

# steueranwaltsmagazin

Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im Deutschen Anwaltverein

4/2019

109. Ausgabe | 21. Jahrgang

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

Dr. Jörg Stalleiken,  
Flick Gocke Schaumburg,  
Bonn

## 121 Editorial

Wagner

## Beiträge

- 123 Korts Die Auskunft nach der DSGVO und Akteneinsicht in die Steuerakte
- 132 Zacher Versagung der Steuerbefreiung innergemeinschaftlicher Lieferungen beim „bösgläubigen“ Lieferanten oder Absender – es bleibt unklar!
- 137 von Brocke DAC6 – Die Umsetzung der Melderichtlinie für grenzüberschreitende Steuergestaltungen – einige praktische Hinweise
- 143 Spatscheck/Wimmer Diskussion um Zahlungen für Online-Marketing an ausländische Internetportalbetreiber beendet – Alle Aufregung umsonst?
- 147 Wagner Vereinsrecht 2019
- 155 Rechtsprechung  
Söffing
- 159 LiteraTour

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

## I.

„(...) Letztlich aber sind wir es selbst, jeder einzelne Mensch, der entscheidet, welchen digitalen Apparaten er was anvertraut und welche Macht er ihnen über sich und seine Mitmenschen verleiht. Maschinen haben keine Seelen und kennen keine Verantwortung. Im Zweifelsfall wird ihnen einfach der Strom abgestellt. Denken, entscheiden und das daraus resultierende Handeln verantworten muß jeder Mensch auch in der digitalisiertesten aller schönen neuen Welten nach wie vor selbst.“

*Dr. Siegfried Reusch, Chefredakteur im Editorial Der Blaue Reiter Nr. 41*

## II.

„(...) Die Digitalisierung verändert unser Verhältnis zu den Dingen. Auch wenn unser gewohnheitsmäßiger Umgang mit der Dingwelt weit unter dem Radar des täglichen, von Nachrichten gereizten Aufregungspegels liegt, bleibt er für unser Dasein bestimmend. In den letzten zwei Jahrzehnten sind die Dinge immer mehr von uns abgerückt. In immer kürzeren Abständen gelangen Regenschirme, Autos oder Luxusgegenstände auf den Markt und takten unseren Lebensrhythmus.

Der einzelne Gegenstand wird austauschbar, geradeso wie Menschen, die im Taumel der Selbstoptimierung in aufreizender Regelmässigkeit ihre Partner wechseln. Verträge, Wohnungen und Berufe flexibilisieren sich, ihre Lebensdauer und Haltbarkeit werden kürzer.“

*Neue Zürcher Zeitung, 18.07.2019*

## III.

„(...) Die Gefahr ist groß, das wird an diesem Tag einmal mehr deutlich, daß ein Premier wie Johnson die britische Gesellschaft weiter polarisiert. Im liberalen London macht sich schnell Wut breit. Schon während Johnsons Antrittsrede brüllen Demonstranten abseits der Absperrung unaufhörlich. Am Abend versammeln sich nördlich des Stadtzentrums wohl Tausende Menschen zu einem Protestzug gegen den neuen Premier. Es sind viele junge Aktivisten darunter. Von einem roten Bus tönt Popmusik, ein Mann ruft den Slogan ins Mikrofon, der überall auf Schildern und T-Shirt zu lesen ist: „Fuck Boris“. Es ist Tag eins in der Ära Johnson.“

*Spiegel online, 25.07.2019*

Einen schönen Sommer wünscht

Ihr

Jürgen Wagner, LL.M.

Red. [steueranwaltsmagazin](#)

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

## Redaktion

**Dr. Jörg Stalleiken**, Rechtsanwalt, Steuerberater, Bonn (JS)  
[joerg.stalleiken@fgs.de](mailto:joerg.stalleiken@fgs.de)

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

Die 110. Ausgabe des [steueranwaltsmagazin](#) erscheint am 15. Oktober 2019.

## Mitschreibende dieser Ausgabe:

*Sebastian Korts* und *Thomas Zacher*, Rechtsanwälte in Köln; *Klaus von Brocke*, *Veronika Templer*, *Rainer Spatscheck* und *Lea Wimmer*, alle Rechtsanwälte in München; *Jürgen Wagner*, Rechtsanwalt in Konstanz; *Claudius Söffing*, Regierungsrat in Düsseldorf.

## Fachbeirat

### Allgemeines Steuerrecht

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

### Internationales Steuerrecht

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

### Steuerstrafrecht

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

### Europarecht

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

### Impressum

Herausgeber: ARGE Steuerrecht im DAV, Littenstraße 11, 10179 Berlin, Telefon 030/72 61 52-0;  
Verlag: Richard Boorberg Verlag GmbH & Co KG, Scharnstraße 2, 70563 Stuttgart; Tel: 0711/7385-0; Fax: 0711/7385-500, [www.boorberg.de](http://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



**Komplexe Fragen –  
klare Antworten.**

WWW.BOORBERG.DE

## **Die Besteuerung von Grenzgängern in die Schweiz**

von Dipl.-Kaufmann Gerold Miessler, Steuerberater,  
Fachberater für Internationales Steuerrecht,  
Konstanz

2019, ca. 200 Seiten, € 49,80

ISBN 978-3-415-06493-5

Die Schweiz lockt ausländische Arbeitnehmer nicht nur mit einer attraktiven Altersvorsorge und einem grundsätzlich höheren Lohnniveau, sondern auch mit einer niedrigen Besteuerung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Diesem Lockruf sind mittlerweile über 60.000 Grenzgänger mit Wohnsitz in Deutschland gefolgt.

Das neue Fachbuch befasst sich erstmals umfänglich – eng verzahnt mit dem Aufenthaltsrecht in der Schweiz – mit der steuerlichen Beurteilung und Beratung dieser Personengruppe. Sie ist in den letzten Jahren einer vielfältigen Neuausrichtung unterworfen worden, insbesondere bei der Besteuerung der Pensionskassenauszahlung. Auch die Diskussion zur ertrag- und umsatzsteuerlichen Beurteilung der Privatnutzung des Geschäftswagens von Grenzgängern wird dargestellt. Zudem erfolgt eine kritische Betrachtung der Rechtsfortentwicklung bei Beschäftigten mit sog. tagesübergreifender Tätigkeit durch die Finanzrechtsprechung.

Mit den Formularen aus den Bereichen Steuerrecht, Aufenthaltsrecht und Sozialversicherungsrecht im Anhang des Buchs gelingt die Umsetzung in die Praxis.

 **BOORBERG**

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 0711/7385-100 · 089/4361564 TEL 0711/7385-343 · 089/436000-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE 520719

## Die Auskunft nach der DSGVO und Akteneinsicht in die Steuerakte

Dr. Sebastian Korts, RA, FAStr, FAHuGR, MBA, M.I.Tax

### I. Einleitung

Ob das Finanzamt über alle steuerlich erheblichen Tatsachen (Wortlaut des § 370 AO) informiert<sup>1</sup> ist, läßt sich zur Überzeugung des Strafrichters oder des Richters am Finanzgericht (im diesbezüglichen Besteuerungs- oder Haftungsverfahren) sicher mit einem (vollständigen) Auszug aus den Akten des Finanzamtes nachweisen. Die arbeitsteilige Verhaltensweise der Finanzämter und die Versetzung der zuständigen Beamten führt dazu, daß eine Zeugenbefragung dieser Personen über deren persönliches, konkretes Wissen oft keine ausreichende Information über die dem Finanzamt vorliegenden Unterlagen mit sich bringt. Umso wichtiger ist der Rückgriff auf die Akte und die Prüfung der darin enthaltenen Informationen.

Im Besteuerungsverfahren gibt es für den Steuerpflichtigen grundsätzlich kein Akteneinsichtsrecht in die Steuerakten des Finanzamtes. Während des Rechtsbehelfsverfahrens hat der Steuerpflichtige gemäß § 364 AO (lediglich) einen Anspruch auf Mitteilung der Besteuerungsgrundlagen. Dieser kann bei Verweigerung zwar im finanzgerichtlichen Klageverfahren weiterverfolgt werden, gibt jedoch keinen Anspruch auf Akteneinsicht. Im Übrigen ist darauf hinzuweisen, daß dieser Anspruch oft faktisch leerläuft, denn er wird beantwortet mit der Vorlage der Steuerbescheide. Diese benennen aber oft gerade nicht die zugrundeliegenden Tatsachen, sondern geben nur die Subsumtion oder auch nur die Meinung der Finanzbehörde, vielleicht mit Ausführungen zur Schätzung wieder.

Ein Akteneinsichtsrecht besteht erst im finanzgerichtlichen Verfahren, indem mit § 78 Abs. 1 FGO dem Steuerpflichtigen das Recht gewährt wird, „die Gerichtsakte und die dem Gericht vorgelegten Akten“ einzusehen, wobei die dem Gericht „vorgelegten“ Akten in der Regel die für den Streitfall erheblichen Steuerakten des Finanzamtes sind. In diesem Aufsatz soll nicht das Problem aufgegriffen werden, was zu einer Akte gehört.<sup>2</sup> Auch die Problematik der Differenzierung zwischen der „vorgelegten Akte“ und der „vorzulegenden Akte“ ist zunächst zurückzustellen. Beide Gesichtspunkte sind es aber, die zu diesen Überlegungen des Aufsatzes führen.

Schon für das gerichtliche Verfahren zur Aussetzung der Vollziehung wird vertreten, daß kein Akteneinsichtsrecht besteht; dieses führt jedoch nicht zu einer Erschwerung der Rechtsverfolgung, wenn zeitgleich das Hauptsachverfahren eingelegt und dort die Akteneinsicht durchgeführt wird. Für denjenigen, der seine Rechte mangels finanzieller Mittel zunächst im PKH-Verfahren für die Hauptsache verfolgen muß, kommt eine Akteneinsicht erst nach bejahendem, also erfolgsversprechendem Verfahren in Betracht; das kann zu spät sein.

Nur noch als ergänzender Hinweis ist die IZA-Entscheidung des BVerfG<sup>3</sup> zu erwähnen, in der ein datenschutzrechtlicher Auskunftsanspruch des Steuerpflichtigen im Steuerverfahren festgestellt wurde und dem Gesetzgeber auferlegt wurde, ein Informationsrecht zu schaffen, welches ausdrücklich nicht als ermessensgesteuerter Auskunftsanspruch ausgestaltet sein durfte. Diesem Auftrag ist der Gesetzgeber zehn Jahre lang nicht nachgekommen.<sup>4</sup> Ob diesem Auftrag mit der Schaffung der nachfolgenden Regelung entsprochen wurde, ist abzuwarten.

Mit dem Gesetz zur Änderung des Bundesversorgungsgesetzes und anderer Vorschriften vom 17.07.2017<sup>5</sup> wurde der AO mit den §§ 32a ff. AO ergänzend zu den einschlä-

1 Eine Täuschung des Finanzbeamten ist nicht notwendig; bis zu dem Beschluß des BGH vom 14.12.2010, Az.: 1 StR 275/10, war nach völliger Übereinstimmung in Rechtsprechung und Literatur klar, daß die Kenntnis des Finanzamtes auch bei unrichtigen Angaben des Täters nach § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO tatbestandsausschließend wirkt, wenn dem zuständigen Erklärungsempfänger, also dem Finanzamt, konkrete Informationen und Beweismittel vorliegen, die eine zutreffende Veranlagungsentscheidung ermöglichen (BGH wistra 2000, 63, 64; Hellmann in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO § 370 Rz. 95; Münch-Komm-StGB/Schmitz-Wulf 2010, § 370 AO Rz. 238 ff., jeweils mit weiteren Nachweisen). Kritisch zu dieser neuen Wertung: Wulf, in NSTZ 2011, 409; Ransiek, wistra 2011, 189–190; Wegner, NJW 2012, 1299. Ein Straftatbestand ist auf alle Fälle aber ausgeschlossen, wenn das Finanzamt richtig informiert ist.

2 Warg, Der Begriff der Akte und ihre Vorlage im Strafverfahren, NJW 2015, S. 3195 ff; OLG Rostock vom 07.07.2015, 20 Vas 2/15.

3 BVerfG vom 10.03.2008, 1 BvR 2388/03, BVerfGE 120, 351, 359 ff.

4 Nur der Auskunftserlaß war die Folge: 17.12.2008 IV A 3 – S 0030/08/10001, BStBl. I 2009, S. 6.

5 BGBl. I S. 2541, mit Wirkung ab dem 25.05.2018.

gigen Vorschriften der europäischen Datenschutzgrundverordnung (DSGVO)<sup>6</sup> ein neuer Sechster Abschnitt hinzugefügt, der für das Besteuerungsverfahren die sich daraus ergebenden neuen europäischen Informationspflichten und Auskunftsrechte und Ergänzungen vornimmt. In dem gleichzeitig eingefügten § 2a AO wurden Vorrangregelungen für bestimmte Gesetzesanwendungen eingeführt.

Vorrangig vor jedem nationalen Gesetz ist immer gem. Art. 288 UA 2 AEUV die DSGVO, dieses wiederholt § 2a Abs. 3 AO. Auf den ohnehin weiterhin bestehenden Schutz der Daten gemäß Art. 16 AEUV und Art. 8 Abs.1 der Charta der Grundrechte kann ergänzend hingewiesen werden.

§ 2a Abs. 1 S. 2 AO läßt die Vorschriften des Bundesdatenschutzgesetzes und anderer Gesetze nur gelten, soweit das in der AO oder den Steuergesetzen selbst bestimmt ist.

§ 2a Abs. 4 AO ordnet für die Verarbeitung personenbezogener Daten zum Zweck der Verhütung, Ermittlung, Aufdeckung, Verfolgung oder Ahndung von Steuerstraftaten oder Steuerordnungswidrigkeiten die Anwendung der Vorschriften des Ersten (§§ 1 bis 21 BDSG) und des Dritten Teils (§§ 45 bis 84 BDSG) des Bundesdatenschutzgesetzes, soweit gesetzlich nichts anderes bestimmt ist, an. - Der sachliche Anwendungsbereich des Art. 2 Abs. 2 Buchst. d) DSGVO lasse deren Anwendung entfallen, soweit die Verarbeitung personenbezogener Daten „durch die zuständigen Behörden zum Zwecke der Verhütung, Ermittlung, Aufdeckung oder Verfolgung von Straftaten oder der Strafvollstreckung, einschließlich des Schutzes vor und der Abwehr von Gefahren für die öffentliche Sicherheit“ stattfindet. Dieses begründe sich durch die Anwendung der RICHTLINIE (EU) 2016/680 DES EUROPÄISCHEN PARLAMENTS UND DES RATES vom 27.04.2016 zum Schutz natürlicher Personen bei der Verarbeitung personenbezogener Daten durch die zuständigen Behörden zum Zwecke der Verhütung, Ermittlung, Aufdeckung oder Verfolgung von Straftaten oder der Strafvollstreckung sowie zum freien Datenverkehr und zur Aufhebung des Rahmenbeschlusses 2008/977/JI des Rates.<sup>7</sup>

Die Steuerfahndungsämter sind sowohl mit steuerstrafrechtlichen als auch mit steuerrechtlichen Aufgaben gemäß § 208 AO betraut. Diskutiert wird in diesem Zusammenhang, inwieweit diese staatliche Tätigkeit sowohl repressive als auch präventive Elemente enthält. Diskutiert wird weiterhin, ob die Terminologie der Ordnungswidrigkeit dem unionsrechtlich eigenständigen Begriff der Straftat zuzuordnen ist.<sup>8</sup> Soweit dieses nicht der Fall sein sollte, gilt die DSGVO im Umkehrschluß bei Steuerordnungswidrigkeiten und deren Verhütung, Ermittlung, Aufdeckung oder Verfolgung dann wohl, soweit nicht über § 384a AO eine Rückverweisung gegeben ist.

Die Diskussion um die richtige Anwendung hinsichtlich dieser Zuweisungen aus § 2a AO ist sicherlich umstritten und noch nicht abgeschlossen. Ein klares Konzept der tatsächlichen Trennung zwischen den bloßen Steuerdaten (Abs. 3) und den Daten zum Zweck des Steuerstrafrechts (Abs. 4) ist nicht erkennbar. Der nationale Gesetzgeber hat

sich diesbezüglich in den §§ 32a ff AO selbst nicht positioniert. So finden sich in § 32a Abs. 2 AO als ein Beispiel Regelungen („verschleiern, verwischen“), die sich mit der Frage der Verhütung, Ermittlung und Aufdeckung richtigerweise in der Zielrichtung steuerlich bedeutsamer Sachverhalte befassen. Eine Aufdeckung ist jedoch gleichzusetzen mit der Kenntnis der Finanzbehörde über steuerlich erhebliche Tatsachen, also dem Strafrechtstatbestand. Wenn also die Finanzbehörde janusköpfig für den Steuertatbestand und für den Straftatbestand ermittelt und die nationale Umsetzungsvorschrift zu der DSGVO über die wörtliche Anwendung beides beinhaltet, so wird sich der Steuerpflichtige nicht damit abweisen lassen müssen, daß seine steuerlichen Rechte aus der DSGVO wegen § 2a Abs. 4 AO nicht einschlägig seien.

Im Übrigen macht der Steuerpflichtige von seinem Recht auf Auskunft nach der DSGVO nicht Gebrauch, um es (nur oder auch) im Strafverfahren zu verwerten, sondern in erster Linie, um einem Steuerbescheid oder einem Haftungsbescheid die bereits vorliegende Information der Finanzverwaltung entgegenzusetzen. Daß dieses Recht deshalb nicht bestehen sollte, weil auch ein Steuerstrafverfahren besteht oder droht, ist nicht begründbar.

Nicht in diesen Zusammenhang gehört der besondere Schutz der strafrechtlichen Daten gemäß Art. 10 DSGVO, denn dieser befaßt sich nur mit den Daten nach erfolgter Verurteilung.

Die nachfolgenden Ausführungen befassen sich daher mit der Frage, ob die §§ 32a ff. AO den Vorgaben der DSGVO entsprechen.

## II. Datenschutzgrundverordnung

### 1. Geltung der DSGVO im Anwendungsbereich nationaler Steuern

Gemäß Art. 2n Abs. 2 Buchst. a) DSGVO findet die Verordnung keine Anwendung auf die Verarbeitung personenbezogener Daten im Rahmen von Tätigkeiten, die nicht in den Anwendungsbereich des Unionsrechts fallen, m.a.W. gilt die DSGVO nur im Anwendungsbereich des Unionsrechts. Bezogen auf den Bereich „Steuern“ ist der Anwendungsbereich der DSGVO ihrem Wortlaut nach auf den Bereich der harmonisierten Steuern (hier insb. der Umsatzsteuern) begrenzt. Nicht harmonisierte Steuern wie z.B. Einkommen-, Körperschaft- oder Erbschaftsteuern fallen also (jedenfalls dem Verordnungswortlaut nach) nicht unter die DSGVO.

Allerdings soll nach den Gesetzesmaterialien zur Ein-

6 Verordnung (EU) 2016/679 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 27.04.2016 zum Schutz natürlicher Personen bei der Verarbeitung personenbezogener Daten, zum freien Datenverkehr und zur Aufhebung der Richtlinie 95/46/EG (Datenschutz-Grundverordnung), ABIEU vom 04.05.2016 Nr. L 119/1.

7 Amtsblatt der Europäischen Union vom 04.05.2016, L 119/89.

8 *Drüen* in Tipke/Kruse, AO, FGO, § 2a AO, RZ 27 m.w.N.

führung der §§ 29 ff. AO<sup>9</sup> die DSGVO auch für nicht harmonisierte Steuern gelten.<sup>10</sup> Auch das BMF hat im Einführungsschreiben zur DSGVO<sup>11</sup> ausgeführt, daß zugunsten der Betroffenen die DSGVO entgegen der Gesetzeslage für sämtliche Steuerarten anwendbar sei, und zwar insbesondere in Verfahren zur „Ermittlung der Steuerpflichtigen und der steuerrelevanten Sachverhalte (ggf. auch im Rahmen einer Außenprüfung, Lohnsteuer-Außenprüfung, Umsatzsteuer-Sonderprüfung, Lohnsteuer-Nachschau, Umsatzsteuer-Nachschau oder Kassen-Nachschau), die Festsetzung und Erhebung von Steuern, Steuervergütungen und steuerlichen Nebenleistungen einschließlich der Vollstreckung dieser Ansprüche, die Inanspruchnahme von Haftungsschuldnern, sowie das außergerichtliche Rechtsbehelfsverfahren.“<sup>12</sup>

## 2. Informationspflichten und Auskunftsrechte nach der DSGVO

Die DSGVO regelt folgende Informationspflichten der (Finanz-) Behörden:

Art. 13 DSGVO normiert die Informationspflichten der Behörde bei Erhebung personenbezogener Daten bei der betroffenen Person selbst. Die datenerhebende Behörde hat in diesen Fällen die in Art. 13 Abs. 1 Buchst. a) bis f) DSGVO sowie in Art. 13 Abs. 2 Buchst. a) bis f) DSGVO konkret bezeichneten Informationen zu erteilen.

Dieselben Informationspflichten treffen die Behörde gegenüber den betroffenen Personen in dem Fall, daß die Daten bei einem Dritten erhoben werden, dies regelt Art. 14 Abs. 1 und 2 DSGVO. Art. 15 DSGVO gibt nun das subjektive Recht der betroffenen Person darüber vor, ob die betreffenden personenbezogenen Daten verarbeitet werden; bejahendenfalls hat die betroffene Person Anspruch auf Auskunft über die in Abs. 1 Buchst. a) bis h) genannten Informationen, u. a. über:

- die Verarbeitungszwecke (Buchst. a);
- die Kategorien personenbezogener Daten, die verarbeitet werden (Buchst. b);
- die Empfänger oder Kategorien von Empfängern, gegenüber denen die personenbezogenen Daten offengelegt worden sind oder noch offengelegt werden, insbesondere bei Empfängern in Drittländern oder bei internationalen Organisationen (Buchst. c);
- falls möglich die geplante Dauer, für die die personenbezogenen Daten gespeichert werden oder, falls dies nicht möglich ist, die Kriterien für die Festlegung dieser Dauer (Buchst. d);
- wenn die personenbezogenen Daten nicht bei der betroffenen Person erhoben werden, alle verfügbaren Informationen über die Herkunft der Daten (Buchst. g).

Als Rechtsfolge stellt gemäß Art. 15 Abs. 3 Satz 1 DSGVO der Verantwortliche eine Kopie der personenbezogenen Daten, die Gegenstand der Verarbeitung sind, zur Verfügung.

Ein unmittelbares Recht auf Akteneinsicht läßt sich nach diesseitiger Meinung daraus nicht ableiten. Eine vollständig gewährte Akteneinsicht wird dem Anspruchsbegehren aber schon sehr weit nachkommen. Denn die Finanzverwaltung bestimmt die Form der Information nach § 32d Abs. 1 AO nach pflichtgemäßem Ermessen, die Auskunft wird daher auch in der Form als erteilt angesehen werden müssen, wenn vollständige Akteneinsicht erteilt ist.

## 3. Beschränkungen der Informationspflichten und der Auskunftsrechte nach der DSGVO

### a) Beschränkungen nach der DSGVO

Die DSGVO sieht bereits selbst Beschränkungen vor. Die Informationspflichten nach Art. 13 DSGVO bestehen nicht, soweit die betroffene Person bereits über diese Informationen verfügt, Art. 13 Abs. 4 DSGVO.

Die Informationspflichten nach Art. 14 DSGVO bestehen u. a. dann nicht, soweit die betroffene Person bereits über diese Informationen verfügt, oder soweit die Erteilung dieser Informationen sich als unmöglich erweist oder einen unverhältnismäßigen Aufwand erfordern würde. Dies gilt insbesondere, soweit die Informationspflicht voraussichtlich die Verwirklichung der Ziele dieser Verarbeitung unmöglich macht oder ernsthaft beeinträchtigt, Art. 14 Abs. 5 DSGVO.

Der Streit im Steuerstrafrechtsfall (als Garant im Unterlassungsfall) oder im steuerlichen Haftungsfall (als angeblich faktischer Geschäftsführer) für ein Fehlverhalten anderer (des realen Geschäftsführers) ist oft, ob die Finanzbehörde Kenntnis über die steuerlich erheblichen Tatsachen hatte oder nicht hatte. Es geht also nicht um die Information, die beim Steuerpflichtigen vorliegt, sondern um die Frage, ob die Information bei der Behörde vorlag oder eben nicht vorlag. Denn es liegt kein Steuerstraftatbestand vor, wenn die Information über die steuererheblichen Tatsachen in der Steuerakte vorhanden war. Für diese Frage der Kenntnis der Finanzverwaltung ist eine Verweigerung der Information mit der Begründung, der Steuerpflichtige habe etwas gewußt oder nicht gewußt irrelevant, es geht darum ob die Kenntnis bei der Finanzbehörde vorhanden war.

Eine Ablehnung der Information wegen Unmöglichkeit ist der Finanzbehörde nicht möglich, und zwar aus einem

<sup>9</sup> Vgl. BT-Drs. 18/12611, S. 77f.

<sup>10</sup> Was jedoch nicht unumstritten ist, da der Gesetzgeber mit § 2a Abs. 5 AO lediglich den persönlichen Anwendungsbereich der DSGVO erweitert hat, nicht jedoch den sachlichen Anwendungsbereich. Fraglich ist, ob die Erweiterung des sachlichen Anwendungsbereiches der DSGVO durch § 1 Abs. 8 BDSG auch für den Regelungsbereich der AO gilt, da der erforderliche Anwendungsbefehl für diese Norm fehlt, vgl. § 2a Abs. 1 Satz 2 AO.

<sup>11</sup> BMF-Schreiben vom 12.01.2018, IV A 3 – S 0030/16/10004-07, BStBl I 2018, 185.

<sup>12</sup> Vgl. Rz. 3 des BMF-Schreibens vom 12.01.2018, BStBl I 2018, 185.

praktischen Aspekt – hat sie keine Information über einen steuerlichen Tatbestand, gibt es auch keinen streitigen Bescheid oder gar ein Strafverfahren.

Eine Ablehnung wegen eines unverhältnismäßigen Aufwands kommt ebenfalls nicht in Betracht, denn eine ordnungsgemäß geführte Akte vorzulegen, erfordert lediglich eine Verfügung, daß diese vorzulegen ist. Der Arbeitsaufwand, aus der ordnungsgemäß geführten Akte die nach der DSGVO zu gebenden Informationen zu extrahieren, ist niemals unverhältnismäßig, sondern der Aufgabe immanent.<sup>13</sup> Viel Aufwand – der aber nie unverhältnismäßig sein kann – entsteht nur bei Akten, die nicht ordnungsgemäß geführt sind. Dieser Aufwand ist allerdings nicht dem „Informieren“ zuzuordnen, sondern dem vorhergehenden Aufräumen<sup>14</sup> bei dem Finanzamt.

Der Anspruch nach Art. 15 Abs. 3 DSGVO auf Erteilung einer Kopie der personenbezogenen Daten, die Gegenstand der Verarbeitung sind, ist dahingehend eingeschränkt, daß er die Rechte und Freiheiten anderer Personen nicht beeinträchtigen darf, Art. 15 Abs. 4 DSGVO. Die Verweigerung der Information über die Steuerunterlagen kann aus diesem Grunde nicht eintreten, denn der Auskunft begehrende Bürger will gerade Informationen aus seiner, also einer ihn betreffenden Steuerakte. In dieser können eben keine fremden Inhalte abgeheftet sein.

Beschränkungen aus der DSGVO kommen demnach nicht als Verweigerung in Betracht.

#### b) Beschränkungskompetenzen aus der DSGVO durch nationale Gesetze

Gemäß Art. 23 DSGVO sind nationale Einschränkungen der Informations- und Auskunftsrechte nach der DSGVO (u. a. nach den Art. 13 bis 15 DSGVO) zulässig, wobei diese Einschränkungen

- den Wesensgehalt der Grundrechte und Grundfreiheiten achten müssen,
  - in einer demokratischen Gesellschaft eine notwendige und verhältnismäßige Maßnahme darstellen
- und aus in der nachfolgenden Aufzählung des Gesetzes benannten Zwecken dienen. Für das steuerliche (und das strafrechtliche Verfahren) nach der AO haben hierbei insbesondere folgende Zwecke Bedeutung:
- b) die Verhütung, Ermittlung, Aufdeckung oder Verfolgung von Straftaten ...
  - e) den Schutz sonstiger wichtiger Ziele des allgemeinen öffentlichen Interesses der Union oder eines Mitgliedstaats, insbesondere eines wichtigen wirtschaftlichen oder finanziellen Interesses der Union oder eines Mitgliedstaats, etwa im ... Haushalts- und Steuerbereich.

Erkennbar ist, daß Art. 23 Abs. 1 Buchst. d) DSGVO die Möglichkeit bietet, daß nationale Vorschriften die Rechte der DSGVO einschränken können, wenn die Zwecke der Verhütung, Ermittlung, Aufdeckung oder Verfolgung von Straftaten oder die Strafvollstreckung, einschließlich des Schutzes vor und der Abwehr von Gefahren für die öffentliche

Sicherheit im Raum stehen. Gerade diesbezüglich findet jedoch die DSGVO keine Anwendung, denn dieser sachliche Anwendungsbereich fällt gemäß Art. 2 Abs. 2 Buchst. d) DSGVO aus dem Anwendungsbereich der DSGVO heraus. Schon damit ist begründbar, daß nationale Gesetze, die sich auf diesen Teil der Ermächtigungsgrundlage für eine Einschränkung der Rechte der Bürger aus der DSGVO berufen, nicht erkannt haben, daß die DSGVO dafür schon sachlich gar keine Anwendung findet.

Ergänzend ist festzuhalten, daß der europäische Gesetzgeber ohnehin nicht das Recht hat, in der nationalen Strafrechtspflege tätig zu werden, denn diese (steuerstrafrechtliche) Gesetzgebungskompetenz haben die Einzelstaaten dem europäischen Normgeber nicht übertragen.

Natürlich bleibt der oben zitierte Rahmen der Gebote bei der Formulierung der nationalen Einschränkungen aus Art. 23 DSGVO bestehen; er findet eben Anwendung auf die steuerliche Seite und hat keine Möglichkeit der Einschränkung im Strafrecht.<sup>15</sup>

#### 4. Nationale Umsetzung der Beschränkungsmöglichkeiten der DSGVO durch §§ 32a ff. AO

In Deutschland wurde von der Beschränkungsmöglichkeit des Art. 23 DSGVO für den Bereich der Steuern durch die Einfügung der §§ 32a ff. AO Gebrauch gemacht.<sup>16</sup>

§ 32a AO betrifft die Informationspflicht der Finanzbehörde gemäß Art. 13 Abs. 3 DSGVO bei Erhebung personenbezogener Daten bei betroffenen Personen bei diesen selbst; § 32b AO betrifft die Informationspflicht der Finanzbehörde gemäß Art. 14 Abs. 1, 2 und 4 DSGVO, wenn personenbezogene Daten nicht bei der betroffenen Person erhoben wurden, und § 32c AO betrifft das Auskunftsrecht der betroffenen Person gemäß Art. 15 DSGVO. Die §§ 32a bis 32c AO enthalten dabei jeweils Einschränkungen der jeweiligen Regelungen nach Art. 13, 14 und 15 DSGVO.

Gemäß §§ 32a Abs. 1 Nr. 1, 32b Abs. 1 Nr. 1 AO sind die Informationspflichten der Finanzbehörden und gemäß 32c Abs. 1 Nr. 1 AO ist das Auskunftsrecht nach den einschlägigen Normen der DSGVO dann nicht gegeben, wenn die ordnungsgemäße Erfüllung der in der Zuständigkeit der Finanzbehörden liegenden Aufgaben im Sinne des Art. 23 Abs. 1 Buchst. d) bis h) DSGVO gefährdet würde und die Interessen der Finanzbehörden an der Nichterteilung der In-

13 Seer in Tipke/Kruse § 91 AO, Rz 32 mit weiteren Hinweisen.

14 Aktenplan der Finanzverwaltung: [https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Ministerium/Geschaeftsbereich/Dienstleistungen\\_fuer\\_die\\_Verwaltung/digitaler-aktenplan-finanzverwaltung-2017-anl.pdf?\\_\\_blob=publicationFile&v=4](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Ministerium/Geschaeftsbereich/Dienstleistungen_fuer_die_Verwaltung/digitaler-aktenplan-finanzverwaltung-2017-anl.pdf?__blob=publicationFile&v=4)

15 Deshalb ist § 147 StPO unangetastet.

16 Eingefügt durch Gesetz zur Änderung des Bundesversorgungsgesetzes und anderer Vorschriften vom 17.07.2017, BGBl I S. 2541, mit Wirkung ab dem 25.05.2018.

formation die Interessen der betroffenen Person überwiegen.<sup>17</sup>

### § 32a Abs. 1 Nr. 1 AO

Die in §§ 32a Abs. 1 Nr. 1 (und 32b Abs. 1 Nr. 1, 32c Abs. 1 Nr. 1) AO benannten „Ergänzungen“<sup>18</sup> der Erlaubnis der Nichterteilung von Informationen ergeben sich jedoch gerade nicht aus der Ermächtigungsnorm des Art. 23 DSGVO.

Nicht überzeugen kann insbesondere das vom nationalen Gesetzgeber eingeführte unbestimmte Erlaubnistatbestandsmerkmal der „ordnungsgemäßen Erfüllung“ vorhandener (anderer) Aufgaben. Der gesetzliche Vorbehalt der ordnungsgemäßen Erfüllung der (anderen) Aufgaben ist eine abstrakte Einschränkung, die gerade nicht von der erlaubten Einschränkung gedeckt wird. Man wird vielmehr erkennen müssen, daß die Durchführung der Pflichten aus der DSGVO eben auch eine weitere gesetzliche (durch Verordnung) Aufgabe der Finanzverwaltung ist und einfach neben die bisher vorhandenen Aufgaben tritt. Ein Vorrang gerade der Aufgaben aus einfachgesetzlicher Grundlage vor den Aufgaben aus der DSGVO ist eben nicht mit einem Bundesgesetz zu begründen. Daher ist schon der behauptete Vorrang der ordnungsmäßigen Erfüllung der anderen Aufgaben ein Verstoß gegen die DSGVO und nicht von der Ermächtigungsgrundlage des Art. 23 DSGVO gedeckt. Würde man dieser Gesetzesformulierung tatsächlich Relevanz unterstellen, so wäre dieses eine Generalklausel zu Auskunftsverweigerung.<sup>19</sup>

Unklar ist weiter, ob und nach welchen Kriterien das Interesse der Finanzbehörde an der Nichterteilung der Information die Interessen der betroffenen Person überwiegen kann.<sup>20</sup> Diese Einschränkung allgemeiner Art ist so nicht aus der Ermächtigungsgrundlage des Art. 23 DSGVO herauszulesen. Man wird vielmehr davon ausgehen müssen, daß wenn keine erlaubte Verweigerung der Nichterteilung der Informationen vorliegt, dieses nationale Tatbestandsmerkmal bedeutungslos ist. Dann überwiegt eben die Verordnung mit dem Auskunftsanspruch; eine Einschränkung einer Verordnung nach Kriterien, die nicht einmal im nationalen Gesetz genannt werden, scheitert an der Unbestimmbarkeit und weiter daran, daß nationale Normen die Verordnung nur im Rahmen der Ermächtigungsgrundlage beschneiden dürfen.

Liegt die Möglichkeit vor, daß die Information aufgrund einer nationalen Norm, die sich an die Ermächtigungsgrundlage hält, nicht erteilt werden muß, so wird faktisch keine Interessenabwägung vorgenommen – ansonsten muß die Information erteilt werden.

### § 32a Abs. 1 Nr. 2 AO

§ 32a Abs. 1 Nr. 2 AO steht insoweit mit der Ermächtigungsgrundlage des Art. 23 Abs. 1 Buchst. c) DSGVO in Übereinstimmung, als daß die öffentliche Sicherheit herangezogen wurde. Die weiter im nationalen Gesetz benannten Schutzgüter sind ohne die Ermächtigungsgrundlage<sup>21</sup> der Ver-

ordnung selbst geschaffen und beschneiden den Auskunft ersuchenden Bürger in seinen Rechten aus der DSGVO. Schutzgut der öffentlichen Sicherheit ist die Unverletzlichkeit der objektiven Rechtsordnung, die Unverletzlichkeit der subjektiven Rechte des einzelnen und der Bestand des Staates und sonstiger Träger der Hoheitsgewalt.<sup>22</sup> Man wird daher eher formulieren können, daß die Durchführung der Auskunft nach der DSGVO der einzige Weg ist, die öffentliche Sicherheit beizubehalten; nicht jedoch die Beachtung der weiteren Elemente der nationalen Vorschrift, denn genau diese beschneiden die subjektiven Rechte des Bürgers, welche Ausfluß der öffentlichen Sicherheit sind.

### § 32a Abs. 1 Nr. 3 AO

§ 32a Abs. 1 Nr. 3 AO wurde mit einer Gesetzesbegründung geschaffen, die behauptet, diese Auskunftsverweigerungsnorm sei geschaffen worden „damit er (der Rechtsträger der Finanzbehörde) seinem Auftrag aus § 85 AO, die Steuern nach Maßgabe der Gesetze gleichmäßig zu erheben und unberechtigte Steuervergütungen zu verhindern, gerecht werden kann“.<sup>23</sup> Ermächtigungsgrundlage soll die im Gesetz zitierte Norm des Art. 23 Abs. 1 Buchst. j) DSGVO sein. Diesem Gedanken muß widersprochen werden: Auch ohne diese Norm konnte die Finanzverwaltung ihrem Auftrag aus § 85 AO bis zum 01.05.2018 nachkommen.

Die Durchsetzung von zivilrechtlichen Ansprüchen gehört nicht zu den gesetzlichen Aufgaben der Finanzverwaltung; wäre es bisher so, so änderte die Norm nichts daran. Warum allerdings der Träger der Finanzbehörde bei der Abwehr gegen ihn gerichteter Amtshaftungsansprüche, Schadensersatzansprüche und Insolvenzanfechtungsansprüche ein außerordentliches Schweigerecht haben soll, leuchtet nicht ein. Wenn der Träger der Finanzbehörde vorher ein Verhalten vorgenommen hat, welches zu zivilrechtlichen Ansprüchen gegen ihn führt, so ist es die vornehmste Aufgabe der Behörde, für rechtsstaatliches Eintreten der Behörde zu sorgen und diese Ansprüche zu befriedigen. Die Wahrheitspflicht des § 139 ZPO gilt doch sowieso. Warum sollte dem Träger der Finanzbehörde ein Sonderrecht auf Unterdrücken oder Vertuschen von Sachverhalten eingeräumt werden?

17 *Drüen* in Tipke Kruse § 32a AO, RZ 8 berichtet von substantieller Kritik an der unional deutsch gemischten Ausgestaltung des Datenschutzes.

18 Der Text des § 32a Abs. 1 AO lautet: Die Pflicht ... besteht ... *ergänzend* ... nicht.

19 Keine Bereichsausnahme durch den Unionsgesetzgeber erlaubt, vgl.: *Krumm* DB 2017, 2182; 2185.

20 Eine Gesetzesbegründung ist nicht vorhanden, BT-Drs. 18/12611 S. 85 letzte Zeile; nur das Gesetz wird wiederholt.

21 Und ohne eine Gesetzesbegründung geschaffen, BT-Drs. 18/12611 S. 86, die ersten fünf Zeilen wiederholen nur das Gesetz.

22 Vgl. *Drüen* in Tipke/Kruse, AO, § 32a RZ 29 mit weiteren Nachweisen.

23 BT-Drs.. 18/12611 S. 86, die zweiten fünf Zeilen.

**§ 32a Abs. 2 AO**

Die ordnungsgemäße Erfüllung der in der Zuständigkeit der Finanzbehörden liegenden Aufgaben ist gemäß §§ 32a Abs. 2 Nr. 1 (32b Abs. 1 S. 2 und 32c Abs. 1 Nr. 1) AO insbesondere dann gefährdet, wenn sie den Betroffenen oder Dritte in die Lage versetzt/versetzen würde,

- a) steuerlich bedeutsame Sachverhalte zu verschleiern,
- b) steuerlich bedeutsame Spuren zu verwischen oder
- c) Art und Umfang der Erfüllung steuerlicher Mitwirkungspflichten auf den Kenntnisstand der Finanzbehörden einzustellen

und damit die Aufdeckung steuerlich bedeutsamer Sachverhalte wesentlich erschwert würde.

Diese gesetzliche Konkretisierung durch diese Regelbeispiele des § 32a Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a) und b) AO ist rätselhaft. Wie durch Erteilung einer Auskunft ein Betroffener oder gar ein Dritter in der Lage sein sollte, steuerliche Sachverhalte zu verschleiern oder Spuren zu verwischen, ist schon nach den Denkgesetzen der Logik nur sehr schwer vorstellbar. Die Informationen bleiben doch bei der Finanzverwaltung erhalten; der der Finanzverwaltung bekannte Sachverhalt ändert sich nicht dadurch, daß der Steuerpflichtige von seinen Besteuerungsgrundlagen Kenntnis nimmt.

Warum und wie die Arbeit der Finanzbehörde gefährdet sein könnte, soweit es um die Mitwirkung (§ 32a Abs. 2 Nr. 1 Buchst. c) AO) des Steuerpflichtigen geht, ist nicht erkennbar. § 88 AO bestimmt den Amtsermittlungsgrundsatz und § 90 AO weist auf die Mitwirkungsverpflichtung hin; diese richtet sich nach dem Einzelfall. Daß die Mitwirkung des Steuerpflichtigen von nun an bei verschiedenen Kenntnisständen der Finanzverwaltung unterschiedlich sein soll, ist weder der DSGVO noch der AO allgemein zu entnehmen. Es ist auch der Gesetzesbegründung zu den §§ 32 ff. AO nicht entnehmbar, daß neue Regelungen (gesetzliche Einschränkungen) zur Mitwirkung eingeführt werden sollen. Dann ist natürlich auch die Aufgabe der Finanzverwaltung nicht gefährdet. Zum anderen erfüllt nur die erteilte Auskunft den Zweck der Richtlinie. Auch bei Finanzbehörden gelangt durchaus mal eine falsche Information in die Akte. Deshalb hat der Bürger ein Recht auf Berichtigung; Art. 16 DSGVO. Der Abgleich der Information ist der Zweck der DSGVO. Es ist somit Sinn und Zweck der EU-Verordnung 2016/679, sich auf den Kenntnisstand der Behörde einzurichten. Ein Verhalten, das dem Zweck der EU-Verordnung 2016/679 dient, kann daher nicht Grund sein, die begehrte Auskunft zu verweigern.

Wie überhaupt mit der nach Art. 15 DSGVO beantragten und erteilten Auskunft die Aufdeckung steuerlich bedeutsamer Sachverhalte wesentlich erschwert werden könnte, ist nicht vorstellbar. Letztlich kommt es darauf nicht an. Art. 23 DSGVO gibt kein Recht, wegen der Aufklärung nationaler Steuersachverhalte die Auskunft mit einer nationalen Ausnahmenvorschrift zu versehen. Art. 23 Abs. 1 Buchst. d) DSGVO hat lediglich die Verhütung, Er-

mittlung, Aufdeckung oder Verfolgung von Straftaten als Ausnahmetatbestand zur Verweigerung der Information genannt, nicht aber von Steuersachverhalten. Hier sei daran erinnert, daß die Strafverfolgung wegen der sachlichen Ausnahme des Art. 2 Abs. 2 Buchst. d) DSGVO davon nicht tangiert ist.

Ergänzend darf Kritik geübt werden an der uferlosen Adressierung des Normwortlautes des § 32a Abs. 2 Nr. 1 AO. „Wenn die erteilte Information den Betroffenen oder Dritte in die Lage versetzen könnte“ ist ein Abstellen auf ein Verhalten, welches im Zweifel nichts mit dem Antragsteller zu tun hat und noch nicht einmal einen Anfangsverdacht einer wie auch immer gearteten Handlung in sich tragen muß. Die Finanzverwaltung wird damit in die Lage versetzt zu behaupten, ein Dritter könnte mit der Information etwas anfangen, welches im Weiteren dort beschrieben wird. Dieser Dritte muß keinen Bezug zum Antragsteller haben und niemand muß einen Verdacht zu einer Handlung zu einem der dort beschriebenen Zwecke haben. Damit könnte Dritter im Sinn der Vorschrift sogar der Leiter des Finanzamtes selbst sein. Es liegt auf der Hand, daß eine solche uferlose Formulierung „ein Dritter könnte“ diese gesetzliche Regelung nicht zu einer tauglichen Rechtsgrundlage einer Informationsverweigerung gemäß Art. 23 Abs. 2 DSGVO macht. Rechteaübung knüpft nicht daran an, daß eine dritte Person etwas „könnte“ oder „nicht könnte“. Es gibt kein Recht, welches nur durch besonders qualifizierte (nämlich unverdächtige) Bürger wahrgenommen werden darf. Erst recht unterliegt die Rechteaübung nicht der (falsch) antizipierten Entscheidung eines Beamten der Finanzverwaltung. Auch dieses stellt sich in der Praxis dann als Bereichsausnahme für die Finanzverwaltung dar, denn der Auskunftsverpflichtung stets auszuweichen, ist nach der Verordnung nicht erlaubt.

Das Einführungsschreiben zur DSGVO des BMF nennt folgende Beispiele für die Gefährdung der ordnungsgemäßen Erfüllung der Aufgaben der Finanzbehörden, die gemäß § 32a Abs. 2 Nr. 1 AO zum Entfallen der Informationspflicht führen sollen:<sup>24</sup>

- Mitteilungen an die Steuerfahndung,
- Mitteilungen an die für Steuerstrafverfahren und Steuerordnungswidrigkeitenverfahren zuständigen Stellen,
- Kontrollmitteilungen,
- Verwendung von Informationen (Bankverbindung, Vermögen usw.) für die Vollstreckung anderer Steuern derselben betroffenen Person.

Eine Kompetenzerweiterung zugunsten der Finanzbehörde zur Verweigerung der Information erfolgt nicht über BMF-Schreiben. Soweit die Finanzbehörde lediglich für die Festsetzung von Steuer zuständig ist, ergeben sich also auch

<sup>24</sup> Rz. 50 und 68 des BMF-Schreibens vom 12.01.2018, BStBl I 2018, 185.

nach dem BMF-Schreiben keine weiteren Rechte. Deutlich wird jedoch die Janusköpfigkeit der Steuerverwaltung. Schon bei Maßnahmen im Vorfeld eines strafrechtlichen Anfangsverdachts, denn darum handelt es sich bei den Beispielen, also faktisch noch bei Tätigkeiten der Steuerfestsetzung, soll eine Ausnahme gelten. Das steht so nicht einmal im Gesetz und ist keinesfalls von dem Art. 23 DSGVO gedeckt.

Allerdings wird durch dieses BMF-Schreiben deutlich, daß die Finanzbehörde selbst Probleme hat, der klaren Vorgabe der DSGVO ein geeignetes Konzept zuzuordnen. Trotz der sachlichen Anwendungsausnahme des Strafrechtes (Art. 2 Abs. 2 Buchst. d) DSGVO) soll im Steuerungsverfahren aufgrund der nationalen Regelung die Auskunft wegen eines unspezifizierten, einem Anfangsverdacht vorgelagerten Vermutens eine Auskunft gemäß Art. 23 Abs. 1 Buchst. d) DSGVO i.V.m. § 32a Abs.1 Nr. 1 AO unterbleiben. Und dieses vermeintliche Verweigerungsrecht wird darüber hinaus über das BMF-Schreiben noch dahingehend erweitert, daß schon bloße Mitteilungen, Kontrollmitteilungen und Vollstreckungsinformationen als Rechtfertigung der Informationsverweigerung angenommen werden.

## 5. Ablehnung und Begründung der Ablehnung

Die Ablehnung der Auskunftserteilung nach Art. 15 DSGVO durch die Finanzbehörde ist gegenüber der betroffenen Person zu begründen, soweit nicht durch die Mitteilung der tatsächlichen und rechtlichen Gründe, auf die die Entscheidung gestützt wird, der mit der Auskunftsverweigerung verfolgte Zweck gefährdet würde, § 32c Abs. 4 S. 1 AO.

Eine Ablehnung der Auskunft mit der „Begründung“: „§ 32c Abs.1 Satz 1 Nr.1 AO i.V.m. § 32b Abs. 1 Satz 1 oder Abs. 2 AO: Aus rechtlichen Gründen ist eine weitergehende Auskunft nicht möglich“<sup>25</sup> zwingt über die Möglichkeiten des Rechtsschutz nachzudenken. Ein Vorverfahren findet gemäß § 32i Abs. 9 AO nicht statt, die Klage ist beim Finanzgericht § 32i Abs. 2 AO einzulegen. Eine zusätzliche Information an den Datenschutzbeauftragten des konkreten Finanzamtes § 32g AO kann formlos und fristlos vorgenommen werden. Daneben ist die datenschutzrechtliche Aufsicht des Bundesbeauftragten gemäß § 32h AO zu erwähnen.

Ein derartiges Verhalten der Nichtbegründung ist natürlich rechtswidrig. Die gesetzliche Begründungspflicht nach Satz 1 und 2 ist eine Maßnahme zum Schutz der Rechte und Freiheiten der betroffenen Personen im Sinne des Art. 23 Abs. 2 Buchst. c, d, g und h der Verordnung (EU)2016/679. Hierdurch wird die betroffene Person in die Lage versetzt, die Ablehnung der Auskunftserteilung nachzuvollziehen und gegebenenfalls durch die oder den Bundesbeauftragten für den Datenschutz und die Informationsfreiheit prüfen zu lassen.<sup>26</sup>

Nachdenklich jedoch stimmt die Frage, ob die verweigerte Auskunft der Behörde und die Nichtmitteilung

der Gründe oder auch eine Mitteilung mit einer vermeintlichen Begründung auf der bloßen Selbsteinschätzung der Behörde beruhen darf. Welcher bloß behauptete Zweck zur Begründung der Auskunftsverweigerung ist so schwerwiegend, daß selbst dessen Überprüfung den Gerichten nicht offenstehen sollte? Im Rahmen der Gewaltenteilung entstünde damit ein rechtsfreier Raum, in dem die Exekutive ohne Kontrolle der Judikative agieren dürfte. Für eine solche Situation hat der Unterzeichner kein Bedürfnis erkennen können. Vergleichbar mit der Rolle des Zeugen vor Gericht, der sich auf seine Schweigepflicht beruft, wird auch dessen Recht auf Schweigen nur dann anerkannt, wenn er die Möglichkeit aufzeigt, daß und warum er ein Recht auf Schweigen hat.<sup>27</sup> Warum sollte die Finanzbehörde besser gestellt sein?

Im Gerichtsverfahren kann der Richter nun wieder die „gesamte Originalakte“ beziehen, um die Argumentation der Finanzverwaltung hinsichtlich einer nicht erteilten Auskunft oder einer nur teilerfüllten Auskunft zu überprüfen. Diese beigezogene Akte ist sodann natürlich dem Anwalt der Steuerpflichtigen zugänglich. Stellt dieser fest, daß die vorgelegte Akte nicht die angeforderte „vollständige Akte“ ist, muß über eine Strafanzeige wegen eines versuchten Prozeßbetrugs nachgedacht werden.

Wird nun gerade in diesem Gerichtsverfahren die Akte unter Berufung auf einen Beschluß des BFH wieder vorenthalten,<sup>28</sup> so ist darauf hinzuweisen, daß diese Entscheidung ein ADV-Verfahren betraf und daher für ein Hauptsacheverfahren nicht anwendbar ist. Die Klage auf Auskunft nach Art. 15 DSGVO ist einem vorläufigen Verfahren eben nicht vergleichbar. Daher ist eine Weigerung der Finanzverwaltung, die Akten nicht vorzulegen, obwohl der Richter des Verfahrens dieses anordnet, zumindest als Rechtsbruch zu diskutieren. Denn das Finanzgericht ist im Rahmen der ihm obliegenden Sachverhaltsermittlung gemäß § 76 Abs. 1 FGO berechtigt, weitere Behördenakten beizuziehen, und die jeweiligen Behörden sind unter den in § 86 Abs. 1 und 2 FGO genannten Voraussetzungen zu deren Vorlage verpflichtet.

## III. Informationsfreiheitsgesetz

Auf Bundesebene gilt das Informationsfreiheitsgesetz des Bundes (IFG). Auf der Basis dieses Gesetzes können sich Einsichts- bzw. Auskunftsrechte gegen Bundesbehörden ergeben. Das IFG kann also jedenfalls im „normalen“ Steuerungsverfahren keine Rechtsgrundlage gegen das regionale Fi-

25 So ein dem Verfasser vorliegendes Original einer Ablehnung.

26 BT Drucks 18/12611, S. 88 zu § 32c Abs. 4.

27 Vgl. zu dem Problemkreis eine Entscheidung des LARg Baden Württemberg im Rahmen des Art. 15 DSGVO vom 20.12.2018, 17 Sa 11/18, dort Randziffer 187.

28 Unter Berufung auf Beschluß des BFH vom 03.05.2015 – VII S 11/15 L, BFH NV 2015 S.1100.

nanzamt bieten. Bei Bundesfinanzbehörden (vgl. §§ 1; 12 FVG) wie den Zollbehörden greift das Gesetz als *lex specialis* gegenüber der AO allerdings.<sup>29</sup>

In den meisten Ländern gibt es ein Landesinformationsfreiheitsgesetz (LIFG), welches Rechte gegenüber den Landes- oder gegenüber kommunalen Behörden enthält.<sup>30</sup> Dreizehn der LIFG sehen Informationspflichten bzw. Auskunftsrechte für Betroffene gegenüber Finanzbehörden vor.<sup>31</sup> Als Beispiel soll das IFG NRW dienen, dessen § 4 lautet:

#### § 4 IFG NRW Informationsrecht

- (1) Jede natürliche Person hat nach Maßgabe dieses Gesetzes gegenüber den in § 2 genannten Stellen Anspruch auf Zugang zu den bei der Stelle vorhandenen amtlichen Informationen.
- (2) Soweit besondere Rechtsvorschriften über den Zugang zu amtlichen Informationen, die Auskunftserteilung oder die Gewährung von Akteneinsicht bestehen, gehen sie den Vorschriften dieses Gesetzes vor. Im Rahmen dieses Gesetzes entfällt die Pflicht zur Amtverschwiegenheit.

§ 32e AO definiert mit Wirkung vom 25.5.2018 das Verhältnis der §§ 32a ff. AO zu anderen Auskunfts- und Informationszugangsansprüchen, indem weitergehende Ansprüche als die der Art. 12 bis 15 DSGVO ausgeschlossen werden. Damit soll sichergestellt werden, daß anderweitige Informationszugangsansprüche insoweit nicht weitergehen, als die Rechte der betroffenen Personen nach der DSGVO und der AO.<sup>32</sup> Ergänzend ist zu erwähnen, daß soweit Auskunfts- oder Akteneinsichtsrechte nach einem LIFG gegeben sind, auch das Steuergeheimnis nach § 30 AO eine zu beachtende Grenze ist.<sup>33</sup> Damit stellt sich diese Anspruchsgrundlage nicht als Ergänzung dar.

## IV. Bundesdatenschutzgesetz

In seinem Teil 2 enthält das Bundesdatenschutzgesetz die Durchführungsbestimmungen für Verarbeitungen zu Zwecken der DSGVO und in Teil 3 die Bestimmungen für Verarbeitungen zu Zwecken der Datenschutz-Richtlinie im Bereich von Justiz und Inneres (JI-RL), während Teil 1 die gemeinsamen Bestimmungen beinhaltet.<sup>34</sup>

Gemäß § 2a Abs. 1 S. 2 AO gilt das BDSG für Finanzbehörden im Anwendungsbereich der AO nur soweit dies in der AO ausdrücklich bestimmt ist. Dies ist der Fall von § 2a Abs. 4 AO, wonach für die Verarbeitung personenbezogener Daten zum Zweck der Verhütung, Ermittlung, Aufdeckung, Verfolgung oder Ahndung von Steuerstraftaten oder Steuerordnungswidrigkeiten die Vorschriften des Ersten und des Dritten Teils des BDSG gelten. Für das „normale“ Besteuerungsverfahren gibt es einen solchen Anwendungsbefehl in der AO nicht, so daß das BDSG dafür nicht zur Anwendung gelangt.

Die Landesdatenschutzgesetze gelten im Anwendungsbereich der AO (ebenfalls) nicht.<sup>35</sup>

## V. Die Akteneinsicht im Strafverfahren

Im Strafprozeß ist weiterhin die Akteneinsicht in die Steuerakte über die Norm des § 147 StPO möglich. § 2a Abs. 4 AO beschreibt diesen Vorgang nicht ganz vollständig. Die DSGVO gilt im Strafrecht nicht wegen der sachlichen Ausnahme aus Art. 2 Abs. 2 Buchst. d) DSGVO. Zum anderen kann der europäische Gesetzgeber ohnehin nicht in nationale Strafvorschriften unmittelbar regelnd eingreifen. Auch die AO als einfaches Bundesgesetz will und darf nicht in die grundgesetzlich geschützten Rechte des Beschuldigten, die zur Schaffung des § 147 StPO geführt haben, eingreifen.

Der Verweis der Finanzverwaltung auf diese Norm, weil ein Steuerstrafverfahren droht oder bereits angeklagt ist, ist jedoch kein gesetzlich geregelter Verweigerungsgrund einer Information gemäß Art. 15 DSGVO. Die Finanzverwaltung ist einfach in einem Verfahren vor dem Finanzgericht gemäß Art. 15 DSGVO zur Information und in einem Steuerstrafverfahren zu der dort angeordneten Aktenvorlage verpflichtet. Beide Ansprüche sollten vom Verteidiger parallel angewandt werden, um zu erkennen, ob die Finanzverwaltung der Anweisung des Richters zur Vorlage der „vollständigen Original-Akten“<sup>36</sup> nachkommt.

## VI. Zusammenfassung

Die DSGVO und die darin festgelegten Informationspflichten der Finanzbehörden gemäß den Art. 13 und 14 sowie Auskunftsrechte Betroffener gemäß Art. 15 gelten im Bereich des (gesamten) Besteuerungsverfahrens sowie des außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahrens für alle Steuerarten. Die durch Art. 23 DSGVO grundsätzlich mögliche

<sup>29</sup> Seer in Tipke/Kruse § 91 AO Rz 33.

<sup>30</sup> Baden-Württemberg, Berlin, Brandenburg, Bremen, Hamburg, Hessen, Mecklenburg-Vorpommern, Nordrhein-Westfalen, Rheinland-Pfalz, Saarland, Sachsen-Anhalt, Schleswig-Holstein und Thüringen. Kein LIFG haben Bayern, Niedersachsen und Sachsen.

<sup>31</sup> Vgl. Aufzählung bei *Drüen* in Tipke/Kruse AO/FGO § 32e Rz 5.

<sup>32</sup> Rz. 74 des BMF-Schreibens vom 12.01.2018, BStBl I 2018, 185.

<sup>33</sup> Das BMF hat mit Schreiben vom 12.01.2018 „Anpassung an die Datenschutz-Grundverordnung und die datenschutzrechtlichen Neuregelungen der AO mit Wirkung ab 25.05.2018“ – IV A 3 – S 0062/18/10001, BStBl 2018 I S. 175, zum Steuergeheimnis nach § 30 AO aktuell Stellung genommen.

<sup>34</sup> Teil 4 des BDSG beinhaltet lediglich den § 85 BDSG zur Verarbeitung personenbezogener Daten im Rahmen von nicht in die Anwendungsbereiche der DSGVO und der JI-RL fallenden Tätigkeiten.

<sup>35</sup> Rz. 5 des BMF-Schreibens vom 12.01.2018, BStBl I 2018, 185.

<sup>36</sup> Als Beispiel im Strafprozeß: BGH 14.12.2010 – 1 StR 275/10 mit vier Leitsätzen zu der Notwendigkeit einer Beweiserhebung.

Einschränkung der Rechte aus der DSGVO durch nationale Vorschriften wird durch die §§ 32a ff. AO aufgegriffen. Die einzelnen Ausgestaltungen dieser Normen überzeugen jedoch nicht und schränken die Rechte nach der DSGVO in europarechtswidriger Weise ein. Jeder Klage nach Art. 15 DSGVO sollte ein Antrag auf Vorlage beim EuGH beigelegt sein, um diese deutschen Beschränkungen schnellstmöglich auszuhebeln.

Insgesamt stellt sich für den Bürger die Frage, warum der Gesetzgeber durch diese Normgestaltungen in der AO die Rechte aus der DSGVO im Bereich der Steuerverwaltung faktisch negieren will. Um genau ein solches Verhalten zu verhindern wurde die DSGVO geschaffen; Behörden wurden eben nicht ausgenommen. Hat der deutsche Gesetzgeber kein Vertrauen in die rechtmäßigen Handlungen seiner Steuerverwaltung und will er daher die Informationen beschneiden? In das Bild paßt dann die Feststellung, daß die

Finanzverwaltung sich im vorneherein über § 384a Abs. 4 AO schon von den Pönalen des Verstoßes gegen die DSGVO befreit hat. Auf die Schadensersatznorm des Art. 82 DSGVO für den Verantwortlichen ist jedoch hinzuweisen, davon befreit die AO nicht.

Es wird mit Spannung auf die erste Information aus einer Auskunft gewartet, in welcher ein Beamter seine Remonstration<sup>37</sup> gegen die Anweisung zur Ausführung seiner Arbeit (nämlich der Verweigerung der Auskunft) wegen der europarechtswidrigen deutschen Gesetzeslage in die Steuerakte gespeichert hat und dieses in einer später offengelegten Akte erkennbar ist.

37 § 36 Abs. 1 und Abs. 2 Beamtenstatusgesetz.



## #JuraZitate

von Professor Dr. jur. Arnd Diring

2019, 218 Seiten, € 19,80

ISBN 978-3-415-06385-3

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

**Professor Arnd Diring** hat über viele Jahre einen juristischen Zitatenschatz zusammengetragen, der die Rechtsentwicklung in Deutschland auf besondere Weise – von humorvoll bis nachdenklich – widerspiegelt. Diese von ihm getwitterten Jurazitate liegen jetzt auch in gedruckter Form vor.

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



Leseprobe unter

[www.boorberg.de/9783415063853](http://www.boorberg.de/9783415063853)

**BOORBERG**

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 0711/7385-100 · 089/4361564  
TEL 0711/7385-343 · 089/436000-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE 521118

## Versagung der Steuerbefreiung innergemeinschaftlicher Lieferungen beim „bösgläubigen“ Lieferanten oder Absender – es bleibt unklar!

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

### I. Versagung der materiellen Umsatzsteuerbefreiung des „bösgläubigen“ Lieferers

#### 1. Das Phänomen der Praxis

Gemäß § 4 Nr. 1 UStG i.V.m. § 6a UStG ist der (deutsche) Lieferer berechtigt, innergemeinschaftliche Lieferungen als steuerbefreit zu behandeln. Dies bedeutet, daß er – soweit er seinerseits umsatzsteuerpflichtige Vorleistungen bezogen hat und die sonstigen allgemeinen Voraussetzungen vorliegen – im Hinblick auf diese Lieferungen zwar selber den Vorsteuerabzug geltend machen kann, dem Erwerber im europäischen Ausland jedoch die Umsatzsteuer nicht in Rechnung stellen muß. Vielmehr hat dieser gegenüber seinem nationalen Fiskus die entsprechende Mehrwertsteuer zu entrichten und kann sie – wird die Lieferungskette dann im Ausland fortgesetzt – seinerseits wieder als Vorsteuer im Hinblick auf seine diesbezüglichen Ausgangsumsätze abziehen.

§ 6a UStG stellt noch einige weitere objektive Voraussetzungen an den Abnehmer und die – tatsächliche – Beförderung oder Versendung in das übrige Gemeinschaftsgebiet auf sowie an die entsprechenden Nachweispflichten des Unternehmers, insbesondere die sog. Gelangensbestätigungen entsprechend der Rechtsverordnung des BMF nach § 6a Abs. 3 UStG. Diese objektiven Anforderungen und ihr Nachweis über den Weg und den Empfänger im Ausland sollen hier nicht weiter vertieft werden, auch wenn sie im Einzelfall im Rahmen von Besteuerungsverfahren und Betriebsprüfungen durchaus aufgegriffen werden und mißbräuchliche oder gar vorgetäuschte Beförderungen bzw. Versendungen ins Ausland bisweilen auch Grundlage von Steuerstrafverfahren sind.

Wohl noch häufiger als diese Fälle sind in der Praxis Fallgestaltungen, in denen die Ware unzweifelhaft zwar jedenfalls in „ein“ europäisches Ausland gelangt und der Abnehmer Unternehmereigenschaft<sup>1</sup> besitzt, so daß – bildlich gesprochen – bis „über die Grenze“ umsatzsteuerlich alles in Ordnung ist. Erst danach kommt es jedoch im Empfängerland zu mehrwertsteuerlich fragwürdigen Folgen. Der nominelle Empfänger ist nicht der tatsächliche Empfänger, der dortige Empfänger entrichtet die Umsatzsteuer tat-

sächlich nicht, er „verschwindet“ nach kurzer Existenz am Markt, um dann unter neuer Firma, aber mit alter „Mannschaft“ in manchmal schneller Folge wieder aufzuerstehen; er kalkuliert Preise gegenüber seinen Abnehmern, die unter Einbeziehung seiner Mehrwertsteuer-Belastung objektiv und nach seinen Einstandspreisen kaum auskömmlich sein können und/oder es passieren andere Merkwürdigkeiten.

Manchmal gipfelt dies auch in dem oftmals zitierten und dem Ausdruck nach griffigen „Umsatzsteuer-Karussell“, bei dem die Ware dann schließlich wieder im Inland erscheint, aber aufgrund wundersamer Fügung zu einem niedrigeren Preis, weil unterwegs mindestens einmal die Mehrwertsteuer „verloren gegangen“ ist. Dies manchmal in Verbindung mit der schon eingangs angesprochenen fehlenden Warenbewegung überhaupt, so daß es auch schon auf deutscher Seite bei Aufdeckung entsprechender Vorgänge an einem objektiven Tatbestandsmerkmal der innergemeinschaftlichen Lieferung mangelt. Auch wenn immer wieder spektakuläre Einzelfälle reiner Scheinbewegungen oder von vornherein geplanter Umsatzsteuer-Karussells bekannt werden, so ist doch in der Praxis die Zahl der Fälle weit häufiger, in denen bei einer länderbezogenen Betrachtung eigentlich auf der deutschen Seite der Umsatzsteuer noch alles in Ordnung ist, aber die systemkonsequente mehrwertsteuerliche Behandlung im europäischen Ausland von hellanthrazit bis tiefschwarz changiert. Auch und gerade deutsche Unternehmen als solche einer „Exportnation“ sind in solche Vorgänge häufig involviert. Je nach Branche, aber auch entsprechend der konkreten Verhältnisse im betreffenden Zielland werden sie daher auch mehr oder weniger häufig sog. SCAC-Anfragen<sup>2</sup> unterworfen, die von den Steuerbehörden des Ziellandes induziert sind. Dort sind allerdings Enthusiasmus und Erfolg bei der Bekämpfung der dort vermuteten oder eingetretenen Unregelmäßigkeiten sehr unterschiedlich ausgeprägt; manchmal

1 Die Unternehmereigenschaft geht nicht allein deshalb verloren, weil der Beteiligte seiner Umsatzsteuerpflicht nicht nachkommt, vgl. etwa BFH, Urteil v. 26.11.2014 – XI R 37/2 n.w.N.

2 Vgl. hierzu VO (EWG) Nr. 218/92 des Rates vom 27.01.1992.

scheint sogar eine gewisse Neigung zu bestehen, die mühsame dortige Ermittlungsarbeit durch unterstützende Aufklärung durch die deutschen Finanzbehörden bei den deutschen Lieferanten bzw. Versendern zu unterstützen, zumal auch hier Deutschland der Ruf einer gewissen „Gründlichkeit“ voraussetzt. Nicht immer stößt dies auf ungeteilte Gegenliebe beim BZST, den allgemeinen deutschen Finanzbehörden und insbesondere der oftmals eingeschalteten Steuerfahndung; der Anreiz einer Mithilfe kann aber jedenfalls dann steigen, wenn hierdurch auch ein deutsches Umsatzsteuermehraufkommen generiert werden könnte.

## 2. „Bösgläubigkeit“ und materielles Steuerrecht

Der EuGH hat dem europäischen System der Mehrwertsteuer attestiert, daß es betrugsanfällig ist. Er hat sich auf der Grundlage dieses Befundes mit der Entwicklung seiner sog. Mißbrauchs-Rechtsprechung dabei sehr weit weg vom einfachen und (prinzipiell) leicht zu handhabenden System der Mehrwertsteuer entfernt, um Mißständen oder gar betrügerischen Machenschaften in der Praxis wirksam entgegenzutreten zu können. So wurde spätestens in 2012 durch eine EuGH-Entscheidung<sup>3</sup> die Abkehr von einem rein objektiv orientierten materiellen Mehrwertsteuer-System hin zu der Einbeziehung subjektiver Elemente eingeläutet. Der nachvollziehbare Grundsatz, daß sich auf den Schutz des grundsätzlich an objektiven Maßstäben orientierten Mehrwertsteuersystems derjenige nicht berufen können soll, welcher es bewußt untergräbt bzw. im kollusiven Zusammenwirken mit seinen (ausländischen) Vertragspartnern mißbraucht, ist an sich sicher nachzuvollziehen. Er hat aber inzwischen ein gewisses Eigenleben entwickelt. So wurde vom EuGH die Anwendung des Mißbrauchsgedankens vom (direkten) Vorsatz auch auf die Fälle des „hätten wissen müssen“ ausgeweitet.<sup>4</sup> Damit wurde durch den EuGH – mit Geltungsanspruch für alle Mitgliedstaaten – eine Rechtsauslegung eingeleitet und verfestigt, welche aber unbeschadet der weiteren, oben bereits angesprochenen Tatbestandsvoraussetzungen hinsichtlich der Umsetzung eines derart induzierten Steuerentstehungstatbestandes im nationalen Recht auf der subjektiven Seite mindestens zwei Problemfelder schafft. Zum einen ist dies die Anknüpfung an ein Wissen bzw. Wissen-Müssen des „Unternehmens“, was eigentlich hinreichend präzisierter Zurechnungsnormen bedürfte. Unproblematisch war dies zwar in den meisten bisher konkret entschiedenen Fällen, die (überwiegend auch vor steuerstrafrechtlichem Hintergrund) auf der Grundlage eines Ermittlungsergebnisses aufbauten, bei der eine Kenntnis auf der obersten Stufe der organschaftlich berufenen Vertreter, oftmals Gesellschafter-Geschäftsführer, zu unterstellen war. Neben der Frage der notwendigen Qualifikationen der „Anknüpfungspersonen“ für ein Wissen oder Wissen-Müssen des Unternehmens – die bei größeren Unternehmen als problematisch auf der Hand liegt – blieb und bleibt nach wie vor aus nationaler Sicht unklar, welche

Qualität ggf. das „Wissen-Müssen“ im Sinne der deutschen Rechtsdogmatik haben soll: Bedeutet dies einen mindestens bedingten Vorsatz, kommt auch grobe Fahrlässigkeit in Betracht oder reicht gar einfache Fahrlässigkeit aus? Können dabei etwa Anleihen an die (deutsche) Rechtsprechung zu § 199 Abs. 1 Nr. 2 BGB gemacht werden, welche ja ebenfalls versucht, außerhalb einer unmittelbar gegenüber Dritten gerichteten Verletzungshandlung Maßstäbe für das zu entwickeln, was (auch) im eigenen Interesse als hinreichende Sorgfalt billigerweise gefordert werden kann?

## 3. Adaption durch die deutsche Rechtsprechung

Trotz oder vielleicht gerade wegen des Umstandes, daß zu Beginn der oben dargestellten Rechtsprechungsentwicklung § 370 Abs. 6 AO in der seinerzeit geltenden Fassung die gegenseitige Strafverfolgung wegen Hinterziehung ausländischer Mehrwertsteuer nicht erlaubte, war die deutsche Rechtsprechung gleichsam „darauf angewiesen“, zur Bekämpfung derartiger Umstände an eine Verkürzung der deutschen Umsatzsteuer anzuknüpfen. Gerade auch in den eingangs angesprochenen Fällen, in denen „eigentlich“ jedenfalls auf deutscher Seite umsatzsteuerlich noch alles in Ordnung war, bediente sie sich sehr rasch der dargestellten EuGH-Rechtsprechung, die somit auch einen Umsatzsteuerauspruch auf nationaler Ebene bei Bejahung der subjektiven Voraussetzungen eröffnete. Dies sowohl in der Rechtsprechung des BGH in Strafsachen<sup>5</sup> wie auch im Rahmen der Rechtsprechung des BFH.<sup>6</sup> Allerdings scheint dabei die Sichtweise des BFH zur Entstehung des materiellen Steuerauspruches tendenziell ja enger als die der Strafgerichte, da dort deutlich akzentuierter auf die Notwendigkeit eines mindestens bedingten Vorsatzes abgestellt wird<sup>7</sup> und auch im Hinblick auf das Funktionieren und die Praktikabilität des europäischen Mehrwertsteuer-Systems hervorgehoben wird, daß dem deutschen Unternehmer keine unzumutbaren Prüfungs- und Überwachungspflichten aufgebürdet werden dürfen, um zur Bejahung dieses subjektiven Tatbestandsmerkmals zu gelangen.

Eine in diesem Zusammenhang sehr interessante Entscheidung vermittelt auch der Blick in eine Entscheidung eines europäischen Nachbarlandes, in dem es um die nämliche Problematik ging.<sup>8</sup> Auch im dortigen Fall spielten typische tatsächliche Umstände eine Rolle. Während in

3 Beschluß vom 07.12.2010 – C 285/09.

4 Urteil vom 06.09.2012 – C 273/11 und Urteil vom 09.10.2014 – C 492/13 sowie verbundenen Sache mit Urteil vom 18.12.2014 – C 131/163/164-13.

5 Eingeläutet schon durch die Beschlüsse vom 20.11.2008 – 1 StR 354/08 und vom 19.02.2009 – 1 StR 633/08.

6 Vgl. Urteil v. 21.05.2014 – V R 34/13.

7 Vgl. das vorstehend genannte Urteil.

8 Vgl. Gericht Noord-Holland, Urteil v. 30.06.2017 – AWB-13-1480.

den Empfängerländern eingetretene Umsatzsteuerverkürzungen nicht grundsätzlich streitig waren bzw. zu Lasten des niederländischen Steuerpflichtigen unterstellt wurden (obwohl auch insoweit das Gericht zu Recht betonte, daß auch der Nachweis dieser Steuerverkürzungen im Zweifelsfall der nationalen Steuerbehörde obläge, welche den Steuerschuldner im Inland in Anspruch nähme), lag der Fokus auf dem „Wissen-Müssen“ dieser Umstände, welches die niederländischen Finanzverwaltung aus bestimmten Indizien oder „Erfahrungssätzen“ schloß. Hier zeigte sich das niederländische Gericht bei ausführlicher Auseinandersetzung mit einzelnen Aspekten – dazu noch nachfolgend – sehr zurückhaltend und verneinte letztlich einen entsprechenden Steueranspruch, weil es trotz allem den Nachweis der subjektiven Elemente beim Steuerpflichtigen für zu pauschal und damit nicht gelungen ansah.

#### 4. § 25f UStG neu – das Problem geht weiter

§ 25f UStG in der Fassung des Referentenentwurfs vom 08.05.2019 versucht nun, diese bisherige Rechtspraxis auf deutscher Ebene von der konstruktiv durchaus zweifelhaften Ebene der Begründung eines nationalen Steueranspruchs nur unter Anwendung einer EuGH-Rechtsprechung wieder auf eine unmittelbar anwendbare Grundlage im deutschen Umsatzsteuerrecht zu stellen. Dieser Ansatz ist grundsätzlich zu begrüßen. Allerdings werden dabei aufgrund der sehr stark am Wortlaut der Rechtsprechung des EuGH orientierten Umsetzung die oben angesprochenen Probleme nicht gelöst, sondern perpetuiert. Auch dort wird wiederum an ein nicht – für diese Zwecke – näher definiertes Wissen des „Unternehmers“ angeknüpft, sowie an das alternative Wissen oder „hätte wissen müssen“ als hinreichende subjektive Voraussetzung bei diesem Punkt. Dementsprechend ist der Entwurf insoweit auch bereits als „untauglicher Versuch“ bezeichnet worden, weil dort die praktischen Probleme und auch die grundsätzlich bestehenden Bestimmtheitsbedenken nicht gelöst worden seien.<sup>9</sup> Nun ist zwar einzuräumen, daß der Begriff des Unternehmers an sich ein durchaus klassischer Begriff des Umsatzsteuerrechts ist, der auch in langjähriger Spruchpraxis hinreichende Konturen gefunden haben mag. Wird er jedoch im Kontext einer subjektiven Zurechnung kognitiver oder gerade voluntativer Elemente verwandt, versagt die bisherige Rechtsprechung, jedenfalls im Sinne eines ebenso schlüssigen wie hinreichend ausdifferenzierten Systems zu der diesbezüglichen Feststellung.

## II. Annäherung an praxistaugliche Kriterien

### 1. Wer repräsentiert das „Unternehmer-Wissen“?

Versucht man sich dieser Frage zu nähern, kann man von zwei äußeren Polen ausgehen, bei denen die Beantwortung sicher relativ leicht fällt und konsensfähig sein dürfte. Ist –

wie bei den meisten in der Praxis bisher entschiedenen Fällen – eine Zurechnung auf der „obersten“ Ebene der Organe unzweifelhaft vorzunehmen, erscheint die Frage nicht weiter problematisch. Ist umgekehrt etwa eine Konstellation anzunehmen, in dem etwa ein nachgeordneter Mitarbeiter aufgrund persönlichen oder privaten „Sonderwissens“ entsprechende Umstände im Ausland durchaus kennen könnte (etwa durch familiäre Beziehungen, den privaten Freundeskreis oder die berühmten „Stammtischgespräche“), wird dies allein noch nicht zu einem Wissen oder Wissen-Müssen des Unternehmens an sich führen. Der Pförtner eines Großunternehmens ist nicht dessen Wissensvertreter.

Problematisch ist der Bereich zwischen diesen beiden Polen. Hier können aus deutscher nationaler Sicht ggf. Anleihen bei der Auslegung im Rahmen von § 166 BGB gemacht werden. Wer mit Wissen und Willen des Unternehmens maßgeblich an der Anbahnung bzw. Durchführung entsprechender Auslandsgeschäfte beteiligt ist und dabei eine entsprechende Entscheidungskompetenz hat, wird insoweit auch grundsätzlich „dem Unternehmen“ zugerechnet werden müssen. Dabei dürfte es nicht allein auf die formale Bezeichnung oder Rechtsstellung im Außenverhältnis ankommen (nach deutschem Verständnis etwa Prokura, Handlungsvollmacht oder Funktionsbezeichnungen wie Bereichsleiter Auslandsgeschäft oder Sales-Manager), sondern auf die tatsächliche Ausübung solcher Funktionen. Damit können – wobei natürlich im Einzelfall durchaus Abgrenzungs-Schwierigkeiten bestehen – diejenigen Mitarbeiter ausgeschieden werden, die an entsprechenden Vorgängen zwar durchaus beteiligt sind, aber eben nur technische oder ausführende Funktionen wahrnehmen. Ein Grenzfall dürften dabei auch Mitarbeiter sein, die etwa im Rahmen eines Compliance-Systems oder der allgemeinen Nachkontrolle derartiger Geschäftsvorfälle zwar nicht mit deren operativer Anbahnung durch Durchführung betraut sind, aber bestimmungsgemäß zur Nachkontrolle und ggf. dem Reporting von Auffälligkeiten eingesetzt werden. Hier ist es denkbar, jedenfalls ab dem Zeitpunkt, ab dem systemgemäß solche Auffälligkeiten hätten erkannt und ggf. moniert werden müssen, ein solches Wissen dem Unternehmen auch dann zuzurechnen, wenn es der betreffende Mitarbeiter aus Nachlässigkeit oder aus anderen Gründen nicht weiterleitet oder hiervor „die Augen verschließt“. Die in diesem Zusammenhang – und auch hier – oftmals empfohlene Einrichtung eines Compliance-Systems (auch) zur Vermeidung derartiger Risiken für das Unternehmen kann daher im Einzelfall auch durchaus eine Wissenszurechnung der entsprechend intern oder extern Beauftragten im Hinblick auf das Unternehmen nach sich ziehen. Der Umkehrschluß erscheint aber nach geltendem Recht nach wie vor nicht per se zulässig, auch wenn er zum Teil – insbeson-

<sup>9</sup> Vgl. etwa Höink, DB vom 11.06.2019, S. M4-M5.

dere auch von der Finanzverwaltung – gerne gezogen wird: Allein aus der fehlenden Einrichtung eines – nicht ohnehin gesetzliche Vorschriften erfüllenden – Compliance-Systems kann nicht per se auf ein Wissen-Müssen des Unternehmens mit dem Argument geschlossen werden, daß im Falle der Einrichtung eines solchen Systems entsprechende Problemfälle im Ausland hätten auffallen müssen. Anzumerken bleibt noch, daß unter Anwendung der vorstehenden Grundsätze auch die Wissenszurechnung externer Beteiligter in Betracht kommt, die nicht – im Sinne von Arbeitnehmern – dem Unternehmen oder konzernangehörigen Gesellschaften mit entsprechender Funktion angehören. Sowohl der selbstständige „freie Handelsvertreter“ als auch ein externer Compliance-Beauftragter können im Einzelfall, liegen die oben skizzierten Voraussetzungen vor, insoweit in Betracht kommen.

In diesem Zusammenhang ist schließlich noch eine denkbare – aber ebenso schwierige – Rückausnahme zu diskutieren. Liegt bei der betreffenden Person dem Grunde nach eine hinreichende „Qualifikation“, etwa in Anlehnung an § 166 BGB, vor, kann es Fälle geben, in denen bei ihr trotzdem „Sonderwissen“ außerhalb ihrer beruflichen Tätigkeit und/oder eine Pflichtverletzung im Hinblick auf das in Rede stehende deutsche Unternehmen vorliegen. Man denke z. B. an den Fall, daß ein Exportleiter von den ausländischen Kunden Zuwendungen erhält, damit er das Auslandsgeschäft nicht mit entsprechenden Nachfragen über den weiteren Weg „behindert“ oder er aufgrund früherer oder anderweitiger Tätigkeiten dort beteiligte Personen mit einem „schillernden Hintergrund“ persönlich kennt. Auch bei diesen Fragen sind ggf. Anleihen an der allgemeinen Dogmatik der Zurechnung in solchen Fällen hilfreich. Allein deshalb, weil der betreffende Mitarbeiter bei seiner Tätigkeit eine Pflichtverletzung begeht, kann die Zurechnungskette nicht als unterbrochen gelten. Besteht aber die Pflichtverletzung gerade darin, daß er sich dabei bewußt im Innenverhältnis gegen sein Unternehmen stellt bzw. diesem die entsprechenden Umstände (etwa aus eigenen Interessen) verheimlicht, dürfte eine Zurechnung ausscheiden. Dann bleibt allenfalls die Frage, ob im Einzelfall wiederum eine Kontrolle dieses Mitarbeiters oder der entsprechenden Geschäfte hätte stattfinden müssen und dabei diese Umstände in zumutbarer Weise hätten aufgedeckt werden können. Auch hier sollte aber Zurückhaltung bei der Unterstellung „hypothetischer Kausalverläufe“ zu Lasten des Unternehmens auch und gerade auf dem Boden der EuGH-Rechtsprechung und § 25f UStG neu Platz greifen.

## 2. Was bedeutet „Wissen müssen“?

Es wurde schon darauf hingewiesen, daß der aus der EuGH-Rechtsprechung übernommene Begriff des „hätte wissen müssen“ nicht unmittelbar in die deutsche Terminologie sowohl des materiellen Steuerrechts als auch des Steuerstrafrechts einzuordnen ist. Vielfach wird dieser Begriff so

verstanden, daß er mindestens im Sinne eines bedingten Vorsatzes zu verstehen oder – bei Beachtung des Bestimmtheitsgrundsatzes und der deutschen Dogmatik im Übrigen – auszufüllen sei.<sup>10</sup> Diese Auffassung ist jedoch nicht unbedingt zwingend und wird auch nicht von allen Autoren geteilt. Sie erscheint aber jedenfalls deshalb aus praktischer Sicht schon deshalb geboten, weil – was auch der EuGH betont – es hier letztlich um eine Mißbrauchsbekämpfung und nicht eine Strafsteuer als solche geht. Auch geht es nicht an, letztlich dem nationalen Unternehmer – bei aller Betonung seiner Sorgfaltpflichten – eine umfassende Recherchepflicht ausländischer Verhältnisse aufzubürden, deren Erfüllung offensichtlich jedenfalls zum Teil schon den dortigen nationalen Behörden schwerfällt.

Da neben dieser grundsätzlichen Betrachtung im Regelfall der Grad der subjektiven Einstellung wiederum an objektiven Indizien gemessen wird, soweit nicht im Einzelfall etwa inkriminierender Schriftverkehr gefunden werden kann, der allerdings dann im Regelfall ohnehin direkten Vorsatz nachweist, lohnt es sich, abschließend einige Kriterien aufzuzählen, die in diesem Zusammenhang regelmäßig genannt werden. Hier ist insbesondere die ausführliche Auseinandersetzung des Gerichts Noord-Holland<sup>11</sup> neben der bekannten nationalen Rechtsprechung hilfreich.

Zunächst ist es nicht angängig, allein aus dem Handel mit einem bestimmten Land und/oder in einer bestimmten Branche, mag sie auch nach empirischen Feststellungen – wie valide sie immer sein mögen – besonders anfällig für derartige Steuerverkürzungen im Ausland sein, auf das Wissen-Müssen des deutschen Unternehmers zu schließen. Dies hieße letztlich, den Handel in solchen Branchen oder mit solchen Ländern, die auf einer imaginären „schwarzen Liste“ stehen, zur Vermeidung einer eigenen zusätzlichen Umsatzsteuerbelastung zu verbieten.

Weiterhin ist auch eine andere Zahlstelle für entsprechende Lieferungen als die Kontoverbindung des Abnehmers jedenfalls allein nicht ausreichend, um eine entsprechende Bösgläubigkeit zu begründen. Auch dies kommt im Wirtschaftsleben häufig vor und kann mannigfaltige Gründe haben, wenn nicht zusätzliche Indizien den Verdacht erhärten, daß diese abweichende Zahlstelle gerade Teil eines betrügerischen Systems zur Vermeidung der nationalen Umsatzsteuer im Zielland ist.

Das Vorstehende gilt entsprechend für das Auseinanderfallen des Leistungsempfängers im steuerrechtlichen Sinne und der tatsächlichen Lieferadresse. Auch hierfür können mannigfaltige – branchenübliche und durchaus im Übrigen nachvollziehbare – Gründe bestehen. Sogenannte Drop-Shipments werden z. B. deshalb vereinbart,

<sup>10</sup> Vgl. vorstehend *Höink* und zumindest tendenziell auch der BFH, a.a.O., jeweils m.w.N.

<sup>11</sup> Vgl. oben. I. Ziff. 3. Fn. 9.



## DAC6 – Die Umsetzung der Melderichtlinie für grenzüberschreitende Steuergestaltungen – einige praktische Hinweise

Prof. Dr. Klaus von Brocke, Rechtsanwalt und Veronika Templer, Senior Associate, EY, München

Seit einigen Jahren hat sich die Diskussion um Steuergestaltungen multinationaler Unternehmen und individueller Steuerpflichtiger durch Aufdeckung der „Paradise Papers“ und „Panama Papers“ sowie „Lux Leaks“ in den Fokus der breiten Öffentlichkeit geschoben und zu einem öffentlichen Diskurs und einer damit verbundenen zunehmenden Forderung, diese Steuergestaltungen zu unterbinden. Obwohl die Öffentlichkeit hierbei wenig Wert auf den Unterschied zwischen legalen Steuergestaltungen und illegaler Steuerhinterziehung gelegt hat, haben sowohl Öffentlichkeit als auch die Finanzbehörden neben dem Ausmaß aggressiver Steuersparmodelle die systematische und standardisierte Vorgehensweise der Akteure (der sog. Intermediäre und ihrer Mandanten) erschüttert. Um die Transparenz im Steuerbereich zu verbessern und künftig wirkungsvoller gegen künstliche Steuergestaltungsmodelle zur Steuervermeidung vorgehen zu können, wurden innerhalb der EU und auf Basis des Aktionspunkts 12 des OECD-Berichts gegen Gewinnkürzung und Gewinnverlagerung multinationaler Unternehmen (Base Erosion and Profit Shifting [BEPS]-Reports, Action 12 Mandatory Disclosure Rules) neue Vorschriften vorgeschlagen. Das Ergebnis ist der am 21.06.2017 veröffentlichte Vorschlag zur Änderung der Amtshilferichtlinie in Bezug auf einen verpflichtenden automatischen Informationsaustausch im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Modelle, die sogenannte DAC6-Amtshilferichtlinie. Diese ist *zum 25.06.2018 in Kraft getreten und ist ab dem 01.07.2020 anzuwenden. Es hat sich jedoch mittlerweile in der Praxis herumgesprochen, daß die EU-Melderichtlinie bereits seit dem 25.06.2018 für den Übergangszeitraum bis zur Anwendbarkeit gewisse Dokumentationsobliegenheiten für eine Berichtspflicht zum 31.08.2020 erfordert. Der nachfolgende Beitrag stellt die Systematik der Meldepflicht dar und zeigt potentielle Problemfelder wie auch praktische Hinweise zur Vorgehensweise auf.*

ren. Die Richtlinie ist ab dem 01.07.2020 anzuwenden. Ein Unikum stellt in diesem Zusammenhang die Regelung des Art. 8ab Abs. 12 DAC6-Amtshilferichtlinie dar, nach dem unter die Kennzeichen fallende, grenzüberschreitende Gestaltungen rückwirkend nachgemeldet werden müssen, deren erster Umsetzungsschritt ab dem Datum des Inkrafttretens (25.06.2018) der DAC6-Amtshilferichtlinie und vor dem eigentlichen Anwendungsbeginn (01.07.2020) unternommen wird (Vorwirkungs- bzw. Übergangszeitraum). Damit werden die Rechtsanwender gezwungen, nur auf Basis der Richtlinie und ohne nationales Umsetzungsgesetz zu prüfen und zu dokumentieren, welche Gestaltungen nachgemeldet werden müssen.

Nun ist es bereits europarechtlich fragwürdig, wie eine Richtlinie, die an die Mitgliedsstaaten gerichtet ist, bereits vor dem legislativen Umsetzungsakt eine Rechtswirkung zu Lasten des Steuerpflichtigen zeitigen kann. Bekannt ist bisher lediglich im Rahmen der sog. unmittelbaren oder direkten Wirkung einer Richtlinienbestimmung die Berufung auf eine für den EU-Bürger begünstigende Richtlinienregelung.

Der deutsche Umsetzungsentwurf<sup>1</sup> setzt die Regelungen aus der DAC6-Amtshilferichtlinie insbesondere in den neuen Paragraphen 138d bis 138f der Abgabenordnung<sup>2</sup> sowie im EU-Amtshilfegesetz um und entspricht weitgehend einer 1:1-Umsetzung der EU-Vorgaben, die grundsätzlich dann eine Meldepflicht (nach deutschem Umsetzungsentwurf: Mitteilungspflicht) statuieren, wenn eine Steuergestaltung grenzüberschreitend ist und eines der sog. Kennzeichen erfüllt. Gegenüber dem Diskussionsentwurf wurde eine Vielzahl von zumeist technischen Änderungen vorgenommen. Inhaltlich wurde etwa der Geltungsbereich einiger Kennzeichen dahingehend eingeschränkt, daß diese dann keine Meldepflicht auslösen, wenn der durch die grenzüberschreitende Gestaltung erlangte steuerliche Vorteil unter Berücksichtigung aller Umstände als gesetz-

### 1. Umsetzung der DAC6-Amtshilferichtlinie

#### 1.1 Umsetzung in nationales Recht

Die EU-Mitgliedstaaten müssen die DAC6-Amtshilferichtlinie bis zum 31.12.2019 in nationales Recht implementie-

<sup>1</sup> Zum Stand der Drucklegung der am 30.01.2019 vom BMF in die Ressortabstimmung gegebene BMF-Referentenentwurf/BMF-Referentenentwurf v. 30.01.2019.

lich vorgesehen gelten kann. Daneben wurden z. B. die Regelungen zu einem möglichen Übergang der Mitteilungsverpflichtung auf den Nutzer einer Gestaltung neu gefaßt, wenn der Intermediär (z. B. Steuerberater oder Bank) einer beruflichen Verschwiegenheitspflicht unterliegt.

Über die EU-Vorgaben hinaus soll nach derzeitigem Stand im Rahmen des deutschen Umsetzungsentwurfs ab Januar 2019<sup>3</sup> ab dem 01.07.2020 ein weiterer § 138j AO eingeführt werden, nach dem auch bestimmte innerstaatliche Gestaltungen gemeldet werden müssen. Diese zusätzliche Mitteilungspflicht gilt ausdrücklich nur für Steuern auf Einkommen und Vermögen, die Gewerbesteuer, die Erbschaft- und Schenkungsteuer sowie die Grunderwerbsteuer. Analog zur Meldepflicht für grenzüberschreitende Gestaltungen wird die innerstaatliche Mitteilungspflicht ausgelöst, wenn eine Gestaltung ein sog. Kennzeichen erfüllt. Für innerstaatliche Gestaltungen ist eine reduzierte Zahl von 7 statt 16 Kennzeichen vorgesehen, die inhaltlich zumeist deckungsgleich mit den Kennzeichen für grenzüberschreitende Gestaltungen sind. Auch in diesem Fall muß nur gemeldet werden, wenn der erlangte Steuervorteil als nicht gesetzlich vorgesehen eingestuft werden kann.

Der Entwurf sieht vor, daß grundsätzlich der den Steuerpflichtigen beratende Intermediär (z. B. Steuerberater) für die Mitteilung verantwortlich sein soll. Der Intermediär wird für Zwecke der innerstaatlichen Mitteilungspflicht durch dieselben Handlungsformen definiert wie im grenzüberschreitenden Bereich. Damit orientiert sich der Gesetzesvorstoß begrifflich insoweit am EU-Verfahren. Auch für Steuerpflichtige, die Gestaltungen nutzen wollen, soll in bestimmten Fällen eine Mitteilungspflicht bestehen.

### 1.2 Umsetzung in den Mitgliedstaaten und die Sanktionierung eines Verstoßes gegen die Meldepflicht

Nicht nur, daß der Intermediär wie auch der relevante Steuerpflichtige mit einer Vielzahl unbestimmter Rechtsbegriffe konfrontiert werden bzw. die Richtlinie lediglich einen Mindeststandard festlegt und die Mitgliedstaaten im Rahmen der erforderlichen nationalen Umsetzung davon weitergehende Offenlegungspflichten statuieren können, darüber hinaus hat der Betroffene es zusätzlich mit weiteren 26 möglichen Umsetzungsvarianten zu tun, geht es ja maßgeblich um grenzüberschreitende Steuergestaltungen.

Zwar ergab sich diese potenzierte Problematik schon immer bei den Richtlinien im Bereich der direkten Steuern. Doch bei den ohnehin begünstigenden (Mutter-Tochter-Richtlinie, Fusionsrichtlinie, Zins-Lizenzrichtlinie) bzw. weniger begünstigenden (CBCR-Richtlinie) steuerlichen Richtlinien hat die Nichtbeachtung der Richtliniengebote nicht zu Straf- bzw. Ordnungswidrigkeiten geführt. Anders stellt sich dies bekanntermaßen bei der Melderichtlinie dar. Ein Verstoß gegen die nationale Meldepflicht soll weiterhin als Ordnungswidrigkeit eingestuft und mit einer Geldbuße von bis zu 25.000 € belegt werden. Neu ist dabei,

daß die Sanktionsnorm erst für Gestaltungen greifen soll, deren erster Umsetzungsschritt nach dem 30.06.2020 erfolgt. Allerdings ist es durchaus als positiv zu bewerten, daß zumindest im Augenblick der deutsche Gesetzgeber im derzeitigen Referentenentwurf vom 30.01.2019 keine Sanktionierung einer fehlerhaften oder gänzlich unterbliebenen Berichterstattung für Steuergestaltungen vorsieht, deren erster Umsetzungsschritt zwischen dem 25.06.2018 und dem 01.07.2020 erfolgt.

## 2. Die Systematik der Meldepflicht

Der deutsche Umsetzungsentwurf<sup>4</sup> entspricht in weiten Teilen nahezu identisch der DAC6-Amtshilferichtlinie. Daher lassen sich die die folgenden Ausführungen gleichermaßen auf die DAC6-Amtshilferichtlinie und den deutschen Umsetzungsentwurf anwenden, soweit nicht ausdrücklich abweichend erläutert.

### 2.1 Erfasste Steuerarten

Grundsätzlich erfaßt die Meldepflicht sämtliche Steuerarten und zwar unabhängig von der staatlichen Ebene, die die Steuern umfaßt, und damit z. B. die Einkommensteuer, die Körperschaftsteuer, die Gewerbesteuer, die Erbschaftsteuer, die Kapitalertragsteuer usw. Ausdrücklich ausgenommen sind die Umsatzsteuer, die harmonisierten Verbrauchsteuern sowie Zölle und Sozialversicherungsabgaben. Sollte die derzeit diskutierte Digitalsteuer (Digital Services Tax) eines Tages eingeführt werden, böte es sich an, diese ebenfalls aus dem Anwendungsbereich der Meldepflicht zu entfernen, da die Digitalsteuerrichtlinie voraussichtlich eigenständige Regelungen zur Verwaltungszusammenarbeit enthält.

Darüber hinaus wird die Geltung geographisch auf solche Steuern eingeschränkt, die in dem Gebiet erhoben werden, auf das die Verträge gemäß Art. 52 des Vertrags über die Europäische Union Anwendung finden. Damit sind sowohl die EU-Staaten als auch eine Reihe von teils überseeischen Hoheitsgebieten der EU-Mitgliedstaaten<sup>5</sup> erfaßt. Steuern, die von Drittstaaten erhoben werden, unterliegen demnach grundsätzlich nicht der EU-Amtshilferichtlinie. Das bedeutet aber nicht, daß diese Steuerarten gänzlich aus dem Anwendungsbereich und damit der Meldepflicht für Steuergestaltungen ausgenommen sind. Zu nennen sind

2 Vgl. auch zukünftige Online-Aktualisierungen in *Zugmaier*, AO-Online-Kommentar: <https://datenbank.nwb.de/Dokument/Anzeigen/759736/?shigh=AO%20Kommentar&listPos=1&listId=661320>.

3 BMF-Referentenentwurf v. 30.01.2019.

4 Zum Stand der Drucklegung der am 30.01.2019 vom BMF in die Ressortabstimmung gegebene BMF-Referentenentwurf/BMF-Referentenentwurf v. 30.01.2019.

5 Art. 52 Abs. 2 EUV i. V. m. Art. 355 AEUV.

in diesem Zusammenhang beispielsweise die Kennzeichen zur Bestimmung des Vorliegens einer Gestaltung der Kategorien C und E, die auch die Besteuerung in Drittstaaten betrachten sowie der geplante § 138d Abs. 3 Satz 2 AO-E, der regelt, daß ein steuerlicher Vorteil auch dann vorliegt, wenn er außerhalb des Geltungsbereiches dieses Gesetzes entstehen soll.

## 2.2 Vorliegen einer grenzüberschreitenden Gestaltung

Grenzüberschreitend ist eine Gestaltung immer dann, wenn zwei EU-Mitgliedstaaten oder ein Mitgliedstaat und ein Drittstaat betroffen sind. Generell ist der Begriff der „grenzüberschreitenden Gestaltung“ weit ausgestaltet, denn er erfaßt jegliche Grenzüberschreitung im Verhältnis zwischen EU-Staaten und im Verhältnis zwischen EU- und Drittstaaten, unabhängig davon, ob sich die Grenzüberschreitung aus einer nur zusätzlichen steuerlichen Ansässigkeit, Betriebsstätte oder bloßen Tätigkeit oder gar nur aus einer möglichen Auswirkung auf den automatischen Informationsaustausch unter bi- oder multilateralen Abkommen oder der EU-Amtshilferichtlinie ergibt.

In der DAC6-Amtshilferichtlinie ist der Begriff der Gestaltung nicht allgemein definiert, stattdessen werden in einem Anhang zahlreiche Kennzeichen (engl.: Hallmarks) aufgelistet. Insofern besitzen die Mitgliedstaaten einen gewissen Spielraum im Rahmen der Definition einer Gestaltung, solange dadurch der vom EU-Gesetzgeber vorgeschriebene Mindest-Geltungsbereich der Richtlinie nicht eingeschränkt wird. Vom Wortsinn her handelt es sich bei einer Gestaltung grundsätzlich um einen (kreativen) verändernden Schaffensprozeß, der eine bewußte Entscheidung voraussetzt. Wobei hierdurch aus Praktikersicht nicht viel gewonnen ist und der Wortsinn in Zusammenschau mit den teilweise sehr weiten Kennzeichen (engl.: Hallmarks) sogar zu einer zu engen Auslegung verleiten könnte. Eine zufällige Erfüllung eines Kennzeichens, wenn Maßnahmen ohne Kenntnis um die steuerlichen Auswirkungen ergriffen werden, ist nach Sinn und Zweck der DAC6-Amtshilferichtlinie – Abschreckungswirkung gegenüber den Akteuren (Intermediär, Steuerpflichtiger) – jedenfalls keine Gestaltung.<sup>6</sup> Dies gilt erst recht, wenn nicht das Handeln der Akteure, sondern die Änderung der steuerlichen Rahmenbedingungen zur Erfüllung eines Kennzeichens führt. Denkbar ist dies beispielsweise im Zusammenhang mit dem Brexit und den dazu erlassenen Übergangsgesetzen.

Konkretere Hinweise zu der Frage, was unter einer „Gestaltung“ zu verstehen ist, können allerdings dem Protokoll der Kommission zur Sitzung der Arbeitsgruppe IV – Direkte Steuern – vom 24.09.2018<sup>7</sup> entnommen werden. Zum einen wird darin etwa klargestellt, daß ein rein abstraktes Lehrbuch mit Steuerplanungsideen aus der Buchhandlung keine „Gestaltung“ i.S. der DAC6 qualifiziert. Eine bloß mündliche Handlung („verbal act“) schließt nach dem Protokoll der Kommission den Gestaltungsbegriff al-

lerdings nicht aus. Zum anderen verweist das Protokoll auf eine Empfehlung der Kommission vom 06.12.2012 betreffend aggressive Steuerplanung. Zwar wird in der deutschen Fassung der Begriff „Vorkehrung“ für sämtliche Praktiken einer aggressiven Steuerplanung<sup>8</sup> verwendet, ein Vergleich mit anderen sprachlichen Fassungen der DAC6 (z.B. im Englischen „arrangement“) zeigt aber, daß der Begriff „Vorkehrung“ gleichzusetzen ist mit dem Gestaltungsbegriff und die in dem Kommissionspapier entwickelte Definition entsprechend übernommen wurde. Danach gelten gemäß 4.3. des Protokolls Transaktionen, Regelungen, Handlungen, Vorgänge, Vereinbarungen, Zusagen, Verpflichtungen oder Ereignisse als Gestaltung, wobei diese mehr als einen Schritt oder einen Teil umfassen können.

Auch im deutschen Umsetzungsentwurf<sup>9</sup> wird der Begriff gesetzlich nicht definiert. Allerdings ist laut Begründung des Entwurfs der Begriff weit zu verstehen. Danach umfaßt er unter anderem die Schaffung, die Zuordnung, den Erwerb oder die Übertragung von Einkünften oder deren Quellen auf einen bestehenden Rechtsträger. Unter dem Begriff „Gestaltung“ sind hiernach auch die Gründung oder der Erwerb einer die Einkünfte erzielenden juristischen Person zu verstehen. Beispielsweise gründet eine Gesellschaft eine neue Tochtergesellschaft und stattet diese mit Kapital aus, um dann Anteile auf diese Tochtergesellschaft zu übertragen. Nicht erfaßt von einer Gestaltung ist es nach dem deutschen Umsetzungsentwurf hingegen, wenn ein Steuerpflichtiger lediglich den Ablauf einer gesetzlichen Frist oder eines gesetzlichen Zeitraums abwartet, nach dem er eine Transaktion steuerfrei realisieren kann.<sup>10</sup> Zu denken ist hier beispielsweise an § 23 EStG (sog. Spekulationsfrist).

Meldepflichtig ist eine Gestaltung dann, wenn sie grenzüberschreitend ist und zusätzlich mindestens ein Kennzeichen erfüllt ist.

Insgesamt 15 Kennzeichen sind definiert, die grob in zwei Gruppen eingeteilt werden können. Die Kennzeichen der ersten Gruppe greifen nur, wenn zugleich der „Main benefit“-Test (MBT) erfüllt wird. Der MBT gilt als erfüllt, wenn der Hauptvorteil oder einer der Hauptvorteile einer Gestaltung die Erlangung eines Steuervorteils ist.

Die einzelnen Kennzeichen lassen sich in 5 Kategorien einordnen und erfassen entweder bestimmte Merkmale der Vertragsgestaltungen zwischen Steuerpflichtigem/Nutzer und Intermediäre (Kategorie A), Steuerliche Merkmale der

<sup>6</sup> So auch *Lüdicke/Oppel*, IWB 2019, 62.

<sup>7</sup> EU-Kommission, Working Party IV – Direct Taxation, Summary Record v. 24.9.2018.

<sup>8</sup> EU-Kommission, Empfehlung der Kommission betreffend aggressive Steuerplanung (2012/772/EU), Empfehlung v. 06.12.2012 –EU ABl L 338 S. 41.

<sup>9</sup> BMF-Referentenentwurf v. 30.01.2019, S. 32.

<sup>10</sup> BMF-Referentenentwurf v. 30.01.2019, S. 32.

Gestaltung (Kategorien B, C und E) oder Umgehungen von Transparenzvorgaben (Kategorie D).

### 2.3 Mitteilungs- bzw. Meldepflicht der Gestaltung

Nach der Grundregel ist der sog. Intermediär meldepflichtig. Ein Intermediär konzipiert oder vermarktet eine Steuergestaltung oder stellt diese zur Umsetzung bereit. Daneben reichen nach der DAC6-Amtshilferichtlinie auch Hilfs-/Unterstützungsleistungen aus, um als Intermediär gewertet zu werden. Der deutsche Umsetzungsentwurf dagegen läßt eine Hilfs-/Unterstützungsleistung nicht ausreichen. Intermediäre sind insbesondere Steuerberater, Rechtsanwälte und Banken, aber auch andere Berater, die für eine Gestaltung relevante Dienstleistungen erbringen.

Intermediäre i.S. der DAC6-Amtshilferichtlinie müssen in der EU ansässig sein oder einen anderweitigen EU-Nexus haben (z.B. Betriebsstätte oder Kammer-Mitgliedschaft). Reine Drittstaaten-Berater sind keine Intermediäre und damit nicht meldepflichtig.

Zum Intermediär wird eine Person durch bestimmte Handlungen. Ohne Bedeutung sind grundsätzlich Entgeltlichkeit, Erlaubtheit und Erfolg. Die Intermediäreigenschaft hängt dementsprechend auch nicht von einer bestimmten Berufsqualifikation ab.<sup>11</sup> Das führt beispielsweise dazu, daß Kreditinstitute oder Unternehmensberatungen zu Intermediären werden können, obwohl die steuerrechtliche Beratung außerhalb ihres Schwerpunkts liegt und sie ggf. nicht einmal zu ihr befugt sind. Es kommt nur darauf an, daß die Person eine meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltung konzipiert, vermarktet oder auch nur zur Umsetzung bereitstellt.

Der deutsche Umsetzungsentwurf<sup>12</sup> übernimmt die fünf Haupttätigkeiten aus der Melderichtlinie, jedoch mit der Besonderheit, daß das Konzipieren, Organisieren und zur Nutzung Bereitstellen für einen Dritten durchgeführt werden muß, während die Umsetzung durch einen Dritten verwaltet werden muß. Lediglich die Handlungsalternative des Vermarktens wurde ohne Modifikationen übernommen, da der Drittbezug darin bereits angelegt ist. Im hausinternen Diskussionsentwurf des BMF aus September 2018 war diese Besonderheit noch nicht enthalten. Wer als Dritter infrage kommt, wird nicht konkret ausgeführt. Ziel der Anpassung war vermutlich die schärfere Trennung zwischen Beratern, die die Haupttätigkeiten im Rahmen ihrer Dienstleistungen für einen zahlenden Kundenkreis ausüben und Steuerpflichtigen/Nutzern, die zwar identische Tätigkeiten ausüben, aber in eigener Sache handeln.

Die DAC6-Amtshilferichtlinie nennt drei Konstellationen, in denen der Steuerpflichtige/Nutzer selbst meldepflichtig ist:

- Wenn kein externer Intermediär vorhanden ist (Inhouse-Gestaltung).
- Wenn nur Drittstaaten-Intermediäre einbezogen sind.

- Wenn bei allen beteiligten Intermediären eine berufsrechtliche Verschwiegenheitspflicht eingreift.

Solange wenigstens ein nicht zur Verschwiegenheit verpflichteter Intermediär vorhanden ist, hat dessen Meldepflicht Vorrang vor der des Steuerpflichtigen/Nutzers. Auch nach der deutschen Systematik sind die Intermediäre untereinander gleichrangig und im Verhältnis zum Nutzer vorrangig meldepflichtig. Der deutsche Umsetzungsentwurf sieht darüber hinaus auch im Fall einer Verschwiegenheitspflicht eine partielle Mitteilungspflicht des Intermediärs vor. Nicht nutzerbezogene Informationen, die nicht Gegenstand der Verschwiegenheitspflicht sind, muß der Intermediär mitteilen. Alle weiteren Daten muß er darüber hinaus dem Nutzer zur Verfügung stellen.

### 2.4 Meldefrist und Inhalt der Meldung

Wie bereits erläutert ist die Richtlinie seit dem 25.06.2018 anzuwenden und die Meldepflicht gilt grundsätzlich ab dem 01.07.2020. Alle Gestaltungen, deren erster Umsetzungsschritt seit dem 25.06.2018 erfolgt ist, müssen jedoch zwischen dem 01.07.2020 und dem 31.08.2020 nachgemeldet werden.

Für ab dem 01.07.2020 meldepflichtig gewordene Gestaltungen muß die Meldung innerhalb von 30 Tagen erfolgen, nachdem eines der folgenden meldepflichtigen Ereignisse eingetreten ist:

- die meldepflichtige Gestaltung wird durch den Intermediär bereitgestellt,
- diese ist umsetzungsbereit oder
- ihr erster Umsetzungsschritt ist erfolgt.

Die Meldung erfolgt gemäß dem dt. Umsetzungsentwurf nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz gegenüber dem Bundeszentralamt für Steuern und umfaßt u.a. Personendaten des Steuerpflichtigen/Nutzers und des Intermediärs, eine Beschreibung der Gestaltung inkl. Angaben zum Wert der Gestaltung sowie die betroffenen weiteren Personen und Mitgliedstaaten. Die EU-Arbeitspapiere weisen dagegen ausdrücklich darauf hin, daß der Meldepflichtige nur Informationen melden muß, über die er positive Kenntnis hat, und daß er für eine vollständige Meldung fehlende Informationen nicht etwa gezielt beschaffen muß.<sup>13</sup> Allerdings stellen die Erläuterungen im deutschen Umsetzungsentwurf zu § 138d Abs. 2 Satz 2 im Zusammenhang mit der Definition der Gestaltung (diese kann auch in mehrere Gestaltungen aufgeteilt werden) erfreulicherweise klar, daß der Mitteilungspflichtige bei einer aufgeteilten Gestaltung

11 BMF-Diskussionsentwurf zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2018/822 v. 12.09.2018, S. 23.

12 BMF-Referentenentwurf v. 30.01.2019.

13 EU-Kommission, Working Party IV – Direct Taxation, Summary Record v. 24.09.2018, S. 3 „Timing for reporting“.

sämtliche ihm bekannten Informationen zur Steuergestaltung mitzuteilen hat und nicht nur die aus seiner Sicht maßgeblichen Teile.<sup>14</sup>

Eine eher knapp gehaltene Mitteilung entspricht der Hauptzielsetzung der DAC6-Amtshilferichtlinie, den Steuerbehörden frühzeitig Informationen über aggressive grenzüberschreitende Steuergestaltungen zu vermitteln. Details des Einzelfalls sind entbehrlich. Der Finanzverwaltung steht es frei, sich bei Unklarheiten mit Nachfragen an den Meldepflichtigen zu wenden.

Alle Informationen werden in einem zentralen Verzeichnis zusammengeführt, auf das sämtliche EU-Mitgliedstaaten sowie (mit gewissen Einschränkungen) die EU-Kommission Zugriff haben. Damit können auch die Mitgliedstaaten alle Details einer Meldung einsehen, die von der jeweiligen Gestaltung nicht betroffen sind.

### 3. Hinweise und Praxisschwierigkeiten

#### 3.1 Vorwirkungszeitraum der DAC6-Amtshilferichtlinie

Insbesondere der Vorwirkungszeitraum in Kombination mit der Vielzahl an unbestimmten Rechtsbegriffen der DAC6-Amtshilferichtlinie hat in der wirtschaftlichen Praxis europaweit zu hektischen Aktivitäten geführt, um die neue Meldepflicht in kürzester Zeit und auf ungenügender gesetzlicher Basis praktisch in den Griff zu bekommen. Zwar wird von Seiten des BMF die Position vertreten, daß die Meldungen erst nach der nationalen Umsetzung im Jahr 2020 abzugeben sind.<sup>15</sup> Dieser Hinweis ändert für die Betroffenen aber nichts daran, daß sie bereits seit dem 25.06.2018 sämtliche Gestaltungen prüfen und ihre Schlußfolgerungen hinsichtlich einer Meldepflicht dokumentieren müssen. Unterlassen sie dies, kann sich je nach Größe und Internationalität des Unternehmens bis zum Abschluß der nationalen Umsetzung ein im Rückblick nur wesentlich schwerer aufzuarbeitender und kaum noch zu beherrschender Berg von Altfällen ansammeln, der die Erfüllung der Nachmeldepflicht bis zum 31.08.2020 gefährdet.

Rein praktisch wird es damit ausdrücklich erforderlich, daß Intermediäre oder die Steuerpflichtigen selbst bereits vor der Umsetzung der DAC6-Richtlinie den ersten Umsetzungsschritt von unter die Richtlinie fallenden neuen grenzüberschreitenden Steuergestaltungen überwachen. Tritt dieser Fall ein, müssen sie diesen Vorgang aufzeichnen und nachhalten bzw. fortführen, damit dieser, wie von der Richtlinie vorgeschrieben, in dem ersten Bericht zum 31.08.2020 gegenüber dem Bundeszentralamt für Steuern offengelegt werden kann. Eine unterbliebene oder unvollständige Meldung einer Gestaltung aus dem Vorwirkungs- bzw. Übergangszeitraum ist allerdings, wie bereits dargestellt, nicht sanktionsbewehrt (vgl. § 33 Abs. 3 EGAO-E).

#### 3.2 Auslegung der Richtlinienvorschriften

Ein weiteres praktisches Anwendungsproblem stellt die Frage dar, wie die Richtlinienvorschriften bei Unklarheit aufgrund des bis dato nicht vorhandenen nationalen Umsetzungsgesetzes genau auszulegen sind. Um in der Praxis den Anforderungen der DAC6-Amtshilferichtlinie in Bezug auf eine bereits derzeit erforderliche Dokumentation, aber auch zeitnahe Erfüllung der Meldepflicht gerecht werden zu können, bedarf es, mangels weitergehender Konkretisierung insbesondere durch den nationalen Gesetzgeber, die Verwaltung oder die Rechtsprechung, in weiten Teilen der Auslegung. Dabei folgt die Interpretation von EU-Richtlinien den gleichen Auslegungsmethoden, wie wir sie bereits aus der nationalen Praxis her kennen. Der Schwerpunkt der Auslegung sollte hierbei auf Sinn und Zweck (sog. teleologische Auslegung) der Richtlinienorm gelegt werden. Die vertragskonforme Auslegung wird vom Europäischen Gerichtshof (EuGH) eher selten herangezogen, da der Vertrag und gleichrangiges Gemeinschaftsrecht nur grobe Anhaltspunkte für Rechtmäßigkeit und Auslegung einer Richtlinie bieten. Im Übrigen kommt der vertragskonformen Auslegung tendenziell einschränkende Funktion zu, was sich mit der integrationsfreundlichen Linie des Gerichtshofs nur schwer vereinbaren läßt.

Infolgedessen sollte im Zweifel die Auslegung nach dem Sinn und Zweck der Richtlinie erfolgen:

- Konzentrierung auf potenziell aggressive steuerliche grenzüberschreitende Gestaltungen
- Information der Finanzverwaltung zur Risikovorsorge
- Vermeidung der Aushöhlung der Bemessungsgrundlage und der Gewinnverschiebung
- Abschreckungswirkung

#### 3.3 Umsetzung der DAC6-Amtshilferichtlinie in den Mitgliedstaaten

Insbesondere im Hinblick auf den Vorwirkungszeitraum ist nicht nur der deutsche Umsetzungsentwurf näher zu betrachten, sondern die Amtshilferichtlinie wird auch in den anderen Mitgliedstaaten in nationales Recht umgesetzt werden. Wie bereits beschrieben, sieht der deutsche Umsetzungsentwurf von einer Strafbewehrung für den Vorwirkungszeitraum ab. Unser Nachbarland Polen zeigt hierbei jedoch ein abschreckendes Beispiel für eine sehr scharfe Umsetzung der Richtlinie und könnte hier kein Einzelfall bleiben.

<sup>14</sup> BMF-Referentenentwurf v. 30.01.2019, S. 33.

<sup>15</sup> Vgl. die Antwort der Bundesregierung auf die Kleine Anfrage der Fraktion der FDP, BT-Drucksache 19/1861, Frage 16 – BT-Drucksache 19/2144. In der Antwort konstatiert die Bundesregierung zunächst korrekt, daß die Meldeverpflichtung ab dem Inkrafttreten der Richtlinie 2011/16/EU besteht, ergänzt dann aber fehlerhaft: „Diese Meldungen sind ab dem 1. September 2020 zu übermitteln“. Richtig ist, daß die Nachmeldungen bis zum 31.08.2020 zu übermitteln sind.

Nicht nur, daß der polnische Gesetzgeber die Berichtspflichten bereits ab 01.01.2019 scharf geschaltet hat, sondern auch die teilweise sehr drakonischen Strafen und der erweiterte Anwendungsbereich haben dazu geführt, daß erstens im Zweifel alles berichtet wird und zweitens schon etliche Unternehmen überlegen, ob sie nicht ihr Engagement zurückfahren bzw. ganz unterlassen. Insbesondere das Erfordernis, daß der Berater (nicht nur die Beratungsfirma) persönlich gemeldet werden muß und eine Unterschrift leisten muß, führt in der Beraterschaft zu einer tiefen Verunsicherung. Soweit ersichtlich ist bei einer Umschau der bis dato erschienenen nationalen Umsetzungsgesetzesvorschläge u.a. Frankreichs, Tschechiens, der Slowakei, der Niederlande, Schwedens, Zyperns und Litauens Polen der negative Ausreißer. Es bleibt somit zu hoffen, daß es bei diesem negativen Sonderfall verbleibt und dies keine weiteren Nachahmer findet.

Sehr positiv zu bewerten ist im Gegenzug die etwas liberalere und pragmatische Einstellung des niederländischen Gesetzgebers. Im Rahmen einer generellen Vorprüfung obliegt es dem niederländischen Intermediär, eigenständig für die Berichtspflicht zu beurteilen, ob bei der Gestaltung eine potentiell aggressive Steuergestaltung vorliegt. Dies deckt sich u.E. mit dem Sinn und Zweck der Richtlinie und würde bei vernünftiger Betrachtungsweise auch zu einer gesunden Handhabung der Reichweite der Kennzeichen führen und quasi wie ein erster Vorfilter der möglicherweise berichtspflichtigen Gestaltungen funktionieren.

### 3.4 Auswirkungen der bestehenden Auslegungs- und Praxisschwierigkeiten

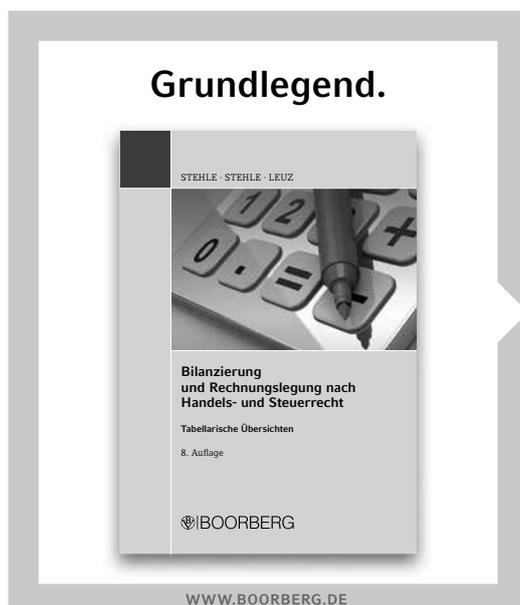
Unabhängig von den jeweilig kursierenden Gesetzesentwürfen verbleibt bei den Adressaten der Richtlinie, und damit meinen wir die betroffenen Steuerpflichtigen und Berater, die Pflicht, bereits jetzt zu handeln, zu prüfen und ggfs. zu dokumentieren, immer in iterativer Verbindung mit dem Voranschreiten der gesetzgeberischen Aktivitäten der mit einer Steuergestaltung betroffenen Mitgliedstaaten. Eins ist jedenfalls sicher: viele Unternehmen sehen sich als Kollateralschaden einer zu BEPS und der Melderichtlinie führenden Entwicklung an, welche enorme Ressourcen und Koordination mit ihren jeweiligen Beratern erfordert.

## 4. Fazit

Die Melderichtlinie schlägt in vielerlei Hinsicht neue europarechtliche Kapitel auf. Was einerseits für ein wunderschönes neues Agitationsfeld für Berater und Anwälte sorgt, stellt andererseits einen erheblichen Kosten- und Zeitaufwand für die Steuerpflichtigen dar. Die immensen Unsicherheiten im Vorwirkungszeitraum, bedingt durch Mindeststandard, sprachliche und rechtliche Unklarheiten und die 27 unterschiedlichen Umsetzungsvarianten, wären vermeidbar gewesen, sind aber nun Realität und müssen überwunden werden, bis eine einigermaßen rechtssichere Handhabung realisiert ist.

*Hinweis der Redaktion:*

Siehe Buchbesprechung S. 159 ([in diesem Heft](#)).



## Bilanzierung und Rechnungslegung nach Handels- und Steuerrecht

in tabellarischen Übersichten

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

2018, 8. Auflage, 152 Seiten, € 40,-

ISBN 978-3-415-06168-2

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

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

**BOORBERG**

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

SZ0219

## Diskussion um Zahlungen für Online-Marketing an ausländische Internetportalbetreiber beendet – Alle Aufregung umsonst?

Dr. Rainer Spatscheck, FA StR und FA StraFR und RAin Lea Wimmer, FAin StR, beide Kantenwein Zimmermann Spatscheck & Partner, München<sup>1</sup>

In den vergangenen Monaten herrschte bei deutschen Unternehmen kurzzeitig große Verunsicherung, wie ein steuerlich korrekter Umgang mit Ausgaben im Bereich der Online-Werbung auszusehen hat. Auslöser dieser Unsicherheit waren Betriebsprüfungen in Bayern sowie ein Aufsatz von *Hruschka*.<sup>2</sup> Diese vertraten die These, daß bei ausländischen Unternehmen geschaltete Online-Werbung der Abzugsteuer unterliegt (§ 50a EStG). Faktisch wäre jedes inländische Unternehmen betroffen gewesen, das Werbung auf Google, Amazon etc. geschaltet hat. Die öffentliche Diskussion führte bei bislang ungeprüften inländischen Unternehmen zu der Frage, inwiefern sie zum Quellensteuerabzug nach § 50a EStG verpflichtet sind bzw. waren. Viele Steuerpflichtige mit entsprechenden grenzüberschreitenden Zahlungen sahen sich veranlaßt zu prüfen, ob und ggf. wie eine vorsorgliche Offenlegung der geleisteten Zahlungen gegenüber der zuständigen Behörde erfolgen sollte. Betroffen war nicht nur der Werbeaufwand für die Gegenwart/Zukunft, sondern auch für die vergangenen Jahre. Die Betriebsprüfung verfolgte die Absicht, auch Steuern für die Altjahre nachzuerheben. Für erste Klarheit sorgte dann die Pressemitteilung des bayerischen Finanzministers *Füracker*, wonach auf Veranlassung Bayerns eine Klärung auf Bund-Länder-Ebene erreicht worden sei und nun endgültig feststehe, daß inländische werbetreibende Unternehmen keinen Steuereinbehalt bei Onlinewerbung vornehmen müssen.<sup>3</sup> Wenig später erging ein BMF-Schreiben, welches zu dieser Thematik Stellung genommen und die fehlende Steuerabzugsverpflichtung bei grenzüberschreitender Überlassung von Software und Datenbanken bestätigt hat.<sup>4</sup> Die Verfasser nehmen diese Auseinandersetzung zum Anlaß, folgende Frage aufzuwerfen: Muß ein Steuerpflichtiger vermeintlich steuerlich relevante Tatsachen aus der Vergangenheit wie für die Zukunft offenlegen, wenn bekannt wird, daß einzelne Finanzämter die Ansicht vertreten, ein bestimmter Sachverhalt unterläge einer Norm des Steuerrechts, die eine Steuer- bzw. Abzugspflicht auslöst, was bislang nur nicht erkannt worden wäre? Das Streitthema „Aufwendungen für Online-Marketing“ soll dabei als Beispiel dienen.

### I. Korrektur nach § 153 AO?

#### 1. Vorbemerkung

Folgende Fallkonstellationen sind dabei im Beispielfall zu unterscheiden: Das betroffene Unternehmen hat in der

Vergangenheit bereits hinsichtlich anderer Sachverhalte eine Quartalsmeldung nach § 50a Abs. 5 EStG eingereicht, ohne dabei Zahlungen für Online-Marketing über ausländische Werbepattformen zu berücksichtigen (Fallkonstellation 1). Der/die Steuerpflichtige sah sich bislang nicht dazu veranlaßt, eine Steuer i. S. d. § 50a EStG einzubehalten, anzumelden und abzuführen, hat aber in der Vergangenheit Online-Werbung über beschränkt steuerpflichtige Portalbetreiber geschaltet (Fallkonstellation 2).

Geht man nun davon aus, daß es sich bei der in der Vergangenheit eingereichten Quartalsmeldung um eine zusammenfassende Meldung unterschiedlicher, separat zu betrachtender Sachverhalte (im Sinne einer Sammelmeldung) handelt, wären die grenzüberschreitenden Zahlungen für Online-Marketing als eigenständiger Sachverhalt noch nicht erklärt. Die bereits eingereichte Quartalsmeldung ist insofern nicht unrichtig oder unvollständig. Die Anmeldepflicht hinsichtlich dieses gesonderten Sachverhalts bestünde fort und der deutsche Werbekunde als Vergütungsschuldner müßte dieser Pflicht nun unmittelbar nachkommen.<sup>5</sup> Die Verpflichtung i. S. d. § 153 AO setzt die Abgabe einer unrichtigen oder unvollständigen Erklärung voraus.<sup>6</sup> Ist dagegen überhaupt keine Erklärung abgegeben worden, besteht keine Korrekturpflicht. Vielmehr bleibt die ursprüngliche Erklärungspflicht bestehen.<sup>7</sup> § 153 AO ist nicht einschlägig.

Folgt man dagegen der Ansicht, daß auf die Quartalsmeldung als solche abzustellen ist, käme eine Berichtigung i. S. d. § 153 AO in Betracht.<sup>8</sup> Auch eine Steueranmeldung

1 Dr. Rainer Spatscheck, FA StR und FA StraFR, ist Partner der Kanzlei Kantenwein Zimmermann Spatscheck & Partner, München und RAin Lea Wimmer, FAin StR, ist Rechtsanwältin der Kanzlei Kantenwein Zimmermann Spatscheck & Partner, München.

2 *Hruschka*, DStR 2019, 88.

3 <https://www.stmflh.bayern.de/internet/stmf/aktuelles/pressemitteilung/gen/23847/index.htm> (Stand 15.3.2019).

4 BMF vom 03.04.2019 IV C 5 -S 2411/11/10002, FR 2019, 490.

5 *Pinkernell/Schlotter* in *Rübenstahl/Idler* in *Tax Compliance*, 1. Aufl., 2018, S 1171.

6 *Streck/Spatscheck/Talaska*, *Die Steuerfahndung*, 5. Aufl., 2017, Rn. 385.

7 *Seer* in *Tipke/Kruse*, *AO/FGO*, § 153 AO Rz. 8 (Okt. 2016); *Pinkernell/Schlotter* in *Rübenstahl/Idler* in *Tax Compliance*, 1. Aufl., 2018, S 1171.

8 *Pinkernell/Schlotter* in *Rübenstahl/Idler* in *Tax Compliance*, 1. Aufl., 2018, S 1171.

ist eine Erklärung i.S.d. § 153 AO.<sup>9</sup> Die berichtigte Steueranmeldung nach § 153 AO steht einer Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung nach § 168 Satz 1 AO gleich. Alternativ wäre ein Antrag auf Änderung der Steueranmeldung nach § 164 Abs. 1 Satz 2 AO in Betracht zu ziehen.

In der oben ausgeführten Fallkonstellation 2 käme nur eine Steueranmeldung i.S.d. § 50a Abs. 5 EStG infrage. Anders als *Rübenstahl/Idler*<sup>10</sup> sind wir der Ansicht, daß auf die Quartalsmeldung als solche abzustellen ist. Die Quartalsmeldung ist insofern mit einer Steuererklärung zu vergleichen, in der voneinander völlig unabhängige Sachverhalte zusammengefaßt, steuerlich gewürdigt und erklärt werden. Wurden im Rahmen einer Einkommensteuererklärung beispielsweise Vermietungseinkünfte versehentlich nicht erklärt, so wäre die Einkommensteuererklärung bei nachträglichem Erkennen dieses Versehens i.S.d. § 153 AO zu berichtigen, auch wenn diese Vermietungseinkünfte nicht im Zusammenhang mit anderen Einkünften dieser Einkommensteuererklärung stehen. Eine bereits eingereichte Quartalsmeldung i.S.d. Fallkonstellation 1 ist folglich nach § 153 AO zu berichtigen.

## 2. Kein Korrekturbedarf für die Vergangenheit

Die Diskussion um den Werbeaufwand basierte im Wesentlichen auf dem Umstand, daß Unternehmen im Rahmen der Betriebsprüfung auf Zahlungen für Online-Marketing im Hinblick auf eine Abzugsverpflichtung überprüft wurden.<sup>11</sup> Besonders entfacht wurde die Debatte zusätzlich durch den in nichtdienstlicher Eigenschaft verfaßten Beitrag von *Hruschka*.<sup>12</sup> Die Auffassung, daß es sich bei Online-Werbeleistungen durch ausländische Internetportalbetreiber um die Überlassung von Rechten bzw. Know-how handelt, wurde aber nur von einzelnen Finanzämtern vertreten. Bundesweit schien es zunächst keine einheitliche Meinung in der Finanzverwaltung zu geben. Das zuständige Bundeszentralamt für Steuern hatte sich hierzu noch nicht geäußert. An einer (höchst-)richterlichen Entscheidung fehlte es. In der Literatur wurde die Auffassung der Betriebsprüfung bzw. von Herrn *Hruschka* unmittelbar und zu Recht vehement abgelehnt.<sup>13</sup>

Eine solche Situation kann u.E. weder eine Anmelde- noch eine Berichtigungspflicht für die Vergangenheit auflösen:

Eine gesetzliche Pflicht zum Steuerabzug durch den Vergütungsschuldner kann dadurch noch nicht entstehen. Die Steuer entsteht in dem Zeitpunkt, in dem die Vergütung (für die Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von Rechten [Anmerkung der Verfasser]) dem Gläubiger zufließt, § 50a Abs. 5 Satz 1 EStG. In diesem Zeitpunkt hat der Schuldner der Vergütung den Steuerabzug für Rechnung des Gläubigers (Steuerschuldner) vorzunehmen, § 50a Abs. 5 Satz 2 EStG. Die Frage, welche Tatsachen in einer Steuererklärung/Steueranmeldung zu berücksichtigen

sind, hängt von der Rechtslage ab. Auf Basis der herrschenden Rechtslage hat der Steuerpflichtige zu entscheiden, welche Tatsachen steuerrechtlich erheblich und welche unerheblich sind. Nachdem der Steuerpflichtige die Tatsachen rechtlich gewürdigt hat, finden sich in der Steuererklärung lediglich die aus seiner Sicht relevanten Besteuerungsgrundlagen in Form von Zahlen und gesetzesrelevanten Steuermerkmalen.<sup>14</sup> Der Abzugsverpflichtete hat also bei Vertragsschluß, spätestens aber im Zeitpunkt der Zahlung der Vergütung zu prüfen, ob ein Steuerabzug vorzunehmen ist. Dabei hat er die zu diesem Zeitpunkt geltende Rechtslage zu berücksichtigen. Eine Änderung der Verwaltungsmeinung zu einem späteren Zeitpunkt kann insoweit keine Auswirkungen mehr haben – erst recht nicht die Ansicht einzelner Finanzämter.

Die Verpflichtung i.S.d. § 153 AO setzt die Abgabe einer unrichtigen oder unvollständigen Erklärung voraus.<sup>15</sup> Tritt die objektive Unrichtigkeit erst nachträglich ein, war die ursprünglich eingereichte Steuererklärung/Steueranmeldung nicht fehlerhaft i.S.d. § 153 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO.<sup>16</sup> Im Rahmen der Steuererklärung/Steueranmeldung ist die geltende Rechtslage zum Zeitpunkt der Erklärungsabgabe bzw. der Steueranmeldung zu prüfen, s.o. Aus Änderungen der Rechtsprechung oder der Rechtsauffassung der Finanzverwaltung nach Abgabe der Erklärung/Anmeldung ergibt sich keine Pflicht zur Berichtigung einer bereits eingereichten Steuererklärung/Steueranmeldung i.S.d. § 153 AO.<sup>17</sup> Um auf das Beispiel der Zahlungen für Online-Marketing an ausländische Portalbetreiber zurückzukommen: Selbst, wenn sich das zuständige Bundeszentralamt für Steuern der Ansicht von *Hruschka* angeschlossen hätte, hätte noch kein Berichtigungsbedarf bestanden.

## 3. Beraterhinweis

Zur Vermeidung eines eigenen Haftungsrisikos kann es aber dennoch sinnvoll sein, in solchen Fällen nachträglich eine Steueranmeldung bzw. eine Berichtigungserklärung an die

9 *Seer* in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 153 AO Rz. 10 (Okt. 2016).

10 *Pinkernell/Schlotter* in *Rübenstahl/Idler* in *Tax Compliance*, 1. Aufl., 2018, S 1171 (Fußnote 137).

11 Frontal 21 berichtete zu dem wohl bislang prominentesten Fall: <https://www.zdf.de/nachrichten/heute/wegen-google-und-co-deutschen-mittelstaendlern-droht-insolvenz-102.html>.

12 *Hruschka*, DStR 2019, 88.

13 *Diffring/Saft*, DB 2019, 387; *Linn*, DStR 2019, 418.

14 *Seer* in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 150 AO Rz. 44 (Febr. 2019).

15 *Streck/Spatscheck/Talaska*, *Die Steuerfahndung*, 5. Aufl., 2017, Rn. 385.

16 *Stein* in *Rübenstahl/Idler* in *Tax Compliance*, 1. Aufl., 2018, S 476.

17 *Stein* in *Rübenstahl/Idler* in *Tax Compliance*, 1. Aufl., 2018, S 476; *Seer* in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 153 AO Rz. 3 (Febr. 2019).

zuständige Behörde zu übermitteln.<sup>18</sup> Praktisch stellt sich bei großen dezentralisierten Unternehmen mit umfangreicher Werbung über ausländische Dienstleister insoweit das Problem, daß die Details zu den Zahlungen für Online-Werbeleistungen durch ausländische Internetportalbetreiber (Gläubiger, Höhe der Vergütungen i.S.d. § 50a Abs.1 EStG, Höhe und Art der abzuziehenden Betriebsausgaben oder Werbungskosten) für die Vergangenheit nicht ohne Weiteres ermittelbar sind. Für die Aufarbeitung würden solche Unternehmen mehrere Monate benötigen. Nicht zu vergessen ist insofern auch die mit der nachträglichen Steueranmeldung verbundene Steuerabführungspflicht, die in vielen Fällen mit Steuernachzahlungen in Millionenhöhe verbunden wäre. Aus Gründen höchster Vorsicht hätten wir in beiden Fallkonstellationen (s.o.) dazu geraten, der zuständigen Behörde mitzuteilen, daß es solche Zahlungen gegeben hat, und zu begründen, warum aus Sicht des Steuerpflichtigen keine Abzugsteuer einzubehalten war.<sup>19</sup> Das Risiko steuerstrafrechtlicher Vorwürfe hätte so „auf Null“ reduziert werden können.

Den Erfordernissen der „ersten Stufe“ des § 153 AO hätte man damit Genüge getan (Fallkonstellation 1). Eine Berichtigungserklärung nach § 153 Abs. 1 AO kann zweistufig erfolgen (Anzeige und Berichtigung). Nur die Anzeigepflicht ist fristgebunden (ohne schuldhaftes Zögern). Die inhaltliche Berichtigung dagegen hat nicht innerhalb einer Frist zu erfolgen.<sup>20</sup> Wäre die zuständige Behörde der Auffassung gewesen, daß hier ein Steuerabzug vorzunehmen gewesen wäre, so hätte sie auf Basis dieser Mitteilung unter Setzung einer angemessenen Frist dazu auffordern können, die bereits vorgenommenen Steueranmeldungen zu berichtigen. So hätte die Finanzbehörde die Möglichkeit gehabt, die Steuer für die Vergangenheit durch einen Haftungsbescheid oder einen Nachforderungsbescheid festzusetzen, soweit noch nicht Verjährung eingetreten ist. Der Steuerstreit wäre dann im Nachgang im Rahmen des Verwaltungs-/Finanzgerichtsverfahrens zu führen gewesen.<sup>21</sup>

Nach h. M. können die Finanzbehörden über steuerlich erhebliche Tatsachen nicht i.S.d. § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO in Unkenntnis gelassen werden, wenn diese den Finanzbehörden bereits bekannt sind.<sup>22</sup>

## II. Selbstanzeige i.S.d. § 371 AO?

Eine Steuerhinterziehung (§ 370 AO) oder leichtfertige Steuerverkürzung (§ 378 AO) käme nur dann in Betracht, wenn der Steuerpflichtige über steuerlich erhebliche Tatsachen unrichtige oder unvollständige Angaben bzw. die Finanzbehörde über das Entstehen und die Höhe des Steueranspruchs in Unkenntnis läßt und dabei vorsätzlich bzw. leichtfertig handelt. Die Frage, welche Tatsachen in einer Steuererklärung/Steueranmeldung zu berücksichtigen sind, hängt von der Rechtslage im Zeitpunkt der Erklärungsabgabe/Anmeldung ab, s.o. Danach ist auch zu prüfen, ob der

Steuerpflichtige vorsätzlich oder fahrlässig unvollständige oder unrichtige Angaben i.S.d. §§ 370, 378 AO gemacht hat. Eine Veranlassung, die Vergangenheit im Rahmen einer Selbstanzeige nach § 371 AO zu berichtigen, sehen wir nicht. Ein vorsätzliches Handeln im Hinblick auf die Vergangenheit liegt fern.<sup>23</sup>

## III. Rechtsgrundlage einer Änderung im Rahmen der Betriebsprüfung?

Im Zuge der Diskussionen um § 50a EStG bei Online-Marketing war immer wieder zu lesen, im Rahmen der Betriebsprüfung seien z. T. hohe Steuernachforderungen für die vergangenen Jahre geltend gemacht worden. Unabhängig von der Frage, ob § 50a EStG im Zusammenhang mit Zahlungen für Online-Werbung an ausländische Portalbetreiber einschlägig ist, wäre u.E. zu hinterfragen, ob das Finanzamt im Einzelfall überhaupt berechtigt gewesen wäre, die Altjahre zu korrigieren. Zwar tritt Festsetzungsverjährung bei unterlassener Steueranmeldung grds. erst nach über sieben Jahren ein.<sup>24</sup> In Fällen wie der oben erwähnten Debatte, in denen einzelne Finanzämter oder auch die Finanzverwaltung auf Bund-Länder-Ebene die Meinung zur steuerlichen Handhabung bestimmter Sachverhalte ändern, greift u.A. aber keine Änderungsnorm.<sup>25</sup>

18 Bundesministerium der Finanzen vom 25.11.2010 IV C 3-S 2303/09/10002, BStBl. I 2010, 1350 Rz. 10.

19 Gleiches gilt im Hinblick auf die laufenden monatlichen Zahlungen für Online-Marketing.

20 *Streck/Spatscheck/Talaska*, Die Steuerfahndung, 5. Aufl., 2017, Rn. 378.

21 Empfehlenswert wäre es gewesen, gleich im Anschluß zur Anmeldung Einspruch gegen die Anmeldung einzulegen und die relevanten Rechtsfragen im Rahmen des Streitverfahrens zu klären.

22 OLG Oldenburg vom 10.07.2018 – 1 Ss 51/18, wistra 2019, 79; OLG Köln vom 31.01.2017 – III-1 RVs 253/16, wistra 2017, 363.

23 Etwas anderes könnte im Einzelfall nur dann gelten, wenn solche Werbezahllungen bereits mehrfach im Rahmen von Betriebsprüfungen geprüft und beanstandet worden wären.

24 Die Verjährungsfrist beträgt gem. § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO vier Jahre. Bei Nichtabgabe der Steueranmeldung ist zusätzlich die Anlaufhemmung gem. § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO zu berücksichtigen. Der neu eingeführte § 171 Abs. 15 AO führt dazu, daß auch im Verhältnis zum ausländischen Steuerschuldner keine Festsetzungsverjährung eintreten kann.

25 Etwas anderes gilt für die Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung i.S.d. § 164 Abs. 1 AO. Ein wirksamer Vorbehalt der Nachprüfung schiebt die materielle Bestandskraft bis zum Eintritt der Festsetzungsverjährung hinaus. Solange der Vorbehalt wirksam ist, kann die Steuerfestsetzung jederzeit aufgehoben oder geändert werden (§ 164 Abs. 2 Satz 1 AO). Bei Festsetzungen aufgrund von Steueranmeldungen ist der Vorbehalt der Nachprüfung von Gesetzes wegen angeordnet (§ 168 Satz 1 AO).

**1. Vorbehalt der Nachprüfung i. S. d. § 164 Abs. 1 AO**

Etwas anderes gilt in diesen Fällen auch nicht für die Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung i. S. d. § 164 Abs. 1 AO.

Ein wirksamer Vorbehalt der Nachprüfung schiebt grds. die materielle Bestandskraft bis zum Eintritt der Festsetzungsverjährung hinaus. Solange der Vorbehalt wirksam ist, kann die Steuerfestsetzung jederzeit aufgehoben oder geändert werden (§ 164 Abs. 2 Satz 1 AO).<sup>26</sup> Bei Festsetzungen aufgrund von Steueranmeldungen ist der Vorbehalt der Nachprüfung von Gesetzes wegen angeordnet (§ 168 Satz 1 AO). Erlässt das Finanzamt einen Bescheid, der von der Steueranmeldung abweicht, bleibt der Vorbehalt der Nachprüfung nur bestehen, wenn er ausdrücklich in den Steuerbescheid aufgenommen wird.<sup>27</sup> Typischerweise wird ein Vorbehalt der Nachprüfung auch aufgenommen, wenn eine Betriebsprüfung für den betreffenden Veranlagungszeitraum vorgesehen ist – so beispielsweise bei dauergeprüften Unternehmen. Der Vorbehalt der Nachprüfung entfällt gem. § 164 Abs. 4 Satz 1 AO kraft Gesetz, wenn die reguläre Festsetzungsfrist von vier Jahren abläuft.

Der Vorbehalt der Nachprüfung kann in Fällen wie dem og. Streitthema nicht dazu führen, daß auf dieser Grundlage eine Änderung der Steuerbescheide durchgesetzt werden kann. Insoweit muß sich der Steuerpflichtige auf die Grundsätze des Vertrauensschutzes berufen dürfen.<sup>28</sup> Voraussetzung des § 164 Abs. 1 Satz 1 AO für den Vorbehalt der Nachprüfung ist, daß der Steuerfall noch nicht abschließend geprüft ist. Die Nachprüfung kann sich auf den Sachverhalt und/oder die rechtliche Würdigung beziehen.<sup>29</sup> Höchststrichterliche Entscheidungen oder neue Verwaltungsvorschriften nach Festsetzung der Steuer unter Vorbehalt der Nachprüfung dürfen bei der Aufhebung oder Änderung nach § 164 Abs. 2 Satz 1 AO nicht berücksichtigt werden.<sup>30</sup> Nichts anderes kann gelten, wenn die Finanzverwaltung ihre Auffassung zur steuerlichen Behandlung bestimmter Sachverhalte ändert. Maßgeblich muß immer die Rechtslage sein, die im Zeitpunkt der Vorbehaltsfestsetzung galt. Sinn und Zweck des § 164 AO ist die Beschleunigung der Steuerveranlagung i. S. raschen ersten Steuerfestsetzung auf der Grundlage der Angaben des Steuerpflichtigen.<sup>31</sup> Der Finanzbehörde soll es ermöglicht werden, den Sachverhalt/die rechtliche Würdigung zunächst nicht/nur stichpunktartig zu überprüfen, sich aber die Fälle, in denen sie noch weiteren Prüfungsbedarf sieht, durch Vorbehalt der Nachprüfung offenzuhalten. Nicht vom Sinn und Zweck des § 164 AO umfaßt ist dagegen das Ansinnen, sich den Steuerfall offenzuhalten, um auf mögliche Änderungen (z. B. in der Ansicht der Finanzverwaltung) jederzeit reagieren zu können. Ein solcher Eingriff in das Bedürfnis des Steuerpflichtigen auf Rechtssicherheit wäre nicht gerechtfertigt. Auch bei Steuerbescheiden, die unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehen, muß entscheidend sein, wie das Finanzamt den Fall bei ursprünglicher Kenntnis der Tatsachen rechtlich gewürdigt hätte.<sup>32</sup>

**2. Korrektur nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO?**

Eine Korrektur nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO wäre nur möglich, wenn nachträglich Tatsachen oder Beweismittel bekannt geworden wären, die zu einer höheren Steuer geführt hätten. Im Hinblick auf das og. Streitthema wären die Voraussetzungen aber nicht erfüllt gewesen. Fraglich ist bereits, ob es sich tatsächlich um nachträglich bekannt gewordene Tatsachen handeln kann. Die Frage, welche Tatsachen in einer Steuererklärung/Steueranmeldung zu berücksichtigen sind, hängt von der Rechtslage im Zeitpunkt der Abgabe der Erklärung/Anmeldung ab. Der Steuerpflichtige hat im Rahmen der Vorbereitung seiner Steuererklärung/Anmeldung also eine rechtliche Würdigung auf Basis der ihm bekannten Lebenssachverhalte vorzunehmen. Im Rahmen seiner Steuererklärung/Anmeldung wird er dann aber nur die Tatsachen mitteilen, die er für steuerlich relevant hält. Zu mehr ist der Steuerpflichtige auch nicht verpflichtet.<sup>33</sup> Entscheidend muß aber sein, daß auch die Kenntnis der – wenn man so will – nachträglich bekannt gewordenen Tatsachen, bei ursprünglicher Kenntnis nicht zu einer anderen Entscheidung aufseiten des Finanzamts geführt hätte. Es wäre zu prüfen, ob die Finanzbehörde im Zeitpunkt des Bescheiderlasses unter Berücksichtigung der geltenden Gesetze, der damaligen Rechtsprechung und bindenden Verwaltungsansicht bei Kenntnis der Tatsachen anders entschieden hätte, es also eine höhere Steuer festgesetzt hätte.<sup>34</sup> Wenn das Finanzamt aber auch dann nicht anders entschieden hätte, darf der Steuerbescheid nicht aufgehoben oder geändert werden.

**3. Korrektur nach § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO?**

Die bestandskräftigen Veranlagungen können auch nicht nach § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO geändert werden, da eine Änderung der Verwaltungsmeinung bei einzelnen Finanzämtern, wie der Verwaltungsauffassung im Allgemeinen, kein Ereignis mit steuerlicher Wirkung für die Vergangenheit ist.

26 Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 164 AO Rz. 35 (Febr. 2019).

27 BFH 02.12.1999 – V R 19/99, BStBl. 2000, 284.

28 Der Anwendungsbereich des § 176 Abs. 1 Nr. 3 AO umfaßt auch Steueranmeldungen, die gem. § 168 AO einer Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gleichstehen (BFH 02.11.1989 V R 56/84, BStBl. II 1990, 253; BFH 17.12.2015 – V R 45/14, BStBl. II 2017, 658).

29 Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 164 AO Rz. 12 (Febr. 2019).

30 Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 164 AO Rz. 38 (Febr. 2019).

31 Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 164 AO Rz. 2 (Febr. 2019).

32 Siehe hierzu auch BFH vom 23.11.1987 GrS 1/86, BStBl. II 1988, 180.

33 Es sei denn, er vertritt eine andere Rechtsauffassung als das Finanzamt.

34 BFH vom 23.11.1987 – GrS 1/86, BStBl. II 1988, 180.

## Vereinsrecht 2019

Jürgen Wagner, LL.M., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht, Wagner & Joos Rechtsanwälte, Konstanz/Zürich/Vaduz

Der folgende Beitrag stellt die Entwicklungen im Vereinsrecht seit etwa Mitte letzten Jahres dar. Er greift aber auch punktuell Streitfragen auf, die abseits vom akademischen Diskurs in der Praxis Lösungen suchen und teilweise auch gefunden haben, wie bspw. die Einladung per E-mail, die teilweise kritik- und voraussetzungslos für zulässig gehalten wird. Im Übrigen wird der immer bedeutsamer werdende eSport angesprochen sowie über mögliche Sonderregeln für Großvereine berichtet.

### 1. Allgemeines

Die Entwicklung des Vereinsrechts<sup>1</sup> verläuft gradlinig, sofern nicht der Gesetzgeber Verwirrung reinbringt oder Obergerichte versuchen, die Dogmatik des Vereinsrechts auf den Kopf zu stellen und hauptsächlich ehrenamtlich in diesen Vereinen tätige Menschen vor den selbigen zu stoßen. Der Gesetzgeber scheint momentan in Deckung zu gehen und jedenfalls andere Vorhaben z. B. im Aktienrecht zu priorisieren.

#### a) Anzahl der Vereine

In Deutschland liegen die Zahlen von 2017 vor, die insgesamt 602.436 eingetragene Vereine (Stand 14.11.2018)<sup>2</sup> ausweisen. Die Zahlen für das Jahr 2018 aus der Geschäftsentwicklung der Amtsgerichte liegen voraussichtlich erst Ende des Jahres 2019 vor. Liechtenstein hat im Februar 2019 durch Herausgabe des Statistischen Jahrbuchs die Zahlen der Vereine für die Jahre 2015-2017 veröffentlicht.<sup>3</sup> Die Anzahl der Vereine stieg kontinuierlich von 286 (2015), über 297 (2016) auf nunmehr 326 zum 31.12.2017. In der Schweiz war ebenfalls eine Steigerung bei der Anzahl der Vereine zu verzeichnen (2018: 9.485; 2017: 9.117), während die Zahl der Stiftungen bei 17.143 Stiftungen (Vj.: 17.141) stagnierte.<sup>4</sup>

#### b) Politische Betätigung und Gemeinnützigkeit

Das sog. Attac-Urteil des *FG Hessen* vom 10.11.2016 und die (anschließende) Bundestagsdebatte vom 15.12.2016 zeigten bereits, daß hierzu eine große Bandbreite des Meinungsspektrums deutlich wird. Die Leitsätze des Attac-Ur-

teils des *BFH*<sup>5</sup> verdeutlichen, daß in der Frage der politischen Betätigung von gemeinnützigen Körperschaften durchaus Sprengstoff stecken kann: Wer politische Zwecke durch Einflußnahme auf politische Willensbildung und Gestaltung der öffentlichen Meinung verfolgt, erfülle keinen gemeinnützigen Zweck i.S. von § 52 AO. Eine gemeinnützige Körperschaft dürfe sich in dieser Weise nur betätigen, wenn dies der Verfolgung eines der in § 52 AO ausdrücklich genannten Zwecke dient. Bei der Förderung der Volksbildung i.S. von § 52 Abs. 2 Nr. 7 AO habe sich die Einflußnahme auf die politische Willensbildung und Gestaltung der öffentlichen Meinung auf bildungspolitische Fragestellungen zu beschränken. Politische Bildung sei nicht förderbar, wenn sie eingesetzt wird, um die politische Willensbildung und die öffentliche Meinung im Sinne eigener Auffassungen zu beeinflussen. Bei der Prüfung der Ausschließlichkeit der steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zweckverfolgung und der tatsächlichen Geschäftsführung nach §§ 56, 63 AO könne zwischen der Körperschaft als „Träger“ eines „Netzwerks“ und den Tätigkeiten des unter dem gleichen Namen auftretenden „Netzwerks“ zu unterscheiden sein. Dabei seien alle Umstände einschließlich des Internetauftritts der Körperschaft zu berücksichtigen.

Seit dem Entzug der Gemeinnützigkeit des Vereins Attac e.V. im Jahr 2014 wurden die Fragen nach der Grenzen politischer Betätigung gemeinnütziger Organisationen

1 Bisher *Wagner*, NZG 2015, 1377; 2016, 1046; 2017, 1046; 2018, 330 und 2019, 46.

2 Geschäftsentwicklung der Amtsgerichte bis 2017, Stand November 2018, Hrsg. Bundesamt für Justiz; zu Stiftungen s. *Zimmermann*, Die Entwicklung des Stiftungsrechts, NJW 2019, 485; *Burgard*, nPoR 2019, 106 und *Wanka*, nPoR 2019, 117. Nach Angaben des Bundesverbands Deutscher Stiftungen stieg die Zahl der Stiftungen in Deutschland per Ende 2018 auf 22.743, so der Bericht in nPoR 2019, 142.

3 Statistisches Jahrbuch Liechtensteins 2019, S. 354; Hrsg. Amt für Statistik, Vaduz/Liechtenstein.

4 [https://ehra.fenceit.ch/wp-content/uploads/sites/54/statistiken/2019\\_01\\_01\\_eingetr\\_Rechtseinheiten\\_Rechtsform.pdf](https://ehra.fenceit.ch/wp-content/uploads/sites/54/statistiken/2019_01_01_eingetr_Rechtseinheiten_Rechtsform.pdf).

5 *BFH* 10.01.2019 – V R 60/17, NJW 2019, 887; vorgehend *Hess. FG* 10.11.2016 – 4 K 179/16 (beide betr. Attac); hierzu *Weitemeyer*, nPoR 2019, 97.

auch gerichtlich geklärt.<sup>6</sup> Hintergrund ist u. a. der Unterschied bei der Abzugsfähigkeit von Beiträgen an politische Parteien (dann Begrenzung auf 3.000 EUR, §§ 34 g, 10 b EStG) oder an gemeinnützige Organisationen (dann 20% des Gesamtbetrags der Einkünfte, § 10 b Abs. 1 EStG).<sup>7</sup>

### c) Eintragungsfähigkeit

Der BGH hat in seinem Beschluß vom 11.09.2018 die Eintragungsfähigkeit eines Vereins abgelehnt, dessen Tätigkeit sich nur auf die Vermögensverwaltung seiner Mitglieder richtet. Ein Verein, dessen alleiniger satzungsgemäßer Zweck darin besteht, das Vereinsvermögen nach den Regeln einer auf Dauer angelegten privaten Vermögensverwaltung zu bewirtschaften, kann jedenfalls dann nicht in das Vereinsregister eingetragen werden, wenn die Satzung den Mitgliedern die Möglichkeit einräumt, die Auskehrung eines Überschusses aus der Vermögensverwaltung zu beschließen.<sup>8</sup> Bei den in der Entscheidung angesprochenen Rechtsproblemen geht es um Fragen der Vereinsklassenabgrenzung, insbesondere um die Abgrenzung zwischen einem wirtschaftlichen sowie einem nichtwirtschaftlichen Verein. Nichtwirtschaftliche Vereine sind nach § 21 BGB im Vereinsregister eintragungsfähig, wobei sich wirtschaftliche Vereine auf das Recht der Handelsvereine berufen müssen.

In dieser Entscheidung bestätigt der BGH noch einmal seine Kita-Rechtsprechung, indem er Idealvereine als „Gegenstück“ zur Erwerbsgesellschaft betont.<sup>9</sup> Der BGH stellt im Rahmen der Vereinsklassenabgrenzung nunmehr ausschließlich auf die subjektive Zwecksetzung ab und betont das Gewinnausschüttungsverbot: Ist der Zweck des Vereins auf die Gewinnausschüttung an die Mitglieder gerichtet, handelt es sich um einen Wirtschaftsverein. In allen anderen Fällen wird man von einer Nichtwirtschaftlichkeit und somit Eintragungsfähigkeit ausgehen können. Ob sich der Verein wirtschaftlich betätigt, d.h. Leistungen am Markt anbietet spielt hingegen eine untergeordnete Rolle.

## 2. Mitgliedschaft

### a) Beendigungsgründe

Eine BGH-Entscheidung zur Genossenschaft stellte klar, daß Beendigungsgründe zur Mitgliedschaft zwingend in der Satzung zu regeln sind. Grundsätzlich ist auch ein bedingter Aufhebungsvertrag denkbar (bei der Genossenschaft etwa beim Nichterreichen von Umsatzzielen), diese Möglichkeit muß aber in der Satzung zugelassen sein. Bei diesen wichtigen Fragen der Mitgliedschaft hat der Verein also (genauso wie die Genossenschaft) Transparenz herzustellen, damit alle Mitglieder wissen, in welchen Fällen ihre Mitgliedschaft enden kann.<sup>10</sup>

### b) Ausschluß aus dem Verein

Nach der ständigen Rechtsprechung des BGH unterliegen vereinsrechtliche Disziplinarmaßnahmen zwar der Kontrolle durch die staatlichen Gerichte; gleichzeitig muß diese Kontrolle der Vereinsautonomie entsprechenden Raum lassen. Seit langem anerkannt ist, daß Gerichte jedenfalls nachprüfen können, ob die verhängte Maßnahme eine Stütze im Gesetz oder in der Satzung hat, ob das satzungsmäßig vorgeschriebene Verfahren beachtet ist, sonst keine Gesetzes- oder Satzungsverstöße vorgekommen sind und ob die Maßnahme nicht grob unbillig oder willkürlich ist.<sup>11</sup> Grundsätzlich umfaßt die Prüfung der formellen Rechtmäßigkeit auch die Einhaltung allgemeingültiger Verfahrensgrundsätze. Aufgrund der verfassungsrechtlich garantierten Vereinsautonomie braucht das vereinsrechtliche Ordnungsverfahren allerdings nicht den vollen Standards gerichtlicher Verfahren zu entsprechen. Zu fordern ist ein Minimum an Unabhängigkeit und Unparteilichkeit der an der Entscheidung mitwirkenden Funktionsträger.<sup>12</sup>

Ob auch die Prüfung der Verhältnismäßigkeit von Vereinsstrafen wie dem Ausschluß aus dem Verein Teil der gerichtlichen Prüfung ist, ist umstritten und höchstrichterlich nicht entschieden. Die Verhältnismäßigkeit eines Beschlusses über die Ausschließung aus einem Verein entzieht sich der Prüfung des Gerichts. Dementsprechend entzieht sich die sog. Subsumtionskontrolle einer gerichtlichen Überprüfung; das Gericht prüft also nicht die Verhältnismäßigkeit der Maßnahme, insbesondere ihre Erforderlichkeit. Je wichtiger die Mitgliedschaft für den Betroffenen, insbesondere in Bezug auf die Wahrnehmung seiner Grundrechte ist, desto intensiver prüft das Gericht die Subsumtion, insbesondere aber auch die Verhältnismäßigkeit des Ausschlusses.

Klargestellt hat das Gericht allerdings, daß es kein Sonderrecht für Sportvereine gibt: Ungeachtet seiner sozialen und sportlichen Funktion handelt es sich bei einem Sportverein grundrechtlich nicht um einen besonders geschützten Bereich.<sup>13</sup>

6 *FG Hessen* 10.11.2016 – 4 K 179/16 (Attac), nachfolgend *BFH* I B 51/17.; ähnlich *BFH* 20.03.2017 – X R 13/15; BT-Drucks. Plenarprotokoll 18/209, S. 20935 D; BT-Drucks. 18/8331, 18/9573. Spezialliteratur: *Weitemeyer/Kamp*, Zulässigkeit politischer Betätigungen durch gemeinnützige Organisationen, DStR 2016, 2633.

7 *Wagner*, Verein und Verband, 1. Aufl. Stuttgart 2018, Rn. 17.

8 *BGH* 11.09.2018 – II ZB 11/17, NZG 2018, 1392; hierzu *Leuschner* NotBZ 2019, 31.

9 Hierzu *Wagner*, NZG 2018, 330; 2019, 46; s.a. MüKoBGB/*Leuschner*, 8. Aufl. 2018, §§ 21, 22 Rn. 59 ff.).

10 *BGH* 15.05.2018 – II ZR 2/16, NZG 2018, 787.

11 Verweis auf *BGH* 09.06.1997 – II ZR 303/95, NJW 1997, 3368 m.w.N.

12 Verweis auf *BGH* 27.10.1980 – II ZR 62/80, NJW 1981, 744; *BGH* 20.04.1967 – II ZR 142/65, NJW 1967, 1657, 1658; *OLG Schleswig-Holstein* 13.10.2000 – 4 U 179/99, juris.

13 *AG Blomberg* 17.05.2018 – 4 C 336/17, juris. Aktuell *Röcken*, Gerichtliche Kontrolle einer Disziplinarmaßnahme, ZStV 2019, 54.

Gerichte haben auch darüber zu befinden, ob die Tatsachen, die der Ausschließungsentscheidung des Vereins zugrunde gelegt wurden, bei objektiver und an rechtsstaatlichen Grundsätzen ausgerichteter Tatsachenermittlung zutreffend festgestellt worden sind. Die Subsumtion des festgestellten Sachverhalts unter die herangezogene Vorschrift fällt hingegen unter die Maßnahmen, die ein Verein in Ausübung seiner Vereinsgewalt eigenverantwortlich trifft und die gerichtlich daher nur in den genannten engen Grenzen nachprüfbar sind.

### c) Prüfungskompetenz des Beschwerdegerichts

Eine Vereinsstrafe kann nur verhängt werden, wenn die ihr zugrunde gelegten Tatsachen objektiv ermittelt und durch das zuständige Vereinsorgan konkret festgestellt worden sind.<sup>14</sup> Zur Tatsachenfeststellung gehört auch der Grundsatz der Gewährung des rechtlichen Gehörs. Der BGH hat noch einmal klargestellt, daß sich die Prüfungskompetenz des Rechtsbeschwerdegerichts darauf beschränkt, ob das Berufungsgericht von dem nach § 3 ZPO eingeräumten Ermessen rechtsfehlerfrei Gebrauch gemacht hat; dies ist insbesondere dann nicht der Fall, wenn das Gericht bei der Bewertung des Beschwerdegegenstandes maßgebliche Tatsachen verfahrensfehlerhaft nicht berücksichtigt oder erhebliche Tatsachen unter Verstoß gegen seine Aufklärungspflicht (§ 139 ZPO) nicht festgestellt hat.<sup>15</sup> Denn der Sinn des dem Berufungsgericht eingeräumten Ermessens würde verfehlt, wenn das Rechtsbeschwerdegericht berechtigt und verpflichtet wäre, ein vom Berufungsgericht fehlerfrei ausgeübtes Ermessen durch eine eigene Ermessensentscheidung zu ersetzen. Diese Beschränkung begrenzt zugleich die Möglichkeit des Rechtsbeschwerdegerichts, Tatsachen zu berücksichtigen, die erstmals im Verfahren der Rechtsbeschwerde geltend gemacht werden.<sup>16</sup>

### d) Mitgliederlisten

Das *OLG München*<sup>17</sup> hat noch einmal bestätigt: Ein pauschales Recht auf Geheimhaltung der Mitgliedschaft in einem Verein auch im Verhältnis zu den anderen Vereinsmitgliedern besteht nicht. Soweit die Vereinsmitglieder davor geschützt sein wollen, von anderen Vereinsmitgliedern angeschrieben zu werden, begründet dies allein ebenfalls kein schutzwürdiges Geheimhaltungsinteresse. Insofern steht es jedem Mitglied frei, Informations- oder Einladungsschreiben ungelesen wegzuerwerfen. Dem Anspruch auf Aushändigung einer Liste mit Namen und Anschriften der Vereinsmitglieder (etwa zur Geltendmachung von Minderheitenrechten) kann es entgegenstehen, wenn die Mitgliederlisten jeweils bei den Gebietsgliederungen bzw. bei den Ortsgruppen geführt werden und die übergeordnete Gliederung den mitgliederführenden Gliederungen keine diesbezüglichen Weisungen erteilen und Auskünfte verlangen kann. Ebenso steht es dem Anspruch entgegen,

wenn dies einen unzumutbaren finanziellen oder zeitlichen Aufwand verursachen würde.<sup>18</sup>

Datenschutzrechtliche Bedenken stehen der Auskunft bzw. Herausgabe jedoch nicht entgegen. Die Datenübermittlung ist nach § 28 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 BDSG „für die Erfüllung eigener Geschäftszwecke“ gestattet, wenn sie für die Durchführung eines rechtsgeschäftlichen oder rechtsgeschäftsähnlichen Schuldverhältnisses mit dem Betroffenen erforderlich ist. Dabei ist der Grundsatz der Erforderlichkeit nicht im Sinne einer absolut zwingenden Notwendigkeit zu verstehen; vielmehr geht es um ein bei vernünftiger Betrachtung Angewiesensein auf das in Frage stehende Mittel.<sup>19</sup> Die Übermittlung von Namen und Anschriften der anderen Vereinsmitglieder dient (im entschiedenen Fall) dazu, dem Kläger zu ermöglichen, das sich aus seiner Mitgliedschaft ergebende Recht auf Mitwirkung an der Willensbildung im Verein wirkungsvoll ausüben zu können. Damit ist die Datenübermittlung nach § 28 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 BDSG zulässig, ohne daß es auf eine Einverständniserklärung der Mitglieder ankommt. Auch nach Art. 6 Abs. 1 lit b) DSGVO ist die Verarbeitung und damit auch die Weitergabe von Daten rechtmäßig, wenn sie für die Erfüllung eines Vertrages, deren Vertragspartei die betroffene Person ist, erforderlich sind.<sup>20</sup>

## 3. Satzungsfragen

Satzungsänderungen sind Beschlüsse, Satzungsdurchbrechungen sind Handlungen, die der Satzung widersprechen. Beschlüsse der Mitgliederversammlung können trotz des möglicherweise sogar einstimmigen Zustandekommens die Satzung verletzen, indem sie diese im Einzelfall (also „punktuell“ und nicht „zustandsbegründend“) durchbrechen.<sup>21</sup> Satzungsdurchbrechungen, die notarieller Beurkundung bedürfen, sind ohne eine solche unwirksam.<sup>22</sup>

14 *LG Detmold* 31.10.2018 – 03 S 69/18, juris. Aktuell *AG Duisburg* 24.04.2019 – 52 C 3753/17, juris.

15 *BGH* 12.03.2019 – II ZB 19/18, juris.

16 *BGH* 15.06.2011 – II ZB 20/10, NJW 2011, 2974, Rn. 4 m.w.N.

17 *OLG München* 24.03.2016 – 23 U 3886/15, npoR 2016, 213.

18 Was in dem entschiedenen Fall des *OLG München* 24.03.2016 – 23 U 3886/15, juris gerade nicht der Fall war; hierzu *Wagner*, Verein und Verband, Rn. 155.

19 Verweis auf *Gola/Schomerus*, BDSG, 11. Aufl., § 28 Rz. 15.

20 Verweis auf *BGH* 21.06.2010 – II ZR 219/09, NZG 2010, 1430, 1431; *BGH* 23.04.2013 – II ZR 161/11, NZG 2013, 789, 792. Aktuell *OLG München* 16.01.2019 – 7 U 342/18, NZG 2019, 540.

21 *OLG Zweibrücken* 03.09.2013 – 3 W 34/13, Rpfleger 2014, 214 mit abl. Anm. *Waldner* (Vorstandswahl keine punktuelle Regelung); *MüHb/Wagner* § 23 Rn. 40 ff.

22 *OLG Düsseldorf* 23.09.2016 – I-3 Wx 130/15, NZG 2016, 1424 (GmbH). *MüKo/Leuschner*, § 25 Rn. 30; beispielhaft *Köstner*, „Satzung ändere dich“, SpuRt 2019, 67; *Wagner*, Verein und Verband, Rn. 270. Aktuell *OLG Köln* 24.08.2018 – 4 Wx 4/18, NZG 2019, 306 (GmbH), hierzu Anm. *Otte-Gräbener*, BB 2019, 595.

Dies wird dahingehend verstanden, daß eine derartige Satzungsänderung letztlich nur durch eine formelle Satzungsänderung möglich sei, weil zu den Anforderungen an die Satzungsänderung gemäß § 54 Abs. 1 S. 2 GmbHG auch gehört, daß der Anmeldung der Wortlaut des (geänderten) Gesellschaftsvertrages beizufügen ist.

#### a) Sitz des Vereins

Als Sitz des Vereins gilt nach § 24 BGB der Ort, an welchem die Verwaltung geführt wird, wenn nicht ein anderes bestimmt ist. Unter dem Ort der Verwaltung gemäß § 24 BGB ist der Mittelpunkt der Lebensbeziehungen des Vereins zu verstehen, wobei nicht der Schwerpunkt der tatsächlichen Vereinstätigkeit, sondern derjenige der Organtätigkeit entscheidet.<sup>23</sup> Der Ort der Verwaltung gilt jedoch nur dann als Sitz des Vereins, „wenn nicht ein anderes bestimmt ist“. Die herrschende Meinung folgert daraus, daß durch die Satzung in den Grenzen des Mißbrauchsverbots ein rein fiktiver Sitz bestimmt werden kann und daß die Bestimmung des Sitzes nicht notwendigerweise der wirklichen Sachlage entsprechen muß.

#### b) Vereinsgewohnheitsrecht/ständige Übung

Die frühere sog. Vereinsobservanz (etwas verständlicher Vereinsgewohnheitsrecht genannt), also „ständige Übung“, hat keine unmittelbare Satzungskraft,<sup>24</sup> sondern ist und bleibt *Auslegungshilfe* und *Lückenfüller bei lückenhaften Satzungen*, beim Verfahrensgang in Mitgliederversammlungen und Vorstand, aber auch in der Vereinsgerichtsbarkeit oder bei der Festlegung des Zeitpunkts der Mitgliederversammlung. Dies kann so weit gehen, daß darüber diskutiert wird, inwieweit beispielsweise die dauernde Anwendung unwirksamer Bestimmungen die Mitglieder binden kann. Beispielsweise läßt sich häufiger beobachten, daß die betroffenen Vorstandsmitglieder bei der Entlastung mitstimmen (freilich manchmal mit Enthaltung), obwohl § 34 BGB das Stimmrecht ausdrücklich ausschließt. Ein gesetzwidriges Vereinsgewohnheitsrecht ist daher auszuschließen.

#### c) Amtszeit von Vorstandsmitgliedern

Ist in der Satzung nichts anderes geregelt, endet die Amtszeit durch Zeitablauf. Danach endet die Vertretungsbefugnis des Vorstands. Ist dieser noch im Vereinsregister eingetragen, ist er befugt, eine Mitgliederversammlung zum Zwecke der Neuwahl einzuberufen. Das BAG hat dies für einen Betriebsrat genau so bestätigt: Ein Betriebsrat ist nicht mehr rechtsbeschwerdebefugt, wenn seine Amtszeit abgelaufen ist. Ist das Amt eines Betriebsrats erloschen, ohne daß ein neuer Betriebsrat gewählt wurde, endet damit dessen Beteiligtenfähigkeit vor Gericht. Nach Ablauf seiner Amtszeit kann ein Betriebsrat nur insoweit als fortbestehend behandelt werden, als dies zur ordnungsgemäßen Beendigung des Amtes geboten ist.<sup>25</sup>

## 4. Versammlungen

### a) Einberufung per E-mail

Zu Sitzungen des Vorstandes und der Mitgliederversammlung muß so eingeladen werden, daß jedes (Vorstands-)Mitglied die Möglichkeit hat, an der Sitzung teilzunehmen, ohne allzu beschwerliche Wege auf sich nehmen zu müssen.<sup>26</sup> Zunächst muß es erst einmal rechtzeitig und umfassend von der Einladung und der Tagesordnung Kenntnis erlangen können.

Hier beginnt die Frage bereits auf technischer Ebene – kann heute jedes Vereinsmitglied auf E-mail zugreifen? Es muß lediglich sichergestellt sein, daß jedes Mitglied ohne unverhältnismäßigen Aufwand Kenntnis von der Einladung bekommt. Ist in der Satzung die Form der Einberufung per E-Mail geregelt, haben Mitglieder ohne E-Mail-Zugang keinen Anspruch gegen den Verein auf eine Ladung per Brief. Ist in der Satzung hingegen nichts geregelt, ist der bloße Rückgriff auf eine bloße Schriftformregelung zu einfach.<sup>27</sup> Die Rechtsprechung ist m.E. klar und eindeutig: Eine Einladung zu einer Mitgliederversammlung ausschließlich per E-mail ist nicht ohne entsprechende Satzungsgrundlage generell zulässig. Sie ist nicht etwa generell an alle Vereinsmitglieder möglich, die über E-Mail verfügen, sondern ausschließlich dann, wenn die Mitglieder dem Verein die entsprechende E-Mail-Adresse (auch für Einladungen) *zur Verfügung gestellt haben*. Dies geschieht am besten bereits mit dem Beitrittsformular.<sup>28</sup>

### b) Versammlungsleitung

Zur Erreichung eines bestimmten Quorums, bspw. einer Zweidrittel-Mehrheit kommt es auf die Anzahl der Stimmen an, die sich enthalten, mit Nein stimmen oder die ungültig sind. Gerade Letztere können ausschlaggebend sein, bspw. wenn der Versammlungsleiter die Gegenstimmen für treuwidrig und damit für unwirksam erklärt. Der Vorsitzende der Hauptversammlung bei der Aktiengesellschaft

23 AG Paderborn 21.09.2018 – 58 C 181/18, juris m. Verweis auf MüKo/Reuter, BGB, 7. Aufl., § 24 Rn. 2 und 3.

24 Wagner, Verein und Verband, Rn. 207. Spezialliteratur: *Cherkeh*, Anmerkung zu einer Entscheidung des AG Helmstedt, Urteil vom 03.02.2017 (3 C 100/16) - Zur Berücksichtigung einer „ständigen Übung“ im Verein, s. SpuRt 2017, 208.

25 Wagner, Verein und Verband, Rn. 245. BAG 19.12.2018 -7 ABR 79/16, juris.

26 Grundsatz aus BGH 17.11.1986 – II ZR 304/85, BGHZ 99, 119, NJW 1987, 1811 (dort wurde die eingebrachte Satzungsänderung des übergeordneten Verbandes mit einer Frist von einem Tag als unzulässig angesehen); hierzu Wagner, Verein und Verband, Rn. 323 ff.

27 So aber MüKo/Leuschner, § 32 Rn. 15.

28 Ausdrücklich s. a. Scheuch, ZStV 2016, 45, 47, 51; Wagner, NZG 2016, 1046, 1050 f. Zu weitgehend daher Sauter/Schweyer/Waldner, Rn. 171a und MüHb/Waldner, § 25 Rn. 13. OLG Hamm 27.09.2011 – 27 W 106/11, NZG 2012, 189 f. Wickert, Rn. 660; ausf. Schuller in Baumann/Sikora, § 7 Rn. 12 ff.; Dehesseles/Richter, npoR 2016, 246.

hat das Beschlußergebnis festzustellen, diese Feststellung ist für alle Aktionäre verbindlich. Die Feststellung verliert erst dann ihre Wirkung, wenn ein Aktionär erfolgreich dagegen klagt.

Doch wie weit reicht die Feststellungskompetenz im Vereinsrecht? Nach ganz h.M. soll diese Wirkung für das Vereinsrecht nicht gelten, selbst dann nicht, wenn die Satzung vorsieht, daß der Versammlungsleiter gefaßte Beschlüsse zu verkünden hat. Hier soll die Beschlußfeststellung grundsätzlich lediglich deklaratorische Wirkung entfalten, somit feststellend und bestätigend wirken. Zur Wirksamkeit des Beschlusses bedarf es daher nicht der positiven Feststellung durch den Versammlungsleiter. Daraus folgt auch, daß fehlerhafte Beschlüsse automatisch nichtig sind und keine Rechtswirkung entfalten. Durch die Satzung kann der Beschlußfeststellung jedoch eine konstitutive Wirkung zugemessen werden; dann kommt es für die Wirksamkeit des Beschlusses auf das festgestellte Beschlußergebnis an.<sup>29</sup>

### c) Beschlüsse des Vereins: Beschlußmängelrecht

Nach dem 72. DJT steht das Beschlußmängelrecht weiterhin in der Kritik.<sup>30</sup> Das Nichtigkeitsmodell im Vereins- und Personengesellschaftsrecht eigne sich schwerlich zur Rechtsangleichung, so *Lieder*.<sup>31</sup> Nach den Beschlüssen des 72. DJT seien auch bei anderen Verbandsformen außerhalb des Kapitalgesellschaftsrechts „die Rechtsfolgen der Anfechtung fehlerhafter Beschlüsse zu flexibilisieren, ohne die rechtsformspezifischen Besonderheiten aus den Augen zu verlieren.“<sup>32</sup>

Das *OLG Brandenburg*<sup>33</sup> hat noch einmal klargestellt, daß die aktienrechtlichen Vorschriften zum Beschlußmängelrecht der AG (§§ 241 ff. AktG) keine entsprechende Anwendung im Vereinsrecht finden, jedenfalls soweit es um fehlerhafte Beschlüsse oder Abstimmungen bei der Mitgliederversammlung geht. Dies ergäbe sich aus der „Vieltätigkeit vereinsrechtlicher Zusammenschlüsse und der darum anders gelagerten tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse sowie der geringeren Förmlichkeiten des Vereinsrechts“. Abgesehen von dieser Formel führen Verstöße gegen zwingende gesetzliche Vorschriften im Vereinsrecht zur Nichtigkeit der Beschlüsse. Maßgebend sei danach (und damit wieder formelhaft ausgedrückt) „ob ein Legitimationsdefizit besteht, das bei einer wertenden, am Schutzzweck der verletzten Norm orientierten Betrachtung die Feststellung der Unwirksamkeit rechtfertigt“, so das *OLG Brandenburg*.

## 5. Arbeitsrecht

Zur Befristung eines Arbeitsverhältnisses eines Fußballspielers der Regionalliga hat das *LAG Köln* Stellung genommen:<sup>34</sup> Nach der gesetzlichen Wertung des Teilzeit- und

Befristungsgesetzes ist der unbefristete Arbeitsvertrag der Normalfall und der befristete Vertrag die Ausnahme. Daher kann die Eigenart der Arbeitsleistung die Befristung eines Arbeitsvertrags nur dann rechtfertigen, wenn die Arbeitsleistung Besonderheiten aufweist, aus denen sich ein berechtigtes Interesse der Parteien, insbesondere des Arbeitgebers, ergibt, statt eines unbefristeten nur einen befristeten Arbeitsvertrag abzuschließen. Diese besonderen Umstände müssen das Interesse des Arbeitnehmers an der Begründung eines Dauerarbeitsverhältnisses überwiegen. Der Sachgrund des § 14 Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 TzBfG erfordert eine Abwägung der beiderseitigen Interessen, bei der auch das Bestandschutzinteresse des Arbeitnehmers angemessen zu berücksichtigen ist.<sup>35</sup> Die vom Bundesarbeitsgericht zur Befristung eines Arbeitsvertrages eines Lizenzspielers der 1. Fußball-Bundesliga zugrundegelegten Erwägungen sind auf den Anstellungsvertrag des Klägers im entschiedenen Fall übertragbar. Der Status des Klägers als Vertragsspieler einer sog. Amateurliga rechtfertigt keine abweichende Beurteilung. Dieses Ergebnis ist auch mit europäischem Recht vereinbar, da § 5 der Rahmenvereinbarung im Anhang der Richtlinie EGRL 70/99 eine Befristung aufgrund der Eigenart der Beschäftigung zuläßt. Letztlich sei es auch nicht nachvollziehbar, wenn die deutsche Fußball-Bundesliga als weltweit einzige Liga ihre Spieler unbefristet beschäftigen müßte.<sup>36</sup>

## 6. Öffentliches Recht

### a) Vereinsverbot

Komplett aufgelöst werden kann der Verein gegen dessen Willen durch *Vereinsverbot* nach § 3 VereinsG, aber auch durch die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens oder die Ablehnung eines Insolvenzverfahrens mangels Masse. Straftaten einzelner Vorstandsmitglieder können dabei ein Vereinsverbot begründen. Ein von dem Präsidenten des Vereins und weiteren Vereinsmitgliedern begangener Straftatenkomplex kann im Hinblick auf den Verbotstatbestand der Strafgesetzwidrigkeit derart einschlägig und schwerwiegend sein, daß er das Vereinsverbot trägt.<sup>37</sup> Die Zuständigkeit

29 *Wagner*, Verein und Verband, Rn. 342; BeckOK BGB/Schöpflin, BGB § 32 Rn. 28; MüKo/Leuschner, § 32 Rn. 49.

30 *Nietsch*, NZG 2018, 1334; *Lieder*, NZG 2018, 1321; *Noack*, JZ 2018, 824.

31 *Lieder*, NZG 2018, 1321, 1328; MüKo/Leuschner, § 32 Rn. 50 ff.

32 *Lieder*, NZG 2018, 1321, 1333.

33 *OLG Brandenburg* 03.01.2019 – 7 W 72/18, juris.

34 *LAG Köln* 15.08.2018 – 11 Sa 991/17, juris; zust. *Fröhlich*, EuZA 2019, 111.

35 *BAG* 30.08.2017 – 7 AZR 864/15, juris m.w.N.

36 *Fröhlich*, EuZA 2019, 111.

37 *OVG Lüneburg* 13.04.2016 – 11 KS 272/14, NVwZ-RR 2016, 822 (Hell's Angels MC Charter Göttingen); s. a. *VGH Baden-Württemberg* 01.07.2016 – 11 S 46/16. Grundlegend *BVerfG* 13.07.2018 – 1 BvR 57/14, juris. Aktuell *Schiffbauer*, Über Freiheit und Verbote von Vereinigungen, JZ 2019, 130.

des Bundesinnenministers gemäß § 3 Abs. 2 VereinsG begründet bereits, wenn die betroffene Vereinigung über das Gebiet eines Bundeslandes hinaus durch nicht ganz unbedeutende Tätigkeiten anhaltend in Erscheinung tritt, diese landesübergreifenden Tätigkeit braucht nicht den Verbotsstatbestand nach Art. 9 Abs. 2 GG, § 3 Abs. 1 VereinsG zu erfüllen – es genügt „jede Vereinstätigkeit“.<sup>38</sup>

### b) Steuerrecht: Gemeinnützigkeit

Steuerliche Ermäßigungen und Vergünstigungen bestehen für gemeinnützige Körperschaften u. a. in der Übungsleiterpauschale gem. § 3 Nr. 26 EStG für nebenberufliche Einkünfte von Übungsleitern, Ausbildern und Erziehern im Rahmen von Sport, Kunst u.ä. i.H.v. 2.400 Euro p.a. (bis 2013: 2.100 Euro p.a.). Verluste aus einer nebenberuflichen Tätigkeit als Übungsleiter können auch dann steuerlich berücksichtigt werden, wenn die Einnahmen den Übungsleiterfreibetrag nach § 3 Nr. 26 EStG in Höhe von 2.400 EUR pro Jahr nicht übersteigen.<sup>39</sup>

Beim *BFH* ist ein Verfahren anhängig, das die Frage behandelt, ob bei der Frage der Voraussetzungen nach §§ 52, 60 AO eine *wörtliche* Wiedergabe aus den Vorgaben der Mustersatzung übernommen werden muß.<sup>40</sup>

Ein Verein, dessen Zweck in der Förderung des Schießsports, insbesondere des IPSC-Schießens besteht, erfüllt (entgegen Ziffer 6 AEAO zu § 52 AO) die satzungsmäßigen Anforderungen an die Feststellung der Gemeinnützigkeit.<sup>41</sup> Das IPSC-Schießen erfüllt beide Alternativen der körperlichen Ertüchtigung: Es erfordert im Hinblick auf das schnelle Durchlaufen des Parcours äußerlich zu beobachtende körperliche Anstrengungen und in Bezug auf die dem persönlichen Können zurechenbare Kunstbewegung (präzise Schußabgabe) auch Geschick im Umgang mit der Waffe, Konzentrationsfähigkeit und Körperbeherrschung.

Mit Schreiben vom 31.01.2019 hat das *BMF* Änderungen des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung (AEAO) veröffentlicht. Die meisten Änderungen beziehen sich auf den Abschnitt Steuerbegünstigte Zwecke und dient der Übernahme der aktuellen Rechtsprechung des *BFH*.<sup>42</sup>

### c) Steuerrecht: eSport

Die Frage der körperlichen Ertüchtigung ist Kernfrage der Gemeinnützigkeit des schnell wachsenden Bereichs des *eSports*. Der Begriff Sport setzt „körperliche Ertüchtigung“ voraus.<sup>43</sup> Um eSport als gemeinnützig anzuerkennen braucht es entweder eine Fiktion wie bei Schach (Schach *gilt* als Sport, § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 21 AO), die Öffnungsklausel des § 52 Abs. 2 Satz 2 AO oder die Subsumtion unter „Jugendpflege“ des § 52 Abs. 2 Nr. 4 AO. Gegebenenfalls besteht ein Anspruch gem. § 52 Abs. 2 Sätze 2 und 3 AO, verbunden mit einer Ermessensreduzierung auf Null, wenn durch den Zweck die Allgemeinheit in vergleichbarer Weise gefördert wird.<sup>44</sup> Bei der sich abzeichnenden großen Bedeu-

tung des *eSports* (und entsprechender Vereinsabteilungen) ist eine gesetzgeberische, mindestens aber eine Klarstellung durch die Finanzverwaltung erforderlich.

### d) Vorsicht: Vorstandshaftung

Zur *Vorstandshaftung*<sup>45</sup> hat der *BFH* in seiner Entscheidung vom 12.06.2018 klargestellt, der Vorstand habe die „fortlaufende Pflicht, die Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit zu überprüfen“. Fehlerhafte Steuererklärungen führen in diesem Bereich bei grobem Verschulden zur persönlichen Haftung des Vorstands. Zu den steuerlichen Pflichten eines Vereinsvorstands gehört es insbesondere, rechtzeitig Steuererklärungen abzugeben (§ 149 AO) und die fälligen Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis (§ 37 Abs. 1 AO) aus den verwalteten Mitteln zu begleichen (§ 34 Abs. 1 Satz 2 AO) oder zumindest für eine möglichst gleichmäßige Befriedigung sämtlicher Gläubiger zu sorgen.<sup>46</sup> Die Pflicht zur Abgabe der Körperschaftsteuer- und Umsatzsteuererklärungen richtet sich nach § 31 Abs. 1 des KStG bzw. § 18 Abs. 1 und Abs. 3 UStG. Auch die Abgabe einer unvollständigen oder unrichtigen Steuererklärung kann dazu führen, daß eine korrekte Steuerfestsetzung unterbleibt und ein Haftungsschaden entsteht.<sup>47</sup>

### e) Steuerrecht: Tax Compliance

Welche Vorteile haben steuerliche Kontrollsysteme für gemeinnützige Sportvereine? Diese Problematik habe angesichts der Entscheidung des *LG Frankfurt* vom 15.10.2018<sup>48</sup> zur Strafbarkeit von DFB-Funktionären wegen Steuerhinterziehung erhebliche praktische Bedeutung.<sup>49</sup> Manipula-

38 *Wagner*, Verein und Verband, Rn. 108. BVerwG 18.10.1988 – 1 A 89/83, BVerwGE 80, 299; bestätigt *OVG Rheinland-Pfalz* 26.07.2016 – 7 B 10327/16, Hell's Angels Bonn); hierzu *BVerwG* 13.12.2018 – 1 A 14/16, juris.

39 *BFH* 20.11.2018 – VIII R 17/16 NJW 2019 1551. Zur Umsatzsteuer s. aktuell *Erdbriigger* npoR 2019, 7.

40 *BFH* 18.04.2019 – V R 40/18, anhängiges Verfahren (vorhergehend *FG Berlin-Brandenburg* 8 K 11191/16 – das Finanzamt hatte die Anerkennung als gemeinnützig aufgehoben).

41 *BFH* 27.09.2018 – V R 48/16, BFHE V R 262, 306.

42 *BMF*-Schreiben vom 31.01.2019, BStBl. I S. 71; hierzu npoR 2019, 141.

43 *BFH* 12.11.1986 – I R 204/85, BFH/NV 1987, 705; AEAO Tz. 6 zu § 52.

44 *BFH* 09.02.2017 – V R 70/14, BStBl. II 2017, 1106 (Turnierbridge). eSport (Verweis auf Anhörungen des Dt. Bundestages, s. npoR 2019, 141, hierzu *Wagner*, Liechtenstein-Journal 2019, 3 (9), *Pusch*, npoR 2019, 53.

45 *BFH* 12.06.2018 – VII R 2/17, juris.

46 Verweis auf Senatsbeschluss vom 11.11.2015 – VII B 57/15, BFH/NV 2016, 372; Senatsurteil vom 14.06.2016 – VII R 20/14, BFH/NV 2016, 1672.

47 Verweis auf Senatsurteil vom 12.04.1988 – VII R 131/85, BFHE 153, 199, BStBl. II 1988, 742.

48 Az. 5/2 KLS 11/18, spuRt 2018, 274. Aktuell *Schockenhoff*, Compliance im Verein, NZG 2019, 281.

49 *Knittel*, Gemeinnütziger Sportverein und Tax Compliance, spuRt 2019, 71.

tionen im Bereich der Buchhaltung bei Sportvereinen seien alles andere als selten, beispielsweise wenn es um verdeckte Zahlungen oder Einnahmen aus Spenden oder Sponsoring gehe. Mögliche Straf- und Finanzgerichtsverfahren ließen sich durch Implementierung eines entsprechenden Tax Compliance-Management-Systems (TCMS) verhindern. Für die erfolgreiche Einführung eines TCMS spielt die herrschende Vereinskultur eine zentrale Rolle.

Steuerliche Pflichtverletzungen führen bei gemeinnützigen Vereinen nicht nur zu strafrechtlichen Folgen sowie zu teils existenzgefährdenden Steuernachzahlungen, sondern führen bei erheblichen Verstößen auch zum Verlust des Status der Gemeinnützigkeit und den damit einhergehenden steuerrechtlichen Begünstigungen. Durch die Einführung eines TCMS kann grundsätzlich negativen Folgen entgegengewirkt werden.<sup>50</sup> Bei der Einführung eines TCMS bei einem gemeinnützigen Verein ist zu bedenken, daß die dort handelnden Personen regelmäßig ehrenamtlich tätig sind und daher in der Praxis zu pragmatischem Vorgehen neigen, was nicht selten von den Vorgaben des TCMS abweicht.<sup>51</sup>

## 7. Diverses

Am Schluß einer Tagesordnung findet sich ein oft mit „Verschiedenes, Diverses oder Varia“ überschriebener Tagesordnungspunkt, der freilich nicht den Schwerpunkt der gesamten Versammlung bilden sollte. Die Pflicht des Vereins und des Versammlungsleiters, alle genannten Anträge zur Tagesordnung daraufhin zu prüfen, ob sich die Mitglieder sachgerecht hierauf vorbereiten und ihre Teilnahme hierauf ausrichten konnten, gilt auch hierfür. Der Vorstand hat das Vertrauen auf die abschließende Funktion der mitgeteilten Tagesordnung zu wahren und die Mitglieder vor Überrumpelung zu schützen.<sup>52</sup>

### a) Nichteingetragener Verein

Die Bezeichnung in § 54 BGB als sogenannter nicht rechtsfähiger Verein hat sich mehrheitlich zum Begriff des nichteingetragenen Vereins (neV) gewandelt. Angesichts der Bedeutung dieser Begrifflichkeit soll dies nicht einfach in einer Fußnote verschwinden: Siehe bereits *Wagner*, NZG 2015, 1377 f. und *Reichert/Wagner*, 14. Aufl. (2018) Kap. 2 Rdn. 5071; *Wagner*, Liechtenstein-Journal 2019, 3, 6, jetzt konsequent *MüKo/Leuschner*, BGB, 8. Aufl. 2018, Vor § 21 Rn. 126 ff. und § 54 R. 1 m.w.N.

### b) Bilanz des Helfens

Der Deutsche Spendenrat e.V. gibt jährlich eine Studie „Bilanz des Helfens“ heraus. Das Spendenvolumen in Deutschland belief sich im Jahr 2018 auf 5,3 Mrd. Euro (Vj. 5,2 Mrd.), wohingegen die Zahl der Spender mit 20,5 Mio.

auf den niedrigsten Stand seit 2005 gesunken ist. Dies entspricht einem Bevölkerungsanteil von 30,5% der Deutschen ab einem Lebensalter von 10 Jahren im Vergleich zu rund 50% im Jahr 2005. Dennoch ist ein deutlicher Anstieg der durchschnittlichen Spende von 30 auf 38 Euro festzustellen, den höchsten Anteil am Spendenvolumen habe mit 73,7% die humanitäre Hilfe.<sup>53</sup> Angesichts der Spenden für Notre Dame in Paris – über 900 Mio. EUR in wenigen Wochen – Schnee von gestern.

### c) Männer- und Frauenvereine

Die Freimaurer-Entscheidung des *BFH* vom 17.05.2017<sup>54</sup> – Vereine, die ausschließlich das eine oder andere Geschlecht aufnehmen, dienen grundsätzlich nicht der Allgemeinheit und können nicht als gemeinnützig anerkannt werden oder ggf. ihre bestehende Gemeinnützigkeit verlieren – schlägt weiterhin Wellen. Die Ausarbeitung des Wissenschaftlichen Dienstes des Dt. Bundestags vom 30.08.2017<sup>55</sup> empfiehlt Vereinen, die nur ihren Mitgliedern zugutekommen und die nur ein Geschlecht als Mitglieder aufnehmen wollen, ihre Entscheidung ausschliesslich auf sachliche Gründe zu stützen und bspw. in einer Aufnahmeordnung gut zu begründen.

### d) Sonderrecht für Großvereine?

Der 72. DJT griff mit dem Referat von *Jakob* wieder eine alte Idee auf: Die Aufsicht über gemeinnützige Organisationen.<sup>56</sup> *Leuschner* befürwortet Sonderregelungen für Großvereine unter Orientierung an § 267 Abs. 1 HGB, bspw. die Verschärfung der insolvenzrechtlichen Verantwortlichkeit der Vorstandsmitglieder.<sup>57</sup> Damit einhergehend sollte die Anwendung von § 31a BGB auf Vorstandsmitglieder von Großvereinen ausgeschlossen werden und ggf. die Errichtung eines Aufsichtsrates nach dem Vorbild des AktG verpflichtend werden. Ergänzend wird für Großvereine vorge-

50 Der *BGH* hat in seiner Entscheidung vom 09.05.2017, Az. 1 StR 265/16, BB 2017, 1931 das Vorhandensein eines Compliance Systems als bußgeldmindernd eingestuft.

51 Beispiel zur Einführung eines Beirats im Gesamtverein s. *Wagner*, Verein und Verband, Rn. 361, 369.

52 *Reichert/Wagner*, Kap. 2 Rn. 1429; *Sauer/Schweyer/Waldner*, Rdn. 179; *Stefanink/Punte*, NZG 2017, 1161, 1165; a.A. *Burhoff*, Rdn. 195.

53 Bericht in *npoR* 2019, 142.

54 *BFH* 17.05.2019 – V R 52/15, BStBl. II 2018, 218.

55 WD 4 – 3000 – 069/17, aktuell hierzu ZStV 3/2019, S. III f. etwa zu einem Ruderinnen-Verein.

56 *Jakob*, Übergreifende Aufsicht für Non-Profit-Organisationen?, Referat dem 72. Deutschen Juristentag Leipzig 2018. Hierzu bereits *Waldner* in *MüHb GesR*, § 26 Rn. 8; f.d. obligatorische Einführung eines Aufsichtsrats für Vereine mit einem jährlichen Umsatz oder Spendenaufkommen von mehr als 500.000 EUR de lege ferenda *Adams/Maßmann*, ZRP 2002, 128, 130; Erwiderung von *Ott*, ZRP 2002, 433; *Wagner*, Verein und Verband, Rn. 362.

57 So aber *Sauer/Schweyer/Waldner*, Rn. 314 f.

schlagen, diese einer erweiterten Rechnungslegungspflicht, Prüfungs- und Publizitätspflichten zu unterwerfen, auch die Regelungen über die Konzernrechnungslegung in den §§ 290 ff. HGB sollten laut *Leuschner* auf den e.V. sinngemäß Anwendung finden. Wasser auf die Mühlen derjenigen, die die Eskapaden der vergangenen Jahre der großen,

gemeinnützigen Vereinskonzerne wie Bayern München oder ADAC oder gar der FIFA beobachtet haben.

58 *Leuschner*, Referat 72. DJT 2018, Abt. Zivil-, Wirtschafts- und Steuerrecht, P 65 ff.



**Unentbehrlich für Ihre Kanzlei.**

WWW.BOORBERG.DE

**Kosten · Gebühren · Vollstreckung**  
**Tipps für Kanzlei und Rechtsabteilung**  
 von Dipl.-Rechtspflegerin (FH) Karin Scheungrab,  
 München/Leipzig  
 2017, 248 Seiten, DIN A4, mit Spiralbindung, € 34,80  
 ISBN 978-3-415-05759-3



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

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

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

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

 **BOORBERG**

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 0711/7385-100 · 089/4361564 TEL 0711/7385-343 · 089/436000-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE 520819

## Ausländische Buchführungspflichten und deren Maßgeblichkeit für das deutsche Steuerverfahren

**Orientierungssatz:** Eine auf ausländischem Recht beruhende Buchführungspflicht stellt zugleich eine Mitwirkungspflicht im (inländischen) Steuerverfahren des Steuerpflichtigen dar.

**Entscheidung:** BFH 14.11.2018 – I R 81/16

### I. Sachverhalt

Streitig war zwischen den Beteiligten, ob eine nach ausländischem Recht bestehende Buchführungspflicht die Buchführungspflichten nach den §§ 140 AO f. ersetzt, oder ob die inländischen Buchführungsvorschriften der AO noch anwendbar sind.

Die Klägerin ist eine Aktiengesellschaft mit Sitz in Liechtenstein. Gegenstand der Klägerin ist die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken in Deutschland und Liechtenstein. Ein ständiger Vertreter ist für die Klägerin in Deutschland nicht tätig und ist deshalb nur mit ihren aus der Vermietung eines im Inland belegenen Grundstücks erzielten Einkünften beschränkt körperschaftsteuerpflichtig (§ 2 Nr. 1 des Körperschaftsteuergesetzes - KStG). Die Einkünfte erklärte die Klägerin nach § 4 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG). Ferner ist sie nach liechtensteinischem Recht verpflichtet, Bücher zu führen.

Nachdem die Klägerin für das Jahr 2010 aus der Vermietung dieses Grundstücks einen nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG 2009 i.V.m. § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG als gewerbliche Einkünfte zu erfassenden Gewinn in Höhe von 133.131,82 Euro erklärt hatte, erließ das FA ihr gegenüber eine Mitteilung nach § 141 Abs. 2 Satz 1 AO, über den Beginn der Buchführungspflicht für den Gewerbebetrieb „Vermietung und Verwaltung von Grundbesitz“.

Einspruch und Klage hatten keinen Erfolg, so daß die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts durch die Erhebung der Revision geltend macht.

### II. Entscheidungsgründe

Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und der Mitteilung des FA über den Beginn der Buchführungspflicht (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung-FGO). Zunächst stellt der erkennende Senat fest, daß auch eine Mitteilung nach § 141 Abs. 2 Satz 1 AO einen Verwaltungsakt darstellt, welcher rechtsgestaltende Wirkung hat und somit die Anfechtungsklage der richtige Rechtsbehelf sei.

Der BFH sieht jedoch entgegen der Ansicht der Vorinstanz, daß eine Buchführungspflicht der Klägerin sich bereits nach § 140 AO in Verbindung mit ihrer Verpflich-

tung aus liechtensteinischem Recht, Bücher zu führen, ergibt und somit für eine Buchführungspflicht nach § 141 Abs. 2 Satz 1 AO kein Raum besteht. Aus § 141 Abs. 1 Satz 1 AO ergibt sich, daß die Buchführungspflichten subsidiär zu denen aus § 140 AO sind. Nach § 141 Abs. 1 Satz 1 AO ist dieser nur dann anzuwenden, wenn sich eine Buchführungspflicht nicht bereits aus § 140 AO ergibt. Gemäß § 140 AO sind Aufzeichnungs- und Buchführungspflichten, die sich aus Gesetzen außerhalb des Steuerrechts ergeben, auch für Zwecke der Besteuerung für verbindlich, wenn die Bücher und Aufzeichnungen für die Besteuerung von Bedeutung sind.

Der BFH schließt sich nun der Auffassung an, wonach die Regelung des § 140 AO nicht nur auf inländische, sondern auch auf ausländische Buchführungspflichten verweist. Die in § 140 AO verwendete Formulierung („andere Gesetze“) beschränkt sich - ebenso wie diejenige in § 4 AO („Gesetz ist jede Rechtsnorm“) - nicht nur auf inländische Rechtsnormen. Der Wortlaut des § 140 AO ist im Gegenteil offen und läßt eine Erstreckung auch auf ausländische Rechtsnormen zu. Der BFH hat klargestellt, daß eine auf ausländischem Recht beruhende Buchführungspflicht eines Stpfl. zugleich als Mitwirkungspflicht im (inländischen) Steuerverfahren zu beurteilen ist. Den rechtsstaatlichen Bedenken, daß die ausländischen Rechtsnormen naturgemäß nicht den Maßgaben des deutschen Grundgesetzes und der Kontrolle des deutschen Gesetzgebers unterliegen, entgegen der BFH mit der Anwendung des kollisionsrechtlichen „ordre public“. Demzufolge ist eine Rechtsnorm eines anderen Staates nicht anzuwenden, wenn ihre Anwendung zu einem Ergebnis führt, das mit wesentlichen Grundsätzen des deutschen Rechts – insbesondere mit den Grundrechten – unvereinbar ist.

*Claudius Söffing*

## Vermögensverwaltender Versicherungsvertrag

**Orientierungssatz:** Die Möglichkeit des Berechtigten einer Lebensversicherung, deren Versicherungsleistung von der Wertentwicklung eines Anlagestocks abhängt, aus mehreren standardisierten Anlagestrategien zu wählen, begründet allein keine mittelbare Dispositionsbefugnis i.S. von § 20 Abs. 1 Nr. 6 Satz 5 EStG.

**Entscheidung:** BFH 26.03.2019 – VIII R 36/15

### I. Sachverhalt

Klärungsbedürftig war die Qualifizierung einer abgeschlossenen Lebensversicherung als eine vermögensverwaltende Versicherung im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 6 Satz 5 EStG.

Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) schloß eine lebenslängliche Todesfallversicherung mit Einmalprämie bei einem liechtensteinischen Versicherer ab. Der Sparanteil der Versicherungsprämie belief sich auf 1.200.000 Euro welche die Klägerin mittels Banküberweisung zahlte. Die liechtensteinische Versicherung investierte diesen Betrag in verschiedene Vermögenswerte, die in einem dem Versicherungsvertrag zugeordneten Depotkonto gehalten wurden.

Die Höhe der Versicherungsleistung war bis auf eine Mindesttodesfalleistung an die Wertentwicklung des Depots gebunden. Die Vertragsparteien hielten in den allgemeinen Versicherungsbedingungen (AVB) fest, daß während der Vertragsdauer die Anlagestrategie von der Klägerin immer, jedoch nur bis zu viermal jährlich kostenfrei, geändert werden kann. Ferner einigten sich die Vertragsparteien in den AVB dahingehend, daß die Klägerin auf die Auswahl und Verwaltung der Vermögenswerte keinen direkten Einfluß hat. Die Klägerin konnte weder über die Veräußerung der Vermögensgegenstände, noch die Wiederanlage der Erlöse bestimmen.

Der Versicherer setzte einen Vermögensverwalter ein; ein Wahlrecht, einen Rechtsanspruch oder ein Weisungsrecht des Versicherungsnehmers auf Beauftragung eines bestimmten Vermögensverwalters oder einer bestimmten Depotbank bestand nicht. Anlageentscheidungen wurden ausschließlich vom beauftragten Vermögensverwalter getroffen.

Im Rahmen einer Prüfung durch das Finanzamt für Steuerstrafsachen und Steuerfahndung kam der zuständige Prüfer zu dem Ergebnis, daß es sich bei der Versicherung um eine vermögensverwaltende Versicherung i.S. von § 20 Abs. 1 Nr. 6 Satz 5 des Einkommensteuergesetzes in der ab dem Veranlagungszeitraum 2009 geltenden Fassung (EStG) handle. Die daraus erzielten Erträge seien deshalb im Streitjahr (2011) unmittelbar der Klägerin zuzurechnen.

Den Einspruch der Klägerin wies das FA als unbegründet zurück. Der dagegen erhobenen Klage gab das Finanzgericht (FG) statt. Hiergegen erhob das FA die Revision.

### II. Entscheidungsgründe

Der erkennende Senat hält die Revision für unbegründet und folgt somit der Entscheidung der Vorinstanz, daß es sich vorliegend nicht um einen vermögensverwaltenden Versicherungsvertrag im Sinne von § 20 Abs. 1 Nr. 6 Satz 5 EStG handelt.

Gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 6 Satz 5 EStG sind bei vermögensverwaltenden Versicherungsverträgen Kapitalerträge z. B. in Form von Zinsen, Dividenden oder Veräußerungsgewinnen dem wirtschaftlich Berechtigten zuzurechnen und nach den allgemeinen Regelungen – transparent – bei ihm zu besteuern.

Der BFH sieht die Voraussetzungen eines vermögensverwaltenden Vertrags als nicht gegeben an, da es an der Dispositionsbefugnis der Klägerin mangelt. Voraussetzungen eines vermögensverwaltenden Versicherungsvertrags sind nach § 20 Abs. 1 Nr. 6 Satz 5 EStG, daß

- in dem Versicherungsvertrag eine gesonderte Verwaltung von speziell für diesen Vertrag zusammengestellten Kapitalanlagen vereinbart worden ist, die nicht auf öffentlich vertriebene Investmentfondsanteile oder Anlagen, die die Entwicklung eines veröffentlichten Index abbilden, beschränkt ist,
- und der wirtschaftlich Berechtigte unmittelbar oder mittelbar über die Veräußerung der Vermögensgegenstände und die Wiederanlage der Erlöse bestimmen kann.

An einer solchen unmittelbaren oder mittelbaren Dispositionsmöglichkeit mangelt es im vorliegenden Fall. Hierzu führt der BFH aus, daß eine unmittelbare Dispositionsmöglichkeit dann besteht, wenn der Berechtigte selbst unmittelbar über die Vermögensgegenstände verfügen kann. Ferner zeigt er auf, daß im Falle eines Weisungsrechts des Berechtigten gegenüber der Versicherung von einer unmittelbaren oder mittelbaren Dispositionsmöglichkeit auszugehen ist.

Ein solches Weisungsrecht macht der Senat vom Einzelfall abhängig. Für ein Weisungsrecht spricht der Umstand, ob der wirtschaftlich Berechtigte einen Wechsel in der Person des Vermögensverwalters verlangen kann und ob eine nach individuellen Gesichtspunkten und auf konkrete Kapitalanlagen ausgerichtete Anlagestrategie mit dem wirtschaftlich Berechtigten vereinbart wurde.

Der Senat sieht eine solche Einflußnahme auf die Anlagestrategie nicht bereits in der Möglichkeit der Klägerin, auf Anlageentscheidungen Einfluß zu nehmen, welche ledig-

lich standardisierte Strategien darstellen. Im Vorliegenden Fall blieb die konkrete Anlageentscheidung im Ermessen des Vermögensverwalters, das lediglich durch die abstrakten Anlageziele eingeschränkt wird. Die Klägerin konnte ausweislich der AVB auch keinen Wechsel des Vermögensverwalters verlangen.

Ein für die Annahme einer unmittelbaren oder mittelbaren Dispositionsmöglichkeit erforderliches Weisungsrecht stand der Klägerin nicht zu. An dieser Entscheidung ändert auch das Recht der Klägerin, beliebig oft zwischen den Anlagestrategien zu wechseln, nichts.

(Claudius Söffing)

## Widerstreitende Steuerfestsetzung

**Orientierungssatz:** Ein Widerstreit zwischen einem inländischen und einem ausländischen Steuerbescheid liegt nicht vor, wenn derselbe Sachverhalt im Ausland bei der Bemessungsgrundlage für die Steuer und im Inland im Rahmen des Progressionsvorbehalts hätte berücksichtigt werden können.

**Entscheidung:** BFH 20.03.2019 – II R 61/15

### I. Sachverhalt

Die Beteiligten stritten um die Voraussetzungen der Änderungsvorschrift des § 174 Abs. 1 AO.

Der Ehemann der Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) verstarb im Jahr 2017 und setzte seine Ehefrau als Rechtsnachfolgerin ein. Die Klägerin sowie der Ehemann wohnten in Deutschland. Der verstorbene Ehemann war Miterbe seiner im Jahr 2009 verstorbenen Schwester, welche in der Schweiz wohnte und lebte. Demnach besaß die Schwester die schweizerische Staatsangehörigkeit. Zu Ihrem Nachlaß gehörten unter anderem zwei in der Schweiz gelegene Grundstücke.

Die schweizerische Finanzbehörde berücksichtigte die Grundstücke bei der Berechnung der Erbschaftsteuer anteilig nach ihrem amtlichen Wert und setzte gegenüber dem Ehemann der Klägerin Erbschaftsteuer i.H.v. 6.444 CHF fest.

Aufgrund der im März 2011 eingereichten Erbschaftsteuererklärung des Ehemannes in Deutschland, setzte die deutsche FA die Erbschaftsteuer i.H.v. 60.414 Euro fest. Das in der Schweiz gelegene Grundvermögen bezog es mit einem Wert von 211.836 Euro ein. Nach § 21 ErbStG wurde die in der Schweiz festgesetzte Steuer auf die deutsche Erbschaftsteuer angerechnet. Der Bescheid blieb unangefochten.

Im September 2011 beantragte der Ehemann der Klägerin eine Herabsetzung der Steuer auf 1.140 Euro. Die Änderung des Bescheids stützte er auf § 174 Abs. 1 S. 1 AO: Nach Art. 10 Abs. 1 DBA-Schweiz zur Erbschaftsteuer (30.11.1978, BStBl. I 1980, 243) müsse Deutschland den Erwerb in der Schweiz steuerlich freistellen, wenn der Erblasser im Zeitpunkt seines Todes schweizerischer Staatsangehöriger gewesen sei.

Das FA lehnte die Änderung des Steuerbescheids ab, da eine verfahrensrechtliche Änderungsvorschrift fehle. § 174 AO sei nicht anwendbar. Das FG hat der Klage stattgegeben.

### II. Entscheidungsgründe

Die Revision des FA ist begründet. Die Vorentscheidung wird aufgehoben und die Klage abgewiesen. Der erkennende Senat folgt somit nicht der Vorinstanz und sieht die Änderungsvorschrift des § 174 Abs. 1 Satz 1 AO als nicht gegeben an.

Voraussetzung für die Änderung des fehlerhaften Bescheids nach § 174 Abs. 1 Satz 1 AO ist, daß ein bestimmter Sachverhalt in mehreren Steuerbescheiden zuungunsten eines oder mehrerer Steuerpflichtiger berücksichtigt worden ist, obwohl er nur einmal hätte berücksichtigt werden dürfen. Der Senat sieht diese Voraussetzungen als nicht erfüllt an, da § 19 Abs. 2 ErbStG einen Progressionsvorbehalt regelt, wodurch die mehrfache Erfassung des Sachverhaltes nicht ausgeschlossen ist.

Der Begriff des „bestimmten Sachverhalts“ i. S. d. § 174 Abs. 1 S. 1 AO knüpfe an einen einheitlichen Lebenssachverhalt an, an den das Gesetz steuerliche Folgen knüpft. Derselbe Lebensvorgang müsse in verschiedenen Steuerbescheiden unterschiedlich berücksichtigt worden sein. Ein „Widerstreit“ liege nur vor, wenn die in den (kollidierenden) Bescheiden getroffenen Regelungen aufgrund der materiellen Rechtslage nicht miteinander vereinbar seien, weil nur eine der festgesetzten oder angeordneten Rechtsfolgen zutreffen kann.

Nach Ansicht des Senats kommt in dem vorliegenden Fall ein Widerstreit nicht in Betracht, da nach materieller Rechtslage die schweizerischen sowie auch die deut-

schen Finanzbehörden die Grundstücke erfassen durften. Zwar stimmt der BFH insoweit zu, daß das deutsche FA den schweizerischen Erwerb hätte freistellen müssen, da nach dem DBA der Schweiz zur Erbschaftsteuer Art. 10 Abs. 1 Buchst. a DBA Schweiz dieser freizustellen war. Jedoch hätten die Grundstücke nach § 19 Abs. 2 ErbStG miteinbezogen werden müssen. Nach dieser Vorschrift ist im Falle der Entziehung des Besteuerungsrechts Deutschlands über ein Teil des Vermögens aufgrund eines DBA die Steuer nach dem Steuersatz zu erheben, der für den ganzen Erwerb gelten würde. Aufgrund dieses Progressionsvorbehaltes ist nach Ansicht des erkennenden Senats eine doppelte Be-

rücksichtigung des Sachverhaltes rechtlich möglich. Inso- weit ist ein Widerstreit im Sinne des § 174 Abs. 1 AO nicht denkbar.

Ferner weist der BFH darauf hin, daß die Auswirkungen des Progressionsvorbehaltes sowie die Fehlerhaftigkeit des deutschen Bescheids irrelevant für die Voraussetzungen des § 174 Abs. 1 AO sind. Hinsichtlich der Fehlerhaftigkeit weist er darauf hin, daß § 174 Abs. 1 Satz 1 AO nicht zur Findung der materiell richtigen Steuer dient, sondern zur Vermeidung eines denklösischen Widerstreits eines steuer- baren Sachverhaltes.

*(Claudius Söffing)*



## Arbeitsgrundlage für die Praxis.

WWW.BOORBERG.DE

### Die rechtlichen und steuerlichen Wesens- merkmale der verschiedenen Gesellschafts- formen

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](http://www.boorberg.de/9783415060982)

Das Buch bietet die **einzige Gesamtübersicht** der handels- rechtlichen, 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 verglei- chende 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 wich- tigsten 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

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.

von Brocke/Nonnenmacher/Przybilka  
**Anzeigepflichten für grenzüberschreitende Steuer-  
gestaltungen**  
NWB Verlag, Herne, 1. Aufl. 2019, 344 Seiten

Die Meldepflicht von grenzüberschreitenden Steuergestaltungen ist eines der neuen Regelwerke, deren Einhaltung und Administration nicht nur Steuerzahler, sondern auch Finanzverwaltungen vor große Herausforderungen stellt. Die Meldepflicht von grenzüberschreitenden Steuergestaltungen wurde erst am 13.03.2018 beschlossen; alle zum Stand April 2019 vorliegenden Informationen des europäischen Gesetzgebers und der deutschen Finanzverwaltung wurden von den Autoren ausgewertet. Die Aktualität bringt es mit sich, daß das Buch eine Ersteinschätzung der erwarteten dynamischen Entwicklung sein wird, die in der online-Version weiter aktualisiert werden wird. Der „frühzeitige Praxiskommentar“ dürfte der Trendsetter in der juristischen Literatur sein.

Lippross/Janzen  
**Umsatzsteuer 2019**  
Richard Boorberg Verlag, Stuttgart 2019, 1217 Seiten

Der Umfang des Werkes (über 1.200 Seiten) entspricht nicht mehr dem papierlosen Büro, wohl wahr. 1.200 DIN-A4-Seiten, die über 2 kg wiegen, aber „Broschüre“ zu nennen, ist definitiv falsche Wortwahl. Die Informationsaufnahme der sperrigen Themen UStG, UStDV, UStAE, MwStSystRL, MwStVO wird allerdings durch die umfangreiche, komplette und gut aufbereitete Darstellung erleichtert.

Fleisch/Eulerich/Krimmer/Schlüter/Stolte  
**Modell unternehmensverbundene Stiftung**  
Erich Schmidt Verlag, Berlin 2018, 216 Seiten

Die meisten Bücher über unternehmensverbundene Stiftungen geben sich mit einem kurzen Überblick über Rechts-tatsachen und Motive zufrieden, bevor sie den Versuch unternehmen, über rechtliche und steuerliche Voraussetzungen und Konsequenzen zu brillieren. Diesen Fehler macht dieses (zumal noch sehr handliche) Buch nicht: Bereits der Überblick zeigt nicht nur Motivation und Gestaltungsoptionen auf, sondern setzt sich mit der Skepsis auseinander, die Kritiker diesen Gestaltungen angedeihen lassen. Ganz besonders aussagekräftig ist das statistische Profil der unternehmensverbundenen Stiftung und die Zusammenfassung der bisherigen Forschung.

Kairies  
**Moderne Führungsmethoden für Projektleiter**  
expert Verlag Renningen, 6. Aufl. 2018, 174 Seiten

„Moderne Führungsmethoden“ – ein Begriff, schillernd, diffus und wenig aussagekräftig. Dennoch: Funktionierendes Projektmanagement hat entscheidend mit Menschen und Führung zu tun. Projekte scheitern meist nicht an der Technik, sondern am Menschen. Wie wahr. Solche Erkenntnisse kommen zwar nicht ohne schöne Floskeln wie kick-off-meetings und Meilenstein-Review aus, sind aber in erfri-schend direkter Sprache und mit zahlreichen Übersichten anschaulich gestaltet.

Söffing  
**Gewerblicher Grundstückshandel und private  
Veräußerungsgeschäfte mit Grundstücken**  
nwb-Verlag, Herne, 5. Aufl. 2018, 350 Seiten

Herausgeber und Autor Söffing setzt sich bereits im Vorwort mit der für die Thematik prägenden 3-Objekte-Theorie des BFH auseinander. Es gelingt ihm, was er ankündigt: Die

notwendige Kritik zu äußern, ohne die Praktikabilität aus den Augen zu verlieren und dabei vernünftige Lösungswege aufzuzeigen. Eine Vielzahl von Beispielen und die dazugehörigen Lösungen machen dies deutlich.

Müller/Fischer

### **Tax Compliance**

Erich Schmidt Verlag, Berlin 2018, 390 Seiten

Der Verlust des Ansehens in der Öffentlichkeit und der sog. drohende Reputationsschaden sind die vordergründigen Überlegungen, die die Implementierung einer funktionierenden (!) Tax Compliance notwendig machen. Dieses Buch erklärt, wie es geht. Die wirklich wichtigen Fragen sind die der Umsetzung und des Lebens einer Compliance-Kultur. Diese ist ebenfalls kurz, aber prägnant umschrieben. Mehr braucht's nicht.

Hüffer/Koch

### **Aktiengesetz**

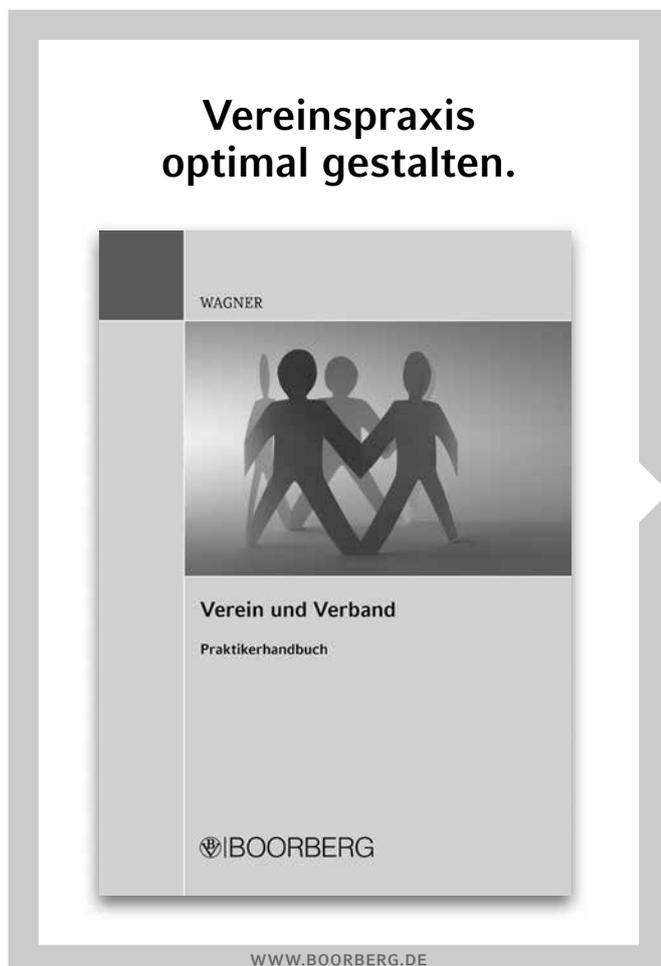
C.H. Beck, München, 13. Aufl. 2018, 2349 Seiten

Auch diese Kommentierung wächst langsam, aber stetig – sei es nur um gut 50 Seiten. Da die historische Bezeichnung „Kurz-Kommentar“ bereits seit Jahrzehnten hinfällig ist, ist dies kein kurzer, sondern ein handlicher, auf die Bedürfnisse der Praxis zugeschnittener Kommentar.

*Im nächsten Heft:*

Hindersmann/Nöcker, **Tax Compliance**; Kilian, **Die Reform des anwaltlichen Gesellschaftsrechts**; Münchener Kommentar zum BGB, Band 1; Henssler/Strohn, **Gesellschaftsrecht**, 4. Aufl.; Jachmann-Michel, **Die Besteuerung der Kapitaleinkünfte**.

Redaktion



### **Verein und Verband Praktikerhandbuch**

von Jürgen Wagner LL.M., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht, Konstanz/Zürich/Vaduz  
2018, 724 Seiten, € 98,-  
ISBN 978-3-415-06224-5

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

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

Die Themen umfassen z.B. die Gebiete

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

In die praxisorientierte Darstellung wurden die neueste Literatur und Rechtsprechung eingearbeitet.



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

**BOORBERG**

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 0711/7385-100 · 089/4361564  
TEL 0711/7385-343 · 089/436000-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE 520819