

steueranwaltsmagazin

Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im Deutschen Anwaltverein

4/2022

125 . Ausgabe | 24. Jahrgang

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

Dr. Jörg Stalleiken,
Flick Gocke Schaumburg,
Bonn

125.
Ausgabe

www.steuerrecht.org

105 **Editorial**
Wagner

Beiträge

- 107 von Brocke **Die „UNSHELL“-Initiative der EU – Der EU-Richtlinienentwurf vom 22.12.2021 zur mißbräuchlichen Nutzung von Briefkastenfirmen**
- 112 Jahn/Hartmann **FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 16.09.2021 – 4 K 1270/19, Freiberufliche Arbeitsteilung (im Streitfall Zahnarztpraxis) kann zu Gewerbebetrieb führen**
- 120 Unkelbach-Tomczak **Das BFH-Urteil vom 08.12.2021 – I R 30/19 – und die Wegzugsbesteuerung nach dem ATAD-Umsetzungsgesetz vom 25.06.2021**
- 126 Zacher **Steuer- und wirtschaftsberatende Berufsträger und ihre Haftung bei fehlgeschlagenen Kapitalanlagen – aktuelle Tendenzen in der Rechtsprechung**
- 130 Wagner **Ein bißchen Gesetzgebung im Vereinsrecht**
- 132 **Rechtsprechung**
Söffing
- 135 **LiteraTour**



Der einzige Kommentar.



WWW.BOORBERG.DE

Steueroasen-Abwehrgesetz Maßnahmen zur Abwehr von Steuervermeidung und unfairer Steuerwettbewerb Handkommentar

von **Andreas Benecke LL.M. (Wien)**, Referent im BMF, **Sinthiou Buszewski**, Referentin im BMF, **Andrea Otten**, Richterin am Finanzgericht Köln, **Dr. Wendelin Staats LL.M. (San Diego)**, Referatsleiter Internationale Unternehmensbesteuerung und Außensteuerrecht im BMF, und **Sebastian Walz**, Referent für internationale Steuerpolitik im BMF

2022, 208 Seiten, € 68,-

ISBN 978-3-415-07106-3

Das Praxiswerk erläutert als erster und einziger Kommentar umfassend sämtliche Vorschriften des neuen Steueroasen-Abwehrgesetzes (StAbwG). Es stellt die Zusammenhänge und Wechselwirkungen mit den steuerlichen Vorschriften außerhalb des StAbwG dar. Der Kommentar ist ein unverzichtbarer Bestandteil der ertragsteuerlichen Beurteilung von Geschäftsvorgängen in oder mit Bezug zu Ländern oder Gebieten, die auf der »schwarzen Liste« (EU-Liste nicht kooperativer Länder und Gebiete für Steuerzwecke) stehen. Hier erhalten Sie Erläuterungen aus erster Hand – das Autorenteam war maßgeblich am Gesetzesentwurf beteiligt.

Konkret betrifft das StAbwG eine verschärfte Hinzurechnungsbesteuerung, wenn in einer Steueroase eine sog. Zwischengesellschaft ansässig ist, und erweiterte Quellensteuermaßnahmen. Darüber hinaus finden auf Basis eines zeitlichen Stufenmodells gewisse Steuerbefreiungen auf Gewinnausschüttungen und Anteilsveräußerungen keine Anwendung. Außerdem können Betriebsausgaben sowie Werbungskosten, die in Zusammenhang mit Steueroasen stehen, steuerlich nicht mehr geltend gemacht werden. Schließlich gelten künftig bei Geschäftsbeziehungen in oder mit Bezug zu Steueroasen deutlich strengere Auskunftspflichten gegenüber dem Finanzamt.

 **BOORBERG**

I.
Gesetzgebung war jahrhundertlang eine Kunst. Jetzt ist sie zu einer technokratischen, ausschließlich parteipolitischen Kungelei verkommen, von Partikularinteressen kleinsten Kalors verkommen.

II.
Endlich Klarheit für Vereine und Verbände – immerhin gut 900.000 an der Zahl: Das Gesetz zur Einführung virtueller Hauptversammlungen von Aktiengesellschaften und Änderung genossenschafts- sowie insolvenz- und restrukturierungsrechtlicher Vorschriften vom 20.07.2022 ist im Bundesgesetzblatt verkündet worden (BGBl. I 2022 v. 26.07.2022, S. 1166 ff.) und am 27.07.2022 in Kraft getreten. Am 01.08.2022 sind Artikel 7 bis 9 in Kraft getreten; Artikel 11 Nummern 1 und Artikel 13 treten am 01.11.2022 in Kraft.

Auszug aus der Gesetzesbegründung BT-Drucks. 20/2532 v. 01.07.2022:

„Die vorgesehene Regelung führt dazu, daß Vereine Mitgliederversammlungen auch nach dem 31.08.2022 im Wege der Videokonferenztechnik durchführen können, ohne hierfür ihre Satzung entsprechend ändern zu müssen. (...) Durch die Ermöglichung einer Teilnahme im Wege der Videokonferenztechnik wird die Flexibilität der Vereine bei der Festlegung des Ortes und der Zeit der Versammlung erhöht, da eine Anreise zum Versammlungsort für die Mitglieder nicht mehr zwingend erforderlich ist. (...) Diese Ausführungen gelten für Stiftungen bzw. ihre Organe und ihre gesellschaftlich bedeutsame Funktion im Gemeinnützigkeitswesen entsprechend.“

III.
Dennoch – nach einem tollen Sommer, wenn auch ein bißchen trocken und von Kriegen, Drohungen und Bedrohungen durchzogen – bleiben Sie einigermaßen fröhlich. Wir tun es und feiern die 125. Ausgabe.

Einen schönen Spätsommer wünscht

Ihr
Jürgen Wagner, LL. M.
Red. steueranwaltsmagazin

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

Redaktion

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

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

Die 126. Ausgabe des steueranwaltsmagazin erscheint am 15. Oktober 2022.

Mitschreibende dieser Ausgabe:

Andreas Jahn, Rechtsanwalt in Bonn; *Klaus von Brocke*, Rechtsanwalt in Rottach; *Jürgen Wagner*, Rechtsanwalt in Konstanz; *Thomas Zacher*, Rechtsanwalt in Köln; *Sabine Unkelbach-Tomczak*, Rechtsanwältin in Frankfurt; *Claudius Söffing*, Rechtsanwalt 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 0 30/72 61 52-0;

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

Layout und Satz: Reemers Publishing Services GmbH, 47799 Krefeld
Druck: C. Maurer GmbH & Co. KG, Schubartstraße 21, 73303 Geislingen/Steige

Anzeigenverwaltung: Verlag

Anzeigenpreisliste: Nr. 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



Neuaufgabe.

Topaktueller Leitfaden.



WWW.BOORBERG.DE

Der Verein im Zivil- und Steuerrecht

begründet von Dr. Rudi W. Märkle, Ministerialdirigent a.D., ehemals Leiter der Steuerabteilung beim Ministerium für Finanzen Baden-Württemberg, und Professor Matthias Alber, Hochschule für öffentliche Verwaltung und Finanzen Ludwigsburg, Dipl.-Finanzwirt (FH), bearbeitet von Professor Matthias Alber, Hochschule für öffentliche Verwaltung und Finanzen Ludwigsburg, Dipl.-Finanzwirt (FH), Wolfgang Horn, Oberregierungsrat a.D., ehemals bei der Oberfinanzdirektion Karlsruhe, Andreas Leis, Oberregierungsrat beim Ministerium für Finanzen Baden-Württemberg, und Jürgen Wagner LL.M., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht, Konstanz/Zürich/Vaduz

2022, 13., vollständig überarbeitete Auflage,
670 Seiten, € 79,80

ISBN 978-3-415-04921-5



Leseprobe unter
www.boorberg.de/9783415049215

Dieses Standardwerk ist ein fundierter Ratgeber vor allem in steuerlichen, gemeinnützigkeits- und spendenrechtlichen sowie in zivilrechtlichen Fragen rund um den Verein. Die Autoren haben das Handbuch für die 13. Auflage in weiten Teilen überarbeitet. Sie gehen dabei ausführlich ein auf die inzwischen in Kraft getretenen, für Vereine **wichtigen Änderungen**, u.a. durch das JStG 2020, zu den Ausnahmen von der zeitnahen Mittelverwendung sowie zu Kooperationen und Bildung von Holdingstrukturen bei gemeinnützigen Vereinen.

Die Verfasser haben zudem die **neue Rechtsprechung** der Zivilgerichte, der Finanzgerichte, des Bundesfinanzhofs sowie des Europäischen Gerichtshofs eingearbeitet. Außerdem geben Sie die aktuelle Auffassung der Finanzverwaltung zu wichtigen praktischen Problemen der Vereine, ihrer Mitglieder und Organe wieder.

Die Autoren sind seit Jahrzehnten **ausgewiesene und anerkannte Fachleute** auf dem Gebiet des Zivil- und Steuerrechts der Vereine.

 BOORBERG

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 0711/7385-100 · 089/4361564 TEL 0711/7385-343 · 089/436000-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE SC0822

Die „UNSHELL“-Initiative der EU – Der EU-Richtlinienentwurf vom 22.12.2021 zur mißbräuchlichen Nutzung von Briefkastenfirmen

Von Rechtsanwalt Prof. Dr. Klaus von Brocke, Rottach

Der folgende Beitrag gibt eine Kurzübersicht und eine erste systematische Einordnung des Entwurfs einer EU-Unshell Richtlinie zur Verhinderung mißbräuchlicher Nutzung von Briefkastenfirmen in der EU. Das Thema ist fraglos auch für schweizerische multinationale Unternehmen, Family Offices sowie Treuhänder und Stiftungen und ihrer jeweiligen Steuerexperten von großer aktueller Bedeutung.

1. Einführung

Am 22.12.2021 veröffentlichte die EU-Kommission zusammen mit dem bereits viel beachteten Richtlinienentwurf zur Einführung einer effektiven Mindestbesteuerung (Pillar 2/ GloBE Richtlinie)¹ einen Richtlinienentwurf zur mißbräuchlichen Nutzung sog. Briefkastenfirmen oder „Shell Entities“, die in der EU ansässig sind (UNSHELL-Initiative oder ATAD 3).² Diese Initiative wurde bereits im Frühjahr 2021 im Rahmen der Mitteilung über die Unternehmensbesteuerung für das 21. Jahrhundert angekündigt.³ Der Richtlinienentwurf zielt darauf ab, einen EU-weiten Rechtsrahmen einzuführen, der bei der Identifizierung von EU-Unternehmen unterstützt, die zwar in der EU ansässig sind und eine wirtschaftliche Tätigkeit ausüben, aber über keine Substanz verfügen und aufgrund dessen Steuervorteile erlangen (sog. EU-Briefkastenfirmen). Darüber hinaus sollen auch solche zwischengeschalteten Unternehmen aufgedeckt werden, die lediglich zur Verschleierung der wahren Eigentümerstruktur für hochwertige Immobilien und andere hochpreisige Wertgegenstände dienen. Als erklärtes Ziel des Richtlinienentwurfs sollen Dienstleister für Trusts und Gesellschaften daran gehindert werden, EU-Briefkastenfirmen durch Einrichten von bloßen Postanschriften zu gründen.

Die Vorschriften richten sich zwar hauptsächlich an jedwede Unternehmen ohne Substanz, führen dennoch für viele Steuerpflichtige zu zusätzlichem Compliance-Aufwand. Neben einer umfangreich normierten Testanordnung sieht die Richtlinie Deklarations- sowie Sanktionsmechanismen und einen automatischen Informationsaustausch auf der ergänzenden Grundlage der DAC-Richtlinie⁴ vor. Kenner der Materie werden in der Unshell-Richtlinie einen gesetzgeberischen Versuch entdecken, einerseits die durch die Pandora-Papers erneut in den Fokus geratenen mißliebigen aggressiven Steuer-

gestaltungen mittels Zwischenschaltung substanzloser Rechtsträger zu begegnen, andererseits aber auch das Bemühen feststellen können, die Rechtsprechung des EuGH zu den Antimißbrauchsbestimmungen zur Umsetzung der Mutter-Tochter Richtlinie und der Zins-Lizenzrichtlinie sattelfest und einheitlich umzusetzen.⁵ Folglich sind zumindest die Rechtsanwender mit der in der Unshell-Richtlinie verwendeten Teststruktur und dem Vermutungs-Widerlegungsverhältnis vertraut, die sich international mit Anti-Treaty Shopping oder Anti-Directive Shopping Regelungen⁶ beschäftigen müssen.

Trotz der zeitlichen Nähe zu dem Pillar 2/GloBE Richtlinienentwurf sind folgende wesentliche Unterschiede zu Pillar 2 zu nennen. Während Pillar 2 eine Mindestbesteuerung für große Konzerne mit mehr als 750 Mio. EUR Umsatz vorsieht, geht es bei der Unshell-Richtlinie um die Festlegung eines Mindestmaßes an Substanz in der EU für sämtliche steuerpflichtige Körperschaften. Der persönliche Anwendungsbereich der Unshell-Richtlinie ist umfassender, so daß jedes EU- Unternehmen zumindest den Einstiegstest zu prüfen hat, ob es von den weitergehenden Folgen der Richtlinie betroffen ist. Denn die Richtlinie sieht eine bestimmte sequentielle Prüfungsreihenfolge vor. Die Prüfung soll für jedes Unternehmen befolgt werden, das in einem EU-Mitgliedstaat körperschaftsteuerlich ansässig ist und das nach nationalem Recht für die Ausstellung einer steuerlichen Ansässigkeitsbescheinigung qualifiziert (Art. 2 des Richtlinienentwurfs). Damit dürften z.B. nach deutscher Lesart sämtliche Rechtsträger iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG⁷ in Betracht kommen, die Steuervorteile aus den DBA sowie der Mutter-Tochter Richtlinie und Zins-Lizenz Richtlinie beanspruchen können.

Über den Richtlinienentwurf wird nun unter den 27 Mitgliedsstaaten verhandelt und er bedarf der einstimmigen

1 COM(2021) 823.

2 COM(2021) 565.

3 COM(2021) 251 final vom 18.05.2021.

4 Richtlinie 2011/16/EU.

5 Zur EuGH Rechtsprechung vgl. nur Urteile vom 20.12.2017-C-504/16, C-613/16 Deister Holding und vom 26.02.2019 – C-116/16, C-117/16, T Danmark.

6 In Deutschland z.B. der § 50d Abs. 3 EStG in der Fassung des Abzugsteuerentlastungsmodernisierungsgesetzes vom 02.06.2021.

7 U.a. Kapitalgesellschaften, Genossenschaften, Stiftungen und Zweckvermögen.

Zustimmung aller 27 Mitgliedstaaten. Der Entwurf sieht eine Umsetzung in nationales Recht bis zum 30.06.2023 und eine Anwendbarkeit der Regelungen ab 01.01.2024 vor. Auf Grund einiger in der Rückschau zu qualifizierenden Merkmalen zur Bestimmung des Status einer Briefkastenfirma gewinnt die Richtlinie und deren Kenntnis bereits jetzt ihre Bedeutung, um ggfs. durch gezielte Maßnahmen deren Eingreifen zu verhindern. Denn selbst wenn die erforderliche Einstimmigkeit nicht oder noch nicht in nächster Zeit erreicht werden kann (wovon man derzeit nicht ausgehen sollte), so dient der Richtlinienentwurf sicherlich für einige Mitgliedstaaten als Blaupause für eigenständige unilaterale Umsetzungsschritte. Eine Richtlinienenerweiterung seitens der EU-Kommission zur Erfassung auch derjenigen Briefkastenfirmen, die in Drittstaaten steuerlich ansässig sind, ist bereits als Vorschlag für 2022 angekündigt.

2. Einordnung und Systematik des Richtlinienentwurfs

Bei erster Lektüre fällt jedenfalls die enorme Anzahl auslegungsbedürftiger Begriffe auf, selbst wenn einige davon legaldefiniert werden. Wie bereits angedeutet, kann in der späteren Anwendung des jeweiligen Umsetzungsgesetzes bei Auslegungsschwierigkeiten Rückgriff auf die umfangreiche EuGH-Rechtsprechung zu den steuerlichen Anti-Mißbrauchsfällen wie auch ganz allgemein zu der Rechtsprechung zur Auslegung der Niederlassungsfreiheit in Art. 49 AEUV genommen werden.

Die Systematik des Richtlinienentwurfs folgt einem klassischen, mehrstufigen Prüfungsaufbau mit Tatbestand und Rechtsfolge. Liegen bestimmte objektiv feststellbare Tatbestände vor und bestimmte Ausnahmen nicht (Filtersystem oder Einstiegstest), so wird eine widerlegbare Vermutung des Vorliegens eines „risikobehafteten Unternehmens“ aufgestellt („undertaking at risk“), an der sich bestimmte Transparenz- und Nachweisvorschriften knüpfen. Wird hiernach eine bestimmte Schwelle der Nachweiserfordernisse (Mindestsubstanz) nicht erreicht, folgt das Verdikt der Briefkastenfirma, die mit dem Verlust der Steuervorteile aus DBA oder Steuerrichtlinien einhergeht.

Der Richtlinienentwurf ist sichtlich davon beseelt, eine gerichtssichere, verhältnismäßige und leicht überprüfbare und damit mit geringem Verwaltungsaufwand durchzuführende Schnellprüfung zu statuieren. Inwieweit einzelne Regelungen in bestimmten Sachverhaltskonstellationen gegen die EU-Grundfreiheiten namentlich die Niederlassungsfreiheit oder die Kapitalverkehrsfreiheit verstoßen ist fraglich. Die enge Anlehnung des Richtlinienentwurfs an die EuGH-Rechtsprechung, die laut Richtlinienbegründung strenge Anwendung des Verhältnismäßigkeitsprinzips, der Heranziehung objektiv nachprüfbarer Kriterien bei gleichzeitiger Widerlegungsmöglichkeit im Einzelfall seitens der betroffenen Briefkastenfirma und der generellen in der steuerlichen Mißbrauchsabwehr angelegten Materie, lassen zumindest keine

vorschnelle und pauschale Beurteilung einer EU-Rechtswidrigkeit zu. Sollte die Richtlinie im Finanzministerrat einstimmig angenommen werden, ist ohnehin fraglich, ob sekundärrechtliches Richtlinienrecht noch am Prüfungsmaßstab des Primärrechts gemessen werden kann.

3. Der Einstiegstest (relevant für sämtliche EU-inländische körperschaftsteuerliche Unternehmen)

Die Grundfrage, die sich für jedes potentiell „substanziöse“ Unternehmen stellt, ist, ob sie kumulativ alle drei folgenden Indizien erfüllt und damit als sog. „entity at risk“ qualifiziert. Mit diesem in Form einer Selbsteinschätzung durchzuführenden Filtersystems sollen nur objektiv feststellbare und nachprüfbar Kriterien verwendet werden, die nach Erfahrungslage aus den diversen Skandalen und der EuGH-Rechtsprechung Substanzindizien widerspiegeln. Durch einen wiederum anhand objektiv feststellbarer Kriterien abschließenden Ausnahmekatalog können derartige „entities at risk“ von den weitergehenden Deklarationspflichten befreit sein.

- Relevante Einkünfte des Unternehmens, Art. 6 Nr. 1 (a):
In den zwei vorangegangenen Wirtschaftsjahren müssen die Einkünfte des Unternehmens zu mindestens 75% aus sog. „relevanten Einkünften“ (Art. 4 i.V.m. Art. 6 Nr. 1) stammen; d.h. passive Einkünfte, u.a. Zins- und Lizenz-Einkünfte, Dividendeneinkünfte, Einkünfte aus der Veräußerung von Anteilen, aus Finanzierungsleasinggeschäften, aus beweglichem und unbeweglichem Vermögen oder auch Einkünfte aus Dienstleistungen, die das Unternehmen an verbundene Unternehmen ausgelagert hat. Dieser Test gilt auch als erfüllt, wenn zwar keine Einkünfte in den beiden vorangegangenen Jahren aus Immobilienbesitz oder sonstigem beweglichen Vermögen vorhanden sind, jedoch Vermögenswerte in Form von z.B. Yachten, Jets, Kunstwerken oder Kapital mit einem Buchwert von mehr als einer Million Euro vorliegen (ausgenommen Bargeld, Anteile oder Wertpapiere), wobei der Buchwert dieses Vermögens aber mehr als 75% des Gesamtbuchwerts des Vermögens des Unternehmens betragen muß. Dies gilt gleichermaßen bei Anteilsbesitz, unabhängig davon ob die Gewinne ausgeschüttet oder thesauriert wurden.
- Das Unternehmen ist grenzüberschreitend tätig, Art. 6 Nr. 1 (b):
Die grenzüberschreitende Tätigkeit ist entweder gegeben, wenn mehr als 60% des Buchwerts bestimmter vom Unternehmen gehaltener Vermögenswerte (z.B. Immobilien; nicht erfaßt Bargeld, Anteile oder Wertpapiere) sich außerhalb des Ansässigkeitsstaats befinden, oder
wenn die relevanten Einkünfte zu 60% aus grenzüberschreitenden Transaktionen bestehen. Dies soll sowohl die Auszahlung als auch den Erhalt der relevanten Einkünfte umfassen.

- Das Unternehmen verfügt über keine wesentliche Substanz, Art. 6 Nr. 1(c):

Die Verwaltung des Tagesgeschäfts sowie die Entscheidungsfindung über wesentliche Funktionen wurde in den vorangegangenen zwei Jahren an Drittanbieter ausgelagert, wobei das bloße Outsourcen einzelner Tätigkeiten, bspw. des Rechnungswesens ausweislich der Richtlinienbegründung nicht schädlich sein soll.

- Nichtvorliegen einer Ausnahme gem. Art 6 Nr. 2: Unternehmen, die zwar den Einstiegstest erfüllen, aber unter den wohl als abschließend zu wertenden Ausnahmekatalog fallen, sind von den weiteren Berichtspflichten befreit. Bei dem Ausnahmekatalog können grob vier Bereiche unterschieden werden:

börsennotierte Unternehmen;

beaufsichtigte Finanzunternehmen (hierunter fallen sämtliche durch spezifische Richtlinien geregelte Finanzunternehmen wie Kreditinstitute, Investmentfonds, Versicherungsunternehmen, Pensionsfonds u.a.);

Holdingsunternehmen, das in demselben Mitgliedsstaat steuerlich ansässig ist wie seine Anteilseigner bzw. Nutzungsberechtigte;

Unternehmen mit mindestens fünf eigenen Mitarbeitern (FTEs), die ausschließlich in Bezug auf die relevanten Einkünfte tätig sind.

Gerade der letzte Ausnahmetatbestand, des Vorhandenseins von fünf Vollzeitbeschäftigten mit funktional zuzuordnenden Aufgaben im Zusammenhang mit den relevanten (passiven) Einkünften, dürfte erhebliche praktische Relevanz gewinnen. Aus dem Gesamtzusammenhang des Richtlinienentwurfs ist zumindest zu schließen, daß es sich um Beschäftigte handeln muß, die auch im Ansässigkeitsstaat des zu prüfenden Unternehmens residieren.

Ein Unternehmen, das zwar den Einstiegstest erfüllt (und auch nicht unter die Ausnahmetatbestände des Art. 6 Nr. 2 fällt), kann dennoch von den weiteren Deklarationsverpflichtungen der Richtlinie auf Antrag befreit sein, wenn es nachweist, daß durch die Zwischenschaltung der Unternehmen keine steuerlichen Vorteile weder für die unmittelbaren Anteilseigner noch für die Konzerngruppe als Ganzes erzielt werden, Art. 10. Wird der Antrag unter Vorlage geeigneter Dokumentation bewilligt, kann nach dem Steuerjahr diese Bescheinigung für weitere fünf Jahre unter der Voraussetzung verlängert werden, daß sich die tatsächlichen und rechtlichen Umstände des Unternehmens in diesen Jahren nicht ändern, Art. 10 Nr. 3.

4. Weitergehende Prüfung der Mindestsubstanz des sog. risikobehafteten Unternehmens

Erfüllt das Unternehmen die Voraussetzungen des Einstiegstests, soll dieses als risikobehaftet qualifiziert werden und begründet damit eine Informations- und Meldepflicht gegen-

über den Finanzbehörden. Das Unternehmen muß hierzu jährlich im Rahmen seiner Steuererklärung angeben, ob es die sog. Mindestsubstanz erfüllt (Art. 7 Nr. 2). Zur Prüfung der Mindestsubstanz sind folgende kumulativ zu erfüllenden Indikatoren vorgesehen (Art. 7 Nr. 1):

- das Unternehmen verfügt in seinem Ansässigkeitsstaat über eigene Räumlichkeiten (durch Eigentum oder exklusives Nutzungsrecht),
- das Unternehmen verfügt bei einer Bank in der EU über ein eigenes Bankkonto, welches aktiv genutzt wird, und
- das Unternehmen hat mindestens einen Geschäftsführer, der i) im Mitgliedsstaat der Unternehmen/in keiner unangemessen Entfernung zum Unternehmen ansässig ist, ii) ausreichend Entscheidungsbefugnisse hat, iii) diese Befugnisse auch nutzt und iv) nicht zusätzlich bei einem nicht verbundenen Unternehmen angestellt ist oder
- die Mehrheit der betreffenden Mitarbeiter i) sind im Mitgliedsstaat der Unternehmen/in keiner unangemessen Entfernung zum Unternehmen ansässig ist und ii) weisen ihrer Tätigkeit entsprechende Qualifikationen auf

Bei Nichtbefolgung der Informations- und Meldepflicht ist eine Mindeststrafe von 5% des Umsatzes der Unternehmen „at risk“ vorgesehen (Art. 14).

Aus der Prüfung der Mindestsubstanz können folgende Ergebnisse abgeleitet werden, Art. 8:

- Werden die Erfordernisse als erfüllt deklariert und erbringt hierüber das Unternehmen die notwendige Dokumentation, wird für dieses Steuerjahr die Minimumsubstanz unterstellt.
- Bei Nichterfüllung hat die „entity at risk“ die Möglichkeit die Vermutung einer Briefkastenfirma mit Hilfe eines Aktivitätstests zu widerlegen:

Widerlegung der Vermutung bei Ausübung einer wesentlichen Tätigkeit gemäß Art. 9

Das Unternehmen kann die Vermutung, sie sei als Briefkastenfirma zu qualifizieren, widerlegen, indem sie nachweist, daß sie eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt (Art. 9 Nr. 1). Dazu muß das Unternehmen Nachweise zur Geschäftstätigkeiten liefern, um die „relevanten Einkünfte“ zu erzielen (Art. 9 Nr. 1 bis 4). Hierzu zählen

- Nachweis über die geschäftlichen Gründe für die Gründung des Unternehmens;
- Informationen über die Mitarbeiter, einschließlich deren Erfahrungsniveaus, ihrer Entscheidungsbefugnis im Gesamtunternehmen, Rolle und Position im Unternehmen, Art ihres Arbeitsvertrags, Qualifikationen und Dauer der Beschäftigung;
- Nachweis darüber, daß der Entscheidungsprozeß und die Entscheidung selbst in Bezug auf die Tätigkeit, die die „relevanten Einkünfte“ erzielt, in dem Mitgliedstaat der „Briefkastenfirma“ stattfinden bzw. getroffen werden.

Gelingt die erfolgreiche Widerlegung für das Steuerjahr, so kann das zuständige Finanzamt hierüber eine formale Bescheinigung für die Gültigkeit von fünf Jahren unter der Bedingung ausstellen, daß sich die tatsächlichen und rechtlichen Umstände des Unternehmens in diesen Jahren nicht ändern, Art. 9 Nr. 4.

5. Steuerliche Sanktionen einer Briefkastenfirma (wenn Vermutung nicht widerlegt)

Hinsichtlich der Auswirkungen bei Vorliegen einer Briefkastenfirma ist zwischen dem Sitzstaat der Briefkastenfirma und den Maßnahmen anderer Mitgliedstaaten zu unterscheiden:

5.1 Maßnahmen des Ansässigkeitsstaats der Briefkastenfirma (Art. 12):

Liegt eine Briefkastenfirma im Sinne der Richtlinie vor, so verweigert entweder der Ansässigkeitsstaat der Briefkastenfirma die Ausstellung einer steuerlichen Ansässigkeitsbescheinigung oder erstellt diese mit einem Warnhinweis, daß dieses Unternehmen nicht berechtigt ist, die steuerlichen Vorteile eines DBA, anderer vergleichbarer internationaler Abkommen oder der Mutter-Tochter bzw. Zins-Lizenz Richtlinie in Anspruch zu nehmen.

5.2 Maßnahmen der anderen EU-Mitgliedstaaten (Art. 11):

Im Grundsatz soll die Besteuerung der Einkünfte aus Briefkastenfirmen durch andere EU-Mitgliedsstaaten, die nicht Ansässigkeitsstaat der Briefkastenfirma sind, so erfolgen, als würde es kein DBA oder die besagten vorteilhaften Richtlinien, Mutter-Tochter und Zins-Lizenz Richtlinie, geben, Art. 11 Nr. 1.

Im Einzelnen sind unter Berücksichtigung dessen die folgenden Konstellationen im Hinblick auf die EU-Briefkastenfirma zu berücksichtigen (Art. 11 Nr. 2)

Zahler und Anteilseigner sind in der EU ansässig

- Der Ansässigkeitsstaat des Anteilseigners der EU-Briefkastenfirma soll deren Einkünfte nach nationalem Recht besteuern, als hätte der Anteilseigner diese selbst erzielt („look through approach“) und
- etwaige Steuern, die auf Ebene der EU-Briefkastenfirma bereits gezahlt wurden, sollen dem Anteilseigner angerechnet werden.

Nur der Anteilseigner ist in der EU ansässig

- Der Ansässigkeitsstaat des Anteilseigners der EU-Briefkastenfirma soll deren Einkünfte nach nationalem Recht besteuern, als hätte der Anteilseigner diese selbst erzielt („look through approach“), wobei eine Anrechnung von Steuern nach Richtlinienentwurf nicht vorgesehen ist.

Insoweit ist fraglich, ob die fehlende Anrechnung gerechtfertigt ist.

Nur der Zahler ist in der EU ansässig

- Der Ansässigkeitsstaat des Zahlers soll Quellensteuern erheben (wenn nach nationalem Recht einschlägig).

Bei in anderen EU-Staaten belegtem unbeweglichem Vermögen, das der Briefkastenfirma gehört und aus denen relevante Einkünfte stammen, soll dieses gem. Art. 11 Nr. 3a im Belegenheitsstaat (wenn EU) so besteuert werden, als wenn es unmittelbar Vermögen des Anteilseigners der Briefkastenfirma wäre (ohne Beachtung von Möglichkeiten zur Vermeidung der Doppelbesteuerung).

Einkünfte aus Vermögen der „Briefkastenfirma“ sollen gem. Art. 11 Nr. 3b auf Ebene des EU-Anteilseigners nach nationalem Recht besteuert werden (ohne Beachtung von Möglichkeiten zur Vermeidung der Doppelbesteuerung).

6. Weitere Konsequenzen: Automatischer Informationsaustausch unter EU-Staaten über betroffene Unternehmen

Mit Hilfe der bereits mehrere Male ergänzten Kooperationsrichtlinie 2011/16/EU (besser bekannt als DAC – Directive for Administrative Cooperation) sollen alle Mitgliedstaaten automatischen Zugang zu Informationen über Unternehmen bekommen, die gemäß Schritt 1 als berichtspflichtige „entity at risk“ gemäß Art. 7 gelten, auch wenn diese Unternehmen eine der Ausnahmen (fehlender Steuervorteil oder Mindestsubstanz) der anderen Schritte erfüllen. Unerheblich ist dabei, ob die Behörde die Informationen hierüber durch die Selbsteinschätzung der Unternehmen und anschließender Berichtspflicht erhält oder die Behörde selbst im Wege einer Betriebsprüfung das Vorliegen einer Briefkastenfirma feststellt.

7. Durchführung der Richtlinie

Damit die Richtlinie in der Praxis auch beachtet und ordnungsgemäß befolgt wird sind Sanktionsmechanismen vorgesehen. Zum einen sind in Art. 14 die Mitgliedstaaten angehalten, bei Nichtbeachtung der Vorschriften eine wirksame, verhältnismäßige und abschreckende Strafbewehrung einzuführen. Eine Nichtbeachtung der Berichtspflicht in Folge Art. 6 oder falsche Angaben in der Steuererklärung gemäß Art. 7 sollen als Ordnungswidrigkeit in Form von Geldbußen mit mindestens 5% des Umsatzes der besagten Unternehmen im Steuerjahr geahndet werden.

Zum anderen sollen Mitgliedstaaten den Mitgliedstaat eines Unternehmens ersuchen können, eine Steuerprüfung gegenüber einem steuerlich ansässigen Unternehmen durchzuführen, wenn der Verdacht besteht, daß dieses Unternehmen die Vorschriften der Richtlinie verletzt hat (Art. 15).

8. Auswirkungen des Unshell-Richtlinienentwurfs

Sollte die Richtlinie in dieser Form angenommen werden, so sind weitreichende Konsequenzen für EU-Briefkastenfirmen und ihre Dienstleister zu erwarten, da eine Zwischenschaltung von Briefkastenfirmen u.U. zukünftig ohne steuerlichen Effekt bleiben wird, außer, daß umfangreiche Prüf- und Berichtspflichten eingehalten werden. Gerade viele Berater von Finanzierung- und Immobilienerwerbsstrukturen müssen sich Gedanken über mögliche anderweitige Strukturgestaltungen in Form des Aufbaus einer Mindestsubstanz (z.B. durch Anstellung von mindestens 5 Mitarbeitern) oder einer Verlagerung aus der EU in Drittstaaten machen. Letztere Möglichkeit ist zwar naheliegend und wird in der Praxis ohnehin bereits vielseitig genutzt, dennoch scheint deren Halbwertszeit auch begrenzt zu sein, da die EU-Kommission bereits für 2022 eine ergänzende Richtlinie zur Erfassung von Drittstaats-Briefkastenfirmen angekündigt hat. Für Konzerne aber auch Einzelpersonen mit potentiellen EU-Briefkastenfirmen bedeutet die Richtlinie mit ihrem weiten persönlichen Anwendungsbereich (Körperschaften einschließlich Stiftungen und Zweckvermögen) eine jährlich stattfindende Prüfung der objektiven Indikatoren und ggfs. neue umfangreiche Aufzeichnungs- und Berichtspflichten in den Steuererklärungen. Geht man von der im Augenblick vorherrschenden politischen Stimmung aus, ist mit einer Annahme der Richtlinie noch in

diesem Jahr zu rechnen, so daß der Prüfungszeitraum bzgl. der Einstiegsriterien bereits das Jahr 2022 umfaßt.

Der EU-Richtlinienentwurf zur mißbräuchlichen Nutzung von Briefkastenfirmen betrifft zwar lediglich substanzlose Unternehmungen mit Steuersitz in der EU, eine Ausweitung auf Briefkastenfirmen in Drittstaaten soll erst im Laufe des Jahres 2022 kommen. Dennoch können über mittelbare Beteiligungen oder als Zahlender an ein derartiges Unternehmen auch Unternehmen aus Drittstaaten betroffen sein. Eine frühzeitige Kenntnis des Inhalts der Richtlinie ist somit von aktueller Bedeutung.

9. Wie geht es weiter?

Der Richtlinienentwurf wird momentan zeitgleich in den technischen Gremien des Ministerrats und im ECON-Ausschuß des Europäischen Parlaments diskutiert. Dem ersten Vernehmen nach soll es bereits erste Änderungen gegeben haben, die maßgeblich die rechtssichere Handhabung der Selbstbewertung im Rahmen des Eingangstests (Gateway-Test) sowie des Substanztests betreffen. Auch wird vorgeschlagen, die Referenzwerte im Eingangstest etwas großzügiger zu gestalten und insgesamt die Richtlinienanwendung zeitlich um ein Jahr zu verschieben. Mit einer Annahme der Richtlinie wird unter tschechischer Ratspräsidentschaft im letzten Quartal 2022 gerechnet.



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

Zum 1.1.2021 trat das **Kostenrechtsänderungsgesetz** in Kraft und brachte zahlreiche Änderungen in RVG, GKG, FamGKG und JVEG. Die 26. Auflage 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.



Leseprobe unter
www.boorberg.de/9783415069633

BOORBERG

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 07 11/73 85-100 · 089/43 61 564
TEL 07 11/73 85-343 · 089/43 6000-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE

SC0822

FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 16.09.2021 – 4 K 1270/19, Freiberufliche Arbeitsteilung (im Streitfall Zahnarztpraxis) kann zu Gewerbebetrieb führen

Gewerbliche Infizierung einer freiberuflichen Partnerschaft

Von RA & StB Andreas Jahn, Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht und RA Christian Hartmann, beide MEYER-KÖRING, Bonn

I. Einleitung

Einen außergewöhnlichen Fall der gewerblichen Infizierung einer freiberuflichen Partnerschaft hat uns das FG Rheinland-Pfalz mit seinem Urteil vom 16.09.2021 – 4 K 1270/19 beschert. Nach Auffassung des FG Rheinland-Pfalz werden die Anforderungen einer selbstständig ausgeübten Tätigkeit als Zahnarzt nicht mehr erfüllt, wenn in einer zahnärztlichen Partnerschaftsgesellschaft Organisations-, Verwaltungs- und Leitungsaufgaben derart bei einem der Mitunternehmer gebündelt werden, daß dieser nur noch in geringem Umfang eigene zahnärztliche Beratungs- oder Behandlungsleistungen unmittelbar am Patienten erbringt. Eine derartige Tätigkeit des Mitunternehmers sei als gewerblich anzusehen, mit der Konsequenz, daß die Einkünfte der gesamten Partnerschaftsgesellschaft gewerblich infiziert werden. Den Entscheidungsgründen ist zu entnehmen, daß diese Beurteilung immer dann drohen soll, wenn der eigene freiberufliche Umsatz unter dem individuellen Gewinnanteil des Partners liegt.

Das Urteil ist zwar noch nicht rechtskräftig (Az. des BFH: VIII R 4/22), wirft aber wegen seiner überaus fragwürdigen Begründung eine ganze Reihe dogmatischer und praktischer Folgefragen über den Einzelfall hinaus auf. Diese dürften auch für andere Freiberufler-Berufsgruppen im Rahmen einer arbeitsteiligen Zusammenarbeit von besonderer Bedeutung sein, vor allem, wenn geschäftsführende Board-Strukturen existieren und möglicherweise, wenn Seniorpartner beabsichtigen zum Ende ihres Berufslebens langsam „auszuschleichen“. Es lohnt sich deshalb, die ausufernden und in vielfacher Hinsicht kritikwürdigen Entscheidungsgründe in diesem Beitrag ausführlicher zu beleuchten. Denn daraus leiten sich die am Ende exemplarisch aufgeworfenen praxisrelevanten Fragen auf. Die wünschenswerte Klarheit wird wohl erst die Entscheidung des BFH bringen können.

II. Die Entscheidung des FG Rheinland-Pfalz

1. Sachverhalt

Die Klägerin – eine Partnerschaftsgesellschaft – wurde im Jahr 2006 auf der Grundlage eines Gemeinschaftspraxisvertrages

errichtet. In diesem schlossen sich sieben approbierte Zahnärzte jeweils mit abgeschlossenem Studium der Zahnmedizin zur gemeinsamen Ausübung der zahnärztlichen Behandlung von Privat- und Kassenpatienten zusammen. Im Streitjahr erzielte die Klägerin einen Gesamtumsatz von rund 3,5 Millionen Euro. Einer der approbierten Zahnärzte-Partner – Dr. AM – erbrachte mit Ausnahme eines Minimalumsatzes von rund 900 Euro faktisch keine Heilbehandlungen „am Stuhl“ gegenüber den Patienten. Seine Tätigkeiten für die Gemeinschaftspraxis, die im Entscheidungsfall unter den zerstrittenen Partnern höchst widersprüchlich dargestellt wurden, betrafen im wesentlichen Organisation, Verwaltung und Leitung der Praxis. Aufgabenbereich des Dr. AM sei seit Gründung der Praxis „immer“ gewesen „alle Dinge für die Praxis zu erledigen, die außerhalb der eigentlichen Patientenbehandlung zum Betrieb einer Praxis gehören“. Dazu gehörten laut Sachverhalt unter anderem „alle vertraglichen Angelegenheiten, die Vertretung gegenüber der Bezirksärztekammer, Kassenzahnärztlichen Vereinigung, Gesundheitsamt, Röntgenstelle, Bauamt, Datenschutzbeauftragten, Gerichten, Lieferanten, Banken, Steuerberatung, Finanzamt, die interne Revision, die Instandhaltung sämtlicher zahnärztlicher Gerätschaften und Einrichtungsgegenstände, Erweiterung und Umbaumaßnahmen, Personalangelegenheiten und ähnliche Dinge.“ Die Praxis sei so organisiert gewesen, daß Dr. AM „sich um das komplette Praxisdrumherum gekümmert habe und die anderen sechs Partner um die Betreuung der Patienten am Stuhl“. Neben zahlreichen Tätigkeiten im Management der Klägerin habe Dr. AM zudem auch Patienten beraten, die er „immer wieder im Wartezimmer antreffe“. Er erhielt im Streitjahr einen quotalen Gewinnanteil auf Grundlage der im Jahr 2006 beschlossenen Gewinnverteilung, der sich nicht an der Höhe der erzielten Umsätze orientierte.

Aufgrund dessen sah das beklagte Finanzamt die Einkünfte der Klägerin nicht mehr als freiberuflich an. Bei einer freiberuflichen Personen- oder Partnerschaftsgesellschaft müsse jeder Gesellschafter die Merkmale selbständiger Arbeit in eigener Person erfüllen. Dies sei im Fall der Klägerin in Gestalt des Dr. AM nicht gegeben. Das Finanzamt ordnete schließlich den Gewinn den Einkünften aus Gewerbebetrieb zu und stellte den Gewerbesteuermeßbetrag der Klägerin insgesamt fest. Der dagegen erhobene Einspruch blieb ohne Erfolg.

2. Begründung des FG Rheinland-Pfalz

Das FG wies die Klage als unbegründet ab und beurteilte dem Finanzamt folgend die Tätigkeit des Dr. AM als gewerblich mit der Folge der gewerblichen Infektion der gesamten Einkünfte der Gemeinschaftspraxis gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 i.V.m. § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG. Nach den für freiberufliche Mitunternehmenschaften anzulegenden Rechtsmaßstäben habe die Tätigkeit des als Mitunternehmer anzusehenden Dr. AM im Streitjahr überwiegend nicht dem Berufsbild eines eigenverantwortlich und leitend tätigen Zahnarztes entsprochen und sei daher weitgehend nicht als freiberufliche, sondern als gewerbliche Tätigkeit anzusehen.

Zur Begründung führt das FG insoweit im Einklang mit der Rechtsprechung des BFH an, eine Personengesellschaft entfalte nur dann eine Tätigkeit, die die Ausübung eines freien Berufs im Sinne von § 18 EStG darstellt, wenn sämtliche Gesellschafter die Merkmale eines freien Berufs erfüllen. Das Handeln der Gesellschafter in ihrer gesamthänderischen Verbundenheit und damit das Handeln der Gesellschaft dürfe kein Element einer nicht freiberuflichen Tätigkeit enthalten. Die Hauptmerkmale des freien Berufs müsse dabei jeder Gesellschafter als Steuerpflichtiger in eigener Person positiv erfüllen. Er müsse über die persönliche Berufsqualifikation verfügen und eine freiberufliche Tätigkeit, zu deren Ausübung er persönlich qualifiziert ist, tatsächlich auch entfalten. Dabei müsse die Tätigkeit durch die unmittelbare, persönliche und individuelle Arbeitsleistung des Berufsträgers geprägt sein. In welchem Umfang der Berufsträger selbst tätig sein müsse, hänge vom jeweiligen Berufsbild ab. Der Berufsträger müsse zudem aufgrund eigener Fachkenntnisse „leitend“ und „eigenverantwortlich“ tätig werden. Allerdings gebe es keine allgemein gültigen zeitlichen Vorgaben für eine eigenverantwortliche fachliche Tätigkeit. Jedenfalls könne nicht auf das Erfordernis der persönlichen Teilnahme an der praktischen Arbeit verzichtet werden, so daß auch bei diesen Berufsgruppen die fehlende Mitarbeit am einzelnen Auftrag auf Ausnahmen und vereinzelte Routinefälle beschränkt bleiben müsse.

Die leitende und eigenverantwortliche Tätigkeit werde im Bereich der Heil- und Heilhilfsberufe anhand einer **patientenbezogenen Betrachtungsweise** konkretisiert. Für einen Arzt bedeute dies, daß er eine höchstpersönliche, individuelle Arbeitsleistung am Patienten schulde und deshalb einen wesentlichen Teil der ärztlichen Leistungen selbst erbringen müsse.

Eine **Arbeitsteilung** innerhalb einer Gemeinschaftspraxis sei zwar grundsätzlich möglich. Im Rahmen einer „Teamarbeit“ oder Mitarbeit setze das Erfordernis der leitenden und eigenverantwortlichen Tätigkeit allerdings voraus, daß sich jeder Mitunternehmer kraft seiner persönlichen Berufsqualifikation an der „Teamarbeit“ beteiligt. Erforderlich sei auch hierbei der persönliche Einsatz jedes Mitunternehmers im arzttypischen Heilbereich; die alleinige Wahrnehmung bloß kaufmännischer Leitungs- oder sonstiger Management-

aufgaben sei insofern schädlich und führe zur Gewerblichkeit. Die gebotene Eigenverantwortlichkeit könne daher bei einer Aufgabenteilung fehlen, bei der weder eine Überwachung anderer Berufsträger noch eine persönliche Mitwirkung bei der Behandlung von deren Patienten erfolge.

Entscheidend für die Beurteilung der freiberuflichen Tätigkeit des Zahnarztes und des Berufsbilds des Zahnarztes sei die insoweit zentrale Patientensicht. Allgemeine Maßnahmen der Geschäftsführung wie bspw. Personalangelegenheiten und interne Arbeitsprozesse seien als solche ungeeignet, eine – im wesentlichen aus der Patientensicht zu beurteilende – zahnärztliche Tätigkeit zu prägen. Aus der – insofern maßgeblichen und typisierend anzunehmenden – Patientensicht sei die Erwartung von Patienten an die Tätigkeiten approbierter Zahnärzte ganz vorrangig auf die Feststellung etwaiger Zahn-, Mund- und Kieferkrankheiten und deren Prophylaxe bzw. Behandlung gerichtet. Das Leitbild der Ausübung der Zahnheilkunde sei demnach trotz zunehmender Professionalisierung im Zeitablauf unverändert geblieben, so daß das Gericht keine Veränderung des außersteuerlichen Berufsbilds des Zahnarztes in dem Sinne erkennt, daß der gesamte Wertschöpfungsprozeß von der Auftragsakquise bis zur erfolgreichen Eintreibung offener Forderungen von diesem mitumfaßt wäre.

Soweit Dr. AM im Übrigen mit Organisations- und Leitungsaufgaben tätig war, handelte es sich schon dem Grunde nach nicht um Tätigkeiten zur Ausübung der Zahnheilkunde, die in den Anwendungsbereich des § 18 EStG fallen könnten. Die vorgelegten Tätigkeitsberichte legten nahe, daß die vorgenannten Tätigkeiten den überwiegenden Zeitumfang der Tätigkeiten des Dr. AM ausgemacht hatten. Inwiefern bestimmte Tätigkeiten (Instandhaltung von Geräten, Schulung) nicht auch durch entsprechend geschulte Techniker ohne vergleichbare Qualifikation hätten vorgenommen werden können, sei durch die Klägerin nicht substantiiert vorgetragen oder für das Gericht nach Aktenlage erkennbar geworden.¹

Das FG bemängelt weiter, daß es weder feste Behandlungstage des Dr. AM gegeben habe, noch gewährleistet gewesen sei, daß Dr. AM im Rahmen seiner unregelmäßigen Tätigkeiten systematisch in die Patientenbehandlung eingebunden gewesen sei.

Unter Bezugnahme auf die vom BFH im Rahmen der Abfärbung aufgestellten Bagatellgrenze verneint das FG die Einhaltung der Bagatellschwelle, indem es den freiberuflichen Umsatz des Dr. AM (900 Euro) mit seinem Gewinnanteil ins Verhältnis setzt. Das FG geht davon aus, daß mit dem Gewinnanteil im wesentlichen die sonstigen, aus den vorgenannten Gründen gerade nicht als freiberufliche Tätigkeiten anzusehenden Leistungen des Dr. AM für die Gemein-

¹ Ist das von Bedeutung? Wer hat jemals bei anwaltlicher Tätigkeit danach gefragt, ob bestimmte kanzeleinterne Tätigkeiten eines mitunternehmerischen Sozios nicht auch durch entsprechend geschulte Dritte ohne vergleichbare Qualifikation hätten vorgenommen werden können?

schaftspraxis vergütet werden sollten, da Dr. AM mit seinen eigenen freiberuflichen Umsätzen zu den Gesamt-Umsatzerlösen der Klägerin nur 0,028% beitrug. Der Vergütungsanteil für die den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzurechnenden Tätigkeiten des Dr. AM habe damit nicht nur höchstens 3%, sondern nahezu 100% betragen. Insofern habe keine Geringfügigkeit mehr vorgelegen.

III. Stellungnahme

Das FG bemüht in seinen Entscheidungsgründen eine Vielzahl von Rechtsprechungszitaten, die allesamt für sich unstrittig sind. Diese werden jedoch durch das FG oft aus dem Zusammenhang gerissen und können im Kontext des hier entschiedenen Einzelfalls bei genauerer Betrachtung vielfach nicht fruchtbar gemacht werden. Im Ausgangspunkt zutreffend äußert sich das FG zunächst dahingehend, daß die tatbestandlichen Voraussetzungen der Freiberuflichkeit nicht von einer Personen- oder Partnerschaftsgesellschaft selbst, sondern nur von natürlichen Personen erfüllt werden können. Zur Entfaltung einer freiberuflichen Tätigkeit einer Personengesellschaft i.S.d. § 18 EStG müssen dementsprechend sämtliche Mitunternehmer die Merkmale eines freien Berufs erfüllen.² Zweifelsfrei muß hierzu jeder Mitunternehmer über die persönliche Berufsqualifikation verfügen und eine freiberufliche Tätigkeit, zu deren Ausübung er persönlich qualifiziert ist, auch tatsächlich in leitender und eigenverantwortlicher Weise entfalten.³ Auch darf die Tätigkeit – von der Bagatellgrenze abgesehen – selbstredend kein Element einer nicht freiberuflichen Tätigkeit enthalten, um nicht eine gewerbliche Infizierung gemäß § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 i.V.m. § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG auszulösen.⁴ Sobald danach allerdings die Subsumtion des FG beginnt, wird es mitunter haarsträubend.

1. Leitende und eigenverantwortliche Tätigkeit des Berufsträgers

Das Merkmal „leitend und eigenverantwortlich“ findet sich im Gesetz in § 18 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 EStG und dient der Abgrenzung, unter welchen Voraussetzungen der qualifizierte Berufsträger die freiberufliche Tätigkeit bei Mithilfe anderer Personen weiterhin selbstständig ausübt oder nicht. Nach dem Wortlaut des § 18 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 EStG ist ein Angehöriger eines freien Berufs nämlich auch dann freiberuflich tätig, wenn er sich der Mithilfe fachlich vorgebildeter Arbeitskräfte (sic!) bedient; Voraussetzung ist, daß er auf Grund eigener Fachkenntnisse leitend und eigenverantwortlich tätig wird. Zur Bestimmung, ob letztlich eine leitende und eigenverantwortliche Tätigkeit vorliegt, wurde vom BFH die sogenannte „Stempeltheorie“ entwickelt.⁵ Deren Zweck ist es zu definieren, wann ein Freiberufler entweder durch Einsatz angestellten Personals oder technisch-maschineller, automatisierter Verfahren seine Arbeitsergebnisse so sehr verselbständigt (früher:

„*vervielfältigt*“), daß die Arbeitsergebnisse nicht mehr den erforderlichen „*Stempel der Persönlichkeit*“ des Freiberuflers tragen. Hinsichtlich dieser Frage existiert eine umfangreiche Rechtsprechung des BFH, gerade auch im Hinblick auf die Abgrenzung zwischen der freiberuflichen und gewerblichen Tätigkeit von Ärzten anhand dieses Kriteriums.⁶ Demnach üben selbstständige Ärzte ihren Beruf grundsätzlich auch dann leitend und eigenverantwortlich aus, wenn sie ärztliche Leistungen von angestellten (sic!) Ärzten erbringen lassen. Voraussetzung dafür ist, daß sie aufgrund ihrer Fachkenntnisse durch regelmäßige und eingehende Kontrolle maßgeblich auf die Tätigkeit ihres angestellten Fachpersonals – patientenbezogen – Einfluß nehmen, so daß die Leistung den „*Stempel der Persönlichkeit*“ des Steuerpflichtigen trägt.

Dies ist auch folgerichtig, da es gerade dem Charakter der freiberuflichen Tätigkeit i.S.d. § 18 EStG entspricht, daß diese durch die unmittelbare, persönliche und individuelle Arbeitsleistung des Steuerpflichtigen und damit des Freiberuflers selbst geprägt wird.⁷ Die Tatbestandsmerkmale „leitend und eigenverantwortlich“ können dementsprechend aber nur Relevanz haben, wenn sich ein selbstständiger Arzt bei der Erfüllung seiner patientenbezogenen Leistungen und damit im Kernbereich seiner ärztlichen Tätigkeit der Mithilfe angestellten, also unselbstständigen, Personals oder freier Mitarbeiter bedient.⁸ Nur dann besteht die Gefahr, daß die Tätigkeit nicht mehr durch eine unmittelbare, persönliche und individuelle Arbeitsleistung eines Freiberuflers geprägt wird. Nach den Feststellungen des FG ging es jedoch überhaupt nicht um die Frage, ob Dr. AM etwa in schädlicher Weise ärztliche Leistung durch angestellte Ärzte erbringen ließ. Vielmehr ging es darum, daß Dr. AM als freiberuflicher Mitunternehmer lediglich in ganz geringem Umfang zahnärztliche Leistungen „*am Stuhl*“ erbrachte und diese überwiegend von den übrigen Mitunternehmern der Klägerin durchgeführt wurden. Bei den anderen Mitunternehmern handelte es sich aber unstrittig um selbstständige Ärzte, die ihre zahnärztlichen Leistungen in freiberuflicher Tätigkeit und nicht als unselbstständige Angestellte ausübten. Somit bediente sich Dr. AM allenfalls anderer Freiberufler innerhalb der Mitunternehmerschaft. Hierfür kann das Kriterium der „leitenden und eigenverantwortlichen“ Tätigkeit aber nach Ansicht der Verfasser nicht herangezogen werden. Dieses war

2 St. Rspr. z.B. BFH vom 03.11.2015 – VIII R 62/13, DStRE 2016, 723; BFH vom 28.10.2008 – VIII R 69/06, DStR 2009, 417.

3 BFH vom 10.10.2012 – VIII R 42/10, DStR 2012, 2532.

4 BFH vom 14.05.2019 – VIII R 35/16, DStR 2019, 1797.

5 BFH vom 25.10.1963 – IV 373/60 U, NJW 1964, 1199.

6 Z.B. BFH vom 01.02.1990 – IV R 140/88, NJW 1991, 783; BFH vom 16.07.2014 – VIII R 41/12, DStR 2015, 30.

7 *Pfarrmann* in Kirchhof/Seer, EStG, § 18 Rn. 1.

8 BFH vom 10.06.1988 – III R 118/85, NJW 1989, 1567: „(...) ist die Prüfung, ob er aufgrund eigener Fachkenntnisse leitend und eigenverantwortlich tätig wird, nur vorzunehmen, wenn er fachlich vorgebildete Arbeitskräfte beschäftigt und diese eine ihrer Vorbildung entsprechende Tätigkeit verrichten.“

bislang soweit ersichtlich noch nie Abgrenzungskriterium für Tätigkeiten von mehreren Freiberuflern innerhalb einer freiberuflichen Mitunternehmerschaft und ist dafür auch nicht konzipiert.

2. Patientenbezogene Betrachtungsweise

Soweit der BFH zusätzlich darauf abstellt, es müsse ein patientenbezogener Einfluß vorhanden sein, so dient dieses Kriterium nach den vorstehenden Erläuterungen erkennbar dem Zweck, Fallkonstellationen aus der Freiberuflichkeit auszusortieren, in denen die unmittelbare Tätigkeit nur noch durch angestelltes Personal oder technisch-maschinell ausgeführt wird und sich die Einflußnahme des Freiberuflers im wesentlichen nur noch auf betriebliche Abläufe beschränkt. Die notwendige patientenbezogene Einflußnahme eines Freiberuflers ist dann nicht mehr gegeben. Das Merkmal gibt jedoch nach bisheriger Rechtsauffassung nichts dafür her, wenn unstreitig andere Mitunternehmer als Freiberufler überwiegend den direkten Patientenkontakt pflegen und damit unmittelbar persönlich Heilbehandlungsleistungen erbringen.

3. Patientenbezogene Betrachtungsweise mutiert zur „Patientensicht“

Zudem möchte das FG allem Anschein nach die Frage, welche Tätigkeiten innerhalb der freiberuflichen Berufsausübung von dieser mitumfaßt sind, anhand einer ominösen „Patientensicht“ bestimmen. Diese scheint das FG aus der vorgenannten patientenbezogenen Betrachtungsweise abzuleiten, die nach der Rechtsprechung des BFH notwendig ist, damit die Leistung den „Stempel der Persönlichkeit“ des Steuerpflichtigen trägt. Die Maßgeblichkeit der „Patientensicht“ oder auch „Patientenperspektive“, wie sie das FG versteht, fußt aber auf einer fundamentalen Verkennung des Bedeutungsgehalts der patientenbezogenen Betrachtungsweise. Es kommt zur Abgrenzung freiberuflicher von gewerblicher Tätigkeit mitnichten auf eine diffuse, konturlose Patientensicht an. Wer genau definiert denn im Endeffekt die Patientensicht? Auf welchen Typus Patient ist abzustellen? Den verständigen, den unerfahrenen, den durchschnittlichen Patienten? Warum sollen fachfremde Dritte (Patienten, Klienten, Mandanten, etc.) und deren nebulöse Vorstellungen aus deren Laiensicht heraus betriebliche Abläufe in Freiberuflerpraxen die entscheidenden steuerrechtlichen Abgrenzungskriterien liefern (können)? Der Freiberufler selbst lebt in seinem Berufsbild und nur er kann mit seiner originären, internen Kenntnis und Perspektive dazu berufen sein, sein eigenes Berufsbild zu definieren. Ein für die steuerrechtliche Einkünftequalifikation maßgeblicher Perspektivwechsel hin zu einer undefinierten externen, fachfremden und notwendigerweise laien- und fehlerhaften Patientensicht kommt nach Auffassung der Verfasser unter keinem denkbaren Gesichtspunkt in Betracht.

Leider vergaloppiert sich das FG in dieser Richtung entscheidungserheblich mehrfach, wenn es ausführt:

„... kommt es entscheidend darauf an, daß aus der – insoweit zentralen – Patientensicht im Rahmen der Tätigkeit eine Feststellung und Behandlung von Zahn-, Mund- und Kieferkrankheiten erfolgt, die auf zahnmedizinisch-wissenschaftliche Erkenntnisse gegründet ist.“

„Vielmehr ist das Berufsbild eines Zahnarztes aus den vorgenannten Rechtsgründen im Wesentlichen aus Patientensicht zu beurteilen, ohne daß für das Gericht erkennbar wurde oder nachvollziehbar wäre, inwiefern Patienten hier zwischen der Behandlung durch angestellte oder selbstständig tätige Zahnärzte unterscheiden würden, ...“

„Soweit die Klägerin eher nach innen gerichtete Tätigkeiten des Dr. AM im Bereich der internen Revision, Personalangelegenheiten, interne Arbeitsprozesse, Planung von Erweiterungs- oder Umbaumaßnahmen und Ähnliches vorträgt, handelt es sich um allgemeine Maßnahmen der (internen) Geschäftsführung eines Unternehmens, die als solche ebenfalls ungeeignet sind, eine – im wesentlichen aus Patientensicht zu beurteilende – zahnärztliche Tätigkeit zu prägen.“

„Aus der – insofern maßgeblichen und typisierend anzunehmenden – Patientensicht ist die Erwartung von Patienten an die Tätigkeiten approbierter Zahnärzte ganz vorrangig auf die Feststellung etwaiger Zahn-, Mund- und Kieferkrankheiten und deren Prophylaxe bzw. Behandlung gerichtet“.

„Diese Patientenperspektive ist aus Sicht des Gerichts auch – trotz technischen Fortschritts bei konkreten Behandlungsmaßnahmen etc. – im Zeitablauf unverändert geblieben, so daß das Gericht keine Veränderung des außersteuerlichen Berufsbilds des Zahnarztes in dem Sinne erkennt, wie die Klägerin dies vorträgt (...).“

4. Einsatz im arzttypischen Heilbereich

Laut dem FG muß der Zahnarzt demnach einen wesentlichen Teil der ärztlichen Leistungen einer Gemeinschaftspraxis in Form höchstpersönlicher, individueller Arbeitsleistung am Patienten selbst erbringen. Erforderlich sei jedenfalls der persönliche Einsatz im arzttypischen Heilbereich. Zum Beleg verweist das FG auf eine Kommentierung zu § 18 EStG.⁹ Diese liefert aber selbst keine Begründung, sondern verweist stattdessen auf eine Entscheidung des RFH aus dem Jahre 1931.¹⁰ Was aber ist der arzttypische Heilbereich und hat er sich seit 1931 verändert?

Hierzu führt das FG wiederum unter fehlerhafter Verwendung der bedeutungslosen Patientenperspektive unter Verweis auf § 1 ZHG und ein BGH Urteil an:¹¹

⁹ Pfirmann in Kirchhof/Seer, EStG, § 18 Rn. 57.

¹⁰ RFH RStBl. 1931, 611 (612).

¹¹ BGH vom 21.04.1972 – I ZR 100/70, NJW 1972, 1518.

„Entscheidend ist, daß ein Patient von der zahnheilkundigen Person die Beseitigung von krankhaften Zuständen der Zähne, des Mundes und des Kiefers erwartet.“

Der Verweis auf das BFH-Urteil aus 1972 taugt aber wiederum nicht zur Begründung dieser These. Denn dort ging es um die Ausübung verbotener Zahnheilkunde durch zahntechnische Laboratorien. In dieser Hinsicht äußerte sich der BGH:

„Damit ist der Wirkungsbereich des Zahnheilkundengesetzes abgegrenzt; es soll sichergestellt werden, daß derjenige, der sich zur Heilung von Krankheiten der Zähne, des Mundes und des Kiefers erbieht oder in diesem Bereich tätig wird, bestimmte Voraussetzungen in seiner Person erfüllt; maßgeblich ist daher allein, ob die Person, der sich der Patient anvertraut und von der er die Beseitigung von krankhaften Zuständen der Zähne, des Mundes und des Kiefers erwartet, den Anforderungen des § 1 ZHG entspricht.“ (Rn. 18, juris)

Es ging also darum, daß derjenige, der eine Zahnbehandlung erwartet, auch sichergehen kann, tatsächlich von einem Zahnheilkundigen und nicht von einer unkundigen Person behandelt zu werden. Es ging absolut nicht darum, und das ist deswegen entgegen dem FG mitnichten entscheidend, ob ein Patient erwartet, daß ein Zahnheilkundiger auch tatsächlich und den weit überwiegenden Teil seiner Arbeitszeit tatsächlich am Stuhl Zahnheilbehandlungen ausführt, was im Übrigen völlig unbeachtlich wäre. Für die Argumentation des FG gibt diese Fundstelle erkennbar nichts her. Schließlich müßte man sich dann auch fragen, warum etwa eine Gutachtertätigkeit nach der Rechtsprechung des BFH noch eine ärztliche Berufstätigkeit i.S.d. § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG darstellen soll.¹² Unter dem Verständnis der vom FG angeführten „Patientensicht“ dürfte dies fraglich sein, da eine Gutachtertätigkeit nicht direkt der Beseitigung oder Linderung von krankhaften Zuständen dient und dementsprechend bezogen auf einen Zahnarzt keine Tätigkeit „am Stuhl“ bzw. „in der Mundhöhle“ darstellt. Ein derartiges Verständnis des Berufsbildes eines Arztes steht letztlich in Gegensatz zu der Auffassung des BFH, daß eben auch Ärzte freiberuflich tätig sein können, ohne ausschließlich oder überwiegend Heilbehandlung durchführen zu müssen.

Im Ergebnis bleibt das FG die Antwort schuldig, welche konkreten Tätigkeiten das Berufsbild des Zahnarztes denn tatsächlich mit sich bringt und welcher Anteil des Gesamtarbeitsaufwands eines Zahnarztes „außerhalb der Mundhöhle“ steuerunschädlich eingesetzt werden darf. Im Endeffekt muß jeder Freiberufler – und somit auch ein Zahnarzt – erheblichen Zeitaufwand in Verwaltungsaufgaben, Abrechnung, Heil- und Kostenpläne, Qualitätssicherung, Fortbildung, Ausbildung, Akquisition, Datenschutz, Personalakquisition und -führung, Kammerangelegenheiten, Kassenzahnärztliche Vereinigung, Beschaffung, Buchhaltung, Steuerangelegenheiten, etc. investieren. Warum sollen diese Tätigkeiten von vornherein nicht unter den Begriff der freiberuflichen Tätigkeit fallen können, wenn diese unbestreitbar untrennbarer Bestandteil der selbstständigen ärztlichen Tätigkeit

sind? Wie viel davon ist steuerunschädlich? Schließen sich mehrere Zahnärzte zu einer Gemeinschaftspraxis zusammen und übernehmen einer oder mehrere von Ihnen Verwaltungsaufgaben der anderen Gesellschafter mit, wie weit darf die Arbeitsteilung gehen? Hierbei müßte auch berücksichtigt werden, daß Dr. AM durch die Übernahme der Organisations-, Verwaltungs- und Leitungsaufgaben seine Mitunternehmer im Hinblick auf diese Aufgaben gerade entlastet hat. Hätte Dr. AM das „komplette Praxisdrumherum“ nicht übernommen, so hätten seine Mitunternehmer jeweils selbst erheblichen Zeitaufwand in dieser Hinsicht aufwenden müssen. Durch die Konzentration der Organisations-, Verwaltungs- und Leitungsaufgaben der Praxis auf Dr. AM wurde es den anderen Mitunternehmern letztlich ermöglicht in größerem Umfang „am Stuhl“ tätig zu werden und in dieser Hinsicht nach außen hin Einkünfte für die Praxisgemeinschaft zu erzielen.

5. Verständnis der Teamarbeit oder Mitarbeit

Sodann geht das FG weiter unter dem im Verhältnis zwischen den Freiberufler-Mitunternehmern nicht fruchtbar zu machenden Blickwinkel der leitenden und eigenverantwortlichen Tätigkeit auf die Anforderungen an eine Teamarbeit oder Mitarbeit ein. Problematisch im Hinblick auf eine freiberufliche Tätigkeit wäre dies hier allerdings nur dann gewesen, wenn sich die Mitunternehmer der Klägerin in schädlichem Umfang angestellter oder freier Mitarbeiter bedient hätten und sich dementsprechend die „Teamarbeit“ mit diesen Mitarbeitern nicht mehr als Ausdruck einer prägenden selbstständigen Arbeitsleistung eines Freiberuflers dargestellt hätte. Wie bereits erläutert ging es in dem vorliegenden Fall allerdings um eine Aufgabenteilung zwischen mehreren Freiberufler-Mitunternehmern. Die Diskussion, ob im konkreten Fall aufgrund der Art der Aufgabenteilung zwischen den Mitunternehmern noch von einer freiberuflichen Tätigkeit ausgegangen werden kann, hätte mithin nicht im Zusammenhang mit den Tatbestandsmerkmalen „leitend“ und „eigenverantwortlich“ erfolgen dürfen, sondern wenn überhaupt an anderer Stelle.

Im Rahmen der Anforderungen an eine „Teamarbeit“ führt das FG unter Verweis auf die Rechtsprechung des BFH dann weiter aus, daß eine „Teamarbeit“ oder Mitarbeit jedoch in dem Sinne erforderlich, aber grundsätzlich auch ausreichend ist, daß sich jeder Gesellschafter kraft seiner persönlichen Berufsqualifikation an der „Teamarbeit“ beteiligt. Die Gesellschafter müssen an der Bearbeitung der erteil-

¹² BFH vom 12.11.1981 – IV R 187/79, BStBl. II 1982, 253: „(...) Beruf des Arztes eine Berufsgruppe darstellt, zu der nicht nur die praktizierenden Ärzte zu rechnen sind, die sich in ihrer praktischen Berufsarbeit vorwiegend der Heilbehandlung widmen, sondern auch die Ärzte, die ohne eine Heilbehandlung durchzuführen, als praktische Berufsarbeit für Gerichte, Versicherungsanstalten usw. laufend ärztliche Gutachten oder Atteste über den Gesundheitszustand bzw. die Arbeitsfähigkeit der von ihnen untersuchten Personen in Rentenfeststellungsverfahren oder anderen Verfahren erstellen.“

ten Aufträge zumindest in der Weise mitwirken, daß die Berufsträger die mit einem übernommenen Auftrag verbundenen Aufgaben untereinander aufteilen und jeder den ihm zugewiesenen Aufgabenbereich aufgrund seiner Sachkenntnis eigenverantwortlich leitet.¹³ Das FG scheint dies dahingehend zu verstehen, daß der Zahnarzt hierbei einen wesentlichen Teil der ärztlichen Leistungen, die durch die Praxisgemeinschaft insgesamt erbracht werden, in Form von höchstpersönlicher, individueller Arbeitsleistung am Patienten selbst erbringen muß. Erforderlich hierzu ist dann nach Auffassung des FG der persönliche Einsatz im arzttypischen Heilbereich in nicht nur untergeordnetem Umfang im Rahmen einer systematischen Einbindung in die zahnärztliche Behandlung von Patienten. Die alleinige Wahrnehmung bloß kaufmännischer Leitungs- oder sonstiger Managementaufgaben sei insofern schädlich.¹⁴

Eine derartige Auslegung der Anforderungen an eine Teamarbeit zwischen mehreren Freiberuflern läßt sich aber gerade nicht aus den aufgeführten Rechtsprechungszitaten entnehmen, da es dort stets um eine Teamarbeit unter der Mithilfe fachlich vorgebildeter – angestellter – Arbeitskräfte und somit um den Tatbestand des § 18 Abs. 1 S. 3 EStG ging. Die Ausführungen des FG erfolgten demnach auch hier unter der fehlerhaften Prämisse, daß die Tatbestandsmerkmale „leitend und eigenverantwortlich“ auch als Abgrenzungskriterium für die Tätigkeiten von mehreren Freiberuflern innerhalb einer freiberuflichen Mitunternehmerschaft heranzuziehen sind.

In Erinnerung zu rufen sind hier die tatbestandlichen Voraussetzungen der Freiberuflichkeit bei einer Personengesellschaft. Im Ausgangspunkt ist hierbei nach der Rechtsprechung des BFH zur Ausübung eines freien Berufs i.S.v. § 18 EStG schlicht erforderlich, daß sämtliche Gesellschafter die Merkmale eines freien Berufs erfüllen.¹⁵ Nach den Feststellungen des FG sind diese Voraussetzungen allerdings bei genauerer Betrachtung im Ausgangspunkt grundsätzlich erfüllt. Das FG hat in seinen Entscheidungsgründen selbst zugunsten der Klägerin unterstellt, daß Dr. AM im Streitjahr in gewissem Umfang unmittelbare zahnärztliche Tätigkeiten „am Stuhl“ ausgeführt hat. Dementsprechend hat auch Dr. AM die Merkmale eines freien Berufs erfüllt und somit jeder Mitunternehmer der Klägerin. Auch Dr. AM verfügte über die notwendige persönliche Berufsqualifikation und entfaltete auch rein tatsächlich eine freiberufliche Tätigkeit, zu deren Ausübung er persönlich qualifiziert war. Daß er diese Tätigkeit nur in ganz geringem Umfang (Umsätze von 900 Euro) selbst ausführte, dürfte an dieser Stelle unerheblich sein. Der Umfang der Tätigkeit eines Gesellschafters spielt letztlich keine Rolle.¹⁶ Bei der von den Mitunternehmern vereinbarten Aufgabenverteilung handelt es sich um eine interne Vereinbarung, mit der die Aufgabenbereiche und dabei auch der Umfang der klassischen Behandlungstätigkeit der einzelnen Mitunternehmer festgelegt worden sind.

In dieser Hinsicht taugen zur Abgrenzung einer freiberuflichen von einer gewerblichen Tätigkeit weder die vom FG

angeführten Kriterien „fester Behandlungstage“ noch die systematische Einbindung in die Patientenbehandlung anhand des Zeitumfangs der Tätigkeit. Sollen etwa unregelmäßige Behandlungstage zu gewerblichen Einkünften führen? Ganz sicher ist das nicht der Fall. Es gibt keine derartigen Vorgaben und kein derartiges Abgrenzungskriterium. Es ist gerade Ausfluß der Selbstständigkeit, daß ein Freiberufler den Umfang seiner Tätigkeit selbst festlegen kann. Wie muß eine systematische Einbindung in die Patientenbehandlung in der Praxis ausgestaltet sein? Aus welcher Rechtsgrundlage und mit welcher Begründung das FG diese Kriterien ableitet, erschließt sich nicht.

Dem Grundsatz nach kommt es lediglich darauf an, daß überhaupt eine freiberufliche Tätigkeit durch jeden Mitunternehmer ausgeübt wird, nicht jedoch in welchem Umfang dies geschieht. Auch die Ausführungen des FG, daß die BFH-Rechtsprechung zur doppelstöckigen Freiberufler-Personengesellschaft in diesem Sinne nicht auf die hier vorliegende einfache Mitunternehmerschaft übertragen werden kann, überzeugt in dieser Pauschalität nicht. Im Rahmen dieser Rechtsprechung hat es der BFH für die Erzielung freiberuflicher Einkünfte auf der Ebene der Untergesellschaft ausreichen lassen, wenn auch alle mittelbar beteiligten Gesellschafter der Obergesellschaften über die persönliche Berufsqualifikation verfügen und in der Unterpersongesellschaft zumindest in geringem Umfang leitend und eigenverantwortlich mitarbeiten.¹⁷ Warum sollte nicht auch bei einer einfachen Mitunternehmerschaft eine Tätigkeit am Patienten in geringem Umfang ausreichen, wenn es zur Ausübung einer freiberuflichen Tätigkeit bei einer doppelstöckigen Personengesellschaft schlicht erforderlich ist, daß sämtliche Gesellschafter die Merkmale eines freien Berufs im Grundsatz erfüllen. Anzumerken ist auch, daß es sich bei der Betätigung im Rahmen einer doppelstöckigen Gesellschaft letztlich um eine Form der Organisation handelt, wie die Tätigkeit konkret ausgeübt wird. Um nichts anderes handelt es sich hier bei der internen Aufgabenverteilung innerhalb der Klägerin. Dort wurden die Aufgaben nur anstatt zwischen mehreren Ober- und Untergesellschaften lediglich innerhalb derselben Mitunternehmerschaft verteilt.

13 BFH vom 23.11.2000 – IV R 48/99, DStRE 2001, 370; BFH vom 27.08.2014 – VIII R 6/12, DStR 2015, 345.

14 Unter Verweis auf *Pfirschmann* in Kirchhof/Seer, EStG, § 18, Rn. 23 und 57: Dort wird allerdings darauf verwiesen, daß sich die Wahrnehmung allein kaufmännischer Leitungs- oder sonstiger Managementaufgaben als schädlich erweist und, daß der persönliche Einsatz im arzttypischen Heilbereich erforderlich ist. Es läßt sich daraus jedoch nicht ableiten, daß es grds. schädlich ist, wenn zwar überwiegend Leitungsaufgaben übernommen, aber daneben immerhin noch zumindest im geringen Umfang ärztliche Leistungen am Patienten erbracht werden.

15 BFH vom 03.11.2015 – VIII R 62/13, DStRE 2016, 723.

16 *Brandt* in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 18 Rn. 231.

17 BFH vom 04.08.2020 – VIII R 24/17, DStR 2020, 2526; BFH vom 28.10.2008 – VIII R 69/06, DStR 2009, 417.

6. Kriterium der Leistbarkeit der Tätigkeit durch Nichtberufsträger?

Für das FG scheint es ein weiteres Kriterium zu geben, wenn es moniert, es sei nicht substantiiert vorgetragen worden, inwiefern bestimmte Tätigkeiten nicht auch durch entsprechend geschulte Techniker ohne vergleichbare Qualifikation hätten vorgenommen werden können. Selbst wenn das so wäre, ist diese alternativ denkbare Leistbarkeit von in der Zahnarztpraxis anfallenden Verwaltungstätigkeiten, Instandhaltungsarbeiten oder Schulungsaufgaben für die steuerrechtliche Einkünftequalifikation bedeutungslos. Solange das Tätigkeitsspektrum eines Zahnarztes derartige Arbeiten außerhalb der unmittelbaren Heilbehandlung immanent mit sich bringt oder bringen kann, ist deren Erledigung unzweifelhaft steuerunschädlich, ganz gleich, ob alternativ externe Dritte mit der Erledigung beauftragt werden könnten.

7. Bagatellgrenze

Und schließlich mißinterpretiert das FG die vom BFH zur Vermeidung einer gewerblichen Infektion bei steuerschädlichen Minimalumsätzen eingezogene Bagatellgrenze. Nach der Rechtsprechung des BFH kommt eine Abfärbung der gewerblichen auf die freiberufliche Tätigkeit einer Personengesellschaft nach dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit erst in Betracht, wenn die Nettoumsatzerlöse aus gewerblicher Tätigkeit 3% der Gesamtnettoumsatzerlöse der Gesellschaft oder den Betrag von 24.500 Euro übersteigen.¹⁸ Insofern ist die Relation der erwirtschafteten nichtfreiberuflichen Umsätze, also für die freiberuflichen Einkünfte schädlichen Umsätze (wie gewerbliche Umsätze), zu den steuerunschädlichen Umsätzen maßgeblich. Wird dabei die Bagatellschwelle prozentual oder tatsächlich nicht überschritten, kommt es nicht zu einer gewerblichen Infektion der Gesamtumsätze der Gesellschaft. Anwendungsvoraussetzung ist also immer das Vorliegen steuerschädlicher Umsätze neben steuerunschädlichen Umsätzen. Im Entscheidungsfall erzielte die Gemeinschaftspraxis allerdings überhaupt keine schädlichen Umsätze, da die Organisations-, Verwaltungs-, und Leitungsaufgaben des Dr. AM von vornherein nicht der Einkünfteerzielung der Praxis dienten, sondern ihren Ursprung im Innenverhältnis der Gesellschafter hatten. Die Praxis erzielte also soweit ersichtlich einen nichtfreiberuflichen Umsatz von 0 Euro. Sie erzielte mit ihrer nach außen hin gerichteten Tätigkeit ausschließlich originär freiberufliche Einkünfte. Selbst der Bagatellumsatz des Dr. AM in Höhe von 900 Euro rührte aus der Heilbehandlung am Patienten.

Das FG hingegen setzt in fundamentaler Verkennung der Wirkungsweise der Bagatellschwelle des BFH die 900 Euro Umsatz des Dr. A unzulässig ins Verhältnis zu seinem wohl fast sechsstelligen Gewinnanteil. Aus dieser in jeder Hinsicht untauglichen Bezugsgröße leitet das FG ab, dieser Gewinnanteil könne folglich nicht alleine „die Vergütung“ für die erwirtschafteten 900 Euro sein, sondern müsse demnach „Ver-

gütung“ für seine sonstige und dann also wohl gewerbliche Tätigkeit sein. Damit habe Dr. AM nahezu 100% seiner Vergütung für seine gewerbliche Tätigkeit erhalten, also weit mehr als unschädliche 3%. Mit anderen Worten: Hätte Dr. AM einen Gewinnanteil von nur 900 Euro plus 3%, also in Summe max. 927 Euro erhalten, wäre die gewerbliche Infektion nach der Logik des FG wohl vermieden worden.

Es drängen sich damit sofort Fragen auf:

- Wenn Dr. AM über die Tätigkeit, die zu den 900 Euro Umsatz geführt hat, hinaus lediglich nicht umsatzbringende Tätigkeiten, aber allesamt unzweifelhaft originär freiberufliche Tätigkeiten entfaltet, bspw. Beratung, fachliche Ausbildung/Schulung, wissenschaftliche Forschung, Fachvorträge und Fachaufsätze, wird er dadurch gewerblich tätig – mit der Folge, daß er letztlich die gesamte Sozietät infiziert?
- Wäre die gewerbliche Infektion vermieden worden, wenn Dr. AM außer der Tätigkeit, die zu den 900 Euro Umsatz geführt hat, nachweislich absolut gar nichts getan hätte?
- Wie ist in anderen Fällen zu entscheiden, in denen Partner einer Freiberufler-Sozietät einen Gewinnanteil beanspruchen dürfen, der höher ist als ihr eigener, persönlicher Umsatzanteil? Wird dann damit auch eine Tätigkeit vergütet, die nicht dem freiberuflichen Umsatz zuzurechnen ist, sondern anderweitiger Tätigkeit, also im Zweifel gewerblicher Tätigkeit?

Ganz abgesehen davon, daß ein gesellschaftsvertraglich geschuldeter Gewinnanteil keine Vergütung oder Gegenleistung für eine konkrete Leistung ist, und auch kein Umsatz im Sinne der Bagatellschwelle, kann mit dieser systematisch völlig verfehlten Logik nahezu jede freiberufliche Mitunternehmenschaft in die Gewerblichkeit hineingerechnet werden. Dies wäre beispielsweise immer dann möglich, wenn der Gewinnanteil eines Partners seinen persönlich erwirtschafteten Umsatz übersteigt. Auch dann wäre nach der Logik des FG zu fragen, was denn mit dem überschießenden Gewinn „vergütet“ werden soll. Dann läge auch dort der Schluß nahe, daß nicht unmittelbar patientenbezogene Tätigkeiten „vergütet“ werden sollen, was dann wieder zur gewerblichen Infektion der Gesamtumsätze der Praxis führte. Betriebswirtschaftlich fragwürdig ist außerdem die vom FG wohl für angemessen und steuerunschädlich gehaltene unterstellte 1:1 Vergütung persönlichen Umsatzes mit einem gleich hohen Gewinnanteil. Auch aus der Rechtsprechung läßt sich eine derartige Verknüpfung von erzieltm persönlichem Umsatz und der Gewinnbeteiligung nicht ableiten. So hat z.B. das FG Düsseldorf entschieden, daß die Gewinnverteilung ohne Einfluß auf die steuerrechtliche Qualifikation der Einkünfte ist, so daß die Gewinnverteilung bei Mitunternehmenschaften von Freiberuflern deshalb nicht berufsbezogen sein muß und auch unterschiedliche Gewichtungen der Tätigkeits- und Kapitalbeiträge einfließen können.¹⁹

¹⁸ BFH vom 27.08.2014 – VIII R 41/11, DStR 2015, 400.

¹⁹ FG Düsseldorf vom 13.01.2005 – 16 K 4282/02 F = DStRE 2006, 329, rkr.

Und letztlich: Wenn die tatsächlich durch den betroffenen Zahnarzt Dr. AM erwirtschafteten Heilbehandlungsumsätze von 900 Euro originär freiberufliche Umsätze sind, werden diese nach der Logik des FG in gewerbliche Umsätze umqualifiziert, weil Dr. AM gar keine anderen Umsätze erzielt, aber einen überschießenden Gewinnanteil erhalten hat, was dann dazu führen soll, daß nunmehr die gesamten Einkünfte der Sozietät in gewerbliche Einkünfte umqualifiziert werden. Für eine solche Umqualifizierungskaskade ohne jedwede originär gewerblichen Umsätze fehlt nicht nur eine Rechtsgrundlage, sondern in mehrfacher Hinsicht auch das Verständnis.

IV. Weitere offene Fragen

Das Urteil betrifft über den Zahnarztberuf hinaus im Grunde jede Freiberufler-Sozietät. Insbesondere größere Sozietäten, die über ein hauptamtliches Leitungsgremium aus Partnern („Board“) verfügen, liefern Gefahr, gewerbesteuerpflichtig zu werden. Aber auch in unzähligen, hier nur exemplarisch angerissenen Situationen – über die oben aufgeworfenen Fragen hinaus – könnte nach der Logik des FG Rheinland-Pfalz die gewerbliche Infektion drohen:

- Wie wäre in anderen Fällen geringfügig mitarbeitender Freiberufler-Partner zu entscheiden? Zu denken ist bspw. an den „ausschleichenden“ Seniorpartner, der sich in vermindertem Arbeitsumfang nur noch um Akquisition, Fachvorträge, Fachpublikationen etc. kümmert.
- Wie viel Mandanten- oder Patientenkontakt ist erforderlich, um unbedenklich freiberuflich tätig zu sein? Bemißt sich das notwendige Maß quantitativ (Anzahl Mandanten/Patienten oder Mindestumsatz) oder qualitativ?
- Ist Bezugsgröße ein interner Betriebsvergleich, also der Mandantenkontakt der anderen Sozien? Oder soll es hier wirklich auf das Verhältnis von eigenerwirtschafteten Mandanten-/Heilbehandlungsumsatz zum gesellschaftsvertraglichen Gewinnanteil ankommen?

Die Fragen zu stellen, heißt, sie zu verneinen. Ganz augenscheinlich hatte das FG das Interesse, diesen nach konkretem Sachverhalt tatsächlich außergewöhnlichen Fall nicht zugunsten der Kläger ausgehen zu lassen. Sich dazu aber rechtsdogmatisch und systematisch derart zu vergaloppieren, ist nicht zu rechtfertigen. Es wäre dann vorzuzugswürdig gewesen, den Fall einfacher am höchst strittigen Sachverhalt zu erschlagen, als stattdessen aus gutem Grund tradierte Rechtsgrundsätze der steuerrechtlichen Freiberuflichkeit und die Rechtsprechung des BFH vom 27.08.2014 zur Bagatellschwelle mit dem Bade auszuschütten.



Umsatzsteuer 2022

Rechtsstand: 1.1.2022

von Dr. Jörg Grune, Vors. Richter am Nieders. Finanzgericht, und Professor Dipl.-Kaufmann Rolf-Rüdiger Radeisen, Steuerberater, hrsg. vom Steuerberaterverband Niedersachsen · Sachsen-Anhalt e.V
2022, 1324 Seiten, DIN A4, 2 Bände, € 98,-
ISBN 978-3-415-07094-3

Im Laufe des Jahres 2021 hat es im Bereich der Umsatzsteuer wieder viele praxisrelevante Änderungen gegeben. Darüber hinaus sind zum 1.1.2022 wichtige gesetzliche Neuerungen in Kraft getreten. Der aktuelle Leitfaden geht auf alle Änderungen mit praxisorientierten Gestaltungsmöglichkeiten ein.



Leseprobe unter
www.boorberg.de/9783415070943

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

SC0822

Das BFH-Urteil vom 08.12.2021 – I R 30/19 – und die Wegzugsbesteuerung nach dem ATAD-Umsetzungsgesetz vom 25.06.2021

Von *Sabine Unkelbach-Tomczak*, Rechtsanwältin, Fachanwältin für Steuerrecht, LSV Rechtsanwalts GmbH, Frankfurt am Main

Mit dem am 27.05.2022 veröffentlichten Urteil vom 08.12.2021 – I R 30/19 (Fundstellen: IStR 2022, 460 mit Anmerkung *Dr. Nils Häck*; DStR 2022, 1094; BeckRS 2021, 53194) hat der BFH das Urteil des FG Köln vom 28.03.2019 – 15 K 2159/15 (Fundstelle: IStR 2019, 672 mit Anmerkung *Dr. Nils Häck*) bestätigt und zur Wegzugsbesteuerung den folgenden amtlichen Leitsatz aufgestellt:

„§ 6 Absatz 1 S. 2 Nr. 1 AStG ist nicht einschränkend dahingehend auszulegen, daß durch die unentgeltliche Anteilsübertragung auf den beschränkt Steuerpflichtigen das Recht Deutschlands zur Besteuerung der in den unentgeltlich übertragenen Anteilen ruhenden stillen Reserven ausgeschlossen oder beschränkt werden müßte.“

Aus dem Urteil ergibt sich die Feststellung, daß der „Ausschluß oder die Beschränkung des nationalen Besteuerungsrechts kein ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal des § 6 Abs. 1 S. 2 Nr. 1 AStG ist“. Dem Urteil liegt ein Sachverhalt aus dem Jahr 2009 (Streitjahr) zugrunde mit der Folge, daß das AStG in der im Jahr 2009 geltenden Fassung anzuwenden war.

Das AStG wurde durch das teilweise am 01.07.2021 in Kraft getretene „Gesetz zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie (ATAD-Umsetzungsgesetz – ATADUmsG)“ vom 25.06.2021 geändert (BGBl. 2021 Teil I (Nr. 37) S. 2035). Auch § 6 AStG (Besteuerung des Vermögenszuwachses), welcher die Bestimmungen zur Wegzugsbesteuerung enthält, wurde neu gefaßt.

Auf die Darstellung der Gesetzesänderungen durch das ATAD-Umsetzungsgesetz einschließlich der Änderungen des AStG und im Besonderen der Wegzugsbesteuerung gemäß § 6 AStG im steueranwaltsmagazin 2021, 135 ff. und 2022, 3 ff., nimmt die Autorin Bezug. Im Folgenden geht die Autorin der Frage nach, ob das Urteil des BFH vom 08.12.2021 auch nach der aktuellen Änderung des § 6 AStG durch das ATAD-Umsetzungsgesetz auf die Wegzugsbesteuerung anzuwenden ist.

A. Die Änderung des § 6 AStG durch das ATAD-Umsetzungsgesetz

I. Bis 2021 geltende Fassung des § 6 AStG (§ 6 AStG a.F.)

Bis zum 30.06.2021 galt für die „Besteuerung des Vermögenszuwachses“ bei Wegzugsfällen folgende Fassung des § 6

AStG, hier bezeichnet als § 6 AStG a. F. (zur Anwendung siehe § 21 Abs. 3 AStG):

(1) ¹Bei einer natürlichen Person, die insgesamt mindestens zehn Jahre nach § 1 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes unbeschränkt steuerpflichtig war und deren **unbeschränkte Steuerpflicht** durch Aufgabe des Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthalts **endet**, ist auf **Anteile im Sinne des § 17 Abs. 1 Satz 1** des Einkommensteuergesetzes im **Zeitpunkt** der Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht § 17 des Einkommensteuergesetzes auch ohne Veräußerung **anzuwenden**, wenn im Übrigen für die Anteile zu diesem Zeitpunkt die Voraussetzungen dieser Vorschrift erfüllt sind. ²**Der Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht im Sinne des Satzes 1 stehen gleich**

1. die Übertragung der Anteile durch ganz oder teilweise unentgeltliches Rechtsgeschäft unter Lebenden oder durch Erwerb von Todes wegen auf nicht unbeschränkt steuerpflichtige Personen oder
2. die Begründung eines Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthalts oder die Erfüllung eines anderen ähnlichen Merkmals in einem ausländischen Staat, wenn der Steuerpflichtige auf Grund dessen nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung als in diesem Staat ansässig anzusehen ist, oder
3. die Einlage der Anteile in einen Betrieb oder eine Betriebsstätte des Steuerpflichtigen in einem ausländischen Staat oder
4. der Ausschluß oder die Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung der Anteile auf Grund anderer als der in Satz 1 oder der in den Nummern 1 bis 3 genannten Ereignisse.

³§ 17 Abs. 5 des Einkommensteuergesetzes und die Vorschriften des Umwandlungssteuergesetzes bleiben unberührt. ⁴An Stelle des Veräußerungspreises (§ 17 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes) tritt der gemeine Wert der Anteile in dem nach Satz 1 oder 2 maßgebenden Zeitpunkt. ⁵Die §§ 17 und 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe e des Einkommensteuergesetzes bleiben mit der Maßgabe unberührt, daß der nach diesen Vorschriften anzusetzende Gewinn aus der Veräußerung dieser Anteile um den nach den vorstehenden Vorschriften besteuerten Vermögenszuwachs zu kürzen ist.

(2) ¹Hat der unbeschränkt Steuerpflichtige die Anteile durch ganz oder teilweise unentgeltliches Rechtsgeschäft erworben, so sind für die Errechnung der nach Absatz 1 maßgebenden Dauer der unbeschränkten Steuerpflicht auch Zeiträume einzubeziehen, in denen der Rechtsvorgänger bis zur Übertragung der Anteile unbeschränkt steuerpflichtig war. ²Sind die Anteile mehrmals nacheinander in dieser Weise übertragen worden, so gilt Satz 1 für jeden der Rechtsvorgänger entsprechend. ³Zeiträume, in denen der Steuerpflichtige oder ein oder mehrere Rechtsvorgänger gleichzeitig unbeschränkt steuerpflichtig waren, werden dabei nur einmal angesetzt.

(3) ¹Beruhet die Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht auf vorübergehender Abwesenheit und wird der Steuerpflichtige innerhalb von fünf Jahren seit Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht wieder unbeschränkt steuerpflichtig, so entfällt der Steueranspruch nach Absatz 1, soweit die Anteile in der Zwischenzeit nicht veräußert und die Tatbestände des Absatzes 1 Satz 2 Nr. 1 oder 3 nicht erfüllt worden sind und der Steuerpflichtige im Zeitpunkt der Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht nicht nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung als in einem ausländischen Staat ansässig gilt. ²Das Finanzamt, das in dem nach Absatz 1 Satz 1 oder 2 maßgebenden Zeitpunkt nach § 19 der Abgabenordnung zuständig ist, kann diese Frist um höchstens fünf Jahre verlängern, wenn der Steuerpflichtige glaubhaft macht, daß berufliche Gründe für seine Abwesenheit maßgebend sind und seine Absicht zur Rückkehr unverändert fortbesteht. ³Wird im Fall des Erwerbs von Todes wegen nach Absatz 1 Satz 2 Nr. 1 der Rechtsnachfolger des Steuerpflichtigen innerhalb von fünf Jahren seit Entstehung des Steueranspruchs nach Absatz 1 unbeschränkt steuerpflichtig, gilt Satz 1 entsprechend. ⁴Ist der Steueranspruch nach Absatz 5 gestundet, gilt Satz 1 ohne die darin genannte zeitliche Begrenzung entsprechend, wenn

1. der Steuerpflichtige oder im Fall des Absatzes 1 Satz 2 Nr. 1 sein Rechtsnachfolger unbeschränkt steuerpflichtig werden oder
2. das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung der Anteile auf Grund eines anderen Ereignisses wieder begründet wird oder nicht mehr beschränkt ist.

(4) ¹Vorbehaltlich des Absatzes 5 ist die nach Absatz 1 geschuldete Einkommensteuer auf Antrag in regelmäßigen Teilbeträgen für einen Zeitraum von höchstens fünf Jahren seit Eintritt der ersten Fälligkeit gegen Sicherheitsleistung zu stunden, wenn ihre alsbaldige Einziehung mit erheblichen Härten für den Steuerpflichtigen verbunden wäre. ²Die Stundung ist zu widerrufen, soweit die Anteile während des Stundungszeitraums veräußert werden oder verdeckt in eine Gesellschaft im Sinne des § 17 Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes eingelegt werden oder einer der Tatbestände des § 17 Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes verwirklicht wird. ³In Fällen des Absatzes

3 Satz 1 und 2 richtet sich der Stundungszeitraum nach der auf Grund dieser Vorschrift eingeräumten Frist; die Erhebung von Teilbeträgen entfällt; von der Sicherheitsleistung kann nur abgesehen werden, wenn der Steueranspruch nicht gefährdet erscheint.

(Anmerkung der Autorin: Die Absätze 5–7 betreffen nicht den vorliegenden Fall.)

II. Ab 2021 geltende Fassung des § 6 AStG (§ 6 AStG n.F.)

Am 01.07.2021 trat die für die „Besteuerung des Vermögenszuwachses“ bei Wegzugsfällen geänderte Fassung des § 6 AStG in Kraft (zur Anwendung siehe § 21 Abs. 3 AStG), hier bezeichnet als § 6 AStG n. F.:

(1) ¹Vorbehaltlich der Vorschriften des Einkommensteuergesetzes, Körperschaftsteuergesetzes und Umwandlungssteuergesetzes **stehen bei unbeschränkt Steuerpflichtigen der Veräußerung von Anteilen im Sinne des § 17 Absatz 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes zum gemeinen Wert gleich**

1. die **Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht** infolge der Aufgabe des Wohnsitzes oder des gewöhnlichen Aufenthalts,
2. die **unentgeltliche Übertragung auf eine nicht unbeschränkt steuerpflichtige Person** sowie,
3. **vorbehaltlich der Nummern 1 und 2, der Ausschluß oder die Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung der Anteile.**

²Die **Veräußerung** im Sinne des Satzes 1 erfolgt im Fall des

1. Satzes 1 Nummer 1 **im Zeitpunkt der Beendigung** der unbeschränkten Steuerpflicht,
2. Satzes 1 Nummer 2 **im Zeitpunkt der Übertragung**,
3. Satzes 1 Nummer 3 **unmittelbar vor dem Zeitpunkt**, zu dem der Ausschluß oder die Beschränkung des Besteuerungsrechts eintritt.

³Im Fall des Satzes 1 gelten die Anteile vom Steuerpflichtigen oder, bei unentgeltlicher Übertragung, von dessen Rechtsnachfolger als zum gemeinen Wert erworben, soweit die auf den Veräußerungsgewinn entfallende Steuer entrichtet worden ist; andernfalls gelten diese weiterhin als zu den ursprünglichen Anschaffungskosten erworben.

(2) ¹**Unbeschränkt Steuerpflichtige** im Sinne des Absatzes 1 sind natürliche Personen, die innerhalb der letzten **zwölf Jahre** vor den in Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 bis 3 genannten Tatbeständen insgesamt mindestens **sieben Jahre** unbeschränkt steuerpflichtig im Sinne des § 1 Absatz 1 des Einkommensteuergesetzes gewesen sind.

²Bei **unentgeltlichem Erwerb von Anteilen** ist für die Berechnung der nach Satz 1 maßgebenden Dauer der Steuerpflicht auch die unbeschränkte Steuerpflicht des Rechtsvorgängers oder, sofern der betreffende Anteil nacheinander unentgeltlich übertragen wurde, auch die unbeschränkte Steuerpflicht des jeweiligen Rechtsvorgän-

gers einzubeziehen.³ Zeiträume, in denen die natürliche Person und der oder die Rechtsvorgänger gleichzeitig unbeschränkt steuerpflichtig waren, werden dabei nur einmal angesetzt.⁴ Entfällt der Steueranspruch nach Absatz 3, gelten der Steuerpflichtige sowie dessen unmittelbarer oder mittelbarer Rechtsnachfolger abweichend von den Sätzen 1 bis 3 als unbeschränkt Steuerpflichtige im Sinne des Absatzes 1.

(3) ¹Beruhet die Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht im Sinne des **Absatzes 1 Satz 1 Nummer 1** auf einer nur vorübergehenden Abwesenheit des Steuerpflichtigen und wird der Steuerpflichtige innerhalb von **sieben Jahren** seit Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht wieder unbeschränkt steuerpflichtig, entfällt der Steueranspruch nach Absatz 1, soweit

1. die **Anteile** in der Zwischenzeit weder veräußert, übertragen noch in ein Betriebsvermögen eingelegt wurden,
2. **keine Gewinnausschüttungen oder keine Einlagenrückgewähr** erfolgt sind, deren **gemeiner Wert** insgesamt mehr als ein Viertel des Werts im Sinne des Absatzes 1 beträgt, und
3. **das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung der Anteile mindestens in dem Umfang wieder begründet wird, wie es im Zeitpunkt der Beendigung der Steuerpflicht bestand.**

²Abweichend von Satz 1 Nummer 1 ist eine unentgeltliche Übertragung durch den Steuerpflichtigen auf eine natürliche Person von Todes wegen unbeachtlich, wenn die Voraussetzungen des Satzes 1 durch die betreffende Person oder, infolge aufeinanderfolgender unentgeltlicher Weiterübertragung zwischen natürlichen Personen von Todes wegen, durch deren unmittelbaren oder mittelbaren Rechtsnachfolger erfüllt werden.³ Das Finanzamt, das im Zeitpunkt der Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht nach § 19 der Abgabenordnung zuständig ist, kann die Frist auf Antrag des Steuerpflichtigen oder im Fall des Satzes 2 dessen Rechtsnachfolgers insgesamt um höchstens fünf Jahre verlängern, wenn die Absicht zur Rückkehr unverändert fortbesteht.⁴ Beruht ein Ausschluß des Besteuerungsrechts im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 Nummer 3 auf einer nur vorübergehenden Abwesenheit des Steuerpflichtigen, gelten die Sätze 1 bis 3 entsprechend.⁵ Wird im Fall der unentgeltlichen Übertragung im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 Nummer 2 auf eine natürliche Person die betreffende Person innerhalb von sieben Jahren seit der Übertragung unbeschränkt steuerpflichtig, gelten die Sätze 1 bis 3 entsprechend.

(4) ¹Die festgesetzte Steuer, die auf die nach Absatz 1 realisierten Einkünfte entfällt, kann auf Antrag des Steuerpflichtigen in sieben gleichen Jahresraten entrichtet werden.² Dem Antrag ist in der Regel nur gegen Sicherheitsleistung stattzugeben.³ Die erste Jahresrate ist innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des Steuerbescheids zu entrichten; die übrigen Jahresraten sind jeweils am 31.07. der Folge-

jahre fällig.⁴ Die Jahresraten sind nicht zu verzinsen.⁵ Die noch nicht entrichtete Steuer ist innerhalb eines Monats nach Eintritt der nachfolgenden Ereignisse fällig,

1. wenn die Jahresrate nicht fristgemäß entrichtet wird,
2. wenn der Steuerpflichtige seine Mitwirkungspflichten nach Absatz 5 nicht erfüllt,
3. wenn der Steuerpflichtige Insolvenz anmeldet,
4. soweit die Anteile veräußert oder übertragen werden oder
5. soweit Gewinnausschüttungen oder eine Einlagenrückgewähr erfolgen und soweit deren gemeiner Wert insgesamt mehr als ein Viertel des Werts im Sinne des Absatzes 1 beträgt.

⁶Abweichend von Satz 5 Nummer 4 ist eine unentgeltliche Übertragung durch den Steuerpflichtigen auf eine natürliche Person von Todes wegen unbeachtlich; insofern ist für Zwecke des Satzes 5 auf die betreffende Person oder, infolge aufeinanderfolgender unentgeltlicher Weiterübertragung zwischen natürlichen Personen von Todes wegen, auf deren unmittelbaren oder mittelbaren Rechtsnachfolger abzustellen.⁷ In den Fällen des Absatzes 3 gelten die vorstehenden Sätze entsprechend; der Stundungszeitraum richtet sich nach der vom Finanzamt eingeräumten Frist; die Erhebung von Jahresraten entfällt auf Antrag des Steuerpflichtigen; über Satz 5 hinaus wird die noch nicht entrichtete Steuer auch innerhalb eines Monats nach Eintritt des Ereignisses fällig, wonach der Steueranspruch nicht mehr nach Absatz 3 entfallen kann oder der Wegfall der Rückkehrabsicht gegenüber dem Finanzamt mitgeteilt wird.⁸ Soweit die Steuer nicht nach Absatz 3 entfällt und der Steuerpflichtige auf die Leistung von Jahresraten verzichtet hat, sind für die Dauer des gewährten Zahlungsaufschubs Zinsen in entsprechender Anwendung des § 234 der Abgabenordnung zu erheben.

(5) ¹Der Steuerpflichtige oder sein Gesamtrechtsnachfolger hat dem Finanzamt, das in den in Absatz 1 genannten Zeitpunkten nach § 19 der Abgabenordnung zuständig ist, nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck die Verwirklichung eines der Tatbestände des Absatzes 4 Satz 5 oder 7 mitzuteilen.² Die Mitteilung ist innerhalb eines Monats nach dem meldepflichtigen Ereignis zu erstatten; sie ist vom Steuerpflichtigen eigenhändig zu unterschreiben.³ Der Steuerpflichtige oder sein Gesamtrechtsnachfolger hat dem nach Satz 1 zuständigen Finanzamt jährlich bis zum 31.07. schriftlich seine aktuelle Anschrift mitzuteilen und zu bestätigen, daß die Anteile ihm oder im Fall des Absatzes 1 Satz 1 Nummer 2 seinem Rechtsnachfolger weiterhin zuzurechnen sind.

B. Das BFH-Urteil vom 08.12.2021 – I R 30/19

I. Sachverhalt

Dem Urteil liegt folgender verkürzter Sachverhalt zugrunde:
O war Gesellschafter einer GmbH mit Sitz im Inland. Mit notarieller Urkunde vom 30.09.2009 übertrug O an seinen

Sohn S einen Geschäftsanteil an dieser GmbH. S mußte für den Anteil eine Gegenleistung erbringen. Das Vermögen der Gesellschaft bestand im Zeitpunkt der Übertragung überwiegend aus im Inland belegenem Grundvermögen. S besaß die US-amerikanische Staatsbürgerschaft und war im Zeitpunkt der Übertragung in den USA ansässig. Er war ausschließlich in den USA unbeschränkt steuerpflichtig. O übertrug in unmittelbarem zeitlichen Zusammenhang weitere Geschäftsanteile an dieser GmbH an seine Ehefrau.

Das Finanzamt (Beklagter und Revisionsbeklagter) behandelte die Übertragungen der Geschäftsanteile durch O auf seine Ehefrau und auf seinen Sohn S als teilentgeltliche Erwerbe. Für O setzte es im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2009 jeweils einen steuerpflichtigen Übertragungsgewinn für die Anteilsübertragung auf S und für die Anteilsübertragung auf die Ehefrau an. Hinsichtlich des unentgeltlichen Teils der Anteilsübertragung auf S vertrat das Finanzamt die Auffassung, daß die Voraussetzungen des § 6 Abs. 1 S. 2 Nr. 1 AStG in der im Jahr 2009 (Streitjahr) geltenden Fassung für die „Wegzugsbesteuerung“ erfüllt seien. Für O setzte das FA im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2009 einen weiteren steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn im Sinne von § 17 Abs. 2 EStG (für den unentgeltlichen Teil der Übertragung der GmbH-Anteile auf S) an.

Gegen den Einkommensteuerbescheid für 2009 wurde Einspruch eingelegt. Diesen wies das Finanzamt als unbegründet zurück. Gegen den Einspruchsbescheid klagte O vor dem Finanzgericht Köln. Während des Klageverfahrens verstarb O. Seine Ehefrau und Alleinerbin führte das Klageverfahren als Klägerin fort.

II. Urteil des FG Köln vom 28.03.2019 – Az. 15 K 2159/15

Das Finanzgericht Köln wies die Klage als unbegründet ab. (FG Köln, 28.03.2019 – Az. 15 K 2159/15, IStR 2019, 672 mit Anmerkung Dr. Nils Häck).

Es sah die Voraussetzungen des § 6 Abs. 1 S. 2 Nr. 1 AStG a.F. als erfüllt an, ebenso die in § 6 Abs. 1 Satz 1 angegebenen Bestimmungen des § 17 EStG. Eine teleologische Reduktion des § 6 AStG sei nicht geboten.

Die Regelungen der Wegzugsbesteuerung und der entsprechende Ersatztatbestand des § 6 Abs. 1 S. 2 AStG sollten sicherstellen, daß dem deutschen Fiskus durch den Wegzug oder den Ersatztatbestand der unentgeltlichen Übertragung in das Ausland kein im Inland entstandener Wertzuwachs entzogen werde. Steuersystematisch erstreckte § 6 AStG (a.F.) den Anwendungsbereich des § 17 EStG auf Sachverhalte, in denen es jenseits einer transaktionsbedingten Realisierung der in den Anteilen angesammelten Wertzuwächse nach dem Willen des Gesetzgebers einer vorgelagerten Abrechnung der stillen Reserven bedürfe, um das deutsche Besteuerungsrecht hieran abzusichern (Häck in Flick/Wassermeyer/Baumhoff u.a., AStG, Stand 06.2018, § 6 Rn. 21). Diesen Zweck erfülle auch die Anwendung der Vorschrift im Streitfall.

§ 6 Abs. 1 S. 2 AStG verstoße auch nicht gegen Art. 3 GG. Ferner sei kein Verstoß gegen Art. 24 DBA-USA, das abkommensrechtliche Diskriminierungsverbot, gegeben, weil diese Bestimmung an die Staatsangehörigkeit anknüpfe. Die Besteuerungspflicht des O hänge jedoch vom Wohnsitz des Anteilserwerbers S ab.

Schließlich sei auch Art. XI des Freundschafts-, Handels- und Schiffahrtsvertrages zwischen der Bundesrepublik Deutschland und den Vereinigten Staaten von Amerika (BGBl. II 1956, S. 488), der ebenfalls auf die Staatsangehörigkeit abstellt, im Streitfall nicht einschlägig.

Die vom Finanzamt Köln zugelassene Revision legte die Klägerin beim BFH ein und stützte diese auf die Verletzung materiellen Rechts.

III. BFH-Urteil vom 08.12.2021 – I R 30/19

Der BFH wies die Revision mit seinem Urteil vom 08.12.2021 – I R 30/19, als unbegründet zurück. Das Finanzgericht sei zutreffend davon ausgegangen, daß § 6 Absatz 1 S. 2 Nr. 1 AStG im Streitfall erfüllt und nicht einschränkend auszulegen ist.

Zunächst ging der BFH auf die Bestimmungen des § 6 Abs. 1 S. 1 AStG a.F. ein. (Siehe oben A. I. 1.) Nach diesen ist § 17 EStG auch ohne Veräußerung auf Anteile im Sinne des § 17 Absatz 1 S. 1 EStG **im Zeitpunkt der Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht** anzuwenden, wenn

- bei einer natürlichen Person, die insgesamt mindestens zehn Jahre nach § 1 Abs. 1 EStG unbeschränkt steuerpflichtig war, und
- deren unbeschränkte Steuerpflicht durch Aufgabe des Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthalts endet,
- und im Übrigen für die Anteile zu diesem Zeitpunkt die Voraussetzungen dieser Vorschrift erfüllt sind.

Nach § 6 Absatz 1 S. 2 AStG stehen der Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht die in den Nr. 1–4 genannten Ereignisse gleich, wobei es im vorliegenden Fall auf das Ereignis in Nr. 1 ankommt, die Übertragung der Anteile durch ganz oder teilweise unentgeltliches Rechtsgeschäft unter Lebenden auf nicht unbeschränkt steuerpflichtige Personen. Somit gehören zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb nach § 17 EStG auch die bei Wegzug oder bei der unentgeltlichen Anteilsübertragung im Sinne des § 6 Abs. 1 Satz 1 und Satz 2 AStG erzielten Gewinne, sofern die Voraussetzungen des § 17 Abs. 1 und Abs. 2 erfüllt sind.

Weiter führte der BFH aus, daß die Voraussetzung des § 6 Absatz 1 S. 2 Nr. 1 AStG (a.F.) dem Wortlaut der Vorschrift entsprechend erfüllt waren, weil O innerhalb der letzten fünf Jahre zu mindestens 1% an der GmbH beteiligt war, und die Anteile an der GmbH zum Teil unentgeltlich auf seinen nicht unbeschränkt steuerpflichtigen Sohn S übertragen hat.

Entgegen der Auffassung der Klägerin legte der BFH die Bestimmung des § 6 Absatz 1 S. 2 Nr. 1 AStG dahingehend aus, daß diese weder aus teleologisch-historischen noch aus systematischen Gründen insofern eingeschränkt anzuwen-

den sei, als durch die unentgeltliche Anteilsübertragung auf den beschränkt Steuerpflichtigen das Recht der Bundesrepublik Deutschland zur Besteuerung der in den unentgeltlich übertragenen Anteilen ruhenden stillen Reserven ausgeschlossen oder beschränkt werden müßte.

Zur Begründung führte der BFH zunächst den Zweck der Bestimmungen in § 6 Abs. 1 S. 1 und S. 2 AStG an. Diese sollten sicherstellen, daß dem deutschen Fiskus durch den Wegzug oder den Ersatztatbestand der unentgeltlichen Anteilsübertragung in das Ausland kein im Inland entstandener Wertzuwachs entzogen werde. Aus diesem Grunde erstreckte § 6 AStG steuersystematisch den Anwendungsbereich des § 17 EStG auf Sachverhalte, in denen es jenseits einer transaktionsbedingten Realisierung der in den Anteilen angesammelten Wertzuwächse nach dem Willen des historischen Gesetzgebers einer vorgelagerten Abrechnung der stillen Reserven bedürfe, um das deutsche Besteuerungsrecht hieran abzusichern. (Häck in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, AStG § 6 Rn. 31 m.w.N.)

Trotz der Kritik, daß § 6 Absatz 1 S. 1 und S. 2 Nr. 1 bis Nr. 3 AStG zu weit reichen, weil diese nicht voraussetzten, daß das deutsche Besteuerungsrecht hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung der Anteile im Zuge der Übertragung ausgeschlossen oder zumindest beschränkt werde, habe der Gesetzgeber bei der Gesetzesänderung im Jahre 2006 (BGBl. 2006 I S. 2782, BStBl. 2007 I S. 4) zwar mit § 6 Abs. 1 S. 2 Nr. 4 AStG einen weiteren Tatbestand in das Gesetz aufgenommen, das geltende Recht aber im Übrigen fortbestehen lassen. (Zur Kritik vgl. etwa Wassermeyer in Strunk/Wassermeyer/Kaminski, Unternehmensteuerrecht und Internationales Steuerrecht, Gedächtnisschrift für Dirk Krüger, 2006, 295; Häck in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, AStG § 6 Rn. 38). Der Gesetzgeber habe durch Einführung des § 6 Absatz 1 S. 2 Nr. 4 AStG neben dem Grundtatbestand in § 6 Absatz 1 S. 1 AStG und den Ersatztatbeständen in § 6 Abs. 1 S. 2 Nr. 1–3 AStG einen **Auffangtatbestand** geschaffen, der „alle sonstigen Fälle erfaßt, in denen Deutschland nach einem Doppelbesteuerungsabkommen den Veräußerungsgewinn freistellen oder die ausländische Steuer anrechnen müsse“. Dem Gesetzgeber sei es auf die „Abrundung der bisherigen Ersatztatbestände“ angekommen (BT-Drucksache 16/3369, 14) Damit wolle der Gesetzgeber erkennbar auch weiterhin Fälle in die Wegzugsbesteuerung einbeziehen, in denen es nicht zu einem Ausschluß oder einer Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts an den Veräußerungsgewinnen komme (Häck IStR 2019, 674).

Dieser Auffangtatbestand eröffne insoweit nicht die Möglichkeit, das dortige Tatbestandsmerkmal des Ausschlusses oder der Beschränkung des Besteuerungsrechts Deutschlands hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung der Anteile als ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal in die vorrangig zu prüfenden Tatbestände des § 6 Abs. 1 S. 1 und S. 2 Nr. 1–3 AStG hineinzulesen (Pohl in Brandis/Heuermann, AStG § 6 Rn. 29; Krumm FR 2012, 509 (515); a.A. z.B. Häck in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, a.a.O., AStG § 6 Rn. 156). Die

Formulierung in § 6 Absatz 1 S. 2 Nr. 4 AStG lege gerade nicht nahe, daß die in § 6 Abs. 1 S. 1 oder in S. 2 Nr. 1–3 AStG genannten Ereignisse ebenfalls zu einem Ausschluß oder einer Einschränkung des deutschen Besteuerungsrechts führen müßten. Der Gesetzgeber habe erkennbar die genannten Tatbestände abgrenzen wollen.

Die mit der Revision geforderte einengende Auslegung des § 6 Abs. 1 S. 2 Nr. 1 AStG sei auch nicht aus verfassungsrechtlicher Sicht geboten (Str., siehe BFH 08.12.2021 – I R 30/19, IStR 2022, 460, 462, Rn. 17 m.w.N.). Eine verfassungskonforme Auslegung scheidet aus, wenn sie dem Wortlaut der auszulegenden Norm sowie dem klar erkennbaren Willen des Gesetzes widerspreche.

Der BFH sah sich gemäß § 118 Abs. 2 FGO an die Feststellungen des Finanzgerichts gebunden, nach denen das abkommensrechtliche Besteuerungsrecht durch die Art. 13 Abs. 4 OECD-MA nachgebildete sog. Immobilienklausel des Art. 13 Abs. 2 Buchstabe b DBA-USA 1989/2008 in Deutschland verblieb. Das Finanzgericht hatte festgestellt, daß das Vermögen der GmbH, deren Anteile schenkweise übertragen wurden, überwiegend aus inländischem Grundvermögen bestand. Deutschland ginge im Streitfall das deutsche Besteuerungsrecht an dem Gewinn aus einem späteren Verkauf der Anteile an der GmbH nicht verloren (BFH, a.a.O. Rn. 19, 20 m.w.N.).

Es bestehe zwar die Gefahr, daß die GmbH ihren Charakter als Immobiliengesellschaft verlieren könne, wenn das Vermögen umgeschichtet würde. Das wäre der Fall, wenn Vermögensgegenstände zugeführt würden, die nicht Immobilien sind. Für diese Fälle sehe das deutsche Steuerrecht keine Entstrickungsnorm vor, weil § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 AStG nicht auf beschränkt Steuerpflichtige anwendbar sei (BFH, a.a.O. Rn. 20 m.w.N.).

Des Weiteren entschied der BFH, daß eine einengende Auslegung des § 6 Abs. 1 S. 2 Nr. 1 AStG auch unionsrechtlich nicht geboten sei, weil die Klägerin sich nicht auf die Kapitalverkehrsfreiheit berufen könne. Außerdem kam der BFH zu dem Ergebnis, daß ein Verstoß gegen Art. 24 Abs. 1 DBA-USA 1989/2008 nicht vorliege, weil die Steuerpflicht des O ausschließlich an den Wohnsitz und den gewöhnlichen Aufenthalt des S als Erwerber anknüpfe.

Schließlich begründete der BFH sein Urteil auch damit, daß aus Art. XI des Freundschafts-, Handels- und Schifffahrtsvertrages vom 29.10.1954 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und den Vereinigten Staaten von Amerika (BGBl. 1956 II Seite 488) nichts anderes folge, weil dieser Vertrag ebenfalls auf die Staatsangehörigkeit abstelle.

C. Anwendbarkeit des BFH-Urteils nach der Gesetzesänderung

Nach dem Wortlaut des § 6 Abs. 1 Satz 1 und Satz 2 AStG n.F. sind die Bestimmungen des § 6 Abs. 1 Satz 1 und Satz 2 AStG a.F. gestraft und geändert worden und die Fälle des § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 und 3 AStG a.F. entfallen.

Nachdem in der bisherigen Fassung auf die „Beendigung“ der unbeschränkten Steuerpflicht abgestellt und dieser die Tatbestände des Satzes 2 Nr. 1–4 gleichgestellt wurden, werden in der neuen Fassung der „Veräußerung“ von Anteilen i.S.d. § 17 EStG die Tatbestände des Satzes 1 Nr. 1–3 gleichgestellt und der Zeitpunkt der Veräußerung in Satz 2 für diese gleichgestellten Tatbestände klar geregelt. Seinem Inhalt nach ist die Regelung des § 6 Abs. 1 Satz 1 AStG a.F. – Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht durch Aufgabe des Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthalts – in den § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und Satz 2 Nr. 1 AStG n.F. überführt worden.

Der Inhalt der Regelung des § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 AStG a.F. – Übertragung der Anteile durch ganz oder teilweise unentgeltliches Rechtsgeschäft (...) auf nicht unbeschränkt steuerpflichtige Personen – findet sich zum Teil in § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 „unentgeltliche Übertragung“ und Satz 2 Nr. 2 AStG wieder. Der Auffangtatbestand des § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 AStG a.F. ist seinem wesentlichen Inhalt nach nun in § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 und Satz 2 Nr. 3 AStG n.F. geregelt. Es ist anzunehmen, daß die neue Fassung des § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AStG aufgrund seines Wortlauts ebenfalls als Auffangtatbestand fungiert.

Der BFH stellt in den Entscheidungsgründen seines Urteils vom 08.12.2021 auf die Auslegung des Wortlauts des § 6 Abs. 1 Satz 1 und Satz 2 AStG a.F. ab. Trotz der Änderung des

Wortlauts und zum Teil des Inhalts und der Voraussetzungen der Besteuerung des § 6 Abs. 1 AStG a.F. kann das Urteil zumindest noch entsprechend auf den in der neuen Fassung verbliebenen Inhalt der Regelungen angewandt werden.

Somit kommt eine Anwendung des die bisherigen Regelungen in § 6 Abs. 1 Satz 1 und Satz 2 Nr. 1 und 4 AStG a.F. betreffenden Urteils auf die geänderten Regelungen in der Fassung des § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1–3 und Satz 2 Nr. 1–3 AStG n.F. in Betracht. Zu berücksichtigen sind die weiteren geänderten Voraussetzungen, wie z.B. die Dauer der unbeschränkten Steuerpflicht in § 6 Abs. 2 Satz 1 AStG.

Das Urteil des BFH ist teilweise auf die neue Fassung des § 6 AStG anwendbar. Die Tatbestände des § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und 2 und Satz 2 Nr. 1 und 2 AStG n.F. sind nach dem Urteil nicht einschränkend dahingehend auszulegen, daß durch die unentgeltliche Anteilsübertragung auf den unbeschränkt Steuerpflichtigen das Recht Deutschlands zur Besteuerung der in den unentgeltlich übertragenen Anteilen ruhenden stillen Reserven ausgeschlossen oder beschränkt werden müßte. Dies ergibt sich bei entsprechender Auslegung des Wortlauts des § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AStG n.F., weil diese Bestimmung erst anzuwenden ist, wenn die vorstehenden Nr. 1 und 2 AStG nicht eingreifen.

Auf die Fälle des § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 und 3 AStG a.F. ist das Urteil nicht mehr anwendbar, weil es für diese keine Nachfolgeregelung in § 6 Abs. 1 AStG n.F. gibt.



Krisenmanagement in Unternehmen und öffentlichen Einrichtungen

Professionelle Prävention und Reaktion bei sicherheitsrelevanten Bedrohungen von innen und außen

hrsg. von Jörg H. Trauboth, mit Beiträgen von Jörg H. Trauboth, Peter Höbel, Dr. Arnd-Christian Kulow, Nils Marquardsen, Frank Meurer und Frank C. Waldschmidt

2022, 2., überarbeitete und erweiterte Auflage, 654 Seiten, € 78,-
ISBN 978-3-415-07170-4

Nie zuvor war das Wort »Krisenmanagement« für die gesamte Wirtschaft und den Staat so prägend wie in der Pandemiekrise der letzten Jahre. In der Neuauflage trägt ein Expertenteam dieser Entwicklung Rechnung.



Leseprobe unter
www.boorberg.de/9783415071704

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

SC0822

Steuer- und wirtschaftsberatende Berufsträger und ihre Haftung bei fehlgeschlagenen Kapitalanlagen – aktuelle Tendenzen in der Rechtsprechung

Von Prof. Dr. Thomas Zacher, MBA, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht sowie für Bank- und Kapitalmarktrecht, Steuerberater, Rechtsanwälte Zacher & Partner, Köln und Fachhochschule der Wirtschaft, Bergisch Gladbach

1. Die „Expertenhaftung“ – ein Klassiker in vielgestaltigem rechtlichem Gewand

Wirtschaftsprüfer, Steuerberater und (Steuer-) Anwälte stehen spätestens seit den Zeiten der sog. Steuersparmodelle in den 1980er Jahren (auch) im Fokus von Haftungsansprüchen bei Kapitalanlagen, die die in ihren Erwartungen enttäuschten Anleger geltend machen. Neben Initiatoren, Prospektverantwortlichen, dem Vertrieb und den „Banken“ (wobei diese in diesem Zusammenhang wiederum oft in verschiedenen Rollen in Erscheinung getreten sind, nicht nur als Darlehensgeber) werden auch Berufsträger zum Ziel entsprechender Ansprüche.¹ Ein wirtschaftlicher Anreiz hierzu besteht insbesondere dann, wenn befürchtet werden muß, daß die primär als Verantwortliche in Betracht Kommenden jedenfalls in der Summe die gegenüber ihnen erhobenen Ansprüche nicht werden ausgleichen können und/oder man über diesen Weg Zugriff auf bestehende Berufshaftpflichtversicherungen² erhofft, welche im Zeitablauf bei den übrigen Beteiligten zunächst generell nicht verpflichtend waren, aber auch inzwischen nur z.T. obligatorisch sind. Hinzu kommt, daß Berufsträger in der öffentlichen Wahrnehmung und auch der der Anleger oft mit einem besonderen Vertrauensvorschuß als „Ehrenberufler“ und Fachleute ausgestattet sind und dieses Image auch vielfach pflegen, z.T. auch durchaus gezielt im Zusammenhang mit Kapitalanlagen. Daß dann die „öffentliche Empörung“ um so größer ist, wenn die mit einer derartigen Reputation versehenen Fehler gemacht haben sollen oder sogar der Vorwurf einer bewußten Unterstützung unseriöser Kapitalanlagen im Raum steht, vgl. hierzu nur die öffentliche Kritik im sog. Wirecard-Skandal,³ ist nur allzu verständlich.

Insoweit hat die Rechtsprechung bisher auch kein „Sonderrecht“ für diese Berufe im Rahmen der Kapitalanlagehaftung geschaffen, sondern die allgemeinen Anspruchsgrundlagen – ebenfalls – hier angewandt, wenn auch mit spezifischen Ausprägungen, welche durch die Besonderheit der Tätigkeit bedingt sind.⁴ Betrachtet man mit Fokus hierauf die aktuelle Rechtsprechung, sind allerdings einige jüngere Tendenzen erkennbar, welche durchaus eine differenzierte bis zurückhaltende Bejahung entsprechender Ansprüche zeigen.

2. Spezifische Berufshaftung der Abschlußprüfer gem. § 323 HGB

Der unmittelbare Anwendungsbereich der Berufshaftung aus § 323 Abs. 2, Abs. 4 HGB bezieht sich zunächst traditionell nur auf Pflichtprüfungen. Freiwillige Prüfungen unterfallen nicht unmittelbar dieser Vorschrift.⁵

Allerdings wird insoweit vielfach eine Art Ausstrahlungswirkung auch auf freiwillige Prüfungen bejaht, die sich aber regelmäßig im unmittelbar zivilrechtlich begründeten Haftungsbereich tendenziell zugunsten des Prüfers auswirkt. Denn es wird vielfach vertreten, daß die gesetzliche Intention, eine Berufshaftung der Prüfer (bei einer Pflichtprüfung) angemessen zu beschränken, auch auf den Bereich freiwilliger Prüfungen sinngemäß angewandt werden müsse.⁶

Daraus folgt nicht nur eine Begrenzung der Haftung der Höhe nach, sondern auch eine zurückhaltende Beurteilung einer (unmittelbaren) Haftung gegenüber den Anlegern. Denn auch im unmittelbaren Anwendungsbereich von § 323 HGB ist Anspruchsberechtigter nur das zu prüfende Unternehmen. Eine Befriedigung von Schadenersatzansprüchen der Anleger läßt sich nur dadurch darstellen, daß man entweder – bei erfolgreicher Inanspruchnahme des zu prüfenden Unternehmens selbst, welche im Kapitalanlagebereich

1 „Einführende“ Entscheidungen aus dieser Zeit hierzu sind z.B. BGH, Urteil v. 21.11.1983 – II ZR 27/83; Urteil v. 19.11.1987 – VII ZR 39/87; Urteil v. 31.05.1990 – VII ZR 340/88; Urteil vom 26.09.1991 – VII ZR 376/89; aus der früheren Literatur z.B. *Machunsky*, DB 1988, S. 1306 m.w.N.

2 Die Rspr. hat hier allerdings schon sehr früh differenziert, ob überhaupt eine Pflichtverletzung bei einer beruflichen Vorbehaltstätigkeit in Rede steht, vgl. schon BGH, Urteil v. 26.09.1991 – VII ZR 376/89. Die Berufshaftpflichtversicherer ihrerseits sind nachgezogen und haben seither immer mehr durch Abgrenzungs- und Einschränkungsklauseln versucht, diesen haftungsträchtigen Bereich zumindest aus der beruflichen Pflichtversicherung nach Möglichkeit herauszuhalten.

3 Allerdings stehen insoweit ja hauptsächlich nachträgliche Versäumnisse der Wirtschaftsprüfer sowie der BaFin im Raum.

4 Vgl. die in FN 1 genannten Urteile, ergänzend z.B. BGH, Urteil v. 26.09.2000 – X ZR 94/98; Urteil v. 13.02.2003 – IX ZR 62/02; Urteil v. 14.06.2007 – III ZR 125/06.

5 Vgl. z.B. *Schmidt/Feldmüller*, Beck'scher Bilanzkommentar, 12. Aufl. 2020, § 323 Rdnr. 160; *Walden*, DB 2020, S. 1167, 1168, jeweils m.w.N.

6 Vgl. etwa BGH 15.12.2005 – III ZR 424/04; *Walden*, a.a.O., m.w.N.

wiederum eingeschränkt ist – im Anschluß eventuelle Ansprüche gegen den Prüfer im Wege der Vollstreckung pfändet und sich überweisen läßt (und dann auch ggf. durchfechten muß) oder wenn man annimmt, daß der Prüfungsauftrag zugleich ein Vertrag mit Schutzwirkung für Dritte, nämlich die Anleger, wäre. Per se und außerhalb der nachfolgend noch angesprochenen Sonderfälle ist die Rechtsprechung aber auch hier sehr zurückhaltend. Selbst im Falle einer Kombination von § 323 HGB mit einer möglichen deliktischen Haftung nach § 823 Abs. 2 BGB hat der BGH entschieden, daß außerhalb der durch das HGB vorgesehenen Prüfungspflichten und unabhängig von etwaigen wertpapierrechtlichen Vorschriften selbst die Strafnorm des § 332 HGB auch nicht als Schutzgesetz im Rahmen der deliktischen Haftung in Betracht käme.⁷

Danach bleibt eine im Kern auf § 323 HGB (bzw. mittelbar § 332 HGB) in unmittelbarer oder entsprechender Anwendung gestützte Haftung nach wie vor ein schmaler Grat.

3. Spezialgesetzliche Prospekthaftung

Wie eingangs erwähnt, werden die Regelungen zur spezialgesetzlichen Prospekthaftung, wie sie z.B. in den §§ 9 ff. WpPG; 306, 307 KAGB, 20 ff. VermAnlG niedergelegt sind, grundsätzlich auch auf die hier in Rede stehenden Berufsträger angewandt. Unabhängig von den jeweiligen spezialgesetzlichen Tatbestandsvoraussetzungen läßt sich jedoch übergreifend sagen, daß Voraussetzung für eine derartige Prospekthaftung ist, daß der in Anspruch genommene als Prospektveranlasser bzw. Prospektherausgeber in Erscheinung tritt oder jedenfalls tatsächlich zum Kreis der (bewußt) nicht offenbar werdenden Initiatoren gehört, insb. als sog. „Hintermann“. Letzteres ist zunächst oft schwer zu beweisen. Im Übrigen ergibt sich aber in der langfristigen Betrachtung, daß die Zahl der Kapitalanlagemodelle, welche tatsächlich „im Hintergrund“ von entsprechenden Berufsträgern gesteuert wurden, wohl deutlich abgenommen hat. Dies auch deshalb, weil an die tatsächliche bzw. faktische Führung und auch wirtschaftliche Beherrschung der entsprechenden Anlagevehikel immer höhere aufsichtsrechtliche Anforderungen und Nachweispflichten gestellt werden, so daß nicht nur eine „offizielle“ Tätigkeit in diesem Bereich schon meistens berufsrechtlich ausscheidet, sondern auch aufsichtsrechtlich relativ zuverlässig aufgedeckt bzw. verfolgt werden kann. Hinzu kommt das offensichtlich hier auch gesteigerte Risikobewußtsein der Berufsträger, trotz vielleicht vertiefter Kenntnisse und Erfahrungen in diesem Bereich besser die Rolle des Beraters nicht zu überschreiten.

Insoweit gilt weiterhin und ebenfalls durch die aktuelle Rechtsprechung noch verstärkt, daß derjenige Berufsträger, der lediglich im Rahmen seiner fachlichen Rolle an einem entsprechenden Kapitalanlageangebot mitgewirkt hat, allein deshalb noch nicht zum Prospektverantwortlichen wird.⁸ Auch ist ein Verkaufsprospekt als solcher nicht einem Mus-

terverfahren nach dem KapMuG zugänglich, wenn behauptet wird, er entspräche nicht dem einschlägigen Standard des IDW.⁹

4. Allgemeine bzw. „bürgerlich-rechtliche“ Prospekthaftung im engeren und im weiteren Sinne

Die vor der immer weiteren Ausformung der spezialgesetzlichen Prospekthaftung ursprünglich bedeutsame allgemeine bzw. „bürgerlich-rechtliche“ Prospekthaftung hat seit den 2000er Jahren ohnehin einen deutlichen Rückgang verzeichnet, da sie in weiten Anwendungsbereichen eben durch zunehmende spezialgesetzliche Vorschriften verdrängt worden ist. Ein ohne diesen „Einfluß“ derzeit noch verbleibender Anwendungsbereich sind z.B. Anlageangebote, bei denen einzelne Immobilien in mehr oder weniger standardisierter Form zur Vermögensanlage angeboten werden. Da diese bürgerlich-rechtliche Prospekthaftung unmittelbar im Gesetz nicht geregelt ist, ihre dogmatischen Anknüpfungspunkte und auch ihre Ausformung im Detail – trotz allgemeiner Anerkennung dem Grunde nach – auch nach wie vor nicht eindeutig sind, kann sie im Einzelfall auch für den Berufsträger ein gefährliches Minenfeld sein. Dies gilt insbesondere für die Frage, ob sie bei den (inzwischen) einer spezialgesetzlichen Prospekthaftung unterworfenen Kapitalanlagen ggf. noch ergänzend herangezogen werden kann.

4.1. Prospekthaftung im engeren Sinne

Für diejenigen Bereiche, in denen eine Prospekthaftung spezialgesetzlich geregelt ist und der Vorwurf der Verwendung des unrichtigen Prospekts der ausschließlich anspruchsbegründende Umstand ist, hat der BGH jedoch jetzt ein Machtwort gesprochen: Dort verdrängt die spezialgesetzliche Prospekthaftung die „alte“ bürgerlich-rechtliche Prospekthaftung.¹⁰ Damit dürfte gerade auch für Berufsträger klar gestellt sein, daß sie dann, wenn sie nach den spezialgesetzlichen Regelungen nicht als Prospektverantwortliche in Anspruch genommen werden können, nicht noch durch die Hintertür der bürgerlich-rechtlichen Prospekthaftung in Anspruch genommen werden können.

4.2 Prospekthaftung im weiteren Sinne

Noch nicht abschließend entschieden hierdurch sind jedoch die Fälle, in denen zwar (auch) ein fehlerhafter Pros-

7 BGH 12.03.2020 – VII ZR 236/19; zur deliktischen Haftung vgl. unten 6.

8 Vgl. beispielhaft *Weitnauer/Boxberger/Anders-Paul*, KAGB, 3. Auflage, § 306 Rdnr. 8. Für den Bereich der Kapitalanlagen nach KAGB, wo auch insoweit die zurückhaltende Bewertung von (reinen) Fachberatern als Prospektverantwortliche u.a.

9 BGH 21.09.2021 – XI ZB 30/10.

10 BGH 22.02.2022 – XI ZB 12/20.

pekt verwandt worden ist, aber trotzdem eine individuelle Sonderbeziehung zwischen dem Berufsträger und dem anspruchstellendem Anleger zu bejahen ist, sei es etwa aus vorvertraglichem Verschulden im Sinne der §§ 311 Abs. 2, 241 Abs. 2, 280 Abs. 1 BGB, wegen der Annahme eines individuellen Aufklärungs- oder Beratungsverhältnisses oder einer sonstigen vertraglichen bzw. vertragsähnlichen Beziehung, einschließlich der Einbeziehung in einen Vertrag mit Schutzwirkung für Dritte. Denn in diesen Fällen ist meistens nicht (allein) „die Verwendung eines Prospekts als solche“¹¹ anspruchsbegründend, sondern es gibt auch weitere Umstände, aufgrund derer der Berufsträger im Hinblick auf den Anleger nicht nur in einer Sonderrechtsbeziehung getreten ist, sondern die auch als diesbezügliche Pflichtverletzungen in Betracht kommen. Ob also in derartigen Gemengelage ebenfalls eine Verdrängung der bürgerlich-rechtlichen Prospekthaftung stattfindet, ist eher zu verneinen, zumal grade diese „Prospekthaftung im weiteren Sinne“ keine einheitliche Anspruchsgrundlage ist, sondern bei richtigem Verständnis eher eine Sammelbezeichnung für verschiedene (anderweitige) Anspruchsgrundlagen mit jeweils eigenen Voraussetzungen, bei denen (auch) der entsprechende Prospekt eine Rolle gespielt hat. Wer – wenn auch unter Verwendung eines Prospekts – z.B. als individueller Steuerberater des Mandanten oder als vom Initiator eingeladenen Fachexperte gegenüber einem abgegrenzten Kreis von potenziellen Anlegern (zu) positive Angaben zu der in Rede stehenden Kapitalanlage macht, kann bei diesem Verständnis auch weiterhin einer derartigen „Prospekthaftung im weiteren Sinne“ unterliegen.

5. Sonderfall: Der Berater als (verkappter) Anlagevermittler

Auch dies ist ein Klassiker, bei dem sich aber in den Grundzügen nichts geändert hat. Wird der Berater selbst oder eine ihm nahestehende Person bzw. ein ihm nahestehendes Unternehmen zugleich als Vermittler bzw. Anlageberater tätig und verbindet er diese Tätigkeit mit der berufsfachlichen Beratung seines Mandanten und Anlegers, hat er dies zu offenbaren. Das Gleiche gilt, wenn er selbst in anderer Weise mittelbar an der empfohlenen Anlage beteiligt ist.¹² Unabhängig von der berufsrechtlichen Zulässigkeit einer solchen Doppelfunktion und dortigen Sanktionen führt ein solcher nicht offengelegter Interessenkonflikt grundsätzlich zum Schadensersatzanspruch und damit in der Regel zu einer Rückabwicklungspflicht, unabhängig vom Nachweis konkreter fehlerhafter Angaben.

6. Deliktische Haftung

Für den Berufsträger kommen schließlich die allgemeinen deliktischen Anspruchsgrundlagen, insbesondere nach

§ 823 Abs. 2 BGB i.V.m. einem Schutzgesetz, hier oftmals § 264a StGB bzw. spezialgesetzlichen Strafnormen wie etwa § 332 HGB, oder nach § 826 BGB bei vorsätzlicher sittenwidriger Schädigung, in Betracht. Auch hier ist die Rechtsprechung allerdings weiterhin zurückhaltend. Um die gesetzlich konkret normierten Haftungstatbestände nicht de facto zu überspielen, stellt sie an die besonderen Voraussetzungen des verletzten Schutzgesetzes bzw. die Sittenwidrigkeit hohe Anforderungen. Wenn allerdings eine bewußte und zielgerichtete Täuschung der Anleger in Rede steht, schreckt sie auch vor einer Bejahung einer solchen Haftung – zu Recht – nicht zurück.¹³ Oftmals wird hier als Anknüpfungspunkt ein besonders „gewissenloses“ Handeln des Berufsträgers vorausgesetzt, wobei zur näheren Konkretisierung allerdings durchaus (die auch oben zitierten) Spezialnormen entsprechend herangezogen werden können. Immerhin hat der BGH jedoch auch entschieden,¹⁴ daß selbst eine rechtskräftige strafrechtliche Verurteilung wegen Beihilfe zum Betrug (im Rahmen der Bewertung eines parallelen deliktischen Schadensersatzanspruches) nicht zwingend bindend ist, sondern dem in Anspruch Genommenen auch hier trotz seines Geständnisses der Vortrag vorbehalten bleibt, die entsprechenden zivilrechtlichen Haftungsvoraussetzungen nicht erfüllt zu haben. Wenn nachvollziehbar ist, daß das strafrechtliche Geständnis aus anderen Opportunitätsgesichtspunkten abgegeben wurde bzw. es widerrufen wurde, ist es im Rahmen der freien Beweisbildung nach § 286 ZPO dem Zivilgericht aufgegeben, zu prüfen, ob tatsächlich die entsprechenden (zivilrechtlichen) Voraussetzungen für eine deliktische Haftungsanspruchnahme vorliegen.

Wichtig ist in diesem Zusammenhang auch, daß (berufsübliche) Fachtätigkeiten an sich auch den Vorwurf einer Beihilfe bei entsprechenden Vorsatztaten der Hauptverantwortlichen nicht begründen können, wenn diese nicht vom Bewußtsein getragen sind, damit die Haupttat zu fördern (sog. doppelter Gehilfenvorsatz).¹⁵ Wer also ohne entsprechende Unterstützungsabsicht selbst im Rahmen gescheiterter Kapitalanlagen „nur seine Arbeit gemacht hat“, sieht sich nicht allein deshalb bereits drohender Haftungsanspruchnahme ausgesetzt, wenn die Anlage später scheitert.

7. Neues auch zum Schaden

Jedenfalls in diesem deliktischen Kontext ist auch eine Entscheidung des BGH interessant, mit der er den Eintritt eines

¹¹ So der BGH, vgl. vorherige Fußnote.

¹² Vgl. hier schon BGH 19.06.1985 – IV a ZR 196/83, jüngst etwa BGH 06.12.2018 – IX ZR 176/16.

¹³ Vgl. den Fall BGH 12.03.2020 – VII ZR 236/19 und auch BGH 20.01.2022 – III ZR 194/19.

¹⁴ Urteil v. 26.08.2021 – III ZR 189/19.

¹⁵ Vgl. das vorgenannte Urteil.

Vermögensschadens bei Anlagebetrug i.S.d. § 263 Abs. 1 StGB näher beleuchtet hat.¹⁶ Denn zum Nachweis eines Schadens gehöre auch, daß zum Zeitpunkt der Vermögensverfügung (also regelmäßig der Anlageentscheidung) die dem Anleger konkret insoweit zukommenden Vermögenswerte vor und nach der Verfügung verglichen würden. Wenn entsprechende Rückzahlungsansprüche bestünden und diese – ggf. sachverständig zu ermitteln – werthaltig seien, würden diese den Schaden mindern bzw. im Einzelfall auch ausschließen. Diese für den strafrechtlichen Bereich ergangene Entscheidung läßt sich sicher nicht 1:1 auf die – sehr weitherzige – Bejahung eines wirtschaftlichen Schadens im Rahmen der zivilrechtlichen Kapitalanlagehaftung übertragen. Gerade dann, wenn es jedoch um den Vorwurf der Mitwirkung an betrügerischen Anlagemodellen geht, bei denen jedoch jedenfalls anfänglich durchaus Werte geschaffen wurden, kann im Einzelfall auch dieser Gedanke für den in Anspruch genommenen Berater hilfreich sein. Erst recht gilt dies, wenn er (auch) strafrechtlich in diesem Zusammenhang verfolgt wird.

8. Fazit

Die Evolution der Haftung von Berufsträgern bei Kapitalanlagen ist weiter im Fluß. Dadurch, daß in den letzten Jahren hier eine gewisse „Beruhigung“ eingetreten sein mag und andere Haftungsthemen (wie etwa der sog. Diesel-Skandal) in den Vordergrund gerückt sind, hat auch die Rechtsprechung offensichtlich die Ruhe gehabt, gewisse Leitlinien stärker zu konturieren. Dazu gehört insbesondere, daß die Haftung desjenigen Fachberaters, der sich undolos auf seine beruflichen Aufgaben beschränkt, zunehmend zurückhaltend bewertet wird und auch der grundsätzliche Vorrang der spezialgesetzlichen Prospekthaftung dabei hilft, nicht doch „durch die Hintertür“ in Haftungsrisiken zu geraten. Daß umgekehrt derjenige, der sich bewußt oder gar absichtlich in den Dienst eines unseriösen Kapitalanlageangebots stellt oder jedenfalls ins Blaue hinein positive Aussagen hierzu mitverantwortet, auch weiterhin haftet, ist im Sinne aller Berufsträger nur zu begrüßen.

¹⁶ BGH 19.05.2021 – I StR 496/20.

Wichtige Orientierungshilfe.

RdW Schriftenreihe

DAS RECHT DER WIRTSCHAFT

VETTER

Individualarbeitsrecht

Leitfaden für Arbeitgeber in kleineren Unternehmen und Start-ups

Neuerscheinung.

Das Wichtigste:

- Handlungsfelder
- Basiswissen
- Praxisnähe

BOORBERG

WWW.BOORBERG.DE

Individualarbeitsrecht

Leitfaden für Arbeitgeber in kleineren Unternehmen und Start-ups

von Christian Vetter, Rechtsanwalt, Hamburg

2022, 138 Seiten, € 26,90

Das Recht der Wirtschaft

ISBN 978-3-415-07147-6

Dieser Leitfaden verschafft angehenden oder auch schon aktiven Arbeitgebern und Personalverantwortlichen Grundkenntnisse über die wichtigsten arbeitsrechtlichen Regelungen im sog. Individualarbeitsrecht. Es geht dabei um die Rechtsbeziehungen zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer, nicht um die zu Betriebsräten und Gewerkschaften.

Der Ratgeber gibt eine erste Orientierung, was im Zusammenhang mit einem Arbeitsverhältnis zu beachten ist und wann Handlungsbedarf besteht. Konkrete Fälle der Umsetzung sollten mit qualifizierter Hilfe bis hin zur Einholung von Rechtsrat gelöst werden.

Der inhaltliche Aufbau des Leitfadens folgt dem Zyklus eines Arbeitsverhältnisses, beginnend mit dessen Anbahnung bis hin zu seiner Beendigung. Darüber hinaus enthält er Tipps aus der Praxis für die Praxis, um die arbeitsrechtlichen Klippen im betrieblichen Alltag zu umschiffen.



Leseprobe unter

www.boorberg.de/9783415071476

BOORBERG

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 0711/7385-100 · 089/4361564

TEL 0711/7385-343 · 089/436000-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE SC0822

Ein bißchen Gesetzgebung im Vereinsrecht

Von *Jürgen Wagner*, Rechtsanwalt/Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht, Konstanz/Zürich/Vaduz*

1. Digitalisierung

a) DiRuG

Das Bundesministerium der Justiz (BMJ) hat am 23.03.2022 den Referentenentwurf eines Gesetzes zur Ergänzung der Regelungen zur Umsetzung der Digitalisierungsrichtlinie (DiREG) veröffentlicht. Der Entwurf dient der Erweiterung der Regelungen des Gesetzes zur Umsetzung der Digitalisierungsrichtlinie (DiRuG) vom 05.07.2021 (BGBl. I S. 3338), welches größtenteils am 01.08.2022 in Kraft trat und mit welchem die Vorgaben der Richtlinie (EU) 2019/1151 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 20.06.2019 zur Änderung der Richtlinie (EU) 2017/1132 im Hinblick auf den Einsatz digitaler Werkzeuge und Verfahren im Gesellschaftsrecht (sog. Digitalisierungsrichtlinie) umgesetzt worden sind.

Das DiRuG ermöglicht, daß bei Einzelkaufleuten und Kapitalgesellschaften sowie deren Zweigniederlassungen die notarielle Beglaubigung von Handelsregisteranmeldungen mittels Videokommunikation stattfinden kann, so daß keine persönliche Anwesenheit beim Notar mehr erforderlich ist. Ferner wird die **Online-Gründung einer GmbH** ermöglicht, d.h. notarielle Beurkundungen von Willenserklärungen im Rahmen der Gründung von Gesellschaften mit beschränkter Haftung sind mittels Videokommunikation zulässig. Nach dem Koalitionsvertrag (Rz. 3745) soll nun die Videobeurkundung auf Sachgründungen und sonstige **GmbH-Beschlüsse** ausgeweitet werden.

b) Wesentlicher Inhalt des Entwurfs

Der Referentenentwurf sieht vor, in Umsetzung der Vorgaben des Koalitionsvertrages die notariellen Verfahren der Beglaubigung und Beurkundung mittels Videokommunikation auszuweiten. Hiervon ausgenommen werden sollen jedoch **Vereinsregisteranmeldungen**, deren Online-Beglaubigung aus Kapazitätsgründen erst ab dem 01.08.2023 möglich sein soll.

2. Virtuelle Versammlungen

Die bisherige Sonderregelung für **virtuelle Hauptversammlungen** war Teil des „Gesetzes über Maßnahmen im Gesellschafts-, Genossenschafts-, Vereins-, Stiftungs- und Wohnungseigentumsrecht zur Bekämpfung der Auswirkungen der COVID-19-Pandemie“ und ermöglichte auch virtuelle Mitgliederversammlungen selbst dann, wenn dies nicht in der Satzung aufgenommen worden war. Das Gesetz vom 27.03.2020 endet zum 31.08.2022.

a) Gesetz zur Einführung virtueller Hauptversammlungen von Aktiengesellschaften und Änderung weiterer Vorschriften

Der Rechtsausschuß des Dt. Bundestages beschloß am 06.07.2022, daß virtuelle Haupt- und Generalversammlungen für Aktiengesellschaften, aber auch für Genossenschaften künftig möglich sein sollen. Die virtuelle Versammlung soll künftig derjenigen der Präsenzversammlung gleichwertig sein, Beschränkung hinsichtlich ihrer Beschlußgegenstände soll satzungsmäßig nicht möglich sein (NZG 2022, 986). Das Gesetz zur Einführung virtueller Hauptversammlungen von Aktiengesellschaften und Änderung genossenschafts- sowie insolvenz- und restrukturierungsrechtlicher Vorschriften vom 20.07.2022 ist im Bundesgesetzblatt verkündet worden (BGBl. I 2022 v. 26.07.2022, S. 1166 ff.) und am 27.07.2022 in Kraft getreten. Am 01.08.2022 sind Artikel 7 bis 9 in Kraft getreten; Artikel 11 Nummern 1 und Artikel 13 treten am 01.11.2022 in Kraft.

b) Gesetzesfolgen

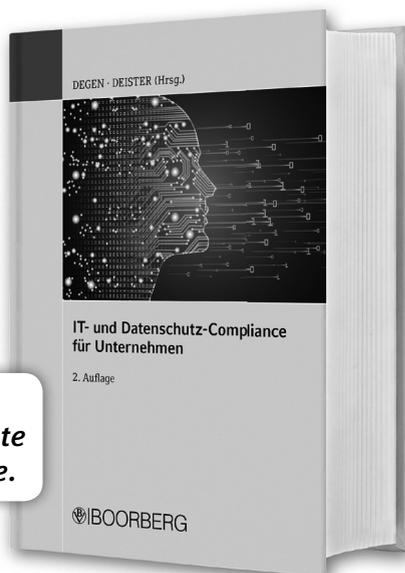
Auszug aus der Gesetzesbegründung BT-Drucks. 20/2532 v. 01.07.2022:

„Die vorgesehene Regelung führt dazu, daß **Vereine Mitgliederversammlungen auch nach dem 31.08.2022 im Wege der Videokonferenztechnik durchführen können, ohne hierfür ihre Satzung entsprechend ändern zu müssen.** (...)“

(...) Den Vereinen wird künftig auch die Organisation der Versammlungen erleichtert werden, vor allem im Hinblick auf die Wahl des Ortes und der Zeit der Veranstaltung. Ort und Zeit müssen grundsätzlich so gewählt werden, daß eine Teilnahme an der Versammlung für die Mitglieder zumutbar ist (MüKoBGB/Leuschner, 9. Auflage 2021, § 32 Rn. 22, 24). Durch die Ermöglichung einer Teilnahme im Wege der Videokonferenztechnik wird die Flexibilität der Vereine bei der Festlegung des Ortes und der Zeit der Versammlung erhöht, da eine Anreise zum Versammlungsort für die Mitglieder nicht mehr zwingend erforderlich ist. (...)“

Diese Ausführungen gelten für **Stiftungen** bzw. ihre Organe und ihre gesellschaftliche bedeutsame Funktion im Gemeinnützigkeitswesen entsprechend.“

* Der Autor ist Wirtschaftsanwalt, LL.M. (Internationales Wirtschaftsrecht, Universität Zürich) und als niedergelassener europäischer Rechtsanwalt in Zürich und in Vaduz zugelassen. Er ist Chefredakteur des [steueranwaltsmagazin](#) und Herausgeber des Liechtenstein-Journal.



**Komplett
überarbeitete
Neuaufgabe.**

Der »EDV-Kompass« für IT und Datenschutz.



WWW.BOORBERG.DE

IT- und Datenschutz-Compliance für Unternehmen

Leitlinien und Anwendungsfälle

Cloud, Social Media, Scrum, IoT, KI, Mobilitäts-
daten

hrsg. von Dr. Thomas A. Degen, Rechtsanwalt,
und Professor Dr. Jochen Deister, Rechts-
anwalt, bearbeitet von Dr. Thomas A. Degen,
Rechtsanwalt, Stuttgart, Professor Dr. Jochen
Deister, Rechtsanwalt, Frankfurt am Main,
Ulrich Emmert, Rechtsanwalt, Stuttgart,
Mathias Lang LL.M., Rechtsanwalt, Stuttgart,
und Dr. Thomas Lapp, Rechtsanwalt, Frank-
furt am Main

2022, 2., überarbeitete Auflage, 428 Seiten,
€ 128,-

ISBN 978-3-415-05184-3



Leseprobe unter
www.boorberg.de/9783415051843

Mit der völlig überarbeiteten 2. Auflage des von Degen/Deister begründeten Handbuchs »Computer- und Internetrecht« erhalten Unternehmen einen »EDV-Kompass« für die erfolgreiche Realisierung typischer und agiler IT- und Datenschutz-Projekte.

Dieses Handbuch unterstützt Unternehmer in dem technisch und rechtlich komplexen Koordinatensystem der IT- und Datenschutz-Compliance. Dabei liegt der Schwerpunkt auf praxiskonformer Gestaltung und letztlich auf Haftungsvermeidung.

Die Autoren erläutern aus Unternehmensperspektive in verschiedenen Use-Case-Abläufen, welche IT- und datenschutzrechtlichen Anforderungen im Praxisbetrieb sicherzustellen sind.

Vor die Klammer gezogen werden anwenderorientiert Verantwortungs- und Haftungsbereiche. Checklisten und Übersichten unterstützen Entscheidungsträger in Wirtschaft und Verwaltung beim Direkteinstieg in die komplexe Materie.

 **BOORBERG**

Anlaufhemmung bei der Erbschaftsteuer

Orientierungssatz: Wird durch gerichtliche Entscheidung die Wirksamkeit einer letztwilligen Verfügung festgestellt, hat spätestens mit diesem Zeitpunkt der darin ausgewiesene Erbe sichere Kenntnis von seiner Einsetzung. Ob die Gerichtsentscheidung mit Rechtsmitteln anfechtbar ist oder tatsächlich angefochten wird, ist für die Kenntnis i.S. des § 170 Abs. 5 Nr. 1 AO unerheblich.

Entscheidung: BFH, Urteil vom 27.04.2022, II R 17/20

I. Sachverhalt

Die Beteiligten stritten um den Ablauf der Festsetzungsverjährung für einen Erbschaftsteuerbescheid. Maßgeblicher Streitpunkt war die Kenntnis von dem Erwerb von Todes wegen.

Die Erblasserin verstarb im Jahr 2003 und hinterließ ein privatschriftliches Testament aus dem Jahr 1998, aus welchem der Kläger und Revisionskläger (der Kläger) als Erbe hervorging. Mit handschriftlichem Zusatz setzte die Erblasserin den Kläger als Alleinerbe ein. Gegen die von dem Kläger beantragte Ausstellung des Erbscheins traten Angehörige der Erblasserin entgegen. Sie vertraten die Auffassung, daß das Testament sowie der Zusatz aufgrund der Testierunfähigkeit der Erblasserin unwirksam sei.

Im Oktober 2003 erhielt die Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt) zwei Anzeigen über die Einlagen der Erblasserin bei der Bank. Eine Anzeige des Erbfalls von dem Kläger ist unterblieben. Das Nachlaßgericht stellte mit Beschluß aus dem Jahr 2012 fest, daß der Kläger Alleinerbe sei. Hiergegen legten die Angehörigen Beschwerde ein. Dieses Verfahren wurde am 09.10.2017 rechtskräftig abgeschlossen und am 25.10.2017 der entsprechende Erbschein erteilt.

Anfang des Jahres 2018 setzte das Finanzamt durch Bescheid eine Erbschaftsteuer in Höhe von ca. 160.000 Euro fest.

Hiergehen erhob der Kläger Einspruch mit der Begründung der Festsetzungsverjährung. Die Klage wurde abgewiesen.

Mit der Revision macht der Kläger geltend, zum Zeitpunkt der Testamentseröffnung habe er keine Anhaltspunkte dafür gehabt, daß das Testament unwirksam hätte sein können. Damit habe er bereits damals seine Erbenstellung gekannt. Etwaige spätere Zweifel könnten die einmal weggefallene Anlaufhemmung nicht wiederaufleben lassen.

II. Entscheidungsgründe

Die vom Kläger eingelegte Revision hat Erfolg. Das FG-Urteil, die Einspruchsentscheidung sowie der Erbschaftsteuerbescheid sind aufzuheben. Entgegen der Ansicht der Vorinstanz war bei Erlaß des Erbschaftsteuerbescheids die Festsetzungsverjährung eingetreten.

Nach § 170 Abs. 1 AO beginnt die Festsetzungsverjährung mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuer entstanden ist oder eine bedingt entstandene Steuer unbedingt geworden ist. Hiervon ist abweichend § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO zu betrachten. Demnach beginnt die Festsetzungsverjährung, wenn eine Steuererklärung einzureichen oder eine Anzeige zu erstatten ist, mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Erklärung oder Anzeige eingereicht wird, spätestens jedoch mit Ablauf des dritten Kalenderjahres, das auf das Kalenderjahr folgt, in dem die Steuer entstanden ist.

Gehemmt wird der Anlauf der Festsetzungsfrist nach § 170 Abs. 5 Nr. 1 AO dann, bis der Erwerber Kenntnis von dem Erwerb erlangt hat. Maßgeblich für diese Kenntnis ist, daß dieser mit einer solchen Zuverlässigkeit und Gewißheit Kenntnis von seinem unangefochtenen Erbschaftserwerb erlangt hat, daß er in der Lage ist und von ihm deshalb auch erwartet werden kann, seine Anzeigepflichten zu erfüllen.

Eine solche Gewißheit ist im Fall der letztwilligen Verfügung bei dem eingesetzten Erben dann anzunehmen, wenn er zuverlässig erfahren und somit Gewißheit erlangt hat, daß der Erblasser ihn durch wirksame letztwillige Verfügung zum Erben eingesetzt hat. Hierzu führt der Senat aus, daß angesichts der Testierfreiheit es regelmäßig nicht ausreichen wird, daß der Erbe das Vorhandensein und den Inhalt eines Testaments kennt. Er muß nach der Sachlage auch davon ausgehen können, daß der Erblasser nicht zu einem späteren Zeitpunkt das Testament aufgehoben oder anderweitig testiert hat. Wegen der nicht ohne weiteres auszüräumenden Ungewißheit darüber, ob der Erblasser ein bekanntes Testament widerrufen oder geändert hat, ist im Regelfall davon auszugehen, daß die Kenntnis erst mit der Eröffnung des Testaments vorliegt. Die Eröffnung des Testaments bringt nicht nur dem durch letztwillige Verfügung eingesetzten Erwerber sichere Kenntnis von seinem Erwerb, sie gewährleistet auch, daß die Finanzverwaltung, die die Steuer festzusetzen hat, über die Erfüllung der Anzeigepflichten alsbald von dem Inhalt der letztwilligen Verfügung Kenntnis erhält und so in die Lage versetzt wird, eine Steuererklärung anzufordern und die Erbschaftsteuer festzusetzen.

Wird durch gerichtliche Entscheidung die Wirksamkeit einer letztwilligen Verfügung festgestellt, liegen regelmäßig keine ernstlichen Zweifel an dem Bestand dieser Verfügung mehr vor. Der dort ausgewiesene Erbe hat spätestens zu diesem Zeitpunkt ausreichend sichere Kenntnis von seiner Einsetzung

als Erbe, um seiner erbschaftsteuerrechtlichen Anzeigepflicht aus § 30 Abs. 1 ErbStG nachkommen zu können. Dafür ist unerheblich, ob die Entscheidung des Gerichts mit Rechtsmitteln anfechtbar ist, angefochten wird und welche Entscheidung zu welchem Zeitpunkt ggf. die Rechtsmittelinstanz trifft.

Aufgrund dieser Ausführungen kommt der Senat folgerichtig zu dem Schluß, daß die Festsetzungsverjährung spätestens am 01.01.2013 begann zu laufen und somit am 31.12.2016 endete. Demnach war der im Jahr 2018 erlassene

Erbschaftsteuerbescheid rechtswidrig, da der Steueranspruch aufgrund des Ablaufs der Festsetzungsfrist erloschen ist.

Die Kenntnis seiner Erbenstellung hatte der Kläger, nachdem das Nachlaßgericht die Wirksamkeit der letztwilligen Verfügung im Jahr 2021 festgestellt hatte. Demnach lag bis dahin die Kenntnis im Sinne des § 170 Abs. 5 Nr. 1 AO vor. Entgegen der Ansicht der Vorinstanz kommt es nicht auf das im Jahr 2017 abgeschlossene Beschwerdeverfahren an.

(Claudius Söffing)

Finanzrechtsweg bei Schadenersatzansprüchen der DSGVO

Orientierungssatz: Für die Geltendmachung von Schadenersatzansprüchen gegen Finanzbehörden wegen behaupteter Verstöße gegen die DSGVO ist der Finanzrechtsweg gegeben.

Entscheidung: BFH, Beschluß vom 28.06.2022, II B 92/21

I. Sachverhalt

Streitig war, ob für die von dem Kläger und Beschwerdeführer zu 1 nach der DSGVO erhobenen Schadenersatzansprüche gegen den Beklagten und Beschwerdeführer (das FA) der Finanzrechtsweg eröffnet ist.

Das FG nahm an, daß der Finanzrechtsweg für die Erhebung eines Schadenersatzanspruchs nach der DSGVO unzulässig sei und trennte das Verfahren dahingehend ab. Unter Zulassung der Beschwerde nach § 17a Abs. 1 des Gerichtsverfassungsgesetzes (GVG) verwies es den Kläger an das örtliche Landgericht. Unter Berufung auf § 33 Abs. 1 Nr. 1 der FGO, begründete das FG die Unzulässigkeit damit, daß das Schadenersatzbegehren keine Abgabenangelegenheit sei und somit vielmehr nach der ausdrücklichen Zuständigkeitsregelung des § 40 Abs. 2 der Verwaltungsgerichtsordnung (VwGO) der Rechtsweg zu den ordentlichen Gerichten, d.h. den Zivilgerichten, gegeben sei.

Etwas anderes folge auch nicht aus § 33 Abs. 1 Nr. 4 FGO i.V.m. § 32i Abs. 2 der Abgabenordnung (AO). Letztere Vorschrift beschränke sich auf (öffentlich-rechtliche) Klagen betroffener Personen gegen Finanzbehörden hinsichtlich der Verarbeitung personenbezogener Daten wegen eines Verstoßes gegen datenschutzrechtliche Bestimmungen. Ferner geht das FG davon aus, daß § 33 Abs. 1 Nr. 4 FGO i.V.m. § 32i Abs. 2 der AO verfassungskonform (Art. 34 Satz 3 des Grundgesetzes) dahingehend auszulegen sei, daß sie Schadenersatzansprüche gegen den Staat wegen Verletzung der DSGVO nicht erfasse. Die Verfassung nehme die Rechtswegspaltung in Kauf.

Beide Beteiligten haben Beschwerde eingelegt, denen das FG nicht abgeholfen hat. Sie vertreten übereinstimmend die Auffassung, § 32i Abs. 2 AO erfasse auch Schadenersatzansprüche.

Der Kläger trägt vor, die prozessuale Trennung etwa des Auskunftsanspruchs und des Schadenersatzanspruchs schmälere den effektiven Rechtsschutz. Er beantragt, den Finanzrechtsweg für zulässig zu erklären und dem Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) nach Art. 267 Abs. 2 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) folgende Frage zur Vorabentscheidung vorzulegen: „Ist der Art. 82 DSGVO dahin auszulegen, daß er einer nationalen Regelung, wie dem im Ausgangsverfahren streitigen § 32i Abs. 2 AO des deutschen Rechts nicht entgegensteht, wonach ein aus Art. 82 DSGVO erwachsender Schadenersatz ganzheitlich vor einem Gericht der Finanzgerichtsbarkeit gemeinsam mit anderen datenschutzrechtlichen Anspruchsgrundlagen geltend gemacht werden kann?“

Das FA geht davon aus, daß § 32i Abs. 2 AO in der ersten Alternative hauptsächlich auf die Abwehr einer der DSGVO nicht entsprechenden Verarbeitung personenbezogener Daten abziele, aber auch Schadenersatzansprüche nach Art. 82 DSGVO erfassen könne. Eine verfassungskonforme Auslegung, die die Schadenersatzansprüche gegen den Staat dem Zivilrechtsweg zuweise, sei nicht geboten, da die Gesamtzuständigkeit der Finanzgerichte den Rechtsschutz des Betroffenen vereinfache und abweichende Entscheidungen von Finanz- und Zivilgerichten verhindere.

II. Entscheidungsgründe

Die nach § 17a Abs. 4 Satz 4 GVG zulässigen Beschwerden sind begründet. Für Klagen die als Gegenstand Schadenersatzansprüche nach der DSGVO (Art. 82) haben, ist der Finanzrechtsweg gegeben. Einer Vorlage an den EuGH bedarf es nicht.

Maßgeblich für die Beurteilung des Rechtsweges ist § 33 Abs. 1 Nr. 4 FGO. Demnach ist der Rechtsweg, in anderen als

den in den Nummern 1 bis 3 bezeichneten öffentlich-rechtlichen Streitigkeiten, gegeben, soweit für diese durch das Bundesgesetz oder Landesgesetz der Finanzrechtsweg eröffnet ist. Als Gesetz zieht der Senat § 32i Abs. 2 Satz 1 AO (vormals § 32i Abs. 2 AO) heran. Demnach ist der Finanzrechtsweg für Klagen der betroffenen Person, hinsichtlich der Verarbeitung personenbezogener Daten gegen Finanzbehörden oder gegen deren Auftragsverarbeiter wegen eines Verstoßes gegen datenschutzrechtliche Bestimmungen im Anwendungsbereich der DSGVO oder der darin enthaltenen Rechte der betroffenen Person, gegeben.

Nach Art. 82 Abs. 1 DSGVO hat jede Person, der wegen eines Verstoßes gegen diese Verordnung ein materieller oder immaterieller Schaden entstanden ist, Anspruch auf Schadenersatz gegen den Verantwortlichen oder gegen den Auftragsverarbeiter. Der Senat weist darauf hin, daß es sich bei diesem Schadenersatz um eine unter § 32i Abs. 2 Satz 1 Alternative 1 AO zu fassende Streitigkeit handelt.

Zudem ist die leicht verschiedene Wendung in Art. 82 Abs. 1 DSGVO („Verstoß gegen diese Verordnung“) und in § 32i Abs. 2 Satz 1 Alternative 1 AO („Verstoß gegen datenschutzrechtliche Bestimmungen im Anwendungsbereich der DSGVO“) unbedeutend. Vielmehr ist von einem Gleichlauf auszugehen, denn die DSGVO enthält nur datenschutzrechtliche Bestimmungen.

Zudem fügt der Senat hinzu, daß nach § 32i Abs. 2 Satz 1 Alternative 1 AO eine Schadenersatzklage gefordert wird, welche auf „hinsichtlich der Verarbeitung personenbezogener Daten“ basiert, was der Fall nach Art. 82 DSGVO ist.

Der erkennende Senat nimmt nicht an, daß sich auch aus verfassungsrechtlichen Gründen keine Zuständigkeit der ordentlichen Gerichte für den streitigen Schadenersatz-

anspruch ergibt. Es handelt sich nicht um einen Amtshaftungsanspruch i.S. des Art. 34 Satz 1 GG.

Der Anspruch aus Art. 82 Abs. 1 DSGVO ist auch dann, wenn er sich gegen eine Behörde richtet, kein Anspruch aus der Verletzung von Amtspflichten i.S. des Art. 34 Satz 1 GG, da es sich nicht um eine auf die Behörde übergeleitete Haftung des Amtsträgers, sondern um eine originäre Haftung der Behörde handelt. Die Rechtsweggarantie des Art. 34 Satz 3 GG hat, soweit sie den Anspruch gegen die Anstellungskörperschaft betrifft, allein die übergeleitete Haftung des Amtsträgers zum Gegenstand, nicht hingegen Ansprüche aus unmittelbarer Staatshaftung.

Aus den Ausführungen des Senat geht hervor, daß der Schadenersatzanspruch nach der DSGVO in Anspruchskonkurrenz neben einen Amtshaftungsanspruch aus § 839 BGB i.V.m. Art. 34 GG treten kann. Davon geht die DSGVO ausweislich Erwägungsgrund 146 Satz 4 selbst aus. Das entspricht dem Grundsatz, daß auch sonst zwischen einem Amtshaftungsanspruch und einem auf demselben Tatsachenkomplex beruhenden Entschädigungsanspruch Anspruchskonkurrenz bestehen kann. Das bedeutet jedoch nicht, daß die Rechtswegzuweisung des Art. 34 Satz 3 GG sich auch auf den jeweils konkurrierenden Anspruch erstreckt. Ebenso wenig gilt die Rechtswegzuweisung nach § 32i Abs. 2 AO für den Amtshaftungsanspruch. Nach § 17 Abs. 2 Satz 2 GVG tritt vielmehr eine Rechtswegspaltung ein.

Ferner erteilt der Senat der Vorlage des Rechtsstreits an den EuGH nach Art. 267 AEUV eine deutliche Absage. Es ist nicht im Ansatz erkennbar, warum Art. 82 DSGVO einer nationalen Regelung entgegenstehen könnte, die den Schadenersatzanspruch ebenso wie andere datenschutzrechtliche Ansprüche der Finanzgerichtsbarkeit zuweist.

(Claudius Söffing)

Arbeitsgrundlage.



WWW.BOORBERG.DE

Die rechtlichen und steuerlichen Wesensmerkmale der verschiedenen Gesellschaftsformen

Vergleichende Tabellen

von Professor Dr. Heinz Stehle, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Dr. Anselm Stehle, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, und Professor Dr. Wolfgang Hirschberger, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater

2021, 23. Auflage, 96 Seiten, € 28,-

ISBN 978-3-415-06952-7

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



Leseprobe unter

www.boorberg.de/9783415069527

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

SC0822

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

Hüttemann

Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht

Otto Schmidt Verlag, Köln, 5. Aufl. 2021, 1.196 Seiten

Natürlich ist das Jahressteuergesetz 2020 mit Zweckkatalog, Unmittelbarkeit von Service- und Holdingkörperschaften, Katalog der Zweckbetriebe, neues Zuwendungsempfängerregister enthalten, das Gesetz zur weiteren Förderung der Elektromobilität, Umsatzsteuerbefreiungen für soziale Dienstleistungen und für Kostenteilungsgemeinschaften und das Gesetz zur Vereinheitlichung des Stiftungsrechts. Ergänzt wird die Aktualität durch die Rechtsprechung des BFH zur politischen und wirtschaftlichen Betätigung, Selbstlosigkeit, Vergütung von Geschäftsleitern, Zweckbetriebsbegriff, Umsatzbesteuerung, Spendenabzug und ehrenamtliche Tätigkeit. Ebenso finden sich Auseinandersetzungen zu den Änderungen des AO-Anwendungserlasses (AEAO) durch die BMF-Schreiben v. 31.01.2019 und 06.08.2021.

Hüttemann analysiert auch Hintergründe und Motive und beschreibt nicht zu Unrecht an vielen Stellen, wie die Beteiligten die Wirklichkeit nur einseitig zur Kenntnis nehmen. Nach wenigen Jahren ein Klassiker im besten Sinn.

Jakob/Orth/Stopper

Praxishandbuch Vereins- und Verbandsrecht

C.H. Beck, München 2021, 581 Seiten

Ein bißchen einseitig wird das Sportrecht betont, auch wenn der Zusatz zum Titel daran keinen Zweifel läßt. Nicht überraschend, wenn man sich über den allgemein gültigen Titel hinaus mit der Materie befaßt: Statt einfach nur einschlägige Themen hintereinander zu reihen wird hier unterschieden in Blickwinkel, d.h. die Rechtsbeziehungen des Vereins/Verbands nach innen (in Verbandsgefüge) und außen (zu Dritten) untersucht, danach die Rechtsbeziehungen zu Behörden. Schließlich kommt die interne Gerichtsbarkeit d.h. Vereins- und Sportgerichte national und international zur Sprache. Das Kapitel „Rechtsbeziehungen zur Justiz“ umfaßt auch das Vereinsregister, Arbeitnehmer und Staatsanwalt-

schaft, eine vielleicht etwas mißglückte Themenkumulation, die man vielleicht auch „Diverses“ hätte nennen können. Hilfreich und unerwartet ergänzt das Schlußkapitel „Verein und Medien“ das Buch, das den Sport als Schwerpunktthema nicht verleugnet und somit in den Vordergrund stellt.

Sport bewegt sich seit langem mit zunehmender Professionalisierung und Kommerzialisierung in das Recht hinein, nicht zuletzt durch den Fachanwalt für Sportrecht. Dieser Blickwinkel ist zwar verständlich, aber nicht zwingend – haben doch Gerichte festgestellt, daß es kein eigenes Sonderrecht für Sportvereine gibt. Auch handwerkliche Schnitzer, etwa beim Weglassen von neuen Werken von Vereinsrechtspraktikern und die Doppeltennung des Reichert schmälert nicht die Brauchbarkeit des Werkes für Verbandspraktiker, die sich immer noch genügend Anregungen aus diesem Werk holen können. Ob das allerdings ein Klassiker wird?

Roos

Grundlagen der Bilanzierung

utb UVK Verlag, München 2021, 451 Seiten

Ein Buch für Lernende und Studierende, das keinen Hehl daraus macht, daß grundlegende Buchführungskenntnisse vorausgesetzt werden. Und die sind bei dem gut strukturierten und anschaulich gefaßten Werk auch nötig, sonst hat man als armer Jurist zwischen abstrakter und konkreter Bilanzierungsfähigkeit kaum Chancen.

Terwersche

Optimale Online-Identität und Internetpräsenz für Steuerberater- und Rechtsanwaltskanzleien,

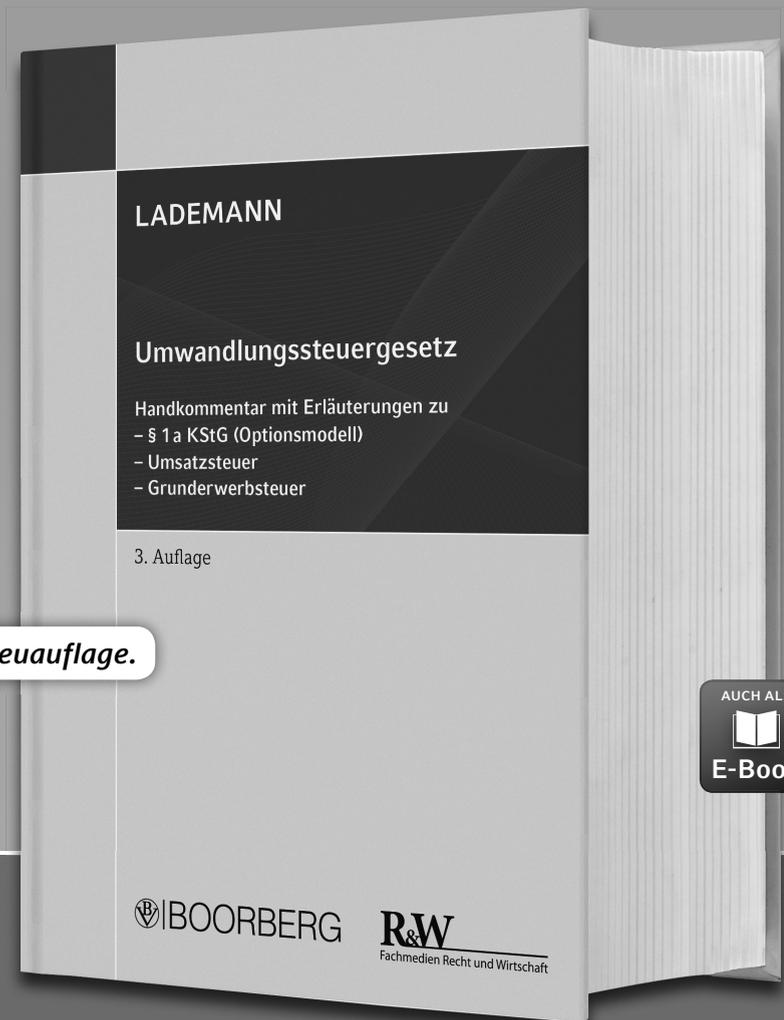
ESV Erich Schmidt Verlag, Berlin 2021, 143 Seiten

Was Vasektomie mit Online-Identität und Internetpräsenz zu tun hat, erklärt der Autor gleich im Vorwort. Danach sollte man tatsächlich eintauchen in die online-Welt, sich Zeit nehmen für die teils ungewöhnlichen Internet-Strategien (oder kannten Sie bereits Kununu?). Dem Autor bleibt auch das ungewöhnliche Schlußwort: „Einfach machen. Könnte gut werden“, sagt sein Urologe.

Im nächsten Heft: Mayer-Landrut, **Formular-Kommentar GmbH-Recht**; Meincke/Hannes/Holtz, **ErbStG, Kommentar**; Zaumseil, **Steuerverfahrensrecht**; Münch, **Handbuch Familiensteuerrecht**; Streck, **KStG Kommentar**.

Redaktion

Topaktueller Praxiskommentar.



Neuaufgabe.

AUCH ALS
E-Book

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

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



Neuaufgabe.

Komplexe Fragen – klare Antworten.



WWW.BOORBERG.DE

Die Besteuerung von Grenzgängern in die Schweiz

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

2022, 2., erweiterte Auflage, 352 Seiten, € 59,80

ISBN 978-3-415-07124-7

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

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

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

 BOORBERG

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 0711/7385-100 · 089/4361564 TEL 0711/7385-343 · 089/436000-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE SC0822



Mit der WEG-Reform.

WWW.BOORBERG.DE

WEG Kompakt

Das neue Wohnungseigentumsrecht 2020

von Dr. Jens Rass LL.M. (N.U.I.), Ministerialrat

2021, 304 Seiten, € 24,80

ISBN 978-3-415-06945-9



Leseprobe unter

www.boorberg.de/9783415069459

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

Dieser Kommentar vermittelt alle relevanten Informationen über die Grundlagen, Details und Systematik des Wohnungseigentumsrechts.

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

BOORBERG

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

SC0822