

# steueranwaltsmagazin

Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im Deutschen Anwaltverein

3/2018

102. Ausgabe | 20. Jahrgang

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

Dr. Jörg Stalleiken,  
Flick Gocke Schaumburg,  
Bonn

81 **Editorial**

Wagner

**Beiträge**

83 Kranz **Stiftungsgestaltungen über die Grenze**

89 Wulf **Straf- und bußgeldrechtliche Aspekte der Kassenführung**

93 Geraats **Die steuerliche Berücksichtigung von Verlusten aus Gesellschafterfinanzierungen – Nachträgliche Anschaffungskosten nach § 17 Abs. 2, 4 EStG und Verluste nach § 20 Abs. 2 EStG**

99 von Brocke **Die unendliche Geschichte der finalen Verluste: ein neuer Akt durch die Rechtssache C-650/16 Bevola**

105 Knepper/Dornbusch **Das Kassenstaatsprinzip**

114 Söffing **Rechtsprechung**

119 **LiteraTour**

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

## I.

„Das Problem Italiens ist Italien.“

Lars Feld über Italien und den Euro.

## II.

„Die Ironie ist, daß der liberale Individualismus von einem Totalitarismus besiegt worden zu sein scheint, der weder faschistisch noch kommunistisch ist, sondern erwachsen ist aus dem Erfolg des liberalen Individualismus, den Einbruch der Markenbildung und Kommodifizierung in unseren privaten Raum zu legitimieren. Diesen Totalitarismus zu besiegen und also die liberale Idee der Freiheit als Eigentum an sich selbst zu retten, erfordert möglicherweise eine umfassende Neuordnung der Eigentumsrechte an den zunehmend digitalisierten Mitteln der Produktion, Distribution, Zusammenarbeit und Kommunikation. Wäre es nicht ein treffliches Paradoxon, wenn wir 200 Jahre nach der Geburt von Karl Marx beschlössen, daß wir, um den Liberalismus zu retten, zu der Vorstellung zurückkehren müssen, daß unsere Freiheit das Ende der zügellosen Kommodifizierung und die Vergesellschaftung der Eigentumsrechte an Investitionsgütern erfordern könnte?“

Yanis Varoufakis über das Leid der Selbstvermarktung

## III.

„Wenn ein Prosaschriftsteller genug davon versteht, worüber er schreibt, so soll er aussparen, was ihm klar ist. Wenn der Schriftsteller nur aufrichtig genug schreibt, wird der Leser das Ausgelassene genauso stark empfinden, als hätte der Autor es zu Papier gebracht. Ein Eisberg bewegt sich darum so anmutig, da sich nur ein Achtel von ihm über Wasser befindet.“

Ernest Hemingway über das Schreiben

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@fgs.de*

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

Die 103. Ausgabe des steueranwaltsmagazin erscheint am 15. August 2018.

### Mitschreibende dieser Ausgabe:

*Martin Geraats*, *Mario Knepper* und *Stefan Dornbusch*, Rechtsanwälte in Bonn; *Steffen Kranz*, Rechtsanwalt in Düsseldorf; *Martin Wulf*, Rechtsanwalt in Berlin; *Klaus von Brocke*, Rechtsanwalt in München; *Claudius Söffing*, Rechtsreferent in Düsseldorf.

### Fachbeirat

#### Allgemeines Steuerrecht

RA/StB/FA HuGR **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**, Dikmen Dinkgraeve, Bonn/München

#### Internationales Steuerrecht

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

#### Steuerstrafrecht

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

#### Europarecht

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

#### Impressum

Herausgeber: ARGE Steuerrecht im DAV, Littenstraße 11, 10179 Berlin, Telefon 0 30/72 61 52-0;

Verlag: Richard Boorberg Verlag GmbH & Co KG, Scharnstraße 2,

70563 Stuttgart; Tel: 0711/7385-0; Fax: 0711/7385-500, [www.boorberg.de](http://www.boorberg.de)

Layout und Satz: GreenTomato GmbH, 70193 Stuttgart

Druck: Kessler Druck + Medien, Bobingen

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 139,80 EUR (ab 01.01.2018: 144,60 EUR) inkl. Versandkosten jährlich.

ISSN 1615-5610



## Umfassender Praxiskommentar.

WWW.BOORBERG.DE

### LADEMANN

#### Umwandlungssteuergesetz Handkommentar mit Kommentierungen zur Umsatzsteuer, zur Grunderwerbsteuer und zu § 50i EStG

von Wjatscheslav Anissimov, Dr. Stefan Behrens, Dr. Hartmut Hahn, Ines Heß, Professor Dr. Dirk Jäschke, Dr. Vanessa Köth, Axel Neumann-Tomm, Professor Dr. Jörg Ottersbach, Dr. Wendelin Staats, Dr. Jürgen Staiger, Professor Dr. Michael Stöber und Georg von Streit

2016, 2. Auflage, 1294 Seiten, € 168,-  
in Zusammenarbeit mit Deutscher Fachverlag  
GmbH – Fachmedien Recht und Wirtschaft  
ISBN 978-3-415-05623-7



Leseprobe unter  
[www.boorberg.de/9783415056237](http://www.boorberg.de/9783415056237)

Die zweite Auflage des Handkommentars erläutert die für eine Umwandlung relevanten steuerlichen Rechtsgebiete.

Das Nachschlagewerk bietet:

- Kommentar zum Umwandlungssteuerrecht mit seinen Bezügen zum Einkommensteuer-, Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuerrecht
- Eingehende Ausführungen zu Umsatz- und Grunderwerbsteuer sowie zu § 50i EStG in der Umwandlung
- Erläuterungen auf der Grundlage des Umwandlungssteuererlasses mit Entwicklungen in Rechtsprechung und Literatur seit dem Jahr 2011
- Aktuelle Kommentierungen des Umwandlungssteuergesetzes durch das Steueränderungsgesetz 2015

Mit dem Nachschlagewerk erhalten vor allem Praktiker Hilfestellung, um den aktuellen Herausforderungen in der Beratung und Kautelarpraxis gerecht zu werden. Dabei liegt der Schwerpunkt der zuverlässigen Kommentierung auf der Darstellung der Grundstrukturen sowie der Erläuterung besonders praxisrelevanter Fragen.

## Stiftungsgestaltungen über die Grenze

RA/FAStR Dr. Steffen Kranz LL.M., Partner der überörtlichen Sozietät S&P Söffing Rechtsanwaltsgesellschaft mbH mit Standorten in Düsseldorf, München und Zürich

### A. Einleitung

Das Ziel des Beitrags<sup>1</sup> besteht darin, die Attraktivität der Einbindung von Stiftungen in die grenzüberschreitende Vermögens(nachfolge)Planung näherzubringen. Dabei ist die Gründung von Stiftungen in den wenigsten Fällen steuerlich motiviert. Meistens sind hierfür andere Ziele maßgebend, wie zum Beispiel die Sicherung des dauerhaften Bestandes und der professionellen und zentralisierten Verwaltung eines zu übertragenden Familienunternehmens. Der vorliegende Beitrag konzentriert sich auf die Darstellung von steuerrechtlichen Konsequenzen verschiedener Stiftungsgestaltungen bzw. die steuerrechtlichen Implikationen für bestimmte Stiftungsgestaltungen.

Wenn im Rahmen dieses Beitrags ohne weitere Differenzierung von einer „Stiftung“ gesprochen wird, ist hiermit eine nach deutschem Verständnis rechtsfähige und privatnützlich tätige Stiftung zu verstehen. Insbesondere sogenannte „nichtrechtsfähige Stiftungen“ oder auch „Treuhandstiftungen“ werden in diesem Beitrag nicht thematisiert. Ebenso wenig thematisiert dieser Beitrag die Einbindung von Stiftungen, die steuerbegünstigte Zwecke im Sinne der §§ 51 ff. AO verfolgen.

Die Darstellung beginnt mit einer rein nationalen Grundkonstellation, auf deren Basis kurz die Grundsätze der Stiftungsbesteuerung dargelegt werden. Daran anknüpfend werden verschiedene Stiftungsgestaltungen über die Grenze und dadurch erreichbare bzw. in Kauf zu nehmende Steuereffekte dargestellt.

Nur der guten Ordnung halber sei darauf hingewiesen, daß die vorgestellten Stiftungsgestaltungen keinesfalls als „to-do“ in bestimmten Sachverhaltskonstellationen zu verstehen sind. Vor einer unreflektierten Übernahme in die Beratungspraxis wird vielmehr ausdrücklich gewarnt. Die Ausführungen im Rahmen dieses Beitrags sollen vielmehr Denkansätze für Gestaltungsmodelle und eine Basis für die Diskussion offener Fragestellungen bieten.

### B. Einzelne Stiftungsgestaltungen über die Grenze

#### I. Ausgangskonstellation

##### 1. Sachverhaltskonstellation

Eine in Deutschland ansässige natürliche Person (A) hat ein ebenfalls in Deutschland ansässiges Kind (K). Um K finanziell für die Zukunft abzusichern, gründet A in Deutschland eine Stiftung (K-Stiftung), deren einzige begünstigte Person K ist. Die Stiftung wird von A mit Barvermögen in Höhe von 5 Mio. Euro ausgestattet.

##### 2. Steuerliche Konsequenzen

Die Errichtung der K-Stiftung stellt gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. § 7 Abs. 1 Nr. 8 ErbStG einen steuerpflichtigen Vorgang dar. Die erwerbende K-Stiftung ist Inländer i.S.v. § 2 Abs. 1 Satz 2 Buchst. d) ErbStG, sodaß für den gesamten Vermögensanfall nach § 2 Abs. 1 Satz 1 ErbStG unbeschränkte Steuerpflicht besteht. Da die K-Stiftung im Interesse des Sohnes des K im Inland errichtet wird (sog. Familienstiftung), greift das von § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG Steuerklassenprivileg. Für die Erstaussstattung der Stiftung ist somit Steuerklasse I zugrunde zu legen. Für den Erwerb ist daher nach § 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG ein Steuerfreibetrag i.H.v. 400.000 Euro und nach § 19 Abs. 1 ErbStG ein Steuersatz von 19 % einschlägig. Die sich infolge der Errichtung der K-Stiftung ergebende Steuerlast beläuft sich damit auf 874.000 Euro.

Im Rahmen der Ertragsbesteuerung stellt die K-Stiftung nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 KStG ein unbeschränkt steuerpflichtiges Körperschaftssubjekt dar. Für die K-Stiftung ist § 8 Abs. 2

<sup>1</sup> Der vorliegende Beitrag basiert auf einem Vortrag, den der Autor am 03.05.2018 im Rahmen der Veranstaltung „Steueranwalt International 2018“ auf Mallorca gehalten hat.

KStG tatbestandlich nicht erfüllt, so daß die K-Stiftung über § 8 Abs. 1 EStG grundsätzlich alle in § 2 Abs. 1 Satz 1 EStG genannten Einkünfte erzielen kann, soweit diese ihrer Art nach von einer Körperschaft erzielt werden können. Der Gewerbesteuer unterliegt die Tätigkeit der K-Stiftung nach § 2 Abs. 3 GewStG nur, soweit sie einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhält.

K unterliegt nach § 1 Abs. 1 EStG der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht. Bei den Leistungen der K-Stiftung an K handelt es sich um Einkünfte aus Kapitalvermögen i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG, die nach § 32d Abs. 1 EStG einem Steuersatz von 25% zzgl. Solidaritätszuschlag und ggf. Kirchensteuer unterliegen. Die Kapitalerträge hat K nach § 32d Abs. 3 Satz 1 EStG in seiner Einkommensteuererklärung anzugeben.

Bei der Gründung einer Familienstiftung mit Kontext zu Deutschland ist auch stets § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG zu beachten. Danach unterliegt das Vermögen einer Familienstiftung in Zeitabständen von je 30 Jahren ab dem ersten Übergang von Vermögen auf die Stiftung der sog. Erbersatzsteuer. Das gilt nach § 2 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG allerdings nur dann, wenn die K-Stiftung entweder die Geschäftsleitung oder den Sitz im Inland hat. Im Rahmen der Erbersatzsteuer wird fingiert, daß ein Elternteil das Stiftungsvermögen auf zwei seiner Kinder überträgt.<sup>2</sup> So wird in diesem Fall gemäß § 15 Abs. 2 Satz 3 ErbStG auch der doppelte Steuerfreibetrag nach § 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG gewährt, insgesamt also 800.000 Euro. In konsequenter Fortführung dieses Gedankens ist die Steuer gemäß § 15 Abs. 2 Satz 3, 2. Hs. ErbStG auch nach dem Prozentsatz der Steuerklasse I zu berechnen, der für die Hälfte des steuerpflichtigen Vermögens gelten würde. Sollte die K-Stiftung auch in 30 Jahren über ein steuerpflichtiges Stiftungsvermögen von 5 Mio. Euro verfügen, würde sich somit eine Erbersatzsteuer i.H.v. 798.000 Euro ergeben.

## II. Stiftungsgestaltung: Outbound

### 1. Sachverhaltskonstellation:

Wie im Ausgangsfall will A wieder sein in Deutschland lebendes Kind (K) finanziell für die Zukunft absichern und gründet mit einem Barvermögen von 5 Mio. Euro eine Stiftung, deren einzige begünstigte Person K ist. Anders als im Ausgangsfall gründet A die Stiftung allerdings nicht im Inland (Deutschland), sondern im Ausland (K-Stiftung) und sorgt auch dafür, daß die Geschäfte der K-Stiftung aus dem Ausland heraus geleitet werden. Hierdurch will A die Erbersatzsteuer vermeiden.

### 2. Steuerliche Konsequenzen

Vorausgesetzt, daß die von K gewählte Struktur (Sitz und Geschäftsleitung der Stiftung befinden sich im Ausland) auch in Zukunft beibehalten wird, kann A durch diese relativ einfache Strukturierung tatsächlich erreichen, daß keine Erbersatzsteuer nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG anfällt, da in-

soweit keine persönliche Steuerpflicht nach § 2 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG besteht. Im Übrigen ergeben sich jedoch die folgenden steuerlichen Konsequenzen:

Auch in dieser Outbound-Konstellation stellt die Errichtung einer Stiftung gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. § 7 Abs. 1 Nr. 8 ErbStG einen steuerpflichtigen Vorgang dar. Unbeschränkte Steuerpflicht tritt in diesem Fall ein, weil der schenkende Stifter (A) Inländer i.S.v. § 2 Abs. 1 Satz 2 Buchst. a) ErbStG ist. Zwar ist die K-Stiftung auch in dieser Konstellation eine Familienstiftung. Das von § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG gewährte Steuerklassenprivileg greift jedoch nicht, da hierfür eine Stiftungserrichtung im Inland verlangt wird. Für die Erstaussstattung der K-Stiftung ist somit nicht Steuerklasse I, sondern Steuerklasse III zugrunde zu legen. Für den Erwerb ist daher nach § 16 Abs. 1 Nr. 7 ErbStG ein Steuerfreibetrag i.H.v. lediglich 20.000 Euro und nach § 19 Abs. 1 ErbStG ein Steuersatz von 30% einschlägig. Die sich infolge der Errichtung der K-Stiftung ergebende Steuerlast beläuft sich damit auf 1,494 Mio. Euro – also fast doppelt so viel wie in der rein nationalen Ausgangskonstellation.

Im Rahmen der Ertragsbesteuerung stellt die Stiftung ein beschränkt steuerpflichtiges Körperschaftssubjekt nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 KStG dar. Auch für die ausländische Stiftung ist § 8 Abs. 2 KStG tatbestandlich nicht erfüllt, sodaß auch diese über § 8 Abs. 1 EStG grundsätzlich alle in § 2 Abs. 1 Satz 1 EStG genannten Einkünfte erzielen kann, soweit diese ihrer Art nach von einer Körperschaft erzielt werden können. Auch der Gewerbesteuer unterliegt die Tätigkeit der Stiftung nach § 2 Abs. 3 GewStG ebenfalls nur, soweit sie einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhält.

Hinsichtlich der Einkommensteuerpflicht von K kann grundsätzlich auf die entsprechenden Ausführungen unter Abschnitt B. I 2. verwiesen werden. Bei der Gründung einer ausländischen Familienstiftung kommt allerdings hinzu, daß in diesem Fall eine Zurechnung von Einkünften nach § 15 Abs. 1 Satz 1 AStG droht. Nach dieser Vorschrift werden Einkünfte einer ausländischen Familienstiftung dem Stifter, wenn er unbeschränkt steuerpflichtig ist, sonst den unbeschränkt steuerpflichtigen Destinatären zugerechnet. Zwar kann eine bei der ausländischen Stiftung erhobene Ertragsteuer auf Antrag gemäß § 15 Abs. 5 i.V.m. § 12 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 10 Abs. 1 Satz 1 AStG grundsätzlich angerechnet werden. Die konkrete Anrechnungsmöglichkeit muß jedoch im Einzelfall dem Grunde und der Höhe nach geprüft werden. Eine wichtige Ausnahme wird im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung jedoch von § 15 Abs. 6 vorgegeben. Nach dieser Vorschrift findet § 15 Abs. 1 AStG bei Familienstiftungen mit Geschäftsleitung oder Sitz in einem Mitgliedstaat der EU oder einem Vertragsstaat des EWR-Abkommens (EU/EWR-Stiftungen) keine Anwendung, wenn

<sup>2</sup> Vgl. Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG 54. EL November 2017, § 1 Rn. 37.

(1.) ein Nachweis über den rechtlichen und tatsächlichen Entzug des Stiftungsvermögens erbracht wird und (2.) zwischen den beteiligten Staaten „aufgrund der Amtshilferichtlinie gemäß § 2 Abs. 2 des EU-Amtshilfegesetzes oder einer vergleichbaren zwei- oder mehrseitigen Vereinbarung Auskünfte erteilt werden, die erforderlich sind, um die Besteuerung durchzuführen“. In diesem Zusammenhang sei an dieser Stelle nur kurz auf das Urteil des FG Düsseldorf vom 22.01.2015<sup>3</sup> verwiesen, in dem das FG ohne weitere Begründung den zwischen Deutschland und Liechtenstein bestehenden Auskunfts austausch im Hinblick auf § 15 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 AStG als unzureichend ansah.<sup>4</sup>

### 3. Schlußfolgerung

Durch die Gründung einer Familienstiftung im Ausland kann zwar die Erbersatzsteuer umgangen werden. Dieser steuerliche Vorteil wird allerdings mit dem steuerlichen Nachteil erkaufte, daß das Steuerklassenprivileg nicht in Anspruch genommen werden kann. Bei der insoweit anzustellenden Abwägung muß insbesondere die voraussichtliche Entwicklung des Stiftungsvermögens nach Art und Umfang betrachtet werden. Zudem sind bei der Errichtung einer ausländischen Familienstiftung stets die Konsequenzen der Einkünftezurechnung nach § 15 Abs. 1 Satz 1 AStG im Auge zu behalten.

## III. Stiftungsgestaltung: § 15 AStG-Blocker

### Ausländische Stiftungen

#### 1. Sachverhaltskonstellation:

Eine nicht in Deutschland ansässige natürliche Person (A) hat in einem Land, das nicht der EU/EWR angehört (Drittland), einen Trust (K-Trust) zugunsten seines in Deutschland lebenden Kindes (K) errichtet. Auch die Geschäftsleitung des K-Trust befindet sich im Drittland. Dort zahlt der K-Trust auf die von ihm erzielten Einkünfte keine Steuern. Der K-Trust agiert unabhängig vom Einfluß des A.

#### 2. Steuerrechtliche Ausgangsproblematik

Ein Trust steht einer Familienstiftung gemäß § 15 Abs. 4 AStG gleich.<sup>5</sup> Einziger Beneficiary (Bezugsberechtigte) des K-Trusts ist der unbeschränkt steuerpflichtige K, also der Sohn des im Ausland ansässigen Settlers A. Somit handelt es sich beim K-Trust um einen „Familientrust“ i.S.v. § 15 Abs. 4 i.V.m. Abs. 2 AStG. Da der K-Trust weder seinen Sitz noch seine Geschäftsleitung im Inland (Deutschland) hat, ist der K-Trust zudem „ausländischer Familientrust“ i.S.v. § 15 Abs. 1 i.V.m. Abs. 4 AStG. Als Rechtsfolge werden K die Einkünfte des K-Trusts entsprechend seiner Bezugsberechtigung, also zu 100% zugerechnet. Die Voraussetzungen der in § 15 Abs. 6 AStG normierten Ausnahmeregelung sind in der vorliegenden Sachverhaltskonstellation nicht erfüllt. Eine auf Antrag gemäß § 15 Abs. 5 i.V.m. § 12 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 10 Abs. 1 Satz 1 AStG grundsätzlich vorzunehmende

Steueranrechnung scheidet in dieser Sachverhaltskonstellation aus, da es im Drittland an der tatbestandlich vorausgesetzten Steuererhebung fehlt. Gemäß § 20 Abs. 1 AStG wird u.a. § 15 AStG durch die Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nicht berührt.

### 3. Stiftungsgestaltung

Die zuvor dargestellte steuerrechtliche Ausgangsproblematik soll für die Zukunft vermieden werden. Hierzu gründet der K-Trust eine Stiftung (K-Stiftung) in einem EU/EWR-Staat, der mit Deutschland eine Vereinbarung i.S.v. § 15 Abs. 6 Nr. 2 AStG unterhält. Zudem kann nachgewiesen werden, daß das Stiftungsvermögen der Verfügungsmacht sowohl des K-Trusts als auch des A seinen Angehörigen und deren Abkömmlingen entzogen ist. Die K-Stiftung ist fortan der einzige Beneficiary des K-Trusts. Einziger Begünstigter der K-Stiftung ist K. Die vom K-Trust erzielten Einkünfte werden nicht an die K-Stiftung weitergeleitet. Eigene Einkünfte erzielt die K-Stiftung nicht.

### 4. Steuerrechtliche Konsequenzen der Stiftungsgestaltung

Es stellt sich zuvorderst die Frage, ob der K-Trust in dieser Gestaltung noch als „ausländischer Familientrust“ i.S.v. § 15 Abs. 1 u. 2 i.V.m. Abs. 4 AStG zu qualifizieren ist. Dafür müßte der Settlor, seine Angehörigen und/oder seine Abkömmlinge zu mehr als der Hälfte bezugsberechtigt sein. Nach der auch von der Finanzverwaltung<sup>6</sup> verwendeten Definition ist „Bezugsberechtigter“ eine Person, die nach der Satzung der Familienstiftung bzw. des Familientrusts in der Gegenwart oder Zukunft Vermögensvorteile aus der Stiftung bzw. dem Trust erhält oder erhalten wird oder bei der nach der Satzung damit gerechnet werden kann, daß sie Vermögensvorteile erhalten wird. Bezugsberechtigt ist danach allein die K-Stiftung. Um den Tatbestand von § 15 Abs. 1 u. 2 i.V.m. Abs. 4 AStG zu verwirklichen, müßte die K-Stiftung ein „Angehöriger“ von A sein. Mangels einer spezielleren Regelung im AStG ist für diese Beurteilung auf die in § 15 AO getroffene Definition zurückzugreifen.<sup>7</sup> Die K-Stiftung stellt aber offensichtlich keine der im Katalog des § 15 AO aufgeführten Personen dar. Nach dieser Beurteilung qualifiziert der K-Trust somit nicht als „ausländischer Familientrust“ i.S.v. § 15 Abs. 1 u. 2 i.V.m. Abs. 4 AStG.

Eine bloß „mittelbare Bezugsberechtigung“ kann im Rahmen von § 15 Abs. 1 AStG nicht zur Tatbestandsverwirklichung führen. Wann eine Einkünftezurechnung bei einer „mittelbaren Bezugsberechtigung“ erfolgt, ist abschließend in § 15 Abs. 10 AStG geregelt. Nach die-

<sup>3</sup> 16 K 2858/13 F, EFG 2015, 629.

<sup>4</sup> Vgl. zu dieser Thematik z.B. Kirchhain IStR 2015, 246.

<sup>5</sup> Vgl. BFH 02.02.1994 – I R 66/92, BStBl. II 1994, 727.

<sup>6</sup> Ziff. 15.2.1 AEASTG.

<sup>7</sup> Vgl. Wassermeyer in Flick/Wassermeyer/Baumhoff u.a., Außensteuerrecht, 84. Lieferung 03.2018, § 15 AStG, Rn. 88.

ser Regelung werden einer ausländischen Familienstiftung, die nicht die Voraussetzungen des § 15 Abs. 6 Satz 1 AStG erfüllt, Einkünfte einer anderen ausländischen Stiftung bzw. i.V.m. § 15 Abs. 4 AStG eines ausländischen Trusts quotenentsprechend zugerechnet, wenn sie allein oder zusammen mit den in § 15 Abs. 2 u. 3 AStG genannten Personen zu mehr als der Hälfte unmittelbar oder mittelbar bezugsberechtigt oder anfallsberechtigt ist. „Die Regelung soll verhindern, daß der Zweck des § 15 AStG nicht erreicht wird, weil Einkünfte in einer anderen ausländischen Stiftung anfallen“.<sup>8</sup>

Hinsichtlich der Frage, ob es sich bei der K-Stiftung um eine ausländische Familienstiftung i.S.v. § 15 Abs. 1 u. 2 AStG handelt, besteht aufgrund der in der Rechtsprechung des BFH<sup>9</sup> und der von der Finanzverwaltung<sup>10</sup> verwendeten Definition eines „Stifters“ Rechtsunsicherheit. Stifter ist demnach, wer die Stiftung errichtet hat, d.h., für dessen Rechnung das Stiftungsgeschäft abgeschlossen worden oder wer in der Art des Stifters Vermögen auf die Stiftung überträgt bzw. die Person, der das Stiftungsgeschäft bei wirtschaftlicher Betrachtung zuzurechnen ist. Errichtet ein vom Settlor autonom handelnder Trust jedoch eine Stiftung, sollte dieses Stiftungsgeschäft auch bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise nicht dem Settlor zugerechnet werden können. Dieser Ansicht folgend wäre in der vorliegenden Gestaltung bei der K-Stiftung nicht der Stifter, seine Angehörigen und/oder deren Abkömmlinge zu mehr als der Hälfte bezugsberechtigt oder anfallsberechtigt, sodaß auch die Eigenschaft als „ausländische Familienstiftung zu verneinen wäre.

Selbst wenn jedoch eine Stiftung als Familienstiftung i.S.v. § 15 Abs. 10 AStG eingeordnet werden sollte, könnte eine weitere Zurechnung zum Begünstigten nur über § 15 Abs. 1 AStG erfolgen.<sup>11</sup> Bereits aus den zuvor genannten Gründen dürfte eine Einkünftezurechnung nach § 15 Abs. 1 u. 2 AStG jedoch (auch) im Verhältnis zwischen der K-Stiftung zu K schon auf Tatbestandsebene ausscheiden. Sollte die K-Stiftung entgegen der hier vertretenen Ansicht jedoch als „ausländische Familienstiftung“ einzuordnen sein, würde die Ausnahmegvorschrift in § 15 Abs. 6 AStG zur Geltung kommen. Davon unabhängig liefe die Rechtsfolge von § 15 AStG in der vorliegenden Konstellation ins Leere, da die K-Stiftung – anders als der K-Trust – keine Einkünfte erzielt, die K zugerechnet werden könnten.

## 5. **Schlußfolgerung**

In Fällen einer möglichen Einkünftezurechnung nach § 15 Abs. 1 AStG kann die Zwischenschaltung einer Stiftung Abhilfe schaffen. In Betracht kommt hierbei insbesondere die Zwischenschaltung einer ausländischen Stiftung in Betracht. Um die Zweifelsfragen, die sich bei Zwischenschaltung einer ausländischen Stiftung im Hinblick auf § 15 Abs. 10 AStG ergeben zu umgehen, könnte auch über die Zwischenschaltung einer inländischen Stiftung nachgedacht werden. Ob einer bzw. welcher dieser Wege gangbar

ist, muß jedoch im Einzelfall unter Berücksichtigung der individuellen Verhältnisse entschieden werden.

## IV. **Stiftungsgestaltung: Verschonungsbedarfsstiftung**

### 1. **Sachverhaltskonstellation**

Eine in Deutschland ansässige natürliche Person A will ihre vorweggenommene Erbfolge zugunsten des ebenfalls in Deutschland ansässigen Kindes K gestalten. In diesem Rahmen will A einen in Deutschland gelegenen Betrieb auf K übertragen. Der Betrieb stellt begünstigtes Vermögen i.S.v. § 13b Abs. 2 ErbStG dar. Der Steuerwert des Betriebs beläuft sich auf 100 Mio. Euro. Weiteres Vermögen soll nicht übertragen werden. K hat im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge vor über zehn Jahren bereits Vermögen i.H.v. 35 Mio. Euro erhalten. Der Freibetrag wurde bereits in jüngerer Vergangenheit ausgeschöpft.

### 2. **Steuerrechtliche Ausgangsproblematik**

Die Übertragung auf K würde nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 i.V.m. § 2 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG der unbeschränkten Steuerpflicht unterfallen, das A als Schenker Inländer i.S.v. § 2 Abs. 1 Satz 2 Buchst. a) ErbStG ist. Eine Steuerbefreiung für das betriebliche Vermögen nach den §§ 13a ff. ErbStG kommt nicht in Betracht, da die Wertschwelle von 90 Mio. Euro überschritten ist. Bei Anwendung eines Steuersatzes von 30% auf den Gesamterwerb i.H.v. 100 Mio. Euro ergibt sich eine Schenkungsteuer i.H.v. 30 Mio. Euro. Für K besteht kein Verschonungsbedarf nach § 28a ErbStG, da er in der Lage ist, die Steuer aus seinem verfügbaren Vermögen zu begleichen.

### 3. **Stiftungsgestaltung**

A gründet eine ausländische Familienstiftung (K-Stiftung) im Sinne von § 13a Abs. 6 ErbStG, deren einziger Begünstigter K ist. Die Gründung einer inländischen Familienstiftung kommt für K nicht in Betracht, da er fürchtet, daß das Vermögen in Zukunft nicht mehr begünstigtes Vermögen i.S.v. § 13b Abs. 2 ErbStG darstellen und daher der Erbersatzsteuer unterfallen könnte. Der Stiftungsgrundstock beträgt 30.000 CHF. K überträgt den Betrieb auf die ausländische Stiftung. Die ausländische Stiftung stellt einen Antrag nach § 28a ErbStG.

### 4. **Steuerrechtliche Folgen der Stiftungsgestaltung**

Die Übertragung des Betriebs auf die Stiftung stellt einen steuerpflichtigen Vorgang gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG dar, für den gemäß § 2 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d)

<sup>8</sup> Begr. der BReg zum Entwurf eines JStG 2013, BT-Drucks. 17/10000 v. 19.06.2012, S. 68.

<sup>9</sup> Vgl. BFH 05.11.1992 – I R 39/92, BStBl. II 1993, 388, 25.04.2001 – II R 14/98, BFH/NV 2001, 1457.

<sup>10</sup> Ziff. 15.2.1 AEASTG

<sup>11</sup> Vgl. *Baßler* in Flick/Wassermeyer/Baumhoff u.a., Außensteuerrecht, 84. Lieferung 03.2018, § 15 AStG, Rn. 356.

EStG unbeschränkte Steuerpflicht besteht. Für die Übertragung besteht kein Steuerklassenprivileg nach § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG, da diese Regelung eine inländische Familienstiftung voraussetzt. Für die Übertragung kommt gemäß § 16 ErbStG somit Steuerklasse III zur Anwendung. Der Steuerfreibetrag beläuft sich gemäß § 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG auf lediglich 20.000 Euro. Bei einem gemäß § 19 Abs. 1 ErbStG anzuwendenden Steuersatz von 50% beläuft sich die Steuerlast daher grundsätzlich auf 49,99 Mio. Euro.

Jedoch ist die Steuer nach auf den von der K-Stiftung gestellten Antrag hin gemäß § 28a Abs. 1 Satz 1 ErbStG zu erlassen, soweit die K-Stiftung nachweist, daß sie nicht in der Lage ist, die Steuer aus ihrem verfügbaren Vermögen i.S.v. § 28a Abs. 2 ErbStG zu begleichen. Zu dem verfügbaren Vermögen der Stiftung gehören 50% der Summe der gemeinen Werte (1.) des mit der Schenkung zugleich übergebenen Vermögens, das nicht zum begünstigten Vermögen i.S.v. § 13b Abs. 2 ErbStG gehört sowie (2) der Stiftung (Erwerber) im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer gehörenden Vermögens, das nicht zum begünstigten Vermögen i.S.v. § 13b Abs. 2 ErbStG gehören würde. Da der Betrieb begünstigtes Vermögen i.S.v. § 13b Abs. 2 ErbStG darstellt, beträgt das verfügbare Vermögen lediglich die Hälfte des im Übrigen gehaltenen Kapitals, mithin => 15.000 CHF.

Der Erlaß steht unter verschiedenen in § 28a Abs. 4 ErbStG aufgeführten auflösenden Bedingungen, daß die dort genannten Lohnsummen- und Behaltensfristen eingehalten werden und der Erwerber innerhalb von 10 Jahren kein weiteres Vermögen erhält.

Eine Erbersatzbesteuerung des übertragenen Vermögens nach §§ 1 Nr. 4, 2 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG muß A nicht fürchten, wenn die im Ausland ansässige K-Stiftung ihre Geschäftsleitung nicht im Inland hat, da in diesem Fall die Voraussetzungen für die persönliche Steuerpflicht nicht gegeben sind.

Hinsichtlich der Frage, ob ein solches Vorgehen einen Mißbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten darstellt, sei auf die Ausführungen von *Theuffel-Werhahn*<sup>12</sup> verwiesen.

### 5. **Schlußfolgerung**

Indem begünstigtes Vermögen auf eine mittellose Stiftung übertragen wird, kann nach dem geltenden Recht im Einzelfall ein weitgehender Steuererlaß erwirkt werden. Der Einsatz einer ausländischen Stiftung bietet hier zudem den Vorteil, daß zur Gründung deutlich weniger Vermögen auf die Stiftung übertragen werden muß. So ist für die Gründung einer Stiftung – je nach Landesstiftungsrecht – ein Betrag zwischen 50.000 Euro und 100.000 Euro aufzubringen. Für die Gründung einer Stiftung in Liechtenstein ist beispielsweise nur ein Betrag i.H.v. 30.000 Euro erforderlich. Zudem bietet die ausländische Stiftung den Vorteil, daß insofern keine Erbersatzbesteuerung nach §§ 1 Nr. 4, 2 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG droht.

### V. **Zusammenfassung**

Sowohl das geltende Erbschaftsteuerrecht als auch das geltende Ertragsteuerrecht eröffnen Spielräume für eine steeroptimierende Implementierung grenzüberschreitender Stiftungsstrukturen. In vielen Punkten besteht jedoch Klärungsbedarf. Der Umfang der damit einhergehenden Rechtsunsicherheit muß im Einzelfall eruiert und mit den einhergehenden Chancen abgewogen werden. Stiftungsstrukturen bieten aber jedenfalls genug Potential, um bei geeigneten Rahmenbedingungen Eingang in die Nachfolgeplanung zu finden.

<sup>12</sup> *Theuffel-Werhahn*, ZEV, 2017, 17 (18 f.)



### **Abgeltungsteuer**

Überblick über die Neuregelungen mit grafischen Übersichten und Beispielen

Stand: 1. November 2017

von Professor Dr. Monika Jachmann-Michel, Vors. Richterin am Bundesfinanzhof, Ludwig-Maximilians-Universität München, und Dr. Joachim Strohm, Rechtsanwalt, Senior Manager, Ernst & Young Law GmbH, Frankfurt

2018, 6., überarbeitete und erweiterte Auflage, 160 Seiten, Querformat 21 x 14,8 cm, € 25,-

ISBN 978-3-415-06213-9

Die 6. Auflage berücksichtigt alle wichtigen Änderungen, die die Abgeltungsteuer durch das Investmentsteuerreformgesetz v. 19.7.2016 erfahren hat. Dazu zählen vor allem die neuen Tatbestände zur Besteuerung von Erträgen aus Investmentfonds und Spezial-Investmentfonds (§ 20 Abs. 1 Nr. 3 und 3a EStG) sowie die partielle Steuerbefreiung von Erträgen aus fondsgebundenen Lebensversicherungen (§ 20 Abs. 1 Nr. 6 Satz 9 EStG).

**BOORBERG**

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

S20618



## Vereinspraxis optimal gestalten.

WWW.BOORBERG.DE

### Verein und Verband Praktikerhandbuch

von Jürgen Wagner LL.M., Rechtsanwalt,  
Fachanwalt für Handels- und Gesellschafts-  
recht, Konstanz/Zürich/Vaduz

2018, 724 Seiten, € 98,-

ISBN 978-3-415-06224-5



Leseprobe unter  
[www.boorberg.de/9783415062245](http://www.boorberg.de/9783415062245)

Wie kein anderes berücksichtigt das Werk die Gestaltungsanforderungen der Vereinspraxis, wobei ein Schwerpunkt auf zivilrechtlichen Fragestellungen und Problemen liegt. Die steuerlichen Konsequenzen sind präzise und praxisnah aufbereitet.

**Zahlreiche praktische Beispiele und Lösungen,** Tipps und Empfehlungen machen die Thematik transparent. Trotzdem erfüllt das Werk wissenschaftliche Anforderungen. Die Themen sind knapp und auch für Nichtjuristen nachvollziehbar aufbereitet.

Die Themen umfassen z.B. die Gebiete

- Vereinsschiedsgerichte,
- Sportverbände,
- Vereinskonzernrecht,
- Corporate Compliance und
- Organisationsrecht.

Zentral ist immer wieder die Frage, ob sich die Vereinspraxis der Rechtslage oder diese sich der gelebten Praxis anzupassen hat. Viele Theorien haben mit der gelebten Praxis nichts zu tun. Diesem Zwiespalt unterliegt die Diskussion zwischen Wissenschaft und Rechtsprechung. Das Werk vollzieht diese Diskussion nach und bereitet sie problem- und vor allem lösungsorientiert auf.

 BOORBERG

## Straf- und bußgeldrechtliche Aspekte der Kassenführung

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

Der Streit um die Kassenbuchführung ist „in aller Munde“. Die Finanzverwaltung geht in einer Vielzahl von Außenprüfungen gegen Steuerpflichtige aus den „Bargeldbranchen“ vor, rügt formelle Fehler, um dann über Zeitreihenvergleiche und statistische Untersuchungsmethoden zu Mehrergebnissen zu gelangen. Der Gesetzgeber hat die Vorgaben an die Kassenbuchführung zum 29.12.2016 bereits verschärft, grundlegend neue Vorgaben treten mit der Einführung der zertifizierten Kassensysteme zum 01.01.2020 in Kraft. Drohen in solchen Fällen auch strafrechtliche Kompetenzen? Hier soll ein kurzer Überblick gegeben werden:

### 1. Strafbarkeit wegen Steuerhinterziehung (§ 370 AO)

Für die Frage der Strafbarkeit wegen Steuerhinterziehung sind die allgemeinen Grundsätze der BGH-Rechtsprechung zur Selbstständigkeit des Strafverfahrens und zur Verwertung von „Schätzungen“ im Steuerstrafverfahren zu berücksichtigen.

Nach ständiger Rechtsprechung des BGH ist es dem Richter im Steuerstrafverfahren verwehrt, die von der Finanzbehörde ermittelte Höhe der Steuerverkürzung/des Steuervorteils ungeprüft dem Schuldspruch zugrunde zu legen. Die Berechnung der Finanzbehörde darf das Gericht nur übernehmen, wenn es deren Richtigkeit – nach Maßgabe der strafverfahrensrechtlichen Grundsätze – geprüft hat und dies in den Urteilsgründen dargelegt wird.<sup>2</sup> Der schlichte Verweis auf einen Prüfungsbericht<sup>3</sup> oder auf den Bericht des Steuerfahnders in der Hauptverhandlung ist keinesfalls ausreichend.<sup>4</sup>

Die in § 162 AO enthaltene Beweiserleichterung gilt nur für das Besteuerungsverfahren, nicht für das Strafverfahren.<sup>5</sup> Für die Höhe der Steuerverkürzung sind die allgemeinen Beweisgrundsätze zu beachten, was heißt: Das Gericht muß sich jenseits eines vernünftigen Zweifels vom betragsmäßigen Umfang der nicht festgesetzten Steueransprüche überzeugen. Es darf daher Schätzungsbescheide des Finanzamts, selbst wenn sie rechtskräftig geworden sind, nicht ohne weiteres seiner Urteilsfindung zugrundelegen.

Andererseits ist es unstrittig, daß auch im Strafver-

fahren die Feststellung von Verkürzungsbeträgen anhand einer Kalkulation von Besteuerungsgrundlagen zulässig sein muß, und zwar durchaus auch anhand der im Besteuerungsverfahren zulässigen Schätzungsmethoden.<sup>6</sup> Anderenfalls könnte die Situation entstehen, daß strafgerichtlich nur deshalb kein Verkürzungserfolg festgestellt werden kann, weil der Beschuldigte pflichtwidrig seine steuerlichen Mitwirkungspflichten (bspw. zur nachvollziehbaren Kassenführung) nicht erfüllt hat. Schätzungen sind zulässig, sofern „keine zuverlässigen Beweismittel zur Verfügung stehen oder nur mit unverhältnismäßigem Aufwand und ohne nennenswerten zusätzlichen Erkenntnisgewinn zu beschaffen sind“.<sup>7</sup> Das Gericht muß im Regelfall eine eigene Schätzung anstellen. Verbleibende Unsicherheiten sind dabei nach dem Grundsatz „in dubio pro reo“ zu behandeln.<sup>8</sup> Dies läßt Unsicherheitszuschläge zu Lasten des Beschuldigten nicht zu. Im Ergebnis wird die Schätzung im Steuerstrafverfahren deshalb regelmäßig niedriger ausfallen als im Besteuerungsverfahren.<sup>9</sup>

Für den Fall, daß „keine hinreichend verlässlichen Anknüpfungstatsachen für die nähere Bestimmung der Bemessungsgrundlagen“ vorliegen, soll nach der Rechtsprechung „eine durchschnittliche, an Wahrscheinlichkeitskriterien aus-

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

2 BGH 19.04.2007 – 5 StR 549/06, wistra 2007, 346 (347); BGH 26.04.2001 – 5 StR 448/00, wistra 2001, 308 (309).

3 BGH 04.05.1990 – 3 StR 72/90, wistra 1991, 27 (28).

4 BGH 26.04.2001 – 5 StR 584/00, wistra 2001, 266 (267), m.w.N.; BGH 25.10.2000 – 5 StR 399/00, wistra 2001, 22 (23), m.w.N.; BGH 15.05.1997 – 5 StR 45/97, wistra 1997, 302, m.w.N.

5 Unstr. vgl. nur Hübschmann/Hepp/Spitaler/Trzaskalik, AO § 162 Rn. 6; Tipke/Kruse/Seer, AO § 162 Rn. 16, m.w.N.; mißverständlich allerdings BGH 04.02.1992 – 5 StR 655/91, wistra 1992, 147 (148).

6 Dazu insbes. *Spriegel*, wistra 1987, 48 ff.; *Stypmann*, wistra 1983, 95 ff.

7 BGH 10.11.2009 – 1 StR 283/09, wistra 2010, 148 (150) Rn. 20; BGH 06.02.2013 – 1 StR 577/12, wistra 2013, 277 (280) Rn. 55.

8 Vgl. BGH 05.05.2004 – 5 StR 139/03, wistra 2004, 391 (392), m.w.N.

9 Vgl. *Wulf*, JuS 2008, 314 (316); *Joecks*, wistra 1990, 52 (55); Hübschmann/Hepp/Spitaler/Hellmann, AO, § 370 Rn. 165.

gerichtete Schätzung“ zulässig sein.<sup>10</sup> Diese kann nach der Rechtsprechung des BGH auch unter Verwendung von Pauschalen erfolgen, gegebenenfalls „unter Heranziehung der Richtwerte für Rohgewinnaufschlagsätze aus der Richtsatzsammlung des BMF“. Dabei muß der Tatrichter dann nicht zwingend von den unteren Werten der dort genannten Gewinnspannen ausgehen, sondern darf bei Anhaltspunkten dafür, daß die Ertragslage im konkreten Fall eine positivere war, über die Mittelwerte der Richtsatzsammlung hinausgehen.<sup>11</sup>

Für die Strafbarkeit wegen Steuerhinterziehung bei einer unzutreffenden Kassenbuchführung bedeutet dies im Ergebnis, daß allein formelle Fehler der Kassenführung (die steuerlich eine Schätzungsbefugnis begründen) nicht ausreichend sind, um einen strafrechtlichen Vorwurf zu begründen. Eine Verurteilung wegen Steuerhinterziehung setzt vielmehr voraus, daß materielle Fehler der Kasse konkret nachgewiesen werden, wenn also z.B. un versteuerte konkrete Einnahmen feststellbar sind. Allerdings folgt aus der zitierten Rechtsprechung des BGH, daß ein Strafrichter sich für seine Überzeugung in der Praxis auch auf eine Kalkulation (also eine „Schätzung“) stützen kann. Der BGH hat die hier geltende Grundlage zuletzt in einem Beschluß vom 06.04.2016 für die Verurteilung eines Taxiunternehmers zusammengefaßt:

*„Ziel der Schätzung ist es, aus den vorhandenen Anhaltspunkten in einem Akt des Schlußfolgerns und der Subsumtion diejenigen Tatsachen zu ermitteln, von deren Richtigkeit der Tatrichter überzeugt ist. Die Schätzung ist so vorzunehmen, daß sie im Ergebnis zu einem ordnungsgemäß durchgeführten Bestandsvergleich bzw. einer ordnungsgemäßen Einnahmeüberschufsrechnung möglichst nahekommt. Soweit Tatsachen zur Überzeugung des Tatrichters feststehen, hat er diese der Schätzung zugrunde zu legen. Die im Rahmen des Steuerstraßverfahrens erfolgende Schätzung steht zudem unter dem Gebot, daß sich unüberwindbare Zweifel zugunsten des Angeklagten auswirken müssen. Dementsprechend müssen die vom Besteuerungsverfahren abweichenden Verfahrensgrundsätze (§ 261 StPO) eingehalten werden. Erforderlichenfalls hat der Tatrichter einen als erwiesen angesehenen Mindestschuldumfang festzustellen. Das bedeutet u.a., daß der Tatrichter die Schätzung der Höhe nach auf den Betrag zu begrenzen hat, der „mindestens“ hinterzogen worden ist.“<sup>12</sup>*

Diese Vorgaben zur Feststellung eines „Mindestschuldumfangs“ hat der BGH nachfolgend zB in einer Entscheidung vom 20.12.2016 auch auf einen Gastronomiebetrieb angewandt. In dieser Entscheidung hatte das Landgericht die Richtsatzsammlung des BMF zugrundegelegt und teilweise wegen der guten Lage des „Szenelokals“ noch Zuschläge auf den mittleren Wert aus der Richtsatzsammlung vorgenommen. Dies hat der BGH nicht akzeptiert und das Urteil aufgehoben.<sup>13</sup>

In der Praxis läßt sich feststellen, daß die Streitverfahren, in denen es „nur“ um die Nachkalkulation von Kasseneinnahmen geht, zumeist nicht zur Einleitung von Steu-

erstrafverfahren führen. Erst wenn den Finanzbehörden weitergehende Indizien vorliegen (bspw. Kontrollmitteilungen über Schwarzeinkäufe, Zeugenaussagen von Mitarbeitern, gezielte Vernichtung von Buchführungsunterlagen etc.) wird der Fall an die Strafsachenstelle des Finanzamts abgegeben. Allerdings muß man bei der Beratung im Vorfeld im Auge behalten, daß ein „Anfangsverdacht“ als Voraussetzung für strafprozessuale Maßnahmen schnell konstruiert ist. Insofern können auch rein formale Fehler – wenn der Prüfer „Böses vermutet“ – zur Einleitung von Steuerstraßverfahren führen, weil die Finanzbehörden dann möglicherweise hoffen, im Rahmen einer Durchsuchung an Dokumente zu gelangen, die die bestehende Vermutung bekräftigen.

Ob man sich für den Steuerpflichtigen im Strafverfahren dann gegen solche Durchsuchungsbeschlüsse etc. mit einer Beschwerde beim Amtsgericht wehrt, sollte jeweils sorgsam überlegt werden. Denn eine – vom Landgericht vielfach mit leichter Hand formulierte – negative Beschwerdeentscheidung kann nachfolgend psychologisch erhebliches Gewicht entfalten und von der Fahndung als Bestätigung der eigenen Überzeugung gewertet werden. Eine vernünftige steuerliche Verständigung wird dann mitunter deutlich erschwert.

## 2. Ordnungswidrigkeiten (§ 378 AO und § 379 AO)

Läßt sich nicht nachweisen, daß der Steuerpflichtige durch Fehler in der Kassenbuchführung eine vorsätzliche Steuerhinterziehung begangen hat, so wäre die Finanzverwaltung eigentlich verpflichtet, zu überprüfen, ob es zu leichtfertigen Steuerverkürzungen nach § 378 AO gekommen ist. Für die Feststellung des objektiven Tatbestands, dh. für den Nachweis einer „Steuerverkürzung“ (bzw. eines „ungerechten Vorteilerlangens“) würden im Ordnungswidrigkeitenverfahren aber die gleichen Grundsätze gelten wie in einem Strafverfahren. Auch hier reichen formelle Mängel allein nicht aus, sondern die Strafverfolgungsbehörden müßten den Nachweis von materiellen Fehlern (sprich: zusätzlichen Einnahmen) führen. Vorwürfe nach § 378 AO haben insofern bislang große praktische Bedeutung.

Größere Relevanz könnte in der Zukunft § 379 AO erlangen, der in Abs. 1 einen Katalog von Ordnungswidrigkeiten definiert, die mit einem Bußgeld geahndet werden können. Dieser Katalog wird ab dem 01.01.2020 um die Nummern 4, 5 und 6 erweitert.

10 BGH 10.11.2009 – 1 StR 283/09, wistra 2010, 148 (150) Rn. 19.

11 BGH 29.01.2014 – 1 StR 561/13, wistra 2014, 276 (277) Rn. 19, m.w.N.

12 BGH 06.04.2016 – 1 StR 523/15, wistra 2016, 363.

13 BGH 20.12.2016 – 1 StR 505/16, StraFo 2017, 254.

Danach handelt ordnungswidrig, wer entgegen § 146 a Abs. 1 Satz 1 AO kein zertifiziertes System verwendet (Nr. 4), wer zwar ein zertifiziertes System verwendet, dieses aber nicht oder nicht ordnungsgemäß vor Eingriffen schützt (Nr. 5) und wer als „Kassenhersteller entgegen dem Verbot von § 146 a Abs. 1 Satz 5 AO nicht zertifizierte Systeme bewirbt oder in den Verkehr bringt (Nr. 6). Dazu treten muß jeweils, daß durch den Verstoß ermöglicht wird, daß Steuern verkürzt oder nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt werden.

Die „neuen“ Ordnungswidrigkeiten im Zusammenhang mit der Kassenführung können mit einer Geldbuße bis zu 25.000,- Euro geahndet werden. Dies bedeutet: Ab dem 01.01.2020 tritt insofern eine grundlegende Verschärfung ein, als dann bereits (bestimmte) formelle Fehler zu schmerzhaften Sanktionen führen können.

Die in der Abgabenordnung geregelten Ordnungswidrigkeiten erregen darüber hinaus zunehmend das Interesse der Strafsachenstellen, da auch die Finanzämter erkannt haben, daß individuelle Ordnungswidrigkeiten von

Leitungspersonen zu einer Geldbuße gegen das Unternehmen nach § 30 OWiG führen können. Kann dem Leitungsorgan selbst nicht nachgewiesen werden, daß es persönlich Fehler in der Kassenbuchführung zu verantworten hat, so kann eine Sanktion gegen das Unternehmen immer noch über den Vorwurf von Aufsichtspflichtenverletzungen (§ 130 OWiG) konstruiert werden, soweit die eigentliche Kassenführung auf untergeordnete Mitarbeiter delegiert wurde.

Diese Konstellationen sind insbesondere für größere Unternehmen relevant, bspw. Betriebe der Systemgastronomie mit verschiedenen Restaurants, die etwa in der Form einer GmbH geführt werden. Hier ermöglicht es § 30 OWiG Geldbußen gegen das Unternehmen (im Beispielsfall also die GmbH) selbst festzusetzen, wenn im Unternehmen Straftaten (§ 370 AO) oder auch nur Ordnungswidrigkeiten (§ 378 AO oder § 379 Abs. 1 Nr. 4 bis Nr. 6 AO n.F.) begangen worden sind.

Diese Verfahren werden zukünftig größere Relevanz erlangen – insbesondere wenn ab dem 01.01.2018 die strafbewährten Zertifizierungsvorgaben eingreifen.

## So organisieren Sie Ihre Kanzlei.



WWW.BOORBERG.DE

## Die Datenschutz-Grundverordnung (DSGVO)

Ein Leitfaden für die Anwaltskanzlei mit Checklisten

von Dr. Christiane Tischer, Rechtsanwältin, Fachanwältin für Arbeitsrecht, Stuttgart

2018, 160 Seiten, € 32,80

ISBN 978-3-415-06301-3

Die erfahrene Autorin wendet sich mit diesem Leitfaden direkt an die kleine und mittelgroße Anwaltskanzlei. In verständlicher Sprache schildert sie die Herausforderungen, die durch die DSGVO auf jede Kanzlei zukommen, und gibt dem Leser Lösungen an die Hand. Schritt für Schritt zeigt sie auf, wie Anwälte vermeiden können, dass sie schlimmstenfalls hohe Bußgelder zahlen müssen, und wie sie dabei ihre Organisation optimieren können.

Zunächst werden die Neuerungen und Begrifflichkeiten im neuen Datenschutzrecht erklärt. Anschließend erarbeitet die Autorin schrittweise das »Projekt DSGVO-Umsetzung«. Sie stellt einerseits die kritischen Punkte dar, insbesondere Betroffenenrechte und Informationspflichten, und andererseits beschreibt sie, wie ein funktionierendes Datenschutz-Management-System aussehen kann.

Die Vorschläge zu Organisation und Strukturierung beziehen sich konkret auf die in Kanzleien vorzufindenden Abläufe. Ergänzt werden die Ausführungen durch Checklisten, die die Umsetzung der Maßnahmen sowie deren Dokumentation erleichtern.

BOORBERG

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 0711/7385-100 · 089/4361564  
TEL 0711/7385-343 · 089/436000-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE SZ0518



## Umfassende Erläuterungen.

WWW.BOORBERG.DE

**LADEMANN**

### **Beschränkte Steuerpflicht in Deutschland**

mit Kommentierungen zu §§ 49, 50, 50a, 50d,  
50g, 50h, 50i und 50j EStG  
Handkommentar

von Professor Dr. habil. Michael Stöber,  
Wjatscheslav Anissimov, Dr. Wolfgang Boochs,  
Ines Heß, Gerhard Hiller, Dr. Thomas Kaligin,  
Dr. Jan-Pieter Naujok, Axel Neumann-Tomm  
und Dr. Peter Reiter

2017, 756 Seiten, € 138,-

in Zusammenarbeit mit Deutscher Fachverlag  
GmbH – Fachmedien Recht und Wirtschaft

ISBN 978-3-415-05928-3



Leseprobe unter

[www.boorberg.de/9783415059283](http://www.boorberg.de/9783415059283)

Das Autorenteam erläutert die für die beschränkte Steuerpflicht in Deutschland relevanten Vorschriften zusammenhängend und vollständig. Das gesamte Recht der beschränkten Steuerpflicht wird verständlich und leicht zugänglich aufbereitet. Neben § 49 EStG werden auch die §§ 50, 50a, 50d, 50g, 50h, 50i und 50j EStG kommentiert, die besondere Vorschriften über die Besteuerung beschränkt Steuerpflichtiger enthalten.

Im Rahmen der Erläuterungen erörtern die Verfasser auch die jeweils thematisch zusammenhängenden DBA-Fragen. Die Kommentierung bezieht außerdem die für die Regelungen über die beschränkte Steuerpflicht bedeutsamen verfassungs-, völker- und europarechtlichen Grundlagen des Steuerrechts in die Erläuterung der einzelnen Vorschriften ein.

Der Handkommentar bietet so die einzige aktuelle Darstellung und Erläuterung der für die beschränkte Steuerpflicht relevanten Rechtsregeln in einem einzigen Werk. Die Kommentierung befindet sich auf dem Stand von Juni 2017.

 **BOORBERG**

# Die steuerliche Berücksichtigung von Verlusten aus Gesellschafterfinanzierungen – Nachträgliche Anschaffungskosten nach § 17 Abs. 2, 4 EStG und Verluste nach § 20 Abs. 2 EStG

Dr. Martin Geraats, Rechtsanwalt, Meyer-Köring Rechtsanwälte Steuerberater, Bonn

## I. Einleitung

Mit seiner Entscheidung vom 11.07.2017<sup>1</sup> läutete der BFH eine grundlegende Änderung der Rechtsprechung zu nachträglichen Anschaffungskosten bei Kapitalgesellschaftsbeteiligungen ein. In Reaktion auf die Aufhebung des Eigenkapitalersatzrechtes wendet der BFH künftig einen neuen Begriff der nachträglichen Anschaffungskosten an und gibt die bisherige Rechtsprechung zu krisenbezogenen Finanzierungshilfen auf. Aufgrund der erheblichen Folgen für häufig verwendete Finanzierungshilfen wie Gesellschafterdarlehen und Bürgschaften fand die Entscheidung weitreichende Beachtung.

Ähnliches gilt für die ebenfalls bedeutsame Entscheidung des VIII. Senates vom 24.10.2017<sup>2</sup>, nach welcher der endgültige Ausfall einer Kapitalforderung seit der Einführung der Abgeltungssteuer zu einem steuerlich anzuerkennenden Verlust in der privaten Vermögenssphäre führt.

Nachdem nun erste Entscheidungen des BFH<sup>3</sup> die neuen Grundsätze bekräftigt haben und sich nunmehr auch erste Finanzgerichte<sup>4</sup> mit der neuen BFH-Rechtsprechung auseinandersetzen, soll der nachfolgende Beitrag einen Überblick über die geänderte Rechtsprechung und die Berührungspunkte der beiden Grundsatzurteile für Gesellschafter-Finanzierungshilfen geben.

## II. Ausgangslage

### 1. Gesellschafter-Finanzierungshilfen als nachträgliche Anschaffungskosten

Grundlage der bisherigen Rechtsprechung war die Überlegung, dass Leistungen eines Gesellschafters an seine Gesellschaft unabhängig von ihrer zivilrechtlichen Gestalt ihrer Funktion nach als Eigenkapital einzuordnen sein können. War dies nach dem damaligen Eigenkapitalersatzrecht (§§ 32a, 32b GmbHG) etwa im Falle von Darlehen oder Bürgschaften der Fall, wurden die hieraus resultierenden Forderungen des Gesellschafters gegen seine Gesellschaft wie echtes Eigenkapital der gesetzlichen Kapitalbindung unterworfen und der Gesellschafter einem erhöhten Haftungsrisiko ausgesetzt. Um diese Nachteile auszugleichen, hielt es

die Rechtsprechung für gerechtfertigt, den Forderungsausfall ausnahmsweise steuerlich zu berücksichtigen. Voraussetzung hierfür war allerdings immer die gesellschaftliche Verstrickung der Gesellschafterleistung.

Gewährte ein Gesellschafter seiner GmbH ein Darlehen und ging der aus diesem Darlehen resultierende Rückzahlungsanspruch wirtschaftlich unter, stellte sich also ebendiese Frage der steuerlichen Berücksichtigung im Rahmen der Gewinnermittlung des § 17 EStG.

Nach § 17 Abs. 1 und 4 EStG umfassen die Einkünfte aus Gewerbebetrieb sowohl den Gewinn aus der Veräußerung als auch aus der Auflösung einer Kapitalgesellschaft. Im Rahmen der Ermittlung des für steuerliche Zwecke maßgeblichen Auflösungsgewinnes ist nach ständiger Rechtsprechung<sup>5</sup> auch ein bei der Auflösung entstehender Verlust zu berücksichtigen.

In entsprechender Anwendung der Regelungen des § 17 Abs. 1, 2 und 4 EStG zur Ermittlung des Veräußerungsgewinnes ergibt sich der Veräußerungsverlust aus dem Betrag, um den die im Zusammenhang mit der Auflösung der Gesellschaft vom Steuerpflichtigen (persönlich) getragenen Kosten und seine Anschaffungskosten den gemeinen Wert des zugeteilten oder zurückgezählten Vermögens der Kapitalgesellschaft übersteigen.<sup>6</sup> Anschaffungskosten sind auch die nachträglichen Anschaffungskosten (§ 255 Abs. 1 Satz 2 HGB).

Nach der bisherigen Rechtsprechung gehörten zu den nachträglichen Anschaffungskosten einer Gesellschaftsbeteiligung neben den offenen und den verdeckten Einlagen auch andere Aufwendungen auf die Beteiligung, wenn

1 BFH 11.07.2017 – IX R 36/15, BFH/NV 2017, 1501, veröffentlicht am 27.09.2017.

2 BFH 24.10.2017 – VIII R 13/15, BFH/NV 2018, 280, veröffentlicht am 20.12.2017.

3 BFH 11.10.2017 – IX R 29/16, BFH/NV 2018, BFH/NV 2018, 451; BFH 11.10.2017 – IX R 51/15, BFH/NV 2018, 329.

4 Etwa FG Münster 12.03.2018 – 2 K 3127/15 E, BeckRS 2018, 6860.

5 Vgl. BFH 20.08.2013 – IX R 1/13, BFH/NV 2014, 310.

6 Vgl. BFH 04.03.2008 – IX R 80/06, BStBl. II 2008, 577.

diese durch das Gesellschaftsverhältnis des Aufwendenden veranlasst waren – und weder Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen noch Veräußerungs- oder Auflösungskosten waren.<sup>7</sup>

Nach diesen Vorgaben konnten auch häufig eingesetzte Finanzierungshilfen wie Darlehen und Bürgschaften eines Gesellschafters zu Gunsten seiner Gesellschaft nachträgliche Anschaffungskosten darstellen. Maßgeblich und notwendig war insoweit die gesellschaftliche Veranlassung, die gegeben war, wenn die Finanzierungshilfe eigenkapitalersetzenden Charakter hatte.<sup>8</sup> Auf eine isolierte steuerrechtliche Betrachtung zur Einordnung der Finanzierungshilfe – etwa im Wege eines Fremdvergleiches – kam es in der Vergangenheit dagegen nicht an.

Eigenkapitalersetzend war eine Finanzierungshilfe, wenn der Gesellschafter seiner Gesellschaft zu einem Zeitpunkt, in dem ihr die Gesellschafter als ordentliche Kaufleute nur noch Eigenkapital zugeführt hätten (Krise der Gesellschaft), stattdessen ein Darlehen gewährt, eine Bürgschaft zur Verfügung gestellt oder eine wirtschaftlich entsprechende andere Rechtshandlung i. S. d. § 32a Abs. 1 und 3 GmbHG a. F. vorgenommen (sog. funktionales Eigenkapital).<sup>9</sup> Soweit diese Voraussetzungen nicht vorlagen, handelte es sich nicht um eine eigenkapitalersetzende Finanzierungshilfe, sondern um Fremdkapital – mit den entsprechenden steuerlichen Folgen.

Soweit etwa ein Darlehen im Rahmen des § 17 EStG zu berücksichtigen war, kam es für die Bewertung der ausgefallenen Forderung auf unterschiedliche Zeitpunkte an. Soweit die Finanzierungshilfe in der Krise gewährt oder von vornherein krisenbestimmt war, war der Nennwert der ausgefallenen Forderung anzusetzen. Handelte es sich dagegen um eine Finanzierungshilfe, die erst aufgrund des Eintritts einer Krise gewährt (stehen gelassen) wurde, war dagegen lediglich der im Zeitpunkt des Kriseneintritts bestehende Wert zu berücksichtigen.<sup>10</sup>

## 2. Aufhebung des Eigenkapitalersatzrechtes

Mit der Rechtsprechungsänderung reagierte der BFH auf die Aufhebung des bisherigen Eigenkapitalersatzrechtes durch das Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Mißbräuchen (MoMiG) vom 23.10.2008, das zum 01.11.2008 in Kraft getreten war. So wurden etwa die für das damalige Eigenkapitalersatzrecht maßgeblichen Vorschriften der §§ 32a, 32b GmbHG gestrichen. § 30 Abs. 1 Satz 3 GmbHG erhielt einen Zusatz, nach dem der Grundsatz des Auszahlungsverbotes für Stammkapital ausdrücklich – und damit gegen die bisherige Rechtsprechung – nicht auch auf Gesellschafterdarlehen anzuwenden war. Im Gegenzug wurde mit § 39 Abs. 1 Nr. 5 InsO eine Regelung geschaffen, die Finanzierungshilfen von Gesellschaftern im Insolvenzrecht eine Sonderrolle zuweist, die gleichwohl außerhalb des Insolvenzrechts nicht mehr wie Eigenkapital behandelt werden.

Die Abkehr von dem bisherigen Modell der Einordnung solcher Finanzierungshilfen war zwar bereits im Schrifttum<sup>11</sup> diskutiert worden, gleichwohl hielt die Finanzverwaltung<sup>12</sup> an den bisherigen Grundsätzen fest und auch die Rechtsprechung der Finanzgerichte<sup>13</sup> bezog sich weiterhin auf die alten Grundsätze.<sup>14</sup>

## III. Rechtsprechungsänderung

### 1. Entscheidung des BFH vom 11.07.2017 – IX R 36/15

#### a. Sachverhalt

Fraglich war die Berücksichtigung von Aufwendungen des Klägers aus der Inanspruchnahme seiner Bürgschaften; der Kläger begehrte den Ansatz nachträglicher Anschaffungskosten bei der Ermittlung des Auflösungsverlustes nach § 17 Abs. 1 und 4 EStG, hier insbesondere der Ausfall mit der Bürgschaftsregreßforderung gegenüber der GmbH.

Noch als Angestellter hatte sich der Kläger in 2006 für Darlehen der GmbH selbstschuldnerisch verbürgt, was auf Grund des fortgeschrittenen Alters seines Vaters und Alleingesellschafters der GmbH Bedingung der Bank gewesen war. Nachdem der Kläger in 2010 sämtliche Anteile der GmbH von seinem Vater übernommen hatte und die geplante Veräußerung an einen langjährig für die GmbH tätigen Handelsvertreter gescheitert war, beantragte der Kläger in 2011 die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der GmbH – was mangels Masse abgelehnt wurde. Noch 2011 leistete der Kläger aufgrund seiner Bürgschaften Zahlungen an die Gläubigerbanken und fiel mit seiner Regreßforderung gegen die GmbH aus.

Der Kläger machte für 2011 einen Auflösungsverlust geltend, bestehend aus der ausgefallenen Stammeinlage, nachträglichen Anschaffungskosten aus der Inanspruchnahme der Bürgschaften sowie weiteren Kosten. Das FA

7 Ständige Rechtsprechung, vgl. etwa BFH 23.05.2000 – VIII R 3/99, BFH/NV 2001, 23.

8 Vgl. BFH 02.04.2008 – IX R 76/06, BStBl. II 2008, 706.

9 Vgl. BFH 02.04.2008 – IX R 76/06, BStBl. II 2008, 706; BFH 07.12.2010 – IX R 16/10, BFH/NV 2011, 778.

10 BFH 10.11.1998 – VIII R 6/96, BStBl. II 1999, 348.

11 Für die Aufgabe Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 36. Aufl. 2017, § 17 Rn. 174; HHR/Eilers/R. Schmidt, EStG, § 17 Rn. 201b; Bode, DStR 2009, 1781; für Berücksichtigung i. R. d. § 20 EStG: Kirchhof-Gosch, EStG, 16. Aufl. 2017, § 17 Rn. 95; Bayer, DStR 2009, 2397; Heuermann, NZG 2009, 841; Niemeyer/Stock, DStR 2011, 445; Aigner, DStR 2016, 345; a.A. Waclawik, ZIP 2007, 1838.

12 BMF 08.06.1999, 545, BStBl. I 1999, 545 in BStBl. I 2010, 832.

13 Vgl. FG Köln 20.03.2014 – 3 K 2518/11, EFG 2014, 2136; FG Köln 30.09.2015 – 3 K 706/12, EFG 2016, 195; FG Berlin-Brandenburg 28.05.2015 – 4 K 7114/12, EFG 2015, 1934; FG Düsseldorf 18.12.2014 – 11 K 3614/13, EFG 2015, 480, derzeit beim BFH anhängig als Revision, IX 6/15.

14 FG Düsseldorf 10.03.2015 – 9 K 962/14, EFG 2015, 1271, bemühte allerdings die Figur des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsführers.

lehnte dies ab, obsiegte nach erfolglosem Einspruch vor dem FG. Das FA legte Revision ein.

### b. Entscheidungsgründe

Der BFH wies die Revision jedoch zurück. Er nutzte die Gelegenheit für eine umfassende Darstellung der bisherigen Rechtsprechung und des Streitstandes zu den Auswirkungen des MoMiG und führte aus, daß das (alte) Eigenkapitalersatzrecht des GmbHG die entscheidende Grundlage für die bisherige Rechtsprechung gewesen war. Dieser Rechtsprechung, so der BFH, sei nach Aufhebung des Eigenkapitalersatzrechtes nunmehr allerdings die Grundlage entzogen.

Denn die Berücksichtigung von Aufwendungen für eigenkapitalersetzende Finanzierungshilfen als nachträgliche Anschaffungskosten im Rahmen des § 17 EStG sei eine Ausnahme von dem Grundsatz der Trennung steuerlich unbeachtlichen Vermögens von der steuerbaren Erwerbssphäre. Nach Aufhebung insbesondere der §§ 32a und 32b EStG fehle jedoch die gesetzliche Anknüpfung für die bisherige Rechtsprechung. Denn schon der Wortlaut des § 17 Abs. 2 und 4 EStG widerspreche einer unveränderten Fortsetzung dieser Rechtsprechung. Die bisherige normspezifische steuerrechtliche Auslegung lasse sich ohne eine gesetzliche Grundlage nicht mehr rechtfertigen. Da auch keine übergeordneten Interessen die Beibehaltung der bisherigen Rechtsprechung tragen würden, so der BFH, bedürfe es einer Neuausrichtung der Rechtsprechung.

Mangels eines eigenen, steuerrechtlichen Begriffes der Anschaffungskosten sei fortan deshalb § 255 HGB und damit die handelsrechtliche Grundlage der Anschaffungskosten maßgeblich. Dies gewährleiste einerseits eine „hinreichend rechtssichere und trennscharfe Abgrenzung zwischen Fremd- und Eigenkapital“ und trage „darüber hinaus zu einer normübergreifend einheitlichen Auslegung bei“. Damit handelt es sich bei Anschaffungskosten nunmehr um Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können. Zu den Anschaffungskosten gehören auch die Nebenkosten sowie die nachträglichen Anschaffungskosten, vgl. § 255 HGB.

Infolgedessen können nunmehr lediglich solche Aufwendungen des Gesellschafters den nachträglichen Anschaffungskosten zugerechnet werden, die nach handels- und bilanzsteuerrechtlichen Grundsätzen zu einer offenen oder verdeckten Einlage in das Kapital der Gesellschaft führen. Dies sind insbesondere:

- Nachschüsse im Sinne der §§ 26 ff. GmbHG,
- sonstige Zahlungen im Sinne des § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB,
- Einzahlungen in die Kapitalrücklage,
- Barzuschüsse,
- Verzicht auf eine noch werthaltige Forderung.

Die „krisenbedingten“, „krisenbestimmten“ oder „in der Krise stehengelassenen“ Darlehen oder der Ausfall einer

Bürgschaftsregreßforderung sind nun also nicht mehr unter diesen Begriff zu fassen.

Diese Neuausrichtung an dem handelsrechtlichen Begriff der nachträglichen Anschaffungskosten blieb gleichwohl nicht ohne Ausnahme: Gleiches könne sich ergeben, so der BFH, wenn die vom Gesellschafter gewährte Fremdkapitalhilfe auf Grund der vertraglichen Abrede mit der Zuführung einer Einlage in das Gesellschaftsvermögen wirtschaftlich vergleichbar sei. Etwa dann, wenn die Rückzahlung – etwa wegen eines vereinbarten Rangrücktritts i. S. d. § 5 Abs. 2a EStG – „im Wesentlichen denselben Voraussetzungen unterliegt wie die Rückzahlung von Eigenkapital“.<sup>15</sup>

Aus Gründen des Vertrauensschutzes ist allerdings bis zum Tage der Veröffentlichung des Urteiles die alte Rechtslage weiterhin anwendbar. Maßgeblich für die Zuordnung ist der Zeitpunkt, in dem der Steuerpflichtige die für ihn endgültige wirtschaftliche Disposition getroffen hat – entweder der Zeitpunkt der Hingabe oder des Stehenlassens bei Eintritt einer Krise.

Der Streitfall war folglich noch auf der Grundlage der alten Rechtsprechung zu entscheiden. Der BFH sah die Bürgschaftsübernahme als gesellschaftlich veranlaßt. Der Kläger habe die Bürgschaft erkennbar als künftiger Gesellschafter übernommen in einer Zeit, in der ohne die Bürgschaft des Klägers keine Kreditaufnahme möglich gewesen wäre.

## 2. Entscheidung des BFH vom 24.10.2017 – VIII R 13/15

### a. Sachverhalt

Gegenstand dieser Entscheidung war die Frage der Berücksichtigungsfähigkeit einer ausgefallenen Darlehensforderung als Verlust bei den Einkünften aus Kapitalvermögen. Der Kläger war Inhaber einer Darlehensforderung, welche der Darlehensempfänger nicht mehr bediente. Als über das Vermögen des Darlehensempfängers das Insolvenzverfahren eröffnet wurde, meldete der Kläger seine Restforderung zur Insolvenztabelle an. Mit der Einkommensteuererklärung für 2012 machte er außerdem den Ausfall der Darlehensforderung als Verlust bei den Einkünften aus Kapitalvermögen gem. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 i. V. m. Satz 2, Abs. 4 EStG geltend.

Das FA und FG lehnten das Begehren des Klägers ab.

### b. Entscheidungsgründe

Der BFH gab dem Kläger schließlich recht: Auch der endgültige Ausfall einer Kapitalforderung i. S. des § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG führe in der privaten Vermögenssphäre zu einem steuerlich anzuerkennenden Verlust nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7, Satz 2 und Abs. 4 EStG.

<sup>15</sup> BFH 11.07.2017 – IX R 36/15, a.a.O., verweist auf die Entscheidung BFH 30.11.2011 – I R 100/10, BStBl. II 2012, 332; BFH 15.04.2015 – I R 44/14, BStBl. II 2015, 769.

Zur Begründung verwies er zunächst auf die grundsätzliche Entscheidung des Gesetzgebers, die traditionelle Trennung von Vermögens- und Ertragsebene für die Einkünfte aus Kapitalvermögen mit der Einführung der Abgeltungssteuer in 2008 aufzugeben, mit dem Ziel der vollständigen Erfassung aller Wertveränderungen im Zusammenhang mit Kapitalanlagen.<sup>16</sup> Darüber hinaus zeige aber auch die Regelung des § 20 Abs. 2 S. 2 EStG, welcher der Veräußerung die Rückzahlung gleichstellt, daß eine erfolglose Rückzahlung zu einem Verlust führen kann, ohne daß es dafür eines Rechtsträgerwechsels wie im Falle der Veräußerung bedürfte. Darüber hinaus verlange das Gebot der Folgerichtigkeit<sup>17</sup> eine solche Berücksichtigung, denn wenn die Rückzahlung einer Kapitalforderung über dem Nennwert einen Gewinn im Sinne des § 20 EStG zur Folge habe, dann müsse eine Rückzahlung unter dem Nennwert auch zu einem steuerlich wirksamen Verlust führen. Unabhängig davon führe auch die Übertragung von wertlosen Wirtschaftsgütern ohne Gegenleistung zu einem Veräußerungsverlust, so daß auch unter diesem Gesichtspunkt eine Gleichstellung erforderlich sei – es könne keinen wirtschaftlichen Unterschied machen, ob eine Forderung kurz vor ihrem Ausfall zu Null veräußert werde oder der Ausfall unmittelbar eintrete. Die Einbuße bleibe stets dieselbe. Da überdies der Gefahr einer übermäßigen Verlustnutzung durch die beschränkte Verrechenbarkeit von Verlusten gem. § 20 Abs. 6 EStG begegnet sei, könne die entgegenstehende Ansicht der Finanzverwaltung keinen Bestand haben.

Voraussetzung einer steuerlichen Berücksichtigung im Rahmen der Kapitaleinkünfte sei aber gleichwohl, daß der Ausfall endgültig feststehe, da es sich um einen Fall der Endbesteuerung handle. Davon sei, so der BFH, bei der Eröffnung eines Insolvenzverfahrens allerdings regelmäßig noch nicht auszugehen.<sup>18</sup> Wird die Eröffnung des Verfahrens allerdings mangels Masse abgelehnt,<sup>19</sup> hat sich der Ausfall hinreichend konkretisiert, so daß eine Berücksichtigung zulässig ist.

### 3. Entscheidung des FG Münster vom 12.03.2018 – 2 K 3127/15 E

#### a. Sachverhalt

Das FG hatte sich mit der Berücksichtigung von Verlusten aus einer Beteiligung und aus dem Verzicht auf eine Darlehensforderung bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinnes nach § 17 EStG auseinanderzusetzen.

Der Kläger war mit 30 Prozent am Stammkapital seiner GmbH beteiligt und besicherte in 2003 ein Bankdarlehen der Gesellschaft mit Grundschulden und durch Verpfändung eines Festgeldkontos. In 2007 gewährte er der GmbH außerdem ein Darlehen, das für die Ablösung des Bankdarlehens der GmbH bestimmt war. Bezüglich des Darlehens erklärte der Kläger einen Rangrücktritt. Die hierzu zwischen Kläger und GmbH getroffene Vereinbarung stellte fest, daß die Darlehensgewährung zur „Gründungsfinanzie-

rung der Firma“ erfolge, wie dies ein Gesellschafterbeschuß aus 2006 fordere und wie dies bereits mit den übrigen Gesellschaftern umgesetzt worden sei. Jedes Kündigungsrecht wurde ausgeschlossen und auf das Recht zur außerordentlichen Kündigung verzichtet. Ausweislich des Protokolls einer außerordentlichen Gesellschafterversammlung waren die übrigen Gesellschafter der Ansicht gewesen, der Kläger habe das Bankdarlehen nicht eingehen dürfen, sondern die Darlehensgewährung vielmehr selbst geschuldet. Die durch die Gesellschafter gestellten Darlehen wurden in der Buchführung der GmbH als sonstige Verbindlichkeiten geführt. Am 30.09.2011 verzichteten alle Gesellschafter auf die Rückzahlung ihres jeweiligen Darlehens.

In 2011 veräußerte der Kläger seinen Geschäftsanteil für einen Kaufpreis unterhalb des Stammkapitalnennwertes. Anschließend machte er gegenüber dem FA einen Verlust geltend, bestehend aus dem anteiligen Verlust aus der Veräußerung des Geschäftsanteils sowie aus dem Gesellschafterdarlehen. Das FA berücksichtigte lediglich die unmittelbar anteilsbezogenen Verluste.

#### b. Entscheidungsgründe

Das FG urteilte differenziert. Zwar könne der stammkapitalbezogene Verlust als nachträgliche Anschaffungskosten im Sinne des § 17 EStG berücksichtigt werden. Der Darlehensverlust dagegen lasse sich nicht unter den Begriff der nachträglichen Anschaffungskosten subsumieren. Das FG prüfte eingangs – ohne näher auf die Rechtsprechungsänderung vom 11.07.2017 einzugehen – die Grundsätze zur alten Rechtslage, was aufgrund des Dispositionszeitpunktes richtig sein dürfte. Im Ergebnis verneinte das FG allerdings das Vorliegen eines ausreichenden Krisenzusammenhangs. Die Finanzmittel seien weder krisenbestimmt noch in einer Krise zugeführt noch in einer Krise stehen gelassen worden. Vielmehr sei der Kläger ausweislich des Versammlungsprotokolls von vornherein zur Darlehensgewährung verpflichtet gewesen und habe keine Wahl gehabt, das Darlehen einzuziehen oder stehen zu lassen. Die Darlehensgewährung sei deshalb lediglich die Fortsetzung der anfänglichen Besicherung, so daß für die Beurteilung nicht der Zeitpunkt des Verzichts, sondern der Zeitpunkt der Bestellung der Sicherheiten maßgeblich sei. Zu dem damaligen Zeitpunkt habe eine Krise aber nicht vorgelegen. Mangels anderer Krisenbezüge scheitere deshalb die Zuordnung zu den nachträglichen Anschaffungskosten.

Unter ausdrücklicher Bezugnahme auf die oben dargestellte Entscheidung des BFH vom 24.10.2017 entschied

16 Vgl. BT-Drucks. 16/4841, S. 33, 55 ff.; wohl h.M., *Kirchhof-v. Becke-rath*, EStG, 17. Aufl., § 20 Rn. 142 m. w. N.

17 BVerfG 29.03.2017 – 2 BvL 6/11, NJW 2017, 2267.

18 Vgl. BFH 25.01.2000 – VIII R 63/98, BStBl. II 2000, 343.

19 Vgl. BFH 27.11.2001, VIII R 36/00, BStBl. II 2002, 731.

das FG allerdings, daß der Verzicht auf die Rückzahlung des Darlehens zwar nicht unter § 17 EStG zu fassen, gleichwohl aber bei den Einkünften aus Kapitalvermögen (§ 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7, Satz 2, Abs. 4 EStG) zu berücksichtigen sei. Das FG zog insoweit eine Parallele zum Forderungsausfall, über den der BFH bereits entschieden hatte. Da zwischen dem unfreiwilligen Ausfall und einem Verzicht sowie der ausdrücklich geregelten Veräußerung insgesamt wirtschaftlich nicht zu unterscheiden sei, müsse auch insoweit eine steuerliche Berücksichtigung erfolgen.

#### IV. Folgen für Gesellschafter-Finanzierungshilfen

Aus der oben dargestellten Rechtsprechungsänderung des BFH ergibt sich bis auf Weiteres eine differenzierte Behandlung von Gesellschafter-Finanzierungshilfen.

##### 1. Finanzierungshilfen vor dem 27.09.2017

Für Finanzierungshilfen, die Gesellschafter ihren Gesellschaften gewähren, gelten aus Gründen des Vertrauensschutzes die Grundsätze der alten Rechtsprechung fort, soweit der Gesellschafter seine „endgültige wirtschaftliche Disposition“ vor dem Zeitpunkt der Veröffentlichung des BFH-Urteils vom 11.07.2017 vorgenommen hat. In der Krise gewährte oder in der Krise „stehengelassene“ Darlehen sowie von vornherein krisenbestimmte Darlehen können nach wie vor als nachträgliche Anschaffungskosten im Rahmen des § 17 EStG Berücksichtigung finden. Gleiches gilt für sog. Finanzplandarlehen, die ebenfalls unter der bisherigen Rechtsprechungsänderung zu den nachträglichen Anschaffungskosten zählen.

##### 2. Finanzierungshilfen nach dem 27.09.2017

- a. Für sämtliche Finanzierungshilfen, die erst nach dem Stichtag endgültig gewährt werden, gilt dagegen die neue Rechtsprechung (s.o.) mit der Folge, daß nachträgliche Anschaffungskosten grundsätzlich nur dann gegeben sind, wenn die Voraussetzungen des § 255 HGB vorliegen. Dies gilt jedenfalls für Nachschüsse im Sinne der §§ 26 ff. GmbHG, sonstige Zahlungen im Sinne des § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB, Einzahlungen in die Kapitalrücklage, Barzuschüsse und den Verzicht auf eine noch werthaltige Forderung.
- b. Andere Finanzierungshilfen sind nach dem BFH ausnahmsweise auch zu erfassen, wenn diese aufgrund einer vertraglichen Abrede mit der Zuführung einer Einlage in das Gesellschaftsvermögen wirtschaftlich vergleichbar sind (d.h. etwa bei Vereinbarung eines Rangrücktritts i. S. d. 5 Abs. 2a EStG).

#### 3. Abzug bei den Einkünften aus Kapitalvermögen

Neben der Berücksichtigung im Rahmen des § 17 EStG tut sich nach jüngster Rechtsprechung eine weitere, nunmehr erst recht bedeutende Möglichkeit auf, Forderungsausfälle wirtschaftlich zu berücksichtigen. Denn nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG kommt ein Abzug von Verlusten aus der Veräußerung (und weiterer Verlustformen) sonstiger Kapitalforderungen nunmehr grundsätzlich in Frage – und damit auch, wie das FG bereits entschieden hat, für Gesellschafterdarlehen und -sicherheiten, die dem Privatvermögen zuzuordnen sind. Insofern bleibt allerdings zu beachten, daß sowohl das Verlustverrechnungsverbot des § 20 Abs. 6 EStG sowie die Beschränkung des Werbungskostenabzuges des § 20 Abs. 9 EStG Hindernisse darstellen – die jedoch unter den Voraussetzungen des § 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b Satz 1 EStG (10% Beteiligungsanteil) entfallen.

#### V. Fazit

Die Rechtsprechungsänderung sowohl des IX. Senates als auch des VIII. Senates führt zu erheblichen Konsequenzen für Finanzierungshilfen von Gesellschaftern. Es wird künftig notwendig sein, daß sich Gesellschafter bereits im Vorhinein sorgfältig damit auseinandersetzen, auf welche Weise und mit welchen Risiken sie ihrer Gesellschaft (Finanz-)Mittel zur Verfügung stellen. Soweit die Möglichkeit bestehen soll, sich den etwaigen Ausfall gewährter Finanzierungshilfen im Rahmen der gewerblichen Einkünfte steuerlich nutzbar zu machen, ist der Handlungsspielraum deutlich eingeschränkt. Gleichwohl bleibt abzuwarten, wie weit die bereits vom BFH zugelassene Ausnahme der aufgrund einer vertraglichen Abrede mit der Zuführung einer Einlage in das Gesellschaftsvermögen wirtschaftlich vergleichbaren Finanzmittel zu verstehen sein wird. Erste Stimmen gehen davon aus, daß auch Finanzplandarlehen und Finanzplanbürgschaften einer generellen Ausnahme von der Beschränkung auf § 255 HGB unterfallen könnten, weil auch sie nicht auf dem Eigenkapitalersatzrecht fußen, sondern individuell vereinbarten vertraglichen Bindungen der Vertragsparteien.<sup>20</sup> Zudem wird sich zeigen, wie die Rechtsprechung mit Gestaltungsversuchen und Ausweichbewegungen umgehen wird. Anhängig beim BFH ist derzeit etwa ein Revisionsverfahren<sup>21</sup>, dessen Gegenstand der Austausch von ursprünglich gewährten Gesellschafterdarlehen durch Gesellschaftereinlagen ist – mit dem Ergebnis nachträglich berücksichtigungsfähiger Anschaffungskosten oder

<sup>20</sup> Vgl. Fuhrmann, NWB 52/2017, S. 4008 f; Weitnauer, GWR 2017, 427; BMF 21.10.2010, BStBl. I 2010, 832.

<sup>21</sup> BFH 11.10.2017 – IX R 5/15 BStBl II 2018, 18.

eines Gestaltungsmissbrauchs im Sinne des § 42 AO. Die Finanzverwaltung hält Letzteres für zutreffend.<sup>22</sup>

Daß nunmehr auch Wertveränderungen einer Kapitalanlage in der privaten Vermögenssphäre berücksichtigt werden, stellt dagegen eine begrüßenswerte Korrektur der bisherigen Handhabung dar. Dies gilt umso mehr, als die Rechtsprechungsänderung des VIII. Senates zeitlich mit derjenigen des IX. Senats zusammenfällt und so für die Ausfälle von Gesellschafter-Finanzierungshilfen zu einem „Auffangtatbestand“ führen könnte. Nachdem das Urteil des BFH vom 24.10.2017 zunächst offengelassen hatte, ob auch Gesellschafterdarlehen im Rahmen des § 20 EStG Berücksichtigung finden könnten, scheint die Rechtsprechung – wie das Urteil des FG Münster zeigt – dies nun konsequenterweise zu bejahen. Da insoweit allerdings noch keine höchstrichterliche Bestätigung vorliegt und das FG Münster

die Revision zugelassen hat, bleibt auch insoweit weiterhin Vorsicht geboten.

Letzteres gilt auch vor dem Hintergrund, daß sich die Finanzverwaltung der Rechtsprechung bisher noch nicht angeschlossen hat. Sie wendet bis zum Tage der Entscheidung des BFH weiterhin die auf dem alten Eigenkapitalersatzrecht beruhenden Grundsätze der Rechtsprechung an, den nachfolgenden Zeitraum betreffende Verfahren ruhen aus Sicht der Finanzverwaltung.<sup>23</sup>

22 OFD Frankfurt 17.11.2017 – S 2244 A-61-St 215, DStR 2018, 303.

23 Vgl. LfSt Niedersachsen 13.03.2018 – S 2244 – 118 – St 244, DStR 2018, 920; OFD NRW, Kurzinformation vom 21.11.2017, DStR 2017, 2734.

## Arbeitsgrundlage für die Praxis.



Leseprobe unter  
[www.boorberg.de/9783415060982](http://www.boorberg.de/9783415060982)

WWW.BOORBERG.DE

## Die rechtlichen und steuerlichen Wesensmerkmale der verschiedenen Gesellschaftsformen

Vergleichende Tabellen

von Professor Dr. Heinz Stehle, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Dr. Anselm Stehle, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, und Dipl. oec. Norbert Leuz, Steuerberater  
2017, 22. Auflage, 96 Seiten, € 25,-

ISBN 978-3-415-06098-2

Das Buch bietet die **einzige Gesamtübersicht** der handelsrechtlichen, gesellschaftsrechtlichen und steuerrechtlichen Wesensmerkmale der wichtigsten Gesellschaftsformen in vergleichenden Tabellen.

In einer kurzen Einführung geben die Autoren allgemeine begriffliche Erklärungen und zeigen die grundsätzlichen Strukturmerkmale und Rechtsquellen auf. Die vergleichende tabellarische Darstellung ist in zwei Hauptteile gegliedert, einen handelsrechtlichen und einen steuerlichen.

Der erste Teil enthält eine Übersicht über die rechtlichen Wesens- und Unterscheidungsmerkmale der **verschiedenen Unternehmensformen**, wobei zu wesentlichen Kriterien in knapper Form Stellung genommen wird.

In der zweiten Übersicht wird die **steuerliche Behandlung** der Gesellschaften und der Gesellschafter nach den wichtigsten Steuerarten dargestellt. Hier sind insbesondere die einschlägigen EU-Vorgaben berücksichtigt.

**BOORBERG**

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 0711/7385-100 · 089/4361564  
TEL 0711/7385-343 · 089/436000-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE S20218

## Die unendliche Geschichte der finalen Verluste: ein neuer Akt durch die Rechtssache C-650/16 Bevola

Prof. Dr. Klaus von Brocke, Rechtsanwalt, EY, München

### Einleitung

Der Begriff der finalen Verluste ist eine Schöpfung der deutschen Rechtsprechung und Literatur im Anschluß an die EuGH-Urteile in den Rechtssachen Marks & Spencer und Lidl. Er bezeichnet diejenigen Verluste EU-ausländischer Tochtergesellschaften bzw. Betriebsstätten, die im Staat ihrer Entstehung nicht mehr steuerlich wirksam berücksichtigt werden können, nämlich weder durch Verwertung bzw. Verrechnung im Wege eines Verlustvor- oder rücktrags. Während im Rahmen der Organschaft die Frage einer Verlustberücksichtigung über die Grenze noch nicht höchstrichterlich geklärt ist, gibt es zu dem Thema der Verrechnung EU-ausländischer Betriebsstättenverluste eine Fülle von Urteilen. Zuletzt galt mit dem EuGH-Urteil in der deutschen Rechtssache TimacAgro die Frage insoweit als geklärt, als EU-Verluste einer Freistellungsbetriebsstätte nicht in Deutschland verrechnet werden konnten. Diese Sichtweise könnte sich mit dem Urteil in der dänischen Rechtssache Bevola erneut ändern.

### Entwicklung der Rechtsprechung

Die Rechtsprechung des BFH zu ausländischen Betriebsstättenverlusten basiert auf der sogenannten Symmetriethese, wonach die Anwendung der Freistellungsmethode auf Grundlage eines DBA nicht nur die in der Betriebsstätte erwirtschafteten Gewinne, sondern auch deren Verluste erfaßt. Das hat zur Folge, daß Verluste aus Freistellungsbetriebsstätten bei der inländischen Besteuerung nicht zum Abzug kommen.<sup>1</sup>

Hiergegen wurden in der Literatur aus der Sicht einer autonomen Interpretation der DBA-Bestimmungen und aus der Perspektive einer an den Grundfreiheiten der EU gemessenen Auslegung der DBA Zweifel angemeldet, da der Ausschluß der steuerlichen Berücksichtigung von Verlusten aus Betriebsstätten in DBA-Staaten europarechtlich bedenklich ist, weil er die Niederlassungsfreiheit i.S.d. Art. 49 AEUV bzw. die Kapitalverkehrsfreiheit i.S.d. Art. 63 AEUV beeinträchtigt, denn inländische Verluste sind im Gegensatz zu ausländischen Verlusten grundsätzlich abzugsfähig.

Der EuGH hatte sich dieser Sichtweise zunächst im Hinblick auf sog. „finale Verluste“ angeschlossen, diese Sichtweise aber zwischenzeitlich revidiert. In der Rs. Lidl Belgium<sup>2</sup> vom 15.05.2008 befaßte sich der EuGH mit der Möglichkeit, Verluste ausländischer Betriebsstätten im Sitzstaat der Muttergesellschaft geltend zu machen. Er kam zu dem Ergebnis, daß die Versagung des Verlustabzugs bei der inländischen Muttergesellschaft zwar grundsätzlich einen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit darstellt, dieser jedoch immer dann gerechtfertigt ist, wenn eine Besteuerung nach einem DBA im Quellenstaat erfolgt und die Verluste dort zukünftig genutzt werden können. Auf diese Weise sollen die willkürliche Verlagerung der Besteuerungszuständigkeit sowie die doppelte Verlustnutzung unterbunden werden können. Dies hat zur Konsequenz daß eine Berücksichtigung von Verlusten aus einer EU-Betriebsstätte beim inländischen Stammhaus auf Grundlage der Niederlassungsfreiheit nur dann gefordert werden kann, wenn im Betriebsstättenstaat keine Möglichkeit zur weiteren Nutzung der Verluste mehr besteht (sog. „finale Verluste“).

Der BFH nahm das ausgesetzte Verfahren wieder auf und urteilte, daß die Verluste einer ausländischen Betriebsstätte im Inland nicht abzugsfähig seien, wenn nach einem DBA die Einkünfte im Inland steuerfrei gestellt sind.<sup>3</sup> Ein phasenweiser Verlustabzug komme aber dann in Frage, wenn der Steuerpflichtige nachweist, daß die Verluste im Betriebsstättenstaat unter keinen Umständen verwertbar sind. Auf dieses BFH-Urteil reagierte die Finanzverwaltung umgehend mit einem Nichtanwendungserlaß.<sup>4</sup> Die ausnahmsweise Gewährung des Verlustabzugs sei auf den Einzelfall beschränkt.

Mit der in Rechtsprechung strittig ausgelegten Frage, wann im Ausland definitiv gewordene Verluste als final zu betrachten sind, setzte der BFH sich in zwei am 09.06.2010

1 St. Rspr. des BFH, zuletzt BFH 05.02.2014, I R 48/11, IStR 2014, 377 m. Anm. Mitschke; Müller ISR 2014, 204.

2 EuGH 15.05.2008 – Rs. C-414/06, Lidl Belgium.

3 BFH 28.06.2006 – I R 8/04, BStBl 2006 II 861.

4 BMF 13.07.2009, BStBl 2009 I 771.

veröffentlichten Urteilen auseinander. Keine finalen Betriebsstättenverluste liegen nach Auffassung des BFH vor, wenn der Betriebsstättenstaat nur einen zeitlich begrenzten Vortrag von Verlusten zulässt.<sup>5</sup> Finale Betriebsstättenverluste seien allerdings – entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung – gegeben, wenn Betriebsstättenverluste aus tatsächlichen Gründen im Betriebsstättenstaat nicht mehr berücksichtigt werden können. Als Beispiele führt der BFH die Umwandlung der Auslandsbetriebsstätte in eine Kapitalgesellschaft, die entgeltliche oder unentgeltliche Übertragung einer Auslandsbetriebsstätte oder deren endgültige Aufgabe an. Liegen danach finale Betriebsstättenverluste vor, seien diese nicht im Veranlagungszeitraum des Entstehens der Verluste, sondern in dem Veranlagungszeitraum abzugsfähig, in dem sie final geworden sind.

Als solche Gründe sah der BFH Fälle der Umwandlung der Auslandsbetriebsstätte in eine (Tochter-) Kapitalgesellschaft, der entgeltlichen bzw. unentgeltlichen Übertragung der Betriebsstätte oder der Aufgabe der Betriebsstätte an. Können die Verluste im Betriebsstättenstaat letztlich doch noch in Folgejahren berücksichtigt werden, sollte eine Korrektur der Verlustberücksichtigung über § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO möglich sein. Allerdings schien der EuGH bei der Frage des Zeitpunkts der Finalität sehr strenge Maßstäbe anzulegen. Die Mitgliedstaaten können einen Nachweis verlangen, daß alle im Tätigkeitsstaat vorgesehenen Möglichkeiten der Berücksichtigung von Verlusten ausgeschöpft wurden.<sup>6</sup>

Darüber hinaus konkretisierte der BFH in seinen beiden Urteilen aus dem Jahre 2010 auch die Frage, in welchem Veranlagungszeitraum finale Verluste zu berücksichtigen sind. Finale Verluste sind danach (erst) in dem Veranlagungs- oder Erhebungszeitraum zu berücksichtigen, in dem die „Finalität“ eintritt. Ein Abzug der Verluste im Inland sollte sowohl von der einkommens- bzw. körperschaftsteuerlichen als auch von der gewerbsteuerlichen Bemessungsgrundlage möglich sein.<sup>7</sup>

Bundestag und Bundesrat reagierten auf die EuGH-Rechtsprechung mit der Verabschiedung des neuen § 2a EStG im Rahmen des JStG 2009. Demnach soll das Abzugsverbot innerhalb der EU/des EWR dann nicht mehr gelten, wenn das DBA die Anrechnungsmethode vorsieht. Dann können ausländische Verluste mit inländischen Einkünften verrechnet werden. Sieht das DBA die Freistellungsmethode vor, so ist das Abzugsverbot weiterhin zulässig, wenn es aus der Aufteilung der Besteuerungsrechte zwischen der Bundesrepublik Deutschland und den Mitgliedstaaten folgt. Jedoch auch nach der Entscheidung Lidl Belgium<sup>8</sup> ist die Abzugsfähigkeit von ausländischen Verlusten alles andere als geklärt. Insbesondere ließ der EuGH offen, ob ein Abzugsverbot auch dann gerechtfertigt ist, wenn die Verluste definitiv werden. So kennen einige Mitgliedstaaten die Möglichkeit des Verlustrücktrags, nicht aber die des Verlustvortrags. Oder der Verlustrücktrag ist an bestimmte Fristen gebunden. In derartigen Fällen drohen Verluste aus-

ländischer Betriebsstätten immer noch definitiv zu werden. Gleiches gilt für die Verluste von Betriebsstätten, wenn deren Tätigkeit eingestellt wird. Ob Verluste der Betriebsstätte danach durch eine eventuelle Wiederaufnahme der Tätigkeit nochmals aufleben oder endgültig werden, richtet sich allein nach dem Recht des Quellenstaates. In Deutschland gehen die Finanzämter beispielsweise von einem Wiederaufleben aus, während die Verluste in anderen Mitgliedstaaten unterzugehen drohen. Die Nachweispflicht, ob die Bedingungen hierfür erfüllt sind, obliegt alleine dem Stammhaus. Die Höhe der Verluste ist ausschließlich nach deutschen steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften zu bestimmen.

Die Voraussetzung des Vorliegens endgültiger Verluste für die Möglichkeit der Verrechnung mit Gewinnen des Stammhauses birgt in der Folge jedoch auch die Gefahr, daß einzelne Mitgliedstaaten ihre Verlustvor- und -rücktragsmöglichkeiten reduzieren, damit endgültige Verluste möglichst schnell entstehen und eine Verrechnung mit Gewinnen der Betriebsstätte unwahrscheinlich wird und damit schneller zu Lasten anderer Mitgliedstaaten verrechnet werden können. Aus dem nachfolgenden EuGH-Urteil vom 23.10.2008 in der Rs. Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee<sup>9</sup> schlußfolgerten denn auch Teile in der Literatur, daß zeitliche Begrenzungen in der Verlustnutzung nicht zu Lasten des Staates des Stammhauses gelten.<sup>10</sup> Somit kann derzeit nur anhand der Rechtsprechung des EuGH mit Sicherheit festgestellt werden, daß endgültige Verluste nur in dem Fall der Liquidation bzw. der Aufgabe der Betriebsstätte vorliegen.

Grundsätzlich kann bei einer Betriebsstätte nicht von einer Liquidation gesprochen werden, da sie keine eigene Rechtspersönlichkeit besitzt, sondern mit dem Stammhaus eine Einheit bildet und eine getrennte Betrachtung nicht erfolgen kann. Es kann jedoch die Tätigkeit der Betriebsstätte aus betriebswirtschaftlichen Gründen eingestellt werden, so daß angenommen werden kann, daß die vorhandenen Verluste damit endgültig nicht mehr genutzt werden können. Ein „Wiederaufleben“ der Betriebsstätte zu einem späteren Zeitpunkt im gleichen Mitgliedstaat ist jedoch denkbar. Dann könnten die Verluste erneut genutzt werden und wären demnach nicht endgültig. Allerdings ist auch hier das Recht des Quellenstaates alleiniger Maßstab.

Das Einstellen der Tätigkeit aus wirtschaftlichen Gründen muß klar abgegrenzt werden von mißbräuchlichen

5 BFH 09.06.2010 – I R 100/09, BStBl 2010 II 1065.

6 EuGH 21.02.2013, Rs. C-123/11 (A Oy), IStR 2013, 239, Rz. 54.

7 BFH 09.06.2010, I R 107/09, IStR 2010, 663, Rz. 26 ff.

8 EuGH, a.a.O., Rs. Lidl Belgium.

9 EuGH 23.10.2008 – Rs. C-157/07, Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee.

10 Vgl. Lamprecht, IStR 2008, 766–769.

Gestaltungen, die lediglich dazu dienen, den bei der Betriebsstätte vorhandenen Verlust beim Stammhaus zum Abzug zu bringen. Bei einer Liquidation einer Betriebsstätte müßte ein Nachweis dafür, daß für das Einstellen der Tätigkeit wirtschaftliche Gründe vorlagen und eine Wiederaufnahme der Tätigkeit in gleicher Form nicht geplant ist, genügen, damit die Verluste als endgültig anerkannt werden. Bei einem Verkauf der Betriebsstätte an Dritte oder ihrer Umwandlung können die bei der Betriebsstätte vorhandenen Verluste ebenfalls endgültig nicht mehr genutzt werden. In vielen Mitgliedstaaten verfallen die Verluste der Betriebsstätte nicht, wenn ihre Tätigkeit eingestellt wird und später in demselben Mitgliedstaat eine neue Betriebsstätte gegründet wird. Auch besteht das Risiko, daß die stillen Reserven der Betriebsstätte bei Einstellen der Tätigkeit besteuert werden. Insoweit läge aber auch eine Verlustnutzungs-möglichkeit i.S.d. EuGH-Rechtsprechung vor.

Lange Zeit hatte der EuGH seine Rechtsprechung zu finalen Verlusten in jüngerer Vergangenheit trotz offen vorgetragener Kritik von Generalanwälten in den Schlußanträgen in den Verfahren A Oy (zu einem grenzüberschreitenden upstream-merger), K (Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften) und in einem Vertragsverletzungsverfahren gegen Großbritannien (zur Umsetzung des Marks & Spencer-Urteils des EuGH aus dem Jahre 2005)<sup>11</sup> aufrecht erhalten. Der Gerichtshof signalisierte in seinen Urteilen vom 21.02.2013<sup>12</sup> und vom 03.02.2015<sup>13</sup> aus, daß nicht mehr nutzbare Verluste grundsätzlich final und damit im Stammhausstaat bzw. im Staat der Muttergesellschaft zu berücksichtigen sein sollten. Der BFH folgte dieser Rechtsprechung.<sup>14</sup>

## Das Ende finaler Verluste durch die Rs. TimacAgro?

Eine Kehrtwende vollzog der EuGH allerdings in seinem Urteil TimacAgro Deutschland.<sup>15</sup> Im Sachverhalt des Ausgangsverfahrens hatte die TimacAgro Deutschland GmbH eine Betriebsstätte in Österreich unterhalten, welche in der Mehrzahl der Jahre 1997 – 2005 Verluste erzielte. Die Verluste in den Jahren 1997 und 1998 wurden nach § 2a Abs. 3 EStG a.F. in Deutschland berücksichtigt. In den Folgejahren war dies wegen der Abschaffung dieser Regelung zum VZ 1999 nicht mehr möglich. Nach der vom BFH vertretenen Symmetriethese kommt eine Verlustberücksichtigung in Freistellungsfällen grundsätzlich nicht in Betracht. Im Jahre 2005 übertrug die TimacAgro Deutschland GmbH ihre österreichische Betriebsstätte entgeltlich auf eine andere Konzerngesellschaft, so daß eine weitere Verlustnutzung durch Einkünfte aus dieser Betriebsstätte nicht mehr möglich war. Die Übertragung löste gem. § 52 Abs. 3 Satz 3 und 5 EStG eine Nachversteuerung der zuvor nach § 2a EStG a.F. abgezogenen Verluste aus. Eine Beschränkung der Nachversteuerung auf tatsächlich angefallene Veräuße-

rungsgewinne war nach dem Wortlaut der Regelung nicht möglich, so daß die Nachversteuerung auch Verluste erfaßte, die nach bisherigem Verständnis als final anzusehen waren.

Das zur Entscheidung berufene FG Köln legte dem EuGH daraufhin zwei Vorlagefragen vor. Zum einen wollte das FG Aufschluß darüber, ob eine Nachversteuerung aus Anlaß der entgeltlichen Übertragung einer Betriebsstätte, der jedoch keine Gewinnerzielung zugrundeliegt, unionsrechtlich zulässig ist (Vorlagefrage 1). Das FG Köln sah diese Frage als nicht durch das EuGH-Urteil in der Rs. Krankenhaus Ruhesitz Wannsee geklärt an, da dort die Nachversteuerung durch tatsächlich erzielte Gewinne ausgelöst wurde. Zum anderen wollte das FG Köln wissen, ob finale Verluste auch dann vorliegen, wenn der Wegfall der Möglichkeit zur weiteren Verlustnutzung durch eine Übertragung innerhalb eines Konzerns ausgelöst wurde (Vorlagefrage 2). Beide Vorlagefragen hätten an sich auf Grundlage des EuGH-Urteils Lidl Belgium bzw. der bereits ergangenen BFH-Rechtsprechung zu finalen Betriebsstättenverlusten entschieden werden können. Die grundsätzliche Berücksichtigungspflicht finaler Verluste ergab sich aus dem Lidl Belgium-Urteil. In seinem Urteil I R 48/11<sup>16</sup> hatte der BFH darauf aufbauend in einem obiterdictum festgestellt, daß auch Verluste aus einer konzerninternen Übertragung als final i. S. d. Lidl Belgium-Rechtsprechung anzusehen sind. Das FG Köln hatte in seinem Vorlagebeschluß v. 19.02.2014 insbesondere letztgenannte Annahme bezweifelt und sich darüber hinaus die in jüngerer Zeit geäußerte Kritik der Generalanwälte *Kokott* und *Mengozi* zu eigen gemacht.

In seiner Entscheidung vom 17.12.2015 bestätigt der EuGH in seinen Ausführungen zur ersten Vorlagefrage, daß in der Nachversteuerung der zuvor abgezogenen Verluste der Jahre 1997 und 1998 eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit liege, denn bei einer inländischen Betriebsstätte wäre aus diesem Anlaß keine Nachversteuerung vorgenommen worden (Rn.24 des Urteils). Im Hinblick auf die Vergleichbarkeit konstatiert der Gerichtshof, daß eine Gesellschaft mit einer ausländischen Betriebsstätte sich im

11 Schlußanträge der GA'in *Kokott* v. 19.70.2012, Rs. C-123/11, (A Oy), IStR 2012, 618, m. Anm. *Schnitger/Mitschke*; *Müller* IStR 2012, 25; Schlußanträge des GA *Mengozi* v. 21.03.2013, Rs. C-322/11 (K), IStR 2013, 312, m. Anm. *Mitschke*; *Müller* IStR 2013, 193; Schlußanträge der GA'in *Kokott* v. 23.10.2014, Rs. C-172/13, Kommission ./ Vereinigtes Königreich; IStR 2014, 855, m. Anm. *Benecke/Staats*; *Müller* IStR 2014, 415.

12 Rs. C-123/11 – A Oy, IStR 2013, 239, m. Anm. *Ditz/Quilitzsch*; *Müller* IStR 2013, 103.

13 Rs. C-172/13 – Kommission ./ Vereinigtes Königreich, IStR 2015, 137, m. Anm. *Benecke/Staats*; *Müller* IStR 2015, 139; *Linn/Oumar* IWB 2015, 259.

14 Vgl. BFH 05.02.2014, I R 48/11, IStR 2014, 377 m. Anm. *Mitschke*; *Müller* IStR 2014, 204.

15 EuGH 17.12.2015 – Rs. C-388/14 – TimacAgro Deutschland.

16 BFH 05.02. 2014 – I R 48/11, DB 2014, 931.

Hinblick auf Maßnahmen zur Vermeidung oder Abschwächung einer Doppelbesteuerung grundsätzlich nicht in einer vergleichbaren Situation zu einer Gesellschaft mit einer inländischen Betriebsstätte befinde, allerdings führe im konkreten Fall die Zulässigkeit der Verlustberücksichtigung nach § 2a Abs. 3 EStG a.F. insoweit zu einer Gleichstellung von ausländischer und inländischer Betriebsstätte, so daß die Vergleichbarkeit zu bejahen sei (Rn. 27 f. des Urteils).

Der EuGH verweist zur Begründung auf Rn. 25 seines *Nordea Bank*-Urteils. Im Hinblick auf die Verhältnismäßigkeit der Beschränkung stellt der EuGH zunächst fest, daß die Nachversteuerung zu den Zielen der ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungshoheit sowie der Kohärenz des Steuersystems in angemessenem Verhältnis stehe (Rn. 51 des Urteils), daß aber dennoch entsprechend den *Marks & Spencer*-Grundsätzen endgültig gewordene Verluste zu berücksichtigen sind. Sodann verweist der Gerichtshof auf die aus dem Urteil *AOy*<sup>17</sup> bekannten Grundsätze, wonach ein Verlust nur dann endgültig ist, wenn die betreffende Betriebsstätte keine Einnahmen mehr hat. Erziele die Betriebsstätte auch nur minimale weitere Einnahmen, so liege kein endgültiger Verlust vor, der zur Berücksichtigung im Stammhausstaat verpflichtet (Rn. 54 f. des Urteils). Sodann verweist der EuGH auf den Vortrag Österreichs, wonach nicht alle Möglichkeiten zur Verlustberücksichtigung in Österreich genutzt wurden. Insgesamt stehe die Regelung des Art. 49 AEUV einer Nachversteuerungsregelung wie der im Ausgangsverfahren nicht entgegen, welche im Fall der Veräußerung der Betriebsstätte eine Nachversteuerung zuvor abgezogener Verluste vorsieht, wenn nach dem anwendbaren DBA der Stammhausstaat eine Freistellung der Betriebsstättengewinne vorsieht.

Der kürzere – jedoch umso bedeutsamere – Teil des Urteils betrifft die zweite Vorlagefrage zur Nichtberücksichtigung der Verluste unter Geltung der Freistellungsmethode. Dies betrifft den Großteil der in der Praxis vorkommenden Fälle finaler Verluste. Der EuGH stellt einleitend kurz fest, daß die Nichtberücksichtigung ausländischer Betriebsstättenverluste eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit darstellt. In einem zweiten Schritt wiederholt der EuGH die bereits zur ersten Vorlagefrage genutzte Formel zur Vergleichbarkeit der Situation bei der Besteuerung von Auslandsbetriebsstätten. Die Subsumtion führt sodann zwanglos zum Ergebnis, daß bei Freistellungsbetriebsstätten die Vergleichbarkeit nicht gegeben ist. Eine weitere Prüfung der Rechtfertigungsgründe sowie der Angemessenheit erübrigte sich deshalb. In seinem Tenor kommt der EuGH dann zum Ergebnis, daß eine Regelung unionsrechtlich nicht zu beanstanden ist, die im Fall der konzerninternen Veräußerung einer EU-Betriebsstätte die Berücksichtigung der Betriebsstättenverluste bei der Bemessungsgrundlage des Stammhauses nicht zuläßt.

Das Urteil hatte für die Rechtsprechung der nationalen Gerichte, insbesondere der des BFH, zur grenzüberschreiten-

den Verlustberücksichtigung bei Freistellungsbetriebsstätten weitreichende Auswirkungen.<sup>18</sup> Der EuGH beschränkte seine Ausführungen zwar auf Verluste, welche infolge einer konzerninternen Übertragung nicht mehr nutzbar wurden, die Reichweite der Feststellungen des EuGH dürften jedoch Freistellungsbetriebsstätten insgesamt betreffen. Während die Gerichte bislang, in Übereinstimmung mit der h.M. in der Literatur und wohl auch der Finanzverwaltung, davon ausgegangen waren, daß auch bei Freistellungsbetriebsstätten die Vergleichbarkeit als gegeben anzusehen war, und vielmehr die Frage nach der Finalität der Verluste problematisiert hatten, schied nach den Ausführungen des EuGH in seinem *Timac Agro*-Urteil eine weitere unionsrechtliche Prüfung bei Freistellungsbetriebsstätten nunmehr aus. Die Frage nach der Finalität hatte aber weiterhin Relevanz in EU- bzw. EWR-Fällen, in denen die Anrechnungsmethode zur Anwendung kommt. Dies kann bei Betriebsstätten mit passiven niedrig besteuerten Einkünften der Fall sein oder aber auch in Fällen, in denen das anwendbare DBA einen Übergang zur Anrechnungsmethode vorsieht.

## Verfahren anhängig beim BFH

Seit 2017 sind mehrere Verfahren, welche sich mit der Berücksichtigung von finalen ausländischen Betriebsstättenverlusten befassen, beim BFH anhängig, u. a. im Zusammenhang mit der Berücksichtigung von finalen ausländischen Betriebsstättenverlusten aus der Beteiligung an einer niederländischen (Art. 5 DBA Niederlande) und einer österreichischen (Art. 7 DBA Österreich) Personengesellschaft. In diesem Zusammenhang richtete das FG Münster im Jahr 2017 die folgenden Fragen an den BFH:<sup>19</sup>

- Sind mit den Betriebsstättengewinnen nach Art. 5 DBA-Niederlande auch die Betriebsstättenverluste aus der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer auszunehmen?
- Befinden sich ausländische Betriebsstätten in Bezug auf Maßnahmen, die der Ansässigkeitsstaat der (Mutter-)Gesellschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung derer Gewinne ergreift, grundsätzlich nicht in einer mit der Situation einer inländischen Betriebsstätte vergleichbaren Situation?
- Besteht im Fall einer Freistellungsbetriebsstätte keine unionsrechtliche Verpflichtung zur grenzüberschreitenden Berücksichtigung von finalen Verlusten?  
Beide Verfahren sind aktuell beim BFH anhängig.<sup>20</sup>

<sup>17</sup> EuGH 21.02. 2013 – Rs. C-123/11.

<sup>18</sup> Vgl. Anschlußurteil des BFH v. 22.02. 2017 – I R 2/15, BStBl 2017 II 709.

<sup>19</sup> FG Münster v. 28.03.2017 – Rs. 12 K 3541/14; FG Münster v. 28.03.2017 12 K 3545/14.

<sup>20</sup> BFH I R 49/17; BFH I R 48/17.

## Die Entscheidung vom 12.06.2018 in der Rs. C-650/16 BevolaTrock

Schon die Schlußanträge des Generalanwalts *Sánchez-Bordona* in der Rs. BevolaTrock zur Berücksichtigung finaler Betriebsstättenverluste vom 17.01.2018 haben erneut die Hoffnung genährt, daß auch trotz Freistellung der Einkünfte einer Betriebsstätte finale Verluste zu berücksichtigen seien. Bemerkenswert ist hierbei, daß die Verluste auch dann zu berücksichtigen seien, wenn das nationale Steuersystem eine Option zu einer Gruppenbesteuerung vergibt, mit Hilfe derer ein Abzug der ausländischen Verluste erreicht werden könnte. Der Sachverhalt stellte sich wie folgt dar.

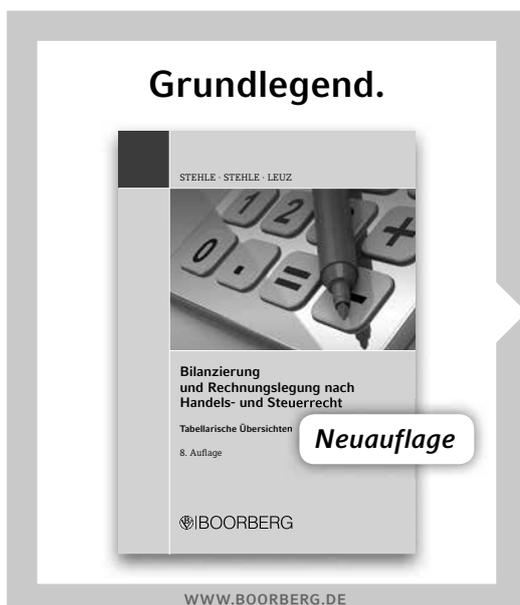
Die A/S Bevola ist eine Gesellschaft mit Sitz in Dänemark und war im Steuerjahr 2009 im Besitz einer finnischen Betriebsstätte. Diese stellte im selbigen Jahr ihren Betrieb ein. Die aus der Betriebsstätte resultierenden Verluste konnten in Finnland nicht angerechnet werden. In Dänemark wurde dem Stammhaus selbst der beantragte Abzug der Verluste von der dänischen Bemessungsgrundlage von seitens der dänischen Finanzverwaltung verwehrt, da sie zuvor nicht zur sogenannten „internationalen gemeinsamen Besteuerung“ optiert hatte. An eine dementsprechend gewählte Option sind sämtliche im Ausland belegenen Betriebsstätten und die Muttergesellschaft auf zehn Jahre gebunden. Bevola legte gegen diese Entscheidung Rechtsmittel beim Berufungsgericht ein und brachte vor, der Abzug wäre möglich gewesen, wenn es sich um Verluste einer dänischen Betriebsstätte gehandelt hätte. Diese Ungleichbehandlung stelle eine Beschränkung der durch Artikel 49 AEUV gewährleisteten Niederlassungsfreiheit dar.

Der EuGH ist in überraschend deutlicher Art und Weise den Schlußanträgen in seinem Urteil am 12.06.2018 gefolgt

und läßt die Verrechnung ausländischer finaler Betriebsstättenverluste zu. In einer etwas verwirrenden Argumentation grenzt er zwar die Rs. Bevola von der Rs. TimacAgro ab. Dabei geht der Gerichtshof davon aus, daß bei Anwendung einer Freistellungsmethode zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung und der doppelten Verlustberücksichtigung inländische und ausländische Betriebsstätten nicht in einer vergleichbaren Situation sind. Dies träfe aber nicht mehr zu, wenn es sich um finale Verluste handelte, also die Gefahr einer doppelten Verlustberücksichtigung nicht gegeben sei. In diesem Szenario wäre die Vergleichbarkeit gegeben und der Verlustabzug zuzulassen. Somit ist, ohne daß es der EuGH explizit feststellt, unterm Strich wieder die Uhr zurück auf die Rs. Lidl gestellt. Und daß mit dem vollen Gewicht der Großen Kammer des EuGH (also 13! Richtern) während TimacAgro „nur“ in der Besetzung mit fünf Richtern entschieden wurde. Damit erhält erneut der BFH die wenig beneidenswerte Aufgabe mit geschickter Argumentation die ursprüngliche Rechtslage von 2010 wieder herzustellen.

### Fazit

Man könnte fast geneigt sein zu sagen, „Gehen sie zurück auf Los“. Die Rs. BevolaTrock ist eine klare Bestätigung der Prinzipien aus der Rs. Marks & Spencer und damit der Rs. Lidl. Wenn der Steuerpflichtige nachweist, daß er seine im Ausland durch die Betriebsstätte generierten Verluste nicht mehr verrechnen kann, sind diese finalen Verluste im Rahmen der deutschen Bemessungsgrundlage des Stammhauses abziehbar. Die Rs. TimacAgro war, wie viele Kommentatoren kritisiert haben, also doch ein Ausrutscher.



### Bilanzierung und Rechnungslegung nach Handels- und Steuerrecht

in tabellarischen Übersichten

von Professor Dr. Heinz Stehle, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Dr. Anselm Stehle, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, und Dipl. oec. Norbert Leuz, Steuerberater

2018, 8., überarbeitete und erweiterte Auflage, 152 Seiten, € 40,- ISBN 978-3-415-06168-2

Die Broschüre bietet die einzige Gesamtübersicht der einzelnen Anforderungen an Kapitalgesellschaften hinsichtlich Bilanzierung und Rechnungslegung in fünf vergleichenden Tabellen.

Die 8. Auflage erforderte eine detaillierte Überarbeitung des Buchs. Besonders zu erwähnen sind das Kleinstkapitalgesellschaften-Bilanzrechtsänderungsgesetz, das Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz, die sich stetig verändernden IFRS sowie die Aktienrechtsnovelle 2016. Auch auf die vielen steuerlichen Änderungen, z.B. durch das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens vom 18.7.2016, ist hinzuweisen.

**IBOORBERG**

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

SZ0118

# Hilfreich – einfach – zeitsparend.



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

Arbeitsmappe, 2018, etwa 20 Seiten  
Einführung + Materialien, DIN A4,  
€ 179,- einschl. Ordner und CD-ROM  
Das erste Update ist im Preis enthalten.  
ISBN 978-3-415-06302-0

Der Datenschutz in der Rechtsanwaltskanzlei wandelt sich mit der neuen DSGVO von einem »Checklisten-Datenschutz« zu einem risiko-basierten Konzept-Datenschutz. Hier setzt die Arbeitsmappe mit CD-ROM an.

Herzstück des Werks ist die CD-ROM. Die darauf enthaltenen Formulare zur Datenschutzdokumentation sind nach einem konsequent prozessorientierten Ansatz konzipiert. Anhand der personenbezogenen Verfahren bzw. Prozesse der Anwaltskanzlei verwalten Sie mit den elektronischen Formularen alle Inhalte zum datenschutzkonformen Regelbetrieb, zu den Betroffenenrechten und zu Spezialthemen.

Die elektronischen Formulare sind optimal auf die Bedürfnisse der Anwaltskanzlei abgestimmt. Sie haben – wenn möglich – Auswahlfelder und Ankreuzlisten statt frei einzugebender Texte und erlauben die Versionierbarkeit der Prozesse.

Die Arbeitsmappe enthält eine kurze Einführung in die Materie, die abgedruckte DSGVO sowie die Musterformulare der CD-ROM und hilfreiche Checklisten. Darüber hinaus bietet sie Platz für Ihre Datenschutzdokumentation.



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

WWW.BOORBERG.DE

 BOORBERG

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

## Das Kassenstaatsprinzip

RA/FAStR Mario Knepper, RA/FAStR Dr. Stephan Dornbusch, Meyer-Köring Rechtsanwälte Steuerberater, Bonn

### Hintergrund

Bei der Entsendung von Mitarbeitern ins Ausland stellt sich regelmäßig die Frage, in welchem Land Tätigkeitsvergütungen zu besteuern sind. Zumeist lenkt diese Frage den Blick zuerst in das jeweilige Doppelbesteuerungsabkommen und dort in erster Linie auf die dem Art. 15 OECD-MA entsprechenden Regelungen über unselbständige Arbeit. Eine Ausnahme gilt für den öffentlichen Dienst, dem in Art. 19 OECD-MA das Kassenstaatsprinzip gewidmet ist. Auf dieses soll aufgrund aktueller Entwicklungen in der Rechtsprechung nachfolgend das Augenmerk gerichtet werden.

Eine inländische Besteuerung greift selbst bei dauerhaftem Auslandsaufenthalt des Mitarbeiters, wenn dieser Einkünfte aus inländischen öffentlichen Kassen erhält (sog. „Kassenstaatsprinzip“). Von einer öffentlichen Kasse spricht man, wenn sie zum Bereich der unmittelbaren oder mittelbaren Staatsverwaltung gehört und der staatlichen Aufsicht unterliegt. Sie kann von Gebietskörperschaften, anderen öffentlichen Körperschaften, Anstalten, Stiftungen oder Zweckvermögen unterhalten werden. Kassen von Religionsgemeinschaften gehören dazu, wenn die Religionsgemeinschaft eine Körperschaft des öffentlichen Rechts ist.

Wie nachfolgende Ausführungen zeigen, kann sich über den Kreis der öffentlich-rechtlichen Arbeitgeber und Dienstherrn hinaus auch bei inländischen Arbeitgebern des Privatrechts wie bspw. gemeinnützigen Organisationen („NGOs“), die durch öffentliche Mittel gefördert werden, die Frage stellen, ob von ihnen im Ausland eingesetzte Mitarbeiter einer beschränkten Steuerpflicht aufgrund des Kassenstaatsprinzips unterliegen, auch wenn diese niemals deutschen Boden betreten haben (sog. „Ortskräfte“). Hier sind insbesondere die Fälle der GIZ (Deutsche Gesellschaft für internationale Zusammenarbeit (GIZ) GmbH), des DAAD (Deutscher Akademischer Austauschdienst e.V.) oder des Goethe Institut e.V. zu nennen – mithin grundsätzlich privatrechtlicher Organisationen, die staatliche Fördermittel erhalten und der staatlichen Aufsicht unterstehen.

Wie die Praxis zeigt, schleichen sich Bewertungsunsicherheiten bei Arbeitgebern in Privatrechtsform ein, die ihre Mitarbeiter oder Ortskräfte in zu 100% durch die öffentliche Hand geförderte Auslandsprojekte einsetzen. Das Kassenstaatsprinzip greift hierbei zumindest im Ergebnis nach der deutschen Finanzverwaltungspraxis nur, wenn die

finanzierende öffentliche Hand ein umfassendes Kontroll- und Aufsichtsrecht ausübt, was bislang nur bei einer Beteiligung etwa des Bundes angenommen wurde. Da zum Teil aber eine höchstrichterliche Klärung aussteht, ist es sinnvoll, die Rechtslage zum „Kassenstaatsprinzip“ näher zu beleuchten. Auch diese setzt sich entsprechend der allgemeinen Systematik grenzüberschreitender Sachverhalte aus dem Zusammenspiel der internationalen und nationalen/unilateralen Regelungen zusammen:

- auf Ebene des DBA wird entschieden, ob einem der beiden Abkommensstaaten als „Kassenstaat“ ein Besteuerungsrecht zusteht,
- auf Ebene des nationalen Rechts dieses Kassenstaats (vgl. § 1 Abs. 2 EStG; § 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG) entscheidet sich dann, welche inländische Besteuerung sich ergibt. Dies wird nachfolgend für den Fall betrachtet, daß Deutschland als Kassenstaat gilt.

### 1. Zuweisung des Besteuerungsrechts nach DBA

Die Mehrheit der DBA enthalten eine Regelung zum „öffentlichen Dienst“ entsprechend Artikel 19 Abs. 1 OECD-MA.

#### a) Einfache Kassenstaatsklausel: Bezüge aus dem öffentlichen Dienst

Danach können Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen (ausgenommen Ruhegehälter), die von einem Abkommensstaat (dem Bund) oder einer in ihm gelegenen Gebietskörperschaft (Länder, Gemeinden) an eine natürliche Person (Bediensteten) für die diesem Staat oder der Gebietskörperschaft geleisteten Dienste gezahlt werden, nur in dem Sitzstaat der auszahlenden öffentlichen Kasse besteuert werden (sog. „einfache Kassenstaatsklausel“). Einige DBA stellen dabei sogar klar, daß dies nur für „unmittelbar“ von den vorgenannten juristischen Personen des öffentlichen Rechts gezahlten Vergütungen gilt (z.B. Art. 18 Abs.1 DBA Kenia).

Art. 19 Abs. 2 OECD-MA erweitert dieses Kassenstaatsprinzip auch auf Ruhegehälter, Pensionen und ähnliche Vergütungen, die von einem Vertragsstaat, einer seiner Gebietskörperschaften oder aus einem von diesem Staat

oder der Gebietskörperschaft errichteten Sondervermögen für die diesen in der Vergangenheit geleisteten Dienste gezahlt werden. So werden z.B. Pensionen also ebenfalls nur im Kassenstaat und nicht in dem früheren Tätigkeitsstaat oder im Ansässigkeitsstaat besteuert.

Die einfache Kassenstaatsklausel des Art. 19 Abs. 1 OECD-MA hat grundsätzlich einen engen persönlichen Anwendungsbereich. Sie findet schon dann keine Anwendung mehr, wenn die Auszahlung durch eine juristische Person des Privatrechts (z.B. den nichtstaatlichen Arbeitgeber) erfolgt; es verbleibt dann bei der Anwendung des Artikels über die unselbständige Arbeit (dem Art. 15 OECD-MA vergleichbare Regelung).<sup>1</sup> Dabei soll es auch dann verbleiben, wenn die juristische Person des Privatrechts hinsichtlich ihres Finanzgebarens der Aufsicht oder Prüfung durch die öffentliche Hand unterliegt und die gezahlte Vergütung überwiegend aus öffentlichen Mitteln finanziert wird.

Einige DBA weiten das Kassenstaatsprinzip über den Kreis der klassischen Staats- und Gebietskörperschaften hinaus auf alle juristischen Personen des öffentlichen Rechts aus (z. B. Art. 19 Abs. 1 DBA-Schweiz), was dann zu einem Gleichlauf mit dem Verständnis des nationalen Rechts führt. Dabei kommt es aber auf zwei Kriterien an, nämlich daß die Zahlungen geleistet werden

- zulasten der öffentlichen Kasse (finanzieller Bezug)
- und für Dienste, die im öffentlichen Interesse liegen (sachlicher Bezug).

Dies wird bei Dienstleistungen für internationale Organisationen stets unterstellt. Einige DBA verlangen darüber hinaus aber noch, daß der Staat/die Gebietskörperschaft auch die Arbeitgeber-/Dienstherrenfunktion innehaben muß oder die Tätigkeit in der öffentlichen Verwaltung ausgeübt wird.

Soweit Art. 19 Abs. 2 a) OECD-MA die Möglichkeit bietet, das Kassenstaatsprinzip auf von den Vertragsstaaten oder eine ihrer Gebietskörperschaften errichtetes Sondervermögen zu beziehen, ist hierunter grundsätzlich das unselbständige Sondervermögen zu verstehen, das dem Staat bzw. der Gebietskörperschaft als eigene Einrichtung zugeordnet ist. Diese Bestimmung ist letztlich aber keine echte Erweiterung des Anwendungsbereichs, sondern wirkt nur deklaratorisch, da sie schließlich keinen weiteren Rechtsträger „Sondervermögen“ fingieren will.

Der Anwendungsbereich des Kassenstaatsprinzips kann aber erweitert oder beschränkt sein:

aa) Getreu dem im Steuerrecht beliebten Grundsatz „Keine Regel ohne Ausnahme“ ergeben sich Beschränkungen mit Auswirkung auf die Zuordnung des Besteuerungsrechts zum einen aus der Regelung entsprechend Art. 19 Abs. 1 Buchst. b) OECD-MA. Danach wird das alleinige Besteuerungsrecht dem Tätigkeitsstaat dann zugeordnet, wenn der Arbeitnehmer dort ansässig ist und dessen Staatsangehörigkeit besitzt ( sog. Ortskräfte).

bb) Eine andere Art der Beschränkung enthalten einige DBA in Form einer sog. switch over oder subject to tax-Klau-

sel. Diese will verhindern, daß durch die Anwendung des Kassenstaatsprinzips letztlich unbesteuerte Einkünfte (sog. „weiße Einkünfte“) entstehen, weil der Kassenstaat das ihm nach dem DBA zustehende Besteuerungsrecht nach seinem nationalen Recht so anwendet, daß er die Einkünfte nicht besteuert. Häufig ordnen die betreffenden DBA dann einen Rückfall in die Besteuerungsregelung entsprechend Art. 15 DBA OECD-MA an, wodurch dann das Tätigkeitsstaatsprinzip zur Anwendung gelangt.

## b) Erweiterte Kassenstaatsklausel: Entwicklungshilfeprogramme

In einer Reihe von DBA erfährt diese Kassenstaatsklausel eine Erweiterung auch auf Zahlungen von privatrechtlich organisierten Rechtsträgern.

aa) Eine von der juristischen Person des öffentlichen Rechts zu einem verselbständigten Rechtsträger errichtete juristische Person des Privatrechts unterfällt dem „Kassenstaatsprinzip“ nur, wenn das jeweilige DBA dies ausdrücklich anordnet. Hiervon machen viele der deutschen DBA Gebrauch und ordnen etwa für konkret benannte Körperschaften eine Anwendung an. Soweit allerdings in dem jeweiligen DBA eine Anwendung auf für von der Deutschen Bundesbank, Bundespost und Bundesbahn und entsprechenden Organisationen des jeweils anderen Vertragsstaates gezahlte Vergütungen (z.B.: Argentinien, Belgien, Finnland, Griechenland, Großbritannien 1964/70 und Israel) angeordnet wird, dürfte dies inzwischen ins Leere gehen. Denn dies sind die Bezeichnungen der ehemaligen Bundessondervermögen, die inzwischen im Wege der Privatisierung auf Aktiengesellschaften übergegangen sind (z.B. die ehemalige „Bundesbahn“ auf die „Deutsche Bahn AG“ oder die „Bundespost“ auf die drei Aktiengesellschaften (Deutsche Post AG, Deutsche Telekom AG und Deutsche Postbank AG). Hier stellt sich die Frage, ob diese privatisierten Rechtsträger als „entsprechende Organisation“ bewertet werden können, wenn das DBA eine solche Öffnungsklausel enthält.

Einige DBA formen ihr Pendant zu Art. 19 OECD-MA zu einer Blankettnorm aus (z.B. Art. 19 Abs. 4 Satz 1 Buchst. c) 2. Alt. DBA Dänemark; Art. 19 Abs. 5 Satz 2 DBA- Algerien), wonach das Kassenstaatsprinzip auch für Zahlungen von „sonstigen Institutionen“ gilt, die von den zuständigen Behörden der Vertragsstaaten bestimmt werden können. Das setzt eine Verständigungsvereinbarung der beiden Staaten voraus, die innerstaatlich durch Rechtsverordnung mit Bindungswirkung ausgestattet werden kann (§ 2 Abs. 2 AO). Auf dieser Grundlage ist z.B. die Einigung der deutschen und algerischen Behörden erfolgt, daß ab dem

1 LfSt Bayern – Verfügung vom 25.02.2015 – S 2300.1.1-6/29 St32 – IStR 2016, 863, Tz. 2

01.01.2009 das Goethe-Institut und der Deutsche Akademische Austauschdienst als Kulturinstitute i. S. des Art. 19 Abs. 5 Satz 1 DBA-Algerien gelten.

Andere DBA, wie z.B. Art. 19 Abs. 4 DBA-Elfenbeinküste beziehen die Erweiterung des Kassenstaatsprinzips sachlich auf bestimmte Bereiche der Entwicklungsförderung, wie z.B. die technische und wirtschaftliche Zusammenarbeit oder kulturelle und bildungstechnische Förderzwecke. Andere DBA wiederum benennen den Kreis der in Betracht kommenden Rechtsträger und Institute namentlich. So fallen nach Art. 18 Abs. 5 S. 1 der deutschen Verhandlungsgrundlage für DBA etwa Vergütungen, die für Dienste gezahlt werden, die an ein Goethe-Institut oder den Deutschen Akademischen Austauschdienst (DAAD) geleistet werden, unter das Kassenstaatsprinzip. Das Goethe-Institut wird in zahlreichen DBA namentlich einer öffentlichen Kasse gleichgesetzt.

Auch im wirtschaftlichen Bereich werden teilweise bestimmte Rechtsträger ausdrücklich aufgeführt (Bsp.: IHK-Verband zur Förderung der Außenwirtschaft durch das AHK-Netz (DE-VG), zu denen die in DBA erwähnten Wirtschaftskammern (DBA Jugoslawien), Handelskammern (DBA Italien, Schweden) sowie Handelsförderungseinrichtungen (DBA Korea) gehören; Verkehrszentralen (DBA Schweiz) und Fremdenverkehrs- und Tourismuseinrichtungen (DBA Italien 1989, Jugoslawien und Südafrika 1973).

bb) Die Erweiterung birgt aber insbesondere für Fälle der Entwicklungshilfe Abgrenzungsschwierigkeiten.

So sollen auch Vergütungen, die im Rahmen eines Programms der wirtschaftlichen Zusammenarbeit eines Vertragsstaats, eines seiner Länder oder eine ihrer Gebietskörperschaften aus Mitteln, die ausschließlich von diesem Staat, dem Land oder der Gebietskörperschaft bereitgestellt werden, an Fachkräfte oder freiwillige Helfer gezahlt werden, die in den anderen Vertragsstaat mit dessen Zustimmung entsandt worden sind, entsprechend den Regeln des öffentlichen Dienstes nach Art. 19 Abs. 1 OECD-MA dem alleinigen Besteuerungsrecht des Kassensitzes unterliegen (z.B. Art. 19 Abs. 4 DBA Costa-Rica; Art. 19 Abs. 3 DBA Indonesien).

In diesem Rahmen stellt sich zunächst einmal die Frage, ob der entsandte Mitarbeiter tatsächlich in einem Projekt eines Entwicklungshilfeprogramms oder Abkommens zur technischen und wirtschaftlichen Zusammenarbeit zwischen Deutschland und dem ausländischen Tätigkeitsstaat eingesetzt wird. Das kommt z.B. in Betracht, wenn das Gehalt des Mitarbeiters zu 100% vom Bundesministerium für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung finanziert wird. In der Regel wird zwar auch hier der Arbeitgeber das Gehalt unmittelbar an den Mitarbeiter auszahlen, mag es auch aus öffentlichen Mitteln gefördert sein; das schließt aber eine Anwendung des erweiterten Kassenstaatsprinzips nicht aus. Denn die deutsche Finanzverwaltung verlangt für die Anwendung der erweiterten Kassenstaatsklausel

sel nicht, daß ein schuldrechtliches Dienstverhältnis zu dem fördernden Land oder der Gebietskörperschaft besteht, ebenso wie hierunter auch Fälle einer mittelbaren Finanzierung des Gehaltes aus öffentlichen Mitteln fallen können, was z.B. bei Entwicklungshilfeprojekten der Fall sein kann. In einer Verfügung der bayerischen Finanzverwaltung<sup>2</sup> heißt es hierzu:

„Einzelne DBA enthalten jedoch eine spezielle Klausel, mit der ausdrücklich Deutschland das Besteuerungsrecht für Einkünfte zugewiesen wird, die im Rahmen der Entwicklungshilfe tätige Mitarbeiter erzielen (sog. erweiterte Kassenstaatsklausel/Entwicklungshilfeklausel, z.B. Art. 19 Abs. 3 DBA Indonesien). In diesen Fällen liegt das Besteuerungsrecht bei Deutschland, soweit die Bezüge aus deutschen öffentlichen Mitteln mittelbar oder unmittelbar finanziert werden.“

Die Anforderungen sind u.E. höchstrichterlich nicht geklärt und bergen ein Risiko für den Arbeitgeber im Rahmen des Lohnsteuerabzugs. Dieses sollte er durch eine Freistellungsbescheinigung, erforderlichenfalls auch eine Lohnsteueranrufungsauskunft nach § 42e EStG absichern:

(1) So hat das FG Thüringen<sup>3</sup> zunächst vertreten, daß das (erweiterte) Kassenstaatsprinzip nur gelte, wenn ein Vertragsstaat oder eine seiner Gebietskörperschaften selbst Träger des jeweiligen Entwicklungshilfeprojekts sei. Wegen dieses Ausschließlichkeitserfordernisses verhindere schon eine minimale Finanzierung aus anderen Quellen die Anwendung des Kassenstaatsprinzips.<sup>4</sup>

(2) Demgegenüber vertritt der Bundesfinanzhof, daß nach Sinn und Zweck der Abkommen zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung das Kassenstaatsprinzip nicht generell nur dann zur Anwendung komme, wenn ein eigenständiger Zahlungsanspruch des Steuerpflichtigen gegenüber dem Kassenstaat bestehe.<sup>5</sup> In Abhängigkeit zur Auslegung des jeweiligen DBA könne demnach also auch die mittelbare Zahlung in einem sog. Dreiecksverhältnis ausreichend sein. Außerdem hat der BFH<sup>6</sup> in seinem Revisionsurteil gegen die genannte Entscheidung des FG Thüringen – jedenfalls für das DBA Indonesien – entschieden, mangels genauerer Festlegung des DBA Indonesien zur Annahme eines deutschen Entwicklungshilfeprogramms i. S. des Art. 19 Abs. 3 DBA-Indonesien bedürfe es keiner deutschen „Trägerschaft“ in dem Sinne, daß Deutschland das Entwicklungshilfeprogramm praktisch allein initiieren,

2 LfSt Bayern – Verfügung vom 25.02.2015 – S 2300.1.1-6/29 St32 – IStR 2016, 863, Tz. 2

3 FG Thüringen 25.04.2013 – 2 U 756/10, EFG 2013, 1137 zum DBA Indonesien m.w.N.

4 FG Thüringen 25.04.2013, 2 U 756/10, EFG 2013, 1137; Vogel/Lehner, DBA, 6. Auflage, OECD-MA 2005 Art. 19 Rn. 37-45a.

5 Vgl. BFH 13.08.1999 – I R 65/95, BStBl. 1998 II, 21.

6 BFH 07.07.2015 – I R 42/13, BB 2015, 2837.

ausgestalten und verantworten müsste. Daraus folge unmittelbar, daß es für die Annahme eines deutschen Entwicklungshilfeprogramms unschädlich sei, wenn zu dessen Durchführung die GTZ (heute GIZ) als Durchführungsorganisation eingeschaltet sei.

Weiter heißt es, der Begriff der Bereitstellung der öffentlichen Mittel erschöpfe sich in einem „Zurverfügungstellen“ durch den betreffenden Staat. Dem werde aus deutscher Sicht „dadurch Genüge getan, daß Deutschland (in Gestalt des BMZ) auf erster Stufe Haushaltsmittel diesen Zwecken gewidmet hat und somit „Urheber“ der der GTZ überlassenen Mittel ist (vgl. auch Gosch, IWB 2013, 179). Wenn die so bereitgestellten Mittel letztlich im Rahmen eines entgeltlichen Vertrages zwischen der GTZ und der Bundesrepublik Deutschland – in Gestalt des BMZ – ausgezahlt worden sind, erfolgt dies erst auf zweiter Stufe und ändert an der Urheberschaft der Mittel nichts.“

Allerdings ist nicht ausreichend klar, inwieweit diese Entscheidung des BFH letztlich davon geprägt war, daß es sich bei dem dortigen Arbeitgeber um die GTZ (heute GIZ), sprich ein bundeseigenes gemeinnütziges Unternehmen der internationalen Zusammenarbeit mit dem Bundesministerium für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (BMZ) als deren Hauptauftraggeber handelte, wie der BFH tatbestandlich auch festhält.

## 2. Nationale Regelungen zur Ausfüllung eines etwaigen Besteuerungsrechts nach dem Kassenstaatsprinzip

An dieser Stelle ist die Fragestellung durch die Auslegung des nationalen Rechts zu lösen. Denn letztlich bestimmt das nationale Recht darüber, wie z.B. die Bundesrepublik Deutschland ein auf Ebene des DBA zugeordnetes Besteuerungsrecht inländisch überhaupt ausfüllen würde. DBA können bekanntlich keine Steuertatbestände schaffen, sie können nur regeln, welchem Staat ein – dann nach dessen nationalem Recht auszufüllendes – Besteuerungsrecht zusteht.

Ebenso ergibt sich überhaupt nur bei Anwendbarkeit einer deutschen Besteuerungsregelung eine mögliche Doppelbesteuerung und damit die Anwendbarkeit des DBA einschließlich einer dortigen erweiterten Kassenstaatsklausel. Liegt demgegenüber nicht einmal eine deutsche Einkunftsquelle im Sinne der beschränkten Steuerpflicht nach § 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG vor, wäre kein grenzüberschreitender Sachverhalt denkbar, der in Deutschland überhaupt steuerbar wäre oder einer Lohnsteuereinbehaltungspflicht unterläge. Handelt es sich hingegen um Einkünfte und Gehaltsbestandteile im Sinne einer beschränkten Steuerpflicht des Arbeitnehmers, wäre der inländische Arbeitgeber freilich lohnsteuerabzugsverpflichtet.

### a) Unbeschränkte Steuerpflicht bei Bezügen aus öffentlichem Dienstverhältnis:

Bei Gehaltszahlungen aus öffentlichen Mitteln muß auf nationaler Ebene zunächst an die in § 1 Abs. 2 oder Abs. 3 EStG bestimmten Sonderarten der (erweiterten) unbeschränkten Steuerpflicht gedacht werden. Diese sind auch dann einschlägig, wenn der Arbeitnehmer keinen inländischen Wohnsitz hat.

- So sind nach § 1 Abs. 2 Nr. 2 EStG Bezüge von Angestellten oder Beamten aus einem öffentlichen Dienstverhältnis zu einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts, die aus inländischen öffentlichen Kassen bezahlt werden, in Deutschland steuerpflichtig und unterliegen damit dem inländischen Lohnsteuereinbehalt. Voraussetzung ist aber, daß der Arbeitnehmer die deutsche Staatsangehörigkeit besitzt. Die Regelung wird also bei klassischen Ortskräften, die in der Regel nur die Staatsangehörigkeit ihres Einsatzlandes haben, schon nicht greifen und erst recht nicht bei einem Dienstverhältnis zu einem privatrechtlichen Arbeitgeber, mag dieser auch aus öffentlichen Kassen finanziert werden.
- Daneben ist auf die Wegzugsbesteuerung des § 2 AStG zu verweisen, wenn der Arbeitnehmer anlässlich der Entsendung in ein Niedrigsteuerland gezogen ist, vor seinem Wegzug innerhalb eines Zeitraums von 10 Jahren für mindestens 5 Jahre in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig war und weiterhin über „wesentliche wirtschaftliche Interessen“ in Deutschland verfügt. Solche Interessen werden nach § 2 Abs. 3 Nr. 2 AStG angenommen, wenn seine inländischen Einkünfte (= diejenigen, die nicht in den Katalog der ausländischen Einkünfte des § 34d des Einkommensteuergesetzes aufgenommen sind), im Veranlagungszeitraum mehr als 30 Prozent seiner sämtlichen Einkünfte betragen oder 62 000 Euro übersteigen.

Der Anwendungsbereich des § 2 AStG auf entsandte Arbeitnehmer ist damit eng. Denn § 34d Nr. 5 EStG bestimmt, daß Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 EStG), die in einem ausländischen Staat ausgeübt oder, ohne im Inland ausgeübt zu werden oder worden zu sein, in einem ausländischen Staat verwertet wird, ausländische Einkünfte sind. Als inländische Einkünfte wertet die Regelung aber nur aus inländischen öffentlichen Kassen einschließlich der Kassen der Deutschen Bundesbahn und der Deutschen Bundesbank mit Rücksicht auf ein gegenwärtiges oder früheres Dienstverhältnis gewährte Einkünfte. Der persönliche Anwendungsbereich beschränkt sich damit auf den Kreis der öffentlichen Auslandsbediensteten, die in Deutschland nicht über einen Wohnsitz verfügen. Nicht in den persönlichen Anwendungsbereich dieser Norm fallen hingegen Arbeitnehmer privatrechtlicher Organisationen oder Gesellschaften, die sich ggfs. über öffentliche Mittel finanzieren.

## b) Beschränkte Steuerpflicht nach dem Kassenstaatsprinzip:

Aus öffentlichen Mitteln finanzierte Gehaltszahlungen an von privatrechtlichen Arbeitgebern entsandte Mitarbeiter ohne Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in Deutschland können daher nur nach den Grundsätzen der beschränkten Steuerpflicht in Deutschland (lohn-)steuerpflichtig sein. Nach § 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG sind beschränkt steuerpflichtige Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit

„Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19), die

- a) im Inland ausgeübt oder verwertet wird oder worden ist,
- b) aus inländischen öffentlichen Kassen einschließlich der Kassen des Bundeseisenbahnvermögens und der Deutschen Bundesbank mit Rücksicht auf ein gegenwärtiges oder früheres Dienstverhältnis gewährt werden, ohne daß ein Zahlungsanspruch gegenüber der inländischen öffentlichen Kasse bestehen muß,
- c) als Vergütung für eine Tätigkeit als Geschäftsführer, Prokurist oder Vorstandsmitglied einer Gesellschaft mit Geschäftsleitung im Inland bezogen werden,
- d) als Entschädigung im Sinne des § 24 Nummer 1 für die Auflösung eines Dienstverhältnisses gezahlt werden, soweit die für die zuvor ausgeübte Tätigkeit bezogenen Einkünfte der inländischen Besteuerung unterlegen haben,
- e) an Bord eines im internationalen Luftverkehr eingesetzten Luftfahrzeugs ausgeübt wird, das von einem Unternehmen mit Geschäftsleitung im Inland betrieben wird;“

Dabei ist zu beachten, daß sich öffentliche Zuschußgeber zuweilen auch eine Verwertung der bezuschußten Projektergebnisse vorbehalten. Insoweit sollten stets auch die Förderbedingungen auf den bereits angesprochenen Verwertungstatbestand des § 49 Abs. 1 Nr. 4 a, 2. Alt. EStG hin geprüft werden.

Daneben wird die deutsche Kassenstaatsregelung des § 49 Abs. 1 Nr. 4b EStG zu prüfen sein. Sie erfaßt solche Bezüge des Arbeitnehmers, die „den inländischen Haushalt belasten“ und deswegen unabhängig vom Ort der Ausübung der nichtselbständigen Tätigkeit im Inland besteuert werden. Hierbei gelten Zahlungen aus inländischen öffentlichen Kassen nach § 34d Nr. 5 S. 2 EStG auch dann als inländische Einkünfte, wenn die Tätigkeit in einem ausländischen Staat ausgeübt oder verwertet wird. Steuern des ausländischen Staates können dann nicht angerechnet werden, weil Deutschland nur von einem deutschen Besteuerungsrecht ausgeht; sie können aber nach § 34c Abs. 3 EStG von der Bemessungsgrundlage abgezogen werden

aa) Anders als die erweitert unbeschränkte Steuerpflicht nach § 1 Abs. 2, 3 EStG setzt § 49 Abs. 1 Nr. 4 b EStG kein eigenes Dienstverhältnis zu dem inländischen Kassenträger voraus und ebenso wenig einen unmittelbaren Zahlungsanspruch gegen diesen. Die deutsche Kassenstaatsregelung ist

also auch auf solche Fälle anwendbar, bei denen der Arbeitgeber privatrechtlich organisiert ist (z.B. eine GmbH) und selbst institutionell oder projektbezogen mit Blick auf das konkret in Rede stehende Gehalt des betreffenden Arbeitnehmers durch öffentliche Haushaltsmittel gefördert wird. Das stellt auch § 50d Abs. 7 EStG klar, wonach § 49 Abs. 1 Nr. 4b EStG bei einer Zahlung aus einer öffentlichen Kasse einer juristischen Person des öffentlichen Rechts im Sinne der Regelung eines DBA auch dann anwendbar ist, wenn das Dienstverhältnis zwar nicht zu der juristischen Person des öffentlichen Rechts besteht, das Gehalt aber zumindest im Wesentlichen aus öffentlichen Mitteln aufgebracht wird. Bejaht wurde das Kassenstaatsprinzip deswegen bei Auslandsentsandten des Goethe-Instituts oder des DAAD.

bb) Nicht ausreichend ist aber, daß der Arbeitslohn „irgendwie aus öffentlichen Mitteln aufgebracht“ wird oder der Arbeitgeber mit Projekten betraut ist, die aus öffentlichen Mitteln finanziert werden. So hat das FG Berlin-Brandenburg<sup>7</sup> mit Urteil vom 12.05.2016 entschieden, daß das Besteuerungsrecht für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, die ein Deutscher mit gewöhnlichem Aufenthalt in Kenia als Arbeitnehmer eines in ein öffentlich finanziertes Entwicklungshilfeprojekt in Kenia eingeschalteten inländischen privaten Unternehmens bezogen hat, nicht Deutschland zusteht. Die Zwischenschaltung des privatrechtlichen Unternehmens habe zur Folge, daß der Zusammenhang zwischen der Bereitstellung der staatlichen Mittel für das Projekt und dem Arbeitslohn unterbrochen oder zumindest derart „lose“ sei, daß nicht mehr von einer Vergütung aus einer öffentlichen Kasse ausgegangen werden könne. Arbeitgeber des Mitarbeiters war in dem dortigen Fall eine GmbH, die aufgrund eines mit einer bundeseigenen GmbH abgeschlossenen Consulting-Vertrages letztlich durch Bundesmittel finanziert wurde.

In Projekte der öffentlichen Hand als Auftragnehmer eingebundene Arbeitgeber in Privatrechtsform, die ihre Mitarbeiter zu diesem Zweck entsenden, sollten trotzdem vorsichtig sein. Denn das erstinstanzliche Urteil des FG Berlin-Brandenburg hat die Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung zugelassen mit der Begründung, soweit ersichtlich sei die Frage der Besteuerung von Arbeitslohn bei Einschaltung privater Unternehmen in öffentlich finanzierte Entwicklungshilfeprojekte höchstrichterlich noch nicht entschieden. Das Revisionsverfahren ist derzeit vor dem BFH<sup>8</sup> anhängig und sollte im Auge behalten werden. Bis dahin sollte sich der Arbeitgeber durch eine Freistellungsbescheinigung und ggfs. auch Lohnsteueranrufungsauskunft absichern.

Bezeichnend ist zwar, daß das FG Berlin-Brandenburg die auf die Kassenstaatsregelung bezogene Anwendbarkeit

<sup>7</sup> FG Berlin-Brandenburg 12.05.2016 – 5 K 11136/13.

<sup>8</sup> Az. I R 42/16.

des § 50d Abs. 7 EStG unter Verweis auf das Zusammenspiel mit der DBA-Regelung abgelehnt hat; nach dieser Vorschrift gelange zwar eine in einem anwendbaren DBA enthaltene Kassenstaatsklausel von deutscher Seite auch zur Anwendung, wenn zwar die Vergütung aus einer Kasse einer juristischen Person des öffentlichen Rechts gezahlt werde, nicht aber auch die Dienste an den Kassenstaat oder seine Gebietskörperschaft geleitet würden;<sup>9</sup> sei aber die Kassenstaatsregelung des DBA (dort Art. 18 DBA Kenia) mangels beschränkter Steuerpflicht in Deutschland und damit auch mangels einer zu vermeidenden Doppelbesteuerung gar nicht anwendbar, bleibe § 50d Abs. 7 EStG ohne Bedeutung.

Es wird sich zeigen, ob dies im Rahmen des anhängigen Revisionsverfahrens vor dem BFH letztlich Bestand hat oder als Zirkelschluß beurteilt wird. Jedenfalls muß auch bei diesem Argument beachtet werden, mit welchem DBA man es konkret zu tun hat. Das gilt umso mehr, als das dort zur Diskussion stehende DBA Kenia nur eine einfache Kassenstaatsregelung enthält, während andere DBA das sog. erweiterte Kassenstaatsprinzip aufweisen, das für eine mittelbare Betrachtung geförderter privatrechtlicher Organisationen oder NGOs offener ist (z.B. DBA Costa-Rica oder Indonesien).

cc) Jedenfalls gegenwärtig ist aber anzunehmen, daß das deutsche Kassenstaatsprinzip abzulehnen ist, wenn der Arbeitgeber nicht einer umfassenden staatlichen Aufsicht und Kontrolle des Zuschußgebers unterliegt.<sup>10</sup> Denn die auszahlende Stelle muß der Dienstaufsicht und Prüfung durch die deutsche öffentliche Hand unterliegen, auch wenn sich die Zahlstelle im Ausland befindet. Richtig ist in diesem Zusammenhang zwar, daß nach der herrschenden Auffassung für die Annahme der beschränkten inländischen Steuerpflicht nach § 49 Abs. 1 Nr. 4b EStG eine mittelbare Gewährung der Arbeitsentgelte aus öffentlicher Kasse ausreichen kann.<sup>11</sup> Denn der Gesetzgeber wollte auch solche Sachverhalte erfassen, bei denen die öffentliche Hand selbst nicht Dienstherr ist, letztlich aber das Arbeitsentgelt an die auszahlende (private) Kasse erstattet. Eine solche mittelbare Zahlung der öffentlichen Hand soll den Anforderungen des § 49 Abs. 1 Nr. 4b EStG aber nur dann genügen, wenn die Zahlstelle ein Unternehmen in privater Rechtsform mit Beteiligung der finanzierenden juristischen Person des öffentlichen Rechts ist. Soweit ersichtlich ist jedenfalls für Fälle von Unternehmen oder Organisationen wie der GIZ, dem DAAD und dem Goethe-Institut die dort jeweils gegebene Bundesbeteiligung bzw. das umfassende Prüfungsrecht nach der BHO ausschlaggebend gewesen.

In Übereinstimmung damit hat die Finanzverwaltung auch in Bezug auf politische Stiftungen nach Abstimmung der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder inzwischen für Klarheit gesorgt, daß die Erweiterung des Begriffs „inländische öffentliche Kasse“ im Sinne des § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. b EStG an zwei Voraussetzungen geknüpft ist, die kumulativ vorliegen müssen:

- ein qualifiziertes Aufsichts- und Prüfungskriterium, wonach eine privatrechtliche Institution hinsichtlich ihres Finanzgebarens der Aufsicht oder Prüfung durch die öffentliche Hand unterliegen muß,
- ein Finanzierungskriterium, wonach die gezahlte Vergütung überwiegend aus öffentlichen Mitteln finanziert sein muß.

Fehlt eines dieser Kriterien, ist die Norm nicht erfüllt. Insbesondere ist die geforderte Aufsicht der öffentlichen Hand nur anzunehmen, wenn dem jeweils zuständigen Rechnungshof ein umfassendes Prüfungsrecht der gesamten Haushalts- und Wirtschaftsführung der juristischen Person des Privatrechts zusteht. So soll auch nach Tz 1.1 der Verfügung des LfSt Bayern<sup>12</sup> ganz grundsätzlich eine Aufsicht oder Prüfung des Finanzgebarens durch die öffentliche Hand „nur dann“ vorliegen,

„wenn es sich um ein Prüfungsrecht nach § 91 Abs. 1 Nr. 4 i. V. m. Abs. 4 der Bundeshaushaltsordnung (BHO) oder einer dieser Vorschriften vergleichbaren landesrechtlichen Regelung handelt. ... Eine Aufsicht oder Prüfung des Finanzgebarens durch die öffentliche Hand ist dementsprechend nur anzunehmen, sofern dem jeweils zuständigen Rechnungshof ein umfassendes Prüfungsrecht zusteht, das sich auf die gesamte Haushalts- und Wirtschaftsführung der juristischen Person des Privatrechts erstreckt. (...)

Daraus folgt, daß auch Arbeitslöhne von privaten Trägerorganisationen der staatlichen Entwicklungszusammenarbeit unter den genannten Voraussetzungen der beschränkten Steuerpflicht gemäß § 49 Abs. 1 Nr. 4b EStG unterliegen. Insbesondere die Gesellschaft für Internationale Zusammenarbeit GmbH (GIZ) erfüllt als bundeseigene Gesellschaft diese Voraussetzungen (zu Mitarbeitern der GIZ vgl. Tz. 5).“

Das deutet darauf hin, daß projektbezogene Zuwendungsprüfungsrechte wie z.B. § 44 BHO gegenüber einem projektgeförderten Unternehmen des privaten Rechts, das nicht einer Beteiligung des öffentlichen Fördermittelgebers unterliegt, das qualifizierte Aufsichtskriterium nicht erfüllen.

Bestärkt wird dieser Befund dadurch, daß die Finanzverwaltung auch für politische Stiftungen das qualifizierte Aufsichtskriterium verneint.<sup>13</sup> Auch dabei soll die geforderte Aufsicht der öffentlichen Hand nur anzuneh-

9 Vgl. Klein/Hagena in H/H/R, EStG, § 50d Anm. 100.

10 Vgl. Schmidt, EStG, 34. Aufl. § 3 Rdn. 52; LSTH 3.14.

11 Haiß in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Bd. VIII, § 49 Anm. 761 (Stand: 07/2014).

12 LfSt Bayern – Verfügung vom 25.02.2015 – S 2300.1.1-6/29 St32 – IStR 2016, 863.

13 LfSt Bayern – Verfügung vom 25.02.2015 – S 2300.1.1-6/29 St32 – IStR 2016, 863, Tz 1.2.

men sein, wenn dem zuständigen Rechnungshof ein umfassendes Prüfungsrecht zusteht, das sich auf die gesamte haushalts- und wirtschaftsführende juristische Person des Privatrechts erstreckt. Das ist aber bei politischen Stiftungen in der Regel nicht der Fall, die keiner derart umfassenden Prüfung des Bundesrechnungshofs oder eines Landesrechnungshofs unterliegen. Daß öffentliche Mittelgeber ggf. von dem Bundesrechnungshof geprüft werden, reicht dazu nicht aus. Demgegenüber wird z.B. die GIZ in dem obengenannten Schreiben und der Finanzverwaltungspraxis zutreffend als öffentliche Kasse behandelt. Die GIZ etwa grenzt sich gerade dadurch ab, daß es sich um eine bundeseigene Gesellschaft handelt, welche den geforderten Voraussetzungen des umfassenden Prüfungsrechts nach § 91 Abs. 1 Nr. 4 i.V.m. Abs. 4 BHO unterliegt.

dd) Bei genauer Lesart kann auch nichts Anderes aus der Entscheidung des Finanzgerichts Düsseldorf vom 31.01.2012<sup>14</sup> geschlossen werden, welche zumindest einzelne Finanzämter vorübergehend zum Anlaß nehmen wollten, eine erweiterte Anwendung des Kassenstaatsprinzips auch für politische Stiftungen zu begründen. Zwar hat das FG Düsseldorf eine „extensive“ Auslegung befürwortet, hierunter aber bereits eine Anwendung des § 49 Abs. 1 Nr. 4 b EStG auf eine vom Bund als Anteilsinhaber getragene und aus öffentlichen Mitteln finanzierte juristische Person des privaten Rechts (dort GTZ) verstanden, welche im Rahmen eines von ihr begründeten Dienstverhältnisses an ihre Mitarbeiter öffentliche Mittel unmittelbar zahle. Auch hierbei war also maßgeblich, daß eine bundeseigene Gesellschaft vorlag. Ebenso hat das FG Düsseldorf betont, daß der Begriff der „öffentlichen Kasse“ von seinem Wortlaut her nahelege, daß es sich um eine Zahlstelle des Staates im weiteren Sinne handeln müsse. Eine solche nimmt es an, wenn die Kasse zu einer Institution gehört, die der Aufsicht und Prüfung ihres Finanzgebarens durch die öffentliche Hand unterliegt. Auch die privaten Trägerorganisationen der staatlichen Entwicklungszusammenarbeit seien daher erfaßt, denn diese – so das FG Düsseldorf – unterlägen als Unternehmen privaten Rechts wegen der mittelbaren oder unmittelbaren Beteiligung des Bundes nach Maßgabe der Bundeshaushaltsordnung einer Prüfung durch den Bundesrechnungshof. Ersichtlich hat das FG Düsseldorf also zwar eine weite Auslegung hinsichtlich des Finanzierungskriteriums befürwortet, nicht aber an dem qualifizierten Kontroll- und Aufsichtserfordernis einer bundeseigenen Beteiligung gerüttelt.

Bei politischen/parteinahen Stiftungen kann daher Entwarnung gegeben werden. Sie sind nicht unter den Begriff der öffentlichen Kasse im Sinne des § 49 Abs. 1 Nr. 4 b EStG zu fassen. Denn sie unterliegen bei der Durchführung ihrer Projekte im Ausland keiner staatlichen Einflußnahme und sind gerade nicht als staatliche Durchführungsorganisationen mit Mehrheitsbeteiligungen des Bundes bzw. einzelner Ministerien organisiert.

Ebenso dürften genossenschaftlich organisierte Arbeitgeber des privaten Rechts das Aufsichtskriterium nicht erfüllen, mögen sie auch öffentlich gefördert sein. Zwar hat die Kommentarliteratur z.B. Aufwandsentschädigungen durch öffentliche Kassen z.B. im Rahmen von Dienstverrichtungen für einen Sparkassenverband als öffentlichen Dienst eingeordnet.<sup>15</sup> Sparkassen sind ihrerseits aber Anstalten des öffentlichen Rechts, mithin juristische Personen des öffentlichen Rechts, von der sich eine genossenschaftliche Struktur grundlegend unterscheidet.

Davon abgesehen wird z.B. ein in der Projektförderung nach ANBest-P häufig vorzufindendes Prüfungsrecht des Fördermittelgebers gemäß § 44 BHO in der umsatzsteuerlichen Entgeltabgrenzung als eine für sog. „echte Zuschüsse“ des Bundes sprechende Projektförderung privater Unternehmen verstanden, bei denen es also darum geht, die eigenen Projektinteressen des jeweiligen Unternehmens zu fördern, weil sie auch im öffentlichen Interesse liegen.<sup>16</sup> Es wäre aber ein befremdliches Ergebnis anzunehmen, daß schon durch eine solche öffentliche Zweck- und Projektverwendungskontrolle der private Projektträger (Arbeitgeber) selbst zur öffentlichen Kasse würde.

### 3. Zwischenergebnis

Im Ergebnis ist anzunehmen, daß die Kriterien des § 91 Abs. 1 Nr. 4 i.V.m. Abs. 4 BHO bei einem durch öffentliche Mittel geförderten privatrechtlichen Arbeitgeber, an dem die öffentliche Hand einschließlich ihrer Sondervermögen weder unmittelbar noch mittelbar beteiligt sind, nicht erfüllt sind. Soweit § 44 Abs. 3 BHO auch die Beleihung der privatrechtlichen Zuwendungsempfängerin vorsieht, wäre wohl eine Einzelfallprüfung geboten; denn diese basiert auf einer gesetzlich bestimmten Ausstattung des Arbeitgebers mit Hoheitsrechten. Auch dann bleiben aber Zweifel, da die umfassenden Prüfungsrechte nach § 91 BHO damit allein nicht verbunden sind.

Gleichwohl verbleibt es dabei, daß der Arbeitgeber sich in Anbetracht des Ausstehens einer höchstrichterlichen Klärung durch Freistellungsbescheinigungen und Lohnsteueranrufungsauskunft absichern sollte, auch wenn die Verneinung einer unbeschränkten wie auch beschränkten Steuerpflicht letztlich dazu führt, daß in Deutschland schon kein steuerbarer Sachverhalt gegeben ist. Für schon nicht steuerbare Sachverhalte sieht die Lohnsteuerbescheinigung grundsätzlich aber keine Aufnahme vor; insbesondere auch nicht in den Zeilen 16 a/b.

<sup>14</sup> FG Düsseldorf 31.01.2012 – 13 K 1178/10, EFG 2012, 1167.

<sup>15</sup> Vgl. *Schmidt*, EStG, 36. Aufl. § 3 Rdn. 52.

<sup>16</sup> Vgl. BMF-Schreiben vom 15.08.2006 IV A 5 – S 7200 – 59/06 zur umsatzsteuerrechtlichen Behandlung.

#### 4. Ausländische öffentliche Kasse

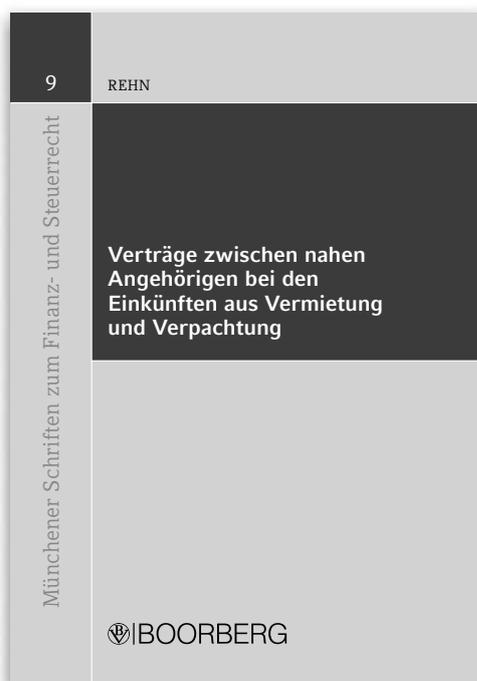
Pendant zu dem „inländischen“ Kassenstaatsprinzip des § 49 Abs. 1 Nr. 4b EStG, der Zahlungen aus inländischen öffentlichen Kassen dem Besteuerungsrecht Deutschlands unterstellt, ist das Kassenstaatsprinzip des Auslandsstaats, wenn die Finanzierung aus dessen öffentlicher Kasse erfolgt. Nach § 34d Nr. 5 S. 1 Hs. 2 EStG liegen daher ausländische Einkünfte vor, wenn das Arbeitsentgelt von einer ausländischen öffentlichen Kasse mit Rücksicht auf ein gegenwärtiges oder früheres Dienstverhältnis gewährt wird, auch wenn die Arbeit im Inland ausgeübt oder verwertet worden ist. In diesem Fall wird der Arbeitnehmer im Ausland einer „unbeschränkten Steuerpflicht“ unterliegen, während Deutschland ersichtlich der Tätigkeitsstaat ist, der die ausländische Steuer im Rahmen der Veranlagung im Inland anzurechnen hat.

#### 5. DBA-spezifische Ausnahmen vom Kassenstaatsprinzip

Das Kassenstaatsprinzip gilt entsprechend Art. 19 Abs. 3 OECD-MA nicht, wenn die Vergütungen im Zusammenhang mit einer Geschäftstätigkeit des Staates oder der Gebietskörperschaft geleistet werden, und zwar auch dann nicht, wenn der Arbeitnehmer Beamter oder Angestellter im öffentlichen Dienst ist.

Im Interesse der Vermeidung unversteuerter Einkünfte (sog. „weißer Einkünfte“) enthalten einige DBA auch bei der Kassenstaatsregelung sog. subject-to-tax-Klauseln. Diese machen die Anwendung des Kassenstaatsprinzips mit der Folge einer Freistellung der Vergütungen im Ansässigkeitsstaat davon abhängig, daß die Vergütung im Sitzstaat der Einrichtung Gründungsstaat der Einrichtung bzw. im fördernden Staat tatsächlich besteuert wird (vgl. DBA-Liechtenstein, Art. 19 Abs. 5 Satz 2 DBA-Argentinien). Ist dies nicht der Fall, verbleibt es bei dem Art. 15 OECD-MA entsprechenden Einkünfteartikel des DBA zur nichtselbständigen Arbeit, der bekanntlich eine Besteuerung im Tätigkeitsstaat ermöglicht, was in praxi zu einer Besteuerung im Entwicklungsland führen würde.

### Grundlegende Darstellung.



#### Verträge zwischen nahen Angehörigen bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung

von Corinna Jeanette Rehn

2016, 246 Seiten, € 56,-

Münchener Schriften zum Finanz- und Steuerrecht, Band 9  
ISBN 978-3-415-05765-4

Die Untersuchung befasst sich mit der Frage, unter welchen Voraussetzungen Verträge zwischen nahen Angehörigen im Rahmen der Besteuerung berücksichtigt werden können.

Die Autorin ordnet die »besonderen Anforderungen« der Rechtsprechung methodisch ein und untersucht sie daraufhin, ob sie geeignet sind, Aufschluss darüber zu geben, ob eine Leistung zwischen nahen Angehörigen auf vertraglicher Grundlage erfolgen soll.

Wesentliche Bestandteile der Ausführungen sind daneben die Bestimmung des gesetzlich nicht definierten Kreises der nahen Angehörigen, die Rechtfertigung besonderer Anforderungen an Verträge zwischen nahen Angehörigen sowie die gesetzlichen Hürden der Einkünfteerzielungsabsicht, des Scheingeschäfts und des Missbrauchs rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten.



Leseprobe unter

[www.boorberg.de/9783415057654](http://www.boorberg.de/9783415057654)

**BOORBERG**

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 0711/7385-100 · 089/4361564  
TEL 0711/7385-343 · 089/436000-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE SZ0618

# Topaktuelle Erläuterungen.



**Rechtsstand: 1.1.2018**

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

2018, 1170 Seiten, DIN A4, € 84,-  
ISBN 978-3-415-06191-0

Das Praxiswerk »Umsatzsteuer 2018« enthält die wichtigsten Materialien für die Bearbeitung umsatzsteuerlicher Fragen:

- UStG und UStDV mit Rechtsstand 1.1.2018
- Umsatzsteuer-Anwendungserlass in konsolidierter Fassung mit Rechtsstand 1.1.2018 mit optischen Hervorhebungen der Änderungen in 2017
- kommentierende Hinweise der Autoren zu den Änderungen des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses bis einschließlich 1.1.2018
- Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie mit Rechtsstand 1.1.2018
- Durchführungsverordnung zur Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie mit Rechtsstand 1.1.2018

Im Laufe des Jahres 2017 hat es im Bereich der Umsatzsteuer wieder viele praxisrelevante Änderungen gegeben. Darüber hinaus sind zum 1.1.2018 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.

## Veräußerung eines unentgeltlich bestellten Erbbaurechts ist kein privates Veräußerungsgeschäft

**Orientierungssatz:** Ein privates Veräußerungsgeschäft i.S.d. § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG verlangt für ein Erbbaurecht, daß das Recht bei Übertragung bereits bestellt war und entgeltlich übertragen wird. Zwischen einem unbebauten Grundstück und einem erst nachfolgend für dieses Grundstück unentgeltlich bestellten Erbbaurecht besteht nicht einmal eine partielle Identität, weshalb hier eine Zurechnung der Anschaffungskosten des Grundstückseigentümers nach § 23 Abs. 1 S. 3 EStG ausscheidet.

**Entscheidung:** BFH, 08.11.2017, IX R 25/15

### I. Sachverhalt

Unter den Beteiligten ist die Frage umstritten, ob durch den Verkauf eines Erbbaurechts der Tatbestand eines privaten Veräußerungsgeschäftes erfüllt wird.

Die Klägerin und deren Ehemann wurden im Streitjahr 2005 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Der Ehemann und X waren die Gesellschafter der A-GbR, die 1999 ein im Alleineigentum des X stehendes, unbebautes Grundstück erwarb. An diesem Grundstück bestellte die A-GbR ebenfalls im Jahr 1999 der Klägerin ein Erbbaurecht über eine Teilfläche des Grundstücks mit einer Laufzeit von 20 Jahren. Besitz, Nutzen und Lasten an der Teilfläche gingen Mitte des Jahres 1999 auf die Klägerin über. Sie hatte einen monatlichen Erbbauzins in Höhe von 3.000 DM zu zahlen und die Nebenkosten des Kaufes zu tragen. Nachdem das Erbbaurecht bestellt war, errichtete die Klägerin im Jahr 1999 auf der mit dem Erbbaurecht belasteten Teilfläche des Grundstücks ein Gebäude. Dieses vermietete die Klägerin anschließend an die F-GmbH.

Im Jahr 2005 verkauften die A-GbR sowie die Klägerin den gesamten Grundbesitz an einen fremden Dritten in Höhe von ca. 1,8 Mio. Euro. Hierbei entfielen ca. 1,5 Mio. Euro auf das Erbbaurecht und dem darauf durch die Klägerin gebauten Gebäude. Das Erbbaurecht wurde im Zuge der Vertragsabwicklung gelöscht. Die Klägerin gab in der Einkommensteuererklärung die Veräußerung des Erbbaurechts zwar an, erklärte jedoch keinen Veräußerungsgewinn. Nachdem die Klägerin und ihr Ehemann entsprechend unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 AO) veranlagt wurden, fand im Jahr 2005 eine Betriebsprüfung statt. Im Rahmen der Betriebsprüfung vertrat der Betriebsprüfer die Auffassung, mit dem Abschluß des Vertrages über den Verkauf des Erbbaurechts habe die Klägerin den Tatbestand eines privaten Veräußerungsgeschäftes i.S. des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG erfüllt; das Erbbaurecht sei im Jahr 1999 entgeltlich angeschafft und innerhalb der maßgeblichen Haltefrist wieder veräußert worden. Da hinsichtlich des Erbbaurechts ein privates Veräußerungsgeschäft anzunehmen sei, sei das auf dem erbbaurechtsbelasteten Grundstück errichtete Gebäude

in die Ermittlung des Veräußerungsgewinns mit einzubeziehen. Der Beklagte folgte dieser Meinung und änderte den erlassenen Einkommensteuerbescheid.

Einspruch und Klage blieben ohne Erfolg. Auch das Finanzgericht (FG) vertrat die Ansicht, daß hinsichtlich des Erbbaurechts ein privates Veräußerungsgeschäft vorliege. Es lehnte zwar in seinem Urteil (FG Köln vom 25.03.2015 – 3 K 1265/12, EFG 2015 S. 1528) die Rechtsauffassung ab, daß die Klägerin mit der Veräußerung des Erbbaurechts zusammen mit dem von ihr hergestellten Gebäude – wovon das FA ausgegangen war – ein privates Veräußerungsgeschäft im Sinne des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG getätigt hatte, weil es an dem Entgeltcharakter fehle. Der Vorgang sei jedoch nach § 23 Abs. 1 Satz 3 EStG steuerbar, da die Anschaffung des unbebauten Grundstücks – welches „teilidentisch“ mit dem später begründeten Erbbaurecht sei – durch den Rechtsvorgänger – die A-GbR – erfolgt sei und sich dies die Klägerin zurechnenlassen müsse.

Gegen dieses Urteil legte die Klägerin erfolgreich Revision ein.

### II. Entscheidungsgründe

Die Revision der Klägerin ist begründet; sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Stattgabe der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO). Der BFH folgt nur teilweise der Ansicht des FG, kommt aber zu dem Ergebnis, daß kein steuerbarer Vorgang nach § 23 EStG vorliegt.

Um ein privates Veräußerungsgeschäft nach § 22 Nr. 2 in Verbindung mit § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG annehmen zu können, ist es erforderlich, daß ein nämliches Wirtschaftsgut angeschafft und wieder veräußert wurde. Diese tatbestandlichen Voraussetzungen sind im vorliegenden Fall nicht anzunehmen. Die Tatbestandsmerkmale der Anschaffung und Veräußerung sind anhand des § 6 EStG und des § 255 Abs. 1 HGB auszulegen. Diese Auslegung führt dazu, daß eine Anschaffung dann anzunehmen ist, wenn ein Wirtschaftsgut entgeltlich auf einen Dritten übertragen wird. Darüber hinaus bedarf es der „Nämlichkeit“ des Wirt-

schaftsgutes, was nicht voraussetzt, daß das angeschaffte und das veräußerte Wirtschaftsgut absolut identisch sind. Nach der Rechtsprechung ist es als ausreichend anzusehen, wenn eine wirtschaftliche Identität zwischen den Wirtschaftsgütern vorliegt. Maßgebliche Kriterien für eine solche wirtschaftliche Identität sind die Gleichartigkeit, Funktionsgleichheit und Gleichwertigkeit von angeschafftem und veräußertem Wirtschaftsgut.

Unter Beachtung dieser Grundsätze kommen der BFH sowie auch die Vorinstanz zu dem zutreffenden Ergebnis, daß die gezahlten Erbbauzinsen keine Anschaffungskosten im Sinne des § 255 Abs. 1 HGB darstellen. Der BFH führt hierzu aus, daß das Erbbaurechtsverhältnis seinem Leistungsinhalt nach einem entgeltlichen, rein schuldrechtlichen Nutzungsverhältnis wie Miete oder Pacht nahesteht und somit der Erbbauzins vielmehr ein Nutzungsentgelt ist. Auch die Übernahme der Nebenkosten stellt keine Gegenleistung für die Einräumung des Erbbaurechts dar. Somit wurde das Erbbaurecht unentgeltlich von der Klägerin erworben.

Auch eine Steuerbarkeit des Verkaufs des Erbbaurechts im Lichte der Regelung des § 23 Abs. 1 Satz 3 EStG lehnt der BFH folgerichtig ab. Voraussetzung für eine Zurechnung der Anschaffung des Grundstücks durch den Rechtsvorgän-

ger, also durch die A-GbR, ist unter anderem, daß jenes Erbbaurecht von dem Rechtsvorgänger angeschafft wurde und sodann unentgeltlich auf einen Dritten, hier die Klägerin, übertragen wird. In diesem Zusammenhang stellt der BFH fest, daß die A-GbR das Erbbaurecht durch die Bestellung nicht angeschafft, sondern hergestellt hat und somit es an einer Anschaffung mangelt.

Darüber hinaus führt der BFH aus, daß zwischen dem unbebauten Grundstück und dem hierfür unentgeltlich bestellten Erbbaurecht keine wirtschaftliche Identität besteht. Das Erbbaurecht hat eine Doppelnatur: Einerseits ist es ein dingliches (Nutzungs-)Recht an einem fremden Grundstück, andererseits aber auch ein grundstücksgleiches Recht, das zivilrechtlich „wie“ ein Grundstück behandelt wird. Das Erbbaurecht stellt gegenüber dem Grundeigentum ein eigenständiges Wirtschaftsgut dar, das weder der Art noch der Funktion nach mit dem Grundeigentum vergleichbar ist. Dieser zivilrechtlichen Einordnung folgt in steuerrechtlicher Hinsicht die Regelung in § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG, die explizit zwischen Grundstücken auf der einen Seite und Rechten auf der anderen Seite unterscheidet.

(Claudius Söffing)

## Erbschaftsteuerliche Begünstigung des Betriebsvermögens bei einer Wohnungsvermietungsgesellschaft

**Orientierungssatz:** Wohnungen, die eine Wohnungsvermietungsgesellschaft an Dritte zur Nutzung überläßt, gehören nur zum begünstigten Vermögen i.S. des § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 Buchst. d ErbStG 2009, wenn die Gesellschaft neben der Vermietung im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs Zusatzleistungen erbringt, die das bei langfristigen Vermietungen übliche Maß überschreiten. Auf die Anzahl der vermieteten Wohnungen kommt es dabei nicht an.

**Entscheidung:** BFH, 24.10.2017, II R 44/15

### I. Sachverhalt

Der Kläger ist befreiter Vorerbe seines am 17.05.2011 verstorbenen Vaters. Zum Nachlaßvermögen gehörte u.a. ein Kommanditanteil an der D-KG. Gegenstand der D-KG war die Verwaltung der in ihrem Eigentum stehenden fünf Mietwohngrundstücke mit insgesamt 37 Wohnungen und 19 Garagen. Der Kläger vertrat in seiner Erbschaftsteuererklärung die Ansicht, bei dem geerbten KG-Anteil handele es sich um begünstigtes Vermögen, denn die zum Gesellschaftsvermögen gehörenden Mietwohngrundstücke seien kein schädliches Verwaltungsvermögen.

Das FA gewährte für den Erwerb des Anteils an der D-KG keine Steuerbefreiung nach den §§ 13a, 13b ErbStG. Es handele sich um schädliches Verwaltungsvermögen,

denn die Wohnungen würden Dritten zur Nutzung überlassen und die Rückausnahme für ein Wohnungsunternehmen nach § 13a in Verbindung mit § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 lit. d ErbStG a.F. (neu: § 13b Abs. 4 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 lit. d ErbStG) läge nicht vor, weil zur Vermietung der Wohnungen kein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb erforderlich gewesen sei. Die Klage vor dem FG blieb erfolglos. Hiergegen richtet sich die von dem Kläger erhobene Revision.

### II. Entscheidungsgründe

Die Revision ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 4 FGO). Der erkennende II. Senat des BFH führte aus, das FG hat im Ergebnis zu Recht entschieden,

## ► Rechtsprechung

dem Kläger für den Erwerb des Anteils an der D-KG die Steuerbefreiung nach §§ 13a, 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 Buchst. d ErbStG nicht zu gewähren ist. Der für die Annahme der Rückausnahme gemäß § 13b Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 Buchst. d ErbStG erforderliche wirtschaftliche Geschäftsbetrieb ist im Revisionsfall nicht gegeben.

Gemäß § 13a i.V.m. § 13b ErbStG ist eine Steuerver-schonung von bis zu 100% für den unentgeltlichen Erwerb von Betriebsvermögen, sei es von Todes wegen oder durch Schenkung, unter bestimmten Voraussetzungen möglich. Eine solche Befreiung ist dann gefährdet, wenn es sich bei dem begünstigungsfähigen Vermögen um sogenanntes Verwaltungsvermögen handelt. Hierunter fallen per Gesetz z.B. Kunstgegenstände, Oldtimer, Yachten, Segelflugzeuge sowie sonstige typischerweise der privaten Lebensführung dienende Gegenstände, aber auch an Dritte vermietete Grundstücke und Wohnungen. Der Gesetzgeber hat im Rahmen der Vermietung von Grundstücken usw. jedoch eine Ausnahmeregelung geschaffen, wenn die Wohnungen zu einem Betriebsvermögen gehören, der Hauptzweck des Betriebs in der Vermietung dieser Wohnungen besteht und für diesen Hauptzweck ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb erforderlich ist. Eine solche Anforderlichkeit liegt nach der Finanzverwaltung dann vor, wenn das Unternehmen mehr als 300 eigene Wohnungen hält. Sie geht in einem solchen Fall davon aus, daß das Unternehmen eine umfangreiche Organisationstruktur zur Durchführung der Geschäfte besitzt.

Diese finanzbehördliche Auffassung hat der BFH mit dem vorliegenden Urteil verworfen. Für die Annahme eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs ist nach dieser Entscheidung nicht die Wohnungsanzahl maßgeblich, sondern eine über die bloße Nutzungsüberlassung hinausgehende gewerbliche Tätigkeit. Es müssen mithin neben der Vermietung Zusatzleistungen erbracht werden, die das bei langfristigen Vermietungen übliche Maß überschreiten. Erforderlich ist damit eine originär gewerbliche Tätigkeit, die sich nicht auf die reine – vermögensverwaltende – Vermietungsaktivität beschränkt.

In diesem Zusammenhang stellt der BFH auch klar, daß eine gewerblich geprägte Personengesellschaft im Sinne des § 15 Abs. 3 Nr. 2 Satz 1 EStG, die keine originär gewerbliche Tätigkeit ausübt, sondern lediglich vermögensverwaltend tätig ist, keinen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb im erbschaft- bzw. schenkungsteuerlichen Sinne unterhält. Dies gilt, obwohl sie ertragsteuerlich Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt.

Somit läßt sich festhalten, daß nun auch Unternehmen mit einer Wohnungsanzahl von unter 300 von der Steuerver-schonung der §§ 13a und 13b ErbStG profitieren könnten, sich jedoch Unternehmen mit einer hohen Wohnungsanzahl nicht per se auf den Erhalt der Begünstigung verlassen dürfen.

*(Claudius Söffing)*

## Steuerfreie Beitragserstattung durch berufsständische Versorgungseinrichtung

**Orientierungssatz:** Die Erstattung von Pflichtbeiträgen zu einer berufsständischen Versorgungseinrichtung ist auch vor Ablauf einer Wartefrist von 24 Monaten nach dem Ende der Beitragspflicht gemäß § 3 Nr. 3 Buchst. c EStG steuerfrei.

**Entscheidung:** BFH, 10.10.2017, X R 3/17

### I. Sachverhalt

Streitig war die Steuerfreiheit der Erstattung von Pflichtbeiträgen zu einer berufsständischen Versorgungseinrichtung.

Bei dem Steuerpflichtigen handelte es sich um einen angestellten Rechtsanwalt, welcher zwei Jahre lang Pflichtbeiträge zu einem berufsständischen Versorgungswerk leistete. Im Jahr 2013 wechselte er in ein Beamtenverhältnis, was dazu führte, daß er die Versicherungsfreiheit erlangte. Antragsgemäß erhielt er 90% seiner Pflichtbeiträge erstattet. Das FA unterwarf die Beitragsrückerstattung der Besteuerung und stützte dies auf die Regelung in Rz. 205 des BMF-Schreibens v. 19.08.2013 (BStBl. I 2013, 1087), da zwischen dem Ende der Beitragspflicht und der Erstattung keine 24 Monate vergangen seien.

### II. Entscheidungsgründe

Dem Rezessionsurteil kommt eine erhebliche Breitenwirkung zu. Betroffen sind alle Berufsgruppen, die Pflichtbeiträge in ein berufsständisches Versorgungswerk einzahlen. Betroffen sind mithin nicht nur selbstständige und angestellte Rechtsanwälte, sondern auch Ärzte, Apotheker, Architekten, Notare, Steuerberater etc. Die BFH-Entscheidung schafft insoweit Klarheit, als sie Beitragserstattungen eines berufsständischen Versorgungswerks unabhängig von der zweijährigen Auszahlungssperre den steuerfreien Einnahmen i.S. des § 3 Nr. 3b EStG zuordnet. Keine Rechtssicherheit bringt das Urteil jedoch hinsichtlich der sich daraus ergebenden Rechtsfolgen mangels Entscheidungserheblichkeit im Revisionsfall.

Das Urteil überzeugt in seiner Begründung. Da eine unmittelbare Anwendung des § 3 Nr. 3b EStG nicht in Betracht kam, denn bei einer berufsständischen Versorgungsrente handelt es sich nicht um eine gesetzliche Rente, welche unter das SGB VI fällt, war die Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 3c EStG zu prüfen. Voraussetzung für die Steuerfreiheit nach dieser Vorschrift ist allein, daß es sich bei den Erstattungen des Versorgungswerks um entsprechende Leistungen i.S. des § 3 Nr. 3a oder b EStG handeln muß. Der BFH setzt sich in diesem Zusammenhang mit der Frage auseinander, ob die Verweisung in § 3 Nr. 3c EStG auf § 3 Nr. 3b EStG und somit auch eventuell auf den Tatbestand des § 210 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 2 SGB VI eine Rechtsfolgen- oder eine Rechtsgrundverweisung darstellt. Der BFH gelangt überzeugend bei der Normauslegung entgegen der Auffassung des Beklagten, zu der Annahme einer Rechtsfolgenverweisung. Die tatbestandlichen Voraussetzungen des § 3 Nr. 3b EStG i.V.m. § 210 SGB VI sind folglich nicht Tatbestandsmerkmal für eine Steuerfreiheit der Erstattungen i.S. des § 3 Nr. 3c EStG. Deshalb ist auch die gemäß § 210 Abs. 2 SGB VI einzuhaltende zweijährige Frist kein Tatbestandsmerkmal des § 3 Nr. 3c EStG.

Zu der spannenden, praxisrelevanten Frage, ob die steuerfreien Erstattungsbeträge nach § 10 Abs. 4b Satz 2 oder Satz 3 EStG mit Sonderausgaben zu verrechnen sind, findet sich mangels Entscheidungserheblichkeit im Urteil keine Antwort.

Nach § 10 Abs. 4b Satz 2 EStG wird auf einer ersten Stufe eine Verrechnung von Sonderausgaben nach Abs. 1 Nrn. 2 bis 3a mit den Erstattungen von Aufwendungen der jeweiligen Nummer im Erstattungsjahr vorgenommen. Im Streitfall wären also die Erstattungen mit Sonderausgaben i.S. des § 10 Abs. 1 Nr. 2 EStG zu verrechnen gewesen, was mangels weiterer Beitragszahlungen im Streitjahr nicht möglich war.

Der danach verbleibende sog. Erstattungsüberhang ist sodann auf der zweiten Stufe nach § 10 Abs. 4b Satz 3 EStG in dem Erstattungsjahr dem Gesamtbetrag der Einkünfte hinzuzurechnen. Diese Hinzurechnung ist aber nur bei Sonderausgaben i.S. des § 10 Abs. 1 Nr. 3 und 4 EStG und nicht auch bei Sonderausgaben i.S. des § 3 Abs. 1 Nr. 2 EStG vorzunehmen.

Somit stellt sich für Erstattungen von Sonderausgaben i.S. des § 10 Nrn. 2 und 3a EStG die Frage, ob bei einem Erstattungsüberschuß die Steuerbescheide von Altjahren zu korrigieren sind. Man wird dies wohl bejahen müssen. Laut der Gesetzesbegründung zum Steuervereinfachungsgesetz 2011 (Drucksache 17/5125 S. 37) sollte durch die Schaffung des § 10 Abs. 4b EStG der Aufwand von Änderungen eines Steuerbescheids aufgrund von Erstattungszahlungen „weitgehend“ vermieden werden. Eine vollständige Vermeidung einer solchen Änderung findet nur in den Fällen des § 10 Abs. 1 Nrn. 3 und 4 EStG statt. Aufgrund der Zurechnung des Erstattungsüberschusses zu dem Gesamtbetrag der Einkünfte ist hier eine Änderung der Steuerbescheide obsolet. Aus der fehlenden Erwähnung der Nr. 2 und 3a in § 10 Abs. 4b Satz 3 EStG kann nicht geschlossen werden, daß ein Erstattungsüberhang von Sonderausgaben i.S. des § 10 Abs. 1 Nr. 2 EStG ohne jegliche Steuerrelevanz sein soll, denn die Gesetzesbegründung zu § 10 Abs. 4b EStG spricht von einer „weitgehenden“ und nicht von einer „vollständigen“ Vermeidung der Änderung von Steuerbescheiden. Ein Erstattungsüberschuß dürfte mithin ein rückwirkendes Ereignis i.S. des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO darstellen, so daß eine Korrektur früherer Steuerbescheide möglich ist (s. hierzu den BFH-Beschluß vom 16.09.2008, X B 267/07, juris zur Kirchensteuer und vgl. auch FG Baden- Württemberg-Urteil vom 16.08.2012, 3 K 1651/10, juris.).

(Claudius Söffing)

## BUCHSERVICE

im Richard Boorberg Verlag GmbH & Co KG

Kompetenz in allen Medien

- **Sie sparen Zeit und Aufwand**, denn wir beschaffen Ihnen jedes lieferbare Verlagszeugnis, auf Wunsch auch unverbindlich zur Ansicht.
- **Sie sparen Porto-, Versand- und Kontogebühren**; nutzen Sie unseren Sonderservice für Stammkunden.
- **Sie behalten den Überblick**, denn wir berechnen Ihren Literaturbezug auf Wunsch nach Ihren speziellen Haushaltsstrukturen.
- **Sie wünschen eine Umstellung von Print- auf Online-Medien?** Wir helfen Ihnen beim Wechsel und bei der optimalen Einbindung digitaler Medien in Ihr Literaturverwaltungsprogramm.
- **Sie haben Ihren persönlichen Ansprechpartner** im Innen- und Außendienst.

Levelingstr. 6a, 81673 München · Tel. 089/43 60 00-40 · Fax 089/43 60 00-85  
 E-Mail: buchservice@boorberg.de · Internet: www.bs-muenchen.de



**NEU**

## Erstes Praxisbuch zum Thema.

WWW.BOORBERG.DE

### Steuerberaterhaftung im Krisenmandat

Jahresabschlusserstellung und Hinweispflichten bei Insolvenzzreife

von Professor Dr. H.-Michael Korth, Steuerberater und Wirtschaftsprüfer, und Professor Dr. Frank Reinhardt, Steuerberater, vereidigter Buchprüfer, Fachberater für Sanierung und Insolvenzverwaltung (DStV e.V.)

2018, 136 Seiten, € 60,-

ISBN 978-3-415-06285-6



Leseprobe unter  
[www.boorberg.de/9783415062856](http://www.boorberg.de/9783415062856)

Der Leitfaden ist das erste Praxisbuch zur Gestaltung von Mandatsbeziehungen, die die Jahresabschlusserstellung betreffen. Damit vermeiden Steuerberater Haftungsrisiken, die durch die neuere BGH-Rechtsprechung entstanden sind.

Die Autoren erläutern die Auswirkungen der BGH-Entscheidung vom 26.1.2017 für in der Krise befindliche Gesellschaften, insbesondere die Fragen, wann von der Regelvermutung der Unternehmensfortführung nicht mehr ausgegangen werden kann bzw. wann Zweifel an der Unternehmensfortführung angezeigt sind. Die BGH-Entscheidung vom 19.12.2017 zum Nachweis der Zahlungsfähigkeit wird mit Berechnungsbeispielen vorgestellt.

Musterschreiben an krisengefährdete Unternehmen sind beigelegt. Die Autoren bringen ihre Erfahrung aus zahlreichen Insolvenzverfahren ein.

 **BOORBERG**

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

Bengel/Reimann

## **Handbuch der Testamentsvollstreckung**

C.H. Beck München, 6. Aufl. 2017, 840 Seiten

Der Funktionsgewinn des Erbrechts hat auch das Recht der Testamentsvollstreckung erfaßt. Das Erbrecht ist zu einer „Wachstumsbranche“ geworden. Erbrechtliche Fragen spielen nicht nur in der Kautelarpraxis, sondern auch in der Rechtsprechung eine immer größere Rolle. (...) Zudem ist eine erbrechtliche Gestaltung ohne Kenntnisse des Gesellschaftsrechtes und des Steuerrechtes kaum denkbar. (...) Die relativ schnelle Folge der 5. Auflage ist auf die beschriebene Aktivierung des Erbrechts in Rechtsprechung und Literatur und auf die sich immer wieder ändernden steuerlichen Rahmenbedingungen zurückzuführen. (...) Rechtsanwalt und Steuerberater *Dr. Michael Holtz*, Partner bei FGS Flick Gocke Schaumburg, Bonn, der den steuerrechtlichen Teil (8. Kapitel) nunmehr zusammen mit *Piltz* bearbeitet, so das Vorwort.

Rose/Watrin

## **Ertragsteuern**

Erich Schmidt Verlag, Berlin, 21. Aufl. 2017, 307 Seiten

Der „bewährte Lehrbuchklassiker“ hat nun über 20 Auflagen überstanden; angesichts der wohl nicht weiter verfolgten Abschaffung von Ertragsteuern und deren Ersatz durch reine Verbrauchssteuern wird es wohl weitere Auflagen geben – hoffentlich.

Brinkmann

## **Schätzungen im Steuerrecht**

Erich Schmidt Verlag, Berlin, 4. Aufl., 2017, 584 Seiten

Die Neuauflage erläutert und vertieft u.a. wichtige Entwicklungen zur ordnungsgemäßen Kassenführung – insbesondere durch das „Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen“. Ein Standardwerk und idealer Ratgeber mit vielen Beraterhinweisen, Beispielen

und Mustern – und angesichts dessen 4. Auflage auch in der Praxis von großer Bedeutung.

Handzik

## **Erbschaft- und Schenkungsteuer**

Erich Schmidt Verlag, Berlin, 9. Aufl. 2017, 349 Seiten

Der Autor, Rechtsanwalt, Steuerberater und Fachanwalt für Steuerrecht hat ein fundiertes und dennoch überschaubares Standardwerk geschaffen, das in der Praxis mit den „großen“ Werken keinen Vergleich zu scheuen braucht.

Graf/Jäger/Wittig

## **Wirtschafts- und Steuerstrafrecht, Kommentar**

C.H. Beck, München, 2. Aufl. 2017, 3.532 Seiten

Um 450 Seiten angewachsen: „Alles für die wirtschaftsrechtliche Praxis“. Der Kommentar erläutert alle relevanten straf- und ordnungswidrigkeitsrechtlichen Normen, Gesetze, Verordnungen und Richtlinien in einem Band und bietet einen verlässlichen Überblick über den aktuellen Meinungsstand. Fundiert und praxisgerecht dargestellt werden die wirtschaftsstrafrechtlichen Normen des StGB; Nebengesetze und Verordnungen mit strafrechtlichen Normen (z.B. Lebensmittelstrafrecht); die strafrechtlichen Normen im Steuerrecht; die gesetzlichen Änderungen der Regelungen über die strafbefreiende Selbstanzeige einschließlich der Regelung über die Einstellung des Verfahrens nach Selbstanzeige (§ 398a AO) sowie europarechtliche Normen und Richtlinien und ihre Auswirkungen auf das deutsche Recht und gesellschafts-, wertpapier-, urheber- und wettbewerbsrechtliche Straf-, Ordnungswidrigkeits- und Steuervorschriften. Das Bearbeiterverzeichnis enthält eine Unmenge Strafrichter, Staatsanwälte, leider praktisch keine Rechtsanwälte. Schade – oder doch nicht?

Umnuß

## **Corporate Compliance Checklisten**

C.H. Beck, München, 3. Aufl. 2017, 377 Seiten

Die Bedeutung von Compliance wird ebenso stark verkannt, wie sie gestiegen ist. Da die simple Einhaltung von Regeln eben eine umfangreiche Tätigkeit für jede Gesellschaft ist, ist die Arbeitsweise mit Checklisten hier genau richtig.

Grashoff/Kleinmanns

**Aktuelles Steuerrecht 2017**

C.H. Beck, München, 13. Aufl., 2017, 229 Seiten

Auch hier wieder höchstes Lob: Eine schnelle, dennoch vertiefte Übersicht über das gesamte Steuerrecht – und dies, ohne den Umfang zu steigern. In der Kürze liegt die wahre Inspiration für den Leser.

Pelka/Petersen

**Beck'sches Steuerberater-Handbuch 2017/2018**

C.H. Beck, München, 2017, 2522 Seiten

Handbücher sind ebenfalls zur Kürze verpflichtet; sie vertragen allerdings eine größere Menge von Themen. Diese

aufzuzählen sprengte den Rahmen der Rezension. Diese die drei Säulen der Steuerberatung zu nennen, wäre allerdings untertrieben.

*Im nächsten Heft:* Rowedder/Schmidt-Leithoff, **GmbHG**, Kommentar; Hölters, **AktG-Kommentar**; von Rechenberg/Ludwig (Hrsg.), **Kölner Handbuch Gesellschaftsrecht**; Auernhammer, **DSGVO – BDSG**.

Redaktion



**Kosten · Gebühren · Vollstreckung**  
Tipps für Kanzlei und Rechtsabteilung

von Dipl.-Rechtspflegerin (FH) Karin Scheungrab,  
München/Leipzig

2017, 248 Seiten, DIN A4, mit Spiralbindung, € 34,80

ISBN 978-3-415-05759-3

Heutzutage zählen strukturierte Büroorganisation, die vollständige **Erstellung von Kostennoten und die effiziente Vollstreckung** zu den Hauptaufgaben von Rechtsanwaltsfachangestellten und Rechtsfachwirten. Der Umgang mit dem Gebühren-, Kosten- und Vollstreckungsrecht sowohl im gerichtlichen Verfahren als auch im Mahnverfahren zählt zu den täglichen Herausforderungen, die es gilt, schnell und rechtssicher zu meistern.

Das neu konzipierte Arbeitsbuch enthält hierfür die **wichtigsten Tipps und Tricks**:

1. Checklisten, Tabellen und Übersichten bieten einen schnellen Überblick im Dschungel des Gebühren- und Kostenrechts.
2. Musterformulierungen und unzählige Praxistipps unterstützen beim täglichen Kampf mit den Formularen im Vollstreckungsrecht bzw. der Zwangsvollstreckung.



Leseprobe unter

[www.boorberg.de/9783415057593](http://www.boorberg.de/9783415057593)

**BOORBERG**

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 0711/7385-100 · 089/4361564  
TEL 0711/7385-343 · 089/436000-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE 520618