

steueranwaltsmagazin

Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im Deutschen Anwaltverein

2/2019

107. Ausgabe | 21. Jahrgang

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

Dr. Jörg Stalleiken,
Flick Gocke Schaumburg,
Bonn

41 Editorial

Wagner

Beiträge

43 Wild **Risikomanagement im digitalisierten
Besteuerungsverfahren – Teil 2**

51 Biesgen/Fürus **Neuigkeiten für die
Kassenführung durch die Einführung einer
Kassennachschau**

59 Zacher **Spendenabzug oder verdeckte
Gewinnausschüttung bei Körperschaften –
Versuch einer Systematisierung**

65 Link **Aktuelles zur S-Corporation**

73 Rechtsprechung

Söffing

77 LiteraTour

www.steuerrecht.org

I.

Frühjahrslektüre... „Wenn wiederum Gott nicht existiert, so finden wir uns keinen Werten, keinen Geboten gegenüber, die unser Betragen rechtfertigen. So haben wir weder hinter uns noch vor uns, im Lichtreich der Werte, Rechtfertigungen oder Entschuldigungen. Wir sind allein, ohne Entschuldigungen. Das ist es, was ich durch die Worte ausdrücken will: Der Mensch ist verurteilt, frei zu sein. Verurteilt, weil er sich nicht selbst erschaffen hat, anderweit aber dennoch frei, da er, einmal in die Welt geworfen, für alles verantwortlich ist, was er tut.“

Jean Paul Sartre, Ist der Existentialismus ein Humanismus?

II.

„Ein besonders markantes Beispiel liefert Samuel P. Huntingtons berühmtes Buch *The Clash of Civilizations* (1996), dessen deutscher Titel nicht „Zusammenprall der Zivilisationen“ lautet, sondern *Kampf der Kulturen*. Der Übersetzer begründet diese Wortwahl in einer Fußnote zum Vorwort folgendermaßen: „Es wäre der Wunsch des Autors gewesen, die Begriffe ‚civilization‘ und ‚culture‘ mit ‚Zivilisation‘ und ‚Kultur‘ zu übersetzen. Dies wurde in der ersten Fassung versucht, was sich aber aus praktischen und Verständnisgründen nicht durchhalten ließ. Deswegen wird ‚civilization‘ jeweils mit ‚Kultur‘, ‚Kulturkreis‘ oder ‚Hochkultur‘ wiedergegeben und für ‚culture‘ der Begriff ‚Zivilisation‘ verwendet, in Einzelfällen auch ‚Kultur‘.“ Im amerikanischen (und britischen) Englisch gebraucht man also *civilization* und *culture* fast genau entgegengesetzt zum deutschen Begriffspaar „Zivilisation“ und „Kultur“. Schon allein aus diesem Grunde muß „Zivilisation“ immer in ein Verhältnis zu „Kultur“ gesetzt werden.“

Der blaue Reiter, Magazin für Philosophie, Ausgabe 43

III.

„Dächer in Palma scheinen in Mode zu kommen – erst bei Investoren, dann bei Urlaubern. Denn wenn neue Altstadt-hotels entstehen, dann inzwischen gern mit Dachterrassen, oft mit Bar, manchmal mit kleinem Pool. Weil jedes Plätzchen dort herrlich entrückt und über den Alltag erhaben ist.“

Spiegel-online vom 07.04.2019

Wir werden es nachprüfen und sehen uns: Beim Steueranwalt International auf Mallorca.

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@fgs.de

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

Die 108. Ausgabe des steueranwaltsmagazin erscheint am 15. Juni 2019.

Mitschreibende dieser Ausgabe:

Katharina Wild, Rechtsanwältin in München; *Rainer Biesgen* und *John Paul Fürüs*, Rechtsanwälte in Düsseldorf; *Thomas Zacher*, Rechtsanwalt in Köln; *Mathias Link*, Rechtsanwalt in Frankfurt; *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 030/726152-0;

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



Vereinspraxis optimal gestalten.

WWW.BOORBERG.DE

Verein und Verband Praktikerhandbuch

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

2018, 724 Seiten, € 98,-

ISBN 978-3-415-06224-5



Leseprobe unter
www.boorberg.de/9783415062245

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

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

Das Praktikerhandbuch umfasst z.B. die Gebiete

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

»... ein gelungenes Nachschlagewerk ..., um sich einen ersten Überblick über die geltende Rechtslage und aktuelle Rechtsprechung im Vereins- und Vereinssteuerrecht zu verschaffen.«

*RA Dr. Bernd Fluck, Lutz | Abel Rechtsanwalts GmbH,
München, in npoR 5/2018*

Risikomanagement im digitalisierten Besteuerungsverfahren – Teil 2

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

Im Zusammenhang mit der zunehmenden Digitalisierung des Besteuerungsverfahrens stellen sich an die Durchführung von Betriebsprüfungen sowie die Auswirkungen im Hinblick auf das steuerstrafrechtliche Risiko des Steuerpflichtigen zahlreiche Fragen. Der Beitrag analysiert die Anforderungen an eine effektive Beweisvorsorge für streitige Betriebsprüfungen bei Einsatz elektronischer Datenverarbeitungssysteme durch den Steuerpflichtigen und beleuchtet steuerstrafrechtliche Aspekte der Digitalisierung des Besteuerungsverfahrens. Dieser Beitrag setzt den Beitrag aus steueranwaltsmagazin 2019, 3 ff. fort.

IV. Durchführung der Betriebsprüfung – Verprobungsmethoden, Beweisvorsorge und Rechtsbehelfe

Bevor geeignete Maßnahmen zur Beweisvorsorge dargestellt werden (unten 4.), sollen zunächst die Verprobungsmethoden der Finanzverwaltung analysiert werden, anhand derer die Finanzverwaltung in der Regel eine Schätzungsbefugnis zu begründen versucht (unten 3.).

3. Verprobungsmethoden

Die Betriebsprüfung setzt seit einigen Jahren verschiedene elektronische Verprobungsmethoden ein, mit deren Hilfe elektronische Buchführungsdaten vollautomatisch nach verschiedenen Kriterien miteinander abgeglichen werden können. Hierzu gehört beispielsweise die Summarische Risikoprüfung (SRP), mit der vorlagengestützt eine nach Prüfungsschwerpunkten gefilterte Verprobung elektronischer Daten erfolgt.¹ Die SRP geht von einem betriebswirtschaftlichen Profil des zu prüfenden Betriebes aus, nach dem betriebliche Kennzahlen ermittelt und Erlöse in Zeitreihen für verschiedene Zeiträume dargestellt werden können. Abwei-

chungen in Zeitreihen sollen dadurch gezielt überprüft und betriebswirtschaftliche Auffälligkeiten erkannt werden können. Daneben führt die Finanzverwaltung bei einem Wechsel von Buchhaltungs- oder Warenwirtschaftssystemen eine sog. Schnittstellen-Verprobung (SSV) durch. Die SSV überprüft die Buchhaltungssysteme auf Kongruenz und gleicht die Buchhaltung zusätzlich mit Drittsystemen ab.² Durch den Einsatz mathematisch-statistischer Verfahren sollen zudem gezielte Manipulationen aufgedeckt werden können.³ In der Praxis ist zu beobachten, daß die Finanzverwaltung durch statistische Erhebungen und deren grafische Aufarbeitung meint, valide Aussagen zu dem zu prüfenden Betrieb treffen zu können.⁴ Zum Teil werden irritierende Vergleiche mit der Bildgebung in der medizinischen Diagnostik gezogen.⁵ Anders als in der Medizin, in der es um die Untersuchung physischer Körper geht, ist Ziel der Verprobungsmethoden des Betriebsprüfers die Überprüfung der zweidimensionalen Dokumentation tatsächlicher Geschehensabläufe, nämlich der Geschäftsvorfälle im Rahmen einer ordnungsmäßigen Buchführung. Diesen Zweck der Verprobungsmethoden verkennt die Finanzverwaltung, auch wenn sie beispielsweise darauf abstellt, die Verprobung diene der Überprüfung, ob das verwendete Aufzeichnungssystem bei hinreichender krimineller Energie Möglichkeiten zur Steuerverkürzung biete.⁶ Zu Recht wird deshalb darauf verwiesen, daß rein rechnerische und gra-

1 Becker, DStR 2016, 1430.

2 Becker/Danielmeyer/Neubert, Unger, DStR 2016, 2983.

3 Zu den statistisch-mathematischen Verprobungsmethoden gehören beispielsweise der Chi-Quadrat-Test oder die Ziffernanalyse nach dem Benford'schen Gesetz; Schütt, StBp 2018, 323.

4 Becker/Schumann/Wähnert, DStR 2017, 1243; Mehret/Wähnert, DStR 2018, 314.

5 Mehret/Wähnert, DStR 2018, 314 (315).

6 BFH, Beschl. v. 12.07.2017, X B 16/17, DStRE 2017, 1316 (1324).

fische Ergebnisse selbst noch keine zwingenden Besteuerungsgrundlagen darstellen, sondern noch plausibilisiert und rechtlich gewürdigt werden müssen.⁷ In der Praxis der Betriebsprüfung sollte daher stets gedanklich die Trennung zwischen der Anwendung von Verprobungsmethoden zur Prüfung, ob eine Schätzungsbefugnis der Finanzverwaltung gegeben ist, und der Schätzung selbst unterschieden werden.

4. Anforderungen an die Beweisvorsorge nach aktueller Rechtsprechung

Finanzgerichtliche Entscheidungen der vergangenen Jahre zeigen neben den konkreten, sachverhaltsbezogenen Einwendungen, welche Beweise durch den klagenden Steuerpflichtigen gegen Hinzuschätzungen der Finanzverwaltung vorzutragen sind. Der Steuerpflichtige sollte im Hinblick auf diese Rechtsprechung rechtzeitig auf die vorsorgliche Dokumentation von Besonderheiten seines Betriebes hingewiesen werden, damit dieser im Rahmen der Betriebsprüfung oder einem anschließenden finanzgerichtlichen Verfahren die geforderten Nachweise vortragen kann.

a. FG Berlin-Brandenburg, Beschluß vom 24.08.2016 (5 V 5089/16)

In dem der Entscheidung des FG Berlin-Brandenburg vom 24.08.2016 zugrunde liegenden Fall betrieb ein Steuerpflichtiger ein Clubrestaurant und erfasste die Umsätze mittels elektronischer Registrierkassen. Nach Herstellerangaben wären diese durch Softwareupdates in der Lage gewesen, Kasseneinzeldaten aufzuzeichnen und auszugeben. Da der Steuerpflichtige auf diese Softwareupdates verzichtete und Kasseneinzeldaten nicht vorgelegt werden konnten, nahm das Finanzamt eine Schätzungsbefugnis an. Außerdem verstieß das Kassensystem gegen die Anforderung der Unveränderbarkeit der Kassendaten. Es folgte eine Vollschätzung der Umsätze mittels einer sog. Quantilschätzung. Bei der Quantilsschätzung handelt es sich um eine Variante des Zeitreihenvergleichs. Während der Zeitreihenvergleich auf Rohgewinnaufschlagsätze eines Betrachtungszeitraums von zehn Wochen abstellt, wird bei der Quantilsschätzung der nächsthöhere Einzel-Rohgewinnaufschlagsatz herangezogen, der nach dem Ausscheiden der 20% höchsten Einzelwerte verbleibt. Das Finanzgericht bejahte die Pflicht zur Vorlage der Kasseneinzeldaten unter Verweis auf die Einzelaufzeichnungspflicht bei Bargeschäften nach § 146 Abs. 1 Satz 1 AO.⁸ Die Quantilsschätzung sei als Schätzungsmethode jedoch ungeeignet. Es handele sich lediglich um eine Verprobungsmethode, um Unregelmäßigkeiten festzustellen.⁹

b. FG Hamburg, Beschluß vom 31.10.2016 (2 V 202/16)

In dem der Entscheidung zugrunde liegenden Fall hat die Finanzbehörde im Rahmen der Betriebsprüfung des Gastronomiebetriebs des Steuerpflichtigen eine summarische

Risikoprüfung durchgeführt. Dabei wurden Zeitreihenuntersuchungen von Umsatzerlösen zu Wareneinkäufen und Musteranalysen zur Häufigkeitsverteilung der täglichen Bareinnahmen durchgeführt. Der Steuerpflichtige ließ daraufhin die Arbeitsweise der Betriebsprüfung durch einen IT-Fachprüfer nachvollziehen und trug verschiedene Argumente zur Begründung der festgestellten Abweichungen vor. So behauptete der Steuerpflichtige beispielsweise, daß der Warenverzehr wetterabhängig sei, Umsatzanteile variieren könnten, daß die Einkaufspolitik sich an dem günstigsten Anbieter orientiere, während die Verkaufspreise durch den Franchisegeber vorgegeben seien und sinkende Gewinnaufschlagsätze auf die Erhöhung der Lebensmittelpreise zurückzuführen seien.¹⁰ Die gewiss sehr aufwändige und kostspielige Analyse des Steuerpflichtigen rügte die Finanzrichter mit dem Hinweis darauf, daß die Erklärungen des Steuerpflichtigen nicht exemplarisch durch Dokumente belegt wurden. Diese Entscheidung zeigt, daß eine bloße Nachkalkulation der Berechnung der Betriebsprüfung und der Behauptung anderer Schlussfolgerungen hieraus ohne Aufarbeitung des tatsächlichen Sachverhalts anhand von Belegen nicht ausreichend sind.

c. BFH, Beschluß vom 12.07.2017 (X B 16/17)

Der Entscheidung des BFH liegt ein Fall des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg zugrunde, in dem ein Gastronom für seinen Betrieb eine Einnahmen-Überschuss-Rechnung erstellte, lediglich die Tagessummen-Belege aufbewahrte und Einzelaufzeichnungen der Erlöse führte.¹¹ Nahezu alle Betriebseinnahmen fielen in bar an, die in einer offenen Ladenkasse vereinnahmt wurden.¹² Das Finanzamt vertrat die Auffassung, aufgrund fehlerhafter Dokumentation zur Schätzung befugt zu sein und nahm eine Quantilsschätzung vor. Während das Finanzgericht in erster Instanz die Gegenargumente des Steuerpflichtigen mit der Begründung zurückwies, es handele sich lediglich um allgemeine Ausführungen ohne substantiellen Wert, hatte der Steuer-

⁷ *Kulosa*, DB 2015, 1797 (1799).

⁸ FG Berlin-Brandenburg, Beschl. v. 24.08.2016, 5 V 5089/16, EFG 2017, 12.

⁹ Der BGH hat dagegen in Strafsachen die Heranziehung der Richtwerte für Rohgewinnaufschlagsätze aus der Richtsatzsammlung des Bundesministeriums der Finanzen als zulässige Schätzungsmethode anerkannt, BGH, Beschl. v. 29.01.2014, 1 StR 561/13, NStZ-RR 2014, 179

¹⁰ FG Hamburg, Beschl. v. 31.10.2016, 2 V 202/16, BeckRS 2017, 94093.

¹¹ FG Berlin-Brandenburg, Beschl. v. 09.01.2017, 4 V 4265/15, EFG 2017, 537.

¹² Seit dem 01.01.2017 besteht gem. § 146 Abs. 1 Satz 4 AO eine Einzelaufzeichnungspflicht, wenn der Steuerpflichtige ein elektronisches Aufzeichnungssystem gem. § 146a AO einsetzt. Ferner wird vertreten, daß Dienstleister ab dem 01.01.2017 keine offene Ladenkasse mehr führen dürfen und zur Einzelaufzeichnung verpflichtet sei (*Pump*, StBp 2018, 345). Hierzu hat der BFH ausgeführt, daß seine Rechtsprechung zu den gewährten Erleichterungen bei einer Vielzahl von Barverkäufen an unbekannte Kunden niemals ausdrücklich auf Warenlieferanten beschränkt wurde (BFH, Beschl. v. 12.07.2017, X B 16/17, DStRE 2017, 1316 (1322)).

pflichtige vor dem BFH mit dem Antrag auf einstweiligen Rechtsschutz Erfolg. Der BFH bezweifelte bereits eine Schätzungsbefugnis, da der Steuerpflichtige mit der Aufbewahrung von Tagessummen-Belegen mit Einzelaufzeichnung der Erlöse und Summenbildung den formellen Anforderungen an die Aufzeichnungen genüge.¹³ Zudem zweifelte der BFH die korrekte Durchführung der Quantilsschätzung an.¹⁴ Im Hauptsacheverfahren sei der mittels Quantilsschätzungs-Software ermittelte Hinzuschätzungsbetrag durch Einholung des Gutachtens eines mathematisch-statistischen Sachverständigen zu prüfen.¹⁵ Diese Entscheidung zeigt, daß sich die Auseinandersetzung mit der Aussagekraft statistischer Auswertungen lohnt. Der BFH sät zahlreiche Zweifel an der Behauptung der Finanzverwaltung, die statistische Auswertung mittels Quantilsschätzung sei „am wahrscheinlichsten“. Bereits zuvor stellte der BFH klar, daß ein Zeitreihenvergleich in betrieblichen Situationen oder auf bestimmte Betriebstypen nicht anwendbar ist, wenn in dem Betrachtungszeitraum kein konstantes Verhältnis zwischen Wareneinsatz und Erlösen besteht.¹⁶ Ob eine valide Aussage mittels mathematisch-statistischer Methoden getroffen werden kann, hängt somit im Wesentlichen von dem zugrunde liegenden Sachverhalt und der korrekten technischen Durchführung ab. Erfolgt im Rahmen einer Betriebsprüfung eine Zuschätzung mittels mathematisch-statistischer Methoden, sollten insbesondere aus den individuellen Verhältnissen des jeweiligen Betriebes Argumente gegen eine Hinzuschätzung abgeleitet werden.

5. Rechtsbehelfe

a. Anfechtung einzelner Prüfungshandlungen

Bei den Prüfungshandlungen des Betriebsprüfers ist zwischen Aufklärungsmaßnahmen zur Konkretisierung der Mitwirkungspflicht und der Auferlegung einer zwangsweise durchsetzbaren Verpflichtung zu unterscheiden. Daher handelt es sich lediglich um ein rein tatsächliches Handeln (und gerade nicht um Verwaltungsakte), wenn der Prüfer um die Bereitstellung von Räumlichkeiten, das Herauslegen von Buchführungsunterlagen, die Benennung einer Auskunftsperson oder um eine Zwischenbesprechung bittet.¹⁷ Das Vorlageverlangen von bestimmten Unterlagen zu Prüfungszwecken ist nach der finanzgerichtlichen Rechtsprechung dagegen selbständig anfechtbar.¹⁸ Gegen das Vorlageverlangen kann mittels einer Anfechtungsklage vorgegangen werden.¹⁹ Wird eine Prüferanfrage mit einer Rechtsbehelfsbelehrung versehen und ist aus der Anfrage erkennbar, daß die Behörde die Absicht hat, das Verhalten notfalls zwangsweise durchzusetzen, ist die Anfrage nicht mehr als rein tatsächliches Handeln, sondern als Verwaltungsakt zu qualifizieren.²⁰ Maßgebliches Abgrenzungskriterium zwischen tatsächlichem Verwaltungshandeln und Verwaltungsakt ist damit die Erzwingbarkeit der Maßnahme.²¹

b. Exkurs: Anspruch auf Überlassung von Kalkulationsgrundlagen des Betriebsprüfers in elektronischer Form

Bei der digitalen Betriebsprüfung überträgt der Prüfer Daten aus der Buchführung des Steuerpflichtigen in das Auswerteprogramm der Finanzverwaltung. Dieses Tabellenkalkulationsprogramm dient beispielsweise der Ermittlung des Wareneinsatzes. Die Bearbeitung und Verarbeitung der Datenmengen muß technisch korrekt ausgeführt werden.²² Im Falle einer Schätzung wird das Finanzamt das Ergebnis der Betriebsprüfung meist auf die Durchführung einer Kalkulation stützen. In diesen Fällen ist das Finanzamt verpflichtet, sowohl die Kalkulationsgrundlagen als auch die Ergebnisse der Kalkulation offenzulegen.²³ Wurde die Kalkulation in elektronischer Form durchgeführt, hat der Steuerpflichtige zudem einen Anspruch auf Übermittlung der Kalkulationsgrundlagen in elektronischer Form.²⁴

Während der Betriebsprüfung steht dem Steuerpflichtigen der Unterrichtsanspruch nach § 199 Abs. 2 AO zu. Im Einspruchs- und Klageverfahren folgt der Mitteilungsanspruch aus § 364 AO bzw. § 75 FGO. Daneben gilt im gesamten Verwaltungsverfahren ein Informationsanspruch aus Art. 15 Abs. 1 Hs. 2 DSGVO i.V.m. § 32c AO.

aa. Unterrichtungspflicht nach § 199 Abs. 2 AO

Nach § 199 Abs. 2 AO ist der Steuerpflichtige über die sog. festgestellten Sachverhalte und deren möglichen steuerlichen Auswirkungen zu unterrichten. „Festgestellte Sachverhalte“ im Sinne der Norm sind alle von dem Betriebsprüfer ermittelten möglicherweise steuererheblichen Tatsachen und Beweismittel.²⁵ Darunter fallen auch die durch den Prüfer erst ermittelten betriebswirtschaftlichen Kennzahlen und die Ergebnisse seiner Ziffernanalyse.²⁶ Denn der Inhalt mathematisch-statistischer Prüfungsmethoden kann steuerliche Auswirkungen im Sinne des § 199 Abs. 2 AO haben. Qualifizierte Einwendungen kann der Steuerpflichtige hier-

13 BFH, Beschl. v. 12.07.2017, X B 16/17, DStRE 2017, 1316.

14 BFH, Beschl. v. 12.07.2017, X B 16/17, DStRE 2017, 1316.

15 BFH, Beschl. v. 12.07.2017, X B 16/17, DStRE 2017, 1316 (1329).

16 BFH, Urte. v. 25.03.2015, X R 20/13, DStR 2015, 1739 (1746).

17 *Gosch*, StBp 1999, 162.

18 BFH, Urte. v. 14.08.1985, I R 188/82, BStBl. II 1986, 2; BFH, Urte. v. 15.09.1992, VII R 66/91, BFH/NV 1993, 76.

19 BFH, Urte. v. 28.09.2011, VIII R 8/09, BStBl. II 2012, 395.

20 BFH, Urte. v. 10.11.1998, VIII R 3/98, DStRE 1999, 247.

21 BFH, Urte. v. 14.08.1985 – I R 188/82, NVwZ 1986, 872: „Die Prüfungshandlungen eines Außenprüfers sind i.d.R. tatsächlicher Art. Sie sind so lange kein Verwaltungsakt, als sie dem Steuerpflichtigen kein bestimmtes Tun, Dulden oder Unterlassen aufgeben.“

22 BFH, Urte. v. 25.03.2015, X R 20/13, BStBl. II 2015, 743; BFH, Beschl. v. 12.07.2017, X B 16/17, BFHE 257, 523.

23 BFH, Beschl. v. 25.07.2016, X B 213/15, X B 4/16, BFH/NV 2016, 1679.

24 BFH, Beschl. v. 25.07.2016, X B 213/15, X B 4/16, BFH/NV 2016, 1679.

25 *Frotscher* in Schwarz/Pahlke, AO/FGO, Stand: Jan. 2018, § 91 Rn. 9.

26 *Bleschik*, DStR 2018, 1050.

gegen jedoch nur vortragen, wenn ihm die Auswertungen des Betriebsprüfers bekannt sind.²⁷ Folglich verlangt ein faires Verfahren die Überlassung der Kalkulation des Betriebsprüfers in einem für den Steuerpflichtigen lesbaren und verständlichen Format. Die Überlassung einer pdf-Datei genügt nicht. Denn der Betriebsprüfer produziert durch die Auswertung der ihm überlassenen Daten neue Daten, was zu einer technisch-rechnerischen Überlegenheit gegenüber dem Steuerpflichtigen führt.²⁸ Ein Zurückhalten der Ergebnisse aus verhandlungstaktischen Gründen bis zur Schlussbesprechung wird für unzulässig gehalten.²⁹

Eine Unterrichtung darf gem. § 199 Abs. 2 AO nur dann nicht erfolgen, wenn dadurch Zweck und Ablauf der Prüfung beeinträchtigt werden. Gründe, die einer Unterrichtung entgegenstehen, sind daher die Verdunkelungsgefahr und die drohende Verschleppung des Prüfungsablaufs.³⁰ Eine Verdunkelungsgefahr kann in der Regel ausgeschlossen werden, da es sich bei den Auswertungen des Betriebsprüfers nicht um die Originaldaten des Steuerpflichtigen handelt.

Verweigert der Betriebsprüfer die Herausgabe der elektronischen Dateien, liegt hierin eine Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör. Dieser Verfahrensfehler kann gem. § 126 Abs. 1 Nr. 3, Abs. 2 AO in der Schlussbesprechung oder im Einspruchs- bzw. Klageverfahren noch geheilt werden.³¹ Die Ablehnung des Anspruchs nach § 199 Abs. 2 AO stellt jedoch einen belastenden Verwaltungsakt dar, gegen den der Einspruch und nach dessen Zurückweisung die Verpflichtungsklage gegeben ist.³²

bb. Mitteilung der Besteuerungsgrundlagen nach § 364 AO und § 75 FGO

Ferner hat der Steuerpflichtige einen Anspruch auf Mitteilung der Besteuerungsgrundlagen nach § 364 AO bzw. § 75 FGO. Unter den Begriff der sog. Unterlagen der Besteuerung fallen sämtliche entscheidungserheblichen Tatsachen- und Berechnungsgrundlagen.³³ Auch § 364 AO ist Ausfluss des Rechts auf Gehör und dient dem Zweck, einen Wissensvorsprung der Finanzverwaltung zu vermeiden.³⁴ Die Ablehnung des Antrags auf Mitteilung der Besteuerungsgrundlagen ist ein Verwaltungsakt, der selbständig mit dem Einspruch bzw. anschließend mit der Verpflichtungsklage anfechtbar ist. Daneben führt die Verletzung der Mitteilungspflicht zur Rechtswidrigkeit der Einspruchsentscheidung, sodaß Aussetzung der Vollziehung gewährt werden kann.³⁵ Ein Verstoß gegen § 75 FGO stellt zudem nach § 119 Nr. 3 FGO einen absoluten Revisionsgrund dar.

cc. Informationsanspruch nach Art. 15 Abs. 1 Hs. 2 DSGVO i.V.m. § 32c AO

Neben den Mitteilungsansprüchen nach AO und FGO besteht seit dem Inkrafttreten der Datenschutzgrundverordnung (DSGVO) zum 25. Mai 2018 ein Informationsanspruch gem. Art. 15 Abs. 1 Hs. 2 DSGVO i.V.m. § 32c AO. Die Vorschrift des Art. 15 Abs. 1 Hs. 2 DSGVO gewährt natürlichen Personen das Recht auf Auskunft über die verarbeiteten personenbezogenen Daten. Personenbezogene Daten, die Ge-

genstand dieser Informationspflicht sind, umfassen alle Informationen, die sich auf eine lebende natürliche Person beziehen.³⁶ Auch im Rahmen von Betriebsprüfungen werden personenbezogene Daten erfasst, da dem Betriebsprüfer Buchführungsdaten zur Verfügung gestellt werden.³⁷ Darüber hinaus erfolgt durch die Kalkulation und Verknüpfung der überlassenen Daten eine Datenverarbeitung im Sinne von Art. 4 Nr. 2 DSGVO. Der Informationsanspruch gem. Art. 15 Abs. 1 Hs. 2 DSGVO ist auf die Überlassung einer Datei in einem lesbaren Format³⁸ gerichtet, wobei darüber hinaus ein Anspruch auf Einweisung in die von dem Betriebsprüfer vorgenommenen Arbeitsschritte – von der Datenübernahme über die Bearbeitung der Rohdaten bis zur Auswertung – nach Art. 47 Abs. 2 GRCh besteht.³⁹ Bei Ablehnung des Informationsanspruchs ist ohne Vorverfahren der Finanzrechtsweg eröffnet.⁴⁰

c. Einstweilige Anordnung und Leistungsklage

Gegen die Anfertigung und Weiterleitung von Kontrollmitteilungen sind die Rechtsmittel der einstweiligen Anordnung nach § 114 Abs. 1 Satz 1 FGO und der allgemeinen Leistungsklage nach § 40 Abs. 1 FGO zulässig. Auch die Auswertung einzelner Unterlagen kann angefochten werden, etwa wenn eine Weitergabe von Bankunterlagen durch die Steuerfahndung an die Wohnsitzfinanzämter von Bankkunden erfolgen soll, gegen die sich das steuerstraf-

27 Bleschik, DStR 2018, 1050.

28 BFH, Urt. v. 25.03.2015, X R 20/13, DStR 2015, 1739: „Die Finanzbehörde versetzt sich durch die Anwendung solcher mathematisch-statistischer Methoden aufgrund des ihnen innewohnenden Datenüberschusses daher in eine gewisse technisch-rechnerische Überlegenheit gegenüber dem Steuerpflichtigen. Dieser steht nun – jedenfalls nach Auffassung der Verwaltung – in der Pflicht, „Auffälligkeiten“ in den Ergebnissen des Zahlenwerks zu erklären bzw. zu widerlegen, verfügt aber, ohne daß ihm dies rechtlich vorzuwerfen wäre, möglicherweise gar nicht über das umfangreiche Zahlenmaterial – oder auch über das statistisch-methodische Wissen –, das erforderlich wäre, um eine sachgerechte Analyse der Datenmengen vornehmen zu können.“

29 Frotscher in Schwarz/Pahlke, AO/FGO, Stand: Jan. 2018, § 199 Rn. 9a.

30 Frotscher in Schwarz/Pahlke, AO/FGO, Stand: Jan. 2018, § 199 Rn. 9c.

31 Schallmoser in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, Stand: Feb. 2018, § 199 AO Rn. 36.

32 Schallmoser in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, Stand: Feb. 2018, § 199 AO Rn. 28.

33 Rätke in Klein, AO, 14. Aufl. 2018, § 364 Rn. 2.

34 Rätke in Klein, AO, 14. Aufl. 2018, § 364 Rn. 1.

35 Rätke in Klein, AO, 14. Aufl. 2018, § 364 Rn. 3; Bleschik, DStR 2018, 1050.

36 Vgl. Art. 4 Nr. 1 DSGVO.

37 BMF-Schreiben v. 12.01.2018, IV A 3 – S 0030/17/10004 – 07, BStBl. I 2018, 185.

38 Dies ist ausdrücklich in Art. 15 Abs. 3 DSGVO geregelt.

39 Bleschik, DStR 2018, 1050.

rechtliche Ermittlungsverfahren bislang nicht richtete.⁴¹ Ermittelt die Steuerfahndung außerhalb des eingeleiteten Steuerstrafverfahrens Besteuerungsgrundlagen und leitet es diese an ausländische Finanzbehörden weiter, ist gegen solche Prüfungsmaßnahmen ebenfalls der Finanzgerichtsweg eröffnet.⁴²

d. Dienstaufsichtsbeschwerde

Erweckt der Betriebsprüfer die Besorgnis der Befangtheit, ist an eine Dienstaufsichtsbeschwerde zu denken. Die Dienstaufsichtsbeschwerde ist Ausfluss des sich aus Art. 17 GG ergebenden Petitionsrechts und richtet sich an den Dienstvorgesetzten der handelnden Amtsperson mit der Anregung zur Überprüfung des Handelns des Bediensteten.⁴³ Selbst wenn die Dienstaufsichtsbeschwerde später meist entsprechend der vielbeschworenen Prophezeiung als formlos, fristlos und fruchtlos⁴⁴ erweist, brachte die Beschwerde dem Steuerpflichtigen zumindest einen Zeitgewinn. Gleichzeitig fällt der Betriebsprüfungsfall aus dem geordneten Verwaltungsablauf, was sich – je nach den individuellen Umständen des Einzelfalls – positiv auf eine Verhandlungsbereitschaft der Finanzverwaltung auswirken kann. Bedacht werden muß aber auch, daß eine solche Beschwerde das Klima der Betriebsprüfung nachhaltig negativ beeinflussen kann. Auf eine Kompromissbereitschaft der Finanzverwaltung wird dann nicht mehr vertraut werden können.

V. Steuerstrafrechtliche Aspekte

Im Zusammenhang mit der zunehmenden Digitalisierung des Besteuerungsverfahrens und der Idealvorstellung einer durch die Finanzverwaltung bereits vorausgefüllten Steuererklärung stellt sich unweigerlich die Frage der Auswirkung auf eine mögliche Steuerstrafbarkeit des Steuerpflichtigen. Mit Wirkung zum 01.01.2017 trat zwar mit § 150 Abs. 7 Satz 2 AO eine Regelung in Kraft, wonach die gem. § 93c AO übermittelten elektronischen Daten als Angaben des Steuerpflichtigen gelten.⁴⁵ Weder in dem Gesetzentwurf der Bundesregierung noch in der Beschlussempfehlung und dem Bericht des Finanzausschusses finden sich jedoch Erläuterungen dazu, welche konkreten Auswirkungen § 150 Abs. 7 Satz 2 AO auf Steuerstrafverfahren hat.⁴⁶

1. Reduktion des steuerstrafrechtlichen Risikos für den Steuerpflichtigen durch § 150 Abs. 7 Satz 2 AO?

Abgesehen von der verfahrensrechtlichen Frage, ob Steuerpflichtige, die ausschließlich Einkünfte erzielen, die nach § 93c AO an das Finanzamt übermittelt werden, eine leere Steuererklärung abgeben müssen,⁴⁷ muß noch geklärt werden, ob die gesetzliche Fiktion des § 150 Abs. 7 Satz 2 AO dem Steuerpflichtigen dergestalt zugute kommt, daß auch sein steuerstrafrechtliches Risiko reduziert wird.

a. Ausschluss der Strafbarkeit des Steuerpflichtigen wegen Steuerhinterziehung nach § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO aufgrund Zurechnung nach § 150 Abs. 7 AO

Eine Steuerhinterziehung in der Handlungsalternative des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO liegt nur dann vor, wenn der Steuerpflichtige unrichtige oder unvollständige Angaben macht.

Nach § 150 Abs. 7 Satz 2 AO gelten die gem. § 93c AO übermittelte elektronische Daten als Angaben des Steuerpflichtigen, soweit er nicht in einem dafür vorgesehenen Abschnitt oder Datenfeld der Steuererklärung abweichende Angaben macht. Die gesetzliche Fiktion des § 150 Abs. 7 Satz 2 AO gilt jedoch nur für Einkünfte, die von § 93c AO

40 § 32i Abs. 2 AO, § 32i Abs. 9 AO.

41 BFH, Beschl. v. 06.02.2001 – VII B 277/00, DStR 2001, 350: „Steht hiernach fest, daß sich im Streitfall das strafrechtliche Ermittlungsverfahren nicht gegen solche Bankkunden richtet, die vom Rechtsschutzbegehren der Ast. erfasst werden, so folgt hieraus zwangsläufig, daß jedwede Maßnahmen der Steuerfahndung, die über eine Auswertung der im Rahmen des Ermittlungsverfahrens beschlagnahmten Belege und Unterlagen im internen Bereich der Staatsanwaltschaft, Steuerverfahren und ihrer Dienststellen hinausgehen und die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen bei nicht verfahrensbeteiligten Bankkunden zum Ziel haben (wie z.B. die von der Ast. befürchtete Ausstellung von Kontrollmitteilungen an die Veranlagungsstellen bei den Wohnsitz-FÄ der betreffenden Bankkunden oder etwa auch die unmittelbare Überprüfung der dort abgegebenen Steuererklärungen durch Beamte der Steuerverfahren), Abgabenangelegenheiten i.S. des § 33 Abs. 2 FGO sind, über deren Rechtmäßigkeit von der Finanzgerichtsbarkeit zu entscheiden ist.“

42 BFH, Beschl. v. 04.09.2000 – I B 17/00, DStR 2000, 1731: „Gegen solche Prüfungsmaßnahmen der Steuerfahndung ist der Rechtsweg vor den Finanz-, nicht aber der vor den Zivilgerichten eröffnet (§ 33 Abs. 1 FGO; Senatsbeschl. v. 29. 10. 1986, I B 28–86, BFHE 147, 492, BStBl II 1987, 440; Niedersächsisches FG v. 30.9.1998, X 437–98 V, EFG 1999, 10). Beruft der Betroffene – wie hier die Ast. – sich auf den Schutzbereich von § 30a Abs. 3 AO 1977 und will er verhindern, daß von der Steuerfahndung unter Verstoß gegen diese Vorschrift erlangte Erkenntnisse weitergeleitet werden, müsste er vor dem FG Leistungsklage in Gestalt der Unterlassungs-, ggf. auch der Feststellungsklage (§ 41 Abs. 1 FGO; vgl. auch BFH v. 16.11.1999, VII R 95, 96–98, BFHE 190, 522) erheben; sein Rechtsschutzziel ist auf ein sog. schlichtes Verwaltungshandeln gerichtet (vgl. Hellwig in Hübschmann–Hepp–Spitaler, AO, 10. Aufl., § 30a Rz. 35; Metzner in Beermann, Steuerliches Verfahrensrecht, § 30a AO Rz. 97 f.; Gosch in Beermann, a.a.O., § 194 AO Rz. 267). Gegner einer derartigen Klage – und ebenso des entsprechenden Antrages auf Erlass einer einstweiligen Anordnung gemäß § 114 FGO – ist im Verfahren gemäß § 2 Abs. 2 EGAHiG das insoweit zuständige BfF (vgl. Senatsurt. v. 23.07.1986, I R 306–82, BFHE 148, 1, BStBl II 1987, 92; vgl. auch zur vergleichbaren Rechtslage im Zollrecht BFH in BFHE 190, 522) und nicht – wie bei innerstaatlicher Übermittlung von Kontrollmitteilungen – das zuständige (Prüfungs-) FA (vgl. dazu z. B. die BFH-Beschl. in BFHE 147, 492, BStBl II 1987, 440, und in BFH–NV 1998, 424; Niedersächsisches FG in EFG 1999, 10; vgl. auch allgemein zum Abwehranspruch des betroffenen Bankkunden gegen die Auswertung von Fahndungsergebnissen BFH v. 25.07.2000, VII B 28–99, DStR 2000, 1511).“

43 Jesse, Einspruch und Klage im Steuerrecht, 4. Aufl. 2017, Einf. Rn. 23.

44 Pagenkopf in Sachs, Grundgesetz Kommentar, 8. Aufl. 2018, Art. 17 Rn.4–6.

45 Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens vom 18.07.2016, BGBl. I S. 1679.

46 BT-Drs. 18/7457 v. 3.2.2016; BT-Drs. 18/8434 v. 11.05.2016.

47 Zu dem Beispielsfall zweier Eheleute mit Lohnsteuerklassen II/V, die gem. § 46 Abs. 2 Nr. 3a EStG i.V.m. § 56 Nr. 1 lit. b EStDV zur Abgabe einer Steuererklärung verpflichtet sind, vgl. Häger, wistra 2017, 369 (370).

erfasst werden. Hierzu gehören Renten, Lohnersatzleistungen und Löhne.⁴⁸ Für einen Steuerpflichtigen mit gewerblichen oder freiberuflichen Einkünften folgt somit aus § 150 Abs. 7 Satz 2 AO keine Änderung hinsichtlich seiner Erklärungspflichten. Macht er zu diesen Einkünften keine Angaben, ist damit unabhängig von der gesetzlichen Fiktion eine Strafbarkeit verbunden. Zusätzliche Voraussetzung für das Eingreifen der Fiktion ist, daß die Übermittlung der Daten tatsächlich auch erfolgte.⁴⁹ Fehlt eine Übermittlung und macht der Steuerpflichtige im Vertrauen auf die Fiktionswirkung des § 150 Abs. 7 Satz 2 AO keine Angaben, geht das somit zu seinen Lasten. Macht der Steuerpflichtige von den übermittelten Daten abweichende Angaben, die zu einer Verkürzung führen können, könnte allenfalls eine Versuchstrafbarkeit nach § 23 Abs. 3 StGB in Betracht kommen. Gegen den Vorwurf einer Strafbarkeit wird sich der Steuerpflichtige auf subjektiver Ebene verteidigen müssen, wobei zu berücksichtigen ist, daß der Steuerpflichtige nach § 93c Abs. 1 Nr. 3 AO von den übermittelnden Stellen über die Datenlieferung informiert wird.⁵⁰ Ein Vorsatz entfällt somit nur dann, wenn der Steuerpflichtige eine ordnungsgemäße Mitteilung über die Datenübermittlung erhalten hat, obwohl die Datenlieferung tatsächlich nicht erfolgte. Lediglich in den Fällen, in denen dem Steuerpflichtigen die elektronische Übermittlung mitgeteilt wurde, dem Finanzamt aber tatsächlich keine Daten übermittelt wurden, fehlt ein vorsätzliches Handeln.

b. Ausschluss der Strafbarkeit des Steuerpflichtigen wegen Steuerhinterziehung nach § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO bei Kenntnis der Finanzbehörde aufgrund elektronischer Register

Eine Strafbarkeit gem. § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO durch Unterlassen kommt nur noch hinsichtlich solcher Daten in Betracht, die nicht gem. § 93c AO übermittelt worden sind. Denn liegen dem Finanzamt Angaben des Steuerpflichtigen aufgrund der gesetzlichen Fiktion des § 150 Abs. 7 Satz 2 AO vor, wird es sich nicht auf Unkenntnis berufen können.⁵¹ Eine Unkenntnis der Finanzbehörde im Sinne des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO scheidet nach der Rechtsprechung aus, wenn sich die steuerlich erhebliche Tatsache aus den zu dem konkreten Steuerfall geführten Akten ergibt, diese dem zuständigen Bearbeiter sonst bekannt ist oder sich die Tatsache aus elektronischen Registern ergibt, auf die der Sachbearbeiter im Rahmen seiner konkreten Zuständigkeit jederzeit Zugriff hat.⁵² Liegen der Finanzbehörde also über die gesetzliche Fiktion des § 150 Abs. 7 Satz 2 AO Angaben des Steuerpflichtigen vor, kann die Finanzbehörde nicht mehr in Unkenntnis gelassen werden im Sinne des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO. Da der Steuerpflichtige die Daten nicht mehr erklären muß und insofern keine Mitwirkungspflicht mehr hat, entfällt zudem das Merkmal der Pflichtwidrigkeit des Unterlassens.⁵³ Eine Steuerhinterziehung durch Unterlassen kommt folglich nur noch hinsichtlich der Einkunftsarten in Betracht, die nicht der Datenüber-

mittlung nach § 93c AO unterliegen.⁵⁴ Für die Ermittlung des Verkürzungsbetrages bedeutet dies, daß die Einkünfte, die § 93c AO unterfallen, außer Betracht bleiben müssen. Die Steuerverkürzung ist aus der Differenz zwischen dem Steueranspruch unter Einbeziehung aller Einkünfte und dem Steueranspruch unter Berücksichtigung aller nach § 9c AO übermittelten Daten und der – soweit erfolgt – erklärten Einkünfte festzustellen.⁵⁵

c. Zeitlicher Anwendungsbereich des § 150 Abs. 7 Satz 2 AO im Steuerstrafverfahren

Steuerlich ist die Vorschrift des § 150 Abs. 7 Satz 2 AO erstmals auf Veranlagungszeiträume ab 2017 anzuwenden.⁵⁶ Ab wann die Vorschrift im Steuerstrafverfahren Anwendung findet, ist jedoch nicht abschließend geklärt. Denn nach § 2 Abs. 3 StGB gilt das sog. Meistbegünstigungsprinzip, wonach bei einer Änderung des Gesetzes, das bei Beendigung der Tat gilt, das mildeste Gesetz anzuwenden ist. § 2 Abs. 3 StGB ist somit grundsätzlich auch auf § 150 Abs. 7 Satz 2 AO anzuwenden, da die Vorschrift wie zuvor ausgeführt unmittelbar auf die Strafbarkeit nach § 370 AO wirkt.⁵⁷ § 150 Abs. 7 Satz 2 AO ist zum 01.01.2017 in Kraft getreten, steuerlich aber erst auf Veranlagungszeiträume nach dem 31.12.2016 anzuwenden. Steuerlich wird die Vorschrift somit erst für Steuererklärungen hinsichtlich des Veranlagungszeitraums 2017 relevant, die frühestens im Jahr 2018 abgegeben werden. Es wird deshalb vertreten, § 150 Abs. 7 Satz 2 AO auch im Steuerstrafrecht erst auf Taten anzuwenden, die sich auf den Veranlagungszeitraum 2017 oder später beziehen, um einen Gleichlauf von Steuerrecht und Strafrecht herzustellen.⁵⁸ Andere Stimmen der Literatur wollen § 150 Abs. 7 Satz 2 AO aus Vereinfachungsgründen ab Inkrafttreten der Norm auf alle noch offenen Fallkonstellationen anwenden.⁵⁹ Hierdurch

48 Vgl. Rentenbezugsmitteilungen i.S.d. § 22a EStG, Lohnsteuerbescheinigungen i.S.d. § 41b Abs. 1 EStG und Mitteilungen nach § 32b Abs. 1 Nr. 1 EStG.

49 Vgl. den Wortlaut des § 150 Abs. 7 Satz 2 AO: „Daten, die von mitteilungspflichtigen Stellen nach Maßgabe des § 93c an die Finanzverwaltung übermittelt wurden, gelten als Angaben des Steuerpflichtigen, soweit er nicht in einem dafür vorzusehenden Abschnitt oder Datenfeld der Steuererklärung abweichende Angaben macht.“

50 Roth, wistra 2018, 152.

51 Häger, wistra 2017, 369 (370).

52 OLG Köln, Urt. v. 31.01.2017, III-1 RVs 253/16, NZWiSt 2017, 317 (319).

53 BT-Drs. 18/8434, S. 112.

54 A.A. Rolletscheke, NZWiSt 2018, 185 (188), der lediglich die Schätzungsbefugnis der Finanzbehörde für Besteuerungsgrundlagen verneint, zu den nach § 93c AO mitgeteilten Angaben.

55 Häger, wistra 2017, 369 (371).

56 Art. 97 § 10a Abs. 4 Satz 2 EGAO.

57 Häger, wistra 2017, 369 (372).

58 Joecks in Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht, 8. Aufl. 2015, § 369 AO Rn. 27; Jäger in Klein, AO, 13. Aufl. 2016, § 370 Rn. 9.

59 Häger, wistra 2017, 369 (373).

würde ein Widerspruch der Rechtsprechung des OLG Köln zu § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO vermieden werden, da eine Strafbarkeit des Steuerpflichtigen wegen unvollständiger Angaben gem. § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO entfallen würde, wenn dieser sowohl Einkünfte erzielt, die unter § 93c AO fallen, als auch weitere Einkünfte und die Steuererklärung nur Angaben zu letzteren Einkünften enthält.⁶⁰ Der zeitliche Anwendungsbereich des § 150 Abs. 7 Satz 2 AO im Strafverfahren ist weder gesetzlich normiert, noch ergeben sich Auslegungshinweise aus den Gesetzesmaterialien. Der Gesetzgeber ist somit aufgefordert, hier Klarheit durch eine gesetzliche Nachbesserung zu schaffen.

2. Reduktion des steuerstrafrechtlichen Risikos für den Steuerpflichtigen durch länder- bzw. staatenübergreifenden Informationsaustausch?

Durch das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens ist die Vorschrift des § 88b AO neu eingeführt worden, die einen länderübergreifenden Datenaustausch für Belange des Steuerstrafrechts regelt. Zudem erhält die Finanzverwaltung auf Grundlage der EU-Amtshilferichtlinie⁶¹ Informationen zu ausländischen Einkünften deutscher Steuerpflichtiger wie beispielsweise Arbeitslohn, Lebensversicherungen und Renten. Nach dem Finanzkonten-Informationsaustauschgesetz (FKAustG) werden außerdem Informationen zu Zinsen, Dividenden, Versicherungsverträgen und Veräußerungsgewinnen sowie Kontoguthaben automatisch übermittelt.

Die Fiktion des § 150 Abs. 7 Satz 2 AO ist nach dem eindeutigen Wortlaut der Norm auf nach § 93c AO übermittelte Daten beschränkt und nicht einschlägig. Eine Reduktion des steuerstrafrechtlichen Risikos des Steuerpflichtigen geht mit den über § 93c AO hinaus an die Finanzverwal-

tung übermittelten Informationen somit nicht einher. Erklärt der Steuerpflichtige solche Einnahmen also nicht, erfüllt er mindestens den objektiven Tatbestand des § 370 Abs. 1 AO. Aufgrund der Vergleichbarkeit der Sachverhalte wäre eine klarstellende gesetzliche Regelung zur Entkriminalisierung des Steuerpflichtigen wünschenswert.

V. Schlußbemerkung

Ein effektives Risikomanagement in der Betriebsprüfung erfordert daher, sich mit den ständig ändernden Anforderungen einer elektronischen Datenauswertung durch die Finanzverwaltung auseinanderzusetzen. Bereits bei der Erstellung elektronischer Daten, die nicht ausschließlich steuerlichen Zwecken dienen, sollte daher an ein späteres Vorlageverlangen der Finanzbehörde gedacht werden. Eine frühzeitige Strukturierung unternehmensinterner Daten kann somit zu einer Verschlinkung des zu prüfenden Datenvolumens führen. Schließlich sollte das Risikomanagementsystem des Steuerpflichtigen auch der Beweisvorsorge dienen, um in einer streitigen Betriebsprüfung dem Steuerpflichtigen den effizienten Nachweis der für ihn günstigen Tatsachen zu ermöglichen. Kann eine Betriebsprüfung nicht im Einvernehmen von Finanzverwaltung und dem Steuerpflichtigen abgeschlossen werden, bereitet eine sorgsame Datenlage gleichzeitig ein sich anschließendes Einspruchs- und Klageverfahren effizient vor.

60 Näher hierzu Häger, wistra 2017, 369 (373).

61 Gesetz zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen vom 20.12.2016, BGBl. I 2016, 3000.



Wirksam vorsorgen.

Meine Patientenverfügung

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

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

ISBN 978-3-415-06344-0

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

BOORBERG

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

S20419



**100.000-fach
bewährt.**

Neuaufgabe.

WWW.BOORBERG.DE

Arbeitszeugnisse in Textbausteinen

Inhalte, Formulierung, Analyse, Recht

**von Professor Dr. Arnulf Weuster und
Dipl.-Betriebswirtin (FH) Brigitte Scheer**

**2019, 14., aktualisierte und überarbeitete
Auflage, 464 Seiten, € 23,80**

ISBN 978-3-415-06474-4



Leseprobe unter

www.boorberg.de/9783415064744

Das Standardwerk stellt ein ausgereiftes System von über 3.000 Textbausteinen bereit. Mit ihrer Hilfe lassen sich in rationeller Weise die gewünschten wahren Aussagen und Wertungen für ein verständig-wohlwollendes Zeugnis zusammenstellen. Die Textbausteine ermöglichen es dem Personalverantwortlichen, ein Zeugnis im Rahmen des Bewerbungsverfahrens einwandfrei zu analysieren und so Fehlentscheidungen zu vermeiden. Arbeitnehmer können mit Hilfe der Bausteine die Aussagen in ihren Zeugnissen prüfen oder selbst Formulierungsvorschläge machen.

Das Buch bietet darüber hinaus eine detaillierte Einführung zur Formulierung und Analyse von Zeugnissen. Beurteilungsbögen runden das Werk ab.

»Nach unserer Auffassung ist »Arbeitszeugnisse in Textbausteinen« von Arnulf Weuster und Brigitte Scheer für Laien wie Personalprofis der beste Arbeitszeugnis-Ratgeber; auch das Preis-Leistungs-Verhältnis ist im Vergleich zu konkurrierenden Publikationen das beste.«

*Gunnar Szymaniak in seinem Fazit zur 13. Aufl. unter
www.arbeitszeugnis-forum.de/literatur*

 **BOORBERG**

Neuigkeiten für die Kassenführung durch die Einführung einer Kassennachschau

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

Bei Branchen mit erheblichem Bargeldumsatz ist die Kasse bzw. das Kassensystem regelmäßig Gegenstand verschiedener Prüfungen, wie z.B. von Betriebsprüfungen, Umsatzsteuerprüfungen und Lohnsteuerausprüfungen. Zum Jahreswechsel 2018 trat das Ende 2016 verabschiedete sogenannte Kassengesetz² in Kraft. Dieses Gesetz bringt einen neuen Aspekt in die Erörterung mit der Finanzverwaltung bei der Prüfung von bargeldintensiven Branchen. Mit diesem Kassengesetz wurde mit § 146b AO u. a. die Kassennachschau neu in die Abgabenordnung aufgenommen. Welche Neuerungen und Eingriffsmöglichkeiten der Finanzbehörden damit verbunden sind und welche steuerstraf- und ordnungsrechtlichen Auswirkungen die Kassennachschau mit sich bringen kann, ist Gegenstand dieses Beitrags.

1. Einleitung

Mit der mit § 146b AO neu eingeführten Kassennachschau wird den Finanzbehörden nun ein Instrument an die Hand gegeben, mit dem sie außerhalb der Außenprüfung die Ordnungsgemäßheit der Aufzeichnungen und Buchungen von Kasseneinnahmen und -ausgaben prüfen und Sachverhalte feststellen können, die für die Besteuerung erheblich sind. Dies Nachschau kann spontan erfolgen, weil die Amtsträger auch ohne vorherige Ankündigung, während der üblichen Geschäfts- und Arbeitszeiten Geschäftsgrundstücke oder Geschäftsräume des Steuerpflichtigen betreten dürfen.

2. Voraussetzungen

In der gesetzlichen Formulierung ist die Regelung der Kassennachschau an die bisherigen Regelungen zur Umsatzsteuernachschau, § 27b UStG und der Lohnsteuernachschau, § 42g EStG sowie der allgemeinen steuerlichen Nachschau im Sinne des § 210 AO angelehnt. Mit der Einführung durch das Kassengesetz wurde in § 146b AO die Kassennachschau nun als besonderes finanzbehördliches Kassenaufsichtsrecht gesetzlich normiert.

Nach der Gesetzesbegründung soll die Kassennachschau eine zeitnahe Aufklärung steuererheblicher Sachverhalte im Zusammenhang mit der ordnungsgemäßen Erfassung von Geschäftsvorfällen mittels elektronischer Aufzeichnungssysteme oder offener Ladenkassen ermög-

lichen.³ Die Gesetzesbegründung betont, daß nur durch eine unangekündigte Kassen-Nachschau für den Steuerpflichtigen ein deutlich höheres Entdeckungsrisiko bestehe. Im Rahmen der Kassennachschau können sämtliche Kassensysteme, d.h. elektronische oder computergestützte Kassensysteme oder Registrierkassen, App-Systeme, Waagen mit Registrierkassenfunktion, Taxameter, Wegstreckenzähler, Geldspielgeräte und auch die offene Ladenkassen geprüft werden.⁴ Hierbei kann in sämtliche Aufzeichnungen und Buchungen von Kasseneinnahmen und Kassenausgaben sowie die für die Kassenführung erheblichen sonstigen Organisationsunterlagen Einsicht genommen werden.⁵ Steuerpflichtige müssen seit dem 01.01.2018 mit einem unangekündigten Kassennachschau rechnen.⁶

Dies betrifft nicht nur die einfachen Kassentypen, sondern auch moderne elektronische Kassensysteme. Allerdings kann erst ab dem 01.01.2020 entsprechend § 146 b Abs. 2 S. 2 AO verlangt werden, daß die Datenübermittlung entweder über die einheitliche digitale Schnittstelle erfolgt oder das Buchungen und Aufzeichnungen auf einem maschinell auswertbaren Datenträger nach den Vorgaben der einheitlichen digitalen Schnittstelle zur Verfügung gestellt werden.⁷ Nach Auffassung der Finanzbehörden⁸ soll der die Nachschau durchführenden Amtsträgern jedoch bereits vor dem 01.01.2020 verlangen können, daß die gespeicherten Unterlagen und Aufzeichnungen auf einem maschinell verwertbaren Datenträger zur Verfügung gestellt werden, wobei bis zu diesem Zeitpunkt die Vorgaben der einheitlichen digitalen Schnittstelle noch nicht zwingend zu beachten sind. Voraussetzung für ein solches Verlangen ist jedoch, daß die Unterlagen beim Steuerpflichtigen bereits in gespeicherter Form vorliegen, was z. B. bei einer offenen Ladenkasse nicht der Fall ist.⁹

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

2 Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen, BGBl I 2016, 3152.

3 BT-Drucksache 18/9535 S. 12.

4 AEAO zu § 146 b Abschn. 1 S. 2.

5 § 146 b Abs. 2 S. 1 AO.

6 Art. 97 § 30 Abs. 2 S. 1 EGAO.

7 Art. 97 § 30 Abs. 2 S. 2 EGAO.

8 AEAO zu § 146 b Abschn. 5 S. 5.

9 Rätke in Klein, 14. Auflage, § 146 b AO Rn. 10.

a. Verfahren

Die Kassennachschau ist zulässig, wenn vom Steuerpflichtigen eine Kasse geführt wird und Bargeschäfte anfallen; eines konkreten Anlasses oder Verdachts bedarf es nicht.¹⁰ Über ihre Anordnung ist nach pflichtgemäßem Ermessen zu entscheiden¹¹. Bei der Kassen-Nachschau handelt es sich nicht um eine Außenprüfung i.S.d. § 193 AO.¹² Insoweit bedarf es auch keiner Prüfungsanordnung oder sonstiger vorheriger Ankündigung, daß die Kassenprüfung durchgeführt wird. Allerdings ist dem Steuerpflichtigen mit Beginn der Kassennachschau – ggf. auch mündlich – deren Anordnung mitzuteilen. Genau genommen handelt es sich um die Anordnung, die Kassennachschau zu dulden. Diese Anordnung ist ein Verwaltungsakt, welcher mit der Mitteilung bekannt gegeben wird.¹³

Amtsträger dürfen während der üblichen Geschäfts- und Arbeitszeiten Geschäftsgrundstücke oder Geschäftsräume des Steuerpflichtigen betreten.¹⁴ Mit üblichen Geschäftszeiten sind nicht nur Öffnungszeiten gemeint, sondern auch Zeiten, in denen bereits oder noch im Unternehmen gearbeitet wird.¹⁵ Dies rechtfertigt sich daraus, daß sich die Üblichkeit der Geschäftszeiten nach den beim Steuerpflichtigen üblichen Geschäftszeiten und nicht den branchenüblichen Zeiten bestimmt.¹⁶

b. Befugnisse und Pflichten des Amtsträgers

Der Amtsträger muß gewisse Förmlichkeiten wie eine Ausweis(vorzeige)pflcht einhalten, um die Kassennachschau durchzuführen. Die Ausweispflicht ergibt sich aus der entsprechenden Anwendung des § 198 S. 1 AO, soll aber erst ab dem Zeitpunkt gelten, in welchem der Prüfer dem Steuerpflichtigen offen gegenübertritt.¹⁷

Hierbei unterscheidet die Finanzbehörde¹⁸ zwischen Maßnahmen in und außerhalb von öffentlich zugänglichen Geschäftsräumen. Innerhalb von öffentlich zugänglichen Geschäftsräumen darf der Amtsträger danach Geschäftsgrundstücke oder Geschäftsräume des Steuerpflichtigen ohne weiteres, d. h. auch ohne sich zu erkennen zu geben, betreten. Dadurch wollen die Finanzbehörden die Beobachtung der Kassen und ihrer Handhabung ohne Vorlage eines Ausweises ermöglichen. Ferner soll der Amtsträger – ohne seine Offenbarung in dieser Eigenschaft – sich als Kunde ausgeben und Testkäufe durchführen können. Die Zulässigkeit einer solchen verdeckten Beobachtung ist allerdings im Schrifttum streitig¹⁹. Die Auffassung, welche diese und Testkäufe für zulässig erachtet, kann sich allerdings auf die Gesetzesbegründung²⁰ berufen.

Die Kassennachschau selbst muß sich nicht unmittelbar an eine solche Vorbereitung anschließen²¹.

Die Ausweispflicht besteht allerdings jedenfalls, sobald der Amtsträger

- der Öffentlichkeit nicht zugängliche Geschäftsräume betreten will,

- den Steuerpflichtigen auffordert, das elektronische Aufzeichnungssystem zugänglich zu machen oder Aufzeichnungen, Bücher sowie die für die Führung des elektronischen Aufzeichnungssystems erheblichen sonstigen Organisationsunterlagen vorzulegen,
- Einsichtnahme in die digitalen Daten oder deren Übermittlung über die einheitliche digitale Schnittstelle verlangt oder
- den Steuerpflichtigen Auskunft zu erteilen.²² Der Steuerpflichtige hat die Kassennachschau zu dulden und ist zur Mitwirkung verpflichtet.²³ Auf Verlangen hat er dem Prüfer die Einsichtnahme in seine (digitalen) Kassenaufzeichnungen und -buchungen sowie die für die Kassenführung erheblichen sonstigen Organisationsunterlagen zu gewähren. Zu Dokumentationszwecken soll der Amtsträger berechtigt sein, Unterlagen und Belege zu scannen oder zu fotografieren.²⁴ Ein Durchsuchungs- oder Beschlagnahmerecht steht dem zur Kassenprüfung erschienenen Amtsträger hingegen nicht zu.²⁵ Der Kassenprüfer kann auch den sog. Kassensturz verlangen.²⁶

c. Rechtsbehelfe

Die Aufforderung, die Kassennachschau zu dulden, stellt einen Verwaltungsakt dar.²⁷ Dieser Verwaltungsakte kann mit dem Einspruch angefochten werden, § 347 AO. Da die Anordnung jedoch nicht an besondere Verdachtsmomente, sondern nur ein pflichtgemäßes Ermessen gebunden ist, dürften die Erfolgsaussichten regelmäßig gering sein. Mangels aufschiebender Wirkung hindert der unmittelbar eingelegte Einspruch nicht die Durchführung der Kassennachschau. Zwar ist ein Antrag auf Aussetzung der Voll-

10 *Drüen* in Tipke/Kruse § 146 b AO Rn. 13; *Bleschick*, DB 2018, 2390.

11 *Bleschick*, a.a.O.

12 Gesetzesbegründung, DrS 18/9535 S. 12.

13 *Rätke* in Klein, § 146 b AO Rn. 3; AEO zu § 146 b AO Nr. 5 S. 1 AO.

14 § 146 b Abs. 1 S. 1 AO.

15 AEO zu § 146b AO Nr. 3.

16 *Blescheck*, DB 2018 S. 2390.

17 *Blescheck*, a.a.O. Fn. 17.

18 AEO zu § 146 b AO Nr. 4 S. 1.

19 Dafür *Märtens* in Gosch § 146 b AO Rn. 22; *Blescheck* a.a.O., *Roth*, NZWiSt 2017 S. 63; dagegen *Geuenich* NWB 2017 S. 786, 793.

20 BT-DrS. 18/9535 S. 22; für die Zulässigkeit von Testkäufen auch FG Niedersachsen v. 02.09.2004 – 10 V 52/04, BeckRS 2004, 26018111.

21 AEO zu § 146 b AO Abschn. 4 S. 6.

22 AEO zu § 146b AO Nr. 4.

23 AEO zu § 146b AO Nr. 5 S. 1 u. 2.

24 AEO zu § 146b AO Nr. 6 S. 1.

25 AEO zu § 146 b AO Nr. 3 S. 5; *Drüen* in Tipke/Kruse § 146 b AO Rn. 20; *Märtens* in Gosch § 146 b AO Rn. 18.

26 AEO zu § 146 b AO Nr. 1 S. 3.

27 Siehe Fn. 13.

ziehung zulässig.²⁸ Eine Entscheidung über diesen Antrag dürfte jedoch regelmäßig nicht vor Ende der Kassennachschau zu erlangen sein. Mit Beendigung der Kassen-Nachschau ist die Maßnahme abgeschlossen und der Einspruch bzw. die Anfechtungsklage nicht mehr zulässig.²⁹ Die Kassennachschau kann dann allerdings statthaft mit der Fortsetzungs-Feststellungsklage³⁰ überprüft werden, sofern ein Feststellungsinteresse fortbesteht. Dieses gilt z. B. bei Wiederholungsgefahr³¹ oder bei beabsichtigter Verwertung, der bei der Kassennachschau gewonnenen Erkenntnisse.³²

Wurden die Ergebnisse der Kassennachschau bereits in einem Steuerbescheid umgesetzt, muß auch dieser Bescheid angefochten werden, um ein steuerliches Verwertungsverbot zu erlangen.³³

3. Prüfungsumfang, Kassenführung

a. Gesetzliche Grundlagen zur Kassenführungspflicht

Unabhängig von den Aufzeichnungspflichten innerhalb der Abgabenordnung im Sinne der §§ 140ff. AO können sich solche auch aus Vorschriften außerhalb der Abgabenordnung ergeben. Für Unternehmer regelt das Umsatzsteuergesetz entsprechende Aufzeichnungspflichten³⁴, wonach für Zwecke der Umsatzsteuer u. a. die vereinbarten und vereinnahmten Entgelte sowie die zum Vorsteuerabzug berechtigenden gezahlten Entgelte aufzuzeichnen sind. Entsprechend relevante gesonderte Aufzeichnungspflichten finden sich auch im Einkommensteuergesetz.³⁵

Innerhalb der Abgabenordnung wird die Kasse als ein der Buchführung vorgelagertes System angesehen, für das bestimmte Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten gelten. Dies gilt grundsätzlich nicht für Steuerpflichtige, die ihren Gewinn mittels einer Einnahmenüberschußrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG ermitteln. Allerdings muß auch der Einnahmenüberschußrechner seine Betriebseinnahmen und -ausgaben so festhalten, daß das Finanzamt diese auf Richtigkeit und Vollständigkeit überprüfen kann.³⁶ Dafür muß grundsätzlich kein Kassenbuch verwendet werden, sondern es genügt, die Belege zu sammeln oder geordnet abzulegen.³⁷ Um späteren Streit mit dem Finanzamt zu vermeiden, wird teilweise angeraten – insbesondere bei bargeldintensiven Betrieben –, gegebenenfalls freiwillig ein Kassenbuch zu führen.³⁸

Hierbei ist allerdings zu beachten, daß wenn ein Unternehmer Bücher und Aufzeichnungen, die für die Besteuerung von Bedeutung sind, führt, ohne hierzu verpflichtet zu sein, die Ordnungsvorschriften für die Buchführung und für die Aufzeichnungen der Abgabenordnung auch für ihn gelten.³⁹ Dies gilt allerdings nicht für ein freiwillig geführtes Kassenbuch, d. h. wenn der Steuerpflichtige im Rahmen einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG seine Bareinnahmen und -ausgaben schriftlich in einem Kassenbuch festhält.⁴⁰

b. Wer wird geprüft bzw. muß eine Kasse führen?

Unabhängig von Buchführungspflichten gilt für die Kassenführung die Einzelaufzeichnungspflicht. Diese gilt für sämtliche Steuerpflichtige und damit sowohl für solche, die ein elektronisches Aufzeichnungssystem, wie eine elektronische Kasse, führen, als auch diejenigen, welche eine offene Ladenkasse verwenden.⁴¹ Somit können sämtliche Steuerpflichtige, die Kassen führen, grundsätzlich bei der Kassennachschau hierauf überprüft werden.

c. Welche Aufzeichnungspflichten bestehen?

Bereits mit dem Urteil vom 12.05.1966⁴² hat der Bundesfinanzhof aus den Regelungen des HGB hergeleitet, daß die vollständige Aufzeichnung aller Geschäftsvorfälle nach den Grundsätzen einer ordnungsgemäßen Buchführung notwendig sei. Dies gelte im Grundsatz auch für sämtliche Bargeschäfte. Ausnahmen wurden hier bereits für den Fall gemacht, daß Waren von geringem Wert an eine unbestimmte Vielzahl zumeist unbekannter und nicht feststellbarer Personen verkauft werden. Diese Rechtsprechung ist auch auf Klein-Dienstleister unter denselben Voraussetzungen anwendbar.⁴³ Bezogen auf Waren wurde die Rechtsprechung auch in die AO übernommen.⁴⁴

Die Finanzverwaltung⁴⁵ hat bereits früher angenommen, daß für den Beleg der ordnungsgemäßen Buchführung bei Bargeschäften die Aufbewahrung der angefallenen Registrierkassenstreifen, Kassenzettel, Bons und sonstigen Belege erforderlich ist, soweit nicht der Aufbewahrungszweck auf andere Weise gesichert und die Gewähr der Vollständig-

28 Rätke in Klein § 146 b AO Rn. 3.

29 AEAO zu § 146 b AO Abschn. 9 S. 4.

30 § 100 Abs. 1 S. 4 FGO.

31 BFH v. 16.12.1986 – VIII R 123/86, BStBl. II 1987 S. 248 für eine Prüfungsanordnung.

32 Bleschick, DB 2018 S. 2390.

33 BFH v. 16.12.1986 siehe Fn 31.

34 §§ 22 UStG, 63 UStDV.

35 Z.B. in § 4 Abs. 7 EStG i.V.m. Abs. 5 Nr. 1 und 2 EStG für Geschenke und Bewirtungsaufwendungen.

36 BFH vom 13.03.2013, X B 16/12, BFH/NV 13, 902; OFD Karlsruhe vom 22.02.2018, DStR 2018, 1074.

37 BFH vom 13.03.2013, X B 16/12, BFH/NV 13, 902; BFH v. 12.07.2017 – X B 16/17, DStRE 2017 S. 1316.

38 Rätke in Klein AO, 13. Auflage § 146 AO Rn. 29 (nicht mehr empfohlen in der 14. Auflage in § 146 AO Rn. 31 ff.).

39 § 146 Abs. 6 AO.

40 Rätke in Klein AO zu § 146 AO Rn. 112.

41 AEAO zu § 146 AO Nr. 2.1.4.

42 BFH v. 12.05.1966, IV 472/60, BStBl III 1966, 371; BFHE 86,118.

43 BFH v. 12.07.2017 – X B 16/17, DStRE 2017 S. 1316.

44 § 146 Abs. 1 S. 3 AO.

45 Abschn. 29 Abs. 4 EStR 1963.

keit der von Registerkassenstreifen übertragenen Aufzeichnungen nach den tatsächlichen Verhältnissen gegeben sei. Kasseneinnahmen und Kassenausgaben sind täglich festzuhalten.⁴⁶ Für die Gewinnermittlung mittels der Einnahmenüberschußrechnung im Sinne des § 4 Abs. 3 EStG gelten diese Aufzeichnungspflichten wie dargelegt nicht.

Auch nach der Einführung des Kassengesetzes bleibt die Führung einer offenen Ladenkasse weiterhin zulässig.⁴⁷ Aus der Abgabenordnung ergibt sich keine Verpflichtung, als Kasse ein elektronisches Aufzeichnungssystem zu verwenden.⁴⁸ Wenn ein elektronisches Kassensystem allerdings geführt wird, orientieren sich die Anforderungen an das System an dem historischen Begriff der ordnungsgemäßen Buchführung und letztlich denselben Prinzipien und Anforderungen, wie die, welche an die Ordnungsgemäßheit bei manuell erstellten Büchern und Aufzeichnungen gelegt werden.⁴⁹ Hierbei handelt es sich im Grundsatz um

- Aufzeichnungs- und Dokumentationspflichten, § 146 AO, GoB,
- Pflicht zur Nachvollziehbarkeit, Nachprüfbarkeit, § 145 Abs. 1 AO, § 238 HGB,
- Wahrheitspflicht, Pflicht zur Klarheit und zur fortlaufenden Aufzeichnung, § 146 AO, § 239 HGB.⁵⁰

Da alle diese im Rahmen dieser Grundsätze aufgezeichneten Unterlagen, die für die Besteuerung von Bedeutung sind, zeitgerecht⁵¹ festgehalten, aufgezeichnet und aufbewahrt werden müssen, gelten diese Pflichten auch für alle Daten, Datensätze und elektronischen Dokumente, die dokumentieren, daß die Ordnungsvorschriften umgesetzt und deren Einhaltung überwacht wurde. Das bedeutet, daß nicht nur elektronische Bücher und Aufzeichnungen, sondern auch die dahinterstehenden Verfahren und deren Funktionen dies zu erfüllen haben und damit dem Prinzip der Ordnungsgemäßheit manueller Aufzeichnungen entsprechen müssen.

Für die Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit gilt, daß der einzelne Geschäftsvorfall so aufgezeichnet sein muß, daß er sich in der Buchführung von seiner Entstehung (Beleg) bis hin zu seiner Abwicklung (Steuererklärung), also progressiv, lückenlos nachvollziehen lassen muß.⁵² Dies gilt auch für die umgekehrte, also die retrograde Überprüfung des jeweiligen Geschäftsvorfalles.⁵³ Für die (elektronische) Kassenführung als der Buchführung vorgeschaltetem Aufzeichnungsverfahren besteht keine Ausnahme.

aa. Offene Ladenkasse

Als offene Ladenkasse gelten die summarische, retrograde Ermittlung der Tageseinnahmen sowie die manuelle Einzelaufzeichnung ohne Einsatz technischer Hilfsmittel.⁵⁴

Zur Dokumentation der Einzelaufzeichnungspflicht bei der Verwendung einer offenen Ladenkasse wird von der Finanzverwaltung i. d. R. die Führung eines ordnungsgemäß geführten Kassenbuchs erwartet. Eine Pflicht hierzu besteht nicht. Der Dokumentationsnachweis kann auch mittels täglicher und lückenlos aneinandergereihter Kassenbe-

richte geführt werden.⁵⁵ Die Sturzfähigkeit der Kasse muß hingegen sowohl bei Führung eines Kassenbuchs als auch bei Dokumentation mittels Kassenberichten jederzeit gewährleistet sein, d. h. der Sollbestand laut Kassenbuch/Kassenbericht muß mit dem tatsächlichen Bestand übereinstimmen und so beschaffen sein, daß es für einen sachverständigen Dritten zumindest am Beginn und am Ende jedes Geschäftstages – bei Einzelaufzeichnungen der Bar-einnahmen auch jederzeit im Laufe des Geschäftstages – möglich ist, diesen nach Kassensturz anhand der Kassenaufzeichnungen zu überprüfen.⁵⁶

bb. Umsetzung der Aufzeichnungspflichten bei elektronischen Kassen

Wie bereits ausgeführt, sind nach § 146 Abs. 1 AO sämtliche Buchungen und sonst erforderlichen Aufzeichnungen vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet vorzunehmen. Die Geltung der Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung (GoB) ergeben sich aus der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die steuerliche Gewinnermittlung⁵⁷ und sind auf die allgemeinen Aufzeichnungspflichten übertragbar. Zu den GoB für elektronische Kassen hat die Finanzverwaltung in 2014 ein BMF-Schreiben zu den Grundsätzen zur ordnungsgemäßen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff vorgelegt (GoBD), das die Anforderungen an die Aufzeichnungs- und Dokumentationspflichten, die Nachvollziehbarkeit, Nachprüfbarkeit sowie Wahrheit, Klarheit und die fortlaufende Aufzeichnung für das Führen von elektronischen Büchern und sonst erforderlichen Aufzeichnungen und alle damit in Zusammenhang stehenden Verfahren und Bereiche konkretisiert.⁵⁸

46 § 146 Abs. 1 S. 2 AO.

47 AEO zu § 146 Nr. 3.1.

48 AEO zu § 146 Nr. 3.1.; OFD Karlsruhe vom 22.02.2018, DStR 2018, 1074.

49 BMF-Schreiben vom 14.11.2014, IV A 4 – 316/13/10003, BStBl I 2014, 1450 ff., Rz. 5 f., 22 ff., 145 ff.

50 Einzelheiten zur elektronischen Kasse in BMF-Schreiben vom 14.11.2014 IV A 4 – 316/13/10003, BStBl I 2014, 1450 ff., Rz. 36–60.

51 Die Erfassung unbarer Geschäftsvorfälle im Grundbuch wird innerhalb von zehn Tagen als unbedenklich angesehen, vgl. BFH vom 02.10.1968, BStBl II 1969, 157; BMF-Schreiben vom 14.11.2014 IV A 4 – 316/13/10003, BStBl I 2014, 1450 ff., Rz. 47, Kasseneinnahmen und Kassenausgaben müssen nach § 146 Absatz 1 Satz 2 AO täglich festgehalten werden. Werden unbare Geschäftsvorfälle periodisch gebucht, werden zeitgerechte Buchungen unter erleichterten Voraussetzungen akzeptiert, BMF-Schreiben vom 14.11.2014 IV A 4 – 316/13/10003, BStBl I 2014, 1450 ff., Rz. 48.

52 § 145 Abs. 1 AO.

53 Rätke in Klein AO, § 146 Rn. 16.

54 AEO zu § 146 AO Abschn. 2.1.4. S. 5.

55 FG Münster vom 10.11.2003, 6 V 4562/03 E, U, EFG 2004, 236.

56 BFH vom 20.03.2017, X R 11/16, DStR 2017, 1812.

57 § 140 AO, § 5 Abs. 1 S. 1 EStG.

58 BMF-Schreiben vom 14.11.2014, IV A 4 – S 0316/13/10003, BStBl I 2014, 1450.

cc) Fiskalkasse, § 146a AO, ab dem 01.01.2020

Mit dem Kassengesetz wurde auch eine Ermächtigung für den Ordnungsgeber eingeführt.⁵⁹ Auf Basis dieser Ermächtigung wurde die Kassensicherungsverordnung (KassenSichV)⁶⁰ erlassen. Danach müssen ab dem 01.01.2020 das elektronische Aufzeichnungssystem und die digitalen Aufzeichnungen durch eine zertifizierte Sicherungseinrichtung, bestehend aus einem Sicherheitsmodul, einem Sicherheitsmedium und einer einheitlichen digitalen Schnittstelle geschützt sein, sog. Fiskalkasse. Die Zertifizierung erfolgt durch das Bundesamt für Sicherheit in der Informationstechnik⁶¹ (BSI). Darüber hinaus definiert § 146a AO noch weitere Verbote und Pflichten, deren Nicht-Einhaltung durch § 379 AO mit eigenen Ordnungswidrigkeitentatbeständen sanktioniert wird.⁶² Außerdem kann, wenn im Rahmen der Kassennachschau die Sicherungseinrichtung beanstandet wird, ab 2020 bereits aus diesen Gründen die Kassennachschau in eine Außenprüfung übergehen. Die Ausnahme von der Einzelaufzeichnungspflicht gilt bei Verwendung einer solchen Kasse nicht.⁶³

4. Rechtsfolgen aus der Kassennachschau**a. Übergang in die Außenprüfung**

Ohne vorherige Prüfungsanordnung kann der Amtsträger im Rahmen der Kassennachschau zu einer Außenprüfung übergehen, wenn die Feststellungen, die sich aus der Kassennachschau ergeben, hierzu Anlaß geben.⁶⁴ Insoweit ist der Mechanismus zum Übergang auf die Außenprüfung der Umsatzsteuernachschau⁶⁵ bzw. der Lohnsteuernachschau⁶⁶ vergleichbar. Der Steuerpflichtige ist auf diesen Übergang von der Kassenprüfung hin zur Außenprüfung schriftlich hinzuweisen⁶⁷. Da es sich hierbei um einen Verwaltungsakt handelt, kann der Übergang zur Außenprüfung mit dem Einspruch angefochten und Aussetzung der Vollziehung beantragt werden.⁶⁸

b. Korrektur und Schätzung

Nach vielen Außenprüfungen und Nachschauungen ist der Streit um die Ordnungsmäßigkeit der Kassenführung einer der Klassiker. Neben der Korrektur der Bemessungsgrundlagen ist bei Mängeln in der Kassenführung die Schätzung der Besteuerungsgrundlagen in der Praxis die wesentliche Vorgehensweise. Kleinere formelle Mängel berechtigen hierzu jedoch nicht.⁶⁹ Gravierende Fehler in der Kassenführung können jedoch dazu führen, daß die Kassenführung nach § 158 AO verworfen wird und Schätzungen des Finanzamts rechtfertigen, die wiederum zu steuerlichen Mehrergebnissen führen. Dies gilt insbesondere bei formellen Mängeln in bargeldintensiven Betrieben, da die Erheblichkeit des Mangels mit der Höhe des Bargeldanteils steigt.⁷⁰ Insoweit wird häufig bereits um die Schwere der Buchführungsmängel gerungen.

Ist diese Voraussetzung überwunden, müssen vom Betriebsprüfer allerdings die Anforderungen an eine sachgerechte Schätzung beachtet werden. Allerdings ist bei einer Pflichtverletzung des Steuerpflichtigen, insbesondere bei einer nicht ordnungsgemäßen Kassenführung grundsätzlich auch eine griffweise Hinzuschätzung in Form eines Unsicherheitszuschlages zulässig.⁷¹ Die absolute Grenze eines Schätzergebnisses ist jedoch in Höhe des wirtschaftlich vernünftig und möglichen Ergebnisses erreicht.⁷²

Im Strafverfahren ist eine Schätzung zur Feststellung der Höhe der hinterzogenen Steuern zulässig, soweit diese Beträge nicht auf andere Weise ermittelt oder berechnet werden können.⁷³ Hierbei ist jedoch anders als im Besteuerungsverfahren der Grundsatz in dubio pro reo zu beachten, welches in der Praxis häufig durch Unsicherheitsabschläge geschieht.⁷⁴ Allein aus Kassenfehlern kann wegen der Unschuldsvermutung jedoch nicht unmittelbar auf eine Steuerverkürzung geschlossen werden.⁷⁵

c. Strafverfahren und Ordnungswidrigkeiten**aa. Kassennachschau als Sperrgrund für eine strafbefreiende Selbstanzeige, § 371 Abs. 2 Nr. 1 e) AO**

Das Erscheinen des Amtsträgers zu einer Kassennachschau sperrt eine Selbstanzeige gemäß § 371 Abs. 3 Nr. 1 lit. e) AO ab dem Zeitpunkt, in dem sich der Amtsträger ausweist. Fraglich ist, in welchem Umfang die Kassennachschau eine Sperrwirkung für die Abgabe einer wirksamen Selbstanzeige auslöst. Dies betrifft sowohl den Umfang der Sperrwirkung, bezogen auf die betroffenen Steuerarten, als auch den Zeitraum.

59 § 146 a Abs. 3 AO.

60 VO vom 26.9.2017 (BGBl. I 2017 S. 3515).

61 § 146 Abs. 3 Nr 2 g AO i.V.m. § 7 KassenSichV.

62 Vgl. nachfolgend (4. C. cc.).

63 § 146 Abs. 1 S. 4 AO.

64 § 146 b Abs. 3 S. 1 AO.

65 § 27 b Abs. 3 UStG.

66 § 42 g Abs. 4 EStG.

67 § 146 Abs. 3 S. 2 AO.

68 Rätke in Klein AO, § 146 AO Rn. 13.

69 BFH, ständige Rechtsprechung seit BFH, BStBl. II 1967 S. 247; Rätke in Klein AO, § 146, Rn. 121 m.w.N.

70 BFH v. 12.07.2017 – X B 16/17, DStRE 2017 S. 1316; Rätke in Klein AO, § 146, Rn. 122 n.w.N.

71 BFH v. 20.03.2017 – X R 11/16, DStR 2017 S. 1812; BFH v. 15.04.2015 – VIII R 49/12, BeckRS 2015, 95104; BFH v. 7.2.2017 – X B 79/16.

72 BFH, BStBl. II 1979 S. 149; BFH, BFH/NV 2014 S. 1501; Rüsken in Klein AO, § 162 AO Rn. 36 m.w.N.; Zu den Einzelheiten der Schätzmöglichkeiten der Finanzverwaltung bei Mängeln in der Kassenführung vgl. *Kulosa* in steueranwaltsmagazin 2017, 9 ff.

73 BGH v. 29.01.2014 – 1 StR 561/13, NStZ 2014 S. 337; BGH v. 06.10.2014 – 1 StR 214/14, wistra 2015 S. 63.

74 *Hilgers-Kloutzsch* in Kohlmann § 385 AO Rn. 679.

75 Zu den Einzelheiten der strafrechtlichen Aspekte bei der Kassenführung vgl. Wulf in steueranwaltsmagazin 2018, 89 ff.

Für die Außenprüfungen sind in § 371 Abs. 3 Nr. 1 lit. c) AO Einschränkungen der Sperrwirkung für die Selbstanzeige vorgesehen. Mit der Bekanntgabe der Prüfungsanordnung⁷⁶ bzw. dem Erscheinen des Amtsträgers zur Außenprüfung⁷⁷ tritt die Sperrwirkung für alle Steuerstraftaten derjenigen Steuerarten und Jahre ein, zu deren Prüfung die Prüfungsanordnung bekanntgegeben worden oder der Amtsträger erschienen ist.

Die Kassennachschau ist von ihren formellen Voraussetzungen und ihrer Tragweite in Bezug auf den Eingriff als geringeres Mittel zu erachten. Hinsichtlich der Sperrwirkung gilt dies nicht. Für Nachschauen im Sinne des § 372 Abs. 2 Nr. 1 lit. e) AO wird nach dem Gesetzeswortlaut eine Sperrwirkung für alle unverjährten Steuerstraftaten ausgelöst, wenn sich die Kassennachschau auch nur auf eine der zur Selbstanzeige gebrachten Steuerstraftaten bezieht. Eine sachliche und zeitliche Einschränkung, wie bei der Außenprüfung, besteht also bei der (Kassen-)Nachschau nicht.⁷⁸ Allerdings ist die Sperrwirkung nach der Systematik des § 371 AO auf die Steuerarten zu beschränken, welche die (Kassen-)Nachschau umfaßt.⁷⁹ Insofern überrascht, daß die Finanzverwaltung in den Anweisungen für das Straf- und Bußgeldverfahren 2017⁸⁰ (Nr. 11 Abs. 2 AStBV (St) 2017) vorsieht, daß die (Kassen-)Nachschau die Abgabe einer wirksamen Selbstanzeige lediglich auf ihren sachlichen und zeitlichen Umfang beschränkt. Verlassen sollten sich Steuerpflichtige hierauf jedoch nicht, da die AStBV insbesondere die Staatsanwaltschaften nicht binden. Zur praktischen Umsetzung schweigt sich die AStBV (St) 2017 hingegen aus. Da die Kassennachschau regelmäßig ohne schriftliche Anordnung durchgeführt wird, kann lediglich aus den mündlichen Ausführungen des Prüfers auf den Umfang geschlossen werden. Jedenfalls dürfte nach der AStBV die Annahme einer Sperrwirkung durch die Finanzbehörden für maximal den Zeitraum denkbar, für den Kassendaten und andere wesentliche Unterlagen vor Ort eingesehen werden.

Die durch die AStBV vorgenommene zeitliche Beschränkung der Sperrwirkung hat in der Praxis deshalb besondere Bedeutung, weil im Rahmen der Kassenprüfung regelmäßig zunächst Kassenfunktionen und prüfungsnahen Zeiträume geprüft werden. Für diese Zeiträume sind in der Regel noch keine Jahressteuererklärungen abgegeben worden. Hiervon können allerdings trotzdem einzelne Umsatzsteuervoranmeldungen betroffen sein. Das sich hieraus ergebende Risiko ist begrenzt, weil nach § 371 Abs. 2 a) AO bezogen hierauf eine (Teil-)Selbstanzeige wirksam abgegeben werden kann und AStBV die Sperrwirkung zeitlich begrenzt.

Die Kassennachschau betrifft im Gegensatz zur Umsatzsteuernachschau und der Lohnsteuernachschau mehrere Steuerarten, weil dort sämtliche steuerlichen Grundaufzeichnungen geprüft werden, die im Zusammenhang mit Kasseneinnahmen relevant sind und damit Auswirkungen auf sämtliche betriebliche Steuerarten haben, d. h.

der Sperrtatbestand kann für sämtliche Ertragssteuerarten und für die Umsatzsteuer gelten.

bb. Kassennachschau zur Begründung eines Anfangsverdachts

Neben dem Übergang zu einer Außenprüfung (4.a.) kann das Finanzamt auch ein Strafverfahren einleiten, wenn der Anfangsverdacht einer Steuerstraftat besteht. Sofern sich im Rahmen der Kassenprüfung ein Anfangsverdacht für eine Steuerstraftat ergibt, wird die Kassennachschau nicht fortgesetzt und ein Strafverfahren eingeleitet.⁸¹ Erst nach Bekanntgabe der Einleitung dürfte die Kassennachschau fortgesetzt werden. In der Praxis werden jedoch dann stattdessen Ermittlungen der Steuerfahndung und ggf. parallel im Besteuerungsverfahren der Übergang zur Außenprüfung erfolgen.

cc. Ordnungswidrigkeiten bei der elektronischen Kassenführung

Mit Einführung des Kassengesetzes wurden auch die Bußgeldvorschriften des § 379 AO erweitert. Die neuen Bußgeldtatbestände beziehen sich auf Verstöße gegen die ab dem 01.01.2020 geltende Ordnungsvorschrift des § 146 a AO für Fiskalkassen. Diese können mit Bußgeldern bis zu 25.000 EURO belegt werden.⁸²

Konkret heißt dies, wer vorsätzlich oder fahrlässig ein elektronisches Aufzeichnungssystem im S. des § 146 a AO nicht oder nicht richtig verwendet⁸³, es nicht oder nicht richtig schützt⁸⁴ oder gewerbsmäßig ein elektronisches Aufzeichnungssystem oder Software hierfür, welche die Anforderungen des § 146 a AO nicht erfüllt, bewirbt oder in den Verkehr bringt⁸⁵ und jeweils dadurch ermöglicht, Steuern zu verkürzen oder nicht gerechtfertigte Steuervorteile zu erlangen, kann mit einem solchen Bußgeld belegt werden.

Kassenmanipulationen können von sich aus angezeigt werden, haben allerdings in Bezug auf diese Tatbestände keine bußgeldbefreiende Wirkung. Insoweit besteht, trotz eines Wertungswiderspruchs zu der Selbstanzeigemöglichkeit beim der Steuerhinterziehung oder der leichtfertigen

76 § 371 Abs. 2 Nr. 1 a AO.

77 § 371 Abs. 2 Nr. 1 c AO.

78 Schauf in Kohlmann § 371 AO Rn. 547; Kohler in MünchKomm § 371 AO Rn. 257; Roth in NZWiSt 2017, 63 ff.

79 Schauf in Kohlmann § 371 AO Rn. 546; Kohler in MünchKomm § 371 AO Rn. 257; Seer in Tipke/Kruse § 371 AO Rn. 94; Wessing/Biesgen in Flore/Tsambikakis § 371 AO Rn. 123 k; Joecks in Joecks/Jäger/Randt § 371 AO Rn. 224 u. Jäger in Klein § 371 AO Rn. 142 für die Umsatzsteuernachschau; Wulf, steueranwaltsmagazin 2015 S. 16, 21.

80 Nr. 11 Abs. 2 AStBV 2017.

81 Bleischick DB 2018, 2390, vgl. für die Außenprüfung § 10 Abs. 1 S. 3 BPO.

82 § 379 Abs. 6 AO.

83 § 379 Abs. 1 Nr. 4 AO.

84 § 379 Abs. 1 Nr. 5 AO.

85 § 379 Abs. 1 Nr. 6 AO.

Steuerverkürzung nach § 378 AO, die Möglichkeit einer befreienden Selbstanzeige nicht.⁸⁶

Ordnungswidrig im S. des § 379 AO handelt auch, wer vorsätzlich oder fahrlässig buchungs- und aufzeichnungspflichtige Geschäftsvorfälle nicht oder in tatsächlicher Hinsicht unrichtig verbucht oder verbuchen lässt⁸⁷ oder Belege – wie Kassenbons – ausstellt, die in tatsächlicher Hinsicht unrichtig sind⁸⁸ und dadurch ermöglicht, Steuern zu ver-

kürzen oder nicht gerechtfertigte Steuervorteile zu erlangen. Auch dies kann eine Kassennachschau entdecken.

86 BVerfG v. 11.7.1997 – 2 BvR 997/92, HFR 1998 S. 126; Matthes in Kohlmann § 379 AO Rn. 186; Jäger in Klein AO, § 379 Rn. 65.

87 § 379 Abs. 1 Nr. 3 AO.

88 § 379 Abs. 1 Nr. 1.



Arbeitsgrundlage für die Praxis.

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



Leseprobe unter
www.boorberg.de/9783415060982

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.

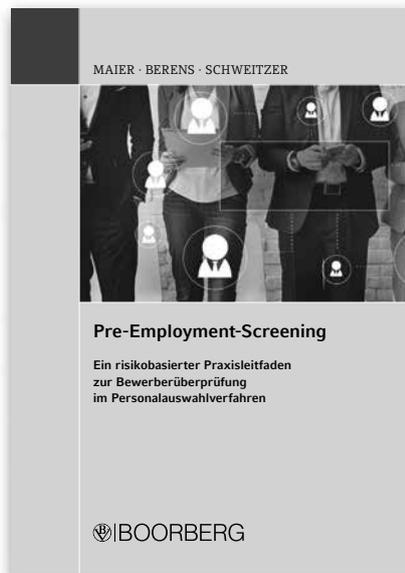
Der erste Teil enthält eine Übersicht über die rechtlichen Wesens- und Unterscheidungsmerkmale der **verschiedenen Unternehmensformen**, wobei zu wesentlichen Kriterien in knapper Form Stellung genommen wird.

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

SZ0818



Kompetenter Leitfaden.



WWW.BOORBERG.DE

Pre-Employment-Screening Ein risikobasierter Praxisleitfaden zur Bewerberüberprüfung im Personalauswahl- verfahren

von **Bernhard Maier**, Berufsdetektiv, gerichtlich beeideter Sachverständiger, zertifizierter Betrugsermittler (CFE) und Risikomanager (ISO 31000), Wien, **Holger Berens**, Studiengangleiter für Wirtschaftsrecht sowie Compliance and Corporate Security (LL.M.), Rheinische Fachhochschule Köln, Leiter Kompetenzzentrum Internationale Sicherheit (KIS), und **Andreas Schweitzer**, Jurist mit Rechtsanwaltsprüfung, CIS-zertifizierter Datenschutzbeauftragter, selbständiger Berufsdetektiv, Zurndorf

2017, 98 Seiten, € 22,80

ISBN 978-3-415-06040-1

Pre-Employment-Screening (PES) – die Sicherheitsüberprüfung von Bewerbenden vor Eintritt ins Unternehmen – gewinnt immer mehr an Bedeutung. Unternehmen müssen PES in ihren Rekrutierungsprozess aufnehmen, um internationalen Regularien zu entsprechen.

Das in diesem Praxisleitfaden beschriebene risikobasierte PES-Modell bewältigt diese Herausforderung erstmals, indem es strategische Screening-Ziele definiert und dann eine Risikobewertung der freien Stelle vornimmt. Diese Beurteilung dient als »Messinstrument« dafür, in welchem Ausmaß das Eindringen in die Privatsphäre von Bewerbenden angemessen ist.

Zudem enthält das betont praxisorientierte Werk Ausführungen zur aktuellen Rechtslage des PES in Deutschland und Österreich. Darüber hinaus gibt es einen Ausblick auf die Auswirkungen der EU-Datenschutzgrundverordnung hinsichtlich des PES.



Leseprobe unter
www.boorberg.de/9783415060401

 **BOORBERG**

Spendenabzug oder verdeckte Gewinnausschüttung bei Körperschaften – Versuch einer Systematisierung

Prof. Dr. Thomas Zacher, MBA, Rechtsanwalt/Steuerberater, Rechtsanwälte Zacher & Partner, Köln

1. Alles geklärt, oder?

„Die Fragen zur gebotenen Abgrenzung zwischen abziehbarer Spende und verdeckter Gewinnausschüttung sind höchstrichterlich geklärt und nicht mehr von grundsätzlicher Bedeutung“¹, hat der Bundesfinanzhof inzwischen mehrfach judiziert. Trotzdem gibt es nicht nur einen steten Fluß von veröffentlichten Urteilen der Finanzgerichte hierzu, was immerhin die Frage nahelegt, ob es sich dabei ausschließlich um sachverhaltsbezogene Differenzen bei der Subsumtion des in Rede stehenden Lebenssachverhaltes unter die offensichtlich in der Norminterpretation geklärten Sachverhaltsmerkmale handelt. Darüber hinaus dürfte auch die „Dunkelziffer“ der in Betriebsprüfungen aufgegriffenen und/oder im Rahmen eines Einspruchsverfahrens – unabhängig vom Ergebnis – weiterhin durchaus signifikant sein, wie nicht nur der Austausch zwischen Steuerpraktikern, sondern die durchaus regelmäßigen Veröffentlichungen hierzu nicht nur im Rahmen umfassender Fachaufsätze, sondern auch zahlreicher „Praxishinweise“, etc. in Kanzleiveröffentlichungen bzw. den einschlägigen Foren hierzu belegen.² Schließlich zeigt sich auch, daß trotz der nach den Leitsätzen des BFH in rechtlicher Hinsicht eingetretenen Klärung³ dieses Bereiches weitere Entscheidungen des BFH⁴ ergehen. Offensichtlich werden die diesbezüglichen Leitlinien der Rechtsprechung noch nicht von allen Beteiligten ausnahmslos als „abschließend geklärt“ empfunden. Jüngst hat auch das Finanzgericht Köln mit Urteil vom 23.03.2018⁵ trotz der aus Sicht der dortigen Klägerin negativen Entscheidung im Sinne der Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung die Revision ausdrücklich zugelassen, wenn auch im Hinblick auf den dortigen Spezialfall der Zuwendung an eine gemeinnützige Stiftung.

Weshalb wird offensichtlich nach wie vor noch ein Bedürfnis zur Klärung von diesbezüglichen Rechtsfragen über den Bereich der bloßen Sachverhaltssubsumtion hinaus wahrgenommen? Dies liegt sicher zum einen an der letztlich nur sehr eingeschränkten unmittelbar subsumtionsfähigen Gesetzesfassung von § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG, insbesondere in der Verknüpfung mit § 8 Abs. 3 KStG. Die Anordnung des Spendenabzugs als abziehbare Aufwendung

„vorbehaltlich“ der Regelungen über eine verdeckte Gewinnausschüttung lässt schon nach dem Wortlaut Zweifel über das Verhältnis dieser beiden Regelungen zueinander zu. Was danach Regel, was danach Ausnahme sein soll, kann verschieden interpretiert werden.⁶ Des Weiteren gilt für den Begriff der verdeckten Gewinnausschüttung, daß ihn „§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG nicht vollständig als subsumtionsfähigen Obersatz formuliert.“⁷

Schließlich wirft der schon als solcher jedenfalls nicht eindeutig und unumstritten rechtlich abzugrenzende Begriff der verdeckten Gewinnausschüttung wiederum in seiner konkreten Rückbeziehung als Einschränkung zum (zugelassenen) Spendenabzug besondere Schwierigkeiten auf, da die Wesensmerkmale einer Spende zum Teil gleichsam „automatisch“ bestimmte Tatbestandsmerkmale der verdeckten Gewinnausschüttung ebenfalls erfüllen.⁸

Trotz der verbal vielfach in der Rechtsprechung wiederholten und auch im Übrigen in der Literatur regelmäßig genannten Abgrenzungsmerkmale wie etwa der Maßgeblichkeit der Motive für die Spende⁹ bleiben erhebliche Unsicherheiten, zumal viele dieser scheinbar normausfüllenden Interpretationsformeln ihrerseits wiederum – oft nicht unbeeinflusst von der Interessenlage des jeweiligen Normanwenders – sehr unterschiedlich gedeutet werden.

1 BFH, Beschluß vom 12.03.2014 – I B 167/13, vgl. ähnlich schon BFH, Beschluß v. 10.06.2008 – I B 19/08.

2 Zum einen etwa *Janssen*, DStR 2010 170 ff.; *Wagner*, DStR 2011, 1594 ff.; zum anderen z. B. die Praxishinweise und Kommentare bei www.bridges.kw.de oder www.winheller.com/blog zum Thema.

3 Siehe Fn 1 und Beschluß v. 02.02.2011 – IV B 110/09.

4 Vgl. etwa Urteil v. 19.07.2011 – X R 32/10; Urteil v. 02.02.2011 – IV B 110/09; Beschluß v. 19.12.2007 – I R 83/06.

5 10 K 2146.

6 Hierzu etwa *Erle/Sauster-Schulte*, KStG, § 9 Rz. 61 f.

7 So treffend *Crezelius*, ZEV 2008, 268, 271.

8 Siehe hierzu unten 3.1.

9 Vgl. hierzu etwa BFH, Urteil v. 09.08.1989 – R 4/84.

2. Der gesetzgeberische Versuch eines salomonischen Ausgleichs und dessen Interpretation

2.1.

Das Zusammenspiel von § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG in seiner aktuellen Fassung mit § 8 Abs. 3 KStG kann zunächst durchaus als der Versuch eines „fairen“ gesetzgeberischen Ausgleichs zwischen den wirtschaftlichen Interessen der Körperschaft als Steuerpflichtiger (und auch der hinter ihr stehenden Gesellschafter) und den staatlichen Fiskalinteressen gesehen werden. Es erscheint keineswegs selbstverständlich und (politisch) zwingend, (auch) einer Körperschaft, welche im Übrigen ja gemeinhin – wenn auch mit Ausnahmen – steuerlich eine „Privatsphäre“ abgesprochen wird, einen Spendenabzug mit der steuerlichen Wirkung eines betrieblichen Aufwandes zuzusprechen. Hierdurch werden zwar – auch – im Interesse des Gemeinwohls erwünschte Förderungszwecke begünstigt; die Verfolgung dieses Ziels aber auch und neben der Ebene der einzelnen Steuerpflichtigen als natürliche Personen und ggf. Anteilseigner der Körperschaft zusätzlich auf der Ebene der Körperschaft zuzulassen, erscheint jedenfalls nicht unbedingt zwingend. Ebenso wie diese Grundentscheidung des Gesetzgebers anzuerkennen und bei der Norminterpretation zu berücksichtigen ist, ist die gegenläufige Einschränkung im Prinzip nachvollziehbar und billigenwert, (auch) auf diesem einmal vom Gesetzgeber zugelassenen Weg nicht zugleich ein Einfallstor für die steuerliche Berücksichtigung solcher Aufwendungen zu eröffnen, welche auf Veranlassung des Gesellschafters der betreffenden Körperschaft unmittelbar oder mittelbar dem Gesellschafter selbst zukommen, also verdeckten Gewinnausschüttungen in ihrem Kerngehalt.

2.2.

Gerade um diesen Kerngehalt hinreichend zu akzentuieren, ist es jedoch notwendig, auf ohnehin aus der Gesetzesfassung des § 9 Abs. 3 Nr. 2 KStG schon per se entspringende und durchaus zu billigende Einschränkungen hinzuweisen. Erstens werden durch den Verweis auf die Vorschriften über steuerbegünstigte Zwecke der AO schon generell solche Zuwendungen ausgeschlossen, welche gleichsam im Sinne eines einfachen „Spenden-Karussells“ wieder den Gesellschaftern der Körperschaft zugute kämen. Denn durch die einschlägigen Regelungen der AO ist schon generell – vgl. insbesondere §§ 55,56 AO – ausgeschlossen, daß unter dem Deckmantel der Steuerbegünstigung de facto eine „Eigenfinanzierung“ der Mitglieder einer als formal steuerbegünstigt anerkannten Institution stattfinden könnte, welche ggf. zugleich Gesellschafter der spendenden Körperschaft wären.

2.3

Zweitens schränkt § 9 Abs. 1 Satz 2 darüber hinaus neben dem generellen Verweis auf (lediglich) steuerbegünstigte Zwecke im Sinne der AO die als Aufwendungen anzuerkennenden Spenden durch weitere sachliche Einschränkungen noch zusätzlich ein, etwa im Hinblick auf bestimmte Mitgliedsbeiträge. Schließlich findet im Übrigen auch noch eine allgemeine geltende Einschränkung der Höhe nach statt.

2.4

All dies kann bereits zu der in der Literatur durchaus namhaften vertretenden Auffassung führen, daß bei konsequenter Erfüllung der bereits in § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG niedergelegten Restriktionen eigentlich für eine dann darüber hinaus noch eingreifende allgemeine Einschränkung durch die Grundsätze über die verdeckte Gewinnausschüttung gem. § 8 Abs. 3 KStG eigentlich bis auf Ausnahmefälle kein Anwendungsbereich verbleibt; für derartige Ausnahme- bzw. Missbrauchsfälle würde im Übrigen die Finanzverwaltung die Feststellungslast tragen.¹⁰

Rechtsprechung und insbesondere Finanzverwaltung folgen diesem Gedanken nicht. Unabhängig von dem Streit über die im Einzelnen in diesem Kontext zu beachtenden Tatbestandsmerkmale einer – denkbaren – verdeckten Gewinnausschüttung wird von dort darauf hingewiesen, daß bei dieser Interpretation der vom Gesetzgeber angeordnete Vorbehalt der verdeckten Gewinnausschüttung de facto bedeutungslos gewesen wäre, was sicher nicht intendiert und systematisch zu rechtfertigen wäre.¹¹

2.5

Diesen gegenläufigen Aspekten ist sicher jeweils eine gewisse Berechtigung nicht abzusprechen. Jedenfalls für die Rechtsanwendung in der Praxis wird es wenig hilfreich sein, im aktuellen Streitfall seine Argumentation – entgegen der Rechtsprechung und des BFH und der Finanzgerichte – allein auf die These des „präjudiziellen Ausnahmecharakters“ des Vorbehaltes der verdeckten Gewinnausschüttung angesichts der ohnehin schon einschränkenden Gesetzesfassung des § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG aufzubauen.

Allerdings gilt dies auch umgekehrt. Wird eine – potenzielle – verdeckte Gewinnausschüttung im Rahmen des Besteuerungsverfahrens bzw. einer Betriebsprüfung aufgegriffen und ggf. auch zum Gegenstand eines Rechtsbehelfsverfahrens, wird vielfach (zunächst) seitens der Finanzverwaltung lediglich darauf rekurriert, daß mit der entsprechenden Zuwendung ggf. vom Gesellschafter als

¹⁰ So dezidiert etwa *Wagner*, DStR 2011, 1594 ff.

¹¹ BFH, Beschluß v. 19.12.2007 – I R 83/06.

persönlich besonders förderungswürdig angesehene Zwecke unterstützt wurden und – im Sinne einer ergänzenden Argumentation – er wegen der Förderung seitens der Körperschaft Mittel auf der persönlichen Ebene des Gesellschafters hätten „erspart“ werden können bzw. dort schon „aufgebrauchtes Spendenvolumen“ über den Weg der Spende der Körperschaft hätte erweitert werden können. Erhöbe man diese Interpretation zum Prinzip, wäre jede Spende einer Körperschaft zugleich verdeckte Gewinnausschüttung.

Wie eingangs angesprochen, hat der Gesetzgeber die „zusätzliche“ steuerwirksame Möglichkeit von Spenden im begrenzten Maße auf der Ebene der Körperschaft (neben der Ebene ihrer Gesellschafter) ausdrücklich zugelassen. Daß ein derartiges Spendenverhalten schon generell nicht einem abstrakten, an rein kaufmännischen Überlegungen orientierten Interessen der Körperschaft selbst (da ohne Gegenleistung) entspringen wird, sondern einer unmittelbar oder mittelbar durch ihre Gesellschafter beeinflussten Entscheidung, wird er dabei nicht übersehen haben. Wollte man dies aber jedoch schon zum Anknüpfungspunkt einer verdeckten Gewinnausschüttung machen, welche den Vorbehalt des § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG erfüllt und deshalb auch bei Vorliegen der weiteren Voraussetzungen eine Zuwendung an steuerbegünstigte Zwecke zum Abzug als Aufwand ausschliesse, so würde durch den Vorbehalt des § 8 Abs. 3 der Anwendungsbereich von § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG de facto auf Null reduziert. Dies kann nicht als Wille des Gesetzgebers unterstellt werden. Es müssen somit zusätzliche, insbesondere bei der bereichsspezifischen Anwendung der Voraussetzungen einer verdeckten Gewinnausschüttung zu beachtende, Kriterien berücksichtigt werden, um den Vorbehalt des § 8 Abs. 3 KStG weder regelmäßig leerlaufen zu lassen noch § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG de facto die Wirkung eines „Spendenausschlusses“ zukommen zu lassen.

3. Taugliche Abgrenzungskriterien

3.1

Geht man von der allgemeinen konsentierten Definition einer verdeckten Gewinnausschüttung aus, so muß es sich um eine Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung handeln, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist und die sich auf die Höhe des Unterschiedsbetrages gem. § 4 Abs. 1 Satz 1 des EStG auswirkt und die in keinem Zusammenhang zu einer offenen Ausschüttung steht. Wie der BFH in seinem Urteil vom 07.08.2002¹² hervorgehoben hat, ist jedoch weitere Voraussetzung, daß die Unterschiedsbetragsminderung bei der Körperschaft die Eignung haben muß, beim Gesellschafter einen sonstigen Bezug im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG auszulösen.

Betrachtet man das Wesen einer Spende, so führt sie notwendigerweise zu einer Vermögensminderung der in Rede stehenden Körperschaft. Sie wirkt sich auch auf die Höhe des Unterschiedsbetrages gem. § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG

i. V. m. § 8 Abs. 1 KStG aus und steht regelmäßig in keinem Zusammenhang zu einer offenen Ausschüttung. Diese Merkmale und auch das sonst regelmäßig als Submerkmal eingesetzte Kriterium des Fremdvergleichs sind deshalb bei der Bewertung einer Spende als mögliche verdeckte Gewinnausschüttung nicht zu einer hinreichenden Abgrenzung tauglich.¹³

3.2

Daher wird in diesem Zusammenhang auf das Merkmal der „Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis“ abgestellt. In der Rechtsprechung des BFH¹⁴ und der Finanzgerichte¹⁵ werden vielfach die Motive des Ausgebenden, also hier der leistenden Körperschaft, als maßgeblich herausgestrichen. Berücksichtigt man, daß die Körperschaft zwar im nämlichen Zusammenhang steuerpflichtig ist, hierbei aber eigentlich keinen „eigenen“ Willen, erst recht bei der Frage des „ob“ und „wie“ einer Spende hervorbringen kann, ist damit letztlich wiederum die Motivation der Geschäftsführung bzw. der sie unmittelbar repräsentierenden oder jedenfalls mittelbar steuernden Gesellschafter gemeint.

Damit scheint es so, als ob die systematisch entscheidende Frage über das Vorliegen einer vGA schon auf der Ebene der Frage nach der „Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis“ zu entscheiden wäre. Dies ist jedoch ein Fehlschluss, der an der dortigen Stelle weder zu einer tauglichen Abgrenzung führt, noch eigentlich inhaltlich mit der Formel von der „Motivation des Ausgebenden“ gemeint sein kann. Denn die Spendenentscheidung ist bei einer Körperschaft entsprechend dem Vorstehenden – man möchte fast sagen: selbstverständlich – durch das Gesellschaftsverhältnis bestimmt. Ist die Spende durch eigenwirtschaftliche Interessen der Körperschaft selbst motiviert, liegt – wie etwa beim Sponsoring – ohnehin eine Betriebsausgabe vor.¹⁶ Fehlt es hieran und liegt dementsprechend eine echte „Spende“ vor, ist dies stets durch eine bewusste Entscheidung motiviert, erstens überhaupt eine altruistische Spende durchzuführen und zweitens aus der geradezu unübersehbaren Fülle aller denkbaren steuerbegünstigten Zwecke, welche im Übrigen nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG einen Spendenabzug zuließen, gerade **diesen** Zweck auszuwählen. Dies wird auch in aller Regel durch die Gesellschafter beeinflusst sein. Ist der Gesellschafter zugleich Geschäftsführer oder Vorstand der Körperschaft, ergibt sich

12 1 R 2/02.

13 Vgl. in diesem Sinne auch FG Bremen, Urteil v. 18.09.2013 – 4 K 2629/12; vgl. auch VwGH, Urteil v. 28.04.2018 – 2001/141 O 166.

14 Vgl. die FN 1,3,4 und 9 angeführten Entscheidungen.

15 Neben den Nachweisen bei Wagner (Fn. 2) aus der Rechtsprechung der Finanzgerichte vgl. FG Bremen, Urteil v. 08.08.2011 – 1 K 63/10 (6) mit der Aufzählung weiterer Urteile hierzu, zugleich aber auch durchaus kritisch zur Tauglichkeit dieses Abgrenzungskriteriums.

16 Vgl. hierzu und zur Abgrenzung etwa den Fall BFH, Urteil v. 02.02.2011 – IV B 110/09.

dies unmittelbar; da aber „echte“ Spenden ohne betriebliche Veranlassung gerade nicht zum regelmäßigen Geschäftsbetrieb einer Körperschaft gehören werden, wird auch in den übrigen Fällen ein Geschäftsführer/Vorstand, der nicht zugleich Gesellschafter ist, gerade bei einer Spende auf Veranlassung durch die Gesellschafter handeln. Die Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis ist also regelmäßig und wiederum bei einer Spende wesensnotwendig gegeben. Sie kann deshalb als solche bzw. allein nicht taugliches Abgrenzungskriterium sein.

3.3

Tatsächlich wird das oft angeführte Kriterium der „Motivation für die Spende“ systematisch im Hinblick auf die Merkmale einer verdeckten Gewinnausschüttung auch nicht mit dem Merkmal der „Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis“ als solchen in Zusammenhang gebracht, sondern mit dem regelmäßig zuletzt genannten (5.) Merkmal, nämlich der Eignung, beim Gesellschafter einen sonstigen Bezug im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG auszulösen. Tatsächlich verdient dieser Zusammenhang nähere Betrachtung. Hier haben sich bei mit den bekannt gewordenen Fällen verschiedene typische Fallgruppen herausgebildet.

3.3.1

Zunächst geht es dabei einmal um explizit wirtschaftliche Vorteile für den Gesellschafter der Körperschaft. Insbesondere bei ausgegliederten Betrieben gewerblicher Art, bei Sparkassen oder ähnlichen Institutionen kommt es offensichtlich nicht selten vor, daß diese auf Veranlassung ihrer Gesellschafter bzw. Gewährträger bestimmt werden, an – anerkannte – gemeinnützige Organisationen zu spenden. Nicht jedoch die Veranlassung als solche, sondern das Ziel ist hier jedoch entscheidend: Der Spendenempfänger ist in diesen Fällen nämlich ebenfalls eine Einheit, an die zu leisten der Gesellschafter aufgrund öffentlich-rechtlicher Verpflichtungen oder jedenfalls Aufgaben zu leisten verpflichtet oder jedenfalls angehalten ist. Manchmal ist er es auch selbst. Soweit dann die in Rede stehende Körperschaft entweder unmittelbar an ihren gemeinnützigen Träger¹⁷ oder auf Geheiß ihres Anteiligners an die dritte gemeinnützige Institution, welche zu unterstützen Aufgabe dieses Gesellschafters ist, spendet, liegt es auf der Hand, daß der Gesellschafter wirtschaftlich eigene Aufwendungen erspart. In derartigen Fällen kann in der Tat eine – vorrangige – verdeckte Gewinnausschüttung vorliegen. Dies jedoch nicht deshalb, weil die Veranlassung als solche durch das Gesellschaftsverhältnis motiviert war, sondern deshalb, weil – entsprechend den allgemeinen Tatbestandsmerkmalen einer verdeckten Gewinnausschüttung – hier ein sonstiger Bezug beim Gesellschafter im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG in unmittelbarer Anwendung in Betracht kam.

3.3.2

In diesem Zusammenhang wird oft auch der sog. „Fremdspendenvergleich“¹⁸ bzw. die – etwas salopp so genannte – „Gießkannentheorie“¹⁹ genannt. Danach soll es darauf ankommen, ob – im Verhältnis der Spendenzwecke untereinander – die in Rede stehende, ggf. als verdeckte Gewinnausschüttung zu kennzeichnende, Spende im Verhältnis zu den weiteren Spenden der betreffenden Körperschaft wirtschaftlich hervorsticht oder eine unter vielen ist. Entgegen einer weitverbreiteten Handhabung, dieses Merkmal gleichsam als „das“ oder jedenfalls als ein generelles Merkmal auf der obersten Entscheidungsebene heranzuziehen, erscheint es tatsächlich jedoch nur in den Fällen als ein Kriterium tauglich zu sein, in denen bereits wie vorstehend dargestellt feststeht, daß zum Spendenempfänger eine besondere Nähebeziehung besteht oder sogar (wirtschaftlich) der Gesellschafter selbst betroffen ist. Denn grundsätzlich muß es selbstverständlich der Körperschaft freistehen, innerhalb der Grenzen der steuerlich als gemeinnützig anerkannten und durch § 9 Abs. 2 Nr. 1 noch zusätzlich eingegrenzten Zwecke jeden Zweck zu fördern und diesen auch ggf. allein. Auch würden jegliche Kriterien dafür fehlen, wie eine allgemeine quotale Aufteilung – zur Vermeidung einer verdeckten Gewinnausschüttung – auszusehen hätte. Dürfte es maximal 1 %, 10 % oder 25 % des jeweiligen (jährlichen?) Spendenaufkommens der betreffenden Körperschaft sein? Alle denkbaren Spendenzwecke gleichmäßig zu berücksichtigen, ist schlicht unmöglich.

Betrachtet man die entsprechenden Fälle näher, geht es eigentlich um ein Korrektiv im Sinne einer Rückausnahme zu Gunsten der Körperschaft und ihrer Gesellschafter. Ist der Gesellschafter oder eine andere ihm wiederum nahestehende Organisation, der er im Übrigen ansonsten aufgabegemäß oder sogar verpflichtend wirtschaftliche Zuwendungen zu leisten hätte, seinerseits im Übrigen tauglicher Spendenempfänger, soll die steuerliche Begünstigung der Spende nicht a priori schon deshalb ausgeschlossen sein, weil zugleich „zufällig“ auch ein Gesellschaftsverhältnis oder eine Nähe zu dem betreffenden Gesellschafter besteht. Insofern ist es in der Tat dort nachvollziehbar, daß die Rechtsprechung im Rahmen des sog. „Fremdspendenvergleichs“ prüft, ob auch andere unbeteiligte Spendenempfänger in etwa ähnlichem Maße bedacht worden sind. Der „nahestehende“ Spendenempfänger soll hierbei lediglich nicht schlechter gestellt werden bzw. von einer Zuwendung ganz ausgeschlossen sein, weil eine – ggf. mittelbare – wirtschaftliche Verbindung im Hinblick auf die Gesellschafterebene besteht. Liegt eine solche jedoch a priori nicht vor, ist beim Spendenempfänger, den zu unterstützen seitens

17 Vgl. Urteil FG Hessen v. 18.09.2013 – 4 K 2629/12.

18 Vgl. hierzu etwa BFH, Urteil v. 09.08.1989 – I R 4/84 und FG Hessen, Urteil v. 18.09.2013 – 4 K 2629/12.

19 Vgl. BFH, Beschluß v. 12.03.2014 – I B 167/13.

des Gesellschafters keine rechtliche Verpflichtungen oder zumindest a priori vorgegebene Aufgaben bestehen, die Frage der Spendenquote im Vergleich zu anderen Spendenempfängern kein taugliches Kriterium.

3.3.3

Es verbleiben diejenigen Fälle, in denen zwischen dem Spendenempfänger und den Gesellschaftern zwar keine wirtschaftlichen Verpflichtungen bestehen, aber doch ein bestimmtes Näheverhältnis. Hierbei geht es um die Fälle insbesondere religiöser oder kultureller Vereinigungen, an denen Gesellschafter der spendenden Körperschaft beteiligt sind. Sei es als einfache Mitglieder oder Gläubige, sei es aber auch in hervorgehobener Stellung. Hierbei wird vielfach vertreten, daß auch dann, wenn ein wirtschaftlicher Vorteil im Sinne ersparter eigener Aufwendungen des Gesellschafters für die Unterstützung der dortigen Ziele nicht festgestellt werden könne, in dem möglichen „Reputationsgewinn“ einschließlich der Verbesserung seines Ansehens oder der Stellung in der entsprechenden Institution ein Vorteil sein könne, welche die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung rechtfertige.²⁰ Hier stellt sich schon die praktische Frage, wie die Eignung zu einem solchen nicht monetären Zufluss beim Gesellschafter bemessen oder feststellbar sein muß, um hinreichend von dem allgemeinen Förderungsinteresse abgrenzbar zu sein. Wie oben schon festgestellt wurde, kann dieses grundsätzliche Förderungsinteresse ebenso wie die spezielle Entscheidung für eine bestimmte gemeinnützige Institution an sich – auch wenn ihr der Gesellschafter „privat“ hinsichtlich ihrer Ziele nahesteht – nicht für die Annahme einer vGA ausschlaggebend sein.

Unabhängig davon, wie solche besonderen „Reputationsvorteile“ in der Praxis festzustellen sein sollen und wie sie vom Förderungsinteresse im allgemeinen im Hinblick auf die entsprechende gemeinnützige Institution abzugrenzen wären – die Rechtsprechung täte gut daran, sich auch hier und insbesondere bei der Frage der Abgrenzung zum Spendenabzug einer Körperschaft auf die strikte Anwendung der allgemeinen Voraussetzung zur Bejahung einer verdeckten Gewinnausschüttung zu beschränken, welche zumindest die potenzielle Eignung zu einem wirtschaftlichen Zufluss bei den entsprechenden Gesellschaftern beinhalten. Dieser muß zwar – entsprechend wiederum den allgemeinen Voraussetzungen einer verdeckten Gewinnausschüttung – nicht „stoffgleich“ mit dem Vermögensnachteil der Gesellschaft sein; ein besseres „Standing“ alleine im religiösen, kulturellen oder gesellschaftlichen Kontext reicht dazu jedoch nicht aus.

3.4

Hier schließt sich im Übrigen auch der Kreis zur eingangs angesprochenen Grundentscheidung des Gesetzgebers, insoweit auch neben der steuerwirksamen Zulassung von Spenden auf persönlicher Ebene ggf. Spenden „durch die Körperschaft“ zuzulassen. Sollte wirklich im Einzelfall festgestellt werden können, daß hinsichtlich der Mitgliedschaft des Gesellschafters beim Spendenempfänger konkrete eigene wirtschaftliche Verpflichtungen oder zumindest Obliegenheiten auf die Körperschaft überwältigt werden, ist wiederum die Eignung im Sinne eines wirtschaftlichen Zuflusses an den Gesellschafter im Sinne von § 20 EStG zu bejahen. Damit können auch solche Sonderfälle ohne die Kreierung einer Sondergruppe der „Reputationsvorteile“ als verdeckte Gewinnausschüttungen im Rahmen von § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG gelöst werden.

4. Fazit

Das Zusammenspiel von § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG und § 8 Abs. 3 KStG bedarf einer systemgerechten Abgrenzung, die beide Regelungen nicht leerlaufen lässt. Ihnen muß jeweils ein legitimer Anwendungsbereich verbleiben. ohne daß es de facto zur Verdrängung des jeweilig anderen Regelungszwecks kommt. Dies ist zu erreichen, in dem die Regeln der verdeckten Gewinnausschüttung auch hier konsequent, aber nicht erweiternd angewandt werden. Da bei einer Spende letztlich alle anderen diesbezüglichen Merkmale vorliegen, bedarf insbesondere das Merkmal der Eignung zur Gewährung eines Vorteils für den Gesellschafter im Sinne von § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG der jeweils kritischen Prüfung. Weder ein allgemeines Abstellen auf die „Motivation“, jedenfalls im Sinne einer „Auswahlentscheidung“ für den entsprechenden Spendenzweck, noch die „Gießkannentheorie“ sollten dabei ausschlaggebend sein. Stellt man konsequent auf die Frage der Eignung zu einem – wirtschaftlichen – Vorteil für die Gesellschafter der Körperschaft ab, bedarf es auch keines Rückgriffs auf die jeweilige Grundüberzeugung über die verdeckte Gewinnausschüttung als verfassungsrechtlich fragwürdige Ausnahmenorm oder Vorrangvorschrift im Rahmen des § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG.

20 Hierzu etwa BFH, Beschluß v. 19.12.2007 – I R 83/06 und (mit gegenläufiger Tendenz) FG Bremen, Urteil v. 08.06.2011 – 1 K 63/10 (6).



www.boorberg.de/steuerrecht



© UI8 Design

Aktuelle und kostenlose Informationen zum Steuerrecht finden Sie unter:

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

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

Viele interessante Eindrücke wünscht Ihnen
Klaus Krohn
Lektorat Fachbereich Steuern

 BOORBERG

Aktuelles zur S-Corporation

Zugleich ein Beitrag zu Funktionsweise und offenen Flanken des Art. 1 Abs. 7 DBA USA

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

Einleitung

Der BFH hat am 11.10.2017 (Az: I R 52/15)² ein weiteres Urteil zur US-amerikanischen S-Corporation erlassen. In ihrem Sitzstaat, den USA, handelt es sich dabei um eine Kapitalgesellschaft, die zu einer transparenten Besteuerung optiert hat, so daß ihre Einkünfte nur auf Ebene der Gesellschafter besteuert werden (s. Sec. 1362 (a) IRC). Aus deutscher Steuersicht ist eine S-Corporation auf Grundlage des Rechtstypenvergleichs demgegenüber regelmäßig als intransparente Kapitalgesellschaft anzusehen.³ Diese hybride Behandlung wirft zahlreiche Fragestellungen auf, sowohl in Bezug auf die Besteuerung der S-Corporation selbst als auch in Bezug auf die Besteuerung ihrer Anleger, insbesondere unter dem DBA USA. Seit 2008 enthält das DBA USA in Art. 1 Abs. 7 DBA USA (2008) eine sog. Hybridklausel, die solche Konstellationen erfassen möchte, deren Wortlaut aber mehr Fragen aufwirft als Antworten bietet. Der oben zitierte Fall soll zum Anlass genommen werden, Art. 1 Abs. 7 DBA USA (2008) näher zu beleuchten, seine Auslegung durch Rechtsprechung und Finanzverwaltung darzustellen und auf weiterhin offene Themen hinzuweisen.

Begonnen wird mit einer Beschreibung der Funktionsweise des Art. 1 Abs. 7 DBA USA (2008) (unter 1.). Es folgt eine Zusammenfassung des Grundsatzurteils des BFH vom 26.06.2013 (Az: I R 48/12)⁴ zu Art. 1 Abs. 7 DBA USA (2008) unter Einbeziehung einer S-Corporation. Dieses Urteil hat die Mechanik des Art. 1 Abs. 7 DBA USA (2008) grundlegend aufbereitet und zu einer Gesetzesänderung (Neueinführung des § 50d Abs. 1 Satz 11 EStG) geführt (unter 2.). Dem schließt sich eine Darstellung von bislang nicht abschließend geklärten Fallkonstellationen an (unter 3.). Abschließend wird das aktuelle Urteil des BFH analysiert, dessen Sachverhalt streng genommen zwar aus der Zeit vor Inkrafttreten des Art. 1 Abs. 7 DBA USA (2008) stammt, jedoch Ausstrahlung auf die Auslegung dieser Abkommensvorschrift hat (unter 4.).

1. Wortlaut und Bedeutung des Art. 1 Abs. 7 DBA USA (2008)

Art. 1 Abs. 7 DBA USA (2008) lautet:

„Werden Einkünfte oder Gewinne von einer oder über eine Person erzielt, die nach dem Recht eines der Vertragsstaaten als solche nicht steuerpflichtig ist, gelten diese als von einer in einem Staat ansässigen Person erzielt, soweit sie im Sinne der Steuergesetze dieses Staates als Einkünfte oder Gewinne einer ansässigen Person gelten.“

Recht schnell stellte sich in der Literatur die Frage, welche Bedeutung Art. 1 Abs. 7 DBA USA (2008) genau habe. Sollte die Norm (nur) – wie bereits die Vorgängernorm des Art. 4 Abs. 1, 2. Hs. Buchst. b) DBA USA (1989) (siehe dazu auch 4. b) aa)) – eine Ansässigkeit der hybriden Gesellschaft für Abkommenszwecke fingieren oder war sie nicht vielmehr als einkünftebezogene Zurechnungsnorm auf DBA Ebene zu verstehen. Letzteres entsprach der h.M., die besagte: Diejenigen Einkünfte, welche nach dem Steuerrecht des Ansässigkeitsstaates der hinter dem hybriden Rechtsträger stehenden ansässigen Person (z. B. deren Gesellschafter) zugerechnet werden, werden zu abkommensrechtlich geschützten Einkünften in der Hand dieses Gesellschafters, der abkommensrechtlich auch als Nutzungsberechtigter der Einkünfte zu behandeln ist.⁵ Anders formuliert: Die abkommensrechtliche Entlastung (z. B. Eigenschaft als Gesellschaft; Mindestbeteiligung) bemisst sich nach den Verhältnissen dieses Gesellschafters, nicht jedoch nach denen beim hybriden Rechtsträger.

Dieser Auffassung hat jedoch der BFH mit seinem Grundsatzurteil zu Art. 1 Abs. 7 DBA USA (2008) eine klare Absage erteilt.

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

² BFH, Urteil v. 11.10.2017 – I R 42/15, BFH/NV 2018, 616.

³ Loose/Oskamp, IStR 2018, 392 ff.

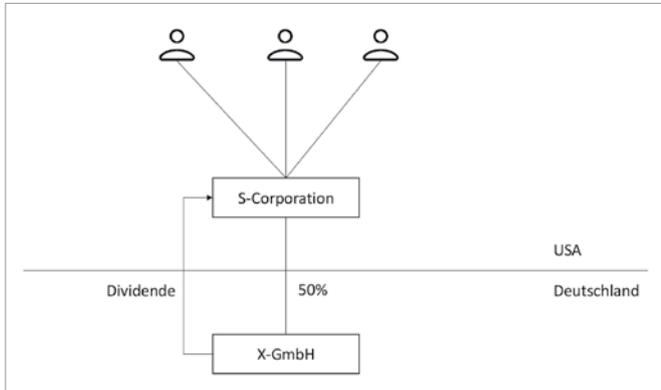
⁴ BFH, Urteil v. 26.06.2013 – I R 48/12, BStBl. II 2014, 367.

⁵ Ausführlich Jacob/Klein, IStR 2014, 121, 123 (m.w.N.).

2. Urteil des BFH vom 26.06.2013 (Az: I R 48/12)

a) Sachverhalt

Dem BFH-Urteil lag (vereinfacht) folgender Sachverhalt zugrunde:



An einer S-Corporation mit Sitz in den USA sind mehrere in den USA ansässige natürliche Personen beteiligt. Die S-Corporation hält einen 50%-Anteil an der X-GmbH mit Sitz und Geschäftsleitung im Inland. Im Streitjahr 2001 zahlte diese eine Dividende von rd. 1 Mio. Euro an die S-Corporation, auf die inländische Kapitalertragsteuer (inkl. SolZ) in Höhe von seinerzeit 21,1% einbehalten wurde. Die S-Corporation begehrt – gestützt auf Art. 10 Abs. 2 Satz 1 Buchst. a) DBA USA (2008) – eine Reduzierung des Quellensteuersatzes auf 5%.⁶

b) Entscheidung

Der BFH entschied das Urteil auf Grundlage des neu eingefügten Art. 1 Abs. 7 DBA USA (2008). Es ist die bisher einzige höchstrichterliche Entscheidung zu dieser Norm. Im Ergebnis bejahte er die Berechtigung der S-Corporation zur Geltendmachung des niedrigeren Abkommenssteuersatzes von 5%. Er begründete dies im Wesentlichen wie folgt:

- aa) Nach Art. 10 Abs. 2 Satz 1 Buchst. a) DBA USA (2008) können Dividenden auch in dem Vertragsstaat, in dem die die Dividenden zahlende Gesellschaft ansässig ist, nach dem Recht dieses Staats besteuert werden; die Steuer darf aber, wenn die Dividenden von einer im anderen Vertragsstaat ansässigen Person als Nutzungsberechtigtem bezogen werden, 5% des Bruttobetrags der Dividenden nicht übersteigen, wenn der Nutzungsberechtigte eine Gesellschaft ist, der unmittelbar über mindestens 10% der stimmberechtigten Anteile der die Dividenden zahlenden Gesellschaft gehören.
- bb) Die S-Corporation sei keine in dem anderen Vertragsstaat **ansässige Gesellschaft** i.S. von Art. 4 Abs. 1 DBA USA (2008). Ansässig sei eine solche Gesellschaft nämlich nur dann, wenn sie nach dem Recht dieses Staats dort aufgrund des Ortes ihrer Geschäftsleitung, des Ortes der Gründung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist. Die S-Corporation erfülle diese Ansässigkeitsmerkmale indessen nicht, weil nach

US-amerikanischem Recht nicht sie selbst der amerikanischen Ertragsbesteuerung unterlag; besteuert würden dort vielmehr ihre Gesellschafter.

- cc) Allerdings werde die tatsächlich **fehlende Ansässigkeit durch Art. 1 Abs. 7 DBA USA (2008) mittels Regulationsfiktion substituiert**. Nach Art. 1 Abs. 7 DBA USA (2008) gelten Einkünfte oder Gewinne, welche von einer oder über eine Person erzielt werden, die nach dem Recht eines der Vertragsstaaten als solche nicht steuerpflichtig ist, als von einer in einem Staat ansässigen Person erzielt, soweit sie im Sinne der Steuergesetze dieses Staats als Einkünfte oder Gewinne einer ansässigen Person gelten. Die Tatbestandsvoraussetzungen dieser Regelung seien erfüllt: Die Dividendenzahlungen der X-GmbH würden von der S-Corporation erzielt, die nach dem Recht der USA jedenfalls mit diesen Zahlungen dort nicht steuerpflichtig sei. Die Einkünfte oder Gewinne würden jedoch fiktiv als solche angesehen, welche insoweit von einer in den USA ansässigen – und damit abkommensberechtigten – Person erzielt werden, als sie im Ergebnis einer in den USA ansässigen Person als Einkünfte oder Gewinne zugerechnet (und dort mit diesen Einkünften oder Gewinnen ggf. besteuert) werden. Letztere in den USA ansässige Person(en) sei der (bzw. seien die) Gesellschafter der Klägerin. Auf diese Weise werde gewährleistet, daß diese Personen mit den betreffenden Einkünften oder Gewinnen in den Abkommenschutz einbezogen werden.

„Fingiert“ werde also zunächst die **abkommensrechtliche Zuordnung** der Einkünfte oder Gewinne. In dieser Zuordnung erschöpfe sich die Rechtsfolge der Regelung aber nicht. Vielmehr erstreckte sich deren Rechtsfolge zugleich darauf, **die Einkünfte oder Gewinne als „von einer in den USA ansässigen Person“ erzielt anzusehen**. Auch das Zurechnungssubjekt und dessen Ansässigkeit würden also abweichend von den Voraussetzungen des Art. 4 Abs. 1 DBA USA (2008) von der Fiktion erfasst.

- dd) Die Klägerin habe die in Rede stehenden Dividenden auch – und das kam für die Literatur überraschend (s. unter 1.) – als **nutzungsberechtigte Gesellschaft** i.S. von Art. 10 Abs. 2 Satz 1 Buchst. a) DBA USA (2008) erzielt. Der Begriff des Nutzungsberechtigten werde zwar im Abkommen selbst nicht definiert. Er sei dennoch ein abkommensrechtlicher, für dessen Auslegung in Einklang mit Art. 3 Abs. 2 DBA USA (2008) nur dann auf das nationale Recht des jeweiligen Anwenderstaats zurückzugreifen sei, wenn der Zusammenhang des Abkommens nichts anderes erfordere. Ein solcher vorran-

⁶ Eine weitergehende Reduzierung auf 0% gemäß Art. 10 Abs. 3 Buchst. a) DBA USA (2008) kam nicht in Betracht, da die Mindestbeteiligungshöhe von 80% nicht erreicht war.

giger Abkommenszusammenhang fehle indessen. Ausschlaggebend sei in diesem Punkt deshalb allein das nationale Recht des Quellenstaats, hier also Deutschlands. Aus deutscher Steuersicht gelte die S-Corporation (als intransparente Kapitalgesellschaft) als Empfänger der Dividende.

Der BFH wich insoweit von der zuvor herrschenden Auffassung zu Art. 1 Abs. 7 DBA USA (2008) ab (s. unter 1.), wonach nicht die S-Corporation selbst, sondern die dahinterstehenden Personen Nutzungsberechtigte der Dividende seien (mit der Folge, daß diese – da es sich bei ihnen nicht um eine Gesellschaft handelt – allenfalls eine Reduzierung der Quellensteuer auf 15 % verlangen könnten).

- ee) Schließlich sei – so der BFH – die S-Corporation auch berechtigt, die Erstattung nach Maßgabe von Art. 29 Abs. 2 DBA USA (2008) und § 50d Abs. 1 Satz 2 EStG i.V.m. zu beanspruchen (**erstattungs berechtigte Gesellschaft**). Es gelte auch insoweit die sog. anwenderstaatorientierte, nicht aber eine sog. abkommensorientierte Sichtweise, so daß die – von der Behandlung der S-Corporation als transparentes Steuersubjekt in den USA abweichende – Behandlung als intransparentes Steuersubjekt nach deutscher Rechtslage abermals durchschlage.

Im Ergebnis hat der BFH somit der S-Corporation – von der Literatur und der Finanzverwaltung unerwartet – die Reduzierung des Quellensteuersatzes auf 5 % in Bezug auf die Inlandsdividenden zugestanden.⁷

c) Reaktion des Gesetzgebers

Bereits den Verfahrensgang des streitgegenständlichen Urteils hatte die Finanzverwaltung zum Anlass genommen, einen Gesetzgebungsvorschlag zu entwickeln, der in § 50d Abs. 1 Satz 11 EStG mündete. Die Vorschrift lautet:

„Ist der Gläubiger der Kapitalerträge oder Vergütungen eine Person, der die Kapitalerträge oder Vergütungen nach diesem Gesetz oder nach dem Steuerrecht des anderen Vertragsstaats nicht zugerechnet werden, steht der Anspruch auf völlige oder teilweise Erstattung des Steuerabzugs vom Kapitalertrag oder nach § 50a auf Grund eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nur der Person zu, der die Kapitalerträge oder Vergütungen nach den Steuergesetzen des anderen Vertragsstaats als Einkünfte oder Gewinne einer ansässigen Person zugerechnet werden.“

Sie wurde durch das Gesetz zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften vom 26.06.2013⁸ eingefügt und gilt erstmals für Zahlungen, die nach dem 30.06.2013 erfolgen (§ 52 Abs. 59a S. 6 EStG).

Obwohl diese Norm im Streitjahr des BFH-Urteils noch gar nicht einschlägig war, wies der BFH in einem *obiter dictum* auf deren zukünftige Geltung hin, allerdings ohne Farbe zu bekennen, ob sie im zugrundeliegenden Fall zu einem anderen Ergebnis geführt hätte.

d) Unklarheiten bei Auslegung des § 50d Abs. 1 Satz 11 EStG

Leider ist der Wortlaut des § 50d Abs. 1 Satz 11 EStG missglückt. Dies führt dazu, daß bei einer Wortlautauslegung zwei mögliche Varianten denkbar sind, die – bei Zugrundelegung des Sachverhalts des BFH-Urteils – zu diametral entgegengesetzten Ergebnissen führen.⁹ Der Streit entzündet sich an der Formulierung „steht der Anspruch auf [...] Erstattung des Steuerabzugs nur der Person zu, ...“.

- aa) Nach einer in der Literatur vertretenen Auffassung¹⁰ habe die Norm nur **verfahrensrechtliche** Wirkung, d.h. sie regle lediglich, wer den Erstattungsanspruch geltend machen kann, ändere aber weder etwas an der Höhe des Anspruchs noch an der Person des materiell Anspruchsberechtigten. Insbesondere bestünde kein materiell-rechtliches Konkurrenzverhältnis gegenüber Art. 1 Abs. 7 DBA USA (2008).

Für den Sachverhalt im BFH-Urteil würde dies bedeuten: Materiell-rechtlich ist weiterhin auf die S-Corporation abzustellen, d.h. ihr steht weiterhin eine Quellensteuerermäßigung auf 5 % zu. Diesen Erstattungsanspruch der S-Corporation müssen jedoch ihre Gesellschafter (ggf. anteilig) geltend machen.

- bb) Nach anderer¹¹ (und wohl auch von der Finanzverwaltung)¹² vertretener Auffassung habe die Norm demgegenüber auch (und gerade) **materiell-rechtliche** Wirkung, d.h. sie regle (besser: ändere) die abkommensrechtliche Zuordnung der Einkünfte und die Definition des Nutzungsberechtigten. Hiernach existierte ein materiell-rechtliches Konkurrenzverhältnis gegenüber Art. 1 Abs. 7 DBA USA (2008), wohl im Sinne eines *treaty override*.

Für den Sachverhalt im BFH-Urteil würde dies bedeuten: Materiell-rechtlich ist nicht länger auf die S-Corporation abzustellen, sondern auf die hinter ihr stehenden Gesellschafter. Da diese weder „Gesellschaften“ sind noch eine unmittelbare Beteiligung an der X-GmbH halten, könnten diese nach Art. 10 Abs. 2 Satz 1 Buchst. a DBA USA (2008) keine Quellensteuerermäßigung auf 5 % beanspruchen. Eine Reduzierung auf 15 % nach Art. 10 Abs. 2 Satz 1 Buchst. b DBA USA

7 Ausführlich zu dem Urteil *Jacob/Klein*, ISTR 2014, 121 ff.

8 BGBl. I 2013, 1809; BStBl. I 2013, 790.

9 Ausführlich zum Streitstand *Kempff/Loose/Oskamp*, IStR 2017, 735, 738 ff.

10 *Gosch* in Kirchhof, 17. Aufl. 2018, EStG, § 50d Rn. 10b); *Loschelder* in Schmidt, EStG, 37. Aufl. 2018, § 50d Rn. 38 und insbesondere (mit sehr guten Argumenten) *Kempff/Loose/Oskamp*, ISTR 2017, 735, 738 ff.

11 Mit ausführlicher Begründung und weiteren Nachweisen *Frotscher* in *Frotscher/Geurts*, EStG, § 50d Rn. 330 ff. (April 2017).

12 So lassen sich jedenfalls die rudimentären Hinweise im BMF-Schreiben zur Anwendung von DBA auf Personengesellschaften verstehen, BMF, Schreiben vom 26.09.2014, BStBl. I 2014, 1258 (Tz. 2.1.2).

(2008) sollte demgegenüber möglich sein. Der Erstattungsanspruch müsste dann ebenfalls von den Gesellschaftern geltend gemacht werden.

- cc) Nach einer vermittelnden Auffassung¹³ habe die Norm zwar materiell-rechtliche Bedeutung, trete aber als die weniger spezielle Norm zurück, wenn ein DBA – wie das DBA USA (2008) mit Art. 1 Abs. 7 – eine Vorschrift enthalte, die einen Qualifikationskonflikt (Zurechnung von Erträgen zu einer Person, die nicht Gläubiger der Erträge ist) eigenständig regelt. Diese Auffassung erscheint am überzeugendsten.

Für den Sachverhalt im BFH-Urteil würde dies bedeuten: Materiell-rechtlich ist weiterhin auf die S-Corporation abzustellen, d.h. ihr steht weiterhin eine Quellensteuerermäßigung auf 5% zu. Diesen Erstattungsanspruch könnte die S-Corporation auch selbst geltend machen.

e) Zwischenergebnis

Als unbefriedigendes Fazit bleibt festzuhalten: Auch mehr als 10 Jahre nach Inkrafttreten des Art. 1 Abs. 7 DBA USA (2008) und mehr als 5 Jahre nach Einfügung des § 50d Abs. 1 Satz 11 EStG ist weiterhin ungeklärt, wie Quellensteuerermäßigungen bei US-amerikanischen Hybridgesellschaften (insbes. der S-Corporation) zu behandeln sind.

Leider ist hier zwischen dem dogmatisch richtigen Ergebnis und der praktischen Handhabung zu unterscheiden: Bei Anwendung sachgerechter Auslegungsgrundsätze und einem zutreffenden Verständnis der Normenhierarchie zwischen DBA USA (2008) und § 50d Abs. 1 Satz 11 EStG sollte eine S-Corporation, an der (ausschließlich) in den USA ansässige Gesellschafter beteiligt sind, in Fällen wie dem vorstehend beschriebenen berechtigt sein, eine Quellensteuerermäßigung bei inländischen Dividenden auf 5% zu erreichen. Die Finanzverwaltung (namentlich das BZSt) hat aber offensichtlich ein anderes Verständnis und stellt in der Praxis regelmäßig auf die dahinterstehenden Gesellschafter ab – mit der Folge, daß allenfalls eine Reduzierung auf 15% in Betracht kommt. Dies sollte bei der Aufsetzung von Strukturen und der Kalkulation der zukünftigen inländischen Steuerbelastung berücksichtigt werden.

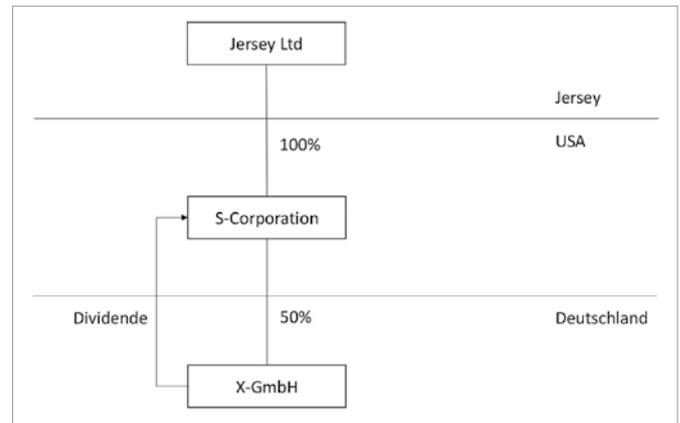
3. Weitere Fallgruppen

Neben der vorstehend beschriebenen „Grundkonstellation“ sind weitere Strukturen über Hybridgesellschaften denkbar (und z.T. erheblich praxisrelevant), deren steuerliche Behandlung ebenfalls nicht abschließend geklärt ist.

aa) Beispiel 1

An einer S-Corporation mit Sitz in den USA ist die auf Jersey ansässige Limited Company zu 100% beteiligt. Die S-Corporation hält einen 50%-Anteil an der X-GmbH mit Sitz und Geschäftsleitung im Inland. Aus deutscher Sicht sind die S-Corporation und die Jersey Ltd. steuerlich intranspa-

rent, aus US-amerikanischer Sicht ist die S-Corporation steuerlich transparent. Die X-GmbH zahlt eine Dividende von 1 Mio. Euro an die S-Corporation, auf die inländische Kapitalertragsteuer (inkl. SolZ) in Höhe von derzeit 26,375% einbehalten wird. Die S-Corporation begehrt – gestützt auf Art. 10 Abs. 2 Satz 1 Buchst. a) DBA USA (2008) – eine Reduzierung des Quellensteuersatzes auf 5%.



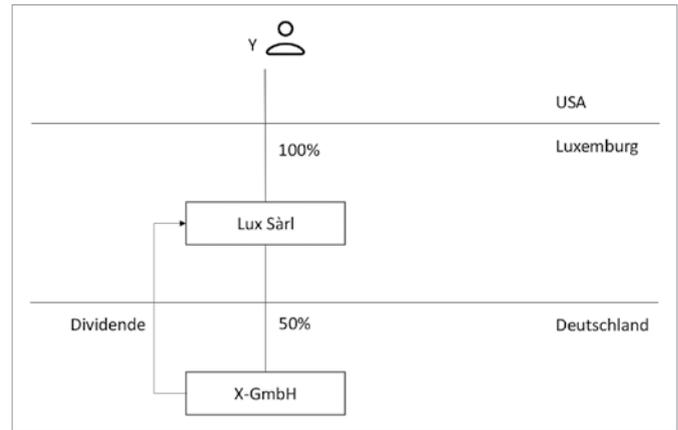
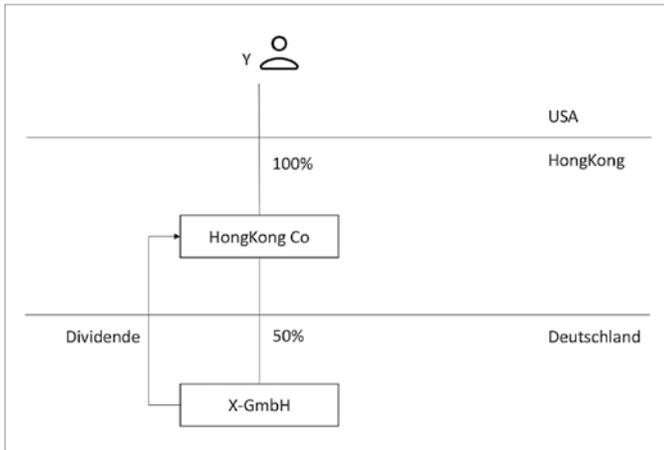
Auf Grundlage des BFH-Urteils wäre dieser Fall m.E. wie folgt zu lösen: Die S-Corporation ist keine in dem anderen Vertragsstaat ansässige Gesellschaft i.S. von Art. 4 Abs. 1 DBA USA (2008), da sie dort nicht steuerpflichtig ist. Die tatsächlich fehlende Ansässigkeit der S-Corporation wird auch nicht nach Art. 1 Abs. 7 DBA USA (2008) mittels Regelungsfiktion substituiert, denn bei dem Gesellschafter der S-Corporation – der Jersey Ltd. – handelt es sich nicht um eine in den USA steuerlich ansässige Person. Im Ergebnis scheidet eine Quellensteuerermäßigung aus.¹⁴ Die Voraussetzungen des § 50d Abs. 1 Satz 11 EStG sind m.E. nicht weiter zu prüfen, würden hier aber – da insoweit auch auf die Jersey Ltd. abzustellen wäre – zu keinem anderen Ergebnis führen.

bb) Beispiel 2

Y, natürliche Person mit Wohnsitz USA, ist zu 100% an einer Company mit Sitz in Hong Kong beteiligt (HongKong Co). Die HongKong Co hält 50% der Anteile an der X-GmbH mit Sitz und Geschäftsleitung im Inland. Aus deutscher Sicht ist die HongKong Co steuerlich intransparent, aus US-amerikanischer Sicht ist die HongKong Co steuerlich transparent. Die X-GmbH zahlt eine Dividende von 1 Mio. Euro an die HongKong Co, auf die inländische Kapitalertragsteuer (inkl. SolZ) in Höhe von 26,375% einbehalten wird. Die HongKongCo. begehrt – gestützt auf Art. 10 Abs. 2 Satz 1 Buchst. a) DBA USA (2008) – eine Reduzierung des Quellensteuersatzes auf 5%.

¹³ Jacob/Klein, IStR 2014, 121, 129; Klein/Hagena in Herrmann/Heuer/Raupach, § 50d EStG Rn. 24 (Sept. 2016).

¹⁴ Vgl. auch Schnitger in Endres/Jacob/Gohr/Klein, DBA Deutschland/USA, 2009, Art. 1 Rn. 58.



Auf Grundlage des BFH-Urteils wäre dieser Fall m.E. wie folgt zu lösen:¹⁵ Die HongKong Co ist keine in dem anderen Vertragsstaat ansässige Gesellschaft i.S. von Art. 4 Abs. 1 DBA USA (2008), da sie dort nicht steuerpflichtig ist. Die tatsächlich fehlende Ansässigkeit der HongKong Co wird jedoch nach Art. 1 Abs. 7 DBA USA (2008) mittels Regelungsfiktion substituiert, denn bei dem Gesellschafter der HongKong Co – dem Y – handelt es sich um eine in den USA steuerlich ansässige Person.

Das Problem ist jedoch, daß der BFH für die Frage, wer als nutzungsberechtigte Gesellschaft i.S. von Art. 10 Abs. 2 Satz 1 Buchst. a DBA USA (2008) gilt, auf die nationale deutsche Sichtweise abstellt (s. unter 2. b) dd)). Aus deutscher Steuersicht gilt jedoch die HongKong Co (als intransparente Kapitalgesellschaft) und nicht der Y als Empfänger der Dividende. Bei dieser Sichtweise könnten sich weder die HongKong Co noch der Y auf das DBA USA berufen. Dieses Ergebnis überzeugt nicht wirklich.

Hier könnte m.E. § 50d Abs. 1 Satz 11 EStG helfen, wenn man ihn (i) trotz des Art. 1 Abs. 7 DBA USA (2008) für anwendbar hält und ihm (ii) materiell-rechtliche Bedeutung zubilligt. Bei entsprechender Anwendung dieser Norm würde der Y (und nicht länger die HongKong Co) als Nutzungsberechtigter der Dividende gelten – und könnte m.E. dann eine Quellensteuerermäßigung nach Art. 10 Abs. 2 Satz 1 Buchst. b DBA USA (2008) auf 15% beanspruchen.

cc) Beispiel 3

Y, natürliche Person mit Wohnsitz USA, ist zu 100% an einer Sàrl mit Sitz in Luxemburg (Lux Sàrl) beteiligt. Die Lux Sàrl hält 50% der Anteile an der X-GmbH mit Sitz und Geschäftsleitung im Inland. Aus deutscher Sicht ist die Lux Sàrl steuerlich intransparent, aus US-amerikanischer Sicht ist die Lux Sàrl steuerlich transparent. Die X-GmbH zahlt eine Dividende von 1 Mio. Euro an die Lux Sàrl, auf die inländische Kapitalertragsteuer (inkl. SolZ) in Höhe von 26,375% einbehalten wird. Die Lux Sàrl und Y fragen, ob sie eine Reduzierung des Quellensteuersatzes verlangen können.

Auf Grundlage des BFH-Urteils wäre dieser Fall m.E. wie folgt zu lösen: Die Lux Sàrl ist keine in dem anderen Vertragsstaat ansässige Gesellschaft i.S. von Art. 4 Abs. 1 DBA USA (2008), da sie dort nicht steuerpflichtig ist. Die tatsächlich fehlende Ansässigkeit der Lux Sàrl wird jedoch nach Art. 1 Abs. 7 DBA USA (2008) mittels Regelungsfiktion substituiert, denn bei dem Gesellschafter der Lux Sàrl – dem Y – handelt es sich um eine in den USA steuerlich ansässige Person. Auch hier wäre aus Sicht des BFH die nutzungsberechtigte Gesellschaft i.S. von Art. 10 Abs. 2 Satz 1 Buchst. a DBA USA (2008) wohl die Lux Sàrl. Bei dieser Sichtweise könnten sich weder die Lux Sàrl noch der Y auf das DBA USA (2008) berufen. Dieses Ergebnis überzeugt nicht wirklich. Allerdings könnte auch hier – wie im Beispiel 2 – § 50d Abs. 1 Satz 11 EStG helfen, wenn man mit ihm den Y (und nicht länger die Lux Sàrl) als Nutzungsberechtigter der Dividende ansieht. Der Y könnte u.E. dann eine Quellensteuerermäßigung nach Art. 10 Abs. 2 Satz 1 Buchst. b DBA USA (2008) auf 15% beanspruchen. In der Praxis sollte diese Frage jedoch nicht relevant werden, da die Lux Sàrl grds. selbst unter dem DBA Luxemburg eine Quellensteuerreduzierung auf 5% (Art. 10 Abs. 2 Buchst. a DBA Luxemburg) bzw. unter der Mutter-Tochter-Richtlinie auf 0% beanspruchen kann. Diese eigenen Quellensteuerermäßigungsansprüche der Lux Sàrl sind u.E. weder durch Art. 1 Abs. 7 DBA USA (2008) noch durch § 50d Abs. 1 Satz 11 EStG ausgeschlossen.¹⁶

Zusammenfassend bleibt festzuhalten, daß die Frage der Quellensteuerermäßigung einer S-Corporation (bzw. einer anderen ausländischen Hybridgesellschaft) weiterhin nicht abschließend geklärt ist. Anders verhält es sich für die Frage der steuerlichen Behandlung von Steuerinländern, die an einer S-Corporation beteiligt sind. Hier hat ein aktuelles BFH-Urteil erfreulicherweise Klarheit geschaffen.

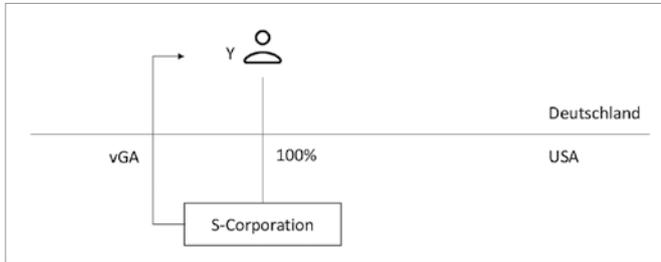
15 Vgl. auch Jacob/Klein, IStR 2014, 121, 127 f.

16 Vgl. dazu auch *Schnitger* in Endres/Jacob/Gohr/Klein, DBA Deutschland/USA, 2009, Art. 1 Rn. 94 f.

4. Urteil des BFH vom 11. Oktober 2017 (Az: I R 42/15)

a) Sachverhalt

Dem BFH-Urteil lag (vereinfacht) folgender Sachverhalt zugrunde, der noch unter dem „alten“ DBA USA (1989) spielte:



Y ist zu 100% an einer S-Corporation mit Sitz in den USA beteiligt. Y ist sowohl in den USA (aufgrund seiner Staatsbürgerschaft) als auch in Deutschland (aufgrund seines Wohnsitzes) unbeschränkt steuerpflichtig. Nach der *Tiebreaker-Regelung* des Art. 4 Abs. 2 DBA USA (1989) (Mittelpunkt der Lebensinteressen) gilt der X für Abkommenszwecke als in Deutschland ansässig. Die S-Corporation zahlte im Streitjahr 2005 einen Betrag von USD 28.000 zur Begleichung der (privaten) deutschen Einkommensteuerschuld des X. Aus deutscher Perspektive führte diese Zahlung zu einer verdeckten Gewinnausschüttung der S-Corporation an den Y, so daß dieser insoweit Einkünfte nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG erzielte. Fraglich war, ob Deutschland diese Einkünfte nach dem (seinerzeit geltenden) DBA USA (1989) besteuern durfte.

b) Entscheidung des BFH

Der BFH stellte zunächst – m. E. zutreffend – fest, daß es für den bei Gesellschaften ausländischen Rechts im Rahmen des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG vorzunehmenden Rechtstypenvergleich unerheblich sei, ob die Personenvereinigung im Ausland der Körperschaftsteuer unterliege oder als (transparente) Mitunternehmerschaft besteuert werde. Entscheidend sei (lediglich), daß die S-Corporation ihrer rechtlichen Struktur nach einer deutschen Kapitalgesellschaft vergleichbar sei. Die Ausübung des steuerlichen Wahlrechts, in den USA als S-Corporation nicht der *Corporate Income Tax*, sondern der direkten (anteiligen) Besteuerung ihrer Gesellschafter (*pass-through treatment*) nach Subchapter S des IRC (Sec. 1361 ff.) unterworfen zu werden, ändere an dieser Einordnung nichts.

Damit lag aus Sicht des BFH eine unter § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG fallende verdeckte Gewinnausschüttung vor, so daß sich die Folgefrage stellte, ob Deutschland nach dem DBA USA (alt) diese Ausschüttung besteuern durfte.

aa) Der BFH verneint dabei – wohl zutreffend – ein Besteuerungsrecht Deutschlands aus dem Dividendenartikel. Art. 10 Abs. 1 DBA USA (1989) lautete:

„Dividenden, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Gesellschaft an einen im anderen Vertragsstaat ansässige Person

zahlt, können im anderen Staat besteuert werden.“

Bei der S-Corporation handele es sich jedoch nicht um eine in den USA ansässige Gesellschaft im Sinne von Art. 4 Abs. 1 DBA USA (1989):¹⁷ Zum einen werde die S-Corporation in den USA nicht als eigenständiges Steuersubjekt angesehen, so daß sie nicht – wie von Art. 4 Abs. 1 Satz 1, 1. HS DBA USA (1989) gefordert, in den USA „steuerpflichtig“ sei. Zum anderen sei die S-Corporation nicht nach Art. 4 Abs. 1, 2. Hs. Buchst. b) DBA USA (1989) als ansässig anzusehen, da ihre Einkünfte nicht „wie Einkünfte dort Ansässiger“ besteuert würden. Durch diese Norm hätte eine fiktive Ansässigkeit der S-Corporation begründet werden können, wenn ihre Einkünfte zwar nicht auf ihrer Ebene, aber auf Ebene ihrer Gesellschafter der US-amerikanischen Besteuerung unterlegen hätte. Insoweit kam es hier auf eine Besteuerung beim X an. Dieser war jedoch nach Maßgabe von Art. 4 Abs. 2 DBA USA (1989) in Deutschland und nicht in den USA steuerlich ansässig. Auch eine fiktive Ansässigkeit der S-Corporation in den USA scheidet daher nach Ansicht des BFH aus, so daß Art. 10 Abs. 1 DBA USA (1989) nicht einschlägig gewesen sei.

Der BFH verneint darüber hinaus – m. E. ebenfalls zutreffend – ein Besteuerungsrecht der USA nach Art. 7 Abs. 1 Satz DBA USA (1989).¹⁸ Zwar könne auch der Gewinnanteil eines Mitunternehmers zu den Unternehmensgewinnen zählen, wobei Betriebsstätten einer Personengesellschaft abkommensrechtlich deren Gesellschaftern als eigene zuzurechnen seien. Jedoch handele es sich aus deutscher Sicht (und nur diese Sicht des Anwenderstaats sei relevant) bei der S-Corporation um eine (intransparente) Kapitalgesellschaft. Eine solche könne dem X aus deutscher Sicht weder gewerbliche Einkünfte noch eine Betriebsstätte vermitteln. cc) Da eine andere Verteilungsnorm nicht ersichtlich war, ordnete der BFH – m. E. ebenfalls zutreffend – die Zahlung der S-Corporation als „andere Einkünfte“ i. S. d. Art. 21 Abs. 1 DBA USA (1989)¹⁹ ein, für die Deutschland als Ansässigkeitsstaat des X das ausschließliche Besteuerungsrecht zustehe.

17 Art. 4 DBA USA (1989) lautete: „(a) Im Sinne dieses Abkommens bedeutet der Ausdruck „eine in einem Vertragsstaat ansässige Person“ eine Person, die nach dem Recht dieses Staates dort auf Grund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthalts, des Orts ihrer Geschäftsleitung, des Ortes der Gründung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist, jedoch mit der Maßgabe, daß [...] (b) bei Einkünften, die eine Personengesellschaft [...] bezieht, dies nur insoweit gilt, als die von der Personengesellschaft [...] bezogenen Einkünfte in diesem Staat wie Einkünfte dort Ansässiger besteuert werden, und zwar entweder bei der Gesellschaft [...] selbst oder bei deren Gesellschaftern.“

18 Art. 7 Abs. 1 Satz 1 DBA USA (1989) lautete: „Gewerbliche Gewinne eines Unternehmens eines Vertragsstaats können nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, das Unternehmen übt seine Tätigkeit im anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebsstätte aus.“

19 Art. 21 Abs. 1 DBA USA (1989) lautete: „Einkünfte einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person, die in den vorstehenden Artikeln nicht behandelt wurden, können ohne Rücksicht auf ihre Herkunft nur in diesem Staat besteuert werden.“

Im Ergebnis hat der BFH das ausschließliche Besteuerungsrecht Deutschlands für die (verdeckte) Gewinnausschüttung der S-Corporation bejaht.²⁰

c) Andere Beurteilung nach Art. 1 Abs. 7 DBA USA (2008) und/oder § 50d Abs. 1 Satz 11 EStG?

Das Urteil ist noch unter dem alten DBA USA (1989) ergangen. Es stellt sich die Frage, ob das DBA USA (2008) und insbesondere dessen Art. 1 Abs. 7 DBA (2008) zu einem anderen Ergebnis geführt hätten. Nach unserer Auffassung sollte aber auch nach dem DBA USA (2008) Deutschland ein Besteuerungsrecht in Bezug auf die verdeckte Gewinnausschüttung zustehen.²¹

aa) Bei der S-Corporation handelt sich – mangels Steuerpflicht – (weiterhin) nicht um eine ansässige Gesellschaft i.S.v. Art. 4 Abs. 1 Satz 1 DBA USA (2008). Auch Art. 1 Abs. 7 DBA USA (2008) dürfte – wegen des aus Abkommenssicht ausschließlich „deutschen“ Gesellschafters – nicht zu einer „fiktiven“ Ansässigkeit der S-Corporation in den USA führen. Mangels Dividenden aus einer in den USA ansässigen Gesellschaft scheidet eine Anwendung des Dividendenartikels (hier: Art. 10 Abs. 1 DBA USA (2008)) weiterhin aus.

bb) Art. 7 Abs. 1 DBA USA (2008) ist ebenfalls nicht einschlägig, da es sich aus Sicht Deutschlands bei der S-Corporation weiterhin um eine intransparente Kapitalgesellschaft handelt, die dem X weder gewerbliche Einkünfte noch eine Betriebsstätte vermitteln kann.

cc) Es bleibt daher bei Art. 21 Abs. 1 DBA USA (2008), d. h. es handelt sich bei der verdeckten Gewinnausschüttung um „andere Einkünfte“, für die Deutschland als Ansässigkeitsstaat des X das ausschließliche Besteuerungsrecht zusteht.

dd) § 50d Abs. 1 Satz 11 EStG ändert an diesem Ergebnis nichts. Die Norm ist nach ihrem (insoweit eindeutigen) Wortlaut nicht einschlägig, da es vorliegend nicht um die Erstattung von inländischer Quellensteuer an einen Steuerausländer, sondern um die steuerliche Behandlung von Ausschüttungen bei einem Steuerinländer geht.

Zusammenfassung/Ausblick

Das aktuelle Urteil des BFH (Az: I R 52/15) hat erfreulicherweise Klarheit zur Behandlung der inländischer Anleger einer US-amerikanischen Hybridgesellschaft (S-Corporation) gebracht. Im praxisrelevanteren umgekehrten Fall (eine US-amerikanische oder andere ausländische Hybridgesellschaft ist an einer inländischen Gesellschaft beteiligt, vereinnahmt eine Dividende und begehrt eine Ermäßigung des einzubehaltenden Quellensteuersatzes) sind leider auch mehr als 10 Jahre nach Inkrafttreten des Art. 1 Abs. 7 DBA USA (2008) und mehr als 5 Jahre nach Einfügung des § 50d Abs. 1 Satz 11 EStG weiterhin zahlreiche Fragen ungeklärt. Hier wäre eine ausführlichere Positionierung der Finanzverwaltung (und nicht nur rudimentäre Hinweise im BMF-Schreiben zur abkommensrechtlichen Behandlung von Personengesellschaften) hilfreich. Das Thema Hybridgesellschaften dürfte in naher Zukunft durch die Diskussionen zu BEPS und ATAD noch weiter in den Fokus geraten. Es bleibt abzuwarten, ob diese Diskussionen auch auf Art. 1 Abs. 7 DBA USA (1989), § 50d Abs. 1 Satz 11 EStG und die S-Corporation ausstrahlen werden.

²⁰ Zu weiteren Aspekten des Urteils, insbesondere der fehlenden Anrechnungsmöglichkeit der auf die Zahlung erhobenen US-amerikanischen Steuer auf die deutsche Einkommensteuer s. *Loose/Oskamp*, IStR 2018, 392 f.

²¹ So im Ergebnis auch *Loose/Oskamp*, IStR 2018, 392, 393.



Zuverlässiger Ratgeber.

Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall

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

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

Das Recht der Wirtschaft, Band 163

ISBN 978-3-415-06492-8



Leseprobe unter www.boorberg.de/9783415064928



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



Grundlegend.

WWW.BOORBERG.DE

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



Leseprobe unter
www.boorberg.de/9783415061682

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

- die grundsätzlichen Anforderungen an die Rechnungslegung
- die einzelnen Bilanzpositionen mit den wichtigsten Ansatz- und Bewertungsvorschriften
- die einzelnen Positionen der Gewinn- und Verlustrechnung
- die Angaben der Kapitalgesellschaften im Anhang
- die im Lagebericht anzugebenden Informationen

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**

Tarifbegünstigte Veräußerung einer freiberuflichen Einzelpraxis

Orientierungssatz: Die tarifbegünstigte Veräußerung einer freiberuflichen Einzelpraxis (§ 18 Abs. 3 i.V.m. § 34 EStG) setzt voraus, daß der Steuerpflichtige die wesentlichen vermögensmäßigen Grundlagen entgeltlich und definitiv auf einen anderen überträgt. Hierzu muß der Veräußerer seine freiberufliche Tätigkeit in dem bisherigen örtlichen Wirkungskreis wenigstens für eine gewisse Zeit einstellen.

Entscheidung: BFH, Urteil vom 21.08.2018 – VIII R 2/15

I. Sachverhalt

Zwischen den Parteien war streitig, ob die Voraussetzungen der tariflichen Begünstigung des Veräußerungsgewinns einer freiberuflichen Einzelpraxis auch dann vorliegen, wenn die Tätigkeit im Anschluss wieder aufgenommen wird.

Der Kläger und Revisionskläger ist Steuerberater und unterhielt bis Anfang des Jahres 2008 eine eigene Steuerberatungskanzlei. Diese veräußerte der Kläger an eine ortsansässige Steuerberatungsgesellschaft (S-KG), einschließlich des mobilen Praxisinventars und des gesamten Mandantenstamms der Steuerberatung. Der Kläger verpflichtete sich, an der Mandatsüberleitung mitzuwirken und darüber hinaus neue Mandate für die S-KG zu akquirieren. Sämtliche Lieferungs- und Leistungsverträge sowie die Rechte und Pflichten gegenüber den Arbeitnehmern gingen auf die erwerbende S-KG über. Gleichzeitig schloss der Kläger mit der S-KG eine freiberufliche Tätigkeitsvereinbarung, die bis zum 31.12.2010 befristet war. Danach sollte der Kläger seine bisherigen und neu akquirierten Mandanten im Namen und für Rechnung der S-KG beraten. Für 32 Wochenstunden war ein monatliches Pauschalhonorar in Höhe von 5.000 € netto sowie eine Umsatzbeteiligung an den Neuakquisitionen vereinbart.

Anfang des Jahres 2010 entschloß sich der Kläger, was nicht zum Zeitpunkt der Veräußerung bekannt und vorhersehbar war, seine Tätigkeit als Steuerberater wiederaufzunehmen. Dazu gab er die Tätigkeit bei der S-KG auf und gründete unter Mitnahme von teilweise alten Mandanten eine neue Einzelpraxis.

Nach einer Außenprüfung änderte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt) die Einkommensteuerbescheide dahingehend, daß der ehemals gewährte tarifliche Veräußerungsgewinn nicht mehr gelte, und setzte den Gewinn dementsprechend fest.

Die gegen diesen Änderungsbescheid eingelegten Rechtsmittel blieben erfolglos. Das FG und auch das FA setzten für die tarifbegünstigte Veräußerung einer Einzelpraxis voraus, daß der Veräußerer seine freiberufliche Tätigkeit in dem bisherigen örtlichen Wirkungskreis wenigstens für eine gewisse Zeit einstelle.

Mit seiner Revision macht der Kläger geltend, das FG habe das Tatbestandsmerkmal „Veräußerung des Vermögens“ (§ 18 Abs. 3 Satz 1 EStG) rechtswidrig ausgelegt. Der Kläger stimmt dem FG insoweit zu, daß hierfür eine definitive Veräußerung des Mandantenstamms erforderlich sei. Da die Übertragung solcher Beziehungen vom Willen der Mandanten abhängt, reiche es aber aus, wenn der Erwerber in die Lage versetzt werde, die Beziehungen des Veräußerers zu seinen Mandanten zu verwerten.

II. Entscheidungsgründe

Die Revision des Klägers hat keinen Erfolg, so daß sie als unbegründet zurückzuweisen war.

Der erkennende Senat folgt der Entscheidung der Vorinstanz, daß die Voraussetzungen der tarifbegünstigten Veräußerung nach § 18 Abs. 3 i.V.m. § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und Abs. 2 sowie § 34 Abs. 1 und Abs. 2 Nr. 1 EStG nicht erfüllt sind.

Voraussetzung der tariflichen Begünstigung ist, daß der Steuerpflichtige die für die Ausübung der selbständigen Tätigkeit wesentlichen wirtschaftlichen Grundlagen entgeltlich auf einen anderen überträgt. Zu einer solchen Übertragung zählen insbesondere immaterielle Wirtschaftsgüter wie die Beziehungen des Steuerpflichtigen zu seinen Mandanten. Voraussetzung für eine „definitive“ Übertragung ist nach Auffassung des BFH, daß der Veräußernde seine freiberufliche Tätigkeit in dem bisherigen örtlichen Wirkungskreis wenigstens für eine gewisse Zeit einstellt. Der Senat sieht den Grund dieser „Einstellung“ darin, daß bei einer fortdauernden Tätigkeit des Freiberuflers in seinem bisherigen örtlichen Wirkungskreis eine weitere Nutzung der persönlichen Beziehungen zu den früheren Mandanten auf eigene Rechnung des „Veräußerers“ naheliegt und es dadurch nicht zu einer definitiven Übertragung der wesentlichen Betriebsgrundlagen der Praxis auf den Erwerber kommt.

Wann von einer solchen Übertragung ausgegangen werden kann, macht der BFH von den Umständen des jeweiligen Einzelfalls abhängig und zählt beispielhaft auf, an welchen Kriterien dies zu messen ist: a) Dauer der Einstellung der freiberuflichen Tätigkeit b) räumliche Entfernung

► Rechtsprechung

einer wieder aufgenommenen Berufstätigkeit zur veräußerten Praxis c). die Vergleichbarkeit der Betätigung d). Art und Struktur der Mandanten e). Nutzungsdauer des erworbenen Praxiswertes.

Diesen Ausführungen folgend handelt es sich nicht um eine Veräußerung des Vermögens nach § 18 Abs. 3 EStG, da es an der Übertragung von wesentlichen Betriebsgrundlagen mangelt. Das FG hat zutreffend berücksichtigt, daß der Kläger seine Einzelpraxis in derselben Stadt mit einem Teil seiner früheren Mitarbeiter wiedereröffnet hat und seine Tätigkeit sowie die Art und Struktur der Mandanten gleich geblieben sind. Darüber hinaus hat das FG zutreffend hervorgehoben, daß der Kläger seine früheren Mandanten auch während der 22 Monate bis zur Wiedereröffnung seiner Einzelpraxis als freier Mitarbeiter der S-KG beraten hatte.

Dieser fortdauernde Kontakt zu seinen bisherigen Mandanten, sowie die anschließende Wiedereröffnung der Einzelpraxis, hat nach Auffassung des Senats zur Folge, daß die

definitive Übertragung des Mandantenstamms auf die S-KG nicht stattgefunden hat.

Der BFH betont jedoch auch, daß es als unschädlich angesehen wird, wenn der Veräußerer als Arbeitnehmer oder als freier Mitarbeiter im Auftrag und für Rechnung des Erwerbers tätig wird, da der Erwerber trotzdem zivilrechtlich und wirtschaftlich in der Lage ist, die Beziehungen zu den früheren Mandanten des Veräußerers zu verwerten. Darüber hinaus ist es auch unschädlich, wenn der Steuerpflichtige seine bisherige freiberufliche Tätigkeit nur in einem geringen Umfang fortführt.

Ferner weist er darauf hin, daß das Kriterium der Einstellung der freiberuflichen Tätigkeit im bisherigen örtlichen Wirkungskreis für eine gewisse Zeit nicht dem Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung widerspricht. Vielmehr handelt es sich um eine Auslegung des Begriffs der „Veräußerung des Vermögens“ in § 18 Abs. 3 EStG unter Berücksichtigung der besonderen Natur des Wirtschaftsguts „Mandantenstamm“.

(Claudius Söffing)

Kein wirtschaftliches Eigentum eines Sondernutzungsberechtigten

Orientierungssatz: Der Sondernutzungsberechtigte hat über seinen Miteigentumsanteil hinaus in der Regel kein wirtschaftliches Eigentum an dem ihm zur Nutzung überlassenen Gemeinschaftseigentum.

Entscheidung: BFH, Urteil vom 05.07.2018 – VI R 67/15

I. Sachverhalt

Die Parteien stritten über die Begründung des wirtschaftlichen Eigentums nach § 39 Abgabenordnung (AO) durch ein Sondernutzungsrecht nach dem Wohnungseigentumsgesetz.

Der als Landwirt tätige Kläger teilte sein zum Betriebsvermögen gehörendes Grundstück in zwei Flächen auf. Anlass dieser Aufteilung war die Bebauung der Grundstücke mit einem Doppelhaus zu Wohnzwecken. Die schon vormals auf dem Grundstück befindlichen landwirtschaftlichen Gebäude blieben erhalten. Nunmehr umfasste die erste Wohneinheit nach der Teilungserklärung einen Miteigentumsanteil von 55/100 am Grundstück verbunden mit dem Sondereigentum an der südlichen Hälfte des geplanten Wohnhauses sowie mit dem Sondereigentum an sämtlichen landwirtschaftlichen Gebäuden. Die zweite Wohneinheit umfasste einen Miteigentumsanteil von 45/100 am Grundstück verbunden mit dem Sondereigentum an der nördlichen Hälfte des geplanten Wohnhauses. Darüber hinaus wurde das Sondereigentum an der ersten Wohneinheit mit dem Sondernutzungsrecht an der gesamten Grundstücks-

fläche mit Ausnahme des Gartens und der Zufahrt der zweiten Wohneinheit verbunden. Dem Eigentümer der ersten Wohneinheit oblag nach dem Vertrag die Unterhaltungspflicht bezüglich der landwirtschaftlichen Gebäude und der landwirtschaftlich genutzten Grundstücksfläche.

Im Wege der vorweggenommenen Erbfolge übertrug der Kläger die zweite Wohneinheit seiner Tochter (T) Anfang 2011. Die erste Wohneinheit behielt der Kläger für sich.

In seiner Gewinnermittlung für das Wirtschaftsjahr 2010/2011 gab der Kläger neben dem Grundbetrag für die landwirtschaftliche Nutzung auch einen Gewinn nach § 13a Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 EStG aus der Entnahme von Grund und Boden für die an T übertragene Grundstücksfläche von 202,50 qm in Höhe von 5.025 EURO an.

Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) legte den Einkommensteuerbescheiden für die Streitjahre demgegenüber einen Entnahmegewinn in Höhe von insgesamt 54.103 EURO zugrunde. Der Beklagte ging dabei davon aus, daß entsprechend dem auf T übertragenen Grundstücksanteil nicht lediglich 202,50 qm, sondern 45/100 der gesamten Grundstücksfläche sowie die landwirtschaftlichen Gebäude entnommen worden seien.

Die hiergegen eingelegten Einsprüche hatten nur teilweise Erfolg, so daß der Kläger mit der Revision die Verletzung materiellen Rechts rügte.

II. Entscheidungsgründe

Der erkennende Senat folgt dem Ergebnis der Vorinstanz und weist somit die Revision des Klägers als unbegründet zurück.

Bei der Übertragung des ersten Grünstücks handelt es sich um eine Entnahme, wodurch der Gewinn nach § 13a Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 EStG (a.F.) zusätzlich zum Grundbetrag anzusetzen war. Der Entnahmegewinn richtet sich nach der übertragenen Gesamtfläche des Grundstücks und ist nicht nach Ansicht des Klägers auf die übertragene Doppelhaushälfte nebst Garten und Stellplätze begrenzt.

Eine Entnahme ist nach § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG dann anzunehmen, wenn der Steuerpflichtige Wirtschaftsgüter (Barentnahmen, Waren, Erzeugnisse, Nutzungen und Leistungen) dem Betrieb für sich, für seinen Haushalt oder für andere betriebsfremde Zwecke im Laufe des Wirtschaftsjahres entnimmt. Aufgrund der betriebsfremden Übertragung auf die T liegt eine Entnahme vor.

Fraglich war der Umfang dieser Entnahme und wie sie sodann zu bewerten ist. Dieser Umstand war davon abhängig, ob der Kläger aufgrund des verbliebenen Sondereigentums an den landwirtschaftlichen Gebäuden, des unbefristeten Rechts zur landwirtschaftlichen Nutzung der Flächen und des vorbehaltenen Nutzungsrechts das wirtschaftliche Eigentum nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO zugerechnet werden kann.

Wirtschaftsgüter sind nach § 39 Abs. 1 AO grundsätzlich dem zivilrechtlichen Eigentümer zuzurechnen. Übt ein anderer als der Eigentümer die tatsächliche Herrschaft über ein Wirtschaftsgut in der Weise aus, daß er den Eigentümer im Regelfall für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut wirtschaftlich ausschließen kann, ist ihm das Wirtschaftsgut als wirtschaftlicher Eigentümer zuzurechnen. Ob diese Voraussetzungen erfüllt sind, ist nach dem erkennenden Senat aufgrund einer Beurteilung des Gesamtbildes der Verhältnisse im Einzelfall zu beurteilen.

Zu dieser Einzelfallbetrachtung führt der BFH aus, daß ein schuldrechtlich oder dinglich Nutzungsberechtigter in der Regel kein wirtschaftliches Eigentum an dem ihm zur Nutzung überlassenen Wirtschaftsgut hat. Er ist lediglich befugt, eine fremde Sache zu nutzen, nicht aber wie ein Eigentümer mit der Sache nach Belieben zu verfahren.

Ein eigentumsähnlich ausgestaltetes, veräußerliches und vererbliches Dauerwohnrecht i.S.d. §§ 31 ff. WEG oder ein vergleichbar ausgestaltetes schuldrechtliches Dauerwohnrecht begründet grundsätzlich kein wirtschaftliches Eigentum.

Der erkennende Senat sieht somit, daß das im Urteilsfall in Rede stehende Sondernutzungsrecht weder die Stellung eines zivilrechtlichen Eigentümers zur umfassenden Nutzung des im Gemeinschaftseigentum stehenden Grundstücks vermittelt, noch stehen dem Kläger für die voraussichtliche unbegrenzte Nutzungsdauer des Grundstücks Substanz und Ertrag zu. Wirtschaftliches Eigentum aufgrund des Sondernutzungsrechts war daher zu verneinen.

(Claudius Söffing)



Neuaufgabe für die Praxis.

Elternzeit

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

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

Das Recht der Wirtschaft, Band 237

ISBN 978-3-415-06502-4

Der Leitfaden vermittelt einen **umfassenden Überblick** über die Vorschriften zur Elternzeit. Der Autor behandelt ausführlich die teilweise sehr verzweigten und detaillierten Sonderregelungen dieser Rechtsmaterie.

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

S20419



Präventiv gegen Drogen- und Substanzmissbrauch.



WWW.BOORBERG.DE

Drogen- und Substanzmissbrauch in Unternehmen

Fakten – Strategien – Hilfsangebote

von Franz Horst Wimmer

2018, 306 Seiten, € 42,-

ISBN 978-3-415-06207-8



Leseprobe unter
www.boorberg.de/9783415062078

Das Handbuch hilft, präventive Konzepte zu erstellen, um die Herausforderungen in Bezug auf den zunehmenden Substanzmissbrauch im Arbeitsbereich zu bewältigen, und gibt wirksame Lösungsideen zum Wohl aller Beteiligten an die Hand.

Das Buch ist in vier Hauptkapitel untergliedert:

- Führungsverantwortung und Selbstkontrolle/ Illegale Drogen im Arbeitsbereich/Medikamente im Arbeitsbereich
- Erkennen bedenklicher Substanzen im Arbeitsbereich (Drogenschnelltests, Erkennen von Medikamentenmissbrauch, strafrechtliche und kriminologische Gedanken)
- Prävention und allgemeine effektive Hilfsangebote (u.a. Gesprächstechniken)
- Sonderthemen (Teilnahme am Straßenverkehr, Versicherungsfragen, Dienstreisen ins Ausland, Auszubildende und Werkstudenten)

Der Anhang enthält Abkürzungen und Begriffserklärungen, Auszüge aus Gesetzen sowie eine Auflistung von Herstellerfirmen von Drogen- und Medikamententests. Ein **farbiger Bildteil** rundet das Werk ab.

 BOORBERG

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

Semler/Volhard/Reichert

Arbeitshandbuch für die Hauptversammlung

C.H. Beck Vahlen, München, 4. Auflage, 2018, 1169 Seiten

Ein „Arbeitshandbuch“ muß nicht die wissenschaftliche Tiefe haben wie eine Kommentierung, sie sollte sich an praktikablen Lösungen abseits des wissenschaftlichen Diskurses versuchen, ohne die Umrisse der Problematiken aus dem Auge zu verlieren. Dies gelingt den Arbeitshandbüchern von *Semler/Volhard* (die beide mit der neuen Auflage aus dem Kreis der Herausgeber und Autoren ausgeschieden sind) in hervorragender Weise.

Jahrbuch Deutschland-Schweiz 2018

Hrsg. Handelskammer Deutschland-Schweiz, 215 Seiten

Die engen Beziehungen zwischen Deutschland und der Schweiz werden jährlich dokumentiert in einem Jahrbuch einer aktiven bilateralen Handelskammer. Weniger als ein Statistisches Jahrbuch, viel mehr als eine Werbebroschüre einer Handelskammer. Dargestellt werden die Außenhandlungsergebnisse Deutschland-Schweiz-Liechtenstein, die Synopse der gesamtwirtschaftlichen Daten und der Direktinvestitionen. Angaben über Zoll und Lohnnebenkosten runden das Bild ab. Kurz und prägnant.

Schütze

Institutionelle Schiedsgerichtsbarkeit

Carl Heymanns Verlag, Köln, 3. Aufl. 2018, 1779 Seiten

Selbst Juristen schrecken von dieser Materie manchmal zurück – dabei entdeckt man in internationalen Zusammenhängen oft Dinge, die man nie vermutet hätte: Etwa das „Gebot universeller Harmonie“, auf das *Brödermann/Etgen*

auf S. 680 bei der Besprechung der Schiedsordnung China (CIETAC) hinweisen.

Konfliktlösung außerhalb der staatlichen Gerichtsbarkeit fasziniert ein bißchen, irritiert aber auch ein bißchen. Die Art der „vorfabrizierten Schiedsgerichte“ (s. *Schütze*, S. 1) mag gerichtsgläubige Juristen irritieren, eine faszinierende Art der außerstaatlichen und oft internationalen Gerichtsbarkeit ist dies trotzdem.

Hötzel

Virtuelle Währungen im System des deutschen Steuerrechts

C.H. Beck, 2018, zugl. Diss. Potsdam 2016

Virtuelle Währungen irritieren genauso: Ein Dissertationsbeitrag zur Auslegung des (steuer-)rechtlichen Geldbegriffs dehnt sich immerhin über 300 Seiten aus. Virtuelle Währungen im Einkommensteuerrecht sowie im Umsatzsteuerrecht werden ergänzt mit Sonderfragen des Minings, „bei wirtschaftlicher Betrachtung zu verstehen als entgeltlicher Anschaffungsvorgang“.

Wallenhorst/Halaczinsky

Die Besteuerung gemeinnütziger und öffentlichrechtlicher Körperschaften

Verlag Vahlen, München, 7. Auflage, 2017, 1108 Seiten

Was an Besteuerung von an sich steuerbefreiten Körperschaften übrigbleibt, irritiert genauso ebenso wie bspw. die enge Auslegung des Begriffs des Ehrenamts: „Aus der Sicht des Ehrenamtlers sei nachzuweisen, ob überhaupt eine ehrenamtliche Tätigkeit vorliegt und ob die Vergütung nicht über eine angemessene Entschädigung für Zeitversäumnis hinausgeht“, so *Halaczinsky* in Kap. L Rn. 238. Mit einer engen Auslegung wird es ehrenamtlichen Kräften zusätzlich schwer gemacht, sich zu engagieren. Schade.

Henssler/Gehrlein/Holzinger

Handbuch der Beraterhaftung

Carl Heymanns Verlag, Köln, 2018, 1370 Seiten

Haftung von Berufsträgern mag man sich nicht wirklich bis ins Kleinste vorstellen, schon gar nicht auf fast 1.400 Sei-

ten. Haftungsvermeidung schon eher. Die zivilrechtliche Haftung von Rechtsanwälten und Steuerberatern wird ergänzt durch steuerstraf- und steuerrechtliche Haftungsrisiken sowie durch ausführliche Ausführungen zur Berufshaftpflichtversicherung.

Goette/Habersack/Kalss (Hrsg.)

Münchener Kommentar AktG, §§ 118-178

C.H. Beck Vahlen, München, 4. Aufl., 2018, 1459 Seiten

Ein Münchener Kommentar, kurz MüKo, war schon immer das Feinste, was Kommentarliteratur zu bieten hat. Der Kommentar zum Aktienrecht, nunmehr in 4. Auflage mit beibehaltener Konzeption aus dem seit dem Jahr 1973 von

Geßler/Hefermehl/Eckardt/Kropff herausgegebenen Kommentar zum AktG hervorgegangen, nimmt tatsächlich eine Sonderstellung bei den Kommentierungen zum AktG ein. Lesbar, verständlich und aktuell.

Im nächsten Heft: Wolf, **Projektarbeit bei kleinen und mittleren Vorhaben**; Kairies, **Moderne Führungsmethoden für Projektleiter**; Söffing, **Gewerblicher Grundstückshandel und private Veräußerungsgeschäfte mit Grundstücken**; Müller/Fischer, **Tax Compliance**; Eidam, **Unternehmen und Strafe**; Hüffer/Koch, **Aktiengesetz, 13. Aufl. 2018**.

Redaktion

Anschauliche Darstellung.

Neuaufgabe.

WWW.BOORBERG.DE

Teilzeitarbeit

Ansprüche auf Verringerung der Arbeitszeit – mit neuer Brückenteilzeit –

von Univ.-Professor Dr. Wolfgang Hamann

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

Das Recht der Wirtschaft, Band 241

ISBN 978-3-415-06460-7

Besondere Lebenssituationen oder allgemeines soziales Engagement können mit einer vollberuflichen Beschäftigung kollidieren. Eine Möglichkeit zur Lösung solcher Interessenkonflikte bietet die Teilzeitarbeit.

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

Der Autor behandelt diese Themen ausführlich und leicht verständlich. Zahlreiche Beispiele und Übersichten veranschaulichen die Darstellung. Kurzinformationen und praktische Tipps helfen den Beteiligten, konkrete Fragestellungen besser einzuordnen und sich in der individuellen Situation zurechtzufinden.



Präziser Überblick.

WWW.BOORBERG.DE

Die Besteuerung der Kapitaleinkünfte

von Professorin Dr. Monika Jachmann-Michel,
Vors. Richterin am Bundesfinanzhof

2019, 70 Seiten, € 25,-

ISBN 978-3-415-06475-1



Leseprobe unter
www.boorberg.de/9783415064751

Die Konturen, die das Regulationssystem der Abgeltungsteuer durch die Rechtsprechung bis zum 1.1.2019 gewonnen hat, hat die Autorin in dem Leitfaden zusammengestellt.

Zentrale Themen sind:

- Überleitung ins Recht der Abgeltungsteuer
- Auslegung einzelner Tatbestände des § 20 EStG
- Umfassende Besteuerung des Kapitalstamms im Hinblick auf Substanzverluste ohne Veräußerung
- Ausnahmen von der Abgeltungsteuer

Ergänzt wird dieser Überblick durch besonders praxisrelevante Verfahrensfragen, die sich insbesondere bei der Verlustberücksichtigung und dem Vorgehen gegen eine Kapitalertragsteueranmeldung stellen. Den Abschluss bildet ein Plädoyer für die Beibehaltung der Abgeltungsteuer.

Ausgewählter Zitatenschatz.



von Professor
Dr. jur. Arnd Diringer
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 Diringer hat über viele Jahre einen juristischen Zitatenschatz zusammengetragen, der die Rechtsentwicklung in Deutschland auf besondere Weise – von

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

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



Leseprobe unter
www.boorberg.de/9783415063853

WWW.BOORBERG.DE

 **BOORBERG**

RICHARD BOORBERG VELAG

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