

steueranwaltsmagazin

Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im Deutschen Anwaltverein

5/2020

115. Ausgabe | 22. Jahrgang

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

Dr. Jörg Stalleiken,
Flick Gocke Schaumburg,
Bonn

129 Editorial

Wagner

Beiträge

131 von Brocke/Heymell **Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen: „Steuervorteil“ in Drittstaaten – Auslegung contra DAC6 Richtlinie?**

136 Holtz/Jansen **Änderungen des ErbStG im Entwurf des Jahressteuergesetzes 2020**

142 Biesgen/Fürus **Strohmann und Hintermann in steuerlicher und steuerstrafrechtlicher Sicht**

148 Wulf **Steuerstrafrechtliche Anmerkungen zum geplanten Verbandssanktionengesetz (VerSanG-E)**

154 Rechtsprechung

Söffing

www.steuerrecht.org

I.

Nach einer Doppelausgabe nun das völlig verspätete Heft 4 und kurz danach Heft 5. Der Steueranwalt International auf Mallorca ausgefallen, der Steueranwaltstag nun als hybride Veranstaltung. Vielleicht kann Heft 6 noch vor Weihnachten erscheinen, falls nicht nur die Weihnachtsmärkte ausfallen, sondern gar Weihnachten auch noch. Oder auf nächstes Jahr verschoben wird.

II.

Und nun etwas völlig anderes: „Nietzsche erhält eine gelbe Karte, nachdem er Konfuzius bezichtigt hat, daß er keinen freien Willen besitze. Konfuzius wiederum erklärt, daß es sich hierbei um eine Tatsachenentscheidung handle. Karl Marx wird für Ludwig Wittgenstein eingewechselt. Dies führt aber in keiner Weise zu einem besseren Spielverlauf. In der 90. Minute ruft Archimedes „Heureka!“ und animiert die Griechen, den Fußball zu benutzen. Sokrates verwandelt die Flanke von Archimedes per Kopfball in letzter Sekunde zum entscheidenden Tor. Am Ende des Stücks debattieren die Deutschen über das Tor; Hegel argumentiert, daß die Realität nur ein A-priori-Adjunkt der nicht-naturalistischen Ethik sei, Kant gemäß dem kategorischen Imperativ sieht sie als ontologisch nur in der Vorstellung existent und Marx plädiert auf Abseits. Die Argumentationen von Hegel und Kant stellen dabei keine real existierenden geisteswissenschaftlichen Positionen dar, sondern bloße Aneinanderreihungen philosophietheoretischer Begriffe. Die Wiederholung zeigt, daß das Kopfballtor von Sokrates tatsächlich aus einer Abseitsposition erzielt wurde.“
Falls der Spielverlauf an unterschiedliche Corona-Regelungen erinnern sollte, ist dies sicher nicht beabsichtigt. SONDERN erinnern an „Das Fußballspiel der Philosophen“, ein Sketch der Komikergruppe Monty Python.

Einen schönen Herbst wünscht

Ihr

Jürgen Wagner, LL.M.

Red. steueranwaltsmagazin

Bleiben Sie heiter – irgendwie

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 116. Ausgabe des steueranwaltsmagazin erscheint am 15. Dezember 2020.

Mitschreibende dieser Ausgabe:

Klaus von Brocke und Jonas Heymell, Rechtsanwälte in München; Dr. Michael Holtz, Rechtsanwalt in Bonn; Jan-Philipp Jansen, wiss. Mitarbeiter, Düsseldorf; Rainer Biesgen und John-Paul Fürus, Rechtsanwälte in Düsseldorf; Martin Wulf, Rechtsanwalt in Berlin.

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, Scharstraße 2, 70563 Stuttgart; Tel: 0711/7385-0; Fax: 0711/7385-500, www.boorberg.de
Layout und Satz: GreenTomato GmbH, 70193 Stuttgart

Druck: C. Maurer GmbH & Co. KG, Schubartstraße 21, 73303 Geislingen/Steige

Anzeigenverwaltung: Verlag

Anzeigenpreisliste: Nr. 5 vom 01.01.2016

Alle Urheber-, Nutzungsrechte und Verlagsrechte vorbehalten.

Die Zeitschrift erscheint sechs Mal im Jahr. Der Bezugspreis ist im Mitgliedsbeitrag enthalten. Für Nichtmitglieder der Arbeitsgemeinschaft im DAV beträgt der Bezugspreis 149,40 EUR inkl. Versandkosten jährlich.

ISSN 1615-5610



DUETT € 249,-

Ösenmappe Duett

Bindestärke bei 80 g/qm:

- Nr. 1 1–15 Blatt
- Nr. 2 16–40 Blatt
- Nr. 3 41–65 Blatt
- Nr. 4 66–90 Blatt

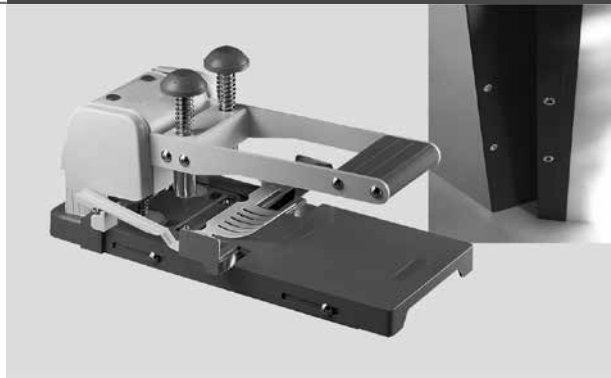
Farben:

umfangreiches Sortiment

Ausführung:

Vollkarton, Mattfolie, Klarfolie

DUETT BINDEN BIS 90 BLATT



Ösengerät DUETT

Lochen und Ösen: manuell

BindefORMAT: beliebig, optimiert für DIN A4

Bindestärke: 2–90 Blatt (80g/qm)

Einsatz: 2 Ösen

Farbe Öse: silber (Aluminium)

Öseninnendurchmesser: 5 mm

Ösenaußendurchmesser: 9 mm

Abheftung im Ringordner: ja

Ösenrückseite: rund

TWISTER € 299,-

Ösenmappe Twister

Bindestärke bei 80 g/qm:

- Nr. 1 1–15 Blatt
- Nr. 2 16–40 Blatt
- Nr. 3 41–65 Blatt
- Nr. 4 66–90 Blatt
- Nr. 5 91–115 Blatt
- Nr. 6 116–140 Blatt
- Nr. 7 141–170 Blatt

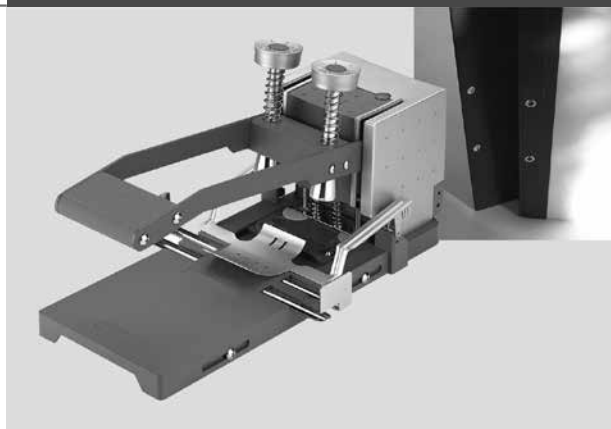
Farben:

umfangreiches Sortiment

Ausführung:

Vollkarton, Mattfolie, Klarfolie

TWISTER BINDEN BIS 170 BLATT



Ösengerät TWISTER

Lochen und Ösen: manuell

BindefORMAT: beliebig, optimiert für DIN A4

Bindestärke: 2–170 Blatt (80g/qm)

Einsatz: 2 Ösen

Farbe Öse: silber (Aluminium)

Öseninnendurchmesser: 5 mm

Ösenaußendurchmesser: 9 mm

Abheftung im Ringordner: bis

Größe 5

Ösenrückseite: rund

Preise jeweils zzgl. MwSt.

Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen: „Steuervorteil“ in Drittstaaten – Auslegung contra DAC6 Richtlinie?

RA Prof. Dr. Klaus von Brocke und Jonas Heymell, EY, München

1. Einleitung

Im Rahmen der aktuell umtriebigen Diskussion hinsichtlich der Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen spielt ein Thema aus praktischer Hinsicht eine immens wichtige Rolle: Der Geltungsbereich und die damit einhergehende Auslegung und Anwendung des Terminus des „Steuervorteils“ in Bezug auf Drittstaaten, mithin die territoriale Reichweite des Begriffs „Steuervorteil“. Von besonderer Wichtigkeit ist diese Frage für Unternehmen, deren Strukturen potenziell meldepflichtige Gestaltungen immanent sind, und dahingehend eine Strategie verfolgen, möglichst wenige Transaktionen offenzulegen. Außerdem erfährt das Thema gerade für große US-amerikanische Konzerne eine außerordentliche Brisanz, wenn der Steuervorteil auf Grund der Besonderheiten des amerikanischen Steuersystems (z.B. die „Check the Box“ Option) ausschließlich in den USA realisiert wird. Der Kurzbeitrag vertritt die These, daß aus der teleologischen Auslegung der DAC6-Richtlinie heraus, ausschließlich in Drittstaaten sich manifestierende Steuervorteile ohne jeglichen Bezug zur EU nicht im Einklang mit der DAC6-Richtlinie sind.

2. Hintergrund und Begriffsdefinition „Steuervorteil“¹

Die DAC6-Richtlinie² beinhaltet Kennzeichen, die zum Teil einem „Main-Benefit-Test“ (MBT) unterliegen:

Kennzeichen	MBT anwendbar
A1 – A3	Ja
B1 – B3	Ja
C1.(a)	Nein
C1.(b)(i)	Ja
C1.(b)(ii)	Nein
C1.(c)	Ja
C1.(d)	Ja
C2 – C4	Nein
D1 – D2	Nein
E1 – E3	Nein

Im Rahmen der Kennzeichen, bei denen der MBT erfüllt sein muß, sind Steuergestaltungen oder Strukturierungen nur dann mitteilungsspflichtig, wenn der Hauptvorteil oder einer der Hauptvorteile, den eine Person unter Berücksichtigung aller relevanten Fakten und Umstände vernünftigerweise von einer Steuergestaltung erwarten kann, die Erlangung eines *Steuervorteils* ist.³ Ein Steuervorteil ist in diesem Zusammenhang definiert als jeder steuerliche Vorteil, den ein Steuerpflichtiger aus einer Gestaltung ziehen kann, so z.B. eine Verringerung der Steuerverbindlichkeiten, eine Steuererstattung oder die Vermeidung von Steuerforderungen. Die Richtlinie selbst gibt keinen Hinweis darauf, **wo** und **wann** ein Steuervorteil realisiert werden sollte. Die meisten Mitgliedstaaten, z.B. Deutschland, Frankreich, die Niederlande, Belgien, Portugal, Italien, haben in ihren Umsetzungsgesetzen oder Gesetzesmaterialien ausdrücklich festgelegt, daß der Steuervorteil auch außerhalb der EU ausgelöst werden kann. Das ist insoweit EU-richtlinienkonform, als manche Kennzeichen, z.B. C1, ausdrücklich Zahlungen an Gesellschaften vorsehen, die auf einer Black-List stehen oder ein spezielles Steuerregime besitzen. Allerdings ist hier schon anzumerken, daß auf Grund der Abziehbarkeit der Zahlungen auf der Ebene der EU-Gesellschaft zumindest auch ein Bezug zur EU und damit ein Steuervorteil in der EU gegeben sein muß.

In diesem Zusammenhang soll kurz erwähnt werden, daß bei Kennzeichen, bei denen die Durchführung eines MBT keine Voraussetzung darstellt, unterstellt wird, daß die zugrundeliegende Steuergestaltung bereits grundsätzlich den Terminus des „Steuervorteils“ im Sinne der Richtlinie erfüllt, um damit bereits eine (zumindest antizipierte) „aggressive Steuerplanung“ zu vermeiden. Allerdings könnte man hier argumentieren, daß nicht jeder Steuervorteil, der aus einer bestimmten Steuergestaltung entsteht, mitteilungsspflichtig sein sollte, sofern die Steuergestaltung nicht als „aggressive Steuerplanung“ qualifiziert, was mithin dem

1 Im Folgenden werden die Begriffe „Steuervorteil“ und „steuerlicher Vorteil“ äquivalent verwendet.

2 Richtlinie (EU) 2018/822 des Rates vom 25.05.2018 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen („DAC6-Richtlinie“ oder „DAC6“).

3 Vgl. DAC6, Anhang IV, Teil I.

Grundgedanken der Richtlinie entspräche. Jedenfalls sollte geprüft werden, ob die Steuergestaltung grundsätzlich ein Risiko der Steuervermeidung in sich birgt, so daß überhaupt eine Meldepflicht vorliegen kann und sinnvoll ist.⁴ In diesem Zusammenhang ist explizit auf Art. 1 (b) Nr. 20 der DAC6-Richtlinie zu verweisen. An dieser Stelle wird der Begriff „Kennzeichen“ als Merkmal oder Eigenschaft einer grenzüberschreitenden Gestaltung definiert, das bzw. die auf ein potenzielles Risiko der Steuervermeidung hindeutet.

Andere Mitgliedstaaten folgen diesem Konzept offenbar und wenden einen ähnlichen Filter an, um „ausufernde“ Mitteilungen von grundsätzlich akzeptierten Steuergestaltungen zu vermeiden (z. B. Großbritannien, Niederlande, Spanien und auch Österreich). Dies könnte als „Zweck“-Filter bezeichnet werden.

3. „Steuervorteil“ – Unterschiede des Geltungsbereichs für Europäische und Deutsche DAC6-Zwecke

Der nachfolgende Abschnitt soll einen allgemeinen Überblick über den Geltungsbereich des Begriffs „Steuervorteil“ aus Sicht der deutschen Steuerbehörden (BMF-Schreiben⁵), des deutschen Gesetzgebers (Umsetzungsgesetz⁶) sowie aus Sicht der Europäischen Union (DAC6-Richtlinie) geben.

3.1 Geltungsbereich des BMF-Schreibens (Entwurf v. 14.07.2020)

Vorbehaltlich eines finalen Schreibens hat das BMF mit dem Entwurf des Schreibens vom 14.07.2020 weitere Anwendungshinweise zu den Vorschriften über die Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen gegeben. In diesem Zusammenhang würde ein steuerlicher Vorteil aus einer grenzüberschreitenden Gestaltung für deutsche MDR-Zwecke auch dann als meldepflichtig qualifizieren, wenn der Steuervorteil seine volle Wirkung **nur bzw. ausschließlich** in einem anderen EU-Mitgliedstaat oder einem Drittstaat und nicht ausschließlich in Deutschland entfaltet.⁷ Damit bestätigt der Entwurf des BMF-Schreibens grundsätzlich die Auslegung des Terminus des „steuerlichen Vorteils“ des § 138d Abs. 3 S. 2 AO.

In Anbetracht der „Berichtsbeschränkungen“ für grenzüberschreitende Gestaltungen, die die DAC6-Richtlinie vorsieht,⁸ sollte dieser Teil des BMF-Schreibens unseres Erachtens wie folgt auszulegen sein: „Ein Steuervorteil, der sich aus einer Gestaltung ergibt, **an der Deutschland und/oder ein anderer EU-Mitgliedstaat beteiligt ist** und der nur in Deutschland oder in einem anderen Mitgliedstaat oder einem Drittstaat ihre volle Wirkung entfaltet, sollte nur dann als eine meldepflichtige Gestaltung qualifizieren, wenn Deutschland oder ein EU-Mitgliedstaat einen steuerlichen Nachteil erleidet.“ Darüber hinaus könnte man sich jedoch auch auf den Telos der EU-Richt-

linie berufen und das Risiko einer potentiellen Steuerumgehung prüfen. Das BMF-Schreiben (Entwurf) übernimmt in diesem Zusammenhang den Anwendungsbereich der EU-Richtlinie, d. h. nur bestimmte EU-Steuern fallen in den Anwendungsbereich der Meldepflicht,⁹ so daß Steuervorteile in einem Drittland nur dann einbezogen werden sollten, wenn sie mit den aufgeführten EU-Steuern vergleichbar sind und zudem ein Nexus besteht. Mithin sollte eine Meldepflicht nur dann bestehen, wenn mindestens ein EU-Mitgliedstaat steuerlich benachteiligt ist (EU-Nexus).

3.2 Geltungsbereich des deutschen Umsetzungsgesetzes (§§ 138d ff. AO)

Im Hinblick auf den territorialen Geltungsbereich des deutschen Umsetzungsgesetzes und insbesondere hinsichtlich der Auslegung des Begriffs „Steuervorteil“ regelt § 138d Abs. 3 S. 2 AO explizit, daß ein steuerlicher Vorteil auch dann vorliegen kann, wenn er außerhalb des territorialen Geltungsbereichs der AO entstanden ist. Damit wird der Grundsatz manifestiert, daß ein Steuervorteil – der Voraussetzung für eine Meldepflicht i. S. d. DAC6-Richtlinie ist – auch außerhalb der deutschen Grenzen vorliegen kann. Dies ist insbesondere vor dem Hintergrund kontrovers, da die Auslegung gegensätzlich zu jener der deutschen, allgemeinen Mißbrauchsvermeidungsvorschrift des § 42 AO ist. Es wird zwar nicht *expressis verbis* geregelt, daß der Vorteil innerhalb der Europäischen Union entstehen muß, allerdings wird auch nicht ausdrücklich geregelt, daß ein Vorteil, der eine Meldepflicht nach sich zieht, in einem Drittstaat eintreten kann.

In diesem Zusammenhang ist ferner darauf hinzuweisen, daß § 138d Abs. 2 Nr. 1 AO vorsieht, daß eine „grenzüberschreitende Steuergestaltung“ i. S. d. deutschen Umsetzungsgesetzes eine Gestaltung voraussetzt, die eine oder mehrere Steuern zum Gegenstand hat, auf die das EU-Amtshilfegesetz („EUAHiG“) anzuwenden ist. Nach § 1 Abs. 1 EUAHiG gilt dieses Gesetz für jede Art von Steuern, die von einem oder für einen Mitgliedstaat oder dessen Gebiets- oder Verwaltungseinheiten einschließlich der örtlichen Behörden erhoben werden (EU-Steuern). Einige Steuer- sowie Abgabenarten sind explizit ausgeschlossen, wie z. B. die Umsatzsteuer, einschließlich Einfuhrumsatzsteuer und Zölle.

4 Siehe dazu den Entwurf des österreichischen MDR-Umsetzungsgesetzes vom 03.07.2019.

5 BMF-Schreiben (Entwurf) v. 14.07.2020 – IVA 3 – S 0304/19/10006:008 – „Anwendung der Vorschriften über die Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen („BMF-Schreiben (Entwurf)“).

6 Gesetz zur Einführung einer Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen v. 21.12.2019.

7 BMF-Schreiben (Entwurf) v. 14.07.2020, Rn. 112.

8 Siehe dazu insbesondere Kapitel 3.3.

9 BMF-Schreiben (Entwurf) v. 14.07.2020, Rn. 7, 8.

3.3 Geltungsbereich der DAC6-Richtlinie

Die Richtlinie ist Teil der EU-Initiative zum Informationsaustausch, die auch den Common Reporting Standard (CRS) einschließt. Der originäre Ursprung der DAC6-Richtlinie ist allerdings auf den Aktionspunkt 12 der BEPS-Initiativen der OECD zurückzuführen. In dieser Hinsicht zielt die DAC6-Richtlinie grundsätzlich darauf ab, (i) die Transparenz zwischen den Mitgliedstaaten zu erhöhen; (ii) die Verlagerung von Gewinnen in Niedrigsteuergelände und damit weg von der Steuerbemessungsgrundlage der Mitgliedstaaten zu verhindern; und (iii) das Funktionieren des europäischen Binnenmarktes sicherzustellen. Da die DAC6-Richtlinie in dieser Hinsicht eine verhältnismäßige Antwort auf die oben genannten Problemfelder geben sollte, sollte die Meldung grenzüberschreitender Gestaltungen auf solche beschränkt werden, die entweder mehr als einen Mitgliedsstaat oder einen Mitgliedstaat und ein Drittstaat betreffen.¹⁰ Analog dazu läßt sich argumentieren, daß dies auch entsprechend für jeden steuerlichen Vorteil gelten sollte, der sich aus solchen grenzüberschreitenden Gestaltungen ergibt. Das heißt ein Steuervorteil sollte nur dann mitteilungsspflichtig sein, wenn er entweder mehr als einen Mitgliedstaat oder einen Mitgliedstaat und einen Drittstaat betrifft. Daher sollte ein steuerlicher Vorteil, der nur in Drittstaaten ohne jegliche Verbindung/Nexus oder sonstige Beziehung zu den EU-Mitgliedstaaten realisiert wird, für Zwecke der DAC6-Richtlinie nicht meldepflichtig sein, da keinerlei EU-Bezug vorliegt. Dies könnte als „territorialer Filter“ bezeichnet werden.

Hinsichtlich dieser beiden genannten Filter gibt der zweite Erwägungsgrund der Begründung der Richtlinie Aufschluß, indem Hinweise im Hinblick auf eine nexus-orientierte Auslegung der Kennzeichen und der Steuergestaltungen gegeben werden, die mithin meldepflichtig sein sollten.

Daraus läßt sich schlußfolgern, daß die DAC6-Richtlinie (ausgehend von ihrer ursprünglichen Konzeption) lediglich als Mechanismus für den Informationsaustausch zwischen den Mitgliedstaaten dienen und den Schwerpunkt auf Gestaltungen legen soll, die sich nachteilig auf die Steuerbemessungsgrundlagen der EU-Mitgliedstaaten (bzw. auf den Binnenmarkt) auswirken würden oder könnten. Mithin sollten Gestaltungen, die sich rein auf Steuerbemessungsgrundlagen von Drittstaaten auswirken, nicht von der Intention der Richtlinie erfaßt sein.

4. Analyse für Zwecke der AO und des BMF-Schreibens (Entwurf) sowie DAC 6

In diesem Abschnitt soll insbesondere der Geltungsbereich des Terminus „Steuervorteil“, zum einen, für die Zwecke des deutschen Umsetzungsgesetzes und, zum anderen, für Zwecke der EU-Richtlinie analysiert werden, um eine Argumentation aufzubauen, nach der ein Steuervorteil, der

ausschließlich in Drittstaaten entsteht, für die Zwecke der DAC6 nicht meldepflichtig sein sollte.

4.1 Geltungsbereich des „Steuervorteils“ im Sinne der AO und des BMF-Schreibens (Entwurf)

In Anbetracht der im Entwurf des BMF-Schreibens (s. dazu Kapitel 2.1 und 2.2) dargestellten deutschen Auslegung der DAC6-Richtlinie besteht die Gefahr, daß ein Steuervorteil, der nur einen Drittstaat betrifft, auch dann als meldepflichtiger Steuervorteil (sowie die dazugehörige Steuergestaltung, von der der Steuervorteil ausgeht) im Sinne der DAC6 angesehen werden könnte, selbst wenn kein EU-Mitgliedstaat betroffen ist.

In diesem Zusammenhang ist zunächst anzumerken, daß im erläuternden Teil des deutschen Umsetzungsgesetzes nicht ausdrücklich erwähnt wird, daß Deutschland beabsichtigt, über das hinauszugehen, was die Richtlinie von Deutschland umzusetzen verlangt. Ferner verweist das BMF-Schreiben (Entwurf) auf den Telos der DAC6-Richtlinie im Hinblick auf die Erhaltung des Funktionierens des europäischen Binnenmarktes.¹¹ Dies ist unseres Erachtens ein wesentliches Indiz dafür, daß das deutsche Umsetzungsgesetz richtlinienkonform auszulegen ist und damit dem (unseres Erachtens begrenzten) Geltungsbereich der Richtlinie hinsichtlich des Ortes des Steuervorteils folgt.

Ferner ist festzustellen, daß der deutsche Gesetzgeber in § 138d Abs. 2 Nr. 1 AO ausdrücklich die Regelung der Richtlinie übernommen hat, daß der Anwendungsbereich auf Steuern beschränkt ist, die von einem oder für einen Mitgliedstaat erhoben werden.¹² Eine wortlautgetreue Auslegung des Gesetzes führt damit zu dem Ergebnis, daß der Gesetzgeber in dieser Hinsicht nicht beabsichtigte, den Umfang der deutschen Mitteilungspflicht über den Geltungsbereich der Richtlinie hinaus zu extensivieren.

Weiterhin ist zu beachten, daß die Erwähnung der Art der Steuern in der deutschen Umsetzung in diesem Zusammenhang nur dann dogmatisch überzeugend ist, wenn der Begriff „Steuervorteil“ im Lichte dieser Regelung gelesen wird, da sonst die Erwähnung dieser EU-Steuern keinen Sinn ergeben würde. Das Gesetz sieht keine andere Rechtsordnung vor, die sich auf diese Steuern auswirken würde oder für die die Erwähnung dieser EU-Steuern notwendig wäre. Daher scheint es, daß die einzige Auslegung, die hinsichtlich der Erwähnung der EU-Steuern im Umsetzungsgesetz einleuchtend ist, jene Auslegung ist, daß der Steuervorteil ein Vorteil sein muß, der sich direkt auf die steuerliche Bemessungsgrundlage dieser EU-Steuern auswirkt. Mit anderen Worten: Ein Steuervorteil, der in einem Drittstaat entsteht, scheint nicht in den Geltungsbereich des deut-

¹⁰ DAC 6, Erwägungsgründe 10 und 19.

¹¹ BMF-Schreiben (Entwurf) v. 14.07.2020, Rn. 3.

¹² Siehe dazu auch Kapitel 2.2.

schen Umsetzungsgesetzes zu fallen. Diese Rechtsauffassung wird ebenso auch von einigen anderen Autoren in der Fachliteratur geteilt.¹³

Das BMF-Schreiben (Entwurf) stellt jedoch klar, daß auch in Drittstaaten entstehende Steuervorteile eine Meldepflicht nach dem deutschen Umsetzungsgesetz begründen. In diesem Zusammenhang ist zu beachten, daß nach allgemeinen deutschen Rechtsgrundsätzen eine Verwaltungsanweisung nicht über ein Gesetz hinausgehen darf, das durch eine Richtlinie weiter konkretisiert oder ausgelegt wird. Ebenso wenig kann der Geltungsbereich eines Gesetzes, das vom Parlament erlassen wurde, von den (Steuer-)Behörden erweitert werden. Wenn also die Rechtsauslegung zu dem Ergebnis kommt, daß Steuervorteile in Drittstaaten außerhalb des Geltungsbereichs des Umsetzungsgesetzes liegen,¹⁴ müssen widersprüchliche Verwaltungsanweisungen ignoriert werden.

4.2 Geltungsbereich des „Steuervorteils“ im Sinne der DAC6-Richtlinie

Anschließend an die oben dargestellte nationale Auslegung soll im Folgenden ein Vergleich angestellt werden, ob das deutsche Umsetzungsgesetz sowie die diesbezüglichen Verwaltungsanweisungen mit den Ausführungen hinsichtlich des „Steuervorteils“ i. S. d. DAC6-Richtlinie vereinbar ist.

Obwohl in der Richtlinie nicht eindeutig geregelt ist, daß Steuervorteile, die sich aufgrund einer „Gestaltung“ in Drittstaaten ergeben, in den Geltungsbereich der Richtlinie fallen, deutet ein Aspekt auf eine Auslegung hin, daß solche Steuervorteile *nicht* zu einer Meldepflicht nach der Richtlinie führen sollten. Aus den Erwägungsgründen und den Absichten der Mitgliedstaaten, diese Richtlinie zu erlassen, kann davon ausgegangen werden, daß das übergeordnete Ziel der Richtlinie war, die Steuerbemessungsgrundlagen der Mitgliedstaaten vor Aushöhlung zu schützen.¹⁵

Auf der Grundlage dieser Erwägungsgründe scheint es daher fraglich, daß die Richtlinie selbst beabsichtigt, auf Steuergestaltungen abzielen, bei denen der Steuervorteil in einem Mitgliedstaat der Union eintritt, da die Mitgliedstaaten nur in einem solchen Fall finanzielle Verluste erleiden. Steuervorteile, die sich in Drittstaaten ergeben, sollten sich nicht negativ auf die Steuerbemessungsgrundlage in den Mitgliedstaaten auswirken. Wenn solche Effekte hingegen in einem Drittstaat auftreten, kann es für die Mitgliedstaaten womöglich positive steuerliche Auswirkungen haben, so z. B. wenn die Anrechnungsmethode in einem Mitgliedstaat auf ausländische Einkünfte eines inländischen Steuerpflichtigen angewandt wird oder wenn die jeweiligen Regelungen zur Hinzurechnungsbesteuerung eine Anrechnung von niedrig besteuerten ausländischen Einkünften eines inländischen Steuerpflichtigen vorsehen (und der jeweilige Steuervorteil zu einer derart niedrigen Besteuerung führt, oder die Höhe der ausländischen Steuer auf den Anrechnungsbetrag reduziert).

Darüber hinaus sei darauf hingewiesen, daß die DAC6-Richtlinie nur für Steuern gilt, die von einem oder für einen Mitgliedstaat erhoben werden. Die DAC6-Richtlinie ist in Form einer Änderungsrichtlinie konzipiert, mit der ihr Inhalt in die Richtlinie 2011/16/EU des Rates vom 15.02.2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung (im Folgenden „Amtshilferichtlinie“). Artikel 2 dieser Amtshilferichtlinie lautet wie folgt:

- (1) Diese Richtlinie gilt für Steuern aller Art, die von einem oder für einen Mitgliedstaat bzw. von oder für gebiets- oder verwaltungsmäßige Gliederungseinheiten eines Mitgliedstaats, einschließlich der lokalen Behörden, erhoben werden.
- (2) Ungeachtet des Absatzes 1 gilt diese Richtlinie nicht für die Mehrwertsteuer und Zölle oder für Verbrauchsteuern, die in anderen Rechtsvorschriften der Union über die Zusammenarbeit zwischen den Verwaltungsbehörden der Mitgliedstaaten erfaßt sind. Diese Richtlinie gilt auch nicht für Pflichtbeiträge zu Sozialversicherungen, die an den Mitgliedstaat, eine Gliederungseinheit des Mitgliedstaats oder an öffentlich-rechtliche Sozialversicherungseinrichtungen zu leisten sind.

Folglich liegt es auf der Hand, daß sich die Auslegung des Terminus „Steuervorteil“ aufgrund des begrenzten Geltungsbereichs der Amtshilferichtlinie auf Steuervorteile beschränken sollte, die sich unmittelbar auf diese Steuern und die damit verbundenen Steuervorteile beziehen, die ausschließlich innerhalb eines EU-Mitgliedstaates auftreten. Zwar sind im einleitenden Teil der Richtlinie weitere Absichten genannt, welche die Mitgliedstaaten mit der Umsetzung der DAC6-Richtlinie verfolgen wollten, jedoch führt unseres Erachtens keine dieser Absichten zu dem Schluß, daß Steuervorteile in Drittstaaten in den Geltungsbereich der Richtlinie fallen sollten. Dies wird ferner durch die Feststellung untermauert, daß die Richtlinie lediglich einen Informationsaustausch zwischen den EU-Mitgliedstaaten vorsieht, um ihnen zu ermöglichen, gegen derartige Gestaltungen vorzugehen. Mit anderen Worten: Die Richtlinie sieht keinen Informationsaustausch zwischen EU-Mitgliedstaaten und Drittstaaten vor. Allerdings hätten lediglich die Drittstaaten ein Interesse daran, gegen die Gestaltungen vorzugehen, die ihre nationalen Steuerbemessungsgrundlagen aushöhlten.

5. Fazit und Ausblick

Unseres Erachtens sprechen die besseren Argumente gegen eine Auslegung, daß ausschließliche Steuervorteile in

13 *Trageser/Schenk*, BB 2019, 2910, VI.3.; *Jochimsen/Dietrich*, IStR 2020, 529, 532.

14 Wie oben erläutert, sprechen unseres Erachtens die besseren Argumente für eine derartige Auslegung.

15 Siehe hierzu ausführlich DAC 6, Erwägungsgründe 2, 3, 4 und 19.

Drittstaaten ohne EU-Bezug zu einer Meldepflicht führen sollten. Dahingehend sowie gesamtheitlich betrachtet geht aus der einschlägigen Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) hervor, daß in dieser Hinsicht nicht allein der Wortlaut, sondern auch der Sinn und Zweck sowie die Ziele und Ursprünge der EU-Vorschriften (einschließlich der Richtlinien) berücksichtigt werden müssen.¹⁶

Es sei jedoch auch darauf hingewiesen, daß die Richtlinie nur einen Mindeststandard für die Mitgliedstaaten vorgibt und daher sehr weit gefaßt ist.¹⁷ Demnach hindert die Richtlinie die Mitgliedstaaten grundsätzlich nicht daran, Meldepflichten umzusetzen, die weiter gefaßt sind als die der Richtlinie selbst. Allerdings besagt die DAC6-Richtlinie, daß die diesbezüglichen Meldepflichten im Allgemeinen auf Gestaltungen beschränkt werden sollten, an der mindestens ein Mitgliedstaat beteiligt ist (nach unserer Lesart:

bei der mindestens ein EU-Mitgliedstaat einen steuerlichen Nachteil erleidet).¹⁸

Zu welchen Gunsten diese kontroverse Diskussion in der Praxis aufgelöst wird, bleibt mit Spannung zu erwarten. Allerdings erscheint eine Entscheidung, daß ausschließliche Steuervorteile in Drittstaaten in den Geltungsbereich der deutschen Umsetzung der Richtlinie fallen sollten, zumindest mehr als fraglich.

¹⁶ Siehe EuGH, Urt. v. 08.05.2019, C-631/17 (*Inspecteur van de Belastingdienst*), Rn. 29; EuGH, Urt. v. 10.12.2018, C-621/18 (*Wightman gg. Secretary of State for Exiting the European Union*), Rn. 47 und die Doktrinen und Grundsätze der Kohärenz und Verhältnismäßigkeit des EU-Rechts.

¹⁷ Vgl. DAC6, Art. 2 i.V.m. Art. 288 Abs. 3 S. 1 AEUV.

¹⁸ Siehe DAC6, Erwägungsgrund 10.

Erben und vererben leicht gemacht.

RdW Schriftenreihe Band 250
DAS RECHT DER WIRTSCHAFT

SALAMON

Erbrecht
Ratgeber – kompakt & praxisnah

Das Wichtigste:
→ Gesetzliche Erbfolge
→ Testament und Erbvertrag
→ Betreuung

BOORBERG

WWW.BOORBERG.DE

Erbrecht

Ratgeber – kompakt & praxisnah

von Michael Salamon, Rechtsanwalt a.D., Ass. jur.

2020, 218 Seiten, € 26,90

Das Recht der Wirtschaft, Band 250

ISBN 978-3-415-06741-7

Das Buch ist für Unternehmer, aber auch für andere Interessierte geschrieben, die erfahren wollen, wie sie ihren Nachlass ordnen können.

Für Unternehmer sind die Ausführungen zum Unternehmer-Testament und den unterschiedlichen Rechtsformen von besonderem Interesse. Die Erläuterungen zu den familienrechtlichen Güterständen verdeutlichen, dass Unternehmer ihre Rechtsnachfolge planen und gestalten sollten. Und zwar unabhängig davon, ob es eine Rechtsnachfolge von Todes wegen betrifft oder im Rahmen einer vorweggenommenen Erbfolge geschieht.

Andere Interessierte finden Antworten auf viele praxisrelevante Themen wie Ehegattentestament, Pflichtteilergänzungsanspruch, Güterstandsschaukel und Zugewinnausgleichsfreibetrag.



Leseprobe unter

www.boorberg.de/9783415067417

BOORBERG

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 0711/7385-100 · 089/4361564
TEL 0711/7385-343 · 089/436000-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE SC1020

Änderungen des ErbStG im Entwurf des Jahressteuergesetzes 2020

Dr. Michael Holtz und Jan-Philipp Jansen, Bonn/Düsseldorf*

Die Bundesregierung hat am 03.09.2020 den Entwurf für das Jahressteuergesetz 2020 (JStG 2020) vorgelegt.¹ Von den zahlreichen Änderungen verschiedener Steuergesetze ist auch das Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz (ErbStG) betroffen.² Der Entwurf wurde an den Bundesrat als besonders eilbedürftig (Art. 76 Abs. 2 Satz 4 GG) weitergeleitet. Die vier hierfür zuständigen Ausschüsse des Bundesrats (Finanzen, Gesundheit, Wirtschaft und Wohnungsbau) haben sich damit befaßt und eine Empfehlung ausgesprochen.³ Konkrete Änderungen des Regierungsentwurfs im Bereich des ErbStG sind nicht vorgesehen. Diese Einschätzung hat der Bundesrat in seiner abschließenden Stellungnahme übernommen.⁴ Im Bundestag wurde der Entwurf bereits zur weiteren Beratung an den Finanzausschuß überwiesen.⁵ Sollte der Bundestag das Gesetz letztlich beschließen, ist wiederum die Zustimmung des Bundesrats erforderlich (Art. 105 Abs. 3 i. V. m. Art. 106 Abs. 3 GG).

I. „Alter Wein in neuen Schläuchen“

Im Bereich des ErbStG enthält der Entwurf weitestgehend Änderungen, welche schon in Gesetzesvorhaben der vergangenen Jahre enthalten waren, letztlich aber nie umgesetzt wurden. So war die nun geplante Beschränkung des steuerfreien Zugewinnausgleichs schon in der Empfehlung der BR-Ausschüsse zur ErbStReform 2016 vorgesehen⁶, wurde aber bereits in der damaligen Stellungnahme des Bundesrates⁷ nicht übernommen. Diese beinhaltete noch die nun wieder geplante Ergänzung von § 30 ErbStG um einen Abs. 5 (Qualifikation der Anzeige als Steuererklärung i. S. d. AO), wurde aber seinerzeit nicht umgesetzt. Auch im Gesetzgebungsverfahren zum Jahressteuergesetz 2019⁸ waren diese und weitere Anpassungen des ErbStG geplant.⁹ Der damalige Entwurf der Bundesregierung hatte zwar noch keinen Bezug zum ErbStG, Änderungen in diesem Bereich wurden aber durch die Stellungnahme des Bundesrates ergänzt.¹⁰ Doch auch in diesem Verfahren kam es am Ende nicht zu den geplanten ErbStG-Anpassungen.

In einem weiteren „Anlauf“ greift der Entwurf zum JStG 2020 nun diese Änderungsvorschläge wieder auf. Es bleibt abzuwarten, ob es diesmal zur Verabschiedung kommt. Sollte das der Fall sein, kann dies im Erbfall zu erheblichen Steuer Mehrbelastungen führen.

II. Wesentliche Änderungsvorschläge zum ErbStG

1. § 3 Abs. 2 Nr. 5 ErbStG

Nach dem derzeitigen Wortlaut des § 3 Abs. 2 Nr. 5 ErbStG gilt als Erwerb von Todes wegen, „*was als Abfindung für ein aufschiebend bedingtes, betagtes oder befristetes Vermächtnis, für das die Ausschlagungsfrist abgelaufen ist, vor dem Zeitpunkt des Eintritts der Bedingung oder des Ereignisses gewährt wird*“. Das für das Erbschaftsteuerrecht maßgebliche Zivilrecht sieht für ein Vermächtnis jedoch keine Ausschlagungsfrist vor. Der aktuelle Gesetzeswortlaut ist insoweit irreführend. Durch die geplante Gesetzesänderung wird klargestellt, daß die Abfindung für ein angenommenes Vermächtnis gewährt wird, das wegen der Annahme nicht mehr ausgeschlagen werden kann.

2. § 5 Abs. 1 Satz 6 ErbStG

„Tatsächlicher Zugewinnausgleich“, also der konkret berechnete und entsprechend ausgeführte Zugewinnausgleich, ist nicht steuerbar. § 5 Abs. 2 ErbStG stellt klar, daß es für den Erwerb des Zugewinnausgleichsanspruchs und auch für dessen Erfüllung im ErbStG keinen Besteuerungstatbestand gibt. Dies gilt im Fall der Beendigung der Zugewinnsgemeinschaft zu Lebzeiten infolge der Scheidung oder Aufhebung der Ehe sowie auch bei einer einvernehmlichen Beendigung der Zugewinnsgemeinschaft. Genauso nicht steuerbar ist auch der tatsächliche Zugewinnausgleich im Erbfall, der im Rahmen der sog. güterrechtlichen Lösung – der Ehegatte wird weder Erbe noch Vermächtnisnehmer – erfolgt.

* Michael Holtz ist Partner der Kanzlei Flick Gocke Schaumburg und Jan-Philipp Jansen ist dort wissenschaftlicher Mitarbeiter.

1 BR-Drs. 503/20.

2 Vgl. Art. 28 der BR-Drs. 503/20 v. 03.09.2020.

3 BR-Drs. 503/1/20 v. 28.09.2020.

4 BR-Drs. 503/20 v. 09.10.2020.

5 Ausschlußzuweisung der BT-Drs. 19/22850 am 08.10.2020.

6 BR-Drs. 353/1/15 v. 15.09.2015.

7 BR-Drs. 353/15 v. 25.09.2015.

8 BGBl. 2019 I 2451.

9 Hierzu vertiefend *Stalleiken/Holtz*, ErbR 2019, 680.

10 Vgl. Art. 22 a der BR-Drs. 356/19 v. 20.09.2019.

§ 5 Abs. 1 ErbStG ordnet in den Fällen der sog. erbrechtlichen Lösung an, daß der Erwerb des überlebenden Ehegatten als Erbe oder Vermächtnisnehmer in Höhe seiner dann fiktiv zu berechnenden Ausgleichsforderung steuerfrei bleibt. Ein rechnerischer Zugewinnausgleich findet nicht statt. Jedoch ist der Zugewinnausgleich fiktiv für Erbschaftsteuerzwecke zu berechnen. Dabei besteht die Besonderheit, daß sich der daraus ergebende „Zugewinnfreibetrag“ auf den Erwerb von Todes wegen bezieht, also in diese Erbschaftsteuerberechnung einschließlich der sonstigen Freibeträge und erbschaftsteuerlichen Begünstigungen integriert wird. Der „Zugewinnfreibetrag“ ist nach den zivilrechtlichen Regelungen (§§ 1373 ff. BGB), aber mit besonderen erbschaftsteuerlichen Vorgaben des § 5 Abs. 1 Satz 2 bis 5 ErbStG zu berechnen. Auch unter Beachtung dieser Vorgaben ist bislang unerheblich, ob der Erwerb von der Erbschaftsteuer befreit ist (z. B. unternehmerisches Vermögen nach §§ 13a ff. ErbStG oder das Familienheim nach § 13 Abs. 1 Nr. 4b ErbStG). § 5 Abs. 1 Satz 5 ErbStG¹¹ sieht vor, daß die zivilrechtliche Ermittlung des Endvermögens des Erblassers an die Steuerwerte angepaßt werden muß. Diese Regelung betrifft aber allein die Bewertung und nicht auch steuerliche Befreiungsvorschriften.¹²

Beispiel 1 (aktuelle Rechtslage):

A ist von seinem Ehegatten B allein beerbt worden. Der Nachlaß besteht aus Kapitalvermögen (50) und vollverschontem Betriebsvermögen (50). A und B sind vermögenslos in die Ehe gestartet. B hat auch zum Zeitpunkt des Erbfalls kein Vermögen. Nach Abzug der § 13a-Verschonung (50) und des § 5 Abs. 1-Freibetrages (hier ebenfalls in Höhe von 50) verbliebe kein steuerpflichtiger Erwerb.

Darin sieht der Gesetzgeber eine Doppelbegünstigung.¹³ Der „Zugewinnfreibetrag“, für dessen Berechnung unerheblich ist, ob das Vermögen erbschaftsteuerlich begünstigt ist, soll nicht den nach Berücksichtigung der Begünstigungen verbleibenden unbegünstigten Erwerb steuerfrei stellen. Um dies zu verhindern, soll § 5 Abs. 1 ErbStG um folgenden Satz 6 ergänzt werden:

„Sind bei Ermittlung der Bereicherung des überlebenden Ehegatten oder Lebenspartners Steuerbefreiungen berücksichtigt worden, gilt die Ausgleichsforderung im Verhältnis des um den Wert des steuerbefreiten Vermögens geminderten Werts des Endvermögens zum ungeminderten Wert des Endvermögens des Erblassers nicht als Erwerb im Sinne des § 3.“

Beispiel 2 („Ehegatte wird Alleinerbe“):

Im Beispiel 1 würde sich nach der Gesetzesänderung für den überlebenden Ehegatten eine höhere Steuerbelastung ergeben. Zivilrechtlich würde weiterhin eine Ausgleichsforderung in Höhe von 50 bestehen. Jedoch würde der „Zugewinnfreibetrag“ im Beispiel hälftig gekürzt werden, da das Endvermögen des Erblassers zur Hälfte aus steuerbefreitem Vermögen besteht. Diese Steuerbefreiung ist bei der Ermittlung der Bereicherung des überlebenden Ehegatten auch zu berücksichtigen,

da dieser das steuerbefreite Vermögen als Alleinerbe erwirbt. Für den überlebenden Ehegatten würde danach ein steuerpflichtiger Erwerb von 25 verbleiben.

Der geplante § 5 Abs. 1 Satz 6 ErbStG soll allerdings nur dann zu einer Kürzung der fiktiven Ausgleichsforderung führen, wenn bei Ermittlung der Bereicherung tatsächlich begünstigtes Vermögen berücksichtigt wird. Es ist damit eine erwerbsabhängige Betrachtung vorgesehen. Eine Doppelbegünstigung, die durch die Gesetzesänderung beseitigt werden soll, besteht gerade nicht, wenn der Erwerb des überlebenden Ehegatten selbst nicht begünstigt ist.

Beispiel 3 („Ehegatte erwirbt einen nicht steuerbefreiten Teil des Nachlasses“):

Nach dem Tod des mit B verheirateten A wird dieser von ihrem gemeinsamen Sohn C allein beerbt. Der Nachlaß besteht aus Kapitalvermögen (50) und vollverschontem Betriebsvermögen (50). A und B sind vermögenslos in die Ehe gestartet. B hat auch zum Zeitpunkt des Erbfalls kein Vermögen. Zugunsten des B wird ein Vermächtnis in Höhe des gesamten Kapitalvermögens (50) ausgesetzt. Der Abzug des § 5 Abs. 1-Freibetrages (hier ebenfalls in Höhe von 50) führt dazu, daß bei B kein steuerpflichtiger Erwerb verbleibt. Zu einer Kürzung der fiktiven Ausgleichsforderung kommt es mangels Erwerb von begünstigtem Vermögen nicht. Bei B verbleibt daher kein steuerpflichtiger Erwerb. Der Erwerb des C ist nach §§ 13a ff. ErbStG begünstigt.

Das gleiche Ergebnis ergibt sich, wenn erst infolge der Erbauseinandersetzung klar wird, daß der Ehegatte keine Steuerbefreiung in Anspruch nehmen kann. Dies ist immer dann der Fall, wenn der Miterbe das begünstigte Vermögen erhält und das Gesetz einen sog. Begünstigungstransfer vorsieht (vgl. § 13a Abs. 5 Satz 2 f. ErbStG für Betriebsvermögen, § 13 Abs. 1 Nr. 4b Satz 2 ff. ErbStG für Familienheime).

Beispiel 4 („Begünstigungstransfer“):

A ist von seinem Ehegatten B und dem gemeinsamen Sohn C zu je ½ beerbt worden. Der Nachlaß besteht aus Kapitalvermögen (50) und vollverschontem Betriebsvermögen (50). A und B sind vermögenslos in die Ehe gestartet. B ist auch zum Zeitpunkt des Erbfalls vermögenslos. Im Wege der Erbauseinandersetzung erhält B das gesamte Kapitalvermögen (50) und C das gesamte vollverschonte Betriebsvermögen (50). Hinsichtlich der Anwendung des § 5 Abs. 1 Satz 6 ErbStG ist auch hier eine erwerbsabhängige Betrachtung vorzunehmen. Dabei läßt sich nach der Erbauseinandersetzung bei B kein Erwerb von steuerbefreitem Vermögen feststellen. Zu einer Kür-

¹¹ „Soweit das Endvermögen des Erblassers bei der Ermittlung des als Ausgleichsforderung steuerfreien Betrags mit einem höheren Wert als dem nach den steuerlichen Bewertungsgrundsätzen maßgebenden Wert angesetzt worden ist, gilt höchstens der dem Steuerwert des Endvermögens entsprechende Betrag nicht als Erwerb im Sinne des § 3.“

¹² Vgl. Meincke/Hannes/Holtz, ErbStG, 17. Aufl. 2018, § 5 Rz. 39.

¹³ Vgl. BR-Drs. 503/20 v. 03.09.2020, S. 193.

zung des § 5 Abs. 1-Freibetrags (in Höhe von 50) kommt es daher nicht. Es verbleibt kein steuerpflichtiger Erwerb bei B. Der Erwerb von C ist nach §§ 13a ff. ErbStG begünstigt.

Nach dem Sinn und Zweck des geplanten § 5 Abs. 1 Satz 6 ErbStG soll die fiktive Zugewinnausgleichsforderung bei der Inanspruchnahme von Steuerbefreiungen gemindert werden.¹⁴ Der Wortlaut spricht streng genommen nicht von einer Minderung oder Kürzung, sondern der Freibetrag wird positiv nur im Verhältnis des um den Wert des steuerbefreiten Vermögens geminderten Werts des Endvermögens zum ungeminderten Wert des Endvermögens des Erblassers gewährt. Der „um den Wert des steuerbefreiten Vermögens geminderte Wert des Endvermögens“ kann hierbei logischerweise nur die Steuerbefreiungen meinen, die der längerlebende Ehegatte auch tatsächlich erwirbt. Steuerbefreiungen, die bei anderen Erwerbem als dem Ehegatten berücksichtigt werden, können für die Höhe der Kürzung insoweit nicht maßgeblich sein.

Beispiel 5 („Ehegatte erwirbt einen teilweise steuerbefreiten Teil des Nachlasses“):

Nach dem Tod des mit B verheirateten A wird dieser von ihrem gemeinsamen Sohn C allein beerbt. Der Nachlaß besteht aus Kapitalvermögen (25), einem Familienheim (25) und vollverschonten Betriebsvermögen (50). A und B sind vermögenslos in die Ehe gestartet. B hat auch zum Zeitpunkt des Erbfalls kein Vermögen. Zugunsten des B wird ein Vermächtnis in Höhe des gesamten Kapitalvermögens (25) und des Familienheims (25) ausgesetzt. Der eigentlich nach § 5 Abs. 1 ErbStG bestehende Freibetrag (in Höhe von 50) ist aufgrund der Steuerbefreiungen nach dem Wortlaut des § 5 Abs. 1 Satz 6 ErbStG um 25% zu kürzen. Das „um den Wert des steuerbefreiten Vermögens geminderten Werts des Endvermögens“ beträgt 75, da das „steuerbefreite Vermögen“ nach dem ersten Halbsatz nur auf die Steuerbefreiungen bezieht, die bei der Bereicherung des Ehegatten berücksichtigt wurden (im Beispiel 25 – Familienheim). Es wird aber daneben auf das „Endvermögen des Erblassers“, also auf den Gesamtnachlaß (100) abgestellt. Das Verhältnis dieser beiden Werte zueinander beträgt 75%. Hiernach richtet sich der gekürzte Zugewinnfreibetrag. Im Ergebnis wird er in Höhe von 37,5 (Kürzung um 25%) gewährt. Eine erwerbsabhängige Betrachtung bei der Höhe der Kürzung, die im Beispiel zu einer 50%-Kürzung führen würde, da der Erwerb des Ehegatten zur Hälfte aus steuerbefreitem Vermögen besteht, ist unter den Gesetzeswortlaut nicht subsumierbar. Damit verbleibt bei zusätzlichem Abzug der Steuerbefreiung für das Familienheim (§ 13 Abs. 1 Nr. 4b ErbStG) kein steuerpflichtiger Erwerb bei B.

Der Entwurf von § 5 Abs. 1 Satz 6 differenziert nicht zwischen einzelnen Steuerbefreiungen, so daß die Regelung für Steuerbefreiungen in Betracht kommt, die bei einem Erwerb von Todes wegen durch den längerlebenden Ehegatten seine Bereicherung mindern. Neben dem Erwerb des Fa-

milienheims oder von begünstigtem Betriebsvermögen sind zum Beispiel Hausrat (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG), Kulturgüter (§ 13 Abs. 1 Nr. 2 und 3 ErbStG), Ansprüche aus § 1969 BGB (§ 13 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG) und zu Wohnzwecken vermietete Grundstücke (§ 13d ErbStG) als Gegenstand der Steuerbefreiung denkbar.

Allerdings sind dann auch die spezifischen Anforderungen für die Steuerbefreiung – etwa Behaltensfristen – einzuhalten. Wird eine Steuerbefreiung rückwirkend gemindert oder entfällt sie, wird die Steuerfestsetzung geändert und dabei auch die abzugsfähige fiktive Zugewinnausgleichsforderung neu berechnet.¹⁵ Dasselbe gilt für den Fall, daß eine Steuerbefreiung rückwirkend erhöht oder erstmalig gewährt wird.¹⁶

Beispiel 6 („nachträglicher Wegfall der Steuerbefreiung“):

A ist von ihrer Ehegattin B allein beerbt worden. Der Nachlaß besteht aus Kapitalvermögen (20) und einem Familienheim (im Wert von 20). A und B sind vermögenslos in die Ehe gestartet. B hat auch zum Zeitpunkt des Erbfalls kein Vermögen. Es kommt zum Abzug der Befreiung für das Familienheim nach § 13 Abs. 1 Nr. 4b ErbStG (20). Der § 5 Abs. 1-Freibetrag (eigentlich in Höhe von 20) wird anteilig gekürzt (50%). Es verbleibt ein steuerpflichtiger Erwerb von 10. Nach drei Jahren veräußert B das Familienheim (Behaltensfristverstoß nach § 13 Abs. 1 Nr. 4b Satz 5 ErbStG). Die Neufestsetzung der Steuer ergibt keinen Erwerb von steuerbefreitem Vermögen mehr und damit auch keine Kürzung des § 5 Abs. 1-Freibetrags. Nach dessen Abzug (in Höhe von 20) verbleibt ein steuerpflichtiger Erwerb von 20.

3. § 10 Abs. 1 Satz 3 ErbStG

Steuererstattungsansprüche des Erblassers sind nach § 10 Abs. 1 Satz 3 ErbStG steuerpflichtig, wenn sie bereits rechtlich entstanden sind. Bei der Einkommensteuer ist dies aber erst mit Ablauf des Jahres der Fall, weswegen solche Erstattungen für das Todesjahr des Erblassers in voller Höhe nicht zum steuerpflichtigen Erwerb gehören.¹⁷ Für Erwerbe ab dem 01.01.2009 wird in der bisherigen Fassung des § 10 Abs. 1 Satz 3 ErbStG angeordnet, daß Steuererstattungsansprüche nur zu berücksichtigen sind, wenn sie rechtlich entstanden sind (§ 37 Abs. 2 AO). Dagegen sind Steuerschulden des Todesjahres nach § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG abzugsfähige Nachlaßverbindlichkeiten.¹⁸ Um einen Gleichlauf zu erreichen, soll § 10 Abs. 1 Satz 3 ErbStG angepaßt werden.

¹⁴ Vgl. BR-Drs. 503/20 v. 03.09.2020, S. 194.

¹⁵ Vgl. BR-Drs. 503/20 v. 03.09.2020, S. 194.

¹⁶ Vgl. BR-Drs. 503/20 v. 03.09.2020, S. 194.

¹⁷ Vgl. BFH BStBl II 2008, 626.

¹⁸ BFH BStBl. II 2008, 626 (zu Erstattungen) und BFH BStBl. II 2012, 790 (zu Steuerschulden); näher hierzu auch Meincke/Hannes/Holtz, a.a.O., § 10 Rz. 24.

4. § 10 Abs. 6 Sätze 3 bis 10 ErbStG

Schulden und Lasten sind nach der aktuellen Gesetzeslage dann nicht abzugsfähig, wenn sie in wirtschaftlichem Zusammenhang mit steuerbefreiten Vermögensgegenständen stehen. Dies ist nach Ansicht des BFH nur der Fall, wenn eine Zuordnung zu bestimmten Nachlaßgegenständen möglich sei.¹⁹ Lange Zeit bestand nach dieser Rechtsprechung des BFH bei Pflichtteilsansprüchen ein wirtschaftlicher Zusammenhang mit den einzelnen erworbenen Vermögensgegenständen unabhängig davon, inwieweit sie steuerbar oder steuerbefreit sind, so daß der Abzug dieser Last entsprechend beschränkt war. Die Finanzverwaltung²⁰ wandte diese Rechtsprechung entsprechend auf Lasten aus Vermächtnissen und güterrechtlichen Zugewinnausgleichsansprüchen an. Mit seinem Urteil vom 22.06.2015²¹ ließ der BFH jedoch einen unbeschränkten Abzug von Pflichtteils- und Zugewinnausgleichsansprüchen zu. Die Entscheidung bezog sich zwar auf die Steuerbefreiung des § 13a ErbStG, die Begründungen hierzu sind aber auf alle Steuerbefreiungen übertragbar.²² Gleiches galt auch bei Vermächtnislasten.²³ Der BFH verneinte also den von § 10 Abs. 6 ErbStG vorausgesetzten wirtschaftlichen Zusammenhang zu bestimmten zum Nachlaß gehörenden Vermögensgegenständen. Diese Rechtsprechung führt dazu, daß Pflichtteils- und Zugewinnausgleichsansprüche sowie auch Geldvermächtnisse in voller Höhe als Nachlaßverbindlichkeiten abgezogen werden können, selbst wenn zum Nachlaß ganz oder teilweise steuerbefreite Vermögensgegenstände gehören.

Beispiel 7 (aktuelle Rechtslage):

Alleinerbin des Erblassers E (verwitwet) ist seine Tochter T. Sohn S macht einen Pflichtteilsanspruch (Pflichtteilsquote 25%) gegen T geltend. Der Nachlaß (100) besteht aus Kapitalvermögen (50) und vollverschontem Betriebsvermögen (50). T kann den Pflichtteilsanspruch ihres Bruders (25) in voller Höhe als Nachlaßverbindlichkeit abziehen. Da der Pflichtteilsanspruch von S nach der Rechtsprechung des BFH mit keinem Vermögensgegenstand in wirtschaftlichem Zusammenhang steht, greift das Abzugsverbot des § 10 Abs. 6 ErbStG nicht. Steuerpflichtig bleiben 25.

In der Inanspruchnahme der Steuerbefreiung einerseits und dem zusätzlich ungekürzten Schuldenabzug andererseits sieht der Gesetzgeber einen ungerechtfertigten steuerlichen Vorteil.²⁴ Daher soll § 10 Abs. 6 ErbStG angepaßt werden.

Wie bisher bleibt ein Abzug von Schulden und Lasten nach § 10 Abs. 6 Satz 3 ErbStG ausgeschlossen, soweit diese mit steuerbefreiten Vermögensgegenständen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. Schulden und Lasten, die in wirtschaftlichem Zusammenhang mit nicht steuerbefreiten Vermögensgegenständen stehen, bleiben ungekürzt abzugsfähig. § 10 Abs. 6 Satz 3 bezieht sich weiterhin auf teilweise steuerbefreite Vermögensgegenstände.²⁵ Nach § 10 Abs. 6 Satz 5 werden nun aber Schulden und Lasten, die

in keinem wirtschaftlichen Zusammenhang mit einzelnen Vermögensgegenständen stehen, anteilig allen Vermögensgegenständen des Erwerbs zugerechnet. Dies gilt auch für steuerbefreite Vermögensgegenstände des Erwerbs und kann folglich die Abzugsfähigkeit dieser Schulden und Lasten einschränken. Die anteilige Zurechnung zu allen Vermögensgegenständen ist durch § 10 Abs. 6 Satz 7 ErbStG geregelt: „Der jeweilige Anteil bemißt sich nach dem Verhältnis des Werts des Vermögensgegenstands nach Abzug der mit diesem Vermögensgegenstand in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Schulden und Lasten zum Gesamtwert der Vermögensgegenstände nach Abzug aller mit diesen Vermögensgegenständen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Schulden und Lasten“. Bei einer Steuerbefreiung nach §§ 13a und 13c ErbStG ist gemäß § 10 Abs. 6 Satz 8 ErbStG bei der Aufteilung der wirtschaftlich nicht direkt zurechenbaren Schulden nicht auf den einzelnen Vermögensgegenstand, sondern auf die Summe des begünstigten Vermögens abzustellen. Die Kürzung des auf einen steuerbefreiten Vermögensgegenstand entfallenden Teils regelt dann § 10 Abs. 6 Satz 9 ErbStG.²⁶

Beispiel 8 (neue Rechtslage):

Alleinerbin des Erblassers E (verwitwet) ist seine Tochter T. Sohn S macht einen Pflichtteilsanspruch (Pflichtteilsquote 25%) gegen T geltend. Der Nachlaß (100) besteht aus Kapitalvermögen (50) und vollverschontem Betriebsvermögen (50). Der eigentlich für T in voller Höhe abzugsfähige Pflichtteilsanspruch ihres Bruders (25) wird nun gemäß § 10 Abs. 6 Satz 5 ErbStG als Nachlaßverbindlichkeit anteilig allen Vermögensgegenständen zugerechnet und der auf das steuerbefreite Vermögen entfallende Teil gemäß § 10 Abs. 6 Satz 9 ErbStG gekürzt. Dabei bestimmt sich der zu kürzende Anteil gemäß § 10 Abs. 6 Satz 7 ErbStG durch das Verhältnis von steuerbefreitem Vermögen (50) zum Gesamtvermögen (100). Demnach ist der Pflichtteilsanspruch zu 50% dem steuerbefreiten Vermögen zuzurechnen ($0,5 \times 25 = 12,5$). Dieser Teil des Pflichtteilsanspruchs ist nicht abzugsfähig. Für T verbleibt ein steuerpflichtiger Erwerb von 37,5.

Wird eine Steuerbefreiung rückwirkend gemindert oder entfällt sie, z. B. bei Verstoß gegen die Behaltenspflicht für Familienheime, wird die Steuerfestsetzung geändert und dabei auch der Abzug der Schulden und Lasten neu berech-

¹⁹ BFH BStBl. II 1973, 3.

²⁰ OFD NRW ZEV 2015, 127.

²¹ BFH BStBl. II 2016, 230; NV 2015, 1584; s. auch FM Bay DStR 2016, 1750 (zum Zugewinnausgleich).

²² So auch Riedel MittBayNot 2016, 207.

²³ BFH BStBl. II 2016, 228.

²⁴ Vgl. BR-Drs. 503/20 v. 03.09.2020, S. 195; kritisch hierzu Meincke/Hannes/Holtz, a.a.O., § 10 Rz. 68.

²⁵ Hierzu Meincke/Hannes/Holtz, a.a.O., § 10 Rz. 71.

²⁶ „Der auf den einzelnen Vermögensgegenstand entfallende Anteil an den Schulden und Lasten im Sinne des Satzes 5 ist nicht abzugsfähig, soweit dieser Vermögensgegenstand steuerbefreit ist.“

net. Dasselbe gilt für den Fall, daß die Steuerbefreiung rückwirkend erhöht oder erstmalig gewährt wird.²⁷

Kosten im Sinne des § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG, z.B. Kosten der Erblasserbestattung oder der Abwicklung des Nachlasses, werden nach § 10 Abs. 6 Satz 6 ErbStG von der anteiligen Zurechnung ausgenommen, weil sie regelmäßig erst nach dem Eintritt des Erbfalls durch den Erwerber begründet werden.

Der Abzug der anteiligen Schulden und Lasten bei Steuerbefreiungen nach §§ 13a und 13c ErbStG ist nach § 10 Abs. 6 Satz 10 ErbStG begrenzt, soweit für das begünstigte Vermögen eine Steuerbefreiung gewährt wird. Kommt es also nicht zur Vollverschonung des begünstigten Vermögens, muß dies in der Höhe des Abzugsverbots des § 10 Abs. 6 ErbStG berücksichtigt werden. Auch in solchen Fällen wird die Steuerfestsetzung geändert und dabei auch der Abzug der Schulden und Lasten neu berechnet, wenn eine Steuerbefreiung rückwirkend gemindert oder erhöht wird, sie ganz entfällt oder erstmalig gewährt wird. Ein ausführliches Beispiel zur Berechnung eines abzugsfähigen Pflichtteilsanspruchs bei einem Erbfall mit begünstigtem Betriebsvermögen findet sich in der Gesetzesbegründung zum Regierungsentwurf.²⁸

5. § 10 Abs. 8, § 30 Abs. 5, § 31 Abs. 1 Satz 3 und 4 sowie § 35 Abs. 4 ErbStG

Das Abzugsverbot der eigenen Erbschaftsteuer und die Regelungen zur Anzeigepflicht und Zuständigkeit der Finanzämter soll sich nach dem Entwurf nun auch auf die Erbschaftsteuer bei Familienstiftungen (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG) beziehen. Außerdem wird klargestellt, daß die Pflicht zur Abgabe der Steuererklärung (§ 31 ErbStG) auch in Fällen des § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG gilt.

6. § 13a Abs. 9a ErbStG

Der neu eingefügte § 13a Abs. 9a ErbStG enthält eine rein verfahrensrechtliche Regelung. Die für die Inanspruchnahme des Sonderabschlages für Familienunternehmen (§ 13a Abs. 9 ErbStG) einzuhaltenden gesellschaftsvertraglichen Voraussetzungen (Verfügungsbeschränkung, Entnahmesbeschränkung, Abfindungsbeschränkung) und deren Einhaltung werden Teil der gesonderten und einheitlichen Feststellung durch das Betriebsfinanzamt. Bei fehlerhafter Feststellung muß bereits gegen den Feststellungsbescheid Einspruch eingelegt werden und nicht – wie bisher – erst gegen den hieraufhin ergehenden Erbschaftsteuerbescheid.

7. § 13b Abs. 10 Satz 1 ErbStG

Der neue Einschub in § 13b Abs. 10 Satz 1 ErbStG („und das Vorliegen der Voraussetzungen des Absatzes 4 Nummer 5 Satz 4 und 5“) regelt, daß nun auch die Gewährung des 15%-igen

Sockelbetrages bei der Berechnung der Finanzmittel durch das Betriebsfinanzamt festgestellt wird. Materielle Änderungen sind hiermit nicht verbunden.

8. § 14 Abs. 2 ErbStG

Mehrere steuerpflichtige Erwerbe innerhalb von zehn Jahren, die von derselben Person anfallen, sind bei der Ermittlung der Steuer für den letzten Erwerb nach § 14 Abs. 1 ErbStG zusammenzufassen. Mit Urteil vom 12.07.2017 hat der BFH²⁹ entschieden, daß eine geänderte Steuerfestsetzung für den Vorerwerb für sich allein gesehen kein rückwirkendes Ereignis nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO ist, welches die Änderung der Steuerfestsetzung für den nachfolgenden Erwerb zulassen würde. § 14 Abs. 2 ErbStG stelle insoweit keine Änderungsvorschrift dar, sondern lediglich eine Regelung zur Bestimmung der Festsetzungsfrist für den späteren Erwerb. Daraus folgt, daß nach geltendem Recht eine Aufhebung oder Änderung der Steuerfestsetzung für den Vorerwerb keine Wirkung auf die Steuerfestsetzung für den Nacherwerb hat.³⁰ Vielmehr ist die Frage, ob die Voraussetzungen für eine Änderung der Steuerfestsetzung für den späteren Erwerb erfüllt sind, grundsätzlich eigenständig zu prüfen. Hieraus können sich steuerliche Auswirkungen zu Ungunsten und Gunsten des Steuerpflichtigen ergeben.

Beispiel ⁹³¹: Vater V überträgt auf Sohn S zum 1. Februar ein Wertpapierdepot im Wert von 450.000 Euro. Am 30. April verstirbt V und hinterläßt S (Alleinerbe) einen Nachlaß im Wert von 400.000 Euro.

Nach Abgabe der Steuererklärungen nimmt das zuständige Erbschaftsteuerfinanzamt mit Bescheiden vom 13. Januar des Folgejahres folgende Steuerfestsetzungen vor:

	Schenkung	Erwerb von Todes wegen
Bereicherung	450.000 Euro	400.000 Euro
+ Vermögen aus Vorerwerben		450.000 Euro
./. persönlicher Freibetrag	400.000 Euro	400.000 Euro
= steuerpflichtiger Erwerb	50.000 Euro	450.000 Euro
× Steuersatz	7%	15%
= tarifliche Steuer	3.500 Euro	67.500 Euro
– Steuer auf den Vorerwerb	0 Euro	3.500 Euro
= festzusetzende Steuer	3.500 Euro	64.000 Euro

Mit Einspruch vom 31. Januar wendet sich S gegen den Schenkungsteuerbescheid und macht geltend, daß bei der Steuerfestsetzung die von ihm im Rahmen der Zuwendung übernommene Gegenleistung von 100.000 Euro zu Unrecht nicht berücksichtigt wurde.

²⁷ Vgl. BR-Drs. 503/20 v. 03.09.2020, S. 196.

²⁸ Vgl. BR-Drs. 503/20 v. 03.09.2020, S. 196.

²⁹ BFH BStBl. II 2017, 1120.

³⁰ Hierzu auch Meincke/Hannes/Holtz, a.a.O., § 14 Rz. 3.

³¹ Vgl. BR-Drs. 503/20 v. 03.09.2020, S. 199.

Den Erbschaftsteuerbescheid greift S nicht an. Er erwächst in Bestandskraft. Mit geändertem Schenkungsteuerbescheid vom 28. März hilft das Finanzamt dem Einspruch gegen den Schenkungsteuerbescheid ab und setzt folgende Steuer fest:

	Schenkung
Bereicherung	350.000 Euro (450.000 Euro – 100.000 Euro)
+ Vermögen aus Vorerwerben	
./.. persönlicher Freibetrag	400.000 Euro
= steuerpflichtiger Erwerb	0 Euro
× Steuersatz 0%	
= tarifliche Steuer	0 Euro
– Steuer auf den Vorerwerb	0 Euro
= festzusetzende Steuer	0 Euro

Wegen der Bestandskraft des Erbschaftsteuerbescheides kann dieser nicht mehr geändert werden. Wäre eine Änderung möglich, würde sich folgende Erbschaftsteuer ergeben:

	Erwerb von Todes wegen
Bereicherung	400.000 Euro
+ Vermögen aus Vorerwerben	350.000 Euro
./.. persönlicher Freibetrag	400.000 Euro
steuerpflichtiger Erwerb	350.000 Euro
× Steuersatz 15%	
= tarifliche Steuer	52.500 Euro
– Steuer auf den Vorerwerb	0 Euro
= festzusetzende Steuer	52.500 Euro

Aufgrund der fehlenden Korrekturmöglichkeit des Erbschaftsteuerbescheides ergibt sich für S eine um 11.500 Euro zu hohe Steuer.

Durch die geplante Anpassung des § 14 Abs. 2 ErbStG wird im Beispielsfall eine Änderungsmöglichkeit zur Korrektur der Steuerfestsetzung für den nachfolgenden Erwerb geschaffen. Die Korrekturmöglichkeit besteht nach der geplanten Neufassung des § 14 Abs. 2 Satz 2 ErbStG auch beim erstmaligen Erlaß, bei Änderung und bei Aufhebung einer Steuerfestsetzung für den Vorerwerb.

Vereinspraxis optimal gestalten.



WWW.BOORBERG.DE

Verein und Verband Praktikerhandbuch

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

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

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

Die Themen umfassen z.B. die Gebiete

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

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



Leseprobe unter
www.boorberg.de/9783415062245

BOORBERG

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 0711/7385-100 · 089/4361564
TEL 0711/7385-343 · 089/436000-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE SC1020

Strohmann und Hintermann in steuerlicher und steuerstrafrechtlicher Sicht

Dipl.-Finanzwirt *Rainer Biesgen*, Rechtsanwalt, und *John-Paul Fürus*, Rechtsanwalt und Steuerberater, Wessing & Partner Rechtsanwälte mbB, Düsseldorf¹

In der Praxis zeigen sich immer wieder Konstellationen, bei denen Geschäfte zwar auf den ersten rein formalen Blick von einer Person ausgeübt werden. Auf den zweiten Blick zeigt sich aber, daß diese formale Verantwortlichkeit nicht den faktischen Gegebenheiten entspricht und der formal eingesetzte Strohmann von einem Hintermann gesteuert wird. Aktuell hatten der erste und fünfte Senat des Bundesgerichtshofs über zwei Revisionen² in Sachverhalten zu entscheiden, bei denen jeweils eine Person als Strohmann eingesetzt worden war. Die Geschäfte wurden in beiden Fällen aber von einem anderen als faktischer Geschäftsführer geführt. Der Bundesgerichtshof nahm im Rahmen der beiden Entscheidungen insbesondere den Vorsatz beim Strohgeschäftsleiter in den Fokus und konkretisierte die Voraussetzungen, unter denen auf einen bedingten Vorsatz der Steuerhinterziehung bzw. für das Vorenthalten und Veruntreuen von Arbeitsentgelt in entsprechenden Konstellationen geschlossen werden kann. Die beiden Entscheidungen sind Anlaß, sich der Thematik der Strohmann-Hintermann-Konstellation aus steuerlicher und aus steuerstrafrechtlicher Sicht zu nähern.

I. Begriff des Strohmanns und des Hintermanns

Der Begriff des Strohmanns bzw. des Hintermanns ist nicht legal definiert. Er wird in der Literatur als eine vom wirklichen Geschäftsherrn (Hintermann) vorgeschobene Person (Strohmann) definiert, die nach außen im eigenen Namen, tatsächlich jedoch in dessen Interesse, insbesondere bei Vertragsabschluß, tätig wird.³

Der Bundesfinanzhof beschreibt den Strohmann als jemanden, welcher im Rechtsverkehr im eigenen Namen, aber für Rechnung eines anderen auftritt, der nicht selbst als berechtigter oder verpflichteter Vertragspartner in Erscheinung treten will (sog. „Hintermann“).⁴

Gründe für entsprechende Konstellationen liegen oftmals in der Person des Hintermanns, z. B. weil Ausschließungsgründe nach § 6 Abs. 2 GmbHG wegen früherer Insolvenzstraftaten bestehen, die ihn aus rechtlichen Gründen von der Geschäftsführung einer GmbH ausschließen. Strohmann-Fälle können auch dadurch entstehen, daß ein Gesellschafter umfassend Einfluß auf die Geschäftsführung

nimmt oder der Senior-Gesellschafter, der im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge sein Unternehmen auf einen Nachfolger übertragen hat, sein Amt als Geschäftsführer zwar aufgegeben hat, jedoch die Geschäfte „seines“ Unternehmens trotzdem fortführt.

Rechtsgeschäfte mit Stroh Männern oder durch sie sind zivilrechtlich grundsätzlich zulässig und keine Scheingeschäfte.⁵ Tritt der Hintermann nicht nach außen in Erscheinung, so handelt es sich regelmäßig um eine verheimlichte Treuhandschaft.⁶

Der Zweck dieser Konstruktion ist in der Regel, daß der rechtliche Erfolg nach den vertraglichen Vereinbarungen beim Strohmann eintreten soll, der wirtschaftliche Erfolg hingegen beim Hintermann.⁷ Die Motive, unter denen Strohleute eingesetzt werden, und deren spätere Umsetzung sind häufig dazu angelegt, steuerrechtlich relevante Sachverhalte zu verschleiern.

In den Konstellationen, in welchen eine Person formal eine steuerlich verantwortliche Stellung einnimmt, diese aber nicht (vollständig) ausübt oder nicht ausüben kann und eine andere Person diese formale Stellung nicht einnimmt, aber wesentliche unternehmerische Entscheidungen trifft, ist häufig unklar, welcher Sachverhalt nun gegeben und maßgeblich ist. Solche Fallgestaltungen werfen deshalb eine Reihe von steuerlichen und auch steuerstrafrechtlichen Fragen auf und können auch zu Haftungsansprüchen führen.

Aus diesem Grund ist es nicht verwunderlich, wenn entsprechende Sachverhalte bei der Finanzverwaltung unter besonderer Beobachtung stehen und mit dem abwertenden Begriff des „Strohmann“ umschrieben werden.

- ¹ *Rainer Biesgen* ist Partner und *John-Paul Fürus* Rechtsanwalt in der Sozietät Wessing & Partner Rechtsanwälte mbB, Düsseldorf.
- ² Im Falle BGH vom 03.03.2020, 5 StR 595/19, NZWiSt 2020, 288 als Strohmanngeschäftsführer und im Falle BGH vom 11.02.2020, 1 StR 119/19, BeckRS 2020, 6341 als formeller Einzelunternehmer.
- ³ Creifelds Rechtswörterbuch, 23. Auflage, „Strohmann“.
- ⁴ BFH vom 12.08.2009, XI R 48/07, BeckRS 2009, 25015783.
- ⁵ FG Rheinland-Pfalz vom 08.01.1987, 3 K 340/86, EFG 87, 332; *Drüen* in Tipke/Kruse § 39 AO Rn. 32.
- ⁶ *Drüen* in Tipke/Kruse § 39 AO Rn. 32.
- ⁷ *Madauß* NZWiSt 2013, 332, 333.

II. Strohmann im Steuerrecht – Zurechnung von Umsätzen und Einkünften

Steuerlich ist in der Strohmann-Hintermann-Konstellation zu prüfen, von wem der Beteiligten die steuerlichen Tatbestände, die sich aus den einzelnen Steuergesetzen ergeben, erfüllt werden. Insbesondere sind hier die Umsatzsteuer und die Ertragsteuern (Körperschaftsteuer bzw. Einkommensteuer auf Einkünfte aus Gewerbebetrieb sowie Gewerbesteuer) in den Blick zu nehmen.

1. Der „Strohmann“ als Leistender im Umsatzsteuerrecht

Eine Lieferung oder eine sonstige Leistung ist der Umsatzsteuer unterworfen, wenn sie durch einen Unternehmer im Rahmen eines Leistungsaustauschs erfolgt.⁸ Bezüglich des Strohmans stellt sich hier die Frage, ob er als Unternehmer im Sinne des § 2 UStG und als Leistender im Sinne des § 1 UStG anzusehen ist. Ist dies nicht der Fall, sind die umsatzsteuerlichen Tatbestände nicht dem Strohmann, sondern dem Hintermann zuzurechnen.

Leistender ist in der Regel derjenige, der die Lieferung (oder die sonstige Leistung) als Eigenhändler im eigenen Namen und für eigene Rechnung erbringt oder durch einen Beauftragten ausführen läßt.⁹ Ihm gleichgestellt ist der Kommissionär, welcher ebenfalls im eigenen Namen, jedoch für fremde Rechnung handelt.¹⁰ Für den Leistungsaustausch bedarf es eines Leistenden und eines Leistungsempfängers, welche die Leistung und eine hiermit verbundene Gegenleistung miteinander austauschen.¹¹ Wer bei einem Umsatz als Leistender anzusehen ist, ergibt sich nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs und der steuerstrafrechtlichen Rechtsprechung des Bundesgerichtshofes aus dem zivilrechtlich abgeschlossenen schuldrechtlichen Verpflichtungsgeschäft¹², auch wenn für den umsatzsteuerlichen Leistungsaustausch die Leistungsbewegung und damit das Erfüllungsgeschäft maßgebend sind.¹³ Ob eine Leistung dem Handelnden oder einem anderen zuzurechnen ist, hängt deshalb maßgeblich davon ab, ob der Handelnde gegenüber dem Leistungsempfänger im eigenen Namen oder berechtigterweise im Namen eines anderen bei der Ausführung entgeltlicher Leistungen auftritt.¹⁴

Es kommt damit nicht darauf an, ob der Strohmann im ertragsteuerlichen Sinne selbständig eine gewerbliche Tätigkeit ausübt.¹⁵ Für den Strohmann, der im eigenen Namen die Vereinbarung über den Leistungsaustausch abschließt, bedeutet dies, daß er in der Regel als Leistender im Sinne des Umsatzsteuergesetzes anzusehen ist, welcher den umsatzsteuerpflichtigen Vorgang auslöst.¹⁶ Dabei soll es nach Ansicht des Bundesgerichtshofs für die Beurteilung der Leistungsbeziehung zwischen Leistendem und Leistungsempfänger nicht von Bedeutung sein, aus welchem Grund der Hintermann nicht in Erscheinung treten will und den Strohmann die Vereinbarungen mit dem Lei-

stungsempfänger abschließen läßt.¹⁷ Der für die Unternehmereigenschaft erforderlichen selbständigen gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit des Strohmans steht auch nicht entgegen, daß dieser im Innenverhältnis den Weisungen des Hintermannes verpflichtet ist.¹⁸ Mit dieser Rechtsfolge wird zunächst erreicht, was mit der Gestaltung vom Hintermann bezweckt worden ist, nämlich, daß die steuerrechtlichen Folgen beim Strohmann eintreten.

Dies gilt bei der Umsatzsteuer aber nicht für alle Fälle.

Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs ist nicht der Strohmann Leistender, sondern der Hintermann, wenn die Parteien ein Scheingeschäft im Sinne des § 41 Abs. 2 AO abgeschlossen haben und der Leistungsempfänger weiß bzw. davon ausgehen muß, daß der Strohmann keine Leistungsverpflichtung übernehmen und demnach auch keine eigenen Leistungen versteuern will.¹⁹ Wie eng der Bundesfinanzhof es mit den Voraussetzungen eines Scheingeschäfts nimmt, sieht man daran, daß er die Steuerpflicht bei Lieferungen eines Missing-Traders in einem Umsatzsteuerkarussell annimmt, obwohl es für den Erfolg des Umsatzsteuerkarussells gerade darauf ankommt, daß der Missing-Trader keine Steuern zahlen will. Der Grund liegt darin, daß es dem Missing-Trader zwar darauf ankommt, die Steuer nicht zu zahlen, er jedoch die Leistung erbringen will und daher kein Scheingeschäft im Sinne des § 117 BGB bzw. § 41 Abs. 2 AO vorliegt. Deshalb ist diese enge Sichtweise folgerichtig. Hiergegen spricht auch nicht, daß der Europäische Gerichtshof entschieden hat, daß die objektiven Kriterien einer Lieferung im Fall einer Steuerhinterziehung gerade nicht vorliegen.²⁰ Dies bezieht sich

8 *Robisch* in Bunjes UStG § 1 Rn. 7.

9 *Robisch* in Bunjes UStG § 1 Rn. 88.

10 § 3 Abs. 3 UStG für die Lieferung und § 3 Abs. 11 UStG für die sonstige Leistung; daneben liegt jeweils auch eine Leistung zwischen Kommittenten und Kommissionär vor.

11 *Robisch* in Bunjes UStG § 1 Rn. 7 f.

12 Vgl. BFH vom 16.08.2001, V R 67/00, BFH/NV 2002 S. 223; BFH vom 12.08.2009, XI R 48/07, BFH/NV 2010 S. 259; *Robisch* in Bunjes § 1 UStG Rn. 87 m.w.N.; BGH vom 09.04.2013, 1 StR 586/12, NJW 2013 2449 Rn. 71.

13 *Robisch* in Bunjes UStG § 1 Rn. 26.

14 BGH vom 23.08.2017, 1 StR 33/17, NSTZ-RR 2018, 16; BFH vom 12.05.2011, V R 25/10, DStRE 2011, 1326.

15 FG Sachsen-Anhalt vom 14.07.2003, 1 K 163/00, EFG 2004, 62.

16 BFH vom 26.06.2003 – V R 22/02, BFH/NV 2004 S. 233; BFH vom 10.09.2015 – V R 17/14, BFH/NV 2016 S. 80; BFH vom 18.02.2009, V R 82/07, DStRE 09, 739 für den Strohmann als Leistungsempfänger; FG München vom 17.02.2016, 3 K 2395/13, DStRE 2017, 471; *Robisch* in Bunjes UStG § 1 Rn. 27.

17 BGH vom 23.08.2017, 1 StR 33/17, NSTZ-RR 2018, 16; BGH vom 09.04.2013, 1 StR 568/12, NJW 2013, 2449.

18 BGH vom 23.8.2017 – 1 StR 33/17, NSTZ-RR 2018, 16.

19 BFH vom 10.09.2015, V R 17/14, BFH NV 2016, 80; FG München vom 17.02.2016, 3 K 2395/13, DStRE 2017, 471; FG Düsseldorf vom 15.02.2013, 1 K 943/10 U, BeckRS 2015, 94446, bestätigt durch BFH v. 07.12.2016- XI R 31/14, DStRE 2018, 93.

20 EuGH vom 06.07.2006, C-439/04 und 440/04, Axel Kittel u.a., IStR 2006, 574.

nämlich nur auf die Versagung des Vorsteuerabzuges beim Leistungsempfänger. Für die Besteuerung des Ausgangsumsatzes ist dies jedoch ohne Bedeutung.²¹

Der Bundesgerichtshof sieht bei einem Scheingeschäft ebenfalls keine Lieferung durch den Strohmann. Auch nach dessen Rechtsprechung soll der Leistende nicht derjenige sein, in dessen Namen die vertraglichen Grundlagen für den Leistungsaustausch geschlossen worden sind, also der Strohmann, sondern der Hintermann, wenn es sich um ein vorgeschobenes Geschäft handelt, welches mit dem Strohmann nur zum Schein abgeschlossen wurde.²² Das heißt, wenn beide Vertragsparteien einverständlich oder stillschweigend davon ausgehen, daß die Rechtswirkungen des Geschäfts gerade nicht zwischen ihnen, sondern zwischen dem Leistungsempfänger und dem Hintermann eintreten sollen.²³ Ein Scheingeschäft im Sinne des § 41 AO sei insbesondere dann anzunehmen, wenn der Leistungsempfänger weiß oder davon ausgehen muß, daß derjenige, mit dem (als „Strohmann“) oder in dessen Namen das Rechtsgeschäft abgeschlossen wird, selbst keine eigene – ggf. auch durch Subunternehmer auszuführende – Verpflichtung aus dem Rechtsgeschäft übernehmen will.²⁴ Ein Abweichen der umsatzsteuerlichen Leistungsbeziehung von dem Auftreten nach außen kann sich auch in anderen Konstellationen ergeben. So erbringt auch, wer in fremdem Namen auftritt, eine eigene Leistung, wenn nach den erkennbaren Umständen durch sein Handeln in fremdem Namen lediglich verdeckt wird, daß er und nicht der Vertretene der Leistende ist.²⁵

An dieser Stelle ergeben sich Ansätze für die Verteidigung im Strafverfahren, da für eine Steuerhinterziehung bewiesen werden muß, daß der Beschuldigte selbst – und nicht ein anderer – die Leistung erbracht hat und daher hieraus Umsatzsteuer schuldet. Bei der Feststellung eines Scheingeschäfts zwischen Leistungsempfänger und Strohmann kommt es nach der Rechtsprechung zwar auf die Kenntnis des Leistungsempfängers von der Leistungsbeziehung an, diese Kenntnis bezieht sich aber auf den Geschäftsführungswillen und damit eine innere Tatsache des Strohmanns, auf welche – bei fehlendem Geständnis – nur aufgrund von objektiven Tatsachen geschlossen werden kann. Diese müssen bewiesen sein. Dies ist sowohl für den Strohmann als auch für den Hintermann von Relevanz, da bewiesen werden muß, wer von beiden der Leistende war.

2. Der „Strohmann“ und der Vorsteueranspruch

Spiegelbildlich zur entstandenen Umsatzsteuer auf der Seite des Leistenden ergeben sich entsprechende Erwägungen bei der Strohmann-Hintermann-Konstellation zum Vorsteuerabzug. Nach der Rechtsprechung des EuGH²⁶ ist Voraussetzung hierfür die Leistungserbringung an den Unternehmer durch den leistenden Unternehmer. Der steuerpflichtige Leistungsempfänger ist dafür beweisbelastet, daß er Steuerpflichtiger im Sinne der EU-Richtlinie ist, und daß die

zur Begründung des Vorsteuerabzuges angeführten Gegenstände oder Dienstleistungen von ihm auf einer nachfolgenden Umsatzstufe für die Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden und diese Gegenstände oder Dienstleistungen auf einer vorausgehenden Umsatzstufe von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert oder erbracht worden sind.²⁷ Zudem muß der Umsatz so durchgeführt worden sein, wie sich aus der zugehörigen Rechnung ergibt und diese Rechnung als formelle Voraussetzung alle nach der EU-Richtlinie erforderlichen Angaben enthalten.²⁸ Die zuletzt genannte formelle Voraussetzung hat der EuGH in einer neueren Entscheidung dahin eingeschränkt, daß der Nachweis durch eine formelle Rechnung auch durch andere objektive Nachweise, nicht jedoch allein durch eine Schätzung ersetzt werden kann.²⁹ Weiterer Nachweise – insbesondere des Nachweises der Abführung der Umsatzsteuer durch den Leistenden – bedarf es nicht. Im Rahmen der Feststellungslast hat dagegen die Finanzbehörde für die ausnahmsweise Versagung des Vorsteuerabzuges zu beweisen, daß der Steuerpflichtige wußte oder hätte wissen müssen, daß der Umsatz in eine vom Leistenden oder einem anderen Teilnehmer auf einer vorhergehenden Umsatzstufe begangenen Steuerhinterziehung einbezogen war.³⁰ In einem solchen Fall kann das nationale Gericht auch prüfen, ob der Aussteller der Rechnung den Umsatz selbst ausgeführt hat.³¹ Ein guter Glaube des Leistungsempfängers an die Erfüllung der Vorsteuerabzugsvoraussetzungen aus der Rechnung ist allerdings jedenfalls dann nicht schutzwürdig, wenn dieser anhand der Gesamtumstände hätte erkennen müssen, daß es sich bei dem jeweils vermeintlichen Lieferer nur um einen vorgeschobenen Strohmann gehandelt hat.³² Dies kann der Fall sein, wenn dem Leistungsempfänger offenbar wird, daß die Person, mit welcher der tatsächliche Leistungsaustausch erfolgen soll, verschleiert wird. Diese Verschleierung kann sich aufgrund fehlendem persönlichem Kontakt, fehlender Erreichbarkeit über sta-

21 BFH v. 05.08.2010 – V R 13/09, BFH/NV vom 2011, 81.

22 BGH vom 08.07.2014, 1 StR 29/14, NZWiSt 2014, 477.

23 BGH vom 09.04.2013, 1 StR 586/12 Rz. 72, NJW 2013, 2449; BGH vom 05.02.2014, 1 StR 422/13, NSTZ 2014, 335.

24 BGH vom 09.04.2013, 1 StR 568/12 Tz. 72, NJW 2013, 2449; so auch BFH vom 12.05.2011, V R 25/10, DStRE 2011, 1326; BFH vom 31.01.2002, V B 108/01, DStR 2002 S. 762; BFH vom 12.08.2009, XI R 48/07, BFH/NV 2010, 259.

25 BFH vom 04.09.2003, V R 10/02, BStBl II 2004, 627; FG München vom 17.02.2016, 3 K 2395/13, DStRE 2017, 471.

26 EuGH vom 21.06.2012, C 80/11 – C 142/11, DStRE 2012, 1336.

27 EuGH vom 06.12.2012, C-285/11 (Bonik), DStRE 13, 803;

28 EuGH vom 21.06.2012, C-80/11 u. C 142/11 (Mahageben u. David), DStRE 2012, 1336.

29 EuGH vom 21.11.2018, C.664/16 (Vadan), DStR 2018, 2524, kritisch *Heidner* in Bunjes § 15 UStG Rn. 131 b.

30 EuGH vom 21.06.2012, C-80/11 u. C-142/11, DStRE 2012, 1336; EuGH vom 06.12.2012, C-285/11, DStRE 2013 S. 803.

31 EuGH vom 06.09.2012, C-324/11, HFR 2012 S. 1124.

32 BFH vom 07.12.2016, XI R 31/14, DStRE 2018, 93.

tionäre Kommunikationsmittel, dem Fehlen eigener Büroräume oder dem Umstand, daß Geschäfte im sechsstelligen Bereich ausschließlich mit Barzahlungen abgewickelt wurden, aufdrängen.³³

3. Der „Strohmann“ und die Zuordnung von Einkünften im Ertragssteuerrecht

In der Regel sind in den Konstellationen mit Stroh- und Hintermann auch die gewerblichen Einkünfte relevant. Gewerbliche Einkünfte sind demjenigen zuzurechnen, welcher sie erzielt.³⁴ Dies ist bei Einkünften aus gewerblichen Unternehmen³⁵ der Unternehmer, also der Träger des Unternehmens³⁶ als derjenige, welcher – sei es auch rechtlich durch einen Stellvertreter – wirtschaftlich diejenigen Leistungen, durch die der Tatbestand der Einkünfteerzielung verwirklicht wird, bewirkt.³⁷ Im einkommen- und gewerbesteuerlichen Sinne ist Unternehmer derjenige, welcher Unternehmerinitiative entfalten kann und Unternehmerrisiko trägt.³⁸ Die Merkmale der (Mit-)Unternehmerinitiative und des (Mit-) Unternehmerrisikos können im Einzelfall mehr oder weniger ausgeprägt sein.³⁹ Sie müssen aber beide vorliegen.⁴⁰

Unternehmerinitiative bedeutet vor allem Teilhabe an unternehmerischen Entscheidungen, wie sie beispielsweise leitenden Angestellten bei einer Kapitalgesellschaft obliegen.⁴¹ Für die Unternehmerinitiative kommt es auf den Umstand nicht an, daß der als Unternehmer Auftretende im Innenverhältnis den Weisungen eines anderen (Treugebers, Hintermann) unterliegt, weil die dem nach außen als Inhaber des Unternehmens Auftretenden zustehende Vertretungsmacht nicht durch Vereinbarungen im Innenverhältnis beschränkt oder entzogen werden kann.⁴² Hierbei sind beide Mitunternehmer einer Innengesellschaft in der Rechtsform einer GbR.⁴³

Unternehmerrisiko trägt, wer am Erfolg oder Mißerfolg eines Unternehmens teilhat. Dieses Risiko wird regelmäßig durch Beteiligung am Gewinn und Verlust sowie an den stillen Reserven des Unternehmensvermögens einschließlich des Geschäftswerts vermittelt. Unternehmer im Sinne des Einkommensteuergesetzes ist derjenige, nach dessen Willen und auf dessen Rechnung und Gefahr das Unternehmen in der Weise geführt wird, daß sich der Erfolg oder Mißerfolg in dessen Vermögen unmittelbar niederschlägt.⁴⁴ Das heißt umgekehrt, wer nicht am Gewinn der Gesellschaft beteiligt ist, ist nicht (Mit-)Unternehmer.⁴⁵ Wer allerdings in eigenem Namen ein Unternehmen führt, wird regelmäßig (Mit-)Unternehmer sein. Er trägt über die persönliche unbeschränkte Haftung ein Unternehmerrisiko.⁴⁶ Für die notwendige Gewinnbeteiligung genügt es in einem solchen Fall, wenn diese in einem festen Vorabgewinn besteht und das Unternehmen im Übrigen für Rechnung des Hintermannes betrieben wird.⁴⁷ Dieses unternehmerische Risiko des im eigenen Namen Auftretenden wird auch allein durch die Zusage des Treugebers bzw. Hinter-

mannes, ihn im Innenverhältnis von allen Verbindlichkeiten freizustellen, im Regelfall nicht ausgeschlossen, da ungewiß ist, ob sich der Rückgriffsanspruch im Ernstfall tatsächlich realisieren läßt.⁴⁸ Der als Unternehmer Handelnde trägt zumindest das Risiko der Insolvenz der Hintermannes, da dann die Freistellung wertlos ist.

Für die subjektive Zurechnung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb kommt es weder auf die von den Beteiligten ausdrücklich gewählte Bezeichnung ihrer Rechtsbeziehungen⁴⁹ noch auf den nach außen durch Handelsregistereintragung oder gewerbepolizeiliche Anmeldung gesetzten Rechtsschein an.⁵⁰ Unabhängig von den Vereinbarungen im Innenverhältnis ist letztlich maßgebend, wer nach dem Gesamtbild des Einzelfalls den Erzielungstatbestand tatsächlich verwirklicht hat.⁵¹

Bei den Konstellationen von Stroh- und Hintermann ist gerade wegen der vom Außenverhältnis abweichenden internen Abreden die Beurteilung von Unternehmerinitiative und Unternehmerrisiko und damit die Zuordnung der Einkünfte schwierig und kann nur nach den konkreten tatsächlichen Verhältnissen im Einzelfall erfolgen. So reichte es dem Niedersächsischen FG⁵² in einer vom Bundesfinanzhof⁵³ bestätigten Entscheidung für die Zuordnung von Einkünften einer Handelsvertretung zum Hintermann aus, daß dessen Arbeitsleistung für eine Handelsagentur maßgebend war und er die Möglichkeit hatte, an den laufenden Einnah-

33 BFH vom 01.12.2016, X S 6/16, BFH/NV 2017, 440; weitere Beispiele auf Hinweise für Einbindung in eine Umsatzsteuerhinterziehung bei Madauß in NZWiSt 2017, 177, 178.

34 § 2 Abs. 1 EStG

35 § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG

36 BFH vom 04.11.2004 – III R 21/02, DStR 2005, 103; Wacker in Schmidt § 15 EStG Rn. 135.

37 BFH vom 18.03.2004 – III R 25/02, DStR 2004, 1078.

38 BFH vom 02.09.1985, IV B 51/85, BStBl II 1986, 10; FG Düsseldorf vom 24.09.1999, 18 K 405-95 E, DStRE 2000, 287; Wacker in Schmidt § 15 EStG Rn. 136.

39 BFH vom 01.08.1996, VIII R 12/94, DStRE 1997, 188.

40 BFH vom 04.11.2004, III R 21/02, DStR 2005, 103.

41 BFH vom 04.11.2004 – III R 21/02, DStR 2005, 103; BFH vom 24.09.1991, VIII R 349/83, BStBl II 1992, 330; Niedersächsisches FG vom 21.06.2002, 14 K 621/97, DStRE 2003, 136.

42 BFH vom 10.05.2004 – IV R 2/05, BStBl. II 2007, 927; Madauß NZWiSt 2013, 332, 334.

43 Madauß, NZWiSt 2013, 332, 334.

44 BFH vom 10.07.2019 X R 21-22/17, BFH/NV 2020 S. 177, Wacker in Schmidt § 15 EStG Rn. 136.

45 FG Düsseldorf vom 24.09.1999, 18 K 405-95 E, DStRE 2000, 287.

46 Madauß NZWiSt 2013, 332.

47 BFH vom 10.05.2007 – IV R 2/05, DStR 2007, 2002.

48 BFH vom 04.11.2004, III R 21/02, DStR 2005, 103.

49 BFH vom 02.09.1985, IV B 51/85, BFHE 144, 432, BStBl II 1986, 10.

50 BFH vom 04.11.2004, III R 21/02, DStR 2005, 103.

51 BFH X B 106/09, BFH/NV 2010, 601; Wacker in Schmidt § 15 Rn. 138.

52 FG Niedersachsen vom 21.06.2002 – 14 K 621/97, DStRE 2003 S. 136.

53 BFH vom 04.11.2014 – III R 21/02, DStRE 2005, 183.

men teilzuhaben, obwohl die Strohfrau sämtliche Verträge im eigenen Namen unterschrieben und Kontovollmacht hatte. Das Finanzgericht Düsseldorf hingegen rechnete in einer vergleichbaren Konstellation der Ehefrau als Strohfrau die Einkünfte aus einem Handelsunternehmen zu, das von ihrem (bei ihr angestellten) Ehemann (Hintermann) geführt wurde, weil sie das unternehmerische Risiko durch die Übernahme der Schulden trug und die Einnahmen zur Bedienung der Kredite für ihre Immobilien und den Lebensunterhalt der Familie verwendete.⁵⁴

III. Der Strohmann und das Steuerstrafrecht

1. Der Strohmann als Täter einer Steuerhinterziehung im Sinne des § 370 I Nr. AO

Steuerhinterziehung durch aktives Tun im Sinne des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO ist ein Allgemeindelikt, das von jedermann verübt werden kann.⁵⁵ Dies gilt zwar grundsätzlich auch in der Unterlassungsvariante des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO, jedoch bewirkt das zusätzliche Erfordernis der Pflichtwidrigkeit des Unterlassens, daß Täter einer Steuerhinterziehung durch Unterlassen nur derjenige sein kann, der selbst zur Aufklärung steuerlich erheblicher Tatsachen besonders verpflichtet ist.⁵⁶ Sind dem Strohmann umsatzsteuerpflichtige Umsätze oder einkommensteuerpflichtige Einnahmen zuzurechnen, hat er diese in einer eigenen Steuererklärung vollständig zu deklarieren. Gibt er unrichtige oder unvollständige Steuerklärungen ab, so verwirklicht er jedenfalls den objektiven Tatbestand des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO.

Aber auch, wenn die Umsätze und Einnahmen steuerlich dem Hintermann zuzurechnen sind und diesen die Pflicht zur Einreichung von Steuerklärungen trifft, kann – bei unrichtigen Erklärungen des Hintermannes – der Strohmann Beteiligter der hierdurch verwirklichten Steuerhinterziehung des Hintermannes sein, indem er z. B. dabei mitwirkt, die Einkünfteerzielung des Hintermannes zu verschleiern. Regelmäßig wird hier Beihilfe und nicht Mittäterschaft des Strohmannes in Betracht kommen, wenn der Hintermann selbst die unrichtigen Steuerklärungen einreicht, da dieser selbst hierdurch die Tatherrschaft hat und zumeist bei ihm auch das wesentliche Tatinteresse liegt. Diese Konstellation wird allerdings in der Praxis selten sein, da der Hintermann zumeist gerade keine Steuerklärungen abgibt, sondern seine Steuerklärungspflicht durch die Einschaltung des Strohmannes gerade verdecken will.

2. Strohmann – Steuerhinterziehung durch Unterlassen

Wie dargelegt, kann Täter einer Steuerhinterziehung durch Unterlassen nur derjenige sein, der selbst zur Aufklärung steuerlich erheblicher Tatsachen besonders verpflichtet ist. Dabei können sich Offenbarungspflichten sowohl aus den gesetzlich besonders geregelten steuerlichen Erklärungspflichten wie auch aus allgemeinen Garantenpflichten er-

geben, wobei letztere allerdings eine untergeordnete Rolle spielen.⁵⁷ Die Pflichten eines anderen sind nicht zuzurechnen, auch wenn sonst nach allgemeinen Grundsätzen Mittäterschaft vorliegen würde.⁵⁸

Daher kann der Strohmann, wenn den Hintermann die Steuerklärungspflicht trifft, dieser jedoch keine Steuerklärungen einreicht, nicht Mittäter von dessen Steuerhinterziehung durch Unterlassen sein. Dagegen verwirklicht der Strohmann den objektiven Tatbestand des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO, wenn die Umsätze oder Einkünfte steuerlich ihm zuzurechnen sind, er jedoch keine Steuerklärungen einreicht.

3. Vorsatz des Strohmanns

Eine Strafbarkeit wegen Steuerhinterziehung im Sinne des § 370 AO setzt zumindest bedingten Vorsatz voraus. Das heißt, der Täter muß die Verwirklichung der Merkmale des gesetzlichen Tatbestands für möglich halten (kognitives Element) und dies billigend in Kauf nehmen (voluntatives Element).⁵⁹ Der Vorsatz muß vom Tatgericht festgestellt werden. Allein der Umstand, daß der formelle Strohgeschäftsführer als solcher eingesetzt war, begründet für sich keinen Vorsatz.⁶⁰ Dies kann sich allerdings anders verhalten, wenn der faktische Inhaber des Unternehmens Anlaß zu der Sorge gibt, daß er den steuerlichen Pflichten nicht ordnungsgemäß nachkommt. Wenn dies offensichtlich wird, treffen den formellen Inhaber entsprechende Überwachungspflichten. Wenn er dann trotz entsprechender Kenntnis nichts unternimmt, begründet das entsprechenden Eventualvorsatz.⁶¹

IV. Der Hintermann als Täter im Steuerstrafrecht

Wie schon dargelegt, kommt es in der Praxis nur sehr selten vor, daß der Hintermann selbst unrichtige Steuerklärungen abgibt und damit den Tatbestand des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO verwirklicht. Häufig kommt jedoch eine Steuer-

54 FG Düsseldorf vom 24.09.1999, 18 K 405-95 E, DStRE 2000, 287.

55 Vgl. BGH vom 09.04.2013, 1 StR 586/12, NJW 2013, 2449; Jäger in Klein § 370 Rn 25a.

56 BGH vom 09.04.2013, 1 StR 586/12, NJW 2013, 2449; Jäger in Klein § 370 Rn. 26.

57 Joecks in Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht, 8. Aufl., § 370 Rn. 237.

58 BGH vom 09.04.2012, 1 StR 586/12, NJW 2013, 2449; Madauß NZWiSt 2016, 268 sieht hierin eine Gesetzeslücke zugunsten des Hintermannes, bei dem die Voraussetzungen des § 35 AO nicht vorliegen, obwohl dieser alleiniger Nutznießer der Tat war.

59 BGH vom 08.09.2011, 1 StR 38/11, NStZ 2012, 160; BGH vom 11.02.2020, 1 StR 119/19, NStZ 2020, 487.

60 BGH vom 11.02.2020, 1 StR 119/19, NStZ 2020, 487.

61 BGH vom 03.03.2020, 5 StR 595/19, NZWiSt 2020, 268 für das Verhältnis von faktischem und formellem Geschäftsführer.

hinterziehung durch Unterlassen in Betracht, wenn der Hintermann trotz entsprechender eigener Pflicht keine Steuererklärungen einreicht.

Ob der Hintermann erklärungsspflichtig ist und sich aus der Verletzung der Erklärungspflicht eine Steuerhinterziehung ergeben kann, hängt zunächst von der Zuordnung der Einkünfte nach dem materiellen Steuerrecht ab.⁶² Ist der Hintermann selbst Steuerpflichtiger im Sinne des § 33 AO, weil ihm die Umsätze oder Einkünfte zuzurechnen sind, ist er auch erklärungsspflichtig und damit tauglicher Täter einer Steuerhinterziehung durch Unterlassen, wenn er keine Steuererklärungen einreicht.

Die Erklärungspflichten können jedoch auch den Hintermann als Verfügungsberechtigten treffen (§ 35 AO), wenn er nicht Steuerpflichtiger ist.⁶³ Voraussetzung ist, daß der Hintermann nach dem Gesamtbild der Verhältnisse rechtlich und wirtschaftlich über Mittel, die einem anderen zuzurechnen sind, verfügen kann und als solcher nach außen auftritt.⁶⁴ Die rechtliche Verfügungsmacht besteht bereits dann, wenn er die Pflichten mittelbar, z. B. durch die Bestellung eines entsprechenden Geschäftsführers, erfüllen lassen kann.⁶⁵ Daneben ist ein Auftritt des Verfügungsberechtigten nach außen erforderlich. Der Hintermann, welcher ausschließlich im Innenverhältnis zum Strohmann agiert, ist kein Verfügungsberechtigter. Ein Auftritt nach außen liegt allerdings bereits vor, wenn der Hintermann sich gegenüber einer begrenzten Öffentlichkeit als Geschäftsführer bzw. Geschäftsinhaber geriert, das Auftreten gegenüber der allgemeinen Öffentlichkeit jedoch dem weisungsgebundenen Strohmann überläßt.⁶⁶ In der Praxis wird der Frage, ob der Hintermann Verfügungsbefugnis über die Konten des Strohmannes hat, besondere Bedeutung beigemessen.⁶⁷

Der Vertretungsberechtigte im Sinne des § 35 AO muß im Gegensatz zum faktischen Geschäftsführer keine überragende Bedeutung oder ein deutliches Übergewicht gegenüber dem formellen Geschäftsführer bzw. Geschäftsherrn haben.⁶⁸ Dafür müssen die Machtbefugnisse des Verfügungsberechtigten rechtlich begründet sein, während es für die Figur des faktischen Geschäftsführers ausreicht, wenn dieser seine Funktion aus tatsächlichen Machtverhältnissen herleiten kann.

War der Hintermann zwar nicht Steuerpflichtiger, jedoch Verfügungsberechtigter im Sinne des § 35 AO, so kann er – neben dem Strohmann als Steuerpflichtigen – Mittäter einer Steuerhinterziehung durch Unterlassen sein, wenn beide keine Steuererklärungen einreichen. Ist der Hintermann weder Steuerpflichtiger noch Verfügungsberechtigter, kommt eine Beihilfe zur Steuerhinterziehung durch Unterlassen des Strohmannes in Betracht.⁶⁹

62 Reichling/Lange NSTZ 2014, 311, 313.

63 BFH vom 05.08.2010, V R 13/09, BFH/NV 2011, 81; BGH vom 09.04.2013, 1 StR 586/12, NJW 2013, 2449; Jäger in Klein § 370 AO Rn. 62c.

64 BGH vom 09.04.2013, 1 StR 586/12, NJW 2013, 2449; Ransiek in Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 370 AO Rn. 118 ff.

65 FG Köln vom 27.08.2014, 14 K 1508/09, BeckRS 2016, 94179.

66 BFH vom 24.02.1991 – I R 56/89, BFH/NV 1992 S. 76

67 Vgl. Madauß NZWiSt 2016, 268, 270.

68 Zur Rechtsfigur des faktischen Geschäftsführers im Strafrecht siehe u. a. Dierlamm NSTZ 1996, 153.

69 BGH vom 09.04.2013 – 1 StR 586/12, NJW 2013, 2449 v

100.000-fach bewährt.



Arbeitszeugnisse
in Textbausteinen
Inhalte, Formulierung, Analyse, Recht
14. Auflage
BOORBERG

WWW.BOORBERG.DE

Arbeitszeugnisse in Textbausteinen

Inhalte, Formulierung, Analyse, Recht

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

2019, 14. Auflage, 472 Seiten, € 23,80

ISBN 978-3-415-06474-4

Das Standardwerk stellt ein ausgereiftes System von über 3.000 Textbausteinen bereit. Mit ihrer Hilfe lassen sich die gewünschten wahren Aussagen und Wertungen für ein verständig-wohlwollendes Zeugnis zusammenstellen. Die Textbausteine ermöglichen es den Personalverantwortlichen, ein Zeugnis einwandfrei zu analysieren und so Fehlentscheidungen zu vermeiden. Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer können 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.

BOORBERG

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

SC1020

Steuerstrafrechtliche Anmerkungen zum geplanten Verbandssanktionengesetz (VerSanG-E)

Dr. Martin Wulf, Streck Mack Schwedhelm, Berlin

Die Bundesregierung hat am 16.06.2020 den Entwurf für ein „Gesetz zur Stärkung der Integrität in der Wirtschaft“ veröffentlicht. Bestandteil dieses Gesetzespakets ist insbesondere die Schaffung eines Verbandssanktionengesetzes, mit dem die Bekämpfung und Sanktionierung von Gesetzesverstößen durch Unternehmen auf eine neue gesetzliche Grundlage gestellt werden soll.

Bislang können Straftaten, die aus Verbänden (juristischen Personen und Personenvereinigungen) heraus begangen werden, gegenüber der betreffenden Gesellschaft etc. selbst lediglich mit einer Geldbuße nach dem Ordnungswidrigkeitenrecht geahndet werden (§ 30 OWiG). Dies will der Gesetzgeber ändern. Nach seiner Auffassung sei bislang eine angemessene Reaktion auf Unternehmenskriminalität nicht möglich, da die Höchstgrenze des Ahndungsteils der Verbandsgeldbuße nach geltendem Recht auf € 10 Mio. beschränkt ist. Dies sei *„gegenüber finanzkräftigen multinationalen Konzernen keine empfindliche Sanktion“*. Das geltende Recht benachteilige insoweit kleinere und mittelständische Unternehmen. Dies mache eine gesetzliche Reform erforderlich.¹ Das Ziel des neuen Gesetzes ist es, die Sanktionierung von Verbänden auf eine eigenständige gesetzliche Grundlage zu stellen, sie dem Legalitätsprinzip zu unterwerfen und zugleich ein verbessertes Sanktionsinstrumentarium auch bei großen Verbänden einzuführen. Ergänzend zu diesen Zielen verfolgt der Gesetzentwurf den Zweck, Regelungen zu „Compliance-Maßnahmen“ und internen Untersuchungen von Unternehmen zu schaffen. Das neue Verbandssanktionengesetz soll einen rechtlichen Rahmen schaffen, um die Durchführung verbandsinterner Untersuchungen (strafmildernd) im Verfahren zu berücksichtigen und umgekehrt die Unternehmen zu verstärkten Compliance-Bemühungen anzuhalten.

Der Gesetzgeber hat mit dem Entwurf erkennbar die Fälle der Unternehmenskriminalität ins Auge genommen, die in den vergangenen Jahren die Schlagzeilen beherrschten und die das Fehlverhalten von internationalen Konzernen betrafen. Im Gesetzgebungsverfahren ist dabei völlig aus dem Blick geraten, daß das neue Gesetz gleichermaßen für eine Vielzahl von alltäglichen Rechtsverstößen in Unternehmen Anwendung finden wird. Insbesondere ist m.E. völlig übersehen worden, daß die wohl „alltäglichs-te“ Form von Gesetzesverstößen in Unternehmen Verstöße gegen steuerliche Vorschriften sind. Das neue Gesetz schafft in diesem Bereich erhebliche Probleme, die bislang nicht hinreichend diskutiert werden.²

I. Grundstrukturen

Strukturell orientiert sich das neue Gesetz an den bisherigen Vorgaben des § 30 OWiG. Kernbegriff des Verbandssanktionenrechts ist der Begriff der „Verbandstat“. Eine Verbandstat ist nach der Legaldefinition § 2 Abs. 1 Nr. 3 VerSanG-E eine Straftat, durch die Pflichten, die den Verband treffen, verletzt worden sind oder durch die der Verband bereichert worden ist oder bereichert werden sollte. Jede Steuerhinterziehung mit einer Verkürzung von Unternehmenssteuern ist damit zwanglos eine Verbandstat i. S. d. neuen Gesetzes.

Aus der Begehung einer Verbandstat leitet sich die „Verbandsverantwortlichkeit“ ab. Gemäß § 3 Abs. 1 VerSanG-E wird gegen den Verband eine Verbandssanktion verhängt, wenn (Nr. 1) jemand als Leitungsperson dieses Verbands eine Verbandstat begangen hat oder (Nr. 2) jemand sonst in Wahrnehmung der Angelegenheiten des Verbands gehandelt (oder unterlassen) und dadurch eine Verbandstat begangen hat, unter der Voraussetzung, daß Leitungspersonen des Verbands die Straftat durch angemessene organisatorische Vorkehrungen hätten verhindern oder wesentlich erschweren können. Mit dieser Struktur knüpft der Gesetzgeber an die bestehende Regelung in § 30 Abs. 1 OWiG an. Allerdings besteht der große Unterschied darin, daß die Zurechnung nach § 3 Abs. 1 Nr. 2 VerSanG-E im Unterschied zu § 30 Abs. 1 Nr. 2 OWiG keinen schuldhaften Organisationsverstoß von Unternehmensorganen voraussetzt. Vielmehr knüpft die Verantwortlichkeit im VerSanG-E allein an einen objektiven „Compliance-Verstoß“ an. Darüber hinaus ist zu bemerken, daß die Regelung aus § 3 Abs. 1 VerSanG-E nur bei Straftaten eingreift (vgl. die Definition der Verbandstat in § 2 Abs. 1 Nr. 3 VerSanG-E). Eine Ordnungswidrigkeit wäre somit nicht ausreichend, um eine Sanktion nach dem neuen VerSanG-E auszulösen. Für Ordnungswidrigkeiten bleibt aber die bisherige Regelung des § 30 in OWiG in Kraft und anwendbar.

Verbände, für die diese Regelungen gelten, sind juristische Personen des öffentlichen oder privaten Rechts, nicht rechtsfähige Vereine und rechtsfähige Personengesellschaften (vgl. § 2 Abs. 1 VerSanG-E). Im Unterschied zu den Vorentwürfen sieht der Regierungsentwurf jetzt vor,

1 Vergleiche zum Ganzen die Begründung zum Gesetzentwurf der Bundesregierung, abrufbar unter www.bmjv.de, Seite 50

2 Vgl. aber die Darstellung zur Bedeutung des Entwurfes für das Steuerstrafrecht bei *Talaska/Görllich*, Stbg 2020, 460 ff.

daß das Gesetz insgesamt nur auf solche Verbände Anwendung finden soll, deren Zweck auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gerichtet ist (§ 1 VerSanG-E). Damit sollen insbesondere gemeinnützige Vereine und Organisationen von der Verbandshaftung ausgenommen werden.³

Liegen die beschriebenen Voraussetzungen der Verbandsverantwortlichkeit vor, so ist der gesetzlichen Systematik nach (zwingend) eine Verbandssanktion zu verhängen. Insoweit kennt das Gesetz die Geldstrafe („Verbandsgeldsanktion“) und die Geldstrafe auf Bewährung („Verwarnung mit Verbandsgeldssanktionsvorbehalt“). Einzelheiten sind in §§ 8 – 13 VerSanG-E geregelt. Das Gesetz lehnt sich hier an die Regelungen aus dem StGB zur Verhängung von Geldstrafen und der Verwarnung unter Strafvorbehalt (§ 59 StGB) an.

Die prozessualen Regelungen orientieren sich an den Vorschriften der StPO zum Strafverfahren gegen natürliche Personen. Das Verfahren gegen den Verband kann durch eine „Anklage“ beim Strafrichter, beim Schöffengericht oder beim Landgericht abgeschlossen werden. Dann wird die Verbandssanktion nach einer Hauptverhandlung durch das Gericht festgesetzt. Alternativ dazu ist auch ein schriftliches Verfahren in Analogie zum Strafbefehlsverfahren möglich („Sanktionsbescheid“, § 50 VerSanG-E). Ergänzend finden auch die Einstellungs Vorschriften der StPO entsprechende Anwendung; insbesondere kann das Verfahren gegen den Verband wegen Geringfügigkeit (§ 35 VerSanG-E i. V. m. § 153 Abs. 1 StPO) oder auch gegen Aufgelöschung (§ 36 VerSanG-E i. V. m. § 153a StPO) eingestellt werden.

Besonders regelungsbedürftig ist die Vertretung des Verbands im Strafverfahren. Den gesetzlichen Vertretern des Verbands steht im Sanktionsverfahren ein Aussageverweigerungsrecht zu (§ 33 VerSanG-E), auch im Übrigen wird der betroffene Verband im Sanktionsverfahren wie ein Beschuldigter im Sinne der StPO behandelt. So kann sich der Verband insbesondere auch von einem bevollmächtigten Verteidiger vertreten lassen (§ 43 VerSanG-E). Da der Verband wie ein eigener Beschuldigter behandelt wird, entsteht ein Konflikt, wenn sich die Strafbarkeitsvorwürfe gegen sämtliche gesetzliche Vertreter des Verbands richten. In diesem Fall hat das Gericht im Sanktionsverfahren für den Verband einen „besonderen“ Vertreter zu bestellen. Vor der Eröffnung des Hauptverfahrens ist für diese Bestellungen das Amtsgericht zuständig; die Bestellung erfolgt auf Antrag der Verfolgungsbehörde, d. h. in der Regel auf Antrag der Staatsanwaltschaft oder im Steuerstrafverfahren auf Antrag der Strafsachenstelle, vgl. § 29 VerSanG-E.

Die Regelungen zu den Internal Investigations („verbandsinternen Untersuchungen“) finden sich in dem Abschnitt über die Strafzumessung. Verbandsinterne Untersuchungen im Sinne des Gesetzes können sowohl durch den Verband selbst als auch durch von ihm beauftragte Dritte durchgeführt werden (§ 16 VerSanG-E). Erfüllt diese verbandsinterne Untersuchung besondere Voraussetzungen (sog. „qualifizierte verbandsinterne Untersuchung“, QVU),

so „soll“ das Gericht die zu verhängende Verbandssanktion mildern (§ 17 VerSanG-E). Das zur Verfügung stehende Höchstmaß der Verbandsgeldssanktion verringert sich dann um die Hälfte. Die Anordnung der öffentlichen Bekanntmachung der Verurteilung des Verbands (die das Gesetz anderenfalls in § 14 VerSanG-E ermöglicht)⁴ ist in diesem Fall ausgeschlossen (§ 18 VerSanG-E). Darüber hinaus hat der Verband in diesem Fall Anspruch darauf, daß die Verbandssanktion durch einen Sanktionsbescheid und damit letztlich ohne eine öffentliche Hauptverhandlung verhängt wird (§ 50 Abs. 3 VerSanG-E). Schließlich kann der Verband bei Durchführung einer qualifizierten verbandsinternen Untersuchung durch eine entsprechende Anzeige gegenüber der Staatsanwaltschaft erreichen, daß die Ermittlungsbehörden von einer Verfolgung des Verbands zunächst absehen (§ 41 VerSanG-E). Dies führt dann dazu, daß die Verjährung ruht, bis die Untersuchung abgeschlossen ist und der Untersuchungsbericht vorgelegt wird.

II. Fünf Kritikpunkte aus steuerstrafrechtlicher Sicht

1. Unverhältnismäßige Mehrbelastung von kleinen und mittleren Unternehmen

Das Gesetz nimmt für sich in Anspruch, eine Benachteiligung kleinerer und mittelständischer Unternehmen zu beseitigen. Überlegt man sich allerdings genau, was die Neuregelungen für ein alltägliches Steuerstrafverfahren im Bereich der kleinen und mittleren Unternehmen bedeuten, so handelt es sich um eine gravierende Fehlkalkulation. Denn der gesetzlichen Konzeption nach gilt für die neuen Verbandssanktionen das Legalitätsprinzip. Das heißt: In jedem Fall eines steuerstrafrechtlichen Ermittlungsverfahrens, das wegen der steuerlichen Verpflichtungen einer Ein-Personen-GmbH oder einer kleinen OHG geführt wird, ist zwingend neben den strafrechtlichen Ermittlungsverfahren gegen den Geschäftsführer/die Gesellschafter ein Verbands-sanktionenverfahren gegen die Gesellschaft einzuleiten. In diesem Verfahren muß der Verband, um seine Interessen sachgerecht zu schützen, einen eigenen „Verteidiger“ bestellen. Es gelten die Regelungen der StPO, eine Mehrfachverteidigung ist nicht möglich. Damit wird der erste zusätzliche Anwalt erforderlich. In den typischen kleinen und mittleren Unternehmen, die inhabergeführt sind, wird sich der steuerstrafrechtliche Vorwurf gegen den oder die Gesellschafter-Geschäftsführer richten. Die Folge ist: Der Verband ist mit Blick auf das Sanktionsverfahren führungslos. Es muß dann durch die Staatsanwaltschaft ein weiterer „besonderer Vertreter“ nach § 29 VerSanG-E bestellt werden.

3 Zu ergänzenden Fragen *Talaska/Görllich* a.a.O., 460 ff.

4 Die Veröffentlichung setzt allerdings die Betroffenheit einer großen Gruppe von Geschädigten voraus – was bei § 370 AO nicht vorliegt, so daß die Anwendung dieser Vorschrift im Steuerstrafrecht jedenfalls ausscheidet.

Dies wird im Zweifel der nächste Anwalt sein, der beauftragt wird und dessen Honorar der Verband zu tragen hat.⁵

In allen gewöhnlichen Steuerstrafverfahren kommen damit auf die kleinen und mittleren Unternehmen höhere Verfahrenskosten hinzu.

Neben dieser prozessualen Belastung tritt selbstverständlich der Umstand, daß die Staatsanwaltschaften oder die Strafsachenstellen des Finanzamts (die ebenfalls zur Führung der Verbandssanktionsverfahren ermächtigt und gesetzlich verpflichtet sind), am Ende des Verfahrens neben der individuellen Geld- oder Freiheitsstrafe gegen den Täter eine Verbandssanktion verhängen werden. Dabei ist im Gesetz keine Anrechnung vorgesehen. Es erscheint wenig wahrscheinlich, daß die Strafverfolgungsbehörden in der Zukunft im Individualverfahren jeweils einen „Rabatt“ in der Höhe gewähren, um die zusätzliche Belastung des Verbands auszugleichen. Auf die kleinen und mittleren Unternehmen kommen prinzipiell also zusätzliche Verfahrenskosten und eine Erhöhung der Sanktionsbeträge zu.

Kurios daran ist, daß der Kaufmann, wenn er sein Geschäft nicht als Ein-Personen-GmbH, sondern als ein Einzelunternehmen organisiert, keine Verbandssanktion zu befürchten hat. Auch der Zusammenschluß in einer GbR (bei Freiberuflern also zum Beispiel der Verzicht auf die Gründung einer Partnerschaftsgesellschaft) umgeht die Anwendung des Verbandssanktionengesetzes. Hier entstehen Ungleichbehandlungen, für die eine Rechtfertigung schwer zu erkennen ist.

Die Unterstützer des Gesetzes werden dies alles mutmaßlich dadurch zu entkräften versuchen, daß sie auf die Möglichkeit der Verfahrenseinstellung analog zu § 153 und § 153a StPO verweisen. Es muß aber die Frage erlaubt sein, weshalb man es dann nicht einfach bei der geltenden Rechtslage beläßt, die es den Strafverfolgungsbehörden in angemessenen Fällen jederzeit ermöglicht, ein Ordnungswidrigkeitenverfahren nach § 30 OWiG einzuleiten, um eine zusätzliche Unternehmenssanktion herbeizuführen. Wer für diese alltäglichen Steuerstrafverfahren auf die Möglichkeiten der Verfahrenseinstellung nach § 35 bis 36 VerSanG-E verweist, der räumt eigentlich ein, daß die Schaffung des VerSanG für diesen Deliktsbereich nicht erforderlich ist.

2. Ungereimtheiten hinsichtlich der Sanktionsmilderung durch qualifizierte verbandsinterne Untersuchungen

Es scheint fraglich, ob sich für die Durchführung von qualifizierten verbandsinternen Untersuchungen nach § 17 VerSanG-E im Steuerstrafrecht ein sinnvoller Anwendungsbereich findet, der über Ausnahmefälle hinausgeht.

Denn im Regelfall betrifft das Steuerstrafverfahren den Vorwurf der Verkürzung von Unternehmenssteuern. Hier existiert ein naturgegebener Widerspruch zwischen den Interessen des Verbands und den Interessen der Strafverfolgungsbehörden: Der Verband in seiner Eigenschaft als Steu-

erpflichtiger hat ein nachvollziehbares Interesse daran, so wenig wie möglich durch (zusätzliche) Steuerzahlungen belastet zu werden und bei der Anwendung des geltenden Rechts auf den verwirklichten Lebenssachverhalt eine Position zu vertreten, die zu einer möglichst niedrigen Steuerfestsetzung führt. Demgegenüber haben die Strafverfolgungsbehörden (insbesondere die Strafsachenstellen der Finanzverwaltung) ein natürliches Interesse daran, möglichst hohe Steuerfestsetzungen zu erreichen, die sich dann korrespondierend auch in hohen Verkürzungsbeträgen niederschlagen.

Dieser Interessengegensatz wird von den Regelungen im § 17 und 18 VerSanG-E nicht berücksichtigt. Die Milderung der Verbandssanktion durch Durchführung einer verbandsinternen Untersuchung hängt davon ab, daß der Verband selbst (oder sein Beauftragter) wesentlich zur Aufklärung der Verbandstat (hier also der Steuerstraftat) und der Verbandsverantwortlichkeit (hier also die Person des Steuerstraftäters) beigetragen hat. Dabei muß der Verband in der Untersuchung „ununterbrochen und uneingeschränkt mit den Verfolgungsbehörden zusammenarbeiten“. Angesichts der widerstreitenden Interessen bleibt unklar, wie man sich die Umsetzung dieser gesetzlichen Anforderung in der Praxis vorstellen soll. Natürlich ist es prinzipiell möglich, daß der Steuerpflichtige im Wortsinn „ununterbrochen und eingeschränkt“ mit den Steuerfahndern zusammenarbeitet - und dabei seine eigenen Interessen vertritt. Genau diese Interessenvertretung wird von den Steuerfahndern aber regelmäßig als Störung und Obstruktion ihrer eigenen Ermittlungsinteressen angesehen werden. Wie hier ein vernünftiger Ausgleich geschaffen werden könnte, ist bislang nicht abzusehen.

Im Ergebnis deutet es sich deshalb an, daß die Sanktionsmilderungen durch Durchführung qualifizierter verbandsinterner Untersuchungen im Regelfall der Steuerstrafverfahren keine Anwendung finden werden.

Zudem stellt sich auch hier wiederum das Ressourcenproblem: Gerade die kleinen und mittleren Unternehmen werden nicht auch noch weitere Mittel dafür aufwenden können und wollen, um der Steuerfahndung zuzuarbeiten. Auch in diesem Punkt ist es zynisch, davon zu sprechen, daß das neue Gesetz Nachteile der kleinen und mittleren Unternehmen beseitigt. Das genaue Gegenteil ist der Fall: Das Gesetz ist ausschließlich aus der Perspektive von Großunternehmen gedacht. Finanzstarke Konzerne haben die Möglichkeit, sich über den Einsatz hochbezahlter Anwälte den Strafrabatt des § 18 VerSanG-E zu verschaffen. Der kleine Unternehmer, der seinen Betrieb in der Struktur der Ein-Personen-GmbH aufgebaut hat, bleibt auf der Strecke.

5 Dabei sind die Rechtsbeziehungen zwischen dem besonderen Vertreter und den „beschuldigten“ Organen weitgehend ungeklärt; instruktiv hierzu *Seipt/Wolf*, DB 2020, 1049 (1058) mit weiteren Nachweisen.

3. Probleme der Sanktionsbefreiung durch strafbefreiende Selbstanzeige bei Mehr-Personen-Verhältnissen

Der Entwurf des VerSanG wurde im Bundesjustizministerium erdacht. Dort ist man wahrscheinlich der Auffassung, daß man das Verhältnis zur strafbefreienden Selbstanzeige nach § 371 AO hinreichend bedacht hat. Die Verknüpfung erfolgt über § 5 VerSanG-E. Danach wird eine Verbandssanktion nicht verhängt, soweit die zugrundeliegende Verbandstat nicht verfolgt werden kann, weil eine Strafe ausgeschlossen oder aufgehoben ist (§ 5 Nr. 1 VerSanG-E). In der Gesetzesbegründung heißt es hierzu: „Auch das Vorliegen einer wirksamen strafbefreienden Selbstanzeige nach § 371 AO durch den Täter der Verbandstat hindert die Verhängung einer Verbandssanktion“.⁶

Der Praxis der Selbstanzeigeberatung im Bereich des Unternehmens-Steuerstrafrechts wird dieser Ansatz allerdings nicht gerecht. Denn gerade bei den mittleren und größeren Unternehmen hat man es häufig mit Geschäftsführungen oder anderen Organen zu tun, in denen mehrere Personen tätig sind. Eine GmbH mit drei Geschäftsführern oder eine Aktiengesellschaft mit drei Vorständen ist in der Praxis eher die Regel als die Ausnahme.

Es kommt hinzu, daß sich steuerliche Verstöße im Unternehmen – beispielsweise Abrechnungsfehler bei der Umsatzsteuer oder der Lohnsteuer – häufig über längere Zeiträume erstrecken. Dies führt dazu, daß bei der Aufarbeitung solcher Sachverhalte zu berücksichtigen ist, daß die verantwortlichen Organe im Laufe der Zeit gewechselt haben. Stellt man sich vor, daß man eine GmbH wegen der Abgabe einer Selbstanzeige berät, weil in den vergangenen zehn Jahren fehlerhafte Umsatzsteuerjahreserklärungen abgegeben worden sind, und stellt man sich weiter vor, daß von den drei in der Vergangenheit tätigen Geschäftsführern heute noch ein Geschäftsführer im Unternehmen tätig ist, ein Geschäftsführer sich im Ruhestand befindet und ein Geschäftsführer zu einem Konkurrenzunternehmen gewechselt ist, so wird schnell klar, wo das Problem liegt: Unterstellt, daß gegen jeden der drei Geschäftsführer in dem Beispielsfall der Vorwurf einer Steuerhinterziehung erhoben werden kann, so setzt der Ausschluß der Verbandssanktion nach § 5 VerSanG-E voraus, daß für alle drei Geschäftsführer eine wirksame Selbstanzeige abgegeben wird.

In der Praxis bereitet dies erhebliche Probleme. Denn die Einbeziehung ausgeschiedener Geschäftsführer erhöht die Komplexität der Nacherklärung beträchtlich. Eine sachgerechte Vorbereitung der Selbstanzeige wird gefährdet, wenn man zuvor einen ausgeschiedenen Geschäftsführer einbeziehen muß, der heute für ein Konkurrenzunternehmen tätig ist.

Zugegeben: Dies sind keine rechtlichen, sondern eher faktische Probleme. Bislang kann es sich das Unternehmen allerdings erlauben, ausgeschiedene Organe ggf. unberücksichtigt zu lassen, ohne eigene Nachteile befürchten zu

müssen. Die Strafverfolgungsbehörden konzentrieren sich nach Abgabe einer Selbstanzeige bislang auch vorrangig auf den steuerlichen Sachverhalt und nehmen insofern die Personen in den Fokus, die heute noch im Unternehmen tätig sind. Durch die Neufassung werden die Unternehmen Risiken ausgesetzt, die sich schwer beherrschen lassen. Denn wenn sich das Unternehmen entscheidet, einen ausgeschiedenen Geschäftsführer nicht einzubeziehen, weil er seinerzeit nur eine Nebenrolle innehatte und zweifelhaft erscheint, ob ihm überhaupt eine strafrechtliche Verantwortung zugerechnet werden kann, so wird damit in der Zukunft eine „offene Flanke“ in Bezug auf die Verhängung einer Verbandsgeldsanktion geschaffen. Die Strafverfolgungsbehörden können solche Selbstanzeigen „kippen“, indem sie nach ausgeschiedenen Organen und Mitarbeitern suchen, die nicht einbezogen wurden. Allein dadurch, daß die Steuerfahndung den Vorwurf erhebt, auch diese Person sei strafrechtlich verantwortlich und damit „Beteiligter der Verbandstat“ gewesen, wird ein Drohpotenzial geschaffen, das sich in Verhandlungen über die Verhängung von Verbandssanktionen einbringen läßt. Das Instrument der Selbstanzeige wird damit durch die Neuregelung erheblich in Mitleidenschaft gezogen.

4. Vereitelung der Sanktionsbefreiung durch die Anwendung von § 398a AO

Allerdings werden die praktischen Probleme bei der Abgabe von Selbstanzeigen mit ausgeschiedenen Leitungspersonen vermutlich schon deshalb keine so große Relevanz erlangen, da die Erlangung einer wirksamen Strafbefreiung – als Voraussetzung für einen Ausschluß der Verbandssanktion nach § 5 Nr. 1 VerSanG-E – schon aus einem anderen Grunde nicht eintritt.

Denn im Bereich der Unternehmenssteuern von mittleren und größeren Unternehmen betreffen die zu korrigierenden Besteuerungsgrundlagen regelmäßig Beträge, die über der 25.000-Euro-Grenze des § 371 Abs. 2 Nr. 3 AO liegen. In diesen Fällen ist eine „Strafbefreiung“ durch Selbstanzeige, wie sie § 5 Nr. 1 VerSanG-E systematisch voraussetzt, nicht zu erlangen, soweit es sich nicht um Fehler bei Umsatzsteuervoranmeldungen oder Lohnsteueranmeldungen handelt (vgl. § 371 Abs. 2a AO). In allen anderen Fällen gewährt das Gesetz nach geltendem Recht keine Strafbefreiung, sondern nur noch eine Verfahrenseinstellung nach § 398a AO.

Der Gesetzgeber hat diese Lücke mittlerweile erkannt und sieht im Regierungsentwurf vor, § 398a AO durch einen Zusatz zu erweitern, wonach nicht nur von der Strafverfolgung, sondern zukünftig auch von „*einem Verfahren nach dem Verbandssanktionengesetz*“ abgesehen wird, wenn die in § 398a AO genannten Voraussetzungen erfüllt werden.

6 Vergleiche: Seite 81 der Begründung zum Regierungsentwurf.

Diese Regelung, mit der ein eigenständiges Verfolgungshindernis für die Verbandssanktionen eingeführt wird, um Selbstanzeigen auch im Bereich des § 371 Abs. 2 Nr. 3 AO zu ermöglichen, wird in der Praxis aber zumeist leerlaufen. Denn die Rechtsprechung geht bislang davon aus, daß *jeder Beteiligte* an einer Steuerstraftat die Auflagenzahlungen nach § 398a Abs. 1 Nr. 2 AO zu erbringen hat, um die Voraussetzungen der Einstellung nach § 398a AO zu erfüllen, und zwar unabhängig davon, ob bei ihm überhaupt irgend ein Vorteil aus der Tat eingetreten ist oder nicht.⁷ Dies bedeutet z. B.: Sind in einem größeren Unternehmen bedingt vorsätzlich Kosten unmittelbar als Betriebsausgaben geltend gemacht worden, die hätten aktiviert werden müssen, und ergeben sich hieraus für drei Veranlagungsjahre jeweils Nachzahlungen zur KöSt und GewSt in Höhe von 1,2 Mio. Euro, so muß jede betroffene Leitungsperson und auch jeder an der Tat beteiligte einfache Mitarbeiter einen Betrag in Höhe von 720.000 Euro aufbringen (20% von 1,2 Mio. Euro x drei Jahre), damit die Einstellungsvoraussetzungen erfüllt sind. Zu solchen Zahlungen sind die Mitarbeiter vielfach weder bereit noch wirtschaftlich in der Lage.

In der Literatur wird als „Lösung“ für die natürlichen Personen vorgeschlagen, statt einer (unangemessenen hohen) Auflage nach § 398a AO eine niedrigere Auflage nach § 153a StPO zu verhängen.⁸ Die Einstellung der Individualverfahren nach § 153a StPO stellt dann aber gerade kein Verfolgungshindernis für die Unternehmenssanktion dar und löst somit das Problem des Unternehmens nicht.

Letztlich entsteht dadurch für den Verband die ungute Situation, daß er sich von dem Risiko der Verbandssanktion nur befreien kann, wenn er bereit ist, die Auflagenzahlungen zu übernehmen. Dies wirft rechtlich eine Reihe von Folgeproblemen auf (Lohnsteuer oder überwiegend eigenbetriebliches Interesse? Vereinbarkeit mit der Business Judgment Rule?) und belastet das Unternehmen mit Kosten, die (je nach der Anzahl der betroffenen Mitarbeiter) höher sein können als die zu erwartende Unternehmensgeldsanktion.

Im Ergebnis wird damit der Ausschluß der Verbandsanktion nach § 5 Nr. 1 VerSanG-E i. V. m. § 371 AO in vielen Fällen leerlaufen. Die Verbände können das Risiko der Verbandssanktion durch Abgabe einer steuerstrafrechtlichen Selbstanzeige nicht ausschließen. Das Gesetz weist an dieser Stelle einen gravierenden Systemfehler auf.

5. Verstoß gegen die „Selbstbelastungsfreiheit“ des Verbandes?

Die Feststellung, daß es dem Gesetzgeber bislang nicht gelungen ist, eine systemkonforme Abstimmung des Gesetzentwurfs zum VerSanG-E-E mit den Regelungen über die strafbefreiende Selbstanzeige herbeizuführen, führt zu einer noch weitergehenden Überlegung.

Das Steuerstrafrecht weist im Vergleich zu anderen Rechts- und Compliance-Verstößen im Unternehmen eine

Besonderheit auf. Denn über die Vorschrift des § 153 AO ist das Unternehmen nicht nur dazu verpflichtet, festgestellte Rechtsverstöße *für die Zukunft* abzustellen, sondern es gibt eine klare gesetzliche Verpflichtung, die Fehler *der Vergangenheit* gegenüber der zuständigen Behörde mitzuteilen.⁹ Diese Verpflichtung ist für die Organe über § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO strafbewehrt. Dies würde nach der Neuregelung auch für den Verband gelten, denn die Verletzung der Berichtigungspflicht durch den Geschäftsführer oder Vorstand würde (selbstverständlich) eine „Verbandstat“ im Sinne des neuen VerSanG-E darstellen.

An dieser Stelle ergeben sich Kollisionen zwischen der Pflicht zur Anzeige und dem Schutz legitimer Interessen. Dies gilt zunächst etwa für die Konstellation, daß nebeneinander ein Geschäftsführer im Amt ist, der den Ursprungsverstoß zu verantworten hat und ein neuer Geschäftsführer hinzukommt, der die Fehler der Vergangenheit erkennt. Erfüllt der neue Geschäftsführer seine Pflicht, so setzt er seinen Amtskollegen der Gefahr der Strafverfolgung aus. Ist für eine der betroffenen Steuerarten gegenwärtig eine Außenprüfung anhängig, so hilft auch der Verweis auf die Möglichkeit der Selbstanzeige nicht weiter, um den Konflikt aufzulösen. Denn der Weg in die Strafbefreiung ist durch den Alt-Geschäftsführer durch § 371 Abs. 2 Nr. 1a AO versperrt. Zur Lösung des Problems wurde eigentlich § 371 Abs. 4 AO geschaffen, der für die beschriebene Situation ein gesondertes Strafverfolgungshindernis vorsieht, um dem Neugeschäftsführer die Erfüllung seiner Anzeigepflicht trotz einer laufenden Außenprüfung zumutbar zu machen. Eine starke Auffassung in Rechtsprechung und Literatur will diese Vorschrift aber einschränkend auslegen und sie nur zugunsten eines solchen Amtsvorgängers anwenden, der selbst seine Pflicht aus § 153 AO verletzt hat, nicht aber zugunsten desjenigen, der die Ursprungspflicht verletzt hat.¹⁰

Schon dieser Konflikt ist im geltenden Recht mithin unzureichend geregelt. Der Entwurf des VerSanG-E übersieht diese Konstellation bislang komplett (das eigenständige Strafverfolgungshindernis des § 371 Abs. 4 AO wird im Entwurf nicht erwähnt) und verschärft das bestehende Problem.

Zusätzlich aber erweitert der Gesetzentwurf das bestehende Problem noch um eine Komponente. Denn mit dem Verband als zu sanktionierender „Person“ tritt ein weiterer Beteiligter hinzu. Sind Außenprüfungen anhängig und entdeckt eine neu hinzutretende (oder vormals gutgläubige)

7 Jäger in Klein, AO, 15. Auflage 2020, § 398a Rz. 28 f.

8 Jäger in Klein, a.a.O.

9 Bei genauer Betrachtung verpflichtet § 153 Abs. 1 AO im ersten Schritt zur Anzeige der (nachträglich festgestellten) Unrichtigkeit und dann im zweiten Schritt zu inhaltlichen Berichtigung; die Pflichten werden beschränkt durch den Ablauf der steuerlichen Festsetzungsfrist.

10 In diesem Sinne bspw. KG Berlin vom 24.11.2016 – (4) 121 Ss 169/16 (195/16), NSTZ-RR 2017; Jäger in Klein, AO, a.a.O. § 371 Rz. 242 m.w.N.; zu den Gegenargumenten und zur Diskussion insgesamt vgl. Wulf/Frank, Stbg 2013, 507.

Leitungsperson einen Fehler der Vergangenheit, der die geprüften Zeiträume betrifft, so ist den für die Vergangenheit strafrechtlich verantwortlichen Leitungspersonen und Mitarbeitern der Weg in die Strafbefreiung versperrt. Damit kann auch der Verband eine Sanktionsbefreiung durch Selbstanzeige nach § 5 Nr. 1 VerSanG-E-E (oder § 398a Abs. 1 AO-E) nicht erreichen. Vergleichbar tritt dieses Problem auch in den Konstellationen auf, in denen keine Außenprüfung anhängig ist, aber die Leitungspersonen und Mitarbeiter zur Erfüllung der Auflagen aus § 398a Abs. 1 AO wirtschaftlich nicht in der Lage sind.

In beiden Konstellationen gerät der Verband in eine Situation, in der er strafbewehrt (§ 153 Abs. 1 AO iVm. § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO und § 5 VerSanG-E-E) dazu gezwungen ist, sich selbst zu belasten und eine Sanktion auszulösen. Damit stellt sich die sehr grundsätzliche Frage, ob dem Verband das Recht zur „Selbstbelastungsfreiheit“ zuzubilligen ist. Kann sich eine juristische Person zum Schutz eigener Interessen auf den Grundsatz des „nemo tenetur“ berufen oder ist dies ausgeschlossen, da das Recht im Allgemeinen vor allem aus dem Prinzip der Menschenwürde abgeleitet wird, das auf den Verband keine Anwendung findet?

Über diese Frage kann man lange streiten – allerdings hat der Gesetzgeber sie im Regierungsentwurf für den Anwendungsbereich des neuen Verbandssanktionenrechts beantwortet. Das Gesetz regelt in §§ 33 f. VerSanG-E-E nämlich ausdrücklich, daß dem Verband ein eigenes „Schweigerrecht“ zustehen soll und die Bundesregierung erläutert in der Gesetzesbegründung, daß damit bewußt die Entscheidung für eine entsprechende Analogie getroffen wurde.¹¹

Dies eröffnet eine neue und erstaunliche Perspektive: Nach der Rechtsprechung des 1. Strafsenats kann ein originäres Beweisverwendungsverbot entstehen, wenn der Steuerpflichtige durch strafbewehrte steuerliche Pflichten gezwungen ist, den Finanzbehörden Informationen über vorangegangene steuerliche Verstöße offenzulegen, ohne durch die Möglichkeit zur Selbstanzeige geschützt zu sein.¹² Konsequenz zu Ende gedacht müßte mithin nach der Einführung des VerSanG-E-E eine „strafverfolgungsbeschränkende“ Selbstanzeige eigener Art Platz greifen. Wann

immer die Selbstanzeige für eine der natürlichen Personen nach § 371 Abs. 2 AO gesperrt ist, müßte zugunsten des Verbandes gelten, daß die aus einer gleichwohl abgegebenen Nacherklärung stammenden Informationen nicht für die Einleitung eines Verbandssanktionenverfahrens verwendet werden dürften. Die Lückenhaftigkeit der vorgeschlagenen Regeln würde bei dieser Sichtweise einen umfassenden Selbstbelastungsschutz provozieren.

III. Fazit

Die wenigen Anmerkungen zeigen, daß die Regelungen des VerSanG bislang mit den alltäglichen Fällen der Steuerfahndungspraxis nicht hinreichend abgestimmt sind. Um die Benachteiligung kleiner und mittlerer Unternehmen zu vermeiden wäre es am einfachsten, auf den großen Wurf zu verzichten, und stattdessen eine angemessene Reform des vorhandenen § 30 OWiG in Angriff zu nehmen.

Die Schwierigkeiten bei der Einbindung des Institutes der Selbstanzeige in das Verbandssanktionengesetz ließen sich am einfachsten lösen, wenn man die vorhandenen Lücken und Widersprüche aus § 371 AO korrigiert: Die Sperrwirkung nach § 371 Abs. 2 Nr. 3 AO sollte auf die Fälle der eigennützigen Hinterziehung beschränkt sein. In § 371 Abs. 4 AO wäre gemäß dem historischen Willen des Gesetzgebers klarzustellen, daß ein Verfolgungshindernis für alle vorangegangenen Rechtsverstöße eingreift, wenn der neue Geschäftsführer seine Pflichten aus § 153 AO erfüllt. Nur wenn man die Friktionen des geltenden Selbstanzeigerechts beseitigt, kann es gelingen, eine Sanktionierung von Verbänden im Steuerstrafrecht einzuführen, ohne unauflösbare Widersprüche zu schaffen.

¹¹ Vgl. Seite 114 der Gesetzesbegründung zum Regierungsentwurf, a.a.O.

¹² BGH vom 17.03.2009 – 1 StR 479/08, wistra 2009, 312, Rz. 27.

Keine Abzugsfähigkeit als Nachlaßverbindlichkeit eines zivilrechtlich verjährten Pflichtteilsanspruchs

Orientierungssatz: Die Fiktion des § 10 Abs. 3 ErbStG reicht jedoch nicht so weit, daß der zivilrechtlich aufgrund Konfusion erloschene Pflichtteilsanspruch auch dann noch geltend gemacht werden kann, wenn er im Zeitpunkt der Geltendmachung zivilrechtlich verjährt war.

Entscheidung: BFH, Urteil vom 05.02.2020, II R 17/16

I. Sachverhalt

Die Beteiligten stritten um die Geltendmachung eines Pflichtteilsanspruchs als Nachlaßverbindlichkeit.

Der Kläger und Revisionsbeklagte (der Kläger) ist Sohn des im Jahr 2003 verstorbenen Vaters sowie der Stiefsohn der im Jahr 2014 verstorbenen Stiefmutter. Vor deren Ableben errichteten Vater und Stiefmutter ein sogenanntes Berliner Testament, wodurch sie sich gegenseitig als Alleinerbin und den Kläger als (Schluß)Erbe des Überlebenden einsetzten. In seiner im Jahr 2014 abgegebenen Erbschaftsteuererklärung gab der Kläger als Nachlaßverbindlichkeit den zivilrechtlich verjährten Pflichtteilsanspruch gegenüber seiner Stiefmutter, aufgrund des Todes seines Vaters aus dem Jahr 2003, als steuermindernde Tatsache an. Gedanklich ging der Kläger davon aus, daß er nach dem Todesfall des Vaters im Jahre 2003 gegenüber der testamentarisch als Alleinerbin eingesetzten Stiefmutter einen Pflichtteilsanspruch hätte geltend machen können. In diesem Fall wäre das Vermögen der Stiefmutter mit einer Pflichtteilsverbindlichkeit gegenüber dem Stiefsohn belastet gewesen. Genau diese Pflichtteilsverbindlichkeit der Stiefmutter, die für sie eine Erbfallsschuld i.S. des § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG gewesen wäre, machte der Kläger als Abzugsposition im Nachlaß der Stiefmutter geltend. Dem Verweis des Klägers in diesem Zusammenhang auf die Rechtsprechung des BFH vom 19.02.2013 - II R 47/11, wonach der Pflichtteilsberechtigte den Anspruch auch noch nach dem Tod der Pflichtteilsverpflichteten (der Stiefmutter) geltend machen könne, folgte der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt) nicht. Vielmehr setzte das Finanzamt die Erbschaftsteuer ohne die Berücksichtigung des Pflichtteilsanspruchs als Nachlaßverbindlichkeit fest. Im Einspruchsverfahren wies der Kläger darauf hin, daß er die Einrede der Verjährung nicht geltend mache. Auch dieses Vorbringen änderte an der Entscheidung des FA nichts, sodaß es den Einspruch als unbegründet zurückwies.

Die vor dem FG erhobene Klage hatte Erfolg. Das FG trat die Auffassung, daß der Alleinerbe nach dem Tod des Pflichtteilsverpflichteten seinen nunmehr gegen sich selbst gerichteten Pflichtteilsanspruch auch dann noch geltend machen und als Nachlaßverbindlichkeit vom Erwerb abziehen könne, wenn dieser Pflichtteilsanspruch bereits verjährt sei.

Dagegen richtet sich die Revision des FA. Es rügt die Verletzung des § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG. Zum einen sei der Anspruch des Klägers durch Konfusion erloschen, sowie sei eine Berücksichtigung des verjährten Pflichtteilsanspruchs gegen sich selbst mangels Ernsthaftigkeit nicht möglich. Zum anderen fehle es bei derartigen Verbindlichkeiten an einer wirtschaftlichen Belastung des Nachlasses im Besteuerungszeitpunkt.

II. Entscheidungsgründe

Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO). Der Senat folgt mit seiner Entscheidung nicht der Vorinstanz, da diese fehlerhaft annahm, daß der Kläger seinen nunmehr gegen sich selbst gerichteten Pflichtteilsanspruch auch dann noch geltend machen und als Nachlaßverbindlichkeit vom Erwerb abziehen könne, wenn dieser Pflichtteilsanspruch im Zeitpunkt der Geltendmachung bereits verjährt sei.

Nach § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG gilt der Pflichtteilsanspruch als eine abzugsfähige Nachlaßverbindlichkeit, welche sich steuermindernd auswirkt. Der Senat weist auf die Bedeutung der Unterscheidung des Entstehungszeitpunktes eines Anspruchs und der Geltendmachung eines Anspruchs hin.

Erbschaftssteuerrechtlich kommt dem Entstehungszeitpunkt des Pflichtteilsanspruchs keine Bedeutung zu. Jedoch gilt nach § 3 Abs. 1 Nr. 1 Alt. 3 ErbStG ein Pflichtteilsanspruch erst dann als ein Erwerb von Todes wegen, wenn er geltend gemacht wird. Steuerlich kann sich die Geltendmachung des Pflichtteilsanspruchs zweierlei auswirken. Zum einen entsteht die Erbschaftsteuer für den Erwerb des Pflichtteilsanspruchs (§ 3 Abs. 1 Nr. 1 Alternative 3 ErbStG) nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b ErbStG mit dem Zeitpunkt der Geltendmachung. Zum anderen bewirkt die Geltendmachung, daß der Pflichtteil als Nachlaßverbindlichkeit abzugsfähig ist und sich auf den Zeitpunkt der Entstehung der Steuer gegenüber dem Erben, also auf den Zeitpunkt des Todes des Erblassers (§ 9 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG), zurückwirkt.

Der Senat weist darauf hin, daß es grundsätzlich nicht auf die Geltendmachung des Pflichtteilsanspruchs an-

kommt, damit die Verbindlichkeit gemäß §§ 1922, 1967 Abs. 1 BGB zivilrechtlich auf dessen Erben übergeht. Jedoch stellt die Verpflichtung zur Zahlung des Pflichtteils, abweichend vom Zivilrecht, erbschaftsteuerrechtlich nur dann eine vom Pflichtteilsverpflichteten als Erblasser herührende Schuld und somit eine gemäß § 10 Abs. 1 Satz 2 i. V. m. Abs. 5 Nr. 1 ErbStG abziehbare Nachlassverbindlichkeit dar, wenn der Pflichtteilsberechtigte den Pflichtteilsanspruch zu Lebzeiten des Verpflichteten geltend gemacht hatte oder ihn nach dessen Tod nunmehr geltend macht. Der Senat weist in diesem Zuge auf die Rechtsprechung hin, wonach dies nur gilt, wenn der Anspruch noch nicht verjährt ist. Im Fall der Verjährung kann ein Pflichtteilsberechtigter der zugleich Erbe des verstorbenen Pflichtteilsverpflichteten ist, den Pflichtteil nicht als Nachlassverbindlichkeit abziehen.

Dem Argument des FA, daß aufgrund der Konfusion ein solcher Anspruch nicht möglich ist, folgt der Senat nicht. Er weist darauf hin, daß dies im Zivilrecht gelten würde, jedoch im Erbschaftsteuerrecht aufgrund des § 10 Abs. 3 ErbStG eine solche Konfusion nicht gefolgt wird. Nach § 10 Abs. 3 ErbStG gelten die infolge des Erbanfalls durch Vereinigung von Recht und Verbindlichkeit oder von Recht und

Belastung zivilrechtlich erloschenen Rechtsverhältnisse als nicht erloschen. Diese von § 10 Abs. 3 ErbStG hervorgehobene aufhebende Fiktion des – durch Konfusion – erloschenen Anspruchs gilt jedoch nicht so weit, daß ein zivilrechtlich verjährter Anspruch geltend gemacht werden kann. Sodann nimmt der Senat noch zu der Verjährungsproblematik Stellung.

Nach den zivilrechtlichen Grundsätzen bewirkt die Verjährung nicht die Verhinderung der Geltendmachung des Anspruchs, da die Forderung nur dauerhaft mit der Einrede der Verjährung behaftet ist. Der Schuldner ist berechtigt, die Leistung zu verweigern (§ 214 Abs. 1 BGB). Dies gilt jedoch nicht für den durch Konfusion erloschenen Pflichtteilsanspruch. § 10 Abs. 3 ErbStG läßt den Pflichtteilsanspruch für Zwecke der Erbschaftsteuer zunächst (fiktiv) fortbestehen, begründet jedoch kein Recht des Pflichtteilsberechtigten, den Anspruch auch noch nach Eintritt der Verjährung fiktiv gegen sich selbst geltend zu machen. Der Senat weist darauf hin, daß anderenfalls allein aufgrund der Fiktion des § 10 Abs. 3 ErbStG die Funktion der Verjährung, Rechtsfrieden herbeizuführen, insoweit aufgehoben würde.

(Claudius Söffing)

Rückwirkung und Voraussetzung einer berichtigenden Rechnung

Orientierungssatz: Eine Rechnung ist auch dann „unzutreffend“ i.S. des § 31 Abs. 5 Satz 1 Buchst. b UStDV, wenn sie im Einvernehmen aller Beteiligten vollständig rückabgewickelt und die gezahlte Umsatzsteuer zurückgezahlt wurde. Die Rückwirkung einer Rechnungsberichtigung beim Vorsteuerabzug gilt unabhängig davon, ob die Berichtigung zum Vorteil oder zum Nachteil des Leistungsempfängers wirkt.

Entscheidung: BFH, Urteil vom 22.01.2020, XI R 10/17

I. Sachverhalt

Das Urteil behandelt die Frage der Steuerschuldnerschaft nach § 13b UStG und der damit verbundenen Korrektur der zugrundeliegenden Rechnungen. Aufgekommen ist diese Problematik insbesondere durch die festgesetzten Nachzahlungszinsen.

Erwähnenswert bei dem hier zugrundeliegenden Sachverhalt ist, daß die Klägerin und Revisionsbeklagte (die Klägerin) zunächst eine Rechnungsberichtigung unter der Anerkennung des § 13b UStG vornahm. Erst nach Festsetzung und Aufhebung des Vorbehalts wendete sie sich gegen diese Entscheidungen des FA und vertrat die Ansicht, welche sie vor der Rechnungsberichtigung vertrat. Nach dieser Ansicht wäre sie zum Vorsteuerabzug berechtigt.

Die Klägerin ist Organträgerin und ließ von zwei Firmen einen Bioenergiepark errichten. Hierzu stellten die Fir-

men im Jahr 2007 Rechnungen gegenüber der Klägerin aus, welche Umsatzsteuer auswiesen und die Klägerin zum Vorsteuerabzug berechtigten. Dieser Ansicht widersprach der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt) und nahm an, daß es sich bei den Leistungen der Firmen um Bauleistungen handele, auf die § 13b Abs. 2 UStG anzuwenden sei, so daß der Klägerin ein Vorsteuerabzug aus den Rechnungen der Subunternehmer der GmbH nicht zustehe.

Die am Leistungsaustausch beteiligten Vertragsparteien sorgten im Jahr 2012 für eine Rechnungsberichtigung. Die Firmen zahlten die Umsatzsteuer an die Klägerin zurück. Das FA setzte mit Bescheid vom 26.03.2013 unter dem Vorbehalt der Nachprüfung die Umsatzsteuer fest. Mit Bescheid vom 31.01.2014 hob es den Vorbehalt auf. Hiergegen legte die Klägerin Einspruch ein, den das FA mit Einspruchsentscheidung vom 02.08.2016 zurückwies.

► Rechtsprechung

Die hiergegen erhobene Klage hatte teilweise Erfolg. Hinsichtlich der Rechnungen vertrat das FG die Ansicht, daß die ursprünglichen Rechnungen richtig waren und nicht rückwirkend durch die Berichtigung ersetzt worden sind. Bezüglich der Nachzahlungszinsen wies das FG die Klage als unzulässig zurück.

Mit seiner Revision wegen Umsatzsteuer 2007 rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts. Es macht geltend, daß der Bauwerksbezug der Leistungen auch dann bestehe, wenn Betriebsvorrichtungen vorliegen würden.

II. Entscheidungsgründe

Die Revision des FA ist begründet, jedoch nicht aus den von dem FA vorgetragenen Gründen. Sie führt im Umfang der Anfechtung zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Entscheidung in der Sache selbst (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der FGO); die Klage ist abzuweisen. Dem Abzugsbegehren der Klägerin stehen die berichtigenden Rechnungen der Firmen entgegen.

Der Senat macht in seiner Entscheidung deutlich, daß er die zuvor aufgeworfene Rechtsfrage nach der Steuerschuldnerschaft gem. § 13b UStG nicht für entscheidungserheblich hält. Vielmehr begründet er seine Entscheidung damit, daß durch die berichtigten Rechnungen im Jahr 2012 eine Rückwirkung auf das Streitjahr 2007 erfolgt sei, wodurch ein jetziger Vorsteuerabzug nicht gewährleistet ist.

Der Senat folgt mit dieser Entscheidung der Rechtsprechung des EuGH sowie dem V. Senat des BFH, daß Rechnungen mit fehlenden oder fehlerhaften Angaben jedenfalls dann mit Rückwirkung auf den Vorsteuerabzug

berichtigt werden könnten, wenn sie Angaben zum Rechnungsaussteller, zum Leistungsempfänger, zur Leistungsbeschreibung, zum Entgelt und zur gesondert ausgewiesenen Umsatzsteuer enthalten. Insbesondere verweist der Senat auf den Umstand hin, daß eine solche Berichtigung unabhängig davon ist, ob diese positive oder negative Folgen für den Steuerpflichtigen hat. Der Senat nimmt Bezug auf den EuGH, welcher für eine Berichtigung der Rechnung voraussetzt, daß der Rechnungsaussteller die ursprüngliche Rechnung storniert und eine Neuausstellung der Rechnung vornimmt.

Ferner zeigt er auf, daß nach der zu § 31 Abs. 5 Satz 1 UStDV ergangenen Rechtsprechung eine Rückwirkung einer Rechnungsberichtigung voraussetzt, daß die zu berichtigende Rechnung falsche oder unvollständige Angaben enthält. Offengelassen wird in dieser Entscheidung, ob der Senat hieran in vollem Umfang festhält. Er weist jedoch darauf hin, daß wenn einvernehmlich mit dem Leistungsempfänger ein offener Steuerausweis geändert und die Umsatzsteuer erstattet wird, eine für die Berichtigung vergleichbare Lage vorliegt. Demnach kommt der Senat zu dem Schluß, daß die Frage nach der materiell richtigen Rechnung nicht entscheidungserheblich ist, da die Beteiligten durch die Rechnungsberichtigung gezeigt haben, daß sie sich nicht länger an die vormals ausgestellten Rechnungen gebunden fühlen.

Die ursprünglichen Rechnungen wurden mit allen Konsequenzen rückabgewickelt und die Klägerin bekam die gezahlte Vorsteuer vom Leistenden erstattet. Alle Beteiligten wollten die sich aus den Ursprungsrechnungen ergebenden Folgen rückwirkend beseitigen.

(Claudius Söffing)



Erben in Europa

Deutschland, Österreich, Italien

hrsg. von Professor Dr. Peter Hilpold, Professor für Völkerrecht, Europarecht und Vergleichendes Öffentliches Recht an der Universität Innsbruck, und Dr. Walter Steinmair, Jurist, Wirtschafts- und Steuerberater, Honorarprofessor für italienisches Steuerrecht an der Universität Innsbruck
2019, 127 Seiten, € 28,-

in Zusammenarbeit mit dem Facultas Verlag, Wien

ISBN 978-3-415-06564-2

Der Leitfaden enthält eine umfassende Darstellung des Erbrechts in Deutschland, Österreich und in Italien. Dabei sind alle jeweiligen Besonderheiten, etwa bei der gesetzlichen Erbfolge und dem Pflichtteilsrecht, berücksichtigt.



Leseprobe unter
www.boorberg.de/9783415065642

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

SC0920