

# steueranwaltsmagazin

Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im Deutschen Anwaltverein

4 & 5 / 2021

120. Ausgabe | 23. Jahrgang

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

Dr. Jörg Stalleiken,  
Flick Gocke Schaumburg,  
Bonn

121 **Editorial**

Wagner

**Beiträge**

123 Saitta/Söffing **Salary Caps in der Bundesliga und Ausweichmodelle und ihre steuerlichen Auswirkungen**

131 Zacher **(Keine) Besteuerung der Kompensation bei notleidenden Kapitalanlagen?!**

135 Unkelbach-Tomczak **Das Gesetz zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie (ATAD-Umsetzungsgesetz – ATAD-UmsG)**

140 Söffing/Holzinger **Die Neufassung von § 97 Abs. 1 S. 1 Nr. 5 S. 1 BewG – Eine Änderungs-Odyssee**

142 Latrovalis/Link **Vorsicht bei Wirtschaftsbeziehungen mit Steueroasen**

150 Wulf/Gomes **Verfahrensrechtliche Hinweise zur Anfechtung von Steueranmeldungen**

153 **Rechtsprechung**

Söffing

160 **LiteraTour**

[www.steuerrecht.org](http://www.steuerrecht.org)

## I.

Das CoronaG („§ 7 GesRuaCOVBekG in der Fassung vom 10.09.2021“) ist bis zum 31.08.2022 verlängert worden: „§ 5 ist nur anzuwenden auf 1) bis zum Ablauf des 31. August 2022 ablaufende Bestellungen von Vorständen von Vereinen, Parteien und Stiftungen und von sonstigen Vertretern in Organen und Gliederungen von Parteien sowie 2) Versammlungen und Beschlussfassungen, die bis zum Ablauf des 31. August 2022 stattfinden.“ Gut so.

## II.

„Bedenkt man dann noch den Umstand, dass die Büsser-Tradition der Selbstausspeisung eine Kur gegen die Tod-sünde der Melancholie darstellte, dann wird nicht nur verständlich, warum die Selbstgeißelung auch eine Reaktion auf Angst und Depression in der Pestzeit war. Es ergibt sich daraus auch eine weitere Parallele zur heutigen Erregung als Antwort auf die psychisch schwierige Lage, die aus der Pandemie und den Gegenmaßnahmen resultiert. Und auch eine Form des analogen Denkens ist ähnlich: Die Geißelung erfolgte als Reaktion auf die Gottes-«Geißel» Pest, während heute mit viralen Medienereignissen auf ein Virus reagiert wird.“

*Aus: Auch das Mittelalter kannte Querdenker, NZZ, November 2020*

## III.

Und schon wieder Busch's Wilhelm: „Ich nahm die Wahrheit mal aufs Korn und auch die Lügenfinten. Die Lüge machte sich gut von vorn, die Wahrheit mehr von hinten.“

Einen schönen Herbst 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](mailto:joerg.stalleiken@fgs.de)

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

Die 121. Ausgabe des [steueranwaltsmagazin](#) erscheint am 15. Dezember 2021.

### Mitschreibende dieser Ausgabe:

*Alessandro Saitta, Claudius und Matthias Söffing*, Rechtsanwälte in Düsseldorf; *Daniel Holzinger*, Wirtschaftsjurist in Düsseldorf; *Thomas Zacher*, Rechtsanwalt in Köln; *Sabine Unkelbach-Tomczak*, Rechtsanwältin in Frankfurt; *Martin Wulf* und *Cristian Esteves Gomes*, beide Rechtsanwälte in Köln; *Stefanie Latrovalis* und *Mathias Link*, beide Rechtsanwälte in Frankfurt.

### Fachbeirat

#### Allgemeines Steuerrecht

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

#### Internationales Steuerrecht

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

#### Impressum

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

Verlag: Richard Boorberg Verlag GmbH & Co KG, Scharnstraße 2, 70563 Stuttgart; Tel: 0711/7385-0; Fax: 0711/7385-500, [www.boorberg.de](http://www.boorberg.de)

Layout und Satz: GreenTomato GmbH, 70193 Stuttgart

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

Anzeigenverwaltung: Verlag

Anzeigenpreisliste: Nr. 5 vom 01.01.2016

Alle Urheber-, Nutzungsrechte und Verlagsrechte vorbehalten.

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

ISSN 1615-5610



## Topaktuelle Arbeitsgrundlage.

WWW.BOORBERG.DE

### **LADEMANN Kommentar zum Einkommen- steuergesetz mit Nebengesetzen**

Loseblattwerk, ca. 15.920 Seiten, € 298,-  
einschl. 14 Ordnern

Im Bezug des Loseblattwerks inbegriffen ist  
der Online-Dienst »Lademann, EStG context«  
unter [www.estg-context.de](http://www.estg-context.de).

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

Die Schwerpunkte des Kommentars:

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

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

# Salary Caps in der Bundesliga und Ausweichmodelle und ihre steuerlichen Auswirkungen

Von *Alessandro Saitta* und *Claudius Söffing*<sup>1</sup>, Rechtsanwälte S&P Söffing Kranz Rechtsanwaltsgesellschaft mbH, Düsseldorf.

## I. Einleitung

Die Corona-Pandemie hat den europäischen Fußball nicht nur in sportlicher Hinsicht hart getroffen. Nachdem der deutsche Fußball eine Zwangspause einlegen mußte und die vergangene Saison unter Ausschluß des Publikums zu Ende gespielt wurde, machen sich die wirtschaftlichen Folgen bemerkbar. Fehlende Millionen-Einnahmen durch leere Stadien und hohe Fußballergehälter sowie exorbitante Transfersummen lassen Präsidenten, Vorstandsvorsitzende, Geschäftsführer der sportlichen Abteilungen sowie Sportvorstände der Bundesliga Clubs über die Einführung von Salary Caps in der Bundesliga diskutieren. In jüngster Zeit hat sich auch eine von *Thomas Oppermann*, der seit dem Jahre 2005 für die SPD dem Bundestag angehörte, und seit 2019 dem Ethikkomitee des Deutschen Fußball-Bundes (DFB) vorsah, eingerichtete Arbeitsgruppe mit der Frage der rechtlichen Zulässigkeit beschäftigt.

Der Hintergrund der vorstehenden Diskussion ist nicht nur im Hinblick auf eine etwaige Sanierung der Vereins Haushalte, sondern auch in Bezug auf die Wettbewerbsfähigkeit der Vereine untereinander zu sehen. Der vorliegende Beitrag soll einen Überblick über mögliche Modelle der Gehaltsobergrenze verschaffen und einen Problemaufriß über die Frage der rechtlichen Zulässigkeit hinsichtlich ihrer Einführung geben. Darüber hinaus werden steuerliche Fragestellungen, die im Zusammenhang mit der Besteuerung von Fußballspielergehältern stehen, und die steuerliche Belastung von Ausweichmodellen durchleuchtet. Unabhängig von allen rechtlichen Fragestellungen verbleibt aber bereits eingangs festzuhalten, daß eine Gehaltsobergrenze nur dann Sinn macht, wenn „alle“ sich einer entsprechenden Regelung unterwerfen. Mit „alle“ sind dabei nicht nur die Vereine einer Nation zu verstehen, sondern alle Vereine, die zumindest auf europäischer Ebene sich zusammengeschlossen haben.

## II. Modelle für eine Gehaltsobergrenze

Der zur Diskussion stehende Salary Cap beschreibt die Gehaltsobergrenze, die eine Sportmannschaft nicht überschreiten darf. Denkbar wäre, ein Budget für die gesamte Mannschaft festzulegen, das die Vereine selbstständig intern verteilen dürfen, oder die Festsetzung eines Maximalgehaltes für einzelne Spieler. Sein Vorbild findet der Salary Cap in den vier großen U.S.-amerikanischen Profisportligen, namentlich NBA (National Basketball Association), NFL (National Football League), NHL (National Hockey League), MLB (Major League Baseball). Dabei ist zwischen der absoluten Gehaltsobergrenze, der sog. „*hard cap*“, und der relativen Gehaltsobergrenze, der sog. „*soft cap*“, zu differenzieren.

### 1. Absolute Gehaltsobergrenze

Absolute Gehaltsobergrenzen sind dadurch gekennzeichnet, daß jedes Ligamitglied (jeder Verein) nur einen festgesetzten, für alle regelmäßig einheitlichen, absoluten Maximalbetrag für Spielergehälter ausgeben darf. Eine Überschreitung der Gehaltsobergrenze würde den Ausschluß des Wettbewerbes zur Folge haben. Allerdings kann diese vermeintlich absolute und stringente Gehaltsobergrenze durch die Vereinbarung von Boni, beispielsweise durch einen sog. „*signing bonus*“, durchbrochen werden. Das Collective Bargaining Agreement 2020 zwischen der NFL und NFLPA (National Football League Players Association) erlaubt den Teams, den signing bonus bei Vertragsunterzeichnung vollständig auszuzahlen, aber für den Cap auf

<sup>1</sup> Die Autoren sind Rechtsanwälte in der überörtlichen Kanzlei S&P SÖFFING KRANZ Rechtsanwaltsgesellschaft mbH.

die Vertragslaufzeit zu verteilen.<sup>2</sup> Dies hat den Vorteil, daß mehrere Spieler verpflichtet werden können, ohne dabei den salary cap für die Saison unmittelbar auszuschöpfen.

**Beispiel:** Die DFL beschließt, daß jeder Fußballverein beispielsweise 150 Millionen Euro für die Gehälter pro Saison ausgeben darf. Eine Überschreitung dieser Gehaltsobergrenze ist verboten und wird mit einem Ausschluß des Wettbewerbes sanktioniert.

Jetzt verpflichtet Fußballverein A einen Spieler. Er unterschreibt einen Fünfjahresvertrag über 15 Millionen Euro. Von diesen 15 Millionen Euro gibt es 5 Millionen Euro Signing Bonus. Über die kommenden 5 Jahre wird das Gehalt beispielsweise wie folgt ausbezahlt:

2 Millionen Euro Gehalt im ersten Jahr + 1 Million Euro Bonus (fiktiv) pro Jahr

Die Ausgabe beträgt in diesem Fall 3 Millionen Euro, so daß der Verein weitere 147 Mio. Euro Spielraum für weitere Gehälter hat.

## 2. Luxussteuer

Demgegenüber ist im Rahmen der absoluten Gehaltsobergrenze eine Überschreitung möglich, die aber eine sog. „Luxussteuer“ („luxury tax“) – in Höhe des überzogenen Betrages – auslöst. Die „Luxussteuer“ könnte dann aus einem Solidarfonds an die Vereine fließen, die die Gehaltsobergrenze nicht überschritten haben. Für dieses Modell hat sich der UEFA-Präsident, *Aleksander Ceferin*, im Rahmen eines Interviews mit der Süddeutschen Zeitung ausgesprochen.<sup>3</sup>

**Beispiel:** Die DFL beschließt, daß jeder Fußballverein beispielsweise 150 Millionen Euro für die Gehälter pro Saison ausgeben darf. Eine Überschreitung dieser Gehaltsobergrenze ist nach dem Reglement der DFL erlaubt, löst aber eine „Luxussteuer“ aus.

Beispiel wie oben, allerdings überschreitet der Fußballverein A die Gehaltsobergrenze von 150 Millionen Euro um 30 Millionen Euro. Nun ist eine „Luxussteuer“ in Höhe von 30 Millionen Euro fällig, die in einen „Fonds“ einzuzahlen ist. Diese 30 Millionen Euro werden an die anderen Vereine, die die Gehaltsobergrenze nicht überschritten haben, gleichmäßig verteilt.

Allerdings wird in den U.S.-amerikanischen Profiligen auch dieses Modell der Gehaltsobergrenze durch die Vereinbarung von Boni teilweise durchbrochen.

## 3. Relative Gehaltsobergrenze/Koppelung an den Jahresumsatz

Durchaus realisierbarer erscheint es, die Gehaltsobergrenze an den *Jahresumsatz* der jeweiligen Teams zu koppeln. Hierbei können die Gehaltsobergrenzen dementsprechend innerhalb einer Sportliga zwischen den umsatzstärkeren und umsatzschwächeren Clubs deutlich variieren. Die Reglementierung könnte beispielsweise vorsehen, daß die Ver-

eine lediglich 70% des Gesamtumsatzes für die Gehälter aufwenden dürfen. Dies würde bedeuten, daß der FC Bayern München – nachdem der Verein in der Saison 2018/19 einen Gesamtumsatz von 750,4 Mio. Euro<sup>4</sup> verzeichnete – 525,28 Mio. Euro für Gehälter zur Verfügung hätte. Als Gegenbeispiel nehme man den VfL Borussia Mönchengladbach. In der Saison 2018/19 setzte er 213 Mio. Euro um<sup>5</sup>, mit der Folge, daß er 161 Mio. Euro in die Gehälter investieren könnte. Ob dadurch der erhoffte Effekt der Wettbewerbsfähigkeit eintritt, erscheint mehr als fraglich.

## III. Festgesetzte Leistungsvergütungen in anderen Berufsgruppen

Ein Blick über den Tellerrand zeigt, daß es auch außerhalb des Sports für diverse Berufsgruppen Gehaltsreglementierungen gibt, beispielsweise für Rechtsanwälte das Rechtsanwaltsvergütungsgesetz (RVG) oder für Ärzte die Gebührenordnung für Ärzte (GOÄ). Aber auch im Bereich der Wirtschaft und Industrie wurde in jüngster Vergangenheit beispielsweise in der Schweiz über die Einführung von Gehaltsobergrenzen für Manager von Unternehmen diskutiert.<sup>6</sup>

Allerdings ist es sehr fraglich, ob das RVG als Vorbild für die Einführung der Gehaltsobergrenze im deutschen bzw. internationalen Fußball gelten kann. Mit dem RVG verfolgte der Gesetzgeber das Ziel, zum einen die Kosten und Vergütungen für einen Rechtsanwalt transparenter und einfacher zu machen und zum anderen für Rechtsanwälte Anreize zu schaffen, ihre Mandaten verstärkt bei außergerichtlichen Streitbeilegungen zu unterstützen, um die Belastung der Gerichte zu verringern. Damit dürfte schon aufgrund des Sinn und Zwecks des RVG einer Übertragbarkeit auf die Gehaltsstruktur eines Profisportlers entgegenstehen. Ausschlaggebend dürfte aber sein, daß der zu honorierende Tätigkeitskatalog im RVG auch nicht ansatzweise für einen Profifußballspieler übertragbar sein dürfte. Denn wie wären einzelne Leistungen des Fußballspielers zu bemessen? An den gelaufenen Kilometern? Etwa an den erzielten Toren? Dann würde ein Abwehrspieler oder ein Torwart benach-

2 Das Collective Bargaining Agreement 2020 NFL-NFLPA, abrufbar unter: [https://nflpaweb.blob.core.windows.net/media/Default/NFLPA/CBA2020/NFL-NFLPA\\_CBA\\_March\\_5\\_2020.pdf](https://nflpaweb.blob.core.windows.net/media/Default/NFLPA/CBA2020/NFL-NFLPA_CBA_March_5_2020.pdf).

3 <https://www.sueddeutsche.de/sport/fussball-bundestag-salary-cap-millionengagen-1.4986862>.

4 Homepage FC Bayern München AG – [www.fcbayern.com](http://www.fcbayern.com) – <https://fcbayern.com/de/news/2019/09/pressemitteilung-geschaeftsjahr-2018-2019-rekordumsatz-und-rekordgewinn-fuer-den-fc-bayern-muenchen>.

5 Homepage VfL Borussia Mönchengladbach – [www.borussia.de](http://www.borussia.de) – [https://www.borussia.de/de/aktuelles-termine/news/borussia-news/news-detaila\\_sicht.html?tx\\_ttnews%5Btt\\_news%5D=42640&cHash=06b0c218f10c383353696e77a9c15f73](https://www.borussia.de/de/aktuelles-termine/news/borussia-news/news-detaila_sicht.html?tx_ttnews%5Btt_news%5D=42640&cHash=06b0c218f10c383353696e77a9c15f73)

6 <https://www.faz.net/aktuell/wirtschaft/wirtschaftspolitik/managerehaelter-was-schweizer-abzocker-initiative-brachte-14906270.html>.

teilt werden, weil ihre Tätigkeit das Erzielen eines Tores nicht zwingend voraussetzt. Vielmehr geht es dann um die Verhinderung eines Tores. Aber wie wäre dann die Leistung eines Mittelfeldspielers oder gar die eines Auswechselfpielers zu bemessen? Eine solche Reglementierung würde zu einem Ungleichgewicht innerhalb der Mannschaft führen, so daß bereits die verschiedenen Positionen ein Hindernis für ein solches Modell sind. Eine tätigkeitsbezogene Vergütung ist im Sport wohl nicht realisierbar.

## IV. Juristische Hürden

Im Mittelpunkt der Problemfelder hinsichtlich der rechtlichen Zulässigkeit stehen zum einen arbeitsrechtliche und zum anderen europarechtliche Aspekte. Diese Fragestellungen hat auch die von *Thomas Oppermann* gegründete Taskforce begutachtet, mit dem Ergebnis, daß die Einführung einer Gehaltsobergrenze rechtlich zulässig sei. Im Folgenden soll ein kurzer Überblick über die rechtlichen Problemfelder erfolgen.

### 1. Arbeitsrechtliche Problemfelder

Das deutsche Arbeitsrecht ist von dem Grundsatz der Privatautonomie geprägt, so daß die Einführung eines Salary Caps arbeitsrechtlich nicht unproblematisch wäre. Möglicherweise kann die Vereinbarung von Tarifverträgen nach dem Tarifvertragsgesetz (TVG) der Einstieg in die arbeitsrechtliche Zulässigkeit einer Gehaltsobergrenze sein.<sup>7</sup> Dabei werden Arbeitsrechtler insbesondere zu prüfen haben, wer auf Arbeitgeberseite zunächst einen Tarifvertrag schließen kann. Schließlich müßte ein für jeden Verein verbindlicher Tarifvertrag geschlossen werden, so daß die Vereine selbst zwangsläufig als Vertragspartner ausscheiden und damit lediglich der Deutsche Fußball-Bund (DFB) oder die Deutsche Fußball Liga (DFL) als Vertragspartner in Betracht kommen. Darüber hinaus könnte ein möglicher Verstoß gegen das in § 4 Abs. 3 TVG verankerte Günstigkeitsprinzip vorliegen.<sup>8</sup> Dies könnte insbesondere im Hinblick auf den Zweck einer Kollektivvereinbarung fraglich sein, denn beim Abschluß eines Kollektivvertrages geht es grundsätzlich darum, die Bedingungen des Arbeitsverhältnisses zu Gunsten des Arbeitnehmers zu verbessern. Ob die Arbeitnehmer – in diesem Falle die Fußballspieler – schutzbedürftig sind, erscheint mehr als fraglich. Letztlich verfolgt man das Ziel, privilegierte Arbeitnehmer durch die Deckelung der Gehälter einzuschränken.

### 2. Kartellverbot i.S.v. Art. 101 Abs. 1 AEUV

Auf europäischer Ebene verbietet Art. 101 Abs. 1 AEUV wettbewerbsbeschränkende Vereinbarungen und abgestimmte Verhaltensweisen zwischen Unternehmen oder Unternehmensvereinigungen. Isoliert betrachtet ist die Ein-

führung eines Salary Caps durch die UEFA grundsätzlich zunächst eine wettbewerbsbeschränkende Vereinbarung.<sup>9</sup> Die UEFA würde aktiv in den Wettbewerb um den umworbenen Fußballspieler eingreifen. Eine Rechtfertigung einer solchen Wettbewerbsbeschränkung kann gemäß Art. 101 Abs. 3 AEUV dann erfolgen, wenn der Salary Cap 1. zu einer Effizienzsteigerung führen würde, 2. die Verbraucher eine angemessene Beteiligung an dem entstehenden Gewinn erhalten würden, 3. die Einschränkung unerlässlich für die Effizienzgewinne wäre und 4. keine Ausschaltung des wesentlichen Wettbewerbs eintreten würde.<sup>10</sup> Eine Freistellung der Wettbewerbsbeschränkung nach Art. 101 Abs. 3 AEUV wird nur dann erfolgen können, wenn die oben genannten Voraussetzungen kumulativ vorliegen. Das ausschlaggebende Argument im Rahmen der Rechtfertigung, bei der letztlich auch eine Interessenabwägung vorzunehmen ist, wird die Herstellung der Chancengleichheit im europäischen Fußball sein, das zugleich auch eine Wettbewerbsgerechtigkeit impliziert. Es bleibt aber festzuhalten, daß die Einführung des Salary Caps auf europäischer Ebene kein Selbstläufer sein wird.

## V. Ausweichmodelle?

Die Einführung der Gehaltsobergrenze wird zwangsläufig auch die Entwicklung von „Ausweichmodellen“ mit sich bringen. Es erscheint kaum denkbar, daß wirtschaftlich starke Vereine sich an Gehaltsobergrenzen halten werden, insbesondere dann nicht, wenn die Teilnahme am internationalen Fußball „auf dem Spiel“ steht. Möchte ein Verein einen Top-Spieler der „oberen“ Gehaltsklasse verpflichten, weil er sämtliche Kriterien erfüllt, um maßgeschneidert in den Kader integriert zu werden, dann wird dieser Verein nach Ausweichmodellen suchen, die ihm den Kauf des Spielers ermöglichen werden, ohne gegen eine Gehaltsobergrenze zu verstoßen.

Wie derartige Ausweichmodelle aussehen könnten, soll im Folgenden an (drei) Beispielen illustriert werden:

### 1. Übertragung der Verwertungs- und Nutzungsberechtigung

So wäre unter anderem denkbar, daß die Fußballspieler die Nutzungs- und Verwertungsrechte an ihrem Namen und Bild an den Verein gegen ein Entgelt übertragen, das nicht mit der Vergütung abgegolten ist.

In der derzeitigen Vertragssituation gestattet der Fußballspieler gemäß § 2 S. 1 des DFB-Mustervertrags für Ver-

<sup>7</sup> *Lange*, SpuRt 2010, S. 234 ff.

<sup>8</sup> *Rüth*, SpuRt 2003, S. 137 (140 f.).

<sup>9</sup> So *Bahners*, SpuRt 2003, S. 142 (144); vgl. auch *Heermann*, NZKart 2015, S. 128 (131).

<sup>10</sup> Vgl. *Heermann*, NZKart 2015, S. 128 (131).

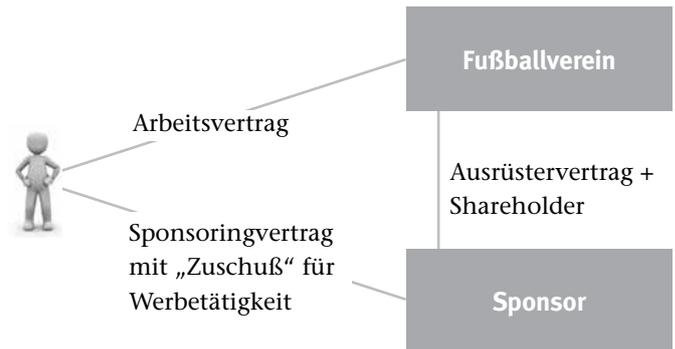
tragsspieler<sup>11</sup> dem Verein die Verwertung seiner Persönlichkeitsrechte, soweit sein Vertragsverhältnis als Spieler, d. h., die Verwertung seiner Persönlichkeitsrechte im Zusammenhang mit dem Verein steht, berührt wird. Gemäß § 2 S. 3 des DFB-Mustervertrags für Vertragsspieler gilt dies insbesondere für die vom Verein veranlaßte oder gestattete Verbreitung von Bildnissen des Spielers als Mannschafts- oder Einzelaufnahmen in jeder Abbildungsform, besonders auch hinsichtlich der Verbreitung solcher Bildnisse in Form von Spielszenen und/oder ganzer Spiele seiner Mannschaft, um somit durch öffentlich- und/oder privatrechtliche Fernsehanstalten und/oder andere audiovisuelle Medien die erforderlichen Nutzungen zu ermöglichen und sie den Landesverbänden, Regionalverbänden, dem DFB und/oder dem Ligaverband zur Erfüllung ihrer insbesondere in Wahrnehmung ihrer Vermarktungsaufgaben begründeten, vertraglichen Verpflichtungen einzuräumen. Die Übertragung und Verwertung des Persönlichkeitsrechts des Spielers ist insoweit bereits mit der vereinbarten Vergütung abgegolten.<sup>12</sup>

Um die Gehaltsobergrenze zu durchbrechen, könnten sich Spieler und Verein dahingehend einigen, daß der Spieler auf Vertragsbasis das Nutzungs- und Verwertungsrecht an Namen und/oder Bild gegen Entgelt auf den Verein überträgt. Dies würde aber voraussetzen, daß der aktuelle Mustervertrag des DFB dahingehend geändert wird, daß eine solche Übertragung separat erfolgt und insbesondere nicht mit der vereinbarten Vergütung abgegolten ist. Der Mustervertrag müßte dann aber einen weiteren Zusatz enthalten, daß im Falle einer fehlenden gesonderten Vereinbarung das Nutzungs- und Verwertungsrecht am eigenen Bild und Namen auf den Verein übertragen wird. Unter Berücksichtigung des im deutschen Recht geltenden Grundsatzes der Privatautonomie wäre es den beiden Vertragsparteien dementsprechend möglich, ein marktorientiertes Entgelt für die Übertragung der Verwertungs- und Nutzungsberechtigung zu vereinbaren. Dies hätte zur Folge, daß der Spieler zum einen die von der Gehaltsobergrenze umfaßte Vergütung und zum anderen eine Vergütung für die Übertragung des Nutzungs- und Verwertungsrechts an seinem Namen und/oder Bild, die nicht von der Gehaltsobergrenze umfaßt wäre, beziehen würde. Wie der Spieler diese Nutzungs- und Verwertungsrechte an seinem Namen und/oder Bild auf den Verein überträgt, ist eine Frage der gesellschaftsrechtlichen Gestaltung. Der Spieler könnte beispielsweise das Nutzungs- und Verwertungsrecht an seinem Namen und seinem Bild auf eine bestehende oder zu gründende GmbH<sup>13</sup> übertragen. Diese Marketing- GmbH könnte wiederum das Nutzungs- und Verwertungsrecht anschließend für die Vertragslaufzeit auf den Verein entgeltlich veräußern.

## 2. „Bezuschussung“ der Gehälter durch Sponsoren

Des Weiteren wäre auch denkbar, die Gehaltsobergrenze über den Weg mit den Sponsoren zu unterlau-

fen. So könnte z. B. der Ausrüster mit dem Spieler oder mit dessen Marketing-GmbH, die über die Nutzungs- und Verwertungsrechte des Persönlichkeitsrechts verfügt, einen Ausrüstervertrag abschließen. Hintergrund dieses Ausweichmodells ist, daß der Ausrüster des Vereins, der ggf. auch Anteile an dem Verein hat (sog. „Shareholder“), ein großes wirtschaftliches Interesse daran hat, daß dieser Spieler bei einem Verein spielt, der zugleich auch von ihm ausgerüstet wird. Der Ausrüster könnte also das von der Gehaltsobergrenze umfaßte Grundgehalt mit einer Vergütung für die Werbetätigkeit „bezuschussen“.



## 3. Bonuszahlungen auch vom „Salary Cap“ umfaßt?

Ob etwaige Bonusvereinbarungen auch Gegenstand von Gehaltsobergrenzen sein sollen, ist eine offene Frage. Würden Boni aber nicht von der Gehaltsobergrenze umfaßt werden, so würden sich die Vereine eine Hintertür offen lassen, um Fußballspielern dennoch höhere Gehälter zu zahlen. Wie bereits in den U.S.-amerikanischen Ligen dies der Fall ist, könnten Fußballvereine die zu verpflichtenden Fußballspieler z. B. durch sog. „Unterschriftsboni“ für den Abschluß des Vertrages zu sich locken oder aber durch Zahlung von Boni, die variabel gestaltet werden können. Wonach sich diese Bonuszahlung dann richtet, kann der Verein selber entscheiden.

## VI. Wie wirken sich die Gehaltsobergrenze und die Umgehungsmodelle steuerlich aus?

### 1. Allgemeines

Die Einkünfte eines Sportlers unterliegen in Deutschland der Einkommensteuer, soweit er unbeschränkt, beschränkt oder erweitert beschränkt steuerpflichtig ist.<sup>14</sup> Gemäß § 1 Abs. 1 S. 1 EStG sind Sportler als natürliche Personen in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig, wenn diese im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufent-

<sup>11</sup> Stand 12/2016, abrufbar unter: [https://www.dfb.de/fileadmin/\\_dfbdam/126460-Mustervertrag\\_Vertragsspieler\\_12-2016.pdf](https://www.dfb.de/fileadmin/_dfbdam/126460-Mustervertrag_Vertragsspieler_12-2016.pdf)

<sup>12</sup> So Kranz, SpuRt 2020, S. 174 (178).

<sup>13</sup> Aus Gründen der Vereinfachung wird die GmbH im Folgenden „Marketing-GmbH“ genannt.

halt haben. Einen Wohnsitz hat gemäß § 8 AO jemand dort, wo er eine Wohnung unter Umständen innehat, die darauf schließen lassen, daß er die Wohnung beibehalten und benutzen wird. Die Fußballspieler in der Bundesliga werden aufgrund ihrer täglichen Teilnahmepflicht am Training ihren Wohnsitz in Deutschland haben, so daß sie in der Regel gemäß § 1 Abs. 1 S. 1 EStG unbeschränkt steuerpflichtig sind.

Da der moderne Fußballspieler nicht nur den Beruf des Profisportlers ausübt, sondern mittlerweile auch Werbetätigkeiten für verschiedene Unternehmen unternimmt, realisiert er im Rahmen seiner sportlichen Betätigung grundsätzlich mehrere Einkunftsquellen, die regelmäßig der Besteuerung unterliegen.<sup>15</sup> Für die Besteuerung der Einkünfte eines Fußballspielers sind insbesondere folgende Einkunftsarten i.S. von § 2 Abs. 1 S. 1 EStG von Bedeutung:

- Einkünfte aus Gewerbebetrieb, § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG i. V. m. § 15 EStG
- Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 4 EStG i. V. m. § 19 EStG
- Einkünfte aus Kapitalvermögen, § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 5 EStG i. V. m. § 20 EStG.

Verpflichtet sich der Fußballspieler, für einen Verein zu spielen und erhält er dementsprechend eine Vergütung, so geht er einen Arbeitsvertrag i. S. d. § 611 BGB ein. Nach der herrschenden Auffassung der Rechtsprechung und Literatur setzt die Arbeitnehmereigenschaft voraus, daß die Tätigkeit von einer persönlichen Einbindung in den Betrieb des Dienstberechtigten, dessen Weisungsgebundenheit nach Ort, Zeit und Inhalt der Arbeitsleistung, ferner einer organisatorischen Abhängigkeit für die Leistungserbringung und schließlich für fremdnützige Zwecke geprägt ist.<sup>16</sup> Daß der Fußballspieler die oben genannten Voraussetzungen erfüllt und mithin unter den Begriff des Arbeitnehmers fällt, ist allgemein anerkannt. Dementsprechend erzielen sie zunächst Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 2 Abs. 1 Nr. 4 EStG i. V. m. § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG. Wie bei jedem Arbeitnehmer auch, hat der inländische Verein als Arbeitgeber gemäß § 38 Abs. 3 EStG die Lohnsteuer für Rechnung des Arbeitnehmers einzubehalten und gemäß § 41 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG an das Betriebsstättenfinanzamt abzuführen.

Unternimmt der Fußballspieler zudem Werbetätigkeiten z. B. für seinen Ausrüster, Automarken oder andere Unternehmen, so stellt sich zunächst die Frage, wie diese Einkünfte steuerrechtlich zu qualifizieren sind. Hierbei geht es um die Frage, ob es sich um Einkünfte aus nicht selbstständiger Tätigkeit gemäß § 19 Abs. 1 EStG oder aus Gewerbebetrieb gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG handelt. So hat der X. Senat des BFH mit Urteil vom 22.02.2012<sup>17</sup> entschieden, daß ein Fußballspieler einer selbstständigen Betätigung nachgeht, aus der er Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt, wenn er hinsichtlich der Werbetätigkeit mit Unternehmerinitiative handelt und ein Unternehmerrisiko trägt. Dabei leitete der BFH das Merkmal der Unterneh-

merinitiative aus § 1 Abs. 1 Satz 2 der Lohnsteuer-Durchführungsverordnung (LStDV) ab und bejaht diese, soweit eine Weisungsgebundenheit hinsichtlich Ort, Zeit und Inhalt der Tätigkeit und eine betriebliche Eingliederung besteht.<sup>18</sup> Das Merkmal des Unternehmerrisikos lehnt der X. Senat des BFH insbesondere dann ab, wenn der Fußballspieler feste Bezüge, eine gesonderte Vergütung für anfallende Überstunden, Urlaubsansprüche und Fortzahlung von Bezügen im Krankheitsfall erhält.<sup>19</sup> Nimmt der Fußballspieler also Werbeanfragen durch den Ausrüster, wie z. B. Adidas oder Puma, oder von anderen Unternehmen an, wird er für die Werbetätigkeit letztlich eine einmalige gesonderte Vergütung erhalten, so daß er sowohl mit Unternehmerinitiative und Unternehmerrisiko handelt. Damit erzielt er Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG, die von ihm zu versteuern sind. Diese von dem Fußballspieler selbst zu versteuernden Einkünfte aus Gewerbebetrieb müssen im Rahmen der jährlichen Steuererklärung beim Finanzamt angegeben werden.

## 2. Auswirkung auf die Gehaltsobergrenze

Durch die Einführung der Gehaltsobergrenze werden sich im Rahmen der abzuführenden Lohnsteuer keine Veränderungen ergeben. Die Fußballspieler werden weiterhin Arbeitnehmer sein, so daß die Vereine als Arbeitgeber, auch weiterhin die Lohnsteuer abzuführen haben. Durchaus interessanter werden die steuerrechtlichen Fragestellungen im Rahmen der Entwicklung der Gestaltungsmodelle, die eine Durchbrechung der Gehaltsobergrenze erlauben würden.

### a. Übertragung der Verwertungs- und Nutzungsberechtigung auf eine GmbH

Gründet der Fußballspieler eine Gesellschaft in Form einer GmbH (Marketing-GmbH) und überträgt er ihr das Verwertungsrecht an seinem Namen, noch bevor er Werbeverträge eingeht, so stellt sich zum einen die Frage, wie sich eine solche Übertragung steuerlich auswirkt und zum anderen, welchen steuerlichen Effekt eine solche Strukturierung für die Gesellschaft und insbesondere für den Gesellschafter haben könnte.

Siehe Grafik auf der folgenden Seite oben.

<sup>14</sup> Vgl. auch *Kranz*, SpuRt 2020, S. 174 (175).

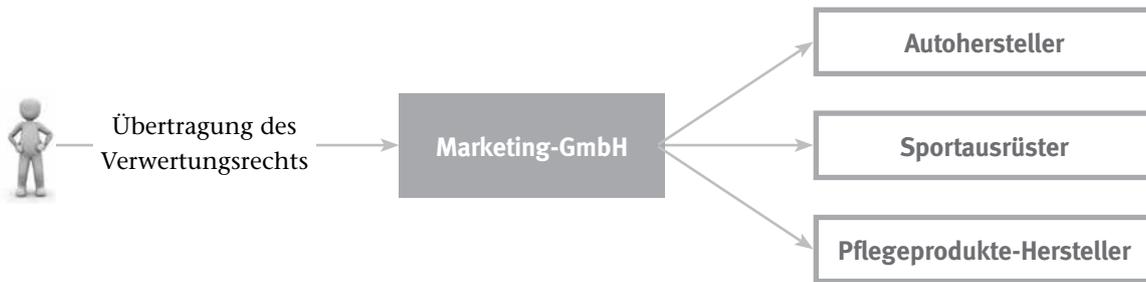
<sup>15</sup> Vgl. *Kranz*, SpuRt 2020, S. 174 (175).

<sup>16</sup> Vgl. *Fritzweiler* in *Fritzweiler/Pfister/Summerer*, Praxishandbuch Sportrecht, 3. Aufl. 2014, 3. Teil Rn 14 f.

<sup>17</sup> BFH, Urteil vom 22.02.2012 – X R 14/10 –, BStBl. II 2012, 511, Rn. 34.

<sup>18</sup> Vgl. *Kranz*, SpuRt 2020, S. 174 (175).

<sup>19</sup> BFH, Urteil vom 22.02.2012 – X R 14/10 –, BStBl. II 2012, 511, Rn. 38 ff.; vgl. auch *Kranz*, SpuRt 2020, S. 174 (176).



### (1) Rechtliche Einordnung des Nutzungs- und Verwertungsrechts

Zuvorderst ist allerdings die Qualifizierung des Nutzungs- und Verwertungsrechts am eignen Namen und Bild zu klären. Dabei ist stets zu berücksichtigen, daß das Recht am eigenen Namen im Sinne des § 12 BGB und das Recht am eignen Bild im Sinne von § 22 KunstUrhG als Teil des allgemeinen Persönlichkeitsrechts und damit als höchstpersönliches Recht zum einen zivilrechtlich nicht übertragbar ist und zum anderen als solches nicht in ein Betriebsvermögen eingelegt werden kann.<sup>20</sup> Der X. Senat des BFH entschied aber mit Urteil vom 12.06.2019<sup>21</sup>, daß der kommerzialisierbare Teil des Namensrechts einer natürlichen Person unabhängig davon, ob er zivilrechtlich übertragbar ist, ertragsteuerlich ein einlagefähiges Wirtschaftsgut darstellt und mithin gemäß § 4 Abs. 1 Satz 8 EStG in einen Betrieb eingelegt werden kann. Erzielt die Marketing-GmbH als Nutzungs- und Verwertungsberechtigte aus der Vermarktung des Namens und/oder Bildes des Fußballspielers gewerbliche Einkünfte, so handelt es sich hierbei auch um Betriebseinnahmen.

### (2) Allgemeine Besteuerung einer GmbH

Eine in Deutschland gegründete GmbH, die ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung in Deutschland hat, ist gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG unbeschränkt steuerpflichtig. Steuerobjekt der Körperschaftsteuer ist das Einkommen (§ 7 Abs. 2 KStG), dessen Ermittlung nach den Vorschriften des EStG und den §§ 8 ff. KStG geschieht. Dabei ist die Besteuerung der GmbH als Gesellschaft von der Besteuerung ihrer Gesellschafter strikt zu trennen (Trennungsprinzip). Bei den Kapitalgesellschaften wird bei der Ermittlung der körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage der Gewinn i. S. d. §§ 4 und 5 EStG als Ausgangsgröße zugrunde gelegt. Der Steuersatz beträgt gemäß § 23 Abs. 1 KStG bei der Körperschaftsteuer 15 % des zu versteuernden Einkommens.

Unabhängig von der Art ihrer Tätigkeit ist die GmbH kraft Rechtsform gemäß § 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG immer zugleich ein Gewerbebetrieb, der der Gewerbesteuer unterliegt. Die Bemessungsgrundlage für die Gewerbesteuer ist der auf 100 Euro abgerundete Gewerbeertrag der GmbH, der mit der so genannten Meßzahl von 3,5% (§ 11 Abs. 3 GewStG) zu multiplizieren ist. Auf diesen Steuermeßbetrag wird von der Gemeinde, in der die Gesellschaft ihren Sitz hat, der festgesetzte Hebesatz i. S. d. § 16 GewStG an-

gewendet. Dabei ist zu beachten, daß der Hebesatz gemäß § 16 Abs. 4 Satz 2 GewStG mindestens 200 Prozent betragen muß. Setzt die Gemeinde ihren Hebesatz auf z. B. 400% fest, dann würde sich eine Belastung von 14% auf den Gewerbetrag ergeben. Bereits an dieser Stelle wäre die Gestaltungspraxis gefragt. Da die Gewerbesteuer von der Gemeinde durch Satzung festgesetzt wird und damit jede Gemeinde einen unterschiedlichen Hebesatz hat, wäre es möglich, einen steuerlichen Effekt dadurch herbeizuführen, den Sitz der Gesellschaft in eine Gemeinde zu verlegen, die einen niedrigen Hebesatz festgelegt hat.

Wie bei der Besteuerung von natürlichen Personen ist auch bei Kapitalgesellschaften der Solidaritätszuschlag in Höhe von 5,5% gemäß § 4 Satz 1 SolZG auf die Körperschaftsteuer zu entrichten. Im Ergebnis ergibt sich für die GmbH eine Steuerbelastung von ca. 30%.

### (3) Steuerliche Auswirkung der Übertragung des Nutzungs- und Verwertungsrechts

In dem Moment, wo das Nutzungs- und Verwertungsrecht am eigenen Namen oder Bild auf die GmbH übertragen wird, wird ein Betriebsvermögen gebildet. Nach der ständigen Rechtsprechung sind notwendiges Betriebsvermögen die Wirtschaftsgüter, die dem Betrieb dergestalt unmittelbar dienen, daß sie objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb bestimmt sind.<sup>22</sup>

Wie sich die Übertragung des Nutzungs- und Verwertungsrechts am eignen Namen oder Bild für die GmbH im Rahmen der Steuerbilanz auswirkt, ist davon abhängig, ob der Fußballerspieler diese Berechtigung entgeltlich oder unentgeltlich an die GmbH veräußert. Veräußert er dieses (immaterielle) Wirtschaftsgut entgeltlich, beispielsweise durch die Gewährung von Gesellschaftsrechten an der GmbH, so verlangt § 5 Abs. 2 EStG, daß für das immaterielle Wirtschaftsgut des Anlagevermögens ein Aktivposten anzusetzen ist. Der steuerliche Wertansatz ergibt sich aus § 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 EStG. Danach ist das erworbene immaterielle Wirtschaftsgut steuerrechtlich mit den Anschaffungskosten zu aktivieren. Daraus resultiert zwangsläufig die Frage, welcher Wert dem kommerzialisierbaren Teil des

20 Vgl. Kranz, SpuRt 2020, S. 174 (177).

21 BFH, Urteil vom 12.06.2019 – X R 20/17, BStBl II 2020, 3.

22 Z.B. BFH, Urteil vom 10.11.2004 – XI R 32/01, BStBl. II 2005, 431.

Allgemeinen Persönlichkeitsrechts beizumessen ist. Maßgebend ist, wie sich dieses Recht im Übertragungszeitpunkt bereits am Markt realisiert hat, ob also zu diesem Zeitpunkt schon Werbeverträge abgeschlossen waren und wie hoch der Bekanntheitsgrad des Fußballspielers war.

Überträgt dagegen der Fußballspieler die Verwertungs- und Nutzungsberechtigung unentgeltlich auf die GmbH, so ist dies als verdeckte Einlage zu qualifizieren. Einlagen sind gemäß § 4 Abs. 1 Satz 8, 1. Halbs. EStG alle Wirtschaftsgüter (Bareinzahlungen und sonstige Wirtschaftsgüter), die der Steuerpflichtige dem Betrieb im Laufe des Wirtschaftsjahres zugeführt hat. Die verdeckte Einlage stellt einen Spezialfall der Einlage in eine Kapitalgesellschaft dar, der jedoch gesetzlich nicht geregelt ist. Nach der Rechtsprechung des BFH<sup>23</sup> liegt eine verdeckte Einlage vor, wenn der Gesellschafter oder eine ihm nahestehende Person der Kapitalgesellschaft außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Einlagen einen bilanzierungsfähigen Vermögensvorteil zuwendet und diese Zuwendung durch das Gesellschaftsverhältnis veranlaßt ist. Folglich stellt sich Frage, wie diese verdeckte Einlage im Rahmen der Steuerbilanz bei der GmbH zu bilanzieren ist. Nach § 5 Abs. 2 EStG ist für immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens ein Aktivposten nur anzusetzen, wenn sie entgeltlich erworben wurden. Das in § 5 Abs. 2 EStG normierte Aktivierungsverbot findet jedoch keine Anwendung, wenn ein selbst geschaffenes immaterielles Wirtschaftsgut des Anlagevermögens aus dem Privatvermögen in das Betriebsvermögen eingelegt wird.<sup>24</sup> Somit ist die verdeckte Einlage des Nutzungs- und Verwertungsrechts in der Bilanz zu aktivieren. Einlagen – und mithin auch verdeckte Einlagen – sind gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 5, 1. Halbs. EStG zum Teilwert für den Zeitpunkt der Zuführung anzusetzen.

#### (4) Gestaltungspraxis

Für die Gestaltungspraxis ist die Gründung einer GmbH im Hinblick auf die Vermögensanlage bzw. den Vermögensaufbau für den Fußballspieler besonders attraktiv, weil dadurch flexible Strukturierungsmodelle möglich sind. Aufgrund der regelmäßig kurzen Berufskarriere eines Fußballspielers sollte er gehalten sein, das erwirtschaftete Einkommen erfolgsversprechend vermögensaufbauend und vermögenshaltend anzulegen.

Begehrt der Fußballspieler ein Modell, indem er 100% der Geschäftsanteile hält und zugleich Geschäftsführer ist, so bestünde die Möglichkeit, auf ein Geschäftsführergehalt zu verzichten und sich lediglich eine Dividende auszahlen zu lassen. Wie bereits oben dargestellt, ist hierbei das dem Steuerrecht zugrundeliegende Trennungsprinzip bei der Besteuerung von Kapitalgesellschaften zu beachten. Schüttet die GmbH dem Gesellschafter einen Gewinn – nach Abzug der Ertragssteuer der GmbH – aus, so muß der Gesellschafter diesen Gewinn versteuern. Hierbei handelt es sich um Einkünfte aus Kapitalvermögen i.S.v. §§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 i. V. m. 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG, die gemäß § 32d Abs. 1

Satz 1 EStG mit einem pauschalierten Steuersatz von 25% versteuert werden. Diese sog. Abgeltungssteuer wird an der Quelle, also bereits durch die GmbH abgeführt, so daß die Gewinnausschüttung an den Gesellschaftern mithin nach Steuern ist.

Nicht selten begehren die Fußballspieler eine Sicherung der Existenz für Familienangehörige. So ermöglicht die Gründung einer GmbH unter Beachtung des sog. Fremdvergleichs, Familienangehörige in das Unternehmen einzubeziehen. Die Strukturierung kann vorsehen, daß Familienangehörige Gesellschafter der GmbH oder aber auch lediglich Angestellte werden. In beiden Fällen würden die in eine GmbH einbezogenen Familienangehörigen ein Gehalt beziehen, das der Lohnsteuer unterfällt.

Jedenfalls hat der Gesellschafter die Möglichkeit, den erzielten Gewinn durch die GmbH nicht auszuschütten und in der GmbH zu thesaurieren. Dies hätte zur Folge, daß zum einen die Abgeltungssteuer in Höhe von 25% auf den erzielten Gewinn nicht erhoben würde; zum anderen stünde der GmbH der Gewinn für erfolgsversprechende Investitionen mit weiteren Steuereffekten zur Verfügung.

#### b. Lohn durch Dritte

Würde der Fußballspieler zum einen ein Grundgehalt – das vom Salary Cap umfaßt wäre – beziehen und zudem noch Gehalt von dem Shareholder-Sponsor – das dagegen nicht vom Salary Cap umfaßt wäre – so würde sich dieser Teil als Lohn von Dritter Seite i.S.v. § 38 Abs. 1 Satz 3 EStG qualifizieren. Anknüpfend an das Urteil des X. Senat des BFH<sup>25</sup> würde der Fußballspieler in diesem Falle kein weiteres Anstellungsverhältnis mit dem Sponsor eingehen. Aufgrund des fehlenden Kriteriums „Unternehmerisiko“ würde der Fußballspieler vielmehr im Rahmen des mit dem Verein bestehenden Arbeitsverhältnisses tätig werden.

## VII. Fazit

Laut Angaben des Wirtschaftsreports der Deutschen Fußball Liga (DFL) gaben die 18 Bundesligisten in der Spielzeit 2018/19 insgesamt 1,43 Milliarden Euro für Fußballspieler und Trainer aus.<sup>26</sup> Trotz des lauten Rufs nach einem „Salary Cap“ diverser Vereine ist dessen Einführung ein wünschenswerter, aber steiniger Weg, weil Ausweichmodelle gesucht und gefunden werden. Wie bereits die Salary Caps in den US-amerikanischen Profiligen zeigen, sind diese ebenfalls mit Schlupflöchern behaftet, so daß wirtschaftlich starke Vereine immer die teuersten und besten Spieler

23 BFH, Urteil vom 18.12.1990 – VIII R 17/85, BStBl. II 1991, 512; BGH, Urteil vom 20.07.2005 – X R 22/02, BStBl. II 2006, 457.

24 Vgl. Seidler in BeckOK EStG, Kirchhof/Kulosa/Ratschow, 7. Edition, § 5, Rn. 1218.

25 BFH, Urteil vom 12.06.2019 – X R 20/17, BStBl. II 2020, 3.

26 Homepage DFL.

verpflichten werden. Die Vorstellung eines wettbewerbsfähigeren Fußballs bleibt schlicht und ergreifend eine Utopie. Letztlich handelt es sich bei den Fußballvereinen um Unternehmen, die eigenständig wirtschaften und unternehmensinterne finanzpolitische Entscheidungen – je nach Leistungsmöglichkeiten – zu treffen haben. Wie viel sie bereit sind, für einen Spieler zu investieren, kann und sollte eine eigene Entscheidung bleiben. Darüber hinaus ist auch fraglich, ob im Falle einer Überschreitung die Sanktionierung nach dem Reglement durchsetzbar ist. Wie in jüngster Zeit eine Entscheidung des CAS<sup>27</sup> bezüglich des Ausschlusses von Manchester City aus der kommenden UEFA Champions League wegen eines Verstoßes gegen die Regularien des Financial Fairplay gezeigt hat, werden Sanktionen im

sportlichen Bereich, zum Teil auch politisch bedingt, relativiert. Entscheidender ist es, zum einen die exorbitanten Transfersummen und Vermittlerprovisionen zu begrenzen, denn mittlerweile werden selbst für durchschnittliche Fußballspieler zweistellige Millionenbeträge bezahlt. Zum anderen könnte es zielführender sein, den Verteilerschlüssel der Fernsegelder dahingehend zu verändern, daß eine gleichmäßigere Verteilung erfolgt.

27 CAS Schiedsspruch vom 13.07.2020 – CAS 2020/A/6785.

## Topaktuell und praxisnah.



## Die Besteuerung der Kapitaleinkünfte – Neues ab 2020

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

2021, 98 Seiten, € 26,80

ISBN 978-3-415-07020-2

Das Buch informiert über Neuerungen, die die Besteuerung der Einkünfte aus Kapitalvermögen seit 1.1.2020 erfahren hat. Es schließt an die Broschüre »Die Besteuerung der Kapitaleinkünfte«, 2. Auflage, Stand 1.1.2020, an.

Im Fokus der Rechtsprechung zu den laufenden Kapitalerträgen standen § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG und § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG. Zentral war die Fortführung der Rechtsprechung zur umfassenden Steuerbarkeit auch von Substanzverlusten im Rahmen des § 20 Abs. 2 EStG. Wesentliche Judikate beschäftigen sich mit der Einkünfteerzielungsabsicht und der Verrechnung von Altverlusten aus privaten Veräußerungsgeschäften sowie der Schätzung von Kapitalanlagen.



Leseprobe unter

[www.boorberg.de/9783415070202](http://www.boorberg.de/9783415070202)

**KOMBIANGEBOT für € 49,-:**

*Dieses Buch zusammen mit »Die Besteuerung der  
Kapitaleinkünfte«, 2020, 2. Auflage, € 30,-  
ISBN 978-3-415-07024-0*

**BOORBERG**

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 0711/7385-100 · 089/4361564  
TEL 0711/7385-343 · 089/436000-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE SC1021

## (Keine) Besteuerung der Kompensation bei notleidenden Kapitalanlagen?!

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

### A. Einleitung: Wechselwirkungen zwischen Zivil- und Steuerrecht

Die steuerlichen Folgewirkungen unvorteilhafter oder gar gescheiterter Kapitalanlagen sind nach wie vor ein prominentes Thema in der Besteuerungspraxis. Zwei Hauptbereiche lassen sich in der gegenwärtigen Diskussion voneinander abgrenzen: Zum einen geht es um die steuerliche Berücksichtigung wertlos gewordener Kapitalanlagen,<sup>1</sup> wobei hier in jüngster Zeit Rechtsprechung und Gesetzgeber ein wechselvolles Spiel mit den Steuerpflichtigen getrieben haben, dessen grundsätzliche Zielrichtung zwar im Sinne einer Klarstellung aner kennenswert ist, für den Steuerpflichtigen und seinen Berater aber eine unnötige Vielzahl von zeitabschnittsbezogenen Einzelfallregelungen geschaffen wurde.<sup>2</sup>

Der andere Bereich betrifft die Fragestellung, ob und inwieweit Kompensationen (ggf. von dritter Seite) ihrerseits der Besteuerung unterliegen (können) und hierdurch steuerliche Effekte gerade aufgrund eingetretener Verluste ganz oder teilweise kompensiert werden. Hierum geht es im Folgenden. Die Bedeutung dieser – steuerlichen – Fragestellung ist vor einigen Jahren auch deshalb in den Vordergrund gerückt, weil im Rahmen von – zivilrechtlichen – Auseinandersetzungen geschädigter Anleger gegenüber Banken, Emittenten, Finanzintermediären und anderen Dritten bei der Frage der Schadenskompensation auch regelmäßig die Frage der Anrechnung (ggf. beim geschädigten Anleger verbleibender) „Steuervorteile“, d.h. steuerliche zu berücksichtigende Verluste, eine Rolle spielt.<sup>3</sup> Obwohl jedenfalls grundsätzlich die teilkompensatorische Wirkung entsprechender steuerlicher Entlastungseffekte, erst recht wenn sie mit anderen Einkünften des betreffenden Anlegers verrechenbar sein könnten, im Rahmen der zivilrechtlichen Schadensberechnung zu berücksichtigen ist,<sup>4</sup> war und ist hier doch die gesteigerte „Unlust“ der Zivilgerichte deutlich hervorgetreten, sich – nach Bejahung einer Schadenersatzverpflichtung dem Grunde nach – mit diesbezüglichen steuerlichen Detailfragen bei der Schadensberechnung auseinanderzusetzen. Hieraus entstand wiederum eine im Sinne der geschädigten Anleger recht großzügige Rechtsprechung, welche unter Inanspruchnahme des Grundgedankens einer steuererhöhenden Wirkung der – angestrebten – Kompensationsleistung zu dem generalisierenden Ergebnis

kommt, daß mit den Verlusten einhergehende steuerentlastende Wirkungen regelmäßig deshalb nicht zu berücksichtigen sind, weil die Kompensationsleistungen ihrerseits auch wiederum steuererhöhende Wirkungen haben und sich diese Effekte deshalb aufheben.<sup>5</sup> Dies gipfelte in Aussagen wie „Steuervorteile (...) unterliegen der Einkommensteuer“<sup>6</sup> oder „... fließen dem Erwerber als Werbungskosten geltend gemachte Aufwendungen zu, die als Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung zu versteuern sind“.<sup>7</sup> Mögen solche Formulierungen bei einem Steuerrechtler auch zu hochgezogenen Augenbrauen führen, so ist doch nicht zu verkennen, daß – vielleicht nicht unbeeinflusst durch diese zivilrechtlichen „Vorgaben“ – die steuerliche Verwaltungspraxis ihrerseits zu einer relativ umfassenden Bejahung der Steuerwirksamkeit solcher Kompensationsleistungen in den letzten Jahren gekommen ist.<sup>8</sup> Entsprechende Fragen tauchen immer wieder und auch bei schon einigen Jahren zurückliegenden Sachverhalten auf, bei denen oftmals erst viele Jahre später die zu beurteilenden Rechtsverhältnisse geklärt und damit der Frage ihrer Besteuerung zugeführt werden. Auch der oft zu verzeichnende Zusammenhang mit – gleichzeitig oder sogar zur Finanzierung der betreffenden Kapitalanlage – bestehenden Darlehensverhältnissen und die Diskussion über Widerrufsmöglichkeiten und ihre Rechtsfolgen für die Rückzahlungsverpflichtung der Darlehenssumme selbst und/oder der Zinsen<sup>9</sup> haben das Thema weiterhin befeuert.

1 Vgl. z. B. BFH, Urteile vom 12.01.2016 – IX R 48/49/50-14, zuletzt etwa BFH Urteil vom 17.11.2020 – VIII R 20/18; vgl. auch jüngst *Söffing*, Darstellung des Urteils vom BFH – VIII R 9/17, in **steueranwaltsmagazin** 2021, S. 79 f.

2 Vgl. hierzu *Zacher*, **steueranwaltsmagazin** 2020, S. 60 ff. und § 20 Abs. 6 n.F. EStG.

3 Grundlegend etwa BGH, Urteil vom 18.12.2012 – II ZR 259/11.

4 BGH, Urteil vom 06.02.2006 – II ZR 329/04; Beschluß vom 13.12.2016 – II ZR 310/15; sowie das Urteil in FN 3.

5 Vgl. das Urteil in FN 3.

6 So BGH, Urteil vom 18.12.2012 – II ZR 248/11.

7 So BGH, VU vom 26.01.2012 – VII ZR 154/10.

8 Vgl. etwa *Meyer*, BKR 2016, S. 309 ff.

9 Zur besonderen Problematik der Berücksichtigung der Kapitalertragsteuer für die Darlehenszinsen bzw. den Nutzungsersatz selbst vgl. *Lühmann*, BKR 2017, S. 450 unter kritischer Würdigung der Rechtsprechung.

## B. Kompensation und Vergleiche in „Gemengelage“

### I. Unklare Anspruchs- bzw. Leistungsbeziehungen

Die Rechtsprechung der Finanzgerichte und des Bundesfinanzhofes kann dabei für sich in Anspruch nehmen, daß sie es trotz des beschriebenen „Trends“ zur Bejahung der Steuerwirkung derartiger Kompensationsleistungen durchaus mit der diesbezüglichen Prüfung genau nimmt und sich naheliegender Verallgemeinerungen weitgehend enthält. Ein aktuelles Urteil des Bundesfinanzhofes, welches eine für die Problematik durchaus typische Gemengelage verschiedener Aspekte im Rahmen der Kompensationsleistung einer finanzierenden Bank zum Gegenstand hatte, ist hierfür ein gelungenes Beispiel.<sup>10</sup> Im zu beurteilenden Fall ging es – vereinfacht – darum, daß der Steuerpflichtige und Bankkunde bei seiner Bank ein Darlehen zur Finanzierung einer Eigentumswohnung zu Anlagezwecken aufgenommen hatte. Zeitgleich mit eingetretenen Schwierigkeiten bei der Bedienung der Darlehensverpflichtungen machte dieser geltend, daß die Bank ihm seinerzeit die Dienste eines Immobilienvermittlers dringend anempfahlen habe, der ihm tatsächlich im Wege der arglistigen Täuschung eine völlig überbeuerte Immobilie „angedreht“ habe und über die erzielbaren Mieten getäuscht habe. Diese „drückervermittelte Schrottimmobiliendarlehenfinanzierung“ könne er auch den Rückzahlungsansprüchen der Bank aus dem Darlehensverhältnis entgegenhalten und außerdem die Freigabe hierfür gestellter Sicherheiten verlangen.

In der Praxis sind die zu Grunde liegenden Sachverhalte oft noch komplexer. So geht es oftmals um ein Bündel verschiedener Kapitalanlagen mit z. T. auch verschiedener steuerlicher Einordnung unter eine der relevanten Einkunftsarten; werden diese ganz bzw. teilweise finanziert, bezieht sich die Finanzierung oft nur auf einen Teil der vermittelten oder jedenfalls mit Wissen der Bank erworbenen Anlagen. Auch die „Kausalitätsbeziehungen“ zwischen den als fehlerbehaftet postulierten Erwerben der Kapitalanlagen und den Schwierigkeiten bei der Rückführung der diesbezüglichen oder anderweitigen Darlehen sind oft nicht eindeutig und werden von den Beteiligten – naturgemäß – unterschiedlich beurteilt. Während oft schon die bei der Kapitalanlage eingetretene Schieflage aus der Sicht des in Anspruch Genommenen nichts mit einer (ihm zu-rechenbaren) fehlerhaften Aufklärung zu tun hat, sondern mit nachträglichen und seinerzeit nicht absehbaren Entwicklungen – man denke z. B. an die ausbleibenden Mietzahlungen für Hotel- und Freizeitimmobilien in Zeiten der Pandemie –, gilt dies erst recht für die Verbindung zwischen der eingeschränkten wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Anlegers/Kunden und den behaupteten Pflichtverletzungen. Der betreffende Anleger sieht hingegen oftmals ein direktes Kausalverhältnis, wohingegen die andere Seite den Standpunkt einnimmt, daß er aus anderen Gründen nicht (mehr) zur ordnungsgemäßen Bedienung seiner Verpflich-

tungen in der Lage wäre und sich erst deshalb nun darauf „besinnen“ würde, daß er entsprechende Gegenansprüche im Wege des Schadensersatzes o.Ä. oder auch durch Widerruf der getroffenen Darlehensvereinbarung geltend machen könne.

### Zivilrechtliche Gesamtlösung durch Vergleich

Das Ergebnis derartiger Auseinandersetzungen ist oftmals ein – außergerichtlicher oder auch gerichtlicher – Vergleich. Schon bei der Ausverhandlung der wirtschaftlichen Eckpunkte werden manchmal die (erwarteten) steuerlichen Effekte der in Rede stehenden wechselseitigen Ansprüche wie auch der angestrebten Lösung des Konfliktes im oben angesprochenen Sinne in den Blick genommen; jedenfalls nach Abschluß und Umsetzung einer insoweit getroffenen Vereinbarung kommen sie unweigerlich ins Blickfeld des Steuerpflichtigen wie auch seines Finanzamtes. Regelmäßig werden – entsprechend der insoweit dann übereinstimmenden Interessenlage beider Seiten – Klauseln in der Vereinbarung niedergelegt, daß mit Abschluß und Durchführung des Vergleichs und seinen Einzelregelungen entweder alle damit geregelten wechselseitigen Ansprüche oder sogar alle Ansprüche „aus der Geschäftsbeziehung, unabhängig aus welchem Rechtsgrund“ erledigt sein sollen. Dabei ist es oft eher Geschmacksfrage oder eine Frage der bei den beteiligten anwaltlichen Vertretern oder dem gerichtlichen Spruchkörper gepflegten Praxis, ob ergänzend und mehr oder weniger konkretisierend noch alle insoweit in Rede stehenden Ansprüche als „insbesondere“ miterledigt aufgeführt werden.

## II. Steuerliche Folgefragen

Sind die steuerlichen Wirkungen einer solchen Vereinbarung dann durch die Finanzverwaltung zu prüfen, stellt sich grundsätzlich die 3-schrittige Frage nach der Steuerbarkeit dem Grunde nach, der Steuerpflicht der in Rede stehenden Leistung(en) im Einzelnen und der Bemessungsgrundlage sowie des ggf. hierauf anzuwendenden Steuersatzes, wiederum in Relation zu der (zu bejahenden) Einkunftsart.

### 1. Gesamtwürdigung statt isolierter Betrachtung

Das oben angesprochene BFH-Urteil stellt eindrücklich dar, daß schon bei der Frage der Steuerbarkeit eine Gesamtwürdigung des zwischen den Parteien wirtschaftlich Gewollten stattzufinden hat und keine Sezierung des Gesamtinhalts im Hinblick auf Teil-Regelungsinhalte, welche isoliert gesehen bestimmten Einkunftsarten zugeordnet werden könnten. Wenn es gerade das erklärte Ziel der Parteien wäre, eine Gesamteinigung im Hinblick auf einerseits bestehende (vertragliche Darlehens-) Ansprüche und andererseits behauptete Gegenansprüche im Hinblick auf mögliche Schadensersatz- oder Rückabwicklungsverpflichtungen aus

<sup>10</sup> BGH, Urteil vom 10.11.2020 – IX R 32/19.

dem Widerruf von geschlossenen Verträgen insgesamt zu regeln, müsse dieser Charakter einer Gesamtregelung auch akzeptiert werden.<sup>11</sup> Er könne nicht in Einzelsachverhalte aufgeteilt werden, denen dann virtuell bestimmte Kompensationsbeträge oder der Verzicht auf diesbezügliche Ansprüche im Einzelnen oder gar eine (nicht erklärte) Aufrechnung zwischen solchen Einzelansprüchen zu Grunde gelegt werden könne. Lebensnah weist der Bundesfinanzhof auch darauf hin, daß einerseits im Rahmen derartiger „Gesamtauseinandersetzungen“ von beiden Seiten oft zahlreiche tatsächliche oder vermeintliche Ansprüche ins Feld geführt würden, die in ihrer Berechtigung zweifelhaft wären. Daß – würde eine Gesamteinigung gefunden – umgekehrt auch beide Seiten darauf Wert legten, daß diese Ansprüche – gerade ohne Klärung ihrer Berechtigung im Detail – hiermit umfassend geregelt und abgegolten wären, läge in der Natur der Sache.<sup>12</sup>

Hinzu kommt gerade bei Banken und anderen Finanzinstituten mit umfassender Geschäftsbeziehung zum betreffenden Steuerpflichtigen, daß vor dem Hintergrund einer sich abzeichnenden eingeschränkten wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit – durch welche Umstände sie auch immer hervorgerufen sein mag – jedenfalls für die beteiligten Seiten sich die Überlegung aufdrängen mag, daß ein „Verzicht“ zum Zwecke der Sanierung wirtschaftlich umso leichter fällt, je höher eine tatsächliche oder zumindest gedachte Teilwertabschreibung auf die entsprechenden Forderungen vorzunehmen ist. Wenn sich durch eine entsprechende Aufgabe oder jedenfalls Einschränkung der Ansprüche auf ein noch leistbares Maß zugleich eine Freiheit von zwar unsicheren, aber im Erfolgsfall werthaltigen Gegenansprüchen „erkaufen“ läßt, ist auch von daher eine solche Regelung vernünftig. Aber auch insoweit werden regelmäßig nicht konkret bezifferte und in ihrer Berechtigung (erst recht nicht übereinstimmend als solche beurteilte) eindeutige Ansprüche verrechnet oder gegeneinander aufgerechnet, sondern eine Gesamtlösung aus verschiedenen Gesichtspunkten gebildet. Dies gilt durchaus auch bei nicht unbedingt mehrdimensionalen, sondern einfacher gelagerten gegenseitigen Rechtsverhältnissen. Gerade bei objektiv zurzeit mit einem erheblichen Wertverlust behafteten, aber nicht wertlosen Kapitalanlagen, kann es für beide Seiten eine gangbare Lösung sein, statt einer rechtsförmlichen „Rückabwicklung“ zu einer Lösung zu kommen, bei der der Anleger die entsprechende Kapitalanlage (ggf. mit zukünftigem Erholungspotenzial) behält, die betreffende Bank aber ganz oder teilweise auf anderweitige Ansprüche aus der Finanzierung dieser Anlage oder auch eines anderweitigen Darlehens verzichtet, erst recht wenn sie (vollständige) Realisierung der dortigen Ansprüche aus ihrer Sicht als zweifelhaft oder zumindest risikobehaftet einstufen muß.

## 2. Zuordnung zu bestimmten Einkünften

Der BFH erkennt derartige Motivationslagen durchaus als bestimmend an und judiziert, daß diese als solche weder

steuerbar wären, noch einer konkreten Einkunftsart unterlägen. Dabei prüft er durchaus – im Sachverhalt ging es um Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, welche der Steuerpflichtige mit seiner Anlage erzielen wollte – mögliche Zuordnungen zu der in Rede stehenden Einkunftsart. Sowohl der – denkbaren – Erstattung von Werbungskosten in Gestalt erstatteter Schuldzinsen als auch einer (nachträglichen) Minderung der Anschaffungskosten für die in Rede stehende Eigentumswohnung erteilt er dabei eine Absage. Anzuführen ist, daß auch bei den Einkünften aus Kapitalvermögen ähnliche Leitlinien gelten dürften, wobei der Werbungskostenabzug einerseits bzw. die Besteuerung von Ersatzleistungen andererseits hierfür ohnehin nur eingeschränkt gilt (vgl. § 20 Abs. 9 EStG); ein Ersatz für den Verlust oder die Werteinbuße im Vermögensstamm selbst wäre jedoch auch hier denkbar (vgl. § 20 Abs. 3 EStG).

Auch im Rahmen von Anlageformen, welche gewerbliche Einkünfte im Sinne des § 15 EStG nach sich ziehen (sollen), sind diese Gedanken schließlich heranzuziehen. Einschränkend ist allerdings hier darauf hinzuweisen, daß dort Zuflüsse, wenn sie in einem hinreichenden Zusammenhang mit der Einkunftsart stehen, als (Sonder-) Betriebseinnahmen im Rahmen von § 15 EStG oder im Rahmen der Ermittlungen eines Veräußerungsgewinns nach § 16 EStG in Betracht kommen, weshalb auch allgemein Schadensersatzleistungen dort in größerem Umfang der Einkunftssphäre zugeordnet werden.<sup>13</sup>

## 3. Kompensationsleistungen als eigenständige Einkünfte?

Schließlich prüft der Bundesfinanzhof auch noch, ob die als Kompensation gewährten Verzichte auf (weitere) Ansprüche der Bank – als solche – Einkünfte nach § 22 Nr. 3 EStG bewirken könnten. Dies wird aus mehreren Gründen abgelehnt. Zum einen würde der bloße Rechtsverzicht nicht zu Einkünften gem. § 22 Nr. 3 EStG führen.<sup>14</sup> Es würde außerdem nicht nur an einer konkreten Leistung des Anlegers fehlen, sondern bei einer Gesamtbereinigung aus anderen Gründen bestehender Zustände auch an einer Erwerbstätigkeit des Anlegers, da solche Gesamtregelungen gerade nicht „um der Gegenleistung willen“ abgeschlossen würden. Schließlich könne – und damit schließt sich in gewisser Hinsicht der Kreis der Argumentation – eine insoweit gedachte „Gegenleistung“ auch keiner konkreten Leistung des Steuerpflichtigen zugeordnet werden, da ja entspre-

<sup>11</sup> Vgl. in ähnliche Richtung auch schon BFH, Urteile vom 06.09.2016 – IX R 44/14, 45/14 und 27/15 und vom 31.01.2017 – IX R 26/16, wenn auch mit stärker Tendenz zur steuerlichen „Zerlegung“ von Kompensationsleistungen.

<sup>12</sup> BFH, wie FN 9, Tz. 25.

<sup>13</sup> Vgl. etwa im Überblick *Schmidt-Loschelder*, EStG, 40. Auflage, § 4, Rz. 60.

<sup>14</sup> Zur Rückausnahme des sog. Berufsklägers vgl. FG Köln, Urteil vom 11.06.2015 – 13 K 3023/13, ähnlich auch schon BFH vom 06.09.2016 – IX R 44/14, Rz. 39, m.w.N.

chend der unterliegenden Intention beider Seiten letztlich eine Gesamtvereinbarung intendiert war.

### C. Fazit: Gestaltungs- und Zweifelsfragen

Mit dieser nun in ihrer Tendenz schon gefestigten Rechtsprechung wird der Gefahr vorgebeugt, daß allein durch mehr oder weniger ausführliche Regelungen zur (Mit-) Erledigung weiterer Ansprüche ein Einfallstor dafür geschaffen wird, solche Ansprüche – mögen sie bei isolierter Betrachtung auch zu steuerbaren und steuerpflichtigen Einkünften führen – aus einer Gesamtregelung „herauszuschälen“. Trotzdem bleibt in der Praxis sicher die Gefahr bestehen, daß das konkret handelnde Finanzamt einen oder mehrere Aspekte als maßgeblich betrachtet und dann im Rahmen einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise aus seiner Sicht einer bestimmten Einkunftsart zuordnet. Je komplexer die zu Grunde liegenden Sachverhalte sind, die einer Gesamtregelung zugeführt werden sollen, desto weniger dürfte dies gelingen. Aber auch bei relativ „einfachen“ Verhältnissen mit zwei gegenseitigen Ansprüchen oder auch nur einseitigen (Schadens-) Ansprüchen sollte es Ziel des Beraters sein, mit Blick auf die Steuerfolgen den Blick auf den Gesamtzweck zu lenken und eine einseitige Fokussierung auf steuerpflichtige Einkünfte durch die entsprechenden Leistungen oder ihre Ver- bzw. Aufrechnung miteinander zu vermeiden.

Damit rücken allerdings auch die Grenzen dieser Rechtsprechung in den Blick. Bei allen betreffend Kapitalanlagen in Rede stehenden Einkunftsarten ist ein Großteil der denkbaren Formen von direkten oder im Verrechnungswege vorzunehmenden Kompensationsleistungen inzwischen steuerbar und steuerpflichtig. Ebenso wie die vorsorgliche Einbeziehung aller denkbaren weiteren Ansprüche entsprechend anwaltlicher Sorgfalt bei Vergleichen der Finanzverwaltung kein „Auswahlermessen“ zur Extraktion einzelner passender Sachverhalte zur Bejahung von entsprechenden Einkünften gibt, läßt sich ein eindeutiges und konkretisierbares Anspruchsverhältnis (welches ggf. schon rechtshängig gemacht wurde) auch nicht allein durch blumige „Vereinbarungskosmetik“ vernebeln.

Dies gilt erst recht dann, wenn die Frage der ggf. mangelnden wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit oder eines „Sanierungsinteresses“ bei dem Anleger und Steuerpflichtigen keine Rolle spielt. Dann muß auch weiterhin eine anschließende Steuerbelastung der direkt oder auf dem Verrechnungswege geflossenen Kompensationsleistung ins Auge gefaßt werden und durch den Berater im Vorhinein bei der Verhandlung der wirtschaftlichen Parameter im Rahmen der zu treffenden Lösung berücksichtigt werden.



## Zur Pflegereform 2021.

### Die Pflegeversicherung

von Dietmar Marburger, Krankenkassenbetriebswirt

2021, 7., vollständig überarbeitete Auflage, 172 Seiten, € 24,90

Das Recht der Wirtschaft, Band 214

ISBN 978-3-415-07000-4



Leseprobe unter  
[www.boorberg.de/9783415070004](http://www.boorberg.de/9783415070004)

 BOORBERG

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

SC1021

## Das Gesetz zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie (ATAD-Umsetzungsgesetz – ATAD-UmsG)

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

### A. Überblick

Am 01.07.2021 ist das lange erwartete „Gesetz zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie (ATAD-Umsetzungsgesetz – ATADUmsG) vom 25.06.2021, verkündet im Bundesgesetzblatt 2021 Teil I Nr. 37 Seite 2035, mit seinen wesentlichen Vorschriften in Kraft getreten. Einige Vorschriften des Art. 1 und Art. 2 traten rückwirkend zum 01.01.2020 in Kraft. Erst am 01.01.2022 wird Art. 1 Nr. 10 und 13 Buchstabe i in Kraft treten.

Mit diesem Gesetz werden die Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates vom 12.07.2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarktes – ABl. L193 vom 19.07.2016, S. 1 (Anti-Steuervermeidungs-Richtlinie/ATAD) und die Richtlinie (EU) 2017/952 des Rates vom 29.05.2017 zur Änderung der Richtlinie (EU) 2016/1164 bezüglich hybrider Gestaltungen mit Drittländern (ABl. L 144 vom 07.06.2017, S. 1 / ATAD II) umgesetzt.

Durch die beiden Richtlinien wurden die EU-Mitgliedstaaten zur Anpassung beispielsweise ihrer steuerlichen Regelungen zur Entstrickungs- und Wegzugsbesteuerung (Art. 5 ATAD), zur Hinzurechnungsbesteuerung (Art. 7 und 8 ATAD) sowie zur Neutralisierung von Besteuerungsinkongruenzen im Zusammenhang mit Hybriden Gestaltungen (Art. 9 und 9b ATAD), soweit diese nicht bereits dem von der ATAD vorgegebenen Mindeststandard entsprechen, verpflichtet. In der Bundesrepublik Deutschland wurde daraufhin die Hinzurechnungsbesteuerung zur Stärkung des Wirtschaftsstandortes Deutschland zeitgemäß und rechtsicher ausgestaltet (Gesetzentwurf der Bundesregierung, BT-Drucksache 19/28652 vom 19.04.2021 Seite 1, 25 ff.).

In der Begründung des Gesetzentwurfs wird der wesentliche Inhalt wie folgt zusammengefaßt (Gesetzentwurf der Bundesregierung, BT-Drucksache 19/28652 vom 19.04.2021 Seite 25 ff.):

- Artikel 5 ATAD betrifft die sogenannte Entstrickungsbesteuerung einerseits und die sogenannte Verstrickungsbesteuerung andererseits. Die Mitgliedstaaten mußten die Aufdeckung und Besteuerung stiller Reserven bei der grenzüberschreitenden Überführung von Wirtschaftsgütern, der Verlagerung von Betrieben oder bei dem Wegzug von Körperschaften neu regeln. Außerdem hatten die Mitgliedstaaten für den Fall der Überführung von Wirtschaftsgütern ins Inland oder bei dem Zuzug von

Körperschaften die im Rahmen der ausländischen Entstrickungsbesteuerung angesetzten Werte anzuerkennen, sofern diese dem Marktwert entsprechen.

Die Bundesrepublik Deutschland setzte die Vorgaben aus Art. 5 ATAD durch Änderungen in § 4, § 4g, § 6, § 9 und § 36 EStG sowie § 12 KStG um. Als Folge dieser Änderungen wurden die Stundungsregelungen vereinheitlicht sowie Erleichterungen bei der Anwendung der Rückkehrerregelung bei der Wegzugsbesteuerung natürlicher Personen im Rahmen des § 6 AStG eingeführt.

- Durch Artikel 7 und 8 der ATAD wurde ein für alle Mitgliedstaaten verpflichtender Mindeststandard für eine Hinzurechnungsbesteuerung eingeführt.

In Deutschland besteht seit Inkrafttreten des Außensteuergesetzes im Jahre 1972 eine Regelungseinheit, die den Zweck hat, steuerlich indizierte, nicht notwendigerweise mißbräuchliche Verlagerung von passiven Einkünften ins niedrig besteuerte Ausland zu verhindern. Der Anpassungsbedarf war demnach für Deutschland gering. Die Reform der Hinzurechnungsbesteuerung erfolgte in den §§ 7 ff. AStG und bestand daher im Wesentlichen in der Anpassung des Beherrschungskriteriums. Künftig wird eine gesellschaftsbezogene Betrachtung durchgeführt und nicht mehr auf die Inländerbeherrschung abgestellt. Des Weiteren wird künftig auf der Ebene der obersten ausländischen Gesellschaft keine Verlustkonsolidierung mehr bei mehrstufigen Gesellschafterstrukturen im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung durchgeführt.

- Durch die Artikel 9 und 9b ATAD wurden die Mitgliedstaaten verpflichtet, Besteuerungsinkongruenzen zu neutralisieren. Es geht um Besteuerungsinkongruenzen, welche sich daraus ergeben, daß

- aufgrund sogenannter hybrider Elemente bestimmte Zahlungen, die beim Schuldner grundsätzlich als Betriebsausgaben abziehbar sind, beim Gläubiger nicht besteuert werden,
- Aufwendungen auch in einem anderen Staat abgezogen werden können, ohne daß den Aufwendungen Erträge gegenüberstehen, die in beiden Staaten besteuert werden, oder
- abzugsfähige Aufwendungen und die entsprechenden Erträge zu einer Besteuerungsinkongruenz in anderen Staaten führen, die diese Inkongruenz nicht beseitigen, sofern die Folgen dieser Inkongruenz über eine

oder mehrere Transaktionen ins Inland „importiert“ werden.

Der in das Einkommensteuergesetz neu eingefügte § 4k ist die wichtigste Regelung zur Umsetzung der Artikel 9 und 9b ATAD. Dieser beschränkt den Betriebsausgabenabzug für verschiedene Situationen von Besteuerungsinkongruenzen aufgrund hybrider Elemente.

Der in § 8b Abs. 1 KStG neu eingefügte Satz 3 und die in § 50d Abs. 9 S. 1 EStG neu eingefügte Nr. 3 enthalten weitere Bestimmungen für die Behandlung von Besteuerungsinkongruenzen.

## B. Geänderte Gesetze

Das ATAD-Umsetzungsgesetz enthält Änderungen des Einkommensteuer- (Artikel 1), Körperschaftsteuer- (Artikel 2), Gewerbesteuer- (Artikel 3), Investmentsteuer- (Artikel 4) und Außensteuergesetzes (Artikel 5) sowie des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung (Artikel 6).

Im Folgenden werden die Wesentlichen neuen Bestimmungen dargestellt.

### I. Einkommensteuergesetz

#### 1. § 3 Nr. 40 EStG

Nach dem in § 3 Nr. 40 Buchstabe d EStG neu eingefügten Satz 3 gilt die Steuerbefreiung der Bezüge i.H.v. 40% nur, sofern die Bezüge in einem anderen Staat auf Grund einer vom deutschen Recht abweichenden steuerlichen Zurechnung einer anderen Person zugerechnet werden, und soweit das Einkommen der anderen Person oder ihr nahestehender Personen nicht niedriger ist als bei einer dem deutschen Recht entsprechenden Zurechnung.

#### 2. § 4 Absatz 1 Satz 3 – neu 2. Halbsatz – und – neu Satz 9 EStG, § 6 Absatz 1 – neu Nr. 5b EStG

Durch den in § 4 Abs. 1 S. 3 EStG neu eingefügten 2. HS wird eine Entnahme für den Fall fingiert, daß auf Antrag die Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung eines Wirtschaftsguts entfällt und in einem anderen Staat eine Besteuerung aufgrund des Ausschlusses oder der Beschränkung des Besteuerungsrechts dieses Staates hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung des Wirtschaftsguts erfolgt.

Nach dem in § 4 Abs. 3 EStG neu eingefügten S. 9 wird unmittelbar nach der Entnahme das Wirtschaftsgut als wieder eingelegt fingiert.

Das fiktiv entnommene und wieder eingelegte Wirtschaftsgut wird gemäß der in § 6 Abs. 1 neu eingefügten Nr. 5b EStG neu bewertet. Dadurch entsteht eine neue Abschreibungsmöglichkeit. Diese zusätzliche Abschreibungsmöglichkeit ist jedoch an die Antragstellung geknüpft. Übt der Steuerpflichtige sein Wahlrecht nicht aus, werden die

stillen Reserven dieses Wirtschaftsguts im Inland nicht aufgedeckt, vorausgesetzt der Entstrickungsbesteuerung im ausländischen Staat wurde ein höherer Wert als der deutsche Buchwert zugrundegelegt. Dann entsteht jedoch keine weitere Abschreibungsmöglichkeit. Die ausländische Steuer kann unter den Voraussetzungen des § 34c EStG angerechnet werden.

#### 3. § 4g EStG

§ 4g EStG wurde in sämtlichen sechs Absätzen geändert, um die Bildung eines Ausgleichspostens bei Entnahme eines Wirtschaftsguts nach § 4 Absatz 1 Satz 3 EStG an § 5 ATAD anzupassen.

Nun können nach dem neugefaßten § 4g Absatz 1 Steuerpflichtige, nicht nur wie bisher unbeschränkt Steuerpflichtige, bei Überführung eines Wirtschaftsguts in einen anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union auf Antrag einen Ausgleichsposten bilden, und zwar auch im Falle einer sogenannten passiven Entstrickung.

Nach dem neugefaßten § 4g Absatz 2 Satz 2 ist die in Satz 1 vorgesehene zeitliche Streckung der gewinnerhöhenden Auflösung des Ausgleichspostens über fünf Jahre nicht mehr zulässig, wenn ein Ereignis im Sinne des – ebenfalls geänderten – § 36 Abs. 5 S. 4 eintritt oder wenn ein künftiger Steueranspruch aus der Auflösung des Ausgleichspostens gemäß Satz 1 gefährdet erscheint und der Steuerpflichtige dem Verlangen der zuständigen Finanzbehörde auf Leistung einer Sicherheit nicht nachkommt.

Nach dem geänderten § 36 Abs. 5 Satz 4 EStG wird die noch nicht entrichtete Steuer innerhalb eines Monats nach Eintritt eines der nachfolgenden Ereignisse fällig:

- Veräußerung, Entnahme, Verlagerung oder verdeckte Einlage eines Wirtschaftsguts in eine Kapitalgesellschaft (Nr. 1),
- Einstellung, Veräußerung oder Verlegung eines Betriebs oder Teilbetriebs in diesem Zeitraum (Nr. 2),
- Ausscheiden des Steuerpflichtigen aus der unbeschränkten Steuerpflicht (Nr. 3),
- Insolvenz oder Abwicklung des Steuerpflichtigen (Nr. 4),
- Nichterfüllung von Ratenzahlungsverpflichtungen durch den Steuerpflichtigen (Nr. 5).

§ 4g Absatz 3 EStG wurde vollständig aufgehoben. Die Auflösung des Ausgleichspostens ohne Auswirkung auf den Gewinn ist im Falle der Aufhebung der Zuordnung eines Wirtschaftsguts zu einer anderen Betriebsstätte des Steuerpflichtigen in einem anderen Mitgliedstaat der EU nicht mehr zulässig. § 4g Absatz 4 Satz 1 und Absatz 6 wurden redaktionell angepaßt.

Dem Absatz 5 des § 4g EStG wurde der Satz, daß der neu gefaßte § 36 Absatz 5 Satz 8 entsprechend gilt, angefügt. Nach dieser Bestimmung hat der erklärungsspflichtige Steuerpflichtige die Möglichkeit, die Anzeige aufgrund des Ereignisses nach § 36 Absatz 5 Satz 4 Nr. 1 abweichend

von der in Satz 7 genannten Frist nicht unverzüglich, sondern mit der nächsten Steuererklärung bei der zuständigen Finanzbehörde abzugeben.

#### 4. § 4k EStG Betriebsausgabenabzug bei Besteuerungsinkongruenzen

§ 4k EStG wurde neu eingefügt, um Artikel 9 und 9b der ATAD umzusetzen.

Die Bestimmungen in den Absätzen 1 - 6 sind gemäß Absatz 7 ungeachtet der Vorschriften eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung anzuwenden.

Der Gesetzesbegründung zufolge (BT-Drucksache 19/28652 vom 19.04.2021 Seite 34) soll durch die Bestimmungen in § 4k EStG der Betriebsausgabenabzug bei Besteuerungsinkongruenzen vermieden werden.

Es werden drei Fallgruppen unterschieden:

1. Bei den sogenannten Deduction-/Non-Inclusion-Inkongruenzen/ D/NI-Inkongruenzen, die von § 4k Absatz 1–3 EStG erfaßt werden, „sind die Mitgliedstaaten verpflichtet, den Betriebsausgabenabzug für bestimmte Aufwendungen im Zusammenhang mit hybriden Gestaltungen zu versagen, sofern die den Aufwendungen entsprechenden Erträge beim Gläubiger nicht besteuert werden“.

Zu dieser Fallgruppe gehören sogenannte hybride Finanzinstrumente und sogenannte hybride Übertragungen (Absatz. 1). Erfaßt werden ferner Aufwendungen aller Art im Rahmen von Leistungsbeziehungen (z.B. Zinsen, Lizenz-, Miet- und Dienstleistungsentgelte) einschließlich fiktiver Aufwendungen (Absatz 2). Hierunter fallen auch sogenannte umgekehrt hybride Rechtsträger, bei denen die den Aufwendungen entsprechenden Einträge in keinem Staat einer tatsächlichen Besteuerung unterliegen (Absatz 3).

2. Der Betriebsausgabenabzug ist auch dann zu versagen, sofern bei den sogenannten Double Deduction-Inkongruenzen/DD-Inkongruenzen, die in § 4k Absatz 4 EStG geregelt sind, „diese Aufwendungen auch in einem anderen Staat abgezogen werden können, ohne daß den Aufwendungen Erträge gegenüberstehen, die in beiden Staaten besteuert werden“. Hier geht es um Besteuerungsinkongruenzen aufgrund von doppeltem Betriebsausgabenabzug, insbesondere bei hybriden Rechtsträgern. Außerdem wird geregelt, welcher Staat vorrangig den Betriebsausgabenabzug zu versagen hat.
3. Zudem „ist der Betriebsausgabenabzug im Fall sogenannter importierter Besteuerungsinkongruenzen zu versagen“. Um solche handelt es sich, „wenn abzugsfähige Aufwendungen und die entsprechenden Erträge zu einer Besteuerungsinkongruenz in anderen Staaten führen, die diese Inkongruenz nicht beseitigen, und die Folgen dieser Inkongruenz über ein oder mehrere Transaktionen ins Inland verlagert werden. Diese Fallgruppe wird in § 4k Abs. 5 EStG geregelt.

Nach Absatz 6 Satz 1 des § 4k EStG sind die vorstehenden Absätze mit der Folge der Versagung des Betriebsausgabenabzugs nur anzuwenden, wenn der Tatbestand dieser Absätze zwischen nahestehenden Personen im Sinne des § 1 Abs. 2 AStG oder zwischen einem Unternehmen und seiner Betriebsstätte verwirklicht wird oder wenn eine strukturierte Gestaltung anzunehmen ist.

Zur Vermeidung von Umgehungsgestaltungen werden einer Person, die mit einer anderen Person durch abgestimmtes Verhalten zusammenwirkt, die Beteiligung, die Stimmrechte und die Gewinnbezugsrechte der anderen Person zugerechnet. (S. 2)

Nach Satz 3 ist eine strukturierte Gestaltung mit Sinne des Satzes 1 anzunehmen, wenn der sich aus der Besteuerungsinkongruenz ergebende steuerliche Vorteil ganz oder zum Teil in die Bedingungen der vertraglichen Vereinbarungen eingerechnet wurde oder die an der Gestaltung Beteiligten den steuerlichen Vorteil erwarten konnten. Ausnahmsweise wird ein Steuerpflichtiger nach Satz 4 nicht als Teil einer strukturierten Gestaltung behandelt, wenn nicht davon auszugehen ist, daß ihm der steuerliche Vorteil bekannt war, und er außerdem nachweist, daß er nicht an dem steuerlichen Vorteil beteiligt wurde.

#### 5. § 6 EStG

§ 6 EStG wird in Abs. 1 dahingehend geändert, daß Entnahmen mit dem gemeinen Wert anzusetzen sind. Wird das Wirtschaftsgut in dem anderen Staat mit einem Wert für die Besteuerung angesetzt, so ist der Wert des anderen Staates, höchstens jedoch der gemeine Wert anzusetzen.

#### 6. § 49 EStG

Dem § 49 Absatz 1 EStG wurde Nr. 11 neu angefügt, um die Behandlung bestimmter Einkünfte aus der Beteiligung an einer Personengesellschaft oder Gemeinschaft, die ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung im Inland hat oder in ein inländisches Register eingetragen ist, als inländische Einkünfte im Sinne der beschränkten Einkommensteuerpflicht zu regeln.

#### 7. § 50d Absatz 9 Satz 1 EStG

Nach der in § 50d Absatz 9 Satz 1 EStG neu eingefügten Nr. 3 wird die Freistellung der Einkünfte ungeachtet eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nicht gewährt, soweit die Einkünfte in einem anderen Staat nur deshalb nicht steuerpflichtig sind, weil sie einer Betriebsstätte in einem anderen Staat zugeordnet werden oder aufgrund einer anzunehmenden schuldrechtlichen Beziehung die steuerliche Bemessungsgrundlage in dem anderen Staat gemindert wird.

#### 8. § 52 EStG

Die Anwendungsvorschriften in § 52 EStG wurden in dem Absatz 4, Absatz 6, Absatz 8a (neu), Absatz 8c (neu), Absatz 12, Absatz 16b, Absatz 35c und Absatz 45a EStG geändert.

## II. Körperschaftsteuergesetz

### 1. § 8b Absatz 1 Satz 3 – neu – KStG

Die Bestimmungen zur Besteuerung der Bezüge aus Beteiligungen an anderen Körperschaften und Personenvereinigungen in § 8b Absatz 1 KStG wurden durch einen neuen Satz 3 ergänzt. Nach diesem ist Satz 1 nur anzuwenden, sofern die Bezüge in einem anderen Staat aufgrund einer vom deutschen Recht abweichenden steuerlichen Zurechnung der Anteile im Sinne des Satz 1 einer anderen Person zugerechnet werden, und soweit das Einkommen der anderen Person oder ihrer nahestehender Personen nicht niedriger ist als bei einer dem deutschen Recht entsprechenden Zurechnung. Somit werden Erträge aus einer hybriden Übertragung steuerlich berücksichtigt, soweit die Besteuerungsinkongruenz nicht oder nur teilweise im anderen Staat beseitigt wurde. Nach der ATAD ist eine hybride Übertragung eine Gestaltung zur Übertragung eines Finanzinstruments, wenn der zugrundeliegende Ertrag des übertragenen Instruments für Steuerzwecke so behandelt wird, als sei er zugleich mehr als einer der an der Gestaltung beteiligten Parteien zugeflossen. § 8b Absatz 1 Satz 3 KStG ist erstmals für Bezüge anzuwenden, die nach dem 31.12.2019 zufließen (§ 34 Absatz 5 Satz 1 – neu – KStG).

### 2. § 12 KStG

Die neue Überschrift des § 12 KStG lautet nun: „Entstrickungs- und Wegzugsbesteuerung“.

#### a) § 12 Absatz 1 Satz 3 – neu – KStG

Nach dem in § 12 Absatz 1 neu eingefügten Satz 3 wird auf Antrag die Veräußerung und Anschaffung eines Wirtschaftsguts zu dem Wert fingiert, den der andere Staat der Besteuerung zugrunde legt, jedoch höchstens zum gemeinen Wert. Diese Fiktion greift ein, wenn die Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung eines Wirtschaftsguts entfällt und in einem anderen Staat eine Besteuerung erfolgt aufgrund des Ausschlusses oder der Beschränkung des Besteuerungsrechts dieses Staates hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung des Wirtschaftsguts. Der neue Satz 3 entspricht dem neuen § 4 Absatz 1 Satz 3 2. HS und Satz 9 EStG.

#### b) § 12 Abs. 1a – neu – KStG

Absatz 1a wurde in § 12 KStG neu eingefügt. Danach gilt im Fall der Begründung des Besteuerungsrechts oder des Wegfalls einer Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung eines Wirtschaftsguts, das der außerbetrieblichen Sphäre einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse zuzuordnen ist, § 4 Absatz 1 Satz 3 2. HS, Satz 8 2. HS, Satz 9 und Satz 10 EStG entsprechend.

#### c) § 34 Absatz 6d – neu – KStG

§ 12 Absatz 1 und Absatz 1a KStG in der neuen Fassung sind erstmals für das nach dem 31.12.2019 endende Wirtschaftsjahr anzuwenden (§ 34 Absatz 6d – neu – KStG).

## III. Gewerbesteuergesetz

Im Gewerbesteuergesetz wurden neben redaktionellen Anpassungen des § 7 Satz 9 und der Aufhebung des § 8 Nr. 5 Satz 2 im Wesentlichen § 9 hinsichtlich der Bestimmungen zu Kürzungen der Summe des Gewinns und der Hinzurechnungen und die Bestimmungen in § 36 zum zeitlichen Anwendungsbereich geändert.

### 1. § 9 Nr. 2 Satz 2 GewStG ersetzt

§ 9 Nr. 2 Satz 2 GewStG wurde durch die Sätze 2 - 5 ersetzt. Nach dem neuen Satz 2 ist Satz 1 nicht anzuwenden, soweit im Gewinnanteil Einkünfte im Sinne des § 7 Satz 7 und Satz 8 GewStG enthalten sind. Künftig sind also Kürzungen von passiven Einkünften, die über eine ausländische Betriebsstätte bezogen werden, und passive Einkünfte, die über eine Zwischengesellschaft bezogen werden, ausgeschlossen.

Der neue Satz 3 bestimmt, daß bei Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen und Pensionsfonds Satz 1 auch nicht auf den übrigen Gewinnanteil anzuwenden ist. Dieser Kürzungsausschluß erfaßt nur den übrigen Gewinnanteil.

Der neue Satz 4 erklärt Satz 2 für nicht anwendbar, soweit diese Einkünfte bereits bei einer den Anteil am Gewinn vermittelnden inländischen offenen Handelsgesellschaft, Kommanditgesellschaft oder anderen Gesellschaft, bei der die Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) des Gewerbebetriebs anzusehen sind, Bestandteil des Gewerbeertrags waren. Somit sind bei Beteiligungsketten über zwischengeschaltete inländische Mitunternehmenschaften die Einkünfte im Sinne des § 7 Satz 7 und Satz 8 GewStG nur bei der ersten inländischen Mitunternehmenschaft gewerbesteuerpflichtig.

Satz 4 ist nach dem neuen Satz 5 bei Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen und Pensionsfonds nicht auf Einkünfte im Sinne des § 7 Satz 8 anzuwenden. Hierdurch wird die Vornahme der gewerbesteuerlichen Kürzung hinsichtlich der im Gewinnanteil enthaltenen Einkünfte im Sinne des § 7 Satz 8 GewStG sichergestellt. Die Einkünfte werden nicht in die Rückstellung für Beitragsrückerstattung eingestellt. Im Ergebnis wird eine mehrfache steuerliche Belastung der betroffenen Unternehmen vermieden.

### 2. § 9 Nr. 3 Satz 1 GewStG

In § 9 Nr. 3 Satz 1 2. HS GewStG wurde die Angabe „§ 7 Satz 8“ durch die Angabe „§ 7 Satz 7 und 8“ ersetzt. Für Einkünfte im Sinne des § 7 Satz 7 GewStG konnte bisher mittels Kürzung nach § 9 Nr. 3 GewStG die gewerbesteuerliche Erfassung dieser Einkünfte verhindert werden. Durch die Änderungen ist dies künftig ausgeschlossen.

### 3. § 36 GewStG

Durch Änderungen des § 36 GewStG wird der zeitliche Anwendungsbereich neuer Bestimmungen festgelegt. Aufgrund des Absatz 3 angefügten neuen Satzes 4 wird be-

stimmt, daß § 7 Satz 9 erstmals für den Erhebungszeitraum 2022 anzuwenden ist.

Nach dem neu eingefügten Absatz 4a ist § 8 Nr. 5 erstmals für den Erhebungszeitraum 2022 anzuwenden. Der neu eingefügte Absatz 5b bestimmt, daß § 19 Absatz 3 Satz 2 und 3 auf Antrag des Steuerpflichtigen mit der Maßgabe anzuwenden ist, daß für den Erhebungszeitraum 2019 anstelle des 15. Kalendermonats der 21. Kalendermonat tritt sowie daß für den Erhebungszeitraum 2020 an die Stelle des 15. Kalendermonats der 18. Kalendermonat tritt.

#### IV. Investmentsteuergesetz

§ 43 Absatz 2 Investmentsteuergesetz wurde aufgehoben, weil durch die Änderung des Außensteuergesetzes in § 10 Abs. 6 und § 11 eine Regelung zur Vermeidung der Doppelbesteuerung durch die gleichzeitige Anwendung der Vorschriften des Investmentsteuergesetzes und des Außensteuergesetzes im Außensteuergesetz enthalten ist. Der § 57 Investmentsteuergesetz angefügte neue Absatz 5 bestimmt, daß § 43 Absatz 2 letztmals für den Veranlagungszeitraum 2021 anzuwenden ist.

#### V. Außensteuergesetz

Das Außensteuergesetz hat erstmals eine Inhaltsübersicht erhalten. Aufgrund des ATAD-UmsG und der oben dargestellten umfangreichen Gesetzesänderungen mußte das Außensteuergesetz in erheblichem Umfang redaktionell angepaßt

und in einigen Bestimmungen umfangreich geändert werden. Auch die zahlreichen Änderungen der Rechtsprechung und wirtschaftlichen Entwicklungen haben zu grundsätzlichen inhaltlichen Änderungen der Bestimmungen im Außensteuergesetz geführt. Davon betroffen sind insbesondere § 6 zur Besteuerung des Vermögenszuwachses und die §§ 7-12 mit der neuen Überschrift „Hinzurechnungsbesteuerung“. Neu eingefügt wurde „§ 13 Beteiligung an Kapitalanlagegesellschaften“. § 14 wurde aufgehoben. Die weiteren Vorschriften 15, 17, 18, 20 und 21 wurden teilweise geändert und neu gefaßt.

#### VI. Einführungsgesetz zur Abgabenordnung

Dem Artikel 97 § 36 des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung wurde Absatz 3 neu angefügt. Dieser bestimmt die zeitliche Anwendung der §§ 109, 149, 152 und 233a der Abgabenordnung für den Besteuerungszeitraum 2020 neu.

#### C. Ausblick

Die vorstehend dargestellten Änderungen scheinen nur punktuell für Einzelfälle zu gelten. Zu beachten ist jedoch ihr innerer Zusammenhang, aus dem sich erst die Komplexität der Änderungen ergibt. Die Auswirkungen vor allem auch unter Einbeziehung der umfangreichen Änderungen des Außensteuergesetzes werden ggf. in einem weiteren Beitrag näher beschrieben.



### Mit Hinweisen zu Corona.

#### Die Unfallversicherung in der betrieblichen Praxis

von Dietmar Marburger, Krankenkassenbetriebswirt, gepr. Versicherungsfachmann (IHK), Verw.-Amtsrat a.D.

2021, 4., vollständig überarbeitete Auflage, 114 Seiten, € 16,80

Das Recht der Wirtschaft, Band 218

ISBN 978-3-415-07027-1



Leseprobe unter

[www.boorberg.de/9783415070271](http://www.boorberg.de/9783415070271)

**BOORBERG**

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

## Die Neufassung von § 97 Abs. 1 S. 1 Nr. 5 S. 1 BewG – Eine Änderungs-Odyssee

Matthias Söffing, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht/Daniel Holzinger, Wirtschaftsjurist, beide Söffing & Partner, Düsseldorf

Homers Odyssee ist eine wohl nie dagewesene Irrfahrt durch den Mittelmeerraum. Nach dem Ende des trojanischen Krieges lernen Odysseus und seine Gefährten, daß es nichts gibt, was es nicht gibt. Zwar muß der geneigte Leser, der sich mit der Neufassung von § 97 Abs. 1 S. 1 Nr. 5 S. 1 BewG beschäftigt nicht zwischen Skylla und Charybdis hindurch segeln, doch läßt die Neufassung der oben genannten Norm zumindest staunen. Der Wortlaut der vom 25. bis 30.06.2021 geltenden Fassung der Norm, geändert durch das „Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts“, wirkt erst einmal unspektakulär, ist aber durch den neuen Verweis aus §§ 13a Abs. 6 Nr. 1, 13b Abs. 2 Nr. 2 ErbStG bedeutsam, da beide Vorschriften nicht mehr auf die einkommenssteuerlichen Vorschriften der originär gewerblichen, gewerblich geprägten bzw. infizierten sowie entsprechenden freiberuflichen Personengesellschaften verweist, sondern auf § 97 Abs. 1 S. 1 Nr. 5 S. 1 BewG:

*„Gesellschaften im Sinne des § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2, des § 15 Absatz 3, des § 18 Absatz 4 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes und, wenn sie ihrer Tätigkeit nach einer Gesellschaft im Sinne des § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 des Einkommensteuergesetzes entsprechen, Gesellschaften im Sinne des § 1a Absatz 1 des Körperschaftsteuergesetzes.“*

Liest man die Norm in sportlichem Tempo, könnte man zu dem Verständnis gelangen, daß das Vermögen originär gewerblich tätiger Mitunternehmenschaften und gewerblich geprägter bzw. infizierter Personengesellschaften sowie entsprechender freiberuflich tätiger Gesellschaften nur dann als Betriebsvermögen zu qualifizieren ist, wenn die Gesellschaft einer originär gewerblichen Tätigkeit nachgeht.

Dabei stellt sich die Frage, wie eine Gesellschaft im Sinne von § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG, also eine gewerblich geprägte Personengesellschaft, einer Tätigkeit im Sinne von § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG nachgehen kann. Tatbestandlich setzt § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG voraus, daß keine Tätigkeit im Sinne von § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG, also eine originär gewerbliche Tätigkeit, ausgeübt wird. Die gewerblich geprägte Personengesellschaft müßte also, um in den Anwendungsbereich von § 97 Abs. 1 S. 1 Nr. 5 S. 1 BewG zu gelangen, keine originäre gewerbliche Tätigkeit und trotzdem die Tätigkeit einer Gesellschaft im Sinne von § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG, also einer Mitunternehmenschaft, ausüben. Das schließt einander denklösig aus. Damit wäre die gewerblich geprägte

GmbH & Co. KG als Nachfolgevehikel ohne weitere Gestaltungsmaßnahmen unbrauchbar.

Allerdings verkennt diese Ansicht das rettende „und“ vor dem Komma, so daß sich der Konditionalsatz auf die im zivilrechtlichen Körper einer Personengesellschaft befindende steuerrechtliche Kapitalgesellschaft („optierenden Gesellschaft“) bezieht.

Erstaunlich ist allerdings, daß die Norm am 30.06.2021 erneut geändert wurde. Diesmal mit dem „Gesetz zur Abwehr von Steuervermeidung und unfairem Steuerwettbewerb und zur Änderung weiterer Gesetze“. Der Wortlaut wurde dahingehend geändert, daß die Tätigkeit einer Personengesellschaft, die aus steuerlicher Sicht wie eine Kapitalgesellschaft zu behandeln ist, nun nicht nur der einer originär gewerblich tätigen, sondern auch gewerblich geprägten oder infizierten bzw. gleichartigen freiberuflichen Personengesellschaft entsprechen kann. Wörtlich heißt es nun:

*„Gesellschaften im Sinne des § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2, des § 15 Absatz 3, des § 18 Absatz 4 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes und, wenn sie ihrer Tätigkeit nach einer Gesellschaft im Sinne des § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2, des § 15 Absatz 3 oder des § 18 Absatz 4 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes entsprechen, Gesellschaften im Sinne des § 1a Absatz 1 des Körperschaftsteuergesetzes und Gesellschaften im Sinne des § 1 Absatz 1 des Körperschaftsteuergesetzes mit Sitz im Ausland, deren Ort der Geschäftsleitung im Inland belegen ist, und die nach inländischem Gesellschaftsrecht als Personengesellschaft zu behandeln sind.“*

Das erste Mal tauchte die Änderung der Norm im Gesetzgebungsprozeß des zuletzt genannten Gesetzes am 09.06.2021 im Rahmen der Beschlußempfehlung und des Berichts des Finanzausschusses auf. Am 04.06.2021 wurde der Gesetzesbeschluß des „Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftssteuerrechts“ dem Bundesrat bereits übermittelt. Innerhalb von vier Tagen müßte also auf Seiten des Gesetzgebers ein Umdenken stattgefunden haben, daß eine erneute Anpassung vorzunehmen ist.

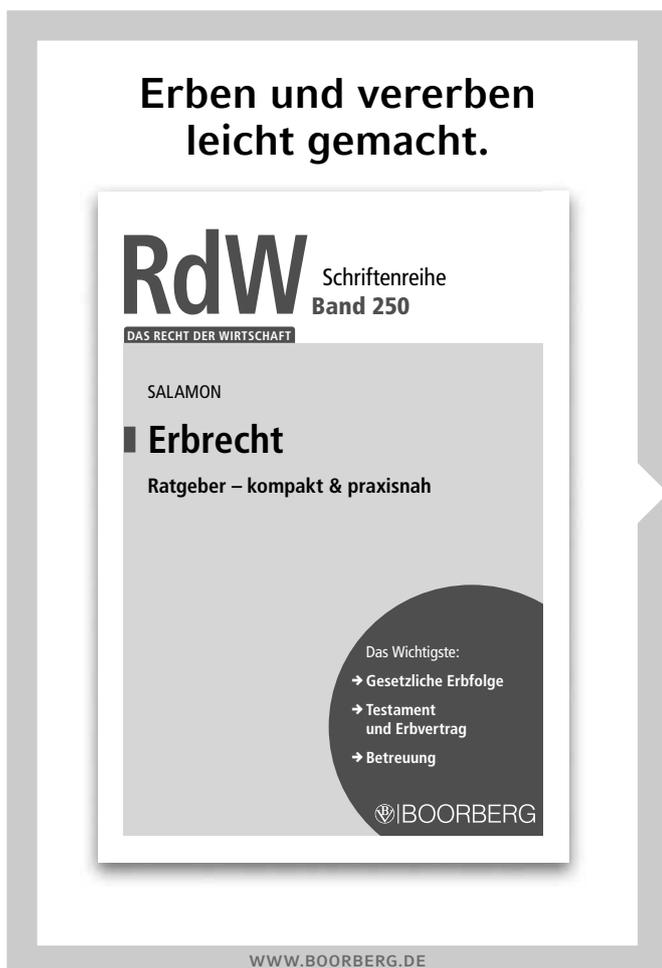
Bemerkenswert ist, daß überhaupt eine Anpassung von § 97 Abs. 1 S. 1 Nr. 5 S. 1 BewG auf Grund der Einführung der optierenden Gesellschaft vorgenommen worden ist. Schließlich könnte man in einem ersten Schritt zu dem Schluß kommen, daß die optierende Gesellschaft für die Besteuerung als Kapitalgesellschaft gilt und diese Fiktion

ebenfalls für Zwecke der Erbschaftsteuer gilt. Allerdings ist der Wortlaut von § 1a Abs. 1 KStG sowie dessen Abs. 3 eindeutig: Die gesetzliche Fiktion, daß die optierende Gesellschaft als Kapitalgesellschaft gilt, ist nur für ertragssteuerliche Zwecke vorgesehen.

Wäre ausschließlich die Änderung des „Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts“ bezüglich § 97 Abs.1 S. 1 Nr. 5 S. 1 BewG umgesetzt worden, wäre dem Rechtsgedanken von § 8 Abs. 2 KStG, daß eine Kapitalgesellschaft keine private Vermögenssphäre haben kann,

nicht Rechnung getragen. Denn schließlich würden Kapitalgesellschaften, die einer vermögensverwaltenden Tätigkeit nachgehen, nicht erfaßt werden.

Demnach war die Änderung des § 97 Abs.1 S. 1 Nr. 5 S. 1 BewG mit dem „Gesetz zur Abwehr von Steuervermeidung und unfairem Steuerwettbewerb und zur Änderung weiterer Gesetze“ notwendig. Gesetzgeberisch stellt es jedoch keine Glanztat dar, daß diese notwendige Anpassung nicht gleich im Rahmen des „Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts“ erfolgt ist.



## Erbrecht

**Ratgeber – kompakt & praxisnah**

von Michael Salamon, Rechtsanwalt a.D., Ass. jur.

2020, 218 Seiten, € 26,90

Das Recht der Wirtschaft, Band 250

ISBN 978-3-415-06741-7

Das Buch ist für Unternehmer, aber auch für andere Interessierte geschrieben, die erfahren wollen, wie sie ihren Nachlass ordnen können.

Für Unternehmer sind die Ausführungen zum Unternehmer-Testament und den unterschiedlichen Rechtsformen von besonderem Interesse. Die Erläuterungen zu den familienrechtlichen Güterständen verdeutlichen, dass Unternehmer ihre Rechtsnachfolge planen und gestalten sollten. Und zwar unabhängig davon, ob es eine Rechtsnachfolge von Todes wegen betrifft oder im Rahmen einer vorweggenommenen Erbfolge geschieht.

Andere Interessierte finden Antworten auf viele praxisrelevante Themen wie Ehegattentestament, Pflichtteilergänzungsanspruch, Güterstandsschaukel und Zugewinnausgleichsfreibetrag.



Leseprobe unter

[www.boorberg.de/9783415067417](http://www.boorberg.de/9783415067417)

**BOORBERG**

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 0711/7385-100 · 089/4361564  
TEL 0711/7385-343 · 089/436000-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE SC1021

## Vorsicht bei Wirtschaftsbeziehungen mit Steueroasen

# Erster Überblick über das Gesetz zur Abwehr von Steuervermeidung und unfairem Steuerwettbewerb und zur Änderung weiterer Gesetze

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

### I. Einleitung

Am 30.06.2021 wurde das Gesetz zur Abwehr von Steuervermeidung und unfairem Steuerwettbewerb und zur Änderung weiterer Gesetze (Steueroasen-Abwehrgesetz – StAbwG) im Bundesgesetzblatt Teil I veröffentlicht<sup>2</sup> und ist einen Tag nach der Verkündung in Kraft getreten. Das StAbwG soll in erster Linie steuerliche Abwehrmaßnahmen, wie etwa Abzugsbeschränkungen oder die Aussetzung von § 8b KStG, schaffen, die im Verhältnis zu Steuerhoheitsgebieten Anwendung finden sollen, die auf der sog. „schwarzen Liste“ der EU geführt werden. Darüber hinaus enthält das Gesetz auch die Änderung von weiteren Gesetzen, wie etwa der Abgabenordnung, des Einkommensteuergesetzes sowie des Körperschaftsteuergesetzes.

### II. Anwendungsbereich des StAbwG

#### 1. Persönlicher Anwendungsbereich

Gemäß § 1 Abs. 1 StAbwG ist das Gesetz auf natürliche Personen, Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen anzuwenden. Nach der Gesetzesbegründung<sup>3</sup> sind davon alle Steuerpflichtigen erfaßt, so daß sich der persönliche Anwendungsbereich sowohl auf unbeschränkt als auch auf beschränkt Steuerpflichtige bezieht. Im Zusammenhang mit von einem Steuerpflichtigen unterhaltenen Geschäftsbeziehungen oder Beteiligungsverhältnissen (§ 7 StAbwG) gelten nach der Gesetzesbegründung Personengesellschaften für Zwecke dieses Gesetzes insoweit auch als Steuerpflichtige. Dessen ungeachtet führt dieses Gesetz aber nicht zu einer Einkommen- oder Körperschaftsteuerpflicht von Personengesellschaften, sondern es gelten insoweit weiterhin die allgemeinen Grundsätze bei der Besteuerung.<sup>4</sup>

#### 2. Sachlicher Anwendungsbereich

Der sachliche Anwendungsbereich ist in § 1 Abs. 2 StAbwG geregelt und erstreckt sich auf alle Steuern einschließlich der Steuervergütungen, die durch Bundesrecht oder Recht der Europäischen Union geregelt sind und durch Bundesfinanzbehörden, Landesfinanzbehörden oder Gemeinden

verwaltet werden. Ausdrücklich ausgenommen werden die Umsatzsteuer (einschließlich der Einfuhrumsatzsteuer), Einfuhr- und Ausfuhrabgaben und Verbrauchsteuern.

Gemäß § 1 Abs. 3 S. 1 StAbwG gelten die Vorschriften ungeachtet möglicherweise entgegenstehender Vorschriften in Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung. Darüber hinaus werden deutsche Besteuerungsrechte nach § 1 Abs. 3 S. 2 StAbwG generell (also auch **außerhalb** des Anwendungsbereichs des StAbwG) nicht durch Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung mit nicht kooperativen Steuerhoheitsgebieten berührt.

Nach der Gesetzesbegründung soll dieser qualifizierte Treaty Override insbesondere sicherstellen, daß bereits nach § 49 EStG der beschränkten Steuerpflicht unterliegende inländische Einkünfte (z. B. Zinsen aus Kapitalvermögen, das durch inländischen Grundbesitz gesichert ist) unabhängig von einer Anwendung des § 10 dieses Gesetzes (z. B. Zinsen aus Kapitalvermögen, das nicht durch inländischen Grundbesitz besichert ist, aber die im Rahmen einer inländischen Veranlagung als Betriebsausgaben oder Werbungskosten zu berücksichtigen wären) ungeachtet entgegenstehender Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung mit nicht kooperativen Steuerhoheitsgebieten besteuert werden können.<sup>5</sup>

### III. Begriffsbestimmungen

#### 1. Nicht kooperatives Steuerhoheitsgebiet

Wann ein Staat oder ein Gebiet als nicht kooperatives Steuerhoheitsgebiet im Sinne des StAbwG angesehen wird, richtet sich nach § 2 Abs. 1 StAbwG i. V. m. § 3 StAbwG. Die folgenden Voraussetzungen sind kumulativ zu erfüllen:

- Gemäß § 2 Abs. 1 StAbwG ist ein Staat oder ein Gebiet (Steuerhoheitsgebiet) im Sinne dieses Gesetzes nicht ko-

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

2 Bundesgesetzblatt I 2021, Seite 2056.

3 BT-Drs. 19/28901, S. 19.

4 BT-Drs. 10/28901, S. 19.

5 BT-Drs. 19/28901, S. 19 f; siehe dazu auch nachstehend Fall 3b.

operativ, wenn das Steuerhoheitsgebiet eine der Voraussetzungen des § 4 Absatz 1, des § 5 Absatz 1 oder des § 6 erfüllt.

- Es muß sich um ein Steuerhoheitsgebiet handeln, das in der im Amtsblatt der Europäischen Union veröffentlichten Anlage I zur EU-Liste nicht kooperativer Länder und Gebiete für Steuerzwecke (sog. „schwarze Liste“ der EU) in der jeweils aktuellen Fassung genannt ist (aktueller Stand 26.02.2021), § 3 Abs. 1 Nr. 1 StAbwG.<sup>6</sup>
- Das nicht kooperative Steuerhoheitsgebiet im vorgenannten Sinne ist als solches in der vom Bundesministerium der Finanzen (im Folgenden: BMF) und dem Bundesministerium für Wirtschaft und Energie (im Folgenden: BMWi) mit Zustimmung des Bundesrates erlassenen Rechtsverordnung aufgeführt, § 3 Abs. 1 StAbwG.<sup>7</sup>

#### a) Voraussetzungen der §§ 4–6 StAbwG

##### aa) § 4 StAbwG: Intransparenz in Steuersachen

Ein Steuerhoheitsgebiet ist nach § 4 Abs. 1 StAbwG dann nicht kooperativ, wenn es keine hinreichende Transparenz in Steuersachen gewährleistet. Dies ist dann der Fall, wenn das Steuerhoheitsgebiet

- den automatischen Austausch von Informationen über Finanzkonten in Steuersachen mit der Bundesrepublik Deutschland sowie allen anderen Mitgliedstaaten der EU nach dem gemeinsamen Meldestandard nicht durchführt (§ 4 Abs. 2 Nr. 1 StAbwG);
- nicht weitgehend den OECD Standard für Transparenz und effektiven Informationsaustausch auf Ersuchen umgesetzt hat (§ 4 Abs. 2 Nr. 2 StAbwG) oder
- das Übereinkommen vom 25.01.1988 über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen in der Fassung des Änderungsprotokolls vom 27.05.2010 nicht ratifiziert hat oder, sofern das Steuerhoheitsgebiet nicht über die volle staatliche Souveränität verfügt, es dem Übereinkommen vom 25.01.1988 über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen in der Fassung des Änderungsprotokolls vom 27.05.2010 nicht beigetreten ist. Die Transparenz ist allerdings hinreichend gewährleistet, wenn das Steuerhoheitsgebiet über ein hinreichend dichtes Netz von Abkommen verfügt (bspw. Informationsaustauschabkommen, DBA), die wirksam sowohl den automatischen als auch den nicht-automatischen Informationsaustausch mit allen Mitgliedstaaten ermöglichen (§ 4 Abs. 2 Nr. 3 StAbwG).

##### bb) § 5 StAbwG: Unfairer Steuerwettbewerb

Ein Steuerhoheitsgebiet ist gemäß § 5 Abs. 1 StAbwG auch dann nicht kooperativ, wenn es unfairen Steuerwettbewerb betreibt. Dies ist dann der Fall, wenn es Regelungen (einschließlich Rechts-, Verwaltungsvorschriften und Verwaltungspraktiken auf dem Gebiet des Steuerrechts) anwendet, die, gemessen an den üblicherweise in dem betreffenden Steuerhoheitsgebiet geltenden Besteuerungsniveaus, eine deutlich niedrigere Effektivbesteuerung einschließlich einer Nullbesteuerung bewirken, § 5 Abs. 2 StAbwG.

§ 5 Abs. 2 enthält eine nicht abschließende Auflistung von Fallgruppen der Regelungen, die insbesondere als unfairen Steuerwettbewerb anzusehen sein sollen. Genannt sind:

- die ausschließliche Gewährung von Vorteilen an Gebietsfremde oder für Transaktionen mit Gebietsfremden (Nr. 1),
- die Gewährung von Vorteilen, die keine Auswirkungen auf die Steuergrundlage des Steuerhoheitsgebietes haben (Nr. 2),
- die Gewährung von Vorteilen, die keine tatsächliche Tätigkeit oder Präsenz in dem gewährenden Steuerhoheitsgebiet voraussetzen (Nr. 3)
- das Abweichen von international allgemein anerkannten Gewinnermittlungsgrundsätzen insb. der OECD in Bezug auf Aktivitäten innerhalb einer multinationalen Unternehmensgruppe (Nr. 4), oder
- intransparente, insb. nicht allgemein vorhersehbare oder hinreichend dokumentierte Regelungen einschließlich der Fälle, in denen von gesetzlichen Regelungen durch die Verwaltungsbehörden bewußt abgewichen wird, um gesetzlich nicht vorgesehene Vorteile zu gewähren (Nr. 5).

§ 5 Abs. 3 StAbwG sieht darüber hinaus vor, daß für ein Steuerhoheitsgebiet, das entweder über kein Körperschaftsteuersystem verfügt oder dessen Körperschaftsteuersystem zu einem effektiven Körperschaftsteuersatz von Null oder nahe Null führt (Nullsatzjurisdiktion), Regelungen sowie Strukturen als unfairen Steuerwettbewerb anzusehen sind, wenn sie zum Ziel haben, Gewinne anzuziehen, die keine reale Wirtschaftstätigkeit in dem Steuerhoheitsgebiet abbilden.

Nach der Gesetzesbegründung orientiert sich § 5 StAbwG an den Kriterien, die in den Schlußfolgerungen des Rates der Europäischen Union vom Dezember 2017 enthalten sind und die wiederum teilweise Bezug nehmen auf das Mandat der Gruppe Verhaltenskodex (Unternehmensbesteuerung) aus dem Jahr 1997. Damit bilde § 5 nach der Begründung den gegenwärtigen Stand der Vereinbarungen auf europäischer Ebene ab und gewährleiste somit ein europaweit koordiniertes Vorgehen.<sup>8</sup>

##### cc) § 6 StAbwG: Nichterfüllung der BEPS-Mindeststandards

Gem. § 6 Abs. 1 StAbwG ist ein Steuerhoheitsgebiet darüber hinaus nicht kooperativ, wenn es sich nicht zur Umsetzung der Mindeststandards des OECD/G20 BEPS-Projekts<sup>9</sup> gegen Gewinnverkürzung und Gewinnverschiebung verpflichtet hat.

Nach der Gesetzesbegründung ist für die Beurteilung der Verpflichtung eines Steuerhoheitsgebietes zur Umset-

<sup>6</sup> Siehe dazu unter III. 1. b).

<sup>7</sup> Siehe dazu unter III. 1. c).

<sup>8</sup> BT-Drs. 19/28901, S. 22.

<sup>9</sup> Base Erosion and Profit Shifting, vgl. BEPS-Projekt Erläuterungen, Abschlußbericht 2015

zung der vorstehend genannten Mindeststandards die Mitgliedschaft dieses Steuerhoheitsgebietes im Inclusive Framework on BEPS ein wichtiger Indikator, weil diese Mitgliedschaft die Verpflichtung zur Umsetzung der Mindeststandards impliziert. Auch die Anforderungen des § 6 orientieren sich an den Kriterien, die in den Schlußfolgerungen des Rates der Europäischen Union vom Dezember 2017 enthalten sind und die wiederum teilweise Bezug nehmen auf die Ergebnisse des BEPS-Projekts und die Arbeiten des Inclusive Framework on BEPS. Sie orientieren sich damit am gegenwärtigen Stand der europäischen und internationalen Beschlußlage.<sup>10</sup>

Nach § 6 Abs. 2 StAbwG ist ein Steuerhoheitsgebiet trotz einer Verpflichtung zur Umsetzung der BEPS-Mindeststandards auch dann als nicht kooperativ anzusehen, wenn es nicht mit der Bundesrepublik Deutschland sowie mit allen anderen Mitgliedstaaten der Europäischen Union über einen Mechanismus zum Austausch länderbezogener Berichte verfügt oder hinsichtlich der Vertraulichkeit, der Datenschutzvorkehrungen, sachgemäßen Verwendung oder dem rechtzeitigen und ausreichenden Austausch von Informationen zu länderbezogenen Berichten von dem Mindeststandard des OECD/G20 BEPS-Projekts, Aktionspunkt 13 „Verrechnungspreisdokumentation und länderbezogene Berichterstattung“ wesentlich abweicht. Dies sei laut Gesetzesbegründung wiederum in Übereinstimmung mit den Festlegungen der Gruppe Verhaltenskodex (Unternehmensbesteuerung).<sup>11</sup>

#### b) EU-Liste nicht kooperativer Länder

Die sog. „schwarze Liste“ der EU wird zwei Mal im Jahr – grundsätzlich im Februar und im Oktober – aktualisiert und im Amtsblatt der Europäischen Union veröffentlicht.<sup>12</sup>

Die aktuelle schwarze Liste der EU vom 26.02.2021 beinhaltet folgende 12 Länder und Gebiete: Amerikanisch-Samoa, Anguilla, Barbados, Dominica, Fidschi, Guam, Palau, Panama, Samoa, Trinidad und Tobago, die Amerikanischen Jungferninseln, Vanuatu und die Seychellen.<sup>13</sup> In der Liste sind auch die Gründe enthalten, warum das jeweilige Land als nicht kooperativ angesehen wird. In der Vergangenheit waren allerdings auch z. B. die für Investitionen äußerst relevanten Kaimaninseln enthalten.<sup>14</sup>

Wenn ein Steuerhoheitsgebiet nicht in der EU-Liste genannt ist, haben die §§ 4 bis 6 StAbwG für sich betrachtet gesehen keine eigene Bedeutung. Ein Gebiet qualifiziert nur dann als unkooperativ, wenn es auf der Liste genannt ist und darüber hinaus die Voraussetzungen der §§ 4 bis 6 StAbwG erfüllt.

#### c) Rechtsverordnung im Sinne des § 3 Abs. 1 StAbwG

Die Steuerhoheitsgebiete, die als nicht kooperativ zu qualifizieren sind, sollen nach § 3 StAbwG vom BMF und BMWi (mit Zustimmung des Bundesrates) im Wege der Rechtsverordnung bekannt gegeben werden. § 3 Abs. 2 StAbwG regelt Einzelheiten zu der Frage, ab wann die Abwehr-

maßnahmen nach den §§ 8 bis 11 und die gesteigerten Mitwirkungspflichten nach § 12 Anwendung finden sollen, wenn ein Steuerhoheitsgebiet, das bislang als kooperativ galt, durch die Rechtsverordnung als nicht kooperativ bestimmt wird. § 3 Abs. 3 StAbwG regelt den zu Absatz 2 umgekehrten Fall, in dem ein bislang durch Rechtsverordnung als nicht kooperativ bestimmtes Steuerhoheitsgebiet aufgrund des Wegfalls der Voraussetzungen, die zu dieser Qualifizierung geführt haben, nunmehr als kooperativ gilt. Die entsprechende Rechtsverordnung wurde bis dato allerdings noch nicht veröffentlicht, und es sind bisher auch keine Informationen verfügbar, wann mit einer Veröffentlichung zu rechnen ist.

#### 2. Ansässigkeit

§ 2 Abs. 2 StAbwG regelt die Ansässigkeit. Danach sind zum einen natürliche Personen in einem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet im Sinne dieses Gesetzes ansässig, wenn sie dort einen Wohnsitz (§ 8 der Abgabenordnung) oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt (§ 9 der Abgabenordnung) haben. Zum anderen sind Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen ansässig, wenn sie einen Sitz (§ 11 der Abgabenordnung) oder ihren Ort der Geschäftsleitung (§ 10 der Abgabenordnung) in einem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet haben.

#### IV. Die Maßnahmen im Einzelnen

Die §§ 7–11 StAbwG enthalten die einzelnen vorgesehenen Maßnahmen, wobei § 7 StAbwG zunächst den sachlichen Anwendungsbereich für die dann folgenden Vorschriften definiert. Die §§ 8–11 StAbwG sehen dann die Anwendung verschiedener Maßnahmen, wie Abzugsbeschränkungen oder verschärfte Hinzurechnungsbesteuerung, vor. Laut Gesetzesbegründung stellen die in dem Gesetz vorgesehenen vier Abwehrmaßnahmen sicher, daß an die Vielfältigkeit von steuerrelevanten Lebenssachverhalten in Bezug auf Steueroasen angeknüpft wird. Es würden dadurch sowohl Sachverhalte erfaßt, bei denen Zahlungen aus Steueroasen heraus- (Outbound), als auch in Steueroasen hineinfließen

<sup>10</sup> BT-Drs. 19/28901, S. 22.

<sup>11</sup> BT-Drs. 19/28901, S. 23.

<sup>12</sup> BT-Drs. 19/28901, S. 20.

<sup>13</sup> Amtsblatt der EU vom 26. Februar 2021, C 66/40, Anlage 1, [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/de/TXT/PDF/?uri=uriserv:OJ.C\\_.2021.066.01.0040.01.ENG](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/de/TXT/PDF/?uri=uriserv:OJ.C_.2021.066.01.0040.01.ENG).

<sup>14</sup> Mit der Aktualisierung im Februar 2020 kamen die Kaimaninseln erstmals auf die schwarze Liste. Nach der in der Liste enthaltenen Begründung verfügten die Kaimaninseln nicht über geeignete Maßnahmen in Bezug auf die wirtschaftliche Substanz im Bereich der kollektiven Anlageinstrumente. Als britisches Überseegebiet konnten die Kaimaninseln bis zum Brexit nicht auf die Liste gesetzt werden. In der Neufassung der Liste von Oktober 2020 wurden die Kaimaninseln dann wieder von der Liste gestrichen, da nun geeignetere Maßnahmen vorhanden sein sollen.

(Inbound). Die Maßnahmen entfalten Wirkung gegenüber verbundenen Unternehmen (§§ 9 und 11, Outbound), als auch unverbundenen Wirtschaftsteilnehmern (§§ 8 und 10, Inbound).<sup>15</sup>

### 1. § 7 StAbwG: Betroffene Geschäftsvorgänge

Nach § 7 StAbwG gelten die §§ 8 bis 11 StAbwG, wenn ein Steuerpflichtiger Geschäftsbeziehungen oder Beteiligungsverhältnisse in oder mit Bezug zu einem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet (Geschäftsvorgänge) unterhält. Der Begriff Geschäftsbeziehung entspricht nach der Gesetzesbegründung grundsätzlich dem des § 1 Absatz 4 AStG. Irrelevant sei jedoch insoweit, ob es sich um Geschäftsbeziehungen zwischen nahestehenden Personen oder um eine gesellschaftsvertragliche Vereinbarung handele. Die Anwendung sei auch bei Einschaltung einer in einem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet belegenen Betriebsstätte vorgesehen.<sup>16</sup>

### 2. § 8 StAbwG: Verbot des Betriebsausgaben- und Werbungskostenabzugs

Nach § 8 StAbwG dürfen Aufwendungen aus Geschäftsvorgängen im Sinne des § 7 den Gewinn oder den Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten nicht mindern. Das Abzugsverbot soll allerdings nach Satz 2 dann nicht gelten, soweit die den Aufwendungen entsprechenden Erträge beim Empfänger der inländischen unbeschränkten oder beschränkten Steuerpflicht nach den Vorschriften des EStG, KStG oder StAbwG unterliegen.

Aus der Gesetzesbegründung ergibt sich dazu, daß die Verschärfung der Quellenbesteuerung vorrangig vor dem Abzugsverbot von Betriebsausgaben und Werbungskosten angewendet werden soll. Sofern daher die Zahlungen bereits auf Empfängerseite nach dem Einkommensteuergesetz, dem Körperschaftsteuergesetz oder § 10 des StAbwG der unbeschränkten oder beschränkten Steuerpflicht unterlägen, finde das Abzugsverbot keine Anwendung (§ 8 Satz 2 StAbwG). Hintergrund sei, daß Quellenbesteuerungsmaßnahmen einfacher zu administrieren seien. Im Übrigen könnten so aufwendige Fragen des Zusammenspiels der verschiedenen Abzugsverbote und Beschränkungen im Einkommen- und Körperschaftsteuergesetz vermieden werden.<sup>17</sup>

### 3. § 9 StAbwG: Verschärfte Hinzurechnung

§ 9 ergänzt die Hinzurechnungsbesteuerung nach den §§ 7 ff. AStG und sieht für in den nicht kooperativen Steuerhoheitsgebieten ansässige Gesellschaften eine verschärfte Hinzurechnungsbesteuerung vor. Nach Satz 1 sind die vorgeannten Gesellschaften über § 8 Absatz 1 AStG hinaus und ungeachtet von § 8 Abs. 2 sowie § 9 AStG mit ihren gesamten niedrig besteuerten Einkünften als Zwischengesellschaft-

ten anzusehen und unterliegen somit einer vollumfänglichen Hinzurechnungsbesteuerung. Die Art der Einkünfte (aktiv oder passiv), die Erfüllung des sog. Motivtests oder das Unterschreiten der Freigrenze gemäß § 9 AStG sind insoweit unbeachtlich.<sup>18</sup>

Satz 1 soll nach § 9 S. 2 StAbwG nicht gelten, soweit dessen Anwendung zu niedrigeren steuerpflichtigen Einkünften führt als ohne dessen Geltung. Laut Gesetzesbegründung soll hiermit eine Besserstellung gegenüber dem Status quo als Folge der Zusammenrechnung sämtlicher Einkünfte bei der Berechnung der Niedrigsteuergrenze (bspw. niedrig besteuerte passive Einkünfte werden mit hochbesteuerten aktiven Einkünften verrechnet) verhindert werden.<sup>19</sup>

Darüber hinaus sieht § 9 StAbwG vor, daß die „verschärfte“ Hinzurechnungsbesteuerung auch für Zwecke des § 20 Abs. 2 AStG für sämtliche Einkünfte der Betriebsstätte gelten soll.

### 4. § 10 StAbwG: Quellensteuermaßnahmen

Die Regelung sieht über den Katalog des § 49 EStG für Einkünfte aus Finanzierungsbeziehungen, aus Versicherungs- und Rückversicherungsleistungen, aus der Erbringung von sonstigen Dienstleistungen und dem Handel eine beschränkte Steuerpflicht vor, soweit die diesen Einkünften entsprechenden Aufwendungen oder Werbungskosten bei einem anderen, unbeschränkt Steuerpflichtigen ungeachtet des § 8 Satz 1 StAbwG im Rahmen einer inländischen Veranlagung zu berücksichtigen wären. Mit dem Vorrang der Besteuerung des Einkünftebezieher vor einem Betriebsausgaben- oder Werbungskostenabzugsverbot soll insbesondere der Besteuerung nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip Rechnung getragen werden.<sup>20</sup>

Die Steuer für die diesen Einkünften entsprechenden Vergütungen ist im Wege des Steuerabzugs einzubehalten und an das Bundeszentralamt für Steuern abzuführen. Die Regelungen zum Steuerabzugsverfahren nach § 50a EStG sowie die daran anknüpfenden Regelungen gelten für diese Vergütungen entsprechend.

### 5. § 11 Maßnahmen bei Gewinnausschüttungen und Anteilsveräußerungen

§ 11 Absatz 1 sieht vor, daß als Abwehrmaßnahme die Steuerbefreiung für Gewinnausschüttungen und Anteilveräußerungen versagt werden kann.

<sup>15</sup> BT-Drs. 19/28901, S. 23.

<sup>16</sup> BT-Drs. 19/28901, S. 23.

<sup>17</sup> BT-Drs. 19/28901, S. 24.

<sup>18</sup> BT-Drs. 19/28901, S. 24.

<sup>19</sup> BT-Drs. 19/28901, S. 24. Diese Regelung fand sich in einer Entwurfsfassung noch in Satz 4, daher ist dieser Hinweis in der Begründung zu Satz 4 enthalten.

<sup>20</sup> BT-Drs. 19/28901, S. 25.

Für die in Absatz 1 Satz 1 genannten Bezüge (z. B. Dividenden) wird die Steuerbefreiung nach § 8b Absatz 1 Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes oder vergleichbaren Vorschriften in Doppelbesteuerungsabkommen nicht gewährt, wenn die Bezüge von einer Körperschaft geleistet werden, die in einem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet ansässig ist.

Weiterhin wird für den Gewinn aus der Veräußerung eines Anteils an einer Körperschaft, die in einem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet ansässig ist, auch die Steuerbefreiung nach § 8b Absatz 2 Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes oder vergleichbaren Vorschriften in Doppelbesteuerungsabkommen versagt.

§ 11 Absatz 2 sieht zudem als Abwehrmaßnahme vor, daß Kapitalerträge im Sinne des § 11 Absatz 1 EStG nicht dem gesonderten Steuersatz für Einkünfte aus Kapitalvermögen unterliegen und das Teileinkünfteverfahren gemäß § 3 Nummer 40 Satz 1 und 2 EStG keine Anwendung findet.

## V. Gesteigerte Mitwirkungspflichten, § 12 StAbwG

In Ergänzung zu den nach § 90 AO bestehenden (allgemeinen) Mitwirkungspflichten sieht § 12 StAbwG für Geschäftsvorgänge i. S. d. § 7 StAbwG gesteigerte Mitwirkungspflichten vor. Gemäß § 12 Abs. 2 StAbwG hat der Steuerpflichtige folgende Aufzeichnungen zu erstellen:

- Darstellung der Geschäftsbeziehungen, Übersicht über Art und Umfang dieser Geschäftsbeziehungen, insbesondere Wareneinkauf, Dienstleistungen, Darlehensverhältnisse, Versicherungsverhältnisse, Nutzungsüberlassungen sowie Kostenumlagen;
- Verträge und vereinbarte Vertragsbedingungen, die den Geschäftsbeziehungen zugrunde liegen, und ihre Veränderung innerhalb des Wirtschaftsjahres;
- Auflistung von Vereinbarungen mit Bezug zu immateriellen Werten, einschließlich Kostenumlagevereinbarungen sowie Forschungsdienstleistungsvereinbarungen und Lizenzvereinbarungen, sowie Auflistung der immateriellen Werte, die der Steuerpflichtige im Rahmen der betreffenden Geschäftsbeziehungen nutzt oder zur Nutzung überläßt;
- die von den Beteiligten im Rahmen der Geschäftsbeziehungen ausgeübten Funktionen und übernommenen Risiken sowie deren Veränderungen innerhalb des Wirtschaftsjahres;
- die eingesetzten wesentlichen Vermögenswerte;
- die gewählten Geschäftsstrategien;
- die Markt- und Wettbewerbsverhältnisse, die für die Besteuerung von Bedeutung sind;
- die natürlichen Personen, die unmittelbar oder mittelbar Gesellschafter oder Anteilseigner einer Gesellschaft in dem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet sind, zu

dem der Steuerpflichtige in Geschäftsbeziehung steht (Ausnahme: Börsenklausel).

Die Aufzeichnungen sind spätestens ein Jahr nach Ablauf des betreffenden Kalender- oder Wirtschaftsjahres zu erstellen und an die örtlich zuständige Finanzbehörde sowie ggf. das Bundeszentralamt für Steuern zu übermitteln, § 12 Abs. 2 S. 2 StAbwG.

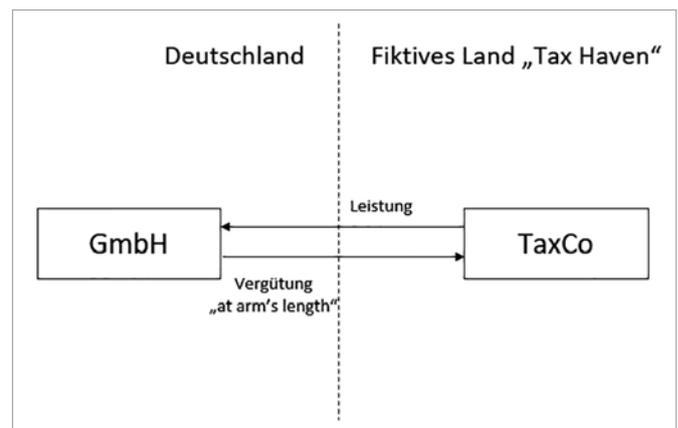
Die in § 12 StAbwG geregelten Aufzeichnungspflichten entsprechen im Wesentlichen denen, die bisher an anderer Stelle (insbesondere § 1 Abs. 4 der Steuerhinterziehungsbekämpfungsvordnung) geregelt waren.

## VI. Beispielfälle

Im Folgenden möchten wir anhand einiger Beispiele darstellen, wie die einzelnen Maßnahmen in der Praxis wirken.

### 1. § 8 StAbwG: Verbot des Betriebsausgaben- und Werbungskostenabzugs

Fall 1



Die TaxCo mit Sitz im fiktiven Land "Tax Haven" erbringt Leistungen gegenüber der deutschen GmbH. Die GmbH zahlt der TaxCo dafür ein Entgelt, das Fremdvergleichsgrundsätzen standhält. Das fiktive Land Tax Haven ist ein nicht kooperativer Staat im Sinne des StAbwG.

#### a) Nationales Recht

Betrachtet man das nationale Recht isoliert vor Einführung des StAbwG, kann die GmbH ihre Aufwendungen für das Entgelt voll abziehen. Gegebenenfalls kommt eine Korrektur nach § 1 AStG in Betracht – diese findet auf Rechtsbeziehungen zwischen fremden Dritten jedoch keine Anwendung.

#### b) Regelung nach Doppelbesteuerungsabkommen

Mit den vom StAbwG erfaßten nicht kooperativen Staaten besteht in der Regel kein Doppelbesteuerungsabkommen (im Folgenden "DBA"). Für Zwecke unserer Analyse gehen wir aber im Folgenden davon aus, daß zwischen dem fik-

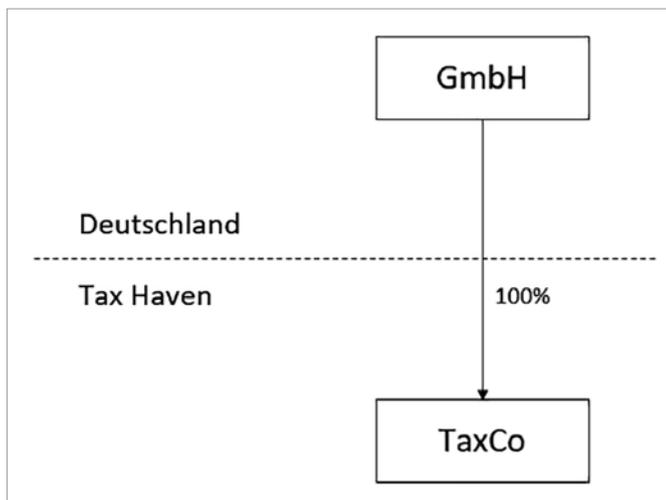
tiven Land Tax Haven und Deutschland ein DBA besteht, das dem OECD-Musterabkommen (im Folgenden "OECD-MA") entspricht. Für den beschriebenen Fall findet sich keine Regelung im OECD-MA.

**c) StAbwG**

§ 8 StAbwG sieht für den beschriebenen Fall ein **volles Abzugsverbot** (!) der Aufwendungen der deutschen GmbH vor. Dies ist nicht nur bei nahestehenden Personen der Fall, sondern auch unter fremden Dritten, und zwar selbst dann, wenn das Entgelt – wie im Beispielsfall – dem Fremdvergleichsgrundsatz standhält. Die Ausnahmevorschriften des § 8 Satz. 2 StAbwG greifen im vorliegenden Fall nicht.

**2. § 9 StAbwG: Verschärfte Hinzurechnung**

Fall 2



Die deutsche GmbH ist zu 100% an der TaxCo mit Sitz in Tax Haven beteiligt. Die TaxCo betreibt einen Fischereibetrieb und hat einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb i. S. d. § 8 Abs. 2 AStG.

**a) Nationales Recht**

Nach § 7 Abs. 2 AStG in der derzeit gültigen Fassung liegt hier zwar grundsätzlich eine Beherrschung vor, da die GmbH 100% an der TaxCo hält. Trotzdem findet die Hinzurechnungsbesteuerung nach §§ 7ff AStG keine Anwendung, da aus dem Fischereibetrieb aktive Einkünfte i. S. d. § 8 Abs. 1 Nr. 1 AStG resultieren.

**b) Regelung nach DBA**

Für den beschriebenen Fall findet sich keine Regelung im OECD-MA.

**c) StAbwG**

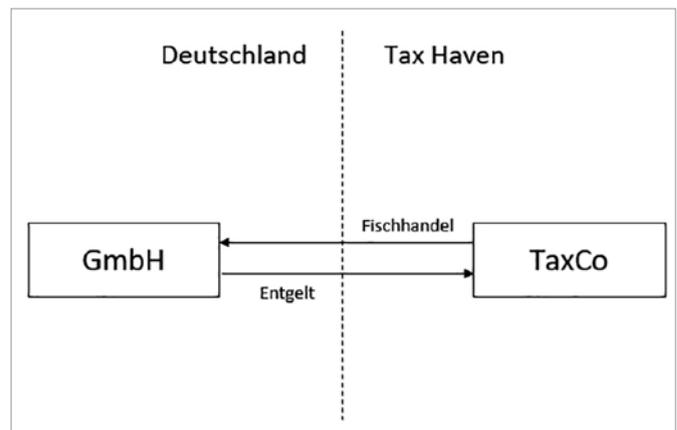
Über die Regelungen des § 8 AStG hinaus bestimmt § 9 StAbwG, daß die TaxCo Zwischengesellschaft ist für ihre gesamten Einkünfte, die insgesamt einer niedrigen Besteuerung

im Sinne des § 8 Abs. 5 AStG unterliegen. Auch, wenn die TaxCo aktive Einkünfte erzielt und damit die entsprechenden Vorschriften des AStG eigentlich keine Anwendung finden würden, ist im beschriebenen Fall trotzdem die Anwendung der Hinzurechnungsbesteuerung eröffnet.

Interessant ist in diesem Zusammenhang das Zusammenspiel von § 8 und § 9 StAbwG. Wenn im beschriebenen Fall zusätzlich noch ein Fall des § 8 vorliegen würde – die GmbH also noch Aufwendungen aus Geschäftsvorgängen mit der TaxCo hätte – dann würde das Verbot des Betriebsausgaben- und Werbungskostenabzugs nach § 8 StAbwG in diesem Fall keine Anwendung finden (§ 8 S. 2 Nr. 2 StAbwG). Das Verbot des Betriebsausgaben- und Werbungskostenabzugs und die verschärfte Hinzurechnungsbesteuerung sind also nicht nebeneinander anzuwenden.

**3. § 10 StAbwG: Quellensteuermaßnahmen**

Fall 3a



Die deutsche GmbH und die TaxCo in Tax Haven betreiben miteinander Fischhandel. Die GmbH zahlt TaxCo ein Entgelt.

**a) Nationales Recht**

Die TaxCo ist mit ihren Erträgen in Deutschland nicht beschränkt steuerpflichtig, es liegt kein Fall des § 49 EStG vor.

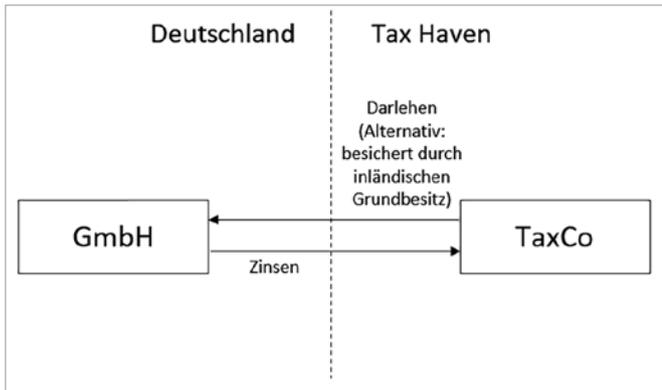
**b) Regelung nach DBA**

Für den beschriebenen Fall finden sich keine Regelungen im OECD-MA.

**c) StAbwG**

Nach § 10 StAbwG erzielt die TaxCo steuerpflichtige Einkünfte, da sie Einkünfte aus dem Handel mit Waren oder Dienstleistungen (§ 10 S. 1 Nr. 4 StAbwG) erzielt, die bei unbeschränkt Steuerpflichtigen der Besteuerung unterliegen. Dies gilt, obwohl diese Einkünfte nicht in § 49 EStG erfaßt sind. Die Steuer für die diesen Einkünften entsprechenden Vergütungen ist im Wege des Steuerabzugs einzubehalten und an das Bundeszentralamt für Steuern abzuführen. Der Steuerabzug beträgt wie bei den Einkünften nach § 50a Absatz 1 Nummer 1 bis 3 EStG 15 Prozent.

Fall 3b



Die TaxCo in Tax Haven hat der deutschen GmbH ein Darlehen gewährt. Das Darlehen ist durch inländischen Grundbesitz besichert. TaxCo erhält von der GmbH Zinsen. Abwandlung: Das Darlehen ist nicht durch inländischen Grundbesitz besichert.

a) Nationales Recht

Wenn das Darlehen mit inländischem Grundbesitz besichert ist, liegt ein Fall des § 49 Abs. 1 Nr. 5 c) aa) EStG vor. TaxCo ist insofern mit den Zinseinkünften in Deutschland beschränkt steuerpflichtig. Es besteht zudem eine Steuererklärungspflicht der TaxCo in Deutschland. Wenn keine Besicherung mit inländischem Grundbesitz vorliegt, besteht bei festverzinslichen Darlehen keine beschränkte Steuerpflicht der TaxCo in Deutschland, da kein Fall des § 49 EStG vorliegt.

b) Regelung nach DBA

Nach Art. 11 des OECD-MA können Zinsen, die aus einem Vertragsstaat stammen und an eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person gezahlt werden, im anderen Staat besteuert werden. Auch der Quellenstaat darf eine Steuer in Höhe von 10% erheben. Die meisten der von Deutschland abgeschlossenen DBA schließen jedoch eine Besteuerung der Zinsen in Deutschland aus.<sup>21</sup>

c) StAbwG

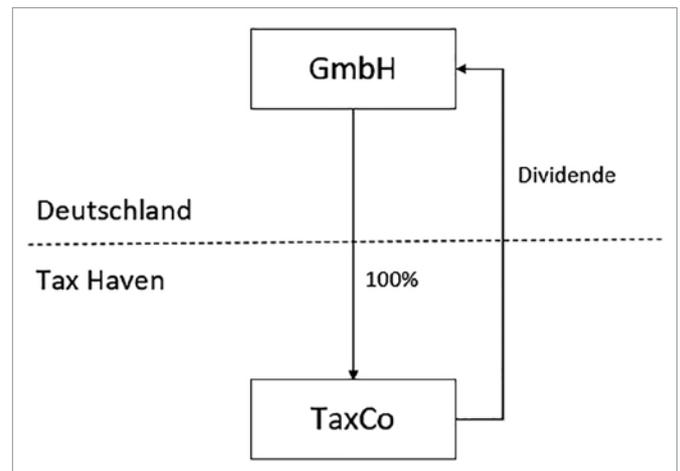
Nach § 10 StAbwG erzielt die TaxCo steuerpflichtige Einkünfte, da sie Einkünfte aus Finanzierungsbeziehungen (§ 10 S. 1 Nr. 1 StAbwG) erzielt, die bei unbeschränkt steuerpflichtigen der Besteuerung unterliegen. Dies gilt unabhängig davon, ob das Darlehen mit inländischem Grundbesitz besichert ist oder nicht. TaxCo ist somit in Deutschland beschränkt steuerpflichtig. Die Steuer für die diesen Einkünften entsprechenden Vergütungen ist im Wege des Steuerabzugs einzubehalten und an das Bundeszentralamt für Steuern abzuführen. Der Steuerabzug beträgt wie bei den Einkünften nach § 50a Absatz 1 Nummer 1 bis 3 EStG 15 Prozent.

Auch, wenn Deutschland in diesem Fall ein DBA mit dem Ansässigkeitsstaat vereinbart hat, das nicht dem OECD-MA entspricht, sondern ein Besteuerungsrecht der

Zinsen in Deutschland ausschließt, sollte der in § 1 Abs. 3 StAbwG verankerte Treaty Override Deutschland trotzdem das Recht geben, die Zinsen gemäß § 10 StAbwG zu besteuern. Das Abkommensrecht wird also durch ein nationales Gesetz einseitig überschrieben. Die grundsätzliche verfassungsrechtliche Zulässigkeit von Treaty Overrides hat das Bundesverfassungsgericht in seinem Beschluss vom 15.12.2015 bestätigt.<sup>22</sup>

4. § 11 Maßnahmen bei Gewinnausschüttungen und Anteilsveräußerungen

Fall 4



Die deutsche GmbH ist zu 100% an der TaxCo in Tax Haven beteiligt. TaxCo schüttet eine Dividende an die GmbH aus. Abwandlung: Die GmbH veräußert die Beteiligung an der TaxCo und erzielt einen Veräußerungsgewinn.

a) Nationales Recht

Die Dividende ist in Deutschland grundsätzlich voll steuerpflichtig. Nach § 8b Abs. 1 i. V. m. Abs. 5 KStG bleiben jedoch im Ergebnis 95% der empfangenen Dividenden bei der GmbH außer Ansatz.

Das Gleiche gilt nach § 8b Abs. 2 KStG in der Abwandlung für den Veräußerungsgewinn, das heißt der Veräußerungsgewinn ist im Ergebnis zu 95% steuerfrei.

b) Regelung nach DBA

Wir gehen für Zwecke der Analyse davon aus, daß mit Tax Haven ein DBA besteht, welches dem OECD Musterabkommen entspricht. Nach Art. 10 des DBAs können die Dividenden in Deutschland besteuert werden.

Der in der Abwandlung entstehende Veräußerungsgewinn kann nach Art. 13 Abs. 5 OECD-MA ebenfalls nur in Deutschland besteuert werden.

21 Vogel/Lehner, Doppelbesteuerungsabkommen, 7. Auflage 2021, Art. 11, Rn. 48.

22 BVerfG, Beschluss vom 15.12.2015, Az. 2 BvL 1/12, BVerfGE Band 141, 1.

**c) StAbwG**

Die Dividenden sind bei Anwendung des StAbwG voll steuerpflichtig. § 8b KStG und damit die 95%ige Steuerbefreiung findet gemäß § 11 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 StAbwG keine Anwendung.

Das Gleiche gilt für den Veräußerungsgewinn. Auch für diesen ist die Steuerbefreiung des § 8b KStG gemäß § 11 Abs. 1 S. 2 StAbwG nicht anzuwenden.

**VI. Einwertung**

Durch das StAbwG sollen die Schlußfolgerungen des Rates der Europäischen Union zur Anlage I der schwarzen Liste sowie den seitdem in diesem Zusammenhang durch die Gruppe Verhaltenskodex (Unternehmensbesteuerung) verhandelten und vom Rat gebilligten Maßnahmen umgesetzt werden. Die Bundesrepublik Deutschland und die anderen EU-Mitgliedstaaten hatten vereinbart, die Schlußfolgerungen des Rates der Europäischen Union zur EU-Liste nicht kooperativer Länder und Gebiete für Steuerzwecke in allen EU-Mitgliedstaaten bis spätestens 01.07.2021 umzusetzen.

Grundsätzlich ist es daher aus unserer Sicht zu begrüßen, daß der Gesetzgeber steuerliche Vorschriften einführt, welche für Geschäftsvorgänge in Verbindung mit nicht kooperativen Steuerhoheitsgebieten eine verschärfende Wirkung vorsieht. Allerdings gibt es im deutschen Steuerrecht schon eine Vielzahl von Maßnahmen, die auf ähnliche Weise wirken, wie etwa die in § 4h EStG verankerte Zins-schranke oder die Hinzurechnungsbesteuerung der §§ 7ff AStG. Auch sind bereits verschiedene Mitwirkungs- und Meldepflichten gesetzlich geregelt (etwa § 90 Abs. 2 und 3 AO oder DAC 6).

Darüber hinaus werden hier Steuerverschärfungen quasi "durch die Hintertür" eingeführt. Es kommt zu einer Erweiterung bspw. von §§ 7 AStG oder der beschränkten Steuerpflicht nach § 1 Abs. 4 EStG respektive § 2 KStG

i. V. m. § 49 EStG, ohne daß die fraglichen Paragraphen überhaupt einen Hinweis darauf enthalten.

Nach unserer Auffassung geht das StAbwG teilweise zu weit. So hätten wir uns etwa gewünscht, daß die allgemeine Abzugsbeschränkung des § 8 StAbwG auf Geschäftsvorgänge zwischen nahestehenden Personen begrenzt würden. Die Vorgaben der EU zwingen u. E. nicht zu einer Erstreckung auf Geschäftsvorgänge zu fremden Dritten. Auch andere EU-Länder, wie z. B. Dänemark, erstrecken ihre vergleichbaren ausländischen Vorschriften nur auf Geschäftsvorgänge zu nahestehenden Personen. Darüber hinaus wäre es auch im Rahmen des § 10 StAbwG wünschenswert gewesen, wenn sich der Anwendungsbereich nur auf Beziehungen zwischen nahestehenden Personen erstreckt hätte.

Auch im Hinblick auf die Hinzurechnungsbesteuerung waren aus unserer Sicht schon bisher ausreichende Regelungen vorhanden. Passive Einkünfte ausländischer Zwischengesellschaften waren auch schon bisher erfaßt.

Problematisch ist die Regelungstechnik: Ein Berater/Steuerpflichtiger, der „schlicht“ in das eigentlich anwendbare Gesetz schaut (z. B. § 49 EStG, AStG, § 8b KStG) wird nicht auf die abweichenden Regelungen im StAbwG hingewiesen. Dies birgt Haftungsrisiken. Eine Änderung auch dieser Normen (z. B. durch das Einfügen von „vorbehaltlich § 11 StAbwG“ in § 8b KStG) wäre hilfreich gewesen.

Aufgrund der auf der Liste genannten limitierten Anzahl der nicht kooperativen Länder dürfte der Anwendungsbereich des StAbwG vermutlich eher überschaubar sein, allerdings sei darauf hingewiesen, daß die schwarze Liste zweimal jährlich aktualisiert wird. So standen in der Vergangenheit etwa Staaten wie die Kaimaninseln bereits auf der schwarzen Liste, mit denen es eine erheblich größere Anzahl an Geschäftsvorgängen geben dürfte. Sollte die Liste in der Zukunft wieder um weitere Staaten erweitert werden, könnte dies schwerwiegende Handelshindernisse begründen. Die aktuellen Entwicklungen sollten daher im Auge behalten werden.

**Wissensbasis für Studium und Ausbildung.****Tabellen zur Bilanzierung und Rechnungslegung**

Ausbildung – Studium – Berufseinstieg

von Professor Dr. Wolfgang Hirschberger, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater

2021, 150 Seiten, € 29,80

ISBN 978-3-415-06797-4



Leseprobe unter

[www.boorberg.de/9783415067974](http://www.boorberg.de/9783415067974)**BOORBERG**RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 0711/7385-100 · 089/4361564  
TEL 0711/7385-343 · 089/436000-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE

SC1021

## Verfahrensrechtliche Hinweise zur Anfechtung von Steueranmeldungen

Dr. Martin Wulf und Cristian Esteves Gomes, beide Streck Mack Schwedhelm Partnerschaft mbB, Köln Berlin München

### I. Einleitung

In der Praxis kann es unter verschiedenen Gesichtspunkten erforderlich werden, daß der Steuerpflichtige Steuerfestsetzungen, die er selbst durch eine Steueranmeldung ausgelöst hat, ändern oder mit dem Einspruch anfechten möchte. Denkbar sind Fälle, in denen nach Abgabe der Anmeldung noch neue Informationen verfügbar werden, die eine niedrigere Festsetzung rechtfertigen, oder Fälle, in denen sich vielleicht nach Abgabe der Erklärung ein neuer rechtlicher Gesichtspunkt ergeben hat. Vor allem aber geht es hier um solche Fälle, in denen der Steuerpflichtige von Beginn an eine andere Auffassung als das Finanzamt vertritt, die unterschiedlichen Sichtweisen aber in einem geordneten Verfahren nach Abgabe der Steueranmeldung geklärt werden sollen. Hier stellt sich dem Berater die Frage, wie in den Fällen der Anfechtung einer „eigenen Steueranmeldung“ vorzugehen ist.

Vielen Praktikern gilt das Veranlagungsverfahren als der vermeintliche Regelfall: Der Steuerpflichtige reicht bei der Finanzbehörde eine Steuererklärung ein. Auf Grundlage dieser Steuererklärung erläßt die Finanzbehörde einen Steuerbescheid. Sodann und erst dann kann der Steuerpflichtige den Steuerbescheid mit dem Einspruch anfechten. Die Einspruchsfrist beträgt bei ordnungsgemäßer Rechtsbehelfsbelehrung einen Monat, bei unterbliebener oder unrichtig erteilter Rechtsbehelfsbelehrung ein Jahr, sofern nicht länger wegen höherer Gewalt.<sup>1</sup>

Abweichend hiervon gilt anderes, sofern es sich bei der Steuererklärung um eine Steueranmeldung handelt. Dies betrifft insbesondere den Bereich der Lohnsteuer<sup>2</sup> und der Umsatzsteuer<sup>3</sup>, also die nach dem Steueraufkommen wichtigsten Steuerarten. Für Steueranmeldungen existiert eine Reihe von verfahrensrechtlichen Besonderheiten, vor allem hinsichtlich der Anfechtungsregeln.

### II. Steueranmeldung und ihre Wirkung

Hat der Steuerpflichtige nach den Vorgaben der Einzelsteuergesetze die festzusetzende Steuer in der Steuererklärung selbst zu berechnen (wie z.B. bei der Lohn- und Umsatz-

steuer), so liegt nach der gesetzlichen Definition eine Steueranmeldung vor.<sup>4</sup>

Mit Eingang der Steueranmeldung bei der Finanzbehörde hat die Steueranmeldung in der Regel die Wirkung einer Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung.<sup>5</sup>

Die Steueranmeldung besitzt insoweit eine Doppelfunktion: Sie ist Steuererklärung und Steuerfestsetzung in einem. Es handelt sich somit um einen Akt der Selbstveranlagung: Die Steueranmeldung löst die gesetzliche Fiktion eines Verwaltungsakts aus. Sie wirkt als Festsetzung und somit wie ein Steuerbescheid, ohne daß ein solcher tatsächlich ergeht. Die Steueranmeldung ist dann Rechtsgrund für die angemeldete Steuer und zugleich Grundlage für deren Erhebung und Vollstreckung.

Abweichendes gilt allerdings, wenn die Steueranmeldung zu einer Herabsetzung der bisher zu entrichtenden Steuer oder zu einer Steuervergütung führt. In diesen Fällen bedarf es einer Zustimmung der Finanzbehörde, damit die Steueranmeldung wie eine Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung wirkt.<sup>6</sup> Diese Zustimmung der Finanzbehörde ist nicht formgebunden.<sup>7</sup> Gelegentlich wählt die Finanzbehörde hierfür eine förmliche Mitteilung. Dies ist aber nicht gesetzlich vorgeschrieben. So ist eine Zustimmung der Finanzbehörde auch möglich, indem die Finanzbehörde eine Abrechnung oder einen entsprechenden Kontoauszug dem Steuerpflichtigen zusendet oder gar den vom Steuerpflichtigen errechneten Erstattungsbetrag lediglich auszahlt oder verrechnet.<sup>8</sup> Erforderlich ist allerdings stets, daß die Zustimmung dem Steuerpflichtigen (irgendwie) bekannt gegeben wird, insofern gilt § 122 Abs. 1 AO entsprechend.

1 Vgl. § 355 Abs. 1 Satz 1 iVm. § 356 Abs. 1 und 2 AO.

2 Vgl. § 41 a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG.

3 Vgl. § 18 Abs. 1 Satz 1 UStG bzgl. Voranmeldung § 18 Abs. 3 Satz 1 UStG bzgl. Jahreserklärung.

4 § 150 Abs. 1 Satz 3 AO.

5 § 168 Satz 1 AO.

6 § 168 Satz 2 AO.

7 § 168 Satz 3 AO.

8 Vgl. BFH vom 28.02.2002 – V R 42/01, BStBl. II 2002, 642; vom 09.07.2003 – V R 29/02, BStBl. II 2003, 904.

### III. Einspruch gegen eine Steueranmeldung

Will sich der Steuerpflichtige gegen diese Steueranmeldung und ihre Wirkung wehren, ist er gezwungen, seine eigene Steuererklärung (Steueranmeldung) anzugreifen. Er darf somit nicht abwarten, bis die Finanzbehörde auf Grundlage seiner Steueranmeldung einen Steuerbescheid erläßt, weil ein solcher im Steueranmeldungsverfahren regelmäßig nicht ergeht.

Da die Steueranmeldung eine Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung ist – und zwar unabhängig davon, ob sie im Einzelfall zustimmungsbedürftig ist oder nicht –, ist ein Einspruch gegen die Steueranmeldung statthaft.<sup>9</sup> Dem steht, wie bereits dargelegt, nicht entgegen, daß aufgrund der gesetzlichen Fiktion die angefochtene Steuerfestsetzung den eigenen Angaben und den eigenen Steuerberechnungen des Steuerpflichtigen entspricht. Die Einspruchsbefugnis folgt aus der Beschwer, die der Steuerpflichtige mit seinem Einspruch formuliert (also z. B. aus der begehrten Herabsetzung der festgesetzten Steuer oder der Erhöhung eines Erstattungsbetrags).

Für den Einspruch gelten grundsätzlich die allgemeinen Regeln gemäß §§ 347 bis 367 AO, jedoch mit folgenden Besonderheiten hinsichtlich der Einspruchsfrist.

### IV. Einspruchsfrist bei Steueranmeldung

Der Beginn und das Ende der Einspruchsfrist in den Fällen der Anfechtung einer Steueranmeldung sind im Gesetz ausdrücklich geregelt. § 355 Abs. 1 Satz 2 AO bestimmt:

*„Ein Einspruch gegen eine Steueranmeldung ist innerhalb eines Monats nach Eingang der Steueranmeldung bei der Finanzbehörde, in den Fällen des § 168 Satz 2 AO innerhalb eines Monats nach Bekanntwerden der Zustimmung, einzulegen.“*

Es fragt sich dann, ob die Sonderregelungen, die zu einer verlängerten Frist führen, anwendbar sein können. Die Regelung in § 356 Abs. 2 Satz 1 AO, wonach die Einspruchsfrist ein Jahr beträgt, falls eine (ordnungsgemäße) Rechtsbehelfsbelehrung über die Möglichkeit des Einspruchs unterblieben ist, gilt für Verwaltungsakte, die schriftlich oder elektronisch erlassen worden sind. Nach Auffassung des BFH gilt die verlängerte Frist deshalb nicht für nicht zustimmungsbedürftige Steueranmeldungen, denn in diesen Fällen fehlt es nach Ansicht des BFH an der vorausgesetzten Form (schriftlich oder elektronisch).<sup>10</sup> Man könnte argumentieren, daß auch in diesen Fällen eine schriftliche oder elektronische Grundlage existiert, da ja die Anmeldung in entsprechender Form abgegeben wird. Die Rechtsprechung orientiert sich insoweit aber eng am Gesetz, das von einem schriftlich „ergangenen“ Bescheid spricht und stellt den Steuerpflichtigen im Steueranmeldungsverfahren insoweit etwas schlechter als im üblichen Veranlagungsverfahren.

Hiervon existiert allerdings eine Ausnahme: Wählt die Finanzbehörde bei einer nach § 168 Satz 2 AO zustimmungsbedürftigen Steueranmeldung für die Zustimmung eine Schriftform, z. B. eine schriftliche Abrechnungsmitteilung, so ist der Einspruch binnen eines Jahres zulässig, sofern eine Rechtsbehelfsbelehrung unterblieben oder unrichtig erteilt worden ist.<sup>11</sup> Der BFH orientiert sich auch in diesem Punkt eng am Wortlaut und läßt die Form ausschlaggebend sein. Wird die Zustimmung des Steuerpflichtigen schriftlich oder elektronisch übermittelt, so daß von einem entsprechend „ergangenen“ Bescheid gesprochen werden kann, so schlägt das Belehrungserfordernis durch und dem Betroffenen verbleibt ggf. mehr Zeit.

### V. Einspruch zeitgleich mit Steueranmeldung möglich?

Rechtlich ungeklärt ist, ob der Steuerpflichtige zunächst den Eingang der (nicht zustimmungsbedürftigen) Steueranmeldung beim Finanzamt abwarten muß, bevor er gegen die Steueranmeldung innerhalb eines Monats Einspruch einlegen kann, oder ob er auch zeitgleich mit Einreichung der Steueranmeldung diese mit dem Einspruch fristgerecht anfechten kann.

Zwar scheint der Wortlaut des § 355 Abs. 1 Satz 2 AO gegen Letzteres zu sprechen. Der Sinn und Zweck des § 355 AO spricht jedoch dafür, daß zeitgleich mit Einreichung der nicht zustimmungsbedürftigen Steueranmeldung auch ein fristgerechter Einspruch erfolgen kann. Denn Sinn und Zweck des § 355 AO ist es, unnötige, d. h. verfrühte Rechtsbehelfe zu vermeiden, wonach ein Einspruch erst dann eingelegt werden kann, wenn der Steuerpflichtige durch eine Steuerfestsetzung weiß, daß er tatsächlich beschwert ist.<sup>12</sup> Zum Zeitpunkt der Einreichung der nicht zustimmungsbedürftigen Steueranmeldung ist dies dem Steuerpflichtigen aber bereits bekannt, da die Steuerfestsetzung, die aus der Steueranmeldung folgt, ausschließlich auf seinen Angaben beruht, ohne weiteres Zutun der Finanzbehörde.

Rechtsprechung existiert allerdings zu dieser Rechtsfrage noch nicht. Steuerpflichtige sind daher gut beraten, aus Vorsichtsgründen einen Einspruch gegen eine nicht zustimmungsbedürftige Steueranmeldung zeitlich erst nach deren Eingang bei der Finanzbehörde einzulegen.

Klar dürfte jedoch sein: Sofern eine Steueranmeldung im Einzelfall gemäß § 168 Satz 2 AO zustimmungsbedürftig ist, kann wirksam erst dann Einspruch eingelegt werden, nach dem die Zustimmung durch die Finanzbehörde erteilt worden ist. Denn erst dann liegt auch eine etwaige Be-

9 § 347 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO.

10 Vgl. BFH vom 25.06.1998 – V B 104/97, BStBl. II 1998, 649; vom 13.11.2008 – V R 24/06, HFR 2009, 817.

11 Vgl. BFH vom 09.07.2003 – V R 29/02, BStBl. II 2003, 904.

12 Vgl. BFH vom 01.07.2010 – V B 108/09, BFH/NV 2010, 2014, m. w. N.

schwer des Steuerpflichtigen vor, denn solange die Zustimmung nicht erteilt worden ist, hat die Steueranmeldung nicht die Wirkung einer Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung.<sup>13</sup> D. h. bei zustimmungsbedürftigen Steueranmeldungen dürfte ein unzulässiger „verfrühter“ Einspruch vorliegen, falls der Einspruch zeitgleich mit der Steueranmeldung erfolgt.

## VI. Aussetzung der Vollziehung

Durch Einlegung des Einspruchs wird die Vollziehung der Steueranmeldung nicht gehemmt, d. h. die Erhebung der selbst errechneten Steuer wird dadurch nicht aufgehoben. Aber der Einspruch ermöglicht es auch im Anmeldeverfahren, daß zusätzlich zu dem Einspruch die Aussetzung der Vollziehung der Steueranmeldung ganz oder teilweise beantragt werden kann, um eine etwaige Steuerzahlungspflicht aus der Steueranmeldung bis zur rechtskräftigen Entscheidung über den Einspruch zu vermeiden.

## VII. Änderungsmöglichkeit einer Steueranmeldung ohne Einspruch

Verzichtet der Steuerpflichtige dagegen auf den Einspruch, bleibt nur die Möglichkeit, einen Aufhebungs- oder Änderungsantrag nach § 164 Abs. 2 AO zu stellen. Schließlich führt die Steueranmeldung, auch soweit sie nach § 168 Satz 2 AO zustimmungsbedürftig ist, zu einer Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung, so daß Änderungsanträge möglich sind. Allerdings muß dann der weitere Verlauf im Auge behalten werden.

Denn die Änderungsmöglichkeit besteht nur bis zum Ablauf der regulären Festsetzungsfrist.<sup>14</sup> In der Regel, insbesondere bei der Lohn- und Umsatzsteuer, beträgt die Festsetzungsfrist vier Jahre.<sup>15</sup> Sie beginnt mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steueranmeldung eingereicht wurde, spätestens mit Ablauf des dritten Kalenderjahres, das auf das Kalenderjahr folgt, in dem die anzumeldende Steuer

entstanden ist.<sup>16</sup> Das betreffende Jahresende sollte sich ein Berater aber besser als Frist notieren, wenn er statt des Einspruchs auf den Änderungsantrag setzt. Denn anderenfalls gerät der Fall und der Verlust der Änderungsmöglichkeit leicht aus dem Auge und es könnte haftungsrelevant werden, wenn durch den schlichten Zeitablauf der Rechtsverlust eintritt. Wird hingegen fristgerecht vor Ablauf der Festsetzungsfrist ein solcher Antrag gestellt, so läuft die Frist insoweit nicht ab, bevor über den Antrag unanfechtbar entschieden worden ist.<sup>17</sup>

Glück hat in dieser Situation der Berater, der dadurch auf den Fall aufmerksam wird, daß das Finanzamt aktiv wird und den Vorbehalt der Nachprüfung durch ausdrückliche Entscheidung aufhebt. Denn eine solche Entscheidung ist nach der Rechtsprechung als Bestätigung der Festsetzung und damit wie ein Erlaß des identischen Bescheids ohne den Vorbehalt der Nachprüfung anzusehen – mit der Folge, daß gegenüber diesem Bescheid eine neue Einspruchsfrist läuft, innerhalb derer die Einwände gegen die ursprüngliche Anmeldung dann doch noch mit dem Einspruch geltend gemacht werden können.<sup>18</sup>

Zu guter Letzt: Eine Änderung der Festsetzung zu Lasten des Steuerpflichtigen bleibt natürlich auch über den Ablauf der regulären Festsetzungsfrist und den dadurch ausgelösten Fortfall des Vorbehalts der Nachprüfung möglich, sofern der Steuerpflichtige mit Einreichung der Steueranmeldung eine leichtfertige Steuerverkürzung oder eine Steuerhinterziehung begangen hat. Denn hier greifen die allgemeinen Mechanismen und es gilt die verlängerte Festsetzungsfrist mit der Möglichkeit einer Änderung zu Lasten des Steuerpflichtigen wegen Bekanntwerdens neuer Tatsachen oder Beweismittel (§ 169 Abs. 2 Satz 2 iVm. § 173 Abs. 1 AO).

13 Vgl. § 168 Satz 2 AO.

14 § 164 Abs. 2 Satz 1 und 2 AO.

15 § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO.

16 § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO.

17 § 171 Abs. 3 AO.

18 Vgl. nur Seer in Tipke/Kruse, AO § 164 Rz. 59 (Juli 2017) m. w. N.



## Umfassend.

LADEMANN

### Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb

mit umfassender Kommentierung zu § 15 EStG und einem Anhang mit erläuterter Rechtsprechung zu § 15 durch BFH-Richterinnen und -Richter von Dr. Ulf-Christian Dißars, Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, und Dr. Thomas Kaligin, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht 2021, 752 Seiten, € 118,-

in Zusammenarbeit mit Deutscher Fachverlag GmbH – Fachmedien Recht und Wirtschaft

ISBN 978-3-415-06902-2

 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

SC1021

## Ausfall einer privaten Darlehensforderung

**Orientierungssatz:** Nach Einführung der Abgeltungsteuer ist der endgültige Ausfall einer privaten Kapitalforderung als Verlust nach § 20 EStG anzuerkennen. Der Verlust muß endgültig feststehen. Grundsätzlich ist dies bei einer insolvenzfreien Auflösung einer GmbH erst bei Abschluß der Liquidation der Fall.

**Entscheidung:** BFH, Urteil vom 27.10.2020, IX R 5/20

### I. Sachverhalt

Die Beteiligten streiten über die steuerliche Berücksichtigung ausgefallener Darlehensforderungen. Die Kläger sind Eheleute und wurden im Streitjahr 2014 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Der Kläger war in dieser Zeit alleiniger Gesellschafter-Geschäftsführer der A-GmbH. Dieser GmbH gewährten die Kläger in der Zeit 2010 bis 2013 mehrere Darlehen, nachdem die Hausbank auf die schwierige finanzielle Lage der GmbH hingewiesen hatte. Sodann sperrte die Bank unter Hinweis auf die Überziehung der Girokonten sämtliche für die GmbH ausgestellten Kreditkarten. Mit Gesellschafterbeschuß vom 15.12.2014 wurde die GmbH aufgelöst. Nach Eintragung der Auflösung im Handelsregister und Ablauf des Sperrjahres erfolgten im Januar 2016 die Beendigung der Liquidation und die Löschung der GmbH.

Die GmbH hatte bereits in der Zeit bis zum 21.11.2014 bis auf einen Betrag von 51.234,17 Euro die Darlehen getilgt. In Ihrer Steuererklärung 2014 machten die Kläger einen Verlust aus der Auflösung der GmbH in Höhe von ca. 88.000 Euro geltend. In diesem Verlust waren neben dem Stammkapital (ca. 25.000 Euro) der noch offene Darlehensbetrag nebst Zinsen unter Berücksichtigung des Teileinkünfteverfahrens enthalten. Das Finanzamt (FA) berücksichtigte lediglich einen Auflösungsverlust in Höhe von 18.339 Euro. Der Einspruch blieb erfolglos. Im Klageverfahren machten die Kläger sodann noch einen Auflösungsverlust i.H.v. 51.234 Euro nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7, Abs. 6 EStG geltend. Die Vorinstanz gab der Klage statt.

Mit seiner Revision macht das FA geltend, daß das FG zu Unrecht den Verlust aus dem stehen gelassenen Darlehen i.H.v. 51.234 Euro anerkannt habe. Der endgültige Ausfall einer solchen Darlehensforderung könne nicht als Verlust nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7, Satz 2, Abs. 4 EStG berücksichtigt werden.

### II. Entscheidungsgründe

Der BFH teilte die Rechtsansicht der Vorinstanz, daß nämlich die von den Klägern gewährten Darlehen zur Hälfte der Klägerin und zur anderen Hälfte dem Kläger zuzurechnen sei. Soweit die Revision des FA die Verlustanerkennung

in Bezug auf die Klägerin betraf, wies der BFH die Revision als unbegründet zurück. Der erkennende IX. Senat des BFH führt aus, daß zu den Einkünften aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG der Gewinn aus der Veräußerung von Kapitalforderungen jeder Art gilt. Dabei stellt § 20 Abs. 2 Satz 2 EStG die Einlösung, Rückzahlung, Abtretung oder verdeckte Einlage einer Veräußerung gleich. Der endgültige Forderungsausfall stellt keine Veräußerung dar, denn es fehlt bei einem Forderungsausfall an einem Rechtsträgerwechsel. Aus der in § 20 Abs. 2 Satz 2 EStG gesetzlich angeordneten Gleichstellung von Veräußerung und Rückzahlung ist zu schließen, daß auch die endgültig ausbleibende Rückzahlung einer Veräußerung gleichzustellen ist. Unter Rückgriff auf die wirtschaftliche Betrachtungsweise stellt der BFH klar, daß es keinen Unterschied machen kann, ob der Steuerpflichtige die Forderung noch kurz vor dem Ausfall zu Null veräußert, oder ob er sie – weil er keinen Käufer findet oder auf eine Quote hofft – behält. In beiden Fällen tritt beim Steuerpflichtigen eine Minderung seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ein, die steuerlich zu berücksichtigen ist.

Nach diesen Rechtsausführungen setzt der erkennende Senat sich sodann mit der Frage auseinander, wann von einem endgültigen Forderungsausfall auszugehen ist. Unter Verweis auf die Entscheidung des VIII. Senats vom 24.10.2017 (VIII R 13/15, BStBl. II 2020, 831) liegt ein steuerbarer Verlust aufgrund eines Forderungsausfalls erst dann vor, wenn endgültig feststeht, daß keine Rückzahlungen mehr erfolgen werden. Die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens reicht hierfür in aller Regel nicht aus. Etwas anderes gilt jedoch dann, wenn die Eröffnung mangels Masse abgelehnt worden ist. Im Fall einer insolvenzfreien Auflösung einer Kapitalgesellschaft kann erst mit dem Abschluß der Liquidation davon ausgegangen werden, daß eine Forderung nicht mehr erfüllt wird. Nur ausnahmsweise kann ein Verlust schon zu einem früheren Zeitpunkt entstanden sein; dann nämlich, wenn bei objektiver Betrachtung bereits zu diesem früheren Zeitpunkt nicht mit Rückzahlungen auf die Forderung zu rechnen ist. Im entschiedenen Revisionsfall war dies der Fall, weil die Vermögenslosigkeit der GmbH infolge der Veräußerung des Anlagevermögens bis auf einen geringfügigen Betrag gegeben war.

*(Claudius Söffing)*

## Erbschaftsteuerpause in der Zeit vom 1. Juli 2016 bis zum 9. November 2016

**Orientierungssatz:** Das am 09.11.2016 verkündete und entsprechend der gesetzlichen Anordnung mit Wirkung zum 01.07.2016 in Kraft tretende ErbStG 2016 stellt eine unzulässig echte Rückwirkung bis zum 14.10.2016 dar. Danach entfällt der für eine verfassungswidrige echte Rückwirkung notwendige Vertrauensschutz aufgrund des am 14.10.2016 ergangenen Zustimmungsbeschlusses des Bundesrates. Es bestand mithin in der Zeit vom 01.07. bis zum 14.10.2016 eine Erbschaftsteuerpause.

**Entscheidung:** FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 19.05.2021, 14 K 14009/19, juris

### I. Sachverhalt

Die Mutter verstarb am 25.10.2016 und hinterließ zwei Töchter, die jeweils zu 50% als Erben eingesetzt waren. Zum Nachlaß gehörte im Wesentlichen Immobilien- und Kapitalvermögen. Das Finanzamt setzte gegenüber jedem der Erben Erbschaftsteuer in Höhe von ca. 290.000 Euro fest. Die Steuerfestsetzung war inhaltlich zutreffend und nicht zu beanstanden. Allein fraglich war jedoch, ob für die Festsetzung der Erbschaftsteuer überhaupt zum Todestag eine Rechtsgrundlage bestand oder aber, ob durch die Entscheidung des BVerfG vom 17.12.2014 (Urteil 1 BvL 21/12), in der Zeit vom 01.07.2016 bis zur Verkündung des neuen ErbStG 2016 am 09.11.2016 kein ErbStG existent war, es also für die Erbschaft- und Schenkungsteuer eine sog. Steuerpause gegeben hat. Das FA vertrat die Ansicht, daß das ErbStG 2016 Anwendung finden würde, da es mit Wirkung vom 01.07.2016 in Kraft getreten sei. Hiergegen wandte sich eine der Erbinen mit dem Einspruch gegen den Erbschaftsteuerbescheid, den das FA durch Einspruchsentscheidung als unbegründet zurückwies.

Die hiergegen erhobene Klage hatte zwar ebenfalls keinen Erfolg, jedoch enthalten die Entscheidungsgründe interessante Ausführungen bezüglich der Frage der Anwendung des ErbStG 2016 auf den Zeitraum vom 01.07.2016 bis zum Tag der Verkündung am 09.11.2016.

### II. Entscheidungsgründe

Ausgangspunkt der Überlegungen des FG ist das mit Verfassungsrang ausgestattete Rückwirkungsverbot von Gesetzen. Dieses Rückwirkungsverbot beinhaltet jedoch keine absolute Regelungsschranke. Vielmehr ist im Rahmen des Rückwirkungsverbots eine Abwägung zwischen dem Gewicht des betroffenen Vertrauensschutzes und dem gesetzgeberischen Anliegen für das Gemeinwohl vorzunehmen. Im Zusammenhang mit dieser Abwägung hat das BVerfG differenziert zwischen einer unechten Rückwirkung (tatbestandliche Rückanknüpfung) und einer echten Rückwirkung (Rückwirkung von Rechtsfolgen). Ist jene (unechte Rückwirkung) grundsätzlich zulässig, so ist diese (echte Rückwirkung) mangels Verfassungskonformität unzulässig, ob-

gleich auch hier Ausnahmefälle denkbar seien, so führt das FG aus.

Unter Beachtung dieser Rechtsgrundsätze nahm dann das FG im Entscheidungsfall eine echte Rückwirkung des ErbStG 2016 an und wies ausdrücklich darauf hin, daß das ErbStG 2009 über den 30.06.2016 hinaus nicht mehr anwendbar war. Bis dahin konnte man annehmen, daß damit eine Besteuerungslücke in der Zeit vom 01.07.2016 bis zum 09.11.2016 bestand. Das FG enttäuschte jedoch sodann die Klägerin, da es zwar von einer echten Rückwirkung ausging, aber in dem konkreten Streitfall keinen Vertrauensschutz für die Klägerin sah, der eine Verfassungswidrigkeit hätte begründen können. Der Grundsatz der Unzulässigkeit einer echten Rückwirkung soll nach Ansicht des FG dann nicht mehr gelten, wenn der Steuerpflichtige kein Vertrauen auf den Bestand des geltenden Rechts bilden konnte oder ein Vertrauen auf eine bestimmte Rechtslage sachlich nicht gerechtfertigt und daher nicht schutzwürdig war. In diesem Zusammenhang erarbeitete das FG die Fallgruppen, in denen das BVerfG einen Verlust des Vertrauensschutzes sieht und damit eine Ausnahme von einer echten Rückwirkung. Insbesondere sei eine derartige Ausnahme dann gerechtfertigt, wenn eine unklare Rechtslage vorliegt. Das FG kommt aber zu dem Ergebnis, daß die damals geführte öffentliche Diskussion zur Frage einer zulässigen Rückwirkung keine unklare Rechtslage herbeiführte, da es sich lediglich um eine politische Diskussion gehandelt habe. Diese Diskussion bestand darin, ob der Eintritt einer ungewollten Rechtsfolge, nämlich eine Steuerpause, gegeben war. Nicht Gegenstand der Diskussion war hingegen das Vorliegen einer unklaren Rechtslage.

Interessant ist auch der vom FG hervorgehobene Gesichtspunkt, daß im Fall einer echten Rückwirkung die Ausnahmetatbestände nicht dazu führen dürften, daß dadurch ein Gesetzgebungsverfahren und dem ihm inhärenten politischen Entscheidungsprozeß abgekürzt und damit letztlich umgangen wird.

Der finanzgerichtlichen Entscheidung kann mithin entnommen werden, daß weder öffentliche noch parteipolitische Erörterungen den beim Steuerpflichtigen grundsätzlich bestehenden Vertrauensschutz zerstören können. Vielmehr muß, um eine Ausnahme von der unzulässigen echten Rückwirkung annehmen zu können, ein maßgebender Akt eines zuständigen Gesetzgebungsorgans vor-

liegen, aus dem sich der Rückschluß ergibt, daß sich die Rechtslage ändern wird. Da es sich bei dem ErbStG um ein Zustimmungsgesetz i.S. des Art. 105 Abs. 3 GG handelt, sieht das FG den zustimmenden Beschluß vom 14.10.2016 des Bundesrates als den Zeitpunkt an, ab dem ein Steuerpflichtiger sich nicht mehr auf einen Vertrauensschutz berufen kann.

Da im Entscheidungsfall der Erbfall am 25.10.2016, also nach der Beschlußfassung des Bundesrates, eingetreten war, konnte sich die Klägerin nicht auf einen Vertrauensschutz berufen. Allein deshalb war die Klage abzuweisen. Wegen der grundsätzlichen Bedeutung hat das FG die Revision zugelassen. Es ist zu befürchten, daß keine Revision eingelegt werden wird. Die Klägerin müßte darlegen, daß das schutzwürdige Vertrauen in den Bestand der bisherigen Rechtslage trotz des Zustimmungsbeschlusses des Bundesrates noch weiterhin bestand. Die Argumentation des BVerfG (vom 03.12.1997 2 BvR 88/97, BVerfGE 97, 67) geht dahin, daß das schutzwürdige Vertrauen in den Bestand der bisherigen Rechtslage regelmäßig mit dem endgültigen Gesetzesbeschluß über die Neuregelung entfällt, denn von diesem Zeitpunkt an sei es dem Betroffenen zuzumuten, sein Verhalten auf die beschlossene Gesetzeslage

einzurichten. Hier könnte die Argumentation einer Revision ansetzen. In Bezug auf eine lebzeitige unentgeltliche Zuwendung kann diesem Gedanken sehr gut gefolgt werden. Der Schenker kann nunmehr nur noch unter Berücksichtigung der beschlossenen, anstehenden Rechtslage disponieren. Etwas anderes könnte sich aber für die Erwerbe von Todes wegen ergeben. Zwar wird auch bei einem Erwerb von Todes wegen die Bereicherung des Erben der Besteuerung zugrundegelegt. Der Unterschied zum Schenkungsfall besteht aber darin, daß dem Erben die Disposition über den Nachlaß nicht zusteht. Diese Entscheidungsgewalt lag bei dem Erblasser. Diesen Umstand verkennt das FG, wenn es ausführt: „Für den am 25.10.2016 eingetretenen Erbfall konnte die Klägerin angesichts dieses zwischenzeitlichen Fortgangs des Gesetzgebungsverfahrens jedenfalls nicht mehr davon ausgehen, daß der erbbedingte Vermögensübergang ohne erbschaftsteuerliche Belastung erfolgte.“ Hinsichtlich der Frage, wem es zumutbar ist, sich auf die beschlossene Gesetzeslage einzurichten, ist zumindest im Erbschaftsteuerrecht nicht auf die Person des Bereicherten, sondern auf die Person des Disponierenden abzustellen.

(Claudius Söffing)

## Grenzüberschreitende Betriebsaufspaltung

**Orientierungssatz:** Eine Betriebsaufspaltung liegt auch dann vor, wenn ein inländisches Besitzunternehmen ein im Ausland belegenes Grundstück an eine ausländische Betriebskapitalgesellschaft zur Nutzung überlässt.

**Entscheidung:** BFH, Urteil vom 17. November 2020, I R 72/16

### I. Sachverhalt

Die Klägerin ist eine im Inland ansässige gemeinnützige rechtsfähige Stiftung. Sie stellte innerhalb einer Unternehmensgruppe die Konzernholding dar. Aufgrund dessen hielt sie als Alleingesellschafterin Beteiligungen an verschiedenen Kapitalgesellschaften, u.a. auch an einer niederländischen Kapitalgesellschaft, der B B.V. An diese B B.V. überließ die Klägerin ein in den Niederlanden belegenes Grundstück zur Nutzung. Die B B.V. nutzte das Grundstück sodann im Rahmen ihrer Geschäftstätigkeit. Im Streitjahr 2012 erhielt die Klägerin von der B B.V. neben dem Nutzungsentgelt auch Dividenden ausgeschüttet.

Das Finanzamt (FA) ging von einer zwischen der Klägerin und der B B.V. bestehenden Betriebsaufspaltung aus und qualifizierte deshalb die Pachtzinsen nicht als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, sondern als gewerbliche Einkünfte. Diese Einkünfte stellte das FA jedoch aufgrund des zwischen Deutschland und den Niederlanden

bestehenden DBAs von der Besteuerung frei. Hinsichtlich der ausgeschütteten Dividenden vertrat das FA die Ansicht, dass auch diese als gewerbliche Einkünfte zu behandeln seien und deshalb 5% als nicht abzugsfähige Betriebsausgaben zu berücksichtigen seien und veranlagte die Klägerin entsprechend mit Körperschaftsteuerbescheid 2012. Der hiergegen eingelegte Einspruch blieb ebenso wie die sodann erhobene Klage erfolglos. Auch der von der Klägerin eingelegten Revision blieb insoweit der Erfolg versagt.

### II. Entscheidungsgründe

Der BFH trat der Rechtsansicht der Vorinstanz bei und bejahte, daß dem Gewinn der Klägerin gemäß § 8b Abs. 5 KStG 5% der Dividenden als nicht abziehbare Betriebsausgaben außerbilanziell hinzuzurechnen sind.

Die rechtliche Argumentation des BFH ist schlüssig und einfach. Grundsätzlich ist eine gemeinnützige Kör-

perschaft von der Körperschaftsteuer befreit, es sei denn sie unterhält einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (§ 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG). Fraglich war daher im Revisionsfall, ob ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vorliegt oder nicht. In einem ersten Schritt ging der erkennende I. Senat der Frage nach, ob aus der Beteiligung der Klägerin an der B.B.V. ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb hergeleitet werden kann. Dies ließ der Senat deshalb unbeantwortet, weil die Vorinstanz diesbezüglich den Sachverhalt nicht ausreichend aufgeklärt hat. In einem zweiten Schritt nahm der BFH jedoch deshalb einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb an, weil die Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung erfüllt sind und eine Betriebsaufspaltung zu einer originären gewerblichen Tätigkeit führt und mithin eine Vermögensverwaltung ausgeschlossen ist. Obgleich die Tatbestandsvoraussetzungen einer Betriebsaufspaltung, nämlich die personelle

und sachliche Verflechtung zweifelsfrei vorliegen, stellt der BFH zutreffend die Frage, ob eine grenzüberschreitende Betriebsaufspaltung überhaupt möglich ist. Diese Frage bejahte der erkennende Senat mit der Begründung, daß sich das Rechtsinstitut der Betriebsaufspaltung von der früheren vorherrschenden Intension einer Mißbrauchsvermeidung losgelöst habe und nunmehr ein dogmatisch verselbständigt Rechtsinstitut geworden ist. Die Annahme einer Betriebsaufspaltung führt zur Annahme einer originären gewerblichen Tätigkeit, so daß kein sachlicher Grund gegeben ist, bei der Qualifikation der Einkünfte des Besitzunternehmens danach zu differenzieren, ob der Gegenstand der sachlichen Verflechtung sich im Inland oder Ausland befindet.

*(Claudius Söffing)*

## Häusliches Arbeitszimmer und privates Veräußerungsgeschäft

**Orientierungssatz:** Wird eine zu eigenen Wohnzwecken genutzte Eigentumswohnung innerhalb der zehnjährigen Haltefrist veräußert, ist der Veräußerungsgewinn auch insoweit gem. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG von der Besteuerung ausgenommen, als er auf ein zur Erzielung von Überschusseinkünften genutztes häusliches Arbeitszimmer entfällt (entgegen BMF v. 5.10.2000 – IV C 3 – S 2256 – 263/00, BStBl. I k2000, 1383, Rz. 21).

**Entscheidung:** BFH, Urteil vom 01.03.2021, IX R 27/19

### I. Sachverhalt

Die Klägerin und Revisionsbeklagte ist als Lehrerin tätig und bezog im Streitjahre aus dieser Tätigkeit Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Sie unterhielt ein häusliches Arbeitszimmer in ihrer zu eigenen Wohnzwecken genutzten Eigentumswohnung. Innerhalb des Zehnjahreszeitraums i.S. des § 23 Abs. 1 EStG veräußerte die Klägerin die Eigentumswohnung. Die Klägerin vertrat die Ansicht, daß der hierbei erzielte Veräußerungsgewinn nach § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 3 EStG nicht steuerbar sei, weil es zu eigenen Wohnzwecken genutzt wurde. Das vorhandene häusliche Arbeitszimmer sei insoweit unschädlich. Demgegenüber sah der Beklagte und Revisionskläger, das Finanzamt, in der Nutzung des Arbeitszimmers keine Nutzung zu Wohnzwecken und unterwarf deshalb den auf das häusliche Arbeitszimmer entfallenden Veräußerungsgewinn der Besteuerung.

Die nach erfolglosem Einspruch erhobene Klage hatte hingegen Erfolg. Der vom Finanzamt eingelegten Revision trat der Bundesminister der Finanzen bei und trug im Wesentlichen vor, unabhängig von der Qualifizierung des häuslichen Arbeitszimmers als selbständiges Wirtschaftsgut sei es bei der Veräußerung der zu eigenen Wohnzwecken genutzten Eigentumswohnung nicht den eigenen Wohnzwe-

cken zuzuordnen und würde deshalb dem Veräußerungstatbestand des § 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG unterfallen. Der Revision blieb jedoch der Erfolg versagt. Der erkennende IX. Senat des BFH bestätigte die Vorinstanz.

### II. Entscheidungsgründe

Nach § 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG ist ein privates Veräußerungsgeschäft gegeben, wenn eine Eigentumswohnung innerhalb von zehn Jahren nach Anschaffung veräußert wird. Dies gilt jedoch dann nicht, wenn die Eigentumswohnung im Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken oder im Jahre der Veräußerung und in den beiden vorangegangenen Jahren zu eigenen Wohnzwecken genutzt wurde (§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG). Im Streitfall war mithin abzuklären, ob ein häusliches Arbeitszimmer unter das Tatbestandsmerkmal „Nutzung zu eigenen Wohnzwecken“ zu subsumieren ist.

In einem ersten Schritt stellt der erkennende Senat klar, daß das private Veräußerungsgeschäft i.S. des § 23 eine Ausnahme vom Grundsatz der im Dualismus der Einkunftsarten verankerten Nichtsteuerbarkeit von Wertän-

derungen privater Wirtschaftsgüter darstellt. Die in § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG niedergelegte Ausnahmeregelung stellt mithin die Wiederherstellung des Prinzips des Dualismus der Einkunftsarten dar. Aufgrund dessen ist das Tatbestandsmerkmal „Nutzung zu eigenen Wohnzwecken“ weit auszulegen. Ausreichend ist deshalb, daß der Steuerpflichtige das Gebäude zumindest auch selbst nutzt. Die Mitbenutzung durch Familienangehörige oder Dritte ist unschädlich. Ebenso wenig verlangt eine „Nutzung zu eigenen Wohnzwecken“ in zeitlicher Hinsicht eine durchgehende eigene Wohnnutzung. Ausreichend ist mithin auch eine nur zeitweilige Nutzung, wie dies z. B. bei Ferienwohnungen oder Häusern der Fall ist. Das Merkmal der „Nutzung zu eigenen Wohnzwecken“ beschreibt deshalb nach dem Verständnis des erkennenden Senats eine auf Dauer angelegte Häuslichkeit, die gekennzeichnet wird durch die Eigengestaltung der Haushaltsführung und des häuslichen Wirkungskreises.

Sodann legt der erkennende Senat quasi in einem zweiten Gedankenschritt dar, daß es sich bei dem Begriff des „häuslichen Arbeitszimmers“ um einen Typusbegriff handelt. D. h., der Begriff des „häusliches Arbeitszimmers“ ist im Gesetz nicht definiert und kann deshalb nicht unter ganz bestimmten, im Gesetz festgelegten Merkmalen subsumiert werden. Ein Typusbegriff wird deshalb insbesondere durch die allgemeine Lebensanschauung und die sich hieraus entwickelnde Rechtsprechung geprägt. Man beschreibt deshalb ein häusliches Arbeitszimmer als einen Arbeitsraum, der seiner Lage, Funktion und Ausstattung nach in die häusliche Sphäre des Steuerpflichtigen eingebunden ist und vorwiegend zur Erledigung gedanklicher, schriftlicher oder verwaltungstechnischer bzw. organisatorischer Arbeiten genutzt wird. Vor diesem Hintergrund wird die Verzahnung einer Nutzung zu eigenen Wohnzwecken und einem häuslichen Arbeitszimmer deutlich. Deshalb führt der BFH in seiner Entscheidung unter Tz. 18 aus, daß *für ein in die häusliche Sphäre des Steuerpflichtigen eingebundenes Arbeitszimmer schon nach dem Typusbegriff des häuslichen Arbeitszimmers regelmäßig eine jedenfalls geringfügige Nutzung zu eigenen Wohnzwecken verbleibt.*

Die vom beigetretenen Bundesminister der Finanzen aufgeworfene Frage nach der Qualifizierung des häuslichen Arbeitszimmers als eigenständiges Wirtschaftsgut hat der BFH nicht beantwortet. Vielmehr weist er am Ende der Entscheidung darauf hin, daß im Revisionsfall diese Frage unbeantwortet bleiben kann, da die Klägerin die Eigentumswohnung einschließlich des Arbeitszimmers im Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken genutzt hat. Diese Sichtweise mag im Revisionsverfahren zutreffend sein, da die Klägerin Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Lehrerin bezog und damit das häusliche Arbeitszimmer stets dem Bereich der Nutzung zu eigenen Wohnzwecken zuzuordnen ist. Ein Gebäude kann aber in ertragsteuerlicher Sicht je nach dem Nutzungs- und Funktionszusammenhang in unterschiedliche Wirtschaftsgüter unterteilt werden. Bei diesen Nutzungs- und Funktionszusammenhängen ist zu differenzieren zwischen einer eigenbetrieblichen und einer fremdbetrieblichen Nutzung sowie einer Nutzung zu eigenen und zu fremden Wohnzwecken. Deshalb stellt sich für die Praxis die Frage, wie der Fall zu lösen wäre, wenn das häusliche Arbeitszimmer in einem anderen Nutzungs- und Funktionszusammenhang stehen würde. Da der Typusbegriff des „häuslichen Arbeitszimmers“ aber gerade eine Eingebundenheit in die häusliche Sphäre erfordert, scheiden alle anderen Funktions- und Nutzungszusammenhänge aus. Ein Rechtsanwalt beispielsweise, der als Partner in einer Partnerschaftsgesellschaft tätig ist, würde sein im eigenen Haus befindliches Arbeitszimmer regelmäßig in seinem Sonderbetriebsvermögen halten. Hier wäre ein eigenständiges Wirtschaftsgut gegeben, das nicht unter die Freistellungsregelung des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG fällt. Ein Rechtsanwalt, der hingegen bei seiner Rechtsanwalts-GmbH angestellt ist, wird in aller Regel das häusliche Arbeitszimmer im Rahmen seiner Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit geltend machen. Hier käme die Freistellungsregelung des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG zur Anwendung.

(Claudius Söffing)



## Mit der WEG-Reform.

### 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](http://www.boorberg.de/9783415069459)

**BOORBERG**

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

SC1021

## Kein Wegfall des Verschonungsabschlags bei Insolvenzeröffnung über das Vermögen einer KG

**Orientierungssatz:** Der Verschonungsabschlag für den Erwerb eines Anteils an einer KG fällt bei Veräußerung des Anteils im Falle der Betriebsaufgabe oder bei der Veräußerung oder Entnahme wesentlicher Betriebsgrundlagen nachträglich (anteilig) weg. Die bloße Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der KG führt jedoch noch nicht zum anteiligen Wegfall des Verschonungsabschlags.

**Entscheidung:** BFH, Urt. v. 01.07.2020 – II R 19/18

### I. Sachverhalt

Der Kläger und sein Bruder beerbten den im Jahre 2010 verstorbenen Erblasser je zur Hälfte. Der Erbe war zum Zeitpunkt seines Todes als Kommanditist an einer GmbH & Co. KG (im Folgenden „KG“) beteiligt.

Mit Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung des Werts des Anteils am Betriebsvermögen stellte das zuständige Finanzamt (FA) – erklärungsgemäß – zunächst einen Wert des Kommanditanteils i.H.v. 26.020.059 Euro fest, von welchem auf jeden Miterben ein hälftiger Anteil von jeweils 13.010.030 Euro entfiel. Der Feststellungsbescheid erging unter dem Vorbehalt der Nachprüfung.

Das FA ermittelte einen Wert des Erwerbs i.H.v. 13.131.846 Euro und berücksichtigte u.a. einen Verschonungsabschlag nach § 13a Abs. 1 ErbStG a.F. in der im Streitjahr 2010 geltenden Fassung i.H.v. 11.058.525,08 Euro (85% von 13.010.030 Euro). Ausgehend von einem steuerpflichtigen Erwerb i.H.v. 1.791.200 Euro setzte das Finanzamt Erbschaftsteuer i.H.v. 340.328 Euro gegen den Kläger fest.

Nachdem der Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung des Werts des Anteils am Betriebsvermögen in der Folgezeit mehrfach geändert wurde, stellte das für die Feststellung zuständige FA den Wert des Anteils auf 9.587.352 Euro fest. Dabei rechnete es jedem Erben einen hälftigen Anteil von 4.793.676 Euro zu.

Im Jahr 2014 wurde über das Vermögen der KG das Insolvenzverfahren eröffnet. Anschließend wurden im Januar 2015 wesentliche Teile des Betriebsvermögens durch den Insolvenzverwalter veräußert.

Daraufhin erfaßte das FA den Anteil am Betriebsvermögen i.H.v. 4.793.676 Euro, gewährte den Verschonungsabschlag lediglich anteilig für 3 Jahre und setzte die Erbschaftsteuer auf 432.231 Euro herauf. Den dagegen eingelegten Einspruch wies das FA als unbegründet zurück.

Mit der Klage begehrte der Kläger die Berücksichtigung eines Verschonungsabschlags für 4 Jahre statt des angesetzten i.H.v. 2.444.775 Euro für nur 3 Jahre. Zur Begründung führte der Kläger u.a. an, daß nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens der Geschäftsbetrieb der Firma durch den Insolvenzverwalter zunächst fortgeführt worden sei, die Produktion auch unverändert weitergelaufen sei und die Mitarbeiter des Unternehmens nicht entlassen worden

seien. Bei der Personengesellschaft stelle die bloße Eröffnung des Insolvenzverfahrens keinen Veräußerungstatbestand dar.

Das FG Nürnberg wies die Klage mit der Begründung ab, die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über eine Personengesellschaft stelle eine Betriebsaufgabe i.S.d. § 13a Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 ErbStG a.F. dar.

### II. Entscheidungsgründe

Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Änderung des angefochtenen Erbschaftsteuerbescheids (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO). Nach der Rechtsprechung des BFH führt die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der KG nicht zum anteiligen Wegfall des Verschonungsabschlags, sondern erst die spätere Veräußerung wesentliche Betriebsgrundlage durch den Insolvenzverwalter.

Gemäß § 13a Abs. 1 Satz 1 ErbStG a.F. bleibt u.a. der Wert von Betriebsvermögen gem. § 13b Abs. 4 ErbStG a.F. insgesamt außer Ansatz (Verschonungsabschlag).

Der Verschonungsabschlag fällt mit Wirkung für die Vergangenheit weg, soweit der Erwerber einen Anteil an einer Gesellschaft i.S.d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 3 oder § 18 Abs. 4 EStG innerhalb von 5 Jahren (Behaltensfrist) veräußert, wobei als Veräußerung auch die Aufgabe des Gewerbebetriebs gilt (§ 13a Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 ErbStG a.F.). Gleiches gilt, wenn wesentliche Betriebsgrundlagen eines Gewerbebetriebs veräußert oder in das Privatvermögen überführt oder anderen betriebsfremden Zwecken zugeführt werden (§ 13a Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 Satz 2, Halbs. 1 ErbStG a.F.).

Beim Erwerb von Anteilen an Kapitalgesellschaften i.S.d. § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG a.F. fällt der Verschonungsabschlag mit Wirkung für die Vergangenheit weg, soweit der Erwerber den Anteil ganz oder teilweise veräußert (§ 13a Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 Satz 1 ErbStG a.F.). Gleiches gilt, wenn die Kapitalgesellschaft innerhalb der Frist aufgelöst wird (§ 13a Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 Satz 2 ErbStG a.F.).

Der BFH legt in seiner Entscheidung dar, daß § 13a Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 ErbStG a.F. aufgrund der weitgehenden Übereinstimmigkeit der Nachversteuerungstatbestände mit den Erwerbstatbeständen dahingehend auszulegen ist,

daß die Alternative „Aufgabe eines Anteils an einer Gesellschaft i.S.d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG“ auch die Fälle erfaßt, in denen eine Aufgabe des (ganzen) Gewerbebetriebs durch eine Mitunternehmerschaft erfolge (BFH, Urteil vom 16.02.2005 – II R 39/03, BStBl. II 2005, 571). Dabei kommt es auf die Gründe für die Veräußerung oder Betriebsaufgabe für die Nachversteuerung nicht an.

Zwar führt die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen einer KG wie die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen einer Kapitalgesellschaft zur Auflösung der Gesellschaft. Für die KG ergibt sich dies aus § 161 Abs. 2 i.V.m. § 131 Abs. 1 Nr. 3 HGB, für Kapitalgesellschaften aus § 60 Abs. 1 Nr. 4 GmbHG und aus § 262 Abs. 1 Nr. 3 AktG. Allerdings habe die Eröffnung des Insolvenzverfahrens und der damit einhergehenden Auflösung der Gesellschaft unterschiedliche ertragsteuerrechtliche und erbschaftsteuer- und schenkungsteuerrechtliche Auswirkungen.

1. Erbschaftsteuer- und schenkungsteuerrechtlich führt die Auflösung der Kapitalgesellschaft bereits nach dem klaren Wortlaut des § 13a Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 Satz 2 ErbStG a.F. zum nachträglichen Wegfall des Verschonungsabschlags mit der Folge, daß mit Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen einer Kapitalgesellschaft die Steuervergünstigung nach § 13a Abs. 1 ErbStG a.F. für den Erwerb eines Anteils an einer Kapitalgesellschaft anteilig rückwirkend wegfällt (BFH, Urteil vom 21.03.2007 – II R 19/06). Zudem führt die Auflösung bei der Kapitalgesellschaft auch ertragsteuerrechtlich gemäß § 17 Abs. 4 Nr. 1 EStG zu einer Veräußerung i.S.d. § 17 Abs. 1 EStG.
2. Dagegen führt die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen einer KG ertragsteuerrechtlich nicht zu einer Betriebsaufgabe und der Erfassung eines entsprechenden Veräußerungsgewinns nach § 16 EStG (BFH, Urteil vom 01.10.2015 – X B 71/15).
  - a) Erbschaftsteuer- und schenkungsteuerrechtlich führe die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der KG auch nicht zum Wegfall des Verschonungsabschlags durch Auflösung einer Personengesellschaft. Zum einen spreche bereits der eindeutige Wortlaut des § 13a Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 und 2 ErbStG a.F. dagegen. Danach führen nur die Veräußerung des Anteils an einer KG, die Betriebsaufgabe oder die Veräußerung oder Entnahme wesentlicher Betriebsgrundlagen zum nachträglichen Wegfall des Verschonungsabschlags. Diese Begriffe sind dabei nach der Auffassung des BFH „eng an das Ertragsteuerrecht angelehnt“ und müssen dementsprechend eng ausgelegt werden. Die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen einer KG führt ertragsteuerlich nicht zur Betriebsaufgabe.
  - b) Darüber hinaus habe der Gesetzgeber durch die Regelungen des § 13a Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 ErbStG a.F. und § 13a Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 ErbStG a.F. eine Unterscheidung zwischen der Auflösung einer Kapitalgesellschaft und der Auflösung einer Personengesellschaft vorneh-

men wollen. Aufgrund der vergleichbaren Sachverhalte verbiete es sich gegen den Willen des Gesetzgebers, § 13a Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 ErbStG a.F. auf Personengesellschaften entsprechend anzuwenden.

- c) Zudem sei die Eröffnung des Insolvenzverfahrens auch nicht mit der Betriebsaufgabe vergleichbar. Dies ergebe sich bereits daraus, daß es im Rahmen des Insolvenzverfahrens auch möglich wäre, daß der Betrieb zunächst oder dauerhaft fortgeführt werde oder nur unwesentliche Betriebsgrundlagen veräußert werden, um die Gläubiger zu befriedigen. Der Tatbestand des § 13a Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 ErbStG a.F. ist erst dann erfüllt, wenn der Insolvenzverwalter den Betrieb endgültig einstellt oder wesentliche Betriebsgrundlagen veräußert. Erst dann kann von einer Betriebsaufgabe gesprochen werden.
- d) Auch der Sinn und Zweck des § 13a ErbStG a.F. läßt keine andere Auslegung zu. Die Steuerbegünstigung nach § 13a ErbStG a.F. hat zum Ziel, in besonderer Weise dem Gemeinwohl dienende Vermögen angemessen zu begünstigen, bei denen im Zuge des Betriebsübergangs die Arbeitsplätze weitestgehend gesichert werden und die Betriebsfortführung nicht durch die Erbschaft- und Schenkungsteuer belastet wird. Eine Abreitplatzsicherung liegt dann vor, wenn über eine bestimmte Zeit hinweg der Betrieb nach dem Erwerbszeitpunkt fortgeführt wird.
- e) Wie bereits aus § 1 Satz 1 InsO hervorgeht, kann das Insolvenzverfahren auch dazu dienen, Regelungen zum Erhalt des Unternehmens zu treffen. Das Insolvenzverfahren führt nicht zwingend und ausschließlich zur Zerschlagung der Vermögenswerte des Betriebs. Dabei ist unerheblich, daß mit Eröffnung des Insolvenzverfahrens die Verfügungsbefugnis über das Vermögen des Insolvenzschuldners auf den Insolvenzverwalter übergeht. Der Wortlaut des § 13a Abs. 1 ErbStG a.F. setzt gerade nicht die Verfügungsbefugnis des Erwerbers voraus.
- f) Erst die insolvenzbedingte Veräußerung und damit die insolvenzbedingte Aufgabe des Betriebs führt zum Wegfall des Verschonungsabschlags, dagegen nicht die bloße Eröffnung des Insolvenzverfahrens.

### III. Anmerkung

Der BFH hat in den Entscheidungen vom 01.07.2020 – II R 19/18 und II R 20/18 eine für die Praxis relevante Frage behandelt, da ein Verstoß gegen die Behaltenspflicht innerhalb von 5 Jahren im Fall der Regelverschonung bzw. innerhalb von 7 Jahren im Fall der Optionsverschonung eine Nachversteuerung auslöst. Die Entscheidung ist auch aufgrund der durch die Covid19-Pandemie zu erwartenden Insolvenzwelle von Bedeutung.

(Alessandro Saitta)

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.

Stehle/Stehle/Hirschberger

## **Die rechtlichen und steuerlichen Wesensmerkmale der verschiedenen Gesellschaftsformen**

Richard Boorberg Verlag, Stuttgart, 23. Aufl. 2021, 95 Seiten

Kurz und knapp dargestellt, aber umfassend alles Wichtige berücksichtigt: So muß ein Überblick sein, auch wenn sich dieses grundlegende Werk zu den Wesensmerkmalen der verschiedenen Gesellschaftsformen bescheiden als „Gedächtnisstütze“ bezeichnet. Sogar die Entwicklungen im Europäischen Gesellschaftsrecht werden berücksichtigt: Kennen Sie schon die SUP?

Assmann/Schneider/Mülbert

## **Wertpapierhandelsrecht**

Kommentar, Otto Schmidt Verlag, Köln 2019, 3.426 Seiten

Dünne Seiten, kleine Schrift, fast 3.500 Seiten, 2.510 g Kampfgewicht, 15 Autoren und ein sperriges Thema, was bereits im Vorwort zum Ausdruck kommt: „Hier spiegelt sich zugleich die Struktur des neuen Kapitalmarktrechts aus komplementärem und jeweils mehrfach gestaffeltem Richtlinien- und Ordnungsrecht“. Dennoch: Als Kommentar in 7. Auflage für Profis wohl nicht verzichtbar.

Gomoll

## **Tax-Compliance-Management-Systeme als Weg zu mehr Steuerehrlichkeit und Rechtssicherheit**

ESV Erich Schmidt Verlag, Berlin 2021, zugl. Diss Berlin 2020, 234 Seiten

Besonders aufschlußreich ist die Zusammenfassung „Ausblick und Perspektive“, die Letztere aufteilt in eine für Unternehmen einerseits und eine für Gesetzgeber und Finanzverwaltung andererseits. Betont werden rechtliche

Unsicherheiten für Unternehmen, die durch komplizierte Steuergesetze, mangelnde Anweisungen der Finanzverwaltung und fehlende Kommunikation mit dieser entstehen. Fazit für Gesetzgebung und Finanzverwaltung ist jedoch auch, daß die vom Gesetzgeber bisher eingesetzten Instrumente nicht zur Bekämpfung von Steuerhinterziehung oder aggressiver Steuergestaltung ausreichen.

Dreher/Ernst

## **Mergers & Acquisitions**

UVK Verlag, München, 3. Aufl. 2021, 237 Seiten

Hier liegt ein Buch vor, das zwar die theoretischen Grundlagen der M&A-Aktivitäten erklärt, aber alles andere als erklärt. Eine verständliche Darstellung des M&A-Prozesses als praxisnaher M&A-Leitfaden auf dem Hintergrund von *Friedrich Schillers* Warnung „Der Wahn ist kurz, die Reu´ ist lang“. Auch für Theoretiker brauchbar.

Wachter

## **Praxis des Handels- und Gesellschaftsrechts**

ZAP Verlag, Bonn, 5. Aufl. 2021, 3.532 Seiten

3.624 Seiten in der Voraufgabe, jetzt also geschrumpft! Laut Packzettel 2.610 g, mehr, als unsere Bürobriefwaage aushält und schwerer als das oben vorgestellte Werk von *Assmann/Schneider/Mülbert*... Wir wollen uns nicht daran aufhalten, daß das Werk (Stand Sommer 2020) erst die Anfänge der Corona-Pandemie erahnt sowie die Änderungen im Personengesellschafts- und Stiftungsrecht nur in Grundzügen erfaßt. Hier ist so ziemlich alles zu finden, was die Fülle und Komplexität des Handels- und Gesellschaftsrechts ausmacht. Zahlreiche Muster machen die unglaubliche Fülle des Stoffes handhabbar, schließlich handelt es sich um ein Praxishandbuch. Wirklich beeindruckend.

---

*Im nächsten Heft:* Haase/Hofacker (Hrsg.), **UmwStG**; Happ, **Umwandlungsrecht**; Elzer (Hrsg.), **Wohnungseigentumsrecht**; Münch, **Handbuch Familiensteuerrecht**; Schmidt, **EstG-Kommentar**; Forster, **Effizient lesen**.

---

Redaktion