

# steueranwaltsmagazin

Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im Deutschen Anwaltverein

1/2020

112. Ausgabe | 22. Jahrgang

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

Dr. Jörg Stalleiken,  
Flick Gocke Schaumburg,  
Bonn

## 1 Editorial

Wagner

## Beiträge

3 Dinkgraeve/Krämer **Weitere Konsequenzen steuerstraf- und steuerordnungswidrigkeitsrechtlicher Sachverhalte**

12 Biesgen/Fürus **Steuerstrafrechtliche Risiken für Berater**

19 Unkelbach-Tomczak **BREXIT: Können jetzt noch Umwandlungen steuerneutral durchgeführt werden?**

26 Wagner **Vereinsrecht 2020**

## Veranstaltungen

30 Unkelbach-Tomczak **AG Steuerrecht im DAV – Veranstaltungen im Frühjahr und Herbst 2019**

34 **Die Non-Profit-Organisation 2020, 06.–07.02.2020, Euroforum, Hilton Köln**

## 37 Rechtsprechung

Söffing

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

## I.

„Im Augenblick gibt's hier eine richtige Machtverschiebung, zwischen denen, die Nachrichten verbreiten und denen, die Nachrichten erzeugen. Und zwar zugunsten derer, die die Nachrichten erzeugen. Wir brauchen die nicht mehr. Und das ist das Schöne.“

*Friedrich Merz, Aachen, 21.01.2020 – vielleicht ein Bumerang...*

## II.

Seit Jahresbeginn müssen Händler mit elektronischen Kassensystemen ihren Kunden bei jedem Kauf unaufgefordert einen Beleg aushändigen. Mit der bereits Ende 2016 beschlossenen sogenannten Belegausgabepflicht will der Gesetzgeber Steuerbetrug über Mogelkassen verhindern. Die Regelung wird von vielen als bürokratisch kritisiert; vor allem Bäcker mit Laufkundschaft, die in der Regel keine Kassenbons haben will, fürchten überflüssige Müllberge. Ein Bäcker in Bayern hat auf die umstrittene Kassenbonnpflicht mit einer süßen Faschingsidee reagiert: Krapfen mit einer eingebackenen Quittung aus Zucker.

*Aus: SPIEGEL-online 18.02.2020*

Ho Narro!

## III.

„Trotz aller Probleme: Europa ist und bleibt für uns jener unveräußerliche Erdteil, der vor einiger Zeit aus dem Urkontinent Pangäa hervorging und sich über das westliche Fünftel der eurasischen Landmasse erstreckt. Seine tektonische Struktur ist mächtig genug, um Jean-Claude Junckers Mini-Bar ein stabiles Fundament zu geben. Die Ergebnisse der Kontinentaldrift sind für uns nicht verhandelbar bzw. nur gegen Geld.“ (...)

„Die PARTEI setzt sich für eine bundesweite Bierpreisbremse und die Stärkung des Bestellerprinzips ein. Dazu wird ein Bierpreisspiegel erhoben. Die Bremse tritt in Kraft, sobald zwei Indikatoren gleichzeitig auftreten: (großer Durst und eine nachweisbare Gläserleerstandsquote).“

*Aus dem Parteiprogramm Die Partei*

Einen schönen Vorfrühling wünscht

Ihr

Jürgen Wagner, LL.M.

Red. steueranwaltsmagazin

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

## Redaktion

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

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

Die 113. Ausgabe des steueranwaltsmagazin erscheint am 15. April 2019.

## Mitschreibende dieser Ausgabe:

*Daniel Dinkgraeve* und *Maximilian Krämer*, beide Rechtsanwälte in München; *Rainer Biesgen* und *John Paul Fürus*, beide Rechtsanwälte in Düsseldorf; *Sabine Unkelbach-Tomczak*, Rechtsanwältin in Frankfurt; *Claudius Söffing*, Regierungsrat in Düsseldorf; *Jürgen Wagner*, Rechtsanwalt in Konstanz.

## Fachbeirat

### Allgemeines Steuerrecht

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/Paris; 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 6152-0;

Verlag: Richard Boorberg Verlag GmbH & Co KG, Scharrstraße 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

# Topaktuelle Erläuterungen.



## Rechtsstand: 1.1.2020

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

2020, ca. 1260 Seiten, DIN A4, ca. € 92,-  
ISBN 978-3-415-06688-5

Das Praxiswerk »Umsatzsteuer 2020« enthält die wichtigsten Materialien für die Bearbeitung umsatzsteuerlicher Fragen:

- UStG und UStDV mit Rechtsstand 1.1.2020
- Umsatzsteuer-Anwendungserlass in konsolidierter Fassung mit Rechtsstand 1.1.2020 mit optischen Hervorhebungen der Änderungen in 2019
- kommentierende Hinweise der Autoren zu den Änderungen des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses bis einschließlich 1.1.2020
- Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie mit Rechtsstand 1.1.2020
- Durchführungsverordnung zur Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie mit Rechtsstand 1.1.2020

Im Laufe des Jahres 2019 hat es im Bereich der Umsatzsteuer wieder viele praxisrelevante Änderungen gegeben. Darüber hinaus treten zum 1.1.2020 wichtige gesetzliche Neuerungen in Kraft. Der aktuelle Leitfaden geht auf alle Änderungen mit praxisorientierten Gestaltungsmöglichkeiten ein.

Die jeweiligen Abschnitte des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses haben die Verfasser um grau hinterlegte und damit deutlich von den amtlichen Texten abgesetzte Anmerkungen ergänzt.

WWW.BOORBERG.DE

 BOORBERG

RICHARD BOORBERG VERLAG

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

## Weitere Konsequenzen steuerstraft- und steuerordnungswidrigkeitsrechtlicher Sachverhalte

RA/FASt Daniel Dinkgraeve, LL.M./EMBA und RA Maximilian Krämer\*

### I. Konsequenzen für Beamte<sup>1</sup>

Bei Beamten wird zwischen Bundesbeamten i. S. d. § 1 BBG und Beamten der Länder, Gemeinden und Gemeindeverbände sowie der sonstigen der Aufsicht eines Landes unterstehenden Körperschaften, Anstalten und Stiftungen des öffentlichen Rechts i. S. d. § 1 BeamStG unterschieden. Die jeweils geltenden Regelungen sind ähnlich, teilweise sogar identisch.<sup>2</sup> Diesbezüglich hat das Bundesverfassungsgericht 2008<sup>3</sup> entschieden, daß trotz Selbstanzeige eines verbeamteten Steuerhinterziehers dieser disziplinarrechtlich zur Verantwortung gezogen werden kann, obwohl er durch die Selbstanzeige steuerstrafrechtlich straffrei bleibt. Er könnte sogar aus dem Beamtenverhältnis entfernt werden, wenn die hinterzogene Summe erheblich ist.<sup>4</sup>

#### 1. Disziplinarverfahren

Mögliche Disziplinarmaßnahmen nach § 5 BDG sind der Verweis (§ 6 BDG), die Geldbuße (§ 7 BDG), die Kürzung der Dienstbezüge (§ 8 BDG), die Zurückstufung (§ 9 BDG) und die Entfernung aus dem Beamtenverhältnis (§ 10 BDG) sowie bei Ruhestandsbeamten die Kürzung des Ruhegehalts (§ 11 BDG) und die Aberkennung des Ruhegehalts (§ 12 BDG). In den Landesdisziplinalgesetzen sind insoweit keine darüber hinausgehenden Disziplinarmaßnahmen vorgesehen.<sup>5</sup> Disziplinarmaßnahmen können dabei neben strafrechtliche Verurteilungen treten, da diese nicht vom verfassungsrechtlichen Grundsatz des Verbots der Doppelbestrafung umfaßt sind.<sup>6</sup> Welche konkrete Disziplinarmaßnahme im Einzelfall erforderlich und angemessen ist, richtet sich gem. § 13 Abs. 1 S. 2 – 4 BDG nach der Schwere des Dienstvergehens unter angemessener Berücksichtigung der Persönlichkeit des Beamten und des Umfangs der durch das Dienstvergehen herbeigeführten Vertrauensbeeinträchtigung.<sup>7</sup> Ein außerdienstliches Fehlverhalten muß nach den Umständen des Einzelfalls in besonderem Maße (d. h. quantitativ oder qualitativ) geeignet sein, das Vertrauen in einer für das Amt bedeutsamen Weise zu beeinträchtigen (§ 77 Abs. 1 S. 2 BBG bzw. § 47 Abs. 1 S. 2 BeamStG). Zumeist handelt es sich hierbei um Verstöße gegen die Pflicht zu achtungs- und vertrauensgerechtem Verhalten (§ 61 Abs. 1 S. 3 BBG bzw. § 34 S. 3 BeamStG), worunter insbesondere außerdienstliche Straftaten fallen. Dies ist bei erst-

maligem außerdienstlichem Verhalten unter Hinweis auf die gesetzgeberische Wertung bei der Begehung einer Straftat zum Nachteil des Staates (Steuer- oder Abgabenhinterziehung) angenommen worden.<sup>8</sup> So kann ein Disziplinarverfahren wegen einer Steuerhinterziehung auch nach einer Selbstanzeige gerechtfertigt sein (s. o.).<sup>9</sup> Das Bundesverwaltungsgericht hat ein außerdienstliches Fehlverhalten, das keinen Bezug zur Dienstaussübung aufweist, weitgehend konkretisiert. So löst dieses ein disziplinarrechtliches Sanktionsbedürfnis aus, wenn es sich dabei um eine Straftat handelt, deren gesetzlicher Strafrahmen bis zu einer Freiheitsstrafe von mindestens zwei Jahren reicht, und der daran gemessene Unrechtsgehalt der konkreten Tat nicht gering wiegt.<sup>10</sup> Durch die Bewertung eines Fehlverhaltens als strafbar hat der Gesetzgeber zu erkennen gegeben, daß er dieses Verhalten als in besonderem Maße verwerflich ansieht.<sup>11</sup> Die Straftat der Steuerhinterziehung nach § 370 Abs. 1 AO ist mit einer Freiheitsstrafe von bis zu fünf Jahren belegt und stellt im Hinblick auf den dem Staat verursachten Schaden ein schweres Wirtschaftsdelikt dar.<sup>12</sup>

\* Daniel Dinkgraeve ist Partner, Maximilian Krämer ist Associate bei DINKGRAEVE Rechtsanwälte Partnerschaftsgesellschaft mbB, München.

1 Ausschließlich zur besseren Lesbarkeit wird in diesem Beitrag nur die männliche Form verwendet. Die weibliche Form ist selbstverständlich immer mit eingeschlossen.

2 Übersicht der Disziplinalgesetze von Bund und Länder: BDG (Bund), LDG (BW), BayDG (BY), DiszG (BE), LDG (BB), BremDG (HB), HmbDG (HH), HDG (HE), LDG M-V (MV), NDiszG (NI), LDG NRW (NW), LDG (RP), SDG (SL), SächsDG (SN), DG LSA (ST), LDG SH (SH), ThürDG (TH).

3 BVerfG, Beschluß v. 06.05.2008 – 2 BvR 336/07, NJW 2008, 3489.

4 So auch BayVGh, Urteil v. 09.05.2018 – 16a D 16.1597, wistra 2019, 35; BVerwG, Beschluß v. 27.12.2017 – 2 B 18.17, NVwZ-RR 2018, 439.

5 Thomsen in BeckOK Beamtenrecht Bund BeamStG, § 47 Rn. 21.

6 Reich in Reich, BeamStG, 3. Aufl. 2018, § 47 Rn. 12 mit Verweis auf BVerfG, s. o.

7 Zuletzt BVerwG, Urteil vom 25.07.2013 – 2 C 63.11, NVwZ-RR 2014, 105.

8 Thomsen in BeckOK Beamtenrecht Bund BeamStG, § 47 Rn. 16.

9 BVerfG, Beschluß v. 06.05.2008 – 2 BvR 336/07, NJW 2008, 3489.

10 BVerwG, Urteil v. 19.08.2010 – 2 C 13/10, NVwZ 2011, 299.

11 VGH München, Urteil v. 06.12.2013 – 16a D 12.134, NZWiSt 2014, 275.

12 BVerwG, Urteil v. 09.11.1994 – 1 D 57/93, NVwZ 1996, 186.

## 2. Zurückstufung

Nach der ständigen Rechtsprechung des BVerwG<sup>13</sup> ist die Disziplinarmaßnahme für außerdienstliche Steuerhinterziehungen ohne dienstlichen Bezug wegen der Variationsbreite der möglichen Verfehlungen, insbesondere wegen der sehr unterschiedlichen Hinterziehungsbeträge, grundsätzlich nach den Umständen des jeweiligen Falles festzulegen. Ist der Umfang der hinterzogenen Steuern besonders hoch oder sind mit der Steuerhinterziehung zusätzliche Straftatbestände oder andere nachteilige Umstände mit erheblichem Eigengewicht verbunden, ist eine Zurückstufung angemessen. Eine außergewöhnliche Höhe des Hinterziehungsbetrages nahm das BVerwG bei einem Betrag von insgesamt 51.129,- Euro an.<sup>14</sup>

## 3. Kürzung der Dienstbezüge §§ 33 f. BeamStG i. V. m. Art. 9 BayDG

Soweit keine außergewöhnliche Höhe des Hinterziehungsbetrages festgestellt ist, ist die Kürzung der Dienstbezüge um höchstens ein Fünftel auf längstens drei Jahre geboten. Bei einer Hinterziehung von insgesamt (tatsächlich über acht Jahre) 36.000,- Euro wurde der volle zur Verfügung gestellte Rahmen von drei Jahren ausgeschöpft.<sup>15</sup> Bei einem Finanzbeamten genügen dabei schon insgesamt (tatsächlich über fünf Jahre) 13.000,- Euro.<sup>16</sup> Ein Lehrer erhielt bei einer Hinterziehung in Höhe von insgesamt (tatsächlich über sechs Jahre) 19.000,- Euro eine Kürzung für 2 Jahre und 6 Monate.<sup>17</sup>

## 4. Beendigung Beamtenverhältnis in Bund und Land §§ 41 BBG, 24 BeamStG

Das Beamtenverhältnis endet mit der Rechtskraft des Urteils, wenn eine Verurteilung wegen einer vorsätzlichen Tat zu einer Freiheitsstrafe von mindestens einem Jahr vorliegt (§§ 41 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 BBG bzw. 24 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 BeamStG). Dies gilt auch dann, wenn die Strafe zur Bewährung ausgesetzt wird. Ein Strafbefehl genügt jedoch nicht. Es kommt nicht darauf an, ob das Delikt, weswegen verurteilt worden ist, in der Eigenschaft als Beamter begangen worden ist oder nicht. Jegliches strafrechtlich relevante vorsätzliche Verhalten und eine darauf gestützte Verurteilung von wenigstens einem Jahr Freiheitsstrafe ziehen den Verlust des Beamtenstatus nach sich.

## 5. Verlust der Versorgungsansprüche

Gemäß § 41 Abs. 1 BBG endet das Beamtenverhältnis mit Rechtskraft des Strafurteils, so daß für den ehemaligen Beamten mit Verlust des Beamtenstatus die Ansprüche auf Besoldung und Versorgung verloren gehen. Er bekommt somit keine Beamtenbezüge mehr und hat auch keinen Anspruch auf Pensionsbezüge. Dieselben Folgen (Verlust der

Versorgungsansprüche) treffen auch bereits pensionierte Beamte, wenn diese zu einer Freiheitsstrafe zu mehr als zwei Jahren verurteilt wurden nach § 59 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 lit. a BeamtVG.

Der ehemalige Beamte wird mit Verlust des Beamtenstatus bzw. Verlust der Versorgungsansprüche in der gesetzlichen Deutschen Rentenversicherung Bund für die Zeit der Dauer des Beamtenverhältnisses jedoch nachversichert. Diese Absicherung ergibt sich aus dem SGB VI. Darin ist unter § 8 Abs. 2 SGB VI geregelt, daß in einem solchen Fall die Nachversicherung zu erfolgen hat. Die hierfür zu entrichtenden Beiträge, Arbeitgeber- und Arbeitnehmeranteil, werden allein vom Dienstherrn getragen nach § 181 Abs. 5 SGB VI. Der Beamte verliert demnach seine Pensionsansprüche und erwirbt nur Ansprüche auf die gesetzliche Rente. Per Saldo verliert er mehr als die Hälfte seiner Altersvorsorge, was nach deutschem Recht zwangsläufig eintritt. Eine höhere Nachversicherung ist zumindest im Hinblick auf EU-Recht notwendig.<sup>18</sup>

Für Landesbeamte regeln dies nach der Föderalismusreform die Länder selbst.<sup>19</sup>

## 6. Ruhegehalt

Eine außergewöhnliche Höhe des Hinterziehungsbetrags nimmt der Disziplinarsenat bei einem sechsstelligen DM-Betrag an. Davon ausgehend kommt die Entfernung aus dem Beamtenverhältnis bzw. die Aberkennung des Ruhegehalts in Betracht, wenn der Hinterziehungsbetrag über zehn Jahre wie im Fall eines verbeamteten Leiters des Rechenzentrums der Universität einen siebenstelligen Euro-Betrag erreicht.<sup>20</sup> In einem weiteren Fall fingierte eine Finanzbeamtin Steuerschuldverhältnisse und realisierte so ungerechtfertigte Steuererstattungen von insgesamt 26.664,89 EUR, so daß als Disziplinarmaßnahme ihr das Ruhegehalt aberkannt wurde.<sup>21</sup> Das Ruhegehalt eines Zollbetriebsinspektors, der mit 14 Einzelhandlungen über einen Zeitraum von sechs Jahren Einfuhrabgaben i.H.v. insgesamt 2.482,59 DM hinterzogen hat, wurde um ein Zwanzigstel für die Dauer von 30 Monaten gekürzt.<sup>22</sup>

13 Vgl. BVerwG, Urteil v. 28.07.2011 – 2 C 16/10, NVwZ-RR 2012, 356.

14 BVerwG, Urteil v. 28.07.2011 – 2 C 16/10, NVwZ-RR 2012, 356; VG Regensburg, Urteil v. 26.04.2013 – RO 10A DK 12.239, NVwZ-RR 2011, 574.

15 VG Regensburg, Urteil v. 26.04.2013 – RO 10A DK 12.239, NVwZ-RR 2011, 574.

16 VGH Baden-Württemberg, Urteil v. 27.01.2011 – DL 13 S 2145/10.

17 VGH München, Urteil v. 15.02.2012 – 16a D 10.1975.

18 So VG Düsseldorf, Urteil v. 26.02.2018 – 23 K 6871/13 mit EuGH, Urteil v. 13.07.2016 – C-187/15, NVwZ 2016, 1465.

19 So in Bayern nach dem Bayerischen Beamtenversorgungsgesetz – BayBeamtVG.

20 BVerwG, Urteil v. 28.07.2011 – 2 C 16/10, NVwZ-RR 2012, 356.

21 VG Berlin, Urteil v. 12.10.2010 – 80 K 34.09 OL.

22 BVerwG, Urteil v. 06.06.2000 – 1 D 66.98, NJW 2001, 1151.

## 7. Nr. 15 MiStra

Die mitzuteilenden Strafsachen sind im 2. Abschnitt Nr. 15 MiStra geregelt. Mitzuteilen sind der Erlaß und der Vollzug eines Haft- oder Unterbringungsbefehls, die Anklageschrift oder eine an ihre Stelle tretende Antragsschrift, der Antrag auf Erlaß eines Strafbefehls und die einen Rechtszug abschließende Entscheidung mit Begründung sowie gegebenenfalls mit dem Hinweis, daß ein Rechtsmittel eingelegt worden ist.

## II. Sonstige Folgen für andere Berufe

### 1. Verlust der Amtsfähigkeit

Als Statusfolgen kommen nach § 45 StGB der Amtsverlust und der Verlust des passiven Wahlrechts in Betracht. Amtsverlust ist der Verlust der Fähigkeit, öffentliche Ämter zu bekleiden, verbunden mit dem Verlust der entsprechenden Rechtsstellungen und Rechte. Das passive Wahlrecht betrifft die Fähigkeit, Rechte aus öffentlichen Wahlen zu erlangen. Der Verlust tritt automatisch gesetzlich nach Abs. 1 durch die Verurteilung ein, wenn zu einer Freiheitsstrafe von mindestens einem Jahr verurteilt wird.<sup>23</sup> Die Unfähigkeit, öffentliche Ämter zu bekleiden und Rechte aus öffentlichen Wahlen zu erlangen, ist nach § 45 Abs. 1 StGB die automatische Folge der Verurteilung wegen eines Verbrechens zu einer Mindeststrafe von einem Jahr. Der Begriff des Verbrechens gem. § 45 Abs. 1 StGB ist im Sinne von § 12 Abs. 1 StGB zu verstehen, d.h. unter Verbrechen sind hier rechtswidrige Taten zu verstehen, die im Mindestmaß mit Freiheitsstrafe von einem Jahr oder darüber bedroht sind. Die Satzfolge des § 45 Abs. 1 StGB kam daher für das Steuerstrafrecht allein bei dem inzwischen aufgehobenen Verbrechenstatbestand des § 370a AO in Betracht. In Betracht kommt für sämtliche Steuerdelikte ein Verlust der Fähigkeit, öffentliche Ämter zu bekleiden und Rechte aus öffentlichen Wahlen zu erlangen gem. § 45 Abs. 2 StGB. Da die Vorschrift die Aberkennung der genannten Fähigkeiten in das Ermessen des Gerichts stellt, ist diese nicht von den in § 45 Abs. 1 StGB genannten Voraussetzungen abhängig. Allerdings ist § 45 Abs. 2 StGB hinsichtlich der Reichweite von der Anordnung durch Gesetz abhängig „soweit das Gesetz es besonders vorsieht“. Ein Rechtsverlust kann daher erfolgen, wenn der Täter eine der in § 375 Abs. 1 AO aufgeführten Steuerstraftaten begangen hat und auf eine Freiheitsstrafe von minderst einem Jahr erkannt worden ist.<sup>24</sup>

### 2. Gewerberechtliche Erlaubnis

Das Gewerberecht<sup>25</sup> sieht die Versagung (z.B. §§ 33a, 33c f., 34 ff. GewO), Rücknahme (Art. 48 BayVwVfG) oder den Widerruf (Art. 49 BayVwVfG) einer gewerberechtlichen Erlaubnis vor sowie die Untersagung (§ 35 Abs. 1 S. 1 GewO) eines Gewerbes bei Vorliegen der gewerberechtlichen Unzu-

verlässigkeit und der Erforderlichkeit zum Schutze der Allgemeinheit. So ist eine Erlaubnis nach § 33c GewO (ebenso nach 33d GewO) zu versagen, wenn der Antragsteller nicht die erforderliche Zuverlässigkeit besitzt. Die Unzuverlässigkeit kann sich außer aus den in § 33c Abs. 2 S. 2 GewO genannten Verurteilungen (in welchen die Steuerhinterziehung nicht erwähnt wird) auch aus anderen Gründen ergeben, die eine Gewerbeuntersagung nach § 35 GewO rechtfertigen, so z.B. bei einer nachhaltigen Verletzung steuerrechtlicher Zahlungs- und Erklärungspflichten.<sup>26</sup> Die Unzuverlässigkeit liegt bei § 33a GewO auch bei Verstößen gegen abgabenrechtliche Bestimmungen vor.<sup>27</sup> Bei der Zulässigkeitsprüfung der §§ 34 ff. GewO ist der Zulässigkeitsbegriff des § 35 GewO anzuwenden.<sup>28</sup> Unzuverlässig ist ein Gewerbetreibender nach § 35 Abs. 1 S. 1 GewO, der nach dem Gesamteindruck seines Verhaltens nicht die Gewähr dafür bietet, daß er sein Gewerbe künftig ordnungsgemäß betreiben wird.<sup>29</sup> Die gewerberechtliche Unzuverlässigkeit kann auch aus dem Vorliegen von (erheblichen) Steuerschulden, der Verletzung von steuerlichen Erklärungspflichten oder bei (Steuer-)Straftaten im Zusammenhang mit der gewerblichen Betätigung hergeleitet werden.<sup>30</sup> Insbesondere sind die Gewerbebehörden verpflichtet, mit Mitteln der Untersagung gegen Gewerbetreibende einzuschreiten, die ihre steuerlichen Pflichten nicht erfüllen, um auf diese Weise das Vertrauen der Allgemeinheit auf die Redlichkeit des Geschäftsverkehrs und die ordnungsgemäße Arbeit der Gewerbebehörden zu bewahren.<sup>31</sup> Die Voraussetzungen der Unzuverlässigkeit werden durch eine Nichtentrichtung von Steuern vielfach begründet, wobei Beträge unter 5.000,- Euro in aller Regel nicht ausreichen. Ein ständig schleppender Zahlungseingang kann jedoch auch bei verhältnismäßig geringen fälligen Steuerrückständen die Unzuverlässigkeit begründen.<sup>32</sup> Das VG München hat eine Gewerbeuntersagung im Fall einer Verkürzung von Einkommen-, Umsatz- und Gewerbesteuer von insgesamt mehr als 34.000,- Euro bestätigt.<sup>33</sup> Zuletzt muß nach der Verhältnismäßigkeit gefragt werden. In der Rechtsprechung ist jedoch anerkannt, daß eine den gesetzlichen Anforderungen des

23 Fischer, StGB 66. Aufl. 2019, § 45 Rn. 3 ff.

24 Schauf in Kohlmann, AO § 370 Rn. 1128 ff.

25 Die Normen können außerhalb von Bayern abweichen.

26 VGH Mannheim, Beschluß v. 10.12.2013 – 6 S 2112/13, NVwZ-RR 2014, 302.

27 *AmbS* in Erbs/Kohlhaas/*AmbS*, GewO § 33a 5.

28 *AmbS* in Erbs/Kohlhaas/*AmbS*, GewO § 34 Rn. 3.

29 BVerwG, Urteil v. 15.04.2015 – 8 C 6.14, BVerwGE 152, 39.

30 So u.a. BVerwG, Urteil v. 02.02.1982 – 1 C 146/80, BVerwGE 65, 1; Beschluß v. 05.03.1997 – 1 B 56/97, GewArch 1997, 244.

31 BMF, Schreiben v. 14.12.2010 – IV A 3 – S 0130/10/10019, BStBl. I 2010, 1430, zuletzt geändert am 19.12.2013, BStBl. I 2014, 19.

32 BMF, Schreiben v. 14.12.2010 – IV A 3 – S 0130/10/10019, BStBl. I 2010, 1430, zuletzt geändert am 19.12.2013, BStBl. I 2014, 19.

33 VG München, Urteil v. 20.07.2012 – M 16 K 11.4521, PStR 2013, 108.

§ 35 Abs. 1 S. 1 GewO entsprechende Gewerbeuntersagung allenfalls in extremen Ausnahmefällen gegen den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit im engeren Sinn verstoßen kann.<sup>34</sup> Die Finanzbehörden sind nach h.M. zur Offenbarung nach § 30 Abs. 4 Nr. 6 AO unter Durchbrechung des Steuergeheimnisses befugt.<sup>35</sup>

### 3. Gaststättenerlaubnis

Eine Gaststättenerlaubnis ist bei festzustellender Unzuverlässigkeit des Gewerbetreibenden nach §§ 15 Abs. 1 bzw. 2 i. V. m. 4 Abs. 1 Nr. 1 GastG zurückzunehmen bzw. zu widerrufen. Zuverlässig ist nur derjenige, der sein Gewerbe im Einklang mit Recht und Gesetz ausübt.<sup>36</sup> Dies ist bei erheblichen Steuerstraftaten nicht mehr der Fall.<sup>37</sup> So kann es zu einer Untersagung der Erlaubnis zum Betrieb eines Gaststättengewerbes wegen Steuerrückständen in Höhe von mehr als 50.000,- Euro kommen; unbeachtlich ist dabei, wenn sich ein bestimmter Anteil an den jeweiligen Steuerschulden aus Säumniszuschlägen ergibt.<sup>38</sup> Zur Meldung sieht sich die Finanzverwaltung nach § 30 Abs. 4 Nr. 5 AO befugt.<sup>39</sup>

### 4. Personal am Flughafen und im Luftverkehr

Bei Personal am Flughafen i. S. d. § 7 Abs. 1 S. 1 LuftSiG<sup>40</sup> ist deren Zuverlässigkeit zu überprüfen. Es fehlt an der erforderlichen Zuverlässigkeit im Rahmen einer Gesamtwürdigung nach § 7 Abs. 1a S. 2 LuftSiG, wenn der Betroffene wegen einer vorsätzlichen Straftat zu einer Freiheitsstrafe oder Geldstrafe von mindestens 60 Tagessätzen oder mindestens zweimal zu einer geringeren Geldstrafe verurteilt worden ist, wenn seit dem Eintritt der Rechtskraft der letzten Verurteilung fünf Jahre noch nicht verstrichen sind. Zweifel an der Zuverlässigkeit begründen nach § 7 Abs. 1a S. 4 LuftSiG laufende oder eingestellte Ermittlungs- oder Strafverfahren. Bei Unzuverlässigkeit verliert das Personal das Betretungsrecht der nicht frei zugänglichen Bereiche und damit häufig zwangsläufig den konkreten Arbeitsplatz. Dies gilt nicht nur für unmittelbares Flughafenpersonal, sondern auch für Flugbegleiter, Flugzeugführer und Piloten, da auch diese sicherheitsrelevante Bereiche betreten.

### 5. Bankvorstände und leitende Mitarbeiter

Bei Bankvorständen führt die durch die Verurteilung erwiesene Unzuverlässigkeit zu einem Entzug der Erlaubnis zum Betreiben von Bankgeschäften (§§ 32 Abs. 1, 33 Abs. 1 Nr. 2, 35 Abs. 2 Nr. 3 KWG).<sup>41</sup> Die Unzuverlässigkeit wird beispielsweise durch strafbare Handlungen (vor allem aus dem Bereich der Vermögensdelikte und des Wirtschaftsstrafrechts) begründet.<sup>42</sup> Für andere Bedienstete einer Bank im Zusammenhang mit ihrer beruflichen Tätigkeit soll dies entsprechend gelten.<sup>43</sup> Auch im Fall einer Selbstanzeige durch den Bankvorstand steht das Steuergeheimnis

gem. § 30 Abs. 4 Nr. 2 AO der Benachrichtigung der BaFin<sup>44</sup> nicht entgegen (§ 8 Abs. 2 KWG). Diesbezüglich sehen auch Nr. 136 Abs. 1 Nr. 3 S. 1 und 2 AStBV (St) die Meldung durch die BuStra/StraBu<sup>45</sup> vor. Auch in diesem Zusammenhang muß also immer wieder darauf hingewiesen werden, daß eine Selbstanzeige im Falle der Wirksamkeit nur Straffreiheit wegen der Steuerstraftat erzeugt, nicht aber vor weiteren Konsequenzen schützt.

### 6. Arbeitsrechtliche Konsequenzen

Auch die weiteren Konsequenzen für bestehende Arbeitsverhältnisse und auch Bewerber müssen im Blick behalten werden. Bei Bewerbern müssen zulässige Fragen wahrheitsgemäß beantwortet werden. Zulässig sind Fragen, soweit der Arbeitgeber ein berechtigtes, billigenwertes und schutzwürdiges Interesse an der Beantwortung seiner Frage für das Arbeitsverhältnis hat.<sup>46</sup> Der Arbeitgeber darf beim Arbeitnehmer bei der Anbahnung des Arbeitsverhältnisses Informationen zu Vorstrafen einholen, wenn und soweit die Art des zu besetzenden Arbeitsplatzes dies „erfordert“, das heißt, bei objektiver Betrachtung berechtigt erscheinen läßt (z. B. die Frage bei Bankangestellten nach Vermögensdelikten wie z. B. Steuerhinterziehung). Auch die Frage nach noch laufenden Straf- oder Ermittlungsverfahren kann je nach den Umständen zulässig sein. Der Verurteilte darf sich allerdings als unbestraft bezeichnen und braucht den der Verurteilung zugrunde liegenden Sachverhalt nicht zu offenbaren, wenn die Verurteilung nicht in das Führungszeugnis aufzunehmen (§ 32 Abs. 3 BZRG) oder schon wieder zu tilgen ist (§ 53 Abs. 1 Nr. 2 BZRG).<sup>47</sup>

Stellt der Arbeitgeber die Frage trotz Unzulässigkeit dennoch und verneint der Bewerber wahrheitswidrig, darf der Arbeitgeber das zwischenzeitlich begründete Arbeitsver-

34 BVerwG, Beschluß v. 09.03.1994 – 1 B 33-94, GewArch 1995, 114.

35 Nr. 11.4 AEAO zu § 30, BMF, Schreiben v. 19.12.2013 – IV A 3 – S 0130/10/10019, BStBl. 2014, 19.

36 Bergmann in PStR 2014, 229, 229 m.w.N.

37 Bspw. ca. 1,1 Mio Euro BayVG, Beschluß vom 02.07.14 – 22 CS 14.1186; ca. 115.000,- Euro VG Ansbach, Urteil vom 15.10.01 – AN 4 K 01.00602.

38 VG Hamburg, 18.03.2019 – 17 E 712/19.

39 Nr. 11.4 AEAO zu § 30, BMF, Schreiben v. 19.12.2013 – IV A 3 – S 0130/10/10019, BStBl. 2014, 19.

40 Luftverkehrsgesetz.

41 Kreditwesengesetz.

42 Häberle in Erbs/Kohlhaas/Häberle, KWG, § 33 Rn. 4.

43 Gehm in wistra 2019, S. 48 ff.; Müller, Die Selbstanzeige im Strafverfahren, 2. Aufl. 2015, Rn. 1431.

44 Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht.

45 Die Bußgeld- und Strafsachenstelle ermittelt und verfolgt grundsätzlich – regional zentralisiert – in eigener Zuständigkeit bei Steuerstraftaten und Steuerordnungswidrigkeiten.

46 BAG, Urteil v. 06.02.2003 – 2 AZR 621/01, BAGE 104, 304.

47 BAG, Urteil v. 20.03.2014 – 2 AZR 1071/12, BAGE 147, 358.

hältnis nicht wegen dieser wahrheitswidrig erteilten Auskunft kündigen.<sup>48</sup>

Während des Arbeitsverhältnisses kann eine Verurteilung einen Kündigungsgrund darstellen. Dies ist bspw. bei einem Angestellten einer Finanzbehörde ohne das Erfordernis einer Abmahnung bei einem hinterzogenen Betrag in Höhe von insgesamt 31.000,- Euro verteilt auf neun Jahre der Fall, selbst wenn sich der Angestellte selbst angezeigt hat.<sup>49</sup> Auch die Kündigung einer schwerbehinderten Arbeitnehmerin mit langjähriger Betriebszugehörigkeit und ansonsten tadelloser Mitarbeit ist rechtmäßig, wenn sie sich Teile ihres Lohns über andere, auf Basis geringfügiger Beschäftigung tätiger Mitarbeiterinnen hat auszahlen lassen.<sup>50</sup>

Zuletzt ist auch eine Verdachtskündigung möglich, wenn der Arbeitgeber die Kündigung damit begründet, daß der Verdacht der Steuerhinterziehung das für die Fortsetzung des Arbeitsverhältnisses erforderliche Vertrauen zerstört habe. Dies erfordert aber, daß der Arbeitgeber soweit wie möglich alles aufklären und dem Arbeitnehmer die Möglichkeit zur Äußerung geben muß. Hierbei ist der Arbeitgeber nicht gehalten, ein Strafverfahren abzuwarten.<sup>51</sup>

## 7. Personenbeförderungsgesetz

Eine Genehmigung wird nach § 13 Abs. 1 PBefG<sup>52</sup> unter anderen nur erteilt, wenn keine Tatsachen vorliegen, die die Unzuverlässigkeit des Antragstellers dartun. Den Widerruf regelt § 25 PBefG. Nach § 1 PBZugV<sup>53</sup> sind Anhaltspunkte für eine Unzuverlässigkeit rechtskräftige Verurteilungen wegen schwerer Verstöße gegen strafrechtliche Vorschriften oder schwere Verstöße gegen abgabenrechtliche Pflichten, die sich aus unternehmerischer Tätigkeit ergeben.<sup>54</sup> Solche Anhaltspunkte sind u. a. anzunehmen bei schweren Verstößen gegen abgabenrechtliche Pflichten, die sich aus unternehmerischer Tätigkeit ergeben § 1 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 lit. d PBZugV, wobei darin keine abschließende Regelung zu sehen ist.<sup>55</sup> Die Genehmigungsbehörde kann zur Prüfung, ob Verstöße gegen arbeitsrechtliche, sozialrechtliche oder steuerrechtliche Verpflichtungen vorliegen, nach § 1 Abs. 3 PBZugV Auszüge aus Registern, in denen derartige Verstöße registriert sind, anfordern. Dabei können Taten und Verurteilungen verwertet werden, solange sie nach §§ 30 ff. BZRG in ein Führungszeugnis für Behörden aufzunehmen sind.<sup>56</sup>

## III. Registereinträge

### 1. Bundeszentralregister

Das Bundeszentralregistergesetz (BZRG) unterscheidet zwischen dem Inhalt des Registers (§§ 3 ff. BZRG) und dem späteren Anspruch aus diesem Register, z. B. in Form des Führungszeugnisses (§§ 30 ff. BZRG). Die Tilgung aus dem Register ist in den §§ 45 ff. BZRG geregelt.

### a) Auskunft

In das Register werden z. B. strafrechtliche Verurteilungen (§ 3 Nr. 1 BZRG) und Entscheidungen von Verwaltungsbehörden und Gerichten (§ 3 Nr. 3 BZRG) eingetragen. Hier sind insbesondere rechtskräftige Gerichtsentscheidungen nach §§ 3 Nr. 1, 4 Nr. 1 BZRG zu nennen. Das Führungszeugnis ist nach der Legaldefinition ein Zeugnis über den eine Person betreffenden Inhalt des Registers, § 30 Abs. 1 S. 1 BZRG. In das Führungszeugnis werden die in den §§ 4 bis 16 BZRG bezeichneten Eintragungen aufgenommen, soweit nicht eine Ausnahme nach § 32 Abs. 2 BZRG vorliegt. Einschlägig hierzu sind insbesondere Verurteilungen, durch die auf Geldstrafe von nicht mehr als neunzig Tagessätzen oder Freiheitsstrafe von nicht mehr als drei Monaten erkannt worden ist (§ 32 Abs. 2 Nr. 5 BZRG). Dies jedoch nur, wenn insoweit im Register keine weiteren Strafen eingetragen sind. Dies bedeutet, daß eine steuerstrafrechtliche Verurteilung zu mehr als 90 Tagessätzen oder eine Freiheitsstrafe von mehr als drei Monaten im Führungszeugnis enthalten ist. Ist die Strafe oder die Anzahl der Tagessätze niedriger, so ist sie nicht im Führungszeugnis enthalten, soweit keine andere Strafe eingetragen ist. Bei einer schon vorhandenen Eintragung taucht demnach auch eine geringfügige Strafe auf.

### b) Tilgung

Eintragungen werden nach Ablauf einer bestimmten Frist getilgt. Ein Jahr nach Eintritt der Tilgungsreife wird eine zu tilgende Eintragung aus dem Register entfernt. Die Tilgungsfrist beträgt zwischen fünf und fünfzehn Jahren, soweit die Eintragung getilgt werden kann (§§ 45 f. BZRG).

## 2. Gewerbezentralregister

In das Gewerbezentralregister (§§ 149 ff. GewO) sind u. a. Entscheidungen einer Verwaltungsbehörde, durch die wegen Unzuverlässigkeit ein Antrag auf Zulassung zu einem Gewerbe abgelehnt oder eine erteilte Zulassung zurückgenommen oder widerrufen wurde, sowie rechtskräftige Bußgeldbescheide über 200 Euro wegen Steuerordnungswidrigkeiten nach § 149 Abs. 2 S. 1 Nr. 3 GewO einzutragen. Für die Vorbereitung der Entscheidung über einen Antrag auf Zulassung zu einem Gewerbe oder einer sonstigen wirtschaftlichen Un-

48 BAG, Urteil v. 15.11.2012 – 6 AZR 339/11, BAGE 143, 343.

49 BAG, Urteil v. 21.06.2001 – 2 AZR 325/00.

50 ArbG Kiel, Urteil v. 07.01.2014 – 2 Ca 1793a/13.

51 BAG, Urteil v. 13.03.2008 – 2 AZR 961/06.

52 PBefG – Personenbeförderungsgesetz.

53 Berufszugangsverordnung für den Straßenpersonenverkehr (PBZugV) auf Grund von §§ 57 Abs. 1 Nr. 4 i. V. m. § 13 Abs. 1 PBefG.

54 Beispielshaft Sächsisches OVG, Beschluß v. 17.10.2001 – 1 B 485/01.

55 OVG Berlin-Brandenburg, Beschluß v. 12.06.2012 – OVG 1 S 35.12.

56 VGH München, Beschluß v. 17.01.2018 – 11 CS 17.2555, GewA 2018, 161.



ternehmung kann die Auskunft von einer Behörde im Rahmen der Zuverlässigkeitsprüfung beantragt werden.

### 3. Wettbewerbsregistergesetz

Mit dem am 01.06.2017 im Bundestag beschlossenen Wettbewerbsregistergesetz<sup>57</sup> können öffentliche Auftraggeber leichter nachprüfen, ob Unternehmen wegen von natürlichen Personen ihnen zuzurechnender begangener Wirtschaftsdelikte, wie beispielsweise Steuerhinterziehung, von der Vergabe öffentlicher Aufträge und Konzessionen auszuschließen sind oder ausgeschlossen werden können. Das Verhalten der natürlichen Person ist nach § 2 Abs. 3 S. 2 WRegG dem Unternehmen zuzurechnen, wenn die natürliche Person als für die Leistung des Unternehmens Verantwortliche gehandelt hat, wozu auch die Überwachung der Geschäftsführung oder die sonstige Ausübung von Kontrollbefugnissen in leitender Stellung gehört.<sup>58</sup> Eingetragen werden nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 lit d WRegG rechtskräftige strafgerichtliche Verurteilungen und Strafbefehle wegen Steuerhinterziehungen nach § 370 AO. Abgefragt werden müssen die Eintragungen ab einem geschätzten Auftragswert von 30.000,- Euro ohne Umsatzsteuer nach § 6 Abs. 1 S. 1 WRegG. Nach der neuen AStBV<sup>59</sup> mit Wirkung zum 01.01.2019 teilt nach Nr. 136 Abs. 1 Nr. 6 AStBV die BuStra dem Bundeskartellamt jetzt rechtskräftige Verurteilungen wegen Steuerhinterziehung zur Eintragung in das Wettbewerbsregister mit.

### 4. Korruptionsregister

Im Zusammenhang mit der öffentlichen Auftragsvergabe sind auch die in einigen Bundesländern geschaffenen Landeskorrupsionsregister von Bedeutung, die von öffentlichen Auftraggebern im Rahmen von Vergabeverfahren zur Beurteilung der Zuverlässigkeit des Bewerbers herangezogen werden. Zu den in das Korruptionsregister insbesondere einzutragenden Straftaten gehört am Beispiel des Berliner Gesetzes auch die Steuerhinterziehung nach § 370 AO gem. § 3 Abs. 1 S. 2 Nr. 15 KRG.<sup>60</sup> In Nordrhein-Westfalen ist die Steuerhinterziehung nach § 5 Abs. 1 Nr. 1 KorruptionsbG einzutragen.<sup>61</sup> Öffentliche Auftraggeber sind zur Abfrage verpflichtet bei der Vergabe öffentlicher Aufträge ab einem Wert von 15.000,- Euro in Berlin (§ 6 Abs. 1 S. 1 KRG ohne brutto/netto Angabe) oder nach § 8 KorruptionsbG bei Liefer- und Dienstleistungen über 25.000 Euro ohne Umsatzsteuer in Nordrhein-Westfalen.

## IV. Folgen im Privatbereich

### 1. Jagdschein

#### a) Erteilung

Der Jagdschein ist zu versagen bei Personen, bei denen Tatsachen die Annahme rechtfertigen, daß sie die erforderliche

Zuverlässigkeit nicht besitzen, vgl. § 17 Abs. 1 Nr. 2 BJagdG. Die erforderliche Zuverlässigkeit besitzen in der Regel Personen nicht, die wegen eines Verbrechens, zu einer Freiheitsstrafe oder Geldstrafe von mindestens 60 Tagessätzen oder mindestens zweimal zu einer geringeren Geldstrafe rechtskräftig verurteilt worden sind, wenn seit dem Eintritt der Rechtskraft der letzten Verurteilung fünf Jahre nicht verstrichen sind nach § 17 Abs. 4 Nr. 1 lit. a BJagdG. Nach § 17 Abs. 5 S. 1 BJagdG ist das Verfahren zur Erteilung des Jagdscheins auszusetzen, wenn Verfahren wegen eines Verbrechens noch nicht abgeschlossen ist.

Die waffenrechtliche Unzuverlässigkeit führt auch zwingend zur Versagung bzw. Entziehung des Jagdscheins.<sup>62</sup>

#### b) Einziehung

Eine jagdrechtliche Erlaubnis ist einzuziehen, wenn Tatsachen, welche die Versagung des Jagdscheines begründeten, erst nach der Erteilung des Jagdscheines eintreten oder der Behörde bekannt werden, vgl. § 18 BJagdG.

## 2. Waffenbesitzkarte und Waffenscheine

### a) Erteilung

Die Voraussetzungen für die Erlaubnis sind in § 4 Abs. 1 WaffG geregelt, wobei die Behörde in regelmäßigen Abständen, mindestens jedoch nach Ablauf von drei Jahren erneut auf Zuverlässigkeit (§ 5) und persönliche Eignung (§ 6) zu prüfen hat. Die Zuverlässigkeit fehlt unwiderleglich nach § 5 Abs. 1 Nr. 1 WaffG bei rechtskräftiger Verurteilung wegen einer vorsätzlichen Straftat zu einer Freiheitsstrafe von mindestens einem Jahr und seit dem Eintritt der Rechtskraft der letzten Verurteilung 10 Jahre noch nicht verstrichen sind. Sie fehlt in der Regel bei vorsätzlichen Straftaten mit Geldstrafe von mindestens 60 Tagessätzen oder mindestens zweimaliger geringerer Geldstrafe nach § 5 Abs. 2 Nr. 1 lit. a WaffG, wenn seit dem Eintritt der Rechtskraft der letzten Verurteilung fünf Jahre nicht verstrichen sind. Nach § 5 Abs. 4 WaffG kann das Verfahren zur Erteilung ausgesetzt werden, wenn das Verfahren wegen eines Verbrechens oder einer vorsätzlichen Straftat noch nicht abgeschlossen ist. Eine Verurteilung wegen einfacher Steuerhinterziehung, die als vorsätzliche Straftat i. S. d. § 5 Abs. 2 Nr. 1 lit. a WaffG zu werten ist, begründet nach der Rechtsprechung widerlegbar die Unzuverlässig-

57 WRegG – Wettbewerbsregistergesetz.

58 BT-Drs. 470/17; BT-Drs. 18/12051.

59 Anweisungen für das Straf- und Bußgeldverfahren – AStBV (St) 2019, BStBl. I 2018, 1236.

60 Gesetz zur Einrichtung und Führung eines Registers über korrupsionsauffällige Unternehmen in Berlin – Korruptionsregistergesetz.

61 Gesetz zur Verbesserung der Korruptionsbekämpfung und zur Errichtung und Führung eines Vergaberegisters in Nordrhein-Westfalen (Korruptionsbekämpfungsgesetz – KorruptionsbG).

62 BVerwG, Urteil v. 16.05.2007 – 6 C 24/06, NVwZ 2007, 1204.

keit des Inhabers einer Waffenbesitzkarte<sup>63</sup>. Bei einer wirklichen Selbstanzeige scheidet die Versagung bzw. Entziehung der Waffenbesitzkarte aus.<sup>64</sup>

### b) Einziehung

Nach § 45 Abs. 1 bzw. 2 WaffG ist die Erlaubnis zurückzunehmen bzw. zu widerrufen, wenn nachträglich Tatsachen eintreten, die zur Versagung hätten führen müssen.

### 3. Trainerlizenz

Trainerlizenzen bescheinigen dem Inhaber einen Kompetenz- und Wissensstand, der durch regelmäßige Fortbildungen zu erweitern ist und stellen die Tätigkeits- und Ausbildungsberechtigungen in diversen Sportarten dar. Es kann auch die Gefahr bestehen, daß durch eine strafrechtliche Verurteilung dem Verurteilten die Trainerlizenz entzogen werden kann. Dies regelt der für die jeweilige Sportart zuständige Landes- bzw. Bundesverband oder der DOSB (Deutscher Olympischer Sportbund) in den jeweiligen Ausbildungsordnungen, in welchen die Erteilung bzw. der Entzug vorgesehen ist. Für den Fußballtrainer sei beispielhaft auf die DFB-Ausbildungsordnung insbesondere §§ 12 f. hingewiesen.

### 4. Widerruf akademischer Titel

Ein akademischer Titel kann durch Täuschung mit der „Arbeit“ (Plagiat) als auch durch ein Fehlverhalten außerhalb der „Arbeit“ im Privatleben entzogen werden. So sieht das Bayerische Hochschulgesetz mit Art. 69 S. 1 BayH-SchG eine Entziehung vor, wenn sich der Inhaber durch ein späteres Verhalten der Führung des Grades als unwürdig erwiesen hat.<sup>65</sup> Der Begriff der „Unwürdigkeit“ ist nicht wissenschaftsbezogen, sondern restriktiv in dem Sinne auszulegen, daß er nur erfüllt ist, wenn der Titelinhaber eine von der Allgemeinheit besonders mißbilligte, vorsätzliche Straftat begangen hat, die ein besonderes Unwerturteil enthält.<sup>66</sup>

### 5. Ausländerrechtliche Konsequenzen

Nach dem Aufenthaltsgesetz (AufenthG) erfolgt die Ausweisung nach § 53 AufenthG, wenn das öffentliche Interesse an der Ausreise nach einer unter Berücksichtigung aller Umstände des Einzelfalles vorzunehmenden Abwägung der Interessen (an der Ausreise) mit den Interessen an einem weiteren Verbleib des Ausländers im Bundesgebiet überwiegt. Ein Ausweisungsinteresse (§ 54 AufenthG) liegt bspw. vor, wenn wegen einer oder mehrerer vorsätzlicher Straftaten rechtskräftig eine Verurteilung zu einer Freiheitsstrafe von mindestens einem Jahr vorliegt. Personenbezogene Daten, die gem. § 30 AO dem Steuergeheimnis unterliegen, dürfen übermittelt werden, wenn der Ausländer gegen eine Vorschrift des Steuerrechts verstoßen hat und wegen die-

ses Verstoßes ein strafrechtliches Ermittlungsverfahren eingeleitet oder eine Geldbuße von mindestens 500 Euro verhängt worden ist (§ 88 Abs. 3 AufenthG).

### 6. Passversagung und -entzug

Die Passentziehung nach § 8 Passgesetz (PassG) ist möglich und die Passversagung nach § 7 PassG ist zwingend, wenn bestimmte Tatsachen die Annahme begründen, die Person wolle sich ihrer steuerlichen Verpflichtungen entziehen oder den Vorschriften des Zoll- und Monopolrechts oder des Außenwirtschaftsrechts zuwiderhandeln oder schwerwiegende Verstöße gegen Einfuhr-, Ausfuhr- oder Durchfuhrverbote oder -beschränkungen begehen (§ 7 Abs. 1 Nr. 4 PassG). Für die Annahme von Steuerschulden reicht es aus, daß vollstreckbare Steuerbescheide ergangen sind, die nicht offenbar rechtswidrig sind.<sup>67</sup> Zwischen den steuerlichen Verpflichtungen und dem angestrebten Aufenthalt im Ausland muß ein Kausalzusammenhang in dem Sinne bestehen, daß Tatsachen die Annahme rechtfertigen, der Passbewerber wolle sich seinen Verpflichtungen entziehen.<sup>68</sup> Dies ist z. B. bei erheblichem Vermögen im Ausland oder erheblichen Steuerrückständen der Fall.

### 7. Einreiseverbote

Eine Verurteilung kann Einreiseverbote in andere Staaten nach sich ziehen. Dies ist z. B. für die USA einschlägig, wenn § 370 AO im amerikanischen Einwanderungsrecht als sog. „crime involving moral turpitude (CIMT)“ gewertet wird.<sup>69</sup> Wenn Geschäftsreisen ein notwendiger Bestandteil des Berufs oder Gewerbes sind, kommt dies einem Berufsverbot nahe.

### 8. Zivilrechtliche Folge

Verträge, die mit einer Steuerhinterziehung verbunden sind, sind nicht ohne Weiteres gem. §§ 134, 138 BGB nichtig, sondern nur dann, wenn die Steuerhinterziehung der Hauptzweck des Vertrages ist.<sup>70</sup>

Möglich ist auch die Verpflichtung zur Rückzahlung der Verfahrenskosten an die Rechtsschutzversicherung bei Vorsatz. Fast alle Rechtsschutzversicherungen haben im

63 BVerwG, Urteil v. 24.04.1991 – 1 C 56/89, NVwZ-RR 1990, 604.

64 Schauf in Kohlmann, AO § 370 Rn. 1178; Kamps/Talaska in AO-StB 2013, 61.

65 Für Berlin regelt dies z. B. § 34 Abs. 7 Nr. 2 und 3 des Berliner Hochschulgesetzes.

66 VG Freiburg, Urteil v. 22.09.2010 – 1 K 2248/09

67 OVG Berlin-Brandenburg, Beschluß v. 11.09.2007 – 5 S 56/07, LSK 2008, 30159.

68 BVerwG, Urteil v. 16.10.1990 – 1 C 15/88.

69 Weitergehend Hofmann/Pauly in PStR 2019, S. 61 ff.

70 BGH, Urteil v. 05.07.2002 – V ZR 229/01, DNotZ 2003, 123.

Strafrechtsschutz eine Vorsatzklausel. Sollte also am Ende die vorsätzliche Begehung gerichtlich festgestellt werden, sind die von der Versicherung zunächst verauslagten Verfahrenskosten an jene zurückzuzahlen.

## V. Mitteilungspflichten vs. Steuergeheimnis

Die MiStra bezweckt den systematischen und nicht bloß zufälligen Informationsaustausch von Sachverhalten, die innerhalb eines Strafverfahrens bekannt werden, um eine berufsrechtliche oder disziplinarische Ahndung im Interesse eines geordneten und effektiven Gesetzesvollzugs zu gewährleisten.<sup>71</sup> Die AStBV soll der einheitlichen Handhabung des Gesetzes dienen und die reibungslose Zusammenarbeit der zur Verfolgung von Steuerstraftaten und Steuerordnungswidrigkeiten berufenen Stellen der Finanzbehörden untereinander, mit anderen Stellen der Finanzbehörden sowie mit den Gerichten und Staatsanwaltschaften gewährleisten.<sup>72</sup>

Bzgl. Rechtsanwälten regelt z.B. Nr. 23 MiStra die Mitteilungspflichten der Staatsanwaltschaft und der Gerichte bei Strafsachen; für Steuerberater Nr. 24 MiStra. Sind Nr. 23 oder Nr. 24 MiStra nicht anwendbar, so kommt eine Anwendbarkeit der „Generalklausel“ in Nr. 29 MiStra in Betracht.<sup>73</sup> Bzgl. Rechtsanwälten sind Entscheidungen über ein vorläufiges Berufsverbot oder dessen Aufhebung, die Erhebung der öffentlichen Klage, sowie der Ausgang des jeweiligen Verfahrens immer mitzuteilen. Hierzu regelt auch § 36 Abs. 2 S. 1 BRAO, daß Daten, deren Kenntnis aus Sicht der Gerichte oder Behörden für die Zulassung zur Rechtsanwaltschaft oder eines anwaltsgerichtlichen Verfahrens erforderlich sind, der Rechtsanwaltskammer zu übermitteln sind.

Für Steuerberater gilt dies jedoch nur, wenn der Tatvorwurf auf eine Verletzung von Pflichten schließen läßt, die bei der Ausübung des Berufs zu beachten sind, oder der Tatvorwurf in anderer Weise geeignet ist, Zweifel an der Eignung, Zuverlässigkeit oder Befähigung hervorzurufen. Die Übermittlung von Tatsachen erfolgt auf der Grundlage von § 10 Abs. 2 StBerG.<sup>74</sup> Gem. Nr. 24 Abs. 2 MiStra als eine Art „Bagatellklausel“ ist eine Übermittlung unzulässig, wenn das Verfahren eine nur fahrlässig begangene Handlung zum Gegenstand hatte.

Für Rechtsanwälte ist die Mitteilung über die Einleitung eines Ermittlungsverfahrens ausnahmsweise zulässig, wenn erhebliche Verletzungen berufsbezogener Pflichten vorliegen, was in gravierenden Fällen der Steuerhinterziehung nicht ausgeschlossen werden kann.<sup>75</sup> Die Empfänger der Mitteilungen sind jeweils in Nr. 23 bzw. Nr. 24 Abs. 4 MiStra geregelt.

Nach Nr. 136 AStBV (St) sind Mitteilungen an die Gewerbebehörde, das Gewerbezentralregister, die Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht, die Ausländerbehörde und das Bundeskartellamt zu machen.

Dem ungehinderten Informationsfluß steht jedoch grundsätzlich das subjektiv-öffentliche Recht auf Beachtung des Steuergeheimnisses nach § 30 AO entgegen. Die Offenbarung und Verwertung geschützter Daten ist nach § 30 Abs. 4 Nr. 4 AO grundsätzlich zulässig, soweit sie der Durchführung eines Strafverfahrens wegen einer Tat dient, die keine Steuerstraftat ist. Bei der Selbstanzeige nach § 371 AO unterliegen Abgabe und Inhalt der Erklärung dem Steuergeheimnis. Bei einem Steuerstrafverfahren beginnt der Schutz mit der Einleitung und umfaßt alle Ermittlungstätigkeiten.<sup>76</sup> Im Falle der Verletzung besteht die Möglichkeit Strafantrag zu stellen, vgl. § 355 Abs. 3 S. 1 StGB.

Im Umkehrschluß zu Nr. 15 Abs. 4 MiStra, der bei Beamten und Richtern die Datenübermittlung trotz Steuergeheimnis nach § 30 AO zuläßt, fehlt eine solche ausdrückliche Rechtsgrundlage in Nr. 23 f. MiStra. § 30 AO selbst regelt im Absatz 4, wann eine Durchbrechung des Steuergeheimnisses gesetzlich erlaubt ist und eine Offenbarungsbeugnis vorliegt. Einer Offenbarung steht das Steuergeheimnis nicht entgegen, wenn dies nach § 30 Abs. 4 Nr. 2 AO durch Gesetz ausdrücklich zugelassen ist. Für die Rechtsanwälte ist diese Möglichkeit durch § 36 BRAO und für die Steuerberater durch § 10 StBerG zugelassen, welche nach Nr. 5 AEAO zu § 30 AO zu den außersteuerlichen Vorschriften gehören. Darüber hinaus kann, wenn § 30 Abs. 4 Nr. 2 nicht einschlägig ist, die Befugnis auch aus Nr. 5 hergeleitet werden.

Im Ergebnis ist damit festzuhalten, daß einer, soweit überhaupt vorliegend und nicht von vornherein zulässigen, Verletzung des Steuergeheimnisses nur bedingt effektiv entgegengetreten werden kann.

## VI. Fazit

Neben der strafrechtlichen Komponente müssen immer auch die Konsequenzen einer Steuerstraftat für Privatleben und Beruf im Auge behalten werden. Insbesondere bei einer strafbefreienden Selbstanzeige muß der steuerliche Berater die Folgen der über die reine Strafbefreiung wegen einer Steuerstraftat mitunter weit hinausgehenden Konsequenzen für die Betroffenen immer im Blick haben und deutlich bei der Beratung darauf hinweisen, um ein zusätzliches Haftungsrisiko auszuschließen. Ein Blick über den Tellerrand hinaus lohnt sich also immer, wie die Beispiele des Jagdscheines, der Gewerbeuntersagung oder der Trainerlizenz zeigen.

71 Coen in Graf RiStBV und MiStra Komm, Nr. 1 MiStra Rn. 1.

72 Einführung Abs. 1 AStBV (St) 2019.

73 Orschitt in Graf RiStBV und MiStra Komm, Nr. 23 MiStra Rn. 2.

74 Orschitt in Graf RiStBV und MiStra Komm, Nr. 24 MiStra Rn. 4.

75 Erb in PStR 2008, S. 17 f.

76 Drüen in Tipke/Kruse, 147. Lfg., § 30 AO, Rn. 9, 12.



**Präziser Überblick.**

**Neuaufgabe.**

WWW.BOORBERG.DE

## **Die Besteuerung der Kapitaleinkünfte**

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

**2020, 2., vollständig überarbeitete Auflage,  
136 Seiten, € 30,-**

**ISBN 978-3-415-06735-6**



Leseprobe unter  
[www.boorberg.de/9783415067356](http://www.boorberg.de/9783415067356)

Das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 formte die Einkünfte aus Kapitalvermögen i.S.v. § 20 EStG zu einer Schedule mit umfassender Steuerverstrickung des Kapitalvermögens, einem proportionalen Steuersatz von 25 % und diversen Sonderregelungen. Wenngleich die Rechtfertigung der Abgeltungsteuer in der Literatur nach wie vor umstritten ist, arbeitet die Praxis erfolgreich mit ihr. Diverse Detailregelungen bedürfen dabei einer systematischen Auslegung.

Vor allem über die Konturen, die das Regelungssystem der Abgeltungsteuer durch die Rechtsprechung bis zum 1.1.2020 gewonnen hat, informiert die Broschüre. In der 2. Auflage stellt die Autorin das materielle Recht der Besteuerung der Kapitaleinkünfte systematisch dar und ergänzt es durch einen Überblick über das Kapitalertragsteuer-Abzugsverfahren. Berücksichtigt werden auch die Besonderheiten bei Betrieben gewerblicher Art. Am Ende stehen ein Plädoyer für die Beibehaltung der Abgeltungsteuer und ein Ausblick auf die Zukunft der Besteuerung der Kapitaleinkünfte.

 **BOORBERG**

## Steuerstrafrechtliche Risiken für Berater

Dipl. Finanzw. *Rainer Biesgen*, Rechtsanwalt und *John Paul Fürus*, Rechtsanwalt und Steuerberater, Düsseldorf<sup>1</sup>

### 1. Einleitung

In der steuerstrafrechtlichen Praxis drängt sich der Eindruck auf, daß in Steuerstrafverfahren, welche sich natürlich in erster Linie gegen die Steuerpflichtigen oder bei Gesellschaften als Steuerpflichtige, deren gesetzliche Vertreter richten, auch deren steuerliche Berater, ins Blickfeld der Ermittler geraten. Spektakulärster Fall ist in letzter Zeit sicherlich die vorübergehende Verhaftung eines bekannten Steuerjuristen im Zusammenhang mit einem cum/ex-Verfahren über welche die Presse berichtete.

Dies wirft die Frage nach den strafrechtlichen Risiken auf, in denen sich die steuerlichen Berater im Rahmen ihrer täglichen Arbeit bewegen. Die strafrechtlichen Grenzen ihrer Tätigkeit sollen nachfolgend dargestellt werden.

Die Tätigkeit des steuerlichen Beraters wird durch einen Pflichtenkreis bestimmt und begrenzt, dessen Verletzung mit Sanktionen aus strafrechtlicher und zivilrechtlicher Natur sanktioniert werden kann.<sup>2</sup> Der Anspruch der zivilrechtlichen Rechtsprechung an die anwaltliche bzw. steuerliche Beratung ist es, dem Mandanten in seiner Rechtsangelegenheit eine eigenverantwortliche sachgerechte (Grund-)entscheidung („Weichenstellung“) durch eine verständliche Darstellung der Sach- und Rechtslage zu ermöglichen. Hierbei hat er den sichersten und gefahrlosesten Weg vorzuschlagen und ihn über mögliche Risiken aufzuklären.<sup>3</sup> Erfüllt der steuerliche Berater diese Anforderungen an die Beratung nicht, sieht er sich bereits aus dem Innenverhältnis des Mandats zivilrechtlich einer möglichen Beraterhaftung ausgesetzt.

Aus strafrechtlicher Sicht besteht für den steuerlichen Berater das Risiko der Beteiligung an einer Steuerhinterziehung des Mandanten, entweder als (Mit-)Täter oder als Teilnehmer (Anstifter, Gehilfe).

### 2. Voraussetzungen der Täterschaft und Teilnahme an einer Steuerhinterziehung

Grundsätzlich darf der steuerliche Berater nicht an einer Steuerhinterziehung des Mandanten mitwirken oder diese gar allein – ggf. als mittelbarer Täter eines gutgläubigen Mandanten – begehen.

In der steuerstrafrechtlichen Praxis eher selten ist eine Strafverfolgung als Täter einer Steuerhinterziehung. Dies ist jedoch nicht ausgeschlossen, da Steuerhinterziehung als Je-

dermannsdelikt gilt und deshalb auch vom steuerlichen Berater als Täter begehbar ist.<sup>4</sup>

#### 2.1 Täterschaft

##### 2.1.1 Unmittelbare Täterschaft, § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO

Täter im Sinne des § 25 Abs. 1 1. Alt. StBG ist, wer die Tat selbst begeht. Als Täter einer Steuerhinterziehung durch eigenes Handeln kommt jeder in Betracht, der tatsächlich in der Lage ist, auf die Festsetzung, Erhebung oder Vollstreckung der gesetzlich geschuldeten Steuer zum Nachteil des jeweiligen Steuergläubigers einzuwirken.<sup>5</sup> Mangels Sonderdelikt ist die (allein-) täterschaftlich begangene Steuerhinterziehung im Sinne des § 370 Abs. 1 Nr. 1 durch den steuerlichen Berater möglich, wenn er die Tathandlung des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO selbst vornimmt und alle Tatbestandsmerkmale dieser Norm selbst verwirklicht.<sup>6</sup>

Tatbestandsvoraussetzung der Steuerhinterziehung ist es nicht, in eigenen Angelegenheiten falsche Angaben gegenüber der Finanzverwaltung zu machen. Für den steuerlichen Berater, der im eigenen Namen vorsätzlich unrichtige Angaben im Besteuerungsverfahren seines Mandanten gegenüber dem Finanzamt macht, bedeutet dies das Risiko der täterschaftlichen Begehung.<sup>7</sup>

Dies beispielsweise, indem er eine Steuererklärung des Mandanten eigenhändig unterschreibt. Dies ist bei Steueranmeldungen, wie Umsatzsteuervoranmeldungen, Lohnsteuer und Kapitalertragsteuer-Anmeldungen möglich, welche keine eigenhändige Unterschrift des Steuerpflichtigen verlangen.<sup>8</sup> Aber auch bei Steuererklärungen, bei denen es

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

2 *Schwedhelm* sprach in seinem Beitrag zu den „Strafrechtlichen Risiken steuerlicher Berater“, DStR 2006, 1017 von einer „Pflichtenzone“.

3 BGH vom 01.03.2007, IX ZR 261/03, NJW 2007, 2485.

4 BGH vom 06.06.2007, 5 StR 127/07, BGHSt 51, 356; vom 05.09.2017, 1 StR 198/17 NZWiSt 2018, 66ff.; vom 09.04.2013, 1 StR 586/12, NJW 2013, 2449 auch für die Steuerhinterziehung durch Unterlassen, § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO in Tz. 56, siehe allerdings zur Notwendigkeit der Verletzung eigener Pflichten BGH a.a.O. Tz. 64 und hier unter 2.1.4.; siehe auch *Schmitz/Wulf* in MüKo StGB, § 370 AO Rn. 413 f.

5 *Joecks* in *Joecks/Jäger/Randt* § 370 AO Rn. 31; *Jäger* in *Klein* § 370 AO Rn. 25 a

6 BGH vom 12.08.1998, 3 StR 160/98, NSTZ-RR 2000, 22; *Ransiek* in *Kohlmann-Steuerstrafrecht*, § 370, Rn. 105

7 *Ransiek* in *Kohlmann* § 370 AO Rn. 108

8 *Flore* in *Flore/Tsambikakis* § 370 AO Rn. 83

keine eigenhändige Unterschrift mehr gibt, weil diese auf elektronischem Weg übermittelt werden und nur noch eine Signatur notwendig ist, besteht ein entsprechendes Risiko.<sup>9</sup>

Gefährdungen sind auch andere Erklärungen des steuerlichen Beraters, die für den Mandanten außerhalb der förmlichen Steuererklärung abgegeben werden, beispielsweise bei Nachfragen des Finanzamts im Rahmen der Veranlagung oder bei Fragen im Rahmen einer Betriebsprüfung. Diese Fragen beantwortet der steuerliche Berater häufig nicht nur als Bote des Mandanten, also in dessen Namen, sondern in eigener Kenntnis.<sup>10</sup> Gleiches gilt bei unrichtigen Angaben bei Anträgen auf Stundung, Steuererlaß oder Herabsetzung von Vorauszahlungen. Urheber dieser Erklärungen kann der steuerliche Berater sein, auch wenn die Rechtswirkung der zu niedrigen Steuerfestsetzung beim Steuerpflichtigen eintreten soll.<sup>11</sup>

### 2.1.2. Mittelbare Täterschaft, 370 Abs. 1 Nr. 1 AO iVm. § 25 Abs. 1 2. Alt. StGB

Mittelbarer Täter ist, wer die Tat durch einen anderen begeht, § 25 Abs. 1 2. Alt. StGB. Mittelbarer Täter einer Steuerstraftat ist, wer nicht selbst Erklärungen gegenüber der Finanzverwaltung abgibt, sondern einen anderen als „unwissendes/getäushtes“ Werkzeug (Tatmittler) einsetzt.<sup>12</sup> Das Handeln des vorsatz- oder schuldlosen Steuerpflichtigen wird dem steuerlichen Berater als Täter dann wie eigenes Handeln täterschaftsbegründend zugerechnet.<sup>13</sup> Steuerhinterziehung in mittelbarer Täterschaft ist beispielsweise anzunehmen, wenn der steuerliche Berater dem Steuerpflichtigen vorsätzlich eine unzutreffende Steuererklärung vorlegt, die dieser gutgläubig unterschreibt und anschließend beim Finanzamt einreicht.<sup>14</sup>

Aber auch außerhalb des Kernbereichs der unmittelbaren Steuerklärungsberatung sind steuerliche Berater tätig. Beispielsweise als Berater, die sog. Steuerspar-Modelle entwickeln und im Vorfeld für deren Umsetzung gestaltungsberatend tätig werden. Steuerliche Berater erstellen auch Gutachten für die Absicherung einer steuerlichen Anerkennung der vorgenannten Gestaltungen. Sind die Modelle oder die begleitenden Gutachten unzutreffend, kann dies zu einer Falschberatung des Mandanten durch den Steuerberater führen, durch die der Mandant gutgläubig Steuern verkürzt. In solchen Konstellationen kann Steuerhinterziehung des Steuerberaters in mittelbarer Täterschaft in Betracht kommen.<sup>15</sup>

Lediglich interne Tätigkeiten, wie z. B. die Beratung des Mandanten, die Führung der Bücher, die Erstellung von Jahresabschlüssen oder die Vorbereitung der Steuerklärungen sind bloße Vorbereitungshandlungen. Bei Vorbereitungshandlungen tritt der steuerliche Berater gegenüber dem Finanzamt nicht in Erscheinung und macht keine Angaben.<sup>16</sup> Eine unmittelbare Täterschaft des steuerlichen Beraters scheidet deshalb grundsätzlich aus. Ist hierbei jedoch der Steuerpflichtige gutgläubig und verursacht der Steuerberater vorsätzlich unrichtige Angaben in dessen Steuer-

erklärungen, indem er z. B. in dem ihnen zu Grunde liegenden Jahresabschluß gewinnmindernd unzulässige Rückstellungen bildet, so handelt er als mittelbarer Täter.

### 2.1.3. Mittäterschaft § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO i.V.m. § 25 II StGB

Bei Bösgläubigkeit des Steuerpflichtigen kommt eigene Mittäterschaft des steuerlichen Beraters dann in Betracht, wenn dieser nicht nur das Tun des Steuerpflichtigen fördert, sondern sich mit einem eigenen Tatbeitrag derart in eine gemeinschaftliche Tat einfügt, daß sein Beitrag objektiv als Teil der Tätigkeit des anderen und umgekehrt dessen Tun als Ergänzung seines eigenen Tatanteils erscheint. Voraussetzung für die Mittäterschaft ist neben der gemeinsamen Tatbegehung auch der gemeinsame Tatentschluß (Tatplan) aller Beteiligten.<sup>17</sup> Eine besondere Verabredung oder Verhandlung ist nicht erforderlich, dies kann auch konkludent geschehen.<sup>18</sup>

Zudem muß der Mittäter auch den Willen haben Täter zu sein und nicht lediglich einem anderen Täter Hilfe bei dessen Tat zu leisten. Nach der Rechtsprechung des BGH ist die Täterschaft nach den gesamten Umständen, die von seiner Vorstellung umfaßt sind, in wertender Betrachtung zu beurteilen. Wesentliche Anhaltspunkte können der Grad des eigenen Interesses am Taterfolg, der Umfang der Tatbeteiligung und die Tatherrschaft oder wenigstens der Wille zur Tatherrschaft sein.<sup>19</sup>

Der Honoraranspruch des Beraters allein ist kein ausreichender Anhaltspunkt zur Feststellung eines erhöhten Grades von Interesse am Erfolg der Tat.

Unter den vorgenannten Voraussetzungen kann zur Mittäterschaft auch ein die Tatbestandsverwirklichung fördernder Beitrag ausreichen, der sich auf eine Vorbereitungs- oder Unterstützungshandlung beschränkt.<sup>20</sup>

9 Vgl. BGH vom 05.09.2017, 1 StR 198/17 Rz. 22, NZWiSt 2018 S. 66; zur weiteren rechtlichen Fragen bei der elektronischen Steuererklärung mit Beratersignatur, vgl. *Wachter* in DStR 2013, 2025; auch in diesem Fall handelt es sich jedoch im Sinne des § 153 AO um eine Erklärung des Steuerpflichtigen, so daß nur dieser zur Berichtigung verpflichtet ist, *Seer* in Tipke/Kruse § 153, Rn. 6.

10 *Wessing* NJW 2003, 2265, 2268; weitere Beispiele von *Flore* in *Flore/Tsambikakis* – Steuerstrafrecht, § 370, Rn. 81ff.

11 *Wessing* in NJW 2003, 2265, 2268.

12 BGH v. 12.10.2016 – 1 StR 210/16 Rz. 17 ff; *Ransiek* in *Kohlmann* – Steuerstrafrecht, § 370, Rn. 110 m.w.N.

13 *Fischer* StGB § 25, Rn. 5.

14 Vgl. *Krumm* in *Tipke/Kruse* § 370 Rn. 27 a; *Schwedhelm*, DStR 2006, 1017, 1019.

15 *Pflaum*, Handbuch Wirtschafts- und Steuerstrafrecht, 20. Kapitel, Rn. 25.

16 BFH vom 29.10.2013, VIII R 27/10, BStBl II 2014, 295; *Krumm* in *Tipke/Kruse*, § 370 Rn. 27 a.

17 *Heine/Weißer* in *Schönke/Schröder* StGB § 25 Rn. 71; *Joecks* in *MüKoStGB* StGB § 25, Rn. 234 m.w.N.

18 *Heine/Weißer* in *Schönke/Schröder* StGB § 25 Rn. 72

19 *Joecks* in *MüKoStGB* § 25 Rn. 241 mit Nachweisen der Rspr. in Fn. 621; siehe auch BGH vom 07.11.2006, 5 StR 164/06, NSTZ-RR 2007, 345; BGH vom 30.06.2005 – 5 StR 12/05, NSTZ 2006, 44

20 BGH v. 12.06.2012 – 3 StR 166/12, NSTZ 2013 S. 104

Für eine gemeinsame ggf. arbeitsteilige Beteiligung an einer Steuerhinterziehung bedeutet das, daß sich der steuerliche Berater nicht unbedingt selbst an der Ausführungshandlung beteiligen muß, z.B. durch Abgabe der Steuererklärung, sondern unter Umständen bereits Vorbereitungs- und Unterstützungshandlungen ausreichen, um sich an einer Steuerhinterziehung zu beteiligen. D.h. die Tätigkeit des steuerlichen Beraters, welcher beispielsweise in der Gestaltungsberatung tätig ist, kann unter den vorgenannten Voraussetzungen auch dazu führen, daß der steuerliche Berater als Mittäter einer Steuerhinterziehung verurteilt wird.

Fehlt es an diesen Voraussetzungen kommt im Rahmen von bloßen Vorbereitungshandlungen eine Beteiligung in Form der Beihilfe oder Anstiftung zur Steuerhinterziehung des Mandanten in Betracht.<sup>21</sup>

#### 2.1.4. Täterschaft bei Steuerhinterziehung durch Unterlassen, § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO

Eine Begehung in der Unterlassensvariante des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO ist durch den steuerlichen Berater zwar grundsätzlich ebenfalls denkbar, da es sich hierbei wiederum nicht um ein Sonder-, sondern ein Jedermanssdelikt handelt.<sup>22</sup> Jedoch erfährt die Unterlassensvariante der Steuerhinterziehung eine wortlautbedingte Einschränkung auch nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofes dadurch, daß Unterlassenstäter nur sein kann, wer selbst zur Aufklärung steuerlich erheblicher Tatsachen verpflichtet ist.<sup>23</sup>

Der Pflichtenkreis wird durch das Steuerrecht bestimmt, so daß eine Verwirklichung der Steuerhinterziehung durch Unterlassen beim steuerlichen Berater nur dann in Betracht kommt, wenn dieser ausnahmsweise als Vertreter (§ 34 AO) oder als Verfügungsberechtigter (§ 35 AO) tätig geworden ist.

Für den steuerlichen Berater bedeutet diese Einschränkung der Steuerhinterziehung durch Unterlassen auf den Verpflichteten, daß er dieses Delikt auch außerhalb des Unterlassens der Abgabe einer Steuererklärung bei anderen Offenbarungspflichten nur verwirklichen kann, wenn er selbst aufklärungspflichtig ist.

Wegen der grundsätzlichen Begrenzung des Pflichtenkreises auf die Offenbarungspflichten aus dem Steuerrecht ist anerkannt, daß den steuerlichen Berater keine Berichtigungspflicht aus § 153 AO hinsichtlich der Steuerpflicht des Mandanten trifft.<sup>24</sup> Mithin kann sich der Steuerberater auch nicht wegen Steuerhinterziehung durch Unterlassen strafbar machen, wenn er es unterläßt, eine von ihm nachträglich als unrichtig erkannte Steuererklärung seines Mandanten zu berichtigen. Ebenso ist er im Falle einer bereits ursprünglich durch seinen Mandanten vorsätzlich unrichtig abgegebenen Steuererklärung verpflichtet, auf eine Selbstanzeige durch seinen Mandanten hinzuwirken.<sup>25</sup> Dies gilt natürlich insbesondere, wenn der steuerliche Berater überhaupt keinen Anteil an der unzutreffenden Erklärung des Mandanten hat bzw. er dies erst nachträglich

feststellt oder ihm dies nachträglich offenbart wird.<sup>26</sup> War bereits die ursprüngliche Erklärung richtig und wurde nur seitens des Finanzamtes unrichtig veranlagt, besteht ohnehin keine Berichtigungspflicht nach § 153 AO.<sup>27</sup>

Es ist allerdings darauf hinzuweisen, daß der Bundesgerichtshof neben einer Pflichtenstellung aus steuerrechtlichen Vorschriften bei der Steuerhinterziehung durch Unterlassen grundsätzlich auch eine Aufklärungspflicht aus einer allgemeinen Garantienpflicht im Sinne des § 13 StGB beispielsweise aus Ingerenz prüft.<sup>28</sup>

In der Literatur wird seit längerem erörtert, ob eine solche Ingerenz eine Steuerhinterziehung durch Unterlassen begründen kann.<sup>29</sup> Teile der Literatur sind der Ansicht, daß zwar die Garantienpflicht aus Ingerenz durch § 153 AO eine Spezialregelung erfahren habe, es allerdings bei pflichtwidrigem Vorverhalten des steuerlichen Beraters durchaus denkbar sei, daß die Position des Fiskus nur durch dessen Fehlverhalten originär verschlechtert wurde und daraus eine eigene Berichtigungspflicht des Beraters erwächst, dessen Mißachtung zu einer Steuerhinterziehung durch Unterlassen führen kann.<sup>30</sup> Dagegen wird von der Gegenauffassung eine solche Berichtigungspflicht aus Ingerenz angesichts der Spezialregelung des § 153 AO abgelehnt.<sup>31</sup>

Anzumerken ist, daß der 5. Senat des BGH in der angesprochenen Entscheidung<sup>32</sup> die Frage einer Berichtigungspflicht des Steuerberaters aus Ingerenz ausdrücklich angesprochen und verneint hat. Dies mit der Begründung,

21 Vgl. unter 2.2.

22 Vgl. BGH vom 09.04.2013, 1 StR 586/12 Tz. 56, NJW 2013 S. 2449; Bespr. von Reichling/Lange in NSTz 2014, 311 und Gehm, NZWiSt 2013 S. 319.

23 BGH vom 09.04.2013, 1 StR 586/12 Tz. 64, Bespr. von Reichling/Lange NSTz 2014, 311 und Gehm NZWiSt 2013 S. 319.

24 BGH vom 20.12.1995, 5 StR 412/95, NSTz 1996, 563; Joecks in Joecks/Jäger/Randt § 370 Rn. 260; Ransiek in Kohlmann – Steuerstrafrecht, § 370, Rn. 279, 348; a.A. Schelling PStR 2008, 114, welche die steuerrechtliche Berichtigungspflicht nach § 153 AO beim Berater sieht, wenn dieser die Steuererklärung im Elster-Online-Verfahren bzw. mit seiner Signatur über DATEV abgibt.

25 BGH v. 20.12.1995 – 5 StR 412/95; NSTz 1996, 563.

26 BGH vom 20.12.1995, 5 StR 412/95, NSTz 1996, 563 (Fehler beim Mandanten).

27 BFH vom 04.12.2012 – VIII R 50/10, BStBl. II 2014 S. 222; Krumm in Tipke/Kruse § 370 AO Rn. 69.

28 BGH vom 09.04.2013, 1 StR 586/12 Rn. 97, NJW 2013 S. 2449.

29 U.a. Krekeler PStR 2002, 183.

30 Achenbach Stbg. 1996 S. 299, 302; Meier StB 1985 S. 329; Jäger in Klein § 370 AO Rn. 65 erwägt, daß eine Berichtigungspflicht des Beraters bestehen könnte, wenn er die Unrichtigkeit zu vertreten hat oder wenn er von seinem Mandanten zutreffende Angaben erhalten hatte, jedoch in Folge einer Fahrlässigkeit eine unrichtige Steuererklärung erstellte; Joecks in Joecks/Jäger/Randt § 370, Rn. 524 betont, daß der steuerliche Berater nicht Garant für den Fiskus ist und die Grenze zur Strafbarkeit erst erreicht wird, wenn er sich in einen konkreten Tatplan des Steuerpflichtigen hat einbinden lassen, siehe auch Joecks in INF 1997 S. 21.

31 Seer in Tipke/Kruse § 153, Rn. 5; Krumm in Tipke/Kruse § 370 AO Rn. 69; Ransiek in Kohlmann § 370 AO Rn. 348.

32 BGH v. 20.12.1995 – 5 StR 412/95, NSTz 1996 S. 563.

daß eine vom Mandanten unabhängige Berichtungspflicht des Steuerberaters dem durch eine Verschwiegenheitspflicht nach § 57 I StBerG sowie ein Auskunftsverweigerungsrecht im Besteuerungsverfahren nach § 102 Abs. 1 Nr. 3 b AO und ein Zeugnisverweigerungsrecht im Strafverfahren nach § 53 I Nr. 3 StPO gesetzlich besonders geschützten Vertrauensverhältnis zwischen Steuerberater und Mandant nicht gerecht würde.

Dies ist nach wie vor zutreffend und wurde auch vom jetzt für das Steuerstrafrecht zuständigen 1. Strafsenat danach nicht anders entschieden.

## 2.2. Teilnahme an einer Steuerhinterziehung (Beihilfe oder Anstiftung)

Bezüglich einer Beteiligung des steuerlichen Beraters in Form der Beihilfe oder Anstiftung zur Steuerhinterziehung des Mandanten ist die Art der Teilnahmehandlung nicht durch das Steuerrecht eingeschränkt.

Anstifter kann jeder sein, welcher einen anderen zu dessen vorsätzlicher Steuerhinterziehung bestimmt.<sup>33</sup> Dies kann auch für denjenigen, welcher für ihn dessen steuerliche Angelegenheiten erledigt und hierbei einen konkreten Vorschlag macht, auf welche Weise Steuern hinterzogen werden können.<sup>34</sup>

Voraussetzung der Strafbarkeit der Beihilfe im Sinne des § 27 StGB ist, eine durch einen anderen vorsätzlich und rechtswidrig begangene Straftat, die der Gehilfe in den Grundzügen kennen und auch als solche vorsätzlich fördern wollen muß. Das „Fördern der Tat“ i. S. des § 27 StGB liegt in einer Hilfeleistung in jeder, nicht unbedingt ursächlichen, erdenklichen, physischen und psychischen Form.<sup>35</sup> Die Hilfeleistung muß auch nicht zur Ausführung der Tat selbst geleistet werden, es genügt die Unterstützung bei einer vorbereitenden Handlung.<sup>36</sup>

In welchen konkreten Grenzen berufstypisches Verhalten eine Beihilfe durch die Förderung einer fremden vorsätzlichen Steuerhinterziehung ausschließt, ist umstritten.<sup>37</sup>

Die höchstrichterliche Rechtsprechung vertritt die Auffassung, daß grundsätzlich auch berufstypische Handlungen, wie Beratungs- oder Unterstützungshandlungen von steuerlichen Beratern, eine strafbare Beihilfe darstellen können. Weder Alltagshandlungen noch berufstypische Handlungen seien in jedem Fall neutral. Nahezu jede Handlung könne in einen strafbaren Kontext gestellt werden und jede Handlung könne sich im Ergebnis auch tatfördernd auswirken, so daß eine (strafbare) Beihilfe grundsätzlich, d. h. auf objektiver Tatbestandsebene nicht ausgeschlossen werden kann.<sup>38</sup>

Vielmehr bedürfe es in Fällen, die sog. neutrale oder berufstypische Handlungen betreffen, einer bewertenden Betrachtung im Einzelfall, deren Prüfung auf subjektiver Tatbestandsebene stattfindet. Hierzu führt der 1. Strafsenat aus:<sup>39</sup>

*„Zielt das Handeln des Haupttäters ausschließlich darauf ab, eine strafbare Handlung zu begehen, und weiß dies der Hilfeleistende, so ist sein Tatbeitrag als Beihilfehandlung zu werten. In diesem Fall verliert sein Tun des „Alltagscharakter“; es ist als „Solidarisierung mit dem Täter zu deuten und dann auch nicht mehr als sozialadäquat anzusehen.“*

*Weiß der Hilfeleistende dagegen nicht, wie der von ihm geleistete Beitrag vom Haupttäter verwendet wird, hält er es lediglich für möglich, daß sein Tun zur Begehung einer Straftat genutzt wird, so ist sein Handeln regelmäßig noch nicht als strafbare Beihilfehandlung zu beurteilen; es denn, das von ihm erkannte Risiko strafbaren Verhaltens des von ihm Unterstützten war derart hoch, daß er sich mit seiner Hilfeleistung die Förderung eines erkennbar tatgeneigten Täters angelegen sein ließ.“*

Das heißt, von einer Beihilfe zur Steuerhinterziehung des steuerlichen Beraters kann z. B. dann ausgegangen werden, wenn er an einer unrichtigen Steuererklärung mitwirkt, weil ihm der Steuerpflichtige im Hinblick auf die verkürzungsbedingte Höhe der Erstattung ein besonderes Honorar versprochen hat.<sup>40</sup>

Wirkt hingegen ein steuerlicher Berater an der Erstellung einer Steuererklärung mit, die auf Grund von Mandatangaben falsch ist, ohne daß dies für ihn erkennbar war, ist er strafrechtlich nicht zu belangen. Das gilt selbst dann, wenn der steuerliche Berater Besteuerungsgrundlagen zutreffend ermittelt bzw. eine an sich zutreffende Steuererklärung an den Mandanten liefert, er aber davon ausgeht, daß dieser sie noch vor Abgabe an das Finanzamt modifiziert.<sup>41</sup>

Die Gefahr, daß der Steuerberater im Falle einer Steuerhinterziehung seines Mandanten dem Verdacht einer Beihilfe hierzu ausgesetzt wird, ist hoch. Es ist davon auszugehen, daß dann in der Regel die von ihm erstellten Grundaufzeichnungen für die Bemessungsgrundlagen – wie Buchhaltung und Jahresabschluß – objektiv unzutreffend sind. Für den steuerlichen Berater bedeutet dies, daß er in diesem Fall bereits den objektiven Tatbestand der Beteiligung an einer Steuerhinterziehung erfüllt hat. Er leistet einen wesentlichen objektiven Beitrag zur Hinterziehungstat, indem er die unrichtigen Steuererklärungen oder Grundaufzeichnungen fertigt.

Die Frage, ob er eine Beihilfe zur Steuerhinterziehung begeht, liegt dann allein an der Frage des Vorsatzes, also der

33 Joecks in Joecks/Jäger/Randt § 370 Rn. 512.

34 BGH v. 18.06.1991 – 5 StR 32/91, wistra 1991 S. 343; Ransiek in Kohlmann § 370 AO Rn. 143.

35 Fischer § 27 StGB Rn. 9 ff.

36 BGH vom 19.12.2017, 1 StR 56/17, NSTZ 2018 S. 328.

37 Siehe hierzu Ransiek in Kohlmann § 370 AO Rn. 165 ff.

38 BGH vom 19.12.2017, 1 StR 56/17, NSTZ 2018, 328, BGH vom 21.08.2014, 1 StR 13/14 Tz. 31, NSTZ-RR 2014, 316.

39 BGH v. 19.12.2017 – 1 StR 56/17, NSTZ 2018 S. 328, 329.

40 Joecks in Joecks/Jäger/Randt § 370 Rn. 524.

41 Joecks in Joecks/Jäger/Randt § 370, Rn. 524.



subjektiven Seite.<sup>42</sup> Weiß der steuerliche Berater, daß der Steuerpflichtige die von dem Steuerberater erstellte, objektiv unrichtige Grundaufzeichnung oder Steuererklärung für eine Steuerhinterziehung nutzt, ist er wenigstens Gehilfe im strafrechtlichen Sinn. Die Feststellung des subjektiven Moments ist schwierig, da man niemandem in den Kopf sehen kann. Von der Rechtsprechung und von den Strafverfolgungsbehörden wird das Wissen um die Tat an objektiven Kriterien festgemacht.

Aus der Praxis zeigt sich, daß die Anforderungen der Ermittlungsbehörden an Feststellungen, bei denen beim Berater von einem positiven Wissen um die Steuerhinterziehung des Mandanten ausgegangen wird, häufig gering sind und auch die vorgenannten einschränkenden Kriterien des BGH häufig nicht beachtet werden. So war in der Praxis bereits die schlichte Beteiligung an der Einbeziehung einer Auslandsgesellschaft in Vertragsbeziehungen oder die Wahl einer Treuhandkonstruktionen ebenso Anlaß einen Anfangsverdacht gegen den steuerlichen Berater zu begründen, wie der erstmalige Einsatz von Investitionsabzugsbeiträgen beim Steuerpflichtigen.

### 3. Vermeidung steuerstrafrechtlicher Risiken

Gestaltungsberatung in Kenntnis der Verschleierung von Strukturen bzw. der wirtschaftlichen Zurechnung sind ebenso risikobehaftet wie die bewußte Abweichung von der Rechtsauffassung der Finanzverwaltungen.<sup>43</sup>

Grundsätzlich ist zwar die Vertretung einer Rechtsauffassung eine steuerrechtliche Bewertung über einen Sachverhalt und keine Tatsachenaussäßerung i. S. d. § 370 AO.<sup>44</sup> Für die Steuerhinterziehung tatbestandsrelevant sind nur steuerlich relevante Tatsachen. Im Rahmen der Steuererklärung werden Tatsachen und Bewertungen jedoch miteinander vermischt, weil in die Steuererklärungen teilweise bereits bewertete Tatsachen eingetragen und in ihr nicht der gesamte Sachverhalt dargelegt wird. So wird bei einem Gewerbebetrieb lediglich der Gewinn als Zahl eingetragen und liegen dem seiner Ermittlung dienenden Jahresabschluß Bilanzpositionen zu Grunde, welche wiederum bereits Ergebnis einer steuerlichen Bewertung sind.

Die Vertretung einer anderen Rechtsauffassung als die der Finanzverwaltung ist unproblematisch, solange das Finanzamt in die Lage versetzt wird, diese abweichende Rechtsauffassung zu erkennen und eine Gegenposition einzunehmen. Im Zusammenhang mit der angesprochenen Vermischung von Rechtsansichten und Tatsachen durch die Verknappung des erklärten Sachverhalts auf eine Zahl in einer Zeile,<sup>45</sup> ist für das Finanzamt jedoch nicht ohne weitere Hinweise des Steuerpflichtigen erkennbar, daß der Ermittlung dieser Zahl eine abweichende Rechtsauffassung zu Grunde liegt.

Deshalb ist die fehlende Mitteilung einer angewandten divergenten Rechtsansicht aus steuerstrafrechtlicher Sicht

auch für den steuerlichen Berater durchaus riskant. In der Rechtsprechung wird nämlich eine unrichtige Angabe im Sinne des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO auch dann angenommen, wenn sie auf einer nicht offengelegten divergierenden Rechtsauffassung beruht, welche von der Rechtsprechung, den Richtlinien der Finanzverwaltung oder der regelmäßigen Verwaltungspraxis abweicht.<sup>46</sup> Solche abweichenden Rechtsansichten müssen danach gegenüber der Finanzverwaltung im Rahmen der Steuererklärung offengelegt werden. Der Steuerpflichtige kann seine abweichende Rechtsansicht der Steuererklärung zu Grunde legen. Er soll jedoch verpflichtet sein, bei gegenteiliger Auffassung entsprechend vorzutragen.

Deshalb wird als Grundregel im Umgang mit abweichenden Rechtsansichten aus steuerstrafrechtlicher Sicht vorgeschlagen:

Je komplexer ein Sachverhalt und je stärker formalisiert ein Steuererklärungsformular ist, desto höher müssen die Anforderungen an die Offenbarung der zu Grunde gelegten Rechtsauffassung sein, um den „sichersten Weg“ und dem höchstrichterlichen Ansatz zu folgen.<sup>47</sup>

Diese Offenbarungspflicht ist im Zweifel durch ein Begleitschreiben mit der Steuererklärung mitzuteilen, da der Hinweis auf ergänzende Angaben, wie die Offenbarung einer abweichenden Rechtsauffassung formulärmäßig nur in einigen Steuererklärungen, wie z. B. der Voranmeldung für die Umsatzsteuer ermöglicht wurde.<sup>48</sup>

Vorgeschrieben ist in § 150 Abs. 7 AO, daß dem Steuerpflichtigen bei einer automationsgestützten Steuerfestsetzung gemäß § 155 Abs. 4 S. 1 AO formulärmäßig zu ermöglichen ist, Angaben, die nach seiner Auffassung Anlaß für eine Bearbeitung durch Amtsträger sind, in einem dafür vorgesehenen Abschnitt oder Datenfeld der Steuererklärung zu machen.

42 Schwedhelm, DStR 2006, 1017.

43 Wessing NJW 2003, 2265.

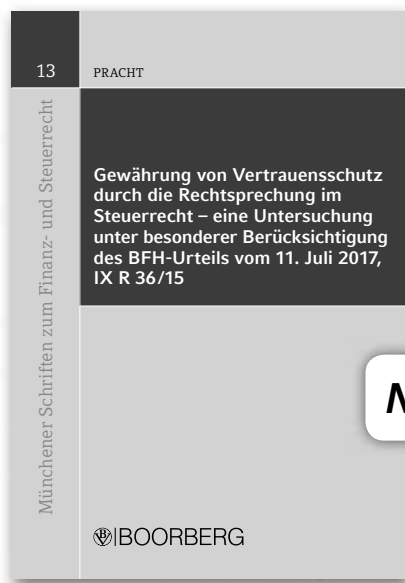
44 Schmitz/Wulf in MüKoStGB, AO § 370 Rn.240.

45 Schmid/Ntamadaki DStR 2019, 1713 definieren diese Verknappung des Sachverhalts auf eine Zahl als Werturteil.

46 BGH v. 10.11.1999 – 5 StR 221/99; Jäger in Klein AO, § 370 Rn. 44; a.A. Joecks in Joecks/Jäger/Randt § 370 Rn. 181, der eine Strafbarkeit bei Steuererklärungen mit von der Finanzverwaltung abweichenden aber vertretbaren Rechtsauffassungen ausschließt.

47 Schmid/Ntamadaki DStR 2019, 1713.

48 Umsatzsteuervoranmeldungsformular (USt 1 A) Kz. 23.



**NEU**

## Fundierte Antworten.

WWW.BOORBERG.DE

### **Gewährung von Vertrauensschutz durch die Rechtsprechung im Steuerrecht – eine Untersuchung unter besonderer Berücksichtigung des BFH-Urteils vom 11. Juli 2017, IX R 36/15**

von Johanna Katharina Paula Pracht

2020, ca. 160 Seiten, € 45,-

Münchener Schriften zum Finanz- und Steuerrecht, Band 13

ISBN 978-3-415-06738-7

Mit Urteil vom 11. Juli 2017 (IX R 36/15) hat der IX. Senat des BFH erstmals Vertrauensschutz trotz einer geänderten Gesetzeslage gewährt, indem er das Vertrauen auf die traditionelle Rechtsprechung zu nachträglichen Anschaffungskosten bei § 17 EStG auch unter Geltung des MoMiG für schutzwürdig erachtete, im Übrigen aber den Anschaffungskostenbegriff auch bei § 17 EStG auf die Grundsätze des HGB zurückführte.

Gerade mit Blick auf die umfassende – zum Teil günstigere – Steuerbarkeit auch des Kapitalstamms im Rahmen von § 20 EStG stellt sich die Frage nach der dogmatischen Einordnung und Reichweite dieses richterlichen Vertrauensschutzes: Kann ein Vertrauen auch über die Ausnahmefälle des Großen Senats des BFH hinaus durch die Rechtsprechung geschützt werden? Ist auch ein Fachsenat – neben dem Großen Senat – für die Gewährung von Vertrauensschutz zuständig? Ist eine Anrufung des Großen Senats vor dem Hintergrund der neuen Rechtsprechung des VIII. Senats zum insolvenzbedingten Ausfall einer privaten Darlehensforderung zu erwarten? Für diese wichtigen Fragen werden in der Untersuchung praktisch umsetzbare Antworten geliefert.

 **BOORBERG**

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 0711/7385-100 · 089/4361564 TEL 0711/7385-343 · 089/436000-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE FA0320



## Fundierte Beiträge.

WWW.BOORBERG.DE

### 16. Deutscher Finanzgerichtstag 2019

#### Steuerrecht im Wandel

– Alte und neue Herausforderungen für  
Gesetzgebung, Verwaltungspraxis und  
Rechtsprechung –

hrsg. von Professor Jürgen Brandt, Präsident  
des Deutschen Finanzgerichtstages, Richter  
am Bundesfinanzhof a.D.

2020, 156 Seiten, € 48,-

Deutscher Finanzgerichtstag

ISBN 978-3-415-06712-7



Leseprobe unter

[www.boorberg.de/9783415067127](http://www.boorberg.de/9783415067127)

Der Tagungsband dokumentiert folgende Vor-  
träge:

- Gestaltungsspielräume durch Steuermehr-  
einnahmen und ihre Nutzung aus Sicht der  
Koalition  
*von MdB Lothar Binding*
- How to spend it? Der Luxus sprudelnder Steu-  
ereinnahmen aus der Sicht der Finanzwissen-  
schaft  
*von Univ.-Prof. Dr. Kerstin Schneider*
- Entwicklungslinien der Mehrwertsteuerrecht-  
sprechung des EuGH  
*von RiBFH Dr. Christoph Wäger*
- Die aktuelle Entwicklung der Kapitaleinkünfte-  
besteuerung. Offene Fragen zur Besteuerung  
der Veräußerungsgewinne und Verluste  
gemäß § 20 Abs. 2 und 4 EStG  
*von RiBFH Dr. Christian Levedag LL.M. Tax  
(London)*
- Datenschutzgrundverordnung und Aktenein-  
sicht im Besteuerungs- und Klageverfahren  
*von RiFG Münster Dr. Sascha Bleschick*
- Nachzahlungs- und Erstattungs-zinsen sowie  
andere Pauschalierungs- und Typisierungs-  
regelungen im Steuerrecht  
*von RiFG Köln Dr. Stephanie Helde*

 BOORBERG

## BREXIT: Können jetzt noch Umwandlungen steuerneutral durchgeführt werden?

Sabine Unkelbach-Tomczak, Rechtsanwältin, Fachanwältin für Steuerrecht, LSV Rechtsanwalts GmbH, Frankfurt

### Vorbemerkung – Stichtag 31.01.2020

In dem Referendum am 23.06.2016 sprach sich eine einfache Mehrheit der Briten für den Austritt Großbritanniens aus der Europäischen Union (EU) aus. Für diesen Austrittsvorgang wurde der Begriff „BREXIT“ geprägt und seitdem allgemein verwendet.

Den Bestimmungen des Art. 50 des Vertrages über die Europäische Union (EUV) entsprechend unterrichtete das Vereinigte Königreich von Großbritannien und Nordirland (Vereinigtes Königreich – United Kingdom – im folgenden kurz „UK“) den europäischen Rat am 29.03.2017 schriftlich von seiner Absicht, aus der Europäischen Union auszutreten.

Die Mitgliedschaft des UK in der Europäischen Union (EU) hätte gemäß Art. 50 Abs. 3 EUV zwei Jahre später am 30.03.2019 geendet. Aufgrund mehrerer nachfolgender Beschlüsse des europäischen Rats im Einvernehmen mit dem UK wurde diese Frist mehrfach verlängert, zunächst zum 31.03.2019, dann bis zum 31.10.2019.

Die Wahrscheinlichkeit, daß das UK tatsächlich am 31.10.2019 aus der EU ausscheiden würde, war aufgrund des Umstandes, daß *Boris Johnson* am 23.07.2019 zum Vorsitzenden der Konservativen Partei gewählt und am 24.07.2019 zum neuen Premierminister ernannt wurde, erheblich gestiegen. Seine Ernennung zum Premierminister erfolgte, nachdem Premierministerin *Theresa May* ihr Rücktrittsschreiben am 24.07.2019 *Queen Elizabeth II.* im Buckingham Palace überreicht hatte (Frankfurter Allgemeine Zeitung (FAZ) Bericht vom 24.07.2019, S. 1). *Boris Johnsons* Aufgabe war es, den Brexit am 31.10.2019 herbeizuführen, und zwar mit Austrittsabkommen mit der EU (sog. „weicher Brexit“) oder ohne Austrittsabkommen mit der EU (sog. „no-deal-brexit“ oder „harter Brexit“).

Auch zum 31.10.2019 erfolgte der Brexit nicht. Der Austritt des UK aus der EU beschäftigte im Herbst 2019 das britische Parlament, die britischen Politiker, die britischen Parteien und die Bürger im UK mit engagiert und kontrovers geführten Debatten und schließlich mit Neuwahlen. Nach weiteren Verhandlungen mit der EU wurde schließlich der 31.01.2020 als neuer Termin für den Austritt des UK aus der EU festgesetzt.

Während der anschließenden Übergangsfrist bis zum 31.12.2020 wird das UK weiter Zugang zum Binnenmarkt der EU und zur Zollunion haben. Seitens des UK soll es eine Verlängerung dieser Übergangsfrist nicht geben. Geplant ist seitens der Regierung in London, rechtzeitig bis zum Jahresende 2020 ein Handelsabkommen mit der EU zu vereinbaren. Ob dies gelingen wird, ist zur Zeit nicht sicher (Frankfurter Allgemeine Sonntagszeitung, Bericht vom 19.01.2020). Ob und welche Regelungen für die steuerrechtlichen Beziehungen zwischen dem UK und der EU einerseits und deren einzelnen Mitgliedstaaten andererseits getroffen werden, ist ebenfalls noch nicht absehbar.

Über die rechtlichen und steuerrechtlichen Folgen des BREXIT wurde in den vergangenen drei Jahren viel diskutiert und verschiedene Szenarien möglicher Reaktionen erörtert. Die für alle Beteiligten in der EU und im UK zu erwartenden negativen Folgen wurden für alle politischen, gesellschaftlichen, wirtschaftlichen und rechtlichen Bereiche zum Teil detailliert beleuchtet.

Der folgende Beitrag wird die gesellschaftsrechtlichen und steuerrechtlichen Auswirkungen des BREXIT auf grenzüberschreitende Umwandlungen von Gesellschaften darstellen und die Möglichkeiten der Vermeidung der negativen steuerlichen Folgen untersuchen, sofern diese Gesellschaften grenzüberschreitende Aktivitäten in Deutschland und UK entfalten. Außerdem soll die Frage beantwortet werden, ob jetzt noch grenzüberschreitende Umwandlungen ohne negative steuerrechtliche Folgen durchgeführt werden können. Der folgende Beitrag geht nicht auf die neue Umwandlungsrichtlinie der EU ein.

Die Richtlinie (EU) 2019/2121 in Bezug auf grenzüberschreitende Umwandlungen, Verschmelzungen und Spaltungen (UmwRL) wurde am 12.12.2019 im Amtsblatt der EU veröffentlicht und ist am 01.01.2020 in Kraft getreten.

Die Mitgliedstaaten der EU müssen die Umwandlungsrichtlinie bis zum 31.01.2023 in nationales Recht umsetzen.

(Anmerkung: Die neuen Verfahrensregelungen für grenzüberschreitende Umwandlungen stellt *Dr. Peter Stelmarczyk* in seinem Beitrag „Die neue Umwandlungsrichtlinie – harmonisierte Verfahren für grenzüberschreitende Verschmelzungen, Spaltungen und Formwechsel“ in der *GmbHR 2/2020* dar.)

## A. Rechtslage bis zum Brexit

Die Rechtslage im deutschen Steuerrecht bis zum Zeitpunkt des Brexit am 31.01.2020 kann, einfach zusammengefaßt, dahingehend beschrieben werden, daß sämtliche Steuervergünstigungen, welche die EU in den vergangenen Jahrzehnten für Mitgliedstaaten entwickelt hat, auch für die in Deutschland und UK zwischen diesen beiden Staaten grenzüberschreitend tätigen Gesellschaften gelten. Die in der EU geltende Niederlassungsfreiheit und Kapitalverkehrsfreiheit haben die grenzüberschreitenden Tätigkeiten der Unternehmen zwischen Deutschland und UK begünstigt.

I. Im deutschen Gesellschaftsrecht wurde die britische Limited als weitere zulässige Rechtsform für Kapitalgesellschaften anerkannt, sofern bestimmte Voraussetzungen erfüllt wurden.

II. In das Umwandlungsgesetz (UmwG) wurde mit Wirkung vom 25.04.2007 der Zehnte Abschnitt „Grenzüberschreitende Verschmelzung“ mit den §§ 122a–122 l eingefügt (Gesetz vom 19.04.2007, BGBl. I 2007, S. 542). Durch diese Bestimmungen wurde der Begriff der grenzüberschreitenden Verschmelzung definiert und geregelt, welche Kapitalgesellschaften und welche Personenhandelsgesellschaften an einer grenzüberschreitenden Verschmelzung beteiligt sein können. Enthalten sind außerdem Bestimmungen zum Verschmelzungsverfahren und zur ergänzenden Anwendung anderer Vorschriften des Umwandlungsgesetzes.

III. Das Umwandlungssteuergesetz vom 07.12.2006 (BGBl. 2006 I S. 2782, 2791) enthält für bestimmte Verschmelzungsvorgänge bei grenzüberschreitenden Verschmelzungen und für bestimmte Einbringungstatbestände steuerliche Vergünstigungen. Die begünstigten Vorgänge und Tatbestände sind folgende:

1. Das Umwandlungssteuergesetz ist nach § 1 Abs. 1 Satz 1 auf die im 2. und 3. Teil des Umwandlungssteuergesetzes erfaßten Verschmelzungsformen oder vergleichbare ausländische Vorgänge anwendbar. In diesen Teilen geht es um Verschmelzungen auf eine Personengesellschaft oder auf eine natürliche Person und um Verschmelzungen auf eine andere Körperschaft.

Die Anwendung erfolgt nach § 1 Abs. 2 Satz 1 jedoch nur, wenn

a) bei einer Verschmelzung die übertragenden und die übernehmenden Rechtsträger nach den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats der Europäischen Union oder eines Staates, auf den das Abkommen über den europäischen Wirtschaftsraum Anwendung findet, gegründete Gesellschaften im Sinne des Artikels 54 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) oder des Artikels 34 des Abkommens über den europäischen Wirtschaftsraum sind, deren Sitz und Ort der Geschäftsleitung sich innerhalb des Hoheitsgebiets eines dieser Staaten befinden, oder

b) übertragender Rechtsträger eine Gesellschaft im Sinne der vorstehenden Bestimmungen und übernehmender

Rechtsträger eine natürliche Person ist, deren Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt sich innerhalb des Hoheitsgebiets eines der Staaten im Sinne der vorstehenden Bestimmungen befindet und die nicht aufgrund eines Abkommens zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung mit einem dritten Staat als außerhalb des Hoheitsgebiets dieser Staaten ansässig angesehen wird.

2. Der sechste bis achte Teil des Umwandlungssteuergesetzes gilt nach dessen § 1 Abs. 3 nur für

- Verschmelzungen im Sinne des § 2 des Umwandlungsgesetzes von Personenhandelsgesellschaften und Partnerschaftsgesellschaften oder vergleichbare ausländische Vorgänge (Nr. 1) sowie
- für die Einbringung von Betriebsvermögen durch Einzelrechtsnachfolge in eine Kapitalgesellschaft, eine Genossenschaft oder Personengesellschaft (Nr. 4)
- sowie den Austausch von Anteilen (Nr. 5).

Anwendbar ist § 1 Abs. 3 UmwStG gemäß § 1 Abs. 4 Satz 1 UmwStG nur, wenn

a) der übernehmende Rechtsträger eine Gesellschaft im Sinne von § 1 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UmwStG ist.

Im Falle einer Verschmelzung muß also der übernehmende Rechtsträger eine Gesellschaft sein, die nach den Vorschriften eines EU-Mitgliedstaates (Deutschland oder UK) gegründet wurde und deren Sitz und Ort der Geschäftsleitung sich innerhalb eines dieser Staaten (Deutschland oder UK) befinden.

Diese Bestimmung erfaßt auch den Austausch von Anteilen (§ 21 i. v. m. § 1 Abs. 3 Nr. 5 UmwStG).

b) in den Fällen des § 1 Abs. 3 Nr. 1 bis 4

aa) bei der Einbringung durch Einzelrechtsnachfolge der einbringende Rechtsträger oder bei der Verschmelzung der übertragende Rechtsträger

(1) eine Gesellschaft im Sinne von Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 ist, und wenn es sich um eine Personengesellschaft handelt, soweit an dieser Körperschaften, Personenvereinigungen, Vermögensmassen oder natürliche Personen unmittelbar oder mittelbar über eine oder mehrere Personengesellschaften beteiligt sind, die die Voraussetzungen im Sinne von Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 und 2 erfüllen,

(2) oder eine natürliche Person im Sinne von Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 ist

bb) oder das Recht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der Besteuerung des Gewinns aus der Veräußerung der erhaltenen Anteile nicht ausgeschlossen oder beschränkt ist.

Nicht anzuwenden ist § 1 Abs. 4 Satz 1 UmwStG in den Fällen der Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils in eine Personengesellschaft nach § 24 UmwStG (§ 1 Abs. 4 Satz 2 UmwStG). Dementsprechend gelten die Einschränkungen für die Anwendbarkeit des § 1 Abs. 3 UmwStG für diese Fälle nicht.

3. Durch die Bezugnahme in § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und Abs. 3 Nr. 1 UmwStG auf Verschmelzungen im Sinne der § 2 ff. UmwG oder vergleichbare ausländische Vorgänge

werden die Steuerbegünstigungen des Umwandlungssteuergesetzes auch auf grenzüberschreitende Verschmelzungen angewandt.

Die grenzüberschreitende Verschmelzung auf eine andere Körperschaft oder auf eine Personengesellschaft oder eine natürliche Person kann auf Antrag ebenso wie Verschmelzungen im Inland zu Buchwerten und somit steuerneutral durchgeführt werden (§ 3 Abs. 2 Satz 1, § 11 Abs. 2 Satz 1 und 2 UmwStG).

4. Einbringungen können auf Antrag auf der Basis von Buchwerten und somit ohne Aufdeckung der stillen Reserven steuerneutral durchgeführt werden (§ 20 Abs. 2 Satz 2, § 21 Abs. 1 Satz 2, § 22 Abs. 1 Satz 6, § 24 Abs. 2 Satz 2 UmwStG).

IV. Die vorstehend beschriebenen steuerlichen Vergünstigungen werden nur Anwendung finden, wenn die Umwandlungs- und Einbringungsvorgänge bis zum Zeitpunkt des Brexits am 31.01.2020 vollständig abgeschlossen sind. Sofern Umwandlungs- oder Einbringungsvorgänge teilweise oder vollständig nach dem Zeitpunkt des Ausscheidens des UK aus der EU erfolgen, finden diese Vergünstigungen keine Anwendung mehr.

Daneben besteht auch für solche Sachverhalte, in denen der Steuerpflichtige bereits in der Vergangenheit alle steuerlich relevanten Handlungen vollzogen hat, die Gefahr, daß allein der Brexit ohne weiteres Zutun des Steuerpflichtigen zu nachteiligen steuerlichen Rechtsfolgen führt (BMF, Referentenentwurf zum Brexit-Steuerbegleitgesetz, Abschnitt A. Problem und Ziel; Begründung A. Allgemeiner Teil I. Zielsetzung und Notwendigkeit Regelungen).

## B. Rechtslage nach dem Brexit ohne Gesetzesänderungen

I. Sofern keine Vereinbarungen zwischen Deutschland und dem UK getroffen werden, die ab dem 01.02.2020 in Kraft treten, wird das UK auch für steuerliche Zwecke als Drittstaat zu behandeln sein. Diese Folge tritt auch ein, wenn zwar ein Austrittsabkommen zwischen der EU und dem UK vereinbart wird, die darin möglicherweise vereinbarte Übergangsfrist aber abgelaufen sein wird (Begründung des BMF zum Referentenentwurf des Brexit-Steuerbegleitgesetzes – Brexit-StBG).

Zur Zeit sind keine bilateralen Vereinbarungen zwischen Deutschland und dem UK ersichtlich, die das Entfallen der zurzeit geltenden steuerlichen Vergünstigungen für Verschmelzungs- und Einbringungsvorgänge vermeiden würden. Die europäische Niederlassungsfreiheit und Kapitalverkehrsfreiheit werden dann nicht mehr gelten. Im Umsatzsteuerrecht werden sämtliche für den Waren- und Dienstleistungsverkehr im EU-Gebiet eingeführten Steuererleichterungen und Steuerbefreiungen entfallen. Die zwischen Deutschland und dem UK erbrachten Warenlieferungen und Dienstleistungen werden umsatzsteuerpflichtig.

Aufgrund der in Deutschland geltenden Sitztheorie wird zu prüfen sein, ob der tatsächliche Verwaltungssitz einer Gesellschaft in Deutschland oder im UK liegt, wenn eine Gesellschaft sowohl in Deutschland als auch im UK verschiedene Gesellschaften (Mutter- und Tochtergesellschaften) an verschiedenen Orten betreibt. So droht einer in Deutschland ansässigen Gesellschaft in der Rechtsform der britischen „private company limited by shares“ (im folgenden kurz „Limited“ oder „Ltd.“) allein aufgrund des Brexit die Auflösung.

Die im UK angewandte Gründungstheorie wird dazu führen, daß deutsche Gesellschaften mit Sitz im Gebiet des UK auch künftig anerkannt und bestehen bleiben werden. Zu beachten ist jedoch, daß die zwischen in Deutschland ansässigen Gesellschaften und ihren in Großbritannien bestehenden Filialen oder Niederlassungen oder Tochtergesellschaften unterhaltenen Beziehungen als Geschäfte zwischen Drittstaaten-Gesellschaften behandelt werden. Das führt zu zusätzlichen Informations-, Berichts- und Offenlegungspflichten (KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Brexit-Leitfaden, Internet, April 2019, International Business, Abschnitt „Der Austritt steht bevor“, Seite 3).

II. Die im Abschnitt A oben beschriebenen Umwandlungsvorgänge werden demnach dann nicht steuerneutral durchführbar sein, wenn Teile der zuvor benannten Verschmelzungsvorgänge und Einbringungsmaßnahmen nicht bis zum 31.01.2020 abgeschlossen werden können, oder wenn nach bereits abgeschlossenen Vorgängen weitere damit im Zusammenhang stehende Maßnahmen vorgenommen werden.

Beispielsweise könnte die Verschmelzung einer in Bristol im UK ansässigen Limited als übertragende Gesellschaft mit einer in Köln, Deutschland, ansässigen GmbH als übernehmende Gesellschaft im Wege der Aufnahme geplant sein (§§ 122 a, 122 b UmwG).

Die Verschmelzung könnte wie folgt ablaufen:

- Die Umsetzung der geplanten Verschmelzung (gem. § 122c bis § 122 l UmwG) ist bis zum 29.01.2020 weitgehend realisiert.

Der dafür erforderliche notariell beurkundete Verschmelzungsplan liegt vor, dessen Bekanntmachung fand bereits statt, der Verschmelzungsbericht ist erstellt, die Verschmelzungsprüfung hat stattgefunden und die Anteilshaber haben zugestimmt. Das Vertretungsorgan der übertragenden Limited hat bereits das Vorliegen der sie betreffenden Voraussetzungen für die grenzüberschreitende Verschmelzung zur Eintragung bei dem Register des Sitzes der Limited (Companies House in Cardiff) angemeldet. Die Mitglieder des Vertretungsorgans haben auch eine Versicherung abgegeben, daß allen Gläubigern, die einen Anspruch auf Sicherheitsleistung haben, eine angemessene Sicherheit geleistet wurde.

- Allerdings wurde die Verschmelzungsbescheinigung noch nicht vom Companies House ausgestellt. Die Geschäftsführer der übernehmenden GmbH haben deshalb

noch nicht die Verschmelzung zur Eintragung in das Handelsregister beim AG Köln angemeldet.

Bei einer Verschmelzung durch Aufnahme hat das Vertretungsorgan der übernehmenden Gesellschaft die Verschmelzung zur Eintragung in das Register des Sitzes der übernehmenden Gesellschaft anzumelden. Der Anmeldung ist die Verschmelzungsbescheinigung der übertragenden Gesellschaft, der gemeinsame Verschmelzungsplan und gegebenenfalls die Vereinbarung über die Beteiligung der Arbeitnehmer beizufügen. Die Verschmelzungsbescheinigung darf nicht älter als 6 Monate sein (§ 122 I Abs. 1 UmwG).

- Der Brexit wird am 31.01.2020 durch Austritt des UK ohne Austrittsabkommen oder andere Vereinbarungen vollzogen.
- Die Verschmelzungsbescheinigung des Companies House geht im vorliegenden Fall erst am 10.02.2020 bei der Limited in Bristol ein.

In diesem Beispiel wurde die grenzüberschreitende Verschmelzung mangels Eintragung in die Register der beiden Gesellschaften nicht vor dem Austrittsdatum 31.01.2020 abgeschlossen. Erst durch die Eintragung in die Register wird die Verschmelzung wirksam (§§ 19, 20 UmwG).

Sofern die beteiligten Gesellschaften die übergehenden Wirtschaftsgüter mit dem Buchwert in der steuerlichen Schlußbilanz der übertragenden Limited und in der Bilanz der übernehmenden GmbH ansetzen wollten (§ 11 Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 Satz 1 u. 2, § 12 Abs. 1 Satz 1 UmwStG), ist diese Möglichkeit nicht mehr zulässig und stattdessen der gemeine Wert anzusetzen. Etwaig vorhandene stille Reserven werden aufgedeckt. Der daraus entstehende Gewinn ist zu versteuern.

III. Für bereits abgeschlossene Einbringungsvorgänge in der Form der Einbringung von Unternehmensteilen in eine Kapitalgesellschaft (§ 20 Abs. 1 UmwStG) oder in der Form des Anteilstauschs (§ 21 Abs. 1 UmwStG) würde der Einbringungsgewinn rückwirkend als Gewinn des Einbringenden im Wirtschaftsjahr der Einbringung besteuert, soweit die erhaltenen oder eingebrachten Anteile innerhalb eines Zeitraums von 7 Jahren nach dem Einbringungszeitpunkt veräußert werden.

Diese für die Einbringenden nachteilige Rechtsfolge ergibt sich aus folgenden Bestimmungen: Eine rückwirkende Besteuerung des Einbringungsgewinns erfolgt dann, wenn im Anschluß an eine Sacheinlage oder im Anschluß an einen Anteilstausch jeweils unter dem gemeinen Wert für den Einbringenden oder die übernehmende Gesellschaft die Voraussetzungen im Sinne des § 1 Abs. 4 UmwStG nicht mehr erfüllt sind (§ 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 6 UmwStG [Einbringung von Unternehmensteilen in eine Kapitalgesellschaft] und § 22 Abs. 2 Satz 6 UmwStG [Einbringung von Unternehmensteilen in eine Kapitalgesellschaft oder Anteilstausch im Sinne des § 21 Abs. 1 UmwStG]).

Nach § 1 Abs. 4 UmwStG und dessen Verweis auf § 1 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UmwStG ist Voraussetzung für

die steuerliche Begünstigung, daß die übertragenden und die übernehmenden Rechtsträger ihren Sitz und Ort der Geschäftsleitung innerhalb des Hoheitsgebiets von Deutschland oder des UK haben. Diese Voraussetzungen müssen während des gesamten Zeitraums von 7 Jahren (§ 22 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 Satz 1 UmwStG) nach dem Einbringungszeitpunkt vorliegen. Diese Voraussetzungen würden innerhalb dieses Zeitraums entfallen, wenn der Brexit innerhalb des Zeitraums stattfinden würde. Der Einbringungsgewinn müßte also versteuert werden, obwohl die Einbringenden selbst keine steuerschädlichen Maßnahmen ergriffen hätten, also weder innerhalb dieses Zeitraums ihre Anteile veräußert haben noch in einen Drittstaat weggezogen sind. Der Eintritt der vom Steuerpflichtigen nicht verschuldeten Voraussetzungen hat den Gesetzgeber veranlaßt, diese Rechtsfolgen durch eine entsprechende Gesetzesänderung zu vermeiden (BMF, Referentenentwurf für das Brexit-Steuerbegleitgesetz, Begründung, B. Besonderer Teil, zu Art. 2, § 22 Abs. 8 UmwStG neu).

## C. Rechtslage nach dem Brexit mit Gesetzesänderungen

Für Umwandlungen, die zum Zeitpunkt des Eintritts des Brexits noch nicht abgeschlossen sind, oder für die der Brexit ein schädliches Ereignis darstellt, wurden zwei Gesetze erlassen, welche die vorstehend beschriebenen, negativen Auswirkungen vermeiden sollten.

### I. Viertes Gesetz zur Änderung des Umwandlungsgesetzes (BGBl. 2018 I S. 2694)

1. Durch das Vierte Gesetz zur Änderung des Umwandlungsgesetzes vom 19.12.2018, in Kraft getreten am 01.01.2019, wurde § 122m in das Umwandlungsgesetz eingefügt. Diese neue Bestimmung enthält eine Übergangsregelung für die noch nicht abgeschlossenen grenzüberschreitenden Verschmelzungen.

Danach gilt als grenzüberschreitende Verschmelzung im Sinne des 10. Abschnitts (§ 122a bis 122 I UmwG) auch eine solche,

- an der eine übertragende Gesellschaft beteiligt ist, die dem Recht des UK unterliegt,
- sofern der Verschmelzungsplan nach § 122 c Abs. 4 vor dem Ausscheiden des UK aus der EU oder vor dem Ablauf eines Übergangszeitraums, innerhalb dessen das UK in der Bundesrepublik Deutschland weiterhin als Mitgliedstaat der EU gilt, notariell beurkundet worden ist,
- und die Verschmelzung unverzüglich, spätestens aber 2 Jahre nach diesem Zeitpunkt mit den erforderlichen Unterlagen zur Registereintragung angemeldet wird.
- Ferner muß die übernehmende oder neue Gesellschaft dem deutschen Recht unterliegen.

Ergänzend zu dieser neuen Regelung bestimmt der neue § 1 Abs. 2 Satz 3 UmwStG, daß eine übertragende Gesellschaft, die von der Übergangsregelung in § 122m UmwG Gebrauch macht, in den persönlichen Anwendungsbereich des Umwandlungssteuergesetzes fällt, obwohl sich der Sitz der Gesellschaft nach dem Austritt des UK außerhalb der EU und des EWR befindet. Wie bereits ausgeführt, ist das Umwandlungssteuergesetz mit seinen steuerbegünstigenden Regelungen nur anwendbar, wenn die übertragenden und übernehmenden Rechtsträger beide ihren Sitz, Wohnsitz oder Ort der Geschäftsleitung innerhalb des UK und von Deutschland haben.

2. Weitere Gesetzesänderungen zur grenzüberschreitenden Verschmelzung durch das Vierte Gesetz zur Änderung des Umwandlungsgesetzes sind:

a) In § 122a wurde in Abs. 2 der 2. Satz angefügt. Dadurch wird die Beteiligung einer Personenhandelsgesellschaft an einer grenzüberschreitenden Verschmelzung geregelt.

b) Neu gefaßt wurde § 122 b Abs. 1. An einer grenzüberschreitenden Verschmelzung können Kapitalgesellschaften als übertragende, übernehmende oder neue Gesellschaften beteiligt sein, die nach dem Recht eines Mitgliedstaats der EU oder des EWR gegründet worden sind und ihren satzungsmäßigen Sitz, ihre Hauptverwaltung oder ihre Hauptniederlassung in einem Mitgliedstaat der EU oder im EWR haben. Personenhandelsgesellschaften können als übernehmende oder neue Gesellschaften beteiligt sein, wenn sie nicht mehr als fünfhundert Arbeitnehmer haben.

c) Nach der Änderung des § 122c Abs. 2 Nr. 9 und 12 und der Einfügung von Nr. 13 hat der Verschmelzungsplan oder sein Entwurf neben den anderen angegebenen Angaben auch folgende zu enthalten:

aa) die Satzung oder den Gesellschaftsvertrag der übernehmenden oder neuen Gesellschaft (Nr. 9),

bb) den Stichtag der Bilanzen der an der Verschmelzung beteiligten Gesellschaften, die zur Festlegung der Bedingungen der Verschmelzung verwendet werden (Nr. 12),

cc) im Fall der Verschmelzung auf eine Personenhandelsgesellschaft gemäß § 122b Abs. 1 Nr. 2 für jeden Anteilhaber eines übertragenden Rechtsträgers die Bestimmung, ob ihm in der übernehmenden oder der neuen Personenhandelsgesellschaft die Stellung eines persönlich haftenden Gesellschafters oder eines Kommanditisten gewährt wird, sowie der festgesetzte Betrag der Einlage jedes Gesellschafters.

d) In § 122e wurde Satz 3 dahingehend geändert, daß § 8 Abs. 3 nicht anzuwenden ist, es sei denn, an der Verschmelzung ist als übernehmende oder neue Gesellschaft eine Personenhandelsgesellschaft gemäß § 122b Abs. 1 Nr. 2 beteiligt.

e) Für die Prüfung des Verschmelzungsplans nach den §§ 9–12 UmwG sind die §§ 44 und 48 UmwG nicht anzuwenden.

## II. Brexit-Steuerbegleitgesetz

Das Gesetz über steuerliche und weitere Begleitregelungen zum Austritt des Vereinigten Königreichs Großbritannien und Nordirland aus der Europäischen Union (Brexit-Steuerbegleitgesetz – Brexit-StBG) vom 25.03.2019 trat am 29.03.2019 in Kraft (BGBl 2019 I S. 357). In Art. 3 des Gesetzes wurden folgende Änderungen des Umwandlungssteuergesetzes vorgenommen:

1. Dem § 1 Abs. 2 wurde folgender Satz angefügt:

„Eine übertragende Gesellschaft, auf die § 122m des Umwandlungsgesetzes Anwendung findet, gilt als Gesellschaft mit Sitz und Ort der Geschäftsleitung innerhalb des Hoheitsgebiets eines Mitgliedstaats der Europäischen Union.“

2. Dem § 22 wurde folgender Abs. 8 angefügt:

„Abs. 1 Satz 6 Nr. 6 und Abs. 2 Satz 6 sind mit der Maßgabe anzuwenden, daß allein der Austritt des Vereinigten Königreichs Großbritannien und Nordirland aus der Europäischen Union nicht dazu führt, daß die Voraussetzungen des § 1 Abs. 4 nicht mehr erfüllt sind. Satz 1 gilt nur für Einbringungen, bei denen in den Fällen der Gesamtrechtsnachfolge der Umwandlungsbeschluß vor dem Zeitpunkt, ab dem das Vereinigte Königreich Großbritannien und Nordirland nicht mehr Mitgliedstaat der Europäischen Union ist und auch nicht wie ein solcher zu behandeln ist, erfolgt oder in den anderen Fällen, in denen die Einbringungen nicht im Wege der Gesamtrechtsnachfolge erfolgt, der Einbringungsvertrag vor diesem Zeitpunkt geschlossen worden ist.“

Die 1. Änderung bedeutet, daß für grenzüberschreitende Verschmelzungen fingiert wird, daß übertragende Gesellschaften ihren Sitz in der EU haben.

Aufgrund der 2. Änderung wird durch Abs. 8 Satz 1 hinsichtlich der einbringenden oder einer übernehmenden Gesellschaft das Vereinigte Königreich weiterhin wie ein Mitgliedstaat der EU behandelt. Dadurch wird eine rückwirkende Versteuerung des Einbringungsgewinns vermieden. Hiervon erfaßt werden im wesentlichen die Fälle, in denen im UK ansässige Steuerpflichtige Betriebsstätten in eine EU-Kapitalgesellschaft eingebracht haben, und in denen in Deutschland ansässige Unternehmen eine inländische Betriebsstätte in eine britische Tochtergesellschaft eingebracht haben.

Durch den neuen Abs. 8 Satz 2 wird geregelt, daß die Bestimmung in Satz 1 nur für solche Fälle gilt, in denen die jeweilige Einbringung zeitlich vor dem Brexitstichtag rechtswirksam erfolgt ist. Satz 1 bezieht sich nur auf solche Einbringungen, bei denen der Umwandlungsbeschluß vor dem Brexitstichtag erfolgt ist oder in den anderen Fällen der Einbringungsvertrag vor diesem Zeitpunkt geschlossen wurde.

Die steuerliche Begünstigung wird jedoch in den Fällen nicht gewährt, in denen ein Einbringungsvorgang erst nach dem Stichtag durchgeführt wird, oder wenn ein an der Umwandlung Beteiligter die Voraussetzungen des § 1



Abs. 4 UmwStG ohnehin nicht mehr erfüllt (BMF, Referententwurf zum Rezept-Steuerbegleitgesetz, Begründung, B besonderer Teil zu Art. 2 [Änderung des Umwandlungssteuergesetzes]).

## D. Fazit

Nach dem Umwandlungsgesetz und Umwandlungssteuergesetz sind die Möglichkeiten, steuerlich begünstigte grenzüberschreitende Verschmelzungen und Einbringungen vorzunehmen, auf bestimmte Fallkonstellationen beschränkt. Sofern diese Umwandlungsvorgänge nicht vor dem Brexitstichtag 31.01.2020 abgeschlossen sind, werden die steuerlichen Begünstigungen nicht mehr gewährt werden.

Durch das Vierte Gesetz zur Änderung des Umwandlungsgesetzes und durch Art. 3 des Brexit-Steuerbegleitgesetzes werden die Möglichkeiten der steuerlich begünstigten

Umwandlung durch grenzüberschreitende Verschmelzungen und Einbringungen über den Austrittsstichtag hinaus ermöglicht.

Die Frage, ob für den Fall eines sogenannten harten Brexits ohne Austrittsabkommen und ohne Übergangszeitraum bis zum 31.01.2020 noch die Möglichkeit besteht, eine Umwandlung zumindest bis zum Abschluß der jeweils erforderlichen Verträge für die grenzüberschreitende Verschmelzung und die Einbringung vorzubringen, wird wohl mit nein beantwortet werden müssen. Im Falle eines sogenannten weichen Brexits bis zum 31.12.2020 mit Austrittsabkommen oder Übergangsregelung sollte zunächst überlegt werden, ob der geplante konkrete Vorgang von dem Austrittsabkommen oder der Übergangsregelung sowie von den Vergünstigungen erfaßt wird und, ob die erforderlichen Maßnahmen mit der gebotenen Eile realisiert werden können. Falls das zutrifft, sollten die Chancen für eine steuerbegünstigte Umwandlung genutzt werden.

## Haftung vermeiden.

RdW

**Band 230**

Schriftenreihe  
»Das Recht der Wirtschaft«  
Gruppe Wirtschaftsrecht

Das Wichtigste:

- Geschäftsführungsbefugnis 14
- Anstellungsverhältnis 19
- Haftung bei GmbH-Gründung 24
- Unterkapitalisierung 32
- Stammkapitalerhaltung 39
- Vertretung der GmbH 41
- Zusammenarbeit mit Gesellschaftern 43
- Insolvenzantragspflicht 53
- Unternehmenskrise 56
- Anstellungsvertrag 64
- Sozialversicherungspflicht 68

**BISCHOFF**

### Der GmbH-Geschäftsführer

Status, Rechte und Pflichten

4. Auflage

AUCH ALS  
**E-Book**

**BOORBERG**

WWW.BOORBERG.DE

## Der GmbH-Geschäftsführer Status, Rechte und Pflichten

von Thomas Bischoff, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht

2018, 4. Auflage, 88 Seiten, € 12,90

Das Recht der Wirtschaft, Band 230

ISBN 978-3-415-06297-9

Das Buch leistet dem GmbH-Geschäftsführer praktische Hilfe bei der Unternehmensführung. Die konzentrierte Darstellung ermöglicht es dem Leser, sich zielgerichtet mit den praxisrelevanten Fallsituationen zu beschäftigen.

Hervorzuheben ist der Aufbau des Leitfadens nach typischen Unternehmensphasen – von der Gründung über das laufende Geschäft bis hin zur Unternehmenskrise. Dabei geht der Autor detailliert auf die Fehler ein, die eine Haftung des Geschäftsführers nach sich ziehen können.

Wertvolle Hinweise, wie solche Fehler in den einzelnen Unternehmensphasen vermieden werden können, machen das Buch zu einem unverzichtbaren Ratgeber, insbesondere für Existenzgründer.



Leseprobe unter

[www.boorberg.de/9783415062979](http://www.boorberg.de/9783415062979)

**BOORBERG**

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 0711/7385-100 · 089/4361564  
TEL 0711/7385-343 · 089/436000-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE RA0220



## Vereinspraxis optimal gestalten.

WWW.BOORBERG.DE

### Verein und Verband Praktikerhandbuch

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

2018, 724 Seiten, € 98,-

ISBN 978-3-415-06224-5



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

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

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

Das Praktikerhandbuch umfasst z.B. die Gebiete

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

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

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

 BOORBERG

## Vereinsrecht 2020

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

Der folgende Beitrag konzentriert sich auf Fragen des Vereins- und Verbandsrechts. Er stellt teilweise auch ungelöste Fragen des Vereinsrechts dar, die nach teilweise heftigen Diskussionen in der Vergangenheit ihre Bedeutung entweder vollständig verloren haben oder aber neue Brisanz entwickelt haben.

### I. Ungelöste Fragen

#### 1. Anzahl der Vereinsgründer

Immer noch umstritten ist die sehr naheliegende Frage, wie viele Personen es braucht, um einen Vorverein zu gründen. Das Meinungsspektrum reicht von einer Person,<sup>1</sup> zwei Personen bis zu drei Personen. Letztere Auffassung<sup>2</sup> ist wohl die vorzugswürdige, da nicht nur der Vertragsschluß im Vordergrund steht, durch den der Verein gegründet wird, sondern das Mehrheitsprinzip, das sich nur formal und in Ausnahmefällen auf zwei Personen reduzieren läßt. Nach der Errichtung des Vereins ist außerdem (mehrheitlich) ein Vorstand zu wählen. Im Wesentlichen kommt es hierbei auf die volle Funktionsfähigkeit des Vereins an, der auch vom Registergericht bei der Eintragung geprüft wird (§ 56 BGB) und begrifflich („Körperschaft“) vorausgesetzt wird. Auch § 73 BGB, nach dem der Verein bei Herabsinken der Mitgliederzahl auf unter drei Personen gelöscht werden kann, wird wohl mit dem Gedanken an die Funktionsfähigkeit normiert worden sein.

#### 2. Mindestanzahl Vorstandsmitglieder

Entgegen einem weit verbreiteten Irrtum sieht das Gesetz als Mindestzahl als Vorstand nur eine Person vor. Meist erfordert es die Komplexität der Aufgaben in der Vereinsführung, mehrere Personen zu Vorständen zu berufen. In modernen Vereinen ist man längst zu einer Aufgabenteilung und zu einer kooperativen Vereinsführung in einem Mehrpersonenvorstand übergegangen.

#### 3. Höchst- und Mindestzahlen

Bestimmt die Satzung eine Höchst- oder Mindestzahl, entscheidet die Mitgliederversammlung. Sowieso kann die Satzung dies der Mitgliederversammlung auch ohne die Vorgabe von Höchst- oder Mindestzahlen überlassen.<sup>3</sup> Der Gesetzgeber hat es der Vereinssatzung überlassen, ob der Vorstand aus einer oder mehreren Personen besteht. Die

Satzung muß sich entscheiden, sie kann es nicht ausdrücklich offenlassen. Eine Satzungsbestimmung „Der Vorstand besteht aus einer oder mehreren Personen“ wäre daher unzulässig.<sup>4</sup>

#### 4. Eingetragener Verein / nichteingetragener Verein

Nach mittlerweile nahezu einhelliger Sicht in Literatur und Rechtsprechung ist der nichtrechtsfähige Verein selbst Träger von Rechten und Pflichten.<sup>5</sup> § 54 Satz 1 BGB verweist jedoch in seiner gültigen Fassung immer noch auf das Recht der Gesellschaften (bürgerlichen Rechts). Diese Vorschrift wird nun korrigierend und entgegen dem Wortlaut dahingehend ausgelegt, als sie auf Vereinsrecht verweist, soweit nicht die Eintragung an sich vorausgesetzt wird. Der nichtrechtsfähige Verein ist nun also rechtsfähig, also ein „rechtsfähiger nichtrechtsfähiger Verein“ – so mißlich diese Qualifizierung begrifflich auch sein mag. Vom rechtsfähigen Verein unterscheidet sich der „nichtrechtsfähige“ lediglich durch die fehlende Eintragung im Vereinsregister bzw. die fehlende staatliche Anerkennung i.S.d. § 22 BGB. Für die Zukunft erscheint es angebracht, die Abgrenzung der beiden Vereinstypen auch terminologisch in eingetragene und nichteingetragene Vereine nachzuvollziehen.

Hier wird an der bisherigen Unterscheidung daher nicht mehr festgehalten, auch wenn damit in Kauf genommen werden muß, daß es sich auch beim wirtschaftlichen Verein des § 22 BGB um einen nichteingetragenen Verein handelt, der durch Verleihung zur juristischen Person

\* Der Autor ist Wirtschaftsanwalt, LL.M. (Internationales Wirtschaftsrecht, Universität Zürich) und als niedergelassener europäischer Rechtsanwalt in Zürich und in Vaduz zugelassen. Chefredakteur des steueranwaltsmagazin und Herausgeber des Liechtenstein-Journal und war 15 Jahre (Stv.) Justitiar im Präsidium der DLRG.

1 Mindermeinung *Lieder*, ZStV 2004, 330 in Bezug auf mitgliederlose Vereine bzw. Rechtsformen; zit. in *Orth* 2016, 228.

2 *Reichert/Wagner*, Kap. 2 Rn. 19, 26 m.w.N.; zust. *Arens/Tepper*, Rn. 21; *Knof* in MüHb. GesR, § 15, Rn. 16 ff.; *Schöpflin* in Prütting/Wegen/Weinreich, BGB, § 21 Rn. 13.

3 A.A. *OLG Celle* 01.07.2010 – 20 W 10/10, NotBZ 2011, 42; abl. *Baummann* in *Baummann/Sikora*, § 8 Rn. 12.

4 Zust. *Stöber/Otto*, Rn. 389; a. A. *Sauter/Schweyer/Waldner*, Rn. 224a.

Grundlegend *BGH* 29.01.2001 – II ZR 331/00, NJW 2001, 1056; s. a. *BGH* 02.07.2007 – II ZR 111/05, NJW 2008, 69 (Aufgabe der früheren Rspr. *BGH* 06.10.1989 – V ZR 152/88, BGHZ 109, 15). Vgl. *BPatG*, 16.08.2013 – 27 W (Pat) 545/12, GRUR-RR 2014, 20; allg. *MüKo/Leuschner*, 8. Auflage 2018, § 54, Rn. 18 ff.; *Reichert/Wagner*, Kap. 2 Rn. 4956, 4970; *Hölter/Solveen*, AktG, § 2 Rn. 18.

wird.<sup>6</sup> Der nichteingetragene Idealverein steht heute – mit der einzigen Ausnahme der Handelndenhaftung des § 54 S. 2 BGB zum Ausgleich der mangels Registerpublizität unzureichenden Transparenz der Vertretungsverhältnisse – dem eingetragenen Verein gleich.<sup>7</sup>

## 5. Ziemlich neu: Die Tagesmitgliedschaft

Der Verein als Personenvereinigung muß die Absicht haben, entweder auf unbestimmte Zeit oder jedenfalls für eine gewisse Zeitdauer zu bestehen. Eine sog. Tagesmitgliedschaft<sup>8</sup> als weitere **Kategorie** der Mitgliedschaft ist hingegen unschädlich, da sie die Dauer des gesamten Vereins nicht beeinträchtigt, da weitere Kategorien (Vollmitglieder, ordentliche Mitglieder) bestehen. Ein Verein, der ausschließlich aus Tagesmitgliedern besteht, ist als Körperschaft daher kaum denkbar.<sup>9</sup> Damit werden nur kurzfristig bestehende Personenverbindungen, selbst wenn sie eine gewisse körperschaftliche Struktur aufweisen, vom Vereinsbegriff ausgenommen, um die sog. **Tagesmitgliedschaften**<sup>10</sup> oder anderen zeitlich definierten oder zeitlich befristeten Kurzzeitmitgliedschaften zu ermöglichen: Bei Tagesmitgliedschaften steht die Inanspruchnahme der angebotenen Leistung vor der Teilhabe am ideellen Zweck im Vordergrund. Die Mitgliedschaft im Verein wird bspw. nur deswegen begründet, um einen vom Verein angebotenen Kurs zu besuchen. Im Prinzip ist dies nichts Neues: So formuliert das Deutsche Jugendherbergswerk, daß für die Übernachtungsmöglichkeit in einer Jugendherberge die Mitgliedschaft erworben werden müsse.<sup>11</sup>

## 6. Mustersatzung § 60 AO

Nach § 60 AO müssen seit 01.01.2009 die Satzungen von Vereinen die „in Anlage 1 zu § 60 AO bezeichneten Festlegungen enthalten“ (Regelung in § 60 Abs. 1 Satz 2 AO), d. h. die Festlegungen der sog. **Mustersatzung**.<sup>12</sup> In § 60 Nr. 2 des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung (AEAO) i. d. F. vom 01.01.2014 heißt es allerdings: „Die Verwendung der Mustersatzung ist nicht vorgeschrieben“. Soweit für die Anfallsberechtigung folgende Formulierung vorgesehen ist: „Bei Auflösung oder Aufhebung der DLRG oder bei Wegfall ihrer steuerbegünstigten Zwecke fällt das Vermögen der Körperschaft an die DLRG-Stiftung für Wassersicherheit, Bad Nenndorf, die es unmittelbar und **ausschließlich für ihre gemeinnützigen Zwecke** zu verwenden hat.“, haben vereinzelt Finanzämter Bedenken angemeldet. Die Mustersatzung in der Anlage 1 zu § 60 AO schreibt in dessen § 5 vor, daß die Anfallsberechtigung und die damit verbundene Vermögensbindung wie folgt konkretisiert werden muß: „(die es unmittelbar und ausschließlich für gemeinnützige), **mildtätige oder kirchliche Zwecke** (verwenden muß).“ Zahlreiche Finanzämter lassen die bloße Einfügung des Begriffs „gemeinnützig“ nicht ausreichen und bestehen auf der kumulativen Verwendung der

Begriffe „mildtätige und kirchliche Zwecke“. Nach diesseitiger Auffassung ist dies ebenfalls nicht vom Verhältnismäßigkeitsgrundsatz gedeckt, da die Begriffe in der Mustersatzung alternativ nebeneinanderstehen („oder“) und nicht kumulativ verwendet werden müssen.

## 7. Neufassung der Satzung – Vermutung für Eintragung

Fehlt in der Neufassung der Satzung eines eingetragenen Vereins die Satzungsbestimmung, daß der Verein eingetragen werden soll oder eingetragen ist, so kann die **Auslegung** ergeben, daß darin der Ausdruck eines entsprechenden **Verzichts** des bislang eingetragenen Vereins liegt. Sieht die Satzungsneufassung allerdings ausdrücklich die Eintragung der neugefaßten Satzung im Vereinsregister vor und bestimmt sie weiter, daß erst von diesem Zeitpunkt an die bisherige(n) Satzung(en) außer Kraft tritt/treten, in denen ausdrücklich die Eintragung in das Vereinsregister geregelt war, belegt dies in ausreichender Deutlichkeit, daß sich hinsichtlich der – bereits vor Jahren erfolgten – Registereintragung nichts ändern soll.<sup>13</sup>

Daher ist zu empfehlen, in die erste Satzung das Ziel der Eintragung hineinzuschreiben. Nach der Eintragung sollte diese Passage durch die konkrete VR-Nummer ersetzt werden, um bei späteren Neufassungen keine Mißverständnisse aufkommen zu lassen.

## 8. Steuerrecht

Der Vorstand des Vereins hat nicht nur die Pflicht, Steuerklärungen rechtzeitig und vollständig abzugeben, sondern hat dabei ständig die **Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit im Blick zu behalten**.<sup>14</sup>

Werden ohne triftigen Grund etwa nur Männer in einem Verein aufgenommen liegen darin Beschränkungen der Mitgliedschaft, die gegen den **Gleichheitssatz** (Art. 3 Abs. 3

5 Siehe bereits *Wagner*, NZG 2015, 1377; so wohl auch *Stöber/Otto*, Rn. 1494; *Soergel/Hadding*, § 54 Rn. 1; *Eckhart* in *Heidel, Müßtege/Mansel/Noack*, BGB, 3. Aufl. 2017, § 54 Rn. 2 ff.; *K. Schmidt*, GesR, § 25 II 1a, 2d. Hierzu auch *Gummert* in *MüHb. GesR*, § 8 Rn. 6 m. w. N.

6 *MüKo/Leuschner*, BGB, 8. Aufl. 2018, Vor § 21, Rn. 48; zur Handelndenhaftung s. a. §§ 21, 22 Rn. 103 ff.

7 *Reichert/Wagner*, Kap. 1 Rn. 5, Kap. 2 Rn. 1356. *OLG Stuttgart* 16.07.2018 – 8 W 428/15, NZG 2018, 1264; hierzu *Wagner*, steueranwaltsmagazin 2018, 215 f.

8 *OLG Stuttgart* 16.07.2018 – 8 W 428/15, NZG 2018, 1264.

9 Hierzu *Wagner*, Verein und Verband, Rn. 38 und 136; *ders.* steueranwaltsmagazin 2018, 215 f.; *ders.* *Liechtenstein-Journal* 2018, 87 und 105; *ders.* NZG 2019, 46.

10 „Aber bei uns gilt „members only“. Wer in einer Jugendherberge übernachten möchte, muß Mitglied sein“, s. <http://www.jugendherberge.de/de-DE/mitgliedschaft/infos>; hierzu *Löding-Hasenkamp*, ZStV 2016, 201.

11 Hierzu *Alvermann* in *Wagner*, Verein und Verband, Rn. 616.

12 *OLG Düsseldorf* 17.10.2019 – I 3 Wx 190/19, juris.

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

GG) verstoßen. Solche Regelungen können einer Förderung der Allgemeinheit und damit der Gemeinnützigkeit entgegenstehen. So hat der BFH mit Urteil vom 17.05.2017 einer **Freimaurerloge**, die Frauen von der Mitgliedschaft ausschließt, die Gemeinnützigkeit versagt.<sup>15</sup>

Hierdurch wird auch die Gemeinnützigkeit anderer Vereine, die bestimmte Bevölkerungsgruppen – insbesondere nach geschlechtlichen Unterscheidungen – von der Mitgliedschaft ausschließen, gefährdet. Streitfälle gibt es hier derzeit z. B. im Bereich der Brauchtumspflege (z.B. Karneval, Bruderschaften, Schützenvereine und sonstige Freizeitbetätigungen [z. B. Frauenchor]). Zu beachten ist allerdings, daß **geschlechtliche Differenzierungen** bei der Mitgliedschaft **nicht generell** gemeinnützigkeitsschädlich sind: Besteht – insbesondere aufgrund der gemeinnützigen Satzungsziele – ein **sachlicher Grund** für die Differenzierung, bleibt die Gemeinnützigkeit erhalten. Dies ist m. E. insbesondere im Bereich der **Heimat- und Brauchtumspflege** (§ 52 Abs. 2 Nr. 22 und 23 AO) zu berücksichtigen.

## II. Varia

### 1. Ehrenamt (Anm. des Bundesfinanzhofs 2017)

„(...) 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 (...) abweicht“.<sup>16</sup>

### 2. Reform des Gemeinnützigkeitsrechts

Die Bundesländer haben im Gesetzgebungsverfahren über den Bundesrat zahlreiche Vorschläge lanciert, die die Bundesregierung aufzugreifen scheint. Ob die „Gemeinnützig-

keitsrechtsreform“ – ein Versprechen aus dem Koalitionsvertrag vom März 2018 – noch im Jahr 2020 als Gesetz verabschiedet werden wird, steht allerdings in den Sternen.<sup>17</sup>

### 3. Gesetzgebung: Keine Vereinsrechtsreform

Derzeit sind keine Reformbemühungen erkennbar, auch wenn unbestritten sein dürfte, daß die Reformen 2009 und 2013 ihre Ziele nicht ganz erreicht haben.<sup>18</sup> Das Recht der Verbände bzw. der dort angemeldete Reformbedarf sei völlig „ausgeblendet“ worden; Themen wie die Kontrolle, die Publizität und die Rechnungslegung von Großvereinen sind der Politik offenbar zu heiß (...).<sup>19</sup>

Die Frage ist immer noch: Muß die Wirklichkeit der Rechtslage angepaßt werden oder das geltende Recht der Rechtswirklichkeit?

14 BFH 17.05.2017 – V R 52/15, BB 2017, 2148; hierzu *Fischer*, Gemeinnützigkeit und Zeitgeist, DStR 2018, 1394; *Wionzeck*, GWR 2017, 409. Zivilrecht: *OLG Frankfurt* 06.07.2018 – 3 U 22/17, juris (Satzungsänderung zur Aufnahme von Frauen als Vereinsmitglieder).

15 BGH 09.05.2017, Az. 1 StR 265/16, BB 2017, 1931.

16 Optimistisch *Schauhoff*, npoR 2020, 3 ff.

17 MüKo/Leuschner, BGB, 8. Aufl. 2018, Vor § 21, Rn. 181; *Leuschner*, Zwischen Gläubigerschutz und Corporate Governance: Reformperspektiven des Vereinsrechts, npoR 2016, 99 ff.

18 *Leuschner*, npoR 2016, 99.



## Ratgeber für die Praxis.

### Die Kündigung im Arbeitsrecht

von Karin Kramer, Rechtsanwältin

2020, 13., überarbeitete Auflage, 176 Seiten, € 19,80

Das Recht der Wirtschaft, Band 145

ISBN 978-3-415-06725-7



Leseprobe unter  
[www.boorberg.de/9783415067257](http://www.boorberg.de/9783415067257)

**BOORBERG**

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 07 11/73 85-100 · 089/43 61 56 4  
TEL 07 11/73 85-343 · 089/43 60 00-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE

S20320



**100.000-fach  
bewährt.**

**Neuaufgabe.**

WWW.BOORBERG.DE

## **Arbeitszeugnisse in Textbausteinen**

**Inhalte, Formulierung, Analyse, Recht**

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

**2019, 14., aktualisierte und überarbeitete  
Auflage, 472 Seiten, € 23,80**

**ISBN 978-3-415-06474-4**



Leseprobe unter

[www.boorberg.de/9783415064744](http://www.boorberg.de/9783415064744)

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

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

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

*Gunnar Szymaniak in seinem Fazit zur 13. Aufl. unter  
[www.arbeitszeugnis-forum.de/literatur](http://www.arbeitszeugnis-forum.de/literatur)*

 **BOORBERG**

## AG Steuerrecht im DAV – Veranstaltungen im Frühjahr und Herbst 2019

Sabine Unkelbach-Tomczak, Rechtsanwältin und Fachanwältin für Steuerrecht, Frankfurt

Die Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im DAV hat im Jahr 2019 zwei Veranstaltungen durchgeführt: Im Frühjahr den „Steueranwaltstag International“ auf Mallorca und im Herbst den „Steueranwaltstag“ in Berlin.

### A. Steueranwaltstag International auf Mallorca vom 09. bis 11.05.2019

Das Seminar „Steueranwaltstag International 2019“ fand vom 09.–11.05.2019 auf Mallorca, Punta Negra Resort Hotel, Costa d'en Blanes statt.

#### Die Themen

Das Programm bot mit insgesamt neun Vorträgen ein breites Spektrum des internationalen Steuerrechts: Gestartet wurde mit dem „Aktuellen Überblick zum Internationalen Steuerrecht“ gefolgt von „Grenzüberschreitende Steuerfragen bei Familien-Holding-Strukturen“. Die anschließende Frage „Kann Geld unwirksam werden?“ betraf Probleme mit Schweizer Banknotenserien. Bei „Umstrukturierungen über die Grenze“ wurden Grundlagen und Praxisfälle erörtert. Vorgestellt wurden die „Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung“. Hingewiesen wurde darauf, daß „Die Anzeigepflicht für Steuergestaltungen kommt“. Ferner gab es einen „Compact Overview of the US tax reform“. Das Europarecht betraf der „Ausblick auf aktuelle deutsche Gesetzesvorhaben zur Umsetzung europäischer Vorgaben sowie Überblick zu aktuellen Vorlagen an den EuGH“. Abschließend wurden „Internationale Aspekte der neuen Umsatzsteuerhaftung für die Betreiber von Online-Marktplätzen“ dargestellt.

#### I. Aktueller Überblick zum Internationalen Steuerrecht

Professor Dr. Bert Kaminski, *Institut für betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Helmut-Schmidt-Universität der Bundeswehr, Hamburg*, gab den „aktuellen Überblick zum Internationalen Steuerrecht“ durch Darstellung ausgewählter deutscher Rechtsprechung und Gesetzgebung sowie Veröffentlichungen der deutschen Finanzverwaltung zum Internationalen Steuerrecht. Seine Ausführungen umfaßten die wesentlichen Neuerungen bei der Besteuerung von

natürlichen Personen und Körperschaften, bei Verrechnungspreisen, Änderungen bei der Gewinnermittlung und Hinzurechnungsbesteuerung, Fragen zur Quellensteuer, Auswirkungen des Brexit, Sonderregelungen für Immobiliengesellschaften und beim Verfahrensrecht. Beim Ausblick für die nächste Zeit wies er auf die wichtige Reform des Außensteuergesetzes hin. Künftig würden seiner Ansicht nach die Regelungen umgesetzt, welche der Gesetzgeber längst realisieren wollte. Das 3. Bürokratienteilungsgesetz bringe keine erheblichen Verbesserungen.

#### II. Familien-Holding: Strukturen und steuerliche Implikationen über die Grenze

Dr. Ullrich Fechner, *Rechtsanwalt, Ingelheim*, ging zunächst auf die Bestimmungen der Wegzugsbesteuerung ein. Dann erläuterte er die Problematik der zunehmenden Internationalisierung von deutschen Familiengesellschaften und deren steuerliche Folgen vor allem bei Personengesellschaften. Im schlimmsten Fall drohe Steuerpflicht ohne Liquiditätszufluss. Im deutschen Steuerrecht fehle ein modernes Wegzugs- und Zugzugssteuerregime. Die deutsche Besteuerung der Mitunternehmer müsse mit gesetzlichen Neuregelungen dringend den veränderten internationalen Bedingungen angepaßt werden, wozu auch eine Reform des Außensteuergesetzes und eine bessere Harmonisierung der DBA-Regelungen für Mitunternehmerschaften gehöre.

#### III. Kann Geld unwirksam werden? – Probleme Schweizer Banknotenserien

Dr. Matthias Söffing, *Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht*, und Dr. Steffen Kranz, *LL.M., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht*, beide *S & P Söffing Rechtsanwalts-gesellschaft mbH, Düsseldorf*, fragten, wieso das Schweizerische Währungsrecht für deutsche Steuerpflichtige so wichtig ist.

Es ging darum, was zu tun ist, wenn deutsche Kunden Geld von Schweizerischen Bankkonten wegen Beendigung des Bankvertrages ausgezahlt erhalten haben, dieses Geld in einem Schließfach oder sonst wo deponiert haben, und dann die Banknotenserie, aus der dieses Geld stammt, von der Schweizer Nationalbank für ungültig erklärt wird. Um dieses Geld wieder in den Geldkreislauf zurückführen zu können, bedarf es des Nachweises, daß weder Geldwäsche noch Steuerhinterziehung vorliegen,

sowie der Einschaltung der Schweizer Nationalbank und die Durchführung bestimmter, mit dieser abgestimmter Verfahren.

#### IV. Umstrukturierungen über die Grenze

Was Umstrukturierungen und was grenzüberschreitende Umstrukturierungen sind, brachte **Dr. Nils Häck**, *Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Flick Gocke Schaumburg, Bonn*, den Teilnehmern näher. Nachdem er zunächst die Grundlagen anhand der unterschiedlichen Umwandlungsvorgänge und die verschiedenen grenzüberschreitenden Maßnahmen in diesem Zusammenhang vorgestellt hatte, stellte er fest, daß diese Vorgänge nur unzureichend gesetzlich geregelt sind. Abhilfe sollte mit dem „EU-Company Law Package 2018“ geschaffen werden. Es folgten Ausführungen zu den internationalen Aspekten des Umwandlungssteuerrechts für Kapital- und Personengesellschaften. Die Anwendung und Auswirkungen der umwandlungs- und umwandlungssteuerrechtlichen Bestimmungen und der dazu ergangenen Rechtsprechung demonstrierte er anhand verschiedener Fallbeispiele.

#### V. Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung

Welche Methoden zur Vermeidung der doppelten steuerlichen Belastung eines Steuerpflichtigen zur Verfügung stehen, untersuchte **Professor Dr. Bert Kaminski** in seinem zweiten Vortrag im Rahmen dieses Grundsatzthemas. Auf die Darstellung der Definition der Doppelbesteuerung, deren Ursachen und mögliche Entlastungsmaßnahmen folgte die Erläuterung der deutschen unilateralen Maßnahmen bei der Einkommen-, Körperschaft-, Gewerbe- und Erbschaftsteuer. Bei den Maßnahmen des Abkommensrechts ging er auf die Anrechnungs- und Freistellungsmethode sowie Aktivitäts- und Rückfallklauseln ein. Abschließend wies er auf den Referentenentwurf vom 16.04.2019 für ein „EU-Doppelbesteuerungsabkommen-Streitbeilegungsgesetz“ hin.

#### VI. Anzeigepflichten für Steuergestaltungen

Welche gravierenden Einschnitte für die Beratungspraxis durch die künftige Anzeigepflicht für Steuergestaltungen eingeführt werden, führte **Dr. Florian Oppel**, *Rechtsanwalt, Steuerberater, Freshfields Bruckhaus Deringer, Düsseldorf*, den Teilnehmern eindrucksvoll vor Augen. Zu unterscheiden sind Anzeigepflichten für grenzüberschreitende und für innerstaatliche Sachverhalte. Als Ergebnis war festzuhalten, daß die neuen Meldepflichten sehr weitgehend sein werden, die Berufsgeheimnisträger wohl nicht von der Meldepflicht ausgenommen werden, erhöhter Aufwand für Dokumentationen entstehen wird und die Meldepflicht zu erheblich mehr speziellen Mißbrauchsregelungen führen wird.

#### VII. US Tax Reform

Eine „Summary of Changes and Considerations“ zur US Tax Reform präsentierte **Andrew Brown**, *Steuerberater (US), Ernst & Young (EY) München*, den Teilnehmern.

Nach einem Überblick über die Aktualisierung der US-Gesetzgebung und den bisherigen Steuergesetzen für die Besteuerung von Unternehmen innerhalb und außerhalb der USA stellte er die vier Prinzipien der US-Steuerreform dar und ging dann auf einzelne Änderungen der US-Steuergesetze für Unternehmen ein. Wesentliches Element ist die Herabsetzung des Steuersatzes für Kapitalgesellschaften von 35% auf 21% und eine reduzierte Steuer auf ausländisches immaterielles Einkommen von US-Kapitalgesellschaften. Die Steuerreform sollte zu Steuersenkungen für Unternehmen in Höhe von 1 Billion Dollar und zu einer Rückführung von im Ausland gehaltenem Geld in die USA in Höhe von 1 Billion Dollar führen. Außerdem wurden erhebliche positive Auswirkungen auf die Wirtschaft insgesamt sowie im einzelnen auf die Kapitalstruktur, Betriebsmodelle und Investitionen erwartet.

#### VIII. Ausblick auf aktuelle deutsche Gesetzesvorhaben zur Umsetzung europäischer Vorgaben sowie Überblick zu aktuellen Vorlagen an den EuGH

**Professor Dr. Klaus von Brocke**, *Rechtsanwalt, München*, vermittelte den Teilnehmern einen Ausblick auf aktuelle europarechtliche Vorgaben sowie aktuelle EU-Entwicklungen in Deutschland hinsichtlich Gesetzgebung und Rechtsprechung.

Zu den aktuellen europarechtlichen Vorgaben gehören unter anderem die EU-Anzeigepflicht für potenziell aggressive grenzüberschreitende Steuergestaltungen und die Initiative von OECD und EU zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft.

Aktuelle EU-Entwicklungen in Deutschland hinsichtlich der Gesetzgebung betreffen im Wesentlichen die Hinzurechnungsbesteuerung mit der Umsetzung der ATAD-Richtlinie. Hinsichtlich der Rechtsprechung ging es um das EuGH-Urteil vom 26.02.2019 – C-135/17 zur Hinzurechnung niedrigbesteuertter Zwischeneinkünfte bei Drittstaatenfällen, Auswirkungen des EuGH-Urteils vom 31.05.2018 zu den Hornbach-Baumärkten auf das BMF-Schreiben vom 06.12.2018 sowie die EuGH-Rechtsprechung zu § 50d EStG und weitere Entwicklungen im Bereich von § 50a EStG.

#### IX. Internationale Aspekte der neuen Umsatzsteuerhaftung für die Betreiber von Online-Marktplätzen

**Martin Wulf**, *Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Streck Mack Schwedhelm, Rechtsanwälte Partnerschaft mbB, Berlin*, beleuchtete die internationalen Aspekte der neuen Umsatzsteuerhaftung für die Betreiber von Online-Marktplätzen auf der Grundlage des Gesetzes zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften



## ► Veranstaltungen

vom 11.12.2018, veröffentlicht im BStBl. I 2018, 2338 vom 14.12.2018, welches zum 01.01.2019 in Kraft getreten ist. Wesentlich sind die Neuregelungen in § 22f UStG zu den Aufzeichnungspflichten und in § 25d UStG zur Haftung der Betreiber von Online-Marktplätzen.

### **B. 25. Steueranwaltstag in Berlin vom 01. bis 02.11.2019**

Der 25. **Steueranwaltstag** fand vom 01. bis 02.11.2019 und der **Steueranwaltstag Plus** am 02.11.2019 in Berlin im Hotel Sofitel am Ku'damm statt. Der erste Teil umfaßte 10 Fortbildungsstunden mit einem breiten Themenspektrum aus dem materiellen Steuerrecht und dem Steuerverfahrensrecht. Der zweite Teil bot ergänzend 5 Fortbildungsstunden mit den Schwerpunktthemen Steuerstrafrecht und Besteuerung von Immobilieninvestitionen.

#### **I. Rechtssetzung und Rechtsfindung im gewaltengegliederten Steuerstaat**

Im Rahmen dieses Grundsatzreferats erörterte **Professor Dr. Klaus-Dieter Drüen**, *Ludwig-Maximilians-Universität München, Richter am Finanzgericht Düsseldorf*, zunächst praktische Ausgangsfälle von Gewaltenschränkungen im Steuerrecht wie z.B. Korrekturgesetzgebung und Nichtanwendungserlasse. Im Folgenden setzte er sich mit den Grundlagen der arbeitsteiligen Rechtserzeugung im gewaltengegliederten Staat auseinander, wobei er im einzelnen auf die Funktionen des Gesetzgebers, der Steuerverwaltung und der Steuerrechtsprechung einging. Gegenstand des dritten Teils waren die gewaltenschränkende Rechtssetzung und Rechtsfindung im Steuerstaat, wobei er einige Mißstände anführte und schließlich ein funktionsgerechtes Handeln im Steuerstaat forderte.

#### **II. DSGVO und Auskunftsrechte im Besteuerungsverfahren**

Bei diesem Thema verknüpfte **Dr. Sascha Bleschick**, *Richter am Finanzgericht Münster*, die neuen Bestimmungen insbesondere des Art. 15 der DSGVO mit den Auskunftsrechten der Steuerpflichtigen im Besteuerungsverfahren und Klageverfahren, wozu insbesondere das Akteneinsichtsrecht gehört. Ferner ging er auf die Ausschlußgründe für das Auskunftsrecht und die Rechtsfolgen des Art. 15 DSGVO ein. Als Ergebnis stellte er fest, daß die DSGVO die Rechte auf Auskunft und Akteneinsicht erheblich erweitert.

#### **III. Neue Vorgaben der Rechtsprechung zu Inhalt und Bedeutung der Rechnung im Umsatzsteuerrecht**

Von **Rainer Weymüller**, *Vorsitzender Richter am Finanzgericht München*, erhielten die Teilnehmer Arbeitsunterlagen

mit Übersichten zu Pflichtangaben für den Vorsteuerabzug sowie sonstigen Pflichtangaben und Pflichten im Zusammenhang mit der Erstellung von Rechnungen. Des Weiteren stellte **Herr Weymüller** die Bestimmungen zum Vorsteuerabzug ohne Rechnung vor, erläuterte anschließend die Bedeutung der Rechnung für den Vorsteuerabzug, gab Hinweise für die Berichtigung von fehlerhaften und unvollständigen Rechnungen und präsentierte aktuelle Fälle mit Besonderheiten bei der Rechnungsstellung.

#### **IV. Aktuelles zum Realteilungserlaß**

Ausgehend vom Begriff der Realteilung mit der Unterscheidung in echte und unechte Realteilung sowie dem Verhältnis der Realteilungsgrundsätze nach den Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes gab **Dr. Jens Stenert**, *Rechtsanwalt, Steuerberater, Streck Mack Schwedhelm Partnerschaft mbB Köln, Berlin, München*, einen umfassenden Überblick über aktuelle Entwicklungen in der Rechtsprechung und der Finanzverwaltung zum Realteilungserlaß.

#### **V. Aktuelles Erbschaftsteuerrecht anhand der Erbschaftsteuer-Richtlinien 2019**

**Dr. Jörg Stalleiken**, *Rechtsanwalt, Steuerberater, Flick Gocke Schaumburg, Bonn*, erläuterte die neuen Erbschaftsteuer-Richtlinien 2019, welche nach der Erbschaftsteuerreform 2016 die überholten Erbschaftsteuerrichtlinien 2011 ersetzen. In den neuen Richtlinien geht es im Wesentlichen um das Erbschaftsteuerrecht, bezogen auf Unternehmen. Die Richtlinien enthalten Aussagen zum begünstigungsfähigen und zum begünstigten Vermögen, zum Verschonungsregime, zur Behaltensfrist und Lohnsummensteuer. Weitere Neuerungen enthalten die Richtlinien bezüglich der Leistungen zwischen der Kapitalgesellschaft und einem Gesellschafter, zur Abzugsbeschränkung von Nachlaßverbindlichkeiten sowie dem Konkurrenzverhältnis zwischen den einzelnen Steuerbefreiungen.

*Anmerkung: Die Erbschaftsteuerrichtlinien 2019 wurden veröffentlicht in der Sondernummer 1/2019 des Bundessteuerblatt I vom 30.12.2019.*

#### **VI. Reform des Stiftungszivilrechts und Ausblick auf steuerliche Fragestellungen**

Für die seit Juni 2014 geplante Reform des Stiftungszivilrechts gibt es bisher lediglich einen „Diskussionsentwurf der Bund-Länder-Arbeitsgruppe „Stiftungsrecht“ für ein Gesetz zur Vereinheitlichung des Stiftungsrechts“ vom 27.02.2018. Seit dem Beschluss der IMK vom 08.06.2018 zur Erarbeitung eines Gesetzentwurfs auf der Grundlage dieses Diskussionsentwurfs und zur Prüfung der Einführung eines Stiftungsregisters wartet man auf den Referentenentwurf des BMI und BMJV.

**Professor Dr. Gregor Roth**, *Lehrstuhl für bürgerliches Recht, Gesellschaftsrecht und Steuerrecht der Universität Leipzig, Direktor des Zentrums für Non Profit Recht Mitteldeutschland im Institut für Steuerrecht an der Juristenfakultät der Universität Leipzig*, stellte bereits die zentralen Regelungsvorschläge der Stiftungsrechtsreform sowie aktuelle steuerliche Fragestellungen zum Stiftungsrecht vor.

## VII. Neue Regelungen zur Grunderwerbsteuer

Von **Gerda Hofmann**, *Ministerialrätin im BMF, Berlin*, erfuhr die Teilnehmer, daß das neue Gesetz zur Grunderwerbsteuer noch nicht verabschiedet ist. Nach einem Vergleich des geltenden und des geplanten Grunderwerbsteuerrechts stellte sie detailliert die zu erwartenden Regelungen des Gesetzentwurfs vor. Voraussichtlich werden unter anderem die Bestimmungen zum Umfang der Beteiligungen verschärft.

## VIII. Aktuelle Streitfälle der Gewerbesteuer

**Dr. David Beutel**, *Rechtsanwalt, Steuerberater, Partner Freshfields Bruckhaus Deringer LLP, München*, berichtete zunächst über die geplanten gesetzlichen Neuregelungen hinsichtlich der Kürzung bei Auslandsdividenden, des Bankenprivilegs und der Neuregelung der Sanierungserträge. Ferner ging er auf die aktuelle gewerbesteuerliche Rechtsprechung zur Veräußerung von Mitunternehmeranteilen, zum Umwandlungssteuerrecht, zur Hinzurechnung von Entgelten für Schulden und die erweiterte Grundstückskürzung ein.

## IX. Aktuelles Steuerstrafrecht und Empfehlungen zum Verhalten in Durchsuchungssituationen

Nach einer „auszugsweisen Betrachtung“ der aktuellen Rechtsprechung des BGH zur Steuerhinterziehung berichtete **Professor Dr. Carsten Wegner**, *Rechtsanwalt, Fachanwalt für Strafrecht, Krause & Kollegen, Berlin*, über

den rechtlichen Rahmen und praktische Erfahrungen mit der Berichtigung von Steuererklärungen aus der Perspektive des Strafrechts. Sodann wies er auf die außerstrafrechtlichen Rechtsfolgen eines Steuerdelikts hin und erläuterte die Rechtsprechung zu berufsbezogenen Steuerdelikten. Zum Schluß erhielten die Teilnehmer praktische Hinweise zum Verhalten bei Durchsuchungen und Beschlagnahmen.

## X. Aktuelles zur steuerlichen Behandlung von Immobilieninvestitionen (Ertragsteuer – Gewerbesteuer – Erbschaftsteuer)

Auf der Grundlage der Phasen, Ziele und Strukturen von Immobilieninvestitionen stellte **Dr. Steffen Kranz LL.M.**, *Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, S & P Söffing Rechtsanwaltsgesellschaft mbH, Düsseldorf*, die hierfür relevanten Änderungen des Jahressteuergesetzes 2018 vor. Anhand von Beispielen erläuterte er die aktuelle Rechtsprechung zu Inbound Immobilieninvestitionen, Betriebsaufspaltung und Verklammerungsrechtsprechung bei Immobilieninvestitionen, objektbezogener Prüfung und erweiterter gewerbesteuerlicher Kürzung sowie Aspekten der Grunderwerbsteuer und Nachfolgeplanung bei Immobilieninvestitionen.

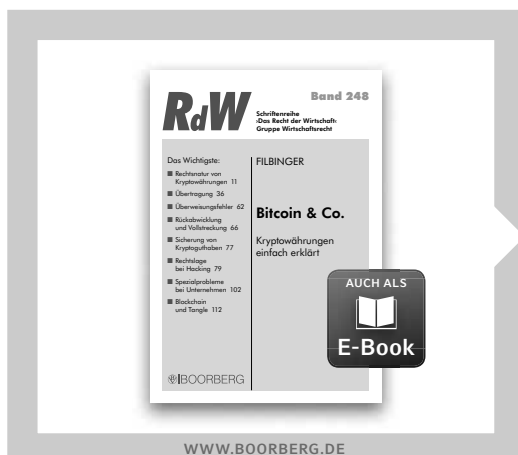
## C. Terminankündigungen

### Steueranwalt International 2020

Der nächste **Steueranwaltstag International** wird vom **07.–09.05.2020** stattfinden. Das Tagungshotel wird wieder das Punta Negra Resort Hotel in Costa d'en Blanes (Portals Nous), Mallorca, Spanien, sein.

### 26. Steueranwaltstag 2020

Der **26. Steueranwaltstag** und der **Steueranwaltstag Plus** werden am **06. und 07.11.2020** im Hotel Sofitel, Augsburger Str. 41, Berlin, veranstaltet.



## Kryptowährungen.

### Bitcoin & Co.

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



Leseprobe unter  
[www.boorberg.de/9783415063990](http://www.boorberg.de/9783415063990)

**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

## Die Non-Profit-Organisation 2020, 06.–07.02.2020, Euroforum, Hilton Köln

**Prof. Dr. Rainer Hüttemann** startete mit dem Thema **Aktuelle Entwicklungen im Gemeinnützigkeitsrecht**, zunächst mit dem prominenten Attac-Urteil des BFH (BFH 10.01.2019 – V R 60/17, BStBl. II 2019, 301 [Attac], hierzu Heuermann DStR 2019, 439; Hüttemann DB 2019, 744). Dabei ist die Frage, ob man für politische Bewegungen einen eigenen Begünstigungstatbestand schafft, neben gemeinnützigen Körperschaften, Berufsverbänden und politischen Parteien (§ 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG; Nr. 5 und Nr. 7).

Die Entscheidung des BFH 27.09.2018 – V R 48/16 (IPSC) hat u. a. darüber entschieden, daß die Mitgliedschaft in einem gemeinnützigen Dachverband ein (weiteres) Indiz für steuerliche Gemeinnützigkeit ist.

Inwieweit die Verbindlichkeit der Festlegungen der Mustersatzung nach Anlage 1 zu § 60 AO geht, insbesondere deren wörtliche Übernahme, ist immer noch nicht (ganz) geklärt: Es ergingen Entscheidungen hierüber u. a. vom FG Hessen 28.06.2017 – 4 K 917/16, dem FG Düsseldorf 20.08.2019 – 6 K 481/19 sowie dem FG Berlin-Brandenburg 28.06.2018 – 9 K 11080/17. Hier ist die Revision beim BFH (V R 35/18) anhängig.

**Gemeinnützigkeitsrechtliche Entwicklungen aus Verwaltungssicht** referierte **Markus Exner, Hess. Finanzverwaltung**. Ein möglicher Gesetzesvorschlag im Frühjahr 2020 könne kommen...

Mögliche Reform des Gemeinnützigkeitsrechts; Bund-Länder-Arbeitsgruppe „Umstrukturierungen“ und Bund-Länder-Arbeitsgruppe „Verbesserungen Gemeinnützigkeitsrecht“ sowie die politische Betätigung von gemeinnützigen Organisationen waren die Hauptthemen.

Weitere Themen der Tagung machten diese interessant und abwechslungsreich:

**Wohnen in der Gemeinnützigkeit**, Alexander Wackerbeck

- Änderung des § 68 AEAO – Wohnen und Zweckbetriebe
- Abgrenzung stationäres/ambulant betreutes Wohnen
- Grundsteuer bei NPO – Ermittlungsverfahren und Anzeigepflichten

**Aktuelle Arbeitsrechtliche Fragen bei NPO**, Prof. Dr. Björn Gaul, CMS Hasche Sigle, Köln

**Praxisfragen zur Mittelverwendung**, Dr. Christian Kirchhain, LL.M., Flick Gocke Schaumburg, Bonn

- Aktuelle Gesetzgebung
- Organ- und Mitarbeitervergütung
- Mitgliedervergünstigungen
- Hospitality
- Zivil- und gemeinnützigkeitsrechtlicher Rahmen, einzelsteuerliche Folgen

**Thematische**

**Finanzverwaltung und Berater im Dialog: Betriebsprüfung, was nun?!?**

Andreas Kümpel, Thomas von Holt

**Fundraising: Welche Maßnahmen sind für Ihre Organisation relevant?**

Miriam Wagner Long, Agentur Zielgenau

**Grundsteuer – Handlungsbedarf auch für Non-Profit-Organisationen?**

Daniel Schneider, Oliver Stein

**Tax Compliance Management bei großem Träger – wie gelingt die Einführung?**

Tharmarajah Chelliah, Björn Philipps

Der 2. Tag widmete sich schwerpunktmässig der Umsatzsteuer:

**Aktuelle Rechtsprechung zur Umsatzsteuer**, Dr. Christoph Wäger, Richter, V. Senat, Bundesfinanzhof, München (nicht in dienstlicher Eigenschaft)

- Unternehmereigenschaft im Aufsichtsrat
- Geänderte Rechtsprechung zur Steuerfreiheit bei Laborärzten
- Steuerfreiheit und Steuerpflicht bei sportlichen Betätigungen
- Zuschüsse als Entgelt
- Steuersatzermäßigung im Zweckbetrieb
- Vorsteuerabzug bei der Vermögensverwaltung

**Umsatzsteuer für Wohlfahrtsorganisationen nach der Gesetzesänderung**, Prof. Dr. Stephan Schauhoff, Flick Gocke Schaumburg, Bonn

- § 4 Nr. 18 UstG-neu
- Keine systematische Gewinnerzielung
- Soziale Dienste – Gegenstand oder empfängerbezogen
- Subsidiarität
- Subunternehmer
- Ermäßigter Umsatzsteuersatz
- Vertrauensschutz – § 15a UstG
- Gesetzliche Neuerungen

**Endlich da: Die Kostengemeinschaft nach § 4 Nr. 29 UStG**, Prof. Dr. Thomas Küffner, KMLZ

- Neuordnung der Weiterbildung: Gesetzgeber und Rechtsprechung im Widerspruch?

- Kurzüberblick über weitreichende Änderungen bei EU-Geschäften: Quick-Fixes

**Steuerstrafrechtliche Risikovorsorge in NPO**, Dr. Peter Talaska, Streck Mack Schwedhelm, Köln

- Typische Risikofelder
- Berichtigungen und Nacherklärungen
- Selbstanzeige
- Versagung der Gemeinnützigkeit
- Tax Compliance
- Vorsorge für Vorstände, Geschäftsführung und leitende Mitarbeiter

*Eine perfekte Veranstaltung für NPO-Interessierte mit steuerrechtlichem Schwerpunkt. (JW)*



## So organisieren Sie Ihre Kanzlei.



WWW.BOORBERG.DE

## Die Datenschutz-Grundverordnung (DSGVO)

Ein Leitfaden für die Anwaltskanzlei mit Checklisten  
 von Dr. Christiane Tischer, Rechtsanwältin, Fachanwältin für Arbeitsrecht, Stuttgart

2018, 160 Seiten, € 32,80  
 ISBN 978-3-415-06301-3



Leseprobe unter  
[www.boorberg.de/9783415063013](http://www.boorberg.de/9783415063013)

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

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

Die Vorschläge zu Organisation und Strukturierung beziehen sich konkret auf die in Kanzleien vorzufindenden Abläufe.

**BOORBERG**

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

520320



www.boorberg.de/steuerrecht



© UI8 Design

Aktuelle und kostenlose Informationen zum Steuerrecht finden Sie unter:

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

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

Viele interessante Eindrücke wünscht Ihnen  
**Klaus Krohn**  
Lektorat Fachbereich Steuern

 BOORBERG

### Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 7 AO durch eine eigenständige Steuerstraftat der Erben

**Orientierungssatz:** Die Ablaufhemmung des § 171 Abs. 7 AO greift auch für den Erben, der innerhalb der durch eine Steuerhinterziehung des Erblassers verlängerten Festsetzungsfrist eine eigenständige Steuerhinterziehung durch Unterlassen der Berichtigung begeht (§ 153 Abs. 1 Satz 2 AO).

**Entscheidung:** FG München, Urteil vom 26.07.2019, 6 K 3189/17

#### I. Sachverhalt

Das Urteil behandelt die äußerst strittige Frage, ob eine Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 7 AO auch dann eintritt, wenn die Erben eine eigenständige Steuerstraftat während der ungehemmten zehnjährigen Festsetzungsfrist begehen.

Die Klägerinnen sind Erben ihres im Juni 2007 verstorbenen Vaters und Ehemanns. Der Erblasser und seine Ehefrau wurden zusammen veranlagt. Im Jahr 1997 reichten sie ihre Einkommens- und Vermögenssteuererklärung für das Jahr 1995 beim zuständigen Finanzamt ein. Der Erblasser und seine Ehefrau gaben in dessen Erklärungen nicht die aus einer Stiftung ausgekehrten Kapitalerträge an.

Ab dem Jahr 2006 gaben die Klägerinnen in ihrer Eigenschaft als Rechtsnachfolgerinnen die betreffenden Einkommensteuererklärungen eigenständig ab. Die ausländischen Kapitalerträge erklärten die Klägerinnen dabei nicht. Auch die Auskehrungen der Stiftungen an sich selbst im Jahr 2007 deklarierten die Klägerinnen nicht.

Durch eine am 02.12.2014 von den Klägerinnen eingereichte Selbstanzeige hinsichtlich der Jahre 2002–2012, änderte das Finanzamt die angezeigten Veranlagungszeiträume entsprechend.

Am 30.01.2015 leitete die Steuerfahndung gegen die Erbinnen eine Steuerfahndungsprüfung wegen des Verdachtes der vorsätzlichen Einkommensteuerverkürzungen für die Jahre 2006 bis 2012 ein. Inhalt dieser Verfügung war zudem die Einleitung eines Strafverfahrens gegen die Erbin wegen des Verdachtes auf Hinterziehung von Einkommensteuer für die Zeiträume 1995 bis 2005 sowie die Vermögenssteuer auf den 01.01.1996 jeweils als Einzeltaten, begangen durch die Nichtabgabe von Berichtigungen nach § 153 Abgabenordnung (AO).

Aufgrund des Berichtes der Steuerfahndung änderte das Finanzamt die Einkommensteuerbescheide der Jahre 1995–2001 jeweils zum 31.12.2016.

Die Klägerinnen sind der Ansicht, daß für die gegenständlichen Jahre bereits Festsetzungsverjährung eingetreten sei. Eine Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 7 AO finde keine Anwendung, sodaß die Berichtigungspflicht nach § 153 Abs. 1 Satz 2 AO keinen Bestand mehr habe. Die „Verfolgung der Steuerstraftat“ beziehe sich nach dem Wortlaut des § 171 Abs. 7 AO auf die hinterzogene Steuer, die zur

zehnjährigen Festsetzungsfrist geführt habe. Dies sei die vom Erblasser hinterzogene Steuer.

Den gegen diese Bescheide erhobenen Einspruch wies das Finanzamt als unbegründet zurück. Es ist der Auffassung, daß eine Änderung der strittigen Veranlagungszeiträume noch möglich sei, da die Ablaufhemmung des § 171 Abs. 7 AO Anwendung finde. Die Erben seien verpflichtet gewesen eine Berichtigung nach § 153 Abs. 1 Satz 2 AO einzureichen. Dies haben sie unterlassen und dadurch habe sich die Festsetzungsverjährung gem. § 171 Abs. 7 AO verlängert.

Hiergegen erhoben die Klägerinnen Klage.

#### II. Entscheidungsgründe

Das Finanzgericht folgt der Ansicht der Beklagten und weist die Klage als unbegründet ab.

Der Senat nimmt in seinem Urteil Stellung zu der bislang noch nicht entschiedenen Frage, ob § 171 Abs. 7 AO auch dann greift, wenn die Erben eine eigene Steuerhinterziehung durch Unterlassen während der ungehemmten Festsetzungsfrist begehen.

Ausgangspunkt der Entscheidung ist die Änderungsvorschrift des § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO, da aufgrund der Selbstanzeige Tatsachen nachträglich bekannt wurden und diese zu einer höheren Steuer führten. Problematisch war, ob die Festsetzungsverjährung bereits eingetreten ist und somit die Änderung der Steuerbescheide 1995–2001 unzulässig war. Der Senat ist der Ansicht, daß für die strittigen Jahre noch keine Festsetzungsverjährung eingetreten ist, da die Ablaufhemmung des § 171 Abs. 7 AO greift.

Zunächst führt der Senat aus, daß die Festsetzungsverjährung für die Einkommensteuererklärung des Jahres 1995 aufgrund der Steuerhinterziehung gem. § 169 Abs. 2 Satz 2 AO 10 Jahre beträgt und durch die verspätete Einreichung gem. § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO erst mit Ablauf des Jahres 1997 beginnt. Demnach endet die Festsetzungsverjährung mit Ablauf des Jahres 2007. Für die anderen Veranlagungsjahre gilt die Berechnung entsprechend.

In dieser Zeit haben die Klägerinnen durch die fehlende Berichtigungsanzeige nach § 153 AO eine eigenstän-

dige Steuerstraftat durch Unterlassen begangen, wodurch die Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 7 AO ausgelöst worden ist.

Zunächst macht der Senat deutlich, daß Gesamtrechtsnachfolger sowohl in materieller als auch in verfahrensrechtlicher Hinsicht in die abgabenrechtliche Stellung des Erblassers eintreten (BFH-Urteil vom 29.08.2017, VIII R 32/15, BStBl II 2018, 223). Gegen den Erben laufen daher grundsätzlich die gegenüber dem Erblasser in Gang gesetzten Verjährungsfristen weiter. Das gilt auch für die zehnjährige Festsetzungsfrist nach einer Steuerhinterziehung des Erblassers. Die Verlängerung der Festsetzungsfrist auf zehn Jahre tritt auch dann ein, wenn der Erbe keine Kenntnis von der Steuerhinterziehung eines Miterben hat. Demnach würde für das Veranlagungsjahr 1995 durch den Tod des Ehemanns und Vaters im Juni 2007 die ungehemmte Festsetzungsverjährung noch ca. 6 Monate laufen.

Sodann nimmt der Senat dazu Stellung, daß die Voraussetzungen der Ablaufhemmung des § 171 Abs. 7 AO vorliegen. Nach dieser Vorschrift endet im Fall der Steuerhinterziehung die Festsetzungsfrist nicht, „bevor die Verfolgung der Steuerstraftat ... verjährt ist“. Zweck des Gesetzes ist es zu verhindern, daß die Steuerstraftat zwar noch verfolgt werden kann, aber die hinterzogenen Steuerbeträge wegen Ablaufs der Festsetzungsfrist nicht mehr festgesetzt werden dürfen (BT-Drucks. VI/1982, 152). Der Gesetzgeber will auf die Steuer nicht verzichten, solange noch bestraft werden kann. Stirbt der Steuerpflichtige, nachdem die reguläre Festsetzungsfrist abgelaufen war, so endet die Ablaufhemmung mit seinem Tod.

Die Klägerinnen haben durch die fehlende Berichterstattung, zu der sie nach § 153 AO verpflichtet gewesen wären, eine eigenständige Steuerhinterziehung innerhalb der ungehemmten Festsetzungsverjährung (Ende 2007) verwirklicht. Nach § 153 AO besteht eine Anzeigepflicht, wenn ein Steuerpflichtiger nachträglich vor Ablauf der Festsetzungsfrist erkennt, daß eine von ihm oder für ihn abgegebene Erklärung unrichtig oder unvollständig ist und daß es dadurch zu einer Verkürzung von Steuern kommen kann oder bereits gekommen ist.

Diese Pflicht hätten die Klägerinnen innerhalb der zweiten Jahreshälfte 2007 erfüllen können, da sie im Jahr 2007 Kenntnis von den zu berichtenden Angaben erlangt haben. Von dieser Kenntnis geht der Senat deshalb aus, da sie selber Kapitalerträge aus der Stiftung erlangt haben.

Der Senat macht sodann deutlich, daß diese Steuerstraftat auch dazu geeignet ist, die Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 7 AO auszulösen und somit die Festsetzungsverjährung erst mit Ablauf der zehnjährigen Strafverjährung nach § 376 und § 370 Abs. 3 AO eintritt.

Zu dieser Annahme kommt der Senat, indem er die §§ 169 Abs. 2 Satz 2 AO iVm § 171 Abs. 7 AO auslegt.

Die richtige Argumentation der Klägerinnen, daß die Ablaufhemmung des § 171 Abs. 7 AO mit dem Tod des Steuerpflichtigen endet, hat nach Auffassung des Senats für den vorliegenden Fall keine Bedeutung. Indem die Klägerinnen eine eigene Steuerstraftat innerhalb der ungehemmten Festsetzungsverjährung verwirklicht haben, kommt es nach Ansicht des Senats nicht auf die Steuerstraftat des Erblassers mehr an. Die Erblasser treten in die Rechtsstellung des Erben ein, sodaß die ungehemmte zehnjährige Festsetzungsverjährung gegenüber den Erblassern weiter gilt und die Erben innerhalb dieses Zeitraumes eine eigene Steuerstraftat durch Unterlassen begangen haben.

Er tritt der Ansicht der Klägerinnen entgegen, daß der Wortlaut des § 171 Abs. 7 AO sich aufgrund der Formulierung „Verfolgung der Straftat“ nur auf die Steuerstraftat bezieht, die zu der verlängerten Festsetzungsverjährung geführt hat. Vielmehr ist auf den Normzweck des § 171 Abs. 7 AO abzustellen, welcher einen Gleichlauf zwischen Steuerstrafverfahren und der Steuerfestsetzung herstellen soll. Eine Steuerfestsetzung soll so lange möglich sein, wie eine Strafverfolgung für eine hinterzogene Steuer möglich ist. Dies ist auch dann der Fall, wenn während der, aufgrund der Steuerhinterziehung des Erblassers verlängerten Festsetzungsfrist, die Gesamtrechtsnachfolger ihrerseits eine eigenständige Steuerhinterziehung begehen.

*(Claudius Söffing)*

## Keine grundsätzliche vorrangige Inanspruchnahme des Nachlasses – § 20 Abs. 3 ErbStG

**Orientierungssatz:** Eine Beschränkung der Erbenhaftung für Erbschaftsteuerverbindlichkeiten ist nach § 2059 Abs. 1 Satz 2 BGB ausgeschlossen.

**Entscheidung:** BFH, Urteil vom 04.06.2019, VII R 16/18

### I. Sachverhalt

Die Beteiligten stritten um die Rechtmäßigkeit von mehreren Pfändungs- und Einziehungsverfügungen bezüglich der Erbschaftsteuerschuld der Klägerin.

Die Klägerin und Revisionsklägerin ist mit ihrem Bruder zu gleichen Teilen Erbe der im Jahr 2015 verstorbenen Mutter. Zum Nachlaß zählten neben Geschäftsanteilen einer GmbH, umfangreiche Guthaben sowie Depotwerte auf verschiedenen Banken in Millionenhöhe. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt) setzte dementsprechend die Erbschaftsteuer durch Bescheide fest. Aufgrund eines Einspruchs und einem AdV-Antrag der Klägerin setzte das Finanzamt einen Teil der Steuerschuld aus. Somit verblieb ein zu entrichtender Betrag von ca. 5,6 Mio Euro.

Darüber hinaus beantragte die Klägerin, den noch zu entrichtenden Betrag von einem Konto des Nachlasses zu pfänden, da sie selber nicht in der Lage sei, die Steuerschuld aus ihrem Privatvermögen zu bezahlen. Die Klägerin ist an mehreren juristischen Personen beteiligt, welche jedoch einer Verfügungsbeschränkung unterliegen. Ferner besitzt sie mehrere Immobilien, welche jedoch entweder stark belastet sind oder bei denen die Miete nicht gezahlt wird. Zu ihrem Vermögen zählen auch mehrere Konten bei verschiedenen Banken sowie ein Depot.

Diesen Antrag lehnte das FA ab. Stattdessen erließ es vier Verfügungen vom 15.12.2016, wodurch das FA Forderungen der Klägerin aus ihren Geschäftsbeziehungen mit diversen Banken pfändete und gleichzeitig die Einziehung der gepfändeten Forderungen anordnete. Die Drittschuldner zahlten aufgrund der Verfügungen an das FA im Januar 2017 insgesamt ca. 133.000 Euro.

Am 23.03.2017 erließ das FA gegenüber der Klägerin und ihrem Bruder zwei auf § 191 der Abgabenordnung (AO), § 20 Abs. 3 des Erbschaftsteuergesetzes (ErbStG) gestützte Haftungsbescheide, mit denen es beide zur Entrichtung der von der Klägerin noch geschuldeten Erbschaftsteuer in Höhe von ca. 5,2 Mio. Euro zuzüglich Säumniszuschläge aus dem Nachlaß aufforderte. Daraufhin wurden insgesamt 5,6 Mio. Euro an das FA gezahlt, woraufhin dieses mit Bescheiden vom 27.04.2017 die streitgegenständlichen Pfändungs- und Einziehungsverfügungen aufhob.

Einspruch und Klage blieben erfolglos.

Die Klägerin macht mit ihrer Revision geltend, das FA habe die von § 20 Abs. 3 ErbStG gezogenen Ermessensgrenzen überschritten. Die Vollstreckung in ihr Vermögen

sei unverhältnismäßig. Die Erbschaftsteuerschuld sei eine Nachlaßverbindlichkeit. Nach § 2059 Abs. 1 Satz 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) könne die Klägerin die Tilgung ihrer Erbschaftsteuerschuld aus ihrem sonstigen Vermögen bis zur Teilung des Nachlasses verweigern. § 20 Abs. 3 ErbStG enthalte keine zusätzliche Sicherungsmaßnahme zugunsten der Finanzverwaltung, sondern wiederhole die in § 2058 und § 2059 BGB enthaltene Regelung.

### II. Entscheidungsgründe

Der Senat weist die Revision zurück. Der Entscheidung der Vorinstanz, daß keine Ermessensfehler zu beanstanden sind, folgt der BFH.

Das Finanzamt hat die Pfändungs- und Einziehungsverfügungen rechtmäßig erlassen. Es hat insbesondere nicht die Grenzen des Ermessens überschritten, indem es nicht vorher in den gemeinsamen Nachlaß vollstreckt hat. Auch verstoße diese Vorgehensweise nicht gegen den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz.

Das Finanzamt kann gem. § 249 Abs. 1 Satz 1 AO Verwaltungsakte, mit denen eine Geldleistung gefordert wird, im Verwaltungsweg vollstrecken. Hierbei hat es gem. § 5 AO Ermessen auszuüben. Darüber hinaus hat es beim Erlaß von Verwaltungsakten den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz zu beachten.

Der Senat weist darauf hin, daß eine fehlerfreie Ermessensausübung voraussetzt, daß das FA seine Ermessensentscheidung aufgrund einer einwandfreien und erschöpfenden Ermittlung des entscheidungserheblichen Sachverhalts getroffen und alle für die Ermessensausübung nach dem Zweck der Ermächtigungsnorm wesentlichen Gesichtspunkte tatsächlicher und rechtlicher Art spätestens zum Zeitpunkt der letzten Verwaltungsentscheidung berücksichtigt hat.

Eine solche fehlerfreie Ermessensausübung sieht der Senat in der Vorgehensweise des Beklagten. Etwas anderes ergibt sich auch nicht aus § 20 Abs. 3 ErbStG sowie der Haftungsbeschränkung des § 2059 Abs. 1 Satz 1 BGB.

Nach § 20 Abs. 3 ErbStG haftet der Nachlaß bis zur Auseinandersetzung (§ 2042 BGB) für die Steuer der am Erbfall Beteiligten. Hierbei sieht der Senat jedoch keine Verpflichtung gegenüber den Finanzbehörden, daß vorrangig in den Nachlaß zu vollstrecken ist. Diese Ansicht stützt der Senat auf die Subsidiarität des Haftungsschuldners gegenüber dem



## ► Rechtsprechung

Steuerschuldner. Der Gedanke wird insbesondere in § 219 Satz 1 AO deutlich. Demnach darf ein Haftungsschuldner erst dann in Anspruch genommen werden, soweit die Vollstreckung in das bewegliche Vermögen des Steuerschuldners ohne Erfolg geblieben oder anzunehmen ist, daß die Vollstreckung aussichtslos sein wird. Auch weist der Senat darauf hin, daß selbst bei der zusätzlichen Möglichkeit der Finanzbehörde, einen Haftungsschuldner, neben dem Steuerschuldner, in Anspruch zu nehmen, dies nur eine Ermessensentscheidung darstellt und hierzu keine grundsätzliche Verpflichtung besteht.

Ferner kommt der Senat zu keinem anderen Ergebnis unter der Hinzuziehung des § 2059 BGB. Diese Haftungsbeschränkung ist nicht auf die vorliegende Erbschaftsteuerschuld anwendbar. Nach § 2059 Abs. 1 Satz 1 BGB kann jeder Miterbe bis zur Teilung des Nachlasses die Berichtigung der Nachlassverbindlichkeiten aus dem Vermögen, das er außer seinem Anteil am Nachlaß hat, verweigern. Gerade die Erbschaftssteuerschuld stellt eine Nachlassverbindlichkeit

dar, sodaß diese grundsätzlich unter den Anwendungsbereich des § 2059 Abs. 1 Satz 1 BGB fallen würde. Jedoch stellt der Senat klar, daß sich aus dem Rechtsgedanken des § 2059 Abs. 1 Satz 2 BGB ergibt, daß diese Einrede dem Erben im Hinblick auf seine persönliche Erbschaftsteuerschuld nicht zusteht. Nach § 2059 Abs. 1 Satz 2 BGB steht dem Erben die Einrede in Ansehung des seinem Erbteil entsprechenden Teils der Verbindlichkeit nicht zu, wenn er für eine Nachlassverbindlichkeit unbeschränkt haftet. Das ist vorliegend gegeben, weil die Klägerin als Erbin allein und unbeschränkt die Erbschaftsteuer schuldet (§ 20 Abs. 1 ErbStG).

Letztlich weist der Senat darauf hin, daß der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz nicht verletzt ist. Insbesondere stellt die Inanspruchnahme des Nachlasses als Haftungsschuldner aus den oben genannten Gründen kein milderes Mittel dar. Auch waren die Verfügungen zumutbar, da es insbesondere der Klägerin möglich war, der faktisch bewirkten Kontosperrung durch ein Pfändungsschutzkonto entgegenzuwirken.

*(Claudius Söffing)*



### #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 SZ1118