eine bestimmte Rechtsform und Vorgaben zur Rangstellung der verbundenen Personen. Dementsprechend hat der EuGH auf Vorlage des BFH⁴² in der Sache *Larentia + Minerva* und *Marenave Schifffahrts AG* entschieden, daß die nationale Regelung zur Organschaft grundsätzlich keine über die Vorgaben des Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der 6. EG-Richtlinie (heute Art. 11 Abs. 1 MwStSystRI.) hinausgehenden Voraussetzungen enthalten darf, es sei denn, das Ziel dieser zusätzlichen Voraussetzungen ist die Verhinderung missbräuchlicher Praktiken oder Verhaltensweisen oder die Verhinderung von Steuerhinterziehung oder -umgehung und diese Regelungen sind erforderlich und geeignet.⁴³

Konsequenz ist, daß die Beschränkung auf die juristische Person als Organgesellschaft unionsrechtlich nur gerechtfertigt ist, wenn sie der Missbrauchsverhinderung dient und zur Erfüllung dieses Ziels erforderlich und geeignet sind. Ob dies der Fall ist, hat das vorlegende Gericht zu prüfen. Im Hinblick auf das Über-/Unterordnungsverhältnis hat der EuGH entschieden, daß Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der 6. EG-Richtlinie einer nationalen Regelung entgegensteht, die die in dieser Bestimmung vorgesehene Möglichkeit, eine Mehrwertsteuergruppe zu bilden, allein den Einheiten vorbehält, die mit dem Organträger dieser Gruppe durch ein Unterordnungsverhältnis verbunden sind. Auch hier ist eine Rechtfertigung durch die Ziele der Verhinderung mißbräuchlicher Praktiken oder Verhaltensweisen und der Vermeidung von Steuerhinterziehung oder -umgehung zulässig. Grundsätzlich schließt dies das Über-/Unterordnungsverhältnis als Maßstab für die enge Verbindung nicht aus, kann aber nach Ansicht des EuGH grundsätzlich nicht als notwendige Voraussetzung für die Bildung einer Mehrwertsteuergruppe angesehen werden.⁴⁴

Die Rechtsprechung wurde von den beiden für die Umsatzsteuer zuständigen Senaten des BFH unterschiedlich umgesetzt⁴⁵, auch wenn beide zu dem Ergebnis kommen, die Personengesellschaft könne Organgesellschaft sein.⁴⁶

38 BFH v. 02.12.2015 – V R 67/14, BStBl. II 2017, 560.

39 Zweifelnd *Lange*, Umsatzsteuerrechtliche Organschaft und das Unionsrecht – Gelungene Neuausrichtung unter Berücksichtigung unionsrechtlicher Erfordernisse? –, UR 2016, 297.

40 BFH v. 02.12.2015 – V R 67/14, BStBl. II 2017, 560.

41 EuGH v. 15.04.2021-C 868/29, UR 2021, 392 (M-GmbH).

42 Vorlagebeschluss BFH v. 11.12.2013 – XI R 38/12, DStR 2014, 466.

43 EuGH v. 16.07.2015 – Rs. C-108/14 und C-109/14 *Larentia + Minerva* und *Marenave Schifffahrt*, BStBl. II 2017, 604, 38.

44 EuGH v. 15.04.2021-C 868/29, UR 2021, 392 (M-GmbH).

45 Beide Lösungen verstoßen gegen den klaren Wortlaut des § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG, vgl. *Reiß*, Umsatzsteuerrechtliche Organschaft und Mehrwertsteuergruppe – Zoff im BFH zu einer überflüssigen und den Grundfreiheiten des AEUV widersprechenden Rechtsfigur – UR 2016, 738.

46 *Geraats*, Personengesellschaft als umsatzsteuerliche Organgesellschaft – zugleich Anmerkung zu EuGH, Urteil v. 15.04.2021 – 868/19, [steueranwaltsmagazin](#) 2021, 83 ff.

Im Hinblick auf das Über-/Unterordnungsverhältnis wird nun die Eingliederung mit Durchgriffsrechten gefordert.⁴⁷ Beide für die Mehrwertsteuer zuständigen Senate wenden es aber weiter unter dem Gesichtspunkt der Rechtssicherheit und der Mißbrauchsbekämpfung an.⁴⁸

Während der XI. Senat unter Hinweis auf die richtlinienkonforme Auslegung des Begriffs der Juristischen Person dies nur auf die vergleichbare kapitalistisch strukturierte Personengesellschaft ausdehnte,⁴⁹ wendete der V. Senat⁵⁰ eine teleologische Extension an und ließ alle Personengesellschaften als Organgesellschaften zu, forderte aber aus Gründen der Rechtssicherheit und dem Erfordernis der Mißbrauchsverhinderung, daß eine finanzielle Eingliederung nur vorliegen könne, wenn an der Personengesellschaft nur Personen beteiligt sind, die Mitglieder der Organgruppe sind.⁵¹

Erwartungsgemäß kam Widerspruch zur Auffassung des V. Senats. Auf Vorlage des FG Berlin-Brandenburg⁵² entschied der EuGH⁵³ in Fortführung seiner Rechtsprechung, daß es im Hinblick auf die Rechtssicherheit nicht erforderlich sei, daß der Steuerpflichtige und Mitglieder seiner Gruppe zu 100% an der Organpersonengesellschaft beteiligt sind. Überließ er in der Vorentscheidung die Prüfung, ob eine Einschränkung mißbrauchsverhindernd sei, noch den nationalen Gerichten, überprüfte er diesen Rechtfertigungsgrund nun autonom.

Allein die Möglichkeit, Verträge mündlich zu ändern, reiche nicht aus, eine Organschaft zu verneinen. Dies sei ein Problem des nationalen Gesellschaftsrechts, nicht des Umsatzsteuerrechts und darf nicht als Rechtfertigung für zusätzliche Anforderungen an die Organschaft herangezogen werden. Vergleicht man die Argumentation des BFH mit der Handhabung im Ertragsteuerrecht, so scheint sie eher bemüht. Wie im Ertragsteuerrecht, in dem die Personengesellschaft ungeachtet der Möglichkeiten mündlicher Vereinbarungen vollumfänglich steuerlich anerkannt wird, gelten im Umsatzsteuerrecht die allgemeinen Beweislastregeln und eine strafbewehrte Erklärungspflicht des Steuerpflichtigen, die dafür Sorge tragen, daß auch bei mündlichen Abreden eine zutreffende Besteuerung erfolgt.

Auch die Gefahr eines Mißbrauchs durch Einbeziehung von Personengesellschaften, deren Gesellschafter nicht ausschließlich aus dem Organkreis stammen, sieht der EuGH nicht. Er verweist auf seine ständige Rechtsprechung, nach der eine mißbräuchliche Praxis nur dann vorliegen kann, wenn aus einer Reihe objektiver Anhaltspunkte ersichtlich ist, daß mit den fraglichen Umsätzen im Wesentlichen ein Steuervorteil erlangt werden soll.⁵⁴ Die Möglichkeit der Steuerhinterziehung darf nicht nur theoretisch sein. Konkrete Sachverhalte, die dies stützen würden, hatte der BFH in seinem Vorlagebeschluß nach Auffassung des EuGH nicht vorgetragen.⁵⁵

d) Stimmrechtsmehrheit

Ein weiteres Tatbestandsmerkmal der Rechtsprechung zur finanziellen Eingliederung, die Stimmrechtsmehrheit, steht aktuell auf dem Prüfstand.⁵⁶ Dabei wird die Frage, ob eine Stimmrechtsmehrheit erforderlich ist, gleichgesetzt mit der Frage, ob ein Über-/Unterordnungsverhältnis vorliegen muß,⁵⁷ dies sind streng genommen zwei unterschiedliche Vorgaben, die aber beide den Anwendungsbereich der Richtlinie einengen. Der Schlußantrag der Generalanwältin geht zunächst davon aus, daß die Voraussetzung der Stimmrechtsmehrheit eine nicht zulässige engere Voraussetzung an die Begründung einer Organschaft darstellt als die Richtlinie sie vorgibt. Er sieht diese Voraussetzung nicht als geeignet an, mißbräuchliche Praktiken zu verhindern.⁵⁸

e) Mehrwertsteuergruppe

Neben der Frage der Über-/Unterordnung hat sich der EuGH auch mit der Frage zu beschäftigen, wer Steuerpflichtiger der Mehrwertsteuergruppe ist.

Auch hier zeigen sich die unterschiedlichen Ansätze des XI. und des V. Senats des BFH.

Kern beider Vorlagen, die beide noch Art. 4 Abs. 4 UA 2 der 6. EG Richtlinie⁵⁹ betreffen, ist die Frage, wer Steuerpflichtiger der Mehrwertsteuergruppe ist. Während der Vorlagebeschluß des V. Senats von der Prämisse ausgeht, daß es

47 BFH v. 02.12.2015 – V R 15/14, BStBl. II 2017, 560, Tz. 22; vgl. zur Kritik an der inhaltlich wenig ändernden Wortwahl *Reiß*, Umsatzsteuerrechtliche Organschaft und Mehrwertsteuergruppe – Zoff im BFH zu einer überflüssigen und den Grundfreiheiten des AEUV widersprechenden Rechtsfigur – UR 2016, 738.

48 BFH v. 02.12.2015 – V R 67/14, BStBl. II 2017, 560; Beschluß v. 11.12.2019 – XI R 16/18, BFH/NV 2020, 598.

49 BFH v. 19.01.2016 – XI R 38/12, BStBl. II 2017, 567; v. 01.06.2016 – XI R 17/11, BStBl. II 2017, 581.

50 BFH v. 02.12.2015 – V R 67/14, BStBl. II 2017, 560.

51 Dieser Auffassung folgt die Verwaltung, BMF-Schreiben v. 26.05.2017 – III C 2 – S 7105/15/10002, BStBl. I 2017, 790; Abschn. 2.8. Abs. 5a USTAE.

52 FG Berlin-Brandenburg v. 21.11.2019 – 5 K 5044/19.

53 EuGH v. 15.04.2021-C 868/29, UR 2021, 392 (M-GmbH).

54 U.a. EuGH v. 21.02.2006, Halifax u.a. C 255/02, UR 2006, 232 Rz. 75; EuGH v. 15.04.2021-C 868/29, UR 2021, 392 (M-GmbH).

55 EuGH, Schlußanträge der Generalanwältin Medina v. 13.01.2022 – C-141/20, ECLI:EU:C:2022:11 – Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie, UR 2022, 177, Tz. 97.

56 BFH-Beschluß v. 11.12.2019 – XI R 16/18, BFH/NV 2020, 598; EuGH, Schlußanträge der Generalanwältin Medina v. 13.01.2022 – C-141/20, ECLI:EU:C:2022:11 – Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie, UR 2022, 177.

57 BFH-Beschluß v. 11.12.2019 – XI R 16/18, BFH/NV 2020, 598, Tz. 39 ff.

58 EuGH, Schlußanträge der Generalanwältin Medina v. 13.01.2022 – C-141/20, ECLI:EU:C:2022:11 – Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie, UR 2022, 177, Tz. 79, 97.

59 6. Richtlinie des Rates vom 17.05.1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern 77/388/EWG – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage – (Richtlinie 77/388/EWG) heute Art. 11 Abs. 1 MwStSystRI.

dem Mitgliedsstaat gestattet ist, die Steuerpflicht der Mehrwertsteuergruppe bei einem Steuerpflichtigen der Gruppe anzusiedeln,⁶⁰ nimmt der XI. Senat an, daß die Regel die von den einzelnen Mitgliedern getrennte Mehrwertsteuergruppe ist, es dem Mitgliedsstaat aber gestattet sein kann, ein Mitglied der Gruppe zum Steuerpflichtigen zu bestimmen.⁶¹

Daß die Mehrwertsteuergruppe selbst der Steuerpflichtige ist, folgt m.E. weder zwingend aus Art. 11 Abs. 2 der MWStSystRL. (der Nachfolgevorschrift zu Art. 4 Abs. 4 UA 2 der 6. EG Richtlinie), noch aus der Rechtsprechung des EuGH. Dennoch wird man nach den Schlußanträgen der Generalanwältin damit rechnen müssen, daß sich der EuGH dieser Auffassung anschließt.

Bereits früh hatte die Kommission vertreten,⁶² daß bei Vorliegen der Voraussetzungen für die Mehrwertsteuergruppe ein neuer, einziger Steuerpflichtiger „in diesem Zusammenhang könnte eine Mehrwertsteuer-Gruppe als eine für Mehrwertsteuerzwecke geschaffene fiktive Einrichtung“ betrachtet werden, wobei dem ökonomischen Wesensgehalt Vorrang vor der Rechtsform gegeben wird. Während jedes Mitglied der Gruppe seine eigene Rechtsform behält, hat die Mehrwertsteuer-Gruppe – nur im Hinblick auf die Mehrwertsteuer – Vorrang vor Rechtsformen, die z. B. auf dem Zivilrecht oder dem Gesellschaftsrecht basieren. Mit seinem Beitritt zu einer Mehrwertsteuer-Gruppe gibt ein Unternehmen seine Zugehörigkeit zu jeder möglichen gleichzeitig bestehenden Rechtsform auf und wird stattdessen Bestandteil eines neuen gesonderten Mehrwertsteuerpflichtigen – d. h. der Mehrwertsteuer-Gruppe. Eine Mehrwertsteuer-Gruppe stellt eine besondere Form eines Steuerpflichtigen dar, die nur im Hinblick auf die Mehrwertsteuer besteht“.⁶³

Nicht so weitgehend hatte der EuGH in der Entscheidung *Amplificientifica Srl und Amplifin SpA*⁶⁴ entschieden, daß die nach Art. 4 Abs. 4 UA 2 der 6. EG Richtlinie⁶⁵ zusammenzufassenden Personen nicht mehr als getrennte Mehrwertsteuerpflichtige, sondern zusammen als ein Steuerpflichtiger behandelt werden, dem allein eine persönliche Identifikationsnummer für diese Steuer zugeteilt wird und der allein infolgedessen Mehrwertsteuererklärungen abgeben kann.⁶⁶ Offen ließ die Entscheidung, ob dieser Steuerpflichtige selbst Teil der Gruppe z. B. als Organträger sein kann. Es sei Sache des nationalen Gerichts, zu prüfen, ob eine nationale Regelung diese Kriterien erfüllt.

In der Entscheidung *Skandia America Corp. USA, filial Sverige*⁶⁷ ging der EuGH allerdings auf der Basis des entsprechenden schwedischen Rechts davon aus, daß die Mehrwertsteuergruppe selbst der neben den Gruppenmitgliedern stehende Steuerpflichtige ist. Entschieden wurde, daß Dienstleistungen, die von einer in einem Drittstaat ansässigen Gesellschaft gegenüber ihrer einer Mehrwertsteuergruppe angehörenden Zweigniederlassung erbracht wurden gegenüber der Gruppe als Dienstleistungsempfänger

erbracht wurde. Grundlage der Entscheidung war allerdings die schwedische Regelung, die eben genau annahm, daß die Mehrwertsteuergruppe der Steuerpflichtige ist.

Aus der Entscheidung *Kommission/Irland* könnte sogar geschlossen werden, daß der EuGH die Zusammenfassung zu einer gesonderten Gruppe, die als Steuerpflichtiger zu werten ist, gerade nicht fordert.⁶⁸

Die beiden Schlußanträge gehen nun in Beantwortung der Vorlagefragen davon aus, daß das Unionsrecht verbietet, den Organträger als Steuerpflichtigen anzusehen. Dies entspricht zum einen der Linie des EuGH, auf Tatbestandsseite keine strengeren Voraussetzungen als die Vorgaben der Richtlinie zuzulassen. Zum anderen liesse dies die Möglichkeit offen, daß nur ein Mitglied der Gruppe der Steuerpflichtige ist, beispielsweise, wenn es von den anderen Gruppenmitgliedern dafür benannt wird. In den Begründungen wird aber erkennbar, daß der Schlußantrag deutlich weitergeht und die grundlegende Systematik der inländischen umsatzsteuerlichen Organschaftsbesteuerung in Frage stellt.

So wird festgestellt, daß

- jedes Mitglied der Gruppe ein selbständiger Steuerpflichtiger bleibt,⁶⁹
- ein einziges Mitglied der Gruppe nicht an die Stelle der Gruppe tritt,⁷⁰
- Innenumsätze steuerbar bleiben und ggf. zum Vorsteuerabzug beim anderen Organmitglied führen,⁷¹
- ein Vertreter für die Gruppe zur Erfüllung der steuerlichen Pflichten zu bestellen ist.⁷²

60 BFH-Beschluß v. 07.05.2020 – V R 40/19, BFH/NV 2020, 839.

61 BFH-Beschluß v. 11.12.2019 – XI R 16/18, BFH/NV 2020, 598.

62 EG-Kommission v. 02.07.2009 – KOM (2009) 325, UR 2009, 632.

63 So auch *Birkenfeld*, Organschaft als Mehrwertsteuergruppe, UR 2014, 120 ff.

64 EuGH v. 22.05.2008 – Rs. C-162/07, UR 2008, 535.

65 6. Richtlinie des Rates vom 17.05.1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern 77/388/EWG – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage – (Richtlinie 77/388/EWG) heute Art. 11 Abs. 1 MwStSystRL.

66 So auch EuGH v. 15.04.2021 – C 868/29, UR 2021, 392 (M-GmbH).

67 EuGH v. 17.09.2014 – C 7/13, BFH/NV 2014, 1870.

68 EuGH v. 09.04.2013 – Rs. C-85/11 – Kommission/Irland, UR 2013, 418 Tz. 70.

69 EuGH, Schlußanträge der Generalanwältin Medina v. 13.01.2022 – C-141/20, ECLI:EU:C:2022:11 – Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie, UR 2022, 177, Tz. 78.

70 EuGH, Schlußanträge der Generalanwältin Medina v. 13.01.2022 – C-141/20, ECLI:EU:C:2022:11 – Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie, UR 2022, 177, Tz. 47.

71 Beispiel in EuGH, Schlußanträge der Generalanwältin Medina v. 13.01.2022 – C-141/20, ECLI:EU:C:2022:11 – Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie, UR 2022, 177, Tz. 72 ff. noch klarer in EuGH, Schlußanträge der Generalanwältin Medina v. 27.01.2022 – C-269/20, ECLI:EU:C:2022:60 – Finanzamt T, UR 2022, 187 Tz. 34 ff.

72 EuGH, Schlußanträge der Generalanwältin Medina v. 13.01.2022 – C-141/20, ECLI:EU:C:2022:11 – Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie, UR 2022, 177, Tz. 74, 80.

- alle Mitglieder der Gruppe gesamtschuldnerisch für die Steuern der Gruppe haften⁷³ und schließlich
- der Steuerpflichtige, der die Mehrwertsteuer schuldet, die Gruppe selbst ist und nicht nur ein bestimmtes Mitglied dieser Gruppe.⁷⁴

Eine – wie der XI. Senat des BFH annimmt – mögliche Rechtfertigung über Art. 4 Abs. 1, Abs. 4 UAbs. 1 der 6. EG Richtlinie scheidet nach Ansicht der Generalanwältin aus.

f) Folgen aus einer eventuell entsprechenden EuGH Entscheidung

Die Schlußanträge der Generalanwältin greifen nicht nur im Hinblick auf den Steuerpflichtigen tief in die Systematik der Organschaftsbesteuerung ein und werden bei entsprechender Entscheidung des EuGH zu einer Reform auf ganzer Linie führen müssen. Zwar kann sich der Steuerpflichtige nicht unmittelbar auf Art. 4 Abs. 4 UA 2 der 6. EG Richtlinie/11 Abs. 1 MwStSystRL. berufen,⁷⁵ weil diese keinen unbedingten Charakter hat, bedarf sie bei der Umsetzung doch der Präzisierung durch den nationalen Gesetzgeber;⁷⁶ dennoch dürfen die nationalen Gerichte Regelungen, die unionsrechtswidrig sind, nicht mehr anwenden. Nach den Ausführungen der Generalanwältin wäre nicht nur der Organträger nicht mehr der Steuerpflichtige, auch die Nichtselbständigkeit der Organgesellschaft entfielen mit der Folge, daß Innenumsätze in Zukunft steuerbar wären. Für die gesamtschuldnerische Haftung aller Organmitglieder bräuchte es eine neue Rechtsgrundlage, denn § 73 AO würde hier zu kurz greifen.

Kurzfristig wäre es wohl so, daß die innerstaatlichen Eingliederungsvoraussetzungen zwar einen Ausschnitt der unionsrechtlichen Vorgaben darstellen, jedoch aufgrund der in weiten Teilen unionsrechtswidrigen Vorschrift des § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG eine umsatzsteuerliche Organschaft mangels unionsrechtskonform geregelter Rechtsfolgen nicht mehr angenommen werden könnte.⁷⁷ Der Organträger käme nicht mehr als Steuerschuldner der Gruppe in Betracht und könnte die von ihm abgeführten Steuern zurückfordern, die einzelnen Mitglieder wären mangels Organschaft selbst zu besteuern, Innenumsätze müßten nachfakturiert und versteuert werden, ggf. müßte der Vorsteuerabzug beim Organträger nachgeholt werden, soweit dies alles verfahrensrechtlich noch möglich wäre. Daß dies zu erheblichen Steuerausfällen führen kann,⁷⁸ nimmt der Schlußantrag unter Hinweis auf die seit Jahren geführten Diskussionen zur Unionsrechtswidrigkeit der deutschen Organschaftsregeln in Kauf.⁷⁹ M.E. nicht möglich ist es, bei voller Umsetzung der Schlußanträge innerstaatlich noch von einer Eingliederung auszugehen, die Besteuerung dann aber am Fehlen einer entsprechenden Gruppe scheitern zu lassen. Sollte der EuGH entsprechend der Schlußanträge judizieren, muß man wohl davon ausgehen, daß weder Tatbestand noch Rechtsfolgen des § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG weiter angewendet werden können.

Die Vielzahl der Vorschläge für eine Reform⁸⁰ sollen an dieser Stelle nicht aufgegriffen werden. Nur so viel sei angemerkt: Die Schlußanträge lesen sich dahin, als sei die Mehrwertsteuergruppe ein rein verfahrensrechtliches Konstrukt zur Vereinfachung von Anmeldungen in der Gruppe. Materiell-rechtliche Folgerungen wie die Aberkennung der Unternehmerstellung einzelner Mitglieder und in der Folge die Nichtsteuerbarkeit von Innenumsätzen sollen damit nicht verbunden sein. Eine solche Sichtweise vertreten auch andere Mitgliedsstaaten, die die Mehrwertsteuergruppe umgesetzt haben, diese haben anders als das deutsche Recht die Unionsregeln ohne innerstaatliche Vorprägung umgesetzt. Das deutsche Recht ist immer noch beeinflusst vom alten Organschaftsrecht aus Zeiten des Bruttoallphasensystems⁸¹, als materielle Rechtsfolgen zwingend waren, um die Folgen des Bruttosystems abzumildern.⁸²

Solange sich materielle Folgen an die umsatzsteuerliche Organschaft knüpfen, die über die gesamtschuldnerische Haftung hinaus gehen, bleibt das Mißbrauchsthema im Raum. Wird die Organschaft legislativ als reines Verfahrens-

73 EuGH, Schlußanträge der Generalanwältin Medina v. 13.01.2022 – C-141/20, ECLI:EU:C:2022:11 – Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie, UR 2022, 177, Tz. 74.

74 EuGH, Schlußanträge der Generalanwältin Medina v. 13.01.2022 – C-141/20, ECLI:EU:C:2022:11 – Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie, UR 2022, 177, Tz. 85.

75 EuGH v. 16.07.2015 – Rs. C-108/14 und C-109/14 Larentia + Minerva und Marenave Schifffahrt, BStBl. II 2017, 604, Rz. 48 ff.

76 EuGH v. 16.07.2015 – Rs. C-108/14 und C-109/14 Larentia + Minerva und Marenave Schifffahrt, BStBl. II 2017, 604, Rz. 50, bestätigt durch EuGH v. 15.04.2021 – C 868/29, UR 2021, 392 (M-GmbH) Tz. 43.

77 Vgl. zu den Folgen auch *Brill*, Umsatzsteuerliche Organschaft: Entwicklungen und Gestaltungshinweise KÖSDI 2022, 2281 ff.; *Hinder/Broekmann*, Umsatzsteuerliche Organschaft – Das letzte Wort hat nun der EuGH – Zugleich Besprechung der EuGH-Vorlage des BFH v. 07.05.2020 – V R 40/19, GmbHR 2020, 909; *Kurzenberger/Klinker*, Ist die deutsche umsatzsteuerliche Organschaft unionsrechtswidrig? MwStR 2022, 137.

78 Der BFH spricht in seinem Vorlagebeschuß von 10% des Umsatzsteueraufkommens ca. 24 Mrd. Euro; BFH-Beschluß v. 11.12.2019 – XI R 16/18, BFH/NV 2020, 598.

79 Generalanwalt beim EuGH: Mehrwertsteuergruppe ist eigenständiger Steuerpflichtiger mit Anm. *Korf*, MwStR 2022, 152 ff. (160 f.); *Kurzenberger/Klinker*, Ist die deutsche umsatzsteuerliche Organschaft unionsrechtswidrig? MwStR 2022, 137.

80 Vgl. *Mann*, Umsatzsteuerliche Organschaft mit Personengesellschaften als Organgesellschaft, Kommentar zu EuGH v. 15.4.2021 – C 868/19, GmbHR 2021, 667 ff.; *Wäger*, Rechtsprechungsauslese 2020, UR 2021, 41 ff. (53 ff.); *Prätzler*, Umsatzsteuerliche Organschaft im Umbruch, BB 2018, 599; *Endres-Reich*, Antragswahlrecht für die umsatzsteuerrechtliche Organschaft in Deutschland?, UR 2016, 660; *von Streit/Streit*, Der BFH und die Mißbrauchsbekämpfung: Was bleibt von der umsatzsteuerlichen Organschaft, DStR 2016, 1448; Hinweise auf einen aktuellen Reformvorschlag *Geraats*, Personengesellschaft als umsatzsteuerliche Organgesellschaft – zugleich Anmerkung zu EuGH, Urteil v. 15.04.2021 – 868/19, [steueranwaltsmagazin](#) 2021, 83 ff.

81 *Wäger*, Aktuelle Fragen zur Organschaft: Rechtswirkungen und Fehlbeurteilungen, UR 2022, 158 (160).

82 So auch *Meyeringer/Dekinger*, Umsatzsteuerliche Organschaft – Derzeitige Problemfelder, Reformansätze und künftige Herausforderungen, UR 2021, 583; vgl. zur historischen Entwicklung *Prätzler*, Umsatzsteuerliche Organschaft im Umbruch, BB 2018, 599.

subjekt zur Konsolidierung der Steuermeldungen ihrer Mitglieder gesehen⁸³, bei dem alle Besteuerungsmerkmale individuell bei jedem Gruppenmitglied im Vorfeld wie unter Fremden gezogen werden, bleibt als wesentliche materielle Folge die gesamtschuldnerische Haftung der Gruppenmitglieder, deren Risiken mit einer Organschaft auf Antrag in den Griff zu bekommen sind. Daß eine solche Gruppe zivilrechtlich nicht existiert, dürfte einer entsprechenden Regelung durch den Gesetzgeber nicht entgegenstehen.

5. Zusammenfassung

Die geschilderte Rechtsprechung des EuGH und die Folge-Rechtsprechung des BFH zeigen, daß die umsatzsteuerliche Organschaft mitnichten der Vereinfachung dient. Bereits die Rechtsprechung des EuGH ist mehrdeutig. Sie überläßt die Konkretisierung der Tatbestandsmerkmale insbesondere die Bestimmung der engen Verbindungen von Personen durch finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen den Mitgliedsstaaten, verweist die Überprüfung der Mißbrauchsverhinderung den nationalen Gerichten, um dann hervorzuheben, daß die Tatbestandsmerkmale autonom und verbindlich durch den EuGH auszulegen sind. Schließlich macht er auch enge Vorgaben für die Auslegung des Rechtfertigungsgrundes der Mißbrauchsbekämpfung. Der EuGH hat zwar immer wieder eine Tür geöffnet, die es dem nationalen Gesetzgeber oder der Rechtsprechung ermöglichen würde, zur Verhinderung von Mißbrauch und Steuerhinterziehung notwendige abweichende Regelungen

zu schaffen. Der Rechtsprechung des BFH ist aber bisher jedenfalls auf Tatbestandsseite nicht gelungen, diese Rechtfertigungsgründe unter Berücksichtigung der einschlägigen EuGH-Rechtsprechung plausibel zu begründen. Es ist zu befürchten, daß dies auch auf der Rechtsfolgenseite nicht gelingen wird. Es ist kein tragendes Argument ersichtlich, daß es auf der Basis der EuGH-Rechtsprechung rechtfertigen würde, die Steuerpflicht beim Organträger festzumachen.

Auch die Rechtsprechung des BFH ist weder bei der Auslegung der Tatbestandsmerkmale noch beim Umgang mit der EuGH-Rechtsprechung einheitlich. Bei der Anwendung der Ausnahmen bestehen Divergenzen zwischen den zuständigen Senaten des BFH, die augenscheinlich nicht vom Großen Senat des BFH, sondern vom EuGH entschieden werden sollen.

Angesichts der drohenden Rechtsprechung des EuGH wird es immer dringender, die Organschaft auf gesetzlich neue Füße zu stellen.⁸⁴

83 Vgl. Beispiele bei EG-Kommission v. 02.07.2009 – KOM (2009) 325, UR 2009, 632.

84 So auch die absolut h.M. im Schrifttum, z.B. *Mann*, Umsatzsteuerliche Organschaft mit Personengesellschaften als Organgesellschaft, Kommentar zu EuGH v. 15.4.2021 – C 868/19, GmbHR 2021, 667 ff.; *Wäger*, Rechtsprechungsauslese 2020, UR 2021, 41 ff. (53 ff.); *Prätzler*, Umsatzsteuerliche Organschaft im Umbruch, BB 2018, 599; *Endres-Reich*, Antragswahlrecht für die umsatzsteuerrechtliche Organschaft in Deutschland?, UR 2016, 660; *von Streit/Streit*, Der BFH und die Mißbrauchsbekämpfung: Was bleibt von der umsatzsteuerlichen Organschaft, DStR 2016, 1448.

100.000-fach bewährt.



WEUSTER · SCHEER

Arbeitszeugnisse in Textbausteinen
Inhalte, Formulierung, Analyse, Recht
14. Auflage

IBOORBERG

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

Das Standardwerk stellt ein ausgereiftes System von über 3.000 Textbausteinen bereit. Mit ihrer Hilfe lassen sich die gewünschten wahren Aussagen und Wertungen für ein verständig-wohlwollendes Zeugnis zusammenstellen. Die Textbausteine ermöglichen es den Personalverantwortlichen, ein Zeugnis einwandfrei zu analysieren und so Fehlentscheidungen zu vermeiden. Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer können 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.

IBOORBERG

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

SC0622

Gesetzbuch 24.de

Jetzt noch besser:

Vorschriften-Konfigurator

Sie wählen aus über 10.000 Vorschriften eine Gesetzessammlung nach Ihrem Bedarf aus!



Foto: © bunditmay - stock.adobe.com

Ihre Vorteile:

- ✓ Am PC stellen Sie rechtssichere Vorschriften einfach und gezielt zusammen
- ✓ Wählen Sie dabei aus der permanent aktualisierten Gesetzesdatenbank aus
- ✓ Neu: Nutzen Sie die deutlich komfortableren Schnell- und Detailsuchen
- ✓ Wir drucken Ihr persönliches Gesetzbuch
- ✓ Versandfertig innerhalb 24 Stunden

Noch Fragen?

Dann nehmen Sie bitte Kontakt auf:

Katja Ciekowski

☎ 089/436000-84

✉ k.ciekowski@boorberg.de

Hanno Thielen

☎ 0711/7385-308

✉ h.thielen@boorberg.de

Ein Produkt von  BOORBERG
www.gesetzbuch24.de

Alles neu macht ATAD III?

Erster Überblick über den Richtlinienentwurf der EU-Kommission zur Änderung der Anti-Tax Avoidance Directive zur Verhinderung des Mißbrauchs von Briefkastenfirmen zu Steuerzwecken

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

I. Einleitung

Am 22.12.2021 veröffentlichte die EU-Kommission den Entwurf einer Richtlinie zur Festlegung von Vorschriften zur Verhinderung der mißbräuchlichen Nutzung von Briefkastenfirmen (im Original „shell entities“) für Steuerzwecke und zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU (sog. „ATAD III-Richtlinie“).² Der Entwurf ist Teil der sogenannten Unshell-Initiative der EU-Kommission. Ziel der Initiative ist die Verhinderung von aggressiven Steuerplanungsstrategien, die durch substanzlose bzw. substanzschwache Gesellschaften (sog. Briefkastenfirmen) verfolgt werden. Auch wenn die Regelungen noch nicht in Deutschland umgesetzt worden sind (es nicht einmal einen Gesetzesentwurf dazu gibt), sollen sie unter Umständen bereits auf Sachverhalte Anwendung finden, die seit dem 01.01.2022 verwirklicht wurden. Insofern hat der Richtlinien-Entwurf bereits heute praktische Bedeutung.

Ziel des Beitrags ist es, einen Überblick über die Regelungen des Richtlinien-Entwurfs zu geben und erste Überlegungen zu seiner möglichen Relevanz in Deutschland anzustellen. Deutschland gilt zwar sicher nicht als Paradebeispiel für ein Land, in dem substanzlose Gesellschaften etabliert werden; allerdings finden sich entsprechende Gesellschaften in anderen europäischen Ländern (z. B. Luxemburg) und sind Teil deutscher Unternehmensgruppen, so daß inländische Steuerpflichtige ohne Weiteres dazu rechtliche, geschäftliche und – nunmehr verschärfte – steuerliche Bezüge haben werden.

II. Rechtsentwicklung/Einordnung

Vor rund zehn Jahren wurde auf Ebene der OECD das BEPS-Projekt (Base Erosion and Profit Shifting) zur Bekämpfung von aggressiven Steuervermeidungspraktiken durch international tätige Unternehmen ins Leben gerufen, welches im Jahr 2015 in insgesamt 15 Aktionspunkte mündete. Im Anschluß daran veröffentlichte die EU ein Paket zur Vermeidung der Steuervermeidung, mit der die von der OECD genannten Punkte (zumindest teilweise) aufgegriffen werden sollten. Teil dieses Pakets war die ATAD-Richtlinie³, die Regelungen zur Zinsschranke, Vorschriften zur Übertragung von Vermögenswerten und zur Wegzugsbesteue-

rung, allgemeine Mißbrauchsverhinderungsvorschriften, Vorschriften für beherrschte ausländische Unternehmen und Vorschriften zu hybriden Gestaltungen enthielt (sog. „ATAD I-Richtlinie“). Die Änderungsrichtlinie erweiterte den Anwendungsbereich auf Nicht-EU-Länder und ersetzte die Vorschriften zu hybriden Gestaltungen mit zahlreichen Ergänzungen (sog. „ATAD II-Richtlinie“). Am 30.06.2021 wurde das Gesetz zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie (ATAD-Umsetzungsgesetz) im Bundesgesetzblatt veröffentlicht. Es trat zum 01.01.2022 in Kraft.⁴ ATAD III ist nunmehr der (aus Sicht der OECD) denklogisch nächste Schritt in diesem Kontext. Eine Umsetzung in deutsches Recht steht jedoch noch aus.

III. Anwendungsbereich von ATAD III

Der Anwendungsbereich des Richtlinien-Entwurfs (im Folgenden „RL-E“) ist weit gefaßt. Gemäß Art. 2 RL-E soll dieser auf alle Unternehmen anwendbar sein, die als steuerlich ansässig gelten und Anspruch auf einen Nachweis über die steuerliche Ansässigkeit in einem Mitgliedstaat haben. Die Anwendung der Richtlinie ist damit unabhängig von der Rechtsform der Unternehmen und erfaßt auch Personengesellschaften, die in einem Mitgliedstaat steuerlich ansässig sind.⁵

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

2 Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Festlegung von Vorschriften zur Verhinderung der mißbräuchlichen Nutzung von Briefkastenfirmen für Steuerzwecke und zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU vom 22.12.2021, COM(2021) 565 final, 2021/0434 (CNS).

3 Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates vom 12.07.2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarktes – ABL. L 193 vom 19.07.2016, S. 1 (Anti-Steuervermeidungs-Richtlinie – „ATAD I“), geändert durch Artikel 1 der Richtlinie (EU) 2017/952 des Rates vom 29.05.2017 zur Änderung der Richtlinie (EU) 2016/1164 bezüglich hybrider Gestaltungen mit Drittländern (ABL. L 144 vom 07.06.2017, S. 1) („ATAD II“).

4 Für Einzelheiten zum Referentenentwurf des ATAD-Umsetzungsgesetzes vgl. Latrovalis/Link, Hybride Gestaltungen nach dem Entwurf des ATAD-Umsetzungsgesetzes, *steueranwaltsmagazin* 2020, S. 48 ff.

5 Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Festlegung von Vorschriften zur Verhinderung der mißbräuchlichen Nutzung von Briefkastenfirmen für Steuerzwecke und zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU vom 22.12.2021, COM(2021) 565 final - 2021/0434 (CNS), S. 10.

Im Umkehrschluß sind Rechtsträger, die in einem Drittland ansässig sind, nicht vom Anwendungsbereich der Richtlinie erfaßt. Dem Vernehmen nach ist aber ein entsprechender Richtlinienentwurf für im Drittland ansässige Rechtsträger in Vorbereitung.

Art. 6 Abs. 2 RL-E sieht eine Befreiung (d.h. eine Herausnahme aus dem Anwendungsbereich) für bestimmte Unternehmen vor, die per se als substanzhaltig und damit als „unverdächtig“ gelten. Dies betrifft:

- Börsennotierte Unternehmen;
- Beaufsichtigte Finanzunternehmen;
- Unternehmen, deren Haupttätigkeit im Halten von Anteilen an operativen Unternehmen im selben Mitgliedstaat besteht und deren wirtschaftlich Berechtigte i. S. d. GWG (= wirtschaftliche Eigentümer i. S. d. Geldwäsche-Richtlinie) ebenfalls in diesem Mitgliedstaat steuerlich ansässig sind;
- Holding-Gesellschaften, die in demselben Mitgliedstaat steuerlich ansässig sind wie ihre Anteilseigner oder ihre Konzernobergesellschaft;
- Unternehmen mit mindestens fünf eigenen vollzeitäquivalenten Arbeitnehmern oder Beschäftigten, die jeweils ausschließlich den Tätigkeiten nachgehen, mit denen die relevanten Einkünfte i. S. d. Art. 4 RL-E erzielt werden.

IV. Begriffsbestimmungen (Art. 3)/ Relevante Einkünfte (Art. 4)/ Verbundenes Unternehmen (Art. 5)

Wie in Richtlinien-texten üblich, werden bestimmte Definitionen und Begrifflichkeiten an den Anfang gestellt. Dies erschwert die Lesbarkeit und wird – so bleibt zu hoffen – vom deutschen Gesetzgeber eleganter umgesetzt. Diese Begrifflichkeiten sind jedoch für das Verständnis der Intention und den Anwendungsbereich der Richtlinie essenziell, da sie den Rahmen abstecken, der dann insbesondere durch den Substanztest (Art. 6 ff RL-E) gefüllt wird.

Art. 3 RL-E beginnt mit den grundlegenden Definitionen:

- „Unternehmen“ bezeichnet danach jeden Rechtsträger, der eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt (und zwar unabhängig von seiner Rechtsform) mit steuerlicher Ansässigkeit in einem Mitgliedstaat.
- „Einnahmen“ sind definiert als die Summe der Nettoumsatzerlöse, der sonstigen betrieblichen Erträge, der Erträge aus Beteiligungen, einschließlich der von verbundenen Unternehmen erhaltenen Dividenden, der Erträge aus sonstigen Wertpapieren und Forderungen des Anlagevermögens, der sonstigen Zinsen und ähnlichen Erträge gemäß der Bilanz-Richtlinie (RL 2013/34/EU des Europäischen Parlaments und des Rates)
- „Anteilseigner des Unternehmens“ sind die natürlichen oder juristischen Personen, die unmittelbar Aktien, An-

teile, Beteiligungen, Mitgliedschaftsrechte, Ansprüche auf Leistungen oder gleichwertige Rechte oder Ansprüche am Unternehmen halten, und im Falle indirekter Beteiligungen diejenigen natürlichen oder juristischen Personen, die an dem Unternehmen oder an einer Kette von Unternehmen Beteiligungen halten, von denen keines den in Art. 7 Abs. 1 der Richtlinie festgelegten Indikatoren für die minimale Substanz gerecht wird.

Nach Art. 4 RL-E gelten als „relevante Einkünfte“ diejenigen Einkunftsarten, die unter eine der folgenden Kategorien fallen:

- a) Zinsen oder sonstige Erträge aus finanziellen Vermögenswerten, einschließlich Kryptowerten;
- b) Lizenzgebühren oder sonstige Einkünfte aus geistigem oder immateriellem Eigentum oder handelbaren Zertifikaten;
- c) Dividenden und Einkünfte aus der Veräußerung von Anteilen;
- d) Einkünfte aus Finanzierungsleasing;
- e) Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen;
- f) Einkünfte aus beweglichem Vermögen außer Bargeld, Aktien oder Wertpapieren, die zu privaten Zwecken gehalten werden und deren Buchwert mehr als eine Million Euro beträgt;
- g) Einkünfte aus Tätigkeiten von Versicherungen und Banken und aus anderen finanziellen Tätigkeiten;
- h) Einkünfte aus Dienstleistungen, die das Unternehmen an andere verbundene Unternehmen ausgelagert hat.

Art. 5 RL-E definiert den Begriff des „verbundenen Unternehmens“. Dies soll eine Person sein, die mit einer anderen Person auf eine der folgenden Arten verbunden ist:

- Eine Person ist an der Geschäftsleitung einer anderen Person insofern beteiligt, als sie erheblichen Einfluß auf diese ausüben kann;
- eine Person ist über eine Holdinggesellschaft, die über mehr als 25 % der Stimmrechte verfügt, an der Kontrolle einer anderen Person beteiligt;
- eine Person ist über ein Eigentumsrecht, das unmittelbar oder mittelbar mehr als 25 % des Kapitals beträgt, am Kapital einer anderen Person beteiligt;
- eine Person hat Anspruch auf mindestens 25 % der Gewinne einer anderen Person.

Der Begriff der „Person“ bezeichnet sowohl juristische als auch natürliche Personen. Eine Person, die in Bezug auf die Stimmrechte oder die Kapitalbeteiligung an einem Unternehmen gemeinsam mit einer anderen Person handelt, wird so behandelt, als hielte sie eine Beteiligung an allen Stimmrechten oder dem gesamten Kapital dieses Unternehmens, die bzw. das von der anderen Person gehalten werden/wird (Art. 5 Abs. 3 RL-E).

Bei mittelbaren Beteiligungen wird die Erfüllung der genannten Kriterien durch Multiplikation der Beteiligungsquoten an den nachgeordneten Unternehmen ermittelt. Eine Person mit einer Stimmrechtsbeteiligung von mehr als 50 % gilt als Halter von 100 % der Stimm-

rechte. Eine natürliche Person, ihr(e) Ehepartner(in) und ihre Verwandten in aufsteigender oder absteigender gerader Linie werden als eine einzige Person behandelt (Art. 5 Abs. 4 RL-E).

V. Substanztest

1. Hintergrund und Überblick

Der Entwurf zielt auf Unternehmen innerhalb der EU ab, die den Anschein einer wirtschaftlichen Tätigkeit erwecken, diese aber in Wirklichkeit nicht ausüben, sondern vielmehr ermöglichen sollen, ihren wirtschaftlichen Eigentümern oder der Gruppe, der sie angehören, insgesamt bestimmte Steuervorteile zugutekommen zu lassen (sog. Briefkastenfirmen).

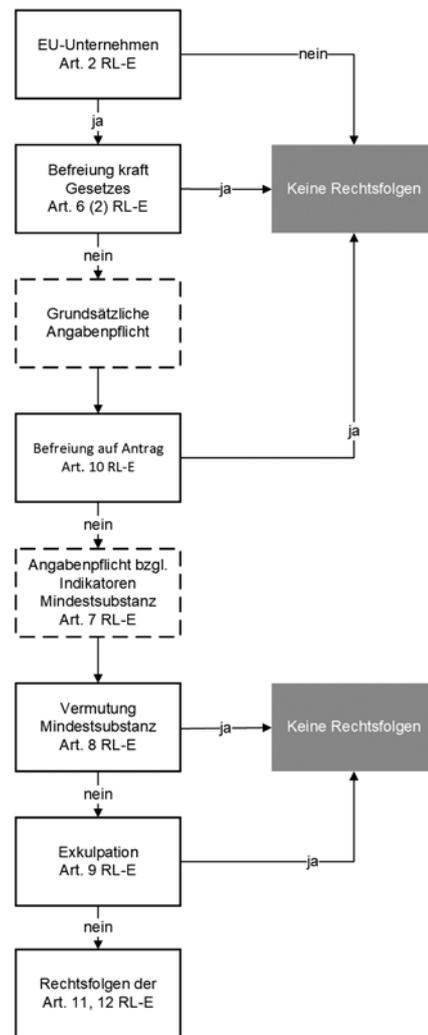
Als Beispiel nennt die Richtlinie die folgende Konstellation: Ein Finanzholdingunternehmen zieht alle Zahlungen aus Finanztätigkeiten von Unternehmen in verschiedenen EU-Mitgliedstaaten ein, nimmt dabei die Befreiung von der Quellensteuer gemäß der Zins- oder Lizenzrichtlinie in Anspruch und gibt diese Einkünfte dann an ein verbundenes Unternehmen in einem niedrig besteuerten Drittgebiet weiter, wobei vorteilhafte Steuerabkommen oder sogar das nationale Steuerrecht eines bestimmten Mitgliedstaats ausgenutzt werden.⁶

Um dieser Praxis entgegenzuwirken, ist in der Richtlinie ein Test angelegt, anhand dessen Mitgliedstaaten Unternehmen ermitteln können (und sollen), die eine wirtschaftliche Tätigkeit ausüben, aber keine minimale Substanz aufweisen und zur Erlangung von Steuervorteilen mißbraucht werden. Dieser Test wird als „Substanztest“ bezeichnet. Er geht mit (signifikanten) Prüf- und Berichtspflichten für das betroffene Unternehmen einher (s. dazu gleich ab V. 2.).

Erfüllt ein Unternehmen den Substanztest nicht (und gilt somit als Briefkastenfirma), treten bestimmte negative Steuerfolgen sowohl im Ansässigkeitsstaat der Briefkastenfirma als auch ggf. bei den mit ihm verbundenen Unternehmen ein (s. dazu gleich unter VI).

Der Richtlinien-Entwurf sieht folgende Prüfschritte vor:

1. Persönlicher Anwendungsbereich eröffnet, Art. 2 RL-E
2. Identifizierung potentieller Briefkastenfirmen („shell entities“) anhand bestimmter Kriterien (sog. „gateways“), Art. 6 RL-E
3. Sachliche Befreiungsmöglichkeit auf Antrag, Art. 10 RL-E
4. Vorhandensein von Mindestsubstanziindikatoren, Art. 7 und 8 RL-E
5. Möglichkeit des Gegenbeweises, Art. 9 RL-E
6. Steuerliche Folgen im Ansässigkeitsstaat der Briefkastenfirma, Art. 12 RL-E
7. Steuerliche Folgen in anderen Staaten als dem Staat der Briefkastenfirma, Art. 11 RL-E



2. Identifizierung potentieller Briefkastenfirmen, Art. 6 RL-E

Im ersten Schritt müssen sämtliche EU-Unternehmen (Art. 2 RL-E), die nicht kraft Rechtsform vom Anwendungsbereich der Richtlinie ausgenommen sind (Art. 6 Abs. 2 RL-E) (siehe dazu oben unter III.) daraufhin überprüft werden, ob sie potenziell eine unzureichende Substanz aufweisen (und somit für Steuerzwecke mißbraucht werden könnten) oder ob sie Unternehmen mit geringem Risiko darstellen.

Der Richtlinienentwurf nennt in diesem Zusammenhang drei Kategorien von Merkmalen (sog. „Gateways“), die typischerweise von Unternehmen erfüllt werden sollen, denen es an Substanz mangelt.⁷ Dann (und nur dann), wenn ein Unternehmen die drei Gateways kumulativ erfüllt, ist es (potenziell) zur Angabe verpflichtet. Diese drei Gateways sind: (i) Erzielung bestimmter Einkünfte; (ii) grenzüberschreitende Tätigkeit; und (iii) Outsourcing.

⁶ Vgl. Vorschlag für eine Richtlinie des Rates, a.a.O., S. 10.

⁷ Vgl. Vorschlag für eine Richtlinie des Rates, a.a.O., S. 10.

a) Gateway 1: Erzielung bestimmter Einkünfte, Art. 6 Abs. 1 S. 1 lit. a RL-E

Die erzielten Einnahmen der beiden vorangegangenen Steuerjahre bestanden zu mehr als 75 % aus relevanten Einkünften i.S.d. Art. 4 RL-E (also insbesondere Zinsen, Dividenden, Lizenzgebühren, Einkünfte aus Finanzerträgen und Immobilien).

Unternehmen, die Vermögenswerte gem. Art. 4 lit. c, e, f (Aktien/unbewegliches und bewegliches Vermögen) besitzen, aber die 75-Prozent-Grenze bei den Einnahmen nicht überschreiten, erfüllen das Kriterium dennoch, wenn der Buchwert dieser Vermögenswerte mehr als 75 % des gesamten Buchwerts der Vermögenswerte des Unternehmens beträgt, Art. 6 Abs. 1 S. 2, 3 RL-E (Vermögensstruktur als Aufangkriterium).

b) Gateway 2: Grenzüberschreitende Tätigkeit; Art. 6 Abs. 1 S. 1 lit. b RL-E

Das Unternehmen übt eine grenzüberschreitende Tätigkeit aus einem der folgenden Gründe aus:

- mehr als 60 % des Buchwerts der Vermögenswerte des Unternehmens gem. Art. 4 lit. e, f RL-E (also Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen bzw. aus beweglichem Vermögen, das zu privaten Zwecken gehalten wird und einen Buchwert von mehr als einer Million Euro hat) waren in den vorangegangenen zwei Steuerjahren⁸ außerhalb des Mitgliedstaats des Unternehmens belegen;
- mindestens 60 % der relevanten Einkünfte des Unternehmens werden durch grenzüberschreitende Transaktionen erzielt oder gezahlt.

c) Gateway 3: Outsourcing, Art. 6 Abs. 1 S. 1 lit. c RL-E

Das Unternehmen hat die Verwaltung des Tagesgeschäfts und die Entscheidungsfindung in Bezug auf wichtige Funktionen in den beiden vorangegangenen Steuerjahren ausgelagert.⁹

Die Unternehmen müssen dabei jeweils selbst prüfen, ob sie diese Kriterien (Gateways) erfüllen (und damit in den Anwendungsbereich der Richtlinie fallen) oder nicht.

3. Sachliche Befreiungsmöglichkeit auf Antrag, Art. 10

Ein Unternehmen, das die Voraussetzungen des Art. 6 RL-E erfüllt, könnte allerdings auch für Geschäftstätigkeiten genutzt werden, ohne für sich selbst, die Unternehmensgruppe, zu der es gehört, oder den eigentlichen wirtschaftlichen Eigentümer einen Steuervorteil zu schaffen. In diesem Fall soll das Unternehmen die Möglichkeit haben, einen Antrag auf sachliche Befreiung von den Auflagen der Richtlinie zu stellen, Art. 10 Abs. 1 RL-E.

Das Unternehmen muß dazu hinreichende und objektive Nachweise erbringen, daß seine Zwischenschaltung zu keinem Steuervorteil für seine(n) wirtschaftlichen Eigentümer bzw. die Gruppe insgesamt führt. Dieser Nachweis umfaßt Informationen über die Struktur der Gruppe

und ihre Tätigkeiten. Der Nachweis muß es ermöglichen, den Gesamtbetrag der vom/von den wirtschaftlichen Eigentümer(n) bzw. von der Gruppe insgesamt unter Berücksichtigung der Zwischenschaltung des Unternehmens geschuldeten Steuer mit dem Betrag zu vergleichen, der unter den gleichen Umständen ohne das Unternehmen geschuldet würde, Art. 10 Abs. 2 RL-E.

Die Befreiung von den Auflagen der Richtlinie gilt für ein Steuerjahr, kann aber um fünf Jahre verlängert werden, sofern die tatsächlichen und rechtlichen Umstände des Unternehmens, einschließlich des/der wirtschaftlichen Eigentümer(s) und der Gruppe, in dem betreffenden Zeitraum unverändert bleiben, Art. 10 Abs. 3 RL-E.

4. Angabepflicht zur Mindestsubstanz, Art. 7 RL-E

Nur die im ersten Schritt als risikobehaftet eingestuften Unternehmen müssen zum zweiten Schritt und damit dem Kern des Substanztests selbst übergehen. Da sie als risikobehaftet gelten, werden diese Unternehmen aufgefordert, in ihrer Steuererklärung über ihre Substanz Bericht zu erstatten. Die Berichterstattung über die Substanz bedeutet, daß spezifische Informationen, die sich normalerweise bereits aus der Steuererklärung des Unternehmens ergeben, in einer Weise bereitgestellt werden, die die Beurteilung der von dem Unternehmen ausgeübten Tätigkeit erleichtert.¹⁰

Drei Aspekte werden dabei für eine Mindestsubstanz als wichtig erachtet, Art. 7 Abs. 1 RL-E:

- Das Unternehmen verfügt über eigene Räumlichkeiten oder exklusive Verfügungsmacht über Räumlichkeiten in seinem Ansässigkeitsstaat;
- das Unternehmen unterhält mindestens ein eigenes und aktives Bankkonto in der EU;
- eines der folgenden Kriterien ist erfüllt:
 - Eines oder mehrere Geschäftsleitungsmitglieder des Unternehmens
 1. sind im Mitgliedstaat des Unternehmens steuerlich ansässig oder nicht weiter von diesem Mitgliedstaat entfernt, als mit der ordnungsgemäßen Erfüllung ihrer Aufgaben vereinbar ist;
 2. sind qualifiziert und befugt, Entscheidungen hinsichtlich der mit den relevanten Einkünften oder den Vermögenswerten verbundenen Tätigkeiten zu treffen
 3. machen von der unter Nummer 2 genannten Genehmigung regelmäßig aktiv und unabhängig Gebrauch;

⁸ Da die Regelungen der Richtlinie ab dem 01.01.2024 Anwendung finden sollen, wäre ein Beobachtungszeitraum ab dem 01.01.2022 (!) relevant.

⁹ Da die Regelungen der Richtlinie ab dem 01.01.2024 Anwendung finden sollen, wäre ein Beobachtungszeitraum ab dem 01.01.2022 (!) relevant.

¹⁰ Vgl. Vorschlag für eine Richtlinie des Rates, a.a.O., S. 11.

4. sind nicht Angestellte oder Geschäftsleitungsmitglied eines nicht verbundenen Unternehmens.

- die Mehrheit der als Vollzeitäquivalente beschäftigten Arbeitnehmer des Unternehmens ist steuerlich im Mitgliedstaat des Unternehmens ansässig oder nicht weiter von diesem Mitgliedstaat entfernt, als mit der ordnungsgemäßen Erfüllung ihrer Aufgaben vereinbar ist, und diese Arbeitnehmer sind qualifiziert für die Ausübung der Tätigkeiten, die relevante Einkünfte für das Unternehmen generieren.

Folgende Belege sind dabei von den meldenden Unternehmen der Steuererklärung beizufügen:

- Anschrift und Art der Räumlichkeiten;
- Betrag und Art der Bruttoeinnahmen;
- Höhe und Art der Betriebsaufwendungen;
- Art der Geschäftstätigkeiten, die zur Erwirtschaftung der relevanten Einkünfte ausgeübt werden;
- die Zahl der Geschäftsleitungsmitglieder, ihre Qualifikationen, Zulassungen und ihr steuerlicher Wohnsitz oder die Zahl der als Vollzeitäquivalente beschäftigten Arbeitnehmer, die die Geschäftstätigkeiten zur Generierung der relevanten Einkünfte ausüben, sowie ihr steuerlicher Wohnsitz;
- ausgelagerte Geschäftstätigkeiten;
- Kontonummer, erteilte Vollmachten für den Zugang zum Bankkonto und zur Verwendung oder Erteilung von Zahlungsanweisungen sowie Belege für die Kontotätigkeit.

5. Vermutung des Fehlens einer minimalen Substanz und des Steuermißbrauchs, Art. 8 RL-E

Als nächstes ist eine angemessene Bewertung der nach Art. 7 RL-E gemachten Angaben vorgesehen (und zwar u.E. sowohl von Seiten der Finanzverwaltung als auch vom Unternehmen selbst).

Bei einem Unternehmen, das nach Art. 6 RL-E einen Risikofall darstellt, das aber erklärt, allen in Art. 7 Abs. 1 RL-E genannten Indikatoren für die minimale Substanz gerecht zu werden, sowie die zufriedenstellenden Belege gemäß Art. 7 Abs. 2 RL-E vorlegt, wird davon ausgegangen, daß es für das Steuerjahr eine minimale Substanz aufweist, Art. 8 Abs. 1 RL-E. Das Unternehmen wird damit nicht als Briefkastenfirma im Sinne der Richtlinie angesehen.¹¹

Umgekehrt wird bei einem Unternehmen, das erklärt, einem oder mehreren der in Art. 7 Abs. 1 RL-E genannten Indikatoren nicht gerecht zu werden, oder keine zufriedenstellenden Belege gemäß Art. 7 Abs. 2 RL-E vorlegt, vermutet, daß es für das Steuerjahr keine minimale Substanz aufweist und somit eine Briefkastenfirma im Sinne der Richtlinie ist, Art. 8 Abs. 2 RL-E.

6. Möglichkeit des Gegenbeweises, Art. 9 RL-E

Die Vermutung, daß ein Unternehmen für das Steuerjahr keine minimale Substanz aufweist, ist nach Art. 9 RL-E wi-

derlegbar. Das betroffene Unternehmen hat somit das Recht, den sog. „Gegenbeweis“ zu erbringen, d.h. nachzuweisen, daß es Substanz besitzt bzw. nicht für Steuerzwecke mißbraucht wird. Dazu muß das Unternehmen zusätzliche Nachweise über die Geschäftstätigkeiten vorlegen, die sie zur Erzielung relevanter Einkünfte ausüben, Art. 9 Abs. 1 RL-E.

Insbesondere sollen die Steuerpflichtigen konkrete Beweise dafür vorlegen, welche Tätigkeiten sie auf welche Weise ausüben. In Bezug auf die vorgelegten Nachweise wird erwartet, daß sie Angaben zu den wirtschaftlichen (d.h. nichtsteuerlichen) Gründen für die Gründung und Erhaltung des Unternehmens enthalten, das keine eigenen Räumlichkeiten und/oder kein eigenes Bankkonto und/oder keine speziellen Führungskräfte oder Mitarbeiter benötigt. Ebenso sollen die Nachweise Angaben über die Ressourcen enthalten, die dieses Unternehmen für die tatsächliche Ausübung seiner Tätigkeit einsetzt. Auch sollen Angaben enthalten sein, anhand deren der Zusammenhang zwischen dem Unternehmen und dem Mitgliedstaat, in dem es nach eigenen Angaben steuerlich ansässig ist, überprüft werden kann, d.h., ob die wesentlichen Entscheidungen über die wertschöpfenden Tätigkeiten des Unternehmens dort getroffen werden.¹²

Aufgrund des Nachweisaufwands räumt der Richtlinien-Entwurf den Mitgliedstaaten die Möglichkeit ein, die Gültigkeit des Gegenbeweises um weitere fünf Jahre (d.h. auf insgesamt höchstens sechs Jahre) nach dem betreffenden Steuerjahr zu verlängern, sofern sich die vom Unternehmen belegten rechtlichen und tatsächlichen Umstände nicht ändern. Nach Ablauf dieser Frist muß das Unternehmen das Verfahren für die Widerlegung verlängern, sofern es dies wünscht.¹³

VI. Folgen fehlender Mindestsubstanz für die Besteuerung

1. Steuerliche Folgen im Ansässigkeitsstaat der Briefkastenfirma, Art. 12 RL-E

Wenn die zuvor beschriebenen Schritte zu dem Ergebnis kommen, daß ein Unternehmen eine Briefkastenfirma im Sinne der Richtlinie ist, also in dem Mitgliedstaat, in dem es steuerlich ansässig ist, keine minimale Substanz für Steuerzwecke besitzt, so stellt der Ansässigkeitsstaat eine Bescheinigung über die steuerliche Ansässigkeit entweder gar nicht oder nur mit dem Vermerk aus, daß die Gesellschaft keinen Anspruch auf die Vorteile von DBA und EU-Richtlinien (z.B. Mutter/Tochter-Richtlinie und Zins/Lizenz-Richtlinie) hat.

¹¹ Vgl. Vorschlag für eine Richtlinie des Rates, a.a.O., S. 12.

¹² Vgl. Vorschlag für eine Richtlinie des Rates, a.a.O., S. 13.

¹³ Vgl. Vorschlag für eine Richtlinie des Rates, a.a.O., S. 12.

2. Steuerliche Folgen in anderen Mitgliedstaaten als dem der Briefkastenfirma, Art. 11 RL-E

Wenn ein Unternehmen als Briefkastenfirma qualifiziert, sollen die anderen Mitgliedstaaten im Verhältnis zu dem Mitgliedstaat des Unternehmens bestehende DBA sowie EU-Richtlinien (Mutter/Tochter-Richtlinie und Zins/Lizenz-Richtlinie) nicht anwenden, soweit die betreffenden Begünstigungen die steuerliche Ansässigkeit des Unternehmens in dem/einem Mitgliedstaat voraussetzen, Art. 11 Abs. 1 RL-E.

Nach Art. 11 Abs. 2 RL-E soll zudem die Besteuerung der relevanten Einkünfte in einen anderen Mitgliedstaat verlagert werden. Die Einkünfte der Briefkastenfirma werden als eigene Einkünfte ihrer Gesellschafter besteuert, soweit diese in einem anderen Mitgliedstaat ansässig sind. Hilfsweise werden die relevanten Einkünfte der Briefkastenfirma an der Quelle durch den Mitgliedstaat des Zahlenden bzw. den Belegenheitsstaat des Vermögens besteuert, soweit die Gesellschafter der Briefkastenfirma in einem Drittstaat ansässig sind.

Art. 11 Abs. 3 RL-E regelt den Sonderfall, daß die relevanten Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen stammen. In diesem Fall soll Folgendes gelten:

- Besteuerung der relevanten Einkünfte durch den Mitgliedstaat, in dem das Vermögen belegen ist, so als ob das unbewegliche Vermögen unmittelbar durch den Gesellschafter der Briefkastenfirma gehalten würde und unter Anwendung eines mit dessen Ansässigkeitsstaat (anderer EU-Staat oder Drittstaat) bestehenden DBA;
- Besteuerung der relevanten Einkünfte durch den Mitgliedstaat, in dem der Gesellschafter der Briefkastenfirma ansässig ist, so als ob das unbewegliche Vermögen unmittelbar durch den Gesellschafter der Briefkastenfirma gehalten würde und unter Anwendung eines mit dem Belegenheitsstaat (anderer EU-Staat oder Drittstaat) bestehenden DBA.

3. Informationsaustausch, Art. 13 RL-E

Art. 13 RL-E sieht ferner eine Änderung der Amtshilferichtlinie¹⁴ vor. Danach soll die zuständige Behörde eines Mitgliedstaats, die von einem in seinem Hoheitsgebiet niedergelassenen Unternehmen Informationen gemäß Art. 7 RL-E erhält, diese Informationen im Wege des automatischen Austauschs innerhalb von 30 Tagen den zuständigen Behörden aller anderen Mitgliedstaaten übermitteln.

4. Sanktionen, Art. 14 RL-E

Die Richtlinie sieht vor, daß die Mitgliedstaaten Vorschriften über Sanktionen erlassen, die bei Verstößen gegen die gemäß dieser Richtlinie erlassenen nationalen Vorschriften zu verhängen sind. Die Mitgliedstaaten sollen alle für die Anwendung der Sanktionen erforderlichen Maßnahmen

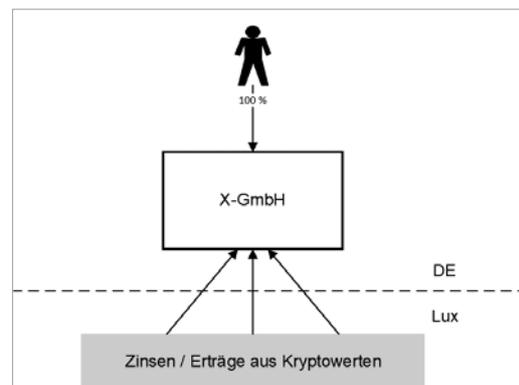
treffen. Die Sanktionen sollen wirksam, verhältnismäßig und abschreckend sein, Art. 14 Abs. 1 RL-E.

Weiterhin sollen die Mitgliedstaaten sicherstellen, daß diese Sanktionen eine Geldbuße in Höhe von mindestens 5% des Umsatzes des Unternehmens im betreffenden Steuerjahr umfassen, wenn das Unternehmen, das gemäß Art. 6 RL-E meldepflichtig ist, diese Anforderung für ein Steuerjahr nicht innerhalb der vorgeschriebenen Frist erfüllt oder in der Steuererklärung gemäß Art. 7 RL-E eine falsche Angabe macht, Art. 14 Abs. 2 RL-E.

VII. Beispielfälle

Nachfolgend soll anhand von drei Beispielfällen erörtert werden, wie die Regelungen der Richtlinie (voraussichtlich) greifen und in welchem Spannungsverhältnis sie zum derzeit in Deutschland geltenden Steuerrecht stehen.

1. Fall 1: Inländische Briefkastenfirma



X (Wohnsitz in Deutschland) ist zu 100 % an der ebenfalls im Inland ansässigen X-GmbH beteiligt. Die X-GmbH hat keine Mitarbeiter und erzielt ausschließlich Zinseinnahmen und Erträge aus Kryptowerten aus in Luxemburg belegenen Depots. Sämtliche Funktionen der X-GmbH (einschließlich Geschäftsführung) werden durch einen Service Provider (Domizilierungsagent) vorgenommen.

a) Lösung nach Richtlinien-Entwurf

Die X-GmbH qualifiziert als Briefkastenfirma („shell entity“) gemäß Art. 6 Abs. 1 RL-E, da sie die drei Gateways erfüllt: (i) Sie erzielt mit den Zinsen und Erträgen aus Kryptowerten relevante Einkünfte i.S.v. Art. 4 RL-E; (ii) die Einkünfte werden ausschließlich durch grenzüberschreitende Transaktionen (Depots in Luxemburg) erzielt; und (iii) sämtliche Verwaltungsfunktionen sind an einen Service Provider ausgelagert.

U.E. bestünde für die X-GmbH die Möglichkeit, einen Befreiungsantrag nach Art. 10 RL-E zu stellen, da sich u.E.

¹⁴ 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

durch die Zwischenschaltung der (in Deutschland voll steuerpflichtigen) X-GmbH die Steuerschuld im Inland nicht verringert (sondern tendenziell eher erhöht, zumindest, wenn es zu Dividendenausschüttungen an den X kommt).

Stellt die X-GmbH den Befreiungsantrag nicht, unterliegt sie den Angabepflichten für die Mindestsubstanzi-Indikatoren nach Art. 7 RL-E. Weist sie die darin geforderte Substanz nicht nach und gelingt ihr die Exkulpation nach Art. 9 RL-E nicht, treten die Rechtsfolgen des Art. 12 RL-E ein: Deutschland würde dann der X-GmbH eine Bescheinigung über ihre steuerliche Ansässigkeit entweder gar nicht ausstellen oder nur mit dem Vermerk, daß sie keinen Anspruch auf die Vorteile von DBA oder EU-Richtlinien hat.

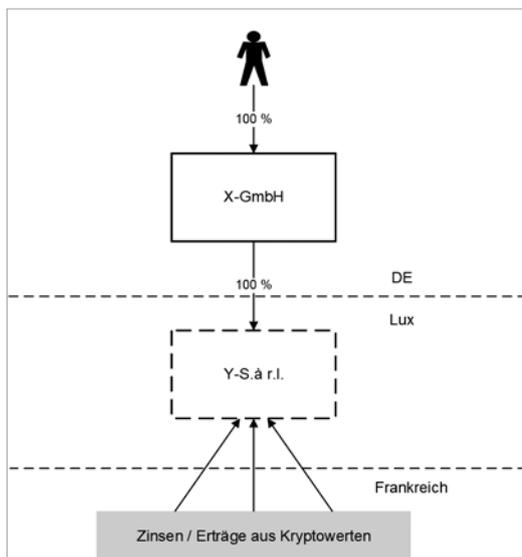
b) Spannungsverhältnis zum bisherigen Recht

Rein aus inländischer Sicht dürften sich die materiellen Steuerfolgen für die X-GmbH u.E. in Grenzen halten. Als Gesellschaft mit Sitz und Geschäftsleitung in Deutschland ist sie bereits jetzt unbeschränkt steuerpflichtig und unterliegt mit ihren Einkünften der Körperschaft- und Gewerbesteuer. Etwaige in Luxemburg erhobenen Quellensteuern wären anrechenbar.

Entscheidend dürfte jedoch die Umsetzung der Richtlinie durch Luxemburg sein. Wenn Luxemburg die X-GmbH ebenfalls als Briefkastengesellschaft ansieht und Quellensteuern auf die aus den Luxemburger Depots zufließenden Erträge erheben sollte, könnte sich die X-GmbH insoweit nicht auf das DBA Luxemburg berufen. Eine Anrechnung der Quellensteuer in Deutschland sollte u.E. jedoch weiterhin möglich sein.

In der Praxis sollte der Fall einer inländischen Briefkastengesellschaft eher die Ausnahme sein. Relevanter sind die Fallgruppen, in denen eine deutsche Gesellschaft Geschäftsbeziehungen mit ausländischen Briefkastengesellschaften unterhält.

2. Fall 2: Inländische Gesellschaft hält Beteiligung an ausländischer Briefkastenfirma



X (Wohnsitz in Deutschland) ist zu 100% an der ebenfalls im Inland ansässigen X-GmbH beteiligt. Die X-GmbH hält eine 100%ige Beteiligung an der Luxemburger Y-S.à r.l. (vergleichbar einer inländischen GmbH). Diese hat keine Mitarbeiter und erzielt ausschließlich Zinseinnahmen und Erträge aus Kryptowerten aus in Frankreich belegenen Depots. Sämtliche Funktionen der Y-S.à r.l. (einschließlich Geschäftsführung) werden durch einen Service Provider (Domizilierungsagent) vorgenommen.

a) Lösung nach Richtlinien-Entwurf

Die Y-S.à r.l. qualifiziert als Briefkastenfirma („shell entity“) gemäß Art. 6 Abs. 1 RL-E, da sie die drei Gateways erfüllt: (i) Sie erzielt mit den Zinsen und Erträgen aus Kryptowerten relevante Einkünfte i.S.v. Art. 4 RL-E; (ii) die Einkünfte werden ausschließlich durch grenzüberschreitende Transaktionen (Depots in Frankreich) erzielt; und (iii) sämtliche Verwaltungsfunktionen sind an einen Service Provider ausgelagert.

Die Y-S.à r.l. unterliegt folglich den Angabepflichten für die Mindestsubstanzi-Indikatoren nach Art. 7 RL-E. Weist sie die darin geforderte Substanz nicht nach und gelingt ihr die Exkulpation nach Art. 9 RL-E nicht, treten für die X-GmbH die Rechtsfolgen des Art. 11 Abs. 2 RL-E ein: Die Einkünfte der Y-S.à r.l. werden als eigene Einkünfte der X-GmbH besteuert. Hier ist noch offen, wie dies technisch zu verstehen ist. Anders als nach den Regelungen des AStG (vgl. § 10 Abs. 2 AStG) wird (offensichtlich) keine Dividendenausschüttung fingiert, sondern es käme unmittelbar zu einer Einkünftezurechnung bei der Y-S.à r.l.¹⁵

b) Spannungsverhältnis zum bisherigen Recht

Nach bisherigem Recht wäre zu prüfen, ob die Einkünfte der Y-S.à r.l. bei der X-GmbH der Hinzurechnungsbesteuerung nach §§ 7 ff. AStG unterliegen. Sofern es sich (je nach Ansässigkeitsort der Y-S.à r.l. in Luxemburg) um niedrig besteuerte Einkünfte handelt, käme eine Hinzurechnung nach § 7 Abs. 1 AStG in Betracht, da die X-GmbH die Y-S.à r.l. beherrscht und es sich bei den in Rede stehenden Einkünften nicht um aktive Einkünfte nach § 8 Abs. 1 AStG handelt. Zu prüfen wäre jedoch, ob die Y-S.à r.l. in Luxemburg einer wesentlichen wirtschaftlichen Tätigkeit nachgeht (§ 8 Abs. 2 AStG); dann wäre eine Hinzurechnung der Einkünfte nach §§ 7 ff. AStG ausgeschlossen.

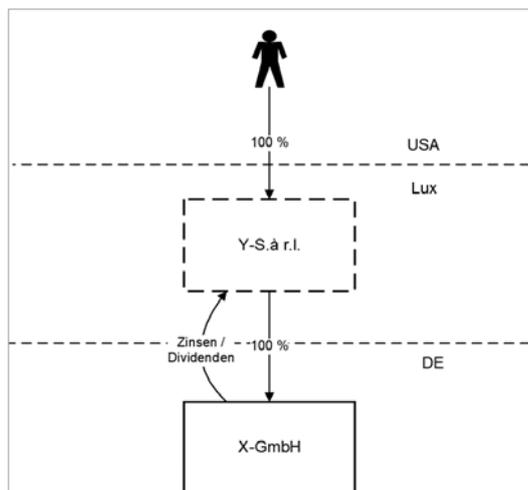
Bei Anwendung von Art. 11 Abs. 2 RL-E auf den zugrundeliegenden Sachverhalt wären die Regelungen nach §§ 7 ff. AStG u.E. in Bezug auf die Y-S.à r.l. ausgeschlossen: Rechtsfolge des Art. 11 Abs. 2 RL-E ist ja, daß die X-GmbH so behandelt wird, als habe sie die Einkünfte der Y-S.à r.l.

15 Unklar ist auch, was bei einer späteren Dividendenausschüttung der Y-S.à r.l. geschieht. U.E. kann diese Dividende nicht steuerbar sein, denn sonst käme es zu einer wirtschaftlichen Doppelbelastung bei der X-GmbH (denn im Ergebnis wären ja ansonsten mindestens 5% der Dividende nach §§ 8b Abs. 1, 5 KStG weiterhin bei ihr steuerpflichtig).

unmittelbar erzielt. Sie sind damit (schon) Teil der steuerlichen Bemessungsgrundlage der X-GmbH geworden, so daß nicht länger ausländische Einkünfte der Y-S.à r.l. vorliegen.

Im Ergebnis verdrängt u.E. Art. 11 Abs. 2 RL-E die Anwendung von §§ 7 ff. AStG und ist daher vorrangig zu prüfen. Sind allerdings die Voraussetzungen von Art. 11 Abs. 2 RL-E nicht erfüllt (z. B. weil es der Y-S.à r.l. gelingt, den Gegenbeweis nach Art. 9 RL-E) zu führen, wären – wie bisher – die Voraussetzungen der §§ 7 ff. AStG zu prüfen.

3. Fall 3: Inländische Gesellschaft ist Tochter einer ausländischen Briefkastenfirma



X (Wohnsitz in USA) ist zu 100% an der Luxemburger Y-S.à r.l. (vergleichbar einer inländischen GmbH) beteiligt. Diese hält ausschließlich eine 100%ige Beteiligung an der im Inland ansässigen X-GmbH. Die Y-S.à r.l. hat keine Mitarbeiter und erzielt ausschließlich Zinsen und Dividenden von der X-GmbH. Sämtliche Funktionen der Y-S.à r.l. (einschließlich Geschäftsführung) werden durch einen Service Provider (Domizilierungsagent) vorgenommen.

a) Lösung nach Richtlinien-Entwurf

Die Y-S.à r.l. qualifiziert als Briefkastenfirma („shell entity“) gemäß Art. 6 Abs. 1 RL-E, da sie die drei Gateways erfüllt: (i) Sie erzielt mit den Zinsen und Dividenden relevante Einkünfte i. S. v. Art. 4 RL-E; (ii) die Einkünfte werden ausschließlich durch grenzüberschreitende Transaktionen (stammen von inländischer X-GmbH) erzielt; und (iii) sämtliche Verwaltungsfunktionen sind an einen Service Provider ausgelagert.

Die Y-S.à r.l. unterliegt folglich den Angabepflichten für die Mindestsubstanzindikatoren nach Art. 7 RL-E. Weist sie die darin geforderte Substanz nicht nach und gelingt ihr die Exkulpation nach Art. 9 RL-E nicht, treten für die X-GmbH die Rechtsfolgen des Art. 11 Abs. 1 RL-E ein: Deutschland darf weder die Mutter-Tochter-Richtlinie noch das DBA Luxemburg in Bezug auf die von der X-GmbH an die Y-S.à r.l. gezahlten Zinsen und Dividenden anwenden. Im Ergeb-

nis sind (und bleiben) die Dividenden daher mit Kapitalertragsteuer von 26,375% belegt (§§ 43 Abs 1 S. 1 Nr. 1, 43 a Abs 1. S. 1 Nr. 1 EStG).¹⁶

b) Spannungsverhältnis zum bisherigen Recht

Nach bisherigem Recht wäre zu prüfen, ob eine Reduzierung der einbehaltenen Kapitalertragsteuer in Betracht kommt. Hier sind grds. die Voraussetzungen von drei Normen erfüllt: (i) Reduzierung nach § 44a Abs. 9 EStG auf 15,825%, da es sich bei der Y-S.à r.l. um eine ausländische Körperschaft handelt; (ii) Reduzierung nach Art. 10 Abs. 2 lit a) DBA Luxemburg auf 50%; (iii) Reduzierung nach § 43b Abs. 1 EStG (Mutter-Tochter-Richtlinie) auf 0%.

Allerdings wären in allen drei Fällen zusätzlich die Voraussetzungen des § 50d Abs. 3 EStG zu prüfen. Diese wären hier u.E. a priori nicht erfüllt, da der X als natürliche Person mit Wohnsitz in den USA sich (bei unterstellter unmittelbarer Beteiligung) selbst nicht auf die drei genannten Anspruchsgrundlagen hätte berufen dürfen.

Im Ergebnis würde sich u. E. vorliegend durch die ATAD III-Richtlinie nichts ändern: Die Dividenden sind (und bleiben) mit 26,375% Kapitalertragsteuer in Deutschland vorbelastet.

VIII. Fazit und Ausblick

1. Der am 22.12.2021 veröffentlichte Entwurf der ATAD III-Richtlinie hätte – bei entsprechender Finalisierung und Umsetzung ins nationale Recht der Mitgliedstaaten – weitreichende Folgen für sog. „Briefkastengesellschaften“. Dies betrifft zum einen sanktionsbewehrte Anzeige- und Dokumentationspflichten, zum anderen Eingriffe in das derzeit geltende materielle Steuerrecht.
2. Auch wenn es in Deutschland in der Praxis wenig Briefkastengesellschaften geben dürfte, ist die ATAD III-Richtlinie für inländische Steuerpflichtige sehr wohl relevant, da sie auch (und gerade) auf Geschäftsbeziehungen zwischen einem Steuerinländer und ausländischen Briefkastengesellschaften (z. B. in Luxemburg) abzielt.
3. Zwar soll die Umsetzung in nationales Recht (erst) bis zum 30.06.2023 erfolgen und sollen die Regelungen (erst) ab dem 01.01.2024 Anwendung finden. Für die Frage des Vorliegens von relevanten Substanzkriterien zur Ermittlung des Status einer Gesellschaft als „Briefkastengesellschaft“ wird jedoch teilweise auf einen 2-jährigen Beobachtungszeitraum abgestellt – der dann bereits seit dem 01.01.2022 (!) laufen würde.
4. Dem Vernehmen nach arbeitet das Bundesfinanzministerium derzeit an einem Gesetzesentwurf. Die weitere Entwicklung bleibt abzuwarten.

¹⁶ Die Y-S.à r.l. ist mit den Zinseinnahmen grds. nicht nach § 49 EStG im Inland beschränkt steuerpflichtig. Ein Kapitalertragsteuereinkhalt ist ebenfalls nicht vorgesehen.

FG München vom 04.11.2021, 15 K 118/20 – echt jetzt?

Dr. Sebastian Korts, MBA, M.I.Tax, Rechtsanwalt, FASr, FAHuGR

Teil II

Teil I ist erschienen in [steueranwaltsmagazin](#) 2022, 55 ff.

B. Die gesetzlichen Beschränkungen des Auskunftsanspruches nach Art. 15 DSGVO

Das Finanzgericht München führt in Rn. 70 aus, daß der Auskunftsanspruch nach Art. 15 DSGVO „mit Blick auf die Beschränkungen des Auskunftsrechts in der DSGVO selbst, sowie durch die AO und die allgemeinen Grundsätze entsprechend einzugrenzen ist.“

1. Allgemeine Ausführungen zu den Beschränkungen nach FG München

Richtig ist, daß Art. 23 DSGVO die Ermächtigungsgrundlage für den nationalen Gesetzgeber ist, Einschränkungen der DSGVO vorzunehmen.

In den weiteren Rn. 72–78 versucht das Finanzgericht München die nationalen Normen, die es nachfolgend dann als Beschränkungen 1–7 wiedergibt, schon als eine gegebene Beschränkung durch die Abgabenordnung darzustellen. Ob das richtig ist, wird nachfolgend gezeigt.

Sachlich nicht richtig wiedergegeben wurde in Rn. 79 des Urteils die Vorschrift des Art. 13 Abs. 4 DSGVO, nicht die **Auskunftspflicht** des Art. 15 DSGVO wird eingeschränkt durch diese Norm, sondern die **Informationspflicht** bei der Erhebung von personenbezogenen Daten bei der betroffenen Person – das ist eine völlig andere Zielrichtung.

Ab Rn. 82 (2) bis einschließlich 86 des Urteils werden Ausführungen gemacht zu der Überschrift „Kein generelles Akteneinsichtsrecht“. Die Ausführungen haben mit dem Anspruch aus Art. 15 DSGVO nichts zu tun. Sie sind für die Entscheidung irrelevant.

2. Beschränkungsermächtigung der DSGVO für nationale Gesetze und unmittelbare Beschränkungen aus der DSGVO

Gemäß Art. 23 DSGVO sind nationale Einschränkungen der Informations- und Auskunftsrechte nach der DSGVO (u. a. nach den Art. 13 bis 15 DSGVO) zulässig, wobei diese Einschränkungen den Wesensgehalt der Grundrechte und Grundfreiheiten achten und in einer demokratischen Ge-

sellschaft eine notwendige und verhältnismäßige Maßnahme darstellen und die in der nachfolgenden Aufzählung der Norm benannten Zwecke sicherstellen müssen. Für das steuerliche Datenverfahren nach der AO hat hierbei insbesondere (nicht abschließend) der Zweck des Art. 23 Abs. 1 e) DSGVO (mit dem Hinweis auf den Steuerbereich) Bedeutung.

Der Umfang der Diskussion der nationalen Einschränkungen muß sich an diesen Grundgedanken der gesamten Norm messen lassen. Sicher ist jedoch, daß das Anliegen, bestimmten Verantwortlichen den mit der Erfüllung bestimmter Betroffenenrechte verbundenen Aufwand zu ersparen, für sich genommen kein tauglicher Beschränkungszweck ist. Nur wenn und insoweit dieser Aufwand zur Folge hat, daß eines der in Art. 23 Abs. 1 DSGVO genannten Rechtsgüter oder Interessen beeinträchtigt wird, kommt eine Beschränkung in Betracht (*Kühling/Buchner*, DS-GVO BDSG, 3. Aufl. 2020, Art. 23 DSGVO, Rn. 12).

Als Zwischenergebnis kann hier bereits ausgeführt werden, daß unabhängig von dem Inhalt der nationalen Umsetzungsnormen der Aufwand in keinem Fall taugliches Kriterium ist, eine Beschränkung der Rechte aus Art. 15 DSGVO zu begründen.

Keine Beschränkung des Auskunftsrechtes aus Art. 15 DSGVO stellt Art. 13 Abs. 4 DSGVO dar. Die Voraussetzung der Anwendung dieser Norm ist die **Erhebung von Daten bei der betroffenen Person**. In diesem Fall – also im Zeitpunkt der Erhebung der Daten – stellen die Absätze 1 bis 3 des Art. 13 DSGVO sicher, daß die dort konkret beschriebenen Informationen dem Betroffenen mitgeteilt werden, und zwar ohne gesondertes Auskunftsersuchen wie etwa in Art. 15 DSGVO (dort: „... hat das Recht ... zu verlangen“). Es handelt sich bei Art. 13 DSGVO also um eine Informationspflicht, nicht um ein Auskunftsrecht, und dies steht zudem in keinem Zusammenhang mit Art. 15 DSGVO.

Rechtsfolge des Art 13 Abs. 4 DSGVO ist einzig, daß die Informationsverpflichtungen aus den Abs. 1, 2 und 3 keine Anwendung finden, insoweit die betroffene Person bereits über die Informationen verfügt, die mitzuteilen wären (*Kühling/Buchner*, DS-GVO BDSG, 3. Aufl. 2020, Art. 13 DS-GVO, Rn. 84).

Art. 13 Abs. 4 DSGVO tritt **nicht** neben die Ermächtigungsgrundlage des Art. 23 DSGVO als eine weitere Einschränkungsmöglichkeit der Rechte aus Art. 15 DSGVO.

Die in Rn. 79 des Urteils des Finanzgerichts München behauptete Beschränkung des Auskunftsrechts nach Art. 15 DSGVO ist daher nicht gegeben.

3. Nationale Umsetzung der Beschränkungsmöglichkeiten der DSGVO

In Deutschland wurde von der Beschränkungsmöglichkeit des Art. 23 DSGVO für den Bereich der Steuern durch die Einfügung der §§ 32a ff. AO Gebrauch gemacht.

a) Einschränkung des Auskunftsrechts durch §§ 32a und 32b AO?

§ 32a AO betrifft die Informationspflicht der Finanzbehörde gemäß Art. 13 Abs. 3 DSGVO bei Erhebung personenbezogener Daten bei betroffenen Personen bei diesen selbst.

§ 32b AO betrifft die Informationspflicht der Finanzbehörde gemäß Art. 14 Abs. 1, 2 und 4 DSGVO, wenn personenbezogene Daten nicht bei der betroffenen Person erhoben wurden. Diese beiden Normen sehen keine Rechtsfolge zur Einschränkung der Auskunftsverpflichtung des Art. 15 DSGVO vor.

Die vom Finanzgericht München aufgezählten Beschränkungen 1–3 und 5 sind (vgl. Rdnr. 74, 88 nicht deckungsgleich ausgeführt) ausschließlich dem Wortlaut des § 32a Abs. 2 AO zuzuordnen.

§ 32a AO ist eine Parallelvorschrift zu § 32b AO; beide nationalen Normen wollen die Informationsverpflichtung bei der Erhebung der Daten ergänzend zur DSGVO einschränken. Sie sind jeweils die nationalen zusätzlichen Einschränkungen der bestehenden Informationsverpflichtung aus Art. 13 und 14 DSGVO. Beiden Vorschriften ist gemeinsam, daß diese keine Rechtsfolge der Einschränkung der Rechte des Art. 15 DSGVO haben. Sie sind nur darauf ausgerichtet, die Informationsverpflichtung der Finanzverwaltung einzuschränken.

Ob die nationalen Einschränkungen der Informationsverpflichtungen aus der DSGVO bei der Umsetzung in das nationale Recht (also für die aktiv vorzunehmende Informationspflicht) überschießend geregelt worden sind, ist hier noch nicht von Interesse, denn es geht bei dem Auskunftsanspruch des Art. 15 DSGVO nicht um die Beurteilung einer unaufgeforderten, aber gesetzlichen Verpflichtung des Datenerhebers bei der Datenerhebung nach Art. 13 und 14 DSGVO. Dieses ist ein zeitlich anderer Vorgang als die Auskunftsverpflichtung und hat einen anderen Anlaß.

Die in dem Urteil des FG München behaupteten Beschränkungen 1–3 und 5 haben damit in den Normen der §§ 32a und § 32b AO keine nationale Rechtsgrundlage als Einschränkung des Auskunftsrechts nach Art. 15 DSGVO.

b) § 32c AO mit der Beschränkungsmöglichkeit des Art. 15 DSGVO

Bereits hier ist festzustellen, daß § 32c Abs. 1 erster Halbsatz AO die einzige Norm im nationalen Gesetz ist, die als Rechtsfolge die Einschränkung der Auskunft nach Art. 15 DSGVO im Gesetzestext in sich trägt.

§ 32c Abs. 1 AO hat drei Ordnungspunkte, unter denen sich verschiedene Alternativen einordnen. Hier wird nur den Varianten nachgegangen, die das FG München als Beschränkung identifiziert hat. Diese sind nur über § 32c Abs. 1 Nr. 1 AO und über § 32c Abs. 1 Nr. 3a (Beschränkung 7 siehe Urteil des FG München, s. Rn. 88) auffindbar.

§ 32c Abs. 1 Nr. 1 AO

Hier: die betroffene Person nach (...) § 32a Abs. 1 oder § 32b Abs. 1 oder 2 AO (...) nicht zu informieren ist

Es handelt sich damit um die Verneinung des Auskunftsrechtes gemäß Art. 15 DSGVO, allerdings nur bezogen auf die Fälle, in denen die aktive Informationspflicht der Finanzbehörde entweder gemäß Art. 13 DSGVO oder gemäß Art. 14 DSGVO besteht, aber durch nationale Vorschriften ergänzend eingeschränkt sein soll. § 32a Abs. 1 AO will die aktive Informationspflicht des Art. 13 DSGVO einschränken und § 32b Abs. 1 oder 2 AO will die aktive Informationsverpflichtung des Art. 14 weiter einschränken.

Diese Einschränkungen der aktiven Informationsverpflichtungen sind ohnehin europarechtswidrig, denn diese können nicht einfach national über eine „Ergänzung“ der Ermächtigungsgrundlagen des Art. 23 DSGVO eingeschränkt werden. Da die beiden deutschen Normen von sich aus schon behaupten, sie seien eine „Ergänzung“ der Ermächtigungsgrundlage, sind sie europarechtswidrig.

Durch die Terminologie der ergänzenden Verneinung in § 32b Abs. 1 S. 1 AO und § 32a Abs. 1 S. 1 AO („Die Pflicht (...) besteht ergänzend zu den in Artikel (...) nicht“) wird eine erweiterte Einschränkung der Rechte aus den Art. 13 und Art. 14 DSGVO vorgenommen. Durch die Verweisung des § 32c Abs. 1 Nr. 1 AO auf die europarechtswidrigen Einschränkungen durch die §§ 32a und 32b AO soll eine Einschränkung des Art. 15 DSGVO vorgenommen werden. Eine Ergänzung der nach Art. 23 DSGVO maximal möglichen Beschränkungen darf der nationale Gesetzgeber jedoch nicht vornehmen. Insofern kann festgestellt werden, daß die Ausgestaltung des nationalen Gesetzes, welches von sich aus eine nicht vorgesehene „Ergänzung“ der Beschränkungsmöglichkeiten vornimmt, europarechtswidrig ist.

Zwischenergebnis

Die Subsumtion des § 32c Abs. 1 Nr. 1 AO, welcher einen Verweis auf die Normen der §§ 32a und 32b AO vornimmt, ist daher immer europarechtswidrig. Die nachfolgenden Subsumtionen des nationalen Gesetzes sind daher nur noch hilfsweise zu verstehen.

Die Normenketten des FG München

Es folgt die Überprüfung und Anwendung der folgenden vom Finanzgericht München aufgegriffenen Normketten:

§ 32c Abs. 1 Nr. 1 erste Alt. i. V. m. § 32a Abs. 1 AO

§ 32c Abs. 1 Nr. 1 zweite Alt. i. V. m. § 32b Abs. 1 Nr. 1 a) AO

§ 32c Abs. 1 Nr. 1 zweite Alt. i. V. m. § 32b Abs. 1 Nr. 1 b) AO

§ 32c Abs. 1 Nr. 1 zweite Alt. i. V. m. § 32b Abs. 1 Nr. 2 AO

Den drei letztgenannten Normketten ist gemeinsam, daß ergänzend danach überprüft werden muß, ob deswegen das Interesse der betroffenen Person an der Informationserteilung zurücktreten muß.

Erste Normenkette**§ 32c Abs. 1 Nr. 1 erste Alt. i. V. m. § 32a Abs. 1 AO**

In das Gesetz wurde die Verweisung auf § 32a Abs. 1 AO erst durch das Jahressteuergesetz 2020 mit Wirkung zum 29.12.2020 eingefügt. Nach den Ausführungen des FG München kommt im Rahmen des § 32a Abs. 1 AO nur die Beschränkung 5 (vgl. Rn. 88 des Urteils) entsprechend § 32a Abs. 1 Nr. 4 AO in Betracht: nämlich die Gefährdung des Vertrauens in die vertrauliche Offenbarung geschützter Daten.

Eine Gefährdung der Vertraulichkeit der Informationshingabe ist in steuerlichen Akten schwer vorstellbar. Es wird in der Literatur verwiesen auf § 31a AO Mitteilungen zur Bekämpfung der illegalen Beschäftigung und des Leistungsmissbrauchs, § 31b AO Mitteilungen zur Bekämpfung der Geldwäsche und der Terrorismusfinanzierung und Steuerstraftaten (Rüsken in Klein, AO, 15. Aufl. 2020, § 32a Rn. 5). Dies wird so verstanden, daß namentlich in der Steuerakte genannte Informanten dadurch geschützt werden sollen, daß ihre Namen nicht dem Auskunftsanspruch unterliegen (anonyme Hinweisgeber brauchen keinen derartigen Schutz, da sie ohnehin anonym sind). Dieses Anliegen kann jedoch nicht dazu führen, daß der gesamte Auskunftsanspruch des Art. 15 DSGVO verneint wird. Die gebotene Interessenabwägung führt nicht dazu, daß das Interesse des Informanten ohne Weiteres schwerer wiegt, als das des Auskunftsberechtigten (der zudem kein besonderes Interesse für die Geltendmachung seines Auskunftsanspruches nach Art. 15 DSGVO benötigt). Das einfachste Mittel wäre, die Identität des Informanten von der zu erteilenden Auskunft auszunehmen, die Auskunft im Übrigen aber zu erteilen. Dann wäre das Vertrauen in die vertrauliche Offenbarung geschützter Daten gewahrt, der Auskunftsanspruch im Übrigen erfüllt. Eine solche Differenzierung ist auch durch den Wortlaut des § 32c Abs. 1 AO geboten, denn das Recht auf Auskunft „... besteht nicht, soweit ...“. Dies bedeutet im Umkehrschluß, daß das Recht auf Auskunft besteht, *soweit* das Vertrauen in die vertrauliche Offenbarung geschützter Daten nicht gefährdet ist, und dies ist – abgesehen von der Identität des Informanten – bei allen anderen Informationen/Daten der Steuerakte der Fall.

Ergänzend wird darauf hingewiesen, daß der Steuerbeamte, der in einer Steuerakte Kenntnis von einer der in §§ 31a, 31b, 370 AO genannten Straftaten erlangt, verpflichtet ist, dies den Strafverfolgungsbehörden mitzuteilen, die ihrerseits entsprechende strafrechtliche Ermittlungen anstellen. Der Informant wandert somit von der Steuerakte in die (steuer-)strafrechtliche Ermittlungsakte. In der Steuerakte ist er somit nicht (mehr) vorhanden, so daß

seine Identität im Falle einer Auskunft nach Art. 15 DSGVO nicht offenbart werden würde. Für die (steuer-)strafrechtliche Ermittlungsakte greift der Ausnahmetatbestand des Art. 2 Abs. 2 lit. d) DSGVO, so daß hier bereits kein Auskunftsanspruch nach Art. 15 DSGVO bestünde.

Diese Überlegungen zeigen deutlich, daß in der steuerlichen Praxis eine Gefährdung, wie sie §§ 32c Abs. 1 Nr. 1 1. Alt., 32a Abs. 1 Nr. 4 AO verhindern sollen, gar nicht zum Tragen kommt.

Zweite Normenkette**§ 32c Abs. 1 Nr.1 zweite Alt. i. V. m. § 32b Abs. 1 Nr. 1 a) AO**

„Aufgaben gefährden“

(nicht als Beschränkung angesprochen)

Die Erteilung der fremdbeschafften Information müßte (§ 32b Abs. 1 Nr. 1 a) AO) die ordnungsgemäße Erfüllung einer der Aufgaben, soweit diese in die Zuständigkeit der Finanzverwaltung fallen, gefährden. In die Zuständigkeit der Finanzverwaltung, vgl. Art. 105 GG in Verbindung mit dem Finanzverwaltungsgesetz, kommen allenfalls die Aufgaben aus Art. 23 Abs. 1 lit. e) DSGVO. Diese Norm unterscheidet zwischen den wichtigen Zielen des allgemeinen öffentlichen Interesses der Union und in den Mitgliedstaaten. Für die Wahrnehmung der Interessen der Union hat die deutsche Finanzverwaltung keinen Auftrag und keine Zuständigkeit. National hat die Finanzverwaltung sicherlich Zuständigkeiten im Steuerbereich. Damit ist lediglich zu untersuchen, ob eine konkrete Auskunft über Informationen, die nicht bei der betroffenen Person erhoben wurden, eine Gefährdung der Aufgaben, die in die Zuständigkeit der Finanzbehörden im Steuerbereich fällt, erzeugen könnte.

Der Fall der Gefährdung durch Auskunft kann sachlich nicht eintreten. Die bloße Auskunft durch zur Verfügungstellung einer Kopie löst bei der Finanzverwaltung nämlich gar nichts aus. Sie hat weiterhin alle Unterlagen, die sie braucht, um ihrer Aufgabe nachzukommen. Die Mitteilung der Daten kann daher niemals eine Gefährdung der in der Zuständigkeit der Finanzbehörden liegenden Aufgaben hervorrufen.

Dritte Normenkette**§ 32c Abs. 1 Nr.1 zweite Alt. i. V. m. § 32b Abs. 1 Nr. 1 b) AO**

die öffentliche Sicherheit oder Ordnung gefährden oder sonst dem Wohle des Bundes oder eines Landes Nachteile bereiten würde

(nicht als Beschränkung angesprochen)

Die bloße Mitteilung, also die Übersendung einer Kopie der Informationen/Daten, gefährdet weder die Aufgaben der Finanzverwaltung, siehe zuvor, noch wird die öffentliche Sicherheit und Ordnung gefährdet oder werden dem Bund oder dem Land Nachteile bereitet. Wenn nämlich schon die speziellere Vorschrift für die Finanzverwaltung verneint wurde, so kann die allgemeinere Vorschrift nicht zum Tragen kommen.

Beiden Vorschriften ist gemein, daß die Auskunft nach der DSGVO danach zu untersuchen wäre, ob diese die öf-

fentliche Sicherheit und Ordnung gefährden würde. Die Durchführung sowohl einer europäischen Vorschrift als auch eines deutschen Gesetzes ist gerade die Aufrechterhaltung der öffentlichen Sicherheit und Ordnung. Die Verweigerung eines gesetzlichen Anspruchs durch einen Teil des Staates wäre die Durchbrechung der öffentlichen Sicherheit und Ordnung. Man wird daher umgekehrt zwingend davon ausgehen müssen, daß gerade die Auskunftserteilung der einzige Weg, ist die öffentliche Sicherheit und Ordnung aufrecht zu erhalten.

Vierte Normenkette

§ 32c Abs. 1 Nr. 1 zweite Alt. i. V. m. § 32b Abs. 1 Nr. 2 AO „wenn die Daten, ihre Herkunft, ihre Empfänger oder die Tatsache ihrer Verarbeitung nach § 30 oder einer anderen Rechtsvorschrift oder ihrem Wesen nach, insbesondere wegen überwiegender berechtigter Interessen eines Dritten im Sinne des Artikel 23 Absatz 1 Buchstabe i der Verordnung (EU) 2016/679, geheim gehalten werden müsse“

(Beschränkungsgrund 4)

Soweit also das Finanzgericht München den behaupteten Beschränkungsgrund (4) (Geheimhaltungsinteresse Dritter, vgl. Rn. 75, 88) deshalb angewandt haben möchte (am Ende Rn. 89), da ein gegenläufiges Interesse des Autors von Bearbeitungsvermerken, entscheidungsvorbereitenden Vermerken und Entwürfen vorliege, der ein eigenes Datenschutzrecht beanspruchen könne, ist das nicht nachvollziehbar.

Dem Sachbearbeiter des Finanzamtes mag es vielleicht unangenehm sein, wenn bei Bearbeitungsvermerken und Entwürfen sein Name dem Steuerpflichtigen bekannt gegeben werden soll. Hier ist bereits zu bezweifeln, daß es für ein anderes Interesse eine Rechtsgrundlage geben sollte; vielmehr umgekehrt regelt § 43 UrhG in Verbindung mit der ständigen Rechtsprechung, daß dem Arbeitgeber bzw. Auftraggeber kraft Arbeitsvertrag bzw. Dienstvertrag weitreichende und insbesondere ausschließliche Nutzungsrechte eingeräumt werden, und das sogar über das Arbeitsverhältnis (Dienstverhältnis) hinaus. Dies gilt insbesondere für solche Werke, die der Arbeitnehmer (Auftragnehmer) im Rahmen des Arbeitsverhältnisses (Dienstvertrages) und in Erfüllung der ihm obliegenden Pflichten geschaffen hat.

Ob der Beamte ein (bestrittenes) eigenes Recht hat, kann sogar dahinstehen, denn das (tatsächlich nicht durch die konkreten Sachbearbeiter kommunizierte) (höchstpersönliche) Eigeninteresse muß deshalb immer zurückstehen, da es sich notwendigerweise immer um Entwürfe und Bearbeitungsvermerke handelt, die in dienstlicher Eigenschaft, nicht für sich selbst, sondern zur dienstlichen Benutzung angefertigt worden sind, und eben zum Gebrauch in der dienstlichen Akte hinterlegt worden sind. Es gibt keine Beliebigkeit, dienstliche Bearbeitungen oder Vermerke durch die beklagte Finanzbehörde dem Auskunftsanspruch zu entziehen, weil diese Finanzbehörde das persönliche Recht des Autors an einer Geheimhaltung vermutet. Der Fall ist vergleichbar dem verkündeten Urteil eines Ge-

richtes, der Richter, der sein Urteil mit seinem Namen verbindet, könne sich auch nicht auf ein mögliches privates Interesse, welches dann auch noch überwiegend sein solle, berufen. Die Finanzbehörde selbst ist kein berechtigter Dritter, sie hat kein eigenes entgegenstehendes Recht. Die Finanzbehörde selbst ist auch nicht berechtigt, ein mögliches entgegenstehendes Recht eines Sachbearbeiters für sich zu reklamieren und zu behaupten, ein solches gäbe es. Die Finanzbehörde kann allenfalls im Tatsachenvortrag bei Gericht den Namen des Anfertigers einer Aktennotiz nennen und behaupten, dieser mache ein besonderes Recht geltend. Dann kann der Richter entscheiden, ob er diesen Anfertiger der Aktennotiz als Zeugen laden möchte. Diese Person kann dann auch entscheiden, ob sie eine einstweilige Verfügung beantragt, daß genau ihr Aktenvermerk nicht offenbart wird.

Die auskunftsverpflichtete Finanzverwaltung, respektive der für sie dienstlich tätig gewordene Beamte, ist keinesfalls tauglicher Dritter als Inhaber entgegenstehender Datenschutz-Interessen.

Der Beschränkungsgrund 4 kann daher nicht eintreten. Selbst wenn der sachbearbeitende Beamte rein theoretisch berechtigter Dritter sein könnte, so würde dessen bloß mutmaßliches Interesse an einer Geheimhaltung deshalb zurücktreten, da er keine privaten Papiere angefertigt hat, sondern diese seine Entwürfe/Vermerke schon der Sachbearbeitung der Akte unterworfen hat. Er hat sein Interesse im Sinne seiner beruflichen Tätigkeit schon zugunsten seines Arbeitgebers, der Finanzverwaltung, aufgegeben.

c) § 32a Abs. 2 AO als Unterpunkt des § 32b Abs. 1 S. 2 AO

Durch die Weiterverweisung des § 32b Abs. 1 Satz 2 AO auf die Norm des § 32a Abs. 2 AO, also nur anwendbar für den behaupteten Beschränkungsgrund 4 (der ohnehin zu negieren war), ist zu untersuchen, ob sich aus dieser Verweisung eine Rechtsfolge ergibt.

aa) Die einengenden Verweisungen der nationalen Norm

Im Rahmen der Weiterverweisung auf § 32a Abs. 2 AO bietet das Gesetz verschiedene Varianten, die das Finanzgericht München als (Beschränkung 1, 2, und 3) (vgl. Rn. 74, 88 des Urteils) ansieht.

Um es deutlich zu machen, § 32a Abs. 2 AO ist niemals unmittelbar anwendbar, denn die Verweisung aus § 32c Abs. 1 Nr. 1 erste Alt. AO verweist nur auf § 32a Abs. 1 AO.

Das Finanzgericht München ordnet keine seiner sieben Beschränkungen den vorbenannten Normen des § 32b Abs. 1 Nr. 1a oder 1b AO zu. (Das wäre auch ergebnislos – wie zuvor gezeigt). Der Norm des § 32b Abs. 1 Nr. 2 AO wurde lediglich die Beschränkung 4 zugeordnet, auch diese ist nicht tauglich als Einschränkungsgrund.

Zwingende Rechtsfolge dieser Subsumtion ist daher, daß die Verweisung gar nicht untersucht werden muß, denn schon die Voraussetzungen einer Beachtung der Weiterverweisung liegen nicht vor. Da aber das Finanzgericht München seine Beschränkungen 1 bis 3 alle der Norm des

§ 32a Abs. 2 AO zugeordnet hat, fallen diese vermeintlichen Beschränkungen weg. Es gibt keinen nationalen Weg, der diese Beschränkungen anwendbar erscheinen läßt.

Die nachfolgende Überlegung ist eine weitere hilfsweise Betrachtung.

bb) Die Betrachtungen der nicht anwendbaren Vorschrift des § 32a Abs. 2 AO

Höchst hilfsweise kann zu den vom Finanzgericht München behaupteten Beschränkungen vorgetragen werden:

Hier: § 32c Abs. 1 Nr. 1 zweite Alt. i.V.m. § 32b Abs. 1 Nr. 1a) AO

i.V.m. Gefährdung insbesondere nach § 32a Abs. 2 Nr. 1a) AO

„steuerlich bedeutsame Sachverhalte zu verschleiern“

(Beschränkung 1) (Rn. 74, 88 des Urteils)

Hier: § 32c Abs. 1 Nr. 1 zweite Alt. i.V.m. § 32b Abs. 1 Nr. 1a) AO

i.V.m. Gefährdung insbesondere nach § 32a Abs. 2 Nr. 1b) AO

„steuerlich bedeutsame Sachverhalte zu verwischen“

(Beschränkung 1) (Rn. 74, 88 des Urteils)

Die diesseitigen Überlegungen zu der behaupteten Beschränkung (1) zu Nummer 1a und Nummer 1b wird an dieser Stelle gemeinsam wiedergegeben. Wie durch Erteilung einer Auskunft ein Betroffener oder gar ein Dritter in der Lage sein sollte, steuerliche Sachverhalte zu verschleiern oder Spuren zu verwischen, ist schon nach den Denkgesetzen der Logik nur sehr schwer vorstellbar. Die Informationen bleiben bei der Finanzverwaltung erhalten; der der Finanzverwaltung bekannte Sachverhalt ändert sich nicht dadurch, daß der Auskunftsberechtigte von den personenbezogenen Daten Kenntnis nimmt. Die zusätzliche Kenntnis des Auskunftsberechtigten verschleiert oder verwischt nichts. Die auskunftsverpflichtete Finanzverwaltung übergibt lediglich eine Kopie der vorhandenen personenbezogenen Daten.

Ein Verschleiern oder Verwischen kann also niemals eintreten; denn der Auskunftsberechtigte hat keinen Zugang zu den personenbezogenen Daten, er kann diese nicht mit einem Schleier belegen oder etwas löschen oder hinzufügen.

Der Beschränkungsgrund 1 hat für diese zwei Verhaltensalternativen keinen Grundlage.

Hier: § 32c Abs. 1 Nr.1 zweite Alt. i.V.m. § 32b Abs. 1 Nr. 1 a) AO

i.V.m. Gefährdung insbesondere nach § 32a Abs. 2 Nr. 1 c) AO

„Art und Umfang der Erfüllung steuerlicher Mitwirkungsverpflichtungen an den Kenntnisstand der Finanzverwaltung einzustellen“

(Beschränkung 1) (Rn. 74, 88 des Urteils)

Eine Gefährdung der Arbeit der Finanzbehörde durch Einstellung auf den Kenntnisstand der Finanzbehörde kann nicht eintreten. Das ist nämlich nicht die Gefährdung, sondern die gesetzliche Konstruktion der wechselseitigen Verpflichtungen zwischen Steuerzahler und Finanzbehörde.

§ 88 AO bestimmt den Amtsermittlungsgrundsatz und § 90 AO weist auf die Mitwirkungsverpflichtung hin; diese richtet sich nach dem Einzelfall. Ohne auf alle Verpflichtungen zur Mitwirkung einzugehen ist jedoch klar, daß die Mitwirkung immer anknüpft an den Stand der Kenntnis Finanzverwaltung. Gerade die Terminologie des Miteinander wird konterkariert, wenn das Miteinander deshalb nicht möglich ist, weil die eine Partei nicht offenbart, welchen Teil der Informationen sie hat, um hinzuwirken, daß hinsichtlich der Mitwirkung der noch nicht bekannte Teil ergänzt werden kann.

Auch bei Finanzbehörden gelangt durchaus mal eine falsche Information in die Akte. Deshalb hat der Bürger ein Recht auf Berichtigung; Art. 16 DSGVO. Der Abgleich der Information ist auch ein Zweck der DSGVO. Es ist somit Sinn und Zweck der EU-Verordnung 2016/679, sich auf den Kenntnisstand der Behörde einzurichten. Ein Verhalten, das dem Zweck der EU-Verordnung 2016/679 dient, kann daher nicht Grund sein, die begehrte Auskunft zu verweigern.

Der Beschränkungsgrund 1 hat auch für diese dritte Verhaltensalternative keinen Grundlage.

Ergänzend darf Kritik geübt werden an der uferlosen Adressierung des Normwortlautes des § 32a Abs. 2 Nr. 1 AO: *„Wenn die erteilte Information den Betroffenen oder Dritte in die Lage versetzen könnte“*. Dieses betrifft alle drei vorbesprochenen Normen, die das Finanzgericht München dem Beschränkungsgrund 1 zugeordnet hat. – Diese Voraussetzung ist ein Abstellen auf ein Verhalten, welches im Zweifel nichts mit dem Antragsteller zu tun hat und noch nicht einmal einen Anfangsverdacht einer wie auch immer gearteten Handlung in sich tragen muß. Die Finanzverwaltung wird damit in die Lage versetzt zu behaupten, ein Dritter könnte mit der Information etwas anfangen, welches im Weiteren dort beschrieben wird. Dieser Dritte muß keinen Bezug zum Antragsteller haben und niemand muß einen Verdacht zu einer Handlung zu einem der dort beschriebenen Zwecke haben. Damit könnte Dritter im Sinn der Vorschrift sogar der Leiter des Finanzamtes selbst sein. Es liegt auf der Hand, daß eine solche uferlose Formulierung „ein Dritter könnte“ diese gesetzliche Regelung nicht zu einer tauglichen Rechtsgrundlage einer Informationsverweigerung gemäß Art. 23 DSGVO macht. Rechteaübung knüpft nicht daran, daß eine dritte Person etwas „könnte“ oder „nicht könnte“. Es gibt kein Recht, welches nur durch besonders qualifizierte (nämlich unverdächtige, die, die nicht „könnten“) Bürger wahrgenommen werden darf. Erst recht unterliegt die Rechteaübung nicht der (falsch) antizipierten Entscheidung eines Beamten der Finanzverwaltung, der behauptet, mit der zu gebenden Information der personenbezogenen Daten „könnte“ irgendwer etwas anfangen.

Mit dieser ausufernde Einleitung des § 32a Abs. 2 Nr. 1 AO schafft sich der nationale Gesetzgeber insgesamt eine Art Bereichsausnahme für die deutsche Finanzverwaltung

bei der Anwendung der DSGVO. Bereichsausnahmen können sich jedoch ausschließlich aus dem Unionsrecht selbst ergeben, so etwa durch Art. 45 Abs. 4 AEUV oder Art. 51 Abs. 1 AEUV. Allein aus diesem Grund ist die Regelung des § 32a Abs. 2 Nr. 1 AO europarechtswidrig.

Im Übrigen ist sie auch verfassungswidrig wegen Verstoßes gegen den Bestimmtheitsgrundsatz, denn es handelt sich um ein Gesetz, welches „unbestimmt“ ist.

Zusammenfassend kann gesagt werden, daß der vom Finanzgericht München behauptete Beschränkungsgrund 1 auch in der nur hilfsweisen Betrachtung der Normen des § 32a Abs. 2 AO nicht gegeben ist.

Hier: § 32c Abs. 1 Nr. 1 zweite Alt. i. V. m. § 32b Abs. 1 S. 2 AO

i. V. m. § 32a Abs. 2 Nr. 2 AO

„Rückschlüsse auf die Ausgestaltung automationsgestützter Risikomanagementsysteme zulassen und damit die Aufdeckung steuerlich bedeutsamer Sachverhalte wesentlich erschwert würde“

(Beschränkung 2) (Rdnr 74, 88 des Urteils)

Hinsichtlich der (Beschränkung 2) „Ausgestaltung automationsgestützter Risikomanagementsysteme“ ist in § 88 Abs. 5 S. 4 AO eine Regelung im Gesetz enthalten. Diese verbietet die fallgruppenbezogene Weisungen zu Art und Umfang von Ermittlungen und Datenverarbeitung nach Abs. 3 Satz 3 wie auch die Einzelheiten des Risikomanagementsystems, soweit die Gleichmäßigkeit und die Gesetzmäßigkeit der Besteuerung im Sinne von § 85 AO gefährdet sein könnte (*Klein/Rätke*, AO, 15. Aufl. 2020, § 88 AO, Rdnr. 104). Wie derartige Systeme aussehen, ist allgemein bekannt (als Beispiel: *Heller*, Risikomanagementsysteme im Steuerverfahrensrecht, Der Gestaltungsanspruch des Rechts gegenüber digitalen Instrumenten der Finanzbehörden zur automatisierten Bearbeitung von Steuerfällen, 1. Aufl. 2022).

Die Norm § 32a Abs. 2 Nr. 2 AO will allerdings nur insofern eine Beschränkung (nur der Informationspflicht), als es um „Rückschlüsse“ auf dieses System geht. Die Norm will nicht verhindern, daß die Ergebnisse dieser Systemanwendung bekannt werden. Unter diesem Gesichtspunkt muß also im tatsächlichen untersucht werden, und die beklagte Finanzverwaltung muß das im Klageverfahren vortragen, ab welchem Jahr sie ein solches Risikomanagementsystem für den Auskunftsberechtigten führt und ob in der Akte überhaupt ein Niederschlag aus einem derartigen Risikomanagementsystem vorgekommen ist und sodann, ob das, was sich als Ergebnis des Risikomanagementsystems in der Akte findet, Rückschlüsse auf das RMS zuläßt, die nicht bereits bekannt sind. Ob tatsächlich für alle Jahre der Vergangenheit in allen Finanzämtern ein solches System überhaupt vorliegt, ist konkret (oft erfolgreich) zu bestreiten.

Abstrakt müßte die Ausnahme von der Auskunftspflicht des Art. 15 DSGVO von einer Ermächtigungsgrundlage in Art. 23 DSGVO gedeckt sein. Die hier behauptete Einschränkungsmöglichkeit müßte sich also innerhalb der Ermächtigung des Art. 23 Abs. 1 lit. e) DSGVO befinden.

Nun wird hier nicht bestritten, daß ein RMS ein Mittel der nationalen Steuerverwaltung ist. Bestritten wird jedoch, daß in den personenbezogenen Daten des Klägers sich grundsätzliche Informationen befinden, die Rückschlüsse auf die „Ausgestaltung“ eines automationsgestützten Risikomanagementsystems zulassen.

Damit ist der Beschränkungsgrund 2 nicht relevant, es gibt ihn faktisch nicht.

Hier: § 32c Abs. 1 Nr.1 erste Alt. i. V. m. § 32b Abs. 1 S. 2 AO

i. V. m. § 32a Abs. 2 Nr. 2 AO

„Rückschlüsse auf geplante Kontroll- oder Prüfungsmaßnahmen zulassen und damit die Aufdeckung steuerlich bedeutsamer Sachverhalte wesentlich erschwert würde“

(Beschränkung 3)

Die Begründung dieser Norm ergibt sich aus der Bundesdrucksache 18/12611, dort insbesondere Seite 86 87, 88: „Eine Informationserteilung könnte in diesen Fällen wichtige Ziele des allgemeinen öffentlichen Interesses der Union oder eines Mitgliedstaats, insbesondere eines wichtigen wirtschaftlichen oder finanziellen Interesses der Union oder eines Mitgliedstaats im Haushalts- und Steuerbereich und die hiermit verbundenen Kontroll-, Überwachungs- und Ordnungsfunktionen (Artikel 23 Absatz 1 Buchstabe e und h der Verordnung (EU) 2016/679) gefährden.“

Zuzustimmen ist, daß bei der Verpflichtung zur Information der Finanzbehörden bei Erhebung personenbezogener Daten bei betroffenen Personen dieser Norm eine geeignete Ausfüllung der Ermächtigungsgrundlage des Art. 23 DSGVO hinsichtlich einer Einschränkung des Art. 12 DSGVO gegeben ist.

Allerdings ist das keine Generalverweigerung des Auskunftsrechtes nach Art. 15 DSGVO. *Soweit* durch die Auskunftserteilung gegenüber dem Steuerpflichtigen tatsächlich Rückschlüsse auf geplante Kontroll- oder Prüfungsmaßnahmen zu befürchten sind, kann diese Gefährdung der ordnungsgemäßen Erfüllung der Aufgaben des Finanzamtes dadurch ausgeschlossen werden, daß etwaige Hinweise auf geplante Kontroll- oder Prüfungsmaßnahmen in der Steuerakte vor Auskunftserteilung entfernt werden, die Auskunft im Übrigen aber zu erteilen ist. Eine solche Differenzierung ist auch durch den Wortlaut des § 32c Abs. 1 AO geboten, denn das Recht auf Auskunft „... besteht nicht, soweit ...“. Dies bedeutet im Umkehrschluß, daß das Recht auf Auskunft besteht, *soweit* Rückschlüsse auf geplante Kontroll- oder Prüfungsmaßnahmen nicht möglich sind.

Gemeinsam ist all diesen Gefährdungsvarianten des § 32a Abs. 2 AO, daß ergänzend erfüllt sein muß, daß damit die Aufdeckung steuerlich bedeutsamer Sachverhalte wesentlich erschwert würde. Weder Gesetz noch Literatur geben Hinweise, wie das Merkmal der „wesentlichen Erschwerung“ hier zu verstehen ist und wie der Finanzbeamte, der über das Auskunftsbegehren nach Art. 15 DSGVO entscheidet, dieses zu antizipieren hat. In der Klage muß es

jedenfalls mit Tatsachenstoff durch das jeweils beklagte Finanzamt unterlegt werden.

d) Unverhältnismäßiger Aufwand

Zurückzukommen ist auf das letzte Tatbestandsmerkmal des § 32c Abs. 1 AO, daß zusätzlich das Kriterium des unverhältnismäßigen Aufwandes erfordere, sowie daß eine Verarbeitung zu anderen Zwecken durch geeignete technische und organisatorische Maßnahmen ausgeschlossen ist. Da die Berufung auf Aufwand per se (siehe oben) ausgeschlossen ist, kommt diesem Merkmal keine Bedeutung mehr zu.

C. Zusammenfassung zum Urteil

Akten des Finanzamtes unterfallen immer dem sachlichen Anwendungsbereich des Art. 2 Abs. 1 DSGVO.

Von den behaupteten sieben Einschränkungen aus dem Urteil des Finanzgerichts München bleibt bei Prüfung der Gesetzeslage keine Einschränkung übrig, die eine Gesamtverweigerung des Auskunftsanspruches nach Art. 15 DSGVO stützen würden.

Man muß die Rechtsfolge des § 32c AO, der einzigen Norm, die vermeintlich eine Einschränkung des Auskunftsrechtes ermöglicht, ohne Gesetzesverweis auf die Voraussetzungen der §§ 32a AO und 32b AO lesen, denn die Einschränkung dieser beiden Normen befassen sich nur mit der Informationsverpflichtung bei der Datenerhebung (Art. 13 u. 14 DSGVO). Soweit man in die Überlegung kommen möchte, daß aus der hilfswisen Untersuchung sich ein Verweigerungsrecht ergeben könnte, kann die Finanzverwaltung den Teil aus der Akte entfernen, der auf eine zukünftige geplante Kontrolle oder Prüfungsmaßnahmen bzw. die Identität eventueller Informanten hindeutet.

Die Entnahme weniger einzelner Papiere, die eine Wirkung für die Zukunft entfalten könnten, ist eine Maßnahme, die der Auskunftsberechtigte dulden muß, die jedoch kein ausreichender oder notwendiger Anlaß ist, seinem Auskunftsbegehren insgesamt nicht nachzukommen.

Nimmt man die Verweisungen auf die Normen des § 32a Abs. 1 AO und 32b Abs. 1 in der 1. oder 2. Alt. AO hinzu, so kommt man bereits in die Dimension einer europarechtswidrigen **Bereichsausnahme**. Die weiteren Voraussetzungen des § 32c AO (unverhältnismäßiger Aufwand und Ausschluß anderweitiger Verarbeitung) machen das Recht aus Art. 15 DSGVO gänzlich unanwendbar. Die gesamte gesetzliche Konstruktion aus den Normen §§ 32a, b, c AO ist damit eine Art Bereichsausnahme. Dazu ist kein nationaler Gesetzgeber befugt. Die uferlosen Begrifflichkeiten aller angesprochenen nationalen Normen machen diese Gesetze zu einem beliebigen Spielball der angefragten Verwaltungen und zwingen den Auskunftsberechtigten immer in den Klageweg. Diese Konstruktion der (so gut wie vorgegebenen) nationalen Rechtsverweigerung der Rechte aus DSGVO ist schon per se bedenklich.

Da gemäß Art. 23 DSGVO nationale Einschränkungen der Informations- und Auskunftsrechte nach der DSGVO (u. a. nach den Art. 13 bis 15 DSGVO) nur zulässig sind, wenn diese Einschränkungen den Wesensgehalt der Grundrechte und Grundfreiheiten achten und in einer demokratischen Gesellschaft eine notwendige und verhältnismäßige Maßnahme darstellen, ist die konkrete deutsche Gesetzeskonstruktion, wie gezeigt, mit der Ermächtigungsgrundlage nicht konform.

Der Staat ist verpflichtet, seine Gesetze europarechtskonform auszulegen und auch so zu gestalten. Das wird durch die Einschränkungen der DSGVO in der Abgabenordnung deutlich konterkariert.

Der gemeinsame Wille eines (so ist der Verdacht) vom BMF gesteuerten Gesetzgebers in Verbindung mit einer Verwaltung, die ihre der Öffentlichkeit dienende objektive Fallbearbeitung aus Gründen, die möglicherweise nur in der subjektiven Sphäre der Mitarbeiter liegt, nicht aufzeigen will, ist schon bedenklich. Ein Urteil, welches dann die einschränkende Rechtsauslegung auch am Gesetz vorbei vornimmt, macht es notwendig, diese Vorgänge dem Europäischen Gerichtshof vorzulegen.



Topaktuelle Arbeitsgrundlage.

WWW.BOORBERG.DE

LADEMANN Kommentar zum Einkommensteuergesetz mit Nebengesetzen

Loseblattwerk, ca. 16.160 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.**

Einheitlicher Erwerbsgegenstand im Grunderwerbsteuerrecht

Orientierungssatz: Ein objektiv sachlicher Zusammenhang zwischen einem Grundstückskaufvertrag und einem Bauvertrag, der zur Einbeziehung der Baukosten in die Grunderwerbsteuerrechtliche Bemessungsgrundlage führen kann, setzt nicht zwingend voraus, daß zum Zeitpunkt des Abschlusses des Grundstückskaufvertrags ein rechtswirksames Angebot zum Abschluß eines Bauvertrags vorlag.

Entscheidung: BFH, Beschluß vom 07.02.2022, II B 6/21

I. Sachverhalt

Die Beteiligten stritten um die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer. Problematisch war, ob sich diese nach dem Kaufpreis oder nach dem bebauten Grundstück bemißt.

Mit notariellem Vertrag erwarben die Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) ein unbebautes Grundstück. Darüber hinaus vereinbarten die Kläger mit dem Verkäufer eine Bauverpflichtung, jedoch ohne Bauträger- oder Architektenbindung.

Vor dem Vertragsschluß schlossen die Kläger mit einer Projektgesellschaft, die die Grundstücke für die Verkäuferin vermarktete, eine Reservierungsvereinbarung. In dieser dachten die Kläger mit der Projektgesellschaft über die Errichtung eines bestimmten Haustyps auf dem Grundstück nach. Hierüber fertigte die Projektgesellschaft ein entsprechendes Angebot an, welches jedoch noch nicht bei Vertragsschluß von den Klägern unterzeichnet war. Ferner stellte die Projektgesellschaft für die Kläger einen Bauantrag. Erst nach dem notariellen Vertragsschluß schlossen die Kläger mit dem Bauträger den Bauvertrag, woraufhin dieser auf dem Grundstück ein Haus errichtete.

Der Beklagte und Beschwerdegegner (das FA) setzten die Grunderwerbsteuer anhand des Grundstückspreises und den Baukosten des Hauses in die Bemessungsgrundlage nach §§ 8 Abs. 1, 9 Abs. 1 Nr. 1 des GrEStG fest. Die hiergegen gerichtete Klage blieb erfolglos, da auch das FG davon ausging, daß zwischen dem Grundstückskaufvertrag und dem Bauvertrag ein objektiv sachlicher Zusammenhang bestehe und der Bauträger der Veräußererseite zuzurechnen sei. Falls dessen Angebot von Anfang an nicht oder

bei Abschluß des Kaufvertrags gemäß § 147 Abs. 2 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) nicht mehr wirksam gewesen sein sollte, sei das unschädlich. Das Angebot sei tatsächlich aufrechterhalten worden.

Gegen das FG Urteil erhoben die Kläger die Nichtzulassung der Revision.

II. Entscheidungsgründe

Der erkennende Senat sieht keine geltend gemachten Zulassungsgründe als vorliegend an, sodaß die Beschwerde unbegründet ist. In die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer ist auch das Gebäude miteinzubeziehen, wenn die Grundsätze des einheitlichen Vertragswerks gegeben sind. Ein solcher ist dann gegeben, wenn ein objektiver sachlicher Zusammenhang zwischen dem Kaufvertrag und den weiteren Vereinbarungen gegeben ist.

In seinen Entscheidungsgründen weist der Senat auf die bereits bestehende Rechtsprechung hin, daß ein Angebot, das einen objektiven sachlichen Zusammenhang zwischen Kaufvertrag und der Bauvereinbarung indiziert, in „tatsächlicher Hinsicht“ Bestand haben müßte. Nicht nötig sei die rechtliche Wirksamkeit des Angebots. Der Senat stimmt zwar den Klägern dahingehend zu, daß der objektive sachliche Zusammenhang bei Abschluß des Grundstückskaufvertrags vorhanden sein muß, was aber nicht bedeutet, daß zu diesem Zeitpunkt auch der Bauvertrag abgeschlossen und die Bauverpflichtung rechtswirksam begründet sein muß.

(Claudius Söffing)

Baurechtswidrige Nutzung § 23 EStG

Orientierungssatz: Eine die Steuerbarkeit des Veräußerungsgewinns ausschließende Nutzung zu eigenen Wohnzwecken i.S. des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG liegt auch dann vor, wenn der Steuerpflichtige ein Grundstück, das mit einem „Gartenhaus“ bebaut ist, welches nach seiner Beschaffenheit dazu bestimmt und geeignet ist, Menschen auf Dauer Aufenthalt und Unterkunft zu gewähren, baurechtswidrig dauerhaft bewohnt.

Entscheidung: BFH, Urteil vom 26.10.2022, IX R 5/21

I. Sachverhalt

Streitig war, ob im Rahmen eines privaten Veräußerungsgeschäftes i.S. des § 23 EStG die Tatsache einer baurechtswidrigen Nutzung zu beachten ist.

Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) erwarb im Jahr 2009 ein im Außenbereich gelegenes Grundstück, das im Flächennutzungsplan als Kleingartengelände ausgewiesen war. Auf dem Grundstück befand sich eine Gartenlaube, die eine Wohnfläche von 60 qm hat. Für diese Laube lag eine baurechtliche Genehmigung vor, die unter der Auflage stand, daß das Gebäude nicht zum dauerhaften Aufenthalt von Personen genutzt werden darf. Entgegen dieser Auflage nutzte der Kläger das Gebäude von Anfang an zu eigenen Wohnzwecken. Im Jahr 2014 veräußerte der Kläger sodann das Grundstück.

Er vertrat die Ansicht, daß der Veräußerungsgewinn nicht nach § 23 EStG steuerbar sei, da die Ausnahmeregelung in § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG zur Anwendung gelangt. Nach dieser Ausnahmeregelung liegt dann kein privates Veräußerungsgeschäft vor, wenn im Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung das Grundstück ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken genutzt wurde. Das Finanzamt und auch das Finanzgericht München folgten nicht der Meinung des Klägers. Die Ausnahmeregelung käme nicht zum Tragen, da die Nutzung zu eigenen Wohnzwecken baurechtswidrig sei und deshalb nicht den Tatbestand des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1

Satz 3 EStG erfüllt sei. Die eingelegte Revision hatte hingegen Erfolg.

II. Entscheidungsgründe

Der IX. Senat des BFH folgt nicht der Vorinstanz und nimmt in dem vorliegenden Sachverhalt eine Steuerbarkeit ausschließende Nutzung zu eigenen Wohnzwecken im Sinne des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG an. Voraussetzung für eine solche Nutzung ist, daß eine Immobilie zum Bewohnen dauerhaft geeignet ist und von dem Steuerpflichtigen auch bewohnt wird. Maßgeblich für die rechtliche Bewertung ist, daß das Tatbestandsmerkmal „Nutzung zu eigenen Wohnzwecken“ rein tatsächlich zu verstehen ist, so daß auch eine baurechtswidrige Nutzung unter den Ausnahmetatbestand zu subsumieren ist. Unter Rückgriff auf den Auslegungskanon (Interpretation eines Gesetzes nach der grammatikalischen, der systematischen, der teleologischen und der historischen Auslegung) gelangt der erkennende Senat unter Berufung auf den Sinn und Zweck, also unter Anwendung der teleologischen Auslegung zu diesem Ergebnis. Unterstützend weist er auf § 40 AO hin. Danach ist es für die Besteuerung unerheblich, ob ein Verhalten, das den Tatbestand eines Steuergesetzes ganz oder zum Teil erfüllt, gegen ein gesetzliches Gebot oder Verbot oder gegen die guten Sitten verstößt.

(Claudius Söffing)



Die aktuellen Inkassogebühren auf einen Blick.



WWW.BOORBERG.DE

Die Gebühren im Inkasso
RVG-Vergütung beim Forderungsmanagement
von Dipl.-Rechtspflegerin (FH) Karin Scheungrab, München/Leipzig
2022, 104 Seiten, € 15,80
ISBN 978-3-415-07153-7



Leseprobe unter
www.boorberg.de/9783415071537

Zum 1. Oktober 2021 trat das »Gesetz zur Verbesserung des Verbraucherschutzes im Inkassorecht« in Kraft und brachte **zahlreiche Änderungen im Gebührenrecht**.

Der verständliche Leitfaden bietet u.a.:

- eine Übersicht der erweiterten Hinweispflichten mit Musterformulierungen,
- umfangreiche und ausführliche Tabellen mit den neuen Wertstufen,
- die Änderungen hinsichtlich der Vergütung im Forderungsmanagement,
- die seit 1.10.2021 geltenden kosten- und gebührenrechtlichen Änderungen im Mahn- und Zwangsvollstreckungsverfahren,
- Musterberechnungen zu den neuen Gebührentatbeständen im Rahmen der außergerichtlichen Tätigkeit, im Mahnverfahren, Vollstreckungs- und Insolvenzverfahren.

Die Neuerscheinung verdeutlicht die Auswirkungen des neuen Gesetzes auf die tägliche Abrechnungspraxis anhand von **Schaubildern und Berechnungsbeispielen**, macht Formulierungsvorschläge, gibt Tipps und Tricks zum Gebührenmanagement und ist damit das **»Must-have«** für Anwältinnen, Anwälte und Inkassounternehmen.

 **BOORBERG**

Die Rubrik „LiteraTour“ greift willkürlich und subjektiv aus der übergroßen Anzahl steuerrechtlicher Literatur besonders lesenswerte oder wenigstens bemerkenswerte Beiträge heraus. Angesichts dieser 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 etwa nicht erwähnter Autoren verbunden.

Siebert/Sommer/Grün

Erbschaft, Schenkung, Vorsorge – Steuer und Recht

ESV Erich Schmidt Verlag, Berlin 2021, 237 Seiten

Mit Übersichten, Beispielen und gar Musterverträgen erläutern die Autoren mit dieser ausführlichen Kanzlei-Werbe-broschüre das Thema durchaus praxisgerecht und umfassend.

Nur: Nach einem „wir erklären euch alles“ löscht der ausführliche Disclaimer jeden Wissensdurst.

Koenig

Abgabenordnung

C.H. Beck, München, 4. Aufl. 2021, 2.756 Seiten

Auf dem Stand von März 2021 enthält das Werk die in der Praxis wichtigen Änderungen des JStG 2020. Das ist schön. Weniger schön ist, daß die Hinweise auf das Schrifttum für unseren Geschmack nicht aktuell genug sind, was manchmal zum Eindruck führt, es gäbe zum entsprechenden Thema keine neuen Stimmen. Das ist etwas schade, zumal die umfangreiche Erläuterung der AO durch nun 11 Autoren durchaus noch lesbar und das Buch handlich geblieben ist.

*Im nächsten Heft: Hüttemann, **Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht**; Streck, **KStG-Kommentar**; Jakob/Orth/Stopper, **Praxishandbuch Vereins- und Verbandsrecht**; Roos, **Grundlagen der Bilanzierung**; Terwersche, **Optimale Online-Identität und Internetpräsenz für Steuerberater- und Rechtsanwaltskanzleien**.*

Redaktion



Fluggastrechte

Ratgeber für Flugpassagiere

von Stephan Handschug, Rechtsanwalt

2021, 2. Auflage, 166 Seiten, € 20,90

Das Recht der Wirtschaft, Band 249

ISBN 978-3-415-06951-0

Gleich zwei Gründe führten zur 2. Auflage des Bandes: In den Jahren 2019 und 2020 sind einige sehr praxisrelevante höchstrichterliche Entscheidungen sowohl des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) als auch des Bundesgerichtshofs ergangen, die zur Klärung einiger noch offener Rechtsfragen geführt haben.

Darüber hinaus ist die Aktualisierung dieses Buchs der Corona-Pandemie geschuldet. So stellt sich etwa die Frage, ob Reisenden ein Recht auf kostenlose Stornierung der von ihnen gebuchten Reisen oder Flüge zusteht. Zudem werden erste »Corona-Entscheidungen« zum Reiserecht ausführlich und übersichtlich dargestellt.

BOORBERG

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 07 11/73 85-100 · 089/43 61 564
TEL 07 11/73 85-343 · 089/43 60 00-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE

SC0622



Neuaufgabe.

Grundlegend.

WWW.BOORBERG.DE

Italienisches Steuerrecht Allgemeiner Teil

**von Professor Dr. Peter Hilpold, Universität
Innsbruck**

**2022, 3., überarbeitete Auflage, 284 Seiten,
€ 46,-**

**in Zusammenarbeit mit dem Facultas Verlag,
Wien, und dem Dike Verlag, Zürich**

ISBN 978-3-415-07225-1

Der aktuelle Band von Professor Peter Hilpold führt in einer leicht verständlichen Sprache und mit einer gut strukturierten Darstellung in das italienische Steuerrecht ein. Der Leitfaden zeigt auf, dass die italienische Rechtsordnung einzigartige Investitionschancen gerade aus steuerrechtlicher Sicht bietet. Zahlreiche steuerrechtliche Vergünstigungen sollen Italien als Wirtschaftsstandort attraktiv machen. Das Fachbuch enthält den gesamten »Allgemeinen Teil« des italienischen Steuerrechts in der überarbeiteten 3. Auflage.

Der Autor behandelt u.a.

- die verfassungsrechtlichen Prinzipien der Besteuerung in Italien,
- die Erklärungspflichten der Steuerpflichtigen,
- die Buchhaltungspflichten,
- die steuerlichen Kontrollen,
- die Steuererhebung,
- die Verwaltungsstrafen,
- das Steuerstrafrecht
- und den Steuerprozess.

Die 3. Auflage wurde um die aktuelle Literatur und Rechtsprechung erweitert und ergänzt.

 **BOORBERG**

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 0711/7385-100 · 089/4361564 TEL 0711/7385-343 · 089/436000-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE SC0622



Anwalts- und Gerichtskosten auf einen Blick.



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. 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 Praxishilfe 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

SC0622