

steueranwaltsmagazin

Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im Deutschen Anwaltverein

5/2018

104. Ausgabe | 20. Jahrgang

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

Dr. Jörg Stalleiken,
Flick Gocke Schaumburg,
Bonn

161 **Editorial**

Wagner

Beiträge

- 163 Leyh Rückabwicklungsvorbehalte bei der Unternehmensnachfolge – Einkommensteuerliche und schenkungsteuerliche Aspekte
- 170 Biesgen/Fürus Steuerrückstellungen nach Betriebs- und Steuerfahndungsprüfungen
- 177 Bock Doppelwohnsitz Deutschland-Schweiz – Rechtliche Fragen rund um die Ansässigkeit
- 183 Link Überblick über die beschränkte Steuerpflicht bei der Veräußerung von Kapitalgesellschaftsanteilen
- 192 Zacher Die Besteuerung von Dienst-erfindungen – während und nach der Beschäftigung des Erfinders

197 **Rechtsprechung**

Söffing

www.steuerrecht.org

I.

„In den modernen, durch herkömmliche Technik und fortschreitende Digitalisierung geprägten westlichen Welten ist es zweifelsohne weitaus weniger mühsam, sein Leben zu fristen als in den Agrargesellschaften vergangener Jahrhunderte. Durch Arbeitsteilung sowie zunehmende Automatisierung von industrieller Produktion und Alltag verringerte sich die Arbeitszeit, die wir zur Sicherung des nackten Überlebens aufwenden müssen, deutlich und die Lebenserwartung stieg beträchtlich. Wir haben immer mehr freie Lebenszeit für das, was *Karl Marx* selbstbestimmte Arbeit nennt. Damit bezeichnet er diejenige Art der tätigen Auseinandersetzung mit der Welt, die nicht von der Daseinsfürsorge bestimmt ist. Dennoch macht sich gerade in den Gesellschaften, in denen sich die Digitalisierung nicht nur in den Fabriken, sondern auch in den privatesten Lebensbereichen durchgesetzt hat, ein wachsendes Unbehagen breit. (...)“

Dr. Siegfried Reusch, aus: Der Blauer Reiter, Editorial Ausgabe 41.

II.

Ein Kommentar: „Kann mit der Wiesn nix anfangen. War vor ein paar Jährchen mal im Zelt und ich muß sagen ... wenn Außerirdische da landen würden, würden sie an der menschlichen Intelligenz zweifeln und die Erde zerstören. Ein Massenbesäufnis (...)“

Anonymus über das Münchner Oktoberfest, spiegel.online 07.10.2018

III.

Was klagt ihr über die vielen Steuern? Unsere Trägheit nimmt uns zweimal soviel ab, unsere Eitelkeit dreimal so viel und unsere Dummheit viermal so viel.

Benjamin Franklin

Einen schönen Herbst wünscht

Ihr
Jürgen Wagner, LL.M.
Red. [steueranwaltsmagazin](#)

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

Redaktion

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

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

Die 105. Ausgabe des [steueranwaltsmagazin](#) erscheint am 15. Dezember 2018.

Mitschreibende dieser Ausgabe:

Ulrike Leyh, Rechtsanwältin in Bonn; *Rüdiger Bock*, Rechtsanwalt in Konstanz; *Rainer Biesgen* und *John Paul Fürus*, beide Rechtsanwälte in Düsseldorf; *Mathias Link*, Rechtsanwalt in Frankfurt; *Thomas Zacher*, Rechtsanwalt in Köln; *Claudius Söffing*, Rechtsreferendar in Düsseldorf.

Fachbeirat

Allgemeines Steuerrecht

RA/StB/FAHuGR **Andreas Jahn**, Meyer-Köring, Bonn; RA/StB **Dr. Jörg Stalleiken**, Flick Gocke Schaumburg, Bonn/Frankfurt/Berlin; RA **Dr. Martin Geraats**, Meyer-Köring, Bonn; RA/FAStR **Dr. Matthias Söffing**, S & P Söffing, Rechtsanwaltsgesellschaft mbH, Düsseldorf/München/Zürich; RA/FA Erbrecht/FAStR **Dr. Michael Holtz**, Flick Gocke Schaumburg, Bonn; **Daniel Dinkgraeve**, 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
Layout und Satz: GreenTomato GmbH, 70193 Stuttgart
Druck: C. Maurer GmbH & Co. KG, Schubartstraße 21, 73303 Geislingen/Steige

Anzeigenverwaltung: Verlag

Anzeigenpreisliste: Nr. 5 vom 01.01.2016

Alle Urheber-, Nutzungsrechte und Verlagsrechte vorbehalten.

Die Zeitschrift erscheint sechs Mal im Jahr. Der Bezugspreis ist im Mitgliedsbeitrag enthalten. Für Nichtmitglieder der Arbeitsgemeinschaft im DAV beträgt der Bezugspreis 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

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.

 **BOORBERG**

Rückabwicklungsvorbehalte bei der Unternehmensnachfolge – Einkommensteuerliche und schenkungsteuerliche Aspekte

RAin/StBin/FAStR Ulrike Leyh¹

A. Einführung

Für eine sorgfältig geplante lebzeitige Unternehmensnachfolge lassen sich gute Gründe finden. So können etwa persönliche Freibeträge innerhalb der Familie optimal ausgenutzt werden. Neben schenkungsteuerlichen Vorteilen kann eine frühzeitige Übertragung der Einkunftsquelle auf die nächste Generation aber auch aus einkommensteuerlicher Sicht günstig sein (z.B. Ausnutzung von Progressionsvorteilen oder Verlagerung von Wertsteigerungen auf den Nachfolger). Solchen steuerlichen Anreizen steht jedoch häufig die Sorge des Seniors gegenüber, später nicht mehr hinreichend auf „Fehlentwicklungen“ reagieren zu können. Oft möchte sich der Schenker noch nicht endgültig von „seinem Unternehmen“ trennen. Er möchte das Unternehmensvermögen vor Liquiditätsbelastungen geschützt dauerhaft innerhalb der Familie wissen. Rückabwicklungsvorbehalte tragen diesem Bedürfnis Rechnung.

Dieser Beitrag gibt einen Überblick über die einkommensteuerliche sowie schenkungsteuerliche Behandlung von Rückabwicklungsregelungen und zeigt auf, daß diese nicht „nur“ bei späterer tatsächlicher Ausübung, sondern schon zuvor bei Vereinbarung, unerwünschte Folgen nach sich ziehen können.

B. Zivilrecht

Von Gesetzes wegen gibt es drei schenkungsspezifische Rückforderungstatbestände (Nichtvollziehung einer Auflage, Verarmung des Schenkers und Grober Undank, §§ 525 ff. BGB). Daneben kann die Rückgewähr eines Geschenks auf das Bereicherungsrecht oder die Störung der Geschäftsgrundlage gestützt werden. Wegen der tatsächlichen und rechtlichen Unsicherheiten sowie der zum Teil restriktiven Sichtweise der Finanzgerichte (z.B. bei Irrtum über Steuerfolgen bezüglich der Anwendung von § 313 BGB) können die gesetzlichen Regelungen aber stets nur Notlösung sein, um eine mißglückte Schenkung rückgängig zu machen.² Auf das Bedürfnis des Schenkers nach „Absicherung“ sollte kautelarjuristisch mittels eines Katalogs an vertraglichen Rückabwicklungstatbeständen reagiert werden. Inhaltlich ist dabei zwischen freien Rückforderungsrechten, auf deren Grundlage der Schenker den verschenkten Gegenstand jederzeit zurückverlangen

kann, und benannten und damit auf bestimmte Sachverhalte beschränkte Rückforderungsrechten zu differenzieren. Rückabwicklungsvorbehalte können rechtlich verschieden ausgestaltet werden. In Betracht kommen v.a. auflösende Bedingung, vertragliches Rücktrittsrecht, Widerrufsvorbehalt und vertragliches Rückübertragungsrecht. Die konkrete Gestaltung hängt von den Umständen des Einzelfalles ab. In den §§ 346 ff. u. 812 ff. BGB (Rücktritts- und Bereicherungsrecht) hat der Gesetzgeber zahlreiche Regelungen für die Rückabwicklung einer Vermögensverschiebung getroffen. Die gesetzlichen Rückabwicklungsgrundsätze sind abdingbar. Tendenziell läßt sich feststellen, daß je detaillierter die Rückabwicklung im Schenkungsvertrag geregelt wurde, desto weniger streitanfällig ist sie im „Fall der Fälle“.

C. Einkommensteuer

I. Schenkung von Unternehmensvermögen unter Vorbehalt der Rückabwicklung

Schenkweise Erwerbe fallen regelmäßig außerhalb der gesetzlichen Einkunftsarten (§§ 2 Abs. 1, 13 ff. EStG) an und sind daher nicht (einkommen-)steuerbar, unterliegen jedoch ggf. der Schenkungsteuer.³

1. Schenkung von Teil-/Betrieben oder Mitunternehmeranteilen

Ein vertraglich freies Rückforderungsrecht führt i.d.R. dazu, daß das wirtschaftliche Eigentum i.S.v. § 39 Abs. 2 Nr. 1 S. 1 AO am verschenkten Gegenstand beim Schenker verbleibt.⁴

¹ Die Autorin ist Rechtsanwältin, Fachanwältin für Steuerrecht und Steuerberaterin bei Flick Gocke Schaumburg Rechtsanwälte Wirtschaftsprüfer Steuerberater Partnerschaft mbB, Bonn.

² Vgl. auch *Reich* in von Oertzen/Loose, ErbStG (1. Aufl., 2017), § 29 ErbStG, Rd. 30 und *Götz* in ZEV 2017, 371 (376).

³ *Ratschow* in Blümich (142. EL, Juni 2018), § 2 EStG, Rz. 65, *Kirchhof* in BeckOK EStG, Kirchhof/Ratschow (1. Edition, 01.01.2018), § 2 EStG, Rz. 320, *Weber-Grellet* in Schmidt, EStG (37. Aufl., 2018), § 2 EStG, Rz. 14 und *Jülicher*, DStR 1998, 1977 (1977).

⁴ So z.B. BFH v. 16.05.1989 – VIII R 196/84, BFHE 157, 508 (zur frei widerruflichen Schenkung von Kommanditanteilen) und BFH v. 17.06.1998 – XI R 55/97, BFH/NV 1999, 9 (10) m.w.N. sowie *Escher*, in FR 2008, 985 (986), *Thonemann-Micker*, in ErbR 2015, 590 (591) und *Bodden*, in KOESDI 2016, 19852 (19860 u. 19861).

Gesetzliche und benannte vertragliche Rückforderungsrechte zugunsten des Schenkers beeinflussen hingegen grundsätzlich nicht den Übergang des Geschenks auf den Beschenkten, so daß der Beschenkte in Vollzug der Schenkung nicht „nur“ zivilrechtlicher, sondern auch wirtschaftlicher Eigentümer des Teil-/Betriebs/Mitunternehmeranteils wird.⁵ Bei jeder Nachfolgegestaltung sollte gleichwohl im Rahmen einer Gesamtwürdigung geprüft werden, ob und wenn ja, welche konkreten Rechte beim Schenker verbleiben, da eine zu weitreichende Beschränkung der Rechte des Beschenkten dem Übergang des wirtschaftlichen Eigentums ausnahmsweise entgegenstehen kann.⁶

Regelmäßig stehen Rückforderungsrechte, die an bestimmte, nicht vom Schenker beeinflussbare Voraussetzungen gebunden sind, der Mit-/Unternehmerstellung des Beschenkten nicht entgegen. Problematisch im Hinblick auf das Mitunternehmerisiko können aber Gestaltungen sein, in denen für den Rückabwicklungsfall eine entschädigungslose Rückübertragung vorgesehen ist.⁷ Zurückhaltung im Hinblick auf die Mitunternehmerinitiative des Beschenkten ist auch bei der Vereinbarung von Verwaltungsvorbehalten zugunsten des Schenkers geboten.⁸ Werden Personengesellschaftsanteile schenkweise mit der Maßgabe übertragen, daß der Schenker ihre Rückübertragung jederzeit ohne Angabe von Gründen einseitig veranlassen kann, ist die Mitunternehmerinitiative des Beschenkten „praktisch bis zur Weisungsgebundenheit eingeschränkt“, so daß er damit nicht als Mitunternehmer anzusehen ist.⁹ Häufig ist in diesen Fällen aber schon das wirtschaftliche Eigentum beim Schenker verblieben.¹⁰

Die Frage der persönlichen Zurechnung betrifft die Feststellung derjenigen Person, welche die Einkünfte i.S.v. § 2 Abs. 1 EStG „erzielt“. Diese Zurechnung ist v.a. von Relevanz, wenn Einkünfte steuerwirksam auf eine andere Person (z.B. vom Senior auf den Nachfolger) verlagert werden sollen. Nach allgemeiner Meinung erzielt diejenige Person die Einkünfte, welche die Dispositionsmöglichkeit über die Leistungserstellung hat.¹¹ Entgegen der früheren herrschenden Meinung richtet sich die Einkünftezurechnung nicht mehr nach der Zurechnung des Vermögens, also nicht mehr nach dem rechtlichen oder wirtschaftlichen Eigentum (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 S. 1 AO). Wenn dieses aber – wie häufig – Grundlage für die Disposition des Steuerpflichtigen über die relevante Leistungserstellung ist, kann es als Hilfstatsache für die Feststellung, daß ein Steuerpflichtiger Einkünfte (unter Einsatz dieses Wirtschaftsguts) erzielt, bedeutsam sein.¹²

Im Regelfall überträgt der Schenker trotz Rückabwicklungsvorbehalt in Vollzug der Schenkung die Einkunftsquelle (Teil-/Betrieb/Mitunternehmeranteil) auf den Beschenkten und dieser wird Mit-/Unternehmer. Mit Vollzug der Schenkung hört die Einkünfteerzielung durch den Übertragenden (Schenker) auf; der Beschenkte erzielt fortan originär gewerbliche Einkünfte, § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1/ Nr. 2 EStG. Der Übergang des (zumindest wirtschaftlichen)¹³

Eigentums am Teil-/Betrieb/Mitunternehmeranteil ist i.d.R. einkommensteuerneutral. § 6 Abs. 3 EStG ordnet diesbezüglich zwingend Buchwertfortführung an, läßt damit die Übertragung stiller Reserven von Schenker auf Beschenkten zu und verschont so die Generationennachfolge vor steuerlichen Belastungen.

Ein Schenker bleibt regelmäßig trotz wirksamer Schenkung ausnahmsweise weiterhin – anstelle des neuen (zivilrechtlichen) Eigentümers – Inhaber der Einkunftsquelle, wenn sein wirtschaftliches Eigentum am verschenkten Betriebsvermögen fortbesteht. Mangels Übergang der Einkunftsquelle bleiben stille Reserven des Betriebsvermögens beim Schenker steuerverhaftet. Im Falle einer späteren Veräußerung (zivilrechtlich durch den Beschenkten) werden diese ertragsteuerwirksam beim Schenker aufgedeckt. Der Schenker wird i.d.R. weiterhin als „der Mit-/Unternehmer“ behandelt mit der Konsequenz, daß ihm die gewerblichen Einkünfte zuzurechnen sind.¹⁴ Der Zufluß der dem Schenker steuerlich zuzurechnenden Erträge beim Beschenkten ist wohl irrelevante Einkünfteverwendung, § 12 EStG.¹⁵ Es dürfte kein Aufgabetatbestand beim Schenker vorliegen, weil er wirtschaftlicher Eigentümer des Unternehmensvermögens bleibt.¹⁶

Im Falle fehlender Mit-/Unternehmerstellung des Beschenkten ist § 6 Abs. 3 EStG nicht einschlägig.¹⁷ Die im Teil-/Betrieb/Mitunternehmeranteil vorhandenen stillen Reserven wären steuerpflichtig aufzudecken. Hieran scheitert i.d.R. eine Unternehmensnachfolge.

5 So auch *Thonemann-Micker*, in ErbR 2015, 590 (597) und *Escher* in FR 2008, 985 (986).

6 In diesem Sinne *Escher* in FR 2008, 985 (987) u.a. unter Hinweis auf BFH v. 05.05.1983 – IV R 43/80, BFHE 139, 36 und FG Niedersachsen v. 19.03.2002 – 1 K 178/97 (rkr.), EFG 2002, 957 (958).

7 So sinngemäß *Escher* in FR 2008, 985 (988) und *Thonemann-Micker*, ErbR 2015, 590 (598) unter Hinweis auf BFH v. 30.05.2006 – IV B 168/04, BFH/NV 2006, 1828.

8 Vgl. auch *Götz* in FR 2015, 972 (973), *Thonemann-Micker*, ErbR 2015, 590 (598) unter Hinweis auf BFH v. 16.01.2008 – II R 10/06, BFHE 220, 513 und *Escher* in FR 2008, 985 (988).

9 BFH v. 30.05.2006 – IV B 168/04, BFH/NV 2006, 1828 und i.d.S bereits *Jülicher* in DStR 1998, 1977 (1978), vgl. auch H 15.9 Abs. 1 EStH 2016 „Rückübertragungsverpflichtung“ unter Hinweis auf BFH v. 16.05.1989 – VIII R 196/84, BStBl II 1989, 877.

10 In diesem Sinne auch *Escher* in FR 2008, 985 (987).

11 *Musil* in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG (286. Lieferung, 6.2018), § 2 EStG, Rz. 125 und 130 ff.

12 In diesem Sinne auch *Musil* in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG (286. Lieferung, 6.2018), § 2 EStG, Rz. 144 unter Hinweis auf BFH v. 28.09.2011 – VIII R 10/08, BFHE 235, 361.

13 *Ehmcke* in Blümich (142. EL, Juni 2018), § 6 EStG, Rz. 1222a und *Korn/Strahl* in Korn, Einkommensteuergesetz (1. Aufl., 109. Lief., 01.04.2018), § 6 EStG, Rz. 474.1.

14 In diesem Sinne auch *Thonemann-Micker*, ErbR 2015, 590 (597).

15 So *Escher* in FR 2008, 985 (990) unter Hinweis auf BFH v. 27.09.1988 – VIII R 193/83, BFHE 154, 525.

16 Vgl. auch *Jülicher* in DStR 1998, 1977 (1978) bzgl. Mitunternehmeranteile.

17 So u.a. *Thonemann-Micker* in ErbR 2015, 590 (598).

Wird ein Betrieb unter Nießbrauchsvorbehalt übertragen, führt dies i.d.R. zwar nicht zum Zurückbehalt des wirtschaftlichen Eigentums; die Anwendung des § 6 Abs. 3 EStG ist aber trotzdem ausgeschlossen, weil der Übergeber seine Tätigkeit nicht beendet. Dies hat der BFH jüngst höchstrichterlich entschieden.¹⁸ Mangels Buchwertübertragung wäre die Schenkung nicht einkommensteuerneutral.¹⁹ Aktuell ist fraglich, ob die Grundsätze des vorzitierten BFH-Urteils auch auf einen vorbehaltenen Nießbrauch an einem unentgeltlich übertragenen Mitunternehmeranteil anzuwenden sind. Nach richtiger Sichtweise ist dies nicht der Fall.²⁰ Die wohl besseren Argumente sprechen für eine Anwendung von § 6 Abs. 3 EStG und damit für eine Buchwertfortführung.²¹ Wegen der mit der Aufdeckung von stillen Reserven oftmals verbundenen erheblichen Steuerbelastung, sollte bis zur rechtssicheren Klärung insoweit aber nur noch nach Einholung einer verbindlichen Auskunft gehandelt werden.

2. Schenkung von (im Privatvermögen gehaltenen) Kapitalgesellschaftsanteilen

Auch insoweit wird vertreten, daß eine Schenkung unter freiem Rückabwicklungsvorbehalt zum Verbleib des wirtschaftlichen Eigentums an den (zivilrechtlich wirksam geschenkten) Kapitalanteilen beim Schenker führt.²² Zudem soll im Zusammenhang mit der Schenkung die Vereinbarung eines Vorbehaltsnießbrauchs, wonach der Nießbraucher (Schenker) alle mit der Kapitalbeteiligung verbundenen Rechte (Vermögens- und Verwaltungsrechte) ausüben und effektiv durchsetzen kann (z. B. aufgrund unwiderruflicher Stimmrechtvollmacht), ausnahmsweise den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums ausschließen.²³ Unschädlich soll dagegen die bloße Vereinbarung enumerativer Rückfalltatbestände sein.²⁴

Kapitaleinkünfte erzielt der Anteilseigner und damit derjenige, dem nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO die Kapitalanteile zuzurechnen sind, § 20 Abs. 5 EStG. Verbleibt das wirtschaftliche Eigentum ausnahmsweise beim Schenker, ist die Schenkung untaugliches Mittel zum Zweck der Senkung der im Hinblick auf § 17 EStG maßgeblichen Beteiligungsquote des Schenkers. Bei Anteilsverkauf nach Ablauf von fünf Jahren kann ggf. aufgrund Berücksichtigung der geschenkten Anteile die 1%-Grenze überschritten werden.²⁵ Der Schenker als einkommensteuerrechtlicher Veräußerer würde Einkünfte gemäß § 17 EStG erzielen, selbst wenn zivilrechtlicher Veräußerer der Kapitalanteile der Beschenkte ist. Der Zufluß des Veräußerungserlöses beim Beschenkten wäre wohl Einkommensverwendung des Schenkers i.S.v. § 12 EStG.²⁶

II. Rückabwicklung einer Schenkung infolge Eintritt des Rückabwicklungsfalles

1. Rückübertragung der Einkunftsquelle anlässlich des Rückabwicklungsfalles

Die Rückübertragung des geschenkten Unternehmensvermögens ist im Rückabwicklungsfall keine entgeltliche

Übertragung (Veräußerung) und damit i.d.R. einkommensteuerneutral. Im Allgemeinen greift bei qualifizierten betrieblichen Sachgesamtheiten § 6 Abs. 3 EStG in gleichem Umfang wie bei der vormaligen Schenkung ein.²⁷ Es lassen sich aber auch gute Argumente dafür finden, den Eintritt des Rückabwicklungsfalles als ein Ereignis mit steuerlicher Wirkung für die Vergangenheit zu qualifizieren. Diese Einordnung hätte den Vorteil, daß infolge der dann anwendbaren §§ 41 Abs. 1 S. 2, 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO eine im Zusammenhang mit der schenkweisen Übertragung ggf. entstandene Ertragsteuer (z. B. wenn die Übertragung des Betriebsvermögens in Vollzug der Schenkung nicht buchwertneutral nach § 6 Abs. 3 EStG erfolgt war) erlöschen würde.²⁸

In Fällen in denen die Einkunftsquelle ungeachtet der zivilrechtlich wirksam vollzogenen Schenkung unverändert dem Schenker zugerechnet war, ist mangels steuerlich beachtlicher Übertragung der Einkunftsquelle folglich auch die zivilrechtliche „Rückübertragung“ einkommensteuerlich unbeachtlich.²⁹

2. Nicht-/Herausgabe der zwischenzeitlichen erzielten Einkünfte anlässlich des Rückabwicklungsfalles

Ist im Schenkungsvertrag vereinbart, daß der Beschenkte nicht zur Herausgabe der inzwischen erzielten Erträge verpflichtet ist, umgekehrt aber auch keine Erstattung von Aufwendungen verlangen kann, hat der Eintritt des Rückabwicklungsfalles auf die Besteuerung der erzielten Einkünfte beim Beschenkten keine Folgen.

Hat nach den zivilrechtlichen Regelungen eine Herausgabe der zwischenzeitlich erzielten Einkünfte stattzufinden, wird diese im Abgabenschuldverhältnis wohl nicht nach-

18 BFH v. 25.01.2017 – X R 59/14, BFHE 257, 227. Kritisch hierzu *Korn/Strahl* in Korn, Einkommensteuergesetz (1. Aufl., 109. Lief., 01.04.2018), § 6 EStG, Rz. 474.0.

19 Vgl. auch *Kulosa* in Schmidt EStG (37. Aufl., 2018), § 6 EStG, Rz. 646.

20 *Strahl*, in BeSt 2017, 29 – 30 m.w.N.

21 Vgl. *Strahl* in BeSt 2017, 29 – 30 und *Gratz/Uhl-Ludischer* in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG (286. Lief., 6.2018), § 6 EStG, Rz. 1222; zur Diskussion auch *Korn/Strahl* in Korn Einkommensteuergesetz (1. Aufl., 109. Lief., 1.4.2018), § 6 EStG, Rz. 474.3.2. (Das anhängige Revisionsverfahren Az. IV R 38/14 ist zwischenzeitlich nach Zurücknahme erledigt).

22 FG Saarland v. 10.04.1997 – 1 K 5/96 und *Jülicher* in DStR 1998, 1977 (1978).

23 BFH-Urteil v. 24.01.2012 – IX R 51/10, BFHE 236, 356.

24 Allgemein hierzu vgl. *Botten* in KöSDI 2016, 19852 (19860).

25 Vgl. zu dieser Thematik auch *Jülicher* in DStR 1998, 1977 (1978).

26 So *Escher* in FR 2008, 985 (990).

27 Sinngemäß auch *Reich* in von Oertzen/Loose, ErbStG (1. Aufl., 2017), § 29 ErbStG, Rz. 66.

28 So auch *Reich* in von Oertzen/Loose, ErbStG (1. Aufl., 2017), § 29 ErbStG, Rz. 65.

29 *Escher* in FR 2015, 972 (975).

vollzogen.³⁰ Der Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis entsteht, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft, § 38 AO. Sobald ein bestimmter Sachverhalt eingetreten ist, ist der Steueranspruch verwirklicht und bleibt bestehen, weil sich der Sachverhalt grundsätzlich nicht mehr mit Wirkung für die Vergangenheit ändern kann.³¹ Wenn die persönliche Zurechnung sich danach bestimmt, wer den Tatbestand der Einkünfteerzielung verwirklicht (vgl. C. I. 1.), kann die Herausgabe nicht rückwirkend den Fortfall der Einkünfte beim Beschenkten und die Zurechnung eben dieser beim Schenker bewirken.³² Eine definitive Steuerbelastung des Beschenkten in Höhe der auf die erzielten Einkünfte entrichteten Einkommensteuer soll nach Zivilrechtsmeinung als Abzugsposten im Rahmen der Rückabwicklung beachtet werden. Diese Lösung steht aber nicht im Einklang mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip, da die vom Beschenkten zu versteuernden Einkünfte für ihn progressionserhöhende Wirkung hatten und der Schenker die an ihn herauszugebenden Einkünfte ohne progressionserhöhende Wirkung (und ohne persönliche Steuerpflicht) vereinnahmen könnte.³³ In der Literatur wird daher auch vorgeschlagen, den (bedingten) Kondiktionsanspruch als eine zurückbehaltene (Rest-)Rechtsposition des Schenkers anzusehen, die eine spätere Einkünftezurechnung beim Schenker aufgrund seiner früheren Rechtsstellung als Eigentümer rechtfertigt. Zur Vermeidung einer Doppel-Besteuerung soll beim Beschenkten der steuerliche Abzug der herausgegebenen Nutzungen zugelassen sein.³⁴ Hiergegen kann aber argumentiert werden, daß der Eintritt des Rückabwicklungsfalles bezüglich der zwischenzeitlich erzielten Einkünfte ertragsteuerlich kein rückwirkendes Ereignis i.S.v. § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO sei.³⁵

D. Schenkungsteuer

I. Auswirkungen von Rückabwicklungsvorbehalten auf die schenkungsteuerliche Behandlung der Schenkung an sich

Rückabwicklungsvorbehalte können sich insbesondere auf das Entstehen der Schenkungsteuer und die Anwendbarkeit von Steuerbefreiungsvorschriften auswirken.

1. Entstehen der Schenkungsteuer bei Vorbehalt der Rückabwicklung

Eine Schenkung wird steuerpflichtig „mit dem Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung“, § 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG. Weder ein freier noch ein benannter Rückabwicklungsvorbehalt steht der Ausführung einer Zuwendung i.d.R. entgegen.³⁶ Der Erwerb oder das Verbleiben einer nur wirtschaftlichen Rechtsposition i.S.v. § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO ist schenkungsteuerlich grundsätzlich unbeachtlich.³⁷ Gleichwohl ist davon auszugehen, daß ein freies Rückabwicklungsrecht zumindest in Verbindung mit weiteren Vorbehalten zugunsten des Schenkers im Einzelfall der Entstehung der

Schenkungssteuer entgegenstehen kann.³⁸

Verbleibt das wirtschaftliche Eigentum am zivilrechtlich und schenkungsteuerlich wirksam geschenkten Unternehmensvermögen beim Schenker (vgl. C. I.), ist fraglich, ob die Zahlung der auf die Einkünfte zukünftig anfallenden Einkommensteuer durch den Schenker einen weiteren schenkungsteuerlichen Vorgang darstellt. Da der Schenker insoweit auf eine eigene Steuerschuld leistet, dürfte die Zahlung wohl keine Bereicherung des Beschenkten i.S.v. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG bewirken.³⁹ Bleibt der Schenker ertragsteuerlicher Inhaber von zivilrechtlich und schenkungsteuerlich wirksam geschenkten Anteilen an Kapitalgesellschaften ist im späteren Veräußerungsfall außerdem fraglich, ob der Zufluß des Veräußerungserlöses beim Beschenkten (vgl. C. I. 2.) Schenkungsteuer auslöst. Dagegen spricht, daß für das Schenkungsteuerrecht nicht die wirtschaftliche, sondern die zivilrechtliche Betrachtungsweise, maßgeblich ist. Zivilrechtlich sind die Anteile aber auf den Beschenkten übergegangen. Aus Sicht des Schenkungsteuerrechts dürfte deshalb keine erneute Zuwendung vorliegen.⁴⁰

2. Schenkung von Betriebsvermögen (§ 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG)

Nach h.M. kommt die Gewährung der schenkungsteuerlichen Begünstigungen für Unternehmensvermögen nur in Betracht, wenn das übertragene Vermögen sowohl in der Hand des Abgebenden als auch in der Hand des Empfängers ertragsteuerliches Betriebsvermögen ist bzw. bleibt und diese Qualifikation auch nicht für eine juristische Se-

30 I.d.S. auch *Thonemann/Micker* in ErbR 2015, 590 (598), *Escher* in FR 2008, 985 (992) und *Bodden*, in KÖSDI 2016, 19852 (19861).

31 *Klomp* in BeckOK AO, Pfirmann/Rosenke/Wagner (5. Edition, 1.7.2018), § 175 AO, Rz. 5 und BFH v. 07.07.1983 – IV R 209/80, BFHE 139, 60 m.w.N.

32 *Musil* in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG (286. Lieferung, 6.2018), § 2 EStG, Rz. 150 und Rz. 133.

33 *Escher* in FR 2008, 985 (992) und *Thonemann-Micker* in ErbR 2015, 590 (598) und BGH v. 05.03.2015 – IX ZR 164/14, NJW-RR 2015, 677 (679).

34 *Jülicher* in DStR 1998, 1977 (1982).

35 *Escher* in FR 2008, 985 (992), *Thonemann-Micker* in ErbR 2015, 590 (598) und *Bodden* in KOESDI 2016, 19852 (19861).

36 BFH v. 13.09.1989, II R 67/86, BFHE 157, 572 und *Fumi* in von Oertzen/Loose, ErbStG (1. Aufl., 2017), § 9 ErbStG, Rz. 115 und *Gottschalk* in Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG (55. EL, Mai 2018), § 9 ErbStG, Rz. 93.

37 So *Thonemann-Micker* in ErbR 2015, 590 (591) und sinngemäß *Gottschalk* in Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG (55. EL, Mai 2018), § 9 ErbStG, Rz. 85, 92 und 93.

38 Vgl. zu dieser Thematik BFH v. 28.06.2007, II R 21/05, BFHE 217, 254 (zur Übertragung von Vermögen auf eine liechtensteinische Stiftung) sowie *Escher* in FR 2008, 985 (993) und *Bodden* in KOESDI 2016, 19852 (19856).

39 Vgl. auch *Escher* in FR 2008, 985, Fn. 65.

40 *Escher* in FR 2008, 985, Fn. 74.

kunde verliert.⁴¹ Wird der Beschenkte nicht Mitunternehmer, so scheidet eine Behandlung des Erwerbs als begünstigtes Betriebsvermögen aus. Als Gegenstand der – aus schenkungsteuerlicher Sicht gleichwohl als „ausgeführt“ anzusehenden – Zuwendung wird ein gemäß § 10 Abs. 1 S. 4 ErbStG (und nicht nach § 12 Abs. 5 ErbStG) zu bewertender Anteil an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft angenommen.⁴² Ob die Schenkung eines Betriebs unter Nießbrauchsvorbehalt unter den übrigen Voraussetzungen schenkungsteuerbegünstigt sein kann, ist im Hinblick auf die aktuelle BFH-Rechtsprechung fraglich. Ertragsteuerlich ist der Begriff des Betriebes nicht allein gegenstands- sondern zugleich tätigkeitsbezogen auszulegen, so daß bei Nichteinstellung der bisherigen Tätigkeit durch den Übertragenden lediglich einzelne oder alle Betriebsmittel, nicht aber der Betrieb als solcher, übertragen werden.⁴³ Da § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG gerade an den Übergang eines „ganzen Betriebs“ oder „Teilbetriebs“ i.S.d. Ertragsteuerrechts anknüpft,⁴⁴ besteht ein Risiko, daß der Übertragungsgegenstand nicht als eine solche qualifizierte betriebliche Sachgesamtheit einzuordnen ist, mit der Folge, daß nicht „nur“ die stillen Reserven ertragsteuerwirksam aufzudecken wären (vgl. auch C. I. 1.) sondern zudem auch die schenkungsteuerlichen Begünstigungen für Unternehmensvermögen nicht in Betracht kommen; wohl für jede Unternehmensnachfolge KO-Kriterium. Im Fall der Übertragung eines Mitunternehmeranteils unter Nießbrauchsvorbehalt wird bei den Vorgaben der Rechtsprechung entsprechender Ausgestaltung des Nießbrauchs der Beschenkte neben dem Schenker Mitunternehmer.⁴⁵ Da die Finanzverwaltung ausdrücklich auch die Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils als begünstigungsfähig anerkennt⁴⁶, sind die §§ 13a ff. BGB insoweit dem Grunde nach – ungeachtet der aktuellen BFH-Rechtsprechung und des daraus resultierenden ertragsteuerlichen Risikos (C. I. 1.) – anwendbar.

3. Schenkung von im Privatvermögen gehaltenen Kapitalgesellschaftsanteilen (§ 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG)

Wird der Beschenkte juristischer aber ausnahmsweise nicht wirtschaftlicher Eigentümer der Anteile, könnte zweifelhaft sein, ob der Beschenkte für die (zivil- und i.d.R. schenkungsteuerlich) wirksame Zuwendung die Verschonung in Anspruch nehmen kann. Da der Wortlaut des § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG nicht an ertragsteuerliche Kriterien, sondern allein auf „Anteile an Kapitalgesellschaften“ abstellt, sollte fehlendes wirtschaftliches Eigentum einer Anwendung der §§ 13a ff. ErbStG nicht entgegenstehen.⁴⁷

II. Schenkungsteuerliche Behandlung des Eintritts des Rückabwicklungsfalles

1. Keine (erneut schenkungsteuerbare) „Rückschenkung“

Erfüllt der Beschenkte einen zivilrechtlichen Rückgewähranspruch des Schenkers, so bewirkt diese Rücküber-

tragung keine Bereicherung i.S.v. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG in umgekehrter Richtung. Die Rückübertragung ist damit nicht (erneut) schenkungsteuerbar.⁴⁸ Haben die Beteiligten Zweifel daran, ob die zivilrechtlichen Voraussetzungen für die Rückabwicklung vorliegen, kann im Wege einer verbindlichen Auskunft Rechtssicherheit geschaffen werden. Alternativ kann in die Rückabwicklungsvereinbarung ein vertraglicher Rückabwicklungsvorbehalt für den Fall, daß die Voraussetzungen für eine Rückabwicklung nicht vorliegen, aufgenommen werden, mit der Folge, daß wenigstens für die Rückabwicklung der „Rückschenkung“ § 29 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG einschlägig wäre.

2. Auswirkungen der Rückabwicklung auf die im Zusammenhang mit der vorherigen Schenkung angefallene Schenkungsteuer

Nach § 29 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG erlischt die Steuer mit Wirkung für die Vergangenheit soweit ein Geschenk wegen eines Rückforderungsrechts herausgegeben werden mußte. Herausgabegegenstand ist das Geschenk. „Geschenk“ i.S.d. Norm ist jeder steuerpflichtige Vorgang, der nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 i.V.m. § 7 ErbStG eine Schenkungsbesteuerung ausgelöst hat.⁴⁹ § 29 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG ist erst anwendbar, sobald die Herausgabe des Geschenks tatsächlich stattgefunden hat, nicht vorher.⁵⁰ Die Herausgabe hat nur dann Erlöschenswirkung, wenn ein Rückforderungsrecht die Herausgabe erzwungen hat.⁵¹ Eine freiwillige Rückübertragung läßt die Steuerpflicht des Geschenks unberührt (führt

41 *Stalleiken* in von Oertzen/Loose, ErbStG (1. Aufl., 2017), § 13b ErbStG, Rz. 32 und zu dieser Thematik auch *Hannes/Holtz* in Meincke/Hannes/Holtz, ErbStG (17. Aufl., 2018), § 13b ErbStG, Rz. 4 und Rz. 8.

42 *Jülicher*, in Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG (55. EL., Mai 2018), § 13b ErbStG, Rz. 110 und *Escher* in FR 2008, 985 (994).

43 BFH v. 25.01.2017 – X R 59/14, BFHE 257, 227.

44 Vgl. auch Koordinierter Ländererlaß v. 22.06.2017 (BStBl. I 2017, S. 902) unter Abschn. 13b.5 Abs. 3 S. 1, 2 u. 7.

45 *Gratz/Uhl-Ludäscher* in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG (Stand: 286. Lief., 6.2018), § 6 EStG, Rz. 1220 unter Hinweis auf BFH v. 23.02.2010 – II R 42/08, BFHE 228, 184, BFH v. 01.09.2011 – II R 67/09, BFHE 239, 137 und BFH v. 16.05.2013 – II R 5/12, BFHE 241, 49 (zwecks Ausgestaltungshinweisen).

46 Vgl. auch Koordinierter Ländererlaß v. 22.06.2017 (BStBl. I 2017, S. 902) unter Abschn. 13b.5 Abs. 3 S. 4.

47 In diesem Sinne auch *Stalleiken* in von Oertzen/Loose, ErbStG (1. Aufl., 2017), § 13 ErbStG, Rz. 53.

48 *Reich* in von Oertzen/Loose, ErbStG (1. Aufl., 2017), § 29 ErbStG, Rz. 66, *Jülicher* in DStR 1998, 1977 (1982) und sinngemäß *Escher* in FR 2008, 985 (994).

49 *Hannes/Holtz* in Meincke/Hannes/Holtz, ErbStG (17. Aufl., 2018), § 29 ErbStG, Rz. 5.

50 FG Hamburg v. 09.02.2012 – 3 K 232/11, EFG 2012, 1686 (rkr.) und *Hannes/Holtz* in Meincke/Hannes/Holtz, ErbStG (17. Aufl., 2018), § 29 ErbStG, Rz. 6.

51 *Hannes/Holtz* in Meincke/Hannes/Holtz, ErbStG (17. Aufl., 2018), § 29 ErbStG, Rz. 7.

also zu einer Rückschenkung).⁵² Auch ein dem Beschenkten zivilrechtlich zustehendes Rückforderungsrecht löst im Ausübungsfall die Rechtsfolgen nach § 29 ErbStG nicht aus.⁵³ Die nachträgliche Vereinbarung der Rückforderungsmöglichkeit genügt nicht.⁵⁴

Die Steuer erlischt mit Wirkung für die Vergangenheit soweit die Voraussetzungen eines Tatbestandes i.S.v. § 29 Abs. 1 ErbStG vorliegen. Erlischt die Steuer nur für einen Teil der ursprünglichen Zuwendung, ist der steuerpflichtige Erwerb um den Wert des Teils zu kürzen, für den die Steuer erloschen ist und auf Grund dieses Ergebnisses neu zu berechnen.⁵⁵ Für die Höhe der Steuererstattung kommt es auf die Wertverhältnisse zum Zeitpunkt der ursprünglichen Schenkung an.⁵⁶

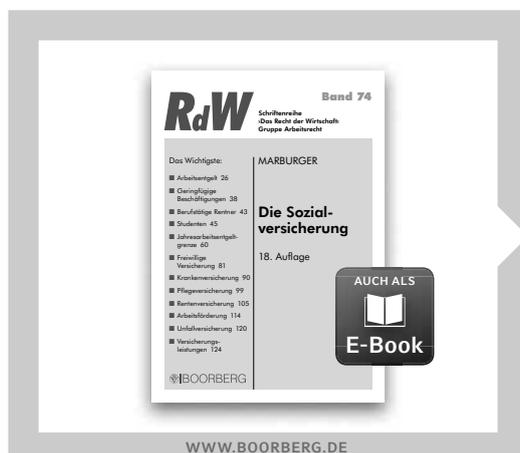
§ 29 Abs. 2 ErbStG bestimmt, daß der Erwerber für den Zeitraum, für den ihm die Nutzung des zugewendeten Vermögens zugestanden hat, wie ein Nießbraucher zu behandeln ist. Voraussetzung ist deswegen, daß der Beschenkte die Nutzungen des zugewendeten Vermögens behalten darf. Wenn der Beschenkte keine Nutzungen ziehen konnte (z.B. wegen Nießbrauchs) ist § 29 Abs. 2 ErbStG nicht einschlägig.⁵⁷ Sind dem Beschenkten die Nutzungen verblieben ist der Nutzungsvorteil zu bewerten. Der Kapitalwert der Nutzungen wird gemäß § 13 ff. BewG berechnet, wobei sich der Kapitalisierungsfaktor nach dem Zeitraum zwischen Schenkungsvollzug und tatsächlicher Herausgabe bestimmt.⁵⁸ Unabhängig von dem unterschiedlichen systematischen Verständnis des § 29 Abs. 2 ErbStG soll nach herrschender Meinung § 29 Abs. 2 ErbStG nur eine entsprechende Kürzung der zu erstattenden Steuer und nicht die Festsetzung einer eigenen, höheren Schenkungsteuer zulassen.⁵⁹

Die Geschenkherausgabe wegen eines Rückforderungsrechts stellt insoweit einen Fall des § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO dar, so daß der ursprüngliche formell bestandskräftige Schenkungsteuerbescheid aufzuheben oder zu ändern ist.⁶⁰ Die gezahlte Schenkungsteuer wird unverzinst erstattet.⁶¹

E. Fazit

Die Vereinbarung von Rückabwicklungsvorbehalten im Rahmen der Unternehmensnachfolge ist ein in der Gestaltungspraxis erprobtes und geeignetes Mittel, um dem Schenker einen gewissen Einfluß zu erhalten. Die konkrete Ausgestaltung hat dabei aber immer unter Beachtung der Umstände des jeweiligen Einzelfalles zu erfolgen. Insbesondere die einkommensteuerlichen und schenkungsteuerlichen Konsequenzen sind zu beachten.

- 52 In diesem Sinne auch *Reich* in von Oertzen/Loose, ErbStG (1. Aufl., 2017), § 29 ErbStG, Rz. 12.
- 53 So *Bodden* in KOESDI 2016, 19852 (19856) und *Jülicher* in Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG (55. EL, Mai 2018), § 29 ErbStG, Rz. 12.
- 54 FG Nürnberg v. 24.06.2004 – IV 192/2003, DStRE 2004, 1466 (rkr.) und *Hannes/Holtz* in Meincke/Hannes/Holtz, ErbStG (17. Aufl., 2018), § 29 ErbStG, Rz. 9.
- 55 *Jochum* in Wilms/Jochum, ErbStG/BewG/GrEStG (1. Aufl., 96. Lief., 1.1.2015), § 29 ErbStG, Rz. 69.
- 56 *Jülicher* in Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG (55. EL, Mai 2018), § 29 ErbStG, Rz. 79 und *Reich* in von Oertzen/Loose, ErbStG (1. Aufl., 2017), § 29 ErbStG, Rz. 67.
- 57 *Reich* in von Oertzen/Loose, ErbStG (1. Aufl., 2017), § 29 ErbStG, Rz. 69 unter Hinweis auf FG Schleswig-Holstein v. 09.10.2008 – 3 K 111/06, EFG 2009, 40, (rkr.).
- 58 *Reich* in von Oertzen/Loose, ErbStG (1. Aufl., 2017), § 29 ErbStG, Rz. 73.
- 59 So u.a. *Jülicher* in Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG (55. EL, Mai 2018), § 29 ErbStG, Rz. 125.
- 60 *Hannes/Holtz* in Meincke/Hannes/Holtz, ErbStG (17. Aufl., 2018), § 29 ErbStG, Rz. 2 und *Reich* in von Oertzen/Loose, ErbStG (1. Aufl., 2017), § 29 ErbStG, Rz. 64.
- 61 Vgl. auch *Jülicher* in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG (55. EL., Mai 2018), § 29 ErbStG, Rz. 76.



Die Sozialversicherung

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

2018, 18., vollständig überarbeitete Auflage, 150 Seiten, € 25,90

Das Recht der Wirtschaft, Band 74

ISBN 978-3-415-06359-4

Der Band erklärt die einzelnen Versicherungszweige:

- Krankenversicherung
- Pflegeversicherung
- Rentenversicherung
- Arbeitsförderung
- Unfallversicherung

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

SZ1018



**Aktuelle Brennpunkte
der Abgeltungsteuer**
BFH-Rechtsprechung für die Praxis
ausgewertet

von Dr. Christian Stahl, Wiss. Mitarbeiter
am Bundesfinanzhof

2018, 114 Seiten, € 38,-

ISBN 978-3-415-06280-1

Systematisch gegliedert enthält der neue Band alle Problemfelder der Abgeltungsteuer, die sich aus der Rechtsprechung des BFH herauskristallisiert haben. Darüber hinaus sind alle derzeit anhängigen Verfahren mit Problemeinordnung und Lösungsansätzen eingearbeitet. In diesem Überblick über die relevanten Verfahren des BFH findet der Leser den aktuellen Stand zur Abgeltungsteuer wieder.

Die Themenbereiche:

- Steuertatbestand und Verlustrechnung
- Abgeltungsteuertarif
- Steuerabzugsverfahren

Das Buch ist weder ein Lehrbuch zur Abgeltungsteuer, das deren Einzelheiten erläutert, noch eine Kommentierung der die Abgeltungsteuer betreffenden Vorschriften. Vielmehr wertet der Autor die Rechtsprechung des BFH und die derzeit anhängigen Verfahren bezüglich der Abgeltungsteuer aus. Durch die systematische Darstellung der Entscheidungen und Verfahren wird für den Rechtsanwender aufgezeigt, wo die derzeitigen Brennpunkte der Diskussion zur Abgeltungsteuer liegen.

Die Abhandlung wendet sich damit an alle, die über die grundsätzliche Funktionsweise der Abgeltungsteuer hinaus den derzeitigen Stand zu den aktuellen Problemfeldern benötigen.



Leseprobe unter

www.boorberg.de/9783415062801

WWW.BOORBERG.DE

 **BOORBERG**

RICHARD BOORBERG VERLAG

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

Steuerrückstellungen nach Betriebs- und Steuerfahndungsprüfungen

Rainer Biesgen, Rechtsanwalt, Dipl.-Finanzwirt und John Paul Fürus, Rechtsanwalt und Steuerberater, Düsseldorf¹

1. Einleitung

Rückstellungen sind im Rahmen von Betriebsprüfungen laufend ein Streitiges Thema. Sie führen in manchen Fällen sogar zu der Eröffnung eines Strafverfahrens, wenn die Bildung der Rückstellung den handels- bzw. steuerrechtlichen Voraussetzungen nicht entspricht oder sie entgegen eines Rückstellungsverbots gebildet wurde. Darüber können auch Bewertungsthemen im Bereich von grundsätzlich zulässigen Rückstellungen steuerstrafrechtliche Ermittlungen auslösen.

Gegenstand dieses Beitrags ist die Berücksichtigung von Rückstellungen, wenn Betriebsprüfungen oder Steuerfahndungsprüfungen nahezu abgeschlossen sind und die neu ermittelten Sachverhalte bilanziell aufgearbeitet werden müssen. Fraglich ist dann oft welche bilanzielle Auswirkung die aktualisierte Steuerlast auf die Bilanz hat. Hierzu wird zunächst hergeleitet, unter welchen Bedingungen Steuerverbindlichkeiten steuerrechtlich passiviert werden dürfen, um sodann bei der Abzugsfähigkeit von Steuerverbindlichkeiten, die typischerweise nach Hinterziehungs- und Haftungskonstellationen auf den Steuerpflichtigen zu kommen, zu differenzieren. Abschließend wird dargestellt, ob Steuerrückstellungen auch strafrechtlich zu berücksichtigen sind und welche Rolle insoweit das Kompensationsverbot einnimmt.

2. Verbindlichkeiten und Rückstellungen

Verbindlichkeiten sind eine dem Inhalt und der Höhe nach bestimmte Leistungspflicht, die erzwingbar ist und deren Erfüllung eine wirtschaftliche Belastung darstellt². Die Verbindlichkeit ist handelsrechtlich nach § 246 Abs. 1 HGB passivierungspflichtig und wird nach § 5 Abs. 1 EStG grundsätzlich auch steuerrechtlich nachvollzogen.

Ist die Leistungspflicht noch nicht erzwingbar, handelt es sich um zukünftige Verbindlichkeiten. Es müssen sodann entsprechende Rückstellungen gebildet werden. Rückstellungen sind im weitesten Sinne Betriebsvermögensminderungen, die für das bilanzierende Unternehmen zum Bilanzstichtag eine (wirtschaftliche) Belastung darstellen. Die Voraussetzungen einer Verbindlichkeit erfüllen sie noch nicht. Das Handelsrecht nennt insoweit mit den

- Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten, mit den

- Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften und mit den
 - Aufwandsrückstellungen
- drei Möglichkeiten Rückstellungen zu bilden.

2.1 Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeit, handelsrechtlich

Voraussetzung für die Bildung einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten ist entweder das Bestehen einer dem Betrag nach ungewissen, dem Grunde nach aber bestehenden Verbindlichkeit oder die hinreichende Wahrscheinlichkeit des künftigen Entstehens einer, ggf. zugleich auch ihrer Höhe nach noch ungewisser Verbindlichkeit. Diese Voraussetzungen sind im Einzelfall auf der Grundlage objektiver, am Bilanzstichtag vorliegender Tatsachen aus der Sicht eines sorgfältigen und gewissenhaften Kaufmanns zu beurteilen.³ Darüber hinaus muß dieser ernsthaft mit seiner Inanspruchnahme rechnen müssen.⁴ Des Weiteren ist logischerweise ein wirtschaftlicher Bezug der (gewissen) Verbindlichkeit zum Zeitraum vor dem jeweiligen Bilanzstichtag erforderlich.⁵

2.2 Rückstellungen, steuerlich

In der Steuerbilanz ist grundsätzlich nach § 5 Abs. 1 S. 1 EStG das Betriebsvermögen anzusetzen, das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auszuweisen ist. Dies gilt auch für handelsrechtlich zu bildende Rückstellungen, soweit im Steuergesetz nichts Abweichendes geregelt ist. So finden sich Einschränkungen für Rückstellungen für bedingte Verpflichtungen, die aus künftigen Einnahmen oder Gewinnen zu zahlen sind, § 5 Abs. 2a EStG, für Verpflichtungen wegen Patentverletzungen oder anderer Rechtsverletzungen von Schutzrechten, § 5 Abs. 3 EStG, bei Verpflichtungen für Jubiläumswendungen, § 5 Abs. 4 EStG, bei Drohverlusten, § 5 Abs. 4a EStG und bei Aufwendungen, die in Anschaffungs- oder

1 Rainer Biesgen ist Partner und John Paul Fürus ist Associate der Sozietät Wessing & Partner Rechtsanwälte mbB in Düsseldorf.

2 Vgl. BFH vom 19.11.2003, I R 77/01, DStR 2001, 134.

3 Vgl. BFH vom 30.01.2002, I R 60/00, BStBl II 2002, 688, stotax first.

4 Vgl. BFH vom 16.12.2009, I R 43/08, BStBl II 2012, 688, stotax first.

5 Vgl. BFH vom 30.11.2005, I R 110/04, DStR 2006, 367.

Herstellungskosten von Wirtschaftsgütern münden, § 5 Abs. 4b EStG. Handelsrechtliche Steuerrückstellungen als Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten sind von diesen Einschränkungen nicht erfaßt, so daß diese grundsätzlich in der Steuerbilanz unter den selben Voraussetzungen ausgewiesen werden können, wie in der Handelsbilanz.

3. Abzugsfähigkeit von Steuern und steuerlichen Nebenleistungen

Allerdings können Steuerrückstellungen aus der Handelsbilanz nur dann in die Steuerbilanz übernommen werden, wenn auch der entsprechende Aufwand als Betriebsausgabe geltend gemacht werden kann.

Grundsätzlich handelt es sich bei der Verpflichtung zur Zahlung von Steuern um passivierbare Verbindlichkeiten, da es sich um eine dem Inhalt und der Höhe nach bestimmte Leistungspflicht handelt, die durch den Steuerbescheid auch erzwingbar ist. Betriebsausgaben sind nach § 4 Abs. 4 EStG Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlaßt sind. Dies gilt für die Ermittlung der Körperschaftsteuer (§ 8 Abs. 1 S. 1 KStG) und die Gewerbesteuer (§ 7 Abs. 1 S. 1 GewStG) entsprechend. Damit führen grundsätzlich alle Steuern, deren Besteuerungstatbestände an betriebliche Vorgänge anknüpfen zu Betriebsausgaben. Dies gilt mithin für die Einkommensteuer auf gewerbliche Gewinne, die Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer sowie die Umsatzsteuer auf Umsätze des Gewerbebetriebes. Jedoch ist die Einkommensteuer nach § 12 Nr. 3 EStG vom Abzug bei der Ermittlung des Gewinns für die Einkommensteuer ausgeschlossen. Durch § 4 Abs. 5 b) EStG ist der Abzug der Gewerbesteuer seit dem Veranlagungszeitraum 2008 ausgeschlossen. Die Norm des § 10 Nr. 2 KStG schließt Steuern vom Einkommen zum Abzug bei der Ermittlung des Gewinns für die Körperschaftsteuer aus. Dies betrifft die Körperschaftsteuer selbst. Der Abzug der Gewerbesteuer bei der Ermittlung der Körperschaftsteuer ist über §§ 8 Abs. 1 S. 1 KStG, 4 Abs. 5 b) EStG ebenfalls seit dem Jahr 2008 ausgeschlossen. Bei der Ermittlung der Gewerbesteuer ist ebenfalls ein Abzug der Körperschaftsteuer (§§ 7 Abs. 1 S. 1 GewStG, 10 Nr. 2 KStG) und der Gewerbesteuer selbst – letztere seit 2008 - ausgeschlossen (§§ 7 Abs. 1 S. 1 GewStG, 4 Abs. 5b) EStG). Somit mindern die Steuern auf den Ertrag den zu versteuernden Gewinn bei allen drei Steuerarten jedenfalls seit 2008 nicht mehr. Allerdings sind die entsprechenden Rückstellungen grundsätzlich auch weiterhin nicht nur in der Handelsbilanz, sondern auch in der Steuerbilanz zu passivieren. Die Neutralisierung erfolgt durch Zurechnungen außerhalb der Steuerbilanz (*Thilo Haug* in *Becksches Steuer- und Bilanzrechtslexikon* „Steuerrückstellungen Rn. 7 u. 10). Ihre wirtschaftliche Bedeutung haben die Körperschaftsteuer und Gewerbesteuerrückstellungen damit seit 2008 jedoch verloren.

Unter das Abzugsverbot des § 12 Nr. 3 EStG fällt zwar auch die eigene Lohnsteuer des Steuerpflichtigen als Erhebungsform der Einkommensteuer (*Thürmer* in *Blümich* § 12 EStG Rn. 197), nicht jedoch die Lohnsteuer, welche er für seine Arbeitnehmer abzuführen hat und für die er bei Verletzung dieser Pflicht haften kann (§ 42 d Abs. 1 Nr. 1 EStG). Somit kommt auch für hinterzogene Lohnsteuer die Bildung einer Rückstellung in Betracht (BFH v. 16.02.1996 – I R 73/95, DStR 1996 S. 955).

Weiterhin abzugsfähig ist auch grundsätzlich die Umsatzsteuer. Eine Ausnahme besteht nur auf Umsätze, die Entnahmen sind und Vorsteuerbeträge auf Aufwendungen, die als private Aufwendungen nach § 12 Nr. 1 EStG nicht abziehbar sind oder für die das Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 bis 5 und 7 oder Absatz 7 EStG gilt (§§ 12 Nr. 3 EStG, 10 Nr. 2 KStG).

Grundsätzlich abzugsfähig sind auch die Grundsteuer und Grunderwerbsteuer für betriebliche Grundstücke sowie die Kfz-Steuer für betriebliche Kraftfahrzeuge sowie die Verbrauchsteuern.

Die Abzugsfähigkeit von steuerlichen Nebenleistungen im Sinne von § 3 Abs. 3 AO wie Verspätungszuschläge, § 152 AO, Zinsen, wie Nachzahlungszinsen, § 233a AO und Stundungszinsen, § 234 AO sowie Zinsen bei Aussetzung der Vollziehung, § 237 AO und Säumniszuschläge, § 240 AO stehen grundsätzlich in Abhängigkeit zur jeweiligen Steuer als Hauptleistung.⁶ Dagegen ist der Abzug von Hinterziehungszinsen gemäß § 4 Abs. 5 Nr. 8 a EStG ausgeschlossen.

4. Steuerrückstellungen

Bei zukünftig fällig werdenden, jedoch bereits entstandenen Steuerverbindlichkeiten handelt es sich um ungewisse öffentlich-rechtliche Verbindlichkeiten, für die handelsrechtlich Rückstellungen zu bilden sind. Steuerlich sind nach den handelsrechtlichen Grundsätzen für ungewisse Verbindlichkeiten gebildete Rückstellungen ebenfalls auszuweisen, §§ 5 Abs. 1 EStG iVm 249 Abs. 1 Satz 1 HGB.⁷

Große und mittelgroße Kapitalgesellschaften haben Steuerrückstellungen gesondert auszuweisen, 266 Abs. 3 B Nr. 2 HGB. Kleine Gesellschaften im Sinne des § 267 Abs. 1 HGB dürfen die Rückstellungen in der Bilanz unter „B. Rückstellungen“ in einer Summe ausweisen, vgl. § 266 Abs. 1 S. 3 HGB.

Für die Passivierung einer Steuerverbindlichkeit ist es nach den o.g. Regeln unerheblich, ob sie der Höhe nach zum jeweiligen Bilanzstichtag bereits quantifiziert werden kann. Der Ausweis der Verbindlichkeit hat dann als ungewisse Verbindlichkeit in den Rückstellungen zu erfolgen.⁸

⁶ Vgl. *Loschelder* in *Schmidt* EStG § 12 Rn. 49.

⁷ Vgl. BFH vom 27.01.2010, I R 103/08, BStBl II 2010, 614.

⁸ Vgl. *Christiansen* in *DStR* 2008, 735.

Steuerrückstellungen können erst dann gebildet werden, wenn bei sorgfältiger Prüfung mit der Zahlung zu rechnen ist.

Allein die Behauptung des Steuerpflichtigen, daß nach allgemeiner Erfahrung bei einer Betriebsprüfung mit Steuernachforderungen zu rechnen sei, rechtfertigt nicht die Bildung einer entsprechenden (weiteren) Steuerrückstellung.⁹ Die Voraussetzung ist also nicht nach den subjektiven Erwartungen des Steuerpflichtigen zu prüfen, sondern auf der Grundlage objektiver, am Bilanzstichtag vorliegender und spätestens bei Aufstellung der Bilanz erkennbarer Tatsachen aus der Sicht eines sorgfältigen und gewissenhaften Kaufmanns.¹⁰

Die gewisse Steuerverbindlichkeit entsteht hingegen erst mit Zugang des Steuerbescheids. Bis dahin gebildete Steuerrückstellungen sind sodann entsprechend aufzulösen und stattdessen eine Steuerverbindlichkeit in Höhe des festgesetzten Nachzahlungsbetrages zu bilden.

Steuerlich sind also grundsätzlich unter den vorgenannten Voraussetzungen Rückstellungen zu bilden. Nachfolgend sollen einige Fallkonstellationen angesprochen werden, welche im Rahmen von Betriebsprüfungen und Steuerfahndungsprüfungen auftreten.

4.1 Steuerrückstellung nach Betriebsprüfung

Im Falle einer bereits angeordneten Betriebsprüfung gelten insoweit keine besonderen Voraussetzungen an die Bildung einer Rückstellung. In der Rechtsprechung wird die Frage zum Zeitpunkt der Berücksichtigung von (nicht hinterzogenen) Mehrsteuern infolge einer Außenprüfung uneinheitlich beantwortet. Grundsätzlich hat die Rechtsprechung die Mehrsteuern im Jahr der Steuerentstehung berücksichtigt, wenn der Steuerpflichtige zum Zeitpunkt der Aufstellung der Bilanz bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns mit der Entstehung der Mehrsteuern rechnen mußte.¹¹ Dagegen hat der BFH in einem Fall einer Rückstellung für Steuern aus einer verdeckten Gewinnausschüttung auf das Jahr der Kenntnis von der Mehrsteuer abgestellt.¹² Den Urteilsgründen ist jedoch zu entnehmen, daß nach den Feststellungen des Finanzgerichtes die Rückstellungen nach dem Kenntnisstand des Klägers zu den jeweiligen Bilanzstichtagen noch nicht zu bilden waren. Dies dürfte so zu verstehen sein, daß aufgrund dessen Kenntnis auch nach den Grundsätzen eines sorgfältigen Kaufmanns mit einer Mehrsteuer nicht zu rechnen war, so daß kein Widerspruch zu den vorgenannten Urteilen besteht. Die Finanzverwaltung ordnet Rückstellungen für Mehrsteuern dem Jahr ihrer wirtschaftlichen Entstehung, also dem jeweiligen Prüfungsjahr zu.¹³ Dies bedeutet, daß in der Betriebsprüfung festgestellte Mehrsteuern nicht im Jahr der Aufdeckung, sondern nachträglich im Jahr der Entstehung, also dem geprüften Jahr, zu bilden sind. Dies mindert nicht nur unmittelbar die nach der Betriebsprüfung nachzuzahlende Steuer, sondern ist auch wegen der dann geringeren

Nachzahlungszinsen, § 233 a AO, günstiger als eine Berücksichtigung im Entdeckungsjahr.

Die Zulassung einer nachträglichen Rückstellungsbildung für Steuernachforderungen infolge einer Außenprüfung bedeutet allerdings für die Fälle eine Ausnahme von den allgemeinen Grundsätzen der Bilanzänderung, in welchen der Steuerpflichtige erst nach der Bilanzaufstellung Kenntnis von der Mehrsteuer erlangt hat, also durch die Betriebsprüfung nicht nur eine ihm bereits bekannte Mehrsteuer aufgedeckt, sondern ihm auch erst bekannt wurde, weil er die Steuerrechtslage falsch beurteilt hatte.¹⁴ Es wird daher in der Literatur vertreten, die bilanzsteuerrechtliche Grundlage für die Verwaltungspraxis sei dogmatisch nur bedingt begründbar.¹⁵

In der Literatur wird unter Beibehaltung des steuerlichen Ergebnisses teilweise differenziert und danach unterschieden, ob der Prüfer eine Steuerrückstellung in der Prüferbilanz gewinnmindernd einstellt oder der Steuerpflichtige. Wird die Steuerrückstellung vom Betriebsprüfer eingestellt, soll es sich mit dogmatischer Begründung nicht um eine Änderung in der Handels- und Steuerbilanz handeln. Die steuerliche Wirkung würde deshalb außerbilanziell erfolgen.¹⁶

4.2 (Steuer-)rückstellungen in Haftungsfällen

Aus Haftungsfällen, die z.B. mit einer Steuerhinterziehung in einem Zusammenhang stehen, können auch bilanzierende Steuerpflichtige per Haftungsbescheid in Anspruch genommen werden. Haftungstatbestände können sich ergeben aus der Abgabenordnung und aus den Einzelsteuergesetzen, wie beispielsweise der Arbeitgeberhaftung für Lohnsteuer, § 42 d EStG, der Haftung für Kapitalertragsteuer nach § 44 Abs. 5 EStG, der Haftung von Versicherungsunternehmen für die Erbschaft- und Schenkungsteuer, § 20 Abs. 6 ErbStG und die Haftung für die Umsatzsteuer, § 25 d UStG. Eine weitergehende Haftung ergibt sich aus der Firmenfortführung im Sinne des § 25 HGB, bei der Vermögensübernahme, § 419 BGB oder beim Erbschafts Kauf, § 2382 BGB.

Rückstellungen für die Haftungsanspruchnahme sind unter den oben genannten Bedingungen zu bilden. Eine entsprechende Rückstellung kommt danach nur für Steu-

9 Vgl. BFH vom 13.01.1966, IV 51/62, BStBl III 1966, 189, BFH vom 06.12.1995, I R 14/95, BStBl II 1996, 406; *Durst* in Kösdl 2017, 20218.

10 Vgl. BFH vom 06.04.2000, IV R 31/99, BStBl II 2001, 536.

11 Vgl. BFH v. 15.03.2012 III R 96/07, BStBl. II 2012, 719; BFH v. 18.07.1973 – I R 11/73, BStBl. II 1973 S. 860; BFH v. 03.02.2010 I R 21/06, BStBl. II 2010 S. 692.

12 Vgl. BFH v. 16.12.2009 I R 43/08, BStBl. II 2012 S. 688.

13 Vgl. R 4.9 EStH; LfSt Bayern v. 10.03.2015, S 2133.1.1-7/5 St 31a.

14 So bereits BFH vom 19.12.1961, I 66/61 U, BStBl III 1962, 64.

15 Vgl. *Kulosa* in HFR 2012, 1232.

16 So *Schiffers* in DStZ 2016, 945.

erpflichtige in Betracht, die im Rahmen des Vermögensvergleichs, §§ 249 HGB, 5 Abs. 1 EStG, ihren Gewinn ermitteln. Bei gesetzlichen Vertretern, wie Geschäftsführern oder bei Vermögensverwaltern und Verfügungsberechtigten im Sinne der §§ 34, 35 AO scheidet Rückstellungen bei einer Haftungsinanspruchnahme wegen Pflichtverletzung, § 69 AO oder wegen Steuerhinterziehung, § 71 AO in der Regel mangels Ermittlung des Gewinns durch Vermögensvergleichs aus. Hingegen sind Rückstellungen aus anderen Haftungsnormen bei Bilanzierenden denkbar. In Haftungsfällen bei der Betriebsübernahme bzw. Firmenfortführung, §§ 75 AO, 25 HGB sind (Steuer-)Rückstellungen möglich. In Fällen der Organträgerhaftung, § 73 AO und bei der Lohnsteuerhaftung nach § 42d EStG liegt die Bildung einer Rückstellung dem Grunde und dem Zeitpunkt nach nicht auf der Hand.

4.2.1 Organträgerhaftung, § 73 AO

Organgesellschaften haften nach § 73 AO für solche Betriebssteuern ihres Organträgers, für die die Organgesellschaft steuerlich von Bedeutung ist. Bei der Organgesellschaft handelt es sich bei dem im Haftungsfall festgesetzten Haftungsbetrag um eine ungewisse Verbindlichkeit. Für diese Verbindlichkeit ist handelsrechtlich zunächst eine Rückstellung zu bilden, sobald beispielsweise durch eine Anhörung mit dem Erlaß eines Haftungsbescheids zu rechnen ist. Steuerrechtlich ist weiter zu prüfen, ob diese Rückstellung wieder hinzugerechnet werden müsste. Dies ist insbesondere dann relevant, wenn man davon ausgeht, daß es sich bei der Haftungsschuld nach § 73 AO um eigene Personensteuern (Körperschaftsteuer oder Einkommensteuer) handelt, die der Organgesellschaft zuzurechnen sind. Nach § 10 Nr. 2 KStG sind Steuern vom Einkommen und sonstige Personensteuern als nicht abziehbare Aufwendungen zu deklarieren. Steuern Dritter unterliegen hingegen nicht dem Abzugsverbot des § 10 Nr. 2 KStG.¹⁷

Bereits nach dem Wortlaut ist § 10 Nr. 2 KStG nicht auf Haftungsschulden anwendbar, weil das Abzugsverbot lediglich für Steuern gilt und eben nicht für Haftungsbeträge. Nach § 73 AO besteht die Haftung für Steuern, die steuerlich im Verhältnis von Organgesellschaft zu Organträger von Bedeutung sind. Hieraus könnte man annehmen, daß es sich um eigene Personensteuern der Organgesellschaft handelt, die grundsätzlich nicht abzugsfähig sind. Diese Voraussetzungen liegen im Organverhältnis aber nicht zwingend vor.¹⁸ Streitig ist hingegen, ob die Hinzurechnung in solchen Fällen dann trotzdem wegen verdeckter Gewinnausschüttung an den Organträger erfolgen muß.¹⁹

4.2.2 Rückstellungen für nicht abgeführte bzw. hinterzogene Lohnsteuer, § 42d EStG und Sozialversicherungsbeiträge

Für die hinterzogene Lohnsteuer gilt nach den allgemeinen Rückstellungskriterien, daß vom Arbeitgeber in dem Wirtschaftsjahr entsprechende Rückstellungen zu bilden sind, in dem er mit der Haftungsinanspruchnahme rech-

nen muß.²⁰ Mithin in der Regel dann, wenn eine steuerliche Außenprüfung begonnen hat oder Maßnahmen der Steuerfahndung bzw. des Zolls eingeleitet sind.

Im Gegensatz dazu ist nach dem Bundesfinanzhof in der o.g. Entscheidung die Verpflichtung des Arbeitgebers zur gleichzeitigen Zahlung von Sozialversicherungsbeiträgen als Verbindlichkeit und nicht als Rückstellung nach §§ 247, 266 HGB, § 5 Abs. 1 EStG zu passivieren. Als Begründung führt er an, daß die Verbindlichkeiten aus abzuführenden Sozialversicherungsbeiträgen hinsichtlich ihrer Entstehung und der Höhe nach zwar der Lohnsteuer vergleichbar sind. Die Verbindlichkeit zur Zahlung der Sozialversicherungsleistungen entstehe aber für den Arbeitgeber bereits unmittelbar mit der Lohnzahlung. Als alleinigen Schuldner der Sozialversicherungsbeiträge müsse er, mangels des Auswahlermessens, mit der Haftungsinanspruchnahme unmittelbar rechnen. Damit stehe der Zeitpunkt der Entstehung der Verbindlichkeit ebenfalls fest. Eine entsprechende Verbindlichkeit müsse deshalb als (sonstige) Verbindlichkeit bereits im Jahr der Entstehung gebildet werden.²¹

Im Gegensatz dazu stehe bei der Lohnsteuer aufgrund der Notwendigkeit der Ausübung eines pflichtgemäßen Ermessens durch das Finanzamt der Haftungsschuldner und dessen Inanspruchnahme im Zeitpunkt der Zahlung des Lohns noch nicht fest. Der Arbeitgeber ist nach § 42d Abs. 3 Satz 2 EStG neben dem Arbeitnehmer als Haftungsschuldner in Betracht zu ziehen.

4.2.3 Bildung von Rückstellungen für Einfuhrabgaben

Bei Pflichtverstößen im Zusammenhang mit der Einfuhr von Waren, z.B. beim Schmuggel, § 373 AO können Einfuhrabgaben auch gegenüber anderen Unternehmen neben dem einführenden Unternehmen als Zollschuldner festgesetzt werden, vgl. Art. 79 Abs. 1, 2 UZK.

Bei Einfuhrabgaben kann es sich um ungewisse Verbindlichkeiten handeln, für die handelsrechtlich eine Rückstellung zu bilden ist. Der Zeitpunkt in dem die Rückstellung zu bilden ist, liegt im Bereich der Verbindlichkeiten gegenüber der öffentlichen Hand bereits bei Kenntniserlangung durch den Zoll vor. Diese Kenntnis des Zolls ist regelmäßig geeignet, auf die ernsthafte Erwartung der Inanspruchnahme des Schuldners schließen zu lassen.²² Bei nicht pflichtgemäß durchgeführten Zollverfahren oder nicht pflichtgemäßer Beendigung einer vorübergehenden

17 Vgl. FG Niedersachsen vom 18.03.1993, XI 264/88, EFG 1993, 713.

18 Vgl. FG Münster vom 04.08.2016, 9 K 3999/13 K G, EFG 2017, 139.

19 Vgl. Weber in UbG 2017, 206.

20 Vgl. BFH vom 16.02.1996, I R 73/95, BStBl II 1996, 592.

21 Vgl. BFH vom 16.02.1996, I R 73/95, BStBl II 1996, 592; Vfg. OFD Niedersachsen S 2141 – 10 – St 222 / St 221 v. 22.08.2013, juris.

22 FG Bremen vom 08.12.2012, 1 K 32/10 (5), DStRE 2012, 977.

Verwahrung soll wegen der durchgängigen zollamtlichen Überwachung immer mit der Entdeckung durch die Zollbehörden zu rechnen sein, so daß die Rückstellung entsprechend unmittelbar zu bilden ist.²³ In diesen Fällen ist zu berücksichtigen, daß auch bei einem Pflichtverstoß im Zusammenhang mit der Einfuhr von Waren, bei dem mehrere Zollschuldner im Rahmen der Ausübung des Auswählermessens in Betracht kommen, jeweils die Bildung einer Rückstellung in Betracht zu ziehen ist.

4.3 Rückstellungen auf hinterzogene Steuern

Bei wirtschaftlichen Verpflichtungen, die aus Straftaten resultieren, entsteht diese Verbindlichkeit grundsätzlich bereits mit Begehung der Tat. Dies gilt auch für den Straftatbestand der Steuerhinterziehung. Hier entsteht die Steuer bereits mit der Erfüllung des Besteuerungstatbestands. Deshalb kann die wirtschaftliche Ursache für die Verbindlichkeit auch in der Zeit vor dem Bilanzstichtag liegen und entsprechende Rückstellungen sind zu bilden, vorausgesetzt der Steuerpflichtige rechnet nach den Verhältnissen am Bilanzstichtag mit der Geltendmachung. Hiervon ist nicht auszugehen, solange der Bilanzierende damit rechnen kann, daß die Tat unentdeckt bleibt. Insoweit soll die Verbindlichkeit noch keine wirtschaftliche Belastung darstellen.²⁴

Eine Rückstellung für hinterzogene Mehrsteuern ist danach deshalb erst an dem Bilanzstichtag zu bilden, an dem der Steuerpflichtige mit der Aufdeckung der Steuerhinterziehung rechnen mußte. D.h. nicht bereits im Wirtschaftsjahr, in der die Hinterziehungstat begangen wurde, sondern erst zum Zeitpunkt der Tatentdeckung, i.d.R. zum Zeitpunkt der Außenprüfung, Steuerfahndungsprüfung oder Durchsuchung.

Ungeklärt ist, ob bereits aus allgemeinen Erfahrungssätzen hinsichtlich der Wahrscheinlichkeit einer Tatentdeckung auf die Voraussetzungen einer Rückstellungspflicht, vergleichbar der Entdeckungswahrscheinlichkeit bei einem Zollverfahren, geschlossen werden kann.

Unstreitig dürfte auch sein, das bei Erreichen einer Entdeckungswahrscheinlichkeit die Steuerrückstellung gebildet werden muß und keine quotale Rückstellung auf Basis des Entdeckungsrisikos zu bilden ist. Die quotale Bildung von Rückstellungen ist erst auf der Bewertungsebene vorzunehmen, vgl. § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG. Eine Entdeckungswahrscheinlichkeit hat insoweit keine Auswirkungen auf die Höhe der zu bildenden Steuerrückstellung. Unstreitig ist auch, daß bei einer Entdeckungs- bzw. Inanspruchnahmewahrscheinlichkeit für eine ungewisse Verbindlichkeit größer als 50 % sowohl handelsrechtlich als auch steuerrechtlich eine Rückstellungsverpflichtung vorliegt.²⁵ Ob die Entdeckungswahrscheinlichkeit zur Bildung einer Rückstellung auch geringer sein kann ist streitig und wird handelsrechtlich und unter Heranziehung des Vorsichtsprinzips bereits bei einer Wahrscheinlichkeit von höchstens 50% an-

genommen. Dies gelte insbesondere bei Verbindlichkeiten deren Eintrittswahrscheinlichkeit nur zu schätzen sei.²⁶

4.4 Strafrechtliche Berücksichtigung der Steuerrückstellung

Bei der Berücksichtigung von Steuerrückstellungen weichen die strafrechtlichen von steuerrechtlichen Voraussetzungen ab. Rückstellungen für hinterzogene Steuern dürfen nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs erst in dem Veranlagungszeitraum gebildet werden, in dem mit einer Rückforderung ernsthaft gerechnet werden muß.

Strafrechtlich hat das Tatgericht im Rahmen der Darstellung des Tatgeschehens nach § 267 Abs. 1 Satz StPO die als erwiesen geltenden Tatsachen mitzuteilen²⁷ und darauf die eigene Steuerberechnung vorzunehmen.²⁸ Besteuerungsgrundlagen können auch im Steuerstrafverfahren geschätzt werden, wenn feststeht, daß der Steuerpflichtige einen Besteuerungstatbestand erfüllt hat, die tatsächlichen Verhältnisse, die für die Bemessung der Steuer maßgebend sind, aber ungewiß geblieben sind. Im Rahmen dieser Feststellungen sind die strafrechtlichen Verfahrensgrundsätze § 261 StPO zugrunde zu legen.

4.4.1 Schätzung der Entdeckungswahrscheinlichkeit und Kompensationsverbot

Im Kontext der bisherigen Ausführungen ist strafrechtlich zu überlegen, ob nach dem in dubio-pro-reo-Grundsatz auch Steuerrückstellungen, die steuerlich wegen der dort geforderten Mindestentdeckungswahrscheinlichkeit von 50% erst im Jahr der Entdeckung zu bilden sind, strafrechtlich nicht bereits im Jahr der Tat zu berücksichtigen sind oder ob hier Gründe dagegen sprechen.

Auf Tatbestandsebene sind dabei gewinnmindernd wenigstens die Steuern zu berücksichtigen, die dem Kompensationsverbot nicht entgegenstehen, § 370 Abs. 4 S. 3 AO. Das Kompensationsverbot steht dem steuerrechtlichen Grundsatz entgegen, daß die Steuerverkürzung aus der Differenz zwischen der gesetzlich entstandenen und der tatsächlich erklärten Steuer besteht. Dies gilt jedoch nicht ausnahmslos. Der Bundesgerichtshof läßt Ausnahmen zu. So sind beispielsweise Steuervorteile, die dem Täter ohne weiteres von Rechts wegen zugestanden hätten, wenn er anstelle der unrichtigen die der Wahrheit entsprechenden Angaben gemacht hätte, ihm dann nicht vorzuenthalten,

23 Vgl. Scheller/Hildebrandt/Zaczek in Stbg 2017, 398.

24 Vgl. BFH vom 22.08.2012, X R 23/10, BStBl II 2013, 76; H 4.9 EStH 2015.

25 Vgl. BFH vom 01.08.1984, I R 88/80, BStBl I 1985, 44.

26 Vgl. hierzu Kirsch in Kirsch, eKomm, § 249 HGB, Rz.109 (Aktualisierung v. 4.10.2017).

27 BGH vom 24.06.2009, 1 StR 229/09, NStZ-RR 2009, 311.

28 Vgl. nur BGH vom 25.10.2000, 5 StR 399/00, NStZ 2001, 200, 201.

wenn sie mit den verschleierte steuererheblichen Tatsachen in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehen.²⁹ Dies galt bis zum Abzugsverbot des § 4 Abs. 5b EStG auch für die Rückstellungen bei der Gewerbesteuer und aktuell immer noch im Zusammenhang mit verschwiegenen Betriebseinnahmen stehender Umsatzsteuer,³⁰ weil diese Steuern von Rechts wegen zu berücksichtigen sind.

Für diese Steuern, um in der Sprache des Bundesfinanzhofs zu bleiben, besteht also von Rechts wegen, eine Entstehungs- bzw. Entdeckungswahrscheinlichkeit von 100%. Steuern, die nicht in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, dürften wegen des Kompensationsverbots strafrechtlich hingegen nicht zu berücksichtigen sein.

4.4.2 Berücksichtigung bei der Gewinnermittlung nach § 4

Abs. 3 EStG

In diesem Zusammenhang ist fraglich, ob einem Steuerpflichtigen, der seinen Gewinn mittels einer Einnahmenüberschußrechnung im Sinne des § 4 Abs. 3 EStG strafrechtlich ein entsprechender Abzug durch Berücksichtigung der Steuerrückstellung, wie einem Bilanzierenden, zu gewähren

ist. Im Rahmen der Steuerberechnung scheidet eine Berücksichtigung mangels Bilanzierung aus, da der Steuerpflichtige keine Steuerrückstellungen bilden kann. Steuerrechtlich dürfte auch bei konsequenter Anwendung des § 11 EStG die nachträglich festzusetzende Steuer mangels Zahlung nicht auf Tatbestandsebene zu berücksichtigen sein.³¹

Hingegen ist die Entscheidung hinsichtlich der Wahl der Gewinnermittlung beim Steuerpflichtigen nicht vorwerfbar, wenn er sich insoweit ungünstig für die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG entscheidet, so daß die zulässige Steuerrückstellung im Rahmen der Vorwerfbarkeit des Taterfolgs, also bei der Schuld zu berücksichtigen ist.

29 BGH vom 26.06.1984, 5 StR 322/84, wistra 1984, 183.

30 Vgl. BGH vom 17.04.2008, 5 StR 547/07; Jäger in Klein AO (11. Aufl.) § 370 Rn. 135.

31 Vgl. FG Baden-Württemberg vom 13.10.2017, 13 K 1967/15, EFG 2018, 85.



Grundzüge im Internationalen Steuerrecht von Sebastian Korts, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Fachanwalt für Handels- und Gesellschafts- recht, MBA, M.I. Tax, Köln

2016, 2. Auflage, 224 Seiten, € 28,-
ISBN 978-3-415-05551-3

Das Werk bietet einen zielgerichteten Einstieg in das komplexe Thema. Insbesondere die anwaltliche Sicht findet dabei Berücksichtigung.

Alle wichtigen Aspekte des Internationalen Steuerrechts werden angesprochen, unter anderem:

- Nationales Außensteuerrecht
- Doppelbesteuerungsabkommen
- Einfluss des Europarechts
- Missbrauchsdiskussion (»BEPS«)
- Internationales Erbschaftsteuerrecht
- Mitarbeiterentsendung

Mit der Einbeziehung des Themas »Internationales Erbschaftsteuerrecht« geht das Werk weit über den üblichen Rahmen hinaus. Berücksichtigt ist die Entwicklung des Internationalen Steuerrechts in Gesetzgebung, Rechtsprechung, Literatur und Verwaltung bis einschließlich Juli 2015.



Leseprobe unter

www.boorberg.de/9783415055513

BOORBERG

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 0711/7385-100 · 089/4361564
TEL 0711/7385-343 · 089/436000-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE SZ1018



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

2018, 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

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**

Doppelwohnsitz Deutschland-Schweiz – Rechtliche Fragen rund um die Ansässigkeit

Rüdiger Bock, LL.M. (Universität Zürich) Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht, Wagner&Joos, Rechtsanwälte, Konstanz

In der Schweiz leben über 304 600 Deutsche.¹ In Deutschland wohnen immerhin auch 88 600 Schweizer, was angesichts der Bevölkerungszahlen den verhältnismäßig größeren Anteil darstellt.² Vereinfacht wurde die Wohnsitznahme im jeweils anderen Staat durch im Jahr 2002 in Kraft getretene Freizügigkeitsabkommen (im Folgenden: FZA).³ Viele der Umziehenden behalten auch noch eine Wohnung in ihrem Herkunftsstaat. Das Wort „Doppelwohnsitz“ ist nach schweizerischer Terminologie eigentlich nicht nachvollziehbar, denn in der Schweiz gilt, daß „niemand an mehreren Orten zugleich seinen Wohnsitz“ haben kann.⁴ Nach deutschem Verständnis ist das aber umgekehrt, im Bürgerlichen Gesetzbuch ist ausdrücklich festgehalten, daß „der Wohnsitz gleichzeitig an mehreren Orten bestehen“ kann.⁵ Wenn im Folgenden ein Überblick über die Themengebiete und die rechtlichen Wirkungen gegeben wird, ist daher also eine Konstellation gemeint, in der eine Person zwei Wohnungen jeweils zur Nutzung bereithält.

I. Motivation

Die Gründe für die Wahl eines Doppelwohnsitzes sind so vielfältig wie die Lebensentwürfe. Arbeitnehmer wählen häufig den Status des „Wochenaufenthalters“. Typischerweise wird dann am Arbeitsort im Ausland nur eine kleine Wohnung gemietet, während im Herkunftsland etwa ein Haus besteht, das man nicht aufgeben möchte. Bei Nichterwerbstätigen steht eher die Freizeitnutzung im Vordergrund, so daß beispielsweise eine Wohnung an der Ostsee und eine im Tessin vorgehalten wird und beide Wohnungen dann jahreszeitlich genutzt werden. Wenn ein Deutscher seine Wohnung im Tessin für mehr als drei Monate im Jahr nutzen möchte, benötigt er hierfür in der Schweiz eine Bewilligung.⁶ Hat er aber seinen Lebensmittelpunkt weiterhin in Deutschland, wird ihm solch eine Bewilligung nicht erteilt werden, da die schweizerischen Behörden den Lebensmittelpunkt in der Schweiz fordern.⁷ Auch der Wunsch eines Immobilienerwerbs in der Schweiz kann dazu motivieren, hier einen Wohnsitz zu nehmen. Denn während ein Immobilienerwerb Ausländern mit Wohnsitz im Ausland nach der sogenannten „Lex Koller“ nur mit einer – de facto kaum zu erhaltenden – Bewilligung erlaubt ist, sind Deutsche mit Lebensmittelpunkt in der Schweiz von der Bewilligungspflicht befreit.⁸ In solchen Konstellationen wird dann aus Rechtsgründen – manchmal auch nur formal – der Lebensmittelpunkt in die Schweiz verlegt. Daneben finden

sich auch weniger offensichtliche Motive zur Beibehaltung eines Wohnsitzes im Herkunftsland, etwa eine Jagdpacht, damit zusammenhängend regelmäßig der Waffenbesitz oder schlicht laufende Leasingverträge für Fahrzeuge, die nur unter ungünstigen Bedingungen zu kündigen wären, eine Mitnahme ins Ausland aber nicht erlauben.

II. Vermeidung der Doppelbesteuerung

1. Ermittlung des Ansässigkeitsstaats

Ein Doppelwohnsitz führt im Regelfall in beiden Ländern zur unbeschränkten Einkommensteuerpflicht, was bedeutet, daß das weltweite Einkommen der Person sowohl in der Schweiz also auch in Deutschland besteuert werden kann. Die daraus resultierende doppelte Inanspruchnahme soll durch das Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland-Schweiz (DBA D-CH) vermieden werden. Im DBA wird zunächst für die steuerpflichtige Person der „Ansässigkeitsstaat“ bestimmt. Die Ermittlung des Ansässigkeitsstaats erfolgt in Stufen. Ergibt sich auf einer Stufe noch kein Ergebnis, wird die Prüfung auf der folgenden Stufe fortgesetzt.

2. Unbeschränkte Steuerpflicht

Auf der ersten Stufe kommt es darauf an, ob nach nationalem Einkommensteuerrecht unbeschränkte Steuerpflicht vorliegt.⁹ In Deutschland reicht dafür neben dem gewöhnlichen Aufenthalt ein Wohnsitz aus.¹⁰ Einen Wohnsitz hat jemand dort, wo er eine Wohnung unter Umständen innehat, die darauf schließen lassen, daß er die Wohnung bei-

1 Schweizerisches Bundesamt für Statistik, Ausländische Wohnbevölkerung am 31.12.2017, veröffentlicht am 31.08.2018.

2 Schweizerisches Bundesamt für Statistik, Medienmitteilung „Auslandsschweizer im Jahr 2017“ vom 05.04.2018.

3 Abkommen vom 21.06.1999 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft einerseits und der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten andererseits über die Freizügigkeit (im Folgenden: „FZA“).

4 Art. 20 Abs. 2 S. 1 IPRG (CH), 23 Abs. 2 ZGB (CH).

5 § 7 Bürgerliches Gesetzbuch (D).

6 Art. 10 Ausländergesetz, AuG (CH).

7 Vgl. Art. 24 Anhang I FZA.

8 Art. 7 lit. f FZA, Art. 2 Bewilligungsgesetz, BewG (CH).

9 Art. 4 Abs. 1 DBA D-CH.

10 § 1 Einkommensteuergesetz, EStG (D).

behalten und benutzen wird.¹¹ Das im Gesetzestext vorgegebene Wort „Innehaben“ der Wohnung bedeutet, daß der Inhaber tatsächlich über sie verfügen kann. Es ist daher nicht erforderlich, daß die Person im Mietvertrag oder als Eigentümer eingetragen ist, sondern es kommt auf die tatsächliche Verfügungsmöglichkeit an. Weiter wird vorausgesetzt, daß die Person die Wohnung als Bleibe entweder ständig benutzt oder sie doch mit einer gewissen Regelmäßigkeit aufsucht. Ein nur gelegentliches, unregelmäßiges Verweilen zu Erholungszwecken reicht nicht aus, um einen Wohnsitz zu begründen.¹² Die im Gesetz vorgesehenen Umstände, die auf das „Beibehalten“ schließen lassen, liegen beispielsweise bei einer beruflichen Versetzung vom In- ins Ausland vor, wenn man eine Wohnung im Inland behält, deren Benutzung jederzeit möglich ist und die so ausgestattet ist, daß sie jederzeit als Bleibe dienen kann.¹³ Der Wohnsitzbegriff setzt nicht voraus, daß sich dort auch der Mittelpunkt der Lebensinteressen befindet. Daher kann man – gleich ob im In- und/oder im Ausland – mehrere Wohnungen und mehrere Wohnsitze im steuerrechtlichen Sinne haben.¹⁴ Eine inländische Wohnung eines Ehegatten/Lebenspartners, die auch vom anderen Partner gelegentlich zu Wohnzwecken genutzt wird, gilt auch dann als ein gemeinsamer Wohnsitz, wenn sich einer zeitlich überwiegend im Ausland aufhält.¹⁵ Auf die Anmeldung beim Einwohnermeldeamt kommt es dabei grundsätzlich nicht an, da der Wohnsitzbegriff im Steuerrecht selbständig auszulegen ist.¹⁶ In der Schweiz wird die unbeschränkte Steuerpflicht durch Wohnsitz oder Aufenthalt begründet. Der Wohnsitz wird dadurch bestimmt, daß sich eine Person in der Absicht dauernden Verbleibens niederläßt und dort den Lebensmittelpunkt begründet.¹⁷

3. Ständige Wohnstätte

Wenn unbeschränkte Einkommensteuerpflicht nach nationalem Recht beider Staaten vorliegt, ist die Prüfung auf der folgenden Stufe fortzusetzen. Auf der zweiten Stufe kommt es darauf an, ob die Person in einer der beiden Staaten eine „ständige Wohnstätte“ hat.¹⁸ Dieser – in der Praxis sehr bedeutsame – Begriff ist im Doppelbesteuerungsabkommen nicht definiert, so daß die Rechtsprechung ihn auszulegen hat. Der Bundesfinanzhof hält hierzu fest, daß man keine feste Anzahl an Tagen benennen kann, ab der eine Wohnung zu einer ständigen Wohnstätte wird. In einer Entscheidung wurde aber eine Wohnung, die an ca. 50 Tagen im Jahr genutzt wurde, als ständige Wohnstätte angesehen.¹⁹ Andererseits werde eine stets nur an wenigen Tagen im Jahr genutzte nicht zur ständigen Wohnstätte.²⁰ Hieraus läßt sich entnehmen, daß es zwar keine feste Tagesgrenze gibt, allerdings 50 Tage schon nicht mehr als „wenige Tage“ anzusehen sind.

4. Lebensmittelpunkt

Liegt in beiden Staaten eine ständige Wohnstätte vor, bestimmt sich die Ansässigkeit auf der dritten Stufe nach dem

Mittelpunkt der Lebensinteressen, also dem Staat, zu dem die Person die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat.²¹ Zu welchem Vertragsstaat jemand die engeren persönlichen Beziehungen unterhält, wird sich in der Regel anhand von familiären Bindungen, der Pflege des Freundes- und Bekanntenkreises sowie des Besuchs von kulturellen und sportlichen Veranstaltungen feststellen lassen. Die wirtschaftlichen Interessen werden vornehmlich durch örtlich fixierte Einkunftsquellen gekennzeichnet, wobei der Arbeitsstätte eines Arbeitnehmers bei der Bestimmung der wirtschaftlichen Beziehungen stets eine große Bedeutung zukommt.²² Auch das Vorhandensein von Grundbesitz kann eine starke Bindung an den Ort der Belegenheit begründen. In der Praxis macht oft der Nachweis von persönlichen Interessen Schwierigkeiten, weshalb es zu empfehlen ist, beispielsweise Eintrittskarten aufzubewahren und auch einen Tageskalender zu führen, in dem Übernachtungsort und Aktivitäten notiert sind. Sofern beide Staaten davon ausgehen, daß der Lebensmittelpunkt bei ihnen liegt, ist in einem Verständigungsverfahren nach dem DBA eine Lösung zu suchen, was allerdings mehrere Jahre dauern kann, in denen dann zeitweise eine Doppelbesteuerung eintreten kann. In der Praxis der Verständigungsverfahren wird häufig angenommen, daß den persönlichen Interessen eine höhere Bedeutung zuzumessen sei, als den wirtschaftlichen. Dies ist allerdings weder durch den Abkommenswortlaut, noch durch die Rechtsprechung gedeckt.²³ Der Vollständigkeit halber sei erwähnt, daß das Abkommen weitere Prüfungspunkte vorsieht, wenn der Lebensmittelpunkt nicht bestimmt werden kann oder in keinem der Staaten (Deutschland/Schweiz) eine ständige Wohnstätte besteht. Dann würde der gewöhnliche Aufenthalt oder – falls auch dies kein Ergebnis bringt – die Staatsangehörigkeit über die Ansässigkeit entscheiden. Der zu bestimmende Lebensmittelpunkt ist praktisch aber der bedeutsamste Fall.

11 § 8 Abgabenordnung, AO (D).

12 BFH-Urteile vom 23.11.1988 – II R 139/87, BStBl II 1989, 182 und vom 22.04.1994 – III R 22/92, BStBl II 1994, 887.

13 BFH, Urteil vom 08.05.2014 – III R 21/12, BStBl. II 2015, 135.

14 BFH-Beschluß vom 25.05.2016 – I B 139/11, BFH/NV 2016, 815.

15 BFH-Urteil vom 06.02.1985 – I R 23/82, BStBl II 1985, 331.

16 Ständige Rechtsprechung seit BFH, Urteil vom 14.11.1969 – III R 95/68, BStBl II 1970, 153.

17 Art. 3 Abs. 2 Gesetz über die direkte Bundessteuer, DBG (CH).

18 Art. 4 Abs. 2 S. 1 DBA D-CH.

19 BFH, Urteil vom 16.12.1998 – I R 40/97, BStBl II 1999, 207.

20 BFH, Urteil vom 05.06.2007 – I R 22/06, BStBl II 2007, 812.

21 Art. 4 Abs. 2 S. 2 DBA D-CH.

22 Hardt in Debatin/Wassermeyer, Doppelbesteuerungsabkommen, Schweiz Art. 4 Rz. 75.

23 Flick/Wassermeyer/Kempermann, Art. 4 RN 45 mit Verweis auf BFH, Urteil vom 23.07.1971 – III R 60/70, BStBl II 1971, 758.

5. Ausnahme bei Pauschalbesteuerung

Die in einigen Kantonen der Schweiz noch mögliche Pauschalbesteuerung (Besteuerung nach dem Aufwand) würde dazu führen, daß Einkünfte aus deutschen Quellen in der Schweiz nicht in ihrer tatsächlich anfallenden Höhe besteuert werden, sondern nur ein fiktives Einkommen, ermittelt aus dem Lebenshaltungsaufwand, als Bemessungsgrundlage herangezogen wird. Um einen Rückfall des Besteuerungsrechts an den Quellenstaat zu erreichen, ist im DBA D-CH die Sonderregelung enthalten, daß pauschal besteuerte Personen nicht als in der Schweiz ansässig im Sinne der DBA-Vorschriften gelten. Eine Anrechnung der in der Schweiz bezahlten Pauschalsteuern findet in Deutschland nicht statt.²⁴ Diese Konsequenz kann vermieden werden, indem man die nach schweizerischem Recht mögliche sog. modifizierte Pauschalbesteuerung wählt. Danach werden neben der Pauschalbesteuerung die deutschen Einkünfte in der Schweiz normal besteuert. Dann greift das DBA wieder (bzw. gilt der Steuerpflichtige als in der Schweiz ansässig), da die Pauschalbesteuerung sich nun nicht mehr auf deutsche Einkünfte erstreckt.

6. Überdachende Besteuerung bei ständiger Wohnstätte

Eine Besonderheit des DBA D-CH besteht in der sogenannten „überdachenden“ Besteuerung. Demnach gilt eine Sonderregelung für natürliche Personen, deren Ansässigkeitsstaat die Schweiz ist, die aber noch eine ständige Wohnstätte in Deutschland besitzen oder hier gewöhnlichen Aufenthalt von mindestens sechs Monaten im Kalenderjahr haben.²⁵ Die überdachende Besteuerung führt zu einer weitgehenden Verlagerung von der Freistellungsmethode zur Anrechnungsmethode, so daß sich oftmals das höhere deutsche Steuerniveau durchsetzt.²⁶ Allerdings sind hiervon die im Methodenartikel genannten schweizerischen Einkünfte ausgenommen. Die praktisch relevanteste Ausnahme sind schweizerische Lohneinkünfte, sofern die Arbeit auch in der Schweiz ausgeübt wurde. Bei internationaler Tätigkeit findet eine tageweise Aufteilung statt.

7. Übergangsfrist für Einkünfte aus Deutschland

Um steuerlich motivierte Einkünfte abzufangen, wurde im DBA D-CH eine weitere Sonderregelung vorgesehen. Nach Aufgabe der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegen die aus Deutschland stammenden Einkünfte eines Wegzüglers im Jahr des Wegzugs und in den folgenden fünf Jahren weiterhin der deutschen Besteuerung, auch wenn diese grundsätzlich dem Ansässigkeitsstaat Schweiz zustehen würde.²⁷ Diese Regelung gilt nicht, wenn der Wegziehende in der Schweiz ansässig geworden ist, um dort eine echte unselbständige Arbeit für einen Arbeitgeber auszuüben, an dem er weder unmittelbar noch mittelbar durch Beteiligung oder

in anderer Weise wirtschaftlich wesentlich interessiert ist. Bemerkenswerterweise reicht hierfür bereits der Nachweis aus, daß man sich um eine Anstellung in der Schweiz bemüht hat.²⁸ Eine weitere Ausnahme gilt für Personen, die beim Wegzug die schweizerische Staatsangehörigkeit hatten. Ferner kommt aus Billigkeitserwägungen eine Nichtanwendung in Betracht, wenn der Umzug zeitnah zu der Heirat einer Person mit schweizerischer Staatsangehörigkeit erfolgt.²⁹ Bei einem Doppelwohnsitz wird allerdings in der Regel auch eine unbeschränkte Steuerpflicht bestehen bleiben, so daß diese Übergangsfrist normalerweise nicht einschlägig sein wird, jedoch beispielsweise bei einer reinen Feriennutzung einer Wohnung in Deutschland anzuwenden sein kann.

III. Wegzugsbesteuerung bei Kapitalgesellschaftsanteilen

1. Ersatztatbestand bei Ansässigkeitsverlagerung

Die im Außensteuergesetz vorgesehene Wegzugsbesteuerung für im Privatvermögen gehaltene Kapitalgesellschaftsanteile kann auch bei einem Doppelwohnsitz eingreifen, wenn die Ansässigkeit nach dem Doppelbesteuerungsabkommen in die Schweiz verlegt wird (Ersatztatbestand).³⁰ Wie im Grundfall setzt die Wegzugsbesteuerung voraus, daß die wegziehende Person während zehn Jahren unbeschränkt einkommensteuerpflichtig war und innerhalb der letzten fünf Jahre an einer in- oder ausländischen Kapitalgesellschaft unmittelbar oder mittelbar zu mindestens einem Prozent beteiligt war. Damit wird der Wegzug steuerlich einer Veräußerung des Gesellschaftsanteils gleichgestellt, ohne daß tatsächlich eine Veräußerung stattgefunden hat (Veräußerungsfiktion). Der Gewinn wird nach dem Teileinkünfteverfahren zu 60% der Einkommensteuer unterworfen.³¹ Hintergrund des Ersatztatbestands ist, daß nach dem OECD-Musterabkommen das Besteuerungsrecht für Gewinne aus der Veräußerung von Kapitalgesellschaftsanteilen dem Ansässigkeitsstaat zusteht und damit eine steuerliche „Entstrickung“ in Deutschland einhergeht.³²

Der Gesetzgeber hat aber offenbar den Fall nicht bedacht, daß aufgrund der Besonderheiten des DBA D-CH

24 Art. 4 Abs. 6 DBA D-CH.

25 Art. 4 Abs. 3 DBA D-CH.

26 Art. 4 Abs. 3 S. 1 i.V.m. Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 DBA D-CH.

27 Art. 4 Abs. 4 DBA D-CH.

28 BFH, Urteil vom 02.09.2009 – I R 111/08, BFH/NV 2009, 2044.

29 BFH, Beschluß vom 27.07.2011 – I R 44/10, BFH/NV 2011, 2005.

30 § 6 Abs. 1 S. 2 Nr. 2 AstG (D).

31 § 3 Nr. 40 lit. c EStG (D).

32 Art. 13 Abs. 5 OECD-MA 2017; Häck in Haase, Außensteuergesetz, Doppelbesteuerungsabkommen, 2. Auflage, § 6 Rn. 1.

unter den Voraussetzungen der überdachenden Besteuerung das Besteuerungsrecht für diese Gewinne weiterhin in Deutschland verbleibt und sich nicht in den Ansässigkeitsstaat Schweiz verlagert. Die dann eintretende Rechtsfolge widerspricht dem Telos der Norm, denn der will die Wegzugsbesteuerung dann auslösen, wenn aufgrund der Ansässigkeitsverlagerung das Besteuerungsrecht für im Privatvermögen gehaltene Kapitalgesellschaftsanteile dem neuen DBA-Staat zugewiesen ist, wie es im Regelfall des OECD-Musterabkommens auch der Fall wäre. In der Kommentarliteratur wird daher folgerichtig vertreten, daß der Ersatztatbestand in diesem Fall keine Anwendung finden sollte, da es zu keiner Entstrickung kommt.³³ Dieser Rechtsansicht ist zu folgen. Aus dem Sinn und Zweck der Norm ergibt sich, daß der Ersatztatbestand dann eingreifen soll, wenn das Besteuerungsrecht Deutschlands beschränkt oder zumindest eingeschränkt wird, nicht wenn es vollumfänglich bestehen bleibt (teleologische Reduktion). Die Rechtsprechung hat sich – soweit ersichtlich – noch nicht mit dieser Frage beschäftigt, während sich die Finanzverwaltung bisher weiterhin auf den Gesetzeswortlaut beruft und die Wegzugsbesteuerung auch bei überdachender Besteuerung anwenden will.³⁴

2. Vereinbarkeit mit der Niederlassungsfreiheit

Der Europäische Gerichtshof beschäftigt sich derzeit mit der Frage, ob die Erhebung der Wegzugsbesteuerung gegen die im FZA garantierte Niederlassungsfreiheit verstößt.³⁵ Anders als bei Wegzugsfällen in einen EU-/EWR-Staat ist für Wegzugsfälle in die Schweiz keine zinslose Stundung der Steuer vorgesehen, bis die Anteile veräußert werden oder der Wohnsitz aus der EU/EWR verlegt wird. Damit wird ein Wegzugshindernis geschaffen, insbesondere da ohne tatsächliche Veräußerung vielfach auch keine Liquidität für die zu zahlende Steuerlast vorhanden ist. Eine Rechtfertigung – beispielsweise die Notwendigkeit der Sicherstellung der tatsächlichen Erhebung der Steuer – wird daran scheitern, daß hierfür auch eine Stundung mit Stellung einer Bankgarantie ausreichend wäre.³⁶ In den Schlußanträgen des Generalanwalts *Melchior Wathelet* vom 27.09.2018 hat dieser sich bereits dafür ausgesprochen, daß die Bestimmungen des FZA der bisherigen deutschen Regelung entgegenstehen, wonach bei einem Wegzug in die Schweiz noch nicht realisierte Wertsteigerungen von Gesellschaftsrechten ohne Aufschub besteuert werden. Das allerdings nur im Anwendungsbereich der Freizügigkeit, also bei Personen, die eine selbständige oder unselbständige Erwerbstätigkeit in der Schweiz ausüben oder ausüben wollen.³⁷ Erfolgt der Umzug bzw. die Ansässigkeitsverlagerung in die Schweiz aus privaten Zwecken oder besteht die Tätigkeit dort lediglich in der Verwaltung von Beteiligungen an Gesellschaften im Herkunftsstaat, kann man sich nach einer aktuellen EuGH-Entscheidung hingegen nicht auf die Niederlassungsfreiheit berufen.³⁸

IV. Doppelwohnsitz im Erbfall

Zwischen Deutschland und der Schweiz besteht ein weiteres Doppelbesteuerungsabkommen betreffend Erbschaftsteuer (nicht jedoch für Schenkungsteuer).³⁹ Die Systematik des ErbSt-DBA ist dabei mit dem des Einkommensteuer-DBA vergleichbar. Allerdings verwendet das ErbSt-DBA D-CH statt dem Begriff der „Ansässigkeit“ den des „Wohnsitzes“ des Erblassers. Die Bestimmung des „Wohnsitzes“ erfolgt nach einem vergleichbaren Muster in einer Stufenprüfung (unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht, ständige Wohnstätte, Lebensmittelpunkt, gewöhnlicher Aufenthalt, Staatsangehörigkeit). Auch im ErbSt-DBA ist dann eine überdachende Besteuerung vorgesehen, wenn der Erblasser im Zeitpunkt seines Todes seit mindestens fünf Jahren in der Bundesrepublik Deutschland über eine ständige Wohnstätte verfügte.⁴⁰ Das selbe gilt, wenn der Erwerber des Nachlasses zum Zeitpunkt des Todes des Erblassers über eine ständige Wohnstätte in Deutschland verfügt oder dort seinen gewöhnlichen Aufenthalt hatte.⁴¹ Auch hier ist die Folge, daß die sonstigen Zuweisungsnormen des ErbSt-DBA überlagert werden und somit das deutsche Steuerniveau unter Anrechnung schweizerischer Steuer erreicht wird.

V. Fahrzeuge im Privatbesitz

Bei einem Doppelwohnsitz stellen sich für private Kraftfahrzeuge im Wesentlichen die Fragen der Verzollung, der Zulassung (Fahrzeugausweis), der Versteuerung (Kraftfahrzeugsteuer) und des Führerscheins.

Nach den schweizerischen Vorschriften benötigen Fahrzeugführer aus Deutschland, die seit zwölf Monaten in der Schweiz wohnen und sich in dieser Zeit nicht länger als drei Monate ununterbrochen im Ausland aufgehalten haben, einen schweizerischen Führerausweis.⁴² Unter denselben Voraussetzungen müssen auch ausländische Motorfahrzeuge mit schweizerischem Fahrzeugausweis und

33 Wöhrle/Schelle/Gross, Außensteuergesetz, § 6 Rn. 237; Häck, a.a.O., § 6 Rn. 97; Häck, IStR 2011, 521.

34 Gemäß dem Unterzeichner vorliegender Verbindlicher Auskunft nach § 89 AO (D).

35 EuGH, anhängiges Verfahren – C-581/17, Rechtssache Wächtler; vgl. Bock, steueranwaltsmagazin 2017, 195.

36 EuGH, Urteil vom 15.03.2018 – C-355/16, IStR 2018, 278.

37 Art. 12 und 15 des Anhang I zum FZA.

38 EuGH, Urteil vom 29.11.2011 – C-371/10, National Grid Indus, IStR 2012, 27.

39 Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Nachlass- und Erbschaftssteuern vom 30.11.1978 (ErbSt-DBA).

40 Art. 4 Abs. 3 ErbSt-DBA D-CH.

41 Art. 8 Abs. 2 ErbSt-DBA D-CH.

42 Art. 43 Abs. 3^{bis} lit. a Verkehrszulassungsverordnung, VZV (CH).

schweizerischen Kontrollschildern versehen werden.⁴³ Allerdings gibt es Ausnahmen für Wochenaufenthalter, die ihren Familienwohnsitz in Deutschland beibehalten und regelmäßig durchschnittlich zwei Mal im Monat zwei aufeinanderfolgende Tage mit dem Fahrzeug dorthin zurückkehren. Diese können auch eine zeitlich befristete Bewilligung für die Benützung eines unverzollten Fahrzeugs mit ausländischem Kontrollschild und Führerschein beantragen.⁴⁴ Im Übrigen kann bei Begründung des Lebensmittelpunkts in der Schweiz ein Antrag gestellt werden, das Fahrzeug abgabefrei als Übersiedlungsgut zu überführen.⁴⁵ Voraussetzung ist aber, daß es vom Zuziehenden während mindestens sechs Monaten im Zollaussland (Deutschland) benutzt worden war.

Nach deutschem Recht dürfen in der Schweiz zugelassene Fahrzeuge mit ihren schweizerischen Kennzeichen fahren, wenn sie nur vorübergehend am Verkehr im Inland teilnehmen und im Inland kein regelmäßiger Standort begründet ist.⁴⁶ Hat der Fahrzeughalter den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen in Deutschland oder nutzt das Fahrzeug hauptsächlich im Inland, so muß das Fahrzeug also hier zugelassen werden. Kommt er der Pflicht nicht nach, begeht er eine Ordnungswidrigkeit.⁴⁷ In diesen Fällen muß er auch Kfz-Steuer bezahlen.⁴⁸ Wurden die Steuern nicht dementsprechend entrichtet, so liegt eine strafbare Steuerrückzahlung vor.⁴⁹ Mit dem schweizerischen Führerschein darf in Deutschland fahren, wer keinen „ordentlichen Wohnsitz“ im Sinne der Fahrerlaubnis-Verordnung in Deutschland hat.⁵⁰ Dies wird angenommen, wenn man während mindestens 185 Tagen im Jahr in Deutschland wohnt und hier enge persönliche und/oder berufliche Bindungen bestehen.⁵¹

Für die Verzollung gilt eine ähnliche Regelung wie in der Schweiz: Als Umzugsgut ist ein Kraftfahrzeug abgabefrei, wenn der „gewöhnliche Wohnsitz“ in der Schweiz mindestens zwölf Monate bestanden hat und das Umzugsgut seit mindestens sechs Monaten in der Schweiz vor der Verlegung des gewöhnlichen Wohnsitzes in die EU benutzt worden ist. Das Umzugsgut unterliegt dann aber weiterhin der zollamtlichen Überwachung, das heißt es darf zwölf Monate lang keiner anderen Person überlassen werden.⁵²

Zu beachten ist, daß die Zollbefreiung nur gewährt wird, wenn bei der Übersiedlung der Antrag auf dem entsprechenden Formular gestellt wird. In den übrigen Fällen muß daher eine doppelte Verzollung vorgenommen werden.

VI. Zusammenfassung und Ausblick

Da die verschiedenen Gesetze und Abkommen nicht aufeinander abgestimmt sind, finden sich die Begriffe „Wohnen“, „Wohnsitz“, „ständige Wohnstätte“, „ordentlicher Wohnsitz“ und „gewöhnlicher Wohnsitz“ – und jedes Mal ist etwas anderes gemeint. Daher stellt ein Doppelwohnsitz im internationalen Verhältnis eine erhebliche Herausforderung dar, die eine sorgfältige Beratung und Planung im Vorfeld erfordert, insbesondere auch um die steuerlichen Normen richtig und in günstiger Weise anwenden zu können und nicht unerwartet mit dem Steuerstrafrecht konfrontiert zu werden.

Die Wegzugsbesteuerung bei bloßer Ansässigkeitsverlagerung ist überraschend und nicht zu rechtfertigen, soweit sie nicht mit einer Entstrickung des Besteuerungsrechts für die jeweiligen Kapitalgesellschaftsanteile einhergeht. Wenn der steuerpflichtige Anteilsinhaber hier noch der überdachten Besteuerung unterliegt, sollte die resultierende Besteuerung einer gerichtlichen Prüfung unterzogen werden. Hier ist eine gesetzgeberische Korrektur der Vorschrift beziehungsweise eine teleologische Reduktion vonnöten.

Mit Spannung darf die Entscheidung des EuGH zur Niederlassungsfreiheit im Freizügigkeitsabkommen erwartet werden. Wenn dieser den Schlußanträgen des Generalanwalts folgt, wird der Gesetzgeber voraussichtlich damit reagieren, die Schweiz in die Stundungsregelung aufzunehmen, wie sie bisher für EU/EWR-Fälle gilt.

43 Art. 115 Abs. 1 lit. b VZV (CH).

44 Art. 5a Abs. 2 VZV (CH); Formular 15.20; VerwG Thurgau, Entscheid vom 12.06.2013, VG.2012.210/E.

45 Art. 14 Zollverordnung, ZV (CH); Formular 18.44.

46 § 20 Verordnung über die Zulassung von Fahrzeugen zum Straßenverkehr, FZV (D).

47 §§ 3, 48 FZV (D), 24 Straßenverkehrsgesetz, StVG (D)

48 § 3 Nr. 13 Kraftfahrzeugsteuergesetz, KraftStG (D); *Strodthoff*, Kommentar zum KraftStG, § 3 Rn. 157; FG Hamburg, Urteil vom 14.04.2011 – 2 K 246/10.

49 § 370 AO (D).

50 § 29 Fahrerlaubnis-Verordnung – FeV (D).

51 § 7 FeV (D).

52 Art. 3 ff. Zollbefreiungsverordnung (EU); Formular 0350.



Noch besser.

WWW.BOORBERG.DE

Kostenübersichtstabellen
Gebühren und Kosten bei Anwalt und Gericht
begründet von Manfred Schmeckenbecher,
fortgeführt von Dipl.-Rechtspflegerin (FH)
Karin Scheungrab, Dozentin, KS Seminare,
Seminare für die Anwaltskanzlei, Leipzig/
München, und Carmen Rothenbacher, Rechts-
fachwirtin, Dozentin, Geschäftsführerin
Fortbildungsinstitut Rechtsanwaltskammer
Stuttgart

2017, 25. Auflage, 122 Seiten, mit Spiral-
bindung und Griffregister, € 21,80

ISBN 978-3-415-06065-4



Leseprobe unter
www.boorberg.de/9783415060654

Die 25. Auflage des »Schmeckenbecher« setzt sämtliche seit der Voraufgabe ergangenen Gesetzesänderungen um und verdeutlicht die Auswirkungen auf die tägliche Abrechnungspraxis.

Eingearbeitet sind insbesondere:

- die Novellierungen im Bereich der Europäischen Zwangsvollstreckung,
- die Änderungen im Gerichtsvollzieherkostengesetz sowie
- die Anhebung der Pfändungsfreigrenzen.

Die Arbeitshilfe präsentiert sich im anwenderfreundlichen Layout, ergänzt durch zahlreiche neue Berechnungs- und Praxisbeispiele. Durch die anschauliche und praxisbezogene Darstellung gelingt die Umsetzung im konkreten Fall leicht.

Das Nachschlagewerk – mit bewährter, benutzerfreundlicher Ringbindung – ist zudem mit einem Griffregister versehen, sodass die Kosten noch schneller abzulesen sind.

 **BOORBERG**

Überblick über die beschränkte Steuerpflicht bei der Veräußerung von Kapitalgesellschaftsanteilen

Zugleich eine Darstellung der neueren Entwicklungen durch Rechtsprechung und Gesetzgebung

Dr. Mathias Link, Rechtsanwalt/Steuerberater, LL.M.¹

A. Einleitung

Die beschränkte Steuerpflicht für die Veräußerung von Kapitalgesellschaftsanteilen ist in § 49 Abs. 1 Nr. 2 e) EStG geregelt. Danach zählen zu den beschränkt steuerpflichtigen Einkünften Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die unter den Voraussetzungen des § 17 EStG erzielt werden, wenn es sich um Anteile an einer Kapitalgesellschaft handelt, die ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung im Inland hat. Vereinfacht ausgedrückt geht es darum, Gewinne aus der Veräußerung von „wesentlichen“ Beteiligungen (grds. mindestens 1%) an inländischen Kapitalgesellschaften im Inland steuerlich zu erfassen (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 e) aa) EStG).² Auch wenn die Norm seit 2006 unverändert geblieben ist, sind einige Fragen, insbesondere bei Beteiligungen über in- oder ausländische Personengesellschaften oder bei der Veräußerung von Anteilen durch ausländische Kapitalgesellschaften weiterhin offen. Zumindest in Bezug auf den letztgenannten Aspekt ist durch das Urteil des BFH vom 31.05.2017 (I R 37/15) erfreulicherweise Klarheit zugunsten des Steuerpflichtigen geschaffen worden. Durch das Jahressteuergesetz 2018 soll die beschränkte Steuerpflicht auch auf wesentliche Beteiligungen an ausländischen Kapitalgesellschaften, die überwiegend inländischen Grundbesitz halten, ausgedehnt werden.

Ziel dieses Beitrags ist es, einen Überblick über das derzeitige Regelungskonzept zu geben und insbesondere auf noch offene Punkte hinzuweisen (unter B.). Es folgt eine kurze Beschreibung der Implikationen des BFH-Urteils vom 31.05.2017 (I R 37/15) (unter C.). Abschließend werden die angedachten Änderungen durch den Regierungsentwurf des Jahressteuergesetzes 2018 dargestellt und erste Problemfelder skizziert (unter D.).

B. Grundzüge der Vorschrift und offene Fragen

Die Schwierigkeiten bei der Auslegung der Vorschrift resultieren insbesondere aus der knappen Regelungstechnik, die im Wesentlichen aus einem (dazu noch leicht mißverständlichen) Verweis auf § 17 EStG besteht.

1. Tatbestandsvoraussetzungen des § 49 Abs. 1 Nr. 2 e) aa) EStG

Nach dem Wortlaut des § 49 Abs. 1 Nr. 2 e) aa) EStG entsteht eine beschränkte Steuerpflicht, wenn ein Steueraus-

länder unter den Voraussetzungen des § 17 EStG (unter a)) in Bezug auf eine inländische Kapitalgesellschaft (unter b)) Einkünfte aus Gewerbebetrieb (unter c)) erzielt.

a) Verweis auf § 17 EStG: Erfordernis einer wesentlichen Beteiligung sowie einer Veräußerung

Durch den Verweis auf die Tatbestandsvoraussetzungen des § 17 EStG soll erreicht werden, daß die Inhaber einer wesentlichen Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft (und nur diese) bei einer Veräußerung mit dem Gewinn der beschränkten Steuerpflicht unterliegen.

Eine *wesentliche Beteiligung* liegt vor, wenn der Veräußerer innerhalb der letzten fünf Jahre am Kapital der Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar zu mindestens 1% beteiligt war (§ 17 Abs. 1 Satz 1 EStG). Das gleiche gilt, wenn der Veräußerer den veräußerten Anteil innerhalb der letzten fünf Jahre vor der Veräußerung unentgeltlich erworben hat und der Veräußerer zwar nicht selbst, aber sein Rechtsvorgänger oder – sofern der Anteil nacheinander unentgeltlich übertragen wurde – einer der Rechtsvorgänger innerhalb der letzten fünf Jahre wesentlich beteiligt war (§ 17 Abs. 1 Satz 4 EStG). Ob diese Mindestbeteiligung zum Zeitpunkt der Veräußerung noch besteht oder tatsächlich durch die konkrete Veräußerung mindestens 1% bewegt werden, ist u.E. demgegenüber unbeachtlich.³

Der Begriff der *Veräußerung* ist in § 17 EStG nicht definiert. Eine solche Veräußerung liegt nach st. Rspr. vor, wenn und sobald mindestens das wirtschaftliche Eigentum (§ 39 AO) an den Anteilen von einer Person auf eine andere Person aufgrund eines schuldrechtlichen Verpflichtungsvertrags, bei dem Leistung und Gegenleistung kaufmännisch

1 Mathias Link ist Partner bei der PricewaterhouseCoopers GmbH, Frankfurt.

2 Daneben normiert § 49 Abs. 1 Nr. 2 e) bb) EStG eine beschränkte Steuerpflicht zur Sicherstellung der Nachversteuerung eingefrorener stiller Reserven bei späterer Veräußerung von Kapitalgesellschaftsanteilen in Fällen der Verschmelzung zum Buchwert (§ 13 Abs. 2 UmwStG), der Einbringung zum Buchwert beim qualifizierten Anteils-tausch (§ 21 Abs. 2 Satz 3 Nr. 2 UmwStG) sowie bei Sitzverlegungen einer EU-Gesellschaft (§ 17 Abs. 5 Satz 2 EStG). Diese Regelungen greifen – anders als im Grundfall – auch bei Anteilen an ausländischen Kapitalgesellschaften. Sie sind nicht Gegenstand dieses Beitrags. Ausführlich dazu Link, in Herrmann/Heuer/Raupach, § 49 EStG Anm. 583 (Juni 2014).

3 Vgl. Weber-Grellet in Schmidt, EStG, 37. Aufl. 2018, § 17 Rn. 71. Siehe ausführlich zum Sonderfall einer zwischenzeitlichen Nicht-Beteiligung Weber-Grellet in Schmidt, EStG, 37. Aufl. 2018, § 17 Rn. 77 und Schmidt, in Herrmann/Heuer/Raupach, § 17 EStG Anm. 110 (September 2017).

gegeneinander abgewogen sind, übertragen wird.⁴ Der Veräußerungsbegriff des § 17 EStG (und damit auch des § 49 Abs. 1 Nr. 2 e) EStG) unterscheidet sich damit grundlegend vom zivilrechtlichen Veräußerungsbegriff. Er ist einerseits weiter, da er den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums ausreichen läßt, andererseits zugleich enger, da er unentgeltliche Übertragungen von Anteilen nicht erfaßt.⁵ § 17 Abs. 1 Satz EStG stellt darüber hinaus die verdeckte Einlage von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft in eine (in- oder ausländische) Kapitalgesellschaft einer Veräußerung der Anteile gleich. Daneben gelten nach § 17 Abs. 4 EStG (i) die Auflösung einer Kapitalgesellschaft, (ii) die Kapitalherabsetzung, wenn das Kapital zurückgezahlt wird, und (iii) die Ausschüttung oder Zurückzahlung von Beträgen aus dem steuerlichen Einlagekonto i.S.d. § 27 KStG als Veräußerung. Durch § 17 Abs. 5 EStG werden darüber hinaus die Verlegungen des Sitzes und des Ortes der Geschäftsleitung bei Beschränkung oder Ausschluß des deutschen Besteuerungsrechts einer Veräußerung gleichgestellt.

b) Beteiligung an einer inländischen Kapitalgesellschaft

§ 17 EStG erfaßt eine wesentliche Beteiligung sowohl an einer inländischen als auch an einer ausländischen Kapitalgesellschaft. § 49 Abs. 1 Nr. 2 e) aa) EStG ist demgegenüber enger: Es werden nur wesentliche Beteiligungen an Kapitalgesellschaften erfaßt, die ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung im Inland haben.⁶ Kapitalgesellschaften sind insbesondere die AG, die GmbH, die KGaA und die SE sowie vergleichbare ausländische Gesellschaften (vgl. § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG). Nach der Legaldefinition des § 17 Abs. 1 Satz 3 EStG sind Anteile an einer Kapitalgesellschaft insbesondere Aktien, GmbH-Anteile, eigenkapitalähnliche Genußrechte sowie Anwartschaften auf solche Beteiligungen.

c) Rechtsfolge: Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Der Verweis auf § 17 EStG und damit auf die Fiktion von „inländischen Einkünften aus Gewerbebetrieb“ könnte insoweit mißverstanden werden, daß § 17 EStG nur Steuerpflichtige erfassen soll, die ihre Anteile im Privatvermögen halten und deren Veräußerungsgewinne dann zu Einkünften aus Gewerbebetrieb umqualifiziert werden sollen. § 49 Abs. 1 Nr. 2 e) EStG hat u.E. jedoch eine andere Intention: Von der beschränkten Steuerpflicht werden grds. sämtliche Inhaber wesentlicher Beteiligungen erfaßt, und zwar unabhängig davon, ob sie ihre Anteile im Privat- oder Betriebsvermögen halten.⁷ Dies gilt im Übrigen unabhängig davon, ob es sich um (ausländische) natürliche Personen, Personen- oder Kapitalgesellschaften handelt. Wird die wesentliche Beteiligung demgegenüber in einer inländischen Betriebsstätte gehalten, geht § 49 Abs. 1 Nr. 2 a) EStG vor.⁸

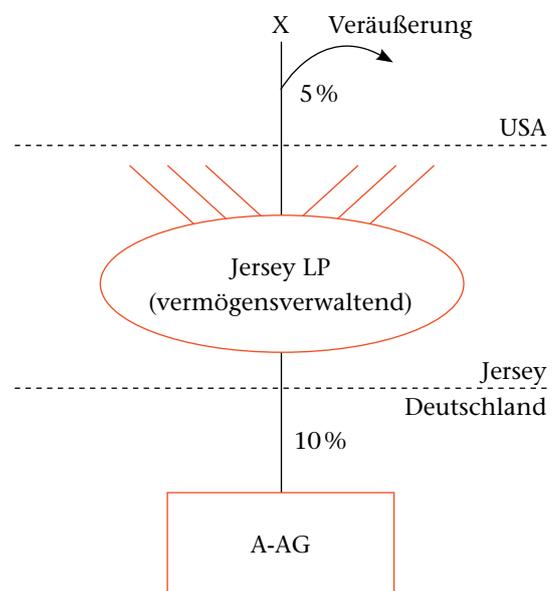
Der Verweis auf die Rechtsfolgen des § 17 EStG ist im Ergebnis somit – nach uE zutreffender Auffassung des BFH – (nur) für die Ermittlung der Höhe der Einkünfte relevant.⁹ Siehe dazu nachstehend unter C.

Besonderheiten bestehen, wenn der ausländische Anleger seine Beteiligung an einer (in- oder ausländischen) vermögensverwaltenden oder gewerblichen Personengesellschaft, die ihrerseits eine wesentliche Beteiligung an einer inländischen Kapitalgesellschaft hält, veräußert.

2. Beteiligung über eine vermögensverwaltende Personengesellschaft

Beispiel:

Die vermögensverwaltende Jersey LP (entspricht einer inländischen Personengesellschaft) hält 10% der Aktien an der inländischen A-AG. An der Jersey LP ist u.a. der X (Wohnsitz in den USA) mit 5% beteiligt. Der X veräußert seine Beteiligung an der Jersey LP mit Gewinn.



Da die Jersey LP aus deutscher Sicht eine transparente Personengesellschaft ist, gilt unter Anwendung der Grundsätze des BFH die Veräußerung des Anteils an der Jersey

4 Siehe z.B. BFH, Urteil v. 17.07.1980, IV R 15/76, BStBl. II 1981, 11; BFH, Urteil v. 22.10.2013, X R 14/11, BStBl. II 2014, 158.

5 Schmidt in Herrmann/Heuer/Raupach, § 17 EStG Anm. 70 (September 2017).

6 Zu einer bereits bestehenden Ausnahme siehe Fn. 2. Zu einer möglichen Erweiterung durch das Jahressteuergesetz 2018 siehe unter D.

7 Dies soll sich aus der Formulierung „unter den Voraussetzungen des § 17 EStG“ ergeben, vgl. Link in Herrmann/Heuer/Raupach, § 49 EStG Anm. 575 (Juni 2014); Reimer in Blümich, § 49 EStG Anm. 175 (März 2018).

8 Vgl. Link in Herrmann/Heuer/Raupach, § 49 EStG Anm. 577 (Juni 2014); Reimer in Blümich, § 49 EStG Anm. 174 (März 2018).

9 BFH, Urteil v. 31.05.2017, I R 37/15, BStBl. II 2018, 144.

LP durch den X als anteilige Veräußerung der Anteile an der A-AG.¹⁰

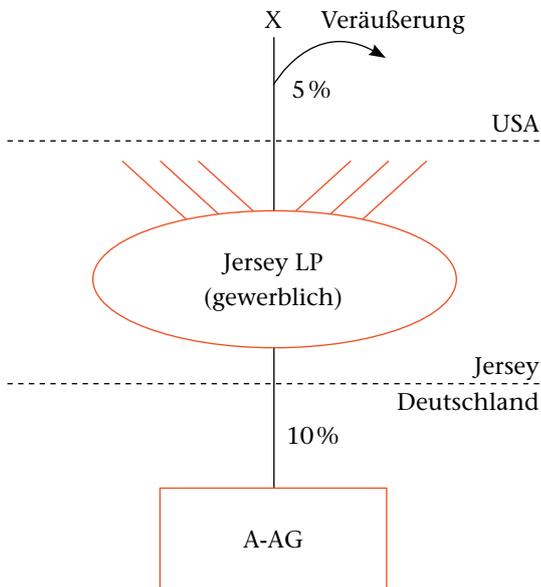
Voraussetzung für die Anwendung des § 49 Abs. 1 Nr. 2 e) aa) EStG ist jedoch das Vorliegen einer wesentlichen Beteiligung. Würde man auf die Jersey LP abstellen, läge (da Beteiligung von 10%) eine solche vor. Würde man demgegenüber auf den X abstellen, wäre diese Voraussetzung (durchgerechnete Beteiligung von nur 0,5%) nicht erfüllt. Der BFH hatte diese Frage bislang nicht zu entscheiden. U.E. ist jedoch – unter Rückgriff auf den Gedanken der Bruchteilsbetrachtung nach § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO – auf die durchgerechnete Beteiligung des X abzustellen.¹¹

Im vorliegenden Beispiel bedeutet dies, daß die Veräußerung durch X, der durchgerechnet **keine** wesentliche Beteiligung hält, nicht von § 49 Abs. 1 Nr. 2 e) aa) EStG erfaßt ist.

3. Beteiligung über eine gewerbliche/gewerblich geprägte Personengesellschaft

Beispiel:

Die gewerblich tätige Jersey LP (entspricht einer inländischen Personengesellschaft) hält 10% der Aktien an der inländischen A-AG. An der Jersey LP ist u.a. der X (Wohnsitz in den USA) mit 5% beteiligt. Der X veräußert seine Beteiligung an der Jersey LP mit Gewinn.



UE gilt auch hier die Veräußerung des Anteils an der Jersey LP durch den X als anteilige Veräußerung der Anteile an der A-AG. Zwar gilt die Bruchteilsbetrachtung nach § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO bei gewerblich tätigen Mitunternehmensgrds. nicht.¹² Allerdings ist hier das Zusammenspiel mit der isolierenden Betrachtungsweise nach § 49 Abs. 2 EStG zu beachten, wonach im Ausland gegebene Besteuerungsmerkmale außer Betracht blieben, soweit bei ihrer Berücksichtigung inländische Einkünfte i.S.d. § 49 Abs. 1 EStG nicht angenommen werden könnten. UE ist daher das

Merkmal der Gewerblichkeit zu ignorieren und die Jersey LP im Ergebnis so zu behandeln, als ob sie eine vermögensverwaltende Personengesellschaft wäre.¹³ Damit gelten die unter c) dargestellten Grundsätze entsprechend.

Auch hier ist Voraussetzung für die Anwendung des § 49 Abs. 1 Nr. 2 e) aa) EStG das Vorliegen einer wesentlichen Beteiligung. Würde man auf die Jersey LP abstellen, läge (da Beteiligung von 10%) eine solche vor. Würde man demgegenüber auf den X abstellen, wäre diese Voraussetzung (durchgerechnete Beteiligung von nur 0,5%) nicht erfüllt. Der BFH hatte diese Frage bislang nicht zu entscheiden. U.E. ist jedoch auch hier – unter Rückgriff auf die isolierende Betrachtungsweise und den Gedanken der Bruchteilsbetrachtung nach § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO – auf die durchgerechnete Beteiligung des X abzustellen.

Im Ergebnis sollte daher die Veräußerung durch X, der durchgerechnet **keine** wesentliche Beteiligung hält, auch in der vorliegenden Konstellation nicht von § 49 Abs. 1 Nr. 2 e) aa) EStG erfaßt sein.

4. Einkünfteermittlung

Durch den Verweis auf § 17 EStG ist die Einkünfteermittlung abschließend innerhalb dieses Normgefüges und ohne Rückgriff auf allgemeine Gewinnermittlungsvorschriften geregelt: Objekt der beschränkten Steuerpflicht ist ausschließlich der Veräußerungsgewinn gemäß § 17 Abs. 2 Satz 1 EStG, d.h. der Betrag, um den der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten die Anschaffungskosten übersteigt. Die Durchführung eines Betriebsvermögensvergleichs nach Maßgabe von § 4 Abs. 1, § 5 EStG oder einer Einnahmen-Überschußrechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG, in deren Rahmen Betriebsausgaben berücksichtigt werden könnten, ist weder erforderlich noch möglich.¹⁴

Auf den so ermittelten Veräußerungsgewinn ist der Freibetrag des § 17 Abs. 3 EStG anzuwenden. Entsteht ein

10 BFH, Urteil v. 13.07.1999, VIII R 72/98, BStBl. II 1999, 820: Gehören Anteile an einer Kapitalgesellschaft zum Gesamthandsvermögen einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft, seien die Anteilsrechte für Zwecke der Besteuerung von Veräußerungsgewinnen gemäß § 17 EStG den Gesellschaftern nach § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO anteilig, d.h. so zuzurechnen, als ob sie an den Anteilsrechten zu Bruchteilen berechtigt wären. Diese sog. Bruchteilsbetrachtung habe nicht nur zur Folge, dass sämtliche Größen, die den Veräußerungsgewinn bestimmen, anteilig den Gesellschaftern zuzurechnen seien; aus ihr ergebe sich ferner, dass sowohl die Veräußerung des Anteils an der vermögensverwaltenden Personengesellschaft als auch die entgeltliche Übertragung der Anteilsrechte durch die Gesamthand ertragsteuerrechtlich als anteilige Veräußerung der Beteiligung an der Kapitalgesellschaft durch die Gesellschafter der Personengesellschaft zu werten sei.

11 Link in Herrmann/Heuer/Raupach, § 49 EStG Anm. 577 (Juni 2014); Loschelder in Schmidt, EStG, 37. Aufl. 2018, § 49 Rn. 48.

12 Vgl. nur Ratschow in Klein, AO, 13. Aufl. 2016, Rn. 78 (m.w.N.).

13 So (wohl) auch Gosch/Oertel in Kirchhof, EStG, 17. Aufl. 2018, § 17 Anm. 7.

14 BFH, Urteil v. 31.05.2017, I R 37/15, BStBl. II 2018, 144.

Veräußerungsverlust, kann dessen Nutzung unter bestimmten Voraussetzungen nach § 17 Abs. 2 Satz 6 EStG eingeschränkt sein. Ein Verlustrücktrag und -vortrag ist unter den Voraussetzungen des § 10d EStG möglich.

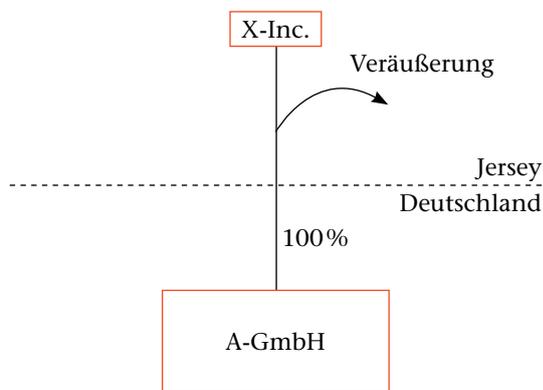
Ist eine natürliche Person der Veräußerer (oder wird ihr die Veräußerung aufgrund ihrer Beteiligung an einer Personengesellschaft zugerechnet), gilt stets das Teileinkünfteverfahren, d.h. 60% des Veräußerungsgewinns sind mit dem individuellen Einkommensteuersatz (zzgl. Solidaritätszuschlag und ggf. Kirchensteuer) zu versteuern.

Ist der Veräußerer eine Kapitalgesellschaft, gilt § 8b KStG. Sofern nicht die Regelung des § 8b Abs. 7 KStG greift, führt § 8b Abs. 2 Satz 1 KStG grds. zu einer Steuerfreiheit des Veräußerungsgewinns. Umstritten ist, ob auch in diesem Fall die 5%ige Schachtelstrafe des § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG greift, so daß im Ergebnis nicht 100%, sondern nur 95% des Veräußerungsgewinns steuerfrei wären (siehe dazu gleich ausführlich unter C.). Bei Körperschaften gilt der reguläre Steuersatz von 15% (zgl. Solidaritätszuschlag).

Eine Gewerbesteuerpflicht scheidet mangels Vorliegen einer inländischen Betriebsstätte aus. Werden die Anteile demgegenüber in einer inländischen Betriebsstätte gehalten, wäre § 49 Abs. 1 Nr. 2 a) EStG vorrangig.

Beispiel:

Die X-Inc. (in Jersey ansässige Kapitalgesellschaft) hält seit drei Jahren 100% der Anteile an der inländischen A-GmbH (Anschaffungskosten: EUR 1 Mio.). In 2018 veräußert sie diese für EUR 2 Mio. Es sind Veräußerungskosten von EUR 50.000 entstanden.



Da die X-Inc. mit 100% eine wesentliche Beteiligung an der A-GmbH hält, unterliegt die Veräußerung § 49 Abs. 1 Nr. 2 e) aa) EStG. Der Veräußerungsgewinn ermittelt sich nach § 17 Abs. 2 EStG wie folgt:

Veräußerungspreis:	EUR	2.000.000
./. Veräußerungskosten	EUR	50.000
./. Anschaffungskosten	EUR	1.000.000
Gewinn	EUR	950.000

Dieser Gewinn ist nach § 8b Abs. 2 Satz 1 KStG zu 100% freigestellt. Greift die Schachtelstrafe des § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG, würde der steuerpflichtige Veräußerungsgewinn im Ergebnis EUR 47.500 betragen, andernfalls bliebe es bei einem Gewinn von EUR 0. Siehe dazu gleich unter C.

5. Verfahren

Die Steuererhebung erfolgt stets im Wege der Veranlagung. Es ist folglich eine Steuererklärung abzugeben. Zu möglichen Ausnahmen siehe gleich unter B.6. und C.

Veräußert der Steuerausländer in einem inländischen Depot verwahrte Aktien an einer inländischen Gesellschaft, kommt grds. auch ein Kapitalertragsteuereinbehalt nach § 43 Abs. 1 Nr. 9 EStG in Betracht. Aus Vereinfachungsgründen soll nach Auffassung der Finanzverwaltung in diesen Fällen selbst dann keine Verpflichtung zum Steuerabzug bestehen, wenn der Steuerausländer an der inländischen Kapitalgesellschaft zu mindestens 1% beteiligt ist.¹⁵

6. Verhältnis zu DBA

Nach den meisten von Deutschland abgeschlossenen DBA wird das Besteuerungsrecht für Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an inländischen Kapitalgesellschaften grundsätzlich ausschließlich dem Ansässigkeitsstaat des Anteilnehmers zugewiesen.¹⁶ Dies entspricht Art. 13 Abs. 5 OECD-MA sowie Art. 13 Abs. 5 der Deutschen Verhandlungsgrundlage für DBA.¹⁷

Einige neuere DBA enthalten jedoch eine Sonderregelung für Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Immobilienkapitalgesellschaften, bei denen das Besteuerungsrecht beim Ansässigkeitsstaat der Immobilienkapitalgesellschaft verbleibt.¹⁸ Dies entspricht Art. 13 Abs. 4 OECD-MA sowie Art. 13 Abs. 4 der Deutschen Verhandlungsgrundlage für DBA.

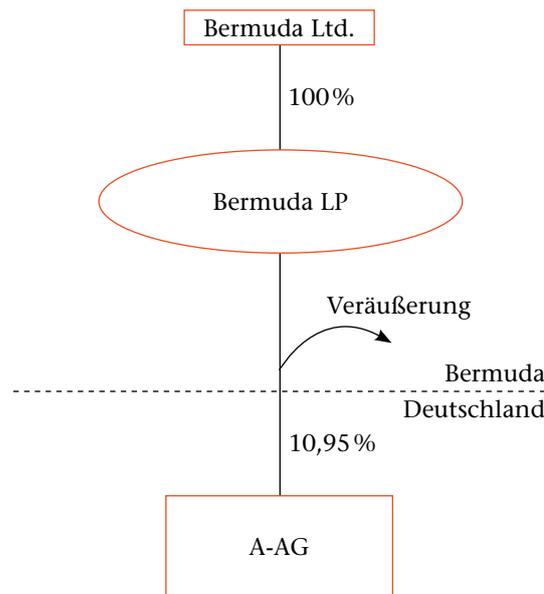
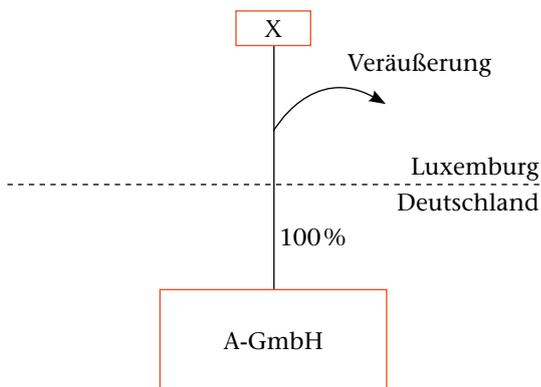
Es ist daher dreistufig zu prüfen: (i) besteht eine beschränkte Steuerpflicht nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 e) EStG; (ii) wenn ja, ist das Besteuerungsrecht entsprechend Art. 13 Abs. 5 OECD-MA ausgeschlossen; (iii) wenn ja, besteht eine Rückausnahme für Immobilienkapitalgesellschaften entsprechend Art. 13 Abs. 4 OECD MA (und sind die Voraussetzungen dieser Klausel im zu prüfenden Fall erfüllt).

Beispiel:

Der in Luxemburg ansässige X (natürliche Person) hält seit drei Jahren 100% der Anteile an der inländischen A-GmbH

15 BMF, Schreiben vom 18.01.2016, BStBl. I 2016, 85 ff. (Abschnitt 320).
 16 Ausführlich Reimer in Vogel/Lehner, DBA, 16. Aufl. 2015, Rn. 225.
 17 Zur aktuellen Fassung der deutschen Verhandlungsgrundlage https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Steuerrecht/Allgemeine_Informationen/2013-08-22-Verhandlungsgrundlage-Doppelbesteuerungsabkommen-Steuer-vom-Einkommen-und-Vermoeagen.html.
 18 Ausführlich Reimer in Vogel/Lehner, DBA, 16. Aufl. 2015, Rn. 149. Die Wortlaute der einzelnen Klauseln weichen in Details ab. Die deutsche Verhandlungsgrundlage stellt auf die „Veräußerung von Gesellschaftsanteilen, deren Wert zu mehr als 50 Prozent unmittelbar oder mittelbar auf unbeweglichem Vermögen beruht“ ab.
 19 https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Steuerrecht/Staatenbezogene_Informationen/Laender_A_Z/Luxemburg/2012-12-10-Luxemburg-Abkommen-DBA-Gesetz.pdf?__blob=publicationFile&v=3.

(Anschaffungskosten: EUR 1 Mio.). In 2018 veräußert er diese für EUR 2 Mio. Es sind Veräußerungskosten von EUR 50.000 entstanden. Die A-GmbH hält keinen inländischen Grundbesitz.



Da X mit 100% eine wesentliche Beteiligung an der A-GmbH hält, unterliegt die Veräußerung § 49 Abs. 1 Nr. 2 e) aa) EStG. Der Veräußerungsgewinn ermittelt sich nach § 17 Abs. 2 EStG und beträgt (vgl. Beispiel unter 4.) EUR 950.000. Der Gewinn unterliegt dem Teileinkünfteverfahren.

Allerdings ist vorliegend das Besteuerungsrecht Deutschlands nach Art. 13 Abs. 5 DBA Luxemburg¹⁹ ausgeschlossen. Da die A-GmbH keine Immobilienkapitalgesellschaft i.S.v. Art. 13 Abs. 2 DBA Luxemburg ist, kommt auch insoweit kein inländisches Besteuerungsrecht in Betracht.²⁰ Der Veräußerungsgewinn des X bleibt somit in Deutschland steuerfrei. Auf das Vorliegen der Voraussetzungen des § 50d Abs. 3 EStG kommt es nicht an, da sich dieser nur auf Abzugssteuern bezieht.

Noch nicht abschließend geklärt ist, ob für X trotz bestehender DBA-Befreiung die Verpflichtung zur Abgabe einer Steuerklärung besteht.²¹

C. Neue Entwicklung durch das BFH-Urteil vom 31. Mai 2017 (I R 37/15)

Durch das Urteil des BFH vom 31.05.2017 ist die seit längerem diskutierte Frage geklärt worden, ob ein unter § 8b KStG fallender Veräußerer im Nicht-DBA-Fall den Veräußerungsgewinn zu 100% oder nur zu 95% steuerfrei vereinnahmen kann (vgl. dazu bereits oben unter B.4.).²² Dem Urteil lag (vereinfacht) folgender Fall zugrunde:

Die Bermuda Ltd. (Kapitalgesellschaft mit Sitz und Geschäftsleitung in Bermuda) hielt über die Bermuda LP (Personengesellschaft mit Sitz und Geschäftsleitung in Bermuda) mittelbar 10,95% der Anteile an der inländischen A-AG. Die Bermuda LP veräußerte diese Anteile in 2006 mit Gewinn.

Unstrittig war, daß die Bermuda Ltd. mit dem ihr zuzurechnenden Veräußerungsgewinn nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 e) EStG in Deutschland beschränkt steuerpflichtig war. Ebenfalls unstrittig war, daß die Steuerbefreiung des § 8b Abs. 2 Satz 1 KStG greift. Dissens herrschte jedoch im Hinblick auf die Frage, ob 5% des Veräußerungsgewinns nach Maßgabe von § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG als Ausgaben gelten, die nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden dürfen (so daß im Ergebnis nur eine 95%-ige Steuerbefreiung eintreten würde).

Der BFH löste den Fall wie folgt (Leitsätze): Der von einer beschränkt steuerpflichtigen Körperschaft erzielte Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen an einer inländischen Kapitalgesellschaft ist gemäß § 8b Abs. 2 Satz 1 KStG steuerfrei. Die Fiktion nichtabziehbarer Betriebsausgaben nach Maßgabe von § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG (sog. Schachtelstrafe) geht ins Leere, wenn die veräußernde Kapitalgesellschaft im Inland über keine Betriebsstätte und keinen ständigen Vertreter verfügt.²³ Begründet wird dies mit der Systematik des § 17 EStG, auf den § 49 Abs. 1 Nr. 2 e) EStG verweist: Die Fiktion nicht abziehbarer Betriebsausgaben nach § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG könne nur dann zu einer Erhöhung der körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage führen, wenn der fingierte betriebliche Aufwand, falls er entstanden wäre, dem Besteuerungszugriff des deutschen Fiskus unterliegen würde. Dies sei im Rahmen der Einkün-

20 Zur Klarstellung: Art. 13 Abs. 2 DBA Luxemburg schafft kein eigenständiges Besteuerungsrecht. Es geht vielmehr darum, ob eine grds. bestehende beschränkte Steuerpflicht (die nur bei einer wesentlichen Beteiligung nach § 17 EStG möglich ist), die eigentlich durch Art. 13 Abs. 5 DBA Luxemburg ausgeschlossen wird, im Rahmen und Umfang von Art. 13 Abs. 2 DBA Luxemburg wieder auflebt.

21 Ausführlich dazu Loose, IWB 2017, 912, 919.

22 Vgl. zum Streitstand Link in Herrmann/Heuer/Raupach, § 49 EStG Anm. 585 (Juni 2014).

23 BFH, Urteil v. 31.05.2017, I R 37/15, BStBl. II 2018, 144.

teermittlung des § 17 Abs. 2 Satz 1 EStG jedoch nicht der Fall, denn dort sei gerade keine Gewinnermittlung nach § 8 Abs. 1 KStG i.V.m. §§ 4, 5 EStG durchzuführen, in deren Rahmen Betriebsausgaben berücksichtigt werden können.²⁴

Das Urteil wurde zwischenzeitlich im Bundessteuerblatt veröffentlicht und wird daher von der Finanzverwaltung angewandt. Vom Sachverhalt her betraf das Urteil einen Nicht-DBA-Fall, so daß bei dem Grunde nach bestehender beschränkter Steuerpflicht im Ergebnis gleichwohl bei Kapitalgesellschaften als Veräußerer eine 100%ige Steuerfreiheit eintritt. In DBA-Fällen sollte das Urteil regelmäßig nicht relevant werden, weil dort entweder (i) Deutschland bereits kein Besteuerungsrecht hat (so daß es auf die Höhe der zu versteuernden Einkünfte nicht ankommt) oder (ii) Deutschland das Besteuerungsrecht deshalb zugewiesen wird, weil der Steuerpflichtige die Anteile über eine inländische Betriebsstätte hält. In diesen Fällen besteht jedoch (vorrangig) eine beschränkte Steuerpflicht nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 a) EStG, so daß die allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften gelten und die Besonderheiten des § 17 Abs. 2 EStG nicht zum Tragen kommen.²⁵

Keine Ausführungen enthält das Urteil demgegenüber zur Frage der Steuererklärungspflicht. Wenn die Steuer im Ergebnis bei Veräußerung durch eine Kapitalgesellschaft stets EUR 0 beträgt, erscheint das Erfordernis der Abgabe einer Steuererklärung – trotz Bestehens einer beschränkten Steuerpflicht dem Grunde nach – als unnötige Förmel.²⁶ Es ist derzeit jedoch nicht abschließend geklärt, wie die Finanzverwaltung diese Fälle in verfahrensrechtlicher Hinsicht handhaben will. Eine entsprechende Klarstellung wäre wünschenswert.

D. Änderungen durch den Regierungsentwurf des Jahressteuergesetzes 2018

Am 01.08.2018 wurde der Regierungsentwurf des Gesetzes zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (kurz: Jahressteuergesetz 2018) veröffentlicht.²⁷

Danach soll § 49 Abs. 1 Nr. 2 e) EStG um einen Unterabschnitt ergänzt werden. Zu den inländischen Einkünften im Sinne der beschränkten Steuerpflicht sollen nunmehr auch Einkünfte aus Gewerbebetrieb zählen, die unter den Voraussetzungen des § 17 EStG erzielt werden, wenn es sich um Anteile an einer Kapitalgesellschaft handelt,

„cc) deren Anteilswert zu irgendeinem Zeitpunkt während der 365 Tage vor der Veräußerung unmittelbar oder mittelbar zu mehr als 50 Prozent auf inländischem unbeweglichen Vermögen beruhte und die Anteile dem Veräußerer zu diesem Zeitpunkt zuzurechnen waren; für die Ermittlung dieser Quote sind die aktiven Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens mit den Buch-

werten, die zu diesem Zeitpunkt anzusetzen gewesen wären, zugrunde zu legen.“

Die Neuregelung soll erstmals auf Veräußerungen nach dem 31.12.2018 anzuwenden sein. Die hierbei entstandenen Gewinne sollen jedoch nur erfaßt werden, soweit ihnen Wertveränderungen zugrundeliegen, die nach dem 31.12.2018 entstehen (§ 52 Abs. 45a Satz 1 EStG-E).²⁸

I. Ziel des Gesetzgebers

Die Begründung des Regierungsentwurfs stellt zutreffend fest, daß zahlreiche der (neueren) zwischen der Bundesrepublik und anderen Staaten geschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen eine Regelung enthalten, die sich an Art. 13 Abs. 4 OECD-MA orientiert und für Gewinne aus der Veräußerung von Gesellschaftsanteilen, deren Wert zu mehr als 50% unmittelbar oder mittelbar auf unbeweglichem Vermögen beruht, ein Besteuerungsrecht für den Belegenheitsstaat vorsieht. Es wird ferner zutreffend konstatiert, daß das Deutschland insoweit eigentlich zustehende Besteuerungsrecht bis dato in Ermangelung eines umfassenden Besteuerungstatbestandes in § 49 EStG jedoch nur dann ausgeübt werden kann, wenn die Voraussetzungen des § 17 EStG erfüllt sind *und* die Kapitalgesellschaft ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung im Inland hat. Veräußerungen von Kapitalgesellschaften *ohne* Sitz oder Geschäftsleitung im Inland werden bislang trotz inländischen Grundvermögens nicht erfaßt.²⁹

Dies soll durch die Einfügung des neuen Doppelbuchstabens ee) geändert werden. Durch die Ergänzung sollen zukünftig auch Veräußerungsgewinne aus Anteilen an Gesellschaften, die ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung im Ausland haben, erfaßt werden, sofern der Wert der Anteile unmittelbar oder mittelbar zu mehr als 50% auf inländischem unbeweglichen Vermögen beruht.

Der Referentenentwurf sah noch vor, diese Regelung auch auf unwesentliche inländische und ausländische Be-

24 BFH, Urteil v. 31.05.2017, I R 37/15, BStBl. II 2018, 144 (Anm. 14 ff.); vgl. dazu oben unter B.4.

25 Ausführlich zum Urteil auch Loose, IWB 2017, 912 ff.

26 So zutreffend Loose, IWB 2017, 912, 918.

27 https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung_IV/19_Legislaturperiode/Gesetze_Verordnungen/JStG-2018/o-Gesetz.html.

28 Vgl. auch BR-Drs. 372/18, 51.

29 BR-Drs. 372/18, 49.

teilungen von unter 1% zu erstrecken.³⁰ Im Regierungsentwurf wurde davon aus administrativen Gründen Abstand genommen.³¹

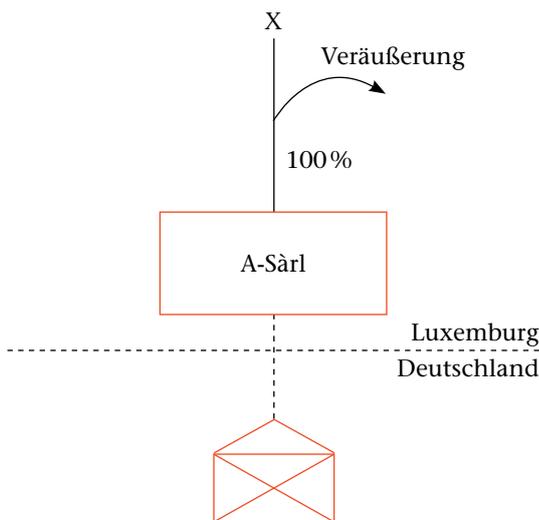
II. Inhalt der Regelung

Aufgrund der Verweise auf die Voraussetzungen des § 17 EStG verlangt die Norm zunächst das Vorliegen einer wesentlichen Beteiligung an einer ausländischen Kapitalgesellschaft. Weitere Voraussetzung ist, daß der Anteilswert der Beteiligung zu irgendeinem Zeitpunkt während der 365 Tage vor der Veräußerung unmittelbar oder mittelbar zu mehr als 50% auf inländischem unbeweglichen Vermögen beruhte und die Anteile dem Veräußerer zu diesem Zeitpunkt zuzurechnen waren.

1. Grundfälle

Beispiel 1:

Der in Luxemburg ansässige X (natürliche Person) hält seit drei Jahren 100% der Anteile an der in Luxemburg ansässigen A-Sàrl. Der Anteilswert beruhte die gesamte Zeit zu mehr als 50% auf inländischem unbeweglichen Vermögen. In 2019 veräußert er seine Anteile mit Gewinn.

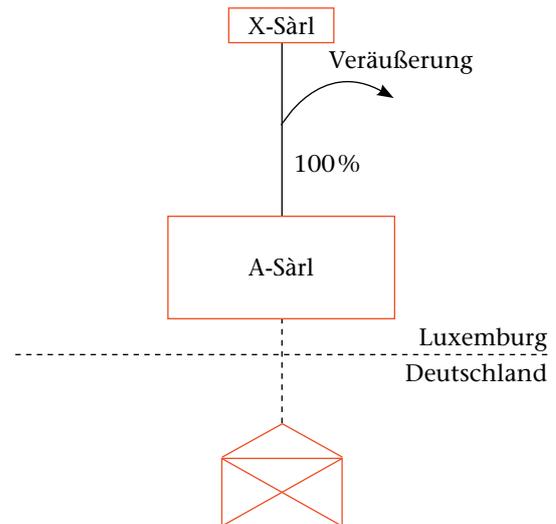


Da X mit 100% eine wesentliche Beteiligung an der A-Sàrl hält und der Anteilswert innerhalb der maßgeblichen 365-Tage-Spanne zu mehr als 50% auf inländischem unbeweglichen Vermögen beruhte, unterliegt die Veräußerung § 49 Abs. 1 Nr. 2 e) ee) EStG-E. Der Veräußerungsgewinn ist in Deutschland beschränkt steuerpflichtig und unterliegt dem Teileinkünfteverfahren, soweit die Wertsteigerung nach dem 31.12.2018 entstanden ist (§ 52 Abs. 45a Satz 1 EStG-E). Das Besteuerungsrecht ist auch nicht nach Art. 13 Abs. 5 DBA Luxemburg ausgeschlossen, da die A-Sàrl eine Immobilienkapitalgesellschaft i.S.v. Art. 13 Abs. 2 DBA Luxemburg ist.

Beispiel 2:

Die in Luxemburg ansässige X-Sàrl hält seit drei Jahren 100% der Anteile an der ebenfalls in Luxemburg ansässigen A-Sàrl. Der Anteilswert beruhte die gesamte Zeit zu mehr als

50% auf inländischem unbeweglichen Vermögen. In 2019 veräußert sie diese Anteile mit Gewinn.



Da die X-Sàrl mit 100% eine wesentliche Beteiligung an der A-Sàrl hält und der Anteilswert innerhalb der maßgeblichen 365-Tage-Spanne zu mehr als 50% auf inländischem unbeweglichen Vermögen beruhte, unterliegt die Veräußerung § 49 Abs. 1 Nr. 2 e) ee) EStG-E. Der Veräußerungsgewinn ist zwar dem Grunde nach in Deutschland beschränkt steuerpflichtig, im Ergebnis u.E. aber zu 100% steuerfrei, da sich die X-Sàrl auf § 8b Abs. 2 Satz 1 KStG berufen kann und – nach der jüngeren Rechtsprechung des BFH, die auch von der Finanzverwaltung angewendet wird (siehe oben unter C.) – die 5%-ige Schachtelstrafe des § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG nicht greifen sollte.³² Im Ergebnis dürfte die durch das Jahressteuergesetz 2018 angedachte Neuregelung somit weitgehend ins Leere laufen.

2. Schwierigkeiten in Bezug auf 365-Tage-Regelung

Durch die Bezugnahme auf „irgendeinen Zeitpunkt während der 365 Tage vor der Veräußerung“ soll verhindert werden, daß die Vermögensverteilung der Gesellschaft kurz vor der Veräußerung so verändert wird, daß die 50% Grenze nicht (länger) überschritten ist.³³

Dieser Ansatz erscheint nachvollziehbar, führt aber zu der praktischen Schwierigkeit, daß sowohl die meisten

³⁰ Dies sollte regelungstechnisch nur schwer verständlich dadurch erreicht werden, dass § 49 Abs. 1 Nr. 5 EStG um folgenden Buchstaben e) ergänzt werden sollte: „Einkünfte aus Kapitalvermögen im Sinne des [...] e) § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1, wenn es sich um Anteile an einer Körperschaft im Sinne der Nr. 2 Buchst. e Doppelbuchst. cc handelt; § 20 Abs. 2 Satz 2 und 3, Abs. 4, 4a, 6 und 7 sowie Abs. 9 gilt entsprechend. Dies gilt nicht, wenn es sich um Einkünfte im Sinne der Nr. 2 oder Nr. 5 Buchst. d handelt.“ Vgl. dazu Kempff/Loose/Oskamp, IStR 2018, 527 ff.; Cloer/Hagemann/Lichel/Schmidt, BB 2018, 1686, 1687.

³¹ BR-Drs. 372/18, 49.

³² So im Ergebnis auch Kempff/Loose/Oskamp, IStR 2018, 527, 529 f.

³³ BR-Drs. 372/18, 49.

Doppelbesteuerungsabkommen als auch die deutsche Verhandlungsgrundlage für die Frage des Vorliegens einer Immobilienkapitalgesellschaft (zumindest derzeit noch) auf den Zeitpunkt der Veräußerung abstellen. Solange diese Abkommenspassagen (noch) nicht durch das Multilaterals Instrument angepaßt worden sind, steht der Bundesrepublik trotz der Änderung des § 49 EStG (noch) kein Besteuerungsrecht zu.³⁴

3. Schwierigkeiten in Bezug auf Wertermittlung

Anders als noch der Referentenentwurf enthält § 49 Abs. 1 Nr. 2 e) cc) EStG-E eine Handreichung für die Ermittlung der 50%-Quote: Hiernach soll die Ermittlung der Quote des inländischen unbeweglichen Vermögens am Gesamtvermögen einer Kapitalgesellschaft auf Basis der Buchwerte, mit denen die aktiven Wirtschaftsgüter der Gesellschaft im betreffenden Zeitpunkt anzusetzen gewesen wären. Die Buchwerte sollen hierfür vom letzten Bilanzstichtag auf den jeweiligen Zeitpunkt fortzuentwickeln sein. Passive Wirtschaftsgüter (wie Verbindlichkeiten) sollen außer Ansatz bleiben. Als Grund für diesen Ansatz führt man die Begründung an, daß ein Abstellen auf die Verkehrswerte administrativ zu aufwändig sei.³⁵

In Fällen, in denen es um eine mittelbare Beteiligung geht, soll dieser Wert ausweislich der Begründung des Regierungsentwurfs im Wege einer konsolidierten Betrachtung der aktiven Wirtschaftsgüter der Gesellschaften, denen das inländische unbewegliche Vermögen unmittelbar bzw. mittelbar zuzurechnen ist, vorzunehmen sein.³⁶

Ein Abstellen nur auf die Aktivseite ist begrüßenswert, da sich ansonsten – je nach Art der Finanzierung der Gesellschaft durch Eigen- oder Fremdkapital – die Immobilienquote ändern könnte.³⁷ Ein Abstellen auf die Buchwerte erscheint zwar praktikabel, läßt sich systematisch aber nur schwer begründen. Die Praxis wird zeigen, wie man mit diesem Ansatz umgehen kann. Erfreulich ist jedenfalls, daß der Gesetzgeber eine Berechnungssystematik vorgibt und dies nicht der späteren Konkretisierung durch ein BMF-Schreiben überläßt.

E. Zusammenfassung und Ausblick

Die Regelungen zur beschränkten Steuerpflicht für die Veräußerung von Kapitalgesellschaftsanteilen sind im Umbruch. Wurden bislang nur Veräußerungen von Anteilen an inländischen Kapitalgesellschaften erfaßt, an denen der Steuerausländer „wesentlich“ (d.h. zu mindestens 1 %) beteiligt war, soll die beschränkte Steuerpflicht im Rahmen des Jahressteuergesetzes 2018 – zumindest nach dem derzeitigen Stand des Regierungsentwurfs – auf wesentliche Beteiligungen an ausländischen Gesellschaften, die überwiegend inländischen Grundbesitz halten, ausgedehnt werden. Der Entwurf enthält durchaus nachvollziehbare Ansätze. Hier wird das weitere Gesetzgebungsverfahren abzuwarten sein.

Nach der jüngeren Rechtsprechung des BFH (Urteil vom 31.05.2017; Az.: I R 37/15), der sich die Finanzverwaltung durch Veröffentlichung im Bundessteuerblatt II angeschlossen hat, sind Veräußerungen durch ausländische Kapitalgesellschaften grds. vom Anwendungsbereich des § 8b Abs. 2 Satz 1 KStG erfaßt und damit zu 100% steuerfrei; die 5%-ige Schachtelstrafe des § 8b Abs. 3 Satz 1 sei aufgrund der Gewinnermittlungssystematik des § 17 Abs. 2 EStG nicht anwendbar.

Dies hat zur Folge, daß Gewinne aus der Veräußerung von Kapitalgesellschaftsanteilen – die regelmäßig durch ausländische Körperschaften erfolgen – im Inland weitgehend unbesteuert bleiben. Da diese Erwägungen u.E. auch im Rahmen der Ausdehnung der beschränkten Steuerpflicht auf Immobiliengesellschaften durch das Jahressteuergesetz 2018 zum Tragen kommen, sollte die vorgesehene Erweiterung im Ergebnis weitgehend ins Leere laufen.

34 Ausführlich hierzu *Kempff/Loose/Oskamp*, IStR 2018, 527, 530 f.; *Cloer/Hagemann/Lichel/Schmidt*, BB 2018, 1686, 1689 f.

35 BR-Drs. 372/18, 50.

36 BR-Drs. 372/18, 50.

37 Vgl. nur *Kempff/Loose/Oskamp*, IStR 2018, 527, 532.



Wirksam vorsorgen.

Meine Patientenverfügung

von Petra Vetter, Rechtsanwältin, Stuttgart, Fachanwältin für Medizinrecht und Fachanwältin für Familienrecht

2018, 3., überarbeitete Auflage, 8 Seiten, DIN A4, € 5,20

ISBN 978-3-415-06344-0

Die Broschüre enthält ein **rechtssicher ausgestaltetes Formular** einer verbindlichen Patientenverfügung auf aktuellem Rechtsstand. Zugrunde gelegt sind die Textbausteine des Bundesministeriums der Justiz. Sie wird durch zwei Einsteckkarten für die Brieftasche ergänzt.

 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

S20818

3 Monate kostenlos testen:

www.estg-context.de



LADEMANN

EStG *context* in Zusammenarbeit mit

Das finden Sie NUR hier:

- > **8–9 Updates im Jahr – höchste Aktualisierungsrate aller ESt-Kommentare!**
- > **EStG kompakt:**
Aktuelle Entwicklungen und Ausblicke auf Geplantes in Gesetzgebung – Rechtsprechung – Verwaltung, systematisch in der Paragrafenfolge des EStG
- > **Zentrale BFH-Entscheidungen**
unmittelbar nach Veröffentlichung kommentiert von BFH-Richtern
- > **Besprechung aktueller Verwaltungsanweisungen**
durch Ministerialrätin Ingetraut Meurer, Referatsleiterin im BMF
- > **Aufsätze der Fachzeitschrift »Betriebs-Berater«**
- > **Seminarhefte »Aktuelles Steuerrecht«:**
Tipps und Themen aus Fortbildungsveranstaltungen des Steuerberaterverbandes Niedersachsen Sachsen-Anhalt, an denen bundesweit jährlich über 15.000 Steuerberater und Wirtschaftsprüfer teilnehmen
- > **Dynamischer Versionsvergleich von Vorschriftenfassungen**

DER ONLINE-ARBEITSPLATZ ZUM EINKOMMENSTEUERRECHT

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

Die Besteuerung von Dienstleistungen – während und nach der Beschäftigung des Erfinders

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

1. Zivil- und arbeitsrechtliche Grundlagen

In der Praxis spielen Erfindungen, die von Arbeitnehmern während der Dauer ihrer Dienstzeit gemacht werden, eine erhebliche Rolle. Insbesondere dort, wo Forschungs- und Entwicklungsaufgaben im Unternehmen wahrgenommen werden und die entsprechenden Erfindungen große wirtschaftliche Bedeutung haben können, sei es für das Unternehmen unmittelbar und/oder durch Lizenzierung, haben diese Erfindungen oft einen hohen Wert. Dies gilt z. B. im besonderen Maße für die Chemie- und Arzneimittelindustrie, aber auch für andere klassische Bereiche des Maschinenbaus bis zum IT-Sektor. Soweit derartige Erfindungen (potenziell) patent- oder gebrauchsmusterfähig sind, unterfallen sie dem Gesetz über Arbeitnehmererfindungen (§ 2 ArbNErfG). Das Gesetz unterscheidet hierbei zwischen Dienstleistungen, die ausführlich geregelt werden, und freien Erfindungen. Dienstleistungen sind gem. § 4 Abs. 2 ArbNErfG solche Erfindungen, die während der Dauer des Arbeitsverhältnisses gemacht wurden und die in einem inneren Zusammenhang zu dieser Tätigkeit stehen. Der Arbeitnehmer, der eine Dienstleistung gemacht hat, ist verpflichtet, sie unverzüglich dem Arbeitgeber gesondert in Textform zu melden. Der Arbeitgeber hat dann das Recht, diese in Anspruch zu nehmen. Dafür wird – neben dem regulären Arbeitsentgelt – eine Vergütung geschuldet, zu deren Berechnungsgrundlagen das ArbNErfG grobe Leitlinien bietet und hinsichtlich derer es auch auf Vergütungsrichtlinien verweist. Trotzdem kommt es auch hier in der Praxis oft zu Streitfällen über den Anteil an den Erfindungen und/oder deren Wert als Bemessungsgrundlage für die Vergütung.

Nimmt der Arbeitgeber die Dienstleistung nicht in Anspruch, so wird hieraus eine „freigewordene Dienstleistung“ im Sinne von § 8 ArbNErfG, über die der Arbeitnehmer grundsätzlich frei verfügen kann. Auch dann, wenn sie sein Arbeitgeber trotz fehlender Inanspruchnahme faktisch (unberechtigt) nutzt, stehen sich in diesem Fall der Erfinder und der Arbeitgeber wie fremde Dritte gegenüber. Bis zum 30.09.2009 galt dies auch in den Fällen, in denen der Arbeitgeber schlicht die Frist zur Inanspruchnahme versäumte, ohne sich hierzu zu erklären. Auch hier wurde die Dienstleistung frei, so daß sich beide Parteien grundsätzlich wie fremde Dritte gegenüberstanden.

In diesen Fällen bemißt sich die Vergütung konsequenterweise nicht nach den Leitlinien des ArbNErfG, sondern nach allgemeinem Recht. Dies können Spezialvorschriften wie etwa § 139 Abs. 2 des Patentgesetzes sein, aber auch allgemeine Rechtsgrundsätze wie das Recht der ungerechtfertigten Bereicherung (§ 812 BGB), wenn etwa der Arbeitgeber unberechtigt in die Schutzrechtsposition des Arbeitnehmers eingreift. Gerade diese Ansprüche können im Einzelfall siebenstellige oder noch höhere Beträge erreichen, da sich ihre Höhe an dem Vorteil orientiert, den der Arbeitgeber hieraus zieht. Etwa bei neuen chemischen Wirkstoffen, Medikamenten oder generell bei erfolgreicher Weiterlizenzierung können so im Zeitablauf große Summen in Rede stehen, wenn erst nach Jahr und Tag der diesbezügliche Anspruch erkannt bzw. notfalls gerichtlich bestätigt oder durch Vergleich niedergelegt wird. Grundsätzlich spielt es dabei auch keine Rolle, ob die entsprechende Dienstleistung gerade zum engeren Aufgabenfeld des Arbeitnehmers gehörte. Der Gedanke, daß derjenige, der gerade bestimmungsgemäß zur Entwicklung derartiger „Erfindungen“ angestellt würde, nicht noch neben seinem (oft respektablen) Gehalt dann gerade für diese Tätigkeit eine gesonderte Vergütung verlangen könne, findet sich weder bei in Anspruch genommenen Dienstleistungen im ArbNErfG, noch wirkt er sich grundsätzlich anspruchsmindernd bei freigewordenen Dienstleistungen aus.

Dieser Gedanke gilt erst recht für sogenannte freie Erfindungen im Sinne von § 4 Abs. 3 ArbNErfG. Auch wenn kein innerer Zusammenhang zu der konkreten Tätigkeit besteht, gibt es nach den §§ 18, 19 ArbNErfG eine Mitteilungs- und Anbieterspflicht. Ausgenommen von diesem zunächst sehr weitem Umfang sind nur freie Erfindungen, die offensichtlich im Arbeitsbereich des Betriebes des Arbeitgebers nicht verwendbar sind. Dies würde z. B. den Tüftler betreffen, der in einem Versicherungsunternehmen angestellt ist, aber in seiner Freizeit etwa Erfindungen im Bereich der Antriebstechnik für Fahrzeuge macht. Wäre derselbe Tüftler jedoch als Pförtner in einem Automobilkonzern tätig, würde zwar auch kein innerer Zusammenhang zu seiner konkreten Tätigkeit bestehen; es würde jedoch trotzdem eine Verwendbarkeit im Betrieb des Arbeitnehmers vorliegen.

2. Laufende Besteuerung

Während die Begrifflichkeiten des ArbNErfG zunächst an die zeitliche Kongruenz des Hervorbringens der Erfindung mit der Dauer des Arbeitsverhältnisses als zumindest einem erforderlichen Merkmal anknüpfen, tut dies das Steuerrecht nicht. Auch nachwirkende Einkünfte, soweit sie mit einer bestimmten Einkunftsart in Verbindung stehen, werden dieser regelmäßig zugeordnet. Die Unterscheidung in laufende oder einmalige Bezüge betrifft dort eher die regelmäßige Wiederkehr (vgl. etwa § 19 Abs. 1 EStG am Ende) bzw. die Frage, ob die Einkünfte während der laufend ausgeübten Tätigkeit oder am Ende im Zusammenhang mit ihrer Aufgabe handelt (vgl. etwa §§ 16, 18 Abs. 3 EStG und § 24 Nr. 2 EStG). Im folgenden Abschnitt soll es zunächst um solche Vergütungen gehen, die regelmäßig während eines noch bestehenden Arbeitsverhältnisses zum Vergütungspflichtigen entstehen und zufließen, sei es einmalig oder mehrfach.

Es gibt dabei ertragsteuerlich vier potenziell betroffene Einkunftsarten, die allerdings nachfolgend nicht in der üblichen Reihenfolge ihrer Bezifferung im EStG, sondern bewußt in einer inhaltlich aufeinander aufbauenden Reihenfolge abgesprochen werden.

2.1. Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit

Werden Dienstleistungen im laufenden Arbeitsverhältnis in Anspruch genommen, liegen unzweifelhaft Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit gem. § 19 Abs. 1 EStG vor.¹ Es gelten hier die allgemeinen Grundsätze einschließlich der Pflicht zum Lohnsteuerabzug und ggf. auch – im Rahmen der Beitragsbemessungsgrenzen – zum Abzug von Sozialversicherungsbeiträgen.

Der Gedanke liegt nahe, ggf. außerordentliche Einkünfte im Sinne von § 34 EStG anzunehmen. Dies insbesondere dann, wenn die in Rede stehende Erfindung das Ergebnis einer mehrjährigen Tätigkeit des Arbeitnehmers war, die nun vergütet wird. Bei in direkter Anwendung des ArbNErfG gezahlten Vergütungen wird jedoch in Anknüpfung an die Rechtsprechung² kein Fall von außerordentlichen Einkünften im Sinne von § 34 Abs. 1 EStG und erst recht nicht im Sinne von § 34 Abs. 3 EStG angenommen, da keine Vergütung für eine mehrjährige Tätigkeit vorliege. Allerdings muß hierzu einschränkend gesagt werden, daß im Falle des Referenzurteils des BFH auch ein Zufluß über mehrere Jahre erfolgte, so daß er das Merkmal der „Zusammenballung“ im Sinne von § 34 Abs. 3 EStG im Sinne der damaligen alten Fassung verneinte. Ob dies auch für die schlichte Anwendung der sogenannten Fünftel-Regelung im Sinne des aktuellen § 34 Abs. 1 EStG jedenfalls dann zu gelten hätte, wenn tatsächlich eine Zusammenballung für eine mehrjährige Tätigkeit in Form einer einmaligen Zahlung hierfür in einem bestimmten Veranlagungszeitraum stattfände, erscheint gleichwohl fraglich. Dies könnte z. B.

auch dadurch eintreten, daß zwar die Inanspruchnahme unstreitig durch den Arbeitgeber erfolgt wäre, sich aber eine Einigung über die Höhe hinzöge und gleichsam rückwirkend dann eine „Gesamtvergütung“ gezahlt würde. Jedenfalls erscheinen durchaus Fälle denkbar, die sowohl hinsichtlich der Dauer ihrer „Entstehungstätigkeit“ wie auch hinsichtlich der „zusammengeballten Auszahlung“ unter § 34 Abs. 1, Abs. 2 EStG auch im Rahmen von Einkünften aus nichtselbstständiger Tätigkeit subsumiert werden können. In diesem Zusammenhang hat der BFH entschieden, daß immerhin die nachträgliche Abgeltung von Arbeitnehmer-Erfindervergütungen im Wege einer Abfindung durchaus im Sinne der §§ 24, 34 Abs. 1, Abs. 2 EStG zu werten sein könne³.

2.2. Exkurs: Dienstleistungen durch Leiharbeiter

Soweit der Leiharbeiter Erfindungen im Rahmen seiner Tätigkeit beim Entleiher macht, sind auch Vergütungen hierfür regelmäßig den Einkünften aus nichtselbstständiger Tätigkeit (§ 19 EStG) zuzurechnen und unterfallen dem Steuerabzug vom Arbeitslohn im Sinne der §§ 38 ff. EStG. Die lohnsteuerliche Systematik ist jedoch nicht hinreichend mit der zivilrechtlichen/arbeitsrechtlichen Systematik synchronisiert. Während die gesetzgeberische Vorstellung im Bereich der Lohnsteuer davon ausgeht, daß grundsätzlich nur ein Arbeitgeber besteht, der – auch wenn im Zusammenhang mit dem Arbeitsverhältnis durch Dritte und auf deren Kosten geldwerte Vorteile dem Arbeitnehmer zufließen – zentral für den Lohnsteuerabzug zuständig sein soll, wohingegen der weitere Zuwendende dann nur „Dritte“ im Gesetzessinne sein soll, ist nach zivilrechtlicher/arbeitsrechtlicher Vorstellung durchaus eine Parallelität verschiedener Arbeitsverhältnisse im Rahmen einer einheitlichen Gesamttätigkeit vorstellbar. Man spricht hier auch von „gespaltener Arbeitgeberstellung“. Jedenfalls partiell wird dies auch durch § 11 Abs. 7 AÜG ausgedrückt, der – insoweit entgegen der Grundregel des AÜG – im Hinblick auf Arbeitnehmererfindungen den Entleiher wieder partiell der Fiktion der Arbeitgeberstellung unterwirft. Konsequenz dieser nicht völlig aufeinander abgestimmten Regelung ist, daß nach § 38 Abs. 1 Satz 3 EStG der (einzige) Arbeitgeber im Sinne des Verleihers auch für die Abführung der Lohnsteuer zuständig ist, die im Rahmen dieses Dienstverhältnisses von dem Dritten (Entleiher, bei dem die Erfindung gemacht wird) gewährt wird.

Dies soll jedenfalls dann gelten, wenn der Arbeitgeber (Verleiher) weiß oder erkennen kann, daß derartige Vergütungen erbracht werden. Damit liegt insoweit die (ausschließliche) Lohnsteuerabzugspflicht auch für Erfindervergütungen beim Verleiher.

1 Vgl. statt aller etwa BFH, Urteil vom 26.01.2005 – VI R 43/00.

2 Vgl. das vorstehende Urteil.

3 Vgl. BFH, Urteil vom 29.02.2011 - IX R 28/11.

Nach der gesetzgeberischen Vorstellung kann der Arbeitnehmer vom Entleiher durchaus den „weiteren Arbeitslohn“ im Sinne der Erfindervergütung ohne Abzüge ausbezahlt bekommen. Der Arbeitnehmer ist jedoch seinerseits gem. § 38 Abs. 4 Satz 3 EStG verpflichtet, die von dem Dritten empfangenen Bezüge am Ende des jeweiligen Lohnzahlungszeitraums dem eigentlichen Arbeitgeber anzugeben. Damit soll der Arbeitgeber (Verleiher) in die Lage versetzt werden, diese Drittbezüge seinerseits dem Lohnsteuerabzug zu unterwerfen. Macht der Arbeitnehmer keine Angaben, besteht für den Arbeitgeber (Verleiher) eine Anzeigepflicht gegenüber dem Betriebsstätten-Finanzamt darüber, daß der Arbeitnehmer keine oder erkennbar unwichtige Angaben gemacht hat. Daß diese Konstruktion in der Praxis nur eingeschränkt tauglich erscheint, liegt auf der Hand. Darüber hinaus kann gerade bei im Vergleich zum allgemeinen Arbeitslohn hohen Erfindervergütungen durch den Entleiher das Problem entstehen, daß der Verleiher seinerseits nicht über das erforderliche „Lohnvolumen“ verfügt, um hieraus den (gesamten) Lohnsteuerabzug zu bestreiten, der aufgrund der zusammen gerechneten Bezüge entstände. Dann soll der Arbeitnehmer verpflichtet sein, seinerseits dem Arbeitgeber die erforderlichen Barmittel (aus dem von dem Dritten empfangenen Lohn) zur Verfügung zu stellen; der Arbeitgeber (Verleiher) ist nicht verpflichtet, bei überschüssendem Lohn aus eigenen Mitteln, über die er keine Verfügungsmacht hat, eine Abführung der Lohnsteuer zu bestreiten.

Immerhin wird der Entleiher durch § 42d Abs. 6 EStG entlastet, der eine Haftung für die Lohnsteuer dann ausschließt, wenn der Überlassung einer Erlaubnis nach § 1 des Arbeitnehmerüberlassungsgesetzes in der jeweils geltenden Fassung zugrundeliegt und (bei Auslandsbezug) die diesbezüglichen Mitwirkungspflichten nach § 51 Abs. 1 Nr. 2 lit. d EStG erfüllt wurden.

Eine ähnliche Problemlage stellt sich im Übrigen bei den Sozialversicherungsbeträgen, vgl. § 14 Abs. 1 Satz 1 SGB IV i.V.m. den Haftungsregelungen nach § 28e SGB IV und § 150 SGB VII. Es kann hierzu gerade aus Sicht des (umfassend) beratenden Rechtsanwalts nur geraten werden, den betroffenen Unternehmen durch entsprechende Vertragsmuster im Verhältnis zwischen Verleiher/Entleiher/Arbeitnehmer eine stringente Lösung an die Hand zu geben, durch die der Verleiher zuverlässig von solchen Lohnbestandteilen erfährt und zugleich auch die Mittel erhält, den lohnsteuerlichen und sozialversicherungsrechtlichen Abzugspflichten nachkommen zu können.

2.3. Einkünfte aus selbstständiger Tätigkeit (§ 18 EStG)

Grundsätzlich werden selbstständig hervorgebrachte Erfindungen im Rahmen der Einkünfte aus § 18 verwirklicht.⁴ Liegt hingegen eine echte Dienstleistung im Sinne des § 4 Abs. 2 ArbNErfG vor, besteht ja gerade per definitionem ein innerer Zusammenhang zur Tätigkeit als Arbeitnehmer, so daß die Einkunftsart „selbstständige Arbeit“ verdrängt wird.

Auch bei Anerkennung dieser Grundregel sind bei Dienstleistungen jedoch zwei Sonderfälle zu betrachten. Der erste sind Dienstleistungen im engeren Sinne des § 4 Abs. 2 ArbNErfG, welche *nicht* vom Arbeitgeber (rechtzeitig) in Anspruch genommen worden sind und daher freigeworden sind. Wie oben schon angesprochen wurde, ist ja dort der (vormalige) Verwertungszusammenhang zum Arbeitsverhältnis aufgehoben. Dem entspricht auch R 18.1 LStR 2005. Dort wird ausgeführt, daß eine Verwertung außerhalb des Arbeitsverhältnisses auch dann anzunehmen sei, wenn die Dienstleistung frei geworden sei, soweit kein Verstoß gegen § 42 AO anzunehmen sei. Konsequenz dieser Betrachtung ist, daß die (ehemalige) Dienstleistung im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit zu einer Tätigkeit bzw. Vergütung im Rahmen der Einkünfte aus selbstständiger Tätigkeit gem. § 18 EStG „umkippt“, obwohl sie durchaus sachlich im Zusammenhang mit der Tätigkeit als Arbeitnehmer und damit in abhängiger Beschäftigung hervorgebracht wurde!

Das Vorstehende gilt natürlich erst recht für per se freie Erfindungen im Sinne von § 4 Abs. 3 ArbNErfG, werden sie anschließend vom Arbeitgeber gem. § 19 ArbNErfG übernommen oder nicht. Denn wenn von vorne herein eine lediglich zeitliche Kongruenz, aber kein inhaltlicher Zusammenhang zu der konkreten Tätigkeit des Arbeitnehmers vorliegt, kann auch selbst im Fall der Übernahme hierdurch erst recht kein nachträglicher Zuordnungswechsel zu den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit begründet werden.

Abzugrenzen von Dienstleistungen, freien Erfindungen und freigewordenen Erfindungen sind schließlich noch sogenannte Zufallserfindungen, wie nachfolgend dargestellt:

2.4 Sonstige Einkünfte (§ 22 EStG), insbesondere bei Zufallserfindungen

Der im Steuerrecht oft verwendete Begriff der „Zufallserfindung“ soll dann vorliegen, wenn gleichsam im Sinne eines „Geistesblitzes“ keine mit einem Mindestmaß an Dauerhaftigkeit bzw. Planmäßigkeit ausgeübte Erfindertätigkeit vorliegt, weshalb sowohl eine freiberufliche als auch eine gewerbliche Tätigkeit ausscheiden.⁵ Sie sind in der Praxis selten. Selbst dann, wenn ein zunächst spontan gebohrer Gedanke noch weitere Tätigkeiten zu seiner Konkretisierung erfordert, liegt eine solche Tätigkeit nicht vor.⁶ Liegt sie aber ausnahmsweise vor, so führt allein die Anmeldung zum Patent noch nicht zu dem erforderlichen Mindestmaß an Nachhaltigkeit.⁷ In dem tatsächlich also gerin-

⁴ Schmidt/Wacker EStG, 36. Auflage, § 18 Rz. 64 m.w.N.; vgl. auch BFH, Urteil vom 16.08.1973 – V R 21-22/70, jedoch für einen Sonderfall.

⁵ Vgl. hierzu etwa BFH, Urteil vom 18.07.1998 VI R 29/97; Urteil vom 10.09.2003 – IX R 26/02.

⁶ Vgl. BFH, Urteil vom 18.06.1998 – XI R 29/97.

⁷ Vgl. BFH, Urteil vom 10.09.2003 – XI R 26/02.

gen Anwendungsbereich kann es aber durchaus zu legalen „weißen“ Einkünften kommen. Denn ein privates Veräußerungsgeschäft im Sinne von §§ 22 Nr. 2, 23 EStG scheitert schon daran, daß eine derartige Zufallserfindung nicht „angeschafft“ worden wäre. Umgekehrt wird sich der Wert einer Zufallserfindung, soll sie überhaupt zu Einkünften führen, regelmäßig in ihrer „Veräußerung“ an einen Dritten realisieren. Eine solche Veräußerung ist aber wiederum nicht unter § 22 Nr. 3 EStG zu subsumieren⁸. Der denkbare Anwendungsbereich bleibt daher schmal. Es könnte allenfalls an Fälle zu denken sein, in denen dann eine einmalige Dienstleistung in eine Erfindung für einen Dritten mündet und die Verwertung dieser Erfindung für den Dritten mit dem Dienstleistungshonorar abgegolten sein soll.

2.5 Gewerbliche Tätigkeit – § 15 EStG

Im Rahmen der hier untersuchten Dienstleistungen dürfte eine gewerbliche Tätigkeit selten in Betracht kommen. Sie würde voraussetzen, daß nicht nur eine planmäßige, auf das Hervorbringen von Erfindungen gerichtete Tätigkeit vorlag, sondern auch, daß diese durch gewerbliches Handeln umfänglich verwertet werden würde. Deshalb hat die Rechtsprechung in Einzelfällen auch eine Zurechnung zu § 15 EStG vorgenommen.⁹ Bei Dienstleistungen wird aber regelmäßig das Merkmal der Selbstständigkeit „fehlen“. Etwas anderes könnte nur dann in Betracht kommen, in denen ein Arbeitnehmer planmäßig und „gewerblich qualifiziert“ Dienstleistungen hervorbringt und nutzt; aber diese Nachhaltigkeit zugleich die Absicht umfaßt, daß es sich nur um freie Erfindungen oder um solche handelt, die mangels Inanspruchnahme durch den Arbeitgeber frei werden. Dies dürfte nur in extremen Ausnahmefällen zu unterstellen sein.

3. „Spätere“ Besteuerung

Die vorstehenden Erwägungen gelten grundsätzlich auch dann sinngemäß, wenn die Dienstleistungen erst nach der entsprechenden Tätigkeit des Arbeitnehmers für seinen Arbeitgeber in den Fokus gelangen. In der Praxis ist nach einem Arbeitgeberwechsel oder auch dem Eintritt in den Ruhestand der Arbeitnehmer oft eher geneigt, sich mit der vielleicht bisher eher latent schwelenden Frage einer nicht hinreichend vergüteten Dienstleistung oder sogar frei gewordenen Dienstleistung, welche sein (bisheriger) Arbeitgeber gleichwohl genutzt hat, näher zu beschäftigen und ggf. seine Interessen auch (streitig) durchzusetzen.

Wie schon angesprochen, hindert der nachträgliche Anfall der entsprechenden Vergütung die Zurechnung zur „ursprünglichen“ Einkunftsart im Grundsatz nicht. In dieser Konstellation treten aber gehäuft Fälle auf, in denen der Sachverhalt einer frei gewordenen Dienstleistung in Rede steht. Nach den oben genannten Grundsätzen ist dann der

Zurechnungszusammenhang zu den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit häufig unterbrochen, was erst recht nach Beendigung des betreffenden Arbeitsverhältnisses gilt.

Wird jedoch eine gleichartige Tätigkeit nicht bei dem neuen Arbeitgeber fortgesetzt, eine andere Tätigkeit aufgenommen oder erfolgt ggf. der Eintritt in den Ruhestand, stellt sich die in Rede stehende Vergütung im Sinne des dann in Betracht kommenden § 18 EStG zugleich als „Schlußvergütung“ für die jetzt beendete Tätigkeit als Erfinder dar. Dies gilt erst recht dann, wenn – im Nachhinein – ein ganzes Bündel von (möglichen) früheren und frei gewordenen Dienstleistungen für den vormaligen Arbeitgeber in Rede steht. Diese Konstellation ist in der Praxis nicht selten. Betrachtet man unter diesem Blickwinkel die mögliche Zuordnung zu § 34, kommt nicht nur die Fünftel-Regelung nach § 34 Abs. 1, Abs. 2 EStG in Betracht. Je nach den sonstigen Bedingungen beim betroffenen Steuerpflichtigen ist zugleich an § 34 Abs. 3 EStG i.V.m. § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG zu denken, da die (frühere) Erfindertätigkeit, welche aufgrund des Freiwerdens zu einer selbstständigen Tätigkeit im Sinne von § 18 EStG geworden ist, gerade mit der auf dem Verhandlungswege oder gerichtlich erstrittenen Ausgleichszahlung in derartigen Fällen zugleich endet. Auch von der Ratio der Begünstigungsnorm des § 34 Abs. 3 EStG ist ohne Weiteres eine Parallelität gegeben. Denn auch hier wird ggf. einmalig unter besonderen Lebensbedingungen eine selbstgeschaffene Einkunftsquelle aufgegeben, deren äquivalente Absicherung im Alter bzw. bei Berufsunfähigkeit dient.

4. Fazit

Die oft zu hörende Faustregel, daß Dienstleistungen generell und „selbstverständlich“ den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit im Sinne von § 19 EStG zuzurechnen wären, ist nur begrenzt tauglich. Bei genauerem Hinsehen bestehen zahlreiche Interdependenzen zwischen dem, was und unter welchen Bedingungen genau als „Dienstleistung“ abgegolten wird und der steuerlichen Beurteilung, sowie schließlich den steuerlichen Belastungsfolgen. Selbst im Kerngebiet der nichtselbstständigen Arbeit können Fallstricke lauern, wie etwa im Fall der Arbeitnehmerüberlassung. Darüber hinaus bietet aber die genaue Durchdringung des jeweiligen Sachverhaltes Ansätze für nicht nur abweichende Zuordnungen zu anderen Einkunftsarten, sondern im Ergebnis auch zu teilweise substanziellen Steuererleichterungen. Dies ist angesichts der oft bedeutenden Summen, die in Rede stehen, ein lohnendes Feld im Sinne einer umfassenden Beratung. Möglichst im Vorfeld sollten entsprechende Gestaltungsmöglichkeiten identifiziert und – ggf. interdisziplinär zwischen Rechtsanwalt, Patentanwalt und steuerlichem Berater – im Sinne eines einheitlichen Konzepts umgesetzt werden.

⁸ Vgl. BFH, a.a.O.

⁹ Zur Abgrenzung vgl. Schmidt/Wacker, EStG, 36. A., § 18 Rz. 64.



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



Leseprobe unter

www.boorberg.de/9783415063013

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

Anwendung der 1%-Regelung in Fällen, in denen die Nutzungsentnahme 50% der Gesamtaufwendungen für das Kfz übersteigt

Orientierungssatz: Auch wenn die Anwendung der 1%-Regelung seit 2006 voraussetzt, dass das Kfz zu mehr als 50% betrieblich genutzt wird, ist es verfassungsrechtlich nicht geboten, die nach der 1%-Regelung ermittelte Nutzungsentnahme auf 50% der Gesamtaufwendungen für das Kfz zu begrenzen.

Entscheidung: BFH, Urteil vom 15.05.2018 – X R 28/15

I. Sachverhalt

Der Kläger und Revisionskläger erzielt Einkünfte aus Gewerbebetrieb und ermittelt seinen Gewinn durch Einnahme-Überschußrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG. Das Betriebsvermögen wies im Streitjahr (2009) einen im Jahr 2006 gebraucht gekauften 5er BMW aus, wobei sich der Listenpreis auf 64.000 € inkl. USt belief. Das Fahrzeug nutzte der Kläger in der Vergangenheit nicht nur zu betrieblichen, sondern auch zu privaten Zwecken. In seiner Erklärung für das Jahr 2009 ermittelte der Kläger die Gesamtkosten des BMW mit ca. 11.000 €, wobei er den hälftigen Anteil dieser Kosten für die private Nutzung ansetzte. Ein Fahrtenbuch führte der Kläger nicht.

Entgegen der Erklärung des Klägers berechnete der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt –FA–) den Wert dieser Nutzungsentnahme nach der 1%-Regelung. 80 % dieser Nutzungsentnahme unterwarf das FA der Umsatzbesteuerung und sah die Umsatzsteuer nach § 12 Nr. 3 EStG als nicht abziehbar an. Insgesamt erhöhte das FA deshalb den Gewinn um ca. 2.500 €

Nach erfolglosem Einspruchsverfahren verfolgte der Kläger vor dem Finanzgericht sein Begehren weiter, den Wert der Nutzungsentnahme auf maximal 50% der Gesamtkosten im Streitjahr zu begrenzen. Der Gedanke des Klägers erscheint logisch und sachgerecht. Wenn nämlich das Gesetz für Nutzungsentnahme eines auch privat genutzten Kfz's eine mehr als 50%ige betriebliche Nutzung erfordert, dann kann denkbare die private Nutzung maximal 50% betragen. Ob diese Betrachtung, die sich an den tatsächlich entstandenen Kosten orientiert durch die 1%-Regelung eliminiert wird, war durch die Gerichte zu klären. Das Finanzgericht wies die Klage ab. Die private Nutzung sei zwingend nach der 1%-Regelung zu ermitteln, wenn kein Fahrtenbuch geführt werde. Eine gesetzliche Grundlage, die Entnahmen für die private Nutzung auf 50% der tatsächlich entstandenen Kosten zu begrenzen, bestehe nicht. Verfassungsrechtliche oder logische Bedenken gegen die in § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG vorgenommene Typisierung gebe es nicht. Insbesondere habe der Gesetzgeber den ihm zur Verfügung stehenden Gestaltungsspielraum nicht überschritten. Soweit Steuerpflichtige dieser Typisie-

rung entgehen wollten, hätten sie die Möglichkeit, den tatsächlichen Sachverhalt durch die Vorlage eines ordnungsgemäß geführten Fahrtenbuchs nachzuweisen.

II. Entscheidungsgründe

Die Revision des Klägers hatte keinen Erfolg. Der erkennende Senat stimmte der Vorinstanz dahingehend zu, daß die vom Kläger geäußerten verfassungsrechtlichen Bedenken gegen § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG nicht bestehen. Eine Begrenzung der so berechneten Nutzungsentnahme auf 50% der angefallenen Gesamtaufwendungen ist ebenfalls verfassungsrechtlich nicht geboten.

Unstreitig in dem Revisionsverfahren war unter den Beteiligten, daß die Voraussetzungen für die Anwendung der 1%-Regelung auf den vorliegenden Sachverhalt erfüllt waren. Die private Nutzung des BMWs ist zwingend nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG zu berechnen, da der Kläger kein Fahrtenbuch führte und die betriebliche Nutzung des Kfz sich auf mehr als 50% belief.

Einen von dem Kläger erwünschte Begrenzung der Entnahme für die private Nutzung auf die tatsächlich entstandenen Kosten, erteilt der Senat eine Absage. Die Bewertung der Nutzungsentnahme nach den allgemeinen Regeln mit dem darauf entfallenden Aufwand, ist nur dann zwingend, wenn das Kfz zu nicht mehr als 50% betrieblich genutzt wird. Dies liegt hier nicht vor. Wahlweise kann der Aufwand für die privat anfallenden Fahrten Berücksichtigung finden, wenn die Voraussetzungen der Fahrtenbuchmethode erfüllt sind. Von dieser Alternative hat der Kläger keinen Gebrauch gemacht.

Darüber hinaus schließt sich der erkennende Senat dem Ertragssteuersenat hinsichtlich der Verfassungsmäßigkeit der 1%-Regelung an. Es bestehen keine verfassungsrechtlichen Bedenken hinsichtlich dieser Regelung.

Der Senat weist in seinem Urteil darauf hin, daß im Bereich des Steuerrechts, insbesondere des Einkommensteuerrechts, die Freiheit des Gesetzgebers, diejenigen Sachverhalte zu bestimmen, an die das Gesetz dieselben Rechtsfolgen knüpft und die es als rechtlich gleich qualifiziert, durch das Gebot der Ausrichtung der Steuerlast am

► Rechtsprechung

Prinzip der finanziellen Leistungsfähigkeit und das Gebot der Folgerichtigkeit begrenzt wird. Aus dem Gebot der Folgerichtigkeit wird gefordert, daß bei der Ausgestaltung der Steuerlast am Prinzip des steuerrechtlichen Ausgangsstands die einmal getroffene Belastungsentscheidung folgerichtig i.S. der Belastungsgleichheit umgesetzt werden muss. In einer Entscheidung des BVerfGs wurde von diesem Gebot eine Ausnahme anerkannt, die in der sogenannten Typisierungs- und Vereinfachungsbefugnis des Gesetzgebers besteht. Allerdings darf der Gesetzgeber für eine gesetzliche Typisierung keinen atypischen Fall als Leitbild wählen, sondern muß realitätsgerecht den typischen Fall als Maßstab zugrundelegen.

Die Anknüpfung der 1%-Regelung an den Listenpreis stellt eine typisierend-pauschalierende Regelung dar, die sich im Rahmen des gesetzgeberischen Gestaltungsspielraums bewegt. Es handelt sich um einen sachgerechten Maßstab. Die so vom Gesetzgeber zu Grunde gelegte Be-

messungsgrundlage des Bruttolistenpreises bezweckt nicht die tatsächlichen Neuanschaffungskosten des Fahrzeugs und erst recht nicht dessen gegenwärtigen Wert im Zeitpunkt der Überlassung möglichst realitätsgerecht abzubilden. Sie will vielmehr an den tatsächlichen geldwerten Vorteil anknüpfen. Dabei handelt es sich um den Betrag, der vom Steuerpflichtigen für eine vergleichbare Nutzung aufgewandt werden müßte und den er durch die Nutzung des betrieblichen Fahrzeugs erspart.

Eine Begrenzung des Betrags der Nutzungsentnahme auf die Gesamtkosten (100%) war bereits vor 2006 verfassungsrechtlich nicht geboten. Der Steuerpflichtige hatte seit jeher die Möglichkeit, ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch zu führen und hiermit den tatsächlichen Sachverhalt nachzuweisen. Dies verhindert eine Übermaßbesteuerung des Steuerpflichtigen.

(Claudius Söffing)

Abzug von Bewirtungskosten

Orientierungssatz: Keine Anwendung des Abzugsverbots nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG bei Aufwendungen eines Raststättenbetreibers für die Bewirtung von Busfahrern als Gegenleistung für das Zuführen von potenziellen Kunden.

Entscheidung: BFH, Urteil vom 26.04.2018 – X R 24/17

I. Sachverhalt

Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) betrieb in dem Streitjahr 2003 mehrere Autobahnraststätten. Im Rahmen seiner steuerlichen Gewinnermittlung machte er Aufwendungen in Höhe von 15.995 € für die Verköstigung von Busfahrern geltend. Busfahrer, die mit einem mit potenziellen Kunden gefüllten Bus bei seinen Raststätten anhielten, bewirtete der Kläger unentgeltlich. Eine bei dem Kläger durchgeführte Betriebsprüfung vertrat die Ansicht, daß es sich bei den Verköstigungen um Bewirtungsaufwendungen i.S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG handeln würde, die einer im Streitjahr 20%igen Kürzung unterliegen. Der gegen den entsprechend geänderten Steuerbescheid eingelegte Einspruch hatte ebenso wie die sodann erhobene Klage keinen Erfolg. Anders jedoch die gegen das abweisende Urteil eingelegte Revision.

II. Entscheidungsgründe

Der entscheidende X. Senat des BFH lehnte die Anwendung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG mit der Begründung ab, es läge in der Verköstigung der Busfahrer keine „Bewirtung“ i.S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG vor. Eine Bewirtung,

die Gegenstand eines Austauschverhältnisses i.S. eines Leistungsaustausches ist, ist keine Bewirtung nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG. In diesem Sinne hatte der BFH bereits mit Urteil vom 17.07.2013 (X R 37/10, BFH/NV 2014, 347 Rn. 22) für Bewirtungsaufwendungen, die in Teilnehmergebühren an Seminarveranstaltungen eingerechnet sind, entschieden. Diese Rechtsprechung ist mit vorliegender Entscheidung dahingehend erweitert worden, daß die Gegenleistung nicht zwingend in Geld bestehen muß, sondern auch als Werk-, Dienst- oder Vermittlungsleistung erbracht werden kann.

Im vorliegenden Revisionsfall bestand die Gegenleistung der Busfahrer darin, daß sie die Raststätten des Klägers mit ihren Bussen anfahren und damit eine Vielzahl von möglichen Kunden zuführten. Diese Vermittlungsleistung reichte dem BFH aus, um eine Anwendung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG zu negieren. Nicht erforderlich ist nach Ansicht des BFH, daß die Busfahrgäste auch tatsächlich die gastronomischen Leistungen des Klägers in Anspruch nehmen. Die konkrete Leistung der Busfahrer bestand allein darin, daß sie die Busreisenden zu den Raststätten des Klägers brachten.

Diese Rechtsprechung läßt das Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG in einem neuem Lichte erscheinen.

Man muß bei den Bewirtungskosten nunmehr wohl sauber danach differenzieren, ob es sich bei der Bewirtung um eine Darreichung von Speisen, Getränken oder sonstigen Genußmitteln zum sofortigen Verzehr handelt oder ob ihr ein Leistungsaustauschverhältnis zugrundeliegt. Lädt beispielsweise ein Rechtsanwalt einen Bankdirektor zum Lunch ein, so ist nach dem Anlaß dieser Einladung zu fragen. Wollte der Rechtsanwalt mit dieser Einladung zum Lunch allein den allgemeinen Kontakt zur Bank begründen oder verfestigen, so dürfte es wohl eine Bewirtung i.S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG vorliegen. Wie ist es aber, wenn man die Ausgestaltung einer konkreten Vortragsveranstaltung des Rechtsanwalts für Bankkunden bespricht und hierdurch poten-

zielle Mandatskontakte durch die Bank vermittelt werden sollen. Die konkrete Gegenleistung des durch den Bankdirektor vertretenen Bankhauses besteht in der Verschaffung der Gelegenheit für mögliche Mandatsanbahnungen. Man müßte hier die Bewirtungsaufwendungen in vollem Umfang als Betriebsausgaben abziehen können.

Konsequenz für die Steuerpflichtigen: Auf dem Bewirtungsbeleg ist sehr konkret der Anlaß der Bewirtung zu beschreiben, so daß die für die Anwendung bzw. Nichtanwendung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG vorzunehmende rechtliche Würdigung erfolgen kann.

(Claudius Söffing)

Abzugsfähigkeit von Schuldzinsen bei steuerpflichtigen Erstattungszinsen

Orientierungssatz: Schuldzinsen für ein Darlehen, das zur Finanzierung einer Einkommensteuernachzahlung aufgenommen worden ist, können als Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen abzugsfähig sein, wenn die Einkommensteuer später wieder herabgesetzt und hierfür steuerpflichtige Erstattungszinsen i.S. des § 233a AO i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 7 Satz 3 EStG gezahlt werden.

Entscheidung: BFH, Urteil vom 28.02.2018 – VIII R 53/14

I. Sachverhalt

In dem Urteil des BFH stritten die Beteiligten um die Anerkennung von Schuldzinsen als Werbungskosten bei Einkünften aus Kapitalvermögen.

Der Kläger ist Gesellschafter einer Personengesellschaft, bei welcher eine Betriebsprüfung für die Jahre 1994–1998 durchgeführt wurde. Nach der Prüfung änderte das Finanzamt die Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen. Daraufhin erließ sodann das Wohnsitzfinanzamt gegenüber dem Kläger im Jahr 2002 geänderte Einkommensteuerbescheide, wodurch dieser eine Steuernachzahlung in Höhe von ca. 280.000 € zahlen mußte. Für die Finanzierung dieser Nachzahlung schloss der Kläger einen Darlehensvertrag mit seiner Bank ab. Als Verwendungszweck der Darlehenssumme vereinbarte der Kläger mit der vertragsschließenden Bank die o.g. Steuernachzahlung. Für das aufgenommene Darlehen erhob diese einen Zinssatz von ca. 5-6 %.

Der Kläger legte gegen die geänderten Feststellungsbescheide Einsprüche ein, womit er teilweise Erfolg hatte, so dass ihm eine Steuererstattung von ca. 190.000 € sowie Erstattungszinsen i.S. des § 233a AO in Höhe von ca. 33.000 € zugutekamen.

Nach dem erfolgreichen Einspruch stellte der Kläger einen Antrag, womit er den Zinsaufwand und die Gebühren für die Jahre 2002 und 2003 als Werbungskosten bei

den Einkünften aus Kapitalvermögen berücksichtigt haben wollte. Diesen Antrag lehnte das Finanzamt ab und setzte zugleich für das Jahr 2004 die Erstattungszinsen als steuerpflichtige Einkünfte aus Kapitalvermögen an. Der daraufhin eingelegte Einspruch blieb erfolglos, sowie auch die Klage. Die Revisionsklägerin legte hiergegen Revision ein.

II. Entscheidungsgründe

Der BFH sieht die Revision als begründet an. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und der Bescheide über die Ablehnung des Antrags auf Änderung der Einkommensteuerbescheide 2002 und 2003 in Gestalt der Einspruchsentscheidung sowie zur Stattgabe der Klage.

Der BFH sieht es als gegeben an, daß bei der Aufnahme von Schuldzinsen für ein Darlehen zur Finanzierung einer Einkommensteuernachzahlung, diese als Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen abzugsfähig sein können, wenn die Einkommensteuer später wieder herabgesetzt und hierfür steuerpflichtige Erstattungszinsen i.S. des § 233a AO i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 7 Satz 3 EStG gezahlt werden.

§ 9 Abs. 1 Satz 1 EStG definiert die Werbungskosten als Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen. Nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 EStG zählen nicht nur Aufwendungen, sondern auch Schuldzinsen

► Rechtsprechung

zu den Werbungskosten. Diese müssen jedoch zu einer Einkunftsart in einem steuerrechtlich anzuerkennenden wirtschaftlichen Zusammenhang stehen. Ob ein solcher Zusammenhang besteht, richtet sich nach der – wertenden – Beurteilung des auslösenden Moments und der Zuweisung dieses Bestimmungsgrundes zur einkommensteuerrechtlich relevanten Erwerbssphäre.

Ein solcher wirtschaftlicher Zusammenhang richtet sich nach Ansicht des BFH bei Schuldzinsen nach der tatsächlichen Mittelverwendung des Darlehens. Unter Anwendung der im Senatsurteil entwickelten Grundsätze reicht es deshalb zur Begründung des wirtschaftlichen Zusammenhangs zwischen Kreditaufnahme und späteren Erstattungs zinsen aus, daß das Darlehen zu dem Zweck aufgenommen und verwendet worden ist, um eine, wenn auch letztlich nicht gerechtfertigte Forderung zu erfüllen. Dem Umstand, daß die ursprüngliche Verwendung des Darlehens zur Zahlung der festgesetzten Steuernachzahlung aufgenommen worden ist und somit grundsätzlich der steuerlich unbeachtlichen privaten Einkommensverwendung nach § 3 Abs. 4 AO, § 12 Nr. 3 EStG zuzuordnen sind, erteilt der BFH in seinem Urteil eine Absage. Es handelt sich um eine sog. erzwungene Kapitalüberlassung.

Ferner sieht der BFH es als rechtsfehlerhaft an, eine Versagung des Werbungskostenabzugs unmittelbar auf

§ 12 Nr. 3 EStG zu stützen. Die Voraussetzungen des § 12 Nr. 3 EStG liegen im vorliegenden Fall nicht vor. § 12 Nr. 3 EStG ordnet an, daß Steuern vom Einkommen sowie die auf diese Steuern entfallenden Nebenleistungen weder bei den einzelnen Einkunftsarten noch vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden dürfen. Zu den steuerlichen Nebenleistungen gehören gemäß § 3 Abs. 4 AO auch Nachzahlungszinsen i.S. des § 233a AO.

In dem vorliegenden Streitfall handelt es sich jedoch weder um den Abzug der (nachgeforderten) Einkommensteuer noch um den Abzug der darauf entfallenden Nachzahlungszinsen gemäß § 233a AO, sondern allein um den Abzug des Zinsaufwands für ein Darlehen, das der Kläger zur Refinanzierung der Zahlung der nachgeforderten Einkommensteuer und der darauf entfallenden Nachzahlungszinsen aufgenommen hatte. Auch bedarf es nach dem BFH nicht der Klärung, ob ein solcher Zinsaufwand durch Auslegung in den Regelungsbereich des § 12 EStG fallen kann. Denn soweit das FA im Jahr 2004 die Einkommensteuerbescheide wieder geändert und für die ursprünglichen Nachforderungen Steuererstattungen festgesetzt hat, liegen bereits keine nachträglichen Einkommensteuerzahlungen oder Nachzahlungszinsen gemäß § 233a AO (mehr) vor.

(Claudius Söffing)