

# steueranwaltsmagazin

Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im Deutschen Anwaltverein

5/2019

110. Ausgabe | 21. Jahrgang

**Redaktion:** Jürgen Wagner, LL.M.  
WAGNER & JOOS, RECHTSANWÄLTE  
Konstanz (verantwortlich)

Dr. Jörg Stalleiken,  
Flick Gocke Schaumburg,  
Bonn

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

## 161 Editorial

Wagner

## Beiträge

- 163 Söffing/Kranz **Die Wertlosigkeit des Schweizer Franken – Ein deutsches, steuerliches Problem?**
- 168 Wulf **Hattrick im Steuerstrafrecht – drei neue Grundsatzentscheidungen des BGH aus dem Jahr 2018**
- 175 Tiemann **Anzeigepflichten für Steuer-gestaltungen: Überblick über die DAC6-Richtlinie und die geplante nationale Umsetzung (Teil 2)**
- 181 von Brocke **DAC6-Umsetzung in Deutschland und der Prozeß der Implementierung der Anzeigepflichten für grenzüberschreitende Steuer-gestaltungen in der Praxis**
- 187 Link **Geplante Änderungen im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht durch das JStG 2019 – Zugleich Anmerkungen zur Besteuerung von Wandelanleihen**
- 195 **Rechtsprechung**  
Söffing

## I.

Aktuell beträgt der Übungsleiterfreibetrag 2.400 Euro pro Jahr, die Ehrenamtspauschale liegt bei jährlich 720 Euro. Diese Beträge sollen auf 3.000 Euro bzw. 840 Euro pro Jahr steigen. Zur Begründung heißt es (...): Durch die Anhebung der Übungsleiterpauschale von 2.400 Euro auf 3.000 Euro können auch von den Übungsleiterinnen und Übungsleitern getragene Kosten – insbesondere Fahrtkosten – im Zusammenhang mit der Tätigkeit besser als bisher steuerfrei erstattet werden.

Die Erhöhung der Ehrenamtspauschale von 720 Euro auf 840 Euro unterstützt all diejenigen Bürgerinnen und Bürger, die nicht in den Anwendungsbereich des § 3 Nummer 26 EStG (die also nicht die höhere Übungsleiterpauschale bekommen können) fallen, sich aber gleichwohl ehrenamtlich engagieren (...).

Ebenfalls angehoben werden soll die Freigrenze bei der Körperschaftsteuer: Sie soll von heute 35.000 Euro auf 45.000 Euro steigen. (...) Zur Ermittlung der Besteuerungsgrenze muß der Verein zwar weiterhin seine Einnahmen aufzeichnen – wird die Besteuerungsgrenze nicht erreicht, muß jedoch der Überschuß der wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe nicht mehr ermittelt werden. Insbesondere ist es weder erforderlich, die Einnahmen und Ausgaben den steuerfreien und steuerpflichtigen Sektoren zuzuordnen, noch müssen Erklärungen zur Körperschaft- und Gewerbesteuer abgegeben werden.

Aus: *steuertipps.de*

## II.

„(...) Der Trend hat jetzt auch die Juristen erreicht, und es trifft sie dort, wo sie nahezu ausnahmslos zu erreichen sind. Am Palandt. Der Palandt, bei dem der deutsche Jurist – und nur er, sonst niemand auf der Welt – an ein dickkleibiges graues Buch denkt, sehr dünnes Papier, sehr kleiner Druck und mit einer von akrobatischen, geradezu abenteuerlichen Abkürzungen strotzenden Sprache gefüllt. Äußerst nützlich. Für den noch undressierten Anfänger eine Qual, für den Fortgeschrittenen eine sichere Quelle (»wenn es nicht drinsteht, existiert es nicht«), für den Meister Anregung und Vergewisserung. Für den Verlag ein Riesengeschäft. Daran denkt der deutsche Jurist (und nur er), wenn er das Wort »Palandt« hört. (...)“

Aus: *myops 35/2019*

Einen schönen Herbst wünscht

Ihr

Jürgen Wagner, LL.M.

Red. steueranwaltsmagazin

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

### Redaktion

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

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

Die 111. Ausgabe des steueranwaltsmagazin erscheint am 15. Dezember 2019.

### Mitschreibende dieser Ausgabe:

*Martin Wulf*, Rechtsanwalt in Berlin; *Matthias Söffing* und *Steffen Kranz*, beide Rechtsanwälte in Düsseldorf; *Mathias Link*, Rechtsanwalt in Frankfurt; *Klaus von Brocke*, Rechtsanwalt in München; *Annika Tiemann*, Ass.jur., Bochum; *Claudius Söffing*, Regierungsrat in Düsseldorf.

### Fachbeirat

#### Allgemeines Steuerrecht

RA/StB/FAHuGR **Andreas Jahn**, Meyer-Köring, Bonn; 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; 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 0 30/72 61 52-0;  
Verlag: Richard Boorberg Verlag GmbH & Co KG, Scharnstraße 2, 70563 Stuttgart; Tel: 0711/7385-0; Fax: 0711/7385-500, [www.boorberg.de](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

## Steuerforum 2019.



NEU.

WWW.BOORBERG.DE

### Die Familien-Vermögensverwaltungs-GmbH & Co. KG in der Steuerberatung

von Professor Dr. Guido Förster, Steuerberater, und Professor Dr. Hans Ott, Steuerberater/vereidigter Buchprüfer

2019, 50 Seiten, DIN A4, € 20,-  
ISBN 978-3-415-06507-9

### Steuerrechtliche Fragestellungen zur Mitarbeiterbeteiligung in der Familien-GmbH

von Professor Dr. Burkhard Binnewies, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht

2019, 24 Seiten, DIN A4, € 20,-  
ISBN 978-3-415-06510-9

### Grunderwerbsteuer: Änderungen bei Share Deals

von Dirk Krohn

2019, 24 Seiten, DIN A4, € 20,-  
ISBN 978-3-415-06508-6

### Praxisfälle zur Gesamtplanrechtsprechung: Fallkonstellationen zu steuerlichen Risiken

von Dirk Krohn

2019, 26 Seiten, DIN A4, € 20,-  
ISBN 978-3-415-06509-3

*Die einzeln zu beziehenden Beiträge entstammen der Seminarreihe »Steuerforum 2019« des Steuerberaterverbandes Niedersachsen Sachsen-Anhalt e.V. Sie orientieren sich konsequent an den Bedürfnissen der Praxis. Zahlreiche Beispiele veranschaulichen die prägnant dargestellten Problemfelder.*

 BOORBERG

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

# Die Wertlosigkeit des Schweizer Franken – Ein deutsches, steuerliches Problem?

Dr. *Matthias Söffing*, Rechtsanwalt/Fachanwalt für Steuerrecht und Dr. *Steffen Kranz*, LL.M., Rechtsanwalt/Fachanwalt für Steuerrecht, Düsseldorf<sup>1</sup>

## I. Ausgangslage

Aufgrund der auch in der Schweiz geänderten Rechtslage in Bezug auf die Geldwäscherei haben nicht wenige deutsche Steuerpflichtige bei Auflösung ihrer Schweizer Bankkonten keine Selbstanzeige vorgenommen, sondern das Bargeld auf Schweizer Franken lautend in angemieteten Schließfächern eingelagert oder quasi zuhause unter das Kopfkissen gelegt. Hierbei verfolgten die Steuerpflichtigen das Ziel, nach Eintritt der verfahrens- und steuerstrafrechtlichen Verjährung die Finanzmittel wieder in den Umlauf zu bringen. Bei dieser Planung gingen und gehen die Steuerpflichtigen wie selbstverständlich davon aus, daß auch nach Ablauf der verfahrens- bzw. steuerstrafrechtlichen Verjährung das „gebunkerte“ Geld nach wie vor seinen Wert hat. Dabei ist mit „Wert“ nicht die materielle Kaufkraft des Geldes gemeint, sondern vielmehr der Wert des Geldes als grundsätzlich zulässiges Zahlungsmittel. Daß dem nicht so ist, zeigt ein Blick in das Schweizerische Währungsrecht. Hieraus ergeben sich sodann zumindest bei einigen besonderen Fallkonstellationen erhebliche Probleme, die letztlich auch zu einer deutschen vollstreckungsrechtlichen Problematik führen.

## II. Schweizer Währungsrecht

Das Geld- und Währungswesen ist in der Schweiz gemäß Art. 99 der Bundesverfassung Sache des Bundes. Die Zuständigkeit für währungsrechtliche Angelegenheiten liegt bei der Schweizerischen Nationalbank (nachfolgend „SNB“ genannt).

Die SNB gibt gemäß Art. 7 Abs. 1 Bundesgesetz über die Währung und die Zahlungsmittel vom 22.12.1999 (nachfolgend „WZG“ genannt) Banknoten nach den Bedürfnissen des Zahlungsverkehrs heraus. Dies geschieht durch die Ausgabe von Banknotenserien. Der SNB steht nach Art. 9 Abs. 1 WZG die Möglichkeit zu, Banknotenserien zurückzurufen. Hat die SNB eine Banknotenserie zurückgerufen, nehmen die öffentlichen Kassen des Bundes innerhalb der ersten sechs Monate seit der Bekanntmachung des Rückrufs die zurückgerufenen Noten zum Nennwert an (Art. 9 Abs. 2

WZG). Ferner können innerhalb der ersten sechs Monate die zurückgerufenen Banknoten ebenfalls bei der SNB zum Nennwert umgetauscht werden (Art. 9 Abs. 3 WZG). Nach Ablauf der sechs Monate ist lediglich noch die SNB verpflichtet, die Banknoten zum Nennwert umzutauschen.

Anders als in Deutschland, wo alte Notenscheine zeitlich unbegrenzt nach Einführung eines neuen Notenscheins umgetauscht werden können, greift in der Schweiz gemäß Art. 9 Abs. 3 WZG bislang die Besonderheit einer nur zeitlich begrenzten Rückgabemöglichkeit bei Geldscheinen einer zurückgerufenen Banknotenserie von jeweils zwanzig Jahren. Wird eine Banknotenserie nach Ablauf der 20-jährigen Frist zurückgegeben, so ist ein Umtausch nach derzeit geltender Rechtslage in der Schweiz nicht länger möglich (Umkehrschluß zu Art. 9 Abs. 3 WZG). Die Banknoten verlieren nach Ablauf der Rückgabefrist ihren gesamten Wert. Das Geld ist nichts mehr wert.

Hinsichtlich der Banknotenserien sieht es in der Schweiz aktuell noch wie folgt aus: Die **sechste Banknotenserie**, in Umlauf gebracht im Jahr 1976, ist am 01.05.2000 zurückgerufen und durch die achte Banknotenserie ersetzt worden. Zwar gab es auch eine **siebte Banknotenserie**. Bei dieser Banknotenserie handelte es sich jedoch lediglich um eine sog. Reserveserie, die keine weitergehende Relevanz hatte. Bis zum 30.04.2020 kann die sechste Banknotenserie folglich zurückgetauscht werden. Der Umtausch kann dabei direkt am Schalter der SNB oder per Post erfolgen. Im Rahmen der Rückgabe prüft die SNB, ob es sich um Bargeld handelt, das im Zusammenhang mit einer (Geldwäsche-) Strafbarkeit steht. Zu diesem Zweck holt die SNB Informationen über die Identität des wirtschaftlich Berechtigten oder andere Informationen, zum Beispiel auch, ob das zu tauschende Geld versteuert wurde, ein. Die derzeit in der Schweiz gültige **neunte Banknotenserie** wird seit dem Jahr 2016 gestaffelt in Umlauf gebracht. Die Ausgabe der neunten Banknotenserie ist nahezu abgeschlossen. Es fehlte lediglich noch die CHF 100 Banknote. Für die Ausgabe die-

<sup>1</sup> Dr. *Matthias Söffing* ist Gründungspartner und Dr. *Steffen Kranz* Partner der überörtlichen Sozietät mit Standorten in Düsseldorf/München/Zürich/Paris.

ser Banknote war der 12.09.2019 vorgesehen. Die neunte Banknotenserie ist in der Schweiz derzeit offizielles Zahlungsmittel.<sup>2</sup> Es ist damit davon auszugehen, daß die **achte Banknotenserie** in Kürze zurückgerufen wird.

Seit Anfang 2018 läuft in der Schweiz nun ein Gesetzgebungsverfahren zur Änderung des WZG. Es wird mit der Gesetzesänderung angestrebt, daß die 20-jährige Umtauschfrist aufgehoben wird. Banknoten sollen ab der sechsten Banknotenserie zeitlich unbegrenzt umgetauscht werden können. Nach einer intensiven Debatte im Ständerat und auch im Nationalrat haben beide Gesetzgebungsgremien am 21.06.2019 letztlich ihre Annahme zu folgender Gesetzesänderung erklärt: Alte Banknoten werden künftig nicht mehr verfallen, d.h., die Umtauschfrist ist aufgehoben und ab der sechsten Banknotenserie können die Banknoten zeitlich unbegrenzt umgetauscht werden. Die Umtauschfrist 30.04.2020 in Bezug auf die sechste Banknotenserie wäre damit obsolet.

Nach noch geltender Rechtslage verlieren die Banknoten mit Ablauf der Umtauschfrist ihren Wert. Gemäß Art. 9 Abs. 4 WZG ist die SNB verpflichtet, den Gegenwert der innerhalb der Umtauschfrist nicht umgetauschten Noten in den Schweizerischen Fonds für Hilfe bei nicht versicherten Elementarschäden (nachfolgend: „**Fondssuisse**“) einzuzahlen. Diese Regelung wird mit Inkrafttreten der Gesetzesänderung hinfällig, denn es können jederzeit alte Banknoten noch bei der SNB umgetauscht werden. Gleichwohl hat man aufgrund eines politischen Kompromisses entschieden, daß 25 Jahre nach dem Rückruf einer Banknotenserie 90 Prozent des Gegenwerts der nicht eingetauschten Noten an den Fondssuisse sowie an Bund und Kantone verteilt wird. 10 Prozent des Gegenwerts der nicht eingetauschten Noten verbleibt bei der SNB, die diesen Betrag in eine Rückstellung einzustellen hat, um einer etwaigen Umtauschpflicht nachkommen zu können.

Man kann davon ausgehen, daß nach der Annahme der Schlußabstimmungen durch Stände- und Nationalrat die Änderungen des WZG kommen werden. Es muß lediglich noch eine Hürde genommen werden, und dies ist der Ablauf der sog. Referendumsfrist. Innerhalb dieser Frist kann jede in der Schweiz stimmberechtigte Person das sog. fakultative Referendum ergreifen. Mittels eines solchen Referendums kann man ein beschlossenes Gesetz bestreiten. Ergreift man ein Referendum, dann bedeutet dies, daß der Urheber des Referendums eine Unterschriftensammlung auf eigens dafür durch die Bundeskanzlei zur Verfügung gestellten Muster durchführen muß. Werden durch diese Unterschriftensammlung 50.000 oder mehr Unterschriften zusammengetragen, ist das bestrittene Gesetz einer Volksabstimmung zugeführt. Ein derartiges fakultatives Referendum ist erst dann zulässig, wenn das bestrittene Gesetz im Bundesblatt veröffentlicht wurde. Ab diesem Zeitpunkt haben die Urheber eines Referendums 100 Tage Zeit, um die erforderlichen 50.000 Unterschriften zu sammeln. Gelingt es dem Urheber des Referendums nicht, bis zum Ablauf der

Referendumsfrist die notwendige Anzahl von Unterschriften beizubringen, läuft das Referendum ins Leere.

### III. Problematik

Ein Horrorszenario war bislang, daß ein Inhaber von Banknoten der sechsten Banknotenserie sein Geld bei der SNB bis zum 30.04.2020 umtauschen mußte, wenn er es nicht gänzlich verlieren wollte. War dieses Geld jedoch mit dem Makel einer etwaigen Steuerhinterziehung belastet, so hätte er zuvor noch eine erfolgreiche, d.h. strafbefreiende Nachdeklaration durchführen müssen. Dies wäre aus Zeitgründen nahezu unmöglich gewesen. Ein ähnlich gelagertes Problem haben auch die Inhaber der achten Banknotenserie. Hier gibt es zwar nicht den hohen zeitlichen Druck, jedoch in dem Moment, in dem der Rückruf bekanntgegeben wird, geraten die Inhaber unter Zugzwang. Ein Umtausch ist in diesen Fällen grundsätzlich nur dann möglich, wenn der SNB/Bank gegenüber nachgewiesen wird, daß das Geld in dem Ansässigkeitsstaat des Kunden, z.B. in Deutschland, ordnungsgemäß versteuert worden ist. Anderenfalls wird die SNB/Bank einen Umtausch verweigern. Das grundsätzliche Umtauschproblem haben natürlich die Inhaber von Banknoten der sechsten Banknotenserie auch weiterhin, nur ohne den zeitlichen Druck.

#### 1. Fristgerechte Nachzahlung

Voraussetzung der Straffreiheit nach erfolgter Selbstanzeige ist u.a. die fristgerechte Nachzahlung der hinterzogenen Steuern. Zudem sind festgesetzte Hinterziehungszinsen, § 235 AO, und Zinsen nach § 233a AO gemäß § 371 Abs. 3 AO zu begleichen.<sup>3</sup> Erst mit vollständiger Begleichung der festgesetzten Steuer kann die Einstellung des Strafverfahrens erfolgen.<sup>4</sup>

#### 2. Problem: Keine ausreichende Liquidität

Ein Problem ergibt sich dann, wenn der Steuerpflichtige nicht über ausreichende Liquidität verfügt, um die Steuernachzahlung zu begleichen. Dieser Fall ist – wie die Erfahrung der in den letzten Jahren durchgeführten Selbstanzeigen gezeigt hat – nicht allzu selten. Der Steuerpflichtige kann die Steuernachzahlung lediglich aus den nachdeklarierten Kontobeständen bzw. Depotwerten darstellen. Im Normalfall war dies kein Problem. Der Steuerpflichtige konnte bei seiner Schweizerischen Bank von seinem Konto Überweisungen veranlassen bzw. sich Bargeld auf Euro lau-

2 [https://www.snb.ch/de/i/about/cash/history/id/cash\\_history\\_serieg](https://www.snb.ch/de/i/about/cash/history/id/cash_history_serieg).

3 Jäger in Klein, AO, 14. Aufl. 2018, § 371 AO, Rn. 210.

4 Jehke in BeckOK, AO, 7. Ed. 01.01.2019, § 371 AO Rn. 431.

tend auszahlen lassen. Dies ist in den hier interessierenden Fällen nicht möglich, denn die Schweizer Franken befinden sich nicht auf einem Schweizerischen Bankkonto, so daß weder eine Banküberweisung noch eine Bargeldauszahlung erfolgen kann. Eine kurzfristige Kontoeröffnung und eine Einzahlung der Banknoten der sechsten Banknotenserie sind auch nicht möglich, da nur noch die SNB berechtigt ist, diese zurückgerufenen Banknoten umzutauschen. Dies wird demnächst auch für die achte Banknotenserie gelten.

Hier nun steht der Steuerpflichtige vor einem schwerwiegenden Problem: Er möchte gerne eine Selbstanzeige durchführen, um die strafbefreiende Wirkung zu erhalten. Dies setzt aber die Zahlung des Steuernachzahlungsbetrags voraus. Die Zahlung könnte der Steuerpflichtige aber nur mit dem im Schließfach oder sonst wo gebunkerten Geld vollziehen. Diese Banknoten wiederum darf lediglich die SNB umtauschen. Die SNB verlangt aber den Nachweis, daß das umzutauschende Geld der Versteuerung unterlegen hat bzw. nicht mehr unterliegt. Dieser Nachweis kann nur durch die Einstellungsverfügung der Staatsanwaltschaft geführt werden. Die Einstellungsverfügung kann gegenüber dem Steuerpflichtigen jedoch nicht erlassen werden, da er ja die Steuernachzahlung noch nicht erfüllt hat. Das Problem liegt auf der Hand: Der nachdeklarationswillige Steuerpflichtige braucht Geld<sup>5</sup>, um die aus der Nachdeklaration sich ergebene Steuerschuld begleichen zu können.

### 3. Lösungsweg: Franken nach Deutschland überführen

Da eine Darlehensaufnahme, z. B. bei einer Bank, keine realistische Lösungsmöglichkeit darstellt, könnte man überlegen, den an das deutsche Finanzamt zu zahlenden Steuernachzahlungsbetrag in bar aus dem Schließfach zu entnehmen, über die Grenze nach Deutschland zu bringen und es sodann bei der Finanzkasse einzuzahlen.

#### a. Zu beachtende rechtliche Vorschriften bei der Einfuhr von Barmitteln

Die Ein- und Ausfuhr von Barmitteln aus und in ein Mitgliedsland der Europäischen Union richtet sich nach der VERORDNUNG (EU) 2018/1672 DES EUROPÄISCHEN PARLAMENTS UND DES RATES vom 23.10.2018 über die Überwachung von Barmitteln, die in die Union oder aus der Union verbracht werden, und zur Aufhebung der Verordnung (EG) Nr. 1889/2005 (nachfolgend auch „Verordnung“ genannt).<sup>6</sup> Wird Bargeld, das einem Betrag von 10.000 Euro entspricht oder übersteigt, in ein Mitgliedsland der Europäischen Union eingeführt, ist gemäß Art. 3 Abs. 1 der Verordnung das Bargeld bei den zuständigen Behörden des Mitgliedsstaats anzumelden, über den sie in die Union einreisen oder ausreisen, und zur Kontrolle zur Verfügung zu stellen. Eine betragsgemäße Deckelung des einzuführenden Barbetrages besteht nicht.

Die zuständige Behörde, also der Zoll, kann an der Grenze Barmittel vorübergehend einbehalten, wenn der

Steuerpflichtige der Anmeldepflicht nicht nachgekommen ist oder der Verdacht besteht, daß das Geld aus einer Straftat stammt. Besteht der Verdacht, daß das angemeldete Geld aus einer Steuerhinterziehung stammt, erfolgt eine Mitteilung der Zollbehörden an das Finanzamt, das mit der Steuerfestsetzung betraut ist.<sup>7</sup> Hier bedarf es nach unserer Einschätzung einer vorherigen Abstimmung mit den Finanzbehörden, um eine reibungslose Einführung des Geldes zu gewährleisten.

#### b. Wirksame Zahlung

Sind die Barmittel ordnungsgemäß nach Deutschland eingeführt worden, so muß durch die Einzahlung bei der Finanzkasse eine wirksame Zahlung erfolgen, damit eine wirksame Nachzahlung und damit eine Einstellung des Ermittlungsverfahrens erfolgen kann.

Die Zahlung gegenüber Finanzbehörden gilt als wirksam entrichtet, wenn u. a. nach § 224 Abs. 2 Nr. 1 AO das Geld dem zuständigen Finanzbeamten übergeben wird. Geld im Sinne des Vollstreckungsrechts ist aber nur jedes gangbare Zahlungsmittel, aus dem Befriedigung ohne Versteigerung möglich ist.<sup>8</sup> Dies betrifft grundsätzlich inländisches Geld,<sup>9</sup> soll aber nach überwiegender Ansicht auch für ausländisches umlauffähiges Bargeld gelten, wenn es leicht in inländisches Geld umgewechselt werden kann.<sup>10</sup> Umlauffähig ist Geld, wenn es zum Umlauf im öffentlichen Zahlungsverkehr bestimmt und geeignet ist.<sup>11</sup> Es muß sich demnach um gültiges Bargeld handeln.<sup>12</sup> Ist kein Geld in diesem Sinne gegeben, werden die Sachen grundsätzlich durch Inbesitznahme eines deutschen Vollziehungsbeamten nach § 286 Abs. 1 AO gepfändet und nach § 296 Abs. 2 AO verwertet.<sup>13</sup>

Bei den hier in Rede stehenden Banknoten handelt es sich zwar um Bargeld, das seit bzw. ab seinem Rückruf durch die SNB jedoch kein gültiges Zahlungsmittel mehr darstellt und nicht mehr zum Umlauf im öffentlichen Zahlungsverkehr geeignet und bestimmt ist. Es kann lediglich bei der SNB umgetauscht werden. Damit handelt es sich nicht um Geld im Sinne der §§ 224, 286, 296 AO, mit dem die Steuerschuld beglichen werden kann.

5 Hoyer in Gosch, AO/FGO, § 371 AO Rn. 98.3 (Stand 01.10.2017).

6 <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/PDF/?uri=CELEX:32018R1672&from=EN>.

7 [https://www.focus.de/finanzen/steuern/tid-12233/bargeldkontrollen-kritische-grenzen\\_aid\\_340657.html](https://www.focus.de/finanzen/steuern/tid-12233/bargeldkontrollen-kritische-grenzen_aid_340657.html).

8 Loose in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 286 AO Rn. 10 (Stand: Oktober 2018).

9 Fritsch in Koenig, AO, 3. Aufl. 2014, AO § 224 Rn. 11.

10 Müller-Eiselt in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 286 AO Rn. 21 (Stand: November 2014).

11 BGH 14.06.2013 – V ZR 108/12; NJW 2013, 2888.

12 <https://www.bundesbank.de/de/aufgaben/bargeld/auslaendische-banknoten-und-muenzen>.

13 Loose in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 286 AO Rn. 10 (Stand: Oktober 2018).

Da es sich bei den Banknoten um bewegliches Vermögen handelt könnte die Finanzbehörde die Banknoten gem. § 281 Abs. 1 AO pfänden und nach § 286 Abs. 1 AO in Besitz nehmen sowie anschließend verwerten, um aus dem Verwertungserlös sodann die Zahlung zu bewirken (§ 296 AO). Der vom Gesetz vorgesehene übliche Weg der Verwertung ist die Versteigerung. Eine Versteigerung dürfte im vorliegenden Fall jedoch keine Aussicht auf Erfolg, d.h. keine Aussicht auf einen Verwertungserlös haben. Es ist kein Grund ersichtlich, weshalb ein Dritter Bargeld aufwenden sollte, um Banknoten der sechsten Banknotenserie zu erhalten, die aufgrund ihres Rückrufes kein gültiges Zahlungsmittel mehr darstellen. Eine Versteigerung dürfte mithin fruchtlos sein.

§ 305 AO sieht vor, daß „auf Antrag des Vollstreckungsschuldners oder aus besonderen Zweckmäßigkeitsgründen die Vollstreckungsbehörde anordnen kann, daß eine gepfändete Sache in anderer Weise (als durch Versteigerung)<sup>14</sup> ....., zu verwerten ....., sei. Ob insoweit beispielsweise die Möglichkeit eines freihändigen Verkaufs besteht, wäre durch den jeweiligen Berater abzuklären. Lösungsansätze bestehen nach unserer Erfahrung in jedem Fall.

#### c. Rechtzeitige Nachzahlung

Schließlich ist noch die rechtzeitige Nachzahlung ein kritischer Punkt. Gemäß § 371 Abs. 3 Satz 1 AO muß der Steuerpflichtige die Steuernachzahlung „innerhalb der ihm bestimmten angemessenen Frist entrichten“. Nach dem Gesetz muß mithin die Frist angemessen sein und darf dabei dem fiskalischen Zweck der Selbstanzeige nicht zuwiderlaufen.<sup>15</sup> Die Frist zur Nachzahlung der Steuerschuld wird üblicher Weise mit einem Monat bemessen. Diese 1-Monatsfrist dürfte regelmäßig zu kurz bemessen sein (Einführung der Barmittel, Verwertung der Barmittel). Auch hier ist eine vorherige Abstimmung mit den Finanzbehörden notwendig, damit der nunmehr auf den Wegen der Steuerehrlichkeit wandelnde Steuerpflichtige nicht wegen Fristüberschreitung ins offene Messer läuft.

#### 4. Vollständigkeitsgebot

Die strafbefreite Selbstanzeige setzt voraus, daß alle nicht verjährten Steuerhinterziehungen, mindestens aber alle Steuerstraftaten innerhalb der letzten zehn Jahre gegenüber dem zuständigen Finanzamt angezeigt werden. In diesem Zusammenhang sind alle unrichtigen Angaben zu korrigieren, alle fehlerhaften Angaben zu berichtigen und alle unvollständigen Angaben zu ergänzen.

Aus der Sicht des deutschen Steuerstrafrechts ist es eigentlich eine Selbstverständlichkeit, daß aufgrund des Vollständigkeitsgebots der Selbstanzeige kein Raum mehr gegeben ist für weitergehende Hinterziehungstatbestände. Dies ist aber für einen Schweizer und damit auch für die SNB keine Selbstverständlichkeit. Der Schweizer stellt nämlich dann die Frage, wie er denn sicher sein könne, daß genau

die Geldscheine, die in dem Safe oder unter dem Kopfkissen gebunkert wurden, auch Gegenstand der Selbstanzeige waren. Hier hat man es nicht mit einem rechtlichen Problem zu tun, sondern vielmehr mit einem rein tatsächlichen Problem. Hierfür gibt es Lösungsmöglichkeiten, die erprobt, aber einzelfallabhängig sind und aufgrund der Brisanz nicht zwingend in einer Publikation niedergelegt werden sollten. Es kann an dieser Stelle nur der Hinweis gegeben werden, daß dieses tatsächliche Problem lösbar ist.

## IV. Schlußbetrachtung

Die Selbstanzeige ist für Inhaber der sechsten und achten Schweizer Franken Banknotenserie noch hochgradig bisant. Es wird zwar nicht mehr eine Welle derartiger Fälle hereinbrechen. Sicher ist aber, daß es noch heute und in Zukunft eine Vielzahl von Nachdeklarationen geben wird. Diese werden zwar in absehbarer Zeit wegen Eintritts der Verjährung in die Steuerehrlichkeit hineinwachsen. Sie werden aber weiterhin aus wirtschaftlichen Gründen unter Beachtung des Schweizerischen Währungsrechts zwingend notwendig sein. Hierbei werden im Gegensatz zu früheren Selbstanzeigen schwierige Probleme auftreten, die nicht zwingend ihre Ursache im Rechtlichen, sondern mehr im Tatsächlichen haben.

<sup>14</sup> Klammerzusatz durch die Autoren.

<sup>15</sup> Beckemper in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 371 AO Rn. 107 (Stand: August 2015).



## Steuerforum 2019.

**NEU.**

WWW.BOORBERG.DE

### **Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 20.4.2018: Schenkung zwischen Gesellschafter und Gesellschaft**

von Professor Dr. Burkhard Binnewies, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht  
2019, 30 Seiten, DIN A4, € 20,-  
ISBN 978-3-415-06511-6

### **Das Aktuellste im Steuerrecht – Aktuelle Rechtsprechung zur Besteuerung von GmbH und Gesellschafter**

von Professor Dr. Burkhard Binnewies, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht  
2019, 20 Seiten, DIN A4, € 20,-  
ISBN 978-3-415-06513-0

### **Schenkungen: Angriffspunkte aus Sicht der Finanzverwaltung**

von Dirk Krohn  
2019, 20 Seiten, DIN A4, € 20,-  
ISBN 978-3-415-06512-3

### **Unternehmensnachfolge bei Kapitalgesellschaftsanteilen**

von Professor Dr. Guido Förster, Steuerberater, und Professor Dr. Hans Ott, Steuerberater/vereidigter Buchprüfer  
2019, 32 Seiten, DIN A4, € 20,-  
ISBN 978-3-415-06514-7

*Die einzeln zu beziehenden Beiträge entstammen der Seminarreihe »Steuerforum 2019« des Steuerberaterverbandes Niedersachsen Sachsen-Anhalt e.V. Sie orientieren sich konsequent an den Bedürfnissen der Praxis. Zahlreiche Beispiele veranschaulichen die prägnant dargestellten Problemfelder.*

 **BOORBERG**

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



## Hattrick im Steuerstrafrecht – drei neue Grundsatzentscheidungen des BGH aus dem Jahr 2018

Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht Dr. *Martin Wulf*, Streck Mack Schwedhelm, Berlin<sup>1</sup>

Der 1. Strafsenat ist nach der geltenden Geschäftsverteilung des BGH der für das Steuerstrafrecht allein zuständige „Spezialsenat“. Er genießt das Privileg, sich bei der Auslegung steuerstrafrechtlicher Vorschriften mit keinem anderen Senat des BGH inhaltlich abstimmen zu müssen. Stattdessen kann er über Auslegungsfragen zu § 370 AO allein und autonom entscheiden. In der Vergangenheit hat diese Tätigkeit dem Senat durchaus Kritik eingebracht, denn seine Rechtsprechung wurde von einigen Stimmen als einseitig und zu strafverfolgungsfreundlich kritisiert. Für diese Kritiker mag 2018 ein „guter Jahrgang“ gewesen sein, der die Hoffnung auf eine vorsichtige Neuausrichtung der Rechtsprechung zum Steuerstrafrecht weckt. Denn der 1. Strafsenat hat im Verlauf des Jahres 2018 drei Entscheidungen getroffen, in denen er nach Kritik aus der Literatur eine feststehende Rechtsprechung aufgegeben hat und mit denen er seine bisherigen strengen Vorgaben zur Strafzumessung ein Stück weit relativiert.

### 1. Geänderte Vorgaben zur Tateinheit nach § 52 StGB und ihre praktischen Auswirkungen (BGH vom 22.01.2018 – 1 StR 535/17)

Die erste Entscheidung betrifft die Abgrenzung von Tateinheit (§ 52 StGB) und Tatmehrheit (§ 53 StGB) im Steuerstrafrecht. Die Entscheidung erscheint zunächst als eher strafscharfend zu wirken. Denn sie führt zu einer erheblichen Ausweitung der Fälle, in denen Tatmehrheit anzunehmen ist, was auf den ersten Blick zu höheren (Gesamt-)Strafen führen könnte. Unter den besonderen Bedingungen des Steuerstrafrechts werden die geänderten Vorgaben des BGH zu den Konkurrenzverhältnissen aber vielfach günstige Auswirkungen auf die Strafbarkeitsrisiken der Beteiligten haben.

Konkurrenzrechtlich gilt: Die Verkürzung unterschiedlicher Steueransprüche erfüllt stets mehrfach den Tatbestand des § 370 AO. Dies gilt im Verhältnis unterschiedlicher Steuerarten eines Steuerpflichtigen (also Verkürzung von ESt und USt eines Jahres), hinsichtlich verschiedener Veranlagungszeiträume einer Steuerart und eines Steuerpflichtigen (ESt verschiedener Jahre) oder hinsichtlich

gleichartiger Steuerverkürzungen bei verschiedenen Steuerpflichtigen (ESt der Kommanditisten einer KG). Die Frage, unter welchen Voraussetzungen im Verhältnis der verschiedenen Hinterziehungsvorfälle Tateinheit (§ 52 StGB) oder Tatmehrheit (§ 53 StGB) anzunehmen ist, hat zunächst Auswirkungen auf den Strafausspruch: Bei Tateinheit wird nur auf eine Strafe erkannt. Bei Tatmehrheit ist aus den verwirkten Einzelstrafen eine Gesamtstrafe zu bilden, die mindestens auf die höchste (die sogenannten „Einsatzstrafe“) lautet und maximal die Summe der Einzelstrafen ausmachen kann.

Die Abgrenzung zwischen Tateinheit und Tatmehrheit hat im Steuerstrafrecht aber eine weit darüber hinausreichende Bedeutung. Denn auf sie kommt es an, sobald in der Beratungssituation für den Mandanten zu bestimmen ist, in welchem Umfang durch das konkrete Fehlverhalten (sprich: „die eine Tat“) eine Steuerverkürzung ausgelöst wurde. Schließlich stellt die Abgabenordnung in § 370 Abs. 3 Nr. 1 AO auf das Vorliegen einer Steuerverkürzung in großem Ausmaß ab und dieses Regelbeispiel soll erfüllt sein, sobald der Verkürzungsbetrag „pro Tat“ den von der Rechtsprechung entwickelten Grenzbetrag in Höhe von 50.000 Euro überschreitet. Durch die Inbezugnahme aus § 376 Abs. 1 AO ist dieser Betrag auch für die Geltung der verlängerten (strafrechtlichen) Verjährungsfrist von zehn Jahren ausschlaggebend. Und zu guter Letzt hat der Gesetzgeber mit § 371 Abs. 2 Nr. 3 AO auch im Bereich der strafbefreienden Selbstanzeige eine Regelung geschaffen, für deren Anwendung es darauf ankommt, ob die betreffende „Tat“ einen (hier auf 25.000 Euro fixierten) Grenzbetrag überschreitet.

#### a) Differenzierung zwischen Steuerhinterziehung durch Handeln und Steuerhinterziehung durch Unterlassen nach bisheriger Rechtsprechung

Die Rechtsprechung ging bei der Steuerhinterziehung durch Handeln (§ 370 Abs. 1 Nr. 1 AO) bislang davon aus, daß eine Tat im materiellen Sinne angenommen werden sollte,

<sup>1</sup> Dr. *Martin Wulf* ist Partner im Berliner Büro der Kanzlei Streck Mack Schwedhelm, Rechtsanwälte und Fachanwälte für Steuerrecht, Köln/Berlin/München.

wenn die Abgabe verschiedener Steuererklärungen im äußeren Vorgang zusammenfällt und in den Erklärungen zumindest teilweise inhaltlich übereinstimmende unrichtige Angaben enthalten sind. „Klassische“ Anwendungsfälle waren etwa übereinstimmend verschwiegene Einnahmen in ESt-, GewSt- und USt-Erklärung eines Betriebs; fingierte Betriebsausgaben mit Vorsteuerabzug in ESt- und USt-Erklärung; nicht erklärte vGA in KSt-, GewSt- und USt-Erklärung und ähnliche Konstellationen.<sup>2</sup> Dies hatte in vielen Fällen von Steuerhinterziehungen aus dem gewerblichen Bereich – d.h. gerade auch in den „Bargeldbranchen“ (in der Gastronomie, bei Handwerkern, Friseuren oder Taxiunternehmen) – die Konsequenz, daß eine Zusammenrechnung von Verkürzungsbeträgen pro Jahr vorzunehmen war, da die Jahressteuererklärungen in der Praxis vielfach zeitgleich vorbereitet und beim Finanzamt eingereicht wurden.

Dagegen soll bei der Steuerhinterziehung durch Unterlassen (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO) nach ständiger Rechtsprechung die durch Verletzung der Erklärungspflicht begangene Tat stets tatmehrheitlich neben der Verkürzung anderer Steuerforderungen stehen. Dies gilt unabhängig davon, ob die anderen Taten ebenfalls durch Unterlassen oder durch Handeln begangen worden sind.<sup>3</sup> Tateinheit zwischen mehreren Unterlassungstaten ist nach den geltenden Vorgaben der Rechtsprechung nur denkbar, wenn die unterlassene Erklärung verfahrensrechtlich zur Festsetzung verschiedener Steueransprüche bestimmt ist (Bsp.: ESt-Erklärung bezüglich SolZ und KiSt; Gewinnfeststellungserklärung des KG-Geschäftsführers hinsichtlich der ESt verschiedener Kommanditisten).<sup>4</sup>

### b) Einheitliches (enges) Verständnis der Tateinheit nach neuerer Rechtsprechung

Diese langjährige Rechtsprechung hat der BGH Anfang 2018 aufgegeben.<sup>5</sup> Fortan soll die Abgabe jeder einzelnen unrichtigen Steuererklärung als selbstständige Tat i.S.v. § 53 StGB zu werten sein. Damit werden die Verhältnisse bei § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO den Vorgaben bei der Steuerhinterziehung durch Unterlassen (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO) angeglichen, und es wird für beide Tatvarianten die Regel aufgestellt, daß jede Erklärungspflichtverletzung – sei es durch Handeln oder durch Unterlassen – als eine selbstständige Tat i.S.v. § 53 StGB anzusehen ist.

Zur Begründung seiner Entscheidung führt der Senat aus:

*„Eine für die Begründung von Tateinheit erforderliche Teilidentität der Ausführungshandlungen ist bei Abgabe mehrerer Steuererklärungen für verschiedene Steuerarten und verschiedene Veranlagungszeiträume durch einen äußeren Akt, etwa des Versendens per Post in einem Brief, hinsichtlich der Steuerhinterziehung gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO grundsätzlich nicht gegeben. Die Tathandlung besteht in diesen Fällen darin, daß der Täter gegenüber Finanz- oder anderen Behörden steuerlich erhebliche Tatsachen unrichtige oder unvoll-*

*ständige Angaben macht. Die steuerliche Erheblichkeit wird angesichts des notwendig steuerrechtsakzessorischen Charakters der Steuerhinterziehung (§ 370 AO) durch die jeweils maßgeblichen steuerrechtlichen Bestimmungen geprägt (vgl. nur Klein/Jäger, AO, 13. Aufl., § 370 Rn. 5). Regelmäßig aber auch für die hier verfahrensgegenständlichen Steuerarten beziehen sich die steuerlich erheblichen Tatsachen allein auf einen bestimmten Veranlagungszeitraum und auf eine Steuerart, soweit nicht - wie etwa beim Solidaritätszuschlag bezüglich der Einkommen- oder Körperschaftsteuer - eine Erklärung und Festsetzung zusammen mit den vorgenannten Hauptsteuern erfolgt (Rolletschke/Steinhart NZWiSt 2015, 71). Dem äußeren Vorgang des Versendens bzw. der sonstigen Übermittlung der Erklärung und deren Eingang bei der Behörde kommt für die tatbestandliche Handlung als solche keine Bedeutung zu. Es mangelt daher an einer Teilidentität der Ausführungshandlungen selbst bei Übermittlung mehrerer Erklärungen durch einen einheitlichen äußeren Akt. Das Geschehen erschöpft sich insoweit in einem bloßen zeitlichen Zusammenfallen, das nicht anders als die Tatbegehung gelegentlich der Ausführung einer anderen Tat die Voraussetzungen des § 52 StGB nicht begründet.*

Ergänzend begründet der Senat die Änderung der Rechtsprechung noch mit dem Hinweis darauf, daß der bisherigen Abgrenzung (zu Recht) vorgeworfen wurde, daß sie zu zufälligen Ergebnissen verleitet.

Nach der neuen Rechtsprechung liegt Tateinheit nur dann (noch) vor, wenn durch eine Erklärung mehrere Steueransprüche verletzt werden, wie insbesondere bei der Hinterziehung des Solidarzuschlags als Zuschlagsteuer. Weitere Fallbeispiele könnten z.B. bei der Steuerhinterziehung im Erhebungs- und Vollstreckungsverfahren anzunehmen sein, soweit durch unzutreffende Stundungs- oder Erlassanträge hinsichtlich verschiedener Steuerforderungen unzutreffende Billigkeitsentscheidungen bewirkt werden.

2 BGH 21.03.1985 – 1 StR 583/84, BGHSt 33, 163; 14.04.1989 – 3 StR 30/89, wistra 1989, 267; 26.05.1993 – 5 StR 134/93, wistra 1993, 222; 12.09.1994 – 5 StR 47/94, wistra 1995, 22; 20.09.1995 – 5 StR 197/95, wistra 1996, 62; 11.09.2007 – 5 StR 213/07, wistra 2008, 22 (25).

3 BGH 28.10.2004 – 5 StR 276/04, wistra 2005, 30 (31); Ransiek in Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 370 Rn. 915; Rolletschke in Rolletschke/Kemper, Steuerstrafrecht, § 370 Rn. 1038 f.

4 BGH 28.11.1984 – 2 StR 309/84, wistra 1985, 66; 23.07.2014 – 1 StR 207/14, wistra 2014, 443.

5 BGH vom 22.01.2018 – 1 StR 535/17, wistra 2019, 103.

6 Zur Anwendbarkeit der verlängerten strafrechtlichen Verjährung von 10 Jahren und zur Bestimmung des „großen Ausmaßes“ in diesen Fällen zuletzt OLG Bamberg vom 22.06.2018 – 3 OLG 11 Ss 38/18, wistra 2018, 522 mit der problematischen These, die Einzahlung von Einnahmen auf ein Schweizer Konto sei als „Verschleierungshandlung“ anzusehen, für die auch bereits nach der BGH-Entscheidung vom 02.12.2008 die 50.000-Euro-Grenze anzusetzen sei; dagegen Wulf, wistra 2018, 57 m.w.N.

### c) Weitreichende Auswirkungen für Vorschriften, die auf die betragsmäßigen Auswirkungen „einer Tat“ abstellen

Diese Entscheidung hat für die Praxis weitreichende Auswirkungen. Denn mit der neuen Rechtsprechung entfällt in vielen Fällen die Grundlage für die Annahme einer „Steuerhinterziehung in großem Ausmaß“. Verschweigt der Geschäftsführer einer Gastronomie oder einer Taxi-GmbH Einnahmen im Umfang von mehr als 100.000 Euro pro Jahr, so stand bislang bei Verkürzungsbeträgen von bspw. 20.000 Euro Umsatzsteuer, 16.000 Euro Körperschaftsteuer und 18.000 Euro Gewerbesteuer das Vorliegen des Regelbeispiels im Raum. Bei gleichzeitiger Abgabe der Jahressteuererklärungen lag eine Steuerverkürzung „in großem Ausmaß“ vor – die Verjährung verlängerte sich dann auf zehn Jahre<sup>6</sup>; im Strafausspruch waren Freiheitsstrafen zu erwarten. Nach der neuen Rechtsprechung greift die 10-jährige Verjährungsfrist nicht ein. Das Strafmaß ist aus dem Grundtatbestand zu entnehmen und kann damit durchaus noch auf Geldstrafen lauten. Bis zu bei einem Steuerschaden von 50.000 Euro pro Steuerart bleibt das Regelbeispiel unerfüllt.

Ebenso eindeutig sind die Auswirkungen auf die Abgabe strafbefreiender Selbstanzeigen. Die „Selbstanzeige zweiter Klasse“ nach § 371 Abs. 2 Nr. 3 i. V. m. § 398a AO stellt mit dem Grenzbetrag 25.000 Euro ebenfalls auf die Summe der Steuerverkürzung aus der nacherklärten Tat i. S. v. § 52 StGB ab. Auch insoweit gilt: Taten, für die nach der alten Rechtsprechung eine Strafbefreiung wegen der gleichzeitigen Abgabe unterschiedlicher Erklärung eines Veranlagungszeitraums nur gegen Zahlung von Auflagen möglich gewesen wäre, können nach der neuen Vorgabe des BGH ohne das fragwürdige Prozedere der „Auflagenzahlung“ aus der Welt geschafft werden.

### d) Ausblick und verbleibende Ungereimtheiten in Fällen der Beteiligung

Die Begründung des BGH läßt insoweit aufhorchen, als sie die Tathandlung des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO nicht als ein bloßes Kausalverhalten („Vermittlung von Informationen an das Finanzamt“), sondern als eine Herrschaft über den Inhalt der steuerlichen Erklärung versteht. Damit rückt der BGH die Steuerhinterziehung in die Nähe eines „Pflichtdelikts“ oder „eigenhändigen Delikts“, bei dem neben der Erfolgsverursachung ein weitergehendes inhaltliches und persönliches Kriterium für die Erfüllung des Tatbestands erforderlich ist. Dies könnte zukünftig für Fälle relevant werden, in denen Steuerberater im elektronischen Verfahren Erklärungen im Auftrag ihrer Mandanten an das Finanzamt übermitteln. In solchen Fällen könnte die vorliegende Begründung des Senats ein Ansatzpunkt dafür sein, daß der Berater – auch wenn er von der Unrichtigkeit der Angaben Kenntnis hat – als Täter einer Steuerhinterziehung ausscheidet. Denn wenn sich sein Beitrag in der „Übermittlung

der Erklärung“ erschöpft, soll es sich nach der zitierten Begründung nicht um eine „tatbestandliche Handlung“ i. e. S. Sinne handeln.

Die neue Rechtsprechung des BGH führt allerdings auch zu Ungereimtheiten in solchen Fällen, in denen aufgrund der Struktur des Vorwurfs eine konkurrenzrechtliche Einzelbetrachtung von Verkürzungsbeträgen ausgeschlossen ist.

Dies gilt insbesondere für die Fälle der Beteiligung. So sind die Maßstäbe, nach denen zu entscheiden ist, ob die Mitwirkung an fremden Hinterziehungstaten als *eine* Beihilfetat oder als *tatmehrheitliche* Beteiligung zu werten ist, nicht abschließend geklärt. In einigen Fällen hat der BGH die Mitarbeit in einem steuerunehrlichen Unternehmen als *tatmehrheitliche* Beihilfe gewertet.<sup>7</sup> In anderen Fällen wurde eine einheitliche Tat im Sinne eines „uneinheitlichen Organisationsdelikts“ angenommen.<sup>8</sup> Die Annahme von Tateinheit führt hier zu einer Zusammenrechnung der Schadensbeträge und damit zur Überschreitung der durch den BGH für maßgeblich erklärten Grenzbeträge („Großes Ausmaß“ ab über 50.000 Euro pro Tat).

Es ist aber unter dem Aspekt der Strafzumessung und erst Recht unter dem Aspekt der Verfolgungsverjährung wenig überzeugend, wenn der Haupttäter wegen der eigenhändigen Abgabe unzutreffender Steuererklärungen dem Regelstrafmaß des § 370 Abs. 1 AO und einer Verjährungsfrist von fünf Jahren unterliegt, während derjenige, der als Gehilfe durch einen einheitlichen Akt nur die Rahmenbedingungen geschaffen hat, mit dem erweiterten Strafrahmen und einer Verjährungsfrist von zehn Jahren verfolgt werden soll.

## 2. Einschränkung des Kompensationsverbots im Bereich der Umsatzsteuerhinterziehung (BGH vom 13.09.2018)

Das Kompensationsverbot ist seit langen Jahren Gegenstand heftiger Kontroversen.<sup>9</sup> Das Gesetz bestimmt in § 370 Abs. 4 Satz 3 AO, daß eine Steuerverkürzung oder ein nicht gerechtfertigter Steuervorteil auch dann vorliegt, „wenn die Steuer, auf die sich die Tat bezieht, aus anderen Gründen hätte ermäßigt oder der Steuervorteil aus anderen Gründen hätte beansprucht werden können“. Die Regelung stellt eine Ausnahme zur eigentlichen Definition des Erfolgsunrechts dar. Denn dem Kompensationsverbot nach soll eine vollendete

7 BGH 14.12.2013 – 1 StR 421/10, wistra 2011, 185; 05.06.2013 – 1 StR 626/12, wistra 2013, 346.

8 In diesem Sinne bspw. BGH 22.05.2012 – 1 StR 103/12, wistra 2012, 350, wo die Annahme des Landgerichts über eine einheitliche Beihilfe zu mehreren Schmuggelfahrten bestätigt wurde; ebenso BGH 12.03.2014 – 1 StR 605/13, wistra 2014, 437.

9 Vgl. nur Schmitz/Wulf in Münchener Kommentar, 3. Auflage 2019; § 370 AO Rz. 166 ff.; Joecks in Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht, 8. Auflage 2015, § 370 Rz. 96 f.; zur Entwicklung der Rechtsprechung mit Blick auf die aktuelle Entscheidung auch Wulf/Hinz, Stbg 2019, 320 ff.

Steuerhinterziehung auch dann gegeben sein, wenn steuerlich eigentlich keine Differenz zwischen der Soll-Festsetzung und der Ist-Festsetzung festzustellen ist, solange die Kompensation der verschwiegenen steuererhöhenden Umstände darauf beruht, daß „andere Gründe“ vorliegen, die sich ermäßigend auswirken.

### Kriterium des unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhangs

Zentrale Bedeutung hat damit die Frage, was „andere Gründe“ in diesem Sinne sind. Der BGH hat hierzu bereits in den 50ern des vergangenen Jahrhunderts eine Definition entwickelt. „Andere Gründe“ im Sinne der Vorschrift sollen nur solche steuermindernden Faktoren sein, die mit den verschwiegenen steuererhöhenden Umständen in keinem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehen. Zudem wird eine Einschränkung für solche mindernden Umstände gemacht, die sich von Gesetzes wegen aus der Erklärung der (verschwiegenen) steuererhöhenden Besteuerungsgrundlagen ergeben hätten. Zusammenfassend und positiv formuliert: Faktoren, die mit den verschwiegenen Einnahmen oder Umsätzen in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehen und/oder die dem Steuerpflichtigen bei zutreffenden Angaben von Rechts wegen zugestanden hätten, unterfallen nicht dem Kompensationsverbot.<sup>10</sup>

Besondere Relevanz hat diese Rechtsprechung seit jeher für den Fall von sogenannten „Doppelverkürzungen“, also Groß- oder Einzelhandelsunternehmen, die sowohl Einnahmen als auch die damit korrespondierenden Wareneinkäufe in ihren Steuererklärungen unvollständig angeben. Seit dem Jahr 1978 geht der BGH für solche Fälle davon aus, daß zwischen den verschwiegenen und den damit korrespondierenden (verschwiegenen) Ausgaben für die Beschaffung der Ware ein „unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang“ in dem beschriebenen Sinne bestehen soll, weshalb das Kompensationsverbot in diesen Fällen für die Beurteilung der Hinterziehung von Ertragsteuern keine Anwendung findet.<sup>11</sup> Auf den Bereich der der Umsatzsteuerhinterziehung wollte der BGH diese Rechtsprechung aber bislang nicht übertragen. Insoweit bestehe „kein innerer Zusammenhang zwischen der auf die eigenen Umsätze entfallenden Umsatzsteuer und den abziehbaren Vorsteuerbeträgen“. Der Vorsteuerabzug sei als ein „anderer Grund“ im Sinne von § 370 Abs. 4 Satz 3 AO anzusehen, für den das Kompensationsverbot Anwendung finde.<sup>12</sup>

### 3. Aufgabe der „Sonder-Rechtsprechung“ zum Vorsteuerabzug durch BGH-Urteil vom 13.09.2018

Diese Rechtsprechung hat der BGH im September 2018 aufgegeben.<sup>13</sup> Der Fall betraf einen Gebrauchtwagenhändler.

Konkret ging es um die Nicht-Abgabe einer Umsatzsteuer-Voranmeldung für den Monat Oktober 2010.

Für diesen Monat hatte das Landgericht vier Fahrzeugverkäufe festgestellt und ging für die Verurteilung nach § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO von dem daraus stammenden Bruttoerlös in Höhe von rund 32.000 Euro aus. Diese Feststellung war nach Auffassung des BGH nicht ausreichend, um von einer vollendeten Umsatzsteuerhinterziehung ausgehen zu können. Denn für den BGH war im Revisionsverfahren nicht auszuschließen, daß in diesem Monat möglicherweise Fahrzeugankäufe von anderen Unternehmern ausgeführt worden waren, aus denen der Angeklagte zur Inanspruchnahme des Vorsteuerabzugs berechtigt war. Die Verrechnung mit solchen Vorsteueransprüchen könne die Umsatzsteuerverkürzung entfallen lassen. Das Kompensationsverbot stehe dem – entgegen der bisherigen Rechtsprechung – nicht entgegen. Der Senat begründet dies wie folgt:<sup>14</sup>

*„Soweit eine nicht erklärte steuerpflichtige Ausgangsleistung eine tatsächlich durchgeführte Lieferung war und die hierbei verwendeten Wirtschaftsgüter unter den Voraussetzungen des § 15 UStG erworben wurden, hat eine Verrechnung von Vorsteuer und Umsatzsteuer stattzufinden. Maßgeblich ist allerdings, daß auch die übrigen Voraussetzungen aus § 15 UStG – insbesondere die Vorlage einer Rechnung – im maßgeblichen Besteuerungszeitraum gegeben sind.*

*Denn das Recht zum Vorsteuerabzug und der Umfang dieses Rechts bestimmt sich danach, ob ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen Ein- und Ausgangsumsatz besteht (vgl. EuGH, Urteil vom 6. September 2012, Portugal Telecom – C-496/11, UR 2012, 762, 766 Rn. 36 mwN; Heidner in Bunjes, UStG, 17. Aufl., § 15 Rn. 18; anders noch BGH, Urteil vom 18. April 1978 – 5 StR 692/77 Rn. 23, UR 1978, 151, 152 und Beschluß vom 8. Januar 2008 – 5 StR 582/07 Rn. 4, wistra 2008, 153). Der Vorsteuervergütungsanspruch ist davon abhängig, daß die Eingangsleistung der unternehmerischen Tätigkeit des Steuerpflichtigen zuzurechnen ist (EuGH, Urteil vom 13. März 2008, Securita – C-437/06, UR 2008, 344, 347 Rn. 28) und für Zwecke der besteuerten Umsätze verwendet wird (§ 15 Abs. 2 UStG; Art. 168 MwStSystRL).*

10 Grundlegend zunächst BGH vom 03.06.1954 3 StR 302/53, BGHSt 7, 336, 345 ff. zur gewinnmindernden Wirkung der Umsatzsteuer bei verschwiegenen Handelsgeschäften eines bilanzierenden Unternehmers; sodann BGH vom 23.06.1976 – 3 StR 45/76, MDR 1976, 770 zu einem Fall, in dem der Täter in Hinblick auf verschwiegene Einkünfte nachträglich die Tarifiermäßigung gemäß § 34 Abs. 3 EStG angewandt wissen wollte und schließlich BGH vom 31.01.1978 5 StR 458/77, GA 1987, 307, juris Tz. 6 zur Berücksichtigung des Wareneinsatzes bei verschwiegenen Kfz-Verkäufen; seitdem ständige Rechtsprechung, aus neuerer Zeit bspw. BGH vom 06.09.2011 – 1 StR 633/10, wistra 2012, 29, 37.

11 BGH vom 31.01.1978 5 StR 458/77 aaO.

12 BGH vom 18.04.1978 – 5 StR 692/77, DB 1979, 142.

13 BGH vom 13.09.2018 – 1 StR 642/17, wistra 2019, 109 (= DStR 2018, 2696) mit Anmerkung von Bittmann, NSTZ 2019, 151; Madauß, NZWist 2019, 101; Pflaum, wistra 2019, 109; von der Meden, DStR 2019, 600 und Spatscheck/Wimmer, DStR 2019, 777.

14 BGH vom 13.09.2018 – 1 StR 642/17 a.a.O., Rz. 19-21.

*Die tatbestandliche Handlung, die Umsatzsteuer auf den steuerpflichtigen Ausgangsumsatz nicht zu erklären, zieht die Nichtgeltendmachung des an sich bestehenden Vorsteueranspruchs regelmäßig nach sich. Es besteht daher ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen Ein- und Ausgangsumsatz, der zur Folge hat, daß der Vorsteuervergütungsanspruch im Rahmen der Verkürzungsberechnung von Rechts wegen zu berücksichtigen ist (...).“*

Mit dieser Rechtsprechungsänderung war im konkreten Fall die Verurteilung für den Monat Oktober aufzuheben.

#### 4. Ergänzende Hinweise und relevante Verteidigungsargumente

Die Entscheidung hat einige Bedeutung für die Strafzumessung, da sie zu einer Verringerung der umsatzsteuerlichen Verkürzungsbeträge führt, soweit feststeht (oder im Strafprozeß zumindest nicht ausgeschlossen werden kann), daß im Zeitpunkt des Warenbezugs Eingangsrechnungen mit ordnungsgemäßem Vorsteuerausweis ausgestellt wurden.<sup>15</sup> Im Einzelfall kann dies zur Unterschreitung der für die Strafzumessung und die Strafverfolgungsverjährung relevanten 50.000 Euro-Grenze und zur Nicht-Anwendbarkeit von § 371 Abs. 2 Nr. 3 (i.V.m. § 398a AO) führen.

In der Literatur wird die Überlegung angestellt, ob die Reichweite der Entscheidung u.U. dadurch begrenzt wird, daß nach der „Mißbrauchsdogmatik“ des EuGH der Vorsteuerabzug steuerlich in den Fällen der Einbeziehung in eine „Mehrwertsteuerhinterziehung“ versagt werden kann.<sup>16</sup> Im Ausgangspunkt ist diese Überlegung zutreffend, allerdings läßt sie die neue Rechtsprechung des 1. Strafsenats nicht etwa insgesamt leerlaufen. Denn bei der Prüfung des Merkmals der Steuerverkürzung ist die „Ist-Steuerfestsetzung“ mit der „Soll-Steuerfestsetzung“ zu vergleichen, die ohne das tatbestandmäßige Verhalten des Täters vorzunehmen gewesen wäre. Die Hinterziehung der Umsatzsteuer auf die Ausgangsumsätze führt deshalb nicht etwa „eo ipso“ dazu, daß der korrespondierende Vorsteuerabzug aus den Wareneinkäufen zu versagen wäre. Denn im Prüfungsprogramm kann bei der Soll-Steuerfestsetzung nicht die gerade zu prüfende Steuerhinterziehung als steuerlicher Versagungsgrund herangezogen werden. Die Anwendung der „Mißbrauchsdogmatik“ und eine daraus folgende Nicht-Berücksichtigung des Vorsteuerabzugs bliebe aber prinzipiell denkbar, soweit dem Täter zusätzlich zu seiner eigenen Tat eine Einbindung in vorangegangene Umsatzsteuerhinterziehungen vorgeworfen werden könnte.

Bemerkenswert ist an der Entscheidung des BGH, daß sie einen wichtigen Gesichtspunkt hinsichtlich der Reichweite des Kompensationsverbotes verdeutlicht: Denn nach Auffassung des BGH kam es nicht darauf an, daß der Täter in dem betreffenden Monat Oktober 2010 den Vorsteuerabzug aus dem Ankauf der *nämlichen* vier Fahrzeuge geltend machen konnte, die er in diesem Monat auch verkauft

hat. Der Senat konnte eine vollendete Steuerhinterziehung dem Grunde nach nicht feststellen, da für ihn nicht auszuschließen war, daß dem Händler Vorsteuerabzugsbeträge zugestanden haben könnten, die über die geschuldete Umsatzsteuer aus den Ausgangserlösen hinausgingen. Da nun aber nichts dafür spricht, daß ein Gebrauchtwagenhändler (alle) seine Fahrzeuge mit Verlust veräußert, ging der BGH offenbar davon aus, daß der Einkauf *anderer* Fahrzeuge geeignet war, die eingetretene Steuerverkürzung zu kompensieren. Der unmittelbare wirtschaftliche Zusammenhang beschränkt sich mithin nicht auf den An- und Verkauf nämlicher Waren in der betreffenden Besteuerungsperiode. Ausreichend ist, daß die steuermindernden Umstände ihrer Art nach (hier: Fahrzeugankauf von anderen Unternehmen) in einem unmittelbaren Zusammenhang mit der Art der verschwiegenen Ausgangsumsätze (Weiterverkauf von Fahrzeugen) stehen.

Ungeachtet der neuen Sichtweise zur (eingeschränkten) Reichweite des Kompensationsverbots in den Fällen des Vorsteuerabzugs hat sich der Senat leider nicht dazu durchringen können, eine klare Aussage zur generellen (Nicht-) Anwendbarkeit des Kompensationsverbotes in den Fällen der Steuerhinterziehung durch Unterlassen zu treffen. Richtigerweise muß eine Anwendung von § 370 Abs. 4 Satz 3 auf § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO prinzipiell ausscheiden, da die gesetzliche Formulierung der „anderen Gründe“ begrifflich voraussetzt, daß es einen objektiven Bezugspunkt für die Bestimmung der auszuschließenden „anderen“ Gründe gibt – und dieser Bezugspunkt kann nur der Inhalt der tatsächlich abgegebenen Erklärung sein. Der 1. Strafsenat hat diese Frage in seiner Entscheidung aber leider ausdrücklich dahinstehen lassen.

#### 5. Erklärungspflicht nach § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO als „besonderes persönliches Merkmal“ (BGH vom 23.10.2018)

Gemäß § 28 Abs. 1 StGB ist die Strafe nach § 49 Abs. 1 StGB zu mildern, wenn bei dem Teilnehmer besondere persönliche Merkmale fehlen, welche die Strafbarkeit des Täters begründen. Nach der ständigen Rechtsprechung des BGH wird zwischen täterbezogenen persönlichen Merkmalen, die als besondere persönliche Merkmale im Sinne des § 28 Abs. 1 StGB behandelt werden, und tatbezogenen persön-

<sup>15</sup> Die Aufbewahrung dieser Rechnungen wäre steuerstrafrechtlich nicht erforderlich, da es nur auf die Existenz im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer ankommen kann; zudem wäre nach neuer Rechtsprechung des BFH auch eine rückwirkende Vervollständigung unvollkommener Rechnungsdokumente denkbar (vgl. BFH vom 20.10.2016 V R 26/15, DStR 2016, 2967).

<sup>16</sup> Pflaum, wistra 2019, 111 unter Hinweis auf EuGH vom 18.05.2017 „Litdana“, UR 2017, 552 Rn. 32 m.w.N.; nach den Plänen des Gesetzgebers soll diese Rechtsprechung ab dem 01.01.2020 in § 25f UStG nF. gesetzlich verankert werden.

lichen Merkmalen unterschieden, auf welche die Vorschrift keine Anwendung findet.

Auch in diesem Punkt hat der BGH seine langjährige Rechtsprechung zum § 370 AO geändert. Bislang ging die Rechtsprechung davon aus, daß zwar die handelsrechtlichen Pflichten aus § 283 StGB oder die gesellschaftsrechtliche Vermögensbetreuungspflicht der Organe einer Gesellschaft bei § 266 StGB als täterbezogenes besonderes persönliches Merkmal i. S. v. § 28 Abs. 1 StGB einzuordnen sein sollte, nicht aber die steuerlichen Erklärungspflichten aus § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO. Die Literatur stand dem überwiegend kritisch gegenüber, denn eine nachvollziehbare Begründung für diese Differenzierung war nicht ersichtlich.<sup>17</sup>

Mit Entscheidung vom 23.10.2018 hat der 1. Strafsenat auch diese Position angepaßt. Zur Begründung führt der Senat aus:<sup>18</sup>

*„Die Pflichtwidrigkeit im Sinne von § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO ist – insoweit ändert der Senat seine Rechtsprechung – ein strafbarkeitsbegründendes besonderes persönliches Merkmal nach § 28 Abs. 1 StGB.*

*Die Abgrenzung hängt davon ab, ob das betreffende Merkmal im Schwergewicht die Tat oder die Persönlichkeit des Täters kennzeichnet (...). Im Bereich der durch Pflichten gekennzeichneten Merkmale ist für die Abgrenzung letztlich maßgeblich, welche Art von Pflicht das Merkmal umschreibt (...). Umschreibt es eine vorstrafrechtliche Sonderpflicht, wird eher die Persönlichkeit des Täters gekennzeichnet, ist das Merkmal täterbezogen. Handelt es sich dagegen um ein strafrechtliches, an Jedermann gerichtetes Gebot, wird eher die Tat gekennzeichnet, ist das Merkmal tatbezogen (...). An diesen Grundsätzen hält der Senat fest. Für die von § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO in Bezug genommene Pflichtenlage legt der Senat diese allerdings – entgegen seiner bisherigen und von dem Landgericht aus dessen Sicht zutreffend angewendeten Rechtsprechung (...) – dahingehend aus, daß für das auf eine außerstrafrechtliche Pflicht rekurrierende Straftatmerkmal der „Pflichtwidrigkeit“ maßgeblich ist, daß es im Einzelfall eine besondere Pflichtenstellung des Täters beschreibt und damit ein besonderes persönliches Merkmal im Sinne des § 28 Abs. 1 StGB darstellt.*

*Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs kann Täter – auch Mittäter – einer Steuerhinterziehung durch Unterlassen nur derjenige sein, der selbst zur Aufklärung steuerlich erheblicher Tatsachen besonders verpflichtet ist (...). Dabei können sich Offenbarungspflichten sowohl aus den gesetzlich besonders festgelegten steuerlichen Erklärungspflichten wie auch aus allgemeinen Garantienpflichten ergeben, die allerdings nur eine untergeordnete Rolle spielen (vgl. BGH, Urteil vom 9. April 2013 – 1 StR 586/12, BGHSt 58, 218, 227; Joecks in Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht, 8. Aufl., § 370 Rn. 236 ff.). Den Verpflichteten trifft damit – ungeachtet dessen, daß die steuerrechtlichen Erklärungsvorschriften potentiell viele treffen können – im konkreten Fall jedenfalls eine Sonderpflicht, die – ebenso wie die Pflichtenstellung eines Schuldners in § 283 StGB – höchstpersönlicher Art ist*

*(vgl. BGH, Beschluß vom 22. Januar 2013 – 1 StR 234/12, BGHSt 58, 115, 117 f.). Denn das tatbestandliche Unrecht der verwirklichten Tat ergibt sich im Vergleich zu anderen Straftatbeteiligten aus der im Rahmen von § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO erforderlichen Erklärungspflicht, die die besondere soziale Rolle des Täters in Bezug auf die von der Vorschrift geschützten Rechtsgüter kennzeichnet (...). Für den Teilnehmer, der betreffend den jeweiligen Steuervorgang kein Adressat der besonderen Pflichten ist und der sich damit in keiner Vertrauensposition mit Bezug zu strafrechtlich geschützten Rechtsgütern befindet, legt dies die Anwendung des § 28 Abs. 1 StGB nahe (...).“*

Konsequenz dieser Rechtsprechung ist, daß dem Anstifter oder Gehilfen zu einer Steuerhinterziehung durch Unterlassen (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO) eine zwingende Strafmilderung nach § 49 StGB zu gewähren ist, was in den Fällen der Beihilfe (§ 27 StGB) regelmäßig dazu führt, daß die Strafe (im Vergleich zu dem Haupttäter) zweifach abzumildern ist.

Aktuell ist diese Rechtsprechungsänderung vor allem auch für die Verteidigung in der Berufungs- oder Revisionsinstanz zu beachten. Denn die Tatgerichte konnten bei ihren bisherigen Urteilen den Rechtsprechungswechsel kaum vorhersehen, so daß die Strafzumessungsentscheidungen bei einer Verurteilung wegen Beihilfe zur Steuerhinterziehung durch Unterlassen (gemessen an den neuen Vorgaben) vielfach angreifbar sein werden. Dies führt dann in der Revisionsinstanz zur Aufhebung der angefochtenen Entscheidung. Der BGH hat dies beispielsweise in einer seiner neuesten Entscheidungen (vom 25.07.2019) demonstriert, die die Revision eines „Kurierfahrers“ betraf, der den Handel der anderen Beteiligten mit Scheinrechnungen unterstützt hatte. Die Steueransprüche aus § 14c UStG waren nicht erklärt worden, was dem „Kurier“ den Vorwurf der Beihilfe zur Steuerhinterziehung einbrachte. Für ihn galt die neue Rechtsprechung, so daß der Strafraum aus § 370 AO zweifach nach § 49 Abs. 1 StGB zu verringern war, was das Landgericht übersehen hatte. In diesem Zusammenhang weist der BGH allerdings auch darauf hin, daß die doppelte Minderung ausnahmsweise unterbleiben kann, wenn die Tatbeiträge des Nicht-Erklärungspflichtigen eigentlich auch eine täterschaftliche Verurteilung begründen könnten. Unterbleibt die Verurteilung als Täter allein wegen der fehlenden Pflichtenstellung nach § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO, dann kann die zweite Milderung nach § 49 Abs. 1 StGB ausnahmsweise entfallen.<sup>19</sup>

<sup>17</sup> Zum Stand der Diskussion vor dem Rechtsprechungswechsel vgl. nur Schmitz/Wulf in MüKo-StGB, 3. Auflage 2019, § 370 AO Rn. 452 f.; ausführliche Fundstellen zur bisherigen Diskussion finden sich in der Entscheidung des Senats, BGH 23.10.2018 – 1 StR 454/17, wistra 2019, 330, Rn. 18-20.

<sup>18</sup> BGH 23.10.2018 – 1 StR 454/17, wistra 2019, 330 mit zustimmender Anmerkung Feindt/Rettke.

<sup>19</sup> BGH 25.07.2019 – 1 StR 230/19 (juris).

1 Monat kostenlos testen:

[www.estg-context.de](http://www.estg-context.de)



LADEMANN

## **EStG *context***

in Zusammenarbeit mit 

Das finden Sie NUR hier:

- › **8–9 Updates im Jahr – höchste Aktualisierungsrate aller ESt-Kommentare!**
- › **EStG kompakt:**  
Aktuelle Entwicklungen und Ausblicke auf Geplantes in Gesetzgebung – Rechtsprechung – Verwaltung, systematisch in der Paragrafenfolge des EStG
- › **Zentrale BFH-Entscheidungen**  
unmittelbar nach Veröffentlichung kommentiert von BFH-Richtern
- › **Besprechung aktueller Verwaltungsanweisungen**  
durch Ministerialrätin Ingetraut Meurer, Referatsleiterin im BMF
- › **Aufsätze der Fachzeitschrift »Betriebs-Berater«**
- › **Dynamischer Versionsvergleich von Vorschriftenfassungen**

### DER ONLINE-ARBEITSPLATZ ZUM EINKOMMENSTEUERRECHT

Kontinuierlich fortgeführt mit 8–9 Updates jährlich  
Grundlizenz mit 3 Simultanzugängen monatlich € 55,-  
ISBN 978-3-415-05274-1

## Anzeigepflichten für Steuergestaltungen: Überblick über die DAC6-Richtlinie und die geplante nationale Umsetzung (Teil 2)

Annika Tiemann\*

Im Rahmen des BEPS-Projekts hat die OECD den beteiligten Staaten empfohlen, „aggressiven Steuergestaltungen“ u. a. mit einer Anzeigepflicht zu Leibe zu rücken. Dies hat die EU veranlaßt, eine entsprechende Anzeigepflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltungen mit der jüngsten Änderung der Amtshilfe-Richtlinie den Mitgliedstaaten zur innerstaatlichen Umsetzung aufzugeben. Das BMF hat einen Referentenentwurf erarbeitet, der neben einer Meldepflicht für grenzüberschreitende Fallgestaltungen auch eine Meldepflicht für innerstaatliche Sachverhalte vorsieht. Nachdem der erste Teil des Beitrags im steueranwaltsmagazin 3/2019 die Regelungstechnik und sachliche Meldepflicht der Entwurfsregelung beleuchtete, beschäftigt sich der zweite Teil mit der persönlichen Meldepflicht, dem Inhalt der Meldung, formalen Aspekten sowie den Vorschlägen zu einer auf innerstaatliche Sachverhalte bezogenen Anzeigepflicht.

### III. Persönliche Meldepflicht

#### 1. Intermediär

##### a) Grundfall

Die Meldepflicht müssen nach § 138d Abs. 1 AO-E grds. die Intermediäre erfüllen. Mehrere Intermediäre derselben grenzüberschreitenden Steuergestaltung sind nebeneinander zur Mitteilung verpflichtet, es sei denn, ein Intermediär kann nachweisen, daß ein anderer Intermediär die Meldepflicht bereits erfüllt hat (§ 138d Abs. 6 AO-E). So sollen Mehrfachmeldungen verhindert werden. Als Nachweis genügt nach der Begründung des Referentenentwurfs die Angabe der Registriernummer der Gestaltung (§ 138f Abs. 3 S. 2 AO-E).<sup>1</sup>

Intermediär ist gem. § 138d Abs. 1 AO-E, wer eine grenzüberschreitende Steuergestaltung (dazu oben) vermarktet, für Dritte konzipiert, organisiert oder zur Nutzung bereitstellt oder ihre Umsetzung durch Dritte verwaltet. Der Anwendungsbereich ist damit denkbar weit gefaßt. Das Merkmal des Organisierens soll mit der Bereitstellung zur Nutzung und der Zurverfügungstellung für eine konkrete Verwendung erfüllt sein. Noch früher setzt das Konzipieren der Gestaltung an. Ein Verwalten ist nur anzunehmen bei Leitung der Umsetzung der Steuergestaltung in verantwortlicher Position.<sup>2</sup> Die Stellung als Intermediär ist nicht

auf bestimmte Berufsgruppen beschränkt, in Betracht kommen Steuerberater, Rechtsanwälte, Wirtschaftsprüfer, Finanzdienstleister oder sonstige Berater.

Meldepflichtig sind nach § 138d Abs. 4 AO-E jedoch nur Intermediäre, die

- ihren Wohnsitz, gewöhnlichen Aufenthalt, Geschäftsleitung oder Sitz in Deutschland haben oder
- wenn sie diese in keinem Mitgliedstaat der Europäischen Union haben, aber eine Betriebsstätte in Deutschland unterhalten, durch die die Dienstleistungen im Zusammenhang mit der grenzüberschreitenden Gestaltung unterhalten werden oder
- in Deutschland in das Handelsregister oder ein öffentliches berufsrechtliches Register eingetragen sind oder
- in Deutschland bei einem Berufsverband für juristische, steuerliche oder beratende Dienstleistungen registriert sind.

##### b) Auffangtatbestand

Nach Art. 3 Nr. 21 der Amtshilfe-Richtlinie soll dazu auch jede Person zählen, die weiß oder vernünftigerweise wissen müßte, daß sie unmittelbar oder über andere Personen Hilfe, Unterstützung oder Beratung im Hinblick auf Konzeption, Vermarktung, Organisation, Bereitstellung zur Umsetzung oder Verwaltung der Umsetzung einer meldepflichtigen grenzüberschreitenden Gestaltung geleistet hat. Dieser Auffangtatbestand ist im Referentenentwurf (bisher) nicht enthalten.

Sollte die Umsetzung bewußt unterlassen worden sein, wäre das unter rechtspolitischen Gesichtspunkten nur zu begrüßen. Der Auffangtatbestand ist unangemessen weit geraten und erfaßt sogar Fallkonstellationen, in denen jemand grenzüberschreitende Gestaltungen melden muß, von denen er keine Kenntnis hat. Da es sich um eine min-

\* Annika Tiemann promoviert an der Ruhr-Universität Bochum unter Betreuung von Prof. Dr. Roman Seer zu dem Thema Anzeigepflichten. Dieser Beitrag wurde als Teil 1 bereits in steueranwaltsmagazin 2019, 105 begonnen.

1 Begründung des Referentenentwurfs v. 30.01.2019, S. 35.

2 Begründung des Referentenentwurfs v. 30.01.2019, S. 31.



destharmonisierende Richtlinie<sup>3</sup> handelt, ist Deutschland jedoch grundsätzlich zur Umsetzung der Richtlinienbestimmungen unionsrechtlich verpflichtet; den innerstaatlichen Stellen ist lediglich die Wahl der Form und der Mittel überlassen (Art. 288 Abs. 3 AEUV). Es ist daher durchaus denkbar, daß der Auffangtatbestand noch Eingang in das Umsetzungsgesetz finden wird. Die Richtlinienbestimmung stellt nicht auf das tatsächliche Wissen ab, sondern auf ein „Kennenmüssen“ unter Berücksichtigung des einschlägigen Fachwissens und Verständnisses eines Beraters. Ob daraus eine Nachforschungspflicht insb. für Steuerberater und Rechtsanwälte erwächst, ist unklar.<sup>4</sup>

**Beispiel 7:** Die Steuerabteilung des Unternehmens U plant Funktionen von einer inländischen Gesellschaft auf eine konzernangehörige Gesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat zu verlagern und hat dazu ein Konzept erarbeitet. Unter anderem sollen gewerblich eingetragene Schutzrechte (Marken) übertragen werden. Es wird der entsprechend spezialisierte Rechtsanwalt R beauftragt, einen Vertrag zur Übertragung der Marken zu entwerfen. Trotz seiner nur isolierten Tätigkeit könnte R als meldepflichtig angesehen werden, wenn man argumentiert, daß er bspw. aufgrund seiner Spezialisierung hätte wissen müssen, daß er an einer grenzüberschreitenden Gestaltung mitwirkt.

#### c) Ausnahme aufgrund Verschwiegenheitsverpflichtung

Rechtsanwälte und Steuerberater unterliegen als Berufsgeheimnisträger in Deutschland der Verschwiegenheitspflicht (§ 43a Abs. 2 BRAO, § 57 StBerG). Die Amtshilferichtlinie sieht daher in Art. 8ab Abs. 5 für die Mitgliedstaaten die Möglichkeit der Verlagerung der Meldepflicht von den Intermediären auf die Steuerpflichtigen selbst vor. Der Referentenentwurf macht von dieser Möglichkeit zwar Gebrauch, jedoch nur in sehr engen Grenzen zulasten der Berufsgeheimnisträger. Nach § 138f Abs. 5 AO-E geht in Fällen, in denen der Intermediär einer gesetzlichen Verschwiegenheitspflicht unterliegt und der Nutzer ihn nicht von dieser entbindet, die Meldepflicht auf den Nutzer über. Dies gilt jedoch nur, sobald der Intermediär den Nutzer über die Möglichkeit der Entbindung von der Verschwiegenheitspflicht und den Übergang der Meldepflicht informiert und der Intermediär dem Nutzer die erforderlichen Angaben und die Registriernummer zur Verfügung gestellt hat. Geschieht dies nicht, bleibt also der Intermediär meldepflichtig. Dies gilt nach der Begründung ausdrücklich trotz des Bestehens einer gesetzlichen Verschwiegenheitsverpflichtung.<sup>5</sup> Zudem gilt der Übergang der Meldepflicht nur für die (vor allem personenbezogenen) Angaben nach § 138f Abs. 4 AO-E. Die nach § 138f Abs. 3 AO-E zu übermittelnden Angaben insb. zur rechtlichen Wirkung und zum Aufbau der Gestaltung sind in jedem Fall vom Intermediär zu leisten. Die Aufbereitung der Informationen für den Nutzer zur Leistung der Meldung bleibt ebenfalls dem Intermediär überlassen. In der Praxis ist dies bei der Gestaltung einer Honorarvereinbarung zu beachten.

## 2. Nutzer

Wirkt kein inländischer Intermediär an der meldepflichtigen grenzüberschreitenden Gestaltung mit, ist nach § 138f Abs. 6 AO-E der Nutzer zur Meldung (aller Angaben) verpflichtet. Nutzer ist dabei gem. § 138d Abs. 7 AO-E jede natürliche oder juristische Person, Personengesellschaft oder Gemeinschaft oder Vermögensmasse,

- a) der eine mitteilungspflichtige grenzüberschreitende Steuergestaltung zur Umsetzung zur Verfügung gestellt wird,
- b) die bereit ist, eine grenzüberschreitende Steuergestaltung umzusetzen, oder
- c) die den ersten Schritt zur Umsetzung einer grenzüberschreitenden Steuergestaltung gemacht hat.

Der Nutzer ist von der Meldepflicht befreit, wenn er nachweisen kann, daß die grenzüberschreitende Steuergestaltung bereits in Deutschland oder einem anderen Mitgliedstaat nach dessen Recht gemeldet wurde, § 138f Abs. 6 AO-E.

Kommen mehrere Nutzer als Meldepflichtige bzgl. derselben Gestaltung in Betracht (bspw. in Konzernen), gilt gem. § 138f Abs. 7 AO-E Folgendes:

- Hinsichtlich der Daten nach § 138f Abs. 3 AO-E (gestaltungsbezogen) ist vorrangig der Nutzer zur Meldung verpflichtet, der die grenzüberschreitende Gestaltung mit dem Intermediär/den Intermediären vereinbart hat (Nr. 1 S. 1).
- Nachrangig ist der Nutzer verpflichtet, der die Umsetzung der grenzüberschreitenden Steuergestaltung verwaltet (Nr. 1 S. 2). M.E. muß der Begriff der „Verwaltung“ hier ausgelegt werden wie in § 138d Abs. 1 AO-E (dazu oben).
- Alle Nutzer der grenzüberschreitenden Gestaltung sind zur Mitteilung der Daten nach Abs. 3 (personenbezogen) und der Registriernummer verpflichtet (Nr. 2).
- Teilt der vorrangig Verpflichtete alle Daten nach Abs. 4 aller übrigen Nutzer mit, sind diese übrigen Nutzer von der Verpflichtung befreit (Nr. 3).

Um der Meldepflicht zu unterliegen, muß auch der Nutzer den persönlichen Inlandsbezug erfüllen. Dies ist der Fall, wenn er entweder in Deutschland ansässig ist oder in keinem Mitgliedstaat der EU ansässig ist, aber eine Betriebsstätte in Deutschland unterhält, in der durch die Steuergestaltung ein steuerlicher Vorteil entsteht, Einkünfte erzielt werden oder eine wirtschaftliche Tätigkeit ausgeübt wird, § 138f Abs. 8 AO-E.

Liegt eine sog. Inhouse-Gestaltung vor, gibt es keinen Intermediär, der die Gestaltung entwickelt hat. Der Nutzer

3 Zur Figur des Mindeststandards, *Oppel* in Hagemann/Kahlenberg, Anti Tax Avoidance Directive, Kommentar, 2019, Art. 3 Rn. 36.

4 *Schnitger/Brink/Welling*, IStR 2019, 157, 161 sprechen von einer „Vorsorgepflicht“; vgl. auch *Middendorf/Eberhardt*, StuB 2018, 549, 550 sowie das Beispiel bei *Fischer/Riedlinger*, IWB 2018, 416, 421.

5 Begründung des Referentenentwurfs v. 30.01.2019, S. 51.

hat die Gestaltung stattdessen für sich selbst konzipiert. Falten Intermediär und Nutzer in Personalunion zusammen, sind gem. § 138f Abs. 10 AO-E die für Intermediäre geltenden Regelungen entsprechend anzuwenden.

#### IV. Fristen, Inhalt der Meldung, Sanktionen

##### 1. Meldefristen

Die Frist zur Meldung der grenzüberschreitenden Steuergestaltung beträgt für den meldepflichtigen Intermediär 30 Tage. Fristbeginn ist der Ablauf des Tages, an dem erstmals ein meldepflichtiges Ereignis eintritt. Ein solches meldepflichtiges Ereignis ist nach § 138f Abs. 2 AO-E entweder

1. die Bereitstellung der grenzüberschreitenden Steuergestaltung zur Umsetzung;
2. der Nutzer ist zur Umsetzung der grenzüberschreitenden Steuergestaltung bereit oder
3. mindestens ein Nutzer hat den ersten Schritt der Umsetzung der grenzüberschreitenden Steuergestaltung gemacht.

Die Tatbestände sind bewußt weit gefaßt, wie auch bereits in Art. 8ab Abs. 1 der Amtshilfe-Richtlinie. Die Finanzverwaltung soll "zum frühestmöglichen Zeitpunkt"<sup>6</sup> Kenntnis von der grenzüberschreitenden Steuergestaltung erlangen.

Die Begründung des Referentenentwurfs bringt zumindest ein wenig Klarheit, wie die höchst unbestimmten Merkmale der von der DAC6 vorgegebenen Bestimmungen auszulegen sind. Ein „Bereitstellen zur Umsetzung“ soll vorliegen, wenn dem Nutzer die vertraglichen Unterlagen zur Umsetzung der Gestaltung zugänglich gemacht werden. Die tatsächliche Umsetzung durch den Nutzer ist ausdrücklich nicht erforderlich.<sup>7</sup>

Unklar bleibt jedoch, wann der Nutzer zu einer Umsetzung "bereit ist" (Nr. 2). Dies wird wohl nur Gestaltungen betreffen, die der Nutzer selbständig konzipiert hat,<sup>8</sup> da sonst bereits Nr. 1 einschlägig wäre. Im Gleichlauf mit § 138d Abs. 7 Nr. 2 AO-E soll die Bereitschaft des Nutzers zur Umsetzung vorliegen, wenn die Umsetzung nur noch von der abschließenden Entscheidung des Nutzers abhängig ist. In Unternehmen ist auf den Zeitpunkt abzustellen, in dem der zuständige Verantwortliche die Implementierung der Steuergestaltung beschließt.<sup>9</sup> Diese Zeitpunkte rechtssicher zu bestimmen, erscheint jedoch schwierig. Wann nur noch eine „abschließende Entscheidung“ erforderlich ist, ist als innere Tatsache nicht nachweis- oder widerlegbar. Hier wären weitere Anhaltspunkte hilfreich.

Nr. 3 soll insbesondere Gestaltungen abdecken, deren Wirkung von einer aufschiebenden Bedingung (§ 158 BGB) abhängig ist.

Geht die Meldepflicht nach § 138f Abs. 5 AO-E auf den Nutzer über, läuft die Frist von 30 Tagen erst ab dem Tag, an dem der Nutzer die relevanten Informationen vom vorrangig anzeigepflichtigen Intermediär erhalten hat.

Handelt es sich um eine „marktfähige“ grenzüberschreitende Gestaltung, sind nach § 138f Abs. 9 AO-E Än-

derungen und Ergänzungen quartalsmäßig zu melden. Eine „marktfähige“ Gestaltung ist anzunehmen, wenn für ihre Verwendung durch einen weiteren Nutzer keine individuelle Anpassung erforderlich ist.<sup>10</sup>

Die Frist von nur 30 Tagen ist außerordentlich kurz gehalten. Der Entwurfsverfasser hat mit den Regelungen zum (teilweisen) Übergang der Meldepflicht im Falle einer gesetzlichen Verschwiegenheitsverpflichtung des Intermediärs und dem Zusammentreffen mehrerer Intermediäre zwar mögliche Schwierigkeiten erkannt und auszuräumen versucht. Geschaffen wurde jedoch vor allem ein erheblicher Koordinationsaufwand zwischen Intermediär und Nutzer und/oder zwischen den verschiedenen Intermediären. In Anbetracht dessen und der Komplexität mancher Gestaltungen wird die Frist von 30 Tagen für die Meldepflichtigen große Probleme aufwerfen.<sup>11</sup>

##### 2. Zu übermittelnde Daten

Der Referentenentwurf differenziert in § 138f AO-E zwischen gestaltungsbezogenen und personenbezogenen Daten. Ist ein inländischer Intermediär vorhanden, hat dieser immer die (gestaltungsbezogenen) Daten nach § 138f Abs. 3 AO-E zu übermitteln. Dies beinhaltet:

1. Persönliche Daten zum relevanten Intermediär;
2. Einzelheiten zu den erfüllten Kennzeichen des § 138e AO-E;
3. eine Zusammenfassung der steuerlichen Gestaltung inkl. gängiger Bezeichnung und abstrakter Beschreibung der relevanten Geschäftstätigkeiten (unter Wahrung des Geschäftsgeheimnisses);
4. das (voraussichtliche) Datum des ersten Schritts der Umsetzung der Gestaltung;
5. Einzelheiten zu den einschlägigen Rechtsvorschriften aller betroffener Mitgliedstaaten.

Allein dieser Katalog fällt äußerst umfangreich aus. Die persönlichen Daten zum Intermediär entbehren zudem jeder Grundlage in einem Meldepflichtsystem mit rechtspolitischer Zielsetzung. Auch wenn in der Begründung des Referentenentwurfs kein Hinweis auf eine abschreckende Zielsetzung erkennbar ist, kann sich die Umsetzung in diesem Punkt nicht von der Amtshilfe-Richtlinie lösen. Bezüglich Nr. 2 und Nr. 5 stellt die Begründung des Entwurfs klar, daß eine exakte Zitierung der relevanten Norm ausreicht. Bei ausländischen Rechtsnormen ist zudem die Angabe des Gesetzes und der Nationalität erforderlich.<sup>12</sup>

6 Begründung des Referentenentwurfs v. 30.01.2019, S. 49.

7 Begründung des Referentenentwurfs v. 30.01.2019, S. 49.

8 Begründung des Referentenentwurfs v. 30.01.2019, S. 49.

9 Begründung des Referentenentwurfs v. 30.01.2019, S. 36.

10 Begründung des Referentenentwurfs v. 30.01.2019, S. 52.

11 Ebenso *Ditz/Bärsch/Engelen*, DStR 2019, 815, 821.

12 Begründung des Referentenentwurfs v. 30.01.2019, S. 49 f.

Unterliegt der Intermediär keiner gesetzlichen Verschwiegenheitsverpflichtung oder hat der Nutzer ihn von dieser entbunden, muss der Intermediär zusätzlich die Daten nach § 138f Abs. 4 AO-E übermitteln:

1. Persönliche Daten zum Nutzer;
2. Informationen zu verbundenen Unternehmen des Nutzers;
3. das Datum des ersten Schritts der Umsetzung der Gestaltung;
4. Angaben zu allen in einem Mitgliedstaat der EU ansässigen Personen, die von der grenzüberschreitenden Steuergestaltung betroffen sein könnten,
5. den tatsächlichen oder voraussichtlichen Wert der Steuergestaltung;<sup>13</sup>
6. Angabe der Mitgliedstaaten, die wahrscheinlich von der Steuergestaltung betroffen sind.

In dem Referentenentwurf fehlt die Einschränkung des Art. 8ab Abs. 1 der DAC6, daß nur solche Informationen vorzulegen sind, die dem Intermediär bekannt, in seinem Besitz oder unter seiner Kontrolle befindlich sind.<sup>14</sup> Geht die Meldepflicht nach § 138f Abs. 5 AO-E auf den Nutzer über (dazu oben), hat der Intermediär diese Angaben dem Nutzer zur Verfügung zu stellen, so daß der Nutzer diese an das Bundeszentralamt für Steuern übermitteln kann.

### 3. Sanktionen

Nach Art. 25a der Amtshilfe-Richtlinie sollen die Mitgliedstaaten Sanktionen für den Verstoß gegen die Meldepflicht vorsehen. Diese Vorgabe setzte der Referentenentwurf in § 383a AO-E um. Der Verstoß gegen die Meldepflichten nach § 138d, §138f und § 138g AO-E, also durch Intermediär wie Nutzer, stellt eine Ordnungswidrigkeit dar, die mit einem Bußgeld bis 25 000 Euro geahndet werden kann.

### 4. Zeitliche Anwendung

Die Mitgliedstaaten sind zur Umsetzung der DAC6 bis zum 31.12.2019 verpflichtet. Ab dem 01.07.2020 sind die Vorschriften anzuwenden. Wie es auch Art. 8ab Abs. 12 der Amtshilfe-Richtlinie vorgesehen hatte, sind dann aber bereits alle relevanten Gestaltungen zu melden, in denen der erste Schritt nach dem 24.06.2018 umgesetzt wurde, § 33 Abs. 1 EGAO-E. Für die Meldung dieser Gestaltungen gilt abweichend von § 138f Abs. 2 AO-E eine Frist von zwei Monaten nach dem 30.06.2020, § 33 Abs. 2 EGAO-E.

Der Ordnungswidrigkeitstatbestand sowie die Bußgeldandrohung nach § 383a AO-E sollen jedoch nur für solche grenzüberschreitenden Gestaltungen Anwendung finden, die nach dem 30.06.2020 umgesetzt wurden, § 33 Abs. 3 EGAO-E.

Auch wenn die Meldepflicht für diesen „Übergangszeitraum“ zwischen dem 25.06.2018 und dem 01.06.2020 nicht bußgeldbewehrt ist, sorgt sie dennoch für enorme praktische Umsetzungsschwierigkeiten. Das nationale Umsetzungsgesetz ist in seiner endgültigen Fassung noch nicht bekannt, die Intermediäre müssen jedoch bereits umfang-

reiche Informationen über die (potenziell) anzeigepflichtigen grenzüberschreitenden Steuergestaltungen sammeln und angemessene Strukturen implementieren.

## C. Überschießende Umsetzung: Anzeigepflicht für nationale Steuergestaltungen

Zusätzlich zur Umsetzung der durch die DAC 6-Richtlinie vorgegebenen Anzeigepflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltungen sieht der Referentenentwurf in § 138j AO-E eine Anzeigepflicht für nationale Steuergestaltungen vor.

### I. Zielsetzung

Schon die Zielsetzung einer Anzeigepflicht für nationale Gestaltungen begegnet Zweifeln. Der Referentenentwurf begrenzt die Zielsetzung der Anzeigepflicht nationaler Gestaltung auf das Informationsinteresse für Staat und Behörden (rechtspolitische Funktion).<sup>15</sup> Gerade dieses Informationsinteresse besteht im Falle nationaler Steuergestaltungen jedoch möglicherweise nicht. Daß den Finanzbehörden der einzelnen Mitgliedstaaten detaillierte Kenntnisse der ausländischen Steuerrechtsordnungen fehlen und sie deshalb grenzüberschreitende Steuergestaltungen nicht ohne Weiteres erkennen, erscheint einleuchtend. Das eigene nationale Steuerrecht sollte jedoch hinreichend bekannt sein.<sup>16</sup>

### II. Sachliche Meldepflicht

Nach § 138j Abs. 2 Nr. 2 AO-E sind Gestaltungen anzeigepflichtig, die Steuern vom Einkommen oder Vermögen, die Gewerbesteuer, die Erbschaft- und Schenkungsteuer oder die Grunderwerbsteuer zum Gegenstand haben. Der Anwendungsbereich ist also beschränkter als der der Umsetzung der DAC 6-Richtlinie, die bspw. auch nicht harmonisierte Verbrauchsteuern erfaßt (siehe dazu Teil 1).

Auch die Anzeigepflicht für nationale Gestaltungen definiert die anzeigepflichtigen Gestaltungen über bestimmte „Merkmale“. Zunächst nimmt § 138j Abs. 2 Nr. 1 AO-E Gestaltungen von der Anzeigepflicht nach § 138j Abs. 1 AO-E aus, die bereits grenzüberschreitende Steuergestaltungen im Sinne von § 138d Abs. 2 i.V.m. § 138e AO-E darstellen.

13 Gemeint ist nicht der Wert des steuerlichen Vorteils, sondern der Wert der konkreten Transaktion, siehe Begründung des Referentenentwurfs v. 30.01.2019, S. 50.

14 So auch *Ditz/Bärsch/Engelen*, DStR 2019, 815, 822.

15 Vgl. Begründung des Referentenentwurfs v. 30.01.2019, S. 24.

16 A.A. *Osterloh-Konrad/Heber/Beuchert*, Anzeigepflichten für Steuergestaltungen in Deutschland, 2017, S. 118 ff., die eine Anzeigepflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltungen aufgrund der bereits bestehenden zahlreichen Informationspflichten als überflüssig erachten. Sie problematisieren zudem eine Vereinbarkeit mit den europäischen Grundfreiheiten.

Nach § 138j Abs. 2 Nr. 4 iVm. § 138j Abs. 4 AO-E muß die Gestaltung zudem zusätzlich in jedem Fall den sogenannten „Main benefit“-Test (siehe dazu bereits Teil 1) erfüllen.

Kennzeichen für eine meldepflichtige innerstaatliche Steuergestaltung sind nach § 138j Abs. 3 Nr. 1-4 AO-E:

- Die Vereinbarung einer
  - Vertraulichkeitsklausel, die eine Offenlegung gegenüber den Steuerbehörden oder anderen Intermediären verbietet, oder
  - Vergütung, die in Bezug auf den steuerlichen Vorteil festgesetzt wird.
- Eine standardisierte Dokumentation oder Struktur der Gestaltung, die ohne wesentliche individuelle Anpassung verfügbar ist.
- Derselbe steuerliche Sachverhalt soll mehreren Nutzern oder anderen Steuerpflichtigen oder einem Nutzer oder Steuerpflichtigem mehrfach zugeordnet werden.
- Die Gestaltung hat zum Gegenstand, daß
  - ein Beteiligter unangemessene rechtliche Schritte unternimmt, ein verlustbringendes Unternehmen unmittelbar oder mittelbar zu erwerben, die Haupttätigkeit zu beenden und dessen Verlust steuermindernd zu nutzen;
  - steuerpflichtige Einkünfte in Vermögen, Schenkungen oder andere nicht oder niedriger besteuerte Einnahmen oder nicht steuerbare Einkünfte umgewandelt werden oder
  - Transaktionen durch die Einbeziehung zwischengeschalteter Unternehmen, die keine wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit ausüben, oder Transaktionen, die sich gegenseitig aufheben oder ausgleichen, für zirkuläre Vermögensverschiebungen genutzt werden.

Die Begründung des Referentenentwurfs verweist bezüglich der einzelnen Kennzeichen auf die Erläuterungen zu den entsprechenden Kennzeichen des § 138e AO-E. Auch hier ergeben sich damit die bereits angesprochenen Auslegungsschwierigkeiten.<sup>17</sup>

### III. Persönliche Meldepflicht

Auch die Meldepflicht für nationale Steuergestaltungen betrifft gem. § 138j Abs. 1 AO-E die sog. Intermediäre. Die Definition des Intermediärs stimmt mit der in § 138d Abs. 1 AO-E (angepaßt auf die nationale Steuergestaltung) überein. Ein qualifizierter Inlandsbezug des Intermediärs, wie ihn § 138d Abs. 4 AO-E für die Meldepflicht grenzüberschreitender Gestaltungen vorsieht, ist nicht erforderlich.<sup>18</sup>

Im Unterschied zur Anzeigepflicht für grenzüberschreitende Gestaltung besteht bei der überschießenden Umsetzung keine subsidiäre Anzeigepflicht für den Nutzer der Gestaltung, da § 138j Abs. 5 AO-E keine Verweisung auf § 138f Abs. 6 AO-E enthält. Eine Ausnahme besteht für Inhouse-Gestaltungen, also Gestaltungen, die gänzlich ohne Intermediär konzipiert und verwendet werden, § 138j Abs. 5 i.V.m. § 138f Abs. 10 AO-E.

Zudem enthält § 138j Abs. 6 AO-E persönliche Voraussetzungen, durch die die Anzeigepflicht nach § 138j Abs. 1 AO-E erst ausgelöst wird. Eine Anzeigepflicht besteht nur, wenn der Nutzer (§ 138j Abs. 5 i.V.m. § 138d Abs. 7 AO-E) alternativ:

- eine natürliche Person ist, deren positive Einkünfte (§ 2 Abs. 1 EStG) in dem der anzeigepflichtigen Gestaltung vorhergehenden Kalenderjahr 500.000 Euro übersteigen,
- zu einem Konzern im Sinne des § 18 AktG gehört,
- zusammen mit anderen inländischen Unternehmen von einer ausländischen natürlichen oder juristischen Person, Stiftung oder anderem Zweckvermögen beherrscht oder einheitlich geleitet wird oder mit einem ausländischen Unternehmen wirtschaftlich verbunden ist oder
- aus anderen Gründen allgemein aneinander anschließenden Außenprüfungen unterliegen soll.

Der Kreis der potentiell betroffenen Nutzer ist damit gegenüber der Anzeigepflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltung deutlich eingeschränkt. Die Entwurfsverfasser versprechen sich dadurch eine Entlastung der Intermediäre.<sup>19</sup>

### IV. Fristen, Inhalt der Meldung, Sanktionen

§ 138j Abs. 5 AO-E verweist für die Frist zur Abgabe der Meldung auf § 138f Abs. 2 AO-E. Auch die Anzeige einer nationalen Gestaltung hat nach dem Referentenentwurf innerhalb von 30 Tagen nach dem mitteilungspflichtigen Ereignis zu erfolgen. Die Meldung muß allerdings nur die gestaltungsbezogenen Daten nach § 138f Abs. 3 AO-E enthalten. Die oben angeführten Bedenken setzen sich insoweit fort. Da über den Nutzer keine persönlichen Daten erhoben werden, bedarf es auch keiner Ausnahme aufgrund beruflicher Verschwiegenheitspflichten.

Nach § 33 Abs. 4 AEAO-E ist die Anzeigepflicht für innerstaatliche Sachverhalte ab dem 01.07.2020 in allen Fällen anzuwenden, in denen der erste Schritt einer meldepflichtigen Gestaltung nach dem 30.06.2020 umgesetzt wird. Die rückwirkungsähnliche Wirkung der Anzeigepflicht in Umsetzung der DAC 6-Richtlinie setzt sich hier also nicht fort.

Auch die Verletzung der Mitteilungspflicht nach § 138j Abs. 1 AO-E ist nach § 383a AO-E eine Ordnungswidrigkeit, die mit einem Bußgeld von bis zu 25 000 Euro geahndet werden kann.

<sup>17</sup> So auch *Ditz/Bärsch/Engelen*, DStR 2019, 815, 824 f.

<sup>18</sup> Ebenso *Kepp/Schober*, BB 2019, 791, 794, die jedoch bezweifeln, ob die Meldepflicht eines ausländischen Intermediärs wirklich bedacht wurde oder der Anwendungsbereich nur auf den fehlenden internationalen Bezug angepaßt werden sollte.

<sup>19</sup> Begründung des Referentenentwurfs v. 30.01.2019, S. 27.

## V. Verfassungsrechtlicher Rahmen

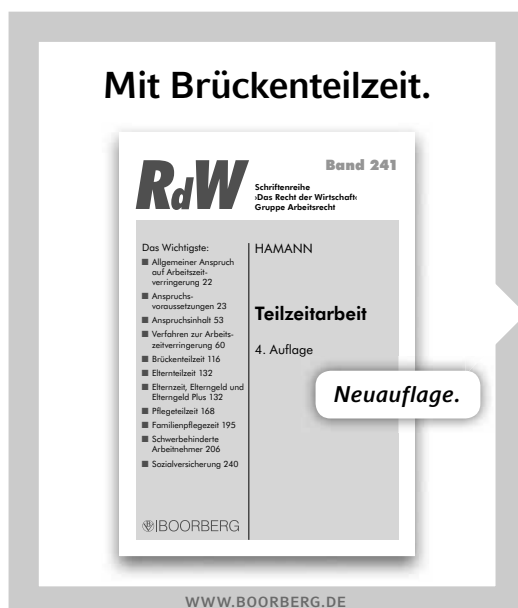
Das Bundesverfassungsgericht lehnt es grundsätzlich ab, Unionsrechtsakte (wie Richtlinien) am Maßstab des Grundgesetzes zu beurteilen, da es sich nicht um einen Akt der (deutschen) öffentlichen Gewalt i.S.d. Art. 93 Abs. 1 Nr. 4a GG bzw. ein (deutsches) Gesetz i.S.d. Art. 100 Abs. 1 GG handelt.<sup>20</sup> Auch ein entsprechendes nationales Umsetzungsgesetz wäre nur an der EU-Grundrechtecharta und nicht an nationalen Grundrechten zu messen, soweit die Vorgaben der Richtlinie den Mitgliedstaaten keinen Umsetzungsspielraum überlassen.<sup>21</sup> Für eine überschießende Umsetzung in Form einer Anzeigepflicht für innerstaatliche Steuergestaltungen gilt dies nicht ohne Weiteres. Eine Vorlagepflicht an den EuGH nach Art. 267 Abs. 3 AEUV besteht nach herrschender Meinung in Literatur und nationaler Rechtsprechung nicht; der EuGH hat zu dieser Frage noch keine Stellung bezogen.<sup>22</sup> Die bereits gegen eine Meldepflicht für grenzüberschreitende Gestaltungen geäußerten verfassungsrechtlichen Bedenken<sup>23</sup> gelten insofern für eine Meldepflicht für innerstaatliche Gestaltungen in verschärfter Form.<sup>24</sup>

## VI. Ausblick

Eine Umsetzung der Anzeigepflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltungen ist – trotz aller Kritik – unumgänglich. Der deutsche Gesetzgeber ist europarechtlich dazu verpflichtet. Für den Rechtsanwender ergeben sich jedoch auch im Rahmen der Anzeigepflicht für innerstaatliche Steuergestaltungen Unsicherheiten. Ob der Gesetz-

geber sich zu einer derart überschießenden Umsetzung der DAC6-Richtlinie in Deutschland wirklich durchringen kann, ist zudem noch nicht in Stein gemeißelt. Dem Vernehmen nach ist es durchaus möglich, daß über die Gesetzgebungsvorhaben getrennt entschieden wird. Trotz der Einschränkungen des persönlichen Anwendungsbereichs wird die Anzeigepflicht für innerstaatliche Sachverhalte für die steuerlichen Berater wie auch die Finanzverwaltung zu zusätzlichen Aufwand verursachen.<sup>25</sup> Aufgrund der beschriebenen Auslegungsschwierigkeiten ist zudem zu hoffen, daß die Finanzverwaltung zeitnah einen Anwendungserlaß erlassen wird, der den Steuerpflichtigen und ihren Beratern zusätzliche Rechtssicherheit verschafft.

- 20 BVerfG, Beschluß v. 07.06.2000 – 2 BvL 1/97, BVerfGE 102, 147 ff., Rz. 55 ff. (juris).
- 21 BVerfG, Beschluß v. 04.10.2011 – 1 BvL 3/08, BVerfGE 129, 186 ff., Rz. 44 (juris).
- 22 Vgl. BAG 23.09.2014 – 9 AZR 1025/12, Rz. 22 (juris) und die dort zitierte Literatur.
- 23 Siehe hierzu schon Teil 1 dieses Beitrags in [steueranwaltsmagazin](#) 2019, 105 f.
- 24 Vgl. dazu eingehend Hey, Gutachten zur Verfassungsmäßigkeit der Einführung einer allgemeinen Anzeigepflicht für Steuergestaltungen, Februar 2018 unter [https://www.bstbk.de/export/sites/standard/de/ressourcen/Dokumente/04\\_presse/pressemitteilungen\\_anlagen/2018/Gutachten\\_Prof.Hey\\_Anzeigepflichten\\_Feb-2018.pdf](https://www.bstbk.de/export/sites/standard/de/ressourcen/Dokumente/04_presse/pressemitteilungen_anlagen/2018/Gutachten_Prof.Hey_Anzeigepflichten_Feb-2018.pdf) im Auftrag der Bundessteuerberaterkammer.
- 25 Kepp/Schober, BB 2019, 791, 795 weisen darauf hin, daß die Betriebsprüfungsstatistik im Jahr 2016 186.339 Großbetriebe nach § 4 Abs. 2 BPO zählte.



## Teilzeitarbeit

Ansprüche auf Verringerung der Arbeitszeit  
– mit neuer Brückenteilzeit –

von Univ.-Professor Dr. Wolfgang Hamann

2019, 4., überarbeitete Auflage, 282 Seiten, € 29,80

Das Recht der Wirtschaft, Band 241

ISBN 978-3-415-06460-7

Zum 1.1.2019 hat der Gesetzgeber den allgemeinen Teilzeitananspruch mit der Einführung der Brückenteilzeit aufgewertet. Dieser kann nun zeitlich befristet für die Dauer von einem bis zu fünf Jahren geltend gemacht werden. Das sichert dem Arbeitnehmer die Rückkehr zur vormaligen (Voll-)Arbeitszeit.

Zahlreiche Beispiele und Übersichten veranschaulichen die Darstellung. Kurzinformationen und praktische Tipps helfen den Beteiligten, konkrete Fragestellungen besser einzuordnen und sich in der individuellen Situation zurechtzufinden.

**BOORBERG**

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

SZ1019

## DAC6-Umsetzung in Deutschland und der Prozeß der Implementierung der Anzeigepflichten für grenzüberschreitende Steuergestaltungen in der Praxis

Prof. Dr. Klaus von Brocke, Rechtsanwalt, München<sup>1</sup>

Die Diskussion um aggressive Steuergestaltungen multinationaler Konzerne und individueller Steuerpflichtiger und die damit einhergehende Reaktion des Europäischen Rates in Form der Änderungsrichtlinie zur Meldepflicht für grenzüberschreitende Gestaltungen (DAC6) vom 25.05.2017<sup>2</sup> konkretisiert sich weiter.<sup>3</sup> In Übereinstimmung mit dem Aktionspunkt 12 („Mandatory Disclosure Rules“) des OECD BEPS-Berichts gegen Gewinnkürzung und Gewinnverlagerung multinationaler Unternehmen zielt die DAC6-Amtshilferichtlinie auf eine erhöhte Transparenz in Hinblick auf grenzüberschreitende Steuergestaltungsmodelle ab. Den einzelnen Mitgliedstaaten soll durch den automatischen Informationsaustausch über diese Gestaltungen eine schnelle Reaktion auf schädliche Steuerpraktiken in Form von neuen Gesetzesinitiativen ermöglicht werden. Die DAC6 ist am 25.06.2018 in Kraft getreten und wird grundsätzlich nach erfolgreicher Implementierung in den jeweiligen Mitgliedstaaten spätestens ab dem 01.07.2020 volle Wirkung entfalten. Meldepflichtige grenzüberschreitende Steuergestaltungen sind innerhalb von 30 Tagen offenzulegen, so daß die ersten Berichte zum 31.07.2020 einzureichen sind. Um dieser zeitlich knapp bemessenen Meldepflicht gerecht zu werden und Sanktionen durch eine Nichtmeldung oder verspätete Meldung zu vermeiden sowie den erheblichen Zeit- und Kostenaufwand möglichst gering zu halten, ist sowohl eine zeitgerechte Implementierung als auch die zukünftige effiziente Anwendung innerhalb der Unternehmen notwendig. Zusätzliche Brisanz ergibt sich auch aus der Pflicht zur Nachmeldung von Gestaltungen mit einem fristauflösenden Ereignis zwischen dem 25.06.2018 und 30.06.2020 bis 31.08.2020. Daher empfiehlt es sich, bereits jetzt mit der Dokumentation relevanter Sachverhalte zu beginnen. Die nachfolgenden Ausführungen stellen zum einen die Neuerungen der deutschen Gesetzgebung dar und geben zum anderen einen praxisnahen Vorschlag zur erfolgreichen Implementierung bzw. Umsetzung innerhalb der Unternehmen.

### 1. Status quo – Umsetzung der DAC6-Amtshilferichtlinie

#### 1.1 Stand des deutschen Gesetzgebungsverfahrens

Am 26.09.2019 veröffentlichte das Bundesministerium der Finanzen (BMF) seinen Referentenentwurf<sup>4</sup> bezüglich der deutschen Umsetzung der DAC6-Amtshilferichtlinie; knapp zwei Wochen darauf folgte der Regierungsentwurf, der am 09.10.2019 vom Kabinett<sup>5</sup> beschlossen wurde. Der fortgeschrittene Gesetzgebungsprozeß überarbeitet und erweitert den ersten Referentenentwurf<sup>6</sup> vom 30.01.2019. Die zügige Reaktion des Gesetzgebers auf den Referentenentwurf ist wohl auf den gesetzten Zeitplan der EU zurückzuführen, da gemäß deren Vorgaben die DAC6 bereits bis 31.12.2019 in den Mitgliedstaaten final umgesetzt sein soll.

Änderungen im Vergleich zum ersten Referentenentwurf betreffen insbesondere den konkreten Meldeprozesses. Die grundsätzlichen Vorschriften hierbei, sprich die Frage, wer eine Gestaltung wann zu melden hat, orientieren sich erfreulicherweise jedoch weiterhin nahe an der

1 Der Autor bedankt sich außerordentlich bei Frau *Elisabeth Bermich* und Herrn *Manuel Schirmer* für die wertvolle Unterstützung.

2 Richtlinie (EU) 2018/822 des Rates zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen/DAC6.

3 Siehe hierzu auch von *Brocke/Templer*, steueranwaltsmagazin 2019, S. 137 ff.

4 Zum Stand der Drucklegung der am 26.09.2019 vom BMF veröffentlichte BMF-Referentenentwurf.

5 Zum Stand der Drucklegung der am 09.10.2019 vom BMF veröffentlichte Regierungsentwurf/Regierungsentwurf v. 09.10.2019.

6 Zum Stand der Drucklegung der am 30.01.2019 vom BMF in die Resortabstimmung gegebene BMF-Referentenentwurf.

DAC6-Amtshilferichtlinie. So beinhalten sowohl der Referentenentwurf vom 26.09.2019 als auch der Regierungsentwurf vom 09.10.2019 weder weitere Kennzeichen (Hallmarks) noch eine Ausweitung des Anwendungsbereichs auf weitere Steuerarten. Zudem ist kein veränderter Anwendungszeitpunkt vorgesehen. Besonders zu begrüßen ist die Tatsache, daß keine Anzeichen für eine Ausweitung des Anwendungsbereichs auf innerstaatliche Steuergestaltung in diesen aktuellen Entwürfen zu erkennen sind, was wahrscheinlich sowohl auf die harsche Kritik der Praxis und die entsprechende Reaktion des Gesetzgebers hierauf als auch auf die Uneinigkeit der Politik zurückzuführen ist. Weitere gesetzgeberische Initiativen in diesem Zusammenhang bleiben jedoch abzuwarten. *Folgende Ausführungen beziehen sich auf den aktuellsten Stand der Gesetzgebung (Regierungsentwurf vom 09.10.2019), die in großen Teilen dem Referentenentwurf vom 26.09.2019 entspricht.*

Der Begriff der „Steuergestaltung“ wird sowohl von der DAC6 selbst als auch durch die aktuelle Gesetzgebung nicht legal definiert, jedoch ist dieser wohl sehr weit zu verstehen. In der Gesetzesbegründung wird allerdings hervorgehoben, daß eine Steuergestaltung eine bewußte und aktive Handlung voraussetzt, um eine bestimmte Struktur bzw. Situation herbeizuführen. Das Einhalten sowie „Abwarten“ von gesetzlichen Fristen, wie beispielsweise die Spekulationsfrist gemäß § 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG, soll demnach nicht als Steuergestaltung gelten.<sup>7</sup> Die von der Praxis geforderte „Mindestaufgriffsgrenze“, sprich die Meldung von Gestaltungen sobald der damit verbundene Steuervorteil einen bestimmten Wert erreicht, wurde nicht im aktuellen Regierungsentwurf mit aufgenommen. Insofern ist grundsätzlich jede Gestaltung, unabhängig vom Wert des daraus resultierenden Steuervorteils, zu melden. Dies könnte eine Meldeflut irrelevanter „Kleingestaltungen“ auslösen und die Intension der DAC6, nämlich aggressive Steuerpolitik zu bekämpfen und das Steuersubstrat zu schützen, durch den daraus resultierenden immensen Verwaltungsaufwand untergraben.

Die primäre Meldepflicht soll dem Intermediär obliegen; diese geht nur in bestimmten Ausnahmefällen auf den Nutzer der Gestaltung über.<sup>8</sup> Hinsichtlich der Einstufung als Intermediär wird nochmals verdeutlicht, daß jemand nur als Intermediär auftritt, sofern er vermarktet, für Dritte konzipiert, organisiert, zur Nutzung bereitstellt oder die grenzüberschreitende Steuergestaltung durch Dritte verwaltet – allerdings unabhängig von der Zugehörigkeit zu einer bestimmten Berufsgruppe.<sup>9</sup> Somit dürften zumindest m. E. allgemeine Compliance-Beratungen nicht von den Offenlegungspflichten tangiert werden. Außerdem scheint es, als würde der Gesetzgeber daran festhalten, daß die reine Ausübung von Hilfstätigkeiten (Annexstätigkeiten) nicht zur Einstufung als Intermediär ausreicht, da hierzu weiterhin kein Hinweis in den Entwürfen enthalten ist. Nicht abschließend geklärt ist allerdings die Einstufung einer Konzernsteuerabteilung. Grundsätzlich stellt sich die Frage, ob diese (durch bspw. das Konzipieren, Organisieren, zur Nut-

zung Bereitstellen oder Verwalten einer Struktur für andere Unternehmenseinheiten) auch als Intermediär im Sinne des § 138d Abs. 1 AO-E agiert. Zumindest ist gemäß § 138d Abs. 6 AO-E geregelt, daß die Vorschriften für Intermediäre auch vom Nutzer der grenzüberschreitenden Steuergestaltung anzuwenden sind, wenn der Nutzer die Gestaltung für *sich selbst konzipiert*; dieser Absatz verweist u. E. auf eine einzelne Unternehmenseinheit und nicht auf den Konzernverbund, der demnach unter § 138d Abs. 1 AO-E fällt. Eine Klarstellung durch den Gesetzgeber in diesem Zusammenhang wäre wünschenswert.

Grundsätzlich kann sich ein Intermediär weiterhin auf seine beruflichen Verschwiegenheitspflichten berufen, soweit er von diesen nicht vom Nutzer der Gestaltung (relevanter Steuerpflichtiger) entbunden wurde. Der Regierungsentwurf sieht jedoch im Gegensatz zur Richtlinie vor, daß der Intermediär auch trotz der Berufung auf diese Verschwiegenheitspflichten immer bestimmte Informationen selbst zu übermitteln hat; eine vollumfängliche Entbindung kann demnach nicht erfolgen. Zusätzlich kann der Intermediär sich gemäß § 138f Abs. 6 AO-E nur auf seine beruflichen Schweigepflichten berufen, soweit er den Nutzer über die Möglichkeit der Entbindung sowie den daraus resultierenden Übergang der Mitteilungspflicht auf den selbigen informiert hat. Der Wortlaut des Regierungsentwurfes hat sich diesbezüglich gegenüber dem zweiten Referentenentwurf sogar nochmals verschärft. Des Weiteren obliegt es grundsätzlich dem Intermediär, dem Nutzer der Gestaltung individuelle Angaben zur Verfügung zu stellen, die dieser im Rahmen des Übergangs der Meldepflicht offenlegen muß. Dies stellt enorm hohe Anforderungen an die Möglichkeit der Entbindung und kann in der Praxis unter Umständen zu einer erheblichen Steigerung der Komplexität führen.

Erfreulicherweise gibt der überarbeitete § 138f Abs. 3 AO-E nähere Auskunft über den zu übermittelnden Datensatz.<sup>10</sup> Konkret müssen unter anderem Informationen zum Intermediär und dem Nutzer der Gestaltung sowie gegebenenfalls zu beteiligten verbundenen Unternehmen übermittelt werden. In Hinblick auf die offenlegungspflichtige Gestaltung sind die betroffenen Hallmarks, die die Meldepflicht begründen, mit einer Beschreibung des Inhalts der Gestaltung zu übermitteln. Außerdem ist eine Angabe über die einschlägigen Rechtsvorschriften aller betroffenen Mitgliedstaaten, die zum Aufsetzen der Struktur genutzt werden notwendig. Die verpflichtende Angabe des Datums des ersten Schrittes der Umsetzung und des tatsächlichen oder voraussichtlichen wirtschaftlichen Werts der Gestaltung

7 Regierungsentwurf v. 09.10.2019, S. 28f.

8 Regierungsentwurf v. 09.10.2019, S. 23.

9 Regierungsentwurf v. 09.10.2019, S. 29.

10 Siehe hierzu auch das vom BZSt veröffentlichte Kommunikationshandbuch, Version 0.1, Stand 07.10.2019/Kommunikationshandbuch, Stand 07.10.2019.

werden den Meldepflichtigen gegebenenfalls noch vor zusätzliche Probleme und Dokumentationsanforderungen (§ 138f AO-E). So erklärt die aktuelle Gesetzgebung beispielsweise, daß an die Methode der Wertermittlung einer Gestaltung keine „überhöhten Anforderungen“ gestellt werden, jedoch bleiben auch hier die tatsächlichen Anforderungen der Finanzverwaltung abzuwarten.<sup>11</sup>

Nach einer erfolgreichen Übermittlung eines Datensatzes wird gemäß § 138f Abs. 5 AO-E jeder Gestaltung eine Registernummer (ArrangementID) zugeteilt. Neben dieser ist zusätzlich die Vergabe einer Offenlegungsnummer (DisclosureID) vorgesehen, die das Zusammenführen von separaten Meldungen durch den Intermediär und den Nutzer der Gestaltung erleichtern soll.<sup>12</sup> Zu beachten ist hierbei, daß der relevante Steuerpflichtige nach Verwirklichung der Steuergestaltung sowohl die Registernummer als auch die Offenlegungsnummer im Rahmen der Steuererklärung für den Besteuerungszeitraum, in dem sich der steuerliche Vorteil erstmalig auswirkt, den Finanzbehörden mitzuteilen hat (§ 138k AO-E).

## 1.2 Der Umsetzungsfortschritt in den Mitgliedstaaten

Neben den Diskussionspunkten hinsichtlich der deutschen Gesetzgebung kristallisieren sich zudem deutliche Unterschiede in der Umsetzung in den einzelnen Mitgliedstaaten heraus. So wurde beispielsweise der Anwendungsbereich der Richtlinie im Rahmen der Implementierung in nationales Recht von einigen Mitgliedstaaten ausgeweitet.

Zu nennen ist in diesem Zusammenhang vor allem Polen, da im Rahmen der Umsetzung neben einer Ausweitung des Anwendungsbereichs auf innerstaatliche Gestaltungen und die Umsatzsteuer auch zusätzliche (landesspezifische) Hallmarks sowie die potenzielle Erhebung von hohen Strafen (bis ca. EUR 4,7 Mio) vorgesehen sind. Zusätzlich sind ad hoc-Meldungen innerhalb von 30 Tagen bereits ab dem 01.01.2019 durchzuführen.

Auf der anderen Seite hat Luxemburg die Richtlinie fast sinngemäß übernommen. Außerdem wurde die Richtlinie in Ungarn, Litauen und Slowenien bereits in nationales Recht transformiert. In den anderen Mitgliedstaaten hingegen wurden entweder bereits Entwürfe veröffentlicht oder noch keine öffentlichen Informationen zugänglich gemacht.

## 2. Implementierung und Umsetzung der DAC6 in den Unternehmen

### 2.1 Erste Schritte

Um die Inhalte der DAC6-Amtshilferichtlinie erfolgreich zu implementieren, empfiehlt sich in der Praxis grundsätzlich ein mehrstufiges Modell. Zu berücksichtigen sind dabei die verschiedenen Ebenen der Richtlinie; sowohl die Unternehmenszentrale und die diversen Tochtergesellschaften als die

relevanten Steuerpflichtigen bzw. Nutzer der Gestaltungen als auch die Intermediäre müssen in den Planungsprozess involviert werden.<sup>13</sup>

Es empfiehlt sich, die Umsetzung zunächst in der obersten Konzerngesellschaft durch Bildung einer MDR-spezifischen Arbeitsgruppe zu initiieren. Durch diese werden die wesentlichen Rahmenbedingungen vorgegeben, um ein einheitliches Vorgehen innerhalb der Gruppe sicherzustellen. Die Mitglieder dieser Arbeitsgruppe sollten unter anderem dem Steuer-, Finance-, Recht- und Transaktionsbereich der Gruppe angehören. Um der Tragweite der Richtlinie gerecht zu werden, ist es unter anderem notwendig, die bestehende Corporate Governance-Struktur um einen verantwortungsvollen Umgang mit den Regelungen der DAC6-Amtshilferichtlinie zu erweitern. Insbesondere das interne Kontrollsystem (IKS) muß technisch und organisatorisch dahingehend erweitert werden, daß die durch die Richtlinie und nationalen Umsetzungen festgeschriebenen Pflichten und Fristen eingehalten werden können. In diesem Zusammenhang empfiehlt es sich, die interne IT Struktur zu erweitern und gegebenenfalls eine geeignete Software zu implementieren.<sup>14</sup> MDR-spezifische Schulungen durch interne oder externe Spezialisten können dazu beitragen, die Mitarbeiter möglichst schnell mit den entsprechenden Regelungen und Inhalten vertraut zu machen. Die Vorgaben sowie die Ergebnisse der Arbeitsgruppe sollten in die unternehmensindividuelle Accounting- bzw. Tax-Guideline eingearbeitet werden. Sinnvoll scheint hierfür die Erstellung eines „Prozeßhandbuchs“ für die Implementierung bzw. aber auch die Dokumentation über die spätere Anwendung (Sitzungen, Meldungen, etc.).

Vor dem Hintergrund potentieller wesentlicher Finanz- und Reputationsschäden ist es unabdingbar, ein Mitglied des Top-Managements mit dem notwendigen fachlichen Hintergrund in den gesamten Prozeß zu involvieren, welches bei kritischen und vor allem in Bezug auf den Wert wesentlichen Gestaltungen die Entscheidung zur Offenlegung treffen muß. Diese Führungskraft hat den ganzheitlichen Prozeß in Zusammenarbeit mit der gebildeten Arbeitsgruppe, angefangen mit der Initiierung zu kontrollieren und umzusetzen. Auf mittlerer Ebene können die Zuständigkeiten auf die lokalen Unternehmenseinheiten verteilt werden. Hier sei wiederum auf den notwendigen fachlichen Hintergrund der zuständigen Mitarbeiter zu achten (bspw. im Tax/Accounting-Bereich). In Ländern, in denen mehrere (Tochter-) Gesellschaften existieren, kann

<sup>11</sup> Regierungsentwurf v. 09.10.2019, S. 47.

<sup>12</sup> Regierungsentwurf v. 09.10.2019, S. 24, für Nachlieferungen sieht das BZSt zusätzlich eine Referenzoffenlegungsnummer (RefDisclosureID) vor; Kommunikationshandbuch, Stand 07.10.2019, S. 9f.

<sup>13</sup> In Anlehnung an Kowallik, DB 2019, S. 813 ff.

<sup>14</sup> Technologielösungen, die sowohl im Rahmen der Implementierung als auch der weiteren Anwendung unterstützen, sind bereits am Markt erhältlich.



es zudem sinnvoll sein, einen Verantwortlichen auf Länderebene zu bestimmen. Stets zu berücksichtigen ist, daß aufgrund der zeitnahen Berichterstattungspflicht eine funktionierende Vertretungsregelung bei Abwesenheit/Krankheit implementiert werden sollte.

## 2.2 Identifizierung der betroffenen Bereiche und Funktionen innerhalb der Unternehmensgruppe

Der Anwendungsbereich der Richtlinie ist hinsichtlich der betroffenen Strukturen sehr weitreichend. So unterliegen zwar Unternehmensbereiche mit der Aufgabe der Steuer-, Rechts- und Restrukturierungsberatung grundsätzlich einem größeren Risiko, von den Offenlegungspflichten betroffen zu sein, jedoch können auch Unternehmenseinheiten, die beispielsweise im Bereich der internen Finanzierung oder Transaktionsberatung tätig sind, tangiert werden. Somit kann der Tätigkeitsbereich einer Unternehmenseinheit nur als ein erster Anhaltspunkt herangezogen werden, um entsprechende Verträge näher zu prüfen, stellt aber keinesfalls einen Ausschluß-Tatbestand für eine genauere Prüfung dar.

Die Kommunikation mit möglichen Intermediären, denen regelmäßig die primäre Meldepflicht obliegt, ist während des gesamten Prozesses unabdingbar. Es empfiehlt sich, diese alsbald zu kontaktieren, um Doppelmeldungen zu vermeiden und ein gemeinsames Vorgehen zu gewährleisten. Zu beachten ist, daß je nach länderspezifischer Umsetzung der DAC6 gegebenenfalls Intermediäre von ihren beruflichen Verschwiegenheitspflichten befreit werden müssen, um den Übergang der Meldepflicht vom Intermediär auf den Steuerpflichtigen zu vermeiden.

Des Weiteren ist zu klären, welche Unternehmen als verbundene Unternehmen im Sinne der Richtlinie gelten. Dies hat unter anderem Einfluß auf die Prüfung bestimmter Hallmarks und auf die zu übermittelnden Informationen. Insbesondere, wenn eine Beteiligung gleich oder unter 50% (bspw. Joint Ventures) vorliegt, ist eine Abstimmung mit den anderen Anteilseignern notwendig. Diese könnten ein Interesse daran haben, ihr eigenes Vorgehen hinsichtlich der Umsetzung der Berichtspflichten im betroffenen Unternehmen einzuführen. Um spätere Nachteile und Kosten aufgrund einer Systemkonkurrenz auszuschließen, sollten die wesentlichen Anteilseigner frühzeitig kontaktiert und von Beginn an in den Planungsprozeß involviert werden.

## 2.3 Identifizierung und Analyse einzelner Gestaltungen

Nach einer ersten Bestandsaufnahme und vor der detaillierten Analyse der einzelnen Verträge/Sachverhalte sind die internen Strukturen/Gestaltungen dahingehend zu prüfen, ob sie überhaupt grundsätzlich von dem Anwendungsbereich der DAC6-Amtshilferichtlinie tangiert werden. Dies umfaßt die Prüfung, ob im betroffenen Land/in den betroffenen Ländern die zu Grunde liegende Steuer

als Steuer im Sinne der Richtlinie bzw. nationalen Umsetzung erfaßt wird. Trifft dies zu, muß ferner geprüft werden, ob eine grenzüberschreitende Gestaltung vorliegt; sprich mindestens ein EU-Mitgliedstaat muß involviert sein (Betriebsstätten sind zu beachten). Wichtig ist in diesem Zusammenhang auch, daß nicht nur bereits umgesetzte Gestaltungen, sondern auch solche, die zur Umsetzung bereit sind, der Analyse unterzogen werden.

Nach dieser ersten Erfassung der relevanten Sachverhalte gilt es, die Verträge vor dem Hintergrund der länderspezifischen Hallmarks (ggf. in Verbindung mit „Main-Benefit-Test“; MBT) genauer zu **analysieren**. Hierfür empfiehlt sich die Einstufung in ein Ampelsystem:<sup>15</sup>

*Rot – Vertrag ist offenlegungspflichtig („high risk“):* entsprechende Verträge bzw. daraus resultierende Gestaltungen, die nach einer Analyse als „rot“ eingestuft werden, sind generell offenlegungspflichtig. Demnach ist keine weitere Prüfung notwendig, und die Schritte für die Meldung an die zuständige Finanzbehörde können eingeleitet werden.

*Gelb – Vertrag ist potentiell offenlegungspflichtig und demnach näher zu prüfen („medium risk“):* kann ein Sachverhalt nach einer ersten Durchsicht bzw. Analyse nicht eindeutig als offenlegungspflichtig bzw. nicht offenlegungspflichtig eingestuft werden, sollte geprüft werden, ob eine Beziehung mit einem (oder mehreren) Intermediär(en) vorliegt und damit die Meldepflicht diesem obliegt (vorbehaltlich etwaiger Verschwiegenheitspflichten). In diesem Zusammenhang sind die bestehenden Verträge zusätzlich dahingehend zu prüfen, ob die zu betrachtende Gesellschaft gar selbst als Intermediär einzustufen ist (bspw. Konzernsteuerabteilung). Ist kein Intermediär an der Gestaltung beteiligt, der die Meldung übernimmt, sollte eine entscheidungsbefugte Person innerhalb der Unternehmensgruppe konsultiert werden. Grundsätzlich ist darauf zu achten (sowohl in Abstimmung mit möglichen Intermediären als auch innerhalb einer Unternehmensgruppe), daß fehlerhafte Doppelmeldungen vermieden werden. Es gilt, daß mit steigendem potentiellem Risiko und Wert einer Gestaltung die Entscheidung über die Offenlegung und Verantwortung auf die nächsthöhere Stufe gegeben wird. Für die Beurteilung eines solchen Risikos müssen insbesondere die länderspezifischen Regelungen und Verwaltungsmaßnahmen sowie die möglichen Konsequenzen einer fehlerhaften Meldung berücksichtigt werden. Der Wert der Gestaltung bemißt sich an der Höhe des Steuervorteils (Ermittlung oftmals nicht leicht) oder dem allgemeinen Wert der zu Grunde liegenden Transaktion.

*Grün – Vertrag ist nicht offenlegungspflichtig („low risk“):* Wird ein Vertrag bzw. eine daraus resultierende Gestaltung als „Grün“ eingestuft, sind keine weiteren unmittelbaren Handlungen in Hinblick auf eine Offenlegung notwendig. Allerdings sollte eine ausführliche Dokumentation über den Sachverhalt und die entsprechende Analyse, die

<sup>15</sup> So auch Kowallik, DB 2019, S. 815.

zu einer „low risk“-Einstufung geführt hat, angelegt werden. Gesetzesänderungen sowie neu veröffentlichte Umsetzungsentwürfe in den Mitgliedstaaten könnten eine Neueinstufung verlangen.

*Zu beachten ist hierbei: „Gelb“ kann niemals eine Endstufe sein, sondern immer nur eine Zwischenstufe der Einstufung in „Rot“ oder „Grün“.*

### 3. Umsetzung innerhalb der Gruppe – Erste Meldungen und zukünftige Anwendung

Das entwickelte Prüfschema bzw. System zur Einstufung („Ampelsystem“) kann sowohl für die zukünftigen Meldungen ab 01.07.2020 (Meldefrist von 30 Tagen) als auch für die nachmeldepflichtigen Gestaltungen, die in den Zeitraum vom 25.06.2018 bis 30.06.2020 fallen (Meldepflicht bis zum 31.08.2020), verwendet werden. Durch die Tatsache, daß für nachmeldepflichtige Gestaltungen der Zeitraum bis zur verpflichtenden Offenlegung einen gewissen zeitlichen Spielraum läßt, bietet es sich an, auch vor dem 01.07.2020 intern bereits an der Implementierung eines 30-tägigen (ad hoc) Meldekorridors zu arbeiten.

#### 3.1 Schritte zur Vorbereitung eines ad hoc-Meldeberichtes ab 01.07.2020

*Im Folgenden soll beispielhaft ein Vorschlag für eine mögliche Einteilung der zu bearbeitenden Schritte in zeitlichen Phasen gegeben werden, wobei unternehmensspezifische Besonderheiten, aber auch Erfahrungen im Umgang mit den Berichtspflichten im Laufe der Zeit stetig zu berücksichtigen sind. Als problematisch könnte sich in diesem Zusammenhang unter Umständen die Kommunikation und Abstimmung mit den Intermediären herausstellen, da das Unternehmen selbst keinen direkten Einfluß auf die Arbeitsgeschwindigkeit des Intermediärs nehmen kann. Hierbei empfiehlt sich eine offene und zielgerichtete Kommunikation, die den möglichen Intermediären eindeutige Fristen aufzeigt.*

**Schritt 1:** Bereits während der Entwicklung bzw. dem Aufsetzen einer Gestaltung sollten die Offenlegungspflichten stets berücksichtigt werden. Sobald erkannt wird, daß eine Gestaltung als potentiell berichtspflichtig qualifiziert ist, sollte umgehend mit einer umfangreichen Dokumentation begonnen werden. Hierfür bietet sich eine Technologielösung („MDR-Tool“) an. Auch Ausführungen sowie Feststellungen von potentiellen Intermediären sollten gesammelt werden. Durch eine entsprechend sorgfältige Arbeitsweise kann im Rahmen einer späteren Prüfung durch bspw. die Finanzbehörden unter anderem klar dargelegt werden, wann das fristauslösende Ereignis eingetreten ist.

**Schritt 2:** Nach Eintritt des fristauslösenden Ereignisses sollte die Gestaltung von einem zuständigen Mitarbeiter weiter in den Bearbeitungsfluß gegeben werden, um – unter

Berücksichtigung aller gesammelten Daten – eine Risikoeinstufung der Gestaltung zu ermöglichen. Hierfür bietet sich das oben beschriebene „Ampelsystem“ („Grün“/„Gelb“/„Rot“) an. Eine ordentliche und gewissenhafte Vorarbeit aus Schritt 1 kann die hierfür benötigte Zeit unter Umständen verkürzen. Eine Abstimmung mit den möglichen Intermediären sollte unabhängig von dieser ersten Einstufung vorgenommen werden, um Unterschiede in der Risikoeinstufung zwischen Intermediär und Unternehmen abzustimmen. (Zeitraumen: 0–7 Tage)

**Schritt 3:** Ist die Gestaltung als „Gelb“ zu qualifizieren und ergab die Abstimmung mit dem Intermediär, daß dieser nicht meldepflichtig ist bzw. kein Intermediär vorhanden ist, müssen die vorliegenden Dokumente weiter aufbereitet und überprüft werden. Es empfiehlt sich, diejenigen Mitarbeiter zu involvieren, die die Gestaltung angeregt haben und diese zu dem vorliegenden Sachverhalt bzw. die Intension zu befragen (möglicher MBT). Die gesammelten Daten müssen dem Entscheidungsbefugten erster Stufe (lokale Unternehmenseinheiten bzw. „Ländergruppenbeauftragter“) vorgelegt werden, um über die Offenlegung zu entscheiden. Sofern der Wert der Gestaltung oder ein sonstiges Risiko es notwendig machen, ist der Sachverhalt in die zweite Stufe des Entscheidungsprozesses (Top-Management) zu geben. Sinnvoll ist es hierfür, von Anfang an qualitative und quantitative Schwellen für den Entscheidungsprozeß festzulegen. Sämtliche Entscheidungen in diesem Zusammenhang müssen dokumentiert und festgehalten werden. (Zeitraumen: 7–18 Tage)

**Schritt 4:** Offenlegungspflichtige Sachverhalte müssen abschließend in das jeweilige geforderte Format gebracht werden und der zuständigen Stelle (bspw. Deutschland: Bundeszentralamt für Steuern) übermittelt werden (Zeitraumen: 1–5 Tage). Abschließend empfiehlt es sich, eine Abstimmung mit nicht-meldepflichtigen Intermediären über die erfolgreich erfolgte Meldung vorzunehmen.

#### 3.2 Nachmeldeberichte bis 31.08.2020

Neben der Vorbereitung der ad hoc-Meldepflichten sind parallel die (potentiell) nachmeldepflichtigen Gestaltungen intern zu erfassen, um diese für eine Meldung bis zum 31. August 2020 aufzubereiten (Nachmeldeberichte).

Zu beachten ist, daß in einigen Ländern die Thematik der Rückwirkung sowie auch das Festsetzen möglicher entsprechender Sanktionen nicht abschließend geklärt ist. Zumindest Deutschland sieht bei falschen oder unterlassenen Meldungen im Übergangszeitraum keine Sanktionierung vor (§ 33 EGAO-E). Nichtsdestotrotz empfiehlt es sich, die Sachverhalte, die einer Nachmeldeverpflichtung unterliegen, möglichst richtlinienkonform und anhand der jeweiligen Umsetzungsentwürfe aufzubereiten, um Sanktionen aufgrund einer fehlerhaften Meldung zu vermeiden, da im Rahmen der Implementierung durch die Mitgliedstaaten durchaus die Gefahr besteht, daß auch nachmeldepflich-

tige Sachverhalte harten Sanktionen unterliegen. Zugleich sollten aber auch die konkreten laufenden Gesetzgebungsprozesse der Mitgliedstaaten in diesem Zusammenhang berücksichtigt werden, so daß es sich empfiehlt, konkrete Nachmeldungen auf den Zeitraum Juni bis August 2020 abzustellen.

Die Übergangszeit während der Implementierungs- und Entwicklungsphase sollte zusätzlich genutzt werden, um stichprobenartige Kontrollen innerhalb des Systems durchzuführen, um bereits frühzeitig fehlerhaften Entwicklungen gegenzusteuern zu können. So ist es bspw. empfehlenswert, Gestaltungen, die manuell als offenkundig erkannt wurden, in das Tool bzw. internen Risikoeinstufungsprozeß zu geben und die Ergebnisse abzugleichen. Aufgrund der erhöhten Komplexität und möglichen Subjektivität sollte ein besonderes Augenmerk auf Hallmarks gelegt werden, die den MBT erfordern.

#### 4. Fazit

Trotz der Tatsache, daß von einer Ausweitung des Anwendungsbereichs auf innerstaatliche Gestaltungen Abstand genommen wurde, verdeutlicht die aktuelle Gesetzgebung, daß vor allem Berater (als mögliche Intermediäre) enorme zusätzliche Dokumentations- und Sorgfaltspflichten erfüllen müssen, um die Regelungen im Sinne der DAC6 zu befolgen. Zusätzlich ist, entgegen der Gesetzesbegründung, die den Zusatzaufwand für die individuellen Steuerpflichtigen, sofern diese nicht als Intermediär gelten, als sehr gering einstuft, darauf hinzuweisen, daß aufgrund der weiten Fassung (bspw. keine „Mindestaufgriffsgrenze“) auch mittelständische Unternehmen von den Berichtspflichten tangiert werden können. Folglich empfiehlt es sich, für alle potentiellen Intermediäre und Steuerpflichtigen als Nutzer der Gestaltungen, die sich noch nicht mit den Meldepflichten unter der DAC6 beschäftigt haben, zügig ein Implementierungskonzept zu entwickeln und in die Unternehmen zu implementieren. Im Falle einer falschen bzw. unterbliebenen Meldung können signifikante Sanktionen als auch ein Reputationsverlust die Folge für die betroffenen Unternehmen sein.



#### #JuraZitate

von Professor Dr. jur. Arnd Diring  
2019, 218 Seiten, € 19,80  
ISBN 978-3-415-06385-3

Der Band enthält **über 1800 Zitate** aus rund 60 juristischen Fachzeitschriften und Publikationen. Thematisch geordnet von »Allgemeines Gleichbehandlungsgesetz« bis »Zivilgesellschaft« lassen sich die prägnanten Zitate mit Quellenangabe zu allen Bereichen des Rechts schnell auffinden.

**Professor Arnd Diring** hat über viele Jahre einen juristischen Zitatenschatz zusammengetragen, der die Rechtsentwicklung in Deutschland auf besondere Weise – von humorvoll bis nachdenklich – widerspiegelt. Diese von ihm getwitterten Jurazitate liegen jetzt auch in gedruckter Form vor.

Die Sammlung ist nicht nur eine **Fundgrube**, um Ansprachen, Vorträge oder Abhandlungen mit anregenden Zitaten aufzulockern. Sie eignet sich auch als kurzweilige Lektüre und Geschenkband für Juristen und alle juristisch Interessierten.



Leseprobe unter  
[www.boorberg.de/9783415063853](http://www.boorberg.de/9783415063853)

**BOORBERG**

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 0711/7385-100 · 089/4361564  
TEL 0711/7385-343 · 089/436000-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE 52118

# Geplante Änderungen im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht durch das JStG 2019 – Zugleich Anmerkungen zur Besteuerung von Wandelanleihen

Dr. Mathias Link, Rechtsanwalt/Steuerberater, LL.M., PricewaterhouseCoopers GmbH, Frankfurt a.M./Düsseldorf<sup>1</sup>

## A. Einleitung

Am 08.08.2019 wurde der Regierungsentwurf eines „Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften“ veröffentlicht.<sup>2</sup> Es handelt sich dabei um ein Omnibus-Gesetz, das neben den sich aus dem Titel ergebenden Themen zahlreiche weitere Fragestellungen abarbeitet. Der Begriff Jahressteuergesetz 2019 wäre daher treffender.<sup>3</sup> Das Gesetz enthält u.a. mehrere Änderungen im Bereich der beschränkten Steuerpflicht bzw. Änderungen, bei denen sich nicht auf den ersten Blick erschließt, ob und inwieweit sie auch für beschränkt Steuerpflichtige Relevanz haben. Mit derartigen Änderungen befaßt sich dieser Beitrag. Auf dem Kapitalmarkt ist die geplante Änderung zur beschränkten Steuerpflicht bei Wandelanleihen von besonderer Relevanz. Diese Änderung soll zum Anlaß genommen werden, den aktuellen Diskussionsstand bei der Besteuerung von Wandelanleihen ebenfalls kurz zu beleuchten (unter B.). Es folgen Ausführungen zu weiteren geplanten Anpassungen im Bereich der Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit (unter C.) sowie im Bereich der verfahrensrechtlichen Vorschriften (unter D.). Abschließend wird auf die Erweiterung der Verpflichtung zum Einbehalt der Kapitalertragsteuer bei Crowdfunding-Sachverhalten eingegangen, die m.E. aber keine Erweiterung des Umfangs beschränkt steuerpflichtiger Zinseinkünfte nach sich ziehen sollte (unter E.).

## B. Änderungen im Bereich der Wandelanleihen

Durch das JStG 2019 soll in § 49 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 c) aa) Satz 2 EStG das Wort „Teilschuldverschreibungen“ durch die Wörter „Teilschuldverschreibungen, soweit es sich nicht um Wandelanleihen oder Gewinnobligationen handelt,“ ersetzt werden. Der Umfang dieser an sich unverdächtigen, im Ergebnis aber weitreichenden Änderung erschließt sich erst, wenn man mit der bereits seit einigen Jahren geführten Diskussion über die Besteuerung der Inhaber von Wandelanleihen vertraut ist.

## I. Exkurs: Besteuerung von Wandelanleihen im Allgemeinen

### 1. Begrifflichkeiten

§ 49 Abs. 1 Nr. 5 EStG spricht von „Wandelanleihen“ und „Gewinnobligationen“. § 43 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG definiert „Wandelanleihen“ als Teilschuldverschreibungen, die neben einer festen Verzinsung ein Recht auf Umtausch in Gesellschaftsanteile gewähren, und „Gewinnobligationen“ als Teilschuldverschreibungen, bei denen neben einer festen Verzinsung eine Zusatzverzinsung, die sich nach der Höhe der Gewinnausschüttungen des Schuldners richtet, eingeräumt wird.<sup>4</sup> Im Folgenden wird der Fokus auf die Wandelanleihen gelegt; die Ausführungen gelten für Gewinnobligationen *mutatis mutandis*. Steuerlich relevant bei Wandelanleihen ist zum einen die Besteuerung der Zinsen, die bis zum Wandlungsvorgang gezahlt werden, zum anderen die Besteuerung des Wandlungsvorgangs selbst.

### 2. Besteuerung der Zinsen

Im reinen Inlandssachverhalt ist unstrittig, daß die auf die Wandelanleihe (d.h. vor der Wandlung) gezahlten Zinsen bei Privatanlegern zu den Einkünften aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG<sup>5</sup> und bei betrieblichen Anlegern zu den steuerpflichtigen Einkünften aus Betriebsvermögen<sup>6</sup> zählen.

<sup>1</sup> Mathias Link ist Partner bei der PricewaterhouseCoopers GmbH, Frankfurt a.M./Düsseldorf.

<sup>2</sup> Veröffentlicht auf der Homepage des BMF unter [https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze\\_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung\\_IV/19\\_Legislaturperiode/Gesetze\\_Verordnungen/G-E-Mobilitaet/2-Regierungsentwurf.pdf;jsessionid=BFD851740B759F2F9F365D5B29F7E0A3?\\_\\_blob=publicationFile&v=2](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung_IV/19_Legislaturperiode/Gesetze_Verordnungen/G-E-Mobilitaet/2-Regierungsentwurf.pdf;jsessionid=BFD851740B759F2F9F365D5B29F7E0A3?__blob=publicationFile&v=2).

<sup>3</sup> Im Folgenden soll daher stets einheitlich vom „JStG 2019“ gesprochen werden.

<sup>4</sup> Hartrott in Herrmann/Heuer/Raupach, § 43 EStG Rn. 18 (April 2018).

<sup>5</sup> Vgl. nur Hörner/Marx, ISR 2019, 48.

<sup>6</sup> Vgl. nur Mihm in Habersack/Mülbert/Schlitt, Unternehmensfinanzierung am Kapitalmarkt, 4. Aufl. 2019, § 14 Rn. 14.32.

### 3. Besteuerung des Wandlungsvorgangs

Die Besteuerung des Wandlungsvorgangs im reinen Inlandssachverhalt war (und ist teilweise immer noch) umstritten.

#### a) Privatanleger

Bei Privatanlegern gilt seit dem JStG 2009 für den Wandlungsvorgang § 20 Abs. 4a Satz 3 EStG. Dieser lautet:

„Besitzt bei sonstigen Kapitalforderungen im Sinne des Absatzes 1 Nummer 7 der Inhaber das Recht, bei Fälligkeit anstelle der Zahlung eines Geldbetrags vom Emittenten die Lieferung von Wertpapieren zu verlangen oder besitzt der Emittent das Recht, bei Fälligkeit dem Inhaber anstelle der Zahlung eines Geldbetrags Wertpapiere anzudienen und macht der Inhaber der Forderung oder der Emittent von diesem Recht Gebrauch, ist abweichend von Absatz 4 Satz 1 das Entgelt für den Erwerb der Forderung als Veräußerungspreis der Forderung und als Anschaffungskosten der erhaltenen Wertpapiere anzusetzen.“

Die Regelung hat zur Folge, daß für steuerliche Zwecke (abweichend vom Zivilrecht) ein Veräußerungsvorgang unterstellt wird, der Anleger aber fiktiv einen Veräußerungsgewinn von null erzielt.<sup>7</sup> Im Endeffekt ist der Wandlungsvorgang für den inländischen Privatanleger somit steuerneutral.

#### b) Betrieblicher Anleger

Die Behandlung des Wandlungsvorgangs bei betrieblichen (bilanzierenden) Anlegern ist noch nicht abschließend geklärt.

Nach der von *Rau* (einem Vertreter der Finanzverwaltung) vertretenen Auffassung handelt es sich beim Wandlungsvorgang um einen Tausch von Anleihe gegen Aktie, der steuerlich unter § 6 Abs. 6 EStG falle und somit zu einer steuerpflichtigen Aufdeckung der in der Wandelanleihe ruhenden stillen Reserven zum Zeitpunkt der Wandlung führe.<sup>8</sup>

Die h.M. geht demgegenüber – im Einklang mit der zivilrechtlichen Literatur<sup>9</sup> – bei der Wandlung nicht von einem Tausch oder einem tauschähnlichen Vorgang aus. Bei der Begebung der Wandelanleihe und der späteren Lieferung der Aktien handele es sich vielmehr um einen einheitlichen Rechtsvorgang, d.h. der Anleihegläubiger tausche nicht seine Wandelanleihe ein oder verzichte auf sein Recht aus der Wandelanleihe, sondern er verlange (lediglich) die Aktien als Inhalt seines Rechts aus der Wandelanleihe, da er schon mit der Zeichnung der Anleihe das feste Recht auf den Erwerb der Aktien erlangt habe. § 6 Abs. 6 EStG könne somit keine Anwendung finden; die Wandlung sei daher steuerneutral.<sup>10</sup>

Die Finanzverwaltung hat sich im Frühjahr 2018 klar positioniert und in einem BMF-Schreiben folgendes festgehalten:

„Bund und Länder haben inzwischen auf der Grundlage steuerbilanzieller Grundsätze einheitlich beschlossen, daß der Umtausch von Wandelschuldverschreibungen

in Aktien der ausgebenden Gesellschaft auf Grund der in den Anleihebedingungen gewährten Befugnis nicht zu einer Gewinnverwirklichung führt. Dieser Beschluß erging unabhängig von der Rechtsform (GmbH oder AG) des Emittenten der Wandelschuldverschreibung.“<sup>11</sup>

Damit wurde die Streitfrage zugunsten der Anleger gelöst.

## II. Besonderheiten bei der beschränkten Steuerpflicht

### 1. Unstreitiger Sachverhalt: Besteuerung des Wandlungsvorgangs

Soweit ersichtlich, wird die Frage der beschränkten Steuerpflicht des Wandlungsvorgangs in der Literatur nicht näher problematisiert. M.E. sollte dazu auch kein Streit bestehen und es sollte allgemein anerkannt sein, daß der Wandlungsvorgang bei einem (nur) beschränkt steuerpflichtigen Anleger nicht der deutschen Steuer unterliegen kann, und zwar unabhängig davon, ob es sich bei diesem um einen Privatanleger oder einen betrieblichen Anleger handelt, und ferner unabhängig davon, wie man sich zu der unter I.3.b) beschriebenen Streitfrage positioniert. Bei der im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht gebotenen isolierenden Betrachtungsweise könnte ein solcher Wandlungsgewinn allenfalls von § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG erfaßt sein. Solche Veräußerungsgewinne sind jedoch im (abschließenden) Einkünftekanon des die beschränkte Steuerpflicht von Einkünften aus Kapitalvermögen regelnden § 49 Abs. 1 Nr. 5 EStG nicht enthalten.

### 2. Streitpunkt: Besteuerung der Zinsen

Strittig war hingegen die beschränkte Steuerpflicht der Zinsen in Fällen, in denen (wie jedenfalls bei deutschen Emissionen von Wandelschuldverschreibungen regelmäßig der Fall) die Wandelanleihe durch eine Sammelurkunde im Sinne von § 9a DepotG verbrieft wurde oder in Bezug auf die Wandelanleihe Teilschuldverschreibungen ausgegeben wurden. Diese Voraussetzungen waren (und sind) bei am Kapitalmarkt emittierten Wandelanleihen regelmäßig gegeben (und betrafen insbesondere die von Banken emittierten sog. AT1-Anleihen).<sup>12</sup>

Das Problem rührt daher, daß die Zinsen aus Wandelanleihen (die ja unstreitig zu den Einkünften aus § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG zählen) – je nach Lesart – in unterschiedlichen Abschnitten von § 49 Abs. 1 Nr. 5 EStG geregelt werden.

<sup>7</sup> Ausführlich *Buge* in Herrmann/Heuer/Raupach, § 20 EStG Rn. 586 (Februar 2014); BMF-Schreiben v. 18.01.2016, BStBl. I 2016, 85 (Rn. 103 ff.).

<sup>8</sup> *Rau*, DStR 2014, 2201, 2207.

<sup>9</sup> Vgl. nur *Habersack* in Münchener Kommentar Aktiengesetz, 4. Aufl. 2016, § 221 Rn. 226; *Hüffer/Koch*, AktG, 13. Aufl. 2018, § 221 Rn. 4.

<sup>10</sup> Vgl. nur *Holle/Tschatsch*, FR 2018, 884, 888; *Niedling*, RdF 2016, 49, 55; *Häuselmann/Wagner*, BB 2002, 2431, 2434; *Haisch* in Herrmann/Heuer/Raupach, § 5 EStG Rn. 1090 (Januar 2019), jeweils m.w.N.

<sup>11</sup> BMF-Schreiben vom 30.04.2018, FR 2018, 907; vgl. auch FM Schleswig-Holstein, Kurzinformation vom 16.03.2018, NWB GAAAG-79589.

<sup>12</sup> S. zu den AT1 Anleihen ausführlich *Renning*, RdF 2014, 221 ff.

Ausdrücklich erwähnt werden sie zum einen in § 49 Abs. 1 Nr. 5 a) EStG. Damit wird eine beschränkte Steuerpflicht der Zinsen angeordnet, wenn der Emittent der Wandelanleihe seinen Sitz im Inland hat:

„Einkünfte aus Kapitalvermögen im Sinne des § 20 Absatz 1 Nummer 1, 2, 4, 6 und 9, wenn der Schuldner Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat oder wenn es sich um Fälle des § 44 Absatz 1 Satz 4 Nummer 1 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb handelt; dies gilt auch für Erträge aus Wandelanleihen und Gewinnobligationen.“

Darüber hinaus könnte für sie (auch) – da es sich um Einkünfte aus Kapitalvermögen im Sinne von § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG handelt – die Regelung in § 49 Abs. 1 Nr. 5 c) aa) EStG (konkret: die darin enthaltene Ausnahme für Kapitalmarkttransaktionen) gelten:

„Einkünfte aus Kapitalvermögen im Sinne des § 20 Absatz 1 Nummer 5 und 7, wenn das Kapitalvermögen durch inländischen Grundbesitz, durch inländische Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen, oder durch Schiffe, die in ein inländisches Schiffsregister eingetragen sind, unmittelbar oder mittelbar gesichert ist. *Ausgenommen sind Zinsen aus Anleihen und Forderungen, die in ein öffentliches Schuldbuch eingetragen oder über die Sammelurkunden im Sinne des § 9a des Depotgesetzes oder Teilschuldverschreibungen ausgegeben sind.*“

Der Streit ging nun dahin, ob die Kapitalmarktausnahme in § 49 Abs. 1 Nr. 5 c) aa) EStG auch für Wandelanleihen gilt, d.h. ob trotz Anordnung der beschränkten Steuerpflicht für Zinsen aus Wandelanleihen, die von einem inländischen Emittenten begeben wurden (so § 49 Abs. 1 Nr. 5 a) EStG), diese beschränkte Steuerpflicht gleichwohl wieder entfällt, wenn (auch) die Voraussetzungen der Kapitalmarktausnahme in § 49 Abs. 1 Nr. 5 c) aa) EStG gegeben sind.

Dogmatisch ging es darum, ob Wandelanleihen ausschließlich unter a) fallen sollten (Variante 1; dann: keine Kapitalmarktausnahme möglich)<sup>13</sup> – oder ob sie weiterhin von c) aa) erfaßt werden sollten und nur der Inlandsbezug über a) hergestellt werden sollte (Variante 2; dann: Kapitalmarktausnahme möglich).<sup>14</sup> Das Meinungsbild in der Literatur war uneinheitlich, die (wohl) überwiegende Meinung schien zu Variante 2 zu tendieren.

Die Frage schien 2014 geklärt, als sich die Finanzverwaltung (vermeintlich) klar positioniert und für Variante 2 (also: Möglichkeit der Kapitalmarktausnahme) entschieden hatte. In einem Verbändeschreiben zur steuerlichen Behandlung von AT1-Anleihen hieß es nämlich wörtlich:

„Die Einkünfte nach § 20 Absatz 1 Nummer 7 EStG aus der Überlassung des AT1-Instruments Typ A unterliegen nicht der beschränkten Steuerpflicht, da nach den Musterbedingungen des AT1-Instruments Typ A das Wertpapier in einer Globalurkunde einer Wertpapiersammelbank zur Verwahrung übergeben wird (§ 49 Absatz 1 Nummer 5 Satz 1 Buchstabe c Doppelbuchstabe aa Satz 2 EStG).“<sup>15</sup>

In der Folgezeit ist die Finanzverwaltung jedoch (zumindest vereinzelt und außerhalb des AT1-Bereichs) von dieser Auffassung abgerückt und hat sich gegen die Anwendung der Kapitalmarktausnahme bei Wandelanleihen ausgesprochen. Dies hat in der Praxis zu erheblicher Unsicherheit geführt.

Bewegung in die Diskussion kam durch ein Urteil des FG Düsseldorf vom 06.12.2017,<sup>16</sup> das sich im Ergebnis für Variante 1 und gegen die Anwendung der Kapitalmarktausnahme aussprach:<sup>17</sup>

„Zinseinnahmen aus Wandelanleihen gehören zu den inländischen Einkünften im Sinne der beschränkten Einkommensteuerpflicht, wenn der Schuldner der Erträge seinen Sitz im Inland hat. Die Qualifikation der Einkünfte ergibt sich aus der Regelung des § 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a letzter Halbsatz EStG. Da die beschränkte Steuerpflicht nicht davon abhängt, daß durch eine entsprechende Sicherung des den Zinszahlungen zu Grunde liegenden Kapitalvermögens der in § 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. c Doppelbuchst. aa Satz 1 EStG vorgesehene Inlandsbezug hergestellt sein muß, kann auch die hierauf bezogene Ausnahmeregelung des § 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. c Doppelbuchst. aa Satz 2 EStG für den Fall der Ausgabe von Teilschuldverschreibungen nicht eingreifen (Orientierungssätze).“

Gegen das Urteil wurde Revision beim BFH (Az. I R 6/18) eingelegt, über die noch nicht entschieden worden ist.

### III. Vorgeschlagene Änderung durch JStG 2019

Der Regierungsentwurf des JStG 2019 greift – ohne dies ausdrücklich zu sagen – das Urteil des FG Düsseldorf auf und schafft Fakten. Rechtstechnisch geschieht das dadurch, daß § 49 Abs. 1 Nr. 5 c) aa) EStG nunmehr wie folgt gefaßt wird:

„Einkünfte aus Kapitalvermögen im Sinne des § 20 Absatz 1 Nummer 5 und 7, wenn das Kapitalvermögen durch inländischen Grundbesitz, durch inländische Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen, oder durch Schiffe, die in ein inländisches Schiffsregister eingetragen sind, unmittelbar oder mittelbar gesichert ist. Ausgenommen sind Zinsen aus Anleihen und Forderungen, die in ein öffentliches Schuldbuch eingetragen oder über die Sammelurkunden im Sinne des § 9a des Depotgesetzes oder Teilschuldver-

13 Vgl. nur *Loschelder* in Schmidt, 38. Aufl. 2019, § 49 Rz. 99; *Gosch* in Kirchhof, 18. Aufl. 2019, § 49 Rz. 74.

14 Vgl. *Klein/Link* in Herrmann/Heuer/Raupach, § 49 EStG Rn. 833 (Juni 2014); *Reimer* in Blümich, § 49 Rz. 259 (März 2018); *Hidien* in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 49 EStG Rn. H 245 (Februar 2006).

15 BMF-Schreiben vom 10.04.2014, veröffentlicht auf der Homepage des Bankenverbands, [www.bankenverband.de/service/musterbedingung-fuer-instrumente-kernkapital](http://www.bankenverband.de/service/musterbedingung-fuer-instrumente-kernkapital).

16 FG Düsseldorf 06.12.2017 – 2 K 1289/15 H, EFG 2018, 1965.

17 Ausführlich dazu *Hörner/Marx*, ISR 2019, 48 ff.

schreibungen, soweit es sich nicht um Wandelanleihen oder Gewinnobligationen handelt, ausgegeben sind.“

Durch diese Ergänzung soll sichergestellt werden, daß Wandelanleihen ausschließlich unter § 49 Abs. 1 Nr. 5 a) EStG fallen und die Kapitalmarktausnahme gerade nicht für Wandelanleihen gilt.<sup>18</sup>

#### IV. Konsequenzen für die Praxis

Nach dem Regierungsentwurf soll die Neuregelung am 01.01.2020 in Kraft treten (Art. 35 Abs. 2 JStG 2019). Der Entwurf enthält auch keine Hinweise darauf, daß es sich bei der Neuregelung um eine bloße „Klarstellung“ handeln soll. Damit ist m.E. die Rechtslage für die Zeit vor Inkrafttreten des JStG 2019 weiterhin ungeklärt. Steuerpflichtige können sich somit weiterhin darauf berufen, die Kapitalmarktausnahme sei auch bei Wandelanleihen anwendbar. Eine Klärung durch den BFH ist somit weiterhin erforderlich.

Wenn die beschränkte Steuerpflicht bei Zinsen aus Wandelanleihen dem Grunde nach gegeben ist, ist diese durch den Kapitalertragsteuerabzug i. H. v. 25 % (zzgl. Solidaritätszuschlag) an der Quelle abgegolten. Zum Einbehalt ist grds. der Emittent verpflichtet (§§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, 44 Abs. 1 Satz 1 EStG), bei Ausgestaltung als Kapitalmarktinstrument – wie bei Dividenden – die auszahlende Stelle (§§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 4, 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 a), 44 Abs. 1 Satz 4 Nr. 3 EStG). Nach den meisten DBA fallen die Vergütungen unter den Zinsartikel<sup>19</sup>, das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik ist im Einzelfall (auch unter Berücksichtigung der Sonderregelungen in den Protokollen, zB Abschnitt IX des Protokolls zum DBA Deutschland – Niederlande 2012) zu prüfen.

### C. Vorgeschlagene Änderungen im Bereich der Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit

#### I. Änderung des § 49 Abs. 1 Nr. 4 b) EStG

Durch das JStG 2019 soll § 49 Abs. 1 Nr. 4 b) EStG um die folgende Ausnahme ergänzt werden:

„Dies gilt nicht, wenn das Dienstverhältnis im Tätigkeitsstaat oder einem anderen ausländischen Staat begründet wurde, der Arbeitnehmer keinen inländischen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt auf Grund des Dienstverhältnisses oder eines vorangegangenen vergleichbaren Dienstverhältnisses aufgegeben hat und mit dem Tätigkeitsstaat kein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung besteht.“

#### II. Hintergrund der Änderung

§ 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG statuiert eine beschränkte Steuerpflicht für bestimmte Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Dazu zählen u. a. nach Buchstabe b) auch Einkünfte,

die aus inländischen öffentlichen Kassen mit Rücksicht auf ein gegenwärtiges oder früheres Dienstverhältnis gewährt werden, ohne daß ein Zahlungsanspruch gegenüber der inländischen öffentlichen Kasse bestehen muß. Vereinfacht gesprochen, geht es bei diesem sog. Kassenstaatsprinzip darum, Bezüge, die den inländischen Haushalt belastet haben (z. B. von Diplomaten), unabhängig vom Ort der Ausübung der nichtselbständigen Tätigkeit im Inland zu besteuern.<sup>20</sup> Die Regelung gilt für Arbeitnehmer in DBA-Staaten wie in Nicht-DBA-Staaten, wobei zahlreiche DBA als Besteuerungsrecht das Kassenstaatsprinzip anerkennen und somit Deutschland das Besteuerungsrecht zuweisen (vgl. Art. 19 OECD-MA).<sup>21</sup>

Durch die Ergänzung von § 49 Abs. 1 Nr. 4 b) EStG sollen nunmehr die sogenannten „lokal Beschäftigten“ mit Einkünften aus inländischen öffentlichen Kassen von der Einkommensbesteuerung in Deutschland ausgenommen werden, wenn sie in einem Nicht-DBA-Staat tätig sind. In Abgrenzung von entsandten Mitarbeitern, für die es bei der Besteuerung ihrer Einkünfte aus inländischen öffentlichen Kassen bleibt, sind „lokal Beschäftigte“ solche Arbeitnehmer, die vor Ort oder in der Region gewonnen werden und nicht zuvor einen inländischen Wohnsitz hatten. Zu den lokal Beschäftigten gehören auch Personen, die ihren Wohnsitz in einem Nachbarstaat des Tätigkeitsstaats haben, diesen aber mit Blick auf das im Tätigkeitsstaat begründete Dienstverhältnis in den Tätigkeitsstaat verlegen. Nach der Gesetzesbegründung soll die Regelung u. a. für lokal Beschäftigte von deutschen Auslandsvertretungen und für lokal Beschäftigte gelten, die im Rahmen der Entwicklungszusammenarbeit tätig sind.<sup>22</sup>

Hintergrund sei, daß die Besteuerung dieses Personenkreises – anders als die Besteuerung des in das Ausland entsandten Personals, für welches grundsätzlich das Kassenstaatsprinzip gilt – vorrangig Aufgabe des jeweiligen Tätigkeits- oder Wohnsitzstaats sei. Durch die Neuregelung werde für lokal Beschäftigte in Nicht-DBA-Staaten die Gefahr der Doppelbesteuerung ihrer Einkünfte aus inländischen öffentlichen Kassen beseitigt. Die Ausnahme von der Besteuerung der Einkünfte lokal Beschäftigter aus inländischen öffentlichen Kassen gelte jedoch nicht im Anwendungsbereich eines DBA, weil insofern eine Doppelbesteuerung bereits aufgrund der Regelungen des DBA vermieden werden könne.<sup>23</sup>

18 Regierungsentwurf, 135.

19 Vgl. Reimer in Blümich, § 49 EStG Rn. 278 (März 2018).

20 Loschelder in Schmidt, EStG, 38. Aufl. 2019, § 49 Rn. 88.

21 Vgl. dazu und zur Sonderregelung des § 50d Abs. 7 EStG (möglicherweise als Treaty Override) ausführlich Danz/Reichenberger, ISR 2019, 92, 96 ff.

22 Regierungsentwurf, 134.

23 Regierungsentwurf, 134.

### III. Ergänzende Anmerkungen

Durch die vorgeschlagene Änderung geraten eine Norm und ein Rechtsinstitut (das sog. Kassenstaatsprinzip) in den Fokus, die ansonsten eher als Expertenmaterie gelten. Eine vertiefte Auseinandersetzung mit dieser Vorschrift würde den Rahmen dieses Beitrags sprengen. Allerdings soll darauf hingewiesen werden, daß jüngst eine grundlegende Entscheidung des BFH zur Reichweite des Kassenstaatsprinzips ergangen ist. Nach dem Urteil des BFH vom 28.03.2018<sup>24</sup> ist der Anwendungsbereich der Norm (deutlich) weiter, als ein flüchtiger Blick in den Wortlaut suggerieren mag:

„Anknüpfungspunkt für den Besteuerungstatbestand des § 49 Abs. 1 Nr. 4 b) EStG als sog. Inlandsbezug – zugleich die Rechtfertigung des inländischen Besteuerungszugriffs – ist der Zahlungsvorgang zugunsten der inländischen Volkswirtschaft, insbesondere des Fiskus und Kassenstaates. Der Besteuerungszugriff korrespondiert mit Zahlungen aus inländischen Haushaltsmitteln und der Belastung des inländischen öffentlichen Haushalts. Dies hat zur Folge, daß eine Besteuerung nicht in Betracht kommt, soweit die Arbeitsvergütung anteilig aus EU-Mitteln („EU-Komponente“ des Projekts) finanziert wird. § 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG setzt bei Zahlungen aus einer öffentlichen Kasse nicht voraus, daß ein Dienstverhältnis zum Kassenträger besteht. Es reicht vielmehr aus, wenn das im Ausland gezahlte Arbeitsentgelt der auszahlenden Stelle durch die öffentliche Kasse erstattet wird. Erforderlich ist ein „konkreter Bezug“, d.h. die Zahlung muß durch das Dienstverhältnis als auslösendes Moment veranlaßt sein (Orientierungssätze)“

Im Ergebnis können somit ausländische Mitarbeiter, die bei einem privaten Arbeitgeber im Ausland angestellt sind und von diesem bezahlt werden, unter die Regelung fallen, sofern die öffentliche Kasse das Arbeitsentgelt der auszahlenden Stelle erstattet.<sup>25</sup>

Eine ausführliche Besprechung dieses Urteils findet sich bei *Danz/Reichenberger*.<sup>26</sup> Ob die Finanzverwaltung das BFH-Urteil, das noch nicht im Bundessteuerblatt II veröffentlicht ist, vollumfänglich anwenden will, ist derzeit unklar. M.E. steht die vorgeschlagene Gesetzesänderung (mit der Einführung der Ausnahme des „lokal Beschäftigten“) in keinem unmittelbaren Zusammenhang mit dieser Entscheidung. Sie ist jedoch umso mehr zu begrüßen, da sie den stark erweiterten Anwendungsbereich des § 49 Abs. 1 Nr. 4 b) EStG mit dieser Ausnahmeregelung zumindest punktuell wieder einschränkt.

### D. Änderung verfahrensrechtlicher Vorschriften

Daneben enthält der Entwurf des JStG 2019 einige Änderungen verfahrensrechtlicher Vorschriften im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht. Auf zwei dieser Änderungen soll näher eingegangen werden.<sup>27</sup>

### I. Geplante Änderungen des § 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 EStG

Die geplanten Änderungen betreffen die Besteuerung von beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern. § 50 Abs. 2 Satz 1 EStG enthält die Grundregel, daß die Einkommensteuer für Einkünfte, die dem Steuerabzug unterliegen, bei beschränkt Steuerpflichtigen durch diesen Steuerabzug als abgegolten gilt. Satz 2 regelt Ausnahmen von diesem Grundsatz, Satz 2 Nr. 4 konkret für beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer. Im Ergebnis geht es darum, bestimmte Pflichtveranlagungstatbestände bei beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern entweder neu einzuführen oder einheitlich in § 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 EStG zu überführen.

#### 1. Überführung der Bagatellgrenze des § 46 Abs. 2 Nr. 4 EStG in § 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 a) EStG

Nach § 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 a) EStG ist bei beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern verpflichtend eine Veranlagung vorgesehen, wenn als Lohnsteuerabzugsmerkmal ein Freibetrag nach § 39a Abs. 4 EStG gebildet worden ist. Eine Ausnahme davon gilt nach dem bisherigen § 46 Abs. 2 Nr. 4 letzter Halbsatz EStG in Fällen von geringem Arbeitslohn (Bagatellgrenze). Somit ist die Veranlagung nur durchzuführen, wenn der im Kalenderjahr insgesamt erzielte Arbeitslohn die Bagatellgrenze von 11 900 Euro übersteigt. Diese Ausnahme wurde zunächst am Ende des § 46 Abs. 2 Nr. 4 EStG ausdrücklich auch auf beschränkt Steuerpflichtige ausgedehnt, insbesondere im Hinblick auf Arbeitnehmer, die nur für einen befristeten Zeitraum im Inland tätig sind. Diese Bagatellgrenze soll nunmehr (ohne inhaltliche Änderung und zur Vereinheitlichung bzw. zur Verbesserung der Übersicht über das geltende Recht) von § 46 Abs. 2 Nr. 4 EStG in § 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 a) EStG überführt werden. Ziel dieser m.E. sachgerechten Änderung ist, daß dieser Vorschrift künftig unmittelbar sowohl die Voraussetzungen für die Pflichtveranlagung wie die hiervon geltende Ausnahme entnommen werden können.<sup>28</sup>

#### 2. Erweiterung der Pflichtveranlagung um Fälle des § 46 Absatz 2 Nummer 2, 5 und 5a EStG

Durch das JStG 2019 soll § 50 Abs. 2 Nr. 4 EStG um einen Buchstaben c) erweitert werden, so daß der abgeltende Steuerabzug zukünftig nicht mehr gelten soll:

<sup>24</sup> BFH, Urteil vom 28.03.2018 – I R 42/16, BFH/NV 2018, 1118.

<sup>25</sup> *Danz/Reichenberger* formulieren zutreffend, wenn auch leicht überzeichnend: „Dies bedeutet, daß z.B. der kenianische Experte, der für einen kolumbianischen Subunternehmer in Peking arbeitet, in einem Land [gemeint ist: Deutschland] steuerpflichtig wird, zu dem er keinerlei Bezug hat“, ISR 2019, 92, 100.

<sup>26</sup> *Danz/Reichenberger*, ISR 2019, 92.

<sup>27</sup> Zu weiteren geplanten rein technischen Änderungen in § 50 EStG siehe Regierungsentwurf, 9, 18.

<sup>28</sup> Regierungsentwurf, 133.



„c) in den Fällen des § 46 Absatz 2 Nummer 2, 5 und 5a EStG.“

Hintergrund dieser – m.E. rein fiskalisch motivierten – Änderung ist (laut Begründung zum Regierungsentwurf) folgender:<sup>29</sup> Bisher besteht in bestimmten Konstellationen eine Veranlagungspflicht nur für unbeschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer, nicht aber für beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer.

- Gemäß § 46 Abs. 2 Nr. 2 EStG besteht für unbeschränkt Steuerpflichtige eine Veranlagungspflicht, wenn der Steuerpflichtige nebeneinander von mehreren Arbeitgebern Arbeitslohn bezogen hat. In dieser Konstellation sei der Lohnsteuerabzug in der Steuerklasse VI für das zweite Dienstverhältnis in vielen Fällen zu niedrig und es ergäben sich Nachzahlungen im Veranlagungsverfahren. Dieser Steueranspruch solle mit der Veranlagungspflicht gesichert werden.
- Gemäß § 46 Absatz 2 Nummer 5 EStG besteht für unbeschränkt Steuerpflichtige eine Veranlagungspflicht, wenn die Lohnsteuer für einen sonstigen Bezug im Sinne des § 34 Abs. 1 und 2 Nr. 2 und 4 EStG nach § 39b Abs. 3 Satz 9 EStG oder für einen sonstigen Bezug nach § 39c Abs. 3 EStG ermittelt wurde. Hintergrund für diese Regelung sei, daß der Arbeitgeber die Voraussetzungen für das Vorliegen außerordentlicher Einkünfte und der ermäßigten Besteuerung oft nicht abschließend prüfen könne. Die abschließende Bewertung der Sachverhalte, bei denen es sich oft um hohe Abfindungszahlungen oder Entlassungsschädigungen handele, solle dem Finanzamt im Veranlagungsverfahren vorbehalten sein.
- Gemäß § 46 Abs. 2 Nr. 5a EStG besteht für unbeschränkt Steuerpflichtige eine Veranlagungspflicht, wenn der Arbeitgeber die Lohnsteuer von einem sonstigen Bezug berechnet hat und dabei der Arbeitslohn aus früheren Dienstverhältnissen des Kalenderjahres außer Betracht geblieben ist. Dies ergebe sich aus dem auf der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung zu vermerkenden Großbuchstaben „S“. In diesen Fällen sei der Steuerabzug in der Regel zu niedrig und es könnten sich hohe Nachzahlungen im Veranlagungsverfahren ergeben.

Mit der Einführung von Buchstabe c), der auf die jeweiligen Tatbestände des § 46 Abs. 2 EStG verweist, sollen diese Pflichtveranlagungstatbestände nunmehr auch für beschränkt Steuerpflichtige gelten. Damit soll sichergestellt werden, daß auch in diesen Fällen die zutreffende Einkommensteuer im Wege der Veranlagung ermittelt wird und sie insofern mit unbeschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern gleichbehandelt werden.<sup>30</sup>

## II. Geplante Einfügung des § 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 6 EStG

Auch diese Ergänzung erweitert den Kreis der Fälle, in denen Einkünfte, die dem Steuerabzug unterliegen, bei beschränkt Steuerpflichtigen ausnahmsweise nicht durch den Steuer-

abzug als abgegolten gelten. Konkret geht es um bestimmte Einkünfte aus Kapitalvermögen, d.h. der abgeltende Steuerabzug soll seit dem JStG 2019 nicht mehr gelten:

- „6. für Einkünfte aus Kapitalvermögen im Sinne des § 49 Absatz 1 Satz 1 Nummer 5 Buchstabe a, auf die § 20 Absatz 1 Nummer 6 Satz 2 anzuwenden ist, wenn die Veranlagung zur Einkommensteuer beantragt wird.“

Hintergrund der Ergänzung ist (laut Begründung zum Regierungsentwurf) folgender:<sup>31</sup> Kapitalerträge aus Versicherungsleistungen (§ 20 Absatz 1 Nummer 6 EStG) unterliegen gemäß § 49 Abs. 1 Nr. 5 a) EStG der beschränkten Steuerpflicht, wenn der Schuldner Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat. Nach § 20 Abs. 1 Nr. 6 Satz 2 EStG sind Erträge aus bestimmten Rentenversicherungen mit Kapitalwahlrecht sowie Kapitalversicherungen mit Sparanteil zu 50% steuerfrei.<sup>32</sup> Diese Steuerbefreiung sollte unproblematisch auch im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht gelten. Verfahrenstechnisch bleibt diese Freistellung jedoch für die Bemessung der Kapitalertragsteuer unberücksichtigt (§ 43 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 2. HS EStG). Die Berücksichtigung der Freistellung kann somit nur im Rahmen der Einkommensteueranlagung erfolgen. Damit die in § 20 Abs. 1 Nr. 6 Satz 2 EStG geregelte Steuerbefreiung auch bei beschränkt Steuerpflichtigen berücksichtigt werden kann, wird die Abgeltungswirkung des § 50 Abs. 2 Satz 1 EStG für diese Einkünfte aufgehoben, wenn die Veranlagung zur Einkommensteuer beantragt wird. Diese Ergänzung erscheint sachgerecht.

## E. Sonstiges

Der Entwurf des JStG 2019 sieht des Weiteren eine Erweiterung der Verpflichtung zum Einbehalt von Kapitalertragsteuer auf Zinsen bei sog. „Crowdlending“-Sachverhalten vor. Konkret soll § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 um folgenden Buchstaben c) ergänzt werden:

- „c) es sich um Zinsen aus Forderungen handelt, die über eine Internet-Dienstleistungsplattform erworben wurden. Eine Internet-Dienstleistungsplattform in diesem Sinne ist ein webbasiertes Medium, das Kauf- und Verkaufsaufträge in Aktien und anderen Finanzinstrumenten sowie Darlehensnehmer und Darlehensgeber zusammenführt und so einen Vertragsabschluß vermittelt.“

Flankiert wird diese Regelung um eine Erweiterung des Kreises der zum Kapitalertragsteuereinbehalt verpflichteten Stellen in § 44 Abs. 1 Satz 4 Nr. 1, die nunmehr um folgende Stelle ergänzt wird:

<sup>29</sup> Regierungsentwurf, 135 f.

<sup>30</sup> So ausdrücklich Regierungsentwurf, 136.

<sup>31</sup> Regierungsentwurf, 112 f.

<sup>32</sup> Ausführlich *Buge* in Herrmann/Heuer/Raupach, § 20 EStG Rn. 260 ff. (Februar 2014).

„c) der inländische Betreiber oder die inländische Zweigniederlassung eines ausländischen Betreibers einer Internet-Dienstleistungsplattform im Sinne des § 43 Absatz 1 Satz 1 Nummer 7 Buchstabe c Satz 2, der die Kapitalerträge an den Gläubiger auszahlt oder gutschreibt, sofern sich für diese Kapitalerträge kein zum Steuerabzug Verpflichteter nach den Buchstaben a oder b ergibt;“.

Hintergrund für diesen zusätzlichen Kapitalertragsteuerbestand sind – nach der Begründung zum Regierungsentwurf – die als Crowdfunding bezeichneten Geschäfte. Beim Crowdfunding erfolgt eine Kreditvergabe unter der Maßgabe, daß Kreditgeber an Stelle einer Bank ein einzelner oder eine Vielzahl von Anlegern sind. Über eine Internet-Dienstleistungsplattform werden Kredite hierbei zwischen den Anlegern und dem Kreditnehmer vermittelt. Als Gegenleistung für die Bereitstellung der Kreditsumme erhalten die Anleger einen vorab festgelegten Zins.

Nach (m.E. nachvollziehbarer) Ansicht der Finanzverwaltung sollen die Anleger aus diesen Geschäften Kapitalerträge i. S. v. § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG für die Überlassung von Kapital zur Nutzung gegen Entgelt erzielen. Eine Verpflichtung, die Einkommensteuer auf diese Kapitalerträge durch Abzug vom Kapitalertrag zu erheben, bestehe – m.E. ebenfalls zutreffend – derzeit nicht, da es sich bei dem Schuldner der Kapitalerträge (Kreditnehmer) nicht um ein inländisches Kredit- oder Finanzdienstleistungsinstitut gemäß § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 b) EStG handele. Zwar werde für die Kreditvergabe ein Kreditinstitut eingeschaltet. Dieses trete aber die Forderung aus dem Kreditvertrag an die Anleger ab, sobald der Kreditvertrag zustande gekommen ist. Der Kreditnehmer zahle anschließend die Forderung zuzüglich Zinsen über die Plattform an die Anleger zurück.

Da die Besteuerung bisher nicht im Steuerabzugsverfahren, sondern nur bei Angabe der Kapitalerträge in der Einkommensteuererklärung durch die Anleger nach § 32d Absatz 3 EStG erfolgt, sieht der Regierungsentwurf die Gefahr, daß es ansonsten faktisch nicht zur Besteuerung dieser Erträge kommen könne. Diese Gefahr soll durch die Neuregelung eingedämmt werden.

Dieser Kapitalertragsteuereinbehalt kann (theoretisch) zukünftig auch Steuerausländer treffen. Allerdings geht mit der (bloßen) Einführung eines neuen Tatbestandes im Kapitalertragsteuerrecht keine Erweiterung der beschränkten

Steuerpflicht der betreffenden Einkünfte einher. Anders formuliert: Nur wenn bereits bisher eine beschränkte Steuerpflicht dieser Einkünfte aus Crowdfunding besteht, kann der Kapitalertragsteuereinbehalt zur Abgeltung der Steuerschuld führen.

Wie der Regierungsentwurf zutreffend ausführt, handelt es sich bei den unter dem Crowdfunding gezahlten Zinsen um Einkünfte nach § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG. Diese unterliegen nur unter den engen Voraussetzungen des § 49 Abs. 1 Nr. 5 c) EStG der beschränkten Steuerpflicht, insbesondere bei einer Besicherung durch inländischen Grundbesitz.

Diese Voraussetzungen sollten m.E. aber grundsätzlich beim Crowdfunding nicht gegeben sein, so daß es – zumindest im Regelfall – nicht zu einer beschränkten Steuerpflicht des Darlehensgebers kommen sollte. In solchen Fällen wäre der Einbehalt der Kapitalertragsteuer eine bloße Förmerei. Die auszahlende Stelle sollte in diesen Fällen – in analoger Anwendung der Grundsätze des Abgeltungsteuerschreibens<sup>33</sup> – bei Vorlage einer entsprechenden Bescheinigung vom Kapitalertragsteuereinbehalt absehen dürfen. Eine entsprechende Ergänzung des Abgeltungsteuerschreibens wäre wünschenswert.

## F. Zusammenfassung und Ausblick

Der Regierungsentwurf zum „Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften“ enthält an eher versteckten Stellen zahlreiche Änderungen im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht. Die in der Praxis weitreichendsten Folgen bestehen m.E. bei der Besteuerung von Wandelanleihen. Hier ist davon auszugehen, daß zukünftig entsprechende Emissionen – sofern wirtschaftlich möglich und praktikabel – eher über Konzerngesellschaften im Ausland als über deutsche Gesellschaften vorgenommen werden. Das weitere Gesetzgebungsverfahren bleibt selbstverständlich abzuwarten. Mit gravierenden Änderungen sollte jedoch nicht zu rechnen sein.

33 BMF-Schreiben v. 18.01.2016, BStBl. I 2016, 85 (Tz. 312 ff.).

# Die 5 wichtigsten Fragen zur DSGVO.

## Warum ist eine ausreichende Datenschutzdokumentation wichtig?

Weil die DSGVO auch für Kanzleien gilt und diese daher auch zur Datenschutzdokumentation verpflichtet sind.

## Wie stelle ich die Datenschutzdokumentation in der Kanzlei sicher?

Am besten mit einem sicheren und je nach Kanzleigröße variablen System, das alle Besonderheiten sowie die geforderte Risikoabschätzung berücksichtigt.

## Wenn ich weder Zeit noch vertiefte Datenschutzkenntnisse habe?

Dann gibt es die »DatenschutzDOKU nach der DSGVO« des Richard Boorberg Verlags. Mit den leicht zu installierenden Formularen gelingt die Datenschutzdokumentation sicher und einfach. Vorformulierte Auswahlfelder und Ankreuzlisten sparen Zeit.

## Warum soll ich jetzt zur DatenschutzDOKU wechseln?

Weil Sie so auf der sicheren Seite sind. Denn die Konzeption der Arbeitsmappe stammt von einem ausgewiesenen und anerkannten Experten der DSGVO, der als Rechtsanwalt genau weiß, worauf es in der Kanzlei ankommt.

## Was, wenn sich die Rechtslage ändert und es erste DSGVO-Urteile gibt?

Dann sind Sie mit dem Aktualisierungsdienst bestens versorgt. Die DatenschutzDOKU ist keine Ein-tagsfliege, sondern wird bei Bedarf kontinuierlich angepasst. Das erste Update ist im Preis enthalten.



Datenschutzformulare für die  
Rechtsanwaltskanzlei

Arbeitsmappe mit CertiFORM-CD-ROM

hrsg. von Dr. Arnd-Christian Kulow, Rechtsanwalt, Datenschutzbeauftragter (DSB TÜV SÜD), Datenschutzauditor (DSA TÜV SÜD), Qualitätsmanagement-Beauftragter (QMB TÜV SÜD)

Arbeitsmappe und CD-ROM mit Updates, etwa 20 Seiten Einführung + Materialien, DIN A4, € 179,- einschl. Ordner  
ISBN 978-3-415-06302-0



Weitere Informationen unter  
[www.boorberg.de/9783415063020](http://www.boorberg.de/9783415063020)

WWW.BOORBERG.DE

BOORBERG

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

## Begünstigung des Betriebsvermögens bei mittelbarer Schenkung

**Orientierungssatz:** Bei der Zusammenrechnung nach § 14 Abs. 1 Satz 1 ErbStG sind Vorerwerbe dem letzten Erwerb ohne Bindung an eine dafür bereits ergangene Steuerfestsetzung mit den materiell-rechtlich zutreffenden Werten hinzuzurechnen. Eine bei der Besteuerung des Vorerwerbs zu Unrecht abgezogene sachliche Steuerbefreiung ist nicht zu berücksichtigen.

**Entscheidung:** BFH 08.05.2019, II R 18/16

### I. Sachverhalt

Im Jahr 2006 ersteigerte der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ein mit einem Reiterhof betriebenes Grundstück für 420.000€. Die Mutter des Klägers schenkte ihm hierfür einen Betrag von 205.000€. Der Steuerwert des Reiterhofs wurde mit 434.000€ festgestellt. Im Jahr 2010 übertrug die Mutter dem Kläger ein anderes Grundstück nebst Hof- und Gebäudefläche. Der Grundbesitzwert betrug 424.222€.

Die Geldzuwendung zum Erwerb des Reiterhofs im Jahr 2006 behandelten Kläger und auch der Beklagte und Revisionsbeklagte (FA) als mittelbare Betriebsschenkung. Beide Beteiligten gingen von einer der Begünstigung nach § 13a ErbStG in der für 2006 geltenden Fassung aus, so daß das FA die Schenkungsteuer hierfür im Jahr 2011 auf 0€ festsetzte. Für die Schenkung des weiteren Grundstücks (Letzterwerb) setzte das FA letztlich Schenkungsteuer fest. Die Geldzuwendung des Jahres 2006 berücksichtigte das FA als Vorerwerb i.H.v. 205.000€, ohne die Begünstigung nach § 13a ErbStG zu gewähren. Die Klage gegen den Ansatz des Vorerwerbs blieb erfolglos. Das Finanzgericht vertrat mit dem FA die Ansicht, der Freibetrag für den Erwerb von Betriebsvermögen nach § 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 ErbStG sei nicht zu gewähren.

Hiergegen erhob der Kläger die Revision.

### II. Entscheidungsgründe

Die Revision ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung – FGO –). Der II. Senat des BFH folgte der Vorinstanz, welche den Vorerwerb des Klägers bei der Festsetzung der Schenkungsteuer im angefochtenen Bescheid, ohne die Begünstigung nach § 13a ErbStG anzuwenden, berücksichtigen durfte.

Gem. § 14 Abs. 1 Sätze 1 und 2 ErbStG werden mehrere innerhalb von zehn Jahren von derselben Person anfallende Vermögensvorteile in der Weise zusammengerechnet, daß dem letzten Erwerb die früheren Erwerbe nach ihrem früheren Wert zugerechnet werden und von der Steuer für den Gesamtbetrag die Steuer abgezogen wird, die für die früheren Erwerbe zurzeit des letzten Erwerbs zu erheben gewesen wäre. Der erkennende Senat weist darauf hin, daß es

sich bei § 14 Abs. 1 Satz 1 ErbStG um einzelne Erwerbsvorgänge handelt, welche selbstständige steuerpflichtige Vorgänge darstellen und jeweils für sich zu behandeln und zu besteuern sind. Die Vorschrift trifft lediglich eine besondere Anordnung für die Berechnung der Steuer, die für den jeweiligen letzten Erwerb innerhalb des Zehnjahreszeitraums festzusetzen ist.

Aufgrund der Selbstständigkeit der Besteuerung der einzelnen Erwerbe sind die in die Zusammenrechnung nach § 14 Abs. 1 Satz 1 ErbStG einzubeziehenden Vorerwerbe dem letzten Erwerb mit den materiell-rechtlich zutreffenden Werten hinzuzurechnen. Dies gilt auch dann, wenn bei der vorangegangenen Steuerfestsetzung für den Vorerwerb ein materiell-rechtlich unzutreffender Wert berücksichtigt wurde.

Hiernach mußte das FA nach § 14 Abs. 1 Satz 1 ErbStG den Vorerwerb in der materiell-rechtlich zutreffenden Höhe bei der Festsetzung der Schenkungsteuer für die Schenkung in 2010 hinzurechnen. Dem steht der Bescheid über die Festsetzung der Steuer auf 0€ für den Vorerwerb nicht entgegen, selbst wenn in diesem Bescheid die Zuwendung eines Geldbetrags von 205.000€ für den Erwerb des Reiterhofs als steuerbegünstigt i.S.v. § 13a ErbStG in der für 2006 geltenden Fassung behandelt wurde und sich deshalb schon aus diesem Grund keine steuerpflichtige Bereicherung des Klägers ergeben hat.

Die Voraussetzungen für die Gewährung der Steuervergünstigung nach § 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 ErbStG in der für 2006 geltenden Fassung lagen nicht vor. Der Senat stellt ausdrücklich fest, daß er die Zuwendung von Geld zum Erwerb eines Betriebs als nicht begünstigt ansieht. Es ist gefestigte Rechtsprechung des BFH, daß die Steuervergünstigungen des § 13a ErbStG nur zu gewähren sind, wenn das erworbene Vermögen sowohl auf Seiten des Erblassers oder Schenkers als auch auf Seiten des Erwerbers begünstigtes Vermögen ist. Gestützt wird diese Ansicht durch die Ausführungen des BVerfG zum Erbschaftsteuerbeschuß vom 22.06.1995 (2 BvR 552/91, BStBl. II 1991, 671 unter C.I.2.b.bb.). Nach diesem Beschuß ist nach Ansicht des BVerfG für die Steuervergünstigung von Betriebsvermögen eine Rechtfertigung nötig, welche sich in dem Weiterführen, Aufrechterhalten und Fortführen eines Betriebes ergibt. Dies lag im vorliegenden Fall nicht vor.

## ► Rechtsprechung

Hinzuweisen ist noch darauf, daß man die Frage stellen könnte, weshalb nicht bei dem Vorerwerb der persönliche Freibetrag, der im Jahr 2006 205.000€ betrug, zu berücksichtigen war. Unter Berücksichtigung dieses Freibetrages wäre auch für den Vorerwerb lediglich eine Steuer von 0€ festzusetzen gewesen. Dieser Gedanke ist insoweit unzutreffend, als es sich bei der Anwendung der Steuerverschonung

nach § 13a ErbStG um eine Regelung der Wertermittlung handelt, wohingegen der persönliche Freibetrag nach § 16 ErbStG eine Regelung der Steuerberechnung ist. § 14 Abs.1 Satz 1 ErbStG stellt lediglich auf die Wertermittlung und nicht auf die Steuerberechnung ab.

*Claudius Söffing*

## Tätigkeit eines Heileurythmisten als ähnlicher Beruf i. S. v. § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG

**Orientierungssatz:** Der Abschluß eines Integrierten Versorgungsvertrags nach §§ 140a ff. SGB V (sog. IV-Verträge) zwischen dem Berufsverband der Heileurythmisten und einer gesetzlichen Krankenkasse stellt ein ausreichendes Indiz für das Vorliegen einer dem Katalogberuf des Krankengymnasten/Physiotherapeuten ähnlichen Ausbildung und Tätigkeit i. S. des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG dar.

**Entscheidung:** BFH 20.11.2018 – VIII R 26/15

### I. Sachverhalt

Die Beteiligten stritten um die Qualifizierung der Tätigkeit der Klägerin als Heileurythmistin.

Die Klägerin erlangte an der Schule der Gesellschaft für Anthroposophische Heilkunst und Eurythmie e.V. ein Heileurythmie-Diplom und absolvierte eine Vollzeitausbildung zur Heileurythmistin der Medizinischen Sektion der Freien Hochschule für Geisteswissenschaft. Darüber hinaus schloß sie eine vierjährige Ausbildung in der anthroposophischen Tanzkunst „Eurythmie“ mit einem Diplom für Eurythmie des Instituts für Waldorfpädagogik ab. Sie war Mitglied des Berufsverbandes Heileurythmie e.V. (Berufsverband). Voraussetzung der Mitgliedschaft ist nach der Satzung des Verbandes ein Abschlußzeugnis für Eurythmie und Heileurythmie/Eurythmie Therapie sowie der Erwerb einer Berufsqualifikation nach den Richtlinien des Berufsverbandes.

Trotz einer fehlenden Zulassung im Sinne des § 124 Abs. 2 SGB V der Klägerin und des Berufsverbandes schlossen im Jahr 2006 zwölf gesetzliche Krankenkassen Verträge zur Durchführung Integrierter Versorgung mit Anthroposophischer Medizin auf der Grundlage der §§ 140a ff. SGB V (sog. IV-Verträge) mit dem Berufsverband ab. Die Kosten für ärztlich verordnete und durch anerkannte Therapeuten erbrachte Leistungen der Heileurythmie übernahmen die Krankenkassen nur dann, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

- der jeweilige Berufsverband Ausbildung und Eignung des Therapeuten geprüft und einen Nachweis über die spezielle Ausbildung durch Erteilung der Berechtigung zur Führung der Berufsbezeichnung oder einer Gleichwertigkeitsbescheinigung erteilt hatte,

- die Leistungen entsprechend den §§ 124 ff. SGB V erbracht wurden und
- die Erbringung der Heilmittel (nur) auf der Grundlage einer vertragsärztlichen Verordnung von speziell ausgebildeten und vom Berufsverband in nach § 124 Abs. 2 SGB V zugelassenen Praxen – grundsätzlich nach vorheriger Genehmigung der Erstverordnung durch die Krankenkasse – erfolgte.

Der Berufsverband bescheinigte der Klägerin im Jahr 2009, daß sie nach Überprüfung der Teilnahmevoraussetzungen an den Verträgen zur Durchführung Integrierter Versorgung mit Anthroposophischer Medizin nach §§ 140a ff. SGB V teilnehmen konnte.

Daraufhin gab die Klägerin keine Gewerbesteuererklärung für die im Rahmen ihrer Tätigkeit als Heileurythmistin erzielten Einnahmen ab. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt – FA –) schätzte daraufhin mit Bescheid über den Gewerbesteuermessbetrag vom 10.10.2012 den Steuermeßbetrag in Höhe von 640€.

Einspruch und Klage blieben erfolglos, so daß die Klägerin die Revision einlegte.

### II. Entscheidungsgründe

Die Revision ist begründet und führt gemäß § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zur Aufhebung des FG-Urteils und zur Stattgabe der Klage.

Der Senat macht in seiner Entscheidung deutlich, daß er die Tätigkeit der Klägerin als Heileurythmistin als einen dem in § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG aufgeführten Katalogberuf des Krankengymnasten/Physiotherapeuten ähnlich

ansieht. Entgegen der Auffassung des FG stellt der Abschluß der Verträge zur Durchführung Integrierter Versorgung mit Anthroposophischer Medizin auf der Grundlage der §§ 140a ff. SGB V (IV-Verträge) zwischen dem Berufsverband der Heileurythmisten und den gesetzlichen Krankenkassen ein ausreichendes Indiz für das Vorliegen einer dem Katalogberuf des Krankengymnasten/Physiotherapeuten ähnlichen Tätigkeit dar.

Freiberuflich tätig ist, wer einen der in § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG aufgeführten „Katalogberufe“ oder einen „ähnlichen Beruf“ ausübt. Unstreitig stellt der Senat fest, daß es sich hier nicht um einen Katalogberuf handeln kann, sondern, wenn überhaupt, um einen ähnlichen Beruf.

Ob ein ähnlicher Beruf vorliegt, ist durch einen Vergleich mit einem bestimmten Katalogberuf festzustellen. Ein Beruf ist einem der Katalogberufe ähnlich, wenn er in den wesentlichen Punkten mit ihm verglichen werden kann. Dazu gehören die Vergleichbarkeit der Ausbildung und der beruflichen Tätigkeit.

Die für den vergleichbaren Katalogberuf erforderlichen Kenntnisse müssen nachgewiesen werden. Die so qualifizierte Arbeit muß den wesentlichen Teil der gesamten Berufstätigkeit ausmachen und dem ähnlichen Beruf das Gepräge i.S. des Katalogberufs geben. Ist für die Ausübung des Katalogberufs eine Erlaubnis erforderlich oder ist die Ausübung des Katalogberufs ohne Erlaubnis mit Strafe bedroht, so kann eine Ähnlichkeit nur gegeben sein, wenn für die Ausübung des vergleichbaren Berufs ebenfalls eine Erlaubnis erforderlich ist.

Der erkennende Senat weist aber darauf hin, daß eine solche staatliche Erlaubnis nicht unbedingt nötig ist, um die Berufstätigkeit als „ähnlich“ anzusehen. Er sieht es als ausreichend an, wenn der Steuerpflichtige über die Erlaubnis

seiner beruflichen Organisation verfügt und eine Bescheinigung vorlegt, welche die Kenntnisse des Steuerpflichtigen vorweist, die mit den Anforderungen einer staatlichen Prüfung für die Ausübung der Heilhilfsberufe vergleichbar ist.

Nach diesen Grundsätzen sieht der Senat die Tätigkeit der Klägerin als eine dem Katalogberuf des Krankengymnasten ähnliche an. Er folgt der Vorinstanz, welches nach seinen Feststellungen die Heileurythmie zu den Versorgungsinhalten der anthroposophischen Medizin ansieht, so daß sie unter den Begriff der Heilkunst fällt.

Aufgrund des mit den Berufsverbänden geschlossenen Vertrags (IV Vertrag) wird sichergestellt, daß die Qualifikation des Erbringers dem einer Heilleistung entspricht. Demnach ist die fehlende staatliche Ausbildung zum Heileurythmisten nicht von Nachteil für die Klägerin. Die von dem Berufsverband ausgegebene Zulassung für die Erbringung von Leistungen der Anthroposophischen Medizin auf der Grundlage der §§ 140a ff. SGB V, stellt ein hinreichendes Indiz dar, daß die Vergleichbarkeit zu den Krankengymnasten/Physiotherapeuten hergestellt ist.

Ferner weist der Senat daraufhin, daß die fehlende Kostentragung durch andere Krankenkassen keine andere rechtliche Würdigung gebietet. Zwar stellt die regelmäßige Zulassung einer Berufsgruppe durch die Krankenkasse nach § 124 SGB V ein Indiz für das Vorliegen einer dem Katalogberuf des Krankengymnasten ähnlichen Tätigkeit dar, jedoch sieht der Senat in den abgeschlossenen Verträgen nach §§ 140a ff. SGB V mit zwölf Krankenkassen ein ausreichendes Indiz, um eine ähnliche Tätigkeit anzunehmen. Durch den Abschluß der Verträge werden bestimmte Anforderungen an die Ausbildung des Leistungserbringers gestellt und deren Einhaltung vom Berufsverband überwacht.

(Claudius Söffing)

**Zuverlässiger Ratgeber.**

**RdW** Band 163

Schriftenreihe  
„Das Recht der Wirtschaft“  
Gruppe Arbeitsrecht

Das Wichtigste:

- Anspruchsberechtigte 13
- Arbeitsunfähigkeit 21
- Selbstverschulden 29
- Kuren 45
- Anspruchsdauer und Wartezeit 49
- Anspruchshöhe 59
- Anzeigepflichten 69
- Leistungsverweigerung 77
- Anspruch nach Ende der Beschäftigung 84
- Sozialversicherung 98
- Entgeltfortzahlungsversicherung 104

**MARBURGER**

**Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall**

11. Auflage

**Neuaufgabe.**

BOORBERG

WWW.BOORBERG.DE

## Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall

von Horst Marburger, Oberverwaltungsrat (AT) a.D.

2019, 11., vollständig überarbeitete Auflage, 126 Seiten, € 16,80

Das Recht der Wirtschaft, Band 163

ISBN 978-3-415-06492-8

Der Band definiert zunächst den anspruchsberechtigten Personenkreis. Dann geht er auf die Ursachen der Arbeitsverhinderung ein, wie z.B. selbstverschuldete Arbeitsunfähigkeit oder Sonderfälle der Arbeitsunfähigkeit, u.a. im Zusammenhang mit Streiks oder bei Kuren.

Weitere Kapitel behandeln neben vielen anderen Themen etwa die Anspruchsdauer, die Höhe des Entgeltanspruchs, die Anzeigepflichten sowie das Leistungsverweigerungsrecht des Arbeitgebers. Die Darstellung der Entgeltfortzahlungsversicherung schließt die Broschüre ab.



Leseprobe unter  
[www.boorberg.de/9783415064928](http://www.boorberg.de/9783415064928)

**BOORBERG**

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

SZ1019

## Steuerliche Kapitalstruktur einer rechtsfähigen, privatnützigen Stiftung

**Orientierungssatz:** Für rechtsfähige Stiftungen, die Leistungen i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG gewähren können, ist gemäß § 27 Abs. 7 i.V.m. Abs. 1 KStG ein steuerliches Einlagekonto zu führen und dessen Bestand nach Maßgabe des § 27 Abs. 2 KStG festzustellen.

**Entscheidung:** FG Münster 16.02.2019 – 9 K 1101/17 F

### I. Sachverhalt

Streitig ist, ob für die Klägerin – eine selbständige, nicht gemeinnützige Stiftung des privaten Rechts – ein steuerliches Einlagekonto gemäß § 27 Abs. 7 des Körperschaftsteuergesetzes in der im Streitjahr 2010 maßgebenden Fassung (KStG) zu führen ist.

Die im Jahr 2010 gegründete und anerkannte Klägerin ist eine rechtsfähige Stiftung, deren Stiftungszweck in der finanziellen Unterstützung der Mitglieder der Stifterfamilie besteht. Weiterer Zweck ist die Fortführung der vom Stifter gegründeten Unternehmen als Familienunternehmen. Als Stiftungsvermögen erhielt die Klägerin nach dem Stiftungsgeschäft einen Barbetrag und Beteiligungen an den Familienunternehmen, einschließlich der zugehörigen Grundstücke und Bauten. Die als Stiftungsvermögen vorgesehenen Gesellschaftsbeteiligungen und die zugehörigen Sonderbetriebsvermögen, wurden jeweils zu den steuerlichen Buchwerten auf die Klägerin übertragen.

In der Körperschaftsteuererklärung für 2010 erklärte die Klägerin einen Verlust. In der Erklärung zur gesonderten Feststellung des steuerlichen Einlagekontos bezifferte die Klägerin den Bestand mit einem Betrag, der aus dem „Stiftungskapital lt. BilMoG Eröffnungsbilanz“ zum 01.01.2010 abzüglich „Gewinnrücklagen gem. BilMoG (Zuschreibung Anlagevermögen) bestand.

Mit Körperschaftsteuerbescheid vom 29.11.2011 setzte der Beklagte (das Finanzamt – FA –) die Körperschaftsteuer für 2010 erklärungsgemäß fest. Im am selben Tag erlassenen Bescheid über die gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen gem. § 27 Abs. 2 und § 28 Abs. 1 KStG zum 31.12.2010 wich der Beklagte jedoch von der Erklärung der Klägerin ab und stellte den Bestand des steuerlichen Einlagekontos mit 0€ fest. Beide Bescheide standen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. Gegen den Feststellungsbescheid legte die Klägerin fristgemäß Einspruch ein. Zur Begründung führte sie aus, daß – entgegen der Auffassung des Beklagten – auch für Stiftungen ein steuerliches Einlagekonto festzustellen sei.

Mit Einspruchsentscheidung vom 14.03.2017 wies der Beklagte den Einspruch als unbegründet zurück. Er verblieb bei seiner Auffassung, daß für Stiftungen kein steuerliches Einlagekonto zu führen sei, da es an dem hierzu notwendigen gesellschaftsrechtlichen Verhältnis zwischen Stifter und Stiftung fehle.

Einspruch und Klage blieben erfolglos. Das FG ließ die Revision zu. Die Frage, ob eine rechtsfähige Stiftung ein steuerliches Einlagekonto führen muß und in diesem Zusammenhang über ein dem Nennkapital vergleichbares Vermögen verfügt, war bislang nicht Gegenstand höchstrichterlicher Rechtsprechung. Die von der Klägerin eingelegte Revision ist jedoch sodann zurückgenommen worden.

### II. Entscheidungsgründe

Zwar folgte das FG der Klägerin darin, daß für eine rechtsfähige, privatnützige Stiftung grundsätzlich ein steuerliches Einlagekonto gem. § 27 Abs. 1 i.V.m. Abs. 7 KStG festzustellen ist. Jedoch war im konkreten Klageverfahren der angefochtene Feststellungsbescheid rechtmäßig, da der Beklagte den Bestand des steuerlichen Einlagekontos zum 31.12.2010 zutreffend auf 0€ festgestellt hat. Das FG gelangte zu diesem Ergebnis aufgrund der rechtlichen Würdigung dahingehend, daß die Klägerin nicht nur ein steuerliches Einlagekonto, sondern auch ein mit dem Nennkapital einer Kapitalgesellschaft vergleichbares Stiftungskapital hat. Die Bar- und Sachzuwendungen, die die Stifter bei Errichtung der Klägerin auf diese übertragen haben, sind in entsprechender Anwendung des § 27 Abs. 1 Satz 1 KStG als Leistungen in das mit dem Nennkapital einer Kapitalgesellschaft vergleichbare Stiftungskapital der Klägerin anzusehen und können daher – wie Nennkapital – nicht bei Feststellung des steuerlichen Einlagekontos berücksichtigt werden.

1. Das FG gelangte in einem ersten Schritt zu der Überzeugung, daß zwar die für Kapitalgesellschaften geltende Regelung des § 27 Abs. 1 KStG nicht unmittelbar anwendbar sei, jedoch für rechtsfähige Stiftungen als ein anderes unbeschränkt steuerpflichtiges Körperschaftsteuersubjekt, die Leistungen i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1, 9 oder Nr. 10 EStG gewähren können, sinngemäß zu gelten habe. Daher ist für die Klägerin gemäß § 27 Abs. 7 i.V.m. Abs. 1 KStG ein steuerliches Einlagekonto zu führen und dessen Bestand nach Maßgabe des § 27 Abs. 2 KStG festzustellen.

Nach Ansicht des FG zählen zu den Leistungen i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG u.a. Gewinnanteile aus Aktien sowie aus Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung und an Erwerbs- oder Wirtschaftsgenossenschaften. § 20 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 EStG betrifft Einnahmen aus Leistungen einer nicht von der Körperschaftsteuer befreiten Kör-

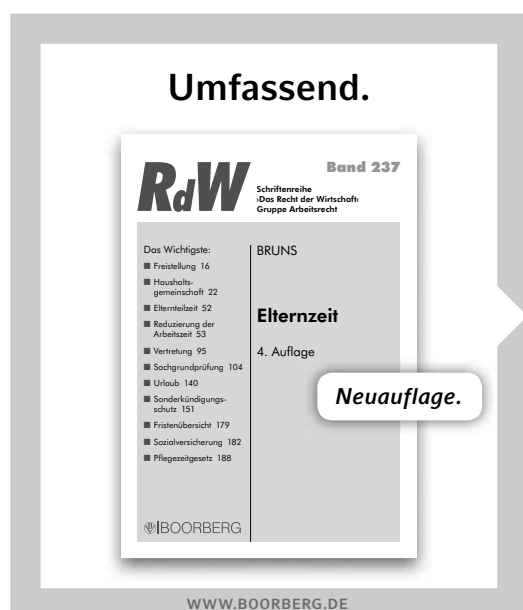
perschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 3 bis 5 KStG, die Gewinnausschüttungen im Sinne der Nummer 1 wirtschaftlich vergleichbar sind. Mit überzeugender Begründung und unter Berufung auf die BFH-Rechtsprechung legte der erkennende Senat dar, daß im Rahmen der Vergleichbarkeitsprüfung maßgebend sei, ob die Stellung der Stiftungsbegünstigten wirtschaftlich derjenigen eines Anteilseigners entspricht (BFH-Urteile vom 3.11.2010 – I R 98/09, BStBl. II 2011, 417, Rn. 11 ff., 17; vgl. auch BFH-Urteil vom 28.2.2018 – VIII R 30/15, BFH/NV 2018, 857). Je nach Ausgestaltung der Stiftungssatzung kann deshalb auch eine rechtsfähige Stiftung Leistungen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG erbringen mit der Folge, daß für eine solche Stiftung gemäß § 27 Abs. 7 KStG auch ein steuerliches Einlagekonto zu führen ist.

2. Auch wenn die Klägerin ein steuerliches Einlagekonto zu führen hat, so sah es das FG als zutreffend an, daß dieses mit 0€ durch den Beklagten festgestellt wurde. Gemäß § 27 Abs. 1 KStG sind im steuerlichen Einlagekonto nur diejenigen Einlagen auszuweisen, die nicht in das Nennkapital geleistet werden. Auch wenn eine Stiftung nicht über ein Nennkapitalkonto verfügt, so ist nach Auffassung des FG, die es detailliert und überzeugend begründet, im Rahmen der im Streitfall gebotenen (nur) entsprechenden Anwendung des § 27 Abs. 1 KStG (§ 27 Abs. 7 KStG) das von den Stiftern auf Grundlage des Stiftungsgeschäfts aufbrachte und in seinem Bestand zu erhaltende Stiftungska-

pital einem „Nennkapital“ i.S. des § 27 Abs. 1 KStG gleichzustellen.

3. Aus weitergehenden Hinweisen, die dem finanzgerichtlichen Urteil zu entnehmen sind, führt die Aufgliederung des Stiftungsvermögens in ein Grundstockvermögen (dem bei Kapitalgesellschaften geführten Nennkapital vergleichbaren Vermögen) und dem sonstigen Vermögen (das im steuerlichen Einlagekonto zu zeigende Vermögen) dazu, daß an das im steuerlichen Einlagekonto gebuchte Vermögen erst dann, wie auch bei einer Kapitalgesellschaft, steuerfrei ausgekehrt werden kann, wenn zuvor alle Erträge auch steuerbelastet ausgeschüttet worden sind. In Bezug auf das dem Nennkapital vergleichbare Vermögen ist hingegen eine steuerfreie Rückzahlung dann möglich, wenn eine Herabsetzung des Grundstockvermögens beschlossen und genehmigt worden ist. Dies dürfte in aller Regel mit einigen Schwierigkeiten bezüglich der Stiftungsaufsicht verbunden sein. Abschließend sei noch die Anmerkung erlaubt, daß die Aufgliederung des Stiftungsvermögens in das Grundstockvermögen und in das sonstige Vermögen dem Vorschlag der Bund-Länder-Arbeitsgruppe „Stiftungsrecht“ vom 27.02.2018 entsprochen ist. Danach wird in einem einzufügenden § 83c Abs. 1 Satz 1 BGB bestimmt: „Stiftungsvermögen besteht aus Grundstockvermögen und sonstigem Vermögen.“

(Claudius Söffing)



## Elternzeit

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

2019, 4., überarbeitete Auflage, 210 Seiten, € 26,90

Das Recht der Wirtschaft, Band 237

ISBN 978-3-415-06502-4

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



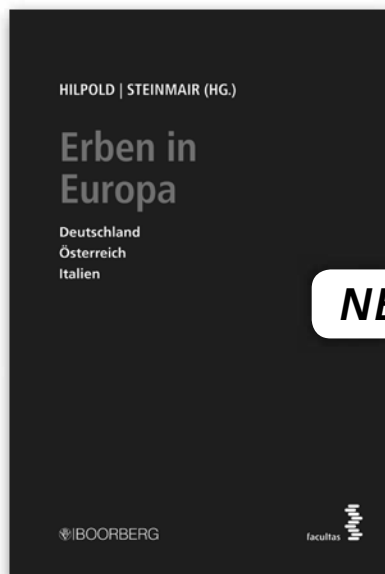
Leseprobe unter  
[www.boorberg.de/9783415065024](http://www.boorberg.de/9783415065024)

**BOORBERG**

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

SZ1019





**NEU**

## Sicher (ver-)erben auch im Ausland!

WWW.BOORBERG.DE

### **Erben in Europa** Deutschland, Österreich, Italien

hrsg. von Professor Dr. Peter Hilpold, Professor für Völkerrecht, Europarecht und Vergleichendes Öffentliches Recht an der Universität Innsbruck, und Dr. Walter Steinmair, Jurist, Wirtschafts- und Steuerberater, Honorarprofessor für italienisches Steuerrecht an der Universität Innsbruck

2019, 127 Seiten, € 28,-

in Zusammenarbeit mit dem Facultas Verlag,  
Wien

ISBN 978-3-415-06564-2



Leseprobe unter  
[www.boorberg.de/9783415065642](http://www.boorberg.de/9783415065642)

Das Buch behandelt mögliche Gestaltungen von Erbfällen im europäischen Ausland. Dieser Band fasst die wesentlichen Neuerungen zusammen, die mit der EU-Erbrechtsverordnung 650/2012 eingetreten sind, insbesondere folgende Themen:

- Der Anwendungsbereich
- Der gewöhnliche Aufenthalt
- Rechtswahl im Erbrecht
- Gerichtliche Zuständigkeit
- Europäisches Nachlasszeugnis

Fallbeispiele veranschaulichen die Materie.

Der Leitfaden enthält zudem eine umfassende Darstellung des Erbrechts in Deutschland, Österreich und in Italien. Dabei sind alle jeweiligen Besonderheiten, etwa bei der gesetzlichen Erbfolge und dem Pflichtteilsrecht, berücksichtigt. Die Autoren erläutern Erbrechtsfälle aus diesen Staaten. Ein eigenes Kapitel befasst sich mit der Erbschafts- und Schenkungssteuer in Italien unter besonderer Berücksichtigung der internationalen Aspekte.

 **BOORBERG**