

steueranwaltsmagazin

Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im Deutschen Anwaltverein

1/2019

106. Ausgabe | 21. Jahrgang

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

Dr. Jörg Stalleiken,
Flick Gocke Schaumburg,
Bonn

1 Editorial

Wagner

Beiträge

- 3 Wild Risikomanagement im digitalisierten Besteuerungsverfahren – Teil 1**
- 12 Spatschek/Stiehler Zuwendungen unter Ehegatten – Wann sind Geschenke nicht nur schenkungsteuerpflichtig, sondern auch strafrechtlich relevant?**
- 21 Unkelbach-Tomczak Informationsquellen der Finanzverwaltung – Spontane und automatische Auskünfte auch im Hinblick auf Lizenzen**
- 27 Pott Die virtuelle Betriebsstätte – Der Vorschlag einer Richtlinie zur Festlegung von Vorschriften für die Unternehmensbesteuerung einer signifikanten digitalen Präsenz**

32 Veranstaltungsbericht

35 Rechtsprechung

Söffing

www.steuerrecht.org

I.

„Das Schweizervolk hat am Sonntag die Zersiedelungsinitiative abgelehnt. Der Urnengang liefert den Anlaß, daran zu erinnern, daß es so etwas wie eine «gute» staatliche Abgabe tatsächlich gibt – eine Abgabe, die nicht nur wegen des vielleicht wünschenswerten Verwendungszwecks der Staatseinnahmen zu begrüßen wäre, sondern weil sie gesellschaftlich unerwünschtes Verhalten reduziert.

Der Klassiker im volkswirtschaftlichen Lehrbuch sind Lenkungsabgaben zum Beispiel auf CO₂-Ausstoß oder sonstigen umweltschädlichen Stoffen. Im Kontext der Zersiedelungsinitiative ist eine andere, aber ähnlich wirkende Abgabe zu erwähnen: die Abschöpfung von Einzonungsgewinnen. Wird zum Beispiel eine Parzelle von 1000 m² Landwirtschaftsland in Bauland umgezont, kann sich der Marktwert der Parzelle über Nacht von vielleicht 10 000 Franken auf 300 000 bis 1 Million Franken erhöhen. Für den Eigentümer ist dies ein Geschenk, wofür er im besten Fall gar nichts getan und im schlechten Fall politisch lobbyiert hat. Seit 2014 verlangt das Schweizer Raumplanungsgesetz, daß die Kantone bzw. Gemeinden mindestens 20 Prozent von solchen Gewinnen abschöpfen.“

NZZ vom 12.02.2019 „Das Muster einer guten Steuer“

II.

Und noch einmal die Neue Zürcher Zeitung am 12.02.2019: „Die geplante Reform des nationalen Rechtsrahmens erlaubt den Kantonen allerdings auch künftig noch gewisse Steuerprivilegien; diese Vergünstigungen sind international akzeptiert und kämen den Fiskus deutlich billiger zu stehen als allgemeine Steuersenkungen. Vorgesehen sind vor allem Vergünstigungen für Erträge aus geistigem Eigentum (Patentbox) und die Möglichkeit eines Zusatzabzugs für inländischen Forschungsaufwand. Laut der neuesten Erhebung wollen allerdings nur fünf Kantone das Maximum aller künftig möglichen Steuerprivilegien anbieten: Aargau, Jura, Schwyz, Zug und Zürich.“

NZZ vom 12.02.2019 „Wo Firmen und Personen 2019 steuerlich am besten fahren“

III.

Steueranwalt International 09.–11. Mai 2019 auf Mallorca: Wir sehen uns.

Ein schönes Frühjahr wünscht

Ihr

Jürgen Wagner, LL.M.

Red. [steueranwaltsmagazin](#)

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

Redaktion

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

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

Die 107. Ausgabe des [steueranwaltsmagazin](#) erscheint am 15. April 2019.

Mitschreibende dieser Ausgabe:

Katharina Wild, Rechtsanwältin in München; *Tina Stihler* und *Rainer Spatscheck*, Rechtsanwälte in München; *Sabine Unkelbach-Tomczak*, Rechtsanwältin in Frankfurt; *Hans-Michael Pott*, Rechtsanwalt in Düsseldorf; *Claudius Söffing*, Regierungsrat in Düsseldorf.

Fachbeirat

Allgemeines Steuerrecht

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

Internationales Steuerrecht

RA/StB **Dr. Mathias Link**, PwC, Düsseldorf; RA/FAStR **Sabine Unkelbach-Tomczak**, 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 149,40 EUR inkl. Versandkosten jährlich.

ISSN 1615-5610

1 Monat 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«**
- > **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

Risikomanagement im digitalisierten Besteuerungsverfahren – Teil 1

Dr. Katharina Wild, Rechtsanwältin, Fachanwältin für Steuerrecht, Fachanwältin für Strafrecht, DINKGRAEVE
Rechtsanwälte PartGmbH, München

I. Vorbemerkung

Die Digitalisierung durchdringt inzwischen auch alle Bereiche des Besteuerungsverfahrens. Während die elektronische Übermittlung von Steuererklärungen mit dem Ziel, ein möglichst schnelles, unbürokratisches und papierloses Veranlagungsverfahren anzustreben, noch als Vereinfachung empfunden wird, verkehrt sich die Digitalisierung für Unternehmer in der Betriebsprüfungssituation häufig ins Gegenteil. Die EDV-gestützte Betriebsprüfung und der automatische Abgleich von Daten erweckt bei vielen Steuerpflichtigen den Eindruck einer technisch-rechnerischen Überlegenheit der Finanzbehörde.

Um für Beanstandungen durch den Betriebsprüfer gerüstet zu sein, ist es wichtig zu wissen, welche Methoden die Finanzverwaltung einsetzt und wie der Steuerpflichtige darauf reagieren kann. Dazu sollen in einem ersten Teil dieser Aufsatzreihe zunächst die jüngsten Gesetzesänderungen im Zusammenhang mit der fortschreitenden Digitalisierung des Besteuerungsverfahrens zusammengefaßt werden (hierzu nachfolgend unter II.) sowie der Einfluß der Digitalisierung schon vor Beginn der Betriebsprüfung auf die Entscheidung der Finanzbehörde bei der Auswahl der zu prüfenden Betriebe (hierzu nachfolgend unter III.). Welche Pflichten, aber auch Rechte der Steuerpflichtige im Rahmen der Durchführung der Betriebsprüfung hat und wie eine effektive Beweisvorsorge betrieben werden kann, um Diskussionen mit dem Prüfer gewachsen zu sein oder diese direkt zu vermeiden, soll schließlich unter Ziff. IV dieses Beitrags dargestellt werden.

Die Anforderungen an die Beweisvorsorge nach aktueller finanzgerichtlicher Rechtsprechung sowie mögliche Rechtsbehelfe gegen Prüfungsmaßnahmen im Rahmen der Betriebsprüfung werden im zweiten Teil des Beitrags dargestellt, ergänzt um die inzwischen wohl unvermeidlichen steuerstrafrechtlichen Aspekte der zunehmenden Digitalisierung des Besteuerungsverfahrens.

II. Zugriffsrechte der Finanzverwaltung auf EDV-Systeme des Steuerpflichtigen

In den letzten Jahren wurden durch Gesetzesänderungen sowie die Änderung von Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen Maßnahmen zur Digitalisierung des Besteuerungsverfahrens ergriffen. Durch den Einsatz von EDV und den Datenaustausch mit der Finanzverwaltung sollte das steuerliche Massenverfahren automatisiert und vereinfacht werden. Zuletzt wurde die Abgabenordnung durch das am 22.07.2016 im Bundesgesetzblatt veröffentlichte Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens umfassend geändert.¹ Hinsichtlich der Anforderungen an eine elektronische Buchführung hatte zuvor das Bundesministerium für Finanzen bereits mit Schreiben vom 14.11.2014 neue Grundsätze aufgestellt.²

1. Änderung der Abgabenordnung

Bevor auf die umfassendste Änderung der Abgabenordnung seit ihres Inkrafttretens zum 01.01.1977 durch das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens eingegangen wird, sollen auch die Neuerungen der Vorschriften zur Buchführung und Dokumentation durch Verwaltungsvorschriften des Bundesfinanzministeriums nicht unerwähnt bleiben.

a. Neuerungen der GoBD

Bereits im Jahr 2014 veröffentlichte das Bundesministerium für Finanzen die Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Da-

¹ Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, BGBl. 2016 I, S. 1679.

² BMF-Schreiben v. 14.11.2014, IV A 4 – S 0316/3/10003, BStBl. I 2014, 1450.

tenzugriff (GoBD)³, die die bislang geltenden GoBS⁴ und GDPdU⁵ ablösen. Wie bereits die BMF-Schreiben GoBS und GDPdU enthalten die GoBD Anforderungen, die an eine elektronische Buchführung zu stellen sind. Die Grundnorm § 145 Abs. 1 AO fordert lediglich, daß Bücher so zu führen sind, daß sich ein sachverständiger Dritter innerhalb einer angemessenen Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und die Lage des Unternehmens verschaffen kann. Dafür ist die vollständige und lückenlose Erfassung sämtlicher Sachverhalte erforderlich.⁶ Wird zur Buchführung ein Datenverarbeitungssystem eingesetzt, soll durch eine Kombination technischer und organisatorischer Kontrollen diese vollständige Erfassung sichergestellt werden. Die dazu erforderlichen Dokumentationspflichten wurden mit Wirkung ab dem 01.01.2015 eingeführt.

Im Einzelnen sollen bei der Nutzung datenverarbeitungsgestützter Systeme sämtliche Geschäftsvorfälle vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet erfaßt werden.⁷ Der Begriff des Datenverarbeitungssystems ist umfassend: Unter Datenverarbeitungssystemen versteht die Finanzverwaltung die im Unternehmen oder für Zwecke des Unternehmens zur elektronischen Datenverarbeitung eingesetzte Hard- und Software, mit denen Daten und Dokumente erfaßt, erzeugt, empfangen, übernommen, verarbeitet, gespeichert oder übermittelt werden. Dazu gehören sowohl das Hauptsystem als auch Vor- und Nebensysteme, wie beispielsweise das Finanzbuchhaltungssystem, die Anlagen- und Lohnbuchhaltung, Kassen- und Warenwirtschaftssysteme, Zahlungsverkehrssysteme, Taxameter, Geldspielgeräte, elektronische Waagen, Materialwirtschaft, Fakturierung, Zeiterfassung, Archivierung und Dokumenten-Management-Systeme sowie der Schnittstellen zwischen diesen Systemen.⁸

Das Weglassen buchungspflichtiger Geschäftsvorfälle ist auch weiterhin als schwerwiegender sachlicher Mangel anzusehen.⁹ Buchungen müssen übersichtlich, eindeutig und nachvollziehbar sein. Hierzu gehört auch die Erläuterung des einzelnen Buchungsvorgangs mittels eines Buchungstextes¹⁰, wobei die GoBD interessanterweise insoweit auf Urteile aus einer Zeit Bezug nehmen, als Digitalisierung in der heutigen Form kaum denkbar war. In der Praxis kommen in diesem Zusammenhang immer wieder Fragen nach dem Umfang dieses Buchungstextes auf. Nach Meinung der Finanzverwaltung sind knappe Bezeichnungen wie beispielsweise „Rechnung“, „Gutschrift“, „Storno“ oder „Barauszahlung“ ausreichend¹¹, wobei sich bei solcher Betextung in nicht wenigen Fällen die Frage stellen wird, ob der vermeintliche Informationsmehrwert den unbestreitbaren Mehraufwand bei der Erfassung der Buchung tatsächlich rechtfertigen kann. Zudem müssen natürlich bare und unbare Geschäftsvorfälle getrennt voneinander erfaßt werden. Letzteres ist immer wieder diskussionsanfällig in kleineren Gastronomiebetrieben, Einzelhandelsgeschäften oder ähnlich bargeldintensiven Betrieben mit Kasse, da in der Kasse häufig auch EC- oder Kreditkartenumsätze erfaßt werden.

Im Rahmen von steuerlichen Außenprüfungen muß den Prüfern der Zugriff auf die elektronischen Daten und Aufzeichnungen des Steuerpflichtigen gewährt werden. Dabei wird zwischen dem unmittelbaren Datenzugriff¹², dem mittelbaren Datenzugriff¹³ und der Datenträgerüberlassung¹⁴ unterschieden. Auf Verlangen ist der Finanzverwaltung auch die Verfahrensdokumentation zu übergeben, damit diese einen vollständigen Überblick über die eingesetzten Systeme erhält.¹⁵

Die vollständige Erfassung sämtlicher Sachverhalte ist durch eine Kombination technischer und organisatorischer Kontrollen zu realisieren.¹⁶

b. Neuerungen durch das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens

Am 12.05.2016 beschloß der Gesetzgeber umfassende Änderungen der Abgabenordnung mit dem Ziel, eine bürgerfreundliche, effektive und wirtschaftliche Aufgabenerfüllung durch die Finanzverwaltung zu gewährleisten.¹⁷ Wesentlich an dieser Gesetzesänderung ist die Schaffung von Rechtsgrundlagen für eine Automatisierung der Steuerfestsetzung durch § 155 AO. Hand in Hand einher ging damit die Änderung des Untersuchungsgrundsatzes nach § 88 AO.

3 BMF-Schreiben v. 14.11.2014, IV A 4 – S 0316/3/10003, BStBl. I 2014, 1450.

4 BMF-Schreiben v. 07.11.1995, IV A 8 – S 0316 – 52/95, BStBl. I 1995, 738.

5 BMF-Schreiben v. 16.07.2001, IV D 2 – S 0316 – 136/01, BStBl. I 2001, 415.

6 BMF-Schreiben v. 14.11.2014, IV A 4 – S 0316/3/10003, BStBl. I 2014, 1450.

7 BMF-Schreiben v. 14.11.2014, IV A 4 – S 0316/13/10003, BStBl. I 2014, 1450, Rn. 19; *Suden*, BC 2013, 259.

8 BMF-Schreiben v. 14.11.2014, IV A 4 – S 0316/13/10003, BStBl. I 2014, 1450, Rn. 20; *Peters*, DB 2018, 2846 (2848).

9 *Goldshteyn/Thelen*, DStR 2015, 326 (327).

10 St. Rspr. des BFH, Urt. v. 12.05.1966, IV 472/60, BStBl. III 1966, 371; BFH, Urt. v. 01.10.1969, I R 73/66, BStBl. II 1970, 45.

11 BMF, Schreiben v. 14.11.2014, IV A 4 – S 0316/13/10003, BStBl. I 2014, 1450 Rn. 77, 94; *Beck-Folten*, BC 2009, 157 (162).

12 Sog. Z1-Zugriff: Die Finanzverwaltung greift ausschließlich mit einem Lesezugriff auf das Datenverarbeitungssystem des Steuerpflichtigen zu, um die Daten anhand der im System vorhandenen Auswertemöglichkeiten zu analysieren.

13 Sog. Z2-Zugriff: Die Finanzverwaltung bedient sich des Steuerpflichtigen oder eines beauftragten Dritten, um Auswertungen der Inhalte zu erstellen, die im Anschluß mittels Lesezugriff ausgewertet werden.

14 Sog. Z3-Zugriff: Die Daten werden der Finanzverwaltung auf einem maschinell lesbaren und auswertbaren Datenträger zur Auswertung übergeben.

15 BMF-Schreiben v. 14.11.2014, IV A 4 – S 0316/3/10003, BStBl. I 2014, 1450, Rn. 160.

16 BMF-Schreiben v. 14.11.2014, IV A 4 – S 0316/13/10003, BStBl. I 2014, 1450, Rn. 40.

17 <https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Monatsberichte/2016/08/Inhalte/Kapitel-3-Analysen/3-4-Modernisierung-des-Besteuerungsverfahrens.html>; zuletzt abgerufen am 03.01.2019.

aa. Ausschließlich automatisierte Steuerfestsetzung

Im Zuge der Digitalisierung der Arbeitswelt soll nach der Vorstellung des Gesetzgebers auch der Finanzbeamte eines Tages durch einen Computer ersetzt werden können.¹⁸ Rechtsgrundlage für eine ausschließlich automationsgestützte Steuerfestsetzung ist § 155 Abs. 4 Satz 1 AO.¹⁹ Eine Einzelfallbearbeitung soll künftig nur noch in Ausnahmefällen stattfinden. Insbesondere in risikobehafteten oder unplausiblen Fällen soll eine Einzelfallprüfung erfolgen.²⁰ Ein Hinweis auf den vollständig automationsgestützten Erlaß des Steuerbescheids soll nach Auffassung des Gesetzgebers nicht erforderlich sein, da der Steuerfall bei Unstimmigkeiten durch einen Amtsträger zu prüfen sei.²¹ Wann aber genau Unstimmigkeiten oder ein risikobehafteter Fall vorliegen, ist nicht ausdrücklich normiert. Damit geht die Frage einher, ob – wie bei der Auswahl von Betriebsprüfungsfällen²² – eine Ungleichbehandlung von Steuerpflichtigen resultiert, die materiell-steuerlich die gleichen Tatbestände, aber unterschiedliche Risikomerkmale erfüllen.

bb. Neudefinition des Untersuchungsgrundsatzes

Somit ist die automationsgestützte Fallbearbeitung unmittelbar mit der Änderung des Untersuchungsgrundsatzes gem. § 88 AO verbunden. Denn nach § 88 Abs. 2 Satz 2 AO soll künftig die Entscheidung über Art und Umfang der Ermittlungen der Finanzbehörden von den allgemeinen Erfahrungen der Finanzverwaltung sowie von Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit abhängig gemacht werden. Um eine gleichmäßige und gesetzmäßige Steuerfestsetzung zu gewährleisten, soll nach § 88 Abs. 5 Satz 1 AO ein Risikomanagementsystem eingeführt werden. Als Mindestanforderung muß dieses System gewährleisten, daß durch Zufallsauswahl eine hinreichende Anzahl von Fällen zur umfassenden Prüfung durch Amtsträger ausgewählt wird,²³ als prüfungsbedürftig ausgesteuerte Sachverhalte durch Amtsträger geprüft werden,²⁴ Amtsträger für eine umfassende Prüfung bestimmte Fälle auswählen können²⁵ und das Risikomanagementsystem selbst regelmäßig auf seine Zielerfüllung hin überprüft wird²⁶. Einzelheiten der Risikomanagementsysteme dürfen ausdrücklich nicht veröffentlicht werden.²⁷

cc. Übermittlung von Daten an die Finanzbehörden durch Dritte

Die Vorschrift des § 93c AO enthält allgemeine Regelungen für die Datenübermittlung an die Finanzbehörden durch Dritte. Soweit die Daten übermittelt wurden, soll der Steuerpflichtige künftig auf eigene Angaben in der Steuererklärung verzichten können.²⁸ Nach § 150 Abs. 7 Satz 2 AO gelten die von mitteilungspflichtigen Stellen übertragenen Daten als Angaben des Steuerpflichtigen. Nur wenn der Steuerpflichtige in seiner Steuererklärung eigene, von den übermittelten Daten abweichende Angaben macht, muß der Steuerfall nach § 155 Abs. 4 Satz 3 AO durch einen Amtsträger geprüft werden. Durch die punktuelle Prüfung von Einzelfällen soll einem Qualitätsverlust durch eine automatisierte Finanzverwaltung vorgebeugt und ein technisches

Verwaltungshandeln in verfassungskonforme Bahnen gelenkt werden.²⁹ Um sich nicht dem Vorwurf auszusetzen, dem Finanzamt gegebenenfalls Tatsachen vorzuenthalten, sollte im Zweifel intensiv von dem Freitextfeld Gebrauch gemacht werden. Hierdurch wird die Behörde gezwungen, sich mit Zweifelsfällen sofort zu beschäftigen.

dd. Länderübergreifender Abruf und Verwendung von Daten

Die Vorschrift des § 88b AO wurde mit dem Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens neu eingeführt. Nach § 88b Abs. 1 AO dürfen zur Verhütung, Ermittlung oder Verfolgung von länderübergreifenden Steuerverkürzungen, Steuerverkürzungen von internationaler Bedeutung oder Steuerverkürzungen von erheblicher Bedeutung den Finanzbehörden die im Rahmen eines Verwaltungsverfahrens in Steuersachen, eines Strafverfahrens wegen einer Steuerstraftat oder eines Bußgeldverfahrens wegen einer Steuerordnungswidrigkeit gespeicherten Daten abgerufen und im Wege eines automatisierten Datenabgleichs überprüft, verwendet und gespeichert werden.³⁰ Ziel der Neuregelung war die Schaffung einer Berechtigung, Klardaten aus Verwaltungsverfahren durch die dafür zuständigen zentralen Stellen der Finanzverwaltungen des Bundes und der Länder bei anderen zuständigen Finanzbehörden zu erheben und für die im Gesetz beschriebenen Zwecke zu verwenden.³¹

Die Vorschrift des § 88b AO knüpft den Datenaustausch nicht an das Vorliegen eines Anfangsverdachts, so daß die Regelung eine anlaßlose Rasterfahndung ermöglicht. Aus diesem Grund begegnet die Norm verfassungsrechtlichen Bedenken.³²

18 BT-Drs. 18/7457, S. 69.

19 § 155 Abs. 4 Satz 1 AO: „Die Finanzbehörden können Steuerfestsetzungen sowie Anrechnungen von Steuerabzugsbeträgen und Vorauszahlungen auf der Grundlage der ihnen vorliegenden Informationen und der Angaben des Steuerpflichtigen ausschließlich automationsgestützt vornehmen, berichtigen, zurücknehmen, widerrufen, aufheben oder ändern, soweit kein Anlaß besteht, den Einzelfall durch Amtsträger zu bearbeiten.“

20 Gläser/Schöllhorn, DStR 2016, 1577.

21 BT-Drs. 18/7457, S. 83.

22 Vgl. hierzu unter III.1.

23 § 88 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 AO.

24 § 88 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 AO.

25 § 88 Abs. 5 Satz 3 Nr. 3 AO.

26 § 88 Abs. 5 Satz 3 Nr. 4 AO.

27 § 88 Abs. 5 Satz 4 AO.

28 Beschlußempfehlung und Bericht des Finanzausschusses vom 11.05.2016 zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung – Drs. 18/7457 –, Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, BT-Drs. 18/8434, 122.

29 BT-Drs. 18/7457, S. 49.

30 § 88b Abs. 1 AO.

31 BT-Drs. 18/8434, S. 109.

32 Beckmann, DStR 2017, 971.

ee. Elektronische Bekanntgabe von Verwaltungsakten

Auch automatisationsgestützt erlassene Verwaltungsakte bedürfen der Bekanntgabe. Nach § 122a Abs. 4 Satz 1 AO kann aber auch die Bekanntgabe elektronisch erfolgen. In diesem Fall gilt der zum Abruf bereitgestellte Verwaltungsakt am dritten Tag nach der Absendung der elektronischen Benachrichtigung – entsprechend der Regelung des § 122 Abs. 2 AO – als zugegangen. Die Finanzbehörde trägt die Beweislast für den Zugang der Benachrichtigung.³³ Kann der Zugang nicht nachgewiesen werden, gilt der Verwaltungsakt an dem Tag des tatsächlichen Abrufs als bekanntgegeben.³⁴

2. Reichweite des Datenzugriffs

Nach § 147 Abs. 6 AO ist die Finanzbehörde im Rahmen einer Betriebsprüfung berechtigt, Einsicht in gespeicherte Daten zu nehmen und das Datenverarbeitungssystem des Steuerpflichtigen zur Prüfung dieser Unterlagen zu nutzen.³⁵ Dieser Datenzugriff ist aber nur dann rechtmäßig, wenn das Interesse der Allgemeinheit an einer gleichmäßigen Besteuerung in einem angemessenen Verhältnis zu dem Interesse des Einzelnen an dem verfassungsrechtlich verbürgten Schutz seiner Daten steht.³⁶ Zweifelhaft ist, ob der Datenzugriff im Rahmen der Betriebsprüfung auf den gesamten Datenbestand des Steuerpflichtigen ausgeweitet werden darf. Die Finanzverwaltung begründet dies meist mit dem Hinweis darauf, daß sich bestimmte Daten auch in sog. Vor- oder Nebensystemen der EDV-Buchführung gespeichert seien. Keine hilfreichen Kriterien zu dieser Frage ergeben sich aus den zuvor erwähnten GoBD, die als norminterpretierende Verwaltungsvorschriften ohnehin keine Rechtsnormqualität haben und rechtlich nur für die Finanzverwaltung bindend sind.³⁷ Grundsätzlich gilt, daß dem Steuerpflichtigen das Recht der Erstqualifikation des Datenbestands zukommt.³⁸ Mithin entscheidet der Steuerpflichtige zunächst, welche steuerlich relevanten Daten dem Finanzamt zur Verfügung gestellt werden. Aber auch Daten außerhalb der Buchhaltung, die freiwillig erstellt werden, kann das Finanzamt nach pflichtgemäßem Ermessen nachträglich anfordern, wenn es sich um steuerlich erhebliche Daten handelt.³⁹ Die Befugnis zur Anforderung von Unterlagen steht der Finanzbehörde nach § 147 Abs. 6 AO jedoch nur in Bezug auf solche Unterlagen zu, die von der Aufbewahrungspflicht des § 147 Abs. 1 AO umfaßt sind. Erhebt der Steuerpflichtige deshalb für seine Zwecke Daten, wie beispielsweise Kalkulationsgrundlagen, betriebswirtschaftliche Software oder private Aufzeichnungen über die Verwendung von Geldbeträgen, die nicht aufbewahrungspflichtig sind, so unterliegen sie keiner Vorlagepflicht.⁴⁰

3. Vorsorge gegen übermäßigen Datenzugriff und Rechtsbehelfe

Die Aufforderung zur Vorlage von Daten stellt einen Verwaltungsakt dar, der mit dem Einspruch nach § 347 AO an-

fechtbar ist. Die Aussetzung der Vollziehung kann im Wege des vorläufigen Rechtsschutzes nach §§ 361 AO, 69 FGO beantragt werden. Eine Schätzungsbefugnis steht der Finanzverwaltung aufgrund der Verweigerung der Vorlage nicht aufbewahrungspflichtiger Unterlagen und Daten nicht zu. Denn gem. § 162 Abs. 2 Satz 2 AO ist eine Schätzung nur dann zulässig, wenn der Steuerpflichtige Bücher und Aufzeichnungen, die nach gesetzlichen Vorschriften zu führen sind, nicht vorlegt oder die Buchführung der Besteuerung aufgrund gravierender Mängel nicht zugrundegelegt werden kann.

Um rein praktisch den Datenzugriff der Finanzbehörde auf das gesetzlich Erforderliche beschränken zu können, sollte der Steuerpflichtige aufbewahrungspflichtige Aufzeichnungen von zusätzlichen, zu betriebswirtschaftlichen Zwecken erstellten Aufzeichnungen trennen. Denn fehlt eine Trennung der Datenbestände, ist nach finanzgerichtlicher Rechtsprechung das Vorlageverlangen der Finanzbehörde nach dem gesamten Datenbestand zulässig.⁴¹

33 § 122a Abs. 4 Satz 2 AO.

34 § 122a Abs. 4 Satz 3 AO.

35 Vgl. zum Umfang des in § 147 Abs. 6 AO a.F. geregelten Datenzugriffsrechts: FG Münster, Ur. v. 28.06.2018, 6 K 1929/15, PStR 2018, 305.

36 Drüen in Tipke/Kruse, AO/FGO, Stand: Feb. 2018, § 147 AO Rn. 69.

37 BFH, Ur. v. 16.12.2014, X R 42/13, BStBl. II 2015, 519.

38 Kaligin, Betriebsprüfung und Steuerfahndung, 2014, S. 233.

39 BMF, Schreiben v. 16.07.2001, IV R 2 – S 0316 – 136/01, BStBl. I 2001, 415; FG Münster, Ur. v. 22.08.2000, 6 K 2712/00 AO, EFG 2001, 4.

40 BFH, Ur. v. 24.06.2009, VIII R 80/06, BStBl. II 2010, 452.

41 FG Baden-Württemberg, Ur. v. 16.11.2011, 4 K 4819/08, EFG 2012, 577: „Entgegen der Auffassung der Kl. ist die Aufforderung des Bekl. zur Herausgabe der Daten der Kl. einschließlich der entsprechenden Buchungstexte nicht im Hinblick darauf ermessensfehlerhaft, daß die Kl. die persönlichen Daten der Patienten bislang nicht aussortiert hat. Denn – wie bereits unter I./A./b der Entscheidungsgründe ausgeführt – oblag es der Kl. selbst, eine Trennung der Buchungstexte von den übrigen Daten vorzunehmen und damit die Voraussetzungen für die Herausgabe der vom Bekl. verlangten Daten zu schaffen. Ein Verstoß gegen diese Obliegenheit kann deshalb nicht dem Bekl. angelastet werden, und zwar weder über die Annahme einer Nichtigkeit seines Herausgabeverlangens gemäß § 125 Abs. 2 Nr. 3 AO i.V.m. § 203 Abs. 1 Nr. 3 StGB (vgl. hierzu oben: I./A./b. der Entscheidungsgründe) noch im Wege der Annahme einer Ermessenswidrigkeit des streitgegenständlichen Bescheids (FG Rheinland-Pfalz v. 20.01.2005, 4 K 2167/04, DStRE 2005, 417; FG Nürnberg v. 30.07.2009, 6 K 1286/08, DStRE 2010, 758, Rn. 46 ff., Rev. beim BFH anhängig unter Az. VIII R 44/09). (...) Die mit Bescheid v. 17.07.2008 verlangte Herausgabe der Daten auf Datenträger verstößt auch nicht unter dem Gesichtspunkt gegen die Grenzen des Ermessens des § 147 Abs. 6 AO, dass der Begriff des „Zurverfügungstellens“ der Daten nicht die Mitnahme der Daten aus der Sphäre des Prüfungs-betroffenen umfasste. Der erk. Senat teilt diesbezüglich die Auffassung des FG Hamburg (v. 13. 11. 2006, 2 K 198/05, DStRE 2007, 441, unter Bezugnahme auf die Gesetzesbegründung – BT-Drs. 14/2683, S. 130), wonach die gesetzliche Formulierung „zur Verfügung stellen“ ein umfassendes Bestimmungsrecht und damit auch ein Recht der Finanzbehörde normiere, die auf Datenträger erhaltenen Daten aus der betrieblichen Sphäre des Prüfungs-betroffenen zu entfernen und in die Diensträume der Finanzbehörde mitzunehmen (ebenso: Klein-Rätke, AO, 10. Aufl. 2009, § 147 Rn. 15; a. A.: Drüen, a. a. O., Tz. 80a). Den von der Kl. für einen solchen Fall aufgezeigten Gefahren missbräuchlicher Zugriffe wird nach Überzeugung des erk. Senats durch die strafbewehrte Verpflichtung der Mitarbeiter der Finanzbehörde zur Wahrung des Steuergeheimnisses (§ 30 AO, § 355 StGB) in ausreichendem Maße Rechnung getragen (ebenso: Thüringer FG v. 20. 4. 2005, III 46/05 V, EFG 2005, 1406, BeckRS 2005,26020150).“

Wehrt sich der Steuerpflichtige gegen die Festsetzung eines Verzögerungsgeldes gem. § 146 Abs. 2b AO, weil er dem Vorlageverlangen des Finanzamts nicht oder nicht in vollem Umfang nachkam, ist zu beachten, daß die bloße Behauptung des Steuerpflichtigen, die vorzulegenden Unterlagen seien verloren gegangen, nicht ausreichend ist. Insbesondere bei der behaupteten Unmöglichkeit eines Datenzugriffs ist zu unterscheiden, ob das Datenverarbeitungssystem ein hard- und softwaremäßiges Upgrade erlaubt, so daß dem Datenzugriff genügt werden kann, oder ob auswertbare Daten unwiederbringlich gelöscht wurden. Nur in ersterem Fall ist die Verzögerungsgeldfestsetzung grundsätzlich zulässig. Denn liegen gar keine digital/maschinell auswertbaren Daten mehr vor, wird mit dem Vorlageverlangen etwas objektiv Unmögliches gefordert, so daß eine Verzögerungsgeldfestsetzung ermessensfehlerhaft wäre.⁴²

III. Praktische Bedeutung der elektronischen Daten für die Auswahl von Betrieben zur Betriebsprüfung

Die Sammlung und Vergleichbarkeit sowie die elektronische Verarbeitung von Daten des Steuerpflichtigen haben auch praktische Bedeutung für die Frage, welche Steuerpflichtige zur Durchführung einer steuerlichen Betriebsprüfung ausgewählt werden sollen. Denn die Betriebsprüfung dient gem. § 194 Abs. 1 Satz 1 AO zwar der Ermittlung der steuerlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen, die Auswahl des einzelnen Steuerpflichtigen muß jedoch verhältnismäßig sein. Führt ein Risikomanagementsystem der Finanzverwaltung dazu, daß bestimmte Steuerpflichtige statistisch gesehen unverhältnismäßig häufig mit einem bestimmten Betrieb ausgewählt werden, verstößt dies gegen den aus Art. 3 Abs. 1 GG abgeleiteten Grundsatz der steuerlichen Lastengleichheit.⁴³

1. Verhältnismäßigkeit der Betriebsauswahl

Die Finanzbehörde hat bei der Einleitung einer Betriebsprüfung einen weiten Ermessensspielraum. Dennoch hat die Auswahl eines Betriebs zur Prüfung den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit zu beachten. Liegen außersteuerliche Gründe für eine Prüfungsanordnung, wie zum Beispiel die Anforderung von Informationen zu Geschäftspartnern, um Kontrollmitteilungen zu diesen Geschäftspartnern fertigen zu können⁴⁴, vor, kann dies daher zu einem Ermessensfehler führen. In einem solchen Falle wäre insbesondere zu klären, ob ein Auskunftsverlangen nach § 93 AO gegenüber dem Steuerpflichtigen als Beteiligten oder sogar als anderer Person i.S.d. § 93 Abs. 1 Satz 3 AO nicht der richtigere Weg ist.

Bei der Beurteilung der Verhältnismäßigkeit der Betriebsauswahl sind sog. Routineprüfungen von sog. Anlaßprüfungen zu unterscheiden. Nach § 193 Abs. 1 Satz 1

AO ist eine Betriebsprüfung grundsätzlich zulässig bei Steuerpflichtigen mit Einkünften aus gewerblicher, land- und forstwirtschaftlicher oder freiberuflicher Tätigkeit. Eine Routineprüfung ist dann gegeben, wenn ein von der Finanzministerkonferenz nach Größenklassen für Betriebe vorgegebener Prüfungsturnus eingehalten wird.⁴⁵ Ob die Prüfungsanordnung einer sog. Anlaßprüfung einer besonderen Begründung bedarf, ist dagegen umstritten.⁴⁶ Die Finanzverwaltung hält zur Sicherstellung der Verhältnismäßigkeit und der Ausübung eines gleichmäßigen Auswahlermessens in Verwaltungsanweisungen Risikofaktoren für eine Betriebsprüfung fest, die einen Prüfungsanlaß begründen.⁴⁷ Das Risiko besteht aus Sicht der Finanzverwaltung darin, daß in bestimmten Fällen eine höhere Wahrscheinlichkeit für beabsichtigte oder unbeabsichtigte Fehler des Steuerpflichtigen bei Abgabe der Steuererklärungen besteht. In erster Linie erfolgt die Auswahl zu prüfender Betriebe nach umsatz- und gewinnabhängigen Größenklassen.⁴⁸

2. Grenze der Zweckentfremdung der Betriebsprüfung

Ziel einer Betriebsprüfung ist nach § 194 Abs. 1 Satz 1 AO die Ermittlung der steuerlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen. Verlangt die Finanzverwaltung im Rahmen einer Betriebsprüfung die Vorlage von Unterlagen, die nicht der Überprüfung der steuerlichen Verhältnisse im Rahmen der Prüfungsanordnung, wie etwa der Ermittlung steuerlicher Sachverhalte Dritter, dienen, ist dieses Verlangen rechtswidrig. Dem Finanzamt steht gerade keine unbeschränkte Prüfkompetenz für außersteuerliche Zwecke zu.⁴⁹ Dies gilt insbesondere für Vorlageverlangen im Rahmen einer Betriebsprüfung, die lediglich dem Zweck der Erstellung von Kontrollmitteilungen sowie statistischen Zwecken

42 Finanzministerium Schleswig-Holstein, Erlaß v. 26.10.2010, VI 328 – S 0316-032, BeckVerw 247751.

43 BFH, Ur. v. 02.10.1991, X R 89/89, HFR 1992, 273; FG Baden-Württemberg, Ur. v. 23.10.2002, 1 V 31/02, EFG 2003, 133.

44 Z.B. BFH, Ur. v. 04.10.2006, VIII R 53/04, BStBl. II 2007, 227; BFH, Ur. v. 04.11.2003, VII R 28/01, BStBl. II 2004, 1032.

45 *Drüen*, Modelle und Rechtsfragen zeitnaher Betriebsprüfung, IFSt 2011, 469, abrufbar unter: www.ifst.de/wp-content/uploads/2011/02/469.pdf, zuletzt abgerufen am 27.12.2018; *Kaligin*, Betriebsprüfung und Steuerfahndung, 2014, Seite 179.

46 Bejahend: BFH, Ur. v. 02.09.1988, III R 280/84, BStBl. II 1989, 4; verneinend: BFH, Ur. v. 02.10.1991, X R 89/89, HFR 1992, 273; BFH, Beschl. v. 12.08.2002, X B 210/01, BFH/NV 2003, 3.

47 FinMin NRW, Erlaß betr. Rationalisierung der Betriebsprüfung; Intensivierung der Betriebsprüfung nach Prüfungsschwerpunkten unter Abwägung von Arbeitsaufwand und Prüfungsergebnis bei Beachtung des Grundsatzes der Gleichmäßigkeit der Besteuerung (sog. Rationalisierungserlaß), v. 04.03.1980, S 1540 – 25 – V A 1, DB 1981, 2467.

48 BMF, Ergebnisse der steuerlichen Betriebsprüfung 2017, abrufbar unter www.bundesfinanzministerium.de/Monatsberichte/2018/11/Inhalte/Kapitel-3-Analysen/3-7-ergebnisse-betriebspruefung.html, zuletzt abgerufen am 28.12.2018.

49 BFH, Ur. v. 28.09.2011, VIII R 8/09, BStBl. II 2012, 395; *Kaligin*, Betriebsprüfung und Steuerfahndung, 2014, Seite 184.

dienen, um z.B. Betriebsprüfungen aufgrund statistischer Datenerhebungen effizienter gestalten zu können oder die Datenbasis für allgemeine Statistikzwecke der Gebietskörperschaften oder auch zur Verbesserung der Risikomanagementsystems der Finanzverwaltung i.S.d. § 88 Abs. 5 Satz 1 AO zu erweitern.

3. Rechtsbehelfe

Gegen die Prüfungsanordnung z.B. aufgrund falscher Auswahl ist der Einspruch nach §§ 347 ff. AO gegeben. Durch die Betriebsprüfung gewonnene Erkenntnisse dürfen nicht verwertet werden, wenn Einspruch und anschließende Klage Erfolg haben. Es besteht dann insofern ein Verwertungsverbot.⁵⁰

Ein Antrag auf Aussetzung der Vollziehung der Prüfungsanordnung nach § 69 Abs. 2 Satz 2 Alt. 1 FGO hat nur dann Aussicht auf Erfolg, wenn ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit der Prüfungsanordnung bestehen. Eine unbillige Härte bei Vollzug der Prüfungsanordnung nach § 69 Abs. 2 Satz 2 Alt. 2 FGO ist zu verneinen, da bei einem Obsiegen im Hauptsacheverfahren ein Verwertungsverbot hinsichtlich der erlangten Erkenntnisse besteht.⁵¹

Liegen Anhaltspunkte dafür vor, daß die Betriebsprüfung nicht aus sachlichen Gründen angeordnet wurde, ist eine Verletzung des Auswahlermessens der Finanzverwaltung als Verstoß gegen den Grundsatz der steuerlichen Lastengleichheit konkret zu rügen. Besteht der Verdacht, die Betriebsprüfung werde für außersteuerliche Zwecke mißbraucht, bietet die Akteneinsicht einen Weg, den Grund für die Anordnung einer Außenprüfung herauszufinden. Finanzamt und Finanzgericht sind dann verpflichtet, sich mit einem auf Ermessensfehlgebrauch gestützten Sachvortrag des Steuerpflichtigen auseinanderzusetzen. Hinsichtlich des Akteneinsichtsgesuchs ist jedoch zu berücksichtigen, daß es in Verfahren vor der Finanzbehörde kein allgemeines Recht des Steuerpflichtigen auf Einsicht in die Akten der Steuerverwaltung durch den Steuerpflichtigen selbst oder seinen Berater gibt. Daran hat leider auch die Anpassung der AO an die Regelungen der DS-GVO nichts geändert. Nach allgemeiner Auffassung hat der Steuerpflichtige aber einen aus § 91 AO abgeleiteten Anspruch auf ermessensfehlerfreie Entscheidung, ob ihm im Einzelfall Akteneinsicht gewährt werden kann oder nicht.⁵² Hierbei sind im Einzelfall die Interessen des Steuerpflichtigen und das Interesse der Finanzverwaltung auf einen ordnungsgemäßen Geschäftsablauf gegeneinander abzuwägen. Ein Akteneinsichtsgesuch aus rein wirtschaftlichen Motiven wurde von den Finanzgerichten abgelehnt.⁵³ Bei der Verletzung des Auswahlermessens der Finanzverwaltung kann jedoch eine Verletzung verfassungsrechtlicher Grundsätze gerügt werden, so daß die Finanzverwaltung das Akteneinsichtsgesuch des Steuerpflichtigen nicht ohne dezidierte Auseinandersetzung mit seinem Begehren ablehnen können wird. Da zumindest ein Anspruch auf ermessensfehlerfreie Entscheidung besteht,

kann der Steuerpflichtige eine ablehnende Entscheidung wiederum mit dem Einspruch anfechten. Welche Klage im Anschluß zu erheben ist, ist dagegen umstritten.⁵⁴

IV. Durchführung der Betriebsprüfung – Prüfungsschwerpunkt und Schätzungen

1. Prüfungsschwerpunkte

Zur Sicherstellung einer gleichmäßigen Besteuerung und einer verhältnismäßigen Durchführung der Betriebsprüfung sollen Prüfungsschwerpunkte gebildet werden. Die Prüfung soll auf das Wesentliche beschränkt werden.⁵⁵ Dies dient einer verhältnismäßigen Betriebsprüfung.⁵⁶

Die Finanzverwaltung in Nordrhein-Westfalen veröffentlicht jährlich Listen zu den Prüfungsschwerpunkten der jeweiligen Finanzamtsbezirke.⁵⁷ Ferner ermöglicht die E-Bilanz dem Finanzamt eine automatisierte Auswertung der Unternehmensstammdaten und Abschlußdaten.⁵⁸ Ob hieraus ein erhöhtes Betriebsprüfungsrisiko für den Steuerpflichtigen besteht, konnte dieser in der Vergangenheit anhand eines online abrufbaren und kostenfreien Analyse-Tools der KPMG selbst überprüfen.⁵⁹ Dieser Abgleich schaffte Waffengleichheit zwischen Steuerpflichtigem und Finanzverwaltung, diente der Vermeidung von Rückfragen und ermöglichte eine bessere Vorbereitung späterer Betriebsprüfungen, da bereits vor Abgabe der Bilanz dem Steuerpflichtigen die Risikofelder bekannt waren.

Typische Sachverhalte, die erfahrungsgemäß eine Prüfung begründen, sind unter anderem ein Wechsel bei den Gesellschaftern, grenzüberschreitende Sachverhalte oder Geschäfte mit nahen Angehörigen.

50 BFH, Beschl. v. 04.10.1991 VIII B 93/90, BStBl. II 1992, 59; BFH, Urte. v. 17.12.2002 X S 10/02, BFH/NV 2003, 296.

51 BFH, Urte. v. 17.12.2002 X S 10/02, BFH/NV 2003, 296.

52 Brockmeyer in Klein, AO, § 91 Rn. 4; Tipke, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 91 AO Rn.12; Söhn in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 91 RN. 128; AOAe zu § 91 Nr. 4; OFD Koblenz, Verf. betr. Akteneinsicht im Verwaltungsverfahren in Steuersachen v. 24.03.2005, S 0226 A – St 35 1, DStR 2005, 1613.

53 FG Hessen, Urte. v. 16.03.1990, 1 K 4538/89, EFG 1990, 503.

54 Für die Verpflichtungsklage: Söhn, Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 91 Rn.136; für die sonstige Leistungsklage; FG Niedersachsen, Urte. v. 08.12.1992, I 368/89, EFG 1993, 531; FG Saarland, Urte. v. 04.11.1994, 1 K 151/94, EFG 1995, 156.

55 § 7 BpO: ¹Die Außenprüfung ist auf das Wesentliche abzustellen. ²Ihre Dauer ist auf das notwendige Maß zu beschränken. ³Sie hat sich in erster Linie auf solche Sachverhalte zu erstrecken, die zu endgültigen Steuerausfällen oder Steuererstattungen oder -vergütungen oder zu nicht unbedeutenden Gewinnverlagerungen führen können.“

56 Vgl. hierzu III.1.

57 FinMin NRW, Prüffelder für das Kalenderjahr 2018, abrufbar unter www.finanzverwaltung.nrw.de/de/prueffelder-fuer-das-kalenderjahr-2018, zuletzt abgerufen am 27.12.2018.

58 Henselmann/Haller, DStR 2018, 1033.

59 Zum E-Bilanz Risk Analyzer der KPMG www.eriska.de.

Im Zusammenhang mit der Einführung eines Risikomanagementsystems der Finanzverwaltung im Sinne des § 88 Abs. 5 Satz 1 AO ist eine Veröffentlichung der Einzelheiten des Risikomanagementsystems nun ausdrücklich nicht vorgesehen, um eine Gefährdung der Gleichmäßigkeit und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung zu verhindern.⁶⁰ Der Gesetzgeber wollte damit verhindern, daß der Steuerpflichtige sein Erklärungsverhalten an das Risikomanagementsystem der Finanzverwaltung anpaßt.⁶¹

Wie in der Vergangenheit bleibt dem Steuerpflichtigen bis zur tatsächlichen Durchführung der Betriebsprüfung verborgen, welche individuellen Prüfungsschwerpunkte der Prüfer setzen wird. Eine Änderung des Status quo zu Lasten des Steuerpflichtigen resultiert hieraus nicht, wenn der Steuerpflichtige wie bisher auf die Erfahrungen vorangegangener Prüfungen und die erfahrungsgemäß Prüfungsschwerpunkte bildenden Fälle zurückgreifen kann. Dennoch könnte mit einer Offenlegung des Risikomanagementsystems auch ein deutlich schnellerer Abschluß der Betriebsprüfung verbunden sein. Die Begründung der Gesetzesmaterialien, ein dem Risikomanagementsystem angepaßtes Erklärungsverhalten verhindern zu wollen, überzeugt daher nicht. Vielmehr bestehen – wie auch schon in der Vergangenheit – keine aus der Systematik des Gesetzes oder den verfassungsmäßigen Grundsätzen der horizontalen und vertikalen Belastungsgleichheit zur Sicherung einer gleichmäßigen Besteuerung ableitbaren Gründe für die Verheimlichung der Einzelheiten des Risikomanagements der Finanzverwaltung. Soweit der Gesetzgeber mit der erwähnten Anpassung des Erklärungsverhaltens auf Handlungen abzielt, die eine Steuerstrafbarkeit begründen könnten, wären auch aus dem aus Art. 6 Abs. 3 lit. d EMRK abgeleitete Gebot der Waffengleichheit ausführliche Detailinformationen über das Risikomanagementsystem der Finanzverwaltung zu fordern. Denn das Recht auf Waffengleichheit gilt unabhängig von der formellen Einleitung eines Ermittlungsverfahrens bereits dann, wenn tatsächlich eine Gegnerstellung feststellbar ist.⁶²

2. Schätzung und Schätzungsfehler

Legt der Steuerpflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Steuergesetzen zu führen hat, nicht vor oder kann die Buchführung nach § 158 AO aufgrund gravierender Mängel der Besteuerung nicht zugrunde gelegt werden, darf das Finanzamt die Besteuerungsgrundlagen nach § 162 Abs. 2 Satz 2 AO schätzen.

Werden Buchungen mittels eines Datenverarbeitungssystems nicht unveränderlich festgeschrieben, versagt die Finanzverwaltung den elektronischen Büchern und Aufzeichnungen die Ordnungsmäßigkeit und ist zur Schätzung der Besteuerungsgrundlagen berechtigt.⁶³ Bei dem Einsatz programmierbarer Kassensysteme eröffnet sogar schon das Fehlen der Anweisungen zur Kassenprogrammierung sowie der Programmierprotokolle über die Dokumentation nach-

träglicher Änderungen als sog. sonstige Organisationsunterlagen im Sinne des § 147 Abs. 1 Nr. 1 AO grundsätzlich die Schätzungsbefugnis des Finanzamts. In diesem Fall liegt ein formeller Mangel der Buchführung vor,⁶⁴ den der Steuerpflichtige entkräften kann durch den Nachweis, daß die von ihm verwendete elektronische Kasse trotz ihrer Programmierbarkeit keine Manipulationsmöglichkeit eröffnete.⁶⁵

Die Finanzverwaltung ist bei der Wahl der Schätzungsmethode grds. frei.⁶⁶ Mit der Geldverkehrs- oder Vermögenszuwachsrechnung⁶⁷, dem Zeitreihenvergleich⁶⁸ oder dem inneren und äußeren Betriebsvergleich stehen der Finanzverwaltung verschiedene Methoden zur Verfügung, wobei diejenige zu wählen ist, die die Besteuerungsgrundlagen mit der größtmöglichen Wahrscheinlichkeit ermittelt.⁶⁹ Zudem muß die Hinzuschätzung auf Plausibilität hin überprüft werden können.⁷⁰ Das Schätzungsergebnis muß schlüssig, wirtschaftlich möglich und vernünftig sein.⁷¹ Die Schätzung anhand eines Sicherheitszuschlages ist bei einer Pflichtverletzung des Steuerpflichtigen gerechtfertigt.⁷² Allerdings muß die Schätzung auch in diesem Fall in einem vernünftigen Verhältnis zu den erklärten und nicht

60 § 88 Abs. 5 Satz 4 AO.

61 BT-Drs. 18/7457, S. 70.

62 Münchener Kommentar zur StPO, 1. Aufl. 2018, EMRK Art. 6 Rn. 307; EGMR, Ur. v. 17.05.1990, 12005/86 – Borghers/BEL; EGMR, Ur. v. 07.06.2001, 39594/98, NLMR 2001, 115 – Kress/FRA.

63 BMF, Schreiben v. 14.11.2014, IV A 4 – S 0316/13/10003, BStBl. I 2014, 1450, Rn. 112; *Goldshteyn/Thelen*, DStR 2015, 326.

64 BFH, Ur. v. 25.03.2015, X R 20/13, BStBl. II 2015, 743.

65 BFH, Ur. v. 25.03.2015, X R 20/13, BStBl. II 2015, 743; BFH, Beschl. v. 11.01.2017, X B 104/16, BFH/NV 2017, 561; *Bleschik*, DStR 2018, 1050 (1058).

66 BFH, Beschl. v. 07.02.2017, X B 79/16, BFH/NV 2017, 774.

67 FG Hamburg, Ur. v. 05.03.2018, 3 K 205/15, BeckRS 2018, 8007: „Die Vermögenszuwachsrechnung und Geldverkehrsrechnung beruhen auf dem Grundgedanken, dass ein Steuerpflichtiger während eines bestimmten Zeitraums so viele Einkünfte – aus welcher Quelle auch immer – erzielt haben muss, wie er während dieses Zeitraums an Vermögen gebildet und Werten verbracht hat. Um diesen Grundgedanken zu verwirklichen, müssen im Wege der Verprobung die Geldflüsse innerhalb des Haushalts des Steuerpflichtigen nachvollzogen werden (BFH-Urteil vom 08.11.1989 X R 178/87, BFHE 159, 20, BStBl. II 1990, 268).“

68 Zur Methode des Zeitreihenvergleichs, BFH, 25.03.2015, X R 20/13, BStBl. II 2015, 743: „Sie ist dadurch gekennzeichnet, dass für jede Woche eines Kalenderjahres sowohl der wöchentliche Wareneinsatz als auch der Betrag der wöchentlichen Einnahmen ermittelt wird. Aus dem Vergleich dieser beiden Größen ergibt sich für jede Woche ein Rohgewinnaufschlagsatz. Die Finanzverwaltung sieht nun den höchsten Rohgewinnaufschlagsatz, der sich für einen beliebigen Zehn-Wochen-Zeitraum des Kalenderjahres ergibt, als maßgebend für das Gesamtjahr an.“

69 BFH, Ur. v. 25.03.2015, X R 20/13, BStBl. II 2015, 743; BFH, Ur. v. 19.7.2011, X R 48/08, BFH/NV 2011, 2032.

70 BFH, Ur. v. 20.03.2017, X R 11/16, BStBl. II 2017, 992.

71 BFH, Ur. v. 20.03.2017, X R 11/16, BStBl. II 2017, 992.

72 BFH, Ur. v. 15.04.2015, VIII R 49/12, BeckRS 2015, 95104.

erklärten Einnahmen stehen.⁷³ Außerdem muß das Finanzamt auch in diesem Fall tatsächliche Anhaltspunkte für die zutreffende Höhe der Besteuerungsgrundlagen, das Vorbringen des Steuerpflichtigen oder eine an sich fehlerhafte Buchführung zu berücksichtigen.⁷⁴

Die Finanzverwaltung darf es sich somit nach höchstgerichtlicher Rechtsprechung bei der Schätzung von Besteuerungsgrundlagen nicht zu leicht machen. Die tatsächlichen Verhältnisse sind immer zu berücksichtigen. Hierin liegt der Schlüssel zu einer erfolgreichen Anfechtung einer

Schätzung durch das Finanzamt, wenn aufgrund besonderer Umstände des Einzelfalls eine geringere Besteuerungsgrundlage angenommen werden kann.

(Beitrag wird fortgesetzt)

73 BFH, Urt. v. 26.10.1994, X R 114/92, BFH/NV 1995, 373.

74 BFH, Beschl. v. 26.02.2018, X B 53/17, BFH/NV 2018, 820.

RdW Band 248
Schriftenreihe
»Das Recht der Wirtschaft«
Gruppe Wirtschaftsrecht

Das Wichtigste:

- Rechtsnatur von Kryptowährungen 11
- Übertragung 36
- Überweisungsfehler 62
- Rückabwicklung und Vollstreckung 66
- Sicherung von Kryptoguthaben 77
- Rechtslage bei Hacking 79
- Spezialprobleme bei Unternehmen 102
- Blockchain und Fangle 112

FILBINGER
Bitcoin & Co.
Kryptowährungen einfach erklärt

AUCH ALS
E-Book

WWW.BOORBERG.DE

Bitcoin & Co.
Kryptowährungen einfach erklärt
von Konstantin Filbinger, Rechtsanwalt
2018, 116 Seiten, € 18,90
Das Recht der Wirtschaft, Band 248
ISBN 978-3-415-06399-0

 Leseprobe unter
www.boorberg.de/9783415063990

Blockchain, Bitcoin, ICO, Token, Smart Contract?

Seit einiger Zeit geistern diese Begriffe durch die Medien und produzieren Schlagzeilen. Insbesondere Bitcoins und andere Kryptowährungen sind dabei als neuartige Zahlungs- und Investmentmöglichkeiten im Gespräch.

Die Broschüre erläutert nach einer Einleitung zum Hintergrund des Aufkommens von Kryptowährungen Grundzüge der Blockchain-Technologie und deren Funktionsweise. Im Anschluss liegt der Fokus auf praxisrelevanten Fragen wie dem rechtlichen Schutz von Kryptoguthaben (auch vor sog. Hacking-Attacken), deren Vererbung oder Schenkung sowie weiteren ausgewählten Problemstellungen, u.a. im Familien-, Minderjährigen- und Insolvenzrecht sowie in der betrieblichen Praxis.

Das Buch gibt Rechtskundigen und interessierten Laien insbesondere einen Überblick über die mit Kryptowährungen in der Praxis verbundenen Rechtsfragen.

Die 5 wichtigsten Fragen zur DSGVO.

Warum ist eine ausreichende Datenschutzdokumentation wichtig?

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

Wie stelle ich die Datenschutzdokumentation in der Kanzlei sicher?

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

Wenn ich weder Zeit noch vertiefte Datenschutzkenntnisse habe?

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

Warum soll ich jetzt zur DatenschutzDOKU wechseln?

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

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

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



Datenschutzformulare für die
Rechtsanwaltskanzlei

Arbeitsmappe mit CertiFORM-CD-ROM

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

Arbeitsmappe und CD-ROM mit Updates,
2018, etwa 20 Seiten Einführung + Materialien,
einschl. Ordner, DIN A4, € 179,-
ISBN 978-3-415-06302-0



Weitere Informationen unter
www.boorberg.de/9783415063020

Zuwendungen unter Ehegatten – Wann sind Geschenke nicht nur schenkungsteuerpflichtig, sondern auch strafrechtlich relevant?

Dr. Rainer Spatscheck und Tina Stiehler, Kantenwein Zimmermann Spatscheck & Partner, München*

A. Einführung

Schenkungen zwischen Ehegatten sind grundsätzlich schenkungsteuerpflichtig. Wie schnell aber Ehegatten unbeabsichtigt Zuwendungen untereinander ausführen, ohne sich über die schenkungsteuerlichen Konsequenzen Gedanken zu machen, zeigen Klassiker wie der Erwerb der gemeinsamen Immobilie, obwohl der Kaufpreis nur von einem Ehepartner gezahlt wird, oder auch das gemeinsame Oder-Konto. Die Finanzbehörden beschäftigen sich immer wieder mit solchen Sachverhalten – nicht nur auf der steuerlichen, sondern auch auf der strafrechtlichen Ebene. Einen Ausweg aus der Schenkungsteuerfalle bietet häufig § 29 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG, auch als „Güterstands-Schaukel“ bekannt, wonach die Steuer rückwirkend für die Vergangenheit erlischt, soweit die unentgeltliche Zuwendung auf eine Zugewinnausgleichsforderung angerechnet wird.

B. Schenkungsteuerliche Relevanz

Zuwendungen unter Ehegatten haben im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht eine besondere Bedeutung. Sie kommen relativ häufig vor und weisen Besonderheiten auf, die sich aus der ehelichen Lebens- und Wirtschaftsgemeinschaft und dem Güterstand ergeben.

Die meisten Ehen werden nach dem Motto „was mein ist, ist auch dein“ gelebt. Alles was während der Ehe erwirtschaftet wird, soll beiden Ehegatten hälftig zustehen. Daher werden z. B. die Einkünfte auf ein Gemeinschaftskonto eingezahlt, um gemeinsames Vermögen aufzubauen. Daß es hierbei zu steuerbaren Schenkungen zwischen den Ehegatten kommen kann, bleibt oftmals unerkannt.

I. Grundsätzliche Bedeutung von Schenkungen unter Ehegatten im Schenkungsteuerrecht

Grundsätzlich unterliegen Ehegattenzuwendungen der Schenkungsteuer nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG. Hierunter fallen alle freigebigen Zuwendungen unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird. Früher war umstritten, ob ehebedingte (unbenannte) Zuwendungen zwischen Ehegatten die Voraussetzungen einer solchen freigebigen Zuwendung erfüllen oder aus ehebedingten Motiven erfolgten. Seit vielen Jahren ist jedoch durch die Rechtsprechung des BFH geklärt, daß

solche unentgeltlich erfolgen und damit Schenkungsteuer auslösen.¹ Auch wenn dies schon mehrere Jahre geklärt ist, kommt es heute immer noch häufig vor, daß Ehegatten in die „Schenkungssteuerfalle“ tappen.

Beispielsweise erwerben die Ehegatten gemeinsam eine Immobilie, obwohl der Kaufpreis nur von einem von ihnen gezahlt wird. Während die Zuwendung des Familienheims nach § 13 Abs. 1 Nr. 4a ErbStG schenkungsteuerfrei ist, ist die Übernahme des Kaufpreises für eine Immobilie zur Kapitalanlage oder für das Ferienhaus schenkungsteuerpflichtig. Ein weiteres Beispiel ist das sog. Oder-Konto. Die Zahlung eines Ehegatten auf ein Gemeinschaftskonto (Oder-Konto) werden als freigebige Zuwendung an den anderen Ehegatten der Schenkungsteuer unterworfen. Oft wird auch versäumt, solche Zuwendungen dem zuständigen Finanzamt anzuzeigen, da von keiner schenkungsteuerlichen Relevanz ausgegangen wird. Der Erwerber und auch der Schenker einer freigebigen Zuwendung sind nach § 30 Abs. 1, 2 ErbStG zur Anzeige innerhalb von drei Monaten nach Ausführung der Schenkung verpflichtet, es sei denn, ein Notar oder ein Gericht ist nach § 30 Abs. 3 ErbStG zur Anzeige verpflichtet. So soll der Finanzverwaltung Kenntnis von einem ggf. steuerpflichtigen Vorgang verschafft werden.² Eine Anzeige ist hingegen nicht notwendig bei einer eindeutig fehlenden Steuerpflicht, etwa weil die Freibeträge unterschritten werden.³ Dies ergibt sich aus folgender Überlegung: Nach dem BFH entfällt die Pflicht zur Abgabe der Steuererklärung nach § 31 ErbStG, wenn einwandfrei und klar feststeht, daß eine Steuerpflicht nicht gegeben ist.⁴ Dies muß auch für die Anzeigepflicht nach § 30 Abs. 1, 2 ErbStG gelten, um eine ausufernde Handhabung zu vermeiden.

Zeigen die Ehegatten die freigebigen Zuwendungen untereinander nicht dem zuständigen Finanzamt an und geben auch keine Schenkungsteuererklärung ab, verjähren die nicht festgesetzten Schenkungsteuern grundsätzlich

* RA/FASr/FAstr Dr. Rainer Spatscheck ist Partner, RA'in Tina Stiehler ist Associate bei Kantenwein Zimmermann Spatscheck & Partner PartmbB, München.

1 BFH, Urteil v. 02.03.1994 – II R 59/92, ZEV 1994, 188.

2 Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG, 55. EL Mai 2018, § 30 Rn. 1.

3 Ebenso Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG, 55. EL Mai 2018, § 30 Rn. 16.

4 BFH, Beschluß v. 11.06.1956 – II 56/57 U, BStBl. II 1958, 339; so auch FG München, Urteil v. 15.06.2005 – 4 K 4977/03 –, juris.

nicht. Denn die Verjährung beginnt bei Schenkungen erst in dem Zeitpunkt, in dem das Finanzamt von der Schenkung Kenntnis erlangt oder der Schenker verstirbt (§ 170 Abs. 5 Nr. 2 AO). Die Festsetzungsverjährung bei Schenkungen birgt daher ein unüberschaubares Risiko für freigebige Zuwendungen – nicht nur für Ehegatten –, die in der Vergangenheit erfolgt und bis heute den Finanzämtern nicht angezeigt sind. Noch über Jahrzehnte hinweg können so nicht nur Schenkungsteuern rückwirkend festgesetzt, sondern ggf. auch Hinterziehungszinsen erhoben werden, die dann oft das Mehrfache der Steuerschuld betragen.

II. Ausnahme bei üblichen Gelegenheitsgeschenken i.S.d. § 13 Abs. 1 Nr. 14 ErbStG

Von dem Grundsatz, daß jede freigebige Zuwendung unter Lebenden gemäß § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG, soweit durch diese der Bedachte auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird, eine steuerpflichtige Schenkung ist, gibt es eine Ausnahme. Denn „übliche Gelegenheitsgeschenke“ sind nach § 13 Abs. 1 Nr. 14 ErbStG von der Schenkungsteuer befreit.

Die Frage, was ein übliches Gelegenheitsgeschenk konkret ist, läßt sich pauschal allein anhand des kurzen und prägnanten Wortlautes des Gesetzes nicht beantworten. Es gibt nur wenig Rechtsprechung, anhand der unbestimmte Rechtsbegriff „übliches Gelegenheitsgeschenk“ greifbar gemacht werden kann. Auch in der Literatur gibt es ein weites Spektrum von Ansichten, was als übliches Gelegenheitsgeschenk anzusehen ist und was nicht. Auch gerade zwischen Ehegatten ist die Einordnung schwierig, da Vermögensübertragungen häufiger vorkommen. Daher überrascht es, daß die Befreiungsvorschrift nicht häufiger Gegenstand der Rechtsprechung ist.

Daß die Schenkung einer Immobilie bzw. auch nur eines Anteils an der Immobilie kein Gelegenheitsgeschenk ist, dürfte verständlich sein. Aber was ist mit wertvollem Schmuck zum Hochzeitstag? Wie teuer darf der Schmuck sein, daß er noch als ein übliches Gelegenheitsgeschenk anzusehen ist? Oder gibt es überhaupt eine Wertgrenze?

Historisch betrachtet sind Gelegenheitsgeschenke Zuwendungen, die aufgrund sittlicher Pflichten oder einer auf den Anstand zu nehmenden Rücksicht geleistet wurden. Dieser Anknüpfungspunkt geht zurück auf § 534 BGB, bei dem sich der Steuerpflichtige der Zuwendung aus tatsächlichen, sittlichen oder moralischen Gründen praktisch nicht entziehen kann.⁵ Aus diesem historischen Anknüpfungspunkt ist bei dem Begriff „übliches Gelegenheitsgeschenk“ eine relative Betrachtungsweise anzuwenden. Hierbei ist insbesondere auf die Vermögensverhältnisse des Schenkers, die Beziehung des Schenkers zum Beschenkten sowie die Lebensgewohnheiten der beteiligten Bevölkerungskreise abzustellen.⁶ Da die Leistungsfähigkeit des Schenkers entscheidend ist, steht dies jedoch im Widerspruch zum Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Denn die relative Betrachtungsweise führt dazu, daß

bei guten Einkommens- und Vermögensverhältnissen des Schenkers auch wertmäßig hohe Geschenke noch als „üblich“ anzusehen wären. Wohingegen ein solches Geschenk von einem Schenker, der in weniger guten Einkommens- und Vermögensverhältnissen lebt, steuerpflichtig wäre, da es nicht mehr „üblich“ ist. Dennoch sieht das Gesetz zur Bestimmung der Üblichkeit keine allgemein gültigen Wertgrenzen vor.

1. Kriterien zur Auslegung des unbestimmten Rechtsbegriffs „übliches Gelegenheitsgeschenk“

Übliche Gelegenheitsgeschenke werden definiert als solche Zuwendungen, die sowohl vom Anlaß her als auch nach ihrer Art und ihrem Wert in weiten Kreisen der Bevölkerung verbreitet sind.

a) Anlaß

Es muß sich also um ein Gelegenheitsgeschenk handeln, was nach dem Wortlaut schon impliziert, daß es einen Anlaß für das Geschenk geben muß. Ein solcher Anlaß kann z.B. ein Geburtstag, Weihnachten, Abitur oder der Hochzeitstag sein. Der Anlaß darf sich allerdings nicht allein auf die Person des Schenkers beziehen. So ist es z.B. nicht üblich, daß der Schenker zu seinem eigenen Geburtstag seiner Ehefrau Wertpapiere schenkt.⁷ Der Anlaß muß sich daher auch in der Person des Beschenkten verwirklichen. Z.B. hat das FG Hamburg eine Schenkung von Wertpapieren an die Ehefrau zur Goldenen Hochzeit als Gelegenheitsgeschenk qualifiziert.⁸

b) Art des Geschenkes

Freigebige Zuwendungen werden weiter nur dann als übliche Gelegenheitsgeschenke begünstigt, wenn sie einer bestimmten Art angehören. Die Feststellung, ob die Art der Zuwendung üblich ist, ist schon schwieriger zu treffen, als den konkreten Anlaß zu bestimmen. Denn hier ist noch nicht abschließend geklärt, welche konkrete Art der Zuwendung hierunter fällt. Jedenfalls muß es sich bei der Zuwendung um einen Gegenstand handeln, der üblicherweise bei besonderen Gelegenheiten als Aufmerksamkeit hingegeben wird.

Die Rechtfertigung dafür, daß übliche Gelegenheitsgeschenke von der Schenkungsteuer befreit sind, liegt darin, daß das Geschenk nicht eine über das gewöhnliche Verhalten hinausgehende Freigebigkeit in sich trägt, weil es nicht auf eine ins Gewicht fallende Bereicherung des Empfängers abzielt und weil sich der Schenker zu dem Geschenk nach

5 Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG, 55. EL Mai 2018, § 13 Rn. 165.

6 Schienke-Ohletz in von Oertzen/Loose, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, 1. Aufl. 2017, § 13 Rn. 75.

7 Viskorf in Viskorf/Knobel/Schuck/Wälzholz, ErbStG, 4. Aufl. 2012, § 13 Rn. 143.

8 FG Hamburg, Urteil v. 31.10.1966 – II 150/65, EFG 1967, 131.

der Anschauung der Bevölkerungskreise, in denen er sich bewegt, verpflichtet fühlt.⁹ Daher sind solche Geschenke, mit denen der Schenker ein besonderes Ziel verfolgt, z. B. eine Änderung der Vermögensverhältnisse des Beschenkten oder den Unterhalt des Beschenkten nachhaltig zu sichern, nicht als übliche Gelegenheitsgeschenke anzuerkennen.¹⁰ Solche Geschenke, die mit der Absicht einer vorweggenommenen Erbfolge übertragen werden, fallen daher nicht unter die Befreiungsnorm.

In der Literatur haben sich hierzu unterschiedliche Einarordnungen, welche Art eines Geschenkes als übliches Gelegenheitsgeschenk qualifiziert, gebildet:

Nach *Viskorf*¹¹ dürften jede Art von Geld- und Sachgeschenken als im üblichen Rahmen angesehen werden, da es für die Frage der Art des Geschenkes keinen objektiven Maßstab gibt. Ebenso wie *Jülicher*¹² will *Viskorf* die Grenze bei Grundstücken oder Betriebsvermögen ziehen, da diese üblicherweise im Wege der vorweggenommenen Erbfolge übertragen werden.

*Jülicher*¹³ ist hierbei konkreter, so daß nach ihm Technikgeräte, aber auch ein Auto, Schmuck oder ein Sparkonto als Gelegenheitsgeschenke angesehen werden dürften.

Hingegen subsumiert *Schienze-Ohletz*¹⁴ Sparbücher und Wertpapierdepots in der Regel nicht unter den Begriff des Gelegenheitsgeschenkes. Auch falle der Grundbesitz nicht hierunter, weil es kein typisches Geschenk sei.

Nach *Meincke/Hannes/Holtz*¹⁵ können generell wertvolle Geschenke, wie z. B. Schmuck, Geld, Wertpapiere, Autos etc., nicht als Gelegenheitsgeschenke i. S. d. § 13 Abs. 1 Nr. 14 ErbStG angesehen werden.

Allein anhand dieses Meinungsspektrums zeigt sich, daß eine individuelle Betrachtungsweise, die die Vermögensverhältnisse der Beteiligten und den jeweiligen Bevölkerungskreis anhand einer Gesamtbeurteilung im Einzelfall berücksichtigt, nicht zu einer befriedigenden Antwort auf die Frage der Üblichkeit eines Gelegenheitsgeschenkes führt. Lediglich einig ist man sich darüber, daß Grundbesitz und Betriebsvermögen keine Art eines üblichen Gelegenheitsgeschenkes ist. Darüber, ob auch Sparbücher oder Wertpapiere begünstigt sind, ist man sich uneinig. Selbst Schmuck halten *Meincke/Hannes/Holtz* nicht für begünstigt und stellen auf das Kriterium „wertvoll“ ab. Damit stellt sich die Anschlußfrage, was ist wertvoll? Dies läßt sich ohne eine gesetzlich vorgegebene Wertgrenze ebenfalls nur individuell und im Einzelfall bestimmen.

Ein weiteres Kriterium zur Frage der üblichen Art des Gelegenheitsgeschenkes ist im konkreten Einzelfall darauf abzustellen, ob das Geschenk zum Anlaß paßt. „Üblich“ dürfte in den entsprechenden Kreisen daher ein Auto zum 18. Geburtstag oder zum Führerschein sein. Unter Ehegatten dürften auch Schmuck und Uhren zum Hochzeitstag, zu Weihnachten oder zum Geburtstag üblich sein. Ob aber ein Auto zum Hochzeitstag oder zu Weihnachten ein übliches Geschenk darstellt, ist fraglich.¹⁶

c) Wert des Geschenks

Am schwierigsten ist jedoch die Beurteilung des Gelegenheitsgeschenkes hinsichtlich des üblichen Werts. Denn wie bereits erwähnt, kann die Frage weder aus dem Gesetzestext noch durch die Rechtsprechung eindeutig beantwortet werden. Daher ist die wertmäßige Abgrenzung eines steuerfreien Gelegenheitsgeschenkes zu einer steuerpflichtigen freigebigen Zuwendung das eigentliche Problem dieser Befreiungsvorschrift.

Zur Frage, wie der übliche Wert eines Gelegenheitsgeschenkes zu bestimmen ist, werden folgende Ansätze diskutiert.

■ Festlegung einer absoluten Obergrenze:

Stimmen in der Literatur sehen in der Anwendung von absoluten Höchstgrenzen einen geeigneten Ansatz, um die Üblichkeit eines Gelegenheitsgeschenkes zu definieren, damit Rechtssicherheit zu schaffen und dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu genügen.¹⁷

Zudem hat das FG Hessen mit Urteil vom 24.02.2005¹⁸ entschieden, daß Zuwendungen von 80.000 DM für eine Haus- und Gartenrenovierung und die Zuwendung eines PKW im Wert von 73.000 DM als Weihnachtsgeschenk sowohl von der Art als auch vom Wert keine üblichen Gelegenheitsgeschenke i. S. d. § 13 Abs. 1 Nr. 14 ErbStG darstellen. Zwar sei auch nach dem FG Hessen grundsätzlich die Üblichkeit eines Geschenkes aus den Lebensgewohnheiten der jeweiligen Bevölkerungskreise abzuleiten, die allerdings einem ständigen Wandel unterliegen. Dabei sei immer auf das Gesamtbild des Einzelfalles abzustellen, wobei als Kriterien die verwandtschaftliche/persönliche Beziehung zwischen Schenker und Beschenktem, der Anlaß des Geschenkes, die Vermögensverhältnisse des Schenkers und die Wiederholbarkeit des Geschenkes zu berücksichtigen seien. Obwohl demzufolge keine allgemeinen Wertgrenzen aufgestellt werden können, führt das FG Hessen weiter aus, daß aber selbst bei großem Wohlstand eine Grenze bestehen müsse, die sich aus der allgemeinen Verkehrsanschauung

9 *Hannes/Holtz* in *Meincke/Hannes/Holz*, ErbStG, 17. Aufl. 2018, § 13 Rn. 65.

10 *Hannes/Holtz* in *Meincke/Hannes/Holz*, ErbStG, 17. Aufl. 2018, § 13 Rn. 65.

11 *Viskorf* in *Viskorf/Knobel/Schuck/Wälzholz*, ErbStG, 4. Aufl. 2012, § 13 Rn. 144.

12 *Jülicher* in *Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk*, ErbStG, 55. EL Mai 2018, § 13, Rn. 167.

13 *Jülicher* in *Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk*, ErbStG, 55. EL Mai 2018, § 13, Rn. 167.

14 *Schienze-Ohletz* in *von Oertzen/Loose*, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, 1. Aufl. 2017, § 13 Rn. 76.

15 *Hannes/Holtz* in *Meincke/Hannes/Holz*, ErbStG, 17. Aufl. 2018, § 13 Rn. 65 a.E.

16 So auch *Stoklassa/Feldner* in *ErbStB* 2014, 69, 70.

17 *Stoklassa/Feldner* in *ErbStB* 2014, 69, 72.

18 Hessisches FG, Urteil v. 24.02.2005 – 1 K 3480/03, DStRE 2005, 1023; ebenso RFH, Urteil v. 07.06.1929, RStBl. 1929, 497; FG Hamburg, Urteil v. 31.10.1966 – II 150/65, EFG 1967, 131.

über die Üblichkeit von Geschenken herleite. Nach Ansicht des Senats stellen die Zuwendungen in dieser Größenordnung in den überwiegenden Bevölkerungskreisen keine üblichen Weihnachtsgeschenke mehr dar.

■ Verhältnis zur Vermögenssubstanz des Schenkers:

Das FG Köln befaßte sich im Urteil vom 08.05.2001¹⁹ mit der Frage, ob ein Gelegenheitsgeschenk entsprechend den Vermögensverhältnissen des Schenkers üblich ist. Im zu entscheidenden Fall ging es um eine Zuwendung i.H.v. 34% des Vermögens an entfernte Verwandte des Schenkers. Das FG führte aus, daß dieser Betrag die in der Kommentarliteratur vorgeschlagenen Höchstgrenzen von 0,5 bis 1,0 v.H. des Schenkervermögens um ein Vielfaches übersteige. Ob sich der Senat dieser Begrenzung anschließe, könne dahinstehen, denn daß jemand einem entfernten Verwandten insgesamt 34% seines Vermögens unentgeltlich zuwende, dürfe auch in den Bevölkerungskreisen, in denen der Schenker lebte, nicht verbreitet sein.

Auch das hessische FG im Urteil vom 24.02.2005 lehnte die Üblichkeit auch unter der Berücksichtigung der Vermögensverhältnisse des Schenkers ab. Jedoch führt es weiter aus, daß die Üblichkeit eines Geschenkes nicht nach einem bestimmten Hundertsatz des Vermögens des Schenkers zu bestimmen sei.

■ Freibeträge aus § 13 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG:

*Geck*²⁰ will die Freibeträge aus § 13 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG als Orientierungspunkt ansehen, so daß ein Gelegenheitsgeschenk in dieser Höhe noch als üblich charakterisiert werden kann. Gleichzeitig sieht er jedoch zu Recht, daß der Gesetzgeber ausdrücklich eine Freibetragsregelung in § 13 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG geschaffen, es hingegen in § 13 Abs. 1 Nr. 14 ErbStG unterlassen hat.

Auch nach dem FG Hessen²¹ kommt eine entsprechende Anwendung der Freibeträge des § 13 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG nicht in Betracht. Der Gesetzgeber habe sich bewußt gegen eine wertmäßige Begrenzung entschieden, um auf den ständigen Wandel der Bevölkerungskreise reagieren zu können.

Auch *Viskorf*²² hält eine Höchstgrenze in Anlehnung an die Freibeträge des § 13 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG lediglich als groben Anhaltspunkt.

Die Festlegung einer allgemein gültigen Wertgrenze für Gelegenheitsgeschenke wird dem Sinn und Zweck der Steuerbefreiung nicht gerecht. Denn dieser liegt darin, Geschenke von der Steuerpflicht zu befreien, die oft als selbstverständlich und für die Beteiligten meist als unvermeidbar gelten und denen sich der Schenker gesellschaftlich nicht entziehen kann. Die Vorstellungen über die Üblichkeit von Geschenken innerhalb der bestimmten Bevölkerungskreise gehen aber weit auseinander. Eine starre und allgemeine Wertgrenze würde dem nicht gerecht werden. Ebenso sollte auch nicht auf die Freibeträge nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG zurückgegriffen werden.²³ § 13 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG selbst schließt eine entsprechende Anwendung der Freibeträge aus. Nach S. 2 gilt die Befreiung u. a. nicht für Zahlungsmit-

tel, Wertpapiere, Münzen, Edelsteine und Perlen. Gerade diese Gegenstände werden meist als Gelegenheitsgeschenk zugewendet. Dementsprechend können die Freibeträge auch nicht auf diese Gegenstände im Rahmen des § 13 Abs. 1 Nr. 14 ErbStG angewendet werden. Auch eine Abgrenzung von einem bestimmten Prozentsatz des Vermögens des Schenkers erscheint nicht praktikabel, da dies eine vollständige und stichtagsgenaue Wertbestimmung des Vermögens des Schenkers voraussetzt. Richtigerweise sollte anhand der Umstände des Einzelfalles das Vermögensverhältnis des Schenkers, der Nähebeziehung zwischen Schenker und Beschenktem, das Herausstechen des Anlasses und die Wiederholbarkeit des Geschenkes maßgebend sein. Einschränkend sollte jedoch eine absolute Obergrenze unabhängig von Anlaß und Vermögensverhältnissen auch bei großem Wohlstand der Beteiligten bestehen, die nach der allgemeinen Verkehrsanschauung über die Üblichkeit von Geschenken hergeleitet wird.

2. Rechtsfolge

Wird eine freigebige Zuwendung als übliches Gelegenheitsgeschenk eingestuft, ist diese in vollem Umfang nach § 13 Abs. 1 Nr. 14 ErbStG steuerbefreit. Ist das Geschenk hingegen nicht mehr dem Anlaß nach üblich, der Wert übersteigt also das übliche Maß, ist es auch in vollem Umfang steuerpflichtig. Eine Teilbefreiung des womöglich üblichen Betrags erfolgt nicht.²⁴ Eine Aufteilung in einen steuerpflichtigen und in einen steuerbefreiten Teil der Zuwendung ist also nicht möglich.

Eine Zusammenrechnung nach § 14 ErbStG mehrerer anlässlich verschiedener Gelegenheiten zugewendete Geschenke wird nicht vorgenommen. Jedoch erfolgt eine wertmäßige Zusammenrechnung mehrerer Geschenke des Schenkers an den Beschenkten anlässlich einer Gelegenheit. Wenn sodann die Geschenke insgesamt den Rahmen des Üblichen übersteigen, sind sie in volle Höhe steuerpflichtig.²⁵

3. Praxistipp

Soweit es um Schenkungen von hohen Geldbeträgen, Grundbesitz oder Wertpapieren geht, sollte grundsätzlich nicht von einer Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 14 ErbStG ausgegangen werden. Aufgrund des unbestimmten

19 FG Köln, Urteil v. 08.05.2001 – 9 K 4175/99, EFG 2001, 1154.

20 *Kapp* in *Kapp/Ebeling*, ErbStG, 78. Lfg. 2018, § 13 Rn. 138.

21 Hessisches FG, Urteil v. 24.02.2005 – 1 K 3480/03, DStRE 2005, 1023.

22 *Viskorf* in *Viskorf/Knobel/Schuck/Wälzholz*, ErbStG, 4. Aufl. 2012, § 13 Rn. 147.

23 So auch *Jülicher* in *Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk*, ErbStG, 55. EL Mai 2018, § 13 Rn. 169 m.w.N.

24 FG Köln, Urteil v. 08.05.2001 – 9 K 4175/99, EFG 2001, 1154.

25 *Jülicher* in *Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk*, ErbStG, 55. EL Mai 2018, § 13 Rn. 170.

Rechtsbegriffs „übliches Gelegenheitsgeschenk“ ist es äußerst schwer nachvollziehbar, ob die Voraussetzungen der Steuerbefreiung vorliegen. Da es hierzu auch richtigerweise keine Wertgrenzen gibt, ist eine verlässliche Steuerplanung fast unmöglich, so daß die Norm sich für diesen Zweck in den seltensten Fällen eignet.

III. Erlöschen der Steuerpflicht nach § 29 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG – „Güterstandschaukel“

Ehegatten, die im Güterstand der Zugewinnngemeinschaft leben und während des Bestehens des Güterstandes schenkungsteuerpflichtige Zuwendungen untereinander getätigt haben, können die Schenkungsteuerpflicht für freigebige Zuwendungen durch Anwendung des § 29 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG bei einem Wechsel des Güterstands heilen. Dies ist vor allem sinnvoll, wenn die Zuwendungen noch nicht besteuert oder sogar noch nicht nach § 30 ErbStG angezeigt worden sind. § 29 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG bietet aber dem Finanzamt auch die Möglichkeit, bereits vorgenommene Schenkungsteuerfestsetzungen wieder aufzuheben.

Praxisrelevant ist diese Vorgehensweise insbesondere bei der Vorbereitung der Nachfolgeplanung z. B. bei „Alleinverdiener-Ehen“, bei denen z. B. ein Ehegatte sämtliche Einkünfte auf ein Oder-Konto einzahlt und der andere Ehegatte hierauf freien Zugriff hat. Gemeinsamen Kindern kann auf dieser Weise im Erbfall der Freibetrag beider Elternteile zustehen.

1. Hintergrund

Leben die Ehegatten im Güterstand der Zugewinnngemeinschaft und haben sie während des Bestehens dieses Güterstands freigebige Zuwendungen (Vorausempfähge i.S.d. § 1380 BGB) ausgeführt, so können sie den Güterstand der Zugewinnngemeinschaft vertraglich aufheben, Gütertrennung vereinbaren und die Vorausempfähge auf die Zugewinnausgleichsforderung anrechnen. Hintergrund ist, daß nach § 5 Abs. 2 ErbStG bei Auflösung der Zugewinnngemeinschaft die Ausgleichsforderung gem. § 1378 BGB steuerfrei bleibt. Die Steuerbelastung der zuvor zumeist nach § 7 Abs. 1 ErbStG steuerpflichtig gewesenen Zuwendungen würde wegen deren Anrechnung auf die zivilrechtliche Zugewinnausgleichsforderung nach § 1380 Abs. 1 BGB und damit auf die steuerfreie Ausgleichsforderung in § 5 Abs. 2 ErbStG ihren Empfänger gegenüber demjenigen Zugewinnausgleichsberechtigten benachteiligen, der erst im Zeitpunkt der Auflösung der Zugewinnngemeinschaft die vollständig nach § 5 ErbStG steuerfreie Zugewinnausgleichsforderung vereinnahmt.²⁶

Der Wechsel vom gesetzlichen Güterstand der Zugewinnngemeinschaft in den Güterstand der Gütertrennung durch Abschluß eines Ehevertrags beendet die Zugewinnngemeinschaft. Dieser kann jederzeit erfolgen. Hierdurch wird der Zugewinnausgleich nach den §§ 1372 ff. BGB ausgelöst. Bei der Berechnung der Zugewinnausgleichsforderung

werden die vorangegangenen Schenkungen durch Anwendung des § 1380 BGB so berücksichtigt, daß diese steuerlich „neutralisiert“ werden. Die Berechnung erfolgt so, als ob die Schenkungen nie stattgefunden hätten. Den Ehegatten steht es danach frei, zur Vermeidung der Annahme eines Mißbrauchs nach einer gesetzlich nicht definierten Wartezeit in den Güterstand der Zugewinnngemeinschaft zurückzukehren. Ein solcher Wechsel der Güterstände ist auch unter dem Begriff „Güterstandschaukel“ bekannt.

2. Folge

Die Anrechnung der Zuwendungen als Vorausempfähge hat nach § 29 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG zur Folge, daß die ausgelöste Schenkungsteuer mit Wirkung für die Vergangenheit, also ex tunc, wegfällt.

Das bedeutet, daß die bisherige Schenkungsteuerfestsetzung nach § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO aufzuheben oder entsprechend der Erlöschenswirkung zu ändern ist. Bei dem zunächst besteuerten Vorgang entfällt also die Steuerpflicht, die etwa noch ausstehende Steuerzahlung wird nicht mehr geschuldet und eine bereits gezahlte Schenkungsteuer ist zu erstatten.²⁷

Da diese Zugewinnausgleichsforderung nach § 5 Abs. 2 ErbStG nicht der Schenkungsteuer unterliegt, ist diese Möglichkeit der Heilung der Schenkungen selbst nicht mit Steuern belastet. Dabei ist aber für die Heilung notwendig, daß der Ausgleichsanspruch auch tatsächlich erfüllt wird, sonst liegt eine umgekehrte Schenkung vor.

C. Strafrechtliche Relevanz von Zuwendungen unter Ehegatten

Freigebige Zuwendungen unter Ehegatten können nicht nur auf der steuerlichen Ebene zu Problemen führen, sondern auch strafrechtlich relevant werden und schlimmstenfalls zu einer Steuerhinterziehung führen. Grundsätzlich ist ein der Schenkungsteuer unterliegender Erwerb sowohl vom Schenker als auch vom Beschenkten innerhalb einer Frist von drei Monaten gegenüber dem zuständigen Finanzamt anzuzeigen. Wird diese Pflicht nicht erfüllt und wäre Schenkungsteuer festzusetzen gewesen, werden die Betroffenen zunehmend mit strafrechtlichen Vorwürfen konfrontiert.

²⁶ Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG, 55. EL Mai 2018, § 29 Rn. 87.

²⁷ Hannes/Holtz in Meincke/Hannes/Holtz, ErbStG, 17. Aufl. 2018, § 29 Rn. 13.

I. Schuldhafte Verletzung der Anzeigepflicht nach § 30 ErbStG

§ 30 ErbStG enthält keine Regelung über die Rechtsfolgen eines Verstoßes gegen die Anzeigepflicht. In der Unterlassung einer gebotenen Anzeige wird nicht bereits eine Ordnungswidrigkeit i.S.d. § 377 AO gesehen.²⁸ Wird jedoch in Folge der unterlassenen Anzeige die Steuer nicht oder nicht rechtzeitig oder nicht in voller Höhe festgesetzt, kann dies eine Steuerhinterziehung nach § 370 AO oder eine leichtfertige Steuerverkürzung darstellen.²⁹ Dies gilt auch, wenn zwar eine Anzeige abgegeben wird, die aber bewußt unvollständig oder unrichtig ist und die Finanzbehörde infolgedessen von einer Steuerfestsetzung absieht.³⁰

Zur Frage, wann die Steuerhinterziehung wegen einer unterlassenen Anzeige nach § 30 ErbStG vollendet ist, hat sich der BGH im Beschluß v. 25.07.2011³¹ dahingehend geäußert, daß auf den Zeitpunkt abzustellen sei, zu dem die Steuerfestsetzung spätestens durchgeführt worden wäre, wenn der Erwerber seiner Anzeigepflicht gem. § 30 Abs. 1 ErbStG rechtzeitig nachgekommen wäre. Dabei unterstellt der BGH eine Bearbeitungsdauer für eine Steuerfestsetzung von einem Monat. Eine Steuerhinterziehung infolge einer unterlassenen Anzeige sei also vier Monate nach Eintritt der Voraussetzungen für die Anzeigepflicht vollendet. Diese Zeitspanne dürfte jedoch nicht der tatsächlichen Veranlagungspraxis entsprechen.

Dies hat auch Auswirkungen auf die strafrechtliche Verfolgungsverjährung. Diese beträgt bei einer einfachen Steuerhinterziehung fünf Jahre bzw. bei einer schweren Steuerhinterziehung zehn Jahre. Verjährungsbeginn bei einer Steuerhinterziehung wegen unterlassener Anzeige ist nach dem BGH eben diese vier Monate nach Eintritt der Voraussetzungen für die Anzeigepflicht.

Danach kann eine Anzeige nur noch im Wege einer Selbstanzeige nach § 371 AO nachgeholt werden, um die strafrechtlichen Konsequenzen abzuwenden.

II. Wirkt § 29 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG auch im Strafrecht?

Die Beendigung der Zugewinnngemeinschaft läßt die Schenkungsteuer auch für vergangene, eventuell nicht angezeigte und somit auch nicht versteuerte Schenkungen rückwirkend wegfallen. Das Strafrecht stellt auf die Verwirklichung des Tatbestands im Zeitpunkt der Tat ab. Wird der Wechsel des Güterstands und die Anrechnung der bereits ausgeführten Schenkung durch § 29 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG zu einem Zeitpunkt vorgenommen, in dem der Tatbestand der Steuerhinterziehung bereits vollendet (Versuch) oder beendet ist, ist dessen strafrechtliche Wirkung offen. Ob hierdurch auch strafrechtlich der bereits eingetretene Tatbestand der Steuerhinterziehung nachträglich wegfällt, ist umstritten und noch nicht abschließend durch höchstrichterliche Rechtsprechung geklärt.

1. Wortlaut des § 29 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG

In § 29 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG heißt es, daß die Steuer mit Wirkung für die Vergangenheit erlischt. Der Wegfall der Steuer wirkt somit rückwirkend (ex tunc). Nach dem Wortlaut des Gesetzes bleibt hingegen die zivilrechtliche Schenkung an sich bestehen. Ob aber die Steuerpflicht oder nur die Steuerschuld nachträglich entfällt, läßt sich dem Wortlaut nicht entnehmen. Wenn lediglich die Steuerschuld nachträglich entfällt, kann die Beendigung der Zugewinnngemeinschaft eine bereits eingetretene Schenkungsteuerhinterziehung nicht mehr nachträglich entfallen lassen. Der strafrechtliche Tatbestand wäre bei dieser Sichtweise weiterhin erfüllt. Wenn hingegen die Steuerpflicht nachträglich entfällt, hat das auch Einfluß auf den strafrechtlichen Tatbestand. Es ist anerkannt, daß durch die Anwendung des § 29 Abs. 1 ErbStG die Schenkung zwischen den Ehegatten so behandelt wird, als ob sie nie schenkungsteuerpflichtig gewesen wäre.³² Damit hat § 29 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG Einfluß auf den Tatbestand der Steuerhinterziehung.

2. Urteil des FG Hessen v. 07.05.2018 – 10 K 477/17

Ein Indiz für die Frage, ob durch den rückwirkenden Wegfall der Schenkungsteuer bei Anwendung des § 29 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG auch der strafrechtliche Tatbestand der Steuerhinterziehung nach § 370 AO wegfällt, ist dem Urteil des FG Hessen v. 07.05.2018³³ zu entnehmen. Denn nach dem FG Hessen führt der Wegfall des Schenkungsteueranspruchs nicht dazu, daß auch der bereits verwirklichte Tatbestand der Steuerhinterziehung entfällt, soweit eine solche Voraussetzung für die Annahme von Hinterziehungszinsen ist. Durch die Verwirklichung des objektiven und subjektiven Tatbestandes einer vollendeten Steuerhinterziehung nach § 370 Abs. 1 AO sind die hinterzogenen Steuern nach § 235 AO zu verzinsen. Das FG Hessen entschied, daß der durch § 29 Abs. 1 ErbStG ausgelöste rückwirkende Wegfall des Steueranspruchs den Anfall von Hinterziehungszinsen aber unberührt lasse. Dem Urteil lag zusammengefaßt folgender Sachverhalt zugrunde:

Die Klägerin und ihr Ehemann lebten zunächst im gesetzlichen Güterstand der Zugewinnngemeinschaft. Im Laufe der Ehe erfolgten mehrere Zuwendungen des Ehemanns an seine Ehefrau, u. a. im Jahr 2000 ein Geldbetrag i.H.v.

28 Eisele in Kapp/Ebeling, ErbStG, 77. Lfg. 2018, § 30 Rn. 17; Hannes/Holtz in Meincke/Hannes/Holz, ErbStG, 17. Aufl. 2018, § 30 Rn. 9; Spatschek/Spilker in DStR 2018, 1800, 1802.

29 Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG, 55. EL Mai 2018, § 30 Rn. 51.

30 Eisele in Kapp/Ebeling, ErbStG, 77. Lfg. 2018, § 30 Rn. 17.

31 BGH, Beschluß v. 25.07.2011 - 1 StR 631/10, NJW 2011, 3249.

32 Hannes/Holtz in Meincke/Hannes/Holz, ErbStG, 17. Aufl. 2018, § 29 Rn. 2; Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG, 55. EL Mai 2018, § 29 Rn. 1.

33 FG Hessen, Urteil v. 07.05.2018 – 10 K 477/17, EFG 2018, 1253.

ca. 1,8 Mio. €. Eine Anzeige nach § 30 ErbStG der jeweiligen Zuwendung an das Finanzamt erfolgte nicht. Aufgrund der Ermittlungen der Steuerfahndung beabsichtigte das Finanzamt, Schenkungsteuer für die Geldzuwendung festzusetzen. Die Ehegatten wandten ein, im Jahr 2014 mit notariellem Ehevertrag den Güterstand der Zugewinngemeinschaft beendet und die Schenkungen auf die Zugewinnausgleichsforderung angerechnet zu haben. Das Finanzamt sah aufgrund des § 29 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG von der nachträglichen Festsetzung der Schenkungsteuer ab, erließ jedoch einen Hinterziehungszinsbescheid. Das FG Hessen hielt in seiner Entscheidung den angefochtenen Hinterziehungszinsbescheid für rechtmäßig. Hierzu führt es aus, daß die Klägerin eine Steuerhinterziehung durch Unterlassen nach § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO begangen habe. Der durch § 29 Abs. 1 ErbStG bewirkte rückwirkende Wegfall des Steueranspruchs („ex tunc“) lasse den Tatbestand der Steuerhinterziehung unberührt. Der Verkürzungserfolg liege gerade darin, daß die Schenkungsteuer nicht rechtzeitig festgesetzt wurde. Ob eine Steuer nicht rechtzeitig festgesetzt wird, sei ausschließlich eine Zeitfrage. Es komme nur darauf an, ob eine Steuer vor oder nach einem bestimmten Zeitpunkt festgesetzt worden sei. Ist sie zum maßgeblichen Zeitpunkt nicht festgesetzt worden, liege darin der Verkürzungserfolg. Ob die Steuer dann später zu hoch oder zu niedrig festgesetzt werde, sei nur für die Frage von Bedeutung, ob zusätzlich zur Verkürzung auf Zeit eine Verkürzung auf Dauer eintrete. Der Eintritt des Erfolges der Steuerverkürzung auf Zeit und damit die Qualifikation als vollendete Tat könne nicht nachträglich durch § 29 Abs. 1 ErbStG ungeschehen gemacht werden.

Auch schließe die Akzessorietät des Zinsanspruchs nicht aus, Zinsen für einen Steueranspruch festzusetzen, der zum Zeitpunkt der Zinsfestsetzung nicht mehr besteht. In Bezug auf die Festsetzung von Steuer- und Zinsschuld fehle eine solche Akzessorietät, da sich die Festsetzung von Hinterziehungszinsen nicht akzessorisch nach dem festgesetzten Betrag richten. Zudem könne auch die Hinterziehung von Vorauszahlungen, wenn diese durch Erlaß des Jahressteuerbescheids erloschen sind, eine Festsetzung von Hinterziehungszinsen begründen. Darüber hinaus sehe § 235 Absatz 3 Satz 3 AO vor, daß eine Änderung der Steuerfestsetzung nach Ende des Zinslaufs die Höhe der Hinterziehungszinsen unberührt lasse. Aus der Akzessorietät im Entstehen des Zinsanspruchs folge daher nicht auch die Akzessorietät beim Erlöschen.

3. Literatur

In der Literatur hingegen wird angenommen, daß der rückwirkende Wegfall der Schenkungsteuer durch die Anwendung des § 29 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG auch dazu führt, daß die bereits begangene Steuerhinterziehung entfällt.

So führen *Kamps/Stenert*³⁴ zu dem dargestellten Urteil des FG Hessen aus, daß mit der Verwirklichung des Tatbestands des § 29 Abs. 1 ErbStG die Steuerhinterziehung

entfalle. Im Strafrecht gebe es zwar keine dem § 29 Abs. 1 ErbStG entsprechende strafrechtliche Norm, die Rückwirkung auf den Tatbestand entfalte. Die Wirkung des § 29 Abs. 1 ErbStG sei jedoch nicht auf das ErbStG beschränkt und wirke daher auch im Hinblick auf den Tatbestand der Steuerhinterziehung. Dies ergebe sich auch aus der Wertung des § 2 Absatz 3 StGB, wonach das mildeste Gesetz anzuwenden ist, wenn das Gesetz, das bei Beendigung der Tat gilt, vor der Entscheidung geändert wird. Dies müsse auch gelten, wenn der Steueranspruch ex tunc entfalle. Noch näher liege die Parallele zur Nichtigkeit von Steueransprüchen, die unstreitig nicht von § 370 AO erfaßt werden. Schließlich sei die Rechtsfolge des § 29 Abs. 1 ErbStG nicht darauf begrenzt, daß die entstandene Steuer nicht mehr festgesetzt werden dürfe, stattdessen ordne die Regelung rückwirkend das Erlöschen der hinterzogenen Steuer an. Dies wirke sich auf die Strafbarkeit aus.

Auch nach *Wachter*³⁵ könne das Ergebnis des FG Hessen nicht überzeugen. Der Straftatbestand der Steuerhinterziehung schütze das öffentliche Interesse am rechtzeitigen und vollständigen Aufkommen der einzelnen Steuern. Das Aufkommen an der Schenkungsteuer werde aber in keiner Weise beeinträchtigt, wenn die Steuer rückwirkend entfalle. Die gesetzlich angeordnete Rückwirkung des § 29 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG sei nicht auf das Schenkungsteuerrecht beschränkt, sondern gelte umfassend. In § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO seien die verfahrensrechtlichen Folgen der Rückwirkung geregelt. Dies müsse auch für das Steuerstrafrecht gelten. Zudem könne eine erloschene Steuer nicht mehr festgesetzt werden. Eine Verkürzung sei damit ausgeschlossen, da ein Steueranspruch des Fiskus nicht mehr bestehe. Und wenn ein Steueranspruch nicht mehr bestehe, sei eine Steuerhinterziehung nicht mehr möglich.

Nach *Götz*³⁶ sei die strafrechtliche Wirkung der Beendigung des Güterstandes der Zugewinngemeinschaft i.S.d. § 29 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG mit der einer Selbstanzeige vergleichbar. Für letztere werde angenommen, daß sie einen persönlichen Strafaufhebungsgrund darstelle, der für den Straftatbestand der Steuerhinterziehung gelte und die materielle Strafbarkeit entfallen lasse. Für einen rückwirkenden Wegfall der Strafbarkeit auch in den Fällen freigebiger Zuwendungen spreche, daß ein den Güterstand modifizierender Ehevertrag die Steuerfreiheit ex tunc herbeiführen könne und damit auch die den strafrechtlichen Vorwurf rechtfertigende Verletzung einer die Steuerpflicht regelnden Besteuerungsnorm entfallen lasse. Dem schließt sich *Blusz*³⁷ an, weist jedoch darauf hin, daß die Folge des § 29 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG auf einer rechtlichen Fiktion beruhe, die

34 *Kamps/Stenert* in DStR 2671, 2673.

35 *Wachter* in DStR 2018, 2204, 2208.

36 *Götz* in DStR 2001, 417, 422.

37 *Blusz* in ZEV 2016, 626, 629.

einen bereits realisierten Straftatbestand rückwirkend beseitigen müsse.

4. Stellungnahme

Mit Beendigung des Güterstandes der Zugewinnngemeinschaft und Anrechnung der Schenkungen auf den Ausgleichsanspruch nach § 29 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG entfällt nicht nur die Schenkungsteuer mit Wirkung für die Vergangenheit, sondern auch der Tatbestand der Steuerhinterziehung.

Das Steuerstrafrecht ist als sog. „Blankettstrafrecht“ auf die blankettausfüllende Norm des materiellen Steuerrechts angewiesen und hat diese zu berücksichtigen.³⁸ Der Tatbestand der Steuerhinterziehung nach § 370 AO richtet sich also nach der materiellen steuerrechtlichen Norm, die den verkürzten Steueranspruch herleitet. Die Blankettvorschrift § 370 AO und die jeweilige Ausfüllungsnorm führen nur gemeinsam zur Erfüllung des strafrechtlichen Tatbestands.³⁹ Davon ausgehend, daß § 29 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG die Schenkungsteuerpflicht rückwirkend entfallen läßt,⁴⁰ wäre der Tatbestand der Ausfüllungsnorm § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG nicht mehr gegeben, so daß diese die Blankettvorschrift § 370 AO nicht mehr ausfüllen könnte. Daher müsse auch der Tatbestand der Steuerhinterziehung entfallen. Zudem ist das Rückwirkungsgebot des § 2 Abs. 3 StGB bei Blankettstrafgesetzen wie dem § 370 AO auch auf Milderungen der Ausfüllungsnorm anwendbar.⁴¹ Der rückwirkende Wegfall des Steueranspruchs stellt eine solche Milderung des § 7 Abs. 1 Nr. ErbStG dar. Schließlich ist *Kamps/Stenert* zuzustimmen, daß eine Vergleichbarkeit mit nichtigen Steuergesetzen, die unstrittig nicht von § 370 AO erfaßt sind⁴² und daher auch nicht zu einer Steuerhinterziehung führen können, gegeben ist. Sowohl bei nichtigen Steuergesetzen als auch bei § 29 Abs. 1 ErbStG ist die Rechtsfolge ein Erlöschen der Steuer ex tunc. Es fehlt daher von vornherein an einem Steueranspruch.

Sofern § 29 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG auch auf den strafrechtlichen Tatbestand rückwirkend Einfluß nehmen sollte, wäre dennoch eine Strafbarkeit wegen untauglichem Versuch in Betracht zu ziehen.

D. Zusammenfassung

Zuwendungen innerhalb der Ehe, ob sie bewußt oder unbeabsichtigt ausgeführt werden, führen in den meisten Fällen zu einer Schenkungsteuerpflicht, bergen somit erhebliche Risiken. Nicht nur, daß bei unterlassener Anzeige die Schenkungsteuer auch Jahrzehnte nach der Zuwendung noch festgesetzt werden können, weil die Festsetzungsverjährung der Schenkungsteuer regelmäßig noch gar nicht begonnen hat. Auch kann sehr schnell ein strafrechtlicher Vorwurf daraus entstehen.

Um dem vorzubeugen, sollten alle zukünftigen Zuwendungen, bei denen nicht zweifelsfrei ausgeschlossen werden kann, daß eine Steuerpflicht gegeben ist, dem Finanzamt

angezeigt werden; ggf. auch solche bisher nicht angezeigten Vorschenkungen. Damit ist die Pflicht aus § 30 AO erfüllt und ein strafrechtlicher Vorwurf kann nicht mehr gemacht werden. Spätestens muß eine Anzeige erfolgen, wenn durch die Zuwendung und die vorangegangenen Zuwendungen der Freibetrag nun überschritten wird. Grundsätzlich ist es nicht notwendig, übliche Gelegenheitsgeschenke anzuzeigen. Problematisch kann es jedoch werden, wenn eine Anzeige unterbleibt, aber die Betroffenen fälschlicherweise von einer Steuerbefreiung ausgehen. Da die Auslegung des Begriffs so komplex ist, sollte in Zweifelsfällen dennoch eine Anzeige aus Gründen der Vorsicht erfolgen. Nur wenn eindeutig und klar feststeht, daß keine Steuerpflicht besteht, entfällt die Anzeigepflicht.

Bei vergangenen nicht angezeigten und vor allem betragsmäßig hohen Zuwendungen besteht dringender Handlungsbedarf. Unabhängig vom Güterstand der Ehegatten bietet es sich an, eine vollständige und umfassende Selbstanzeige (§ 371 AO) an das zuständige Finanzamt zu erstatten, um zumindest Straffreiheit zu erlangen, bzw. daß durch § 398a AO von der Verfolgung der Straftat abgesehen wird. Bei einer Selbstanzeige müssen aber alle relevanten freigebigen Zuwendungen aufbereitet und erklärt werden. Sollte hier auch nur eine geringe Unsicherheit oder Abweichung in der Aufstellung der Zuwendungen bestehen, kann die Selbstanzeige scheitern und unwirksam sein. Damit würde die Straffreiheit verwirkt. Es müssen also im Zweifelsfall großzügige Zuschätzungen erfolgen.

Bei Ehegatten, die im Güterstand der Zugewinnngemeinschaft leben, kann auch steuerlich die Schenkung durch die sog. „Güterstandschaukel“ repariert werden. Durch § 29 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG i.V.m. § 1380 BGB entfällt die Schenkungsteuer rückwirkend. Da aber nicht mit Sicherheit gesagt werden kann, ob hierdurch auch der strafrechtliche Vorwurf entfällt, sollte § 29 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG immer mit einer Selbstanzeige verbunden werden. Unterbleibt hingegen eine solche Verbindung mit einer Selbstanzeige, so kann eine Selbstanzeige häufig nicht mehr nachgereicht werden, da die Tat bereits auf andere Weise entdeckt ist (§ 371 Abs. 2 Nr. 2 AO).

38 BGH, Urteil v. 28.01.187 – 3 StR 373/86, wistra 1987, 139; *Schützeberg* in Rolletschke/Kemper, Steuerstrafrecht, EL 109 2017, § 369 Rn. 17.

39 *Schützeberg* in Rolletschke/Kemper, Steuerstrafrecht, EL 109 2017, § 369 Rn. 18.

40 So *Hannes/Holtz* in Meincke/Hannes/Holz, ErbStG, 17. Aufl. 2018, § 29 Rn. 2; *Jülicher* in Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG, 55. EL Mai 2018, § 29 Rn. 1.

41 *Hellmann* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 250. Lfg. 11.2018, § 370 AO Rn. 48.

42 *Schmitz/Wulf* in Müko zum StGB, 2. Aufl. 2015, § 370 Rn. 68.

■ Kompakt – kompetent – kanzleiorientiert.



Kosten · Gebühren · Vollstreckung

Tipps für Kanzlei und Rechtsabteilung

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

2017, 248 Seiten, € 34,80

ISBN 978-3-415-05759-3

Heutzutage zählen strukturierte Büroorganisation, die vollständige **Erstellung von Kostennoten und die effiziente Vollstreckung** zu den Hauptaufgaben von Rechtsanwaltsfachangestellten und Rechtsfachwirten.

Der Umgang mit dem Gebühren-, Kosten- und Vollstreckungsrecht sowohl im gerichtlichen Verfahren als auch im Mahnverfahren gehört zu den täglichen Herausforderungen, die es gilt, **schnell und rechtssicher** zu meistern.

Das neu konzipierte Arbeitsbuch enthält hierfür Tipps und Tricks für eine effektive, effiziente und vor allem rechtssichere Erstellung von Kostennoten und Vollstreckungsaufträgen:

- **Checklisten**, Tabellen und Übersichten für einen schnellen Überblick im Dschungel des Gebühren- und Kostenrechts.

- **Musterformulierungen** und unzählige Praxistipps unterstützen z.B. beim täglichen Kampf mit den Formularen im Vollstreckungsrecht bzw. der Zwangsvollstreckung – auch im Hinblick auf eine eventuelle Insolvenz des Schuldners.

Die aktuellen Änderungen bei der Beauftragung des Gerichtsvollziehers, die Neuerungen im Europäischen Vollstreckungsrecht und beim elektronischen Rechtsverkehr zur Freischaltung des besonderen elektronischen Anwaltspostfachs (**beA**) sind bereits berücksichtigt.

Die hochwertige Ausstattung mit Spiralbindung macht den »Scheungrab« zur umfassenden Arbeitshilfe für Anwaltskanzleien, Inkassounternehmen und Rechtsabteilungen.



Leseprobe unter

www.boorberg.de/9783415057593

 **BOORBERG**

RICHARD BOORBERG VERLAG WWW.BOORBERG.DE

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

Informationsquellen der Finanzverwaltung – Spontane und automatische Auskünfte auch im Hinblick auf Lizenzen

Sabine Unkelbach-Tomczak, Rechtsanwältin, Frankfurt am Main

I. Einführung

Die Besteuerung der Vergütungen für die Erteilung von Lizenzen, welche dem Kunden beispielsweise eines Softwareherstellers die Nutzung der von diesem entwickelten Software erlauben, hat durch die BEPS-Initiative der OECD eine neue Bedeutung im internationalen Rechtsverkehr erhalten. Diesem Umstand haben in Deutschland ansässige und beschränkt Steuerpflichtige die neuen gesetzlichen Bestimmungen zur Lizenzschranke in § 4j EStG zu verdanken. Nach § 4j EStG sind in den Fällen der niedrigen Besteuerung Aufwendungen für die Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von Rechten nur beschränkt abziehbar. Diese Beschränkung ist für Aufwendungen anwendbar, die nach dem 31.12.2017 entstehen.

Die Bestimmungen des § 50d i.V.m. § 50a und § 50g EStG enthalten Regelungen des Steuerabzugs bei beschränkt Steuerpflichtigen und der Berücksichtigung von Besonderheiten im Fall von Doppelbesteuerungsabkommen (DBA).

Bei Einkünften, die aus Vergütungen für die Überlassung der Nutzung von Rechten oder des Rechts auf Nutzung von Rechten, insbesondere gewerblichen Schutzrechten, herühren, wird die Einkommensteuer bei beschränkt Steuerpflichtigen im Wege des Steuerabzugs erhoben (§ 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG). Der Gläubiger der Vergütungen hat Anspruch auf völlige oder teilweise Erstattung der einbehaltenen und abgeführten Steuer (§ 50d Abs. 1 Satz 2 EStG). Der Schuldner der Vergütungen kann den Steuerabzug dann unterlassen, wenn das Bundeszentralamt für Steuern dem Gläubiger aufgrund eines von ihm nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck gestellten Antrags bescheinigt, daß die Voraussetzungen dafür vorliegen (Freistellung im Steuerabzugsverfahren) (§ 50d Abs. 2 Satz 1 EStG). Das Bundeszentralamt für Steuern kann hiervon abweichend nach § 50d Abs. 5 EStG in den Fällen der Besteuerung von Vergütungen für die Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von Rechten den Schuldner der Vergütung auf Antrag allgemein ermächtigen, den Steuerabzug zu unterlassen oder nach einem niedrigeren Steuersatz vorzunehmen (Kontrollmeldeverfahren).

In dem amtlich vorgeschriebenen Vordruck (§ 50d Abs. 2 EStG) werden Angaben zum Antragsteller, welcher der Gläubiger der Vergütung ist, zum Schuldner der Vergütung und zum Gegenstand des Vertrages gefordert. Im Abschnitt für die Angaben zum Antragsteller wird mit Hinweis auf § 50d Abs. 3 EStG für Gesellschaften bei erstmaliger Antragstellung verlangt, dass eine Anlage beigefügt wird, aus der die unmittelbaren und mittelbaren Beteiligten der Ge-

sellschaft hervorgehen. Aufgrund dieser Angaben wird das Bundeszentralamt für Steuern umfassend informiert und in die Lage versetzt, diese Informationen weiterzugeben oder zusätzliche Informationen von anderen Stellen einzuholen. Daraus ergibt sich die Frage, ob das Bundeszentralamt für Steuern berechtigt oder sogar verpflichtet ist, die auf diesem Weg erhaltenen Informationen an andere Steuerbehörden in der Bundesrepublik Deutschland oder an Steuerbehörden anderer Mitgliedstaaten der EU oder an Steuerbehörden von Drittstaaten weiterzugeben.

Daraus folgt weiter die Frage, in welcher Form die Weitergabe der Informationen erfolgen kann. Vor dem Hintergrund der vom EuGH festgestellten Unionsrechtswidrigkeit des § 50d Abs. 3 EStG 2007 und 2012 (EuGH-Urteil vom 20.12.2007 zu § 50d Abs. 3 EStG 2007 – C-504/16 (Rechtsache Deister Holding) und C-613/16 (Rechtsache Juhler Holding) und EuGH-Beschluß vom 14.06.2018 zu § 50d Abs. 3 EStG 2012 – C-440/17 (Rechtsache GS)) stellt sich überdies die Frage, ob das Bundeszentralamt für Steuern in dem Antragsformular nach den unmittelbaren und mittelbaren Beteiligten der Gesellschaft fragen darf und ob die etwaige Unzulässigkeit der Frage sich nur auf Beteiligungen von natürlichen und juristischen Personen mit Sitz in den EU-Mitgliedstaaten bezieht. (Zur „Unionsrechtswidrigkeit“ des § 50d Abs. 3 EStG und zu den europarechtlichen Grenzen zulässiger Steuerplanung siehe *von Brocke*, [steueranwaltsmagazin](#) 6/2018, 209.

II. Formen des Informationsaustauschs

Zu unterscheiden sind der automatisierte Informationsaustausch und der spontane Informationsaustausch.

- Der **automatisierte Informationsaustausch** erfolgt seit ein paar Jahren aufgrund gesetzlicher Regelungen, Verordnungen und zwischenstaatlicher Vereinbarungen regelmäßig zwischen der Bundesrepublik Deutschland (anderen EU-Staaten wie z.B. Österreich, Frankreich, UK) und der Schweiz oder anderen Drittstaaten (z.B. USA).

Bei automatischen Auskünften handelt es sich um die systematische Übermittlung zuvor festgelegter Informationen über gleichartige Sachverhalte in regelmäßigen, im Voraus festgelegten Abständen, wie z.B. im Rahmen der Entlastung von deutscher Einkommensteuer bei Vergütungen für Lizenzen nach § 50d Abs. 1 EStG oder im Rahmen des Kontrollmeldeverfahrens nach § 50d Abs. 5 EStG (BMF 23.11.2015, IV B 6 – S 1320/07/10004:007).

- Der **spontane Informationsaustausch** findet zwischen der Bundesrepublik Deutschland und z. B. der Schweiz oder Österreich dann statt, wenn bei einer deutschen Steuerbehörde, z. B. bei dem Bundeszentralamt für Steuern, Informationen eingehen, welche die Steuerbehörde als wichtig für die österreichischen oder Schweizer Steuerbehörden erachtet und dementsprechend mitteilt.

Nach der Rechtsprechung des BFH erteilt ein Staat Spontanauskünfte von sich aus, ohne von dem anderen Staat dazu ersucht worden zu sein. Spontaner Informationsaustausch ist die nicht systematische Übermittlung von Informationen an einen anderen Staat ohne dessen vorheriges Ersuchen.

Eine deutsche Steuerbehörde oder das deutsche Bundeszentralamt für Steuern kann somit gegenüber den Steuerbehörden anderer EU-Mitgliedstaaten oder Drittstaaten einen spontanen Informationsaustausch ausüben und diesen bekanntgeben, daß eine natürliche oder juristische Person mit Wohn- und Steuersitz in dem anderen Staat wirtschaftlich Berechtigte einer Gesellschaft in einem weiteren Staat ist, wenn nach § 50d Abs. 2 EStG die Freistellungsbescheinigung für Lizenzgebühren beantragt wird.

III. Rechtslage

Die Rechtslage ist für jeden Einzelfall gesondert zu prüfen, weil neben den jeweiligen nationalen Bestimmungen auch die Regelungen auf der Ebene der EU sowie bilaterale Bestimmungen zwischen einzelnen Staaten (z. B. Doppelbesteuerungsabkommen) zu beachten sein könnten. Im folgenden wird die Betrachtung der Rechtslage beispielhaft bezogen auf den Fall, daß ein Kunde mit Sitz in Deutschland aufgrund eines Lizenzvertrages Software eines Herstellers mit Sitz in Liechtenstein nutzt und die Vergütung an diesen Hersteller zahlt, wobei an der liechtensteinischen Gesellschaft eine natürliche Person mit Sitz in der Schweiz beteiligt ist.

1. Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland – Schweiz (kurz: DBA Schweiz)

a) Abgrenzung der sogenannten „Kleinen Auskunfts-klausel“ von der „Großen Auskunfts-klausel“

Regelmäßig enthalten Doppelbesteuerungsabkommen Auskunfts-klauseln, welche in der Regel nach dem Vorbild des Art. 26 OECD-MA gestaltet sind, je nach DBA aber sehr voneinander abweichen können. Unterschieden werden sogenannte „kleine Auskunfts-klauseln“ und „große Auskunfts-klauseln“. Ob diese Klauseln gleichermaßen Grundlage für automatisierten und spontanen Informationsaustausch sind, wird je nach Doppelbesteuerungsabkommen unterschiedlich beurteilt.

Amtshilfevereinbarungen werden als „**Kleine Auskunfts-klausel**“ angesehen, wenn sie sich lediglich auf sol-

che Auskünfte beziehen, die zur Durchführung des jeweiligen DBA selbst, somit auch nur der von diesen erfaßten Steuern erforderlich sind. Dazu gehören beispielsweise Auskünfte, die für die Abgrenzung der Besteuerungsrechte der beiden betroffenen Staaten dienen. Das DBA Schweiz soll ebenfalls eine „Kleine Auskunfts-klausel“ enthalten (Schwarz/Pahlke, AO § 117, Stand 21.03.2017, Rz. 25).

Demgegenüber ermöglichen die „**Großen Auskunfts-klauseln**“ die über die gegenseitige Unterstützung zur Durchführung des jeweiligen DBA hinausgehenden Hilfen. Diese Auskunfts-klauseln erlauben, sämtliche solche Auskünfte zu erteilen, die zur Vermeidung der Doppelbesteuerung oder zur Durchführung der innerstaatlichen Steuergesetze erforderlich sind, demnach auch Auskünfte über alle steuerlich relevanten Sachverhalte und damit auch zur Vermeidung von Steuerverkürzung oder Steuerhinterziehung. Die großen Auskunfts-klauseln sind in den verschiedenen DBA unterschiedlich gestaltet. In der Regel betreffen sie die in den DBA bezeichneten Steuern. Nach der Rechtsprechung deutscher Finanzgerichte soll eine spontane Auskunft beim Bestehen einer großen Klausel zulässig sein (z. B. BFH vom 13.01.2006, Az. 1 B 35/05, BFH/NV 2006, 922). Der BFH hält jedoch eine spontane Auskunft auch beim Vorliegen einer kleinen Auskunfts-klausel für zulässig (BFH vom 29.04.2008, Az. I R 79/07, BFH/NV 2008, 1807, zitiert in Schwarz/Pahlke, am angegebenen Ort, Rz. 26).

b) DBA Schweiz

Der Informationsaustausch im DBA Schweiz ist in Art. 27 geregelt.

Abs. 1 enthält Bestimmungen zum Informationsaustausch zum Zwecke der Durchführung des Abkommens.

Abs. 2 erlaubt darüber hinaus, Informationen in einem verwaltungs- oder strafrechtlichen Ermittlungsverfahren, in einem öffentlichen Gerichtsverfahren oder in einer Gerichtsentscheidung offenzulegen. Ferner kann ein Vertragsstaat die erhaltenen Informationen für andere Zwecke verwenden, wenn solche Informationen nach dem Recht beider Staaten für solche anderen Zwecke verwendet werden dürfen und die zuständige Behörde des übermittelnden Staates dieser anderen Verwendung zugestimmt hat. Nach den vorstehend dargestellten Bestimmungen in Art. 27 DBA Schweiz dürfen Auskünfte auch zu Zwecken erteilt werden, die über den Zweck der Durchführung des Abkommens hinausgehen. Somit enthält Art. 27 DBA Schweiz eine sogenannte „große Auskunfts-klausel“, nach der spontane Auskünfte zulässig sind. Ob diese Bestimmung eine große oder eine kleine Auskunfts-klausel enthält, wird von der deutschen Rechtsprechung und Literatur unterschiedlich beurteilt. Aber auch wenn die Bestimmung so ausgelegt wird, daß es sich um eine „kleine Auskunfts-klausel“ handelt, ist nach der Rechtsprechung des BFH eine spontane Auskunft zulässig.

Auf das Beispiel bezogen bedeutet dies, daß das Bundeszentralamt für Steuern berechtigt ist, die aufgrund des Frei-

stellungsantrags nach § 50d Abs. 2 EStG erhaltenen Informationen an andere Steuerbehörden in Deutschland oder an Steuerbehörden in anderen Mitgliedstaaten der EU oder an Steuerbehörden in Drittstaaten weiterzugeben. Somit muß die an der Gesellschaft in Liechtenstein beteiligte Person mit Sitz in der Schweiz damit rechnen, daß das Bundeszentralamt für Steuern eine spontane Mitteilung an die zuständige Finanzbehörde in der Schweiz macht, wenn ein Freistellungsantrag gestellt wird.

2. Regelungen des § 50a und § 50d EStG

Bei Vergütungen für Lizenzen wird die Einkommensteuer im Wege des Steuerabzugs erhoben (§ 50a EStG). Der Steuerabzug kann durch Freistellung vermieden werden. Die jeweiligen Verfahren unterscheiden sich dementsprechend.

a) Verfahren ohne Freistellung

Falls keine Freistellung nach § 50d EStG beantragt wird, läuft das Verfahren grundsätzlich gemäß § 50a EStG wie folgt: In dem Beispiel wird der Kunde in Deutschland die Lizenzgebühr an den Hersteller in Liechtenstein (Steuerschuldner) zahlen und den Steuerabzug vornehmen. Die Steuer entsteht in dem Zeitpunkt, in dem die Vergütung der Gläubigerin zufließt. Der Steuerabzug beträgt mindestens 15%, bei natürlichen Personen auch mehr. Das bedeutet, daß der Kunde als Schuldner der Vergütung für Rechnung des Herstellers (Steuerschuldner) die Steuer von der Vergütung einbehält (Abzug) und an das Bundeszentralamt für Steuern abführt. Der Kunde in Deutschland haftet als Schuldner der Vergütung für die Einbehaltung (Abzug) und Abführung der Steuer. Der Steuerschuldner kann jedoch dann in Anspruch genommen werden, wenn der Kunde in Deutschland den Steuerabzug nicht vorschriftsmäßig vorgenommen hat.

Der Kunde in Deutschland (= Schuldner der Vergütung) muß der Gläubigerin der Vergütung auf Verlangen die folgenden Angaben nach amtlich vorgeschriebenem Muster bescheinigen:

1. den Namen und die Anschrift des Gläubigers,
 2. die Art der Tätigkeit und Höhe der Vergütung in Euro,
 3. den Zahlungstag,
 4. den Betrag der einbehaltenen und abgeführten Steuer.
- Von dem vorstehend beschriebenen Verfahrensablauf gibt es Ausnahmen, die hier nicht näher beschrieben werden.

b) Verfahren im Falle des Antrags auf Freistellung

Falls eine Freistellung nach § 50d Abs. 2 EStG beantragt wird, gilt im Wesentlichen folgendes: Im Falle des Beispiels wird der Hersteller der Software als Gläubiger der Vergütung für die Nutzung der Software einen Antrag auf Erstattung der von dem Kunden in Deutschland einbehaltenen und abgeführten Steuer nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck bei dem Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) stellen. Die Erstattung der Steuern erfolgt dann auf der Grund-

lage des vom BZSt erlassenen Freistellungsbescheides.

Die Frist für den Antrag auf Erstattung beträgt 4 Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Vergütungen bezogen worden sind. Die Frist endet nicht vor Ablauf von 6 Monaten nach dem Zeitpunkt der Entrichtung der Steuer. Der zu erstattende Betrag ist zu verzinsen. Der Kunde in Deutschland kann als Schuldner der Vergütung den Steuerabzug unterlassen, wenn das Bundeszentralamt für Steuern dem Hersteller der Software als Gläubiger der Vergütung aufgrund eines nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck gestellten Antrags bescheinigt, daß die Voraussetzungen dafür vorliegen (Freistellung im Steuerabzugsverfahren). Der Hersteller der Software als Gläubiger der Vergütung hat nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck durch eine Bestätigung der für diesen zuständigen Steuerbehörde des anderen Staates (hier seines Sitzstaates Fürstentum Liechtenstein) nachzuweisen, daß dieser dort ansässig ist.

Abweichend hiervon kann das Bundeszentralamt für Steuern in Fällen geringer steuerlicher Bedeutung den Kunden in Deutschland (Schuldner der Vergütung) auf Antrag allgemein und gegebenenfalls mit Auflagen ermächtigen, den Steuerabzug zu unterlassen (Kontrollmeldeverfahren – KMV). Um Fälle geringer steuerlicher Bedeutung handelt es sich bei Beträgen im Einzelfall i.H.v. bis zu 5.500€ und bei jährlichen Zahlungen um Beträge i.H. von bis zu 40.000 €.

Zu beachten ist, daß mit dem Antrag auf Teilnahme am Kontrollmeldeverfahren die Zustimmung des Gläubigers und des Schuldners zur Weiterleitung der Angaben des Schuldners an den Wohnsitz- oder Sitzstaat des Gläubigers automatisch als erteilt gilt. Die Ermächtigung ist als Beleg aufzubewahren.

Es sollte für jeden Einzelfall geprüft werden, ob ein Fall geringer steuerlicher Bedeutung vorliegt. Nur dann kommt die Teilnahme an dem Kontrollmeldeverfahren in Betracht.

c) Versagung der Entlastung nach § 50d Abs. 1 oder Abs. 2 EStG aufgrund § 50d Abs. 3 EStG

Zwar wurde § 50d Abs. 3 EStG in der Fassung von 2012 vom EuGH als unionsrechtswidrig beurteilt. Der deutsche Gesetzgeber hat hierzu noch keine neue gesetzliche Regelung erlassen. Das Bundesministerium der Finanzen hat sich hierzu ebenfalls noch nicht geäußert (vgl. *von Brocke, steueranwaltsmagazin* 6/2018, 212 ff., EuGH-Beschluß vom 14.06.2018 zu § 50d Abs. 3 EStG 2012 – C-440/17 Rechtsache GS). Es besteht somit im Hinblick auf die Besteuerung der Vergütungen für Lizenzen keine Klarheit, ob und inwiefern die Bestimmungen des § 50d Abs. 3 EStG in der Fassung von 2012 noch für diese Vergütungen anzuwenden sind. Ebenso besteht Rechtsunsicherheit, ob die Bestimmungen nur für das Verhältnis zwischen Deutschland und anderen EU-Mitgliedstaaten oder auch im Verhältnis zwischen Deutschland und Drittstaaten gelten soll.

Bis zur Klärung der Rechtslage durch den Gesetzgeber oder die Finanzverwaltung sollte für jeden Einzelfall geprüft werden, ob die Bestimmungen des § 50d Abs. 3 EStG

2012 durch den jeweiligen Sachverhalt erfüllt werden. Das Ergebnis sollte für bestehende oder künftige Gestaltungen beachtet werden. Ausgehend von der Anwendbarkeit des § 50d Abs. 3 EStG 2012 gilt im Wesentlichen folgendes: Eine ausländische Gesellschaft hat keinen Anspruch auf die Erstattung oder Freistellung, soweit an ihr Personen beteiligt sind, denen die Erstattung oder Freistellung nicht zustände, wenn sie die Einkünfte unmittelbar erzielten, und die von der ausländischen Gesellschaft im betreffenden Wirtschaftsjahr erzielten Bruttoerträge nicht aus eigener Wirtschaftstätigkeit stammen, sowie

1. in Bezug auf diese Erträge für die Einschaltung der ausländischen Gesellschaft wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe fehlen oder
2. die ausländische Gesellschaft nicht mit einem für ihren Geschäftszweck angemessen eingerichteten Geschäftsbetrieb am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt.

Maßgebend sind ausschließlich die Verhältnisse der ausländischen Gesellschaft. An einer eigenen Wirtschaftstätigkeit fehlt es nach der gesetzlichen Bestimmung, soweit die ausländische Gesellschaft ihre Bruttoerträge aus der Verwaltung von Wirtschaftsgütern erzielt oder ihre wesentlichen Geschäftstätigkeiten auf Dritte überträgt. Die Feststellungslast für das Vorliegen wirtschaftlicher oder sonst beachtlicher Gründe sowie des Geschäftsbetriebs obliegt der ausländischen Gesellschaft.

d) Auskünfte oder spontaner Informationsaustausch nach § 50a oder § 50d EStG

Die Bestimmungen der §§ 50a und 50d EStG enthalten – abgesehen von den vorstehenden Verfahrensbestimmungen – keine Regelungen zur Auskunftserteilung oder zu einem spontanen Informationsaustausch. Somit würde bezogen auf den Beispielsfall nach diesen Bestimmungen zwischen dem Bundeszentralamt für Steuern und den Finanzbehörden der Schweiz kein spontaner Informationsaustausch stattfinden.

3. DBA Deutschland – Liechtenstein

Nach dem DBA Liechtenstein und dem Abkommen über einen Auskunftsaustausch erfolgt eine Auskunfterteilung auf Ersuchen, nicht aber spontan. Dieses Abkommen gilt nur im Verhältnis Deutschland – Liechtenstein, nicht jedoch im Verhältnis Deutschland – Schweiz.

4. Finanzkonten-Informationsaustauschgesetz (FKAustG)

Nach dem Finanzkonten-Informationsaustauschgesetz findet jährlich ein automatischer Austausch von Informationen über Finanzkonten in Steuersachen statt. Nach diesem Gesetz melden Finanzinstitute Informationen über meldepflichtige Konten an das Bundeszentralamt für Steuern. Das BZSt meldet an die zuständige Behörde in dem anderen

Staat, z.B. in der Schweiz, weiter. Voraussetzung dafür ist, daß eine natürliche Person als Berechtigte Konten bei einer Bank in Deutschland haben muß. Nach diesem Gesetz findet ein spontaner Informationsaustausch nicht statt.

5. Merkblatt zum verpflichtenden automatischen und spontanen Austausch verbindlicher Auskünfte, verbindlicher Zusagen und Vorabzusagen zu Verrechnungspreisen im Zusammenhang mit grenzüberschreitenden Sachverhalten

Das Merkblatt des BMF vom 17.08.2017 (Az. IV B 6 – S 1320/16/10002: 014) betrifft den automatischen und spontanen Austausch von Informationen über grenzüberschreitende steuerliche Vorbescheide und Vorabverständigungen über Verrechnungspreise und andere Auskünfte und Zusagen zwischen international verbundenen Unternehmen (sogenannte „grenzüberschreitende Tax Rulings“ = „steuerliche Vorbescheide“). Dieses Merkblatt enthält weitergehende detaillierte Regelungen über den automatischen und spontanen Informationsaustausch mit EU-Staaten und mit den übrigen OECD-, IF- und G20-Staaten. Aus Anlage 4 zu diesem Merkblatt geht hervor, daß die Rechtsgrundlagen für diesen Informationsaustausch mit der Schweiz sowohl eine große Auskunfts-klausel als auch das Multilaterale Abkommen sind.

In diesem Zusammenhang ist auch das EU-Amtshilfengesetz (EUAHIG) mit dem Änderungsgesetz vom 20.12.2016 geändert worden. Mit den OECD-, IF- und G20-Staaten, die nicht gleichzeitig EU-Mitgliedstaaten sind, sind die von BEPS Aktionspunkt 5 erfaßten „steuerlichen Vorbescheide“ nach Maßgabe der im Verhältnis der beteiligten Staaten jeweils geltenden Regelungen spontan auszutauschen. Zu diesen Regelungen zählen vor allem die Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) sowie das Gesetz zu dem Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen vom 16.07.2015, mit dem das Übereinkommen vom 25.01.1988 und das Protokoll zur Änderung des Übereinkommens über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen vom 27.05.2010 in nationales Recht umgesetzt worden sind. Im Verhältnis zur Schweiz hat auf Basis des BEPS Aktionspunktes 5 hinsichtlich der „steuerlichen Vorbescheide“ ein spontaner Informationsaustausch zu erfolgen.

6. Zwischenstaatliche Amtshilfe durch Informationsaustausch

Ein weiteres Merkblatt des BMF vom 23.11.2015 (Az. IV B 6 -S 1320/07/10004: 007) legt die Grundsätze für die zwischenstaatliche Amtshilfe durch Informationsaustausch bei der Festsetzung von Steuern fest.

a) Rechtsgrundlagen

Rechtsgrundlagen der zwischenstaatlichen Amtshilfe durch Informationsaustausch sind völkerrechtliche Vereinbarungen wie die Doppelbesteuerungsabkommen (DBA), Amts- und Rechtshilfevereinbarungen und Informations-

austauschabkommen (TIEA – Tax Information Exchange Agreement = Informationsaustauschabkommen), EU-Amtshilferichtlinie und EU-Amtshilfegesetz sowie Informationsaustausch ohne völkerrechtliche Vereinbarungen und Rechtsakte der Europäischen Union nach § 117 Abs. 1 und 3 AO.

b) Informationsaustausch mit Staaten, die nicht Mitglieder der EU sind

Für den Informationsaustausch gelten die allgemeinen Grundsätze. Ein Informationsaustausch ist im Rahmen einer gleichzeitigen Prüfung auch im Verhältnis zu Staaten oder Gebieten zulässig, die nicht Mitglieder der EU sind, soweit der Informationsaustausch auf der Grundlage einer Auskunftsklausel in einem DBA, einem besonderen Rechts- und Amtshilfeabkommen, einem TIEA oder § 117 Abs. 1 oder Abs. 3 AO erfolgt. So besteht beispielsweise die Möglichkeit, daß in- und ausländische Finanzbehörden sich gegenseitig vorschlagen, einen Steuerpflichtigen gleichzeitig zu prüfen, um grenzüberschreitende Sachverhalte durch Informationsaustausch aufzuklären.

c) Abkommen über den steuerlichen Informationsaustausch

Bei TIEA sind Spontanauskünfte nur bei ausdrücklichen Vereinbarungen im Abkommen zulässig. Diese TIEA werden zwischen einigen Staaten zur Unterstützung in Steuer- und Steuerstrafsachen durch Informationsaustausch abgeschlossen. In seinem Schreiben vom 10.11.2015 teilt das BMF mit (IV B 6 – S 1301/11/10002), daß die von Deutschland geschlossenen Abkommen über den steuerlichen Informationsaustausch (englisch: TIEA – Tax Information Exchange Agreement) die Möglichkeit bieten, behördliche Unterstützung durch Informationsaustausch auf Ersuchen im Einzelfall für Zwecke des Besteuerungsverfahrens oder des Steuerstraf- und Bußgeldverfahrens in Anspruch zu nehmen. Es wird betont, daß ein spontaner oder automatischer Informationsaustausch in diesen Abkommen nicht vorgesehen ist. Ferner wird ausgeführt, daß Amtshilfe auf Ersuchen durch Übermittlung von steuerlich voraussichtlich erheblichen Informationen regelmäßig für die aufgezählten Steuerarten (z. B. Einkommensteuer) und die darauf erhobenen Zuschläge gewährt wird.

Aufgrund eines solchen bilateralen Vertrages kommt ein spontaner Informationsaustausch nicht in Betracht.

d) Spontanauskünfte

Gegenüber Staaten, die nicht Mitglieder der EU sind, sind Spontanauskünfte zulässig, wenn mit diesen im DBA eine große oder umfassende Auskunftsklausel vereinbart ist. Spontanauskünfte sind außerdem gegenüber solchen Staaten zulässig, mit denen eine kleine Auskunftsklausel vereinbart ist, soweit sie zur Durchführung des DBA erforderlich sind. Der Anlage 1 zu diesem Merkblatt des BMF vom 23.11.2015 (Az. IV B 6 -S 1320/07/10004: 007) ist zu entnehmen, daß aufgrund des DBA mit der Schweiz (zuletzt

geändert durch Protokoll vom 27.10.2010 und Revisionsprotokoll vom 27.10.2010, in Kraft getreten am 21.12.2011) für die Zeiträume ab dem 01.01.2011 ein „großer Informationsaustausch“ vereinbart ist. Der große Informationsaustausch betrifft die Einkommen-, Körperschaft-, Gewerbe-, Vermögen-, Grund- und Erbschaftsteuer sowie andere Steuern vom Einkommen und Vermögen, Steuern auf Versicherungsprämien und Verkehrsteuern.

Ferner ist die Bekanntgabe von Auskünften in öffentlichen Gerichtsverhandlungen oder bei der öffentlichen Verkündung von Urteilen gestattet. Nach der Rechtsprechung des BFH ist eine Spontanauskunft schon dann rechtmäßig, wenn die ernstliche Möglichkeit besteht, daß der andere Vertragsstaat abkommensrechtlich ein Besteuerungsrecht hat und ohne die Auskunft von dem Gegenstand dieses Besteuerungsrechts keine Kenntnis erlangen würde (BFH vom 10.05.2005, Az. I B 218/04, BFH/NV S. 1503). Die Übersendung einer Spontanauskunft ist nicht grundsätzlich von dem Überschreiten bestimmter Betragsgrenzen abhängig.

7. Weitere Rechtsgrundlagen für einen automatischen Informationsaustausch

Die folgenden Regelwerke enthalten keine Bestimmungen für spontane oder automatisierte Auskünfte im Bereich der Vergütungen für Lizenzen.

a) Zinsinformationsverordnung (ZIV)

Die Bundesrepublik Deutschland hat mit der Zinsinformationsverordnung vom 03.06.2003 die EU-Zinsrichtlinie umgesetzt. Durch diese soll die effektive Besteuerung von Zinserträgen natürlicher Personen innerhalb der EU sichergestellt werden. Die Verordnung erfaßt nur grenzüberschreitende Zinszahlungen und Erlöse aus dem Verkauf bestimmter festverzinslicher Wertpapiere. Die EU-Zinsbesteuerung-Richtlinie wurde mit Wirkung zum 01.01.2016 abgeschafft.

Bestehende Vereinbarungen der EU mit z. B. Liechtenstein und der Schweiz, die aufgrund der EU-Zinsrichtlinie geschlossen wurden, werden nun entsprechend der geltenden Rechtslage geändert. Die ZIV wird für Zinszahlungen, welche nach dem 30.12.2015 erfolgen, nicht mehr angewendet.

b) „Mehrseitige Vereinbarung“ vom 29.10.2014

Die Bundesrepublik Deutschland und weitere 50 Staaten und Gebiete haben am 29.10.2014 die „Mehrseitige Vereinbarung zwischen den zuständigen Behörden über den automatischen Austausch von Informationen über Finanzkonten unterzeichnet (‘‘Mehrseitige Vereinbarung’’). Durch diese Vereinbarung haben die Vertragsparteien sich verpflichtet, bei Vorliegen der festgelegten Voraussetzungen regelmäßig (d. h. automatisch) bei den in ihrem Staatsgebiet ansässigen Finanzinstituten die vereinbarten Informa-

tionen über Finanzkonten der im jeweils anderen Vertragsstaat ansässigen Personen zu erheben und dem anderen Vertragsstaat automatisch zu übermitteln.

In Deutschland wurde dazu das „Gesetz zu der Mehrseitigen Vereinbarung vom 29.10.2014 zwischen den zuständigen Behörden über den automatischen Austausch von Informationen über Finanzkonten“ vom 18.12.2015 erlassen.

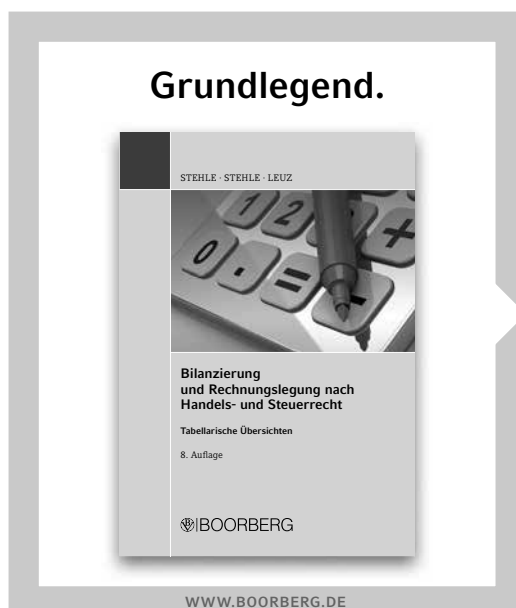
Die Steuerbehörden vieler Länder, unter anderem die Steuerbehörden in Liechtenstein und der Schweiz, tauschen von 2017 oder von 2018 an Informationen über Bankdaten aus. Dieses Gesetz und diese Vereinbarung ergänzen das oben bereits dargestellte Finanzkonten-Informationsaustauschgesetz (FKAustG), durch das die Finanzinstitute zur Informationsübermittlung über Bankkonten verpflichtet sind.

IV. Fazit

Wesentliche Rechtsgrundlagen für den spontanen Informationsaustausch zwischen verschiedenen Ländern innerhalb und außerhalb der Europäischen Union sind die zwischen ihnen abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen und die darin enthaltenen kleinen oder großen Auskunfts-klauseln. Bereits durch die gesetzlichen Bestimmungen und die zwischenstaatlichen Vereinbarungen über den automatisierten Informationsaustausch haben die jeweiligen Staaten und deren Finanzbehörden umfangreiche Möglichkeiten, sich über die Besteuerungsgrundlagen bezüglich einzelner Steuerpflichtiger oder von Gruppen von

Steuerpflichtigen zu informieren. Durch den spontanen Informationsaustausch werden die Möglichkeiten zum Informationsaustausch hinsichtlich einzelner Steuerpflichtiger ergänzt.

Sofern im Zusammenhang mit Vergütungen für Lizenzen Anträge auf Freistellung im Steuerabzugsverfahren nach § 50d Abs. 2 oder Steuererstattung nach § 50d Abs. 1 EStG gestellt werden, müssen die jeweiligen Unternehmen und ihre Gesellschafter damit rechnen, daß ein spontaner Informationsaustausch zwischen den zuständigen Steuerbehörden erfolgt. Die vom EuGH festgestellte Unionsrechtswidrigkeit des § 50d Abs. 3 EStG 2012 dürfte zur Folge haben, daß Auskünfte zur unmittelbaren und mittelbaren Beteiligung an einer Gesellschaft im Zusammenhang mit dem Antrag auf Erteilung einer Freistellungsbescheinigung und/oder Erstattung von Abzugsteuern für Lizenzgebühren und ähnliche Vergütungen aufgrund des DBA Deutschland mit einem anderen Staat nicht zulässig sein dürften. Dies dürfte für Auskünfte zwischen Deutschland und anderen EU-Staaten gelten. Für Auskünfte zwischen Deutschland und Drittstaaten sind zumindest Zweifel angebracht. Ist die Frage nach den Beteiligungen nicht zulässig, dann sind auch spontane Auskünfte in diesem Zusammenhang als unzulässig anzusehen. Bis zur Anpassung des § 50d Abs. 3 EStG 2012 durch den deutschen Gesetzgeber an die EuGH-Rechtsprechung ist die Rechtslage jedoch unklar, so daß davon auszugehen ist, daß im Zusammenhang mit der Steuererstattung oder dem Freistellungsbescheid spontan Auskünfte an den jeweils anderen Staat erfolgen werden.



Bilanzierung und Rechnungslegung nach Handels- und Steuerrecht

in tabellarischen Übersichten

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

2018, 8. Auflage, 152 Seiten, € 40,-

ISBN 978-3-415-06168-2

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

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

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

SZ0219

Die virtuelle Betriebsstätte – Der Vorschlag einer Richtlinie zur Festlegung von Vorschriften für die Unternehmensbesteuerung einer signifikanten digitalen Präsenz

Dr. Hans-Michael Pott, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, SERNETZ SCHÄFER Rechtsanwälte Düsseldorf

Die Anwendung des Internationalen Steuerrechts in den Mitgliedstaaten der Europäischen Union steht möglicherweise vor einem größeren und schwer zu verarbeitenden Umbruch. Die Bemühungen der Europäischen Kommission, eine Besteuerung der Gewinne der digitalen (Groß-) Wirtschaft bei grenzüberschreitenden Aktivitäten gerechter und vor allem besser zwischen Staaten verteilt zu gestalten, haben zu verschiedenen Maßnahmenpaketen geführt; im März 2018 hat die Europäische Kommission zwei Richtlinienvorschläge und eine Empfehlung präsentiert.

Zum einen wird die Schaffung einer sog. Digitalsteuer, die am digitalen Umsatz orientiert ist, vorgeschlagen.¹ Diese wirft zwar einige Probleme auf, weil parallele Umsatzsteuern auf einzelne Leistungen dem wettbewerbsneutralen Grundprinzip der alleinigen Universalallphasenumsatzsteuer, wie es der europäischen Mehrwertsteuer zugrunde liegt, widersprechen. Insbesondere dann, wenn ein sehr weiter Bereich des Leistungsangebots davon erfaßt wird, führt dies zu sehr grundsätzlichen Fragen. Die wesentliche Neuerung wäre, daß auch nicht-monetäre Erträge immaterieller Art, vor allem gesammelte Daten, als steuerpflichtiger Ertrag gelten sollen. Diese Steuer, die zur Zeit auch die Politik und die Wirtschaftsjournalistik beschäftigt und offenbar bei dem Bundesfinanzministerium auf Ablehnung stößt, wird aber, wenn sie denn eingeführt wird, für den Praktiker – sieht man von der Bepreisung der nichtmonetären Erträge ab – verhältnismäßig einfach zu verarbeiten sein. Man darf hier getrost ein Inkrafttreten und die Umsetzung abwarten. Sehr viel größere Fragen aufwerfend und einer gründlichen Betrachtung würdig ist der Vorschlag einer Richtlinie zur signifikanten digitalen Präsenz.²

1. Betriebsstätte – klassisch und virtuell

Ausgangspunkt des vorgestellten Konzepts ist die Schaffung einer Betriebsstätte³ durch signifikante digitale Präsenz. Infolge der Erbringung digitaler Leistungen von einem gewissen Umfang wird eine Betriebsstätte begründet.

Die Betriebsstätte ist ein seit langem feststehender steuerrechtlicher Begriff, der im Internationalen Steuerrecht der Doppelbesteuerungsabkommen universell verwendet wird und auf einem im wesentlichen international einheitlichen Verständnis, nicht zuletzt gefördert durch die OECD-Musterabkommen, aktuell Art. 5, beruht. Die Betriebsstätte

setzt grundsätzlich die Beherrschung von Raum voraus. Nach deutschem Verständnis des nationalen und des deutschen internationalen Steuerrechts geht es immer um die Beziehung zur Erdoberfläche^{4,5}. Nicht wenige Entscheidungen sind sogar auf subtile Abgrenzungen der Herrschaft über den Raum gestützt worden; die Feinheiten dieser Sicht sind auch bei der Interpretation des Begriffs für die Doppelbesteuerungsabkommen maßgeblich.⁶

Auf diese Voraussetzung soll es bei der Erbringung digitaler Leistungen unter von der Richtlinie festgelegten Umständen jetzt gerade nicht mehr ankommen. Es werden in Art. 4 nur ein Angebot und dessen quantitative Nutzung in einem bestimmten Maße vorausgesetzt. Eine signifikante digitale Präsenz wird angenommen, wenn die digitale Dienstleistung über eine digitale Schnittstelle bereitgestellt wird und wenn eine der folgend genannten Schwellen überschritten ist:

- der Anteil der Gesamterträge im Steuerzeitraum aus der Bereitstellung der digitalen Dienstleistungen an Nutzer in dem betreffenden Mitgliedstaat beträgt mehr als 7 Mio. EUR
- die Zahl der Nutzer einer oder mehrerer digitalen Dienstleistungen liegt in dem betreffenden Mitgliedstaat und Zeitraum über 100.000
- die Zahl der abgeschlossenen Geschäftsverträge über die Bereitstellung solcher digitalen Dienstleistungen in dem betreffenden Mitgliedstaat und Zeitraum übersteigt die Zahl von 3.000.

Verbundene Unternehmen werden zusammengerechnet.

1 Richtlinie des Rates zum gemeinsamen System einer Digitalsteuer auf Erträge aus der Erbringung bestimmter digitaler Dienstleistungen (COM (2018) 148 final).

2 Richtlinie des Rates zur Festlegung von Vorschriften für die Unternehmensbesteuerung einer signifikanten digitalen Präsenz (COM(2018) 147 final).

3 Nachfolgend wird die Schreibweise "Betriebsstätte" verwendet, wie sie der Entwurf gebraucht; auch wenn der Verf. als Zielbegriff eher den Begriff des nationalen Rechts ("Betriebsstätte", etwa §12 AO, allerdings auch deutsche Fassung älterer DBA) als Ziel der Regelung vermutet, wird die Schreibweise der Kommission als neutral verstanden.

4 BFH v. 03.02.1993, I R 80-81/91, BStBl 1993 II S. 462.

5 Beschränkte Ausnahmen wie im DBA mit China, Art. 5, Abs. 5, dienen eher der Bestätigung der Regel.

6 FG München v. 23.01.2003, 2 K 3447/01, EFG 2003 S. 1035 FG Köln v. 18.09.2014, EFG 2014 S. 2115.

Deutlich wird, daß sich der Entwurf an das Konzept der Verteilung von Besteuerungsrechten halten will und die klassische Begrifflichkeit als Weg hierzu ansieht. Offenbar geht man davon aus, daß dies der einfachste Weg ist, Besteuerungsrechte unter fortgesetzter Anwendung der bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen zu verteilen.

Das tragende Element dieses Konzepts ist naturgemäß, daß ein Unternehmen im ganzen einem Staat zuzuordnen ist (Sitzstaat⁷) und in einem anderen Staat nur begrenzte Aktivitäten (Gaststaat, Aufnahmezustaat, im Steuerrecht üblich: Betriebsstättenstaat) entfaltet. Dem Regime entsprechen auch – wie noch gezeigt wird – die vorgesehenen Regelungen.

2. Ziel der Richtlinie: DBA oder nationales Recht?

Die Regelung soll klar in das bestehende internationale Steuerrecht eingreifen.

Art. 1 schreibt zunächst die Wirkung vor: Die Richtlinie enthält

„Vorschriften, mit denen der für die Zwecke der Körperschaftsteuer in den Mitgliedstaaten verwendete Begriff der Betriebsstätte auf eine signifikante digitale Präsenz ausgedehnt wird“.

Das erscheint eindeutig. Soweit das nationale Recht für Zwecke der Besteuerung – nach dem Zusammenhang wird man ergänzen können: grenzüberschreitender Aktivitäten – den Begriff der Betriebsstätte kennt, wie Deutschland mit § 49 I Nr. 1 b EStG, muß dieser Begriff nun durch ausdrückliche weitere Definition (etwa in § 12 AO?) mit dem neuen weiteren Inhalt – wenigstens für Zwecke der Körperschaftsteuer – gefüllt werden. Eine ohne Änderung des Gesetzes eingreifende Anwendung durch richtlinienkonforme Auslegung begegnet Bedenken, weil Richtlinien nicht die nationalen Begriffe aufgreifen und verändern sollten – obwohl immerhin Beispiele in diese Richtung weisen.⁸

Staaten, die das Konzept der Betriebsstätte und möglicherweise auch nur deren Begriff in ihrem internationalen Steuerrecht nicht kennen, könnte man danach nicht verpflichten, exakt die vorgesehene Besteuerungskategorie einzuführen.

Das führt zu der Frage, ob die Verwendung des Begriffs in den Doppelbesteuerungsabkommen, wo er ja in Europa durchgängig verwendet wird, auszufüllen ist. Denkbar wäre das. Allerdings spricht der Wortlaut eher dagegen; es ist aber eine historische Auslegung in diesem Sinne denkbar. Die Kommission empfiehlt ausdrücklich⁹ die Anpassung der Abkommen mit Drittstaaten an das mit der Richtlinie beabsichtigte Verständnis des Begriffs. Die nur auf Drittstaaten Bezug nehmende Empfehlung wäre nicht sinnvoll, wenn die Abkommen zwischen den Mitgliedstaaten nicht schon durch die Richtlinie selbst betroffen wären.

Selbstverständlich kann die Befugnis der Europäischen Union, ihren Mitgliedstaaten Gesetzesänderungen vorzuschreiben, auch auf deren völkerrechtliche Rechtsetzung einwirken. Soweit zwei Mitgliedstaaten ein Abkommen abgeschlossen haben, kann das einheitliche Gebot an beide Mitgliedstaaten auch die Änderung von Doppelbesteuerungsabkommen gebieten und es sind die Abkommen am Unionsrecht zu überprüfen.¹⁰

Gegenüber Drittstaaten läßt sich diese Wirkung nicht herbeiführen. Ob die Befugnisse der Europäischen Union so weit gehen, daß die Kündigung bestehender völkerrechtlicher Verträge gegenüber Drittstaaten verlangt werden kann, wäre Gegenstand von Diskussionen. Jedenfalls wäre eine solche Verpflichtung aber ausdrücklich in den Wortlaut der Richtlinie aufzunehmen. Das ist nicht geschehen, vielmehr ist es bei der zitierten Empfehlung geblieben. Die Drittstaatenproblematik schlägt ggf. auch in den Unionsraum hinein: Immerhin besteht ein multilaterales Doppelbesteuerungsabkommen zwischen den nordischen Staaten Finnland, Schweden, Dänemark, Norwegen und Island, in das ein zwingender Eingriff nur unter Inanspruchnahme der Rechtsetzung für den Europäischen Wirtschaftsraum möglich wäre. Die Bereitschaft erscheint ungewiss. Insbesondere die EFTA-Staaten Island und Norwegen sind aufgrund ihrer günstigen Energiepreise gesuchte Standorte für Server, denen bei richtiger Gestaltung durchaus Gewinne aus digitaler Tätigkeit zugeordnet werden können, die sie sich nicht gern durch Regelungen über digitale Präsenzen in anderen Staaten entziehen lassen.

Aber auch wenn die erweiternde Auslegung die DBA ergreift, reicht sie ohne nationale Regelung nicht zur Besteuerung der Präsenz aus. Denn die Zuordnung eines Besteuerungsgegenstandes in einem Abkommen begründet nach ganz herrschender Auffassung noch nicht die Besteuerung in dem begünstigten Staat.

Auf der anderen Seite ist in Art. 5 Abs. 1 ausdrücklich festgelegt, daß die Gewinne der Betriebsstätte nur in dem Mitgliedstaat der Betriebsstätte besteuert werden dürfen. Damit wird die sogenannte Freistellungsmethode, die ausschließlich dem Staat der Betriebsstätte ein Besteuerungsrecht der Gewinne gibt und den Sitzstaat des Unterneh-

7 Bekanntermaßen nicht immer identisch mit dem Staat des Sitzes im gesellschaftsrechtlichen Sinne.

8 Im arbeitsrechtlichen Fall „Christel Schmidt“, EuGH v. 14.04.1994, C-392/92, NJW 1994, 2343 wurde der seit längerem feststehende Begriff des Betriebsübergangs des § 613a BGB aufgrund der später entstandenen Betriebsübergangsrichtlinie 77/187/EWG gänzlich anders ausgelegt. Die Problematik wurde weder vom BAG noch vom EuGH (der sie auch nicht sehen mußte) gesehen.

9 Empfehlung der Kommission vom 21.03.2018 bezüglich der Unternehmensbesteuerung einer signifikanten digitalen Präsenz.

10 Der EuGH hat bislang Verdikte gegen die Abkommen nicht ausgesprochen, sondern sich auf die nationale Auslegung und Anwendung beschränkt, s. etwa Urteil v. 28.02.2008, C-293/06, *Deutsche Shell GmbH*, BStBl 2009 II S. 976

mens von deren Besteuerung ausschließt, festgeschrieben. Für diesen Effekt kommt, wenn man, wie dies die Richtlinie tut, lediglich über den Begriff der Betriebsstätte vorgeht, nur das Abkommen mit seiner die Besteuerung zwischen zwei Staaten verteilenden Wirkung in Betracht. Theoretisch könnte zwar ein Mitgliedstaat die Gewinne einer in einem anderen Staat belegenen Betriebsstätte aufgrund digitaler Präsenz von seiner Besteuerung durch unilaterale Regelung freistellen. Wenn dies das Gebot der Richtlinie sein sollte, wäre der normsetzende Aufwand eigentlich nicht erforderlich gewesen.

Der versuchte Eingriff des Unionsrechts in das internationale Steuerrecht läßt den Praktiker jedenfalls vor der Frage stehen, ob eine Besteuerungspflicht (durch Änderung des nationalen Rechts) oder nur eine Besteuerungsmöglichkeit (durch Änderung der Abkommen, ggf. in einem Europa der unterschiedlichen Geschwindigkeiten) geschaffen wird.

3. Gewinnermittlung und -abgrenzung

Der nächste Schritt führt zu der Gewinnermittlung bei der virtuellen Betriebsstätte. Die zurechenbaren Gewinne werden in Art. 5 Abs. 2 wie folgt definiert:

„Die Gewinne, die der signifikanten digitalen Präsenz in einem Mitgliedstaat zuzuordnen sind oder im Zusammenhang mit ihr bestehen, entsprechen den Gewinnen, die mit der digitalen Präsenz erzielt worden wären, wenn diese als separates und unabhängiges Unternehmen die gleiche oder ähnliche Geschäftstätigkeit unter gleichen oder ähnlichen Bedingungen ausgeübt hätte, insbesondere im Verkehr mit anderen Teilen des Unternehmens; dabei sind die über eine digitale Schnittstelle ausgeübten Funktionen, eingesetzten Wirtschaftsgüter und übernommenen Risiken zu berücksichtigen.“

Erkennbar ist hier die Methode der direkten Zuordnung der Gewinne zur Betriebsstätte, wie sie im klassischen internationalen Steuerrecht angewendet werden kann, übernommen worden. Ob das der Wirklichkeit der digitalen Präsenz gerecht wird, muß bezweifelt werden. Gerade bei digitalen Dienstleistungen dürfte die Zuordnung von Einnahmen und Ausgaben erhebliche Schwierigkeiten bereiten. Die vorgesehene Anwendung dieser direkten Methode der Gewinnermittlung dürfte erheblich schwieriger sein als bei faßbaren Betriebsstätten; man wird es dann auch mit recht virtuellen Gewinnermittlungen zu tun haben.

Der Entwurf versucht dann in Art. 5 weitere Anhaltspunkte für die Zuordnung der Gewinne zur Betriebsstätte zu geben. Das wird hier nicht weiter behandelt, weil der Verfasser nicht in der Lage ist, die aufgeworfenen Gesichtspunkte so weit zu verstehen, daß er sie in einen Zusammenhang mit einer hinreichend klaren tatbestandlichen Umgrenzung eines fiskalischen Eingriffs bringen kann. Möglicherweise steht dahinter die Vorstellung, daß das Völkerrecht ganz allgemein der laufenden Verständigung der

Staaten ausgesetzt sein darf und Klarheitsansprüche des betroffenen Steuerbürgers vernachlässigt bleiben können.

Wenn die Gewinnbestimmung gelingt, bleibt als letzte Hürde die kryptische Aussage in Art. 4 Abs. 2, daß sich der Begriff „*zusätzlich jeglicher anderer Prüfung gemäß EU oder nationalem Recht*“ versteht, mit der für die Zwecke der Körperschaftsteuer das Vorliegen einer Betriebsstätte festgestellt wird. Deren Anwendung soll in keiner Weise beschränkt oder begrenzt werden. Die direkte Methode gebietet die saubere Abgrenzung der Gewinne. Eine additive Besteuerung kann wegen der Freistellung der Gewinne aus der digitalen Präsenz in anderen Mitgliedstaaten nicht gemeint sein. Auch ohne das Problem, was mit dem zitierten Text gemeint ist, bleibt auf der anderen Seite die Exklusivbesteuerung im Staat der digitalen Präsenz eine Quelle von Problemen. Man wird erhebliche Schwierigkeiten haben, die Ergebnisse einer möglicherweise gleichzeitig existierenden territorial radizierten Betriebsstätte von den Ergebnissen einer gleichzeitig anzunehmenden virtuellen Betriebsstätte abzugrenzen. Falls die Richtlinie so zu verstehen sein sollte, daß ein Nebeneinander aus welchen Gründen auch immer ausdrücklich vorgesehen ist, wird die Abgrenzung kaum gelingen. Die praktisch naheliegende Regel, die der digitalen Präsenz zuzurechnenden Gewinne auch aus jeder anderen wo auch immer belegenen Betriebsstätte herauszuziehen, kann man dieser Formulierung jedenfalls auch nicht ohne weiteres entnehmen.

4. Gefahren: Bad law makes bad cases

Als Ergebnis bleibt, daß ein durch jahrzehntelange Praxis gesichertes Schema bei der Verwendung in einem ungeklärten Rahmen so angelegt wird, daß es versagen muß.

Die Praxis könnte sich damit trösten, daß die Mitgliedstaaten ein Problem haben, daß sie bei Inkrafttreten der Richtlinie lösen müssen. Man wird allerdings mit großer Gewißheit davon ausgehen müssen, daß die bestehenden Schwierigkeiten nicht sofort europaweit gelöst werden. Eine langwierige Rechtsfindung über Verwaltung und Rechtsprechung wird allein aus der schlichten Umsetzung folgen. Es darf als sicher betrachtet werden, daß nicht nur in der langen Unsicherheitsphase Fehlentscheidungen aller beteiligten Parteien und der anzurufenden Gerichte die Praxis beunruhigen werden. Diese wird man allen Handelnden nachsehen müssen.

Selbstverständlich werden auch Lücken auftreten. Die Anordnung der steuerlichen Behandlung mittels der Körperschaftsteuer wirft die Frage auf, ob und wie diese Behandlung bei der Zwischenschaltung von Personengesellschaften, deren Behandlung in der Besteuerung der Betriebsstätten immer noch nicht sicher und schon gar nicht abschließen geklärt ist, durchzuführen ist. Selbst die Wirkung einer Verteilung der Aktivitäten auf mehrere Rechtsträger bleibt unklar. Die Richtlinie sieht zwar in

Art. 4 Abs. 3 eine Zusammenrechnung für verbundene Unternehmen vor, dennoch werden Konstruktionen aus den verbreiteten Lizenzbeziehungen Fragen aufwerfen.

Wenn die Probleme sich auf die Lösung präziser Fragen beschränken, könnte die nicht unmittelbar betroffene Praxis in einer Zuschauerposition bleiben. Es besteht aber die sehr große Gefahr, daß etwa in einer Kette von Einzelentscheidungen des Europäischen Gerichtshofes Einzelfragen behandelt werden und der Europäische Gerichtshof, der die Weiterentwicklung des europäischen internationalen Steuerrechts im Lichte des Primärrechts systematisch, im übrigen aber zwangsläufig eher kasuistisch betreiben muß, die Praxis mit einer Vielzahl von Entscheidungen bedenken und verwirren wird. Daneben bleibt als ganz allgemeines Problem, daß eine angesichts schwer lösbarer Probleme möglicherweise unterbleibende Besteuerung ohne große Mühe als verbotene steuerliche Beihilfe eingestuft werden kann.

Aus all dem können abstrakte Aussagen entstehen, die das überkommene internationale Steuerrecht massiv beschädigen. So könnte es etwas dazu kommen, daß die in Jahrzehnten entwickelte und eigentlich gut eingespielte Systematik der Betriebsstättenbesteuerung in ein inner-

halb der nächsten Jahre nicht reparables Chaos gestürzt wird. Das Ziel der Richtlinie, „die Resilienz des Binnenmarktes gegenüber den Herausforderungen der Besteuerung in der digitalisierten Wirtschaft insgesamt zu verbessern“¹¹, indem die Mitgliedstaaten Unterstützung erfahren, dürfte so nicht zwingend erfolgreich unterstützt werden. Diese Probleme stammen aus der wenig konsequenten Umsetzung eines Grundgedankens.

Wäre schlicht angeordnet worden, daß die Mitgliedstaaten die signifikante digitale Präsenz als oder wie eine Betriebsstätte (ggf. zur Sicherheit unter Umschreibung der angeordneten Behandlung) besteuern müssen und die anderen Mitgliedstaaten die Besteuerung zu unterlassen haben, wäre zwar der Eingriff in die Besteuerungsrechte der Mitgliedstaaten in aller Brutalität deutlich geworden, Politik und Praxis würden aber sehr viel schneller und einfacher Ruhe durch klare Umsetzung schaffen können.

¹¹ Erwägungsgründe Ziff. 8.

Arbeitsgrundlage für die Praxis.



Leseprobe unter
www.boorberg.de/9783415060982

WWW.BOORBERG.DE

Die rechtlichen und steuerlichen Wesensmerkmale der verschiedenen Gesellschaftsformen

Vergleichende Tabellen

von Professor Dr. Heinz Stehle, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Dr. Anselm Stehle, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, und Dipl. oec. Norbert Leuz, Steuerberater
2017, 22. Auflage, 96 Seiten, € 25,-
ISBN 978-3-415-06098-2

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

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

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

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

 BOORBERG

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



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,
Wjatscheslaw 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**

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

Euroforum-Jahrestagung Non-Profit-Organisationen 2019

05.–06.02.2019, Köln

Nach dem Spezialtag zur Rechnungslegung der Non-Profit-Organisationen am 04.02.2019 im Hilton Cologne begrüßte der Tagungsleiter *Prof. Dr. Rainer Hüttemann* (Bonn) am 05.02.2019 weit über 100 Teilnehmer. Sein Referat „Aktuelle Entwicklungen im Gemeinnützigkeitsrecht“ gab den Teilnehmern einen Überblick über die neueste Rechtsprechung sowie Gesetzesänderungen und Verfügungen im Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht. Urteile zum Vereins- und Stiftungsrecht sowie die Beschlüsse des 72. DJT mit einer Empfehlung an den Gesetzgeber, die Kita-Rechtsprechung des BGH zu kodifizieren, rundeten das Bild ab. Die Reformvorhaben des Koalitionsvertrages wurden wie immer mit Fragezeichen versehen. Er betonte, daß das Gemeinnützigkeitsrecht letztlich die Organisationsform des dritten Sektors vorgebe. Im Einzelnen vorgestellt wurden u. a. folgende Urteile:

1. Mitgliedschaft in einem gemeinnützigem Dachverband ist ein Indiz für die Gemeinnützigkeit des Mitgliedsverbandes, s.a. BFH 27.09.2018 – V R 48/16 (IPSC)
2. FG Hessen – 4 V 1131/17: Verstoß gg. Ausschließlichkeitsgebot des § 56 AO
3. BFH 12.06.2018 – VII R 2/17 (Vorstandshaftung): Der Vorstand eines gemeinnützigem Vereins nach §§ 34, 69 AO hat die fortlaufende Pflicht, die Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit zu überprüfen
4. BFH 14.11.2018 – I R 34/15: Kein allgemeines Rechtsprinzip nach dem die Überlassung von Wirtschaftsgütern an eine gemeinnützige Organisation nicht durch die Aufdeckung stiller Reserven erschwert werden soll.
5. Umsetzung des EuGH-Urteils 21.09.2016 – Rs. C 478/15 (Radgen) durch Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen vom 11.12.2018, BGBl. 2018, 2338: Erweiterung des Anwendungsbereichs der Freibeträge gem. § 3 Nr. 26 und 26a EStG auf Tätigkeitsvergütungen aus der Schweiz weite Auslegung des Pflegebegriffs durch FG Baden-Württemberg 08.03.2018 – 3 K 888/16. Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 09.01.2019, BT-Drucks. 19/6925 zum Thema Freifunk.
6. BGH 11.09.2018 – II ZB 11/17 (Vermögensverwaltung): Bestätigung der Kita-Rspr., da Mitglieder beschließen können, den Überschuß aus der Vermögensverwaltung auszuschütten

Unter dem Titel „Finanzverwaltung aktuell“ referierte *Corinna Leichinger* von der Finanzverwaltung NRW über

neue gemeinnützigkeitsrechtliche Entwicklungen aus Verwaltungssicht. Die Themen Struktureller Inlandsbezug (§ 51 Abs. 2 AO), Gemeinnützigkeit und politische Betätigung (§§ 52, 55 AO) und die Abgrenzung eines Erwerbstrebens in der Wohlfahrtspflege gem. BMF-Schreiben vom 06.12.2017 und das Verfahren zur elektronischen Übermittlung von Zuwendungsbestätigungen (§ 50 Abs. 2 EStDV) bildeten die Schwerpunkte dieses Vortrags.

Mit Wirkung auf den 01.01.2021 wird der § 67a Abs. 4 AO zur Definition organisatorischer Leistungen eines Sportdachverbandes als Zweckbetrieb eingeführt. Hintergrund ist das BFH-Urteil vom 24.06.2015 – I R 13/13, BStBl. II 2016 S. 971. Das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens vom 18.07.2016 (BGBl. I S. 1679) hat Neuerungen dergestalt eingeführt, daß Zuwendungsempfänger zur unmittelbaren Übermittlung der Zuwendungsdaten an die Finanzverwaltung bevollmächtigt werden. Die Übermittlung erfolgt auf elektronischem Weg nach amtlichem Schema/Datensatz, § 93c AO. Das Verfahren befindet sich in der Pilotphase – Beteiligung sei erwünscht.

StB Andreas Seeger folgte mit dem Referat über das Verbot des Erwerbstrebens in der Wohlfahrt mit dem entsprechenden BMF-Schreiben aus der Beratersicht. Er kritisierte das Fehlen von Kriterien, ab welcher Grenze ein „Gewinn“ als schädlich im Sinne des § 66 AO anzusehen sei. Deshalb stehe das Risiko der Aberkennung der Gemeinnützigkeit zur Zeit allein im Ermessen der Finanzbehörde. Er empfahl weitere gesetzliche Regelungen zur Konkretisierung.

Dr. Christian Kirhhain (Bonn) griff das Thema der „Umstrukturierung gemeinnütziger Körperschaften und Konzerne“ auf. Schwerpunkt waren die Übertragung operativer Einheiten, die Vermögenssicherung (asset protection) und der Formwechsel von einem Verein in eine GmbH. Schließlich sprach er die Umstrukturierung der klassischerweise mitgliederlosen Stiftungen an.

Zu beachten sind u. a. die Einbindung externer Stellen, bspw. Zustimmungsvorbehalte wie Bistumsleitung oder Krankenhausaufsicht. Bei der Vermögenssicherung wurde insbesondere über das Thema der Übertragung „des wirtschaftlichen Eigentums“ diskutiert. Abgerundet wurde die Thematik durch die Umstrukturierung von Stiftungen, u. a. von der Dauer- in die Verbrauchsstiftung.

Dr. Jörg Alvermann (Köln) thematisierte „Sport und Steuern“, u. a. mit eSport und dessen Gemeinnützigkeit, Zweckverfehlung durch Profisport sowie über Probleme bei Ausgliederungen und Tochtergesellschaften. Die Themen Mitgliedsbeiträge, Sponsoring und Umsatzsteuer sind steuerlich neuralgische Punkte, u. a. durch die EuGH-Vorlage zu Sportvereinen. Dabei ist eine zunehmende Prüfungsintensität zu beobachten, zum Teil auch mit steuerstrafrecht-

lichen Auswirkungen. Bei der Geschichte des § 67 Abs. 4 AO wurde mehrfach betont, daß die Organisation gemeinnütziger Tätigkeit keine Vorleistung ist, sondern ein unabdingbarer Teil davon. Der Katalog gemeinnütziger Zwecke ist grundsätzlich abschließend, aber mit einer Öffnungsklausel versehen.

Zu Beginn des zweiten Tages, der ganz der Umsatzsteuer gewidmet war, wurde zunächst der Kommentator des Umsatzsteuertages, *Ministerialrat Hermann-Josef Broß*, Finanzministerium NRW, vorgestellt. Danach begann – nach einer Begrüßung durch *Prof. Schauhoff* (Bonn) – BFH-Richter *Dr. Christoph Wäger* (München) mit einem aktuellen Rechtsprechungsüberblick. Er prägte bei der Kommentierung den sibyllinischen Begriff, die „Rechtslage verfinstere sich“. Angesichts Entscheidungen wie „Eismuseum“ (V R 29/17) – ein Museum muß angeblich über eine dauerhafte Sammlung verfügen, eine Sammlung aus Eisskulpturen erfüllt dieses Kriterium wohl nicht – ist diese Aussage durchaus nachvollziehbar.

Prof. Dr. Thomas Küffner setzte das Thema mit der Darstellung der Entwicklungstendenzen für die Umsatzsteuer-

befreiung fort. An zahlreichen Punkten erweiterte er die Diskussion, die *Dr. Alvermann* bereits angestoßen hatte. Gerade die Steuerbefreiungen sind für NPO ungemein wichtig.

Prof. Schauhoff stellte die Unmittelbare Zweckverwirklichung im Gemeinnützigkeits- und Umsatzsteuerrecht dar. Er machte deutlich, daß er § 57 AO und die AEAO dazu für unzureichend hält; die Finanzverwaltung habe eine deutlich restriktivere Auffassung ohne dogmatische Konsequenz. Er schloß mit dem Ausblick auf das Ertragsteuerrecht für die Gemeinnützigen und die Umsatzsteuerproblematik des § 4 Nr. 18 UStG sowie § 12 Abs. 2 Nr. 8 Satz 3 UStG (hierzu *Schauhoff/Kirchhain*, UR 2017, 729).

Arbeitsrecht (*Dr. Traut*) und Datenschutzrecht (*Dr. Stephan Pötters*) rundeten das Thema ab und leiteten in die Schlußdiskussion der Jahrestagung über. Schwerpunkt der arbeitsrechtlichen Ausführungen waren das neue Teilzeitrecht sowie Updates zum Betriebsübergang. Aktueller Aufhänger war die EuGH-Entscheidung vom 11.09.2018 – C 68/17 zu den Loyalitätspflichten beim kirchlichen Arbeitgeber. (JW)

Noch besser.



 **Leseprobe unter**
www.boorberg.de/9783415060654

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**, **Rechtsfachwirtin**, **Dozentin**, **Geschäftsführerin Fortbildungsinstitut Rechtsanwaltskammer Stuttgart**

2017, 25. Auflage, 122 Seiten, mit Spiralbindung und Griffregister, € 21,80

ISBN 978-3-415-06065-4

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 in der neuen Pfändungstabelle zum 1.7.2017.

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.

 **BOORBERG**

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 0711/7385-100 · 089/4361564
 TEL 0711/7385-343 · 089/436000-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE 5200219

Rechtssichere Arbeitszeugnisse.



Weuster · Scheer
**Arbeitszeugnisse in
Textbausteinen**
2015, 13. Auflage, 454 Seiten,
€ 22,50
ISBN 978-3-415-05411-0

Weuster · Scheer
**Arbeitszeugnisse in
Textbausteinen Deutsch –
Englisch**
2015, 3. Auflage, 216 Seiten,
€ 26,40
ISBN 978-3-415-05412-7

Das Standardwerk »Arbeitszeugnisse in Textbausteinen« stellt ein ausgereiftes System von über 3000 Textbausteinen bereit. Damit lassen sich in rationeller Weise die gewünschten wahren Aussagen und Wertungen für ein verständlich-wohlwollendes Zeugnis zusammenstellen. Eine detaillierte Einführung zur Formulierung und Analyse von Zeugnissen zeigt, worauf es in der Praxis ankommt.

In der deutsch-englischen Ausgabe gehen die Autoren auch auf die Besonderheiten ein, die sich bei der internationalen Nutzung von Zeugnissen ergeben. Auf je einer Doppelseite finden sich links jeweils die deutschen und rechts die englischen Textbausteine. Sie helfen nicht nur bei Bewerbungen in englischsprachigen bzw. westlichen Ländern, sondern sind weltweit einsetzbar.

Steuerwert einer gemischten Schenkung

Orientierungssatz: Der Wert der Bereicherung bei einer gemischten Schenkung bedarf keiner Verhältnismäßigkeitsrechnung. Er ist durch den Abzug der – ggf. kapitalisierten – Gegenleistung vom Steuerwert zu ermitteln und kann hinter dem ermittelten Steuerwert des BewG zurückbleiben.

Entscheidung: BFH, Beschluß vom 05.07.2018 – II B 122/17

I. Sachverhalt

In dem Beschluß des BFH stritten die Beteiligten um die Qualifizierung eines Vertrages als gemischte Schenkung oder entgeltlichen Vertrag.

Der Antragsteller und Beschwerdeführer (Antragsteller) ist Erbe seines Onkels, mit dem er am 30.07.2014 einen notariellen Vertrag schloß, wodurch dieser sein Grundstück auf den Antragsteller übertrug. In dem am 30.07.2014 geschlossenen Vertrag einigte sich der Antragsteller mit seinem Onkel dahingehend, daß als Gegenleistung der Übertragung eine monatlich zu zahlende Rente in Höhe von 300€ an den Onkel zu entrichten war. Zudem verpflichtete sich der Antragsteller, den Onkel zu pflegen, zu verköstigen und erforderliche Gänge zum Arzt und/oder zur Apotheke vorzunehmen. Der Onkel behielt sich ein lebenslangliches unentgeltliches Wohnrecht an der Wohnung im 1. Obergeschoss vor, sowie ein Nießbrauchsrecht an der vermieteten Wohnung im Erdgeschoß. Fünf Monate nach Vertragsabschluß verstarb der Onkel im Dezember 2014 im Alter von 83 Jahren.

Den Wert des übertragenen Grundbesitzes stellte das Feststellungsfinanzamt mit 251.212€ gesondert fest. Das für die Schenkungsteuer zuständige Finanzamt (FA) vertrat im Rahmen der Festsetzung der Schenkungsteuer die Ansicht, daß es sich um eine gemischte Schenkung gehandelt habe, und berechnete die Schenkungsteuer mit 44.660€ aufgrund eines steuerpflichtigen Erwerbs von 223.300€. Zu diesem Wert gelangte das FA, indem es von dem festgestellten Grundbesitzwert von 251.212€ folgende Position in Abzug brachte: a) den Kapitalwert der Nutzungs- und Duldungsaufgabe. Hierbei setzte das FA den Kapitalwert des Wohnrechts und des Nießbrauchsrechts mit insgesamt 2.500€ an. Zu diesem Wert gelangte es, indem es je Wohnung einen monatlichen Betrag von 250€ berücksichtigte und den Kapitalwert nach § 14 Abs. 2 BewG für die tatsächliche Dauer von fünf Monaten korrigierte. b) den Kapitalwert der Leistungsaufgabe. Die Kapitalwerte der Renten- und der Pflegeverpflichtung setzte das FA dabei mit insgesamt 3.790€ an. Es berücksichtigte monatliche Beträge von 300€ (Rente) und 458€ (Pflege) und korrigierte den Kapitalwert ebenfalls nach § 14 Abs. 2 BewG. c) die Erwerbsnebenkosten in Höhe von 1.568€ und d) den persönlichen Freibetrag von 20.000€.

Nach einem erfolglosen Antrag auf Aussetzung der Vollziehung (AdV) beim FA gab das Finanzgericht (FG) dem AdV-Antrag teilweise statt. Das FG sieht ernstliche Zweifel, ob der Wert der Bereicherung vom FA zutreffend ermittelt worden sei: Die gemischte Schenkung sei im Wege einer Verhältnismäßigkeitsrechnung in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufzuteilen, so daß die Bereicherung unter Berücksichtigung der vereinbarten Gegenleistungen 78% betragen habe. Dies führe zu einem steuerpflichtigen Erwerb von 172.700€, so daß der Bescheid i.H. von 10.120€ in der Vollziehung auszusetzen sei.

In der von dem Antragsteller erhobenen Beschwerde ist dieser der Ansicht, daß es sich um einen voll entgeltlichen Erwerb handle, für den keine Schenkungsteuer festzusetzen sei, und beantragt, die Vollziehung in voller Höhe auszusetzen.

II. Entscheidungsgründe

Der BFH sieht keine ernstlichen Zweifel an der Rechtmäßigkeit des Schenkungsteuerbescheids und hat die Beschwerde als unbegründet zurückgewiesen.

Der erkennende Senat schließt sich der Auffassung des FA und des FG an, daß es sich bei der Übertragung des Grundstücks um eine gemischte Schenkung gehandelt habe. Eine Schenkung ist nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 i.V. mit § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG dann anzunehmen, wenn es sich um eine freigebige Zuwendung unter Lebenden gehandelt hat, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird. Die Voraussetzungen der Schenkung setzen sich somit aus objektiven und subjektiven Merkmalen zusammen. In objektiver Hinsicht ist es erforderlich, daß die Leistung zu einer Bereicherung des Bedachten auf Kosten des Zuwendenden führt und die Zuwendung (objektiv) unentgeltlich ist. In subjektiver Hinsicht ist es notwendig, daß die Bereicherung freigebig zugewandt wird.

Nicht ganz unproblematisch stellt sich die Annahme einer Schenkung, bei einer vereinbarten Gegenleistung, da sich eine Schenkung grundsätzlich dadurch kennzeichnet, daß sich Beschenkter und Schenker darüber einig sind, daß eine Zuwendung ohne eine Gegenleistung erfolgt. Stehen sich Leistung und Gegenleistung ausgewogen gegenüber, so handelt es sich nicht um ein unentgeltliches, sondern um

► Rechtsprechung

ein entgeltliches Rechtsgeschäft. Bei Unausgewogenheit gegenseitiger Verträge reicht für die Annahme einer Schenkung in subjektiver Hinsicht regelmäßig das Bewußtsein des einseitig benachteiligten Vertragspartners über den Mehrwert seiner Leistung aus; auf die Kenntnis des genauen Ausmaßes des Wertunterschieds kommt es hingegen nicht an.

Bleibt der Wert der Gegenleistung hinter dem Wert des Zuwendungsgegenstandes erheblich zurück, begründet diese Diskrepanz die widerlegbare Vermutung, daß die Zuwendung im Umfang der Bereicherung unentgeltlich war, d.h. daß dem Zuwendenden der Wertunterschied bekannt und bewußt war, also eine gemischt-freigebige Zuwendung vorliegt. Ein solches Mißverhältnis wird i.d.R. angenommen, wenn die tatsächliche Gegenleistung die sonst übliche angemessene Gegenleistung um 20 bis 25 % unterschreitet. Dies war im Revisionsverfahren der Fall, da der Kapitalwert der übernommenen Verpflichtungen – ohne Berücksichtigung des § 14 Abs. 2 BewG – mit insgesamt 74.042 € weniger als 30% des festgestellten Grundbesitzwertes betrug.

Ferner schließt sich der BFH der geltenden Verwaltungsauffassung und der weit überwiegenden Ansicht in der Kommentarliteratur an, daß bei einer gemischten Schenkung, für die Steuer (nach dem 31.12.2008), keine gesonderte Berechnung des Verhältnisses zwischen dem Verkehrswert des zugewendeten Gegenstands und dem Wert der Gegenleistung mehr erforderlich ist. Demnach richtet sich nunmehr der Wert der Bereicherung bei einer gemischten Schenkung nach dem gemeinen Wert, welcher sich durch bloßen Abzug der – ggf. kapitalisierten – Gegenleistung vom Steuerwert des zugewandten Grundstücks ermitteln läßt. Das gilt auch dann, wenn im Einzelfall der nach dem BewG ermittelte Steuerwert – ausnahmsweise – hinter dem gemeinen Wert zurückbleibt, da nach dem Gesetzeswillen der Steuerwert ungefähr dem Verkehrswert entspricht bzw. entsprechen soll. Soweit im Einzelfall der Steuerwert nach dem BewG vom gemeinen Wert abweicht, ist dies aufgrund der typisierenden Bewertungsmethoden hinzunehmen.

(Claudius Söffing)

Umsatzsteuerfreier notärztlicher Bereitschaftsdienst

Orientierungssatz: Leistungen eines Arztes im Rahmen eines Notdienstes, die dazu dienen, gesundheitliche Gefahrensituationen frühzeitig zu erkennen, um sofort geeignete Maßnahmen einleiten und damit einen größtmöglichen Erfolg einer (späteren) Behandlung sicherstellen zu können, sind umsatzsteuerfreie Heilbehandlungen.

Entscheidung: BFH, Urteil vom 02.08.2018 – V R 37/17

I. Sachverhalt

Die Parteien streiten um die Qualifizierung des Bereitschaftsdienstes eines Arztes bei Veranstaltungen als umsatzsteuerfreie Heilbehandlung.

Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist Arzt, welcher von einem Veranstalter für den notärztlichen Bereitschaftsdienst bei Sportveranstaltungen beauftragt wurde. Die Aufgaben des Klägers umfassten dabei, den Veranstaltungsbereich im Vorfeld zu kontrollieren und die Verantwortlichen im Hinblick auf mögliche Gesundheitsgefährdungen zu beraten. Während der Veranstaltung sollte der Kläger bei kontinuierlichen Rundgängen frühzeitig Gefahren und gesundheitliche Probleme der anwesenden Personen erkennen. Bei Bedarf sollte er ärztliche Untersuchungen und Behandlungen von Patienten durchführen.

In seiner Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2009 gab er den Bereitschaftsdienst als eine umsatzsteuerfreie Heilbehandlung an. Die von ihm ausgestellten Rechnungen wie-

sen keine Umsatzsteuer aus und führten als Zweck „notärztliche bzw. sanitätsdienstliche Betreuung“ an.

Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das FA) folgte den Angaben des Klägers nicht und unterwarf die genannten Leistungen der Umsatzsteuer. Hinsichtlich der Leistungen gegenüber dem Veranstalter wies das FG die Klage ab, da es sich nicht um eine Heilbehandlung gehandelt habe, weil die Anwesenheit des Klägers zwar Voraussetzung für eine optimale Versorgung sei, selbst aber nicht der Behandlung einer Krankheit oder Gesundheitsstörung diene. Hiergegen wendet sich der Kläger mit der Revision, mit der er die Verletzung materiellen Rechts geltend macht. Er sei dazu verpflichtet, die örtlichen Risiken für die Gesundheit der Teilnehmer zu prüfen und ggf. beseitigen zu lassen sowie während und unmittelbar nach der Veranstaltung den Gesundheitszustand der Teilnehmer zu beobachten. Insoweit handele es sich um Gesundheitsvorsorge i.S. der Vorbeugung und Diagnose. Ferner umfasse seine Tätigkeit auch die Behandlung von Krankheiten.

II. Entscheidungsgründe

Der entscheidende V. Senat des BFH folgt nicht der Ansicht der Vorinstanz und nimmt bei einem notärztlichen Bereitschaftsdienst eine Heilbehandlung im Sinne des § 4 Nr. 14a UStG an. Die Voraussetzungen des § 14 Nr. 14a UStG, daß es sich hierbei um eine Heilbehandlung im Bereich der Humanmedizin, die im Rahmen der Ausübung der Tätigkeit als Arzt, Zahnarzt, Heilpraktiker, Physiotherapeut, Hebamme oder einer ähnlichen heilberuflichen Tätigkeit durchgeführt werden, sieht der Senat als erfüllt an.

Der Senat folgt damit der weiten Auslegung des Begriffes der Heilbehandlung des EuGH. Nach der EuGH-Rechtsprechung dienen Heilbehandlungen im Sinne der Befreiungsvorschrift der Diagnose, Behandlung und, soweit möglich, der Heilung von Krankheiten oder Gesundheitsstörungen. Auch Leistungen, die zum Zweck der Vorbeugung erbracht werden, wie vorbeugende Untersuchungen und ärztliche Maßnahmen an Personen, die an keiner Krankheit oder Gesundheitsstörung leiden, sowie Leistun-

gen, die zum Schutz einschließlich der Aufrechterhaltung oder Wiederherstellung der menschlichen Gesundheit erbracht werden, gehören zu Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin. Zu anderen Zwecken erfolgende Leistungen sind keine Heilbehandlungen. Erforderlich ist daher immer ein therapeutischer Zweck der entsprechenden Maßnahme.

Gerade der ärztliche Notfalldienst im Rahmen von Veranstaltungen in der vom Kläger versehenen Form diene unmittelbar dem Schutz und der Aufrechterhaltung der menschlichen Gesundheit. Ähnlich wie Leistungen, die zum Zweck der Vorbeugung erbracht werden, zielten die Leistungen des Klägers darauf ab, gesundheitliche Gefahrensituationen frühzeitig zu erkennen, um sofort entsprechende Maßnahmen einleiten und damit einen größtmöglichen Erfolg einer (späteren) Behandlung sicherstellen zu können. Das ist eine unmittelbar ärztliche Tätigkeit, die auch nur von einem Arzt geleistet werden kann.

(Claudius Söffing)

Restschuldbefreiung und Steuerstraftaten

Orientierungssatz: Der Steuerpflichtige ist auch dann wegen einer Steuerstraftat rechtskräftig verurteilt, wenn in einem Strafbefehl neben dem Schuldspruch eine Strafe bestimmt und die Verurteilung zu dieser Strafe vorbehalten worden ist. Das FA darf durch VA gem. § 251 Abs. 3 AO feststellen: Der Steuerpflichtige ist auch dann wegen einer Steuerstraftat rechtskräftig verurteilt, wenn in einem Strafbefehl neben dem Schuldspruch eine Strafe bestimmt und die Verurteilung zu dieser Strafe vorbehalten worden ist.

Entscheidung: BFH, Urteil vom 07.08.2018 – VIII R 24,25/17, VII R 24/17, VII R 25/17

I. Sachverhalt

Die Parteien stritten um den Erlaß eines Feststellungsbescheides nach § 251 Abs. 3 AO. Nach dieser Vorschrift stellt die Finanzbehörde erforderlichenfalls eine Insolvenzforderung durch schriftlichen Verwaltungsakt fest, wenn sie im Insolvenzverfahren einen Anspruch aus dem Schuldschuldverhältnis geltend macht.

Die Klägerin, Revisionsklägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), gab ihre Umsatzsteuererklärungen nicht oder erst verspätet ab. Nach einer bei der Klägerin durchgeführten Außenprüfung setzte der Beklagte, Revisionsbeklagte und Revisionskläger (FA) in den geänderten Bescheiden für die Jahre 2005 und 2006 sowie 2008 und 2009 Umsatzsteuer gegen die Klägerin fest. Diese Umsatzsteuerbescheide wurden sodann bestandskräftig.

Im Verlauf der Außenprüfung hatte die Straf- und Bußgeldsachenstelle ein Steuerstrafverfahren gegen die Klägerin wegen Umsatzsteuerhinterziehung in den vorstehend

genannten Steuerjahren 2005, 2006, 2008 und 2009 eingeleitet. Das Amtsgericht (Strafgericht) erließ Mitte des Jahres 2012 einen Strafbefehl wegen Umsatzsteuerhinterziehung in den genannten Steuerjahren nach § 370 Abs. 1 AO. Die hinterzogene Umsatzsteuer wurde im Strafbefehl mit insgesamt 20.596,57 € angegeben; steuerliche Nebenleistungen sind nicht aufgeführt. Die Klägerin wurde gemäß § 59 StGB verwarnet und die Festsetzung einer Gesamtgeldstrafe in Höhe von 75 Tagessätzen zu je 15 € blieb für den Fall vorbehalten, daß sich die Klägerin binnen zwei Jahren nicht bewähre. Dagegen erhob die Klägerin keinen Einspruch. Mit Beschluß vom 25. Juni 2014, also nach Ablauf der zweijährigen Bewährungsfrist, stellte das Strafgericht fest, daß es mit der Verwarnung im Strafbefehl sein Bewenden habe.

Das Amtsgericht, nunmehr in seiner Funktion als Insolvenzgericht, eröffnete im Dezember 2015 auf Antrag der Klägerin – verbunden mit einem Antrag auf Erteilung der Restschuldbefreiung – das Insolvenzverfahren über deren Vermögen. Das FA meldete Umsatzsteuerforderungen (ein-

schließlich Zinsen und Säumniszuschlägen) für die Hinterziehungsjahre in Höhe von 24.859,50€ zur Tabelle an und führte aus, daß die Forderungen in einem Rechtsgrund begründet seien, der nach § 302 Nr. 1 InsO von der Erteilung der Restschuldbefreiung ausgenommen ist. Nach Übersendung der Umsatzsteuerbescheide durch das FA stellte der Insolvenzverwalter die Forderungen wie angemeldet fest.

Nachdem die Klägerin der „Behauptung des Finanzamts“ widersprochen hatte, daß es sich bei den Umsatzsteuerforderungen um Forderungen handele, die von der Erteilung einer Restschuldbefreiung ausgenommen seien, stellte das Finanzamt im streitgegenständlichen Feststellungsbescheid vom 17.08.2016 die Umsatzsteuerforderungen (einschließlich Zinsen und Säumniszuschlägen) in Höhe von insgesamt 24.859,50 Euro als Insolvenzforderungen im Sinne des § 174 Abs. 2 InsO fest.

Nach erfolglosem Einspruchsverfahren gab das Finanzgericht (FG) der Klage statt, soweit das FA auch die Zinsen in die Feststellung zum Rechtsgrund einer Steuerhinterziehung einbezogen hatte. Im Übrigen wies es die Klage als unbegründet ab. Hiergegen legten sowohl die Klägerin als auch das FA Revision ein.

II. Entscheidungsgründe

Die Revision des FA hatte Erfolg, wohingegen der Revision der Klägerin der Erfolg versagt blieb. Der BFH folgt der Ansicht des FA. Es war berechtigt, auf den gemäß § 184 Abs. 1 InsO erhobenen Widerspruch der Klägerin gegen die Anmeldung der Umsatzsteuerforderungen (einschließlich Zinsen) zur Insolvenztabelle nach § 251 Abs. 3 AO festzustellen, daß es sich dabei um Forderungen i.S. des § 174 Abs. 2, § 175 Abs. 2, § 302 Nr. 1 3. Alternative InsO handelt.

1. Nach § 251 Abs. 3 AO können die Finanzbehörden einen im Insolvenzverfahren geltend gemachten Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis (§ 37 Abs. 1 AO) gegenüber dem Schuldner durch Verwaltungsakt schriftlich feststellen. Dies ist jedoch nur dann zulässig, wenn die Feststellung erforderlich ist. Erforderlich ist die Feststellung dann, wenn der Insolvenzverwalter oder ein Insolvenzgläubiger der Anmeldung einer Steuerforderung oder eines steuerlichen Haftungsanspruchs widerspricht. In diesem Fall obliegt es dem FA, die Feststellung seiner geltend gemachten Insolvenzforderung, also den Rechtsgrund, zu betreiben. Solange für diese Feststellung der ordentliche Rechtsweg gegeben ist, besteht keine Erforderlichkeit für einen Feststellungsbescheid im Sinne des § 251 Abs. 3 AO. Ist der Zivilrechtsweg nicht gegeben, kann das FA die Feststellung selbst vornehmen. Im Rahmen des § 302 Nr. 1 3. Alt. InsO geht es nicht um die Feststellung einer Steuerstraftat, also um die Frage, ob der Insolvenzschuldner eine Steuerhinterziehung begangen hat oder nicht, sondern es geht um die Frage, ob eine rechtskräftige Verurteilung vorliegt. Die „rechtskräftige Verurteilung“ ist Tatbestandsmerkmal dafür, daß eine

Forderung aus der Restschuldbefreiung ausgenommen wird und damit nach Ablauf der Wohlverhaltensfrist weiterhin gegenüber dem Schuldner Bestand hat. Da hierfür keine Zuständigkeit einer Gerichtsbarkeit ersichtlich ist, ist die Feststellung mittels Verwaltungsaktes durch das FA erforderlich, wenn – wie im Revisionsfall – der Insolvenzschuldner der Forderungsanmeldung widersprochen hat.

2. Im Revisionsfall mußte sich deshalb der BFH mit der Frage auseinandersetzen, ob eine rechtskräftige Verurteilung gegeben ist, wenn bei einem Strafbefehl, der mangels Einspruch einem Urteil gleichzustellen ist, neben dem Schuldspruch zwar eine Strafe bestimmt, jedoch die Verurteilung zu dieser Strafe vorbehalten wurde.

Eine solche Verwarnung mit Strafvorbehalt nach § 59 StGB hat zur Konsequenz, daß die Verurteilung zu der Strafe vorbehalten wird. In der Literatur wird in diesem Zusammenhang teilweise vertreten, daß eine Verwarnung mit Strafvorbehalt die Versagung der Restschuldbefreiung nicht rechtfertigt, solange der verwarnte Täter nicht rechtskräftig zu der vorbehaltenen Strafe verurteilt worden sei. Da im Revisionsfall das Strafgericht nach Ablauf der zweijährigen Vorbehaltsfrist mit Beschluß feststellte, daß es mit der Verwarnung im Strafbefehl sein Bewenden habe, käme diese Literaturmeinung zu dem Ergebnis, daß die Umsatzsteuerforderungen nebst Zinsen nicht von der Restschuldbefreiung auszunehmen seien. Dieser Auffassung sind sowohl der BGH als auch der BFH entgegengetreten. Die Verwarnung kann auch in einem Strafbefehl erfolgen (§ 407 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 StPO). Soweit gegen einen Strafbefehl nicht rechtzeitig Einspruch erhoben worden ist, steht er einem rechtskräftigen Urteil gleich (§ 410 Abs. 3 StPO). Ferner findet sich keine argumentative Grundlage im Gesetzeswortlaut für die Literaturmeinung. § 290 Abs. 1 Nr. 1 InsO stellt auf die rechtskräftige Verurteilung wegen einer Insolvenzstraftat ab, nicht auf die Verurteilung zu einer bestimmten Strafe. Grund für die Versagung der Restschuldbefreiung ist danach das unredliche Verhalten des Schuldners zum Nachteil seiner Gläubiger, welches die objektiven und subjektiven Voraussetzungen eines Insolvenzstraftatbestandes erfüllt. Auf die Strafe, welche der Strafrichter verhängt, kommt es nicht an.

Darüber hinaus folgt der BFH nicht der Ansicht des FG, wonach die Zinsen nicht von § 302 Nr. 1 Alt. 3 InsO erfaßt würden, da diese nicht in dem Strafbefehl aufgeführt waren. Dieser Annahme steht bereits der Wortlaut des Gesetzes entgegen. Zu den Verbindlichkeiten aus einem Steuerschuldverhältnis gehören nach § 37 Abs. 1, § 3 Abs. 4 AO nicht nur der Steueranspruch selbst, sondern auch die steuerlichen Nebenleistungen wie Verzögerungsgelder, Säumniszuschläge, Zwangsgelder und Zinsen. Durch die Formulierung „sofern der Schuldner in Zusammenhang damit wegen einer Steuerstraftat ... rechtskräftig verurteilt worden ist“ ergibt sich, daß auch Nebenleistungen berücksichtigt werden sollen.

(Claudius Söffing)



Basiswissen.



WWW.BOORBERG.DE

Grundzüge im Internationalen Steuerrecht

von Sebastian Korts, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht, MBA, M.I. Tax, Köln
2016, 2. Auflage, 224 Seiten, € 28,-
ISBN 978-3-415-05551-3



Leseprobe unter
www.boorberg.de/9783415055513

Der Stellenwert des Internationalen Steuerrechts in der Anwaltspraxis wie bei Steuerberatern steigt, auch bedingt durch die wachsende Bedeutung der EU, weiter. 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.

Das Werk eignet sich für Rechtsanwälte, Steuerberater und Wirtschaftsprüfer, die einen Einstieg in das Rechtsgebiet suchen. Es wird bei der Ausbildung zum »Fachanwalt für Internationales Wirtschaftsrecht« eingesetzt.

Ausgewählter Zitatenschatz.



Geschenktipp!

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

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

Professor Arnd Diring hat über viele Jahre einen juristischen Zitatenschatz zusammengetragen, der die Rechtsentwicklung in Deutschland auf besondere Weise – von humorvoll bis

nachdenklich – widerspiegelt. Diese von ihm getwitterten Jurazitate liegen jetzt auch in gedruckter Form vor.

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

WWW.BOORBERG.DE

 **BOORBERG**

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