

steueranwaltsmagazin

Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im Deutschen Anwaltverein

3/2019

108. Ausgabe | 21. Jahrgang

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

Dr. Jörg Stalleiken,
Flick Gocke Schaumburg,
Bonn

81 Editorial

Wagner

Beiträge

- 83 Biesgen/Dust **Die Auswirkungen der reformierten Vermögensabschöpfung auf das Steuerstrafrecht**
- 91 Kranz **Die Betriebsaufspaltung in der Strukturierung – Stolpersteine und Lösungsansätze**
- 98 Geraats **Vermögensübertragung unter Ehegatten: Die steuerliche Behandlung des Zugewinnausgleichsanspruchs**
- 105 Tiemann **Anzeigepflichten für Steuergestaltungen: Überblick über die DAC 6-Richtlinie und die geplante nationale Umsetzung (Teil 1)**

115 Rechtsprechung

Söffing

www.steuerrecht.org

I.

Liechtenstein sieht heute auf Innovation ausgelegte Strukturen vor. Dazu zählen sogenannte Innovationsklubs, ein Regulierungslabor und die Plattform Liechtenstein Venture Cooperative LVC. Unter Innovationsklubs sind Unternehmen zu verstehen, die Ideen und Vorschläge vorbringen, wie staatliche Prozesse – Gesetze, Verordnungen, Verfahren – zu beschleunigen und administrativ zu vereinfachen wären. Das Regulierungslabor steht bei der Finanzmarktaufsichtsbehörde FMA. Es soll innovative Firmen, deren Geschäftsmodelle nicht klassischen Mustern entsprechen, im Bewilligungsprozess unterstützen. Gleichzeitig soll die FMA Rückschlüsse darüber gewinnen, ob staatliche Rahmenbedingungen und behördliche Praxis mit der Zeit Schritt halten. Die Plattform LVC ist für Privatpersonen gedacht, die unter dem Dach einer Genossenschaft ein Projekt von der Idee bis zur Marktreife vorantreiben wollen.

Zum Thema Innovation zählt auch die erklärte Absicht, die rechtlichen Grundlagen für einen «digitalen Finanzplatz» zu schaffen. Die Regierung ist gewillt, Gesetze und Verordnungen so weit wie möglich an die Anforderungen digitaler Geschäftsmodelle anzupassen. Damit hofft sie, dem Finanzplatz Liechtenstein die Vorzüge der Blockchain-Technologie zugänglich zu machen und für Sicherheit und Transparenz zu sorgen. Zu diesem Zweck hat sie das weltweit erste Blockchain-Rahmengesetz erarbeitet.

Aus: *NZZ digital*

II.

Bei Milliarden von Menschen bleibt nicht aus, daß es Gebiete gibt, in denen sich der Einzelne nicht mehr auskennt. Bleibt nicht aus, daß man sich ohnmächtig fühlt, weil doch jeder glaubt, nur weil man fast alles nachlesen kann, müsste man es auch begreifen. Die Synapsen. Alter!

Aus *SPIEGEL online*

Einen schönen Sommer 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 abzdrukken.

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 109. Ausgabe des [steueranwaltsmagazin](#) erscheint am 15. August 2019.

Mitschreibende dieser Ausgabe:

Steffen Kranz, Rechtsanwalt in Düsseldorf; *Martin Geraats*, Rechtsanwalt in Bonn; *Rainer Biesgen*, Rechtsanwalt in Düsseldorf; *Annika Tiemann*, Doktorandin in Bochum; *Michael Dust*, Rechtsreferendar in Düsseldorf; *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 030/72 61 52-0;
Verlag: Richard Boorberg Verlag GmbH & Co KG, Scharnstraße 2, 70563 Stuttgart; Tel: 0711/7385-0; Fax: 0711/7385-500, www.boorberg.de
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



Ratgeber für die Praxis.

NEU.

WWW.BOORBERG.DE

Die Einkommensteuer bei Land- und Forstwirten

von **Dr. Rudi W. Märkle, Ministerialdirigent a.D.,** und **Gerhard Hiller, Oberamtsrat a.D.**

2019, 12. Auflage, ca. 832 Seiten, € 94,80

ISBN 978-3-415-06398-3

Die zahlreichen ertragsteuerlichen Sonderregelungen und naturbedingten Besonderheiten der Land- und Forstwirtschaft stellt der »Märkle/Hiller« praxisnah und in ihrer gesamten Bandbreite dar.

Klar und übersichtlich erläutern hier anerkannte Experten alle wichtigen Gesetze und Verwaltungsanweisungen, aber vor allem auch die höchstrichterliche Rechtsprechung zur Einkommensteuer bei Land- und Forstwirten. Von besonderer Bedeutung sind dabei die Regeln zur Hofnachfolge und zur Betriebsaufgabe sowie die novellierte Gewinnermittlung nach § 13a EStG. Ob Einzelunternehmen oder Personengesellschaften – der »Märkle/Hiller« weist den steueroptimalen Weg zur nächsten Generation dank einer Gegenüberstellung sämtlicher Vor- und Nachteile für jede Rechtsform.

Die Autoren sind seit Jahrzehnten anerkannte Fachleute auf dem Gebiet des Ertragsteuerrechts im Allgemeinen und bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft im Besonderen. Auch bei der 12. Auflage bringen sie ihr wissenschaftlich-theoretisches Fachwissen – verbunden mit zahlreichen Fällen aus der Praxis und vertieft durch ihre langjährige Referententätigkeit – ein.

 **BOORBERG**

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 0711/7385-100 · 089/4361564 TEL 0711/7385-343 · 089/436000-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE 520519

Die Auswirkungen der reformierten Vermögensabschöpfung auf das Steuerstrafrecht

Dipl.-Finanzwirt *Rainer Biesgen*, Partner bei Wessing & Partner Rechtsanwälte mbB, und Rechtsreferendar Dr. *Michael Dust*, beide Düsseldorf

Einleitung

Ohne Zweifel kann nach ersten praktischen Erfahrungen mit den reformierten Vermögensabschöpfungstatbeständen festgehalten werden, daß sich die Gesetzesänderung als scharfes Schwert erwiesen hat.¹ Unter anderem wurden auf Grund des neu gefaßten § 111e StPO medienwirksam bei sogenannten Clans Immobilien arretiert oder bei Empfängern von Sozialleistungen Luxusfahrzeuge. Es gilt jedoch zu befürchten, daß die Schärfe dieses Schwertes auch die Gefahr ungewollter Schnitte mit sich bringt.² Dies gilt gerade im Steuerstrafrecht, das auf Grund der Eigenheiten der Steuerverfahrens mit den Neuerungen der Vermögensabschöpfung in praktische Konflikte tritt.³ Gleichwohl geht die Finanzverwaltung vermehrt dazu über, von ihrer neuen Waffe Gebrauch zu machen.⁴

Nachfolgend sollen dabei drei für das Steuerstrafrecht besonders relevante Probleme thematisiert werden.

Zuständigkeitskonflikte zwischen den Gerichten

Das erste Problem stellt sich dabei schon bei der Aufgabenteilung innerhalb der Justiz. Vor genau 100 Jahren schrieb *Enno Becker* in die Reichsabgabenordnung: „*Der Reichsfinanzhof ist die oberste Spruchbehörde in Steuersachen.*“⁵ Spätestens seit dem Jahr 1919 war damit die Rechtsprechung in Steuersachen unmißverständlich einer eigenen Gerichtsbarkeit zugewiesen.⁶ Die ordentliche Gerichtsbarkeit blieb

demgegenüber grundsätzlich nur noch in Steuerstrafsachen entscheidungsbefugt. Hier überwiegen die Anforderungen an die strafrechtliche Expertise die an die steuerrechtliche.

Durch die Reform der Vermögensabschöpfungstatbestände wurde diese historische Trennung jedoch zwar nicht formell, jedoch in ihren wirtschaftlichen Auswirkungen durchbrochen. Zwar bleiben selbstverständlich die Finanz-

1 Der deutsche Anwaltsverein sieht die Rechtsposition der Betroffenen erheblich geschwächt (DAV Stellungnahme Nr. 30/2016 zum Referentenentwurf eines Gesetzes zur Reform der strafrechtlichen Vermögensabschöpfung S. 23, siehe auch *Kölner/Mück NZI 2017, 598 f.*). Ähnlich die Stellungnahmen weiterer Verbände (vgl. bei *Rettkewistra 2017, 417 Fn. 34–36*); Teile der Literatur sehen gerade im selbstständigen Einzug bei Vermögen unklarer Herkunft nach § 76a Abs. 4 StPO auf Grund des Bruttoprinzips bei der Bemessung des einzuziehenden Vermögens sogar einen strafenden Charakter (Quellen in *Madauß NZWiSt 2018, 28, 33 (Fn. 78)*). *Madauß* selbst lehnt dies mit dem Gesetzgeber ab.

2 *Gebauer ZRP 2016, 104*. Die Novellierung wird „im Detail ‚feingeschliffen‘ werden müssen.“ (*Barreto da Rosa NZWiSt 2018, 219*). Demgegenüber sprechen damalige Stimmen aus der Staatsanwaltschaft von einem „bemerkenswert guten Entwurf“ (*Bittmann NZWiSt 2016, 138*); „Zugespißt formuliert: Um Taterträge effektiver abschöpfen zu können, schlägt der RefE vor, mit Kanonen auch auf Spatzen zu schießen. Dem ist energisch zu widersprechen. In einem Rechtsstaat darf der Gesetzgeber den Grundsatz, ‚Straftaten dürfen sich nicht lohnen!‘ nicht um jeden Preis durchsetzen.“ (*Rönnau/Begemeier NZWiSt 2016, 264*).

3 Vgl. Quellen in Fußnote 3 bei *Meinecke DStR 2018, 2387*; Gesetzgeber hatte Steuerstrafrecht ausreichend im Blick *Feindt/Rettkewi DStR 2018, 2357*.

4 *Meinecke DStR 2018, 2387*.

5 § 23 Abs. 1 RAO von 1919.

6 *Hensel, Steuerrecht S. 177*.

gerichte für gerichtliche Streitigkeiten über die Höhe der im Besteuerungsverfahren festgesetzten Steuer zuständig. Die ordentliche Gerichtsbarkeit kann jedoch nunmehr im Einziehungsverfahren Vermögenswerte in Höhe der von ihr angenommenen verkürzten Steuer abschöpfen, d.h. diese nicht nur im vorläufigen Verfahren mittels Arrestes sichern, sondern sie auch – ggf. sogar in einem selbstständigen Verfahren nach § 76a StGB – final einziehen.

Im selbstständigen Verfahren geht es jedoch nicht – dies wäre eine originäre Aufgabe der Strafjustiz – um die Festsetzung einer schuldabhängigen Strafe. Auf eine solche ist durch das Gericht in einem solchen Verfahren nicht zu befinden. Sogar die Schuld eines bestimmten Straftäters muß gemäß § 76 a Abs. 1 StGB hier durch das Gericht nicht mehr festgestellt werden. Der Zweck des selbstständigen Verfahrens liegt vielmehr in der Feststellung der Höhe des einzuziehenden Betrages. Dieser setzt die Feststellung der Höhe der verkürzten Steuer und letztere die Feststellung der nach den Steuergesetzen festzusetzenden Steuer voraus, da sich die verkürzte Steuer aus der Differenz zwischen der festzusetzenden Steuer und der aufgrund der unrichtigen oder unterlassenen Angaben tatsächlich zu niedrig festgesetzten Steuer berechnet.⁷ Gerade in der Entscheidung über die festzusetzende Steuer liegt jedoch der Kern der Aufgaben der Finanzgerichtsbarkeit. Eine vergleichbare Expertise in der hierzu notwendigen Beurteilung steuerrechtlicher Fragen kann jedoch von den Richtern der ordentlichen Gerichtsbarkeit regelmäßig nicht erwartet werden.⁸

Diese parallele Zuständigkeit für die Beurteilung der Höhe der festzusetzenden Steuer wird insbesondere dadurch problematisch, daß beide Gerichtsbarkeiten insoweit nach ihrer jeweiligen Rechtsprechung wechselseitig nicht an die Feststellungen ihres Pendanten gebunden sind.⁹ Die konsequente Anwendung dieser Unabhängigkeit von der jeweils anderen Fachgerichtsbarkeit kann dazu führen, daß selbst für den Fall, daß das Finanzgericht nach einer Einziehungsentscheidung rechtskräftig erkennt, daß eine Steuerschuld gar nicht oder in niedrigerer Höhe bestand, eine rechtskräftige Einziehungsentscheidung nicht mehr aufzuheben ist.¹⁰ Der Fiskus hat also im Ergebnis eine doppelte Chance, seine Auffassung gerichtlich bestätigt zu finden.

Auch wenn der neue § 73e Abs. 1 StGB, bzw. für das Vollstreckungsverfahren § 459g Abs. 4 StPO, anordnet, daß eine Einziehung unterbleibt, wenn der Anspruch erloschen ist, soll daraus keinerlei Bindung an eine den Steueranspruch verneinende Entscheidung der Finanzgerichtsbarkeit folgen.¹¹ Für das strafgerichtliche Urteil hat auch das Bundesverfassungsgericht die steuerliche Vorfragenkompetenz des Strafrichters anerkannt und entschieden, daß jedenfalls bestandskräftige Steuerfestsetzungen einer abweichenden Bestimmung der festzusetzenden Steuer durch den Strafrichter nicht entgegenstehen.¹² Allerdings dürfte es in der Praxis sehr selten vorkommen, daß das Strafgericht nach einer ihm bekannten Entscheidung eines Fi-

nanzgerichtes abweichend über die Höhe der Steuerschuld entscheidet.¹³ Damit dürfte es in der Praxis darauf ankommen, welches Gericht jeweils zuerst entschieden hat. Bei der üblichen Dauer finanzgerichtlicher Verfahren wird die Einziehungsentscheidung sehr häufig die frühere Entscheidung sein. Ob eine finanzgerichtliche Entscheidung nach der Einziehungsentscheidung, jedoch vor deren Vollstreckung zu einem Ausschluß der Vollstreckung nach § 459 g Abs. 4 StPO führt, hängt wiederum von der Frage ab, ob ein solches prozessuales Hindernis im Besteuerungsverfahren als Erlöschen im Sinne dieser Norm anzusehen ist.¹⁴

Nicht geregelt ist, was geschehen soll, wenn im Zeitpunkt der finanzgerichtlichen Entscheidung die selbstständige Einziehung der ordentlichen Gerichtsbarkeit bereits vollstreckt worden ist. Das Gesetz sieht hier keine ausdrückliche Möglichkeit vor, die Entscheidung des Finanzgerichtes noch zu berücksichtigen.

Im Schrifttum werden hierzu unterschiedliche Ansätze vertreten. Teilweise wird ohne konkrete Gesetzesangabe angenommen, der endgültige Steuerbescheid gebe vor, was die Finanzbehörde von dem an sie Ausgekehrten behalten dürfe.¹⁵ Ist der Betrag zwar durch die Strafvollstreckungsbehörde eingezogen, jedoch noch nicht an die Finanzbehörde als Verletzten ausgekehrt worden, könnte aus § 459 k Abs. 5 S. 2 StPO abgeleitet werden, daß sich der auszukehrende Betrag nach dem aufgrund der finanzgerichtlichen Entscheidung bestandskräftigen Steuerbescheid bestimmt.¹⁶ Dem wird entgegengehalten, daß sich regelmäßig die Anspruchsberechtigung des Finanzamtes ohne weiteres aus der Einziehungsanordnung ergebe und daher diese nach § 459 k Abs. 2 S. 1 StPO für den auszukehrenden Betrag maßgeblich sei.¹⁷

Gleiches dürfte gelten, wenn die Finanzverwaltung ihren Steuerbescheid von sich aus aufhebt. Auch hier sollte es nicht darauf ankommen, ob die Entscheidung der ordentlichen Gerichtsbarkeit bezüglich der Einziehung vor oder nach derjenigen der Finanzverwaltung erfolgt. Hier ergäbe sich anderenfalls das absurde Ergebnis, daß an die

7 Joecks in Joecks/Jäger/Randt § 370 AO Rn. 34; Jäger in Klein § 370 AO Rn. 85.

8 Meinecke DStR 2018, 2387; Meinecke, StV 2019, 70.

9 BVerfG, Beschluß vom 15.10.1990 – 2 BvR 385/87.

10 Madauß NZWiSt 2018, 29.

11 Madauß NZWiSt 2018, 30; a.A. Krumm in Tipke/Kruse § 375 AO Rn. 28, wonach das Erlöschen im Sinne des § 73 e I StGB auch den Fall umfassen soll, daß die Finanzbehörde aus verfahrens- oder prozeßrechtlichen Gründen den Steueranspruch nicht mehr verwirklichen kann.

12 BVerfG 15.10.1990 – 2 BvR 385/87, NStZ 1991 S. 88.

13 Krumm in Tipke/Kruse § 370 AO Rn. 82.

14 So Krumm in Tipke/Kruse § 375 AO Rn. 28.

15 Krumm in Tipke/Kruse § 375 AO Rn. 29.

16 Weidemann PStR 2018, 8.

17 Madauß, NZWiSt 2018, 28, 30.

Finanzbehörde als Verletzte eine Entschädigung für einen entgangenen Steueranspruch auszukehren wäre, dessen diese sich im Besteuerungsverfahren nicht einmal selbst rühmt.

De lege ferenda sinnvoller wäre es, wenn die Finanzgerichtsbarkeit zu einer für die ordentliche Gerichtsbarkeit verbindlichen Entscheidung berufen würde.¹⁸ § 73e Abs. 1 StGB sollte derart ausgestaltet werden, daß eine rechtskräftige Entscheidung über das Bestehen oder Nichtbestehen der Steuerschuld für die ordentliche Gerichtsbarkeit im Einziehungsverfahren verbindlich ist.¹⁹ Zwar könnte dies im Einzelfall dazu führen, daß ein Gericht für die Frage der Strafbarkeit und Strafzumessung von dem Bestehen einer Steuerschuld ausgeht, während es für die Frage der Einziehung, in Anlehnung an eine Entscheidung des Finanzgerichtes oder der Finanzverwaltung, das Bestehen einer Steuerschuld ablehnen müßte.²⁰ Allerdings verfolgen das Besteuerungsverfahren und das Strafverfahren unterschiedliche Zwecke und unterliegen auch unterschiedlichen Beweisregeln, während das Einziehungsverfahren gerade den Zweck hat, den Entschädigungsanspruch des Verletzten – hier der Finanzbehörde – zu sichern und zu befriedigen. Das sachnähere Verfahren zur Bestimmung dieses Anspruches ist jedoch gerade das Besteuerungsverfahren.

Eine vergleichbare Parallelität der Zuständigkeiten besteht auch im Sicherungsverfahren. Hier besteht zum einen im Besteuerungsverfahren für die Finanzbehörden die Möglichkeit eines Sicherungsarrestes nach § 324 AO zur Sicherung der Vollstreckung der Steueransprüche. Daneben besteht eine Sicherungsmöglichkeit der Ermittlungsbehörde im Steuerstrafverfahren nach § 111 e Abs. 1 StPO zur Sicherung der Vollstreckung der Einziehung des Wertersatzes. Vor der Gesetzesänderung wurde von der wohl herrschenden Meinung vertreten, daß ein Sicherungsbedürfnis der Finanzbehörde im Verfahren nach § 111 e StPO nicht gegeben sei, wenn die Finanzbehörde von der eigenen Sicherungsmöglichkeit keinen Gebrauch gemacht hat.²¹ Nunmehr regelt allerdings § 111 e Abs. 6 StPO ausdrücklich, daß die Möglichkeit eines Arrestes nach § 324 AO einer Anordnung nach § 111 e Abs. 1 StPO nicht entgegensteht. Teilweise wird im Schrifttum vertreten, daß auch weiterhin im Rahmen der Verhältnismäßigkeit stets zu prüfen sei, aus welchem Grund nicht bereits ein steuerrechtlicher Arrest angeordnet wurde.²² Auch wenn dies im Ergebnis sachgerecht wäre, spricht hiergegen doch die relativ deutliche Klarstellung des Gesetzgebers in § 111e Abs. 6 StPO, welche ausdrücklich die Unabhängigkeit der beiden Arrestverfahren voneinander vorsieht. Dies spricht dafür, daß allein das Unterlassen eines Arrestes nach § 324 AO nicht mehr gegen die Verhältnismäßigkeit eines Arrestes nach § 111 e StPO spricht.²³

Eine andere Frage ist, ob es sinnvoll ist, daß der Gesetzgeber das Arrestverfahren vor der ordentlichen Gerichtsbarkeit gleichrangig neben das bereits bestehende Arrestverfahren in der Abgabenordnung gestellt hat. Es überzeugt nicht,

daß es tatsächlich notwendig sein soll, die Steueransprüche des Fiskus mit den Mitteln der Strafjustiz zu sichern, wenn die Finanzbehörde von den gesetzlichen Sicherungsmitteln der Abgabenordnung selbst keinen Gebrauch macht. De lege ferenda wäre zu erwägen, ob nicht ein einheitliches steuerrechtliches Arrestverfahren vorzugswürdig wäre. Die begrenzten Ressourcen der Strafjustiz könnten dann auf Verletzte anderer Straftaten konzentriert werden, welche über die staatlichen Sicherungsmittel des Fiskus nicht verfügen.

Verzinsung

Das zweite Problem im Rahmen der Einziehung birgt das Steuerstrafrecht bei der Verzinsung. Denn die reformierten Einzugstatbestände lassen bisher weitgehend offen, ob und ggf. in welcher Höhe auch Vorteile aus dem durch eine Straftat erlangten Kapital, insb. Zinsen, einer Einziehung unterliegen können. Dabei kommt dem Steuerstrafrecht eine besondere Bedeutung zu, da in § 235 AO ein gesonderter Zinstatbestand normiert ist, der speziell für den Fall einer Steuerhinterziehung eine Verzinsung vorsieht.

Leitsatz der Einziehungstatbestände ist: „*Straftaten dürfen sich nicht lohnen*“.²⁴ Dementsprechend sollen beim Pflichtigen alle Vorteile eingezogen werden, die er aus der Straftat erhalten hat. Der Leitsatz selbst gibt jedoch nur das Motiv des Gesetzgebers wieder. Er kann allein allenfalls aus Auslegungshilfe im Einzelfall herangezogen werden. Vornehmlich sind die konkreten Regelungen heranzuziehen, die der Gesetzgeber getroffen hat.

Als solche greift zunächst § 73 Abs. 1 StGB. Demnach hat der Täter oder Teilnehmer herauszugeben, was er „*durch eine rechtswidrige Tat oder für sie erlangt*“ hat. Was der Täter durch die Tat erlangt hat, ist jedoch unbestimmt. Unstreitig ist lediglich, daß der Gesetzgeber mit der Neufassung des

18 *Feindt/Rettke* DStR 2018, 2360 befürworten die parallele Einziehungsmöglichkeit des Steueranspruches mit den besseren strafprozessualen Vollstreckungsmöglichkeiten des § 459 g Abs. 3 StPO, welcher für die Vollstreckung der Einziehungsentscheidung auf strafprozessuale Maßnahmen des Ermittlungsverfahrens, wie Durchsuchungen und Beschlagnahmen, verweist und die besseren Möglichkeiten der Rechtshilfe im Ausland. Dies betrifft jedoch lediglich die Durchsetzung der Einziehungsentscheidung und nicht die Frage, wer über die Höhe des zu entschädigenden Betrages entscheidet.

19 *Krumm* nimmt dies in Tipke/Kruse § 375 AO Rn. 28 schon bei der aktuellen Ausgestaltung der Norm an.

20 *Madauß* NZWiSt 2018, 28 (30).

21 OLG Oldenburg, wistra 2008 S. 119; OLG Celle, wistra 2008, 360; OLG Zweibrücken, wistra 2009, 484; a.A. OLG Stuttgart v. 14.05.2012 – 2 Ws 242/11; zum Meinungsstreit siehe auch *Madauß*, NZWiSt 2018, 28.

22 *Mückenberger/Hinz* BB 2018, 1437

23 So auch *Madauß*, NZWiSt 2018, 28.

24 *Köhler* NSTz, 2017, 497, 498; „Was in Verbotenes investiert wird, soll unwiederbringlich verloren sein“, BT DrS 18/9525 S. 55.

§ 73 Abs. 1 StGB gegenüber der vorherigen Formulierung „aus der rechtswidrigen Tat“ jedenfalls keine Einschränkung treffen wollte.²⁵

Bei einem Vergleich eines Steuerhinterziehers mit jemandem, der ohne die Begehung einer Straftat die Steuer nicht bzw. früher entrichtet hätte, kann man eine Parallele zu einem steuerehrlichen Steuerpflichtigen ziehen, der entweder aufgrund eines Fristverlängerungsantrages seine Steuererklärung später eingereicht und damit eine spätere Steuerfestsetzung bewirkt hat oder nach einer Steuerfestsetzung eine Stundung oder Aussetzung der Vollziehung erhalten hat. Hier werden nach § 233 a AO bzw. § 234 AO (Stundung) oder § 237 AO (Aussetzung der Vollziehung) Zinsen festgesetzt. Ebenso könnte man daran denken, daß die Hinterziehungszinsen im Sinne des § 235 AO einzuziehen sind. Die Zinsen betragen in allen Fällen nach 238 I S. 1 AO 0,5 % je Monat.

Der Vergleich ist jedoch nur bedingt tragfähig, da die Stundung bzw. die Aussetzung der Vollziehung hypothetische Ersatzverläufe sind. Bezüglich der Hinterziehungszinsen gilt, daß diese bei einer Steuerhinterziehung zwar entstehen, jedoch gemäß § 235 Abs. 2 AO erst mit dem Eintritt der Steuerverkürzung anfallen. Sie folgen der Tat damit einer juristischen Sekunde nach. Bei dem steuerehrlichen Täter wären diese gar nicht entstanden. Abzuschöpfen ist dagegen das, was der Täter zum Zeitpunkt der Vollendung der Tat erlangt hat. Zu dieser Zeit sind jedoch noch keine Vollziehungszinsen entstanden.²⁶

Die gesetzliche Formulierung des § 73 Abs. 1 AO lautet auch nicht, „der Täter oder Teilnehmer hat herauszugeben, was er sich gegenüber einer möglichen Alternative „erspart hat“, sondern daß er herauszugeben hat, was er „erlangt hat“. Auch wenn die Ersparnis von Stundungs- oder Aussetzungszinsen im Einzelfall dem wirtschaftlichen Vorteil der durch die Steuerhinterziehung vermiedenen oder verzögerten Steuerzahlung entsprechen kann, muß dies angesichts der gesetzlichen Pauschalierung der Zinshöhe nicht der Fall sein.

Von der Einziehung sind all diejenigen Vorteile erfaßt, die „sich durch oder für die Erwerbstat gegenständlich als Bereicherung im Vermögen des Täters, Teilnehmers oder des Drittbegünstigten manifestieren“.²⁷ Hypothetische Stundungs- oder Aussetzungszinsen haben sich im Vermögen des Pflichtigen nicht manifestiert. Jedenfalls nicht, wenn die Stundung oder Aussetzung nicht bei einer zutreffenden Steuerfestsetzung unumgänglich gewesen wäre. Dies ist aber gerade dann nicht der Fall, wenn der Steuerhinterziehende in der Lage gewesen wäre, die Steuer aus eigenem Vermögen rechtzeitig zu zahlen.

Selbst wenn der Steuerpflichtige zur Begleichung der Steuerschuld bei rechtzeitiger Steuerfestsetzung einen Kredit hätte aufnehmen müssen, hätte er dies – angesichts der deutlich über den Marktzinsen liegenden Zinsen des § 238 I S. 1 AO²⁸ – regelmäßig durch einen günstigeren Kredit finanzieren können.

Über den Betrag der Steuerhinterziehung hinausgehende Vorteile des Steuerhinterziehers ergeben sich wirtschaftlich daraus, daß er den ersparten Betrag wieder investieren und hieraus z. B. Guthabenzinsen erzielen kann. Aber auch diese Vorteile fallen nicht unmittelbar unter den Begriff des „durch oder für die Tat Erlangten“. Vielmehr werden diese Vorteile nicht durch die Hinterziehungshandlung selbst erlangt, sondern erst durch den zusätzlichen Zeitablauf und den tatsächlichen Gebrauch des ursprünglich Erlangten.

Diesen Nutzungsvorteil aus dem Gebrauch des Erlangten hat der Gesetzgeber in § 73 Abs. 2 StGB gesondert aufgegriffen und ausdrücklich seine Abschöpfung angeordnet. Damit hat er klargestellt, daß die Vorteile der Nutzungen, die durch die Verkürzung gezogen wurden, abzuschöpfen sind. Fraglich bleibt aber, wie diese zu bemessen sind.

Grundsätzlich sind dabei zwei Ansätze denkbar: Zum einen könnte aus dem besonderen Tatbestand der Hinterziehungszinsen (§ 235 AO) abgeleitet werden, daß die gezogenen Nutzungen in einer pauschalen Höhe von 6% herauszugeben sind. Schließlich hat der Gesetzgeber im Rahmen der Abgabenordnung in dieser Höhe die Nutzungsvorteile aus einer Hinterziehung pauschalisiert. Dafür spräche, daß die Einziehung durch die Übertragung dieses Zinssatzes die Nebenforderung ohne weiteren Ermittlungsaufwand mit erfassen könnte und nicht im Einziehungsverfahren die Höhe der tatsächlich gezogenen Nutzungen im Einzelfall ermittelt werden müßte.

Andererseits ist die pauschale Verzinsung im Steuerschuldrecht pragmatischen Gründen geschuldet. Sie soll der Notwendigkeit von Einzelnachweisen der konkreten Nutzungsvorteile entgegenwirken. Die Einziehung im Strafrecht erfordert jedoch eine konkretere Herangehensweise. Die Verzinsung darf keinen strafenden Effekt haben. Die Einziehung soll lediglich dem Täter das konkret aus der Tat Erlangte wieder entziehen, wobei er allerdings nach dem Bruttopreis das Risiko tragen soll, daß er mit den hiermit verbundenen Aufwendungen belastet bleibt. Einen Strafcharakter hat die Einziehung aber nicht.²⁹ Hat der Pflichtige jedoch geringere Nutzungen gezogen als sechsprozentige, käme der Verzinsung eine strafende Wirkung zu.

25 Köhler NSTZ, 2017, 497, 503; BT-Ds 18/9525 S. 55.

26 Reh, wistra 2018, 414, 416.

27 Köhler NSTZ, 2017, 497, 502.

28 Da die Zinsen des § 238 I S. 1 AO deutlich über den langjährigen Marktzinsen liegen, haben auch der 9. und der 8. Senat des BFH Zweifel an der Verfassungskonformität der pauschalen Zinshöhe (BFH 25.04.2018 – IX B 21/18; BFH v. 03.09.2018 – VIII B 15/18).

29 BGH, BGHSt 51 S. 65, 67; BGH, BGHSt 47 S. 369, 372; BGH, BGHSt 47 S. 260, 265; zur Gegenauffassung in der Literatur, welche in der Abschöpfung des Bruttobetragtes einen Strafcharakter sieht, vgl. Fischer § 73 StGB Rn. 5 m.w.N.

Umgekehrt dürfen dem Pflichtigen aus der Tat auch keine Vorteile verbleiben. Daher muß eine Abschöpfung der tatsächlich gezogenen Nutzungen erfolgen. Nur die tatsächlich gezogenen Nutzungen sind nach § 73 Abs. 2 StGB einzuziehen.³⁰ Hierzu gehören (nur) tatsächlich erlangte Zinsen.³¹ Diese können ggf. nach § 73 d II StGB geschätzt werden.

Eine solche Abschöpfung der tatsächlich gezogenen Nutzungen entspricht dem gesetzgeberischen Zweck einer umfassenden Abschöpfung der Tatvorteile besser als die Übertragung der pauschalen sechsprozentigen Abschöpfung durch die Festsetzung von Hinterziehungszinsen. Ein pauschaler Betrag in Höhe von 6% des erlangten Etwas kann daher nicht eingezogen werden.³²

Zudem kommt für Straftaten außerhalb des Steuerrechtes die Anwendung der sechsprozentigen Hinterziehungsverzinsung schon dem Grunde nach nicht in Frage. Der Gesetzgeber hat aber einen Gleichlauf der Einziehungen unabhängig von der konkreten Straftat vorausgesetzt. Dies zeigt z. B. § 73a I StGB, der es erlaubt, daß auch Vorteile anderer rechtswidriger Taten eingezogen werden als diejenigen, welche gegenwärtig den Verfahrensgegenstand bilden. Dieser erlaubt auch die Einziehung von Gegenständen, bei welchen der Nachweis der Herkunft aus einer konkreten Tat nicht geführt werden kann.³³ Muß jedoch für eine pauschale Nutzungsherausgabe in Höhe von 6% eine Steuerstraftat vorliegen, entfällt die Austauschbarkeit der Straftaten. Es wäre jedenfalls der Nachweis nötig, ob der Einziehung eine Steuerstraftat zugrundeliegt oder nicht.

Es stellt sich die Frage, ob die Einziehung der tatsächlich aus dem ungerechtfertigten Steuervorteil gezogenen konkreten Nutzungen neben der Festsetzung von Hinterziehungszinsen erfolgen darf oder diese auf die anzuziehenden Nutzungen anzurechnen sind. Nach § 73 e Abs. 1 ist die Einziehung ausgeschlossen, soweit der Anspruch, der dem Verletzten aus der Tat auf Rückgewähr des Erlangten oder auf Ersatz des Wertes des Erlangten erwachsen ist, erloschen ist. Unstreitig kann danach die erlangte Steuerersparnis nicht mehr einzogen werden, soweit die ihr entsprechende Steuer gezahlt worden ist.³⁴ Meines Erachtens ist dies auf gezahlte Hinterziehungszinsen zu übertragen. Die Hinterziehungszinsen im Sinne des § 235 AO bezwecken, den Zinsvorteil des Nutznießers einer Steuerhinterziehung abzuschöpfen.³⁵ In Höhe der gezahlten Hinterziehungszinsen ist mithin dieser Zinsvorteil bereits abgeschöpft. Eine Einziehung nach § 73 Abs. 2 StGB dürfte dann nur in Betracht kommen, soweit die tatsächlich gezogenen Nutzungen darüber hinausgehen.

Verjährung

Das dritte Problem, das sich aus den reformierten Einziehungstatbeständen im Zusammenspiel mit dem Steuerstraf-

recht ergibt, betrifft schließlich die Verjährung. Grundsätzlich beträgt die Festsetzungsverjährung im Steuerrecht vier Jahre. Im Falle der Steuerhinterziehung sieht § 169 Abs. 2 S. 2 AO jedoch eine verlängerte Festsetzungsfrist von zehn Jahren vor.

Demgegenüber kennt das Einziehungsverfahren in § 76b Abs. 1 S. 1 StGB eine Verjährungsfrist von 30 Jahren für die erweiterte und die selbständige Einziehung des Tatertrages. Aus der Tatsache, daß die selbständige Einziehung nach § 76 a Abs. 2 S. 1 StGB ausdrücklich auch dann zulässig ist, wenn die Verfolgung der Straftat verjährt ist, folgt, daß es auf die strafrechtliche Verjährung für die Verjährung der Einziehung nicht ankommen kann. Da die Einziehung jedoch der Erfüllung der durch die Steuerhinterziehung zunächst vereitelten Steueransprüche des verletzten Fiskus dient, stellt sich die Frage, ob diese nach § 76 b Abs. 1 S. 1 StGB noch erfolgen können soll, wenn der Anspruch selbst im Besteuerungsverfahren auch für den Fall der Steuerhinterziehung festsetzungsverjährt ist.

Daraus entsteht die Notwendigkeit, der Frage nachzugehen, ob eine der beiden Regelungen gegenüber der anderen *lex specialis* ist und in das jeweils andere Verfahren hineinwirkt oder ob für das Besteuerungsverfahren und die strafrechtliche Einziehung jeweils unterschiedliche Verjährungsfristen gelten sollen.

Denkbar wäre es zunächst, dem Besteuerungsverfahren den Vorrang vor den strafrechtlichen Einzugstatbeständen einzuräumen. Schließlich hat der Gesetzgeber im Steuerrecht entschieden, daß er auch bei Hinterziehungen nach zehn Jahren keine Besteuerung mehr durchführen will und somit auf die hinterzogenen Steuern verzichten will. Dies spricht dafür, die Norm des § 169 Abs. 2 S. 2 AO als *lex specialis* gegenüber § 76 b Abs. 1 S. 1 StGB anzusehen.

Es liegt auch die Annahme nahe, daß der Gesetzgeber bei der dreißigjährigen Verjährung der Einzugstatbestände einen Gleichlauf mit der Frist des § 852 BGB im Sinn gehabt und die Spezialität des Steuerrechtes übersehen haben könnte. Nach § 852 BGB verjährt der deliktische Anspruch des Verletzten gegen den Ersatzpflichtigen auf Herausgabe des auf Kosten des Verletzten Erlangten in 30 Jahren von der Begehung der Verletzungshandlung an. Geht man hiervon aus, wäre eine teleologische Reduktion des § 76b Abs. 1 S. 1 StGB geboten. Dafür spräche, daß es im Gesetzgebungsver-

30 BGH bei *Holtz* MDR 1981, 629.

31 In *Schönke/Schröder* § 73 StGB Rn. 26 m.w.N.

32 So auch *Reh*, *wistra* 2018, 414, 415 ff.

33 *Fischer* § 73 a StGB Rn. 5.

34 *Krumm* in *Tippke/Kruse* § 375 AO Rn. 28.

35 BFH, BStBl. II 1989 S. 596; BFH, BStBl. II 1991 S. 822; BFH, BStBl. II 1992 S. 9, BFH, BStBl. II 1994 S. 438; *Rüsken* in *Klein* § 235 Rn. 1; *Reh*, *wistra* 2018 S. 414, 415.

fahren zu keiner Auseinandersetzung mit der steuerrechtlichen Besonderheit der Festsetzungsverjährung kam.³⁶

Eine solche teleologische Reduktion ist jedoch im Einziehungsverfahren nicht geboten, da sich die systematisch aufdrängende Rechtsfolge bereits durch den Wortlaut des § 73 e Abs. 1 StGB ohnehin einstellt. Denn dieser sieht vor, daß die Einziehung ausgeschlossen sein soll, soweit der Anspruch des Verletzten auf Rückgewähr des aus der Tat Erlangten erloschen ist. Die Norm des § 47 AO regelt jedoch, daß die Verjährung im Steuerschuldrecht nicht nur eine Einrede begründet, sondern zum Erlöschen des jeweiligen Anspruches führt. Der klare Wortlaut dieser Normen begründet daher auch ohne eine teleologische Reduktion, daß nach Eintritt der Festsetzungsverjährung eine Einziehung nicht mehr in Betracht kommt.³⁷

Der Gesetzgeber hatte ausdrücklich auch den Erlaß der Schuld als Erlöschungsgrund vor Augen.³⁸ Nichts anderes als ein Erlaß ist in ihrer rechtlichen Wirkung jedoch auch die Verjährung von Steuerschulden. Anders als im Zivilrecht, wo der verjährte Anspruch nur nicht mehr durchsetzbar ist, verfällt er im Steuerrecht gänzlich. Der Gesetzgeber als Organ des Staates hat durch die geregelte Erlaßwirkung der Verjährung auf die dem Staat selbst zustehenden Steueransprüche für den Fall der Festsetzungsverjährung gene-

rell verzichtet. Damit ist die Interessenlage nicht anders als im Fall des Erlasses einer Entschädigungsforderung durch einen privaten Geschädigten.

Fazit

Der Gesetzgeber hat im Rahmen der Modernisierung der Einzugstatbestände die Besonderheiten des Steuerstrafrechtes noch nicht ausreichend berücksichtigt. Es bleibt angesichts der weitreichenden Folgen die allerdings nicht allzu große Hoffnung, daß er kurzfristig selbst klarstellend eingreift und die konkrete Anwendung auf das Steuerstrafrecht nicht allein der Auslegung durch die Rechtsprechung überläßt. Anderenfalls entstünden auf nicht absehbare Zeit erhebliche Unsicherheiten für die Betroffenen.

36 *Feindt/Rettke*, DStR 2018, 2357, 2358; *Madauß* NZWiSt 2018, 28, 33 jeweils zur Frage der Besonderheit des Erlöschens der Steuerschuld durch Eintritt der Festsetzungsverjährung nach § 47 AO

37 *Beyer*, NWB Nr. 17 vom 23.04.2018, 1209; *Feindt/Rettke* DStR 2018, 2357, 2358f.; *Rettke*, wistra 2017, 417, 419; *Mückenberger/Hinz*, BB 2018, 1435, 1438. Zweifelnd *Madauß*, NZWiSt 2018, 28, 33.

38 *Köhler/Burkhard*, NSTZ, 2017, 665, 673.



#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

BOORBERG

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 0711/7385-100 · 089/4361564
TEL 0711/7385-343 · 089/436000-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE SZ1118

Steuergesetze 2019

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

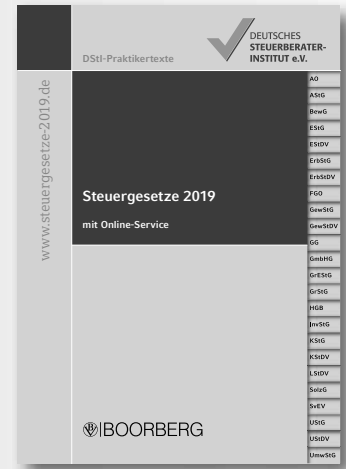
hrsg. vom Deutschen Steuerberaterinstitut e.V.

2019, 1308 Seiten, € 9,80;
ab 5 Expl. € 9,20; ab 10 Expl. € 8,50

Mengenpreise nur bei Abnahme durch einen Endabnehmer
zum Eigenbedarf.

DStI-Praktikertexte

ISBN 978-3-415-06377-8



Das Deutsche Steuerberaterinstitut e.V. hat die wichtigsten
21 Steuergesetze mit **Stand 1. Januar 2019** zusammengestellt. Der
Gesetzgeber hat diese Gesetze im Jahr 2018 wieder an vielen Stellen
geändert:

- | | |
|----------------------------------|--------------------------------|
| ■ Abgabenordnung | ■ Grundsteuergesetz |
| ■ Außensteuergesetz | ■ Investmentsteuergesetz |
| ■ Bewertungsgesetz | ■ Körperschaftsteuergesetz |
| ■ Einkommensteuergesetz | ■ Körperschaftsteuer-Durchfüh- |
| ■ Einkommensteuer-Durchfüh- | rungsverordnung |
| rungsverordnung | ■ Lohnsteuer-Durchführungs- |
| ■ Erbschaftsteuergesetz | verordnung |
| ■ Erbschaftsteuer-Durchführungs- | ■ Solidaritätszuschlaggesetz |
| verordnung | ■ Sozialversicherungsentgelt- |
| ■ Finanzgerichtsordnung | verordnung |
| ■ Gewerbesteuerergesetz | ■ Umsatzsteuergesetz |
| ■ Gewerbesteuer-Durchführungs- | ■ Umsatzsteuer-Durchführungs- |
| verordnung | verordnung |
| ■ Grunderwerbsteuergesetz | ■ Umwandlungssteuergesetz |

Außerdem unverzichtbar für die praktische Arbeit: Die Textausgabe enthält
das **GmbH-Gesetz** und – in Auszügen – das **Handelsgesetzbuch** sowie das
Grundgesetz.

Griff- und Sachregister erleichtern das Auffinden der gesuchten Vorschriften.

Unter www.steuergesetze-2019.de erhalten die Käufer der Textausgabe
Zugang zu einer komfortablen Online-Vorschriftensammlung, die alle in der
Printausgabe enthaltenen Vorschriften recherchierbar und regelmäßig
aktualisiert vorhält. Besitzer von Mobilgeräten erreichen die dafür optimierte
Vorschriftensammlung einfach über den im Buch abgedruckten Quick-
Response-Code.



www.boorberg.de/steuerrecht



© UI8 Design

Aktuelle und kostenlose Informationen zum Steuerrecht finden Sie unter:

- » News
- » Fachbeiträge
- » Rechtsprechung
- » Veranstaltungen

Dazu die neuesten Produkte aus den Fachbereichen Steuerrecht und Steuerkanzlei-Bedarf.

Viele interessante Eindrücke wünscht Ihnen
Klaus Krohn
Lektorat Fachbereich Steuern

 BOORBERG

Die Betriebsaufspaltung in der Strukturierung – Stolpersteine und Lösungsansätze

RA/FASr Dr. Steffen Kranz LL.M., Partner S&P SÖFFING Rechtsanwaltsgesellschaft mbH, Düsseldorf, München, Zürich und Paris

A. Einleitung

Das Ziel dieses Beitrags besteht darin, auf Basis der aktuellen Rechtsprechung des BFH einen Überblick über die ertragsteuerlichen Implikationen von verschiedenen Betriebsaufspaltungsstrukturen bereitzustellen. Dem Leser sollen insbesondere von der Rechtsprechung „bestätigte“ Gestaltungsmöglichkeiten zur Vermeidung von negativen Steuerkonsequenzen, die Betriebsaufspaltungsstrukturen im Rahmen des Einkommen- und des Gewerbesteuerrechts nach sich ziehen können, aufgezeigt werden. Aufgrund der Vielfalt von möglichen Betriebsaufspaltungsstrukturen und der teilweise divergierenden Terminologie in der steuerrechtlichen Literatur soll vorab ein gemeinsames Begriffsverständnis für verschiedene Betriebsaufspaltungsstrukturen aufgebaut werden, bevor ausgesuchte ertragsteuerliche Aspekte im Zusammenhang mit der Strukturierung in Betriebsaufspaltungskonstellationen behandelt werden.

B. Überblick über die Tatbestandsvoraussetzungen

Die „Betriebsaufspaltung“ ist nicht legaldefiniert. Hierbei handelt es sich vielmehr um die Bezeichnung eines von der Rechtsprechung des BFH entwickelten Rechtsinstituts, dessen Tatbestandsmerkmale allerdings beispielsweise in § 50i Abs. 1 Satz 4 EStG aufgegriffen werden, wenn auf Einzelunternehmen und Personengesellschaften Bezug genommen wird, die deswegen gewerbliche Einkünfte erzielen, weil der Steuerpflichtige sowohl im überlassenden Betrieb als auch im nutzenden Betrieb allein oder zusammen mit anderen Gesellschaftern einen einheitlichen geschäftlichen Betäti-

gungswillen durchsetzen kann und dem nutzenden Betrieb eine wesentliche Betriebsgrundlage zur Nutzung überläßt. Diese Gesetzesformulierung entspricht den Tatbestandsvoraussetzungen, die der Große Senat des BFH¹ bereits in seinem Beschluß vom 08.11.1971 für das Vorliegen einer Betriebsaufspaltung aufgestellt hat.

In seiner aktuellen Rechtsprechung bezeichnet der BFH² die Voraussetzung, daß ein Besitzunternehmen einem Betriebsunternehmen funktional wesentliche Grundlagen für seinen Betrieb überläßt, als „sachliche Verflechtung“ und die Voraussetzung, daß die hinter dem Betriebs- und dem Besitzunternehmen stehenden Personen einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen haben, als „personelle Verflechtung“.

Die für die sachliche Verflechtung geforderte funktionale Wesentlichkeit ist allgemein dann erfüllt, wenn das Wirtschaftsgut für den Betriebsablauf bei dem Betriebsunternehmen ein erhebliches Gewicht hat und mithin für die Fortführung des Betriebs notwendig ist oder dem Betrieb das Gepräge geben.³ Nach dieser aktuellen Rechtsprechung des BFH⁴ ist beispielsweise jedes Grundstück, das die räumliche und funktionale Grundlage für die Geschäftstätigkeit des Betriebsunternehmens bildet und es ihr ermöglicht, seinen Geschäftsbetrieb aufzunehmen und aus-

1 BFH, Beschluß vom 08.11.1971 – GrS 2/71, BStBl II 1972, 63.

2 BFH, Urteil vom 24.09.2015 – IV R 9/13, BFHE 251, 227, BStBl II 2016, 154.

3 BFH, Urteil vom 29.11.2017 – I R 7/16, BFHE 260, 334.

4 BFH, Urteil vom 19.03.2002 – VIII R 57/99, BStBl III 2002, 662, 665, Urteil vom 18.09.2002 – X R 4/01; Urteil vom 03.06.2003 – IX R 15/01, nv; Urteil vom 01.07.2003 – VIII R 24/01, BStBl II 2003, 757, unter II. 2. b; Beschluß vom 19.12.2007 – I R 111/05, BStBl II 2008, 536.

zuüben, eine wesentliche Betriebsgrundlage, unabhängig davon, ob es gegen ein anderes, gleichartiges Wirtschaftsgut ausgetauscht werden könnte.⁵ Der für die personelle Verflechtung geforderte einheitliche Betätigungswille ist anzunehmen, wenn die Person oder Personengruppe, die das Besitzunternehmen beherrscht, auch in der Betriebsgesellschaft ihren Willen durchsetzen kann.⁶

C. Mögliche Strukturen

I. Überblick

In struktureller Hinsicht kann zwischen verschiedenen Erscheinungsformen von Betriebsaufspaltungen unterschieden werden, wobei verschiedene Anknüpfungspunkte für die Unterscheidung in Betracht kommen, wie z. B. zeitliche Aspekte, Rechtsform der beteiligten Unternehmen, Beherrschungshierarchien etc. In der Praxis haben sich verschiedene Begriffe herauskristallisiert, um die gängigen Strukturen, die zu einer Betriebsaufspaltung führen, zu typisieren. Diese Begriffe stammen teilweise aus der Rechtsprechung des BFH bzw. wurden von dieser übernommen. Jedoch existieren auch einige Begriffe, die zumindest von der steuerrechtlichen Fachliteratur in unterschiedlicher Weise interpretiert werden. Im Folgenden sollen gängige Begriffe bzw. Begriffspaare für verschiedene Strukturen kurz aufgezeigt werden, wobei im Zweifel das inhaltliche Verständnis des BFH zugrundegelegt wird.

II. Echte und unechte Betriebsaufspaltung

Mit diesem Begriffspaar soll eine Aussage darüber getroffen werden, ob die Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung erst im Nachhinein entstanden sind oder bereits bei Aufnahme des Betriebs bestanden haben. Eine *echte Betriebsaufspaltung* liegt vor, wenn ein bisher einheitliches Unternehmen in der Weise aufgespalten wird, daß zusätzlich zu dem bereits bestehenden Unternehmen ein neues Unternehmen gegründet wird, das den Betrieb des bisherigen einheitlichen Unternehmens als Betriebsunternehmen fortführt,⁷ während das bisherige Unternehmen sein Anlagevermögen ganz oder teilweise zurückbehält und an das neue Betriebsunternehmen vermietet oder verpachtet.⁸ Von einer *unechten Betriebsaufspaltung* wird gesprochen, wenn Besitzunternehmen und Betriebsunternehmen nicht durch die Aufspaltung eines einheitlichen Unternehmens entstanden sind, sondern wenn ein Besitzunternehmen zu einem bereits bestehenden Betriebsunternehmen hinzutritt.⁹

III. Mitunternehmerische und kapitalistische Betriebsaufspaltung

Nach der Rechtsprechung des BFH ist eine weitere Unterscheidung in Abhängigkeit der beteiligten Rechtsformen von Besitz- und Betriebsunternehmen vorzunehmen. So

soll eine *mitunternehmerische Betriebsaufspaltung* vorliegen, wenn eine Personengesellschaft (Besitzgesellschaft) einer mit ihr personell verflochtenen anderen Personengesellschaft (Betriebsgesellschaft) eine wesentliche Betriebsgrundlage zur Nutzung überläßt.¹⁰ Eine *kapitalistische Betriebsaufspaltung* wird vom BFH¹¹ angenommen, wenn das Besitzunternehmen die Rechtsform einer Kapitalgesellschaft hat. Die Finanzverwaltung¹² verlangt für das Vorliegen einer kapitalistischen Betriebsaufspaltung zudem, daß auch das Betriebsunternehmen die Rechtsform einer Kapitalgesellschaft hat.

IV. Normale und umgekehrte Betriebsaufspaltung

Der BFH verwendet in seiner Rechtsprechung¹³ zudem den Begriff *normale Betriebsaufspaltung* und bezeichnet damit Fälle, in denen der Anteil an der Betriebskapitalgesellschaft zum Betriebsvermögen des Besitzunternehmens gehört. Unter den Begriff *umgekehrte Betriebsaufspaltung* faßt der BFH¹⁴ die Fälle, in denen das Besitzunternehmen vom Betriebsunternehmen beherrscht wird. Die Finanzverwaltung nimmt eine umgekehrte Betriebsaufspaltung hingegen an, wenn das Besitzunternehmen die Rechtsform einer Kapitalgesellschaft und das Betriebsunternehmen die Rechtsform einer Personengesellschaft hat.

D. Wahrung von Privatvermögen trotz Betriebsaufspaltungsstruktur

I. Motivation und Risiken von Betriebsaufspaltungsstrukturen

Strukturen, die die Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung erfüllen, können gezielt aufgesetzt werden oder zufällig entstehen. Für die gezielte Aufteilung in ein Betriebs-

5 BFH, Beschluß vom 08.11.1971 – GrS 2/71, BStBl II 1972 II S. 63; Urteil vom 21.01.1999 – IV R 96/96, BStBl II 2002, 771, unter Ziff. 1; Urteil vom 29.08.2001 – VIII R 34/00, nv; Urteil vom 28.11.2001 – X R 50/97, BStBl II 2002, 363, unter II. 3.; Urteil vom 01.07.2003 – VIII R 24/01, BStBl II 2003, 757, unter II. 2. b.

6 BFH, Urteil vom 24.09.2015 – IV R 9/13, BFHE 251, 227, BStBl II 2016, 154.

7 BFH, Urteil vom 20.09.1973 – IV R 41/69, BStBl II 1973 S. 869; vgl. auch Beschluß vom 23.01.2008 – I B 136/07, nv.

8 BFH, Urteil vom 10.05.2016 – X R 5/14, nv.

9 Vgl. BFH, Beschluß vom 08.11.1971 – GrS 2/71, BStBl II 1972, 63; Urteil vom 17.04.2002 – X R 8/00, BStBl II 2002, 527, unter II. 3. c. bb, m.w.N.

10 BFH, Urteil vom 10.11.2005 – IV R 29/04, BStBl II 2006, 173.

11 BFH, Urteil vom 28.01.2015 – I R 20/14, nv; Urteil vom 22.06.2016 – X R 54/14, BStBl II 2017, 529.

12 Oberfinanzdirektion Frankfurt am Main, VfG. vom 10.05.2012, S 2240 A-28-St 219.

13 BFH, Urteil vom 30.10.2002 – IV R 33/01, BFHE 201, 36, BStBl II 2003, 272.

14 BFH, Urteil vom 14.05.2009 – IV R 27/06, BStBl II 2009, 881.

unternehmen zum einen und ein Besitzunternehmen zum anderen dürfte eine rein steuerliche Motivation allerdings die Ausnahme sein. Primär wird es darum gehen, das an die Betriebsgesellschaft überlassene Wirtschaftsgut dem Zugriff potentieller Gläubiger des Betriebsunternehmens zu entziehen, indem beispielsweise das Betriebsgrundstück nicht im Eigentum des Betriebsunternehmens steht.¹⁵ So handelt es sich beispielsweise um eine typische Betriebsaufspaltungskonstellation, wenn eine natürliche Person, die alleiniger Gesellschafter einer GmbH ist, dieser GmbH ein in ihrem Eigentum befindliches Betriebsgrundstück zur Verfügung stellt.

In vielen Fällen hielt der Gesellschafter das an die GmbH zur Nutzung überlassene Grundstück bisher in seinem Privatvermögen und „rutscht“ durch die gewählte Struktur unbeabsichtigt in die Gewerblichkeit. In solchen Fällen eröffnet der Gesellschafter mit Beginn des Mietverhältnisses auch gleichzeitig einen Gewerbebetrieb, nämlich das Besitzunternehmen, in das der Gesellschafter sein bisher im Privatvermögen gehaltenes Grundstück einlegt. Diese Einlage ist gemäß § 23 Abs. 1 Satz 5 Nr. 2 EStG als Veräußerung anzusehen und führt, wenn der Gesellschafter das Grundstück vor weniger als zehn Jahren angeschafft hat, gemäß § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG zu einem steuerbaren Veräußerungsgeschäft. Das Grundstück ist von nun an betrieblich verhaftet, so daß realisierte Wertsteigerungen stets, also unabhängig von einer 10-Jahresfrist, steuerbar sind. Zudem zählen die Mieteinnahmen nicht zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung i.S.v. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 EStG, sondern aus Gewerbebetrieb i.S.v. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG.

Diese oft unerwünschten Folgen können sehr einschneidend sein und bergen beachtliche Risiken, sowohl für den Mandanten als auch für seinen Berater. Natürlich sollte der Mandant idealerweise vor der Begründung einer Betriebsaufspaltung auf diese Risiken hingewiesen werden. Gleichzeitig kann dem Mandanten jedoch auch aufgezeigt werden, wie er eine klassische Betriebsaufspaltungskonstellation strukturieren kann, um auch nach Umsetzung die Eigenschaft des zur Nutzung überlassenen Wirtschaftsguts als Privatvermögen erhalten zu können.

II. Zu betrachtende Strukturen

In diesem Abschnitt geht es um die Strukturierung von Betriebsaufspaltungskonstellationen, bei deren Umsetzung die Eigenschaft des zur Nutzung überlassenen Wirtschaftsguts als Privatvermögen erhalten bleiben soll. Dieses Ziel kann von vornherein nicht erreicht werden, wenn das Besitzunternehmen das überlassene Wirtschaftsgut, also die wesentliche Betriebsgrundlage, bereits im Betriebsvermögen hält. Für das potentielle Besitzunternehmen darf somit keine Rechtsform bzw. Struktur gewählt werden, in der das Besitzunternehmen bereits aufgrund seiner Rechtsform (fiktiv) gewerblich tätig ist. Dies trifft zum einen gemäß § 8

Abs. 2 KStG für unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften i.S.v. § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 KStG und zum anderen gemäß § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG für gewerblich geprägte Personengesellschaften zu. Zudem darf die wesentliche Betriebsgrundlage nicht durch eine Personengesellschaft, bei der der Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen ist, überlassen werden

Demnach bieten sich für die Überlassung der wesentlichen Betriebsgrundlage insbesondere zwei Möglichkeiten an:

1. Eine natürliche Person überläßt eine in ihrem Privatvermögen befindliches Wirtschaftsgut an ein Betriebsunternehmen, oder
2. eine Personengesellschaft, bei der die Gesellschafter nicht als Mitunternehmer anzusehen sind (GbR oder nicht gewerblich geprägte GmbH & Co. KG), überläßt ein in ihrem Gesamthandsvermögen befindliches Wirtschaftsgut an das Betriebsunternehmen.

Diese Eingrenzung prägt auch die Entscheidung hinsichtlich der zu wählenden Rechtsform der Betriebsgesellschaft – insoweit kommt aus den folgenden Gründen nur eine Kapitalgesellschaft in Betracht.

Überläßt eine natürliche Person (1. Alternative) ein ihr gehörendes Wirtschaftsgut an eine Personengesellschaft, bei der sie Mitunternehmer ist, würde das überlassene Wirtschaftsgut zum Sonderbetriebsvermögen I des Gesellschafters bei der nutzenden Personengesellschaft zählen, so daß die Erfüllung der Strukturmerkmale einer Betriebsaufspaltung, also die personelle und sachliche Verflechtung, insoweit keine Konsequenzen entfalten würde.¹⁶

Hält eine Personengesellschaft, bei der die Gesellschafter nicht als Mitunternehmer anzusehen sind (2. Alternative), in ihrem Gesamthandsvermögen ein Wirtschaftsgut, ist dem Gesellschafter dieses Wirtschaftsgut im Umfang seiner gesamthänderischen Mitberechtigung gemäß § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO zuzurechnen. Diese Fälle sind aus ertragsteuerlicher Sicht grundsätzlich nicht anders zu beurteilen als die Fälle, in denen der Gesellschafter das Wirtschaftsgut direkt hält. Überläßt die GbR dieses Wirtschaftsgut zur Nutzung an ein Betriebsunternehmen, das in der Rechtsform einer Personengesellschaft (z.B. GmbH & Co. KG) strukturiert ist, gibt es zwei Alternativen, die jedoch beide zu einer gewerblichen Verstrickung führen:

1. Die personelle und sachliche Verflechtung führt dazu, daß auf Ebene der GbR entweder gemäß § 15 Abs. 2 EStG oder gemäß § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG eine gewerbliche Betätigung zu bejahen ist. In diesem Fall würde die mitunternehmerische Betriebsaufspaltung die Zurechnung der von dem Besitzunternehmen gehaltenen wesentlichen

¹⁵ Vgl. *Gluth* in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 290. Lieferung § 15 EStG, Rn. 771.

¹⁶ Vgl. BFH, Urteil vom 18.08.2005 – IV R 59/04, BFHE 210, 415, BStBl II 2005, 830.

Betriebsgrundlage zum Sondervermögen des Gesellschafters bei der Betriebsgesellschaft verdrängen.¹⁷

2. Auf Ebene der GbR ist eine gewerbliche Betätigung trotz einer personellen und sachlichen Verflechtung zu verneinen.¹⁸ In diesem Fall wäre das von der GbR gehaltene Wirtschaftsgut im Umfang der gesamthänderischen Mitberechtigung des Gesellschafters ebenfalls seinem Sonderbetriebsvermögen I bei der GmbH & Co. KG zuzuordnen.

Somit kann beim Aufsetzen von Betriebsaufspaltungskonstellationen die Eigenschaft des zur Nutzung überlassenen Wirtschaftsguts als Privatvermögen allenfalls dann erhalten bleiben, wenn entweder eine natürliche Person oder eine von ihr beherrschte GbR ein Wirtschaftsgut an eine von der natürlichen Person beherrschte GmbH überlässt und das Wirtschaftsgut für die GmbH eine wesentliche Betriebsgrundlage darstellt.

III. Vermeidung der Gewerblichkeit trotz Betriebsaufspaltung

Die meist ungewollten steuerlichen Konsequenzen der Eröffnung eines gewerblichen Betriebsunternehmens sind jedoch nicht zwingend, sondern können – trotz Erfüllung der Voraussetzungen der Betriebsaufspaltung – durch eine rechtliche Strukturierung der Nutzungsüberlassung vermieden werden. Hierbei muß sich der Berater vor Augen führen, daß die Nutzungsüberlassung im Rahmen einer Betriebsaufspaltung nicht automatisch eine gewerbliche Betätigung darstellt. Vielmehr besteht die unmittelbare Rechtsfolge einer Betriebsaufspaltung „nur“ darin, daß die Nutzungsüberlassung die Grenze der Vermögensverwaltung i.S.v. § 14 Satz 3 AO überschreitet, was bei isolierter Betrachtung dieser Tätigkeit nicht der Fall wäre.

Damit eine gewerbliche Betätigung des Grundstücksinhabers bejaht werden kann, müssen jedoch alle von § 15 Abs. 2 EStG aufgestellten Voraussetzungen vorliegen. Hierzu verlangt § 15 Abs. 1 Satz 1, 1. Hs. EStG positiv eine selbstständige, nachhaltige Betätigung, die sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt und mit Gewinnerzielungsabsicht unternommen wird. Als Negativtatbestandsmerkmal verlangt § 15 Abs. 2 Satz 1, 2. Hs. EStG, daß die Betätigung weder als Ausübung von Land- und Forstwirtschaft noch als Ausübung eines freien Berufs noch als eine andere selbstständige Arbeit anzusehen ist. Darüber hinaus ist nach der Rechtsprechung des BFH als weiteres negatives, jedoch ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal zu berücksichtigen, daß keine vermögensverwaltende Tätigkeit i.S.v. § 14 AO vorliegen darf.¹⁹ Die Struktur einer Betriebsaufspaltung, also die personelle und sachliche Verflechtung, vermag eben nur das zuletzt genannte Negativtatbestandsmerkmal „keine Vermögensverwaltung“ zu überwinden.

Diese Tatsache kann im Rahmen der Strukturierung genutzt werden, um die Eröffnung eines gewerblichen Be-

sitzunternehmens zu vermeiden. Natürlich sollten die folgenden Aspekte auch beachtet werden, wenn die Beendigung einer gewerblichen Betätigung durch ein bereits vorhandenes Besitzunternehmen und die dadurch bedingte Auflösung der stillen Reserven vermieden werden soll. Dabei dürfte in der Praxis allein das positive Tatbestandsmerkmal „Gewinnerzielungsabsicht“ Ansatzpunkte zur Gestaltung bieten. Eine unmittelbare Gewinnerzielungsabsicht liegt dann vor, wenn der Mandant die wesentliche Betriebsgrundlage gegen ein zumindest kostendeckendes Entgelt an das Betriebsunternehmen zur Nutzung überläßt.

Wird ein Nutzungsentgelt jedoch ausgeschlossen und die wesentliche Betriebsgrundlage somit nicht an das Betriebsunternehmen vermietet, sondern nur leihweise überlassen, ist eine Gewinnerzielungsabsicht jedoch nicht automatisch ausgeschlossen. Vielmehr kann auch eine mittelbare Gewinnerzielungsabsicht vorliegen. Die Idee ist hierbei, daß das Betriebsunternehmen infolge der Ersparnis, die es durch die unentgeltliche Nutzungsüberlassung realisiert, höhere – zumindest kostendeckende – Gewinne an das Besitzunternehmen ausschütten kann. Diese von dem Besitzunternehmen erwartete, erhöhte Gewinnbeteiligung soll nach der Rechtsprechung des BFH²⁰ zu einer mittelbaren Gewinnerzielungsabsicht im Zusammenhang mit der unentgeltlichen Nutzungsüberlassung führen können.

Überläßt der Gesellschafter oder die von ihm beherrschte GbR die wesentliche Betriebsgrundlage nun aber unentgeltlich an die Betriebs-GmbH und entscheidet er sich für eine strikte Thesaurierung auf Ebene der Betriebskapitalgesellschaft, kann nach der Rechtsprechung des BFH weder eine unmittelbare noch eine mittelbare Gewinnerzielungsabsicht bei dem potentiellen Besitzunternehmen (Gesellschafter oder GbR) festgestellt werden. Dabei soll für die Frage, ob positive Einkünfte erzielt werden, auf die im jeweiligen Veranlagungszeitraum erzielten Einkünfte abzustellen sein, wobei der BFH insoweit selbst einräumt, daß der Bezug von Einkünften und somit auch das Vorliegen einer Gewinnerzielungsabsicht der Gestaltung des Steuerpflichtigen zugänglich ist.²¹

Zusammengefaßt kann dem Mandanten somit ermöglicht werden, auch bei Vorliegen einer Betriebsaufspaltungsstruktur das von ihm bzw. der von ihm beherrschten GbR an das Betriebsunternehmen überlassene Wirtschaftsgut

17 BFH, Urteil vom 23.04.1996 – VIII R 13/95, BFHE 181, 1, BStBl II 1998, 325, Rn. 14.

18 Wie noch aufgezeigt wird, ist die Erfüllung der Strukturmerkmale einer Betriebsaufspaltung in solchen Fällen zwar eine notwendige, jedoch keine hinreichende Voraussetzung, um auf Ebene der GbR eine gewerbliche Betätigung und damit eine mitunternehmerische Betriebsaufspaltung anzunehmen, s. folgender Abschnitt.

19 BFH, Beschluß vom 10.12.2001 – GrS 1/98, BFHE 197, 240, BStBl II 2002, 291, Rn. 24.

20 BFH, Urteil vom 12.04.2018 – IV R 5/15, BFHE 261, 157, Rn. 25.

21 BFH, Urteil vom 12.04.2018 – IV R 5/15, BFHE 261, 157, Rn. 37.

(wesentliche Betriebsgrundlage) im Privatvermögen zu behalten, wenn er das Betriebsunternehmen als GmbH strukturiert, die Nutzungsüberlassung unentgeltlich bzw. nicht kostendeckend erfolgt und kostendeckende Ausschüttungen während der Zeit der Nutzungsüberlassung vermieden werden. Aufgrund der unentgeltlichen bzw. nicht kostendeckenden Nutzungsüberlassung und der entsprechenden Thesaurierung hat dieses Konzept hinsichtlich der von dem Mandanten gehaltenen Geschäftsanteile an der Betriebskapitalgesellschaft einen Spardoseneffekt. Ob der Mandant diese Struktur aus Liquiditätsgesichtspunkten annehmen will, ist natürlich eine Frage des Einzelfalls.

Ob im Einzelfall eine mittelbare Gewinnerzielungsabsicht bejaht werden kann, hängt von der gewählten bzw. zu wählenden Strukturierung ab. Die folgenden Strukturen seien beispielhaft angeführt:

E. Gewerbesteuerliche Kürzung trotz Betriebsaufspaltungsstruktur

Die Vermeidung einer Betriebsaufspaltungsstruktur wird in den meisten Fällen vorrangig von dem Bestreben getragen sein, eine gewerbliche Verstrickung des überlassenen Wirtschaftsguts zu vermeiden. Doch auch wenn dieses Ziel nicht (mehr) erreicht werden kann, zum Beispiel, weil die Tätigkeit des überlassenden Unternehmens bereits kraft seiner Rechtsform (fiktiv) als Gewerbebetrieb gilt, stellt sich die Frage, ob die Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung vorliegen, gegebenenfalls im Rahmen der Gewerbesteuer. Dies gilt zumindest dann, wenn ausschließlich eigener Grundbesitz überlassen wird, da in diesem Fall die Bestrebung besteht, unter Inanspruchnahme der erweiterten Kürzung nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 GewStG eine drohende Gewerbesteuerbelastung zu vermeiden. Die von § 9 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 GewStG geforderte ausschließliche Nutzung und Verwaltung von Grundbesitz verneint der BFH²² jedoch grundsätzlich in den Fällen, in denen die Grundstücksüberlassung die Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung erfüllt. Dies soll selbst dann gelten, wenn das Betriebsunternehmen vermögensverwaltend tätig ist. Hintergrund ist auch hier, daß die Betriebsaufspaltung grundsätzlich nicht mehr als Vermögensverwaltung angesehen werden kann.²³

Für die Fälle der kapitalistischen Betriebsaufspaltung differenziert der BFH²⁴ jedoch wie folgt:

- Ist die kapitalistische Betriebsaufspaltung als „normale Betriebsaufspaltung“ strukturiert, hält das Besitzunternehmen mithin die Beteiligung an dem Betriebsunternehmen, sollen die oben genannten Grundsätze uneingeschränkt gelten.
- Handelt es sich bei dem Betriebsunternehmen und dem Besitzunternehmen hingegen um Schwester-Kapitalgesellschaften, soll das Besitzunternehmen die erweiterte Kürzung auch im Fall einer personellen und sachlichen

Verflechtung zur Besitzkapitalgesellschaft in Anspruch nehmen können. Als Begründung führt der BFH an, daß in dieser Form der kapitalistischen Betriebsaufspaltung die Rechtsform des Besitzunternehmens (Kapitalgesellschaft) eine Abschirmwirkung erzeuge und ein Durchgriff durch die Kapitalgesellschaft grundsätzlich nicht zulässig sei.

Auf Basis dieser Argumentation könnte man annehmen, daß die erweiterte Kürzung vom Besitzunternehmen im Fall der umgekehrten Betriebsaufspaltung ebenfalls in Anspruch genommen werden könnte, da das Besitzunternehmen auch hier keine Beteiligung an der Betriebsgesellschaft hält. Da das Besitzunternehmen das Grundstück im Fall der umgekehrten Betriebsaufspaltung jedoch an den Gesellschafter (Betriebsgesellschaft) überläßt, ist die Möglichkeit zur Inanspruchnahme der erweiterten Kürzung in dieser Struktur nach § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1 GewStG ausgeschlossen.

Die Möglichkeit einer Inanspruchnahme der erweiterten Kürzung dürfte nach § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1 GewStG ebenfalls in den Fällen der kapitalistischen Betriebsaufspaltung ausgeschlossen sein, in denen das Grundstück von der Besitzkapitalgesellschaft an eine Betriebspersonengesellschaft überlassen wird und der Gesellschafter der Besitzkapitalgesellschaft zugleich Mitunternehmer der Betriebspersonengesellschaft ist. Zwar stellt die Betriebspersonengesellschaft gemäß § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG für gewerbesteuerliche Zwecke ein selbstständiges Steuersubjekt dar, so daß man davon ausgehen könnte, daß die Betriebspersonengesellschaft selbst an der Besitzkapitalgesellschaft beteiligt sein müßte, damit das überlassene Grundstück, wie von § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1 GewStG verlangt, dem Gesellschafter dient. Mit dem BFH²⁵ dürfte diese Vorschrift jedoch dahingehend auszulegen sein, daß unter „Gewerbebetrieb eines Gesellschafters“ auch ein Gewerbebetrieb zu verstehen ist, an dem der Gesellschafter als Mitunternehmer beteiligt ist.

Zusammenfassend bleibt somit Folgendes festzuhalten: Unterhält das Besitzunternehmen einen (fiktiven) Gewerbebetrieb und überläßt das Besitzunternehmen ein Grundstück im Rahmen einer Betriebsaufspaltung an ein Betriebsunternehmen, kann eine Gewerbesteuerbelastung der hierbei erzielten Mieteinnahmen verhindert werden, wenn sowohl das Besitzunternehmen als auch das Betriebsunternehmen die Rechtsform der Kapitalgesellschaft haben und keine der beiden Kapitalgesellschaften Beteiligungen an der jeweils anderen Kapitalgesellschaft hält.

22 Vgl. BFH, Urteil vom 22.06.2016 – X R 54/14, BFHE 254, 354, BStBl II 2017, 529, Rn. 21.

23 Vgl. Ausführungen im vorangehenden Abschnitt.

24 BFH, Urteil vom 22.06.2016 – X R 54/14, BFHE 254, 354, BStBl II 2017, 529.

25 BFH, Urteil vom 18.12.1974 – I R 10/73, BFHE 114, 437, BStBl II 1975, 268, Rn. 7.



Fundierte Abhandlung.

WWW.BOORBERG.DE

**Der Steuerverwaltungsakt mit
Drittbetroffenen**
**Verwaltungsakte mit gleichgerichteter und
entgegengesetzter Drittwirkung**
von Sarah Lindner
2019, 182 Seiten, € 59,80
BOORBERG Wissenschafts-Forum, Band 30
ISBN 978-3-415-06565-9

Der Verwaltungsakt, der neben dem Inhaltsadressaten noch eine weitere Person betrifft, wirft eine Fülle an steuerverfahrensrechtlichen Problemen auf. Sie sind größtenteils noch ungeklärt. Ziel der Abhandlung ist es, Antworten auf diese Fragen herauszuarbeiten. Dafür ist zunächst eine eindeutige Begriffsbestimmung notwendig. Im Anschluss daran zeigt die Autorin anhand der vielfältigen Erscheinungsformen, die gerade in jüngster Zeit zugenommen haben, die gestiegene praktische Bedeutung von Steuerverwaltungsakten, die sich auch auf die Rechtspositionen Dritter auswirken, auf.

Ferner wird veranschaulicht, in welchen Bereichen des Steuerrechts sich dieses Rechtsinstitut bereits eine gesicherte Existenz erworben hat. Dadurch soll die bestehende Kasuistik des BFH zu sog. »Drittanfechtungsfällen« systematisiert sowie für das von der Autorin entwickelte Rechtsinstitut ein fester Platz im Steuerrecht geschaffen werden.

Topaktuelle Erläuterungen.



Rechtsstand: 1.1.2019

von Professor Dr. Otto-Gerd Lippross, Rechtsanwalt und Steuerberater, und Dipl.-Finanzwirt Hans-Georg Janzen, Steuerberater, hrsg. vom Steuerberaterverband Niedersachsen Sachsen-Anhalt e.V.

2019, 1218 Seiten, DIN A4, € 88,-
ISBN 978-3-415-06396-9

Das Praxiswerk »Umsatzsteuer 2019« enthält die wichtigsten Materialien für die Bearbeitung umsatzsteuerlicher Fragen:

- UStG und UStDV mit Rechtsstand 1.1.2019
- Umsatzsteuer-Anwendungserlass in konsolidierter Fassung mit Rechtsstand 2.1.2019 mit optischen Hervorhebungen der Änderungen in 2018
- kommentierende Hinweise der Autoren zu den Änderungen des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses bis einschließlich 1.1.2019
- Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie mit Rechtsstand 1.1.2019
- Durchführungsverordnung zur Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie mit Rechtsstand 1.1.2019

Im Laufe des Jahres 2018 hat es im Bereich der Umsatzsteuer wieder viele praxisrelevante Änderungen gegeben. Darüber hinaus sind zum 1.1.2019 wichtige gesetzliche Neuerungen in Kraft getreten. Der aktuelle Leitfaden geht auf alle Änderungen mit praxisorientierten Gestaltungsmöglichkeiten ein.

Die jeweiligen Abschnitte des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses haben die Verfasser um grau hinterlegte und damit deutlich von den amtlichen Texten abgesetzte Anmerkungen ergänzt.



Leseprobe unter

www.boorberg.de/9783415063969

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

Vermögensübertragung unter Ehegatten: Die steuerliche Behandlung des Zugewinnausgleichsanspruchs

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

I. Einleitung

Vermögensübertragungen zwischen Ehegatten oder Lebenspartnern nach dem Lebenspartnerschaftsgesetz (LPartG)¹ führen immer wieder zu steuerlichen Problemen. Denn offenbar ist (noch immer) vielen Eheleuten nicht bewußt, daß Zuwendungen auch unter Eheleuten grundsätzlich steuerliche Folgen haben.

Angesichts zahlreicher Gründe für die Übertragung von Vermögen von einem Ehegatten auf den anderen – häufig anzutreffende Motive sind etwa der Wunsch, seinen Ehegatten allgemein oder zu bestimmten Zwecken angemessen mit Vermögen auszustatten, eine Teilhabe an einseitig erfolgten Vermögenszuwächsen zu ermöglichen oder die haftungsmäßige Absicherung von Vermögen – werden so erstaunlich häufig Verfügungen vorgenommen, ohne im Vorhinein ausreichenden Rat einzuholen. Auf diese Weise erfahren die Ehegatten dann allzu häufig erst im Nachhinein, daß die vermeintlich unproblematische – weil innerhalb der Ehe ausgeführte – Vermögensübertragung eine Schenkung im Sinne des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG) war, die kostspielige Folgen hat.

Dies ist dann zum einen ärgerlich, weil der oder die Ehegatten die steuerlichen Folgen zu tragen haben, zum anderen aber auch, weil sich das Problem oftmals hätte vermeiden lassen. Denn das eheliche Güterrecht bietet durchaus Gestaltungsmöglichkeiten für Ehegatten, die hohe Vermögenswerte untereinander übertragen wollen, ohne Schenkungsteuer auszulösen. Eine gewichtige Rolle spielt in diesem Zusammenhang der güterstandrechtliche Zugewinnausgleich, der nicht nur im Vorhinein gestalterische Möglichkeiten bietet, sondern auch im Nachhinein nützlich sein kann, um schenkungsteuerliche Folgen ungeschehen zu machen.

Daß allerdings auch hier steuerliche Fallstricke liegen, zeigt die jüngere Rechtsprechung der Finanzgerichtsbarkeit.

II. Vermögensübertragungen unter Ehegatten

1. Freigebige Zuwendung

Nachdem dies lange umstritten war, ist bereits seit einiger Zeit auch höchstfinanzgerichtlich² geklärt, daß Zuwendungen zwischen Ehegatten grundsätzlich der Schenkungsteuer nach § 7 ErbStG unterliegen. Dies gilt sowohl für die „klassische“ zivilrechtliche Schenkung nach §§ 516 ff. BGB, welche naheliegender Weise als freigebige Zuwendung nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG einzuordnen ist, als auch für sogenannte unbenannte oder ehebezogene Zuwendungen, d.h. Zuwendungen, die im Vertrauen auf den Fortbestand der Ehe als Geschäftsgrundlage gewährt werden. Daß diese unbenannten Forderungen zivilrechtlich keine Schenkung im Sinne des § 516 BGB darstellen, ist – trotz fortbestehender Kritik³ – nach der gefestigten finanzgerichtlichen Rechtsprechung unbeachtlich.⁴

Darüber hinaus werden auch Zuwendungen vom Anwendungsbereich der Schenkungsteuer erfaßt, die als „vorzeitige“ Zuwendungen auf den Zugewinnausgleich gewährt und zur Anrechnung auf einen späteren Ausgleichsanspruch bestimmt werden, ohne daß die Zugewinngemeinschaft allerdings schon aufgehoben würde.

1 Soweit sich die nachfolgenden Erläuterungen lediglich auf Ehegatten beziehen, gelten diese grds. auch entsprechend für die in einer nach dem LPartG begründeten Lebenspartnerschaft lebenden Personen.

2 Vgl. BFH, Urteil vom 02.03.1994, II R 59/92, BStBl. II 1994, 366.

3 Vgl. Meincke-Hannes/Holtz, ErbStG, 17. Aufl. 2018, § 7 Rn. 92 ff., insbes. im Hinblick auf die familienrechtliche Ausgangslage.

4 Vgl. Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG, 56. EL 2018, § 7 Rn. 170 f.

2. Befreiungstatbestände

Dies bedeutet wiederum nicht, daß jeder nach dem ErbStG steuerbare Vorgang stets steuerpflichtig wäre. Zahlreiche sachliche Steuerbefreiungen finden sich in § 13 ErbStG. Danach sind z. B. der Erwerb von Hausrat, § 13 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG, von Kunstgegenständen und Sammlungen, § 13 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG und auch des Familienheims, § 13 Abs. 1 Nr. 4a ErbStG, unter den gegebenen Voraussetzungen steuerfrei möglich. Auch übliche Gelegenheitsgeschenke bleiben nach § 13 Abs. 1 Nr. 14 ErbStG steuerfrei. Die Abgrenzung zwischen steuerbefreiten und steuerpflichtigen Geschenken im Einzelfall ist allerdings nicht immer eindeutig und kalkulierbar – was diesen Tatbestand insbesondere für eine belastbare Gestaltung in aller Regel disqualifiziert, sollte nicht der oftmals eher geringe Wert des üblichen Geschenkes ohnehin entgegenstehen.⁵

Unabhängig von den sachlichen Befreiungstatbeständen ermöglicht allerdings auch der persönliche Freibetrag des § 16 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG steuerfreie Übertragungen zwischen Ehegatten von bis zu 500.000 Euro. Im Zusammenspiel mit § 14 ErbStG ist dies jedoch auf einen 10-Jahres-Zeitraum beschränkt. Für größere Beträge kann sich deshalb eine Aufteilung in mehrere Teilbeträge und eine Übertragung in einem 10-Jahres-Takt empfehlen.

III. Zugewinnausgleich und Schenkungsteuer

1. Zugewinnausgleich

Neben den Befreiungstatbeständen enthält das Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuerrecht mit § 5 ErbStG eine Regelung, die ausschließlich auf Ehegatten abzielt und die deren Erwerb gesondert steuerlich begünstigt, wenn dieser auf der Beendigung des Güterstandes der Zugewinnngemeinschaft beruht.

Die Zugewinnngemeinschaft stellt den gesetzlichen Güterstand von Ehegatten dar, §§ 1363 ff. BGB bzw. § 6 LPartG. Charakteristisch für diesen Güterstand ist, daß – abgesehen von einigen familienrechtlichen Einschränkungen – jedem Ehegatten sein eigenes Vermögen verbleibt und auch der Vermögenszuwachs während der Ehe dem Ehegatten verbleibt, der ihn erwirtschaftet hat.⁶ Kommt es zur Beendigung dieses Güterstandes, ist allerdings der Vermögenszuwachs der Ehegatten gleichwohl insgesamt zu betrachten und ein sog. Zugewinnausgleich vorzunehmen, der sich nach den §§ 1371 ff. BGB richtet. Nach § 1371 Abs. 1 BGB kann der Ausgleich bei Beendigung der Zugewinnngemeinschaft durch den Tod eines der Ehegatten pauschal durch Erhöhung des gesetzlichen Erbteils des überlebenden Ehegatten um ein Viertel erfolgen. Wird die Zugewinnngemeinschaft anders als durch den Tod eines Ehegatten beendet, z. B. auf vertraglicher Grundlage oder im Falle einer Scheidung, wird der Zugewinn anhand einer Vergleichsrechnung ermittelt, §§ 1371 Abs. 2, 1373 ff. BGB. Ergibt der Ver-

gleich von Anfangs- und Endvermögen der Ehegatten bei Beginn bzw. Beendigung der Zugewinnngemeinschaft einen ungleich verteilten Vermögenszuwachs, entsteht ein (Zugewinn-)Ausgleichsanspruch zu Gunsten des Ehegatten, dessen Zuwachs geringer ausgefallen ist, § 1378 BGB.⁷

Dieser Ausgleichsanspruch wird nach § 5 ErbStG von der Besteuerung ausgenommen – er ist also systematisch nicht nur von der Steuer befreit, sondern schon nicht steuerbar.⁸ § 5 Abs. 1 ErbStG regelt dies für den sog. erbrechtlichen Zugewinnausgleich, der durch den Tod eines der Ehegatten ausgelöst wird, Abs. 2 erfaßt den güterrechtlichen Zugewinnausgleich, also etwa den durch einen vertraglichen Güterstandwechsel ausgelösten Zugewinnausgleich. Hintergrund ist die besondere Schutzwürdigkeit der Ehe nach Art. 6 GG. Da Ehegatten nach der Vorstellung des Ehe- und Familienrechts eine Wirtschaftsgemeinschaft bilden, verschont der Gesetzgeber mit § 5 ErbStG jedenfalls den im Rahmen des güterrechtlichen Zugewinnausgleichs stattfindenden Vermögenstransfer.

2. „Güterstandschaukel“

Die steuerliche Verschonung der Zugewinnausgleichsforderung und die Möglichkeit, den familienrechtlichen Güterstand gewillkürt zu wechseln – und damit bewußt einen Zugewinnausgleich durchzuführen – können ein Gestaltungsmittel darstellen, um insbesondere auch größere Vermögenswerte schon zu Lebzeiten zwischen Ehegatten zu übertragen, ohne schenkungsteuerliche Tatbestände zu verwirklichen.

In der Praxis erfolgt eine derartige Gestaltung z. B. durch den Abschluß eines Ehevertrages, mit dem die Ehegatten den Güterstand der Gütertrennung eingehen. Die Zugewinnngemeinschaft endet, der Zugewinnausgleichsanspruch entsteht. Sobald dieser Anspruch erfüllt wurde, der Zugewinn also ausgeglichen worden ist, kann der gewillkürte Güterstand beibehalten – oder erneut gewechselt werden, was in der Praxis oftmals anzutreffen ist. Diese letztere Alternative wird deshalb auch als „Güterstandschaukel“ bezeichnet.

5 Vgl. Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG, 56. EL 2018, § 13 Rn. 175 ff.

6 Vgl. Münchener Kommentar-Koch, BGB, 7. Aufl. 2017, § 1363 Rn. 1.

7 Zur Berücksichtigung von zuvor vollzogenen Zuwendungen zwischen den Ehegatten s.u.

8 Vgl. Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG, 56. EL 2018, § 5 Rn. 1.

3. Stundung des Zugewinnausgleichsanspruchs

a. Ausgangslage:

Abweichend von dem vorstehend dargestellten Modell des gewillkürten Güterstandwechsels mit einer anschließenden tatsächlichen Erfüllung der Ausgleichsforderung, begnügt man sich teilweise allein mit dem Entstehen der Forderung. Der Zugewinnausgleich wird in diesen Fällen also nicht durch die Übertragung von Vermögen vollzogen. Stattdessen wird der Anspruch von dem ausgleichsberechtigten Ehegatten gestundet. Gründe hierfür mögen die Vermeidung von lästigen oder kostenintensiven Umsetzungsakten sein, möglicherweise ist eine Erfüllung des Ausgleichsanspruches aber auch aus anderen Gründen, z.B. mangels ausreichender Liquidität, (bis auf Weiteres) nicht möglich. Dieses Vorgehen birgt jedoch ein leicht zu übersehendes Risiko, wie die aktuelle, hierzu veröffentlichte Rechtsprechung des BFH⁹ zeigt.

b. Stundung: Entscheidung des BFH vom 22.08.2018, Teil 1

Ehegatten, die ursprünglich im Güterstand der Zugewinnsgemeinschaft lebten, hatten vertraglich den Güterstand der Gütertrennung vereinbart. Da die Zugewinnsgemeinschaft damit beendet wurde, ergab sich ein Zugewinnausgleichsanspruch der Ehefrau. Diese stundete ihren Anspruch gegenüber ihrem Ehemann auf Lebenszeit. Eine Verzinsung wurde nicht vereinbart, eine Besteuerung fand zunächst nicht statt. Die Ehefrau verstarb, ihr Ehegatte wurde Alleinerbe.

Das Finanzamt erfaßte die gestundete Forderung mit ihrem Nennwert als Erwerb von Todes wegen und den Vorteil des Klägers aus der zinslosen Stundung der Forderung mit dem Kapitalwert einer lebenslänglichen Nutzung als Vorschenkung. Diese Behandlung war streitig und so war zunächst vom BFH zu klären, ob und wie eine zinslose Stundung der Zugewinnausgleichsforderung zu besteuern ist.

Der BFH entschied: Auch der Vorteil aus einer zinslosen Stundung einer Zugewinnausgleichsforderung stellt einen Nutzungsvorteil dar, der als freigebige Zuwendung im Sinne des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG zu beurteilen ist. Denn auch die Überlassung einer Kapitalsumme auf Zeit könne als freigebige Zuwendung eine Schenkung im Sinne des ErbStG darstellen. Insoweit sei Gegenstand der Schenkung nicht ein konkreter Ertrag, der dem Zuwendenden entgehe, sondern „die dem Verzicht auf die eigene Nutzungsmöglichkeit seitens des Zuwendenden korrespondierende Gewährung der Nutzungsmöglichkeit“ an den Zuwendungsempfänger, so der BFH. Wenn die Kapitalüberlassung unentgeltlich erfolge – was nach zivilrechtlichen Kriterien dann geschehe, wenn der Erwerb nicht von einer ihn ausgleichenden Gegenleistung abhänge, seien die notwendigen Voraussetzungen erfüllt – so auch vorliegend.

Die Erfassung des gewährten Vorteils erfolge steuerrechtlich durch die Berücksichtigung eines fiktiven Zinsanteils nach § 12 Abs. 3 BewG. Danach sei als Wert unverzins-

licher Forderungen mit einer Laufzeit von mehr als einem Jahr und bestimmter Fälligkeit der Betrag anzusetzen, der vom Nennwert nach Abzug von Zwischenzinsen unter Berücksichtigung von Zinseszinsen verbleibe. Der gestundete Anteil einer Forderung sei also in einen Barwert und einen Zinsanteil umzurechnen.

Zur Berechnung des Nutzungsvorteils verwies der BFH auf die Behandlung eines zinslos überlassenen Darlehens auf Lebenszeit nach § 12 Abs. 1 ErbStG i.V.m. § 14 Abs. 1 BewG bzw. § 15 Abs. 1 BewG. Diese Grundsätze seien auf die Behandlung der zinslosen Stundung eines Zugewinnausgleichsanspruches zu übertragen. Denn auch vorliegend haben sich der Ausgleichsberechtigte der Nutzungsmöglichkeit des Kapitals aus der Forderung für die Zeit der Stundung begeben und dem Ausgleichsverpflichteten überlassen; die Verzinsung der Forderung sei überdies nicht ausgeschlossen, wie § 1382 Abs. 2 BGB zeige. Aus diesem Grund bestehe auch keine Vergleichbarkeit mit der zinslosen Stundung eines nicht geltend gemachten Pflichtteilsanspruches.¹⁰

c. Wertkorrektur: Entscheidung des BFH vom 22.08.2018, Teil 2

Der vorstehend geschilderte Sachverhalt warf außerdem die bisher ungeklärte Frage auf, ob es einer Korrektur der Besteuerung bedarf, wenn der Zugewinnausgleichsberechtigte kurz nach der Stundungsabrede verstirbt.

Nach § 14 Abs. 1 ErbStG sind für die Bestimmung der Erbschaftsteuer mehrere Erwerbe von derselben Person innerhalb eines Zeitraumes von zehn Jahren zusammenzurechnen. Dies galt laut BFH auch im vorliegenden Fall für den Erwerb der abgezinsten Zugewinnausgleichsforderung von Todes wegen sowie für den Erwerb des Nutzungsvorteils aus der zinslosen Stundung der Ausgleichsforderung als Zuwendung unter Lebenden. Insoweit stellte der BFH ergänzend fest, daß durch das Zusammenfallen von Forderung und Verbindlichkeit nicht – wie im Zivilrecht ein Erlöschen (Konfusion) anzunehmen sei –, sondern daß im Steuerrecht § 10 Abs. 3 ErbStG den Fortbestand der Forderung fingiere.

Die Frage der Wertkorrektur stellte sich vor dem Hintergrund, daß der tatsächliche Nutzungsvorteil aufgrund des Todes der Ehegattin etwa zwei Jahre unter der statistischen Nutzungsdauer nach § 14 Abs. 2 Nr. 4 BewG lag. Da es sich insoweit allerdings um eine selbstständige Besteuerung handele, sei im Rahmen der Zusammenrechnung nach § 14 ErbStG auch für den Vorerwerb der materiell-rechtlich zutreffende Wert zu berücksichtigen – selbst wenn bei einer vorangegangenen Steuerfestsetzung ein nichtzutreffender Wert angesetzt worden sein sollte. Im vorliegenden Fall sei

9 BFH vom 22.08.2018 – II R 51/15, BFH/NV 2019, 239, veröffentlicht am 09.01.2019.

10 Vgl. BFH, Urteil vom 31.03.2010 – II R 22/09, DStR 2010, 1330.

demnach eine Korrektur nach § 14 Abs. 2 Satz 1 BewG vorzunehmen.

Dem stehe auch nicht § 10 Abs. 3 ErbStG entgegen. Die Fiktion des § 10 Abs. 3 ErbStG treffe bereits nach dem Wortlaut der Norm ausschließlich die „infolge des Anfalls“ eintretende Vereinigung von Recht und Verbindlichkeit – mithin lasse sie den Vorerwerb unberührt. Fordere § 14 Abs. 1 Satz 1 ErbStG die Hinzurechnung des Vorerwerbs zu dem Letzterwerb, sei für den Ansatz des Vorerwerbs allein der materiell-rechtlich zutreffende Wertansatz maßgebend. Handele es sich bei dem Vorerwerb um eine lebenslängliche Nutzung oder Leistung, die nach § 14 Abs. 1 BewG zu bewerten und nach Abs. 2 derselben Vorschrift zu berichtigen sei, sei der berichtigte Wert der materiell-rechtlich zutreffende und damit der korrekte Wertansatz des Vorerwerbs. § 14 Abs. 2 i.V.m. Abs. 1 BewG gehe insoweit der Fiktion des § 10 Abs. 3 ErbStG vor. Im Übrigen gebe auch der Zweck der Vorschrift eine entgegenstehende Interpretation nicht her. Dieser sei ausweislich der Gesetzesbegründung die Gewährleistung des Abzugs von Schulden und Lasten, die durch Vereinigung von Recht und Verbindlichkeit bzw. Recht und Belastung erloschen sind.

Soweit seine bisherige Rechtsprechung¹¹ dem entgegenstünde, gebe er diese auf, so der BFH.

d. Zwischenbewertung

Der BFH hat mit seiner Entscheidung Klarheit hinsichtlich der steuerlichen Behandlung zinslos gestundeter Zugewinnausgleichsansprüche geschaffen. Wenngleich die Anwendung der Grundsätze zur Behandlung von Darlehen auch auf die Stundung von Zugewinnausgleichsansprüchen Kritik¹² erntet und sicherlich noch für Überraschungen bei einigen Steuerpflichtigen sorgen wird, so führt dies jedenfalls zu mehr Gestaltungssicherheit.

Die Korrektur des Wertansatzes nach § 14 Abs. 2 BewG, die der BFH ausdrücklich für anwendbar und notwendig erachtet, ist in ihrer Begründung nachvollziehbar und sinnvoll. Sie dürfte allerdings vor allem dann zu einem Vorteil für Steuerpflichtige gereichen, wenn der Zugewinnausgleichsberechtigte vor dem Zugewinnausgleichsverpflichteten und vor seiner statistischen Lebenserwartung verstirbt.

4. Nachträgliche „Korrektur“ über § 29 ErbStG

a. Ausgangslage

Soweit unter Ehegatten freigebige Zuwendungen ausgeführt worden sind, die in den Anwendungsbereich der Schenkungsteuer fallen, lassen sich die steuerlichen Folgen unter den Voraussetzungen des § 29 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG durch die Durchführung eines Zugewinnausgleichs zum Vorteil des Steuerpflichtigen korrigieren.

§ 29 ErbStG regelt, daß für unentgeltliche Zuwendungen, die in den Fällen nach § 5 Abs. 2 ErbStG auf die Zugewinnausgleichsforderung angerechnet worden sind oder bei der Berechnung des steuerfreien Betrages nach § 5

Abs. 1 ErbStG berücksichtigt werden, die Steuer mit Wirkung für die Vergangenheit erlischt. Soweit für diese Zuwendungen bereits Schenkungsteuer festgesetzt worden ist, ist diese zu korrigieren; soweit sie gezahlt wurde, ist sie zu erstatten.

Sind nun unter Ehegatten Vermögensübertragungen vorgenommen worden, die der Schenkungsteuer unterfallen, und soll entstandene Schenkungsteuer beseitigt oder vor ihrer Festsetzung vermieden werden, läßt sich dies durch die gewillkürte Herbeiführung des Zugewinnausgleiches, also den Wechsel des Güterstandes – ggfls. auch in Form der Güterstandschaukel – erreichen.

Fraglich war in diesem Zusammenhang allerdings, ob die Anwendung des § 29 ErbStG gesperrt ist, wenn der Zugewinnausgleichsberechtigte während der Ehe bereits umfangreiche anrechenbare Zuwendungen erhalten hat mit der Folge, daß sein Zugewinnausgleichsanspruch bereits „übererfüllt“ ist. Die Finanzverwaltung hatte die Anwendung der Vorschrift unter Verweis auf die zivilrechtliche Berechnung des Ausgleichsanspruches verneint.

b. Entscheidung des FG Köln vom 18.01.2018 – 7 K 513/16

Ein Ehegatte hatte seiner Ehefrau bereits zu Lebzeiten Vermögen geschenkt, das im Zeitpunkt seines Todes den Wert des Zugewinnausgleichsanspruchs seiner Ehefrau überstieg. Die Finanzverwaltung verweigerte die Anwendung der §§ 29 Abs. 1 Nr. 3, 5 Abs. 1 ErbStG auf die Zuwendungen, mit der Begründung, § 1380 BGB finde für eine Anrechnung nur dann Anwendung, wenn ohne Berücksichtigung des § 1380 BGB schon ein Ausgleichsanspruch bestehe. Aufgrund der „überschießenden“ Schenkungen sei dies vorliegend aber nicht gegeben. Das FG Köln¹³ sah dies anders.

Zwar unterlägen die zu Lebzeiten erfolgten Zuwendungen grundsätzlich der Schenkungsteuer, so das FG, diese erlösche jedoch nach § 29 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 i.V.m. § 5 Abs. 1 ErbStG mit Wirkung für die Vergangenheit. Denn für die Anwendung des § 29 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 ErbStG reiche es bereits aus, wenn ein fiktiver Zugewinnausgleichsanspruch nach § 5 Abs. 1 ErbStG aufgrund der Berücksichtigung von vorläufigen Zuwendungen entfalle. Entsprechend sei auch eine Berechnung nach § 1380 BGB vorzunehmen. Dessen Abs. 2 sei als Definition des Ausgleichsanspruches in Abs. 1 zu verstehen.

Folglich seien Schenkungen nach § 1380 BGB im Rahmen der Ermittlung des fiktiven Ausgleichsanspruches als Voraufschlag zu berücksichtigen. Nach Abzug des jeweiligen Anfangsvermögens vom jeweiligen Endvermögen der Ehegatten habe die Korrektur nach § 1380 Abs. 2 BGB zu

¹¹ Der BFH verweist insofern auf BFH, Urteil vom 07.10.1998 – II R 64–96, BStBl. II 1999, 25.

¹² Vgl. Münch, ZEV 2019, 98.

¹³ FG Köln, Urteil vom 18.01.2018 – 7 K 513/16, EFG 2018, 1584.

erfolgen, also die Herausrechnung der zwischenzeitlich erfolgten freigebigen Zuwendungen der Eheleute untereinander. Daß im vorliegenden Fall im Ergebnis kein Ausgleichsanspruch der überlebenden Ehegattin bestehe, da die Anrechnung der Zuwendungen den fiktiven Zugewinnausgleich zum Erlöschen bringe, hindere die Anwendung des § 29 ErbStG nicht. Es komme allein darauf an, daß der Anspruch aufgrund der Vorabzuwendungen entfallen ist, so das FG.

Die Ansicht des Finanzamts widerspreche dagegen schon Systematik sowie Sinn und Zweck der Vorschrift. Die Richtigkeit der Auffassung des Finanzamtes unterstellt, müsse der Begriff der Ausgleichsforderung in § 1380 Abs. 1 BGB zudem verschiedene Inhalte haben: Zunächst müsse hierunter die nach §§ 1373 bis 1378 BGB – ohne Berücksichtigung des § 1380 BGB – zu ermittelnde Forderung zu verstehen sein, bei deren Berechnung jedoch die Zuwendungen auf der Empfängerseite enthalten wären; bei der folgenden Anwendung des § 1380 BGB dagegen müsse dann unter Ausgleichsforderung der um die auf Empfängerseite erhaltenen Zuwendungen geminderte Betrag zu verstehen sein. Dies sei jedoch abwegig und unzulässig. Folglich sei davon auszugehen, daß die Ausgleichsforderung zunächst nach der Regel des § 1380 Abs. 2 BGB zu ermitteln sei, um dann die Anrechnung nach Abs. 1 vornehmen zu können. Nur so könne die gesetzliche Zielsetzung erreicht werden, jegliche Erwerbe, die ihrem Inhalt und ihrer Höhe nach den Zugewinn zwischen Ehegatten ausgleichen, als nicht steuerbar zu behandeln. Ehegatten, die während ihrer Ehe überhöhte Vorauszahlungen auf einen möglichen Ausgleichsanspruch erhalten hätte, würden anderenfalls benachteiligt.

c. Zwischenbewertung

Die Entscheidung des FG Köln ist zu begrüßen. Es setzt sich ausführlich mit der Problematik der Anrechnung auseinander und begründet nachvollziehbar, weshalb auch in den Fällen, in denen bei Außerachtlassung des § 1380 BGB nach Zuwendungen zu Lebzeiten in der Ehe der Zugewinn eines beschenkten Ehegatten höher ist als der Zugewinn des zuwendenden Ehegatten, § 29 ErbStG zum Tragen kommen kann. Dies ist im Interesse des Steuerpflichtigen. Denn zum einen bleibt so in den der Entscheidung zugrundeliegenden Fällen die Möglichkeit einer nachträglichen „Steuerkorrektur“ erhalten. Zum anderen wären Ehegatten im Falle eines Obsiegens der Finanzverwaltung zur Vermeidung nachteiliger steuerlicher Auswirkungen entweder gezwungen gewesen, die Verschiebungen der Vermögensverhältnisse durch Zuwendungen untereinander fortdauernd zu ermitteln oder Zuwendungen vollständig zu unterlassen. Einstweilen bleibt ihnen das jedoch erspart.

IV. Fazit

Die Urteile des BFH und des FG Köln tragen insgesamt zu mehr Klarheit in der steuerlichen Behandlung von Zuwendungen unter Ehegatten bei. Unter Gestaltungsgesichtspunkten ist dies vorteilhaft.

Gleichwohl bleibt – gerade auch wegen der Unterscheidung zwischen der Zugewinnausgleichsforderung und dem aus der zinslosen Stundung derselben entstehende Nutzungsvorteil – Sorgfalt bei der Gestaltung geboten. Die betrifft zum einen die Fragen der Notwendigkeit und der Dauer der Stundung, zum anderen aber auch die Frage der Verzinsung. Denn der Zinssatz, der bei zinslos gestundeten Zugewinnausgleichsforderungen nach dem Bewertungsgesetz zur Berechnung des Nutzungsvorteils Anwendung findet, ist mit 5,5 Prozent pro Jahr nach derzeitigen Maßstäben hoch. Es bietet sich also an, entweder über die Vereinbarung eines niedrigen marktüblichen Zinses oder über die Möglichkeit¹⁴, der Finanzverwaltung einen niedrigeren Zinssatz für vergleichbare Darlehen auf dem Markt nachzuweisen, darauf hinzuwirken, daß kein steuerpflichtiger Vorteil entsteht bzw. anzunehmen ist.¹⁵

Die Entscheidung des FG Köln ist zwar für den Fall der Güterstandbeendigung aufgrund des Todes eines Ehegatten ergangen, sie dürfte aber auch für alternative Beendigungsformen der Zugewinnsgemeinschaft gelten.¹⁶ Daß die Finanzverwaltung gegen die Entscheidung keine Revision eingelegt hat, läßt darauf schließen, daß sie keine ausreichenden Erfolgsaussichten gesehen hat. Mangels höchstgerichtlicher Klärung führt dies gleichwohl dazu, daß in der gestaltenden Beratung – vor allem außerhalb Nordrhein-Westfalens – weiterhin Vorsicht geboten ist, bis andere Finanzgerichte, bestenfalls der BFH, sich inhaltlich angeschlossen haben.

¹⁴ LfSt Bayern, Verfügung vom 21.03.2018 – S 3103.1.1 – 1/3 St 34, DStR 2018, 1127.

¹⁵ Vgl. Wachter, DB 2019, 215.

¹⁶ So auch Kamps/Stenert, DStR 2018, 2465.



Geld und Sport – ein Dauerbrenner.

WWW.BOORBERG.DE

Rechtsfragen der Sportfinanzierung

hrsg. von Professor Dr. Udo Steiner, mit Beiträgen von Dr. Holger Blask, Marc Patrick Schneider und Professor Dr. Udo Steiner

2019, 62 Seiten, € 25,-

Recht und Sport, Band 48

ISBN 978-3-415-06545-1



Leseprobe unter
www.boorberg.de/9783415065451

Rechtskonforme Sportfinanzierung?

Großer Sport setzt großes Geld voraus. Deshalb sind die Wege zur Finanzierung des professionellen Sportbetriebs und von Sportgroßveranstaltungen ein Gegenstand intensiver Diskussion – sowohl in der Ökonomie als auch in der Rechtswissenschaft und in der Rechtspraxis.

Das Buch zur Tagung

Die Frühjahrstagung der Deutschen Vereinigung für Sportrecht e.V. (DVSR) in Gottlieben (Schweiz) am 27./28. April 2018 hat sich wichtiger und zugleich juristisch anspruchsvoller Einzelaspekte dieser Thematik angenommen. Die dort gehaltenen Referate befassen sich im Einzelnen mit der Vermarktung von Medienrechten, mit Dritteigentümern im Profifußball und mit der Sonderregel »50+1« des deutschen Fußballrechts.

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

Anzeigepflichten für Steuergestaltungen: Überblick über die DAC 6-Richtlinie und die geplante nationale Umsetzung (Teil 1)

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 aufgegriffen und eine entsprechende Anzeigepflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltungen mit der jüngsten Änderung der Amtshilfe-Richtlinie den Mitgliedstaaten zur innerstaatlichen Umsetzung aufgegeben. Das BMF hat einen Referentenentwurf erarbeitet, der sich dem Vernehmen nach derzeit in der Ressortabstimmung befindet. Neben einer Meldepflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltungen sieht dieser auch eine Meldepflicht für rein innerstaatliche Sachverhalte vor.

Der zweiteilige Beitrag stellt die Änderungen der DAC 6 vor und gibt die (überschießenden) innerstaatlichen Umsetzungsvorschläge wieder. Der erste Teil in diesem Heft konzentriert sich auf die Regelungstechnik und die sachliche Meldepflicht. Der zweite Teil im steueranwaltsmagazin 4/2019 beschäftigt sich mit der persönlichen Meldepflicht, dem Inhalt der Meldung, formalen Aspekten sowie den Vorschlägen zu einer auf rein nationale Sachverhalte bezogenen Anzeigepflicht.

A. Die DAC 6-Richtlinie

I. Hintergrund und bisherige Diskussion in Deutschland

Der Rat der EU hat am 25.05.2018 die 6. Änderung der Amtshilferichtlinie¹ beschlossen und sie um Meldepflichten für grenzüberschreitende Steuergestaltungen ergänzt.² Die Änderungsrichtlinie ist darum auch als „DAC 6“³ bekannt.

In Deutschland wird schon länger die Einführung einer Anzeigepflicht nach dem Vorbild anderer Länder⁴ für (grenzüberschreitende) Steuergestaltungen diskutiert. Bisher verliefen derartige Erwägungen jedoch stets im Sande: Zuletzt 2007/2008 scheiterte eine konkrete Initiative zur Einführung einer Anzeigepflicht (§ 138a AO-E) an verfassungsrechtlicher Kritik.⁵ Im Windschatten der BEPS-Initiative⁶ und dem grds. geänderten Klima haben sich die EU-

Mitgliedstaaten nun einstimmig für die Einführung einer Anzeigepflicht entschieden. In der Diskussion wird dabei jedoch nicht ausreichend zwischen illegalen (Steuerhinterziehung) und legalen, aber politisch unerwünschten (Steuervermeidung) Gestaltungen differenziert.⁷ Als Anlaß für die Einführung von Anzeigepflichten werden Sachverhalte wie die Panama- und Paradise-Papers genannt.⁸ Eine differenzierte Diskussion wird dadurch im Keim erstickt.

* Annika Tiemann promoviert an der Ruhr-Universität Bochum unter Betreuung von Prof. Dr. Roman Seer zu dem Thema Anzeigepflichten.

- 1 Richtlinie 2011/16/EU v. 15.02.2011 (ABI EU 2011 Nr. L 64 S. 1) (Amtshilfe-Richtlinie).
- 2 Richtlinie (EU) 2018/822 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen v. 05.06.2018 (ABI EU 2018 Nr. L 139 S. 1).
- 3 DAC = Directive on Administrative Cooperation; vgl. für einen Überblick *Schaumburg* in *Schaumburg/Englisch*, Europäisches Steuerrecht, 2015, S. 845 ff.
- 4 In Amerika existiert eine Anzeigepflicht seit 1984, seitdem haben auch Großbritannien, Kanada, Südafrika, Portugal und Irland Anzeigepflichtsysteme eingeführt, vgl. auch *Osterloh-Konrad/Heber/Beuchert*, Anzeigepflichten für Steuergestaltungen in Deutschland, 2017, S. 1 sowie rechtsvergleichend *Beuchert*, Anzeigepflichten bei Steuergestaltungen, 2012, Teil I.
- 5 Vgl. dazu insbesondere *Flämig*, Beihefter zu DStR 44/2007; s. auch Zusammenfassung der damaligen Diskussion aktuell bei *Stöber*, BB 2018, 1559, 1560.
- 6 BEPS-Aktionspunkt 12 „Mandatory Disclosure Rules“: Verpflichtung der Steuerpflichtigen zur Offenlegung ihrer aggressiven Steuerplanungsmodelle; dazu *Hermenns/Modrzejewski/Münch/Rüsch*, IStR 2016, 803 ff.; *Puls/Heravi*, ISR 2015, 284 ff.
- 7 Richtlinie (EU) 2018/822, Erwägungsgrund 4; lt. *Reinhard Biebel* (Deputy Head of the Unit Tax Transparency der EU-Kommission), wiedergegeben von *Richter/Welling*, FR 2018, 628, 629, ist der Unterschied zwischen Steuerhinterziehung und Steuervermeidung auch der EU-Kommission bewußt, es gebe aber viele Schattierungen. Letzteres ist m.E. vor dem Hintergrund von Art. 103 Abs. 2 GG i.V.m. § 370 AO (strenge Anforderungen an das Bestimmtheitsgebot bei Straftatbeständen) unzutreffend.
- 8 BT-Drucks. 19/2144 S. 6; kritisch *Hey*, FR 2018, 633, 634.

II. Beschluß über DAC 6 und verfassungsrechtliche Zweifel

Der Rat der EU hat die DAC 6 auf Grundlage von Art. 115 AEUV einstimmig beschlossen. Damit ist auch der deutsche Gesetzgeber nun verpflichtet, die Richtlinie bis zum 31.12.2019 in nationales Recht umzusetzen (Art. 2 RL 2018/822/EU). Gravierende (verfassungs- und europarechtliche) Bedenken von Berufsverbänden,⁹ der Wissenschaft,¹⁰ Verwaltungsvertretern,¹¹ sowie dem Finanzausschuß des Bundestages und dem Land Hessen¹² wurden nicht gehört. Die DAC 6 ist bereits im Amtsblatt der EU veröffentlicht. Da es sich um eine mindestharmonisierende Richtlinie handelt,¹³ darf der deutsche Gesetzgeber nicht hinter den Vorgaben der Richtlinie zurückbleiben (dazu unter B.). Es ist ihm jedoch nicht verwehrt, die Richtlinie überschießend umzusetzen, also schärfere Standards zu implementieren. Schon länger wurde die Einführung einer Anzeigepflicht auch für nationale Gestaltungen diskutiert.¹⁴ Der Referentenentwurf des BMF eines Gesetzes zur Einführung einer Pflicht zur Mitteilung von Steuergestaltungen v. 30.01.2019 (**Referentenentwurf**) sieht eine solche Anzeigepflicht nun in § 138j AO-E vor (dazu unter C.).

Die bereits 2007/2008 formulierten verfassungsrechtlichen Bedenken bestehen fort; sie sind vielfach sogar erneuert worden.¹⁵ Nach der Solange-Rechtsprechung des BVerfG sind Rechtsakte, die durch Unionsrecht vorgegeben sind, nur eingeschränkt am Maßstab des Grundgesetzes zu überprüfen.¹⁶ Für eine überschießende Umsetzung in Form einer Anzeigepflicht auch für nationale Gestaltungen gilt dies wohl nicht ohne Weiteres. In diesen Konstellationen ist sowohl eine Prüfung durch das Bundesverfassungsgericht als auch durch den EuGH möglich.¹⁷

Es ist m. E. unwahrscheinlich, daß der EuGH die DAC 6 für mit „seinem“ Prüfungsmaßstab, dem europäischen Primärrecht also insbesondere der EU-Grundrechtecharta und den Grundfreiheiten,¹⁸ unvereinbar erklärt. Das ist allerdings angesichts der vielen unbestimmten Rechtsbegriffe und Eingriffe in Grundrechte sowie Grundfreiheiten der Steuerpflichtigen und der rechts- und steuerberatenden Berufe fatal. Eine Rechtfertigung dieser Eingriffe ist m. E. jedenfalls zweifelhaft.

III. Zielsetzung, Anwendungsbereich, Ausnahmeregelung

Anzeigepflichten für Steuergestaltungen können folgende Zielsetzungen verfolgen:¹⁹

- zielgenaue Identifikation überprüfungsbedürftiger Sachverhalte (veranlagungsunterstützende Funktion),
- frühzeitige Information des Gesetzgebers und der Finanzverwaltung über potenziell unerwünschte Steuergestaltungen, um planwidrige Lücken durch Gesetzesänderungen und Maßnahmen der Finanzverwaltung zu schließen (rechtspolitische Funktion),

- Verhaltensbeeinflussung der Steuerpflichtigen sowie der Intermediäre dahingehend, daß sie aggressive Steuerplanung unterlassen oder reduzieren (abschreckende Funktion).

Die Zielsetzungen sollten sich dabei an der spezifischen Ausgestaltung des jeweiligen Steuersystems orientieren. Im deutschen Steuersystem hat eine veranlagungsunterstützende Funktion keinen Platz.²⁰ Die Abschreckungsfunktion ist angesichts des Rechts eines jeden Steuerpflichtigen, „seine steuerlichen Angelegenheiten so einzurichten, daß er möglichst wenig Steuer bezahlen braucht“²¹, verfassungsrechtlich bedenklich, da so der Steuerpflichtige von der Nutzung seiner grundrechtlich geschützten Gestaltungsfreiheit abgehalten wird.²² Allenfalls die rechtspolitische Funktion der Informationsgewinnung kann m. E. ggf. akzeptiert werden. Die rechtspolitische Frage, ob das Ziel

9 Riedlinger, DStR-KR 2017, 9; Jochen Lüdicke, wiedergegeben nach Richter/Welling, FR 2018, 628, 631; Elster, FR 201, 639 ff.

10 Hey, FR 2018, 633, 639; Osterloh-Konrad/Heber/Beuchert, Anzeigepflichten für Steuergestaltungen in Deutschland, 2017, passim.

11 Eisgruber, FR 2018, 625 ff.

12 Vgl. nur Antwort der Bundesregierung auf eine Kleine Anfrage, BT-Drucks. 19/2144 S. 2.

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

14 Vgl. dazu z. B. Stöber, BB 2018, 1559, 1561.

15 Prominent etwa 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 im Auftrag der Bundessteuerberaterkammer.

16 Insbesondere BVerfG, Beschluß v. 22.10.1986 – 2 BvR 197/83 SAAAA-96830; detailliert Scholz in Maunz/Dürig, GG, 84. Erg.-Lfg.- 8/2018, Art. 23 Rn. 83 ff. Stöber will gar einen Trend beobachten, verfassungsrechtlich problematische Gesetze auf die Ebene der EU zu bringen und so eine Kontrolle anhand des nationalen Verfassungsrechts durch das BVerfG zu verhindern, Stöber, BB 2018, 1559, 1566.

17 Das Bundesverfassungsgericht überprüft in diesen Fällen die betreffenden Vorschriften vollumfänglich auf ihre Vereinbarkeit mit deutschen Grundrechten. Der EuGH hat den nationalen Gerichten ein Vorlagerecht, jedoch keine Vorlagepflicht im Falle einer überschießenden Richtlinienumsetzung eingeräumt, vgl. auch Hey, Gutachten zur Verfassungsmäßigkeit der Einführung einer allgemeinen Anzeigepflicht für Steuergestaltungen, S. 37 ff.

18 Dazu Hey, Gutachten zur Verfassungsmäßigkeit der Einführung einer allgemeinen Anzeigepflicht für Steuergestaltungen S. 34; Stöber, BB 2018, 1559, 1566 ff.

19 Grundlegend Osterloh-Konrad/Heber/Beuchert, Anzeigepflicht für Steuergestaltungsmodelle in Deutschland, a.a.O., S. 8 ff.; Osterloh-Konrad, FR 2018, 621, 621; Hey, FR 2018, 633.

20 In den USA ist eine Anzeigepflicht als veranlagungsunterstützendes Instrument systemgerecht. Im Rahmen des deutschen Offizialsystems ist sie hingegen ein Fremdkörper, vgl. Stöber, BB 2018 S. 1559, 1561; Osterloh-Konrad, FR 2018, 621.

21 BVerfG, Beschluß v. 14.04.1959 – 1 BvL 23/57, 1 BvL 34/57, BVerfGE 9, 237 ff., Rz. 46 (juris); EuGH, Urteil v. 12.09.2006 – Rs. C-196/04 „Cadbury Schweppes“, Rz. 35 ff.; vgl. zu diesem Komplex auch Kokott, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 2 Rz. 100.

22 So auch Hey, Gutachten zur Verfassungsmäßigkeit der Einführung einer allgemeinen Anzeigepflicht für Steuergestaltungen, S. 9.

(Identifikation von „Schwachstellen“ im geltenden Steuerrecht) nicht auch mit anderen Mitteln (zeitnahe Betriebsprüfungen, Erweiterung des Instruments der verbindlichen Auskunft) erreicht werden kann, ist damit allerdings noch nicht beantwortet.

In der Begründung des Referentenentwurfs des BMF zur Einführung einer Pflicht zur Mitteilung von Steuergestaltungen wird die abschreckende Funktion wohl daher auch nicht ausdrücklich aufgeführt. Vielmehr soll die rechtspolitische sowie die veranlagungsunterstützende Funktion der Anzeigepflicht im Vordergrund stehen. Man wird aber wohl sagen müssen, daß die abschreckende Funktion nicht gänzlich ausgeklammert werden kann, da es sich um die Umsetzung der (abschreckend intendierten) Richtlinie handelt.

B. Umsetzungsgesetz: Anzeigepflicht grenzüberschreitender Steuergestaltungen

I. Regelungstechnik und Prüfungsschema

Die neue Meldepflicht soll nach dem Referentenentwurf als § 138d bis § 138i in die Abgabenordnung eingefügt werden. Systematisch wird sie also bei bereits bestehenden ergänzenden Mitteilungspflichten wie dem Country-by-Country-Reporting (§ 138b AO) angesiedelt.

§ 138d und § 138e AO-E definieren die meldepflichtigen grenzüberschreitenden Sachverhalte. Nach § 138d Abs. 1 AO-E ist dabei vorrangig der sog. Intermediär zur Meldung verpflichtet. Subsidiär trifft die Meldepflicht jedoch auch die sog. Nutzer der grenzüberschreitenden meldepflichtigen Gestaltung, § 138f Abs. 6 AO-E. Der Inhalt der Meldung sowie das Meldeverfahren werden durch § 138f AO-E geregelt. Die Kennzeichen einer meldepflichtigen Gestaltung sind in § 138e Abs. 1 und 2 AO-E zunächst abschließend aufgeführt. § 138h AO erklärt das Bundeszentralamt für Steuern zur für die Auswertung der Meldungen zuständigen Stelle.

Aus der Umsetzung der DAC 6 ergibt sich folgendes Prüfungsschema auf Tatbestandsseite:

- Sachliche Meldepflicht
 - Erfasste Steuerart
 - Grenzüberschreitende Gestaltung
 - Kennzeichen und ggf. „Main benefit“-Test
- Persönliche Meldepflicht
 - Intermediär
 - Subsidiär Steuerpflichtiger
 - Zeitliche Anwendung.

II. Sachliche Meldepflicht

1. Erfasste Steuerarten

Von der Meldepflicht umfaßt sind nach § 138d Abs. 2 S. 1 Nr. 1 AO-E Steuern, auf die das EU-Amtshilfegesetz anzuwenden ist. Nach § 1 des Gesetzes über die Durchführung der gegenseitigen Amtshilfe in Steuersachen zwischen

den Mitgliedstaaten der Europäischen Union (EUAHiG)²³ sind dies alle Steuern mit Ausnahme der Umsatzsteuer, Zölle sowie der harmonisierten Verbrauchsteuern. Damit sind neben den Ertragsteuern bspw. auch die Erbschaft- und Schenkungsteuer sowie die Grunderwerbsteuer erfaßt. Die Begründung des Referentenentwurfs nennt zusätzlich ausdrücklich die Luftverkehrsteuer, die Kraftfahrzeugsteuer und die Kaffeesteuer.²⁴

2. Grenzüberschreitende Gestaltung

a) Gestaltung

Zu melden ist eine „grenzüberschreitende Steuergestaltung“, § 138d Abs. 1 AO-E. Die grenzüberschreitende Gestaltung ist dann meldepflichtig, wenn sie eines der Kennzeichen des § 138e Abs. 1, Abs. 2 AO-E aufweist, § 138d Abs. 2 S. 1 Nr. 3 AO-E. Wie bereits in der DAC 6 ist auch im Referentenentwurf der Begriff der Gestaltung nicht definiert. Nach der Begründung des Referentenentwurfs soll der Begriff weit zu verstehen sein und unter anderem die Schaffung, die Zuordnung, den Erwerb oder die Übertragung von Einkünften oder deren Quellen auf einen bestehenden Rechtsträger umfassen. Ebenso sollen die Gründung oder der Erwerb einer die Einkünfte erzielenden juristischen Person dazu zählen. Keine „Gestaltung“ im Sinne des § 138d Abs. 1 AO-E soll das bloße Abwarten einer gesetzlichen Frist (bspw. Spekulationsfrist des § 23 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 EStG) darstellen, nach deren Ablauf eine Transaktion steuerfrei realisiert werden kann.

Die Ausnahme des bloßen Fristablaufs vom Anwendungsbereich der Anzeigepflicht ist insofern konsequent, als es wahrscheinlich erscheint, daß derartige Fälle auch unbewußt erfüllt werden. Eine Anzeige in solchen Fällen zu verlangen, würde der Zielsetzung der Informationsgewinnung über gezielte Steuervermeidungsstrategien nicht dienen. Leider äußert sich die Begründung des Referentenentwurfs nicht abschließend zum Erfordernis eines subjektiven Elements. Da ein „Gestalten“ jedoch im allgemeinen Sprachgebrauch eine bewußte Entscheidung voraussetzt, sollten unbewußt, geradezu zufällig verwirklichte Merkmale aus dem Anwendungsbereich der Meldepflicht ausgenommen werden.²⁵

b) Grenzüberschreitender Bezug

Grenzüberschreitend ist eine Gestaltung, wenn sie mehr als einen Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einen Mitgliedstaat und einen oder mehrere Drittstaaten betrifft, wobei mindestens eine der folgenden Bedingungen erfüllt ist, § 138d Abs. 2 S. 1 Nr. 2 lit. a) bis e) AO-E:

²³ Gesetz über die Durchführung der gegenseitigen Amtshilfe in Steuersachen zwischen den Mitgliedstaaten der Europäischen Union v. 26.06.2013, BGBl. I 2013, 1809.

²⁴ Begründung des Referentenentwurfs v. 30.01.2019, S. 32.

²⁵ Ebenso *Lüdicke/Oppel*, IWB 2018, 58, 62.

- nicht alle an der Gestaltung Beteiligten sind im selben Steuerhoheitsgebiet ansässig;
- mindestens einer der an der Gestaltung Beteiligten ist gleichzeitig in mehreren Steuerhoheitsgebieten ansässig;
- mindestens einer der an der Gestaltung Beteiligten geht seiner Tätigkeit über eine in einem anderen Steuerhoheitsgebiet belegene Betriebsstätte nach und die Gestaltung ist jedenfalls Teil der Tätigkeit dieser Betriebsstätte;
- an der Gestaltung Beteiligte üben in einem anderen Steuerhoheitsgebiet eine Tätigkeit aus, ohne dort ansässig zu sein oder eine Betriebsstätte zu begründen;
- die Gestaltung ist geeignet, Auswirkungen auf den automatischen Informationsaustausch oder die Identifizierung des wirtschaftlichen Eigentümers zu haben.

Die Merkmale des grenzüberschreitenden Bezugs sind bereits in der Richtlinie festgelegt (Art. 3 Nr. 18 Buchstabe a–e). Die steuerlichen Auswirkungen in einem Mitgliedstaat sind für die Meldepflicht also nicht entscheidend. Es kommt allein auf die Erfüllung eines Merkmals dieses Katalogs an. Auch hier wirft die Frage des Erfordernisses eines subjektiven Elements Probleme auf. Die Meldepflicht setzt offensichtlich die Kenntnis der Verwirklichung der Voraussetzungen voraus (s. bereits oben). Die Voraussetzungen können jedoch durchaus ohne Kenntnis der Betroffenen verwirklicht werden. Insbesondere eine steuerliche Doppelansässigkeit ist nicht immer erkennbar.²⁶ Das Problem stellt sich nicht, wenn bereits die Auslegung des Begriffs der „Gestaltung“ die Kenntnis ihrer Verwirklichung voraussetzt.²⁷

*Beispiel 1:*²⁸ A ist in Deutschland sowie in Irland ansässig. Er gewährt dem nur in Deutschland ansässigen B ein Darlehen. B kann nicht unbedingt erkennen, daß A in zwei verschiedenen Mitgliedstaaten ansässig ist. Eine Meldepflicht für B kann u.E. nicht entstehen, wenn er nicht von der Doppelansässigkeit des A weiß.

Ebenfalls nicht definiert wird, wer als an der Gestaltung „Beteiligter“ anzusehen ist. § 138d Abs. 2 S. 3 AO-E stellt lediglich klar, daß ein Intermediär nicht als „Beteiligter“ anzusehen ist, wenn er nur die Tätigkeiten ausübt, die seine Stellung als Intermediär nach § 138d Abs. 1 AO-E begründen. Berät ein nach § 138d Abs. 4 AO-E inländischer Intermediär (dazu Teil 2) lediglich Nutzer, die alle in demselben anderen Mitgliedstaat ansässig oder tätig sind, so liegt keine grenzüberschreitende Steuergestaltung vor. Reicht ein bloßer Verursachungsbeitrag aus oder ist Beteiligter nur, wer unmittelbar in die vertraglichen oder tatsächlichen Beziehungen der Gestaltung eingebunden ist? Der in der englischen Sprachfassung der DAC 6 verwendete Begriff des „participant“ deutet auf eine aktive Handlung von einigem Gewicht hin.²⁹

Beispiel 2: Eine in Deutschland ansässige Konzernfinanzierungsgesellschaft gewährt einer verbundenen Gesellschaft, die ebenfalls in Deutschland ansässig ist, ein Darlehen. Die Konzernfinanzierungsgesellschaft hat das Darlehen bei einer niederländischen Bank refinanziert. Handelt es sich bei dem Darlehensvertrag zwischen den verbundenen deut-

schen Gesellschaften um eine grenzüberschreitende Gestaltung? Diese Bewertung wäre problematisch, da auch das Verhältnis zwischen der deutschen Konzernfinanzierungsgesellschaft und der niederländischen Bank selbst eine meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltung darstellen könnte. Ist nur auf die unmittelbaren Vertragsparteien abzustellen, stellt der Abschluß des Darlehensvertrags keine grenzüberschreitende Gestaltung dar.

Beispiel 3: Eine Holdinggesellschaft H (ansässig in den Niederlanden) ist an zwei Tochtergesellschaften A und B (ansässig in Deutschland) beteiligt. A wird auf B verschmolzen. Besteht eine Meldepflicht? Begründet das Zustimmungserfordernis nach § 13 UmwG bereits eine „Beteiligung“ der H an der Verschmelzung? Die H ist nicht unmittelbar in die Vertragsbeziehung zwischen A und B eingebunden, so daß meines Erachtens keine grenzüberschreitende Beteiligung vorliegen sollte.

Angesichts der Bußgeldandrohung (dazu Teil 2) ist diese Unbestimmtheit problematisch. Die abschreckende Zielsetzung der DAC 6 läßt befürchten, daß auch dieser Tatbestand sehr weit verstanden wird und eigentlich innerstaatliche Steuergestaltungen in grenzüberschreitende Gestaltungen „umgedeutet“ werden.

3. Kennzeichen

Eine grenzüberschreitende Gestaltung ist nur meldepflichtig, wenn sie eines der Kennzeichen des § 138e AO-E aufweist. Nach der Vorstellung des Richtliniengebers handelt es sich dabei um Merkmale oder Eigenschaften, die auf das potenzielle Risiko einer Steuervermeidung hindeuten.³⁰

a) Kategorisierung der Kennzeichen

Während Anhang IV der DAC 6 eine Aufteilung der Kennzeichen in fünf Gruppen vorsah, sind sie im Referentenentwurf in § 138e Abs. 1 und 2 AO-E fortlaufend geregelt. In Art. 27 Abs. 2 der DAC 6 ist vorgesehen, daß EU-Kommission und Mitgliedstaaten im Abstand von zwei Jahren die Kennzeichen des Anhang IV bewerten und bei Bedarf ergänzen. Dadurch soll der Katalog der Kennzeichen aktuell bleiben und auch kurzfristig an „Trends“ angepaßt werden können. Etwaige Änderungen müßten dann konsequent auch durch den deutschen Gesetzgeber umgesetzt werden und der Katalog des § 138e AO-E erweitert werden.

Das Vorliegen eines Kennzeichens stellt keinen Hinweis darauf dar, ob eine Gestaltung steuerlich anzuerkennen ist oder nicht. Vielmehr handelt es sich bei den Kennzeichen

26 So auch *Schnitger/Brink/Welling*, IStR 2018, 513, 516.

27 Ebenso *Lüdicke/Oppel*, IWB 2018, 58, 62.

28 Zu den Beispielen im Folgenden auch *Lüdicke/Oppel*, IWB 2018, 58, 62 ff.

29 So auch *Lüdicke/Oppel*, IWB 2018, 58, 63; *Schnitger/Brink/Welling*, IStR 2018, 513, 515.

30 Vergleiche RL (EU) 2018/822, Erwägungsgrund 6.

um solche, die unabhängig vom nationalen Steuerrecht in allen Mitgliedstaaten grds. identisch sind. Auch die (Nicht-) Reaktion der Finanzbehörden stellt keine Einordnung der steuerlichen Anerkennung der Gestaltung dar, § 138d Abs. 8 AO-E. Obwohl die Erwägungsgründe der DAC 6 dies nicht konsequent durchhalten, soll die Anzeigepflicht, um ihrer rechtspolitischen Funktion gerecht zu werden, vor allem legale Gestaltungen erfassen. Inwieweit diesen Gestaltungen die Anerkennung versagt werden kann, ist anhand der Grenzen des § 42 AO sowie des Rückwirkungsverbots zu bestimmen.

b) „Main benefit“-Test

Während es bei Vorliegen eines Kennzeichens nach § 138e Abs. 2 AO-E zur Begründung der Meldepflicht bereits ausreicht, daß dieses Kennzeichen erfüllt ist, ist bei Vorliegen eines Kennzeichens nach § 138e Abs. 1 AO-E zusätzlich erforderlich, daß ein verständiger Dritter unter Berücksichtigung aller wesentlicher Umstände vernünftigerweise erwarten kann, daß der Hauptvorteil oder einer der Hauptvorteile die Erlangung eines steuerlichen Vorteils im Sinne des § 138e Abs. 3 AO-E ist, § 138d Abs. 2 S. 1 Nr. 3 lit. b) AO-E (sog. „Main benefit“-Test oder Relevanztest).

Nach § 138d Abs. 3 AO-E liegt ein steuerlicher Vorteil im Sinne des „Main benefit“-Tests vor, wenn durch die Steuergestaltung Steuern erstattet, Steuervergütungen gewährt, Steueransprüche verringert werden sollen oder die Entstehung von Steueransprüchen verhindert oder in andere Besteuerungszeitpunkte verschoben werden soll. Ein steuerlicher Vorteil liegt auch dann vor, wenn er außerhalb des nationalen Rechts entstehen soll. Nicht immer er-

faßt sind jedoch steuerliche Vorteile, die ein Drittstaat unilateral durch nationale Gesetze einräumt.³¹ Der Begriff des steuerlichen Vorteils ist damit nicht identisch mit dem Begriff des steuerlichen Vorteils gem. § 370 AO. Ob auch gegenläufige Steuereffekte berücksichtigt werden müssen, ist weder aus dem Entwurfswortlaut noch aus der Begründung ersichtlich.

Ausnahmsweise liegt kein relevanter steuerlicher Vorteil vor, wenn er sich ausschließlich im Inland auswirkt und unter Berücksichtigung aller Umstände gesetzlich vorgesehen ist. Dies soll sich nach der Entwurfsbegründung aufgrund aller Umstände der konkreten Gestaltung sowie der Teleologie der Regelung ergeben. Der Referentenentwurf orientiert sich mit diesem Erfordernis an der Definition der „aggressiven Steuergestaltung“, aus einer Empfehlung der Kommission an die Mitgliedstaaten³². Dem Steuerpflichtigen oder seinen steuerlichen Beratern eine derartige „Motivforschung“ außerhalb der Gesetzesauslegung aufzugeben, ist in Deutschland ein steuerrechtliches Novum.

c) Kennzeichen im Einzelnen

Die Kennzeichen des § 138e Abs. 1 und 2 AO-E werden im Folgenden überblicksartig dargestellt. Neben dem Wortlaut der Entwurfsfassung wird insbesondere auch die Entwurfsbegründung, die teilweise Beispiele enthält, zur Erläuterung herangezogen.

31 Begründung des Referentenentwurfs v. 30.01.2019, S. 40.

32 Empfehlung der Kommission v. 06.12.2012, COM (2012) 8806 final, Erwägungsgrund 1.

Kennzeichen	DAC 6	Referentenentwurf	„Main benefit“-Test	Anmerkungen
§ 138e Abs. 1 Nr. 1: Modalitäten der Entwicklung, der Vermarktung oder der Umsetzung von Gestaltungen				
Vertragliche Vertraulichkeitsklausel	Anhang IV A. 1.	§ 138e Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe a) AO-E	x	<ul style="list-style-type: none"> Keine Meldepflicht, wenn zwar Weitergabe an Dritte untersagt ist, aber eine Weitergabe an die Finanzverwaltung oder andere Intermediäre ausdrücklich erlaubt ist.
Vereinbarung einer erfolgsabhängigen Vergütung	Anhang IV A. 2. Buchstabe a) und b)	§ 138e Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe b) AO-E	x	<ul style="list-style-type: none"> Zivilrechtliche Wirksamkeit der Vergütungsvereinbarung unerheblich; Keine Anzeigepflicht soll bestehen, wenn Intermediäre nach Berufsrecht Erfolgshonorare vereinbaren dürfen (§ 4a RVG, § 9a StBerG, § 55a WPO), wenn sich der Gegenstandswert allein aufgrund der Berücksichtigung des erwarteten steuerlichen Vorteils erhöht. Bei einer Vereinbarung, nach der sich das Honorar aufgrund einer zusätzlichen Bedingung erhöht, besteht die Meldepflicht nur, wenn sich die Bedingung auf einen steuerlichen Vorteil bezieht.

Kennzeichen	DAC 6	Referentenentwurf	„Main benefit“-Test	Anmerkungen
§ 138e Abs. 1 Nr. 2: Standardisierung (äußere Dokumentation und innere Struktur)				
Standardisierte Dokumentation oder Struktur	Anhang IV A. 3.	§ 138e Abs. 1 Nr. 2 AO-E	x	<ul style="list-style-type: none"> ■ Standardisierte Dokumentation: Vertragswerke oder sonstige mandatsbezogene Dokumente, die ohne wesentliche Anpassungen auf die einzelne Gestaltung für den Nutzer vorbereitet sind (gleichartige Gestaltung). ■ Standardisierte Struktur: Gestaltung, die inhaltlich oder konzeptionell so aufgebaut ist, dass sie in einer Vielzahl weiterer Fälle in im Wesentlichen gleicher Weise umgesetzt werden kann ■ Struktur: Bewußtes Hintereinanderschalten oder Zusammenwirken von rechtlichen Teilschritten zur Zielerreichung ■ Beispiel “Goldfinger”-Struktur; Einschaltung unternehmensgruppeninterner Zentralgesellschaften im niedrig besteuerten Ausland ■ Nicht erfaßt: Hinweise des Beraters auf steuerliche Vorteile, die sich „ohne Weiteres“ aus dem Gesetzestext ergeben (Veräußerungsfristen, Ansatzwahlrechte, Austausch eines Beteiligten in bestehender RETT-Blocker-Struktur)
§ 138e Abs. 1 Nr. 3: Grenzüberschreitende Transaktionen				
Verlustnutzung	Anhang IV B. 1.	§ 138e Abs. 1 Nr. 3 Buchstabe a) AO-E	x	<ul style="list-style-type: none"> ■ Unangemessenheit bestimmt sich nach § 42 Abs. 2 AO ■ Erwerber muß beherrschende Stellung erwerben ■ Keine Mitteilungspflicht bei Anwendbarkeit von Beschränkungen wie §§ 8c, 8d KStG
Umwandlung von Einkünften in niedriger besteuerte oder steuerfreie Einnahmen	Anhang IV B. 2.	§ 138e Abs. 1 Nr. 3 Buchstabe b) AO-E	x	<ul style="list-style-type: none"> ■ Erfasst auch Umwandlungen im Inland, die Auswirkungen im Ausland haben
Zirkuläre Vermögensverschiebung (sog. “Round tripping”)	Anhang IV B. 3.	§ 138e Abs. 1 Nr. 3 Buchstabe c) AO-E	x	<ul style="list-style-type: none"> ■ Round tripping: Stpfl. nutzt Transaktion für zirkuläre Vermögensverschiebung durch passive Gesellschaften oder dadurch, daß sich die Transaktionen gegenseitig aufheben oder ausgleichen ■ Mind. zwei Transaktionen ■ Vermögen endet (wirtschaftlich) wieder bei ursprünglichem Stpfl.

Kennzeichen	DAC 6	Referentenentwurf	„Main benefit“-Test	Anmerkungen
Zahlung an Empfänger in Steuerhoheitsgebiet mit KSt-Satz nahe Null	Anhang IV C. 1. b) i)	§ 138e Abs. 1 Nr. 3 Buchstabe d) AO-E	x	<ul style="list-style-type: none"> ■ Bspl.: Mehrstufige Gestaltung, die unter Ausnutzung mangelhafter Hinzurechnungsbesteuerung Steuersubstrat an Letzt-empfänger in „Steuroase“ verschiebt, („Double Irish Dutch Sandwich“)
Grenzüberschreitende Zahlung unterliegt vollständiger Steuerbefreiung oder Präferenzregime	Anhang IV C. 1. c) und d)	§ 138e Abs. 1 Nr. 3 Buchstabe e) AO-E	x	<ul style="list-style-type: none"> ■ Steuerbefreiung gleichstehend, wenn eine Besteuerung aufgrund von Freibeträgen, Verlustausgleich oder -abzug, DBA-Schachteldividenden-Regelungen oder Anwendung einer EG-Richtlinie ausbleibt ■ Auch temporäre oder permanente Differenzen zur Bemessungsgrundlage nach deutschem Recht (bspw. höhere Rückstellungsbildung, Abschreibung, keine BA-Abzugsbeschränkungen) ■ Bspl. für Präferenzregime: Patent- oder Lizenz-Boxen (auch wenn aktive F&E-Tätigkeit nach OECD-Maßstäben vorliegt)
§ 138e Abs. 2 Nr. 1: Weitere grenzüberschreitende Transaktionen				
Grenzüberschreitende Zahlung an Empfänger, der in keinem Steuerhoheitsgebiet oder in nicht-kooperierendem Drittland nach OECD- oder EU-Kriterien ansässig ist	Anhang IV C. 1. a), b) ii)	§ 138e Abs. 2 Nr. 1 Buchstabe a) AO-E		<ul style="list-style-type: none"> ■ Ohne „Main benefit“-Test (optional nach DAC 6) ■ Ausnutzung von Qualifikationskonflikten der nationalen Rechtsordnungen oder DBA („Ghost company“)
Mehrfache Steuerbegünstigung in unterschiedlichen Steuerhoheitsgebieten	Anhang IV C. 2. und 3.	§ 138e Abs. 2 Nr. 1 Buchstabe b) AO-E		<ul style="list-style-type: none"> ■ Ohne „Main benefit“-Test (optional nach DAC 6) ■ Nicht erfaßt: Fälle, in denen eine Doppelbesteuerung durch Anrechnung ausländischer Steuern verhindert werden soll, auch wenn steuermindernde Faktoren insofern doppelt berücksichtigt werden ■ Möglich bei Antrag auf Freistellung in Drei-Staaten-Konstellationen
Übertragung von Vermögensgegenständen, die in unterschiedlichen Steuerhoheitsgebieten unterschiedlich bewertet werden	Anhang IV C. 4.	§ 138e Abs. 2 Nr. 1 Buchstabe c) AO-E		<ul style="list-style-type: none"> ■ Ohne „Main benefit“-Test (optional nach DAC 6); ■ Wertansatzdifferenz größer 10%

Kennzeichen	DAC 6	Referentenentwurf	„Main benefit“-Test	Anmerkungen
§ 138e Abs. 2 Nr. 2: Automatischer Informationsaustausch				
Nutzung eines Kontos, eines Produkts, einer Anlage, die formal nicht zur Annahme eines meldepflichtigen Kontos führt	Anhang IV D. 1. a)	§ 138e Abs. 2 Nr. 2 Buchstabe a) AO-E		
Übertragung eines Finanzkontos/eines Vermögenswerts in ein Steuerhoheitsgebiet, das nicht am CRS teilnimmt	Anhang IV D. 1. b)	§ 138e Abs. 2 Nr. 2 Buchstabe b) AO-E		
Neueinstufung von Einkünften oder Vermögen als Produkte oder Zahlungen, die nicht dem CRS unterliegen	Anhang IV D. 1. c)	§ 138e Abs. 2 Nr. 2 Buchstabe c) AO-E		„Ausnutzung oder Vermeidung“ nicht gegeben, wenn für eine Gestaltung nachvollziehbare wirtschaftliche Erwägungen im Vordergrund stehen. Eine Umgehung des CRS liegt außerdem nicht vor, sofern die Informationen zum Finanzkonto gemäß einem FATCA-Abkommen ausgetauscht werden.
Übertragung oder Umwandlung eines grds. meldepflichtigen Finanzinstituts oder Finanzkontos oder der enthaltenen Vermögenswerte, so daß sie nicht CRS unterliegen	Anhang IV D. 1. d)	§ 138e Abs. 2 Nr. 2 Buchstabe d) AO-E		Buchstaben a) bis f) stehen in einem Alternativverhältnis zueinander.
Einbeziehung von Rechtsträgern, Steuergestaltungen oder Strukturen, die eine Meldung ausschließen oder vergeblich ausschließen	Anhang IV D. 1. e)	§ 138e Abs. 2 Nr. 2 Buchstabe e) AO-E		
Gestaltungen, die darauf abzielen, Schwächen in Verfahren, die Finanzinstitute zur Erfüllung ihrer Meldepflichten anwenden, auszunutzen	Anhang IV D. 1. f)	§ 138e Abs. 2 Nr. 2 Buchstabe f) AO-E		
§ 138e Abs. 2 Nr. 3: Wirtschaftlicher Eigentümer				
Intransparente Kette wirtschaftlicher Eigentümer	Anhang IV D. 2.	§ 138e Abs. 2 Nr. 3 Buchstabe a) bis c)		<ul style="list-style-type: none"> ■ Zwischenschaltung intransparenter rechtlicher oder wirtschaftlicher Eigentümer mit dem Ziel, die Identität wirtschaftlicher Eigentümer zu verschleiern. ■ Buchstaben a) bis c) müssen kumulativ erfüllt sein.
§ 138e Abs. 2 Nr. 4: Verrechnungspreisgestaltungen				
Nutzung unilateraler Safe-Harbour-Regelungen	Anhang IV E. 1.	§ 138e Abs. 2 Nr. 4 Buchstabe a) AO-E		<ul style="list-style-type: none"> ■ Safe-Harbour-Regelung: Ersetzt Verpflichtungen des Verrechnungspreissystems durch einfachere Verpflichtungen für eine festgelegte Kategorie von Steuerpflichtigen oder Geschäftsvorfällen (Verwendung von Pauschalen ohne Einzelfallprüfung). ■ Unilateral: nicht von der OECD akzeptiert.
Übertragung von schwer zu bewertenden immateriellen Wirtschaftsgütern (IWG) zwischen verbundenen Unternehmen (Abs. 3) oder Betriebsstätten	Anhang IV E. 2.	§ 138e Abs. 2 Nr. 4 Buchstabe b) AO-E		<ul style="list-style-type: none"> ■ Legaldefinition schwer zu bewertender IWG. ■ Werden mehrere IWG überführt, ist aus Vereinfachungsgründen nur eine Meldung abzugeben, in der alle betroffenen Werte anzugeben sind.
Übertragung, die sich negativ auf EBIT auswirkt	Anhang IV E. 3.	§ 138e Abs. 2 Nr. 4 Buchstabe c) AO-E		<ul style="list-style-type: none"> ■ Sinngemäße Anwendung auf Betriebsstätten (EBIT ist dann ohne betreffende Betriebsstätte zu berechnen).

(Beitrag wird fortgesetzt)



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



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

Staffeltarif der Erbschaftsteuer

Orientierungssatz: Die Prozenttarife der Erbschaftsteuer sind auf den gesamten Erwerb anzusetzen. Eine Aufspaltung des steuerpflichtigen Erwerbs in Teilbeträge mit unterschiedlichen Steuertarifen findet nicht statt.

Entscheidung: BFH, Beschluß vom 20.02.2019 – II B 83/18

I. Sachverhalt

In dem vorliegenden Beschluß stritten die Parteien um die Berechnungsweise des Tarifs der Schenkungsteuer.

Der Kläger bekam im Wege der vorweggenommenen Erbschaft mit notariellem Vertrag vom 13.07.2015 jeweils einen Miteigentümeranteil in Höhe von $\frac{1}{4}$ an verschiedenen im Eigentum des Vaters stehenden Grundstücken. Der Wert dieser Anteile belief sich auf insgesamt ca. 246.000 Euro.

Das Finanzamt (FA) erließ daraufhin einen Schenkungsteuerbescheid, wobei es gemäß § 19 Abs. 1 ErbStG einen Steuersatz von 11% anwendete. Der Bescheid wies demnach eine Steuerlast in Höhe von ca. 27.000 EURO aus.

Die daraufhin eingelegten Rechtsbehelfe des Klägers blieben erfolglos. Im Wesentlichen trug der Kläger vor, daß in Anlehnung an das Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 19.01.2017, VI R 75/14, welches die Ermittlung der zumutbaren Grenze nach § 33 Abs. 3 EStG zum Gegenstand hatte, die Schenkungsteuer ebenfalls nach einem Steuertarif mit einer isolierten Stufenbetrachtung zu berechnen sei. Die Bemessungsgrundlage sei entsprechend der nach § 19 Abs. 1 ErbStG vorgegebenen Stufen aufzuteilen und für den Betrag einer jeden Stufe sei sodann der jeweils in § 19 Abs. 1 ErbStG vorgesehene Steuersatz anzuwenden. Die Steuer sei in der Weise zu berechnen, daß für einen Teilbetrag von 75.000 Euro ein Steuersatz von 7% und nur für den übersteigenden Teilbetrag von 171.800 Euro der Steuersatz von 11% zur Anwendung komme. Auf den Fall bezogen ergebe sich so eine Schenkungsteuer von insgesamt ca. 24.000 Euro.

Die Überlegung des Klägers soll anhand nachfolgender Tabelle verdeutlicht werden.

Das Finanzgericht (FG) hat die Übertragung der in dem BFH-Urteil in BFHE 256, 339, BStBl II 2017, 684 erörterten Grundsätze abgelehnt, die Klage abgewiesen und auf den im § 19 Abs. 3 ErbStG geregelten Härteausgleich verwiesen. Eine Revision ließ das FG nicht zu, so daß der Kläger hiergegen die Nichtzulassungsbeschwerde erhob.

II. Entscheidungsgründe

Der II. Senat des BFH wies die Beschwerde als unbegründet ab. Er folgt der Vorinstanz und sah die vom Kläger aufgeworfene Rechtsfrage als nicht klärungsbedürftig an.

Der erkennende Senat hält eine Aufspaltung des steuerpflichtigen Erwerbs in Teilbeträgen zu unterschiedlichen Steuertarifen für ausgeschlossen, da das von dem Kläger vorgebrachte Urteil des BFH zu der Berechnung des § 33 Abs. 3 EStG nicht auf den vorliegenden Fall anzuwenden ist. Im Wesentlichen beruft sich der Senat auf den im § 19 Abs. 3 ErbStG geregelten Härteausgleich, welcher dem Problem des Progressionssprungs entgegenwirkt. An einer solchen Regelung mangelt es im § 33 EStG, so daß die Grundsätze des Urteils nicht übertragbar sind.

Aus § 19 Abs. 1 ErbStG wird deutlich, daß die Erbschaft- und Schenkungsteuer gemäß der dort abgedruckten Tabelle nach unterschiedlichen Prozentpunkten erhoben wird. Diese Tabelle orientiert sich zum einen an der Steuerklasse, zum anderen aber auch am Wert des steuerpflichtigen Erwerbs nach § 10 ErbStG. Es handelt sich somit um einen sogenannten Vollmengenstaffeltarif, welcher den gesamten steuerpflichtigen Erwerb in vollem Umfang mit dem seiner Wertstufe als Obergrenze entsprechenden Steuersatz erfaßt. Durch diesen Vollmengenstaffeltarif ergibt sich in

		Bemessungsgrundlage	Steuersatz	Steuer
1. Stufe	75.000 EUR	75.000 EUR	7%	5.250 EUR
2. Stufe	300.000 EUR	225.000 EUR	11%	24.750 EUR
3. Stufe	600.000 EUR	300.000 EUR	15%	45.000 EUR
4. Stufe	6.000.000 EUR	5.400.000 EUR	19%	1.026.000 EUR
5. Stufe	13.000.000 EUR	7.000.000 EUR	23%	1.610.000 EUR
6. Stufe	26.000.000 EUR	13.000.000 EUR	27%	3.510.000 EUR

► Rechtsprechung

bestimmten Sachverhalten das Problem, daß bei einem nur geringfügigen Überschreiten der jeweiligen Obergrenze und der damit einhergehenden Erhöhung des Steuersatzes auf den gesamten steuerpflichtigen Erwerb ein Progressionseffekt eintreten kann.

Der erkennende Senat sieht diese Gefahr im vorliegenden Fall als nicht gegeben an, da der Gesetzgeber durch die Einführung des § 19 Abs. 3 ErbStG das Problem des Progressionssprungs gesehen hat und diesen durch den Härteausgleich versucht entgegenzuwirken.

Ferner führt der BFH aus, daß, wäre die Berechnungsweise des Klägers zutreffend, ließe § 19 Abs. 3 ErbStG leer. Die darin angelegte Deckelung der Steuer auf 50% bzw. 75% des die jeweilige Wertgrenze übersteigenden Betrags könnte niemals erreicht werden. Eine Auslegung des Gesetzes (hier § 19 Abs. 1 ErbStG), mit der eine weitere Vorschrift des Gesetzes jeglichen Anwendungsbereich verlöre, kann jedenfalls einfachrechtlich keine zutreffende Auslegung des Gesetzes sein.

(Claudius Söffing)

Wohnsitz bei unregelmäßigen Aufenthalt

Orientierungssatz: Ein Steuerpflichtiger kann gleichzeitig mehrere Wohnsitze i.S. des § 8 AO haben. Eine Mindestanzahl an Tagen im Jahr für die Begründung/Aufgabe eines Wohnsitzes ist nicht vorgegeben. Auch unregelmäßige Aufenthalte in einer Wohnung können zur Aufrechterhaltung eines dortigen Wohnsitzes führen. Ein inländischer Wohnsitz führt auch dann zur unbeschränkten Einkommensteuerpflicht, wenn er nicht den Mittelpunkt der Lebensinteressen des Steuerpflichtigen bildet.

Entscheidung: BFH, Urteil vom 24.07.2018 – I R 58/16

I. Sachverhalt

Die Parteien stritten um die Voraussetzungen der unbeschränkten Steuerpflicht des Klägers. Fraglich war, ob dieser einen Wohnsitz in der Bundesrepublik Deutschland innehatte oder diesen durch die Abordnung seines Arbeitgebers in das Ausland aufgab.

Der als Pilot tätige Kläger wohnte und arbeitete in Deutschland. Für einen Zeitraum vom 01.10.2008 bis zum 30.09.2011 ordnete der Arbeitgeber den Kläger ins Ausland ab. Einige Monate vor dem vereinbarten Zeitpunkt kehrte der Kläger mit seiner Familie in das Einfamilienhaus nach Deutschland zurück.

Für den Zeitraum der Abordnung zog die Familie in das Abordnungsland und nahm teilweise den Hausrat des Einfamilienhauses aus Deutschland mit. Der überwiegende Teil des Hausrates verblieb jedoch in Deutschland. In der Zeit der Abordnung benutzte die Familie das Einfamilienhaus in Deutschland überwiegend selber. Hiervon ausgenommen war ein Zimmer im ersten Stock des Hauses, welches der Kläger an eine fremde dritte Person vermietete. Dem Mieter stand das Recht zu, daß restliche Haus teilweise mitzubenutzen. Zu dem im Zeitpunkt der Abordnung angedachten Verkauf des Einfamilienhauses kam es nicht.

Der Kläger hielt sich im Zeitraum der Abordnung in 2008 nicht mehr, in 2009 an 22 Tagen, in 2010 an 26 Tagen und in 2011 (bis zum 30.06.2011) an einem Tag im Einfamilienhaus in Deutschland auf. Die Kinder sowie die Mutter hielten sich öfters in dem Einfamilienhaus auf.

Der Beklagte und Revisionskläger (das FA) erließ einen Einkommensteuerbescheid aufgrund der unbeschränkten Steuerpflicht des Klägers, da dieser seinen Wohnsitz in Deutschland nicht aufgegeben habe. Den sich gegen diesen Einkommensteuerbescheid gerichteten Einspruch wies das FA zurück. Das Finanzgericht (FG) gab der Klage teilweise statt und sah eine Verlagerung des Familienwohnsitzes in das Abordnungsland und bejahte damit eine Aufgabe des Wohnsitzes des Klägers in Deutschland.

Hiergegen erhob das FA erfolgreich Revision.

II. Entscheidungsgründe

Die Revision ist begründet und führt zur Aufhebung der Vorentscheidung.

Entscheidende Norm für die Bestimmung des Wohnsitzes und der damit verbundenen unbeschränkten Steuerpflicht, ist § 8 AO. Gemäß § 8 AO hat jemand dort seinen Wohnsitz, wo er eine Wohnung unter Umständen innehat, die darauf schließen lassen, daß er die Wohnung beibehalten und benutzen wird. Entgegen der Auffassung der Vorinstanz war rechtlich die Frage entscheidend, ob der Kläger durch seine Abordnung seinen Wohnsitz in Deutschland aufgegeben habe und nicht wie das FG meint, ob der Kläger einen neuen Wohnsitz in Deutschland durch seine temporären Besuche neu begründet habe.

Unstreitig war, daß der Kläger vor der Abordnung in das Ausland einen Wohnsitz in Deutschland nach § 8 AO in-

nehatte. Der erkennende Senat sieht es jedoch als gegeben an, daß dieser Wohnsitz auch während seiner Abordnung in das Ausland weiter fortbestanden hat. Hierzu führt der Senat aus, daß eine Aufgabe des Wohnsitzes dann gegeben ist, wenn die Voraussetzungen des § 8 AO nicht mehr erfüllt sind. Um dies beurteilen zu können, wird auf die tatsächliche Gestaltung abgestellt und an äußere Merkmale angeknüpft. Maßgeblich ist somit die Frage, ob der Steuerpflichtige die Wohnung noch innehat oder nicht. Dieser Umstand richtet sich nach objektiven Merkmalen und darüber hinaus, was jedoch nur von der Rechtsprechung so vertreten wird, nach subjektiven Merkmalen. Objektiv wird verlangt, daß die Wohnung in objektiver Hinsicht dem Steuerpflichtigen jederzeit (wann immer er es wünsche) als Bleibe zur Verfügung steht. Subjektiv ist maßgeblich, daß der Steuerpflichtige die Wohnung zu Wohnzwecken bestimmt. Die Rechtsprechung sieht die subjektive Komponente als nötiges Abgrenzungsmerkmal zwischen dem reinen Aufenthalt in einer Wohnung und der Begründung eines Wohnsitzes an.

Nach diesen Grundsätzen gelangte der BFH zu der Auffassung, daß der Kläger seinen Wohnsitz nicht aufgegeben habe. Auch die geringe Anzahl der Tage, an dem der Kläger die Wohnung aufsuchte, läßt kein anderes Ergebnis zu. Es gibt keinen Mindestaufenthalt für einen Wohnsitz nach § 8 AO. Auch unregelmäßige Aufenthalte in einer Wohnung könnten zur Aufrechterhaltung eines dortigen Wohnsitzes führen.

Der Senat sieht es darüber hinaus als unschädlich an, daß der Kläger daneben – auch – einen Wohnsitz im Abordnungsland gehabt habe. Ein Steuerpflichtiger kann gleichzeitig mehrere Wohnsitze i.S.d. § 8 AO haben. Diese könnten im In- und/oder Ausland belegen sein. § 8 AO gehe von der Gleichwertigkeit aller Wohnsitze aus und enthalte keinen Anknüpfungspunkt für eine Differenzierung zwischen „Hauptwohnsitz“ und „Nebenwohnsitz“.

(Claudius Söffing)

PKW-Überlassung bei einem geringfügigen Beschäftigungsverhältnis unter Ehegatten

Orientierungssatz: Die Überlassung eines Dienstwagens zur unbeschränkten und selbstbeteiligungsfreien Privatnutzung des Arbeitnehmers ist im Rahmen eines geringfügigen – zwischen Ehegatten geschlossenen – Beschäftigungsverhältnisses (§ 8 Abs. 1 Nr. 1 SGB IV) fremdunüblich.

Entscheidung: BFH, Urteil vom 10.10.2018 – X R 44–45/17; X R 44/17; X R 45/17

I. Sachverhalt

Streitig war zwischen den Beteiligten, ob die uneingeschränkte und selbstbeteiligungsfreie Überlassung eines PKWs an einen Ehegatten, als Entgelt für ein geringfügiges Beschäftigungsverhältnis, einem Fremdvergleich standhält.

Der als Einzelhändler tätige Kläger beschäftigt seine Ehefrau im Rahmen eines Minijobverhältnisses gemäß § 8 Abs. 1 SGB IV in seinem Unternehmen (GbR). Sie hielten die Rahmenbedingungen des Arbeitsverhältnisses schriftlich dahingehend fest, daß die Ehefrau eine regelmäßige wöchentliche Arbeitszeit von neun Stunden zu absolvieren hatte. Der Tätigkeitsumfang der Ehefrau belief sich dabei auf Kurierfahrten an Donners- und Freitagen sowie auf an jedem Dienstag durchzuführende buchhalterische Arbeiten für das Unternehmen des Klägers von Zuhause aus. Ferner hielten die Vertragsparteien fest, daß die Ehefrau eine monatliche Vergütung in Höhe von 400 Euro erhalten soll.

Die vereinbarte Vergütung stellte der Kläger im Wesentlichen durch die Einräumung einer unbeschränkten

und selbstbeteiligungsfreien privaten Nutzungsmöglichkeit eines Fahrzeugs dar. Darüber hinaus nutzte die Ehefrau des Klägers das Fahrzeug auch zu betrieblichen Zwecken.

Den hierauf entfallenden Sachbezug ermittelte der Kläger nach der 1%-Regelung. Den Differenzbetrag zum Gesamtvergütungsanspruch in Höhe von monatlich 137 Euro (Dezember 2012 bis August 2014) bzw. 15 Euro (ab September 2014) zahlte er aus. Das Fahrzeug ordnete der Kläger seinem Betriebsvermögen zu und erfaßte die dazugehörigen Aufwendungen als Betriebsausgabe. Darüber hinaus setzte der Kläger auch die vereinbarte Vergütung der Ehefrau nebst Abgaben als Betriebsausgabe an.

Durch eine in den Streitjahren durchgeführte Außenprüfung erkannte der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt – FA –) das Arbeitsverhältnis zwischen dem Kläger und seiner Ehefrau nicht an, da es einen Fremdvergleich nicht standhalten würde.

Die Einsprüche gegen die geänderten Einkommen- und Gewerbesteuermeßbescheide für die Streitjahre blieben erfolglos. Nicht dagegen die erhobene Klage vor dem

► Rechtsprechung

Finanzgericht (FG). Dies erkannte das Arbeitsverhältnis der Klägerin steuerlich an und setzte die Gewinne aus Gewerbebetrieb sowie den Gewerbeertrag für die Streitjahre entsprechend herab. Der Ehefrau sei wegen der 1%-Berechnungsmethode kein variabler Arbeitslohn zugeflossen. Auch fremde Arbeitnehmer hätten es in der Hand, durch eine intensive Privatnutzung des überlassenen Pkw den wirtschaftlichen Wert ihres Arbeitslohns zu beeinflussen.

Hiergegen erhob das FA die Revision.

II. Entscheidungsgründe

Die Revision des Beklagten ist begründet. Der BFH verwies den Rechtsstreit zurück an das Finanzgericht und folgt nicht der Ansicht der Vorinstanz, daß das Arbeitsverhältnis zwischen den Ehepartnern einem Fremdvergleich standhalten würde.

Um die Aufwendungen des PKW sowie auch den Lohnanspruch als Betriebsausgaben ansetzen zu können, bedarf es gemäß § 4 Abs. 4 EStG einer betrieblichen Veranlassung. Eine solche Veranlassung ist bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen fraglich, da die Gefahr des steuerlichen Mißbrauchs aufgrund des fehlenden Interessengegensatzes besteht.

Eine betriebliche Veranlassung ist in solchen Konstellationen nach dem erkennenden Senat dann anzunehmen, wenn die vertraglichen Hauptpflichten klar und eindeutig vereinbart wurden sowie die Vereinbarung entsprechend durchgeführt werden. Zudem muß der geschlossene Vertrag einem Fremdvergleich standhalten.

Ein solcher Fremdvergleich ist anhand einer Gesamtwürdigung der Umstände des Einzelfalles vorzunehmen, wobei der Senat besonders den Umstand hervorhebt, ob die Vertragschancen und -risiken in fremdüblicher Weise verteilt sind. Demnach geht der BFH von keiner Fremdüblichkeit aus, wenn die meisten Chancen des Vertrags der einen Seite und die weitaus meisten Risiken der anderen Seite zugewiesen werden.

Nach diesen Grundsätzen ist der BFH zu der Auffassung gelangt, daß das streitige Vertragsverhältnis einer solchen Risikobetrachtung nicht standhalte.

Zwar weist der BFH darauf hin, daß der steuerlichen Anerkennung eines Ehegatten-Arbeitsverhältnisses nicht der Umstand entgegensteht, daß dem Arbeitnehmer-Ehegatten ein PKW zur privaten Verwendung überlassen wird. Entscheidend ist jedoch, ob die konkrete Nutzungsüberlassung fremdüblich ausgestaltet ist.

Der BFH bezieht in seine rechtliche Würdigung den Umstand mit ein, daß ein Arbeitgeber bei lebensnaher und die unternehmerische Gewinnerwartung einzubeziehender Betrachtungsweise nur dann bereit ist, einem Arbeitnehmer einen PKW uneingeschränkt zur privaten Nutzung zu überlassen, wenn nach einer überschlägigen, allerdings vorsichtigen Kalkulation der sich für ihn hieraus ergebende tatsächliche Kostenaufwand zzgl. des vertraglich vereinbarten Barlohns als wertangemessene Gegenleistung für die Zurverfügungstellung der Arbeitskraft widerspiegelt.

Hierzu führt der BFH aus: „Je geringer der Gesamtvergütungsanspruch des Arbeitnehmers ist, desto eher erreicht der Arbeitgeber die Risikoschwelle, nach der sich wegen einer nicht abschätzbaren Privatnutzung die Fahrzeugüberlassung als für ihn nicht mehr rentabel erweist.“

Gerade im Hinblick auf ein geringfügiges Beschäftigungsverhältnis ist das Risiko des Arbeitgebers, einen überobligatorischen Entlohnungsaufwand zu gewähren, extrem, so daß der Senat annimmt, daß eine solche Vereinbarung nicht mit einem fremden Dritten geschlossen wird.

In diesem Zusammenhang wird darauf hingewiesen, daß im Rahmen des Mindestlohns ein Sachbezug, also so auch die Zurverfügungstellung eines Dienstfahrzeugs, das auch privat genutzt werden darf, nicht einberechnet wird. Auch unter diesem Gesichtspunkt dürfte der Fall nach heutiger Rechtslage sehr bedenklich sein.

(Claudius Söffing)



NEU.

**Umfassend und
interdisziplinär.**

WWW.BOORBERG.DE

Praxishandbuch Unterstützungskasse Steuerrecht, Bilanzierung, Zivilrecht

hrsg. vom Deutschen Kompetenznetzwerk
betriebliche Altersversorgung eG

2019, 360 Seiten, € 98,-

ISBN 978-3-415-06395-2



Leseprobe unter
www.boorberg.de/9783415063952

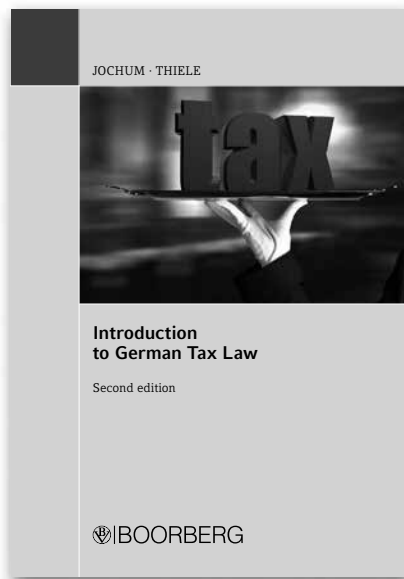
Die Unterstützungskasse ist der komplexeste und älteste Durchführungsweg der betrieblichen Altersversorgung und derjenige mit dem zweithöchsten Versorgungsvolumen. Die Komplexität ist dem erhöhten interdisziplinären Abstimmungsbedarf zwischen Trägerunternehmen und Unterstützungskasse hinsichtlich der steuerrechtlichen und zivilrechtlichen Regelungen geschuldet.

Die Neuerscheinung ist der **erste Band, der sich in dieser interdisziplinären Vielfalt mit der Thematik der Unterstützungskasse beschäftigt**. Die Themen:

- Arbeitgeber als Trägerunternehmen
- Rechtsgrundlagen, Steuerrecht und Bilanzierung der Unterstützungskasse
- Portabilität zwischen Unterstützungskassen
- Verwaltung von Unterstützungskassen
- Steuerliche Folgen der Liquidation bzw. der Insolvenz von Arbeitgebern und Unterstützungskassen
- Finanzierung der Versorgungsleistungen
- Besondere unterstützungskassenspezifische Anforderungen an Gesellschafter-Geschäftsführer-Versorgungszusagen

Mit wertvollen Hinweisen und Handlungsempfehlungen sowie Beispielen und Musterdokumenten.

 **BOORBERG**



Präzise Einführung.

WWW.BOORBERG.DE

Introduction to German Tax Law

by Professor Dr. jur. Heike Jochum, Mag. rer. publ., Managing Director of the Institute for Finance and Tax Law, University of Osnabrück, and Dr. jur. Philipp J. Thiele LL.M. (Edinburgh), lawyer at Osborne Clarke in Cologne and lecturer at the University of Osnabrück

2018, 2nd Edition, 132 pages, € 19,80

ISBN 978-3-415-06160-6



Leseprobe unter
www.boorberg.de/9783415061606

Die englischsprachige Einführung ins deutsche Steuerrecht stellt Informationen und Vokabular überschaubar dar. Sie bietet eine kurze Erklärung des Steuersystems und seiner Grundlagen und erläutert die wichtigsten deutschen Steuerarten. Der Schwerpunkt liegt auf der deutschen privaten und Körperschaftlichen Einkommensteuer. Die Besonderheit der deutschen Gewerbesteuer wird ebenfalls angeschnitten.

Das weitere Augenmerk richtet sich auf Maßnahmen zur Vermeidung von Steuerhinterziehung, die Grunderwerbsteuer, die Mehrwertsteuer, die Erbschaft- und Schenkungsteuer sowie auf verfahrensrechtliche Aspekte. Nützliche Glossare führen die wichtigsten Begriffe einzeln auf, sowohl als englisch-deutsche Variante als auch als deutsch-englische Variante.

Die Einführung ins deutsche Steuerrecht richtet sich an Steuerrechtler im Ausland, die kein Deutsch sprechen. Sie hilft auch Steuerrechtsexperten und Studenten im Inland, ihre Englischkenntnisse zu verbessern, während sie sich mit Steuerrecht befassen.

 BOORBERG