

## I.

Eine wörtliche Übernahme (der Mustersatzung nach § 60a AO) ist nach der Rechtsprechung nicht notwendig. Die für die Steuerbegünstigung wichtigen Schlüsselbegriffe müssen in der Satzung auftauchen (Gosch in Klein, AO, § 60 Rn. 2). Arbeitsvereinfachung oder Wortklauberei?

## II.

Hat da gerade jemand „Diktatur“ gesagt? In der Pandemie kehren die alten Gespenster zurück: Einmal sind es die Behörden, die angeblich selbstherrlich durchregieren. Dann wiederum sind es Experten, die sich die Macht anmassen. Was geht hier gerade vor?

Eigentlich war das an Putzigkeit gar nicht zu übertreffen, als vorige Woche *Magdalena Martullo-Blocher* im Nationalrat ihren Kolleginnen und Kollegen erklärte, was eine Diktatur sei. Es handle sich dabei „um eine Regierungsform, in der wenige über die Mehrheit bestimmen“. In der Corona-Krise sei dies, so die Nationalrätin der SVP, „ganz klar der Fall“. In ihrem Furor entging Martullo-Blocher die Komik ihrer steilen These, mit der sie ihr Votum in der Eintretensdebatte zum Covid-19-Gesetz eröffnete. (...)

*Roman Bucheli in Neue Zürcher Zeitung vom 17.03.2021*

## III.

Es ist was los auf der Welt: Raul Castro geht, Friedrich Merz kommt wieder, Annalena Baerbock wird was, die Queen ist allein, Armin Laschet nicht. Wladimir Putin zündelt, Frank-Walter Steinmaier löscht und mahnt; Olaf Scholz irrlichtert („Für eine solche Krise gibt es keine Blaupause, daher läuft nicht alles rund. Vieles hat ganz ordentlich geklappt“) Ähnlichkeiten mit Realsatire oder rellem Irrsinn sind durchaus gegeben.

Ein schönes Frühjahr wünscht

Ihr

Jürgen Wagner, LL.M.

Red. steueranwaltsmagazin

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

## Redaktion

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

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

Die 119. Ausgabe des steueranwaltsmagazin erscheint am 15. Juni 2021.

## Mitschreibende dieser Ausgabe:

*Andreas Jahn*, Rechtsanwalt in Bonn; *Steffen Kranz*, Rechtsanwalt in Düsseldorf; *Martin Wulf*, Rechtsanwalt in Berlin; *Michael Holtz*, Rechtsanwalt in Bonn; *Thomas Zacher*, Rechtsanwalt in Köln; *Claudius Söffing*, Regierungsrat in Düsseldorf.

## 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, Scharfstraße 2, 70563 Stuttgart; Tel: 0711/7385-0; Fax: 0711/7385-500, [www.boorberg.de](http://www.boorberg.de)  
Layout und Satz: GreenTomato GmbH, 70193 Stuttgart

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

Anzeigenverwaltung: Verlag

Anzeigenpreisliste: Nr. 5 vom 01.01.2016

Alle Urheber-, Nutzungsrechte und Verlagsrechte vorbehalten.

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

ISSN 1615-5610

Anzeige

# Wichtige Änderungen im Gemeinnützigkeitsrecht – Erleichterungen von Kooperationen im dritten Sektor

Andreas Jahn, Rechtsanwalt & Steuerberater, Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht, MEYER-KÖRING, Bonn

Am 21.12.2020 hat der Gesetzgeber das JStG 2020<sup>1</sup> verabschiedet und mit ihm eine umfassende Reform des Gemeinnützigkeitsrechts. Die wesentlichen Änderungen sind mit Wirkung zum 29.12.2020 in Kraft getreten. Besonderes Augenmerk verdienen die Neuregelungen über Kooperationen gemeinnütziger Körperschaften, die erhebliche Erleichterung der Errichtung gemeinnütziger Holdingstrukturen und die für die Mittelweiterleitung zwischen steuerbegünstigten Körperschaften.

### 1. Arbeitsteilige gemeinnützige Kooperationskörperschaften, § 57 Abs. 3 AO

Eine zentrale Änderung beseitigt durch die Erweiterung des Begriffs der Unmittelbarkeit in § 57 Abs. 3 AO u. a. das leidige Problem der bisher verlorengehenden Steuerbefreiung für ausgegliederte Serviceeinheiten gemeinnütziger Körperschaften. Aber auch arbeitsteilige Kooperationen gemeinnütziger Körperschaften ohne gesellschaftsrechtliche Verbindung profitieren von der Neuregelung.

Das planmäßige Zusammenwirken mit mindestens einer weiteren Körperschaft, die im Übrigen die Voraussetzungen der §§ 51 bis 68 AO erfüllt, ist künftig ein Fall der unmittelbaren Zweckverwirklichung. Körperschaften wird es hierdurch ermöglicht, steuerbegünstigt arbeitsteilig vorzugehen, um gemeinsam einen steuerbegünstigten Zweck zu verfolgen. Verfolgen mehrere gemeinnützige Körperschaften satzungsgemäß durch planmäßiges Zusammenwirken einen gemeinnützigen Zweck, erfüllen damit alle beteiligten Körperschaften das Kriterium der Unmittelbarkeit.<sup>2</sup>

Die Gesetzesbegründung<sup>3</sup> verdeutlicht den Zweck der Neuregelung. Nach dem im Gemeinnützigkeitsrecht geltenden Unmittelbarkeitsgrundsatz muß eine Körperschaft ihre satzungsgemäßen Zwecke grundsätzlich selbst verwirklichen. Gliedert zum Beispiel eine steuerbegünstigte Körperschaft, die ein Krankenhaus im Sinne des § 67 AO betreibt, einen zum Zweckbetrieb gehörenden Wäschereibetrieb auf eine Tochtergesellschaft (Wäscherei-GmbH) aus, führte der Unmittelbarkeitsgrundsatz bisher dazu, daß die Wäscherei-GmbH nicht steuerbegünstigt ist. Hintergrund ist, daß es sich bei isolierter Betrachtung der ausgegliederten Tätig-

keit nicht um eine ideelle oder zweckbetriebliche Tätigkeit handelte. Sie förderte daher nach bisheriger Rechtslage nur mittelbar und nicht unmittelbar den steuerbegünstigten Zweck der ausgliedernden Körperschaft. Dieses Ergebnis ist nicht sachgerecht, weil die innerorganisatorischen Abläufe, Strukturen und Verbindungen unter den Beteiligten vor und nach der Ausgliederung im Wesentlichen identisch sind. Die zuvor zum Zweckbetrieb gehörende Betätigung (Wäscherei) wird lediglich auf einen anderen Rechtsträger verschoben.

Leistungen, die in Verwirklichung des gemeinsamen Zwecks im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs erfolgen, werden innerhalb eines Zweckbetriebs erbracht, wenn die gesetzlichen Voraussetzungen der §§ 65 ff. AO erfüllt sind. Für die Prüfung der Voraussetzungen des Zweckbetriebs im Sinne der §§ 65 ff. AO sind die aufgrund des planmäßigen Zusammenwirkens ausgeübten Tätigkeiten aller beteiligten Körperschaften in ihrer Gesamtheit zu betrachten. Damit ersetzt die Beurteilung wirtschaftlicher Tätigkeiten innerhalb eines rechtsträgerübergreifenden gemeinnützigen Verbundes die bislang isolierte Betrachtung. Wenn aufgrund des planmäßigen Zusammenwirkens ein Tatbestand der §§ 65 ff. AO erfüllt ist, dann ist diese zweckbetriebliche Beurteilung für alle beteiligten Körperschaften maßgeblich.

Eine gesellschafts- oder vereinsrechtliche Verbindung der Kooperationskörperschaften ist nicht erforderlich. Die Verbundbetrachtung erfaßt auch Kooperationen gemeinnütziger Körperschaften, die nicht zu einem Konzern oder Verband gehören. Es kommen also auch steuerbegünstigte Kooperationen mit Dienstleistern in Betracht, zu denen kein Beteiligungsverhältnis besteht.<sup>4</sup>

Es ist unbeachtlich, ob für das Zusammenwirken entgeltlich, zu einem marktüblichen Verrechnungspreis oder mit einem angemessenen Gewinnaufschlag, verbilligt oder

1 BGBl. I 2020 S. 3096.

2 *Hüttemann* prägte den für diesen gemeinnützigen Verbund den treffenden Begriff der Kooperationskörperschaften, vgl. *Hüttemann*, Änderungen des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts durch das Jahressteuergesetz 2020, DB 2021, 72, 74.

3 BT-Drucksache 19/25160, S. 202.

4 *Uhl*, Neue Kooperationsmöglichkeiten für Stiftungen nach § 57 Abs. 3 AO, StiftungsBrief 2021, 54, 56.

unentgeltlich erfolgt. § 57 Abs. 3 Satz 1 AO erfasst auch ein unentgeltliches Zusammenwirken, das bei der leistenden Körperschaft der „ideellen“ Sphäre zuzuordnen ist.

Die Regelungen in Absatz 3 Satz 2 bewirken im Beispiel aus der Gesetzesbegründung, daß die Wäschereileistungen der Wäscherei-GmbH gegenüber der Krankenhausgesellschaft innerhalb des planmäßigen Zusammenwirkens als Zweckbetriebsleistungen nach § 67 AO gelten. Sowohl die Krankenhausgesellschaft als auch die Wäscherei-GmbH erbringen ihre Leistungen somit jeweils im Rahmen eines Zweckbetriebs nach § 67 AO.

Für die Erbringung von Leistungen außerhalb des gemeinsamen steuerbegünstigten Zwecks gelten die allgemeinen Regelungen. Erbringt die ausgegliederte Wäscherei-gGmbH somit Wäschereidienstleistungen an Dritte, begründet sie damit einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb im Sinne des § 64 AO.

### a. Anwendungsbeispiele

Das Beispiel der Wäscherei-gGmbH läßt sich auf verschiedenste Servicebereich übertragen, bspw. auf zentrale Dienste (Cash-Management, Buchführung, Lohn- und Gehaltsabrechnung, Recht, Steuern, IT, PR & Marketing, Qualitätsmanagement, Fundraising, Vermögensverwaltung, Druck und Vertrieb von Publikationen, Forschung, Personal und Controlling), Krankenhausapotheke, Küche, Facility Management, Reinigungsdienst.

Denkbar sind Modelle der Personalüberlassung in der Wohlfahrtspflege durch eine Zeitarbeitsagentur für medizinisches Personal zur Förderung des öffentlichen Gesundheitswesens, die gemeinnützigen Kliniken Krankenhauspersonal auf Zeit überläßt<sup>5</sup>. Die Einschränkung in AEAO Tz. 3 Abs. 3 zu § 66 AO (Ausschluß von Verwaltungsleistungen) sind voraussichtlich nicht mehr haltbar.<sup>6</sup>

Aber auch die Errichtung externer Dienstleistungseinheiten für den dritten Sektor sind denkbar, bspw. eine Buchführungsstelle oder eine Mitgliederverwaltung für steuerbegünstigte Vereine oder Stiftungen. Was spricht gegen die Errichtung externer Fundraising-Agenturen als gGmbH für Vereine und Stiftungen? Was spricht gegen Freiwilligen Agenturen als gGmbH, die Helfer für bestimmte gemeinnützige Einrichtungen ausbilden (z.B. Pflegehelfer oder Naturschützer) und diese dann an entsprechende Körperschaften unentgeltlich vermitteln oder überlassen und was spricht gegen eine zentrale Einkaufs- und Beschaffungsstelle für Wohlfahrtseinrichtungen?<sup>7</sup>

§ 57 Abs. 3 S. 1 AO ist nicht auf Dienstleistungen beschränkt. Auch die Nutzungsüberlassung von beweglichen und unbeweglichen Wirtschaftsgütern (Immobilien, Laborgeräte, immaterielle Rechte) begründet ein Zusammenwirken.<sup>8</sup> Damit wird voraussichtlich auch die bisher lediglich noch geduldete Steuerbefreiung von Hallenbauvereinen (oder sonstigen Immobilien-Kooperationskörperschaften) bei der Überlassung von Immobilien an andere Koopera-

tionskörperschaften<sup>9</sup> nach einer entsprechenden Satzungsanpassung wieder auf sichere Füße gestellt.

### b. Satzungsgemäß planmäßiges Zusammenwirken

Das Gesetz verlangt die Zweckverwirklichung durch satzungsgemäß planmäßiges Zusammenwirken. Demnach muß die Satzung beider bzw. alle an der Verbundbetrachtung beteiligten Kooperationskörperschaften das „planmäßige Zusammenwirken“ als Art der Zweckverwirklichung des jeweils eigenen Satzungszwecks festlegen. Die Auslistung der einzelnen Kooperationskörperschaften, die in die Verbundbetrachtung einzubeziehen sind, ist nicht erforderlich.

Das neue Tatbestandsmerkmal des „planmäßigen“ Zusammenwirkens ist nicht näher definiert. Voraussichtlich wird eine einfache Kooperationsvereinbarung oder ein Geschäftsbesorgungsvertrag ausreichen. Denn „planmäßig“ heißt, daß die einzelnen Leistungsbeiträge im Rahmen eines „Gesamtplans“ inhaltlich abgestimmt und koordiniert werden. Der Begriff „planmäßig“ erscheint lediglich als eine tautologische Verstärkung des Begriffs des „Zusammenwirkens“.<sup>10</sup>

Hüttemann schreibt das für das Beispiel der Ausgliederung einer Krankenhaus-Wäscherei fort.<sup>11</sup> In der Satzung der Wäscherei-gGmbH müßte als Zweck die „Förderung des öffentlichen Gesundheitswesens“ (vgl. § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 AO) und als Art der Zweckverwirklichung die „Erbringung von Kooperationsleistungen an andere steuerbegünstigte Körperschaften“ festgelegt werden. Wegen des Grundsatzes der Satzungsklarheit und des Bestimmtheitsgrundsatzes kann es sich empfehlen, die Kooperationsleistungen detaillierter zu beschreiben. Wie insoweit korrespondierend die Satzung der Krankenhaus gGmbH als Mitglied einer Verbundbetrachtung aussehen soll, ist ungeklärt. Der Gesetzgeber hat davon abgesehen, die Musteratzung (Anlage 1 zu § 60 AO) entsprechend zu ergänzen.

### c. Sphärenwechsel bei ausgegliederten Service-gGmbH

Die Ausgliederung nutzungsgebundenen Vermögens führte zu einem Wechsel des ausgegliederten Vermögens in die Sphäre der Vermögensverwaltung oder des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs. Nach AEAO Tz. 30 S. 4 zu § 55 Abs. 1

<sup>5</sup> Hüttemann, DB 2021, 72, 75.

<sup>6</sup> Siehe hierzu auch Kirchhain, Im zweiten Anlauf durch die Hintertür: Umfassende Änderungen für gemeinnützige Organisationen und deren Förderer durch das JStG 2020, DStR 2021, 129, 134.

<sup>7</sup> Die letzten beiden Beispiele entnommen aus Hüttemann, DB 2021, 72, 75.

<sup>8</sup> Kirchhain, DStR 2021, 129, 133.

<sup>9</sup> FinMin Nordrhein-Westfalen vom 06.08.1990, S 0171 – 113 – V B 4, DB 1990 S. 1745; Gersch in Klein, AO, 15. Auflage 2020, § 58 Rdnr. 7.

<sup>10</sup> Kirchhain, DStR 2021, 129, 134.

<sup>11</sup> Hüttemann, DB 2021, 72, 74.

Nr. 5 AO lebt insoweit die Pflicht zur zeitnahen Mittelverwendung in Höhe des Verkehrswerts dieser Vermögensgegenstände wieder auf.

Dieses Problem gehört der Vergangenheit an. Denn unter den neunten Voraussetzungen bilden Beteiligungen an Kooperationskörperschaften ebenfalls nutzungsgebundenes Vermögen i.S.v. § 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 2 AO. Damit kommt es entweder bei zukünftigen Ausgliederungen nicht mehr zu einem schädlichen Sphärenwechsel oder aber es kommt zu einem Rückwechsel bestehender Beteiligungen. Denn der Qualifikation der Beteiligung an einer steuerbegünstigten Tochtergesellschaft als Gegenstand der unmittelbaren satzungsmäßigen steuerbegünstigten Zweckverwirklichung wird der Bereich der bloßen Vermögensverwaltung oder wirtschaftlichen Betätigung mit der Folge der Zuordnung zum ideellen Bereich bzw. der Zweckbetriebssphäre verlassen.<sup>12</sup> Danach dürfen sowohl die Ausstattung einer Service-Gesellschaft als auch die ihr überlassenen Mittel aus nutzungsgebundenem Vermögen erfolgen. Das gilt auch im Fall sonstiger Kooperationskörperschaften. Zu denken ist an eine Immobilien-gGmbH, die bspw. Klinikgebäude nunmehr aus nutzungsgebundenem Vermögen finanzieren und Krankenhäusern zur Nutzung überlassen kann.

Bei einer – entgeltlichen oder unentgeltlichen – Nutzungsüberlassung wesentlicher Betriebsgrundlagen, auch zurückbehaltener Wirtschaftsgüter, an eine ausgegliederte Service-gGmbH kommt es grundsätzlich mangels eines schädlichen Sphärenwechsels nicht zu einer Betriebsaufspaltung, es sei denn partiell, soweit die gGmbH das überlassene Vermögen im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs verwendet.

#### d. Ertragsteuer

Entgeltliche Kooperationsleistungen zwischen Kooperationskörperschaften gehören zum Zweckbetrieb (§ 57 Abs. 3 Satz 2 AO) und sind nach §§ 65 ff. AO steuerfrei. Da zudem die Frage der Entgeltlichkeit oder Unentgeltlichkeit keine Rolle mehr spielt, habe sich zugleich Fragen hinsichtlich verdeckter Gewinnausschüttungen erledigt.

#### e. Umsatzsteuer

Die umsatzsteuerlichen Auswirkungen sind noch ungeklärt und hängen davon ab, ob zwischen den Kooperationskörperschaften eine umsatzsteuerliche Organschaft besteht, was zu steuerfreien Innenumsätzen führte, oder ob insgesamt eine Steuerbefreiung nach § 4 UStG greift. Ansonsten sollte grundsätzlich die Zweckbetriebseigenschaft bei allen Kooperationskörperschaften den ermäßigten Steuersatz nach sich ziehen. Denn die Kooperationskörperschaften erfüllen mit diesen Leistungen ihre steuerbegünstigten Zwecke „selbst“ i.S.v. § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG.

Ob bei unentgeltlicher Erbringung von Dienstleistungen unter Kooperationskörperschaften eine der Um-

satzsteuer unterliegende Wertabgabe vorliegt (vgl. § 3 Abs. 9a UStG), ist ebenfalls noch nicht geklärt.<sup>13</sup>

#### f. Formulierungsvorschläge für Satzungsbestimmungen

Beispiel 1: Ausgegliederte Krankenhauswäscherei-gGmbH (s.o. lit. b. und Fn. 11)

Beispiel 2: Ausgegliederte Krankenhaus Grundstücks-gGmbH

Zweck die „Förderung des öffentlichen Gesundheitswesens“ (§ 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 AO) und als Art der Zweckverwirklichung die „Erbringung von Kooperationsleistungen an andere steuerbegünstigte Körperschaften der XYZ-Gruppe, insbesondere durch Nutzungsüberlassung von Klinikgebäuden nebst technischer Ausstattung und Außenanlagen, sowie die Erbringung Facility Management Dienstleistungen für Kliniken“.

Hinweis: Der durch die Ausgliederung bewirkte Übergang des Eigentums an den Krankenhausgrundstücken auf die gGmbH unterliegt nach § 1 Abs. 1 Nr. 3 S. 1 GrEStG der Grunderwerbsteuer. Unter den Voraussetzungen des § 6a GrEStG bleibt der Vorgang jedoch steuerfrei.<sup>14</sup>

Beispiel 3: Förderstiftung und Museumsstiftung

Förderstiftung: Zweck die „Förderung von Kunst und Kultur“ (§ 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 5 AO) und als Art der Zweckverwirklichung die „Erbringung von Kooperationsleistungen an andere steuerbegünstigte Körperschaften, insbesondere durch Nutzungsüberlassung des Museumsgebäudes ... an die XYZ Museumsstiftung für Ausstellungs- und Veranstaltungszwecke, sowie die Erbringung Facility Management Dienstleistungen“.

Museumsstiftung: Typische Zweckbestimmungen einer Museumsstiftung unter zusätzlichem Verweis auf die Art der Zweckverwirklichung durch Zusammenarbeit mit anderen Kooperationskörperschaften.

## 2. Gemeinnützige Holdings (§ 57 Abs. 4 AO)

„Eine Körperschaft verfolgt ihre steuerbegünstigten Zwecke auch dann unmittelbar i. S. d. Abs. 1 Satz 1, wenn sie ausschließlich Anteile an steuerbegünstigten Kapitalgesellschaften hält und verwaltet.“

Nach der Neuregelung in § 57 Abs. 4 AO stellt auch das Halten und Verwalten von Anteilen an steuerbegünstigten Kapitalgesellschaften einen Fall der unmittelbaren Zweckverwirklichung dar. Hält eine Körperschaft ausschließlich Anteile an steuerbegünstigten Kapitalgesellschaften (z. B. nach Ausgliederung aller operativen Tätigkeiten auf Be-

12 Bott, JStG 2020: Reform des Gemeinnützigkeitsrechts – Teil I, BB 2021, 414, 418.

13 Kirchhain, DStR 2021, 129, 137.

14 BFH, Urteil vom 21.08.2019 – II R 16/19 (II R 36/14), DStRE 2020, 354 Rn. 10.

teilungsgesellschaften), war diese Tätigkeit bisher nicht steuerbegünstigt, wenn die Körperschaft ausschließlich typische Aufgaben einer Holdinggesellschaft wahrnahm. Die Holding eines steuerbegünstigten Verbunds mußte immer auch selbst unmittelbar ihre steuerbegünstigten Zwecke operativ verfolgen.

Dieses Ergebnis berücksichtigte nicht, daß sich durch die Aufteilung der Tätigkeit auf mehrere Gesellschaften nur die Struktur, aber nicht das gemeinnützigkeitsrechtliche Gesamtbild ändert.<sup>15</sup> Nach der Neuregelung beseitigt auch die vollständiger Ausgliederung der operativen gemeinnützigen Tätigkeit auf eine oder mehrere Kapitalgesellschaften die Steuerbegünstigung der Holdingkörperschaft nicht.<sup>16</sup> Die Steuerbegünstigung bleibt dann auch ohne eigene operative oder fördernde gemeinnützige Aktivitäten unberührt.

Das das Halten der Beteiligungen aber nur die Art der Zweckverwirklichung betrifft, muß hierdurch immer auch mindestens ein gemeinnütziger Satzungszweck verfolgt werden. Das gilt insbesondere auch für Stiftungen mit Holdingfunktion. Das stiftungsrechtliche Verbot der Selbstzweckstiftung ist dann nicht verletzt.<sup>17</sup>

Und auch hier kommt es zu einem gemeinnützigkeitsrechtlichen Sphärenwechsel. Nach der m. E. jetzt überholten Bestimmung AEAO Tz. 3 Satz 7 zu § 64 Abs. 1 AO ist die Beteiligung an einer gemeinnützigen Kapitalgesellschaft der Sphäre der Vermögensverwaltung zuzuordnen. In der Konsequenz durfte eine gemeinnützige Körperschaft den Kaufpreis für den Erwerb einer Beteiligung oder bei Fremdfinanzierung die Tilgungs- und Zinsleistungen nicht aus zeitnah zu verwendenden Mitteln finanzieren.<sup>18</sup> Dient die Beteiligung nach der Neufassung aber der unmittelbaren Zweckverwirklichung, kommt nur eine Zuordnung zur ideellen oder zweckbetrieblichen Sphäre in Betracht. Dies bedeutet zugleich, daß es sich bei den Anteilen um nutzungsgebundenes Vermögen (§ 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 2 AO) handelt. Der Erwerb von Anteilen an steuerbegünstigten Kapitalgesellschaften darf folglich mit zeitnah zu verwendenden Mitteln finanziert werden.<sup>19</sup>

Ein ertragsteuerlicher Sphärenwechsel findet bei einer Zuordnung weg von der steuerfreien Vermögensverwaltung hin zum steuerfreien ideellen bzw. Zweckbetriebsbereich hingegen nicht statt. Insoweit ändert sich durch die Neuregelung nichts.

### 3. Mittelzuwendungen (§ 58 Nr. 1 AO)

Der neue Tatbestand des § 58 Nummer 1 AO regelt einheitlich die Mittelweitergabe und ersetzt die bisherigen Regelungen in § 58 Nummer 1 und der aufgehobenen Nummer 2 AO. Nach Satz 1 des § 58 Nummer 1 AO ist es steuerbegünstigten Körperschaften gestattet, anderen steuerbegünstigten Körperschaften oder juristischen Personen des öffentlichen Rechts Mittel für die Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke zuzuwenden. Das beinhaltet die

klassische Mittelbeschaffungstätigkeit als auch die Weitergabe bereits vorhandener Mittel.<sup>20</sup>

Als Mittelempfänger kommen in Betracht

- inländische steuerbegünstigte Körperschaften,
- die in § 5 Absatz 2 Nummer 2 KStG aufgeführten Körperschaften (beschränkt steuerpflichtige Körperschaften),
- juristische Personen des öffentlichen Rechts und
- ausländische Körperschaften, bei denen die spätere Verwendung der Mittel für steuerbegünstigte Zwecke ausreichend nachgewiesen wird.

„Mittel“ sind danach nicht nur Bar- oder Buchgeld, sondern auch alle anderen Vermögenswerte. Auch die unentgeltliche oder verbilligte Nutzungsüberlassung oder unentgeltliche oder verbilligte Erbringung einer Dienstleistung unterfallen dem Begriff der „Mittel“.

Die Mittelweitergabe betrifft die Art der Zweckverwirklichung. Es handelt sich nicht um einen eigenständigen Zweck. Das Gebot der Satzungsklarheit verlangt, daß eine Tätigkeit satzungsgemäß verankert sein muß, wenn es sich um das einzige Mittel zur Verwirklichung des geförderten Zwecks handelt, wenn daneben also keine weitere eigene operative gemeinnützige Tätigkeit beabsichtigt ist (§ 58 Nr. 1 Satz 4 AO). Körperschaften, die ihre steuerbegünstigten Zwecke sowohl durch eine eigene „unmittelbare“ Tätigkeit (§ 57 Abs. 1 Satz 1 AO) als auch durch Zuwendungen an andere steuerbegünstigte Einrichtungen oder Körperschaften des öffentlichen Rechts erfüllen wollen, benötigen folglich weiterhin keine entsprechende Satzungsklausel.<sup>21</sup>

Der neue § 58 Nummer 1 AO erlaubt eine nahezu unbegrenzte Mittelweiterleitung an andere steuerbegünstigte oder öffentlich-rechtliche Körperschaften zur Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke. Eine im Rahmen der teilweisen Mittelweitergabe nach § 58 Nr. 2 AO a.F. bislang zu beachtende Begrenzung der Mittelweitergabe auf max. 50 v. H. des Nettovermögens ist hinfällig geworden.<sup>22</sup> Die Regelung verlangt ausdrücklich nicht, daß die Empfängerkörperschaft die erhaltenen Mittel nur für die Satzungszwecke der Geberkörperschaft verwenden darf.<sup>23</sup> Auch müssen sich die Satzungszwecke nicht mehr decken.

Die damit verbundene Lösung vom eigenen gemeinnützigen Zwecke faßt Hüttemann plastisch wie folgt zusammen: „Zwar sind steuerbegünstigte Körperschaften auch künftig – soweit es um eigene Aktivitäten geht – an ihre steuerbegünstigten Zwecke gebunden, dies gilt aber nicht für Mittel-

15 BT-Drucksache 19/25160, S. 202.

16 Hüttemann, DB 2021, 72, 76; Kirchhain, DStR 2021, 129, 136.

17 Vgl. Kirchhain, DStR 2021, 129, 136.

18 Kirchhain, DStR 2021, 129, 135.

19 Hüttemann, DB 2021, 72, 77.

20 BT-Drucksache 19/25160, S. 202 f.

21 Hüttemann, DB 2021, 72, 77.

22 Bott, BB 2021, 414, 419.

23 BT-Drucksache 19/25160, S. 202 f.

zuwendungen an andere Körperschaften nach § 58 Nr. 1 Satz 1 AO. Ein Verein zur Förderung der „Religion“ (§ 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO) dürfte zwar weiterhin selbst keine Hundesportturniere durchführen, könnte aber seine Mittel einfach einem Verein zur „Förderung des Hundesports“ (§ 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 23 AO) zuwenden, ohne seine Steuerbegünstigung zu gefährden (lediglich eine Weitergabe von Mitgliedsbeiträgen könnte u. U. gegen das Abzugsverbot in § 10b Abs. 1 Satz 8 EStG verstoßen). Anders ausgedrückt: Die Bindung an die ausschließliche Verfolgung der eigenen satzungsmäßigen steuerbegünstigten Zwecke (§ 56 AO) wird in Hinsicht auf Mittelweitergaben praktisch ganz aufgehoben und die Angabe eines „eigenen“ steuerbegünstigten Zwecks bei „reinen“ Förderkörperschaften i. S. v. § 58 Nr. 1 Satz 4 AO verkommt zu einem bloßen Formalismus.<sup>24</sup>

Derartigen Mittelfehlverwendungen, seien sie jetzt auch gemeinnützigkeitsrechtlich nicht verboten, stehen als Korrektiv vereins- und stiftungsrechtliche Pflichten, zivilrechtliche Rückforderungsrechte und das Strafrecht (Untreue, Spendenbetrug) gegenüber. Vorsorglich wird es sich empfehlen, in Satzungen und Ordnungen klare Vorgaben und Grenzen für Mittelzuwendungen aufzustellen.

#### 4. Vertrauensschutz bei Mittelweitergabe (§ 58a AO)

Steuerbegünstigte Körperschaften dürfen ihre Mittel grundsätzlich nur dann anderen steuerbegünstigten Körperschaften überlassen, wenn der Empfänger der Mittel damit steuerbegünstigte Zwecke verwirklicht. Nach bisherigem Recht ist nicht geregelt, ob und unter welchen Voraussetzungen eine steuerbegünstigte Körperschaft schutzwürdig ist, die Mittel an eine andere steuerbegünstigte Körperschaft weiterleitet. § 58a AO schließt diese Regelungslücke und normiert ein schutzwürdiges Vertrauen bei geeignetem Nachweis des begünstigten Empfängerstatus der mittelempfangenden Körperschaft im Zeitpunkt der Zuwendung (§ 58a Abs. 1 und 2 AO) und entzieht einen Vertrauensschutz bei gegenteiliger Kenntnis bzw. Veranlassung einer Fehlverwendung (§ 58a Abs. 3 AO).<sup>25</sup>

Entfällt die Steuerbegünstigung des Empfängers der Mittel oder verwendet dieser die Mittel nicht für steuerbegünstigte Zwecke, verstößt die zuwendende Körperschaft an sich gegen Regelungen des Gemeinnützigkeitsrechts. Vertrauensschutz wird der zuwendenden Körperschaft aber nur gewährt, wenn sie sich die Steuerbegünstigung der empfangenden Körperschaft zum Zeitpunkt der Zuwendung hat nachweisen lassen. Der Nachweis hat dadurch zu erfolgen, daß sich die zuwendende Körperschaft eine Ausfertigung eines der in Absatz 2 aufgeführten Bescheide vorlegen läßt, namentlich durch eine Ausfertigung

- der Anlage zum Körperschaftsteuerbescheid, deren Datum nicht länger als fünf Jahre zurückliegt oder
- des Freistellungsbescheids, dessen Datum nicht länger als fünf Jahre zurückliegt oder

- des Bescheids über die Feststellung der Einhaltung der satzungsmäßigen Voraussetzungen nach § 60a Absatz 1, dessen Datum nicht länger als drei Jahre zurückliegt, wenn der empfangenden Körperschaft bisher kein Freistellungsbescheid oder keine Anlage zum Körperschaftsteuerbescheid erteilt wurde.

Der Tatbestand des Absatzes 2 lehnt sich dabei an die Regelung des § 63 Absatz 5 AO an, die bestimmt, unter welchen Voraussetzungen steuerbegünstigte Körperschaften Zuwendungsbestätigungen ausstellen dürfen.

Es liegt nun allein in der Verantwortung der Geberkörperschaft, sich die für den Vertrauensschutz nach § 58a AO erforderlichen Bescheide vorlegen zu lassen (und diese ggf. durch Anfertigung von Kopien zu dokumentieren).<sup>26</sup>

Absatz 3 bestimmt, unter welchen Voraussetzungen Vertrauensschutz nach Absatz 1 nicht zu gewähren ist, obwohl die Voraussetzungen des Absatzes 2 vorliegen. Das Vertrauen der zuwendenden Körperschaft ist danach nicht schutzwürdig, wenn ihr die Unrichtigkeit eines Verwaltungsakts nach Absatz 2 bekannt oder in Folge grober Fahrlässigkeit nicht bekannt war oder die zuwendende Körperschaft eine Verwendung für nicht steuerbegünstigte Zwecke durch die empfangende Körperschaft veranlaßt hat.

#### 5. Schaffung eines Zuwendungsempfängerregisters (§ 60b AO)

§ 60b AO sieht die Schaffung eines öffentlich einsehbaren Zuwendungsempfängerregisters beim Bundeszentralamt für Steuern ab 2024 vor. Es soll folgende Daten enthalten:

- Wirtschafts-Identifikationsnummer der Körperschaft,
- Name der Körperschaft,
- Anschrift der Körperschaft,
- steuerbegünstigte Zwecke der Körperschaft,
- das für die Festsetzung der KSt der Körperschaft zuständige FA,
- Datum der Erteilung des letzten Freistellungsbescheides oder Feststellungsbescheides nach § 60a,
- Bankverbindung der Körperschaft.

Damit die örtlich zuständigen Finanzbehörden die entsprechenden Daten an das Bundeszentralamt übermitteln können und die Daten im Zuwendungsempfängerregister offengelegt werden dürfen, wird auch das Steuergeheimnis entsprechend eingeschränkt (vgl. § 60b Abs. 4 AO). Zu verweisen ist auf die Gesetzesbegründung zu § 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 47 FVG (Finanzverwaltungsgesetz).<sup>27</sup>

„Das Zuwendungsempfängerregister unterstützt ehrenamtlich Engagierte in ihrer Werbung für Mittel und Engagement. Es schafft zudem Rechtssicherheit und Transparenz

<sup>24</sup> Hüttemann, DB 2021, 72, 77 f.

<sup>25</sup> Vgl. BT-Drucksache 19/25160, S. 203 f.; Bott, BB 2021, 414, 420.

<sup>26</sup> Hüttemann, DB 2021, 72, 79.

<sup>27</sup> BT-Drucksache 19/25160, S. 198 f.

und hilft Bürgern und institutionellen Zuwendenden, die Organisationen zu identifizieren, bei denen sie sich konkret finanziell oder personell engagieren möchten. Das Zuwendungsempfängerregister ist schließlich Voraussetzung für eine Vereinfachung des Spendenquittungsverfahrens. Das zentrale Register ist der Ausgangspunkt für Anwendungen, mit denen Spendenbescheinigungen für Organisationen, Spender und Steuerverwaltung künftig digital abgewickelt werden können. Das Zuwendungsempfängerregister ist damit auch ein Baustein für eine vorausgefüllte Steuererklärung, bei der sogar die Belegvorhaltepflcht entfällt, weil eine Spendenquittung in Papier für den Steuerabzug nicht mehr erforderlich sein wird.

Das Zuwendungsempfängerregister soll alle Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen enthalten, die nach § 5 Absatz 1 Nummer 9 KStG steuerbefreit sind. Die hierfür erforderlichen Informationen erhält

das Bundeszentralamt für Steuern von den Landesfinanzbehörden“

## 6. Resümee

Die hier vorgestellten Reformpunkte des Gemeinnützigkeitsrechts sind – neben den an dieser Stelle unerwähnten weiteren Änderungen — zu begrüßen. Sie erleichtern ganz erheblich die arbeitsteilige Kooperation gemeinnütziger Körperschaften durch Mittelzuwendungen und Begründung von Kooperationskörperschaften und ermöglichen die Schaffung gemeinnütziger Konzernstrukturen, wie sie bspw. im Gesundheitswesen bisweilen schon anzutreffen sind. Es wird mit Sicherheit sehr viel Bewegung in den Umstrukturierungsmarkt des dritten Sektors gelangen.

Anzeige  
ca. 180 x 160 mm

# Kryptowährungen – Pseudonymität und Anonymität im Ertragsteuerrecht

Dr. Steffen Kranz LL.M., Rechtsanwalt/Fachanwalt für Steuerrecht, Partner der S&P Söffing Rechtsanwalts-gesellschaft mbH

## A. Einleitung

Die exponentielle Wertentwicklung bei vielen Kryptowährungen bewegt immer mehr private und institutionelle Anleger zu Investitionen. Wer sich bereits Anfang 2017 dazu entschlossen hat, € 10.000 in *Bitcoin* zu investieren, konnte drei Jahre später einen Veräußerungsgewinn i. H. v. € 490.000 realisieren, der nach überwiegender Ansicht nicht steuerbar wäre. Mittlerweile stehen knapp 9.000 verschiedene Kryptowährungen zur Auswahl, die mit einer Marktkapitalisierung von über € 1.4 Billionen einen wesentlichen Bestandteil der Weltwirtschaft beanspruchen. Die in jüngster Zeit von Unternehmen wie Paypal, Mastercard und Tesla angekündigte Integration von Kryptowährungen treibt die Anerkennung in der breiten Masse weiter voran. Spätestens seit dem Jahr 2020 entwickelt sich zudem zunehmend der Bereich Decentralized Finance (DeFi), in dessen Rahmen Investoren Kryptowährungen zum Beispiel durch sog. Liquidity Mining, Yield Farming oder Staking nicht nur als Anlage- sondern auch als Renditeobjekt nutzen können.

Das Einkommensteuergesetz hält für die Besteuerung von Kryptowährungstransaktionen keine speziellen Regelungen bereit. Diesbezüglich sind zwar erste Finanzgerichtsentscheidungen, Stellungnahmen der Finanzverwaltung Beiträge der steuerrechtlichen Fachliteratur in der Welt. Bei der Lektüre springt allerdings ins Auge, daß (steuer)rechtliche Würdigungen vielfach auf Basis einer unkritischen Adaption von Verbildlichungen und Parallelen zu Vorgängen und Bestandteilen in der physischen Welt vorgenommen werden. Insbesondere die allgegenwärtigen Abbildungen einer goldglänzenden Bitcoinmünze und der damit verbundene Irrglaube, daß solche Münzen (*Coins*) von dem Steuerpflichtigen in einer digitalen Form in einer Art Brieftasche (*Wallet*) außerhalb eines Netzwerks aufbewahrt werden können, verbaut der den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden (steuer)rechtlichen Würdigung in vielen Fällen den Weg. Um es mit dem Finanzgericht Nürnberg<sup>1</sup> zu formulieren: *„Letztlich sollte bei der Qualifizierung einer „Kryptowährung“ als Wirtschaftsgut schon möglichst klar sein [...] worüber man eigentlich entscheidet.“*

Die verschiedenen technischen Aspekte der einzelnen Kryptowährungen und die in diesem Zusammenhang zu beachtenden Besonderheiten sind fundamental für die (steuer)rechtliche Einordnung. Insbesondere die wesentlichen Prinzipien der Pseudonymität, wie es z. B. Bitcoin (BTC), Ether (ETH) und Litecoin (LTC) zugrunde liegt, und der Anonymität, die von *Coins* wie zum Beispiel Monero

(XMR), Dash (DASH) und ZCash (ZEC) verfolgt werden, sind maßgeblich für die (steuer)rechtliche Diskussion dieses Themas. Daher soll der vorliegende Beitrag auf dieser Grundlage aufsetzen und ertragsteuerrechtliche Konsequenzen aufzeigen, wobei nicht nur das materielle Steuerrecht, sondern auch das Besteuerungsverfahren betrachtet werden soll.

## B. Pseudonymität und Anonymität von Kryptowährungen

### I. Begriffsverständnis hinsichtlich Coins, Inhaber, Übertragungen etc.

Um die Pseudonymität und die Anonymität von Kryptowährungsnetzwerken nachvollziehen zu können, bedarf es einer vorherigen Auseinandersetzung mit einigen technischen Grundlagen der Kryptowährungsnetzwerke und dem Ablauf einer Transaktion innerhalb der Netzwerke. Hierbei handelt es sich um sog. Peer-to-Peer-Netzwerke, was bedeutet, daß alle Netzwerkteilnehmer gleichberechtigt sind und somit nicht etwa einzelne Personen diese Netzwerke beherrschen können. Die Basis für das in solche Netzwerke gesetzte Vertrauen bildet die sog. Blockchain Technologie, was grob umrissen bedeutet, daß einzelne Transaktionen autorisiert, verifiziert, in Datenblöcken gespeichert werden und diese Datenblöcke derart aufeinander aufbauen, daß eine Fälschung von Transaktionen bzw. das sog. double-spending, also die zwei- oder mehrfache Transaktion über eine Einheit, theoretisch unmöglich ist. Die fälschungssichere Dokumentation von Zahlungsvorgängen erfüllt letztlich die Funktion eines Kassenbuchs. Da die Verwaltung dieses Kassenbuchs nicht durch eine zentrale Instanz, sondern dezentral durch die (gleichgestellten) Netzwerkteilnehmer erfolgt, läuft dieser Ansatz unter der Bezeichnung *distributed-ledger*.

Das Bitcoin-Netzwerk war das erste Kryptowährungsnetzwerk und wurde als „Peer-to-Peer Electronic Cash System“ ins Leben gerufen. Diese Bezeichnung entstammt dem von „Satoshi Nakamoto“ veröffentlichten sog. White Paper<sup>2</sup> – eine Darstellung der schöpferischen Motivation und der technischen Grundlagen der Kryptowährung Bitcoin, die auch zentrale Begriffe definiert und damit zum

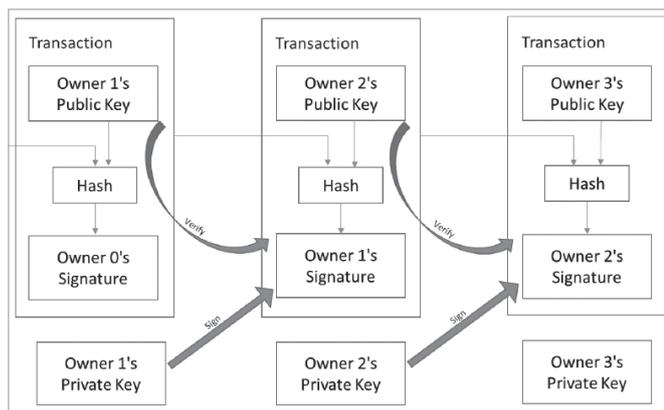
1 FG Nürnberg, Beschluß vom 08. April 2020 – 3 V 1239/19, DStR 2020, 1243, Rn. 33

2 Abrufbar unter: <https://bitcoin.org/bitcoin.pdf>; Abrufdatum: 15.02.2021

Beispiel vorgibt, was unter einem *Coin* oder einer Transaktion (*Transaction*) zu verstehen ist. Auf dieses White Paper nehmen auch White Paper bzw. Protokolle von anderen Kryptowährungen<sup>3</sup> Bezug, selbst wenn solche nicht durch eine Abspaltung (*Hard Fork*) vom Bitcoin-Netzwerk entstanden sind.<sup>4</sup> Daher sollen die im Bitcoin White Paper verwendeten Begriffserläuterungen auch für den vorliegenden Beitrag als Basis für ein gemeinsames Verständnis herangezogen werden.

Zu dem Begriff *Coin* führt das White Paper wie folgt aus: „*We define an electronic coin as a chain of digital signatures.*“ Die Ausführungen im White Paper verdeutlichen zudem, was unter einem „Inhaber“ bzw. „Besitzer“ (*Owner*) eines Coins zu verstehen ist und wie solch ein Coin vom Inhaber „übertragen“ (*transfer*) wird, wobei dieser Vorgang als Transaktion (*Transaction*) bezeichnet wird: „*Each owner transfers the coin to the next by digitally signing a hash of the previous transaction and the key of the next owner and adding these to the end of the coin.*“

Bildlich wird eine Transaktion im White Paper wie folgt dargestellt:



Ein *Coin* ist also eine Kette von digitalen Signaturen. Jeder Inhaber (*owner*) überträgt (*transfers*) den *Coin* zum nächsten, in dem er einen *Hash* der vorherigen Transaktion und den *Key* des nächsten Inhabers digital signiert und diese an das Ende des *Coins* anfügt. Ein *Coin* dokumentiert auf diese Weise eine Transaktionshistorie. Wenn die Crypto Community Begriffe wie *Coins*, „Inhaber“ von *Coins*, „Transaktionen“ oder „Übertragung“ von *Bitcoin*, *Ether* & Co. verwendet, basieren diese Formulierungen auf dem zuvor dargestellten Begriffsverständnis. Vor diesem Hintergrund muß dieses Begriffsverständnis auch bei der Diskussion des vorliegenden Themas zugrunde gelegt werden.

## II. Schlüsselpaare und Basis der Pseudonymität

Die im White Paper enthaltene Beschreibung, wie *Coins* im Rahmen einer Transaktion übertragen werden, nämlich in dem der Inhaber einen *Hash* der vorherigen Transaktion und den *Key* des nächsten Inhabers **digital signiert** bildet zugleich die Basis für das Verständnis der Pseudonymi-

tät des Bitcoin-Netzwerks. Der „*Key des nächsten Inhabers*“ ist der sog. *Public Key* (öffentlicher Schlüssel). Die Möglichkeit, Informationen bzw. Nachrichten digital zu signieren, kann nur mit dem sog. *Private Key* (privater Schlüssel) des Inhabers vorgenommen werden. Dieses Schlüsselpaar wird zum Zwecke der sog. asymmetrischen Kryptographie verwendet, weshalb es auch zu dem Begriff *Kryptowährungen* gekommen ist.

Dabei bildet der *Private Key* die Basis für die Teilnahme an Transaktionen im Netzwerk. Es handelt sich hierbei um eine zufällige Zahl zwischen 1 und  $2^{258}$ . Dieser *Private Key* ist kein Teil des Netzwerks und wird von diesem auch nicht generiert. Vielmehr wird ein *Private Key* von jedem Netzwerkteilnehmer – zumeist unter Verwendung einer Wallet Software bzw. eines Dienstleisters – selbst „erschaffen“ bzw. „hergestellt“. Im Rahmen einer Transaktion hat der *Private Key* insbesondere die Funktion, eine Verifizierung der Berechtigung des „Übertragenden“ zu ermöglichen. Konkret geht es darum, daß der Inhaber von Kryptowährungseinheiten für die Durchführung einer Transaktion eine Nachricht als Transaktionsanweisung an das Netzwerk sendet, der insbesondere der Transaktionswert (z. B. 1,0 Bitcoin) die Bitcoin-Adresse des Empfängers und der eigene *Public Key* entnommen werden kann. Diese Nachricht signiert der Inhaber dann fälschungssicher mit dem *Private Key*, um sich als Inhaber der zu transferierenden *Coins* zu legitimieren. Die vom Bitcoin-Netzwerk vermittelte technische Sicherheit kann vom Nutzer somit nur genutzt werden, wenn er seinen *Private Key* absolut geheim (privat) hält bzw. geheim halten läßt.

Aus dem *Private Key* wird der *Public Key* mathematisch abgeleitet. Essentiell für die Sicherheit des Netzwerks ist hierbei, daß der Weg zwischen diesem Schlüsselpaarteilen eine Einbahnstraße ist und einer Ableitung des *Private Key* aus dem *Public Key* nicht möglich ist (irreversible mathematische Ableitung). Der *Public Key* dient unter anderem als eine Art Kontonummer und eröffnet anderen Netzwerkteilnehmern zudem die Möglichkeit, die mit dem dazugehörigen *Private Key* vorgenommene Signatur und damit auch die signierte Transaktionshistorie zu verifizieren.

In einem Kryptowährungsnetzwerk werden jedoch keine Kontoinhaber geführt. Welche Person hinter dem *Public Key* steht, wer also die über den *Private Key* verfügende Person ist, ist für die Netzwerkteilnehmer nicht ersichtlich und für die Funktion des Netzwerks auch nicht relevant. Aus diesem Grund herrscht zum Beispiel im Bitcoin-Netzwerk und Ethereum Pseudonymität. Die einzige öffentliche, und damit allen anderen Netzwerkteilnehmern ersichtliche Information, ist der *Public Key*, der damit das Pseudonym eines Netzwerkteilnehmers darstellt. Der *Public Key* ist aber nur unter Rückgriff auf Informationen, die außerhalb des Netzwerks liegen, mit einer bestimmten Per-

3 z. B. Ethereum Whitepaper, Zcash Protocol Specification,

4 Beispiele für eine *Hard Fork* aus Bitcoin: Litecoin und Bitcoin Cash

son bzw. mit einem von einer bestimmten Person gehaltenen *Private Key* in Verbindung gebracht werden kann. Da der *Public Key* „öffentlich“ ist, kann jedoch auch der dazugehörige „Kontostand“ grundsätzlich von jedem Netzwerkteilnehmer eingesehen werden. Zudem können auch eingegangene Transaktionen zurückverfolgt und mit anderen *Public Keys* in Verbindung gebracht werden. Insoweit ist zum Beispiel das Bitcoin-Netzwerk weitaus transparenter als ein Bankkonto.

### III. Anonymität

Die Idee von sog. *Privacy Coins* besteht darin, die Transparenz von pseudonymen Netzwerken, wie z. B. dem Bitcoin-Netzwerk und Ethereum, nicht hinnehmen zu wollen, und die Verbindung von Transaktionen und *Coins* zu bestimmten *Public Keys* nicht ersichtlich werden zu lassen. Auf diese Weise sollen Transaktionen anonym ausgeführt werden können. Populäre Beispiele für *Privacy Coins* sind *Monero*, *Dash* und *ZCash*. Aufgrund des von *Privacy Coins* verfolgte Prinzips der Anonymität wird insoweit auch von „anonymen Kryptowährungen“ gesprochen. Diese Anonymität kann auf verschiedenen Wegen erreicht werden. Beim sog. *Mixing (CoinJoin)* werden mehrere Transaktionen „vermischt“, wodurch es zumindest erschwert wird, die Verbindung zwischen dem Sender und dem Empfänger einer einzelnen Transaktion zu ziehen und die Transaktionshistorie verfolgen zu können. Das *Mixing* wird beispielsweise von der Kryptowährung *Dash* optional angeboten (*Private-Send*).<sup>5</sup> Eine Ringsignatur ermöglicht es, daß mehrere Transaktionen einer Gruppe von Teilnehmern (übertragende Inhaber) nur durch einen Teilnehmer signiert wird und für einen Betrachter der ausgehenden Transaktionen nicht nachvollziehbar ist, welche Transaktion dem unterzeichnenden Teilnehmer zuzuordnen ist. Die Kryptowährung *Monero* beispielsweise kombiniert die vom Übertragenden genutzte Technik der Ringsignaturen mit der Verwendung von sog. Tarnadressen (*Stealth Addresses*) auf Seiten des Empfängers.<sup>6</sup> Es handelt sich hierbei um Einmaladressen (auch *One-Time Public Key* genannt), die keine Verbindung zum dauerhaften *Public Key* des Empfängers haben und ausschließlich vom Übertragenden und vom Empfangenden unter Verwendung eines sog. *privaten View-Key* lokalisiert werden können. Die Kryptowährung *ZCash* verwendet zwei Arten von Adressen, zwischen denen die Transaktionsbeteiligten wählen können, nämlich transparente und private. Bei der Verwendung von privaten Adressen sind – vergleichbar mit einer Transaktion im Bitcoin-Netzwerk – Absender, Empfänger- und Transaktionswert öffentlich sichtbar. Verwenden der übertragende Inhaber und der Empfänger hingegen private Adressen, wird im Netzwerk zwar ersichtlich, das eine Transaktion stattgefunden hat, jedoch sind die Adressen und der Transaktionsbetrag verschlüsselt und nicht öffentlich sichtbar. Um diese Transaktion im Netzwerk auch ohne diese zentralen Informationen

verifizieren zu können, wird auf einen sog. Zero-Knowledge Beweis (*zk-SNARKs*) zurückgegriffen.

### IV. Aufgabe von Pseudonymität/Anonymität ...

#### 1. ... durch die Wahl der Wallet

Das Medium, mit dem Netzwerkteilnehmer ihren *Private Key* verwalten bzw. auf dem der *Private Key* abgespeichert wird, nennt man *Wallet*. An dieser Stelle soll mit einem weitverbreiteten Mißverständnis aufgeräumt, das seinen Ursprung wiederum in der verbildlichenden Begriffswahl der Kryptoszene hat: auch wenn eine *Wallet* mit den Begriffen *Brieftasche*, *Geldbeutel* oder *Portemonnaie* übersetzt werden kann, werden in einer *Wallet* keine *Coins* aufbewahrt. Ein *Coin* ist ein rein netzwerkinternes Phänomen, während eine *Wallet* ein von dem Netzwerk unabhängig existierendes Medium ist. Auf diesem Medium wird der (ebenfalls netzwerkexterne) *Private Key* aufbewahrt. Die Sicherheit einer *Wallet* und des darin enthaltenen *Private Keys* ist für die Vermögensposition des Investors entscheidend, wobei insoweit sowohl der Verlust als auch die Einsichtnahme durch andere Personen vermieden werden muß. Abhängig von der Art des Mediums, das als *Wallet* dient, kann grundsätzlich wie folgt unterschieden werden: Als technisch sehr simple Methode besteht die Möglichkeit, den *Private Keys* auf einem Dokument zu notieren (sog. *Paper Wallet*). Ist der *Private Key* auf einer Hardware abgespeichert, spricht man von einem sog. *Hardware Wallet*, das allerdings Hackerangriffen ausgesetzt sein kann. Dieses Risiko kann reduziert werden, wenn ein hierfür speziell entwickeltes Device, wie zum Beispiel *Ledger Nano*, *Trezor & Co.* als *Hardware Wallet* genutzt wird. *Brain Wallet* bedeutet, daß sich der Investor den *Private Key* bzw. eine kodierte Form hiervon gemerkt hat. Wird die Verwaltung der *Wallet* bzw. des *Private Key* einem Online-Dienstleister anvertraut, spricht man von einer sog. *Online-Wallet* oder auch *Hot Wallet*.

Die einzelnen Arten von *Wallets* haben jeweils Vor- und Nachteile hinsichtlich der Aspekte Sicherheit und Praktikabilität. Darüber hinaus kann die Wahl der *Wallet* jedoch auch die durch ein Netzwerk gewährleistete Pseudonymität bzw. Anonymität aushebeln. Dies gilt insbesondere für den Fall, daß der Steuerpflichtige eine *Online-Wallet* bzw. *Hot-Wallet* nutzt. Denn um einen solchen Dienst in Anspruch nehmen zu können, muß der Steuerpflichtige einen *KYC (Know Your Customer)* Prozeß durchlaufen, der länderabhängig mehr oder weniger stark ausgeprägt sein kann (sog. *Geoblocking*). Daher ist es bei der Nutzung einer *Online-Wallet* technisch jederzeit möglich, die verwalteten Schlüsselpaare und die gesamte Transaktionshistorie mit einem konkreten Nutzer in Verbindung zu

5 Vgl. <https://docs.dash.org/en/stable/wallets/dashcore/privatesend-instantsend.html>; Abrufdatum: 15.03.2021.

6 <https://www.getmonero.org/resources/moneropedia/ringsignatures.html>; <https://www.getmonero.org/resources/moneropedia/stealthaddress.html>

bringen. Man kann in einem solchen Fall bei Bedarf somit auch hinter den *Public Key* sehen.

## 2. ... durch die Wahl der Tauschbörse

Für den „Erwerb“ von *Coins* wird der Steuerpflichtige in der Regel sog. Kryptobörsen nutzen. Es handelt sich hierbei um Online-Tauschplätze, die in zwei Formen denkbar sind. Zum einen können solche Tauschplätze von einem Anbieter zentral betrieben werden. In diesen Fällen spricht man von einer sog. CEX (*Centralized Exchange*). Populäre Betreiber einer CEX sind zum Beispiel Kraken<sup>7</sup>, Bitwala<sup>8</sup>, coinbase<sup>9</sup> und etoro<sup>10</sup>. Auch um an einer CEX teilnehmen zu können, muß der Steuerpflichtige einen KYC Prozeß durchlaufen, weshalb es auch in diesem Fall technisch möglich ist, die verwalteten Schlüsselpaare und die gesamte Transaktionshistorie mit einem konkreten Nutzer in Verbindung zu bringen. Vergleichbar mit der Inanspruchnahme einer Online-Wallet, wird die von Kryptowährungsnetzwerken gewährleistete Pseudonymität bzw. Anonymität somit auch im Fall des Tauschs über eine CEX ausgehebelt. Angemerkt sei zudem, daß eine CEX in den meisten Fällen zugleich auch Hot-Wallets bereitstellen, so daß ein zentraler KYC Prozeß für die Inanspruchnahme von beiden Diensten vorausgesetzt wird.

Zum anderen kann der Investor über eine sog. DEX (*Decentralized Exchange*) *Coins* „erwerben“ bzw. „tauschen“. Bekannte DEX-Plattformen sind zum Beispiel *Uniswap* und *Sushiswap*. Im Unterschied zu einer CEX wird der „Austausch“ von *Coins* bei einer DEX nicht über eine zentrale Stelle, sondern mithilfe eines Smart Contracts ausgeführt. Die Teilnahme an DEX ist grundsätzlich jeder Person ohne Einschränkungen möglich. Einen KYC Prozeß muß der Investor zur Nutzung einer DEX – anders als zur Nutzung einer CEX – nicht durchlaufen. Die durch das Netzwerk vermittelte Pseudonymität bzw. Anonymität bleibt auf diese Weise vollständig erhalten.

## C. Ertragsteuerrechtliche Aspekte

In ertragsteuerrechtlicher Hinsicht stellen sich bei Kryptowährungen insbesondere die Frage, ob bzw. inwieweit ein Wirtschaftsgut vorliegt, das einem Steuerpflichtigen zugerechnet werden kann, so daß dieser insoweit auch steuerbare Erwerb- und eine Veräußerungsvorgänge tätigen kann. Den gesetzlichen Anknüpfungspunkt zur Steuerbarkeit liefert hierbei § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 i. V. m. § 22 Nr. 2 EStG. Demnach unterliegen private Veräußerungsgeschäfte im Sinne des § 23 EStG als sonstige Einkünfte der Einkommensteuer. Bei Wirtschaftsgütern, die nicht unter § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG (Grundstücke u.ä.) fallen, sind Veräußerungsgeschäfte gemäß § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG solche, bei denen der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als ein Jahr beträgt.

## I. Wirtschaftsgut i. S. v. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG

Ganz überwiegend wird in steuerrechtlichen Veröffentlichungen nur die Wirtschaftsguteigenschaft von *Bitcoins*, *Coins*, (*Currency*-)Token oder *Kryptowährungen* im Allgemeinen und die Besteuerung im Rahmen eines Spekulationsgeschäfts i. S. v. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG diskutiert. Nach der hier vertretenen Ansicht tragen diese Ansätze den Prinzipien Pseudonymität und Anonymität nicht hinreichend Rechnung.

### 1. Meinungsstand

Zu dieser Thematik fehlt es sowohl an veröffentlichten Entscheidungen des BFH als auch – soweit ersichtlich – an anhängigen Revisionsverfahren. Aus der finanzgerichtlichen Rechtsprechung sind lediglich zwei Beschlüsse im Rahmen von AdV-Verfahren bekannt, die sich mit dieser Thematik befassen. In dem Verfahren vor dem Finanzgericht Berlin-Brandenburg<sup>11</sup> ging es um einen Fall, in dem der Antragsteller von seinem Arbeitgeber offenbar Ether gegen „Übertragung“ von *Bitcoins* „erworben“ hat, das Finanzamt diesbezüglich im Rahmen der Festsetzung eine steuerbare Veräußerung gemäß § 22 Nr. 2, 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG annahm und insoweit dem Antrag des Antragstellers auf Aussetzung der Vollziehung nicht entsprach. Dieses Vorgehen bestätigte das Finanzgericht Berlin-Brandenburg und nahm – ohne weitere Differenzierung – an, daß es sich sowohl bei *Bitcoin*, „sog. Krypto-Assets“ als auch bei „virtuellen Währungen“ um andere Wirtschaftsgüter i. S. v. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG handele.<sup>12</sup> „Eine ggf. notwendige Auseinandersetzung mit den Einzelheiten technischer Abläufe wäre – wenn man ihnen im Hinblick auf die bislang gängige Definition des Wirtschaftsgutes überhaupt Relevanz zuerkennen will – dem Hauptsacheverfahren vorbehalten.“<sup>13</sup> In dem Verfahren vor dem Finanzgericht Nürnberg<sup>14</sup> ging es um einen Fall, in dem nach Angaben des Antragstellers, die das Finanzamt ohne weitere Nachforschung übernahm, Gewinne aus dem „An- und Verkauf v. Kryptowährungen“ erzielt wurden. Auch in diesem Fall setzte das Finanzamt steuerbare Veräußerungsgewinne gemäß § 22 Nr. 2, 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG fest und lehnte den Antrag des Antragstellers auf Aussetzung der Vollziehung ab. Dieser Entscheidung trat das Finanzgericht Nürnberg jedoch entgegen und

7 <https://www.kraken.com>

8 <https://www.bitwala.com>

9 <https://www.coinbase.com>

10 <https://www.etoro.com>

11 FG Berlin-Brandenburg, Beschluss vom 20. Juni 2019 – 13 V 13100/19, DStRK 2019, 279

12 FG Berlin-Brandenburg, Beschluss vom 20. Juni 2019 – 13 V 13100/19, DStRK 2019, 279, R. 20, 21 u. 22

13 FG Berlin-Brandenburg, Beschluss vom 20. Juni 2019 – 13 V 13100/19, DStRK 2019, 279, R. 23

14 FG Nürnberg, Beschluss vom 08. April 2020 – 3 V 1239/19, DStR 2020, 1243

gewährte die beantragte Aussetzung der Vollziehung. Zwar könne „möglicherweise eine konkrete Kryptowährung ein Wirtschaftsgut darstellen und somit ihr An- und Verkauf nach §§ 22 Nr. 2, 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG einen Besteuerungstatbestand erfüllen“, jedoch sei das Finanzamt im konkreten Fall seiner aus § 88 AO resultierenden Pflicht zu der diesbezüglichen Nachforschung nicht nachgekommen, da nicht einmal versucht worden sei, die in Streit stehende „Kryptowährung“ zu identifizieren.<sup>15</sup> Dabei stellt das Finanzgericht Nürnberg in diesem Zusammenhang ausdrücklich heraus, daß die o.g. Entscheidung des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg für den Senat nicht nachvollziehbar sei.

Von Seiten der Finanzverwaltung wurden – soweit ersichtlich – bisher nur der Erlaß der Finanzbehörde Hamburg vom 11. Dezember 2017<sup>16</sup> und die Kurzinformation der OFD Nordrhein-Westfalen vom 20. April 2018<sup>17</sup> zu dieser Thematik veröffentlicht, wonach der Gewinn (oder) Verlust aus der Veräußerung von *Bitcoins* zu sonstigen Einkünften aus privaten Veräußerungsgeschäften i.S.v. § 22 Nr. 2 EStG i. V.m. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG führe, sofern Erwerb und Veräußerung der *Bitcoins* innerhalb eines Jahres stattfand; Entsprechendes solle für den Fall des Tauschs („Hingabe von *Bitcoins* als Zahlungsmittel“) gelten.

Auch nach fast einhelliger Meinung in der steuerrechtlichen Fachliteratur wird eine Qualifikation als sonstiges Wirtschaftsgut i.S.v. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG vertreten, wobei in begrifflicher Hinsicht unterschiedliche Bezugspunkte gewählt werden, wie z.B. *Bitcoin*<sup>18</sup>, Krypto-Assets<sup>19</sup>, Kryptowährungen<sup>20</sup>, Currency-Token<sup>21</sup>. Nur vereinzelt<sup>22</sup> wird die Wirtschaftsguteigenschaft einer „Kryptowährung“ verneint bzw. zumindest bezweifelt.

## 2. Stellungnahme

Nach ständiger Rechtsprechung des BFH<sup>23</sup> umfaßt der Begriff des Wirtschaftsguts i.S.v. § 23 EStG entsprechend der Vorschriften zu den übrigen Einkunftsarten Sachen und Rechte i.S. des BGB sowie tatsächliche Zustände und konkrete Möglichkeiten, d. h. sämtliche Vorteile, die einer selbständigen Bewertung zugänglich und von mehrjährigem Nutzen sind.

Bei einem *Coin* handelt es sich (nur) um ein netzwerkinternes Phänomen in der Form einer Kette von digitalen Signaturen, die insbesondere keiner Versendung oder Speicherung für eigene oder fremde Zwecke zugänglich ist. Um einer solchen Signaturkette die Eigenschaft eines veräußerbaren Wirtschaftsguts zusprechen zu können, müßte diese Signaturkette nach der ständigen Rechtsprechung des BFH<sup>24</sup> zuvorderst die selbständig bewertbare Eigenschaft einer Sache oder eines Rechts i.S. des BGB oder eines sonstigen Vorteils zuzusprechen sein. Daß es sich bei einer netzwerkinternen digitalen Signaturkette mangels Körperlichkeit nicht um eine Sache i.S.v. § 90 BGB handelt, bedarf nach der hier vertretenen Ansicht keiner weiteren Erläuterung. Ein Recht kann aus einer solchen Signaturkette auch nicht abgeleitet werden, weder in relativer noch in absolu-

ter Art, da es sich ja gerade um ein dezentralisiertes Netzwerk handelt und eine zentrale Instanz nicht existiert. Die Signaturkette, also der *Coin*, vermittelt dem Steuerpflichtigen bei isolierter Betrachtung auch keinen übertragbaren Vorteil. Wer nun anführt, daß ein *Coin*, den ein Investor zuvor „erworben“ hat, dem Investor sehr wohl einen Vorteil vermittelt, da am Ende der Signaturkette der *Public Key* vermerkt ist, über den der Investor mittels des *Private Key Transactions* vornehmen kann, verkennt die Pseudonymität des Netzwerks. Eine Signaturkette ist nämlich gerade nicht an die Person des Steuerpflichtigen, sondern an den *Public Key* gebunden. Die Wertzuweisung ist eben nicht personalisiert, sondern pseudonymisiert. Daher könnte der Steuerpflichtige beispielsweise auch keinen Wert aus 100,00 Einheiten *Coins* ziehen, die er soeben „erworben“ hat, wenn er das Hard-Wallet mit dem *Private Key* im nächsten Moment verliert. In diesem Fall verliert er nicht etwa die Herrschaft über einen *Coin*; diese hatte der Steuerpflichtige nie. Herrschaft hatte der Steuerpflichtige nur über den *Private Key*, den der Steuerpflichtige dazu nutzen konnte, um eine Transaktionsanweisung zu signieren und damit eine Fortschreibung der Signaturketten (*Coins*) innerhalb des Netzwerks herbeizuführen.

Insoweit kann auch nicht etwa der Vergleich zwischen einem *Private Key* und einer PIN sowie zwischen dem ausgewiesenen Bankguthaben und einem *Coin* gezogen werden. Gegenüber der Bank hat der Steuerpflichtige eine Forderung, die sich in seinem Kontostand widerspiegelt. Verliert der Steuerpflichtige die PIN, kann die Bank eine neue PIN herausgeben, da der Steuerpflichtige in seiner Person eine

15 FG Nürnberg, Beschluss vom 08. April 2020 – 3 V 1239/19, DStR 2020, 1243, Rn. 25 u. 33

16 Finanzbehörde Hamburg, Erlass vom 11. Dezember 2017 – S 2256-2017/003-52, DStR 2018, 527

17 OFD Nordrhein-Westfalen, Kurzinformation Einkommensteuer Nr. 04/2018, DB 2018, 1185

18 wohl auch *Hakert/Kirschbaum*, DStR 2018, 881 ff.; *Stein/Lupberger*, DStR 2019, 311 (312)

19 z.B. *Hey* in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 24. Aufl. 2020, Die einzelnen Einkunftsarten, Rn. 8\_553; *Richter/Augel*, FR 2017, 937 (948); *Reiter/Nolte*, BB 2018, 1179 (1180); *Schlund/Pongratz*, DStR 2018, 598 (603)

20 z.B. *Weber-Grellet* in: *Schmidt*, EStG, 39. Aufl. 2020, § 23 Rn. 27 *Musil* in: *Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG/KStG, 301. Lieferung 12.2020, § 23 EStG, Rn. 142; *Krauß/Blöchle*, DStR 2018, 1210 (1212); *Krüger*, BB 2018, 1887 (1889); *Heuel/Matthey*, EStB 2018, 263 (265); *Blank/Christ*, StB 2018, 47 (48); *Reiter/Massoner*, ISR 2018, 424 (428); *Stöhr*, DStR 2019, 1889 (1891); *Liegmann/Farruggia-Weber*, BB 2019, 2455 (2459)

21 *Sixt*, DStR 2019, 1766 (1769); Betr. „*Coins* bzw. *Token*“: *Lohmar/Jeckens*, FR 2019, 110 (111)

22 beispielweise nur: *Schroen*: DStR 2019, 1369 (1371 ff.)

23 BFH, Urteil vom 24. Juni 2003 – IX R 2/02 –, BFHE 202, 351, BStBl II 2003, 752, Rn. 13; Urteil vom 06. Dezember 2017 – VI R 65/15, BStBl II 2018, 353, Rn. 12 (m.w.N.); vgl. auch *Blümich/Ratschow*, 154. EL Juli 2020, EStG § 23 Rn. 62

24 BFH, Urteil vom 24. Juni 2003 – IX R 2/02 –, BFHE 202, 351, BStBl II 2003, 752, Rn. 13; Urteil vom 06. Dezember 2017 – VI R 65/15, BStBl II 2018, 353, Rn. 12 (m.w.N.); vgl. auch *Ratschow* in: *Blümich*, EStG, 154. EL Juli 2020, § 23 Rn. 62

Berechtigung an dem Bankguthaben nachweisen kann. Im Fall von *Bitcoin* wird jedoch nicht etwa dem Netzwerkteilnehmer, sondern einem *Public Key* ein Wert zugeschrieben, auf den nur mit dem dazugehörigen *Private Key* zugegriffen werden kann. In diesem Zusammenhang ist die verbildlichte Begriffswahl übrigens korrekt: Die Wallet (Brieftasche, Portemonnaie) hilft dem Investor, den Wert aufzubewahren, den er selbst halten kann, nämlich den *Private Key*. Das ist bei einem *Coin* nicht möglich. Vor diesem Hintergrund kann ein *Coin* auch nicht die Eigenschaften erfüllen, die der BFH für die Annahme eines zurechenbaren sonstigen Wirtschaftsguts i. S. des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG fordert.

Doch auch eine Kryptowährung bzw. eine Kryptowährungseinheit kann – anders als eine offizielle Währung – nicht die Voraussetzungen eines Wirtschaftsguts erfüllen. So handelt es sich bei einer Kryptowährung letztlich um den Konsens der Netzwerkteilnehmer, daß die Möglichkeit, eine Transaktion in Bezug auf *Coins* veranlassen zu können, also die Signaturketten dergestalt fortschreiben zu können, daß fortan unter Nutzung anderer Schlüsselpaare entsprechende Transaktionen vorgenommen werden können, ein Wert zukommt. Dieser Wert steht und fällt somit mit dem Bestand und der Funktionsweise des Netzwerks. Bei einer Kryptowährung folgt der Wert den Transaktionen im dezentral geführten Kassenbuch und nicht etwa anders herum.<sup>25</sup> Eine Kryptowährungseinheit ist somit untrennbar mit der Dokumentation durch einen *Coin* verbunden. In diesem Punkt unterscheidet sich eine Kryptowährung wesentlich von einer offiziellen Währung, denn insoweit folgen die Dokumentationen auf Bankkonten den Währungsguthaben. Will man also einer „Kryptowährung“, bzw. genaugenommen einer Kryptowährungseinheit, die Wirtschaftsgutseigenschaft zusprechen, scheitert man aus denselben Gründen, aus denen auch die Wirtschaftsguteigenschaft eines *Coins* verneint werden muß. Als „Inhaber“ einer Kryptowährungseinheit im Sinne des *White Paper* kann somit nur derjenige bezeichnet werden, der die Möglichkeit hat, mit dem maßgeblichen *Private Key* die Verlängerung der Signaturkette zu veranlassen, also derjenige, der die tatsächliche Herrschaft über diesen *Private Key* hat.

Dies führt zu der Schlußfolgerung, daß nur der vom Steuerpflichtigen erschaffene und gehaltene *Private Key* als Wirtschaftsgut qualifiziert werden kann. Gemäß § 39 Abs. 1 AO sind Wirtschaftsgüter grundsätzlich dem Eigentümer zuzurechnen. Übt eine andere Person als der Eigentümer die tatsächliche Herrschaft über ein Wirtschaftsgut in der Weise aus, daß er den Eigentümer im Regelfall für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut wirtschaftlich ausschließen kann, so ist gemäß § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO ihm das Wirtschaftsgut zuzurechnen. Da tatsächliche Zustände und konkrete Möglichkeiten nicht eigentumsfähig sind, kann bei einem *Private Key* nur die tatsächliche Herrschaft maßgeblich sein, wobei es im Ergebnis keinen Unterschied macht, ob die Zurechnung in diesen Fällen im Wege der teleologischen Exten-

sion von § 39 Abs. 1 AO<sup>26</sup> oder in direkter Anwendung von § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO erfolgt. Diese tatsächliche Herrschaftsmacht übt der Steuerpflichtige aus, indem er seinen *Private Key* (sorgsam) in seiner Wallet aufbewahrt. Auch wenn der Steuerpflichtige seinen *Private Key* in einer Online-Wallet aufbewahrt, hat er aufgrund der personengebundenen Berechtigung hinsichtlich der netzwerkexternen Wallet die tatsächliche Herrschaftsmacht über den *Private Key*. Der Verlust des *Private Key* würden für den Steuerpflichtigen auch den Verlust des damit verbundenen wirtschaftlichen Vorteils bedeuten, weshalb ihm dieser fortan auch nicht mehr gemäß § 39 AO zuzurechnen wäre.

Bei Wirtschaftsgütern, die nicht unter § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG (Grundstücke u.ä.) fallen, sind Veräußerungsgeschäfte gemäß § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG solche, bei denen der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als ein Jahr beträgt. Diese Veräußerungsfrist wäre somit auch bei der Durchführung von Transaktionen zu beachten. Viele Investoren werden jedoch nicht auf die Haltedauer achten, wenn Sie an Kryptobörsen agieren. Gerade die Nutzung von Apps auf dem Mobiltelefon forcieren das Interesse am sog. Day-Trading, in dessen Rahmen „erworbene“ *Coins* teilweise auch schon an demselben Tag wieder veräußert werden. Die Anzahl der in einem Jahr getätigten Transaktionen, die im Zweifel ja alle der Steuerbarkeit unterliegen sollen, kann auf diese Weise einen Umfang erreichen, der eine ordnungsgemäße Erfassung im Rahmen der Einkommensteuererklärung zumindest sehr erschwert. Hierbei kann die Anwendung der FiFo-Methode<sup>27</sup> vielleicht noch eine gewisse Erleichterung bringen, schafft das grundsätzliche Problem jedoch nicht aus der Welt.

## II. Vollzugsdefizit

Das Finanzgericht Baden-Württemberg hat mit Urteil vom 2. März 2018 in anderer Sache<sup>28</sup> lediglich am Rande innerhalb der Begründung für eine Revisionszulassung festgestellt, daß die Frage eines strukturellen Vollzugsdefizits bei Spekulationsgeschäften mit „Kryptowährungen“ noch nicht Gegenstand höchstrichterlicher sowie verfassungsgerichtlicher Rechtsprechung war. Und in der Tat drängt sich die Frage nach einem möglichen Vollzugsdefizit auf. Wie die Bundesregierung noch im Juli 2020<sup>29</sup> einräumte, hat sie keine Kenntnisse über das Marktvolumen von Kryptoassets

25 In diesem Sinne wohl ebenso: *Weiss*, Jus 2019, 1050 (1054): „Die rechtliche Berechtigung wird also durch die technische Berechtigung ersetzt“.

26 So z. B. *Drüen* in: *Tipke/Kruse*, AO/FGO, 163. Lieferung 10.2020, § 39 AO, Rn. 4 *Klein/Ratschow*, 15. Aufl. 2020, AO § 39 Rn. 13, 14

27 Soweit ersichtlich, nur: Finanzbehörde Hamburg, Erlass vom 11. Dezember 2017 – S 2256-2017/003-52, DStR 2018, 527; OFD Nordrhein-Westfalen, Kurzinformation Einkommensteuer Nr. 04/2018, DB 2018, 1185

28 FG Baden-Württemberg, Urteil vom 2. März 2018 – 5 K 2508/17, DStRK 2018, 207

29 BT-Drucks. 19/20839

in Deutschland bzw. der Europäischen Union.

Von einem sog. Vollzugsdefizit ist auf Basis der Rechtsprechung des BVerfG<sup>30</sup> bei einer dem Gesetzgeber zuzurechnenden mangelhaften Durchsetzung einer materiellen Steuerpflicht auszugehen. Diese mangelnde Durchsetzung führt zu einem Verstoß gegen das verfassungsrechtlich in Art. 3 Abs. 1 GG niedergelegte Gebot tatsächlich gleicher Steuerbelastung durch gleichen Gesetzesvollzug mit der Folge, daß die materielle Steuernorm selbst insoweit verfassungswidrig wird. Nach der Rechtsprechung des BVerfG<sup>31</sup> hängt dabei *die Feststellung eines strukturellen Vollzugsdefizits im verfassungsrechtlichen Sinn ganz wesentlich davon ab, wieweit beim Vollzug einer bestimmten materiellen Steuernorm die Erhebungsform oder – ohne eine Besteuerung bereits an der Quelle – die Besteuerungspraxis im Rahmen gewöhnlicher Verwaltungsabläufe im Massenverfahren der Finanzämter im Großen und Ganzen auf Gleichheit im Belastungserfolg angelegt ist und wieweit insbesondere auch unzulängliche Erklärungen der Steuerpflichtigen mit einem angemessenen Entdeckungsrisiko verbunden sind.*

Die Basis für ein mögliches Vollzugsdefizit bildet im Beispiel von *Bitcoin* das Prinzip der Pseudonymität. So ist eine direkte Teilnahme am Netzwerk nur über das kryptographische Schlüsselpaar möglich – das „Empfangen“ von *Bitcoins* geschieht über den *Public Key*, der Zugriff auf *Bitcoins* über den *Private Key*, der jedoch nur dem Steuerpflichtigen bekannt ist. Der *Public Key* läßt keinen Rückschluß auf die Person des Steuerpflichtigen zu, die die Herrschaftsgewalt über den *Private Key* hat und sich damit als „Empfänger“ und „Übertragender“ der *Coins* darstellt. Über den *Public Key* können zwar alle Transaktionen nachverfolgt werden, ein Blick hinter den *Public Key* ist jedoch nicht möglich.

Bei Wahrung der Pseudonymität ist es somit faktisch unmöglich, aus dem Netzwerk heraus hinter einen *Public Key* zu blicken. Da der *Public Key* grundsätzlich nicht in Verbindung mit einer Person in Verbindung steht, handelt es sich hierbei um eine tatsächliche und nicht etwa um eine technische (ggf. überwindbare) Hürde. Erlangt das Finanzamt Kenntnis von einem bestimmten *Public Key*, kann es – wie jeder andere Netzwerkteilnehmer auch – die mit diesem *Public Key* in Zusammenhang stehenden Transaktionen nachverfolgen und auf dieser Basis ggf. die sachlichen Voraussetzungen für die Besteuerung nachvollziehen, nicht aber die Zuordnung in persönlicher Hinsicht. Das Finanzamt hat in einem dezentralisierten Peer-to-Peer Netzwerk eben nicht mehr Rechte, als jeder andere Netzwerkteilnehmer. Verwendet der Steuerpflichtige *Privacy Coins*, ist es den Finanzbehörden auch nicht möglich, über einen öffentlichen Schlüssel einen Einblick in den „Bestand“ an *Coins* und die vollständige Transaktionshistorie zu erhalten. Im Fall von *Privacy Coins* können die Finanzbehörden somit nicht einmal die sachlichen Voraussetzungen für die Besteuerung nachvollziehen. Das Entdeckungsrisiko dürfte sich in diesen Fällen auf nahezu 0% reduzieren.

Auf diese Weise schlagen sich die Prinzipien der Pseudonymität bzw. Anonymität auch auf das Besteuerungsverfahren durch. Dadurch werden dem Finanzamt im Erhebungsverfahren unüberwindbare Grenzen gesetzt, weshalb die gleichmäßige Besteuerung in diesen Fällen von der ordnungsgemäßen Deklarationstätigkeit des Steuerpflichtigen abhängt. Diese Sachlage ist mit dem aus Art. 3 Abs. 1 GG folgenden Vorgabe der Gleichmäßigkeit der Besteuerung nicht vereinbar. Insoweit liegt ein Vollzugsdefizit vor, so dass die Besteuerung von im Rahmen von Transaktionen über Kryptowährungseinheiten erzielten Veräußerungsgewinnen auf Grundlage von § 23 Abs. 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG nach der hier vertretenen Ansicht verfassungswidrig ist.

Hält der Steuerpflichtige seinen *Private Key* in einer Online-Wallet und/oder nimmt er an einer Transaktion über eine CEX teil, kann er über die bei der zentralen Stelle im Rahmen des KYC Verfahrens erhobenen und gespeicherten Daten grundsätzlich jederzeit mit den Transaktionen in Verbindung gebracht werden. Die Prinzipien der Pseudonymität und der Anonymität werden in diesen Fällen ausgehebelt. Daher ist es in diesen Fällen technisch grundsätzlich jederzeit möglich, getätigte Transaktionen mit einem konkreten Nutzer in Verbindung zu bringen. Diese Ausgangslage eröffnet auch den Finanzbehörden die Möglichkeit, über den Online-Dienstleister (zentrale Stelle) Transaktionsinformationen zu erhalten und auf diese Weise auch steuerungsrelevante Sachverhalte aufzudecken, die ein Steuerpflichtiger in seiner Steuererklärung nicht offengelegt hat. Auch besteht auf dieser Basis die grundsätzliche Möglichkeit, ein Sammelauskunftsersuchen gemäß § 93 Abs. 1a AO durchzuführen. In Anbetracht der Vielzahl von Anbietern einer CEX, die ihren jeweiligen Sitz wiederum in unterschiedlichen Ländern auf der ganzen Welt haben, erscheint das Entdeckungsrisiko in diesen Fällen jedoch gering. Insbesondere wäre die Annahme, daß solche Anfragen im Rahmen gewöhnlicher Verwaltungsabläufe im Massenverfahren der Finanzämter regelmäßig, grenzüberschreitend und mit Erfolg durchgeführt werden können, realitätsfremd.

Doch selbst wenn man bei einer isolierten Betrachtung der Fälle, in denen der Steuerpflichtige die Dienste einer zentralen Stelle (Online-Wallet und/oder CEX), nicht auf ein Vollzugsdefizit schließen sollte, ist ein solches letztlich trotzdem zu bejahen, da es dem Steuerpflichtigen freisteht, die Pseudonymität bzw. Anonymität, die durch die von ihm gewählte Kryptowährung vermittelt wird, zu wahren. Es darf dem Steuerpflichtigen aus verfassungsrechtlichen Gründen aber nicht überlassen bleiben, den Besteuerungserfolg durch die Art seines Investments frei zu wählen. Daher ist die Besteuerung von im Rahmen von Transak-

30 BVerfG, Urteil vom 09. März 2004 – 2 BvL 17/02 –, BStBl II 2005, 56, Rn. 59

31 BVerfG, Urteil vom 09. März 2004 – 2 BvL 17/02 –, BStBl II 2005, 56, Rn. 68

tionen über Kryptowährungseinheiten erzielten Veräußerungsgewinne auf Grundlage von § 23 Abs. 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG nach der hier vertretenen Ansicht auch insoweit verfassungswidrig.

#### D. Zusammenfassung

Die von Kryptowährungen verfolgten Prinzipien der Pseudonymität und der Anonymität stellen wesentliche Aspekte dar, die auch im Rahmen der ertragsteuerrechtlichen Beurteilung zu berücksichtigen sind. Der Steuerpflichtige nimmt über sein Schlüsselpaar, bestehend aus *Private Key* und *Public Key*, an Kryptowährungsnetzwerken teil. Die tatsächliche Herrschaft über den *Private Key* ist essentiell, da ihm dieser die Einleitung von Transaktionen ermöglicht. Die Transaktion selbst ist ein rein netzwerkinterner Prozeß, der zu einer Verlängerung von netzwerkinternen Signaturketten (*Coins*) führt, mit denen Transaktionen dokumentiert werden. Auf diese Weise erfüllen Kryptowährungsnetzwerke die Funktion von dezentral verwalteten Kassenbüchern. Die Sicher-

heit dieser Kassenbücher bildet die Basis für den Konsens der Netzwerkteilnehmer, daß der Möglichkeit, eine Fortschreibung von *Coins* veranlassen zu können, ein Wert zukommt, der als Kryptowährung bezeichnet wird.

Das bei einer Investition in Kryptowährungen maßgebliche, dem Steuerpflichtigen zurechenbare Wirtschaftsgut ist der *Private Key*, mit dem der Steuerpflichtige die Fortschreibung von *Coins* veranlassen kann. Je nach der gewählten Kryptowährung steht es dem Steuerpflichtigen offen, an Transaktionen nur über seinen *Public Key*, und damit pseudonym, oder sogar anonym teilzunehmen. In diesen Fällen ist den Finanzbehörden die Identifikation des Steuerpflichtigen nur unter bestimmten Umständen möglich, die der Steuerpflichtige allerdings wiederum frei beeinflussen kann. Der Steuerpflichtige hat es bei Transaktionen über Kryptowährungen somit letztlich in der Hand, den Besteuerungserfolg zu lenken. Diese Sachlage führt nach der hier vertretenen Ansicht zu dem Ergebnis, dass die Ertragbesteuerung von Gewinnen, die im Rahmen von Transaktionen über Kryptowährungen erzielt werden, verfassungswidrig ist.

Anzeige  
ca. 180 x 142 mm

Anzeige

## Zur Reform von § 261 StGB aus steuerstrafrechtlicher Sicht – eine Wutrede

Rechtsanwalt/Fachanwalt für Steuerrecht *Dr. Martin Wulf*, Streck Mack Schwedhelm, Berlin

Am 18.03.2021 ist das „Gesetz zur Verbesserung der strafrechtlichen Bekämpfung der Geldwäsche“ in Kraft getreten. Kernbestandteil dieses Gesetzes ist die Reform der Strafvorschrift der Geldwäsche (§ 261 StGB). Mit der Neufassung wird der Vortatenkatalog des § 261 StGB abgeschafft. Die Beschränkung auf schwere Straftaten entfällt, zukünftig ist jeder Ladendiebstahl und jeder private Versicherungsbetrug eine taugliche Vortat der Geldwäsche.

Entgegen den Entwürfen des Justizministeriums wurde diese Verschärfung nicht mit der Abschaffung der Strafbarkeit bei Leichtfertigkeit kombiniert. Vielmehr stellt das neue Gesetz sowohl die leichtfertige als auch eine nur versuchte „Geldwäsche“ in allen Fällen der Bagatellkriminalität ohne jede Geringfügigkeitsgrenze unter Strafe. Damit wird zukünftig die Diffusion von Taterträgen in den weiteren Wirtschaftskreislauf im Bereich der Alltagsdelikte umfassend unter Strafe gestellt. Es handelt sich um die weitreichendste Kriminalisierung von vormals straflosem Verhalten in der Geschichte der Bundesrepublik, die auch für das Steuerstrafrecht einige Auswirkungen hat.

### I. Argumente aus dem Gesetzgebungsverfahren

Eine Überarbeitung von § 261 StGB war durch die am 2.12.2018 in Kraft getretene Richtlinie (EU) 2018/1673 erforderlich geworden. Allerdings wäre für eine Umsetzung der Richtlinienvorgaben nur eine punktuelle Ergänzung des deutschen Straftatbestands erforderlich gewesen. Der Gesetzgeber hat sich stattdessen zu einer umfassenden Reform entschieden, die den sogenannten „All-Crimes Approach“ verwirklicht. Die Befürworter dieser Änderungen konnten darauf verweisen, daß dieser Ansatz zuvor bereits in anderen Mitgliedsstaaten der EU wie Belgien, Italien, Frankreich, Niederlande und Polen verwirklicht worden war. Die Kritiker hielten dem entgegen, daß es keinerlei Belege dafür gibt, daß diese Ausweitung der Strafbarkeit irgendwie geeignet wäre, die zugrundeliegenden Straftaten einzudämmen – von einem signifikant niedrigeren Kriminalitätsniveau in Staaten mit einem „All-Crimes“ Modell ist nichts bekannt.

Im Ergebnis hat sich im Gesetzgebungsverfahren gleichwohl die Auffassung durchgesetzt, die behauptet, man müsse die Begehung von schweren Straftaten dadurch bekämpfen, daß man Verhalten mit Strafe bedroht, das keinerlei Bezug zu schweren Straftaten aufweist. Im alten Recht war die Verurteilung wegen Geldwäsche durch den erforderlichen Nachweis einer der im Vortatenkatalog auf-

geführten schweren Straftaten an hohe Voraussetzungen geknüpft. Das BVerfG hatte – zum großen Ärger der Strafverfolger – angemahnt, daß auch für strafprozessuale Maßnahmen unter dem Mantel der Geldwäschebekämpfung der Anfangsverdacht für das Vorliegen einer Katalogtat geprüft werden müsse.<sup>1</sup> Der Nachweis einer solchen schweren Straftat als Voraussetzung bereitet den Strafverfolgungsbehörden – nach der im Gesetzgebungsverfahren geführten Klage – aber Probleme. Um die „dicken Fische“ zu fangen, auf die man es doch abgesehen habe, sei es erforderlich, die bislang geltenden Anforderungen herunterzuschrauben, da ein Nachweis schwerer Straftaten in vielen Fällen nicht gelinge.<sup>2</sup>

Daß man dadurch alltägliches Verhalten unter Strafe stellt, das bei sinnvoller Betrachtung eigentlich nicht bestraft werden sollte, ist für die Vertreter dieser Auffassung kein Problem. Nach der Überzeugung von *Sebastian Fiedler*, dem Vorsitzender des Bundes Deutscher Kriminalbeamter, sei dies nicht „*der Untergang des Abendlandes*“.<sup>3</sup> Er verspricht, das Problem durch organisiertes Wegsehen zu lösen. Man werde ganz einfach auch in Zukunft für die Bearbeitung von Bagatellstraftaten keine Ressourcen einsetzen. Die durch das neue Gesetz verursachte, explosionsartige Ausweitung der Geldwäschestrafbarkeit werde sich dadurch im Bereich der einfachen Delikte nicht auswirken.<sup>4</sup> Der Vorsitzende des Deutschen Richterbundes sekundiert: „*Glauben Sie mir, die Staatsanwälte werden mit diesen Dingen fertig. Dafür gibt es den § 153 StPO.*“<sup>5</sup>

Auf den Gedanken, daß es für Bürger ein prinzipielles Problem darstellen könnte, wenn ein Verhalten als Straftat definiert wird, das nicht strafbar sein sollte, würden diese Leute niemals kommen. Offenbar haben sie für sich die Erwartung bereits aufgegeben, daß man Strafgesetze einhalten sollte. Wer im Gesetzgebungsverfahren argumentierte, der neue Straftatbestand greife zu weit, wurde von Vertretern der Strafverfolgungsbehörden damit beruhigt, man habe ja gar nicht vor, das Strafgesetz umfassend anzuwenden. So entsteht der Eindruck, voraussetzungsarme Straftat-

1 BVerfG vom 31.1.2020 – 2 BvR2992/14 (Rn. 41), juris; ebenso BVerfG vom 7.5.2020 – 2 BvQ 26/20 – (Rn. 32), juris und BVerfG vom 3.3.2021 – 2 BvR 1746/18, juris.

2 Vgl. die Äußerungen der Sachverständigen *Fiedler, Köhler, Lüblinghof* und *Ruhland* in der Anhörung des Rechtsausschusses des Bundestages, BT-Protokoll 19/117 vom 9.12.2020.

3 BT-Protokoll 19/117 aaO. Seite 9.

4 BT-Protokoll 19/117 aaO. Seite 10 unter Hinweis auf die „*polizeiliche Praxis*“, im Bagatellbereich wenig Ressourcen einzusetzen.

5 BT-Protokoll 19/117 aaO. Seite 12 f.

bestände sollten eine effektive Strafverfolgung garantieren. Überschießende Wirkungen der überdehnten Straftatbestände werden in diesem Modell durch die Ressourcenplanung der Polizeibehörden begrenzt. Gerechte Einzelfallentscheidungen werden durch die Anwendung von § 153 StPO erzielt, der die Verhängung von Sanktionen in das Ermessen des ermittelnden Staatsanwalts stellt. Die Lektüre der Gesetzgebungsmaterialien läßt einen schauernd und sprachlos zurück.

## II. Grundstrukturen des neugefaßten § 261 StGB

Die Grundstrukturen einer Strafbarkeit wegen Geldwäsche bleiben auch nach der Neufassung von § 261 StGB erhalten. Zwar wurden die Tathandlungen durch den Gesetzgeber neu geordnet. Unverändert strafbar bleibt aber – neben den eigentlichen Verschleierungshandlungen (§ 261 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 sowie § 261 Abs. 2 StGB) – auch die schlichte Entgegennahme von infizierten Gegenständen (§ 261 Abs. 1 Nr. 3 StGB) und deren Verwahrung oder Verwendung, soweit der Täter dessen Herkunft zu dem Zeitpunkt gekannt hat, zu dem er den Gegenstand erlangt hat (§ 261 Abs. 1 Nr. 4 StGB).

Die Strafbarkeit des bloßen „sich Verschaffens“, „Verwahrens“ oder „Verwendens“ soll die Verkehrsfähigkeit der betreffenden Gegenstände beseitigen. Um eine „Infizierung“ der gesamten Volkswirtschaft zu vermeiden bleibt es aber bei der Regel, daß diese ergänzende Strafbarkeit ausscheidet, sobald ein Gegenstand einmal durch einen Dritten erlangt wurde, der gutgläubig handelte und insofern durch die Entgegennahme keine Straftat beging (vgl. § 261 Abs. 1 Satz 2 StGB). Diese Regelung verhindert zB, daß das die Einnahmen des Fiskus „infiziert“ werden, wenn Steuern aus rechtswidrigem Verhalten mit dem „schmutzigen Geld“ bezahlt werden. Der Bauunternehmer, der Einnahmen aus einem durch Korruption gewonnenen Auftrag erzielt, kann so seine Steuern aus dem durch die Tat erlangten Geld bezahlen, ohne daß der gegen ihn ermittelnde Kriminalbeamte seine nächste Gehaltszahlung ablehnen muß. Denn durch die Entgegennahme der Zahlung seitens der gutgläubigen Mitarbeiter des Finanzamts verliert das schmutzige Geld seine Eigenschaft als Tatobjekt im Sinne von § 261 Abs. 1 Nr. 3 und Nr. 4 StGB und kann dann straflos für die Tilgung staatlicher Ausgaben weiterverwendet werden.

Ausreichend für eine Strafbarkeit sind prinzipiell Eventualvorsatz oder Leichtfertigkeit, auch der Versuch ist strafbar. Nur für Honorarzahlungen an Strafverteidiger gilt in subjektiver Hinsicht eine Sonderregel. Insoweit setzt der Gesetzgeber die Rechtsprechung des BVerfG um und beschränkt die Strafbarkeit des „sich Verschaffens“ oder „Verwendens“ auf Fälle, in denen der Verteidiger zum Zeitpunkt der Annahme des Honorars sichere Kenntnis von dessen Herkunft hat (vgl. § 261 Abs. 1 Satz 3 und Abs. 6

Satz 2 StGB).<sup>6</sup> Straflos bleibt auch die sogenannte „Selbstgeldwäsche“. Wer bereits wegen der Beteiligung an der Vortat bestraft werden kann, kann sich nur dann ergänzend wegen Geldwäsche strafbar machen, wenn er die erlangten Gegenstände in den Verkehr bringt und dabei zusätzlich deren rechtswidrige Herkunft verschleiert (vgl. § 261 Abs. 7 StGB). Im Übrigen kann der Täter des § 261 StGB durch eine Selbstanzeige Strafbefreiung erlangen, wenn er die Tat freiwillig gegenüber der Staatsanwaltschaft offenbart und die Sicherstellung des aus der Vortat stammenden Gegenstands herbeiführt (§ 261 Abs. 8 StGB).

Die gravierendste Änderung an dem bisherigen Konzept besteht somit in der Streichung des Vortatenkatalogs und der Erweiterung der Strafbarkeit auf jede x-beliebige Vortat, aus der ein infizierter „Gegenstand“ hervorgegangen ist.

## III. § 370 AO als Vortat der Geldwäsche

Für das Steuerstrafrecht hat die Neuregelung erhebliche Konsequenzen. Allerdings existieren zwei gegenläufige Effekte: Einerseits wird die Bedeutung von § 261 StGB im Steuerstrafrecht massiv ausgeweitet, da zukünftig stellt *jede Steuerhinterziehung* eine taugliche Vortat der Geldwäsche darstellt. Andererseits wurde mit der Neufassung die Sonderregelung aus § 261 Abs. 1 Satz 3 StGB aF aufgehoben, mit der der Gesetzgeber vormals versucht hatte, die aus einer Steuerhinterziehung folgenden „ersparten Aufwendungen“ zum Gegenstand der Geldwäsche zu erklären. Hiervon hat man Abstand genommen.<sup>7</sup> Die Neufassung beschreibt die tauglichen Anknüpfungsobjekte einer strafbaren Geldwäsche nunmehr einheitlich und abschließend als einen „Gegenstand, der aus einer rechtswidrigen Tat herührt“.

### 1. Unrechtmäßig erlangte Steuervergütungen (§ 370 Abs. 4 AO) als „Gegenstände“ iSv. § 261 Abs. 1 StGB

Das Tatbestandsmerkmal des „Gegenstands“ aus § 261 Abs. 1 Satz 1 StGB umfaßt bewegliche und unbewegliche Sachen sowie Rechte.<sup>8</sup> Da Sachen wiederum körperliche Gegenstände sind, läßt sich sagen, daß ein „Gegenstand“ im Sinne des Tatbestands alles ist, woran man ein Recht erwerben kann.<sup>9</sup>

6 BVerfG vom 30.3.2004 – 2 BvR 1520/01, BVerfGE 110, 226-274 = wistra 2002, 217.

7 Ebenfalls gestrichen wurde die Erfassung von Gegenständen, hinsichtlich derer Einfuhrabgaben oder Verbrauchssteuern hinterzogen wurden, da man der Auffassung ist, dies zukünftig über die Einziehungsvorschriften hinreichend abschöpfen zu können, vgl. BT-Drucksache 19/24180, Seite 17 f.

8 Begründung Regierungsentwurf, BT-Drucksache 19/24180, S. 20 unter Hinweis auf BGH vom 20.5.2015 – 1 StR 33/15, NJW 2015, 3254.

9 Vgl nur Voß, Die Tatobjekte der Geldwäsche, 2006, Seite 58.

Der Begriff des „Herrührens“ wird vom BGH so verstanden, daß ein Gegenstand dann als bemakelt im Sinne von § 261 Abs. 1 StGB anzusehen ist, „wenn er sich bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise im Sinne eines Kausalzusammenhangs auf die Vortat zurückführen läßt“.<sup>10</sup> Erforderlich ist also Kausalität und ein nicht näher präzisierter „wirtschaftlicher Zusammenhang“.<sup>11</sup>

Wendet man diese Vorgaben auf eine Steuerhinterziehung als Vortat an, so fallen mit der Neuregelung solche Fälle eindeutig in den Anwendungsbereich des § 261 Abs. 1 StGB, in denen durch eine der Tathandlungen des § 370 Abs. 1 AO unmittelbar unberechtigte Ansprüche gegen den Staat begründet werden. Im Festsetzungsverfahren betrifft dies vor allem Fälle der Umsatzsteuerhinterziehung, in denen Voranmeldungen oder Jahreserklärungen abgegeben werden, die zu einer Steuervergütung oder zu einer Herabsetzung der bisher zu entrichtenden Steuer führen (vgl. § 168 Satz 2 AO).

Offensichtlich tatbestandsmäßig sind zunächst solche Fälle, in denen ungerechtfertigte Vorsteuerabzugsbeträge im Sinne von § 15 UStG geltend gemacht, also bspw. Scheinrechnung zur Erlangung von Auszahlungen eingesetzt werden. Denkbar sind aber auch Fälle, in denen das Unrecht allein in der Nicht-Erfassung von steuerpflichtigen Ausgangsumsätzen besteht. Verschweigt der Unternehmer bspw. unterjährig in seinen Voranmeldungen einen Teil seiner steuerpflichtigen Ausgangsumsätze und reicht er dann eine Umsatzsteuerjahreserklärung ein, in der er erneut die Summe der vorangemeldeten Ausgangsumsätze erklärt, aber (zutreffend) noch ergänzende Vorsteuererstattungsbeträge geltend macht, so führt die Jahreserklärung zu einem „Überschuß“ zu Gunsten des Steuerpflichtigen (vgl. § 18 Abs. 3 Satz 1 UStG), der im Anmeldeverfahren geltend gemacht wird. Stimmt das Finanzamt nach § 168 Satz 2 AO zu, so erlangt der Täter aus der Steuerfestsetzung unmittelbar einen Anspruch auf Auszahlung des Guthabens gegenüber dem Finanzamt. Dieser Auszahlungsanspruch stellt eindeutig einen „Gegenstand“ dar, der bei wirtschaftlicher Betrachtung kausal durch die Tat hervorgerufen wurde und insoweit aus der rechtswidrigen Tat „herrührt“.

Weitere Fallbeispiele lassen sich bei Täuschungen im Anrechnungsverfahren denken, wie sie etwa in den Cum-Ex-Gestaltungen vorgeworfen werden: Reicht eine Körperschaft eine Steuerbescheinigung ein, mit der die Anrechnung von Kapitalertragsteuer geltend gemacht wird, obwohl die Anrechnungsvoraussetzungen tatsächlich nicht vorliegen, so führt dies im Rahmen des Abrechnungsteils des Steuerbescheids gegebenenfalls zu dem Ausweis eines Guthabens. Bei genauer Betrachtung wird hier durch einen Steuerverwaltungsakt („Anrechnungsverfügung“) ein Auszahlungsanspruch des Steuerpflichtigen zur Entstehung gebracht. Auch ein solcher Auszahlungsanspruch wäre ein tauglicher „Gegenstand“ im Sinne von § 261 Abs. 1 StGB.

An dieser Stelle zeigt sich allerdings bereits, daß es wichtig ist, genau hinzusehen. Denn wenn die geltend

gemachte Anrechnung von Kapitalertragsteuer im Rahmen der Anrechnungsverfügung lediglich dazu führt, daß sich die zuvor festgesetzte Körperschaftsteuer beispielsweise von € 100.000 auf einen noch zu zahlenden Betrag iHv. € 75.000 verringert, so wird durch die Tat kein Auszahlungsanspruch des Steuerpflichtigen verursacht. Ein „Gegenstand“ im Sinne von § 261 Abs. 1 StGB liegt dann nicht vor. Vielmehr tritt der Erfolg als Steuerverkürzung ein und entspricht strukturell einem Vorteil in der Form von ersparten Aufwendungen. Solche ersparten Aufwendungen sollen aber nach der klaren Grundentscheidung des Gesetzgebers infolge der Reform nicht mehr tauglicher Gegenstand einer Geldwäsche sein, da an ihnen bei genauer Betrachtung keine Geldwäschehandlung aus dem Katalog des § 261 StGB anknüpfen kann.<sup>12</sup>

## 2. Steuererstattungen aus dem Abrechnungsteil als „tauglicher Gegenstand“?

Fraglich ist, welche Konstellationen über die unrechtmäßig erlangten Steuervergütungen hinaus bei einer Straftat der Steuerhinterziehung zu „Gegenständen“ im Sinne von § 261 Abs. 1 StGB führen können. Problematisch sind hier insbesondere Steuererstattungen, die aus dem Abrechnungsteil eines Steuerbescheids stammen, ihren Ursprung aber nicht in der ungerechtfertigten Geltendmachung von Anrechnungsbeträgen haben, sondern letztlich auf eine zu niedrige Steuerfestsetzung zurückgehen.

Beispiel: Der Arbeitnehmer gibt eine Einkommensteuererklärung ab, in der er unzutreffende Werbungskosten zu den Einkünften aus nicht-selbstständiger Arbeit geltend macht. Die Einkommensteuer wird dadurch um 6.000 EUR zu niedrig festgesetzt. Nach Anrechnung der einbehaltenen und abgeführten Lohnsteuer führt dies zu einer im Abrechnungsteil festgesetzten Steuererstattung i. H. v. 4.000 EUR.

Auch hier wird durch den im Abrechnungsteil des Steuerbescheids enthaltenen Verwaltungsakt dem Steuerpflichtigen ein Auszahlungsanspruch zugesprochen, der als Rechtsanspruch einen Gegenstand im Sinne von § 261 StGB darstellen könnte. Fraglich ist allein, ob dieser Gegenstand als aus der Tat „herrührend“ zu betrachten ist.

Läßt man jeden kausalen Zusammenhang ausreichen, so könnte man diese Frage bejahen. Denn unzweifelhaft geht der aus dem Abrechnungsteil stammende Anspruch

<sup>10</sup> BGH vom 18.2.2009 – 1 StR 4/09, wistra 2009, 310.

<sup>11</sup> Die erwähnte „wirtschaftliche Betrachtungsweise“ soll den kausalen Zusammenhang irgendwie einschränken oder präzisieren, Einzelheiten sind allerdings weitgehend unklar (so auch das BMJV in der Entwurfsbegründung BT-Drucksache 19/24180, Seite 20), im Gesetzgebungsverfahren haben sich der Bundesrat und im Anschluss daran auch der Rechtsausschuss dann aber gegen eine Abschaffung dieses Begriffs ausgesprochen, vgl. BR-Drucksache 620/20, Seite 4 und BT-Drucksache 19/26602, Seite 8.

<sup>12</sup> Vgl. die Begründung zum Regierungsentwurf, BT-Drucksache 19/24180, S. 17–18 mwN.

kausal auf die unrichtige Erklärung und die dadurch hervorgerufene unzutreffende Festsetzung zurück. Für eine solche Sichtweise könnte auch sprechen, daß der Gesetzgeber die ersparten Aufwendungen vorrangig deshalb aus dem Anwendungsbereich des § 261 StGB herausgenommen hat, das sie lediglich einen rechnerischen Vorteil im Vermögen des Täters darstellen und sich deshalb in den Fällen der Steuerverkürzung kein konkretes Tatobjekt identifizieren läßt, an dem eine Geldwäschestrafbare Anknüpfung kann. Dies scheint im Beispiel auf den ersten Blick anders zu sein, da sich durch die Verrechnung mit der einbehaltenen Lohnsteuer ein konkreter Auszahlungsanspruch ergibt.

Bei genauer Betrachtung ist diese Lesart aber nicht überzeugend. Der Begriff des „Herrührens“ soll nach der Rechtsansicht, die sich im Gesetzgebungsverfahren durchgesetzt hat, dazu dienen, die Surrogation von Ursprungsgegenständen zu erfassen und sicherzustellen, daß auch in den sogenannten „Umwandlungs- und Vermengungsfällen“ der Straftatbestand der Geldwäsche Anwendung findet. Der Begriff des „Herrührens“ ist – so faßt es die Stellungnahme des Bundesrates im aktuellen Gesetzgebungsverfahren zusammen – vom Gesetzgeber eingeführt worden, „um auch eine Kette von Verwertungshandlungen, bei welcher der ursprüngliche Gegenstand unter Beibehaltung seines Werts durch einen anderen ersetzt wird, zu erfassen“.<sup>13</sup> Die Erfassung dieser Surrogationsfälle war das Kernargument, das in der Sachverständigenanhörung angeführt wurde, um den Begriff des „Herrührens“ beizubehalten. Versteht man das Gesetz aber so, daß eine Geldwäsche nur infrage kommt, wenn zunächst ein infizierter Ursprungsgegenstand durch die Tat hervorgerufen wird und daß sich die Bemakelung sodann an allen Gegenständen fortsetzt, die in einer Verwertungskette aus diesem Ursprungsgegenstand entstehen, so scheidet eine Geldwäsche bei Steuererstattungen aus, die auf eine zu niedrige Festsetzung der Steuer zurückgehen. Denn in dem Beispielfall erlangt der Täter durch die unrichtige Steuererklärung zunächst nur, daß die Einkommensteuer zu niedrig festgesetzt wird. Der Vorteil aus dieser Tat ist nicht verkörpert und stellt somit keinen „Gegenstand“ im Sinne von § 261 Abs. 1 StGB dar. Das Auszahlungsguthaben aus dem Abrechnungsteil stellt kein Surrogat für einen durch die Tat erlangten „Ursprungs-Gegenstand“ dar und wird insofern richtigerweise von der Beschreibung des tauglichen Tatobjekts in § 261 Abs. 1 StGB nicht erfaßt.

Im Ergebnis ist mithin im Steuerstrafrecht jeweils danach zu differenzieren, ob ungerechtfertigte Ansprüche gegenüber dem Finanzamt durch die Tat geschaffen werden (was in der Regel bei ungerechtfertigten Steuervergütungen der Fall ist), oder ob sie lediglich ein Resultat des rechnerischen Vermögensvorteils sind, den der Täter aus einer zu niedrigen Steuerfestsetzung erlangt. Im zweiten Fall handelt es sich nicht um einen Gegenstand, der aus der Tat im Sinne des § 261 Abs. 1 StGB herrührt.

### 3. Praxisprobleme durch die Abwicklung von Steuervergütungen etc. im unbaren Zahlungsverkehr („Lehre von der Gesamtkontamination“)

Auf den ersten Blick erscheinen die Auswirkungen der gesetzlichen Neuregelung zunächst überschaubar. Würde es nur um die Steuervergütungen gehen und wäre es so, daß diese „Gegenstände“ sowie ihre Surrogate im Vermögen des Steuerhinterziehers individualisierbar blieben, so ließen sich die Konsequenzen der Infizierung begrenzen und halbwegs sinnvolle Rechtsfolgen aus der Neufassung ableiten. Nach der bisherigen Rechtsprechung ist dies aber leider nicht der Fall. Denn selbstverständlich wird der Zahlungsverkehr mit den Finanzämtern unbar abgewickelt. Auszahlungsansprüche des Steuerpflichtigen aus ungerechtfertigten Steuervergütungen setzen sich in das Vermögen des Begünstigten hinein in der Form fort, daß die festgesetzten Guthaben auf das bei der Finanzbehörde angegebene Bankkonto des Steuerpflichtigen überwiesen werden. Der Ursprungsgegenstand (Auszahlungsanspruch gegen das Finanzamt) wandelt sich um in eine Forderung gegenüber dem eigenen kontoführenden Institut („Bankguthaben“). Die zentrale Frage ist dann, welche Rechtsfolgen eintreten, wenn sich auf dem bezogenen Bankkonto bereits vorher Guthaben befanden oder aber nachträglich – nach der Überweisung vom Finanzamt – weitere Gutschriften auf dem Konto eingehen.

Der 1. Strafsenat des BGH hat sich mit diesen Rechtsfragen in seiner „Giralgeld Entscheidung“ vom 20.05.2015 auseinandergesetzt. Danach sollen bemakelte Zahlungseingänge dazu führen, daß das gesamte Guthaben auf dem Konto fortan als ein aus der Tat herrührender Gegenstand im Sinne von § 261 Abs. 1 Satz 1 StGB anzusehen ist. Dieser Grundsatz der „Gesamtkontamination“ gelte jedenfalls solange, wie der aus der Vortat herrührende Anteil bei wirtschaftlicher Betrachtung nicht völlig unerheblich sei. Im konkreten Fall betrug der Anteil der Zuflüsse aus deliktischen Quellen zwischen 5,9% und 35%. Diesen Fall sah der BGH als unproblematisch an, um eine Gesamtkontamination anzunehmen.<sup>14</sup> Man wird wohl davon ausgehen müssen, daß nach der damaligen Auffassung des 1. Strafsenats jedenfalls ein deliktischer Anteil in einer Größenordnung von 5% noch ausreicht, um die übrigen 95% des Kontoguthabens zu infizieren. Wo die Grenze für einen „nicht völlig unerheblichen“ Anteil liegen könnte, läßt sich der Entscheidung nicht entnehmen. Mutmaßlich dürfte der Senat bei seiner Entscheidung aus dem Jahr 2015 erst Anteile von weniger als 1% als „völlig unerheblich“ betrachtet haben.

<sup>13</sup> So ausdrücklich BR-Drucksache 620/20, S. 4 unter Hinweis auf die ursprüngliche Gesetzesbegründung, BR-Drucksache 12/3533, S. 12.

<sup>14</sup> BGH vom 20.5.2015 – 1 StR 33/15, wistra 2015, 391 unter Verweis auf OLG Karlsruhe vom 20.1.2005 – 3 Ws 108/04, NJW 2005, 767, 769 und verschiedene Stimmen aus der Kommentarliteratur.

Im Gesetzgebungsverfahren wurde auf diese Rechtsprechung Bezug genommen und betont, daß die „Vermischung inkriminierter Vermögensgegenstände mit legalen Vermögensbestandteilen“ nicht dazu führen dürfte, daß eine Geldwäschestrafbarekeit verloren geht. Dies war für den Gesetzgeber eines der Argumente, um den Begriff des „Herrührens“ beizubehalten.<sup>15</sup> Würde man aber die zitierte Rechtsprechung auf die neue Gesetzesfassung übertragen, so würde sich gerade im Bereich des Steuerstrafrechts monströse Konsequenzen ergeben. Denn nüchtern betrachtet sind in einem Unternehmen, in dem Umsatzsteuerhinterziehungen begangen werden, mit einiger Wahrscheinlichkeit zumindest vereinzelte Fälle anzunehmen, in denen Voranmeldungen oder auch Jahreserklärungen zu Guthabenbeträgen führen. Infizieren solche Guthaben den vorhandenen Kontobestand bereits bei einer Quote von 5% im Zeitpunkt der Gutschrift, so ist fortan der Gesamtkontobestand kontaminiert. Gehen dann weitere Gutschriften auf diesem Konto ein, so müßte sich bei logischer Betrachtung die Kontaminierung an dem neuen Gesamtkontobestand fortsetzen etc. Kauf der Unternehmer Material, das durch Überweisung von dem Konto bezahlt wird und setzt er dieses Material dann ein, um einen ertragsstarken neuen Auftrag zu erfüllen, so setzt sich die Kontamination an der Forderung gegen seinen Vertragspartner und dann an der nachfolgenden Gutschrift fort, wenn der Kunde die erbrachte Leistung bezahlt. Die Kette läßt sich beliebig fortführen und endet unweigerlich in der Kontamination des Gesamtvermögens.<sup>16</sup>

Natürlich kann die Geschichte auch anders ausgehen: Denkt man sich einen Fall, in dem die Ursprungs-Gutschrift des Finanzamts aus der zu Unrecht erlangten Steuervergütung auf einem Konto eingeht, das sich im Zeitpunkt der Gutschrift im Soll befindet, und reicht die Gutschrift nicht aus, um die Verbindlichkeit aus dem Kontosaldo zu erfüllen, so verpufft der Effekt. Der erlangte Gegenstand löst sich auf, ohne daß ein neuer Gegenstand an seine Stelle tritt. Die Infizierungskette bricht ab, so daß folgerichtig auch nachfolgende Einzahlungen, die dann irgendwann wieder einen positiven Kontosaldo herbeiführen, nicht mehr zu neuen „Gegenständen“ führen, die als Tatobjekte im Sinne des § 261 Abs. 1 Satz 1 StGB anzusehen wären. In dieser Konstellation könnten sich mithin auch die Vertragspartner des Unternehmers an der begangenen Steuerstrafat nicht geldwäscherechtlich „infizieren“.

Das Praxisproblem beruht darauf, daß es für Vertragspartner naturgemäß intransparent ist, welche von den dargestellten Varianten vorliegt. Wer es aber konkret für möglich hält, daß sein Vertragspartner eine Umsatzsteuerhinterziehung begangen hat, der muß es auch für möglich halten, daß in Einzelfällen Guthabenbeträgen entstanden sind, die dann wiederum zur Infizierung des Gesamtvermögens geführt haben können. Schon die Betrachtung einer bedingt vorsätzlichen Begehung nach § 261 Abs. 1 Nr. 3 StGB wirft mithin weitreichende Probleme auf. Spielt man die

Fälle in der Leichtfertigkeit- oder in der Versuchsvariante durch, so ergeben sich weitere abstruse Ergebnisse.

Denkt man die im Gesetz angelegte Struktur konsequent zu Ende, dann begehen fortan die Mitarbeiter eines Handwerksunternehmens Straftaten der Geldwäsche, wenn sie Kenntnis davon haben, daß der Chef gelegentlich Aufträge ohne Rechnung abwickelt und sie trotzdem Lohn entgegennehmen. Denn eine einzige Umsatzsteueranmeldung mit einem Guthaben würde nach der „Giralgeldentscheidung“ des BGH ausreichen, das Geschäftskonto zu infizieren. Nimmt man den 1. Strafsenat beim Wort, so führt dies über die weiteren Umsätze und Einnahmen, die über dieses Konto abgewickelt werden, regelmäßig zur Gesamtkontamination. Jede Lohnzahlung führt in diesem Betrieb zur Strafbarkeit nach § 261 Abs. 1 Nr. 3 StGB.

Wird der Vorstandsvorsitzende V in einem Großkonzern darüber informiert, daß die Leiterin der Steuerabteilung in der Vergangenheit die Inanspruchnahme von Vorsteuerbeträgen ohne formal ausreichende Eingangsrechnung akzeptiert hat und daß es in Einzelfällen zu Vorsteuerüberhängen gekommen ist, so muß unmittelbar der Zahlungsverkehr des Gesamtunternehmens eingestellt werden. Ist V zugleich als Geschäftsführer eines Tochterunternehmens bestellt, das in Leistungsbeziehungen zur Muttergesellschaft steht, so darf für diese Gesellschaft keine Zahlung mehr entgegengenommen werden, wenn V die gesetzliche Anordnung aus § 261 Abs. 1 Nr. 3 StGB ernst nimmt.

Dies ist im Übrigen kein Problem, das sich nach dem Inkrafttreten des Gesetzes erst nach und nach entwickelt. Denn die Strafbarkeit nach § 261 StGB nF hängt nicht davon ab, daß die Vortat unter der Geltung der Neufassung begangen wurde. Einfache Umsatzsteuerhinterziehungen der Vergangenheit reichen aus, um die „Objektseigenschaft“ im Sinne von § 261 Abs. 1 Satz 1 StGB zu begründen. Nach allgemeiner Auffassung gilt dies sogar für heute bereits verjährte Vortaten.<sup>17</sup>

Immerhin bleibt das Problem nicht auf Mitarbeiter und Vertragspartner des Unternehmens beschränkt. Mir ist nicht ganz klar, wie sich die Verfasser des Gesetzes zukünftig die Abwicklung von laufenden Steuerzahlungen vorstellen. Jede Finanzamtsvorsteherin, die sich mit dem neuen Gesetz beschäftigt, wird erkennen, daß in den laufenden Steuerzahlungen der Unternehmen aus ihrem Amtsbezirk

15 Bereits die Begründung zum Regierungsentwurf betonte diesen Grundsatz und wollte daran – trotz der sprachlichen Neufassung – festhalten, vgl. BT-Drucksache 19/24180, S. 29; in der Stellungnahme des Bundesrats wurde dann die zitierte Formulierung verwendet und geltend gemacht, dass der Begriff des „Herrührens“ beizubehalten sei, vgl. BR-Drucksache 620/20, S. 4-5; ebenso sah dies die Beschlussempfehlung des Rechtsausschusses, vgl. BT-Drucksache 19/26602, S. 7 (zur identischen Formulierung in § 76a Abs. 4 StGB).

16 Auf diese Probleme hatte Bülte in seinem Sachverständigengutachten im Gesetzgebungsverfahren durchaus aufmerksam gemacht – in der weiteren Anhörung hat sich dann aber keiner der Parlamentarier dafür interessiert und zu diesem Problem nachgefragt.

17 *Neuhaus* in *MüKo-StGB*, 3. Auflage 2017, § 261 Rn. 63; *Voß*, *Die Tatobjekte der Geldwäsche*, Seite 28–30.

statistisch zwingend auch Zahlungen aus Betrieben enthalten sind, die in der Vergangenheit einmal ungerechtfertigte Umsatzsteuerguthaben angemeldet haben. In diesen Unternehmen führen die Erstattungen – nach der Vermischungslösung des BGH – mit hoher Wahrscheinlichkeit zur Gesamtkontamination des Vermögens. Damit erfüllt auch die Entgegennahme der laufenden Steuerzahlung den objektiven Tatbestand des § 261 Abs. 1 Nr. 3 StGB. Der Vorsatz der Geldwäsche setzt nicht voraus, daß die Täterin weiß, wer die die Vortat begangen hat. Ausreichend ist, daß sie konkret für möglich hält (oder auch nur leichtfertig verkennt), daß sie einen Gegenstand erwirbt, der aus einer rechtswidrigen Tat herrührt. Diese Voraussetzungen scheinen mir für die skizzierte Finanzamtsvorsteherin recht eindeutig erfüllt.<sup>18</sup>

#### IV. Auswirkungen auf die Tätigkeit als steuerlicher Berater oder Strafverteidiger

Die im vorstehenden Abschnitt beschriebenen Probleme der „Gesamtkontamination“ haben selbstverständlich auch Auswirkungen auf die steueranwaltliche Praxis.

Rechtsanwälte, die als Strafverteidiger tätig sind, sind in besonderer Weise durch die Regelungen der Geldwäschebekämpfung betroffen, denn schließlich haben sie typischerweise Vertragspartner (sprich: Mandanten), denen die Begehung von Straftaten vorgeworfen wird, so daß die Möglichkeit im Raum steht, daß sie mit der Honorarzahung Geld erlangen, das aus Straftaten stammt. Das BVerfG hatte an dieser Stelle frühzeitig eingegriffen und entschieden, daß für Strafverteidiger aus verfassungsrechtlichen Gründen ein besonderer Maßstab anzuwenden ist. Für sie kommt eine Strafbarkeit nach § 261 StGB durch die schlichte Entgegennahme von Honorar nur in Betracht, wenn sie zum diesem Zeitpunkt sicher wissen, daß die Zahlung aus einer tauglichen Vortat stammt.<sup>19</sup> Diese Regelung hat der Gesetzgeber mit der Reform in § 261 Abs. 1 Satz 3 und § 261 Abs. 6 Satz 2 StGB übernommen.

Die Sonderregelung ist allerdings dem Wortlaut nach auf die „Tätigkeit als Strafverteidiger“ beschränkt, so daß eine Auslegung denkbar ist, die die Privilegierung von der Übernahme eines Mandats in einem eingeleiteten Ermittlungsverfahren abhängig macht. Vorgelagerte Tätigkeiten wie die Vertretung in einer streitigen Betriebsprüfung wären dann nicht begünstigt. Selbst nach der Einleitung des Strafverfahrens und der Bestellung als Verteidiger bliebe offen, wie mit den auf die fortdauernde Vertretung im Besteuerungsverfahren entfallenden Honoraren (also zB. den Gebühren für die Vertretung im Einspruchs- und im finanzgerichtlichen Klageverfahren) umzugehen ist. Auch die Beratung bei der Abgabe einer Selbstanzeige (§ 371 AO) würde Probleme aufwerfen. Mit der Steuernachzahlung würde man zwar davon ausgehen, daß die Infizierung des Vermögens getilgt ist, so daß Honorarzahungen

wieder möglich sind.<sup>20</sup> Vorschusszahlungen an den Berater wären bei dieser Sichtweise aber eine tatbestandsmäßige Geldwäsche – insbesondere natürlich dann, wenn der Mandant sich nach der Beratung gegen die Abgabe der Selbstanzeige entscheiden sollte.

Im Gesamtkontext ist dies alles andere als widerspruchsfrei. Schließlich gibt das „Gesetz über das Aufspüren von Gewinnen aus schweren Straftaten“, abgekürzt als „Geldwäschegesetz“ (GwG)<sup>21</sup> bezeichnet, einen anderen Maßstab vor. Dort ist in § 10 Abs. 9 GwG geregelt, daß Rechtsanwälte und Steuerberater als Verpflichtete im Sinne des Geldwäschegesetz Mandate trotz des Verdachts begangener Vortaten annehmen und fortführen dürfen, soweit „Tätigkeiten der Rechtsberatung oder Prozeßvertretung erbracht werden sollen, es sei denn, der Verpflichtete weiß, daß die Rechtsberatung oder Prozeßvertretung bewußt für den Zweck der Geldwäsche oder der Terrorismusfinanzierung genutzt wurde oder wird.“ Im geltenden Spezialgesetz ist also ausdrücklich geregelt, daß Steueranwälte ihrer beruflichen Tätigkeit nachgehen dürfen, solange sie keine positive Kenntnis davon haben, daß ihre Tätigkeit von dem Mandanten zum Zweck der Geldwäsche mißbraucht wird. Dies impliziert, daß sie bis zu dieser Grenze auch Honorar entgegennehmen dürfen, selbst wenn das Vermögen des Mandanten bemakelt sein könnte.

Diese Regelung kann – als „Erlaubnistatbestand“ betrachtet – auch für die Verteidigung in Steuerstrafsachen relevant werden. Denn die Privilegierung der Strafverteidiger erweist sich bei genauer Betrachtung als weniger komfortabel, als sie zunächst erscheint. Sobald man nämlich erkannt hat, daß im Steuerstrafrecht nach der „Vermischungs-Rechtsprechung“ des 1. Strafsenats regelmäßig eine Gesamtkontamination des Unternehmensvermögens droht, müßte die Übernahme von Verteidigungsmandaten bei dem Vorwurf der Umsatzsteuerhinterziehung sonst in vielen Fällen ausscheiden. Denn wenn es sich um einen Fall handelt, in dem gelegentlich auch Vorsteuerguthaben entstanden sind und in dem von Beginn an feststeht, daß die Vorwürfe zumindest teilweise berechtigt sind, dann dürfte der betroffene Gastwirt, Friseur oder Taxifahrer, der als Einzelunternehmer tätig ist, kaum mehr über freies Vermögen verfügen. Eigene Honorarzahungen des Mandanten wären dann auch für den Strafverteidiger gefährlich, da eine „sichere Kenntnis“ von der Herkunft über die Brücke der „Vermischungs-Rechtsprechung“ im Raum steht.

<sup>18</sup> Natürlich ist es nicht realistisch, dass die dargestellten Taten jemals verfolgt werden, vgl. dazu die Schlussbemerkung unter Abschnitt VI.

<sup>19</sup> BVerfG vom 30.03.2004 – 2 BvR 1520/01, wistra 2004, 217 (Rn.40); fortgeführt durch BVerfG vom 28. Juli 2015 – 2 BvR 2558/14, wistra 2016, 21 mwN.

<sup>20</sup> *Bülte*, ZStW 122 (2010), 551ff.

<sup>21</sup> Hinweis am Rande: Der Titel dieses Gesetzes hätte mit der Reform selbstverständlich angepasst werden müssen, denn der Gesetzgeber wollte doch mit der Neufassung die Regelungen der Geldwäschebekämpfung gerade nicht mehr auf die schweren Straftaten beschränken – aber auch dieser Zusammenhang ist wie so vieles bei der Beschlussfassung im Bundestag wohl nicht gesehen worden.

Das Gesetz wirft durch die Neufassung Probleme auf, die man durch eine (erneute) verfassungskonforme Reduktion lösen müssen. Das Konzept der Gesamt-Kontamination ist zu überdenken und kann auf die Tätigkeit von Steuer- und Rechtsberatern keine Anwendung finden. Über den Bereich der Strafverteidigung hinaus kann § 261 StGB für sie nur gelten, wenn sie sichere Kenntnis davon haben, daß ihr Honorar aus Mitteln stammt, die der Mandant durch die Tat erlangt hat. Anderenfalls wäre steueranwaltliche Tätigkeit in vielen Betriebsprüfungs- und Steuerfahndungsverfahren zukünftig mit Strafe bedroht.

## V. Verfahrensrechtliche Probleme und Auswirkungen auf die Strafbefreiung nach § 371 AO

Wenig durchdacht sind schließlich die verfahrensrechtlichen Auswirkungen der Neuregelung auf die Durchführung von Steuerstrafverfahren.

Die Kompetenz der Finanzämter zur selbständigen Durchführung von Ermittlungsverfahren ist nach § 386 AO auf Fälle beschränkt, in denen ausschließlich wegen des Vorwurfs von Steuerstraftaten ermittelt wird. Deuten Erkenntnisse auf die Begehung von Taten nach § 261 StGB hin, so ist das Verfahren an die Staatsanwaltschaft abzugeben, da den Strafsachenstellen insoweit die Ermittlungskompetenz fehlt. Folgt man dem oben beschriebenen Szenario der Gesamtkontamination, so sind Steuerstrafverfahren, in denen unrechtmäßige Steuervergütungen festgestellt werden, regelmäßig an die Staatsanwaltschaft abzugeben. Denn durch die Weiterverwendung der erlangten Mittel dürfte standartmäßig zumindest der Anfangsverdacht von Geldwäschetaten gegen Mitarbeiter oder Vertragspartner im Raum stehen (sowie streng genommen auch gegenüber der Vorsteherin des betroffenen Finanzamts, siehe oben). Der Bereich, in dem die Finanzbehörde das Verfahren eigenständig führt, wird durch die Neuregelung mithin deutlich eingeschränkt – wenn man das Gesetz ernst nehmen würde.

In allen diesen Fällen wären zudem Meldungen nach § 31b AO an die Financial Intelligence Unit (FIU) erforderlich.

Hat der Betroffene durch die Abgabe einer steuerstrafrechtlichen Selbstanzeige Straffreiheit in Bezug auf den Vorwurf der Steuerhinterziehung erlangt, so bleibt eine Strafbarkeit nach § 261 StGB zu prüfen. Mit der Strafbefreiung nach § 371 AO entfällt (leider) die Voraussetzung für die Strafflosigkeit der „Selbstgeldwäsche“ im Sinne von § 261 Abs. 7 StGB. Wer zuvor ungerechtfertigte Steuervergütungen vom Finanzamt erlangt hat, der hat zwingend im Anschluß jedenfalls den Tatbestand des § 261 Abs. 1 Nr. 4 StGB erfüllt, denn in dieser Variante liegt eine Geldwäsche bereits dann vor, wenn man Gegenstände nur „verwahrt“, die aus einer rechtswidrigen Tat herrühren. Mit der

Auszahlung eines Vorsteuerguthabens auf das Geschäftskonto des Steuerpflichtigen und die Fortführung des dort entstandenen Kontoguthabens dürfte diese Tatvariante mutmaßlich erfüllt sein. Solange die Steuerhinterziehung als Vortat strafbar ist, schützt § 261 Abs. 7 StGB vor einer weiteren Strafverfolgung. Mit der Strafbefreiung nach § 371 AO fällt dieser Schutz dann aber weg, so daß (eigentlich) die Strafbarkeit wegen Geldwäsche wieder eingreifen müßte.

Um diese „Auffangstrafbarkeit“ nach § 261 StGB zu vermeiden könnte man überlegen, parallel zur Selbstanzeige gegenüber dem Finanzamt auch eine Selbstanzeige gegenüber der Staatsanwaltschaft abzugeben, um (zusätzlich) die Vorgaben einer strafbefreienden Selbstanzeige nach § 261 Abs. 8 StGB zu erfüllen. Auf den ersten Blick wirkt dies freilich wie eine sinnlose Doppelbefassung, da doch durch die Nachzahlung nach § 371 Abs. 3 AO zugleich auch die Voraussetzungen nach § 261 Abs. 8 Nr. 2 StGB („Sicherstellung des Gegenstands“) erfüllt sein dürften. Spannend wird dieses Zusammenspiel aber durch die Neuregelung in § 73e Abs. 1 Satz 2 StGB, der strafrechtlich die Einziehung auch für bereits verjährte Steuerforderungen zuläßt. Über den Hebel des § 261 StGB könnte man die Strafbefreiung der Selbstanzeige so mit der „Rückzahlung“ aller erlangten Steuervergütungen über die steuerliche Verjährung hinaus verknüpfen.

Auch in diesem Punkt steht in den Sternen, ob die sich aus der Neuregelung ergebenden Konsequenzen jemals ernsthaft angewendet werden. Bemerkenswert bleibt, daß sich die beschriebenen Probleme der Auffangstrafbarkeit wegen Geldwäsche dann nicht stellen, wenn es sich um Steuerhinterziehungen größeren Ausmaßes handelt. Denn in diesen Fällen (ab Schadensbeträgen über 25.000 EUR) greift über § 371 Abs. 2 Nr. 3 AO das Modell der Auflagenzahlung nach § 398a AO ein. Hier tritt formal betrachtet keine Strafbefreiung für die Vortat ein – so daß der Täter der Steuerhinterziehung vor einer Strafverfolgung wegen „Selbstgeldwäsche“ durch § 261 Abs. 7 StGB geschützt bleibt.

Man sieht, die Neuregelung ist auch in diesem Bereich geeignet, durchweg unsinnige Rechtsfolgen herbeizuführen.

## VI. Fazit

Es ist mE nicht realistisch, daß die vorstehend beschriebenen und vollkommen unsinnigen Rechtsfolgen der Neuregelung in der Praxis tatsächlich eintreten. Wir werden wohl keine Strafverfahren wegen Geldwäsche gegen Vorsteherinnen von Finanzämtern sehen – und hoffentlich auch keine Verfahrenseinleitungen gegen Anwältinnen und Anwälte, die ihrem Beruf nachgegangen und Mandanten in Umsatzsteuerverfahren vertreten haben. Alle Beteiligten werden sich bemühen, daß neu eingeführte Recht zu beugen, da es für jedermann ersichtlich Verhalten unter Strafe

stellt, das nicht mit Kriminalstrafe bedroht sein sollte. Das Groteske an der Neuregelung ist ja, daß selbst deren Befürworter ankündigen, das neu geschaffene Strafgesetz nicht auf diejenigen Alltagskonstellationen anwenden zu wollen, die auf ihr Verlangen gerade unter Strafe gestellt wor-

den sind. Ein Rechtsstaat aber, der Strafgesetzes schafft mit der Ankündigung, sie nicht anwenden zu wollen, weil sie zu offenkundig unsinnigen Ergebnissen führen, ist im Begriff, seine Legitimität in Frage zu stellen und seine eigenen Grundlagen zu gefährden.

Anzeige  
ca. 180 x 215 mm

## Kunstabwertung in Recht und Steuern

Rechtsanwalt, Fachanwalt für Erbrecht, Fachanwalt für Steuerrecht Dr. Michael Holtz\*

In Recht und Steuern können sich verschiedene Anlässe ergeben, in denen Kunstwerke bewertet werden müssen. Eine Ehescheidung kann zu Zugewinnausgleichsansprüchen führen. Im Erbfall drohen Pflichtteilsansprüche. Eine Wertbestimmung der einzelnen Nachlaßgegenstände kann auch im Rahmen der Erbauseinandersetzung erforderlich sein. Zudem unterliegen die Erwerbe von Todes wegen der Erbschaftsteuer. Schenkungen unter Lebenden sind schenkungsteuerpflichtig. Bei (Zu-)Stiftungen und Spenden muß die Höhe der Zuwendungsbescheinigung bestimmt werden. Kunst kann ertragsteuerpflichtig veräußert werden. Steuerpflichtig können auch Entnahmen aus Betriebsvermögen sein und die Aufgabe eines „Kunstbetriebes“. Jeder Bewertungsanlaß hat eigene rechtliche Grundlagen und eigene Vorgaben für die Bewertung von Kunst.

### I. Zugewinnausgleich

Der vorhandenen Kunst muß ein Wert zugewiesen werden, wenn die Höhe eines Zugewinnausgleichsanspruchs (§ 1378 BGB) bestimmt werden muß. Wenn Ehegatten keinen Ehevertrag schließen, leben sie im gesetzlichen Güterstand der Zugewinnngemeinschaft. Die Vermögen bleiben trotz Ehe getrennt. Bei Beendigung der Zugewinnngemeinschaft kommt es jedoch zu einem vermögensmäßigen Ausgleich. Es entsteht ein sofort fälliger Geldanspruch, der „nach Steuern“ zu begleichen ist. Auszugleichen ist der hälftige Zugewinnüberschuß. Um diesen Wert zu erlangen, muß – vereinfacht – der Zugewinn des jeweiligen Ehepartners bestimmt werden, der sich unter Berücksichtigung einiger gesetzlicher Korrekturen (§§ 1374, 1375, 1380 BGB) aus der Differenz zwischen den Anfangs- und Endvermögen ergibt. Dabei muß bestimmt und bewertet werden, wie hoch das jeweilige Vermögen zum Anfang und zum Ende der Ehe war. Die zivilrechtliche Berechnung ist in Einzelheiten komplizierter. Schwierig in Ausgleichsfällen ist aber insbesondere die Bewertung der jeweiligen Anfangs- und Endvermögen. Um diese Werte zu erhalten, müssen alle Gegenstände in den jeweiligen Vermögen bewertet werden.

Zur Bewertung der Vermögen im Rahmen des Zugewinnausgleichs ist dem Gesetz in § 1376 BGB nur zu entnehmen, daß der Wert zugrunde gelegt wird, den das Vermögen zum jeweiligen Zeitpunkt hatte. Der „volle wirkliche Wert“ ist anzusetzen. Gesucht ist der **Verkehrswert**, verstanden als Erlös einer Veräußerung unter Ausnutzung aller Marktchancen. Dabei ist im Gesetz keine Bewertungsmethode vorgeschrieben. Es ist Sache des – sachverständig

beratenen – Tatrichters im Einzelfall die sachverhaltsspezifisch geeignete Bewertungsart auszusuchen.

Eine rechtliche Besonderheit besteht im Zugewinnausgleich dadurch, daß sog. **latente Ertragsteuern** wertmindernd anzusetzen sind.<sup>1</sup> Diese Rechtsprechung geht von einer Veräußerungsfiktion aus. Bei steuerverhafteten Gegenständen ist die Ertragsteuerbelastung zu ermitteln, die im Falle einer Veräußerung anfallen würde. Dieser Betrag soll als unselbständiger Bestandteil der Bewertung den Wert des Gegenstandes<sup>2</sup> mindern, auch wenn eine Veräußerung nicht in Rede steht und das Entstehen der mit ihr verbundenen Steuerverbindlichkeit völlig ungewiß ist. Der Standard zur Unternehmensbewertung im Familien- und Erbrecht des Instituts der Wirtschaftsprüfer – IDW S 13, Tz. 38 ff. – sieht dem folgend eine Berücksichtigung der latenten Ertragsteuern vor.<sup>3</sup> Die zur Unternehmensbewertung ergangene Rechtsprechung ist auch auf andere Gegenstände übertragbar<sup>4</sup> und hat damit auch Bedeutung für die Bewertung von Kunst.

### II. Pflichtteil

Vor Eingehung einer Ehe kann durch einen Ehevertrag ein Zugewinnausgleichsrisiko vermieden und durch einen notariellen Verzicht auf das Pflichtteilsrecht die Entstehung des gesetzlichen Pflichtteilsanspruch (§ 2303 ff. BGB) des künftigen Ehegatten im Erbfall verhindert werden. Das Pflichtteilsrecht von Kindern entsteht dagegen mit deren Geburt. Daß sich ein Pflichtteilsfall ergeben könnte, zeigt sich dann erst viel später. Das Pflichtteilsrecht garantiert eine Mindestbeteiligung am Nachlaß. Wenn pflichtteilsberechtigten Familienangehörigen, dazu gehören Abkömmlinge, Ehegatten/eingetragene Lebenspartner und – sofern keine Abkömmlinge vorhanden – auch die Eltern, nicht mindestens in Höhe der Hälfte des gesetzlichen Erbteils am Nachlaß beteiligt werden, korrigiert dies das Pflichtteilsrecht dadurch, daß der „Enterbte“ einen sofort fälligen Geldanspruch gegen den Erben hat, der nach Mahnung zu verzinsen ist (Verzugszinsen von

\* Der Verfasser ist Partner der Kanzlei Flick Gocke Schaumburg in Bonn.

1 Vgl. BGH vom 02.02.2011 – XII ZR 185/08, NJW 2011, 2572 (Steuerberaterpraxis); vom 09.02.2011 – XII ZR 40/09, NJW 2011, 999 (Zahnarztpraxis).

2 Kritisch hierzu Piltz, NJW 2012, 1111 ff.

3 Vgl. auch Ballhorn/König, BB 2015, 1899, 1901; NZF am 2016, 1084, 1085.

4 Vgl. die Hinweise des BGH, NJW 2011, 2572, 2576, Rn. 50.

5 Prozent-Punkten über dem Basiszinssatz). Um diesen Anspruch zu bestimmen, müssen der Nachlaßwert (§ 2311 BGB) und die Pflichtteilsquote ermittelt werden. Zudem können auch lebzeitige Zuwendungen des Erblassers von Bedeutung sein. Das Gesetz möchte verhindern, daß ein Erblasser seinen Nachlaß „leerschenken“ kann, um Pflichtteilsansprüchen zu entgehen. Daher können sich aus lebzeitigen unentgeltlichen Zuwendungen sog. Pflichtteilergänzungsansprüche (§ 2325 BGB) ergeben. Dies gilt auch bei Zuwendungen an Stiftungen oder andere gemeinnützige Organisationen. Die Gemeinnützigkeit hilft hier nicht.

Wesentlicher Streitpunkt in Pflichtteilsfällen ist die Bestimmung und Bewertung des Nachlasses und ergänzungspflichtiger Zuwendungen. Zur Bewertung bestimmt das Gesetz in § 2311 Abs. 2 Satz 1 BGB lediglich: „Der Wert ist, soweit erforderlich, durch Schätzung zu ermitteln.“ Das Bewertungsziel ergibt sich aus der Erbersatzfunktion des Pflichtteilsrechts. Der Pflichtteilsberechtigte soll in Geld so gestellt werden, wie wenn er mit seinem halben gesetzlichen Erbteil am Nachlaß beteiligt und dieser im Erbfall in Geld umgesetzt worden wäre.<sup>5</sup> Der gemeine Wert ist zu bestimmen, der sich aus dem **Verkehrs- oder Normalverkaufswert** ergibt. Besondere Bedeutung kommt beim Pflichtteilsrecht dem tatsächlich erzielten Verkaufserlös zu (Verkaufspreis abzgl. der verkaufsbedingten Unkosten). Wenn es alsbald nach dem Erbfall zu einer Veräußerung kommt, in der Zwischenzeit auch keine wesentlichen Veränderungen der Marktverhältnisse eingetreten sind, oder sonstige außergewöhnliche Verhältnisse vorliegen, soll der tatsächlich erzielte Verkaufserlös maßgeblich sein, auch wenn der Verkaufspreis unter oder über einem sachverständigen festgelegten Wert liegt.<sup>6</sup> Ist kein tatsächlicher Verkauf erfolgt, wurde zur Kunstbewertung in der Rechtsprechung festgehalten, daß es – anders als bei der Unternehmensbewertung – nicht mehrere Bewertungsmethoden gibt. Ein Gutachten sei nicht zu beanstanden, das bedeutende Kunstgegenstände nach dem Grad der Verkäuflichkeit unter besonderer Berücksichtigung der regionalen Bedeutung des Künstlers und des Materialguts und der Galeriepreise bei einer stattgefundenen Verkaufsausstellung herausarbeitet.<sup>7</sup> Auch wenn dies von der Rechtsprechung bislang noch nicht entschieden wurde, deutet die auch im Pflichtteilsrecht bestehende Veräußerungsfiktion darauf hin, daß auch hier latente Ertragsteuerbelastungen ohne tatsächliche Veräußerung zu berücksichtigen sind.<sup>8</sup>

Das Pflichtteilsrecht sieht in § 2314 Abs. 1 S. 2 BGB eine **Verpflichtung zur Wertermittlung** vor. Der Erbe hat auf Verlangen den Wert der Nachlaßgegenstände zu ermitteln. Der Pflichtteilsberechtigte hat danach Anspruch auf Ausarbeitung und Vorlage eines Bewertungsgutachtens, erstellt durch einen unparteiischen Sachverständigen, der allein vom Erben auszuwählen ist. Die Bewertung erfolgt auf Kosten des Nachlasses. Da diese Kosten den Nachlaßwert mindern, ist der Pflichtteilsberechtigte (indirekt) in Höhe seiner Pflichtteilsquote daran beteiligt.

### III. Erbauseinandersetzung

Der Erbfall kann auch an anderer Stelle zum Bewertungsanlaß werden. Bei der Auseinandersetzung einer Erbschaft unter **Miterben** kann sich die Frage stellen, welche Kunstgegenstände wer erhält, ob damit eine gleichmäßige Verteilung erreicht wird oder es unter den Miterben zu Ausgleichspflichten kommt. Um hier eine Einigung zu finden, muß zumindest eine Vorstellung über den Wert der Gegenstände bestehen. Wer seine Kunstsammlung durch eine **Teilungsanordnung** (§ 2048 BGB) zuweist („Ich setze meine Kinder als Erben ein. A erhält im Rahmen der Erbauseinandersetzung meine Kunstsammlung.“), verändert damit nicht die Höhe der Erbteile. Die einem einzelnen Miterben zugewiesenen Nachlaßgegenstände und Verbindlichkeiten sind vielmehr auf dessen Erbteil anzurechnen. Dadurch ist die Bewertung des gesamten Nachlasses erforderlich. Gleiches gilt, wenn **Ausgleichspflichten** begründet werden („Ich setze meine Kinder als Erben ein. Sämtliche Schenkungen, die sie erhalten haben, sind im Erbfall auszugleichen.“). Hier müssen zunächst auch die erfolgten Schenkungen bewertet werden. Der Erblasser sollte daher selbst ein „Machtwort“ sprechen und eine Wertbestimmung vornehmen. Durch das sog. Vorausvermächtnis kann er seinen Nachlaß verteilen und ggf. selbst eine Ausgleichsregelung zu vorgegebenen Werten treffen („A erhält als nicht ausgleichspflichtiges Vermächtnis meine Kunstsammlung. B erhält dafür auf gleichem Wege mein Grundstück in C.“).

### IV. Erbschaft- und Schenkungsteuer

Das Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz (ErbStG) regelt die Steuerpflicht für unentgeltliche Vorgänge, nämlich Erwerbe von Todes wegen (Erbanfall, Vermächtnis, Pflichtteilsanspruch, ...), Schenkung unter Lebenden (freigebige Zuwendungen, Stiftungsgeschäft, ...), Zweckzuwendungen und die Erbersatzsteuer bei Familienstiftungen (vgl. § 1 Nrn. 1–4 ErbStG).

Erbfälle und lebzeitige Zuwendungen werden grundsätzlich nach den gleichen Vorschriften beurteilt. In beiden Fällen besteht eine Verpflichtung, den Erwerb beim zuständigen Finanzamt anzuzeigen (§ 30 ErbStG) und nach Aufforderung durch das Finanzamt dann eine **Erbschaft- oder Schenkungsteuererklärung** abzugeben. § 31 Abs. 2 ErbStG bestimmt hierzu: „Die Erklärung hat ein Verzeichnis der zum Nachlaß gehörenden Gegenstände und die sonstigen für die Feststellung des Gegenstandes und des Werts des Erwerbs erforderlichen Angaben zu enthalten.“ Es besteht keine Pflicht, mit Einreichung der Erklärung auch ein Bewertungsgutachten

5 BVerfG vom 26.04.1988 – 2 BvL 13, 14/86, NJW 1988, 2723, 2724.

6 BGH vom 25.11.2010 –IV ZR 124/09, NJW 2011, 1004.

7 OLG Oldenburg vom 26.06.1998 –5 U 19/98, NJW 1999, 1974.

8 Vgl. hierzu Staudinger/Herzog, BGB, § 2311 Rn. 128.

vorzulegen.<sup>9</sup> Dies ist zumeist aber sinnvoll, allein, um eine Schätzung des Finanzamts zu vermeiden und auch selbst entscheiden zu können, wer die Begutachtung vornimmt. Mangels der notwendigen Kenntnisse des einschlägigen Kunstmarktes wird sich das Finanzamt regelmäßig selbst eines Sachverständigen bedienen müssen.

Der **Sachverständige hat den gemeinen Wert der Kunst zu ermitteln**. Dieses Bewertungsziel gibt § 9 Abs. 1 des Bewertungsgesetzes (BewG) vor („Bei Bewertungen ist, soweit nichts anderes vorgeschrieben ist, der gemeine Wert zugrunde zu legen.“), auf den § 12 Abs. 1 ErbStG verweist. Maßgeblich ist der Wert zum Zeitpunkt des Erwerbs von Todes wegen oder der Ausführung der Schenkung. Zur Wertbestimmung gibt § 9 Abs. 2 BewG vor: „Der gemeine Wert wird durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Dabei sind alle Umstände, die den Preis beeinflussen, zu berücksichtigen. Ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse sind nicht zu berücksichtigen.“ Die Finanzverwaltung führt in ihren Richtlinien zum Bewertungsgesetz dazu aus: „Der gemeine Wert von Kunstgegenständen und Sammlungen ist unter Berücksichtigung der schwierigen Bewertungsaussichten vorsichtig zu ermitteln.“ (R B 9.3 Satz 1 BewR). Maßgeblich ist der Händlereinkaufspreis zum Stichtag. Beim Fehlen aussagekräftiger (vergleichbarer) Verkaufsfälle ist der gemeine Wert der zugewendeten Kunstwerke durch einen sachverständigen Gutachter zu schätzen. Historische Anschaffungskosten haben keine Bedeutung.<sup>10</sup>

Der nach diesen Grundsätzen ermittelte Steuerwert geht in die Berechnung der Erbschaft- oder Schenkungsteuer ein. Dabei sind etwaige **Steuerbefreiungen** zu berücksichtigen. Steuerfrei kann der Erwerb von Hausrat (bis zu einem Wert von 41.000 Euro) und sonstigen beweglichen körperlichen Gegenständen (bis zu einem Wert von 12.000 Euro) sein (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG). Ob Kunst als Hausrat qualifiziert werden kann, ist umstritten. Bei Schenkungen ist an § 13 Abs. 1 Nr. 14 ErbStG zu denken. Danach sind die üblichen Gelegenheitsgeschenke von der Steuer befreit. Die Zuwendung muß zu einer bestimmten Gelegenheit (Geburtstag, Weihnachten, Hochzeitstag, ...) erfolgen und nach den Lebensumständen der Beteiligten „üblich“ sein. Dabei soll es eine absolute und objektive Obergrenze, die unabhängig von den konkreten Lebensverhältnissen gilt, geben.<sup>11</sup> Für Zuwendungen unter Ehegatten gibt es keine besondere Steuerbefreiung. Sowohl der Erbfall als auch Schenkungen sind steuerpflichtig. Wenn der persönliche Freibetrag von EUR 500.000 verbraucht ist, kommt es auch in diesem Verhältnis zu einer Steuerbelastung. Auf die Nutzung der Zugewinnsgemeinschaft (§ 5 ErbStG) wurde bereits verwiesen. Zuwendungen an gemeinnützige Organisationen sind steuerbefreit (§ 13 Abs. 1 Nr. 16 ErbStG).

Neben diesen allgemeinen Steuerbefreiungen enthält § 13 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG eine **spezielle Befreiung von Kulturgütern von der Erbschaft- und Schenkungsteuer**.

Unter bestimmten Voraussetzungen sind danach Kunstgegenstände und Kunstsammlungen begünstigt.<sup>12</sup>

Eine Teilbefreiung mit 60% des Wertes wird gewährt, wenn drei Voraussetzungen gegeben sind:

(1) *Öffentliches Erhaltungsinteresse*

Die Erhaltung der Kunstgegenstände muß wegen ihrer Bedeutung für Kunst, Geschichte oder Wissenschaft im öffentlichen Interesse liegen. An der Voraussetzung des öffentlichen Erhaltungsinteresses wird die Steuerbefreiung nur im Ausnahmefall scheitern. In Zweifelsfällen ist das Erhaltungsinteresse durch ein Gutachten zu belegen.

(2) *Unrentabilität*

Die jährlichen Kosten müssen „in der Regel“ die erzielten Einnahmen übersteigen. Erforderlich ist eine dauerhafte Unrentabilität der Kunstgegenstände. Da diese nur „in der Regel“ vorliegen muß, ist die Erzielung einmaliger Überschüsse unschädlich. Einzelne Veräußerungen von Kunstgegenständen aus einer Kunstsammlung sprechen nicht gegen die Unrentabilität der übrigen Sammlungsgegenstände.

(3) *Nutzbarmachung für Forschung oder Volksbildung*

Die Kunst muß für wissenschaftliche Untersuchungen oder für Besichtigungen etc. zur Verfügung gestellt werden. Es muß gewährleistet sein, daß die Kunst entweder der Allgemeinheit oder aber zumindest interessierten Kreisen regelmäßig zugänglich ist. Das Nutzbarmachen kann durch Leih- und Kooperationsverträge mit Museen erreicht werden. Allerdings wird es immer schwieriger, hierfür geeignete Partner zu finden, da den Museen mehr Kunst als ausstellbar angeboten wird. Die Kunst kann jedoch während der Laufzeit des Vertrages auch selbst verwahrt werden, muß aber jederzeit durch das Museum abrufbar sein. Ausreichend ist auch die Zugänglichkeit in eigenen Räumen. Diskutiert wird sogar, ob die Möglichkeit einer „Online-Besichtigung“ ausreicht. Die erforderliche Zugänglichkeit kann auch erst nach dem Erbfall in einem angemessenen zeitlichen Zusammenhang nach dem Erwerb durch die Erben herbeigeführt werden.

Für eine Vollbefreiung mit 100% des Wertes kommen zwei weitere Erfordernisse hinzu:

(4) *Bereitschaft zur Unterstellung unter die geltenden Bestimmungen der Denkmalspflege*

Hierfür ist es in der Regel ausreichend, wenn der Erwerber in einem angemessenen Zeitraum nach dem Erwerb die entsprechenden Schritte einleitet, um die Gegenstände unter Denkmalschutz zu stellen. Der Nachweis des Vorliegens dieser Bereitschaft soll erbracht sein, wenn der Steu-

9 BFH vom 06.06.2001, II R 7/98, ZEV 2002, 331.

10 BFH vom 06.06.2001 –II R 7/98, ZEV 2002, 331.

11 Z.B. hat das FG Kassel die Zuwendung eines Pkw im Wert von 70.000 Euro nicht als Gelegenheitsgeschenk qualifiziert – Urteil vom 24.02.2005 – 1 K 3480/03, EFG 2005, 1146.

12 Näher Meincke/Hannes/Holtz, ErbStG, 17. Aufl. 2017, § 13 Rn. 8 ff.

erpflichtige gegenüber der zuständigen Denkmalbehörde erklärt, die Vorschriften des landesrechtlichen Denkmalschutzgesetzes zur Denkmalspflege einzuhalten. Als Nachweis können z.B. auch die Darlegung der konservatorisch einwandfreien, sicheren Aufbewahrung und Pflege der Kunstgegenstände oder auch der Abschluß eines Leih- und Kooperationsvertrages mit einem fachlich einschlägigen Museum dienen. Ist ein Kunstgegenstand bereits in ein Denkmalverzeichnis eines Landes oder ein Verzeichnis national wertvollen Kulturguts eingetragen oder unterliegt kraft landesrechtlicher Vorschrift den Beschränkungen des Denkmalschutzes, ist diese Voraussetzung in jedem Fall erfüllt. Das Berliner Denkmalschutzgesetz sieht keine hoheitliche Unterschutzstellung von beweglichen Gegenständen vor. Dann verbleibt nur, den Nachweis – wie vorstehend beschrieben – auf andere Weise zu erbringen oder ein Umzug.

(5) *20-jähriger Familienbesitz oder Eintragung in ein Verzeichnis national wertvollen Kulturgutes*

Die ersten vier Voraussetzungen für die Vollbefreiung liegen entweder regelmäßig unproblematisch vor (Erhaltungsinteresse und Unrentabilität) oder sind jedenfalls gestaltbar (Nutzbarmachung und Denkmalspflege).

Eine Vollbefreiung scheidet jedoch nicht selten an dem vom Gesetz geforderten Besitz der Kunst in der Familie seit mindestens 20 Jahren. Dies gilt weniger für den maßgeblichen Kreis der Familienangehörigen, der recht weit gefaßt wird (Personen der Steuerklassen I und II, also neben Eltern, Ehepartnern und Abkömmlingen, auch Geschwister, Neffen und Nichten sowie Stief- und Schwiegereltern und Schwiegerkinder), als viel mehr für die erforderliche Besitzdauer. Die 20-jährige Besitzdauer muß nach dem Bundesfinanzhof für jedes einzelne Werk erfüllt sein. Liegt bei einzelnen Kunstgegenständen einer Sammlung die 20-jährige Familienbesitzzeit nicht vor, läßt dies aber die vollumfängliche Steuerbefreiung der übrigen Sammlungsgegenstände unberührt.

Befinden sich Kunstgegenstände weniger als 20 Jahre im Familienbesitz, muß für die Vollbefreiung der Erwerbzeitpunkt verschoben werden. Planbar ist der Zeitpunkt von Schenkungen, jedoch nicht der des Erbfalls.<sup>13</sup> Als Alternative bleibt die Eintragung in ein Verzeichnis national wertvollen Kulturgutes. Zwar mag dies als besondere Auszeichnung des Kunstgegenstands erscheinen, jedoch sind hiermit erhebliche Nachteile verbunden. Nach dem Kulturgutschutzgesetz (KGSG) ist die Ausfuhr eines Kunstgegenstands verboten, sobald ein Eintragungsverfahren für ein Verzeichnis national wertvollen Kulturgutes eingeleitet und noch nicht abgeschlossen ist. Ab dem Zeitpunkt der Eintragung des Kunstgegenstands steht die Ausfuhr unter Genehmigungsvorbehalt. Eine solche Exportbeschränkung kann den Wert eines Kunstgegenstands erheblich mindern oder sogar zur Unverkäuflichkeit führen. Dem Vorteil der vollen Steuerbefreiung steht also der Nachteil eines möglicherweise erheblichen Wertverlusts gegenüber. Zudem werden nur wenige Werke in die Verzeichnisse aufgenommen (im

Schnitt vielleicht zwei/Jahr/Land). Zeitgenössische Kunst ist in den Verzeichnissen nicht zu finden, so daß weder die 20-Jahres-Frist (wenn es das Werk noch gar nicht so lange gibt) noch die Verzeichnisaufnahme helfen können. Auf der anderen Seite ist junge Kunst regelmäßig als ungesicherte Position anzusehen und mit hohen Abschlägen zu bewerten.

Einzelheiten zu den Voraussetzungen der Steuerbefreiung sind ungeklärt und müssen anhand der konkreten Situation geprüft werden. Zudem ist zu beachten, daß die **Befreiung rückwirkend wegfällt** und es zu einer Nacherhebung von Erbschaft-/Schenkungssteuer kommt, wenn innerhalb von 10 Jahren nach dem Erwerb der Gegenstand veräußert wird oder die Befreiungsvoraussetzungen wegfallen. Der Wegfall der Voll- oder Teilbefreiung „mit Wirkung für die Vergangenheit“ bedeutet, daß die Steuer nach dem seinerzeitigen Wert nachzuentrichten ist. Somit bleiben etwaige Wertsteigerungen nach dem Erbfall bzw. der Schenkung unberücksichtigt. Das Gleiche gilt allerdings umgekehrt auch für Wertminderungen.

Wenn sich trotz dieser Befreiungen eine hohe Schenkungs- oder Erbschaftsteuerlast ergibt, kann der Erwerber einen rückwirkenden Wegfall der Erbschaftsteuer erreichen, wenn er Gegenstände binnen 24 Monaten nach dem Todesfall dem Bund, einem Land, einer Gemeinde oder einer inländischen gemeinnützigen Stiftung zuwendet (§ 29 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG). Schließlich ist noch auf die Vorschrift des § 224 a AO hinzuweisen. Danach kann Kunst für eine Erbschaftsteuerschuld an Zahlung statt hingegeben werden. Dazu ist ein öffentlich-rechtlicher Vertrag mit dem Land, dem das Steueraufkommen zusteht, zu schließen. Eine darauf folgende Übertragung stellt keine Veräußerung im Sinne von § 13 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 ErbStG dar, so daß eine für die Kunst gewährte Steuerbefreiung erhalten bleibt.

## V. Ertragsteuern

Auch ertragsteuerliche Liquiditätsbelastungen können den Erhalt einer Kunstsammlung gefährden. Wenn die Kunst zum Privatvermögen gehört, ist dies aber die Ausnahme. **Veräußerungsgewinne** sind hier nur innerhalb einer Spekulationsfrist von einem Jahr steuerpflichtig (§ 23 Abs. 1 Nr. 2 EStG). Die Veräußerung selbst geschaffener Wirtschaftsgüter führt auch innerhalb der Spekulationsfrist zu keiner Steuer. Erbschaft, Vermächtnis und Schenkung führen mangels Entgeltlichkeit weder zu einer Veräußerung noch zu einem Anschaffungsvorgang. Die Behaltenszeit des Erblassers/Schenkers wird fortgesetzt.

<sup>13</sup> Der maßgebliche Zeitpunkt für die Entstehung der Erbschaftsteuer ist der Tod des Erblassers. Etwas anderes gilt für aufschiebend bedingte Vermächtnisse. Hier ist für die Besteuerung der Eintritt der Bedingung entscheidend. Insofern kann auch für den Erbfall über eine Verschiebung der erbschaftsteuerlichen Folgen über die 20-Jahres-Frist hinaus nachgedacht werden.

Etwas anderes gilt bei Kunst im **Betriebsvermögen**. Hier ist jede Veräußerung (auch außerhalb der Spekulationsfrist) steuerpflichtig. Es geht um die steuerliche Qualifikation als Betriebsvermögen. Hierfür ist keine „Kunst-Gesellschaft“ erforderlich. Auch das Vermögen einer Privatperson kann zu deren steuerlichen Betriebsvermögen gehören, auch wenn derjenige davon überhaupt nichts ahnt. Eine Sammlertätigkeit begründet jedoch regelmäßig noch kein unternehmerisches Handeln und damit auch kein Betriebsvermögen.<sup>14</sup> Erforderlich ist nach § 15 Abs. 2 Satz 1 EstG eine selbständige nachhaltige Betätigung des Sammlers, die mit der Absicht, Gewinn zu erzielen, unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt.

Die Abgrenzung, wann eine private Sammlertätigkeit zum **gewerblichen Kunsthandel** wird, ist nicht trennscharf. Erfolgt ein selbständiger und nachhaltiger Auftritt am Markt, um Gewinn zu erzielen? Indizien für die gewerbliche Tätigkeit eines Kunstsammlers sind die systematische und planmäßige Veräußerungstätigkeit, ein kontinuierlicher, häufiger Umschlag der Kunstgegenstände, eine kurze Besitzdauer, der erhebliche Einsatz von Fremdmitteln und die kunstfremde Verwendung der Verkaufserlöse in nicht nur unwesentlichem Umfang. Dem Umsatzsteuer-Anwendungserlaß der Finanzverwaltung (Abschnitt 2.3 Abs. 6 UStAE) ist zu entnehmen: *„Nicht nachhaltig als Unternehmer wird dagegen tätig ein Briefmarken- oder Münzsammler, der aus privaten Neigungen sammelt, soweit er Einzelstücke veräußert (wegtauscht), die Sammlung teilweise umschichtet oder die Sammlung ganz oder teilweise veräußert.“* Ebenfalls zur Umsatzsteuer hat der Bundesfinanzhof entschieden, daß eine zum Vorsteuerabzug berechtigende unternehmerische Betätigung und keine private Sammlertätigkeit nur dann vorliegt, wenn sich der Sammler von Gegenständen, die im Wesentlichen einen Liebhaberwert verkörpern, auch bereits während des Aufbaus der Sammlung wie ein Unternehmer verhält.<sup>15</sup> Der Wert der veräußerten Kunst ist hiernach kein Kriterium für eine Gewerblichkeit. Dennoch sind erfolgreiche Sammler und teure Verkäufe im besonderen Fokus.

**Gewerblichkeit** erfordert eine Gewinnerzielungsabsicht. Um diese zu widerlegen, kann es hilfreich sein, eine Sammlungsstrategie niederzulegen, anhand der An- und Verkäufe mit dem übergeordneten Sammlungsziel begründet werden können. Damit kann nach außen deutlich gemacht werden (am besten unterstützt durch Publikationen etc. zur Sammlung), daß es um die Sammlung geht und etwaige Gewinne nur einen Reflex der Sammlungstätigkeit darstellen.

Für einen Erben kann aus dem Vorstehenden gefolgert werden, daß er allein durch den Verkauf der geerbten Sammlung nicht zum gewerblichen Kunsthändler wird, selbst wenn er hierzu die Einzelstücke über einen längeren Zeitraum hinweg anbietet. Dieses nachhaltige Auftreten am Markt könnte jedoch von der Finanzverwaltung als Einfallstor genutzt werden, um eine Gewerblichkeit zu ver-

treten. Daher kann es sich nach dem Erbfall anbieten, nur eine Verkaufsentscheidung zu treffen und die weitere Vermarktung in die Hände eines Dritten zu legen.

## VI. Fazit

Die Wahrscheinlichkeit ist groß, daß sich für Künstler, Sammler und Kunsteigentümer oder deren Erben irgendwann einmal die Wertfrage stellt. Insbesondere bei zivilrechtlichen Ausgleichsansprüchen – Zugewinnausgleich und Pflichtteil – bestehen ein hohes Liquiditätsrisiko und ein erhebliches Streitpotenzial. Letzteres ergibt sich auch aus Unsicherheiten bei der Kunstbewertung. Bei den unterschiedlichen Bewertungsanlässen bestehen unterschiedliche Interessenlagen und unterschiedliche Blickwinkel. Das Interesse des Anspruchsberechtigten zielt beispielsweise auf einen hohen Zugewinn des Gegenübers und einen niedrigen eigenen Zugewinn, damit ein möglichst hoher Zugewinnausgleichsanspruch besteht. Ein hoher Pflichtteilsanspruch ergibt sich aus einem hohen Nachlaßwert. Dagegen wird der Anspruchsverpflichtete versuchen, einen möglichst hohen Zugewinn des Gegenüber und einen niedrigen eigenen Zugewinn zu erreichen, damit der von ihm zu erfüllende Zugewinnausgleichsanspruch möglichst niedrig ist. Aus seiner Sicht muß der Nachlaßwert niedrig sein, um dem Pflichtteilsberechtigten wenig zahlen zu müssen. Der Steuerpflichtige strebt nach einem niedrigen Wert bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer. Wenn es um den Spendenabzug geht, ist ein hoher Wert gefragt. Ertragsteuerliche Folgen sollen dagegen wiederum möglichst gering sein. Dafür bedarf es eines niedrigeren Wertes. Wer sich aber mit den verschiedenen Bewertungsanlässen im Vorfeld auseinandersetzt und die notwendigen Maßnahmen für den Fall der Fälle trifft, kann drohenden Liquiditätsrisiken begegnen und Streitpotenzial reduzieren.

<sup>14</sup> Ein Künstler ist dagegen regelmäßig unternehmerisch tätig. Bei ihm sind Veräußerungsgewinne steuerpflichtig. Gleiches gilt für Entnahmen aus einem Betriebsvermögen (z. B. auch für Zwecke einer Spende oder zur Ausstattung einer Stiftung) oder auch für den Fall der Betriebsaufgabe.

<sup>15</sup> BFH vom 27.01.2011 – V R 21/09, BStBl. II 2011, 524.

Anzeige

## Umsatzsteuer-Mehrergebnisse vs. Ertragsteuerbelastung – unabgestimmte Korrekturregelungen und ungewollte (?) „Überergebnisse“

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

### 1. Umsatzsteuer-Mehrergebnis vs. Ertragsteuer

Umsatzsteuer-Mehrergebnisse führen regelmäßig dazu, daß sich ertragsteuerlich ein (teil-) kompensierender Effekt einstellt, soweit nicht durch entsprechende Rechnungs Korrekturen und auch deren praktischen Vollzug<sup>1</sup> eine Anpassung eintritt. In letzter Zeit häufen sich Fälle, in denen im Rahmen einer Umsatzsteuer-Nachschau (§ 27b UStG), einer Umsatzsteuer-Sonderprüfung oder einer allgemeinen Betriebsprüfung (§§ 193 Abs. 1, 194 Abs. 1 AO) und schließlich auch einer Fahndungsprüfung (§ 208 Abs. 1 Nr. 1, Nr. 2 AO) umsatzsteuerliche Mehrergebnisse festgestellt werden. Diese können zunächst streitig oder auch unstreitig sein. Unabhängig davon, ob und wann sie in entsprechend geänderte Umsatzsteuerbescheide einfließen, haben sie jedoch oft schon vorher faktische Ausstrahlungswirkung insbesondere bei Dauersachverhalten, bei denen auch in anderen (nicht zum Prüfungszeitraum gehörenden) Perioden entsprechende Verhältnisse bestehen oder bestanden. Hier stellt sich für den Steuerpflichtigen die Frage des Umgangs mit diesem von der Finanzverwaltung – aus ihrer Sicht – „aufgedeckten“ Sachverhalts. Das Gleiche gilt dann, wenn er etwa selbst aufgrund neuer Informationen erkennen muß, daß sich Änderungen ergeben, etwa weil ein Vorlieferant zu Unrecht Umsatzsteuer ausgewiesen hat und damit der Vorsteuerabzug zumindest in Frage gestellt ist oder Ausgangsumsätze in Form von innergemeinschaftlichen Lieferungen gem. § 6a UStG in Rede stehen, bei denen im Nachhinein Zweifel an dem Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen oder (bei Hinzutreten weiterer Umstände) auch der Behandlung beim Abnehmer<sup>2</sup> vorliegen.

Neben der Frage der tatsächlich zutreffenden umsatzsteuerlichen Behandlung stellt sich für den Unternehmer bei wirtschaftlicher Betrachtung auch die Frage der ertragsteuerlichen Folgen. Erhöht sich die „tatsächlich geschuldete“ Umsatzsteuer, vermindern sich die – Umsatzerlöse nach §§ 275 Abs. 1 Nr. 1, 277 Abs. 1 HGB entsprechend. Die Umsatzsteuer ist danach u. a. abzuziehen, so daß bei gleichbleibendem Gesamterlös und höherer Umsatzsteuerbelastung der Umsatzerlös sinkt. Bei bezogenen Umsätzen, bei denen der bisher in Anspruch genommene Vorsteuerabzug zu korrigieren wäre, können sich höhere Aufwände ergeben. Unterstellt man eine ertragsteuerliche Belastung aus Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer sowie Gewerbesteuer bis hin zu einer Gesamtsteuerbelastung von knapp 50% im Einzelfall, wird klar, daß unbeschadet einer Diskussion um

die zutreffende (neue) Würdigung der in Rede stehenden umsatzsteuerlichen Sachverhalte jedenfalls die teilkompensatorische Wirkung bei der Ertragsteuer für den Unternehmer in der Praxis erhebliche Bedeutung haben kann.

### 2. Änderungen im laufenden Veranlagungsjahr

Betreffen die neuen (umsatzsteuerlichen) Erkenntnisse das laufende Veranlagungsjahr oder ggf. sogar andauernde Leistungsbeziehungen zu Leistungserbringern oder Leistungsempfängern, erscheint verfahrenstechnisch zunächst (noch) kein Problemfall vorzuliegen.

#### 2.1 Steuerrechtliche „Änderungsmöglichkeiten“

Geht auch der Unternehmer davon aus, daß die neuen umsatzsteuerlichen und bezogen auf diese Steuerart für ihn nachteiligen Ergebnisse in der laufenden Periode tatsächlich zutreffend sind, wird er einerseits Umsatzsteuervoranmeldungen und die Umsatzsteuerjahreserklärung entsprechend anpassen. Die ertragsteuerlichen Folgen fließen dann „automatisch“ ebenfalls in die entsprechenden Erklärungen ein, so daß einer dementsprechend geänderten Verbescheidung grundsätzlich nichts entgegenstehen dürfte.

Hält der Unternehmer dagegen trotz sorgfältiger Betrachtung und ggf. Hinzuziehung seiner Berater die abweichend getroffenen umsatzsteuerlichen Wertungen für nicht zutreffend (und ggf. verfahrensrechtlich für angreifbar), wird er sie von sich aus in der laufenden Periode nichts „anpassen“. Die Klärung wird dann – nach Ergehen entsprechender Bescheide, die ggf. die Ausstrahlungswirkung von Vorjahren berücksichtigen werden und von den Erklärungen abweichen – im späteren Rechtsbehelfsverfahren erfolgen. Einer „Änderung“ im Sinne der Durchbrechung

<sup>1</sup> Zu den Möglichkeiten, Voraussetzungen Rechtsfolgen der (umsatzsteuerlichen) Rechnungsergänzung und/oder Rechnungskorrektur wird in diesem Beitrag nicht Stellung genommen. Hierzu liegen zahlreiche Judikate und Fachaufsätze vor. Neben der **rechtlichen** Korrekturmöglichkeit ist jedoch auch stets aus Sicht des Unternehmens im Blick zu behalten, ob die entsprechende Anpassung dann auch im Verhältnis zum jeweiligen Geschäftspartner **wirtschaftlich** vollzogen werden kann. Hier entstehen wiederum Fragen des zivilrechtlichen Anspruchsumfanges und dessen tatsächlicher Realisierbarkeit, die ebenfalls Gegenstand vielfältiger Abhandlungen sind.

<sup>2</sup> Vgl. grundlegend die „Italmoda“-Entscheidung EU C-131/13 vom 18.12.2014; aus deutscher Sicht etwa BFH, Urteil vom 21.05.2014 – V R 34/13 und Urteil und E § 25f UStG.

einer eingetretenen Bestandskraft bedarf es dort daher nicht. Schon in diesem Fall ist aber darauf zu achten, daß ggf. die anderweitigen ertragsteuerlichen Verfahren und Bescheide „in zeitlicher Kongruenz“ offengehalten werden, um die nachfolgend unter 5. noch genauer beleuchtete Problematik zu vermeiden.

## 2.2 Steuerstrafrechtliche Implikationen

Besteht hinsichtlich der umsatzsteuerlichen Mehregebnisse keine Übereinstimmung und steht insoweit ggf. auch ein steuerstrafrechtlicher Vorwurf im Raum, stellt sich für den Unternehmer gerade bei der laufenden Besteuerung die Frage, wie hiermit umzugehen ist. Auch wenn sich der – mögliche – (umsatz-) steuerstrafrechtliche Vorwurf bisher nur auf Vorperioden bezieht, muß er gewärtigen, daß jedenfalls nach offenbar werden der kritischen Umstände auch die weitere Handhabung in den Folgejahren in den Blick genommen wird, sowohl betreffend den – weiteren – Steuerschaden seiner objektiven Höhe nach wie auch die Vertiefung eines subjektiv vorwerfbaren Verhaltens. Der denkbare Vorwurf der „unbelehrbar“ weiterhin fortgeführten Tathandlungen trotz Aufdeckung in den Vorjahren sollte vermieden werden. Dies kann dadurch geschehen, daß trotz weiterhin entgegenstehender steuerlicher Beurteilung zumindest die steuererheblichen Tatsachen offenbart werden. In der Praxis sind hier zwei Wege gebräuchlich, wenn das entsprechende Thema jedenfalls für Vorperioden schon seitens der Finanzverwaltung aufgegriffen wurde:

Es ist denkbar, jeweils zwei komplette Voranmeldungen bzw. Steuererklärungen abzugeben, bei denen in der einen Version der Auffassung der Finanzbehörde gefolgt wird, in der anderen Fassung der Auffassung des Steuerpflichtigen. Dann sind jedenfalls die entsprechenden Tatsachen und Bemessungsgrundlagen bekannt. In Absprache mit der Behörde wird dann ggf. (umsatzsteuerlich) die jeweils zweite (eigene) Umsatz-Voranmeldung bzw. Erklärung als Begründung des Rechtsbehelfs gegen die jeweils erste Voranmeldung bzw. Erklärung gewertet, ggf. gekoppelt mit einer (vorläufigen) Gewährung der Aussetzung der Vollziehung für den Differenzbetrag.

Die zweite und wohl gebräuchlichere Möglichkeit ist dies, den Voranmeldungen/Erklärungen eine entsprechende Ergänzung beizufügen, in denen innerhalb der entsprechenden Erklärung (die dann der Rechtsauffassung des Steuerpflichtigen entspricht) auf die ggf. anderweitig zu würdigenden Sachverhalte und daraus resultierenden Bemessungsgrundlagen hingewiesen wird, womit wiederum die entsprechenden Tatsachen der Finanzbehörde vorliegen.

## 2.3 Handelsbilanzielle Implikationen

Soweit sich die vorbeschriebenen Vorgänge noch im laufenden Veranlagungsjahr abspielen und kein abweichendes

Geschäftsjahr vorliegt, ist der Jahresabschluß (noch) nicht betroffen. In der laufenden Buchhaltung wird – bei ernsthaft streitiger Beurteilung – dann das abgebildet, was den primär verfolgten Voranmeldungen/Erklärungen entspricht einschließlich der ertragsteuerlichen Implikationen.

## 3. „Nachträgliche“ Änderungen vor Abgabe der Jahressteuererklärungen bzw. der Jahresabschlußerstellung

### 3.1 Steuerliche „Änderungen“

In einer Situation, in der Jahressteuererklärungen noch nicht abgegeben worden sind, bedarf es insoweit auch keiner „Änderungen“. Das vorstehend zu 2.1. Ausgeführte gilt im Übrigen auch hier entsprechend. Ggf. kann dann die Umsatzjahreerklärung mehr oder weniger stark von der Summe der Voranmeldungen abweichen, soweit diese nicht ebenfalls geändert werden.

### 3.2 Steuerstrafrechtliche Aspekte

Auch insoweit gelten die unter 2.2. angesprochenen Überlegungen entsprechend. Darauf hinzuweisen ist, daß man jedoch gerade bei der Umsatzsteuer in steuerstrafrechtlicher Hinsicht die unterschiedlich beurteilten Sachverhalte nicht einfach auf die (noch abzugebende) Jahressteuererklärung „verschieben“ sollte, weil auch durch unrichtige Steuervoranmeldungen die Tathandlung und ein Taterfolg im Sinne einer zeitweiligen Verkürzung eingetreten sein kann, auch wenn die Umsatzsteuerjahreerklärung schließlich „richtig“ ist.

Hinsichtlich der gegenläufigen ertragsteuerlichen Effekte ist darauf hinzuweisen, daß das – bei der Umsatzsteuer an sich nur eingeschränkt geltende – Kompensationsverbot<sup>3</sup> erst recht bei unterschiedlichen Steuerarten gilt bzw. § 370 Abs. 4 S. 3 AO ohnehin nicht eingreift.

### 3.3 Handelsrechtliche Anpassungen

Hier ist zu berücksichtigen, daß auch nach dem Abschlußstichtag, aber noch vor Aufstellung des Jahresabschlusses offenbar gewordene Umstände, die nachträglich auf die entsprechende Periode zurückwirken, im Rahmen des sogenannten „Wertaufhellungsprinzips“ durchaus noch berücksichtigt werden können. Dies gilt auf die hier zu unterstellenden negativen umsatzsteuerlichen Auswirkungen, aber auch im Hinblick auf die teilkompensatorischen ertragsteuerlichen Auswirkungen. Gerade dann, wenn etwa durch eine Außenprüfung entsprechende neue Erkenntnisse zu Tage getreten sind oder sich zumindest ankündigen, kann es daher sinnvoll sein, im Rahmen der gesetzlichen Mög-

<sup>3</sup> Vgl. hierzu etwa BGH, Urteil vom 13.09.2018 – 1 St R 642/17 und Tipke/Kruse – Krumm, AO, § 370 Rz. 113

lichkeiten die entsprechenden Fristen zumindest auszunutzen, um aufhellende Tatsachen noch berücksichtigen zu können.

## 4. Nachträgliche Änderungen bei – steuerlich – noch „offenen“ Jahren

### 4.1 Steuerliche Änderungen

Im Rahmen der steuerverfahrensrechtlichen Festsetzungsfristen und Änderungsvorschriften nach den §§ 169 ff. AO ist die umsatzsteuerliche Änderung bereits ergangener Steuerbescheide oder an ihre Stelle tretende Anmeldungen noch möglich. Dies gilt auch dann, wenn die zutreffende umsatzsteuerliche Würdigung zunächst streitig bleibt, da die Ablaufhemmung während eines noch nicht unanfechtbar entschiedenen Rechtsbehelfsverfahrens gem. § 171 AO zu beachten ist. Auch ohne entsprechendes Rechtsbehelfsverfahren kann im Falle des Vorwurfs einer Steuerhinterziehung in der Praxis eine Änderungsmöglichkeit über 10 Jahre (und mehr) nach § 169 Abs. 2 S. 2 AO in Rede stehen. In diesem Zusammenhang ist auch darauf hinzuweisen, daß wiederum bei dem Erkennen einer umsatzsteuerlich unrichtigen Handhabung für bestimmte Perioden, welche vom Prüfungszeitraum umfaßt werden, ggf. eine eigene Berichtigungspflicht für andere, spätere Perioden durch den Steuerpflichtigen in Betracht kommen kann (§ 153 AO).

Eine „automatische“ Verklammerung dieser Änderungsregelungen mit den potenziell gegenläufigen Effekten bei anderen Steuerarten gibt es hingegen nicht.

Sind diese allerdings – aus anderen Gründen – noch offen, kann selbstverständlich durch die Finanzbehörde selbst der entsprechende Effekt berücksichtigt werden bzw. eine entsprechende Änderung beantragt bzw. im (ggf. aus anderen Gründen) noch laufenden Rechtsbehelfsverfahren eingeführt werden. Die Handhabung in der Praxis erscheint jedoch uneinheitlich. Während z. T. schon bei Ergehen entsprechender Umsatzsteuerbescheide mit belastender Wirkung „automatisch“ seitens des zuständigen Finanzamtes die gegenläufigen Effekte bei den anderen Steuerarten durch geänderte Festsetzungen berücksichtigt werden, wird dies in anderen Fällen nicht zeitgleich berücksichtigt. Dies gilt erst recht, wenn gerade gegen die belastende umsatzsteuerliche Festsetzung ein Rechtsbehelf eingelegt wird. Seitens der Finanzverwaltung ist dann manchmal das Argument zu hören, daß es ja gerade nach dem Willen des Steuerpflichtigen noch nicht feststünde, ob das umsatzsteuerliche Mehrergebnis Bestand habe; deshalb könne auch nicht erwartet werden, daß jetzt schon zu seinen Gunsten die ertragsteuerlichen Folgewirkungen festgesetzt würden, die – als solche – von ihm dann sicher nicht angegriffen würden, aber dann ggf. in Bestandskraft erwachsen. Gerade deshalb ist aus Sicht des Steuerpflichtigen und seines Beraters hier ein

„waches Auge“ notwendig, um auch die im Blick zu haben und eine vorschnelle Bestandskraft zu verhindern.

### 4.2 Steuerstrafrechtliche Aspekte

Auch hier kann sich die schon oben unter 3.2. und 2.2. angesprochene Frage stellen, inwieweit umsatzsteuerlich eine eigene Änderung durch den Steuerpflichtigen vorzunehmen ist, soweit diese nicht ohnehin durch die entsprechende Prüfung veranlaßt wird, z. B. wegen einer Beschränkung auf bestimmte Zeiträume. Auf diese Überlegungen kann verwiesen werden.

### 4.3 Handelsrechtliche Anpassungen

Handelsrechtlich ist an eine Bilanzberichtigung zu denken, wenn ein fehlerhafter Bilanzansatz vorgelegen hat, weil die tatsächlich bestehenden Verhältnisse unzutreffend wiedergegeben worden sind (objektiver Fehlerbegriff). Führt die Berichtigung (aber auch eine Bilanzänderung) zu einer Ergebnisänderung, sind im Rahmen der Wertaufhellung alle bekannt gewordenen gegenläufigen Aspekte zu berücksichtigen (Überprüfung aller Bilanzposten). Wegen des Grundsatzes der Bilanzverknüpfung nach § 252 Abs. 1 Nr. 1 HGB müssen dann auch alle folgenden Jahresabschlüsse geändert werden, auch wenn diese bereits aufgestellt und festgestellt worden sind. Zuständig für die Veranlassung einer Berichtigung eines festgestellten Jahresabschlusses ist das Feststellungsorgan; ist der Jahresabschluß zu prüfen, so gelten für die Prüfung des berichtigten Jahresabschlusses und die Berichterstattung hierüber sowie für die Erteilung eines Bestätigungsvermerks die Grundsätze über Nachtragsprüfungen. Die Bestellung des ursprünglichen Abschlußprüfers bleibt wirksam.

Damit kann handelsrechtlich eine rückwirkende Korrektur in Betracht kommen. Unabhängig von den steuerlichen Folgen führt sie ggf. dazu, daß „Zusammenballungen“ von Mehr- oder Minderergebnissen verhindert werden, sondern diese auch „rückwärts“ periodengerecht (anteilig) zugeordnet werden. Dies ist auch für die Außerdarstellung des Unternehmens wichtig, etwa im Verhältnis zu Geschäftspartnern, Kreditgebern, etc.

## 5. Nachträgliche Änderungen bei steuerlich bestandskräftig gewordenen Jahren

### 5.1 Steuerliche Änderungen

Auch hier gilt wiederum, daß die unmittelbaren umsatzsteuerlichen Wirkungen – ggf. nach dem entsprechenden Rechtsbehelfsverfahren – im Rahmen der §§ 169 ff. noch für Zeiträume von manchmal 10 und mehr Jahren geändert werden können, insbesondere wenn (auch) der Vorwurf steuerstrafrechtlich relevanten Verhaltens in Rede steht. Ist nun das umsatzsteuerliche Mehrergebnis unstrittig oder

wird er im Rechtsbehelfsverfahren abschließend entschieden, stehen daher auch über einen sehr langen Zeitraum Änderungsmöglichkeiten zur Verfügung.

Diese Änderungsmöglichkeiten greifen jedoch nicht unmittelbar für die gegenläufigen ertragsteuerlichen Folgen ein, die für sich genommen zu betrachten sind. Sind die entsprechenden Veranlagungen nicht mehr „offen“, stellt sich daher die Frage nach der Anwendbarkeit besonderer Änderungsvorschriften.

Als steuerliche Änderungsvorschrift könnte zunächst § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO in Betracht kommen, wenn die – geänderten – Umsatzsteuerbescheide für die anderen Steuerarten als „neue Tatsache“ im Sinne dieser Änderungsvorschrift zu werten wären. Bei der (früheren) Vermögensteuer ist vom BFH im Jahre 2009 zwar bejaht worden, daß Änderungen bei der Einkommensteuer eine neue Tatsache im Sinne dieser Vorschrift sein könnten und damit auch eine rückwirkende Änderung möglich wäre. Dieser Ansatz ist aber auf den Sonderfall beschränkt geblieben und wird überwiegend als generelle Regelung abgelehnt<sup>4</sup>. Ein anderweitiger Steuerbescheid in einer anderen Steuerart wird dementsprechend nach ganz herrschender Meinung nicht generell als neue Tatsache im Sinne dieser Vorschrift angesehen, da der tatsächliche Lebenssachverhalt unverändert geblieben ist, auch wenn er nunmehr anders gewürdigt wird.

Weiterhin wird die Anwendung von § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO diskutiert. Dies setzte voraus, daß die geänderten Umsatzsteuerbescheide als „rückwirkendes Ereignis“ zu werten wären. Auch dies wird jedoch überwiegend abgelehnt, wenn die diesen geänderten Bescheiden zu Grunde liegenden tatsächlichen Ereignisse (also die den Eingangsbzw. Ausgangsumsätzen zu Grunde liegenden Tatsachen) schon als solche unverändert abgewickelt worden sind und lediglich deren rechtliche Beurteilung durch die neuen Bescheide geändert wird.

Danach kommen noch die Regelungen zur Bilanzänderung in Betracht. Wie schon angesprochen, könnten wegen der entsprechenden Mehrbelastungen durch die Umsatzsteuer bzw. einen mangelnden oder eingeschränkten Vorsteuerabzug durchaus entsprechende Bilanzberichtigungen in Rede stehen. Sie sind jedoch steuerlich nur so lange zulässig, wie die Fehlerhaftigkeit noch nach den Verfahrensvorschriften der AO geändert werden kann. Der Fehler darf gem. § 4 Abs. 2 S. 1 EStG keine anderen, nicht mehr änderbaren Steuerfestsetzungen zu Grunde liegen. Anderenfalls scheidet eine Rückwärtsberichtigung bis zur Fehlerquelle aus. Damit wird – steuerlich – der Weg über eine Bilanzberichtigung auch nicht weiter zurückführen, bis die erste noch offene Veranlagung erreicht ist.

Der Bundesfinanzhof hat dieses Dilemma in einem im Jahre 2011 entschiedenen Fall<sup>5</sup> angesprochen, aber nach ausführlicher Erörterung aller Änderungsmöglichkeiten letztlich auf eine Billigkeitsentscheidung verwiesen, aber diese dort dringend angeregt.

## 6. Zusammenfassung: Ein inkonsistentes System

Die vorstehend dargestellten Einzelergebnisse haben gezeigt, daß eine unproblematische Anpassung bei den verschiedenen Steuerarten aufgrund einer von Anfang an oder ggf. schlußendlich als richtig erkannten umsatzsteuerlichen Handhabung unproblematisch nur dann eingreift, wenn alle betroffenen Steuerarten „noch offen“ sind. Liegt aber gerade keine umfassende Prüfung aller Steuerarten vor (oder ist nach ihrer Prüfung über die Ertragsteuern „an sich“ relativ schnell Einigkeit erzielt worden) besteht ein erhebliches Gefahrenpotenzial. Während die negativen umsatzsteuerlichen Aspekte noch lange Zeit zu Lasten des Steuerpflichtigen in entsprechende Steuerbescheide Eingang finden können, gilt dies für die teilkompensierenden ertragsteuerlichen Aspekte nicht. Es kann dabei auch nicht unterstellt werden, daß diese verfahrensrechtliche Lücke eine bewußte Pönale des Gesetzgebers sein soll, zumal sie unabhängig davon eingreift, ob die umsatzsteuerlichen Mehrergebnisse (auch) durch steuerstrafrechtlich relevante Vorgänge eingetreten sind. Selbst dann wären die ertragsteuerlichen Folgen als solche auch nicht „makelbehaftet“, sondern steuerlich eigentlich eine schlichte Folgewirkung der anderweitigen umsatzsteuerlichen Mehrergebnisse. Soweit diese Gesetzeslage unverändert gilt, sollte der Berater besonders wachsam sein, den Eintritt solcher Situationen nach Möglichkeit zu verhindern. Die vom Bundesfinanzhof, man möchte fast sagen „verzweifelt“, schließlich ins Feld geführte Billigkeitslösung erscheint in derartigen Fällen als recht unsicherer Notanker, auf den man nicht vertrauen sollte. Im Einzelfall ist auch daran zu denken, diese Aspekte im Rahmen einer tatsächlichen Verständigung frühzeitig zu bedenken. Kommt sie überhaupt in Betracht, sollte sie sich dann ggf. auch auf Steuerarten beziehen, welche „an sich“ nicht von prüfungsbedingten bzw. zumindest streitigen Mehrergebnissen betroffen sind.

4 Vgl. BFH, Urteil vom 04.05.2011 – I R 67/10, unter kritischer Würdigung des diesbezüglichen Urteils des BFH vom 13.01.2005 – 2 R 48/02.

5 Vgl. hierzu BFH, a.a.O. gesehen. Er selbst beurteilt diesen Effekt – wenn auch in einer dortigen besonderen Verfahrenssituation – als unbillig. Obwohl der Senat in dem in Rede stehenden Verfahren einen Verständigungsvorschlag gemacht hatte, wurde dieser vom Finanzamt abgelehnt. Gleichwohl wird die Anregung, dies nochmals zu überdenken, am Schluss der Urteilsgründe erneuert.

Anzeige

## Höhe der AfA für ein bebautes Grundstück

**Orientierungssatz:** Die Arbeitshilfe des BMF weist einen systemischen Fehler auf, der zu einer tendenziell zu hohen Bewertung des Grund und Bodens führt.

**Entscheidung:** BFH, Urteil vom 21.07.2020, IX R 26/19

### I. Sachverhalt

Die Beteiligten stritten um die Höhe der AfA für eine vermietete Eigentumswohnung und der hierfür vom Finanzamt verwendeten Arbeitshilfe des BMF.

Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine Grundstücksgemeinschaft und erwarb im Jahr 2017 eine ca. 38 qm große Einzimmerwohnung, verbunden mit einem Miteigentumsanteil von 38,577/1000 an dem Grundstück mit einer Größe von 1 185 qm und dem Sondernutzungsrecht an einem Kellerraum sowie an einem Doppelgaragenplatz.

In dem Kaufvertrag einigten sich die Beteiligten auf einen Kaufpreis in Höhe von 110.000 Euro wovon 20.000 Euro auf den Anteil des Grundstücks entfielen. Die Anschaffungskosten beliefen sich einschließlich Nebenkosten auf 118.002 Euro.

Nach diesem Aufteilungsmaßstab errechnete die Klägerin eine AfA-Bemessungsgrundlage in Höhe von 96.546,47 Euro. Dabei legte sie die Kaufpreisaufteilung des notariellen Kaufvertrags zugrunde und berechnete einen Gebäudeanteil von 81,81% (20000/110000).

Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt) ermittelte hingegen einen Gebäudeanteil von 27,03%, wovon sich eine AfA-Bemessungsgrundlage in Höhe von 31.896 € ergeben hat. Dieser Berechnung lag die vom Bundesministerium der Finanzen (BMF) im Internet ([www.bundesfinanzministerium.de](http://www.bundesfinanzministerium.de)) bereitgestellte „Arbeitshilfe zur Aufteilung eines Gesamtkaufpreises für ein bebautes Grundstück (Kaufpreisaufteilung)“ zugrunde. Der Beklagte legte der Berechnung einen Bodenwert von 77.713 Euro (1.185 qm [Fläche] × 1.700 Euro [Bodenrichtwert] × 38577/1000000 [Miteigentumsanteil]) sowie ein Gebäudewert von 28.782 Euro (39 qm [Wohnfläche] × 738 Euro/qm [typisierte Herstellungskosten, THK]) zugrunde.

Im Einspruchsverfahren trug die Klägerin zur Abweichung des im Kaufvertrag angegebenen Bodenwerts vom Bodenrichtwert vor, sie habe sich vor dem Erwerb der Wohnung umfassend mit dem von einer „Stararchitektin“ erbauten Gebäude auseinandergesetzt. Dabei seien nicht nur der Zustand des Gebäudes, sondern auch der Zuschnitt der Wohnung und die Raumaufteilung, die Gestaltung der Hausflure und die großen Balkone kaufentscheidend gewesen. Hingegen sei die Lage des Grundstücks (zwischen S-Bahn und Autobahn, nahe einem Platz mit hoher Verbre-

chensrate, Kopfsteinpflaster vor der Tür) nicht gut. Daher sei der Bodenrichtwert haltlos. Der im Kaufvertrag ausgewiesene Anteil sei von den Kaufvertragsparteien – es handle sich um fremde Dritte – wohlbedacht und angemessen zugeordnet worden. Allein die Aufwendungen für eine Renovierung von Bad und Küche wären höher als der nach der Arbeitshilfe zugrunde zu legende Gebäudewertanteil.

Das FA erhöhte den Gebäudewertanteil im Rahmen der Einspruchsentscheidung auf 30,9% und damit eine AfA-Bemessungsgrundlage von 36.463 Euro. Grund war der nicht in die Berechnung mit einbezogene Tiefgaragenstellplatz (5.965 Euro, Gebäudewert somit insgesamt 34.747 Euro).

Die hiergegen erhobene Klage wies das FG als unbegründet zurück. Dem neuen Vorbringen der Klägerin, daß der im Kaufvertrag ausgewiesene Gebäudewertanteil noch weit unter den aktuellen Gebäudeherstellungskosten von mindestens 2.000 Euro pro qm liege, so daß ein Betrag von 80.000 Euro als Mindestwert für den Gebäudeanteil anzusehen sei, folgt der Senat nicht. Zur Begründung führte er im Wesentlichen aus, die vertragliche Kaufpreisaufteilung spiegele im Streitfall nicht die realen Wertverhältnisse wider. Er halte die Arbeitshilfe für die Wertermittlung, insbesondere für die Ermittlung des Gebäudesachwerts, grundsätzlich für geeignet, messe ihren Ergebnissen eine große indizielle Bedeutung zu, um bei erheblicher Abweichung die Marktangemessenheit der vertraglich vereinbarten Kaufpreisaufteilung widerlegen zu können, und sehe in ihr – im Fall der Widerlegung – eine geeignete Schätzungshilfe.

Dagegen richtet sich die Revision der Klägerin. Sie macht ergänzend geltend, daß in der Arbeitshilfe die tatsächlichen Wertverhältnisse durch typisierte Schätzungen im Bereich des Gebäudewerts nicht zutreffend dargestellt würden.

### II. Entscheidungsgründe

Die Revision ist begründet. Sie führt nach § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG.

Der Senat folgt dem FG dahingehend, daß der klägerischen kaufvertraglichen Kaufpreisaufteilung für die Berechnung der AfA-Bemessungsgrundlage nicht gefolgt wer-

den kann. Nicht zustimmungswürdig ist jedoch die vom FG zu Unrecht ermittelte Kaufpreisaufteilung mittels der Arbeitshilfe des BMF.

Einleitend macht der Senat allgemeine Ausführungen nach welchen Vorschriften die Gebäude-AfA zu ermitteln ist und inwieweit das FG die Berechnungen verifizieren muß. Ferner nimmt der Senat ausführlich dazu Stellung, wie mit einer im Kaufvertrag enthaltenen Kaufpreisaufteilung in Grund und Boden sowie Gebäude umzugehen ist.

Grundsätzlich geht der Senat davon aus, daß eine Kaufpreisaufteilung im Kaufvertrag der Besteuerung zugrunde zu legen ist. Eine solche Vereinbarung ist jedoch nicht bindend, wenn Anhaltspunkte bestehen, daß die Werte nur zum Schein bestimmt worden sind oder ein Gestaltungsmissbrauch nach § 42 AO gegeben sein kann. Auch mit einer nach allgemeinen Grundsätzen der Besteuerung zugrunde zu legenden Vereinbarung können die Parteien jedoch angesichts der gebotenen Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung nicht die Höhe der Steuer des Käufers – konkret seiner AfA – gestalten.

Das FG trifft die Pflicht im Rahmen der Ermittlung der AfA-Bemessungsgrundlage im Einzelfall zu prüfen, ob nennenswerte Zweifel an der vertraglichen Aufteilung bestehen. Es darf sich nicht darauf beschränken, die vertragliche Aufteilung steuerrechtlich nachzuvollziehen, sondern hat das Ergebnis durch weitere Umstände, insbesondere die objektiv am Markt erzielbaren Preise oder Verkehrswerte zu verifizieren.

Diskrepanzen zwischen den vertraglichen Werten und den Bodenrichtwerten stellen ein Indiz für eine unangemessene Bewertung der Aufteilung dar. Dieses Indiz kann durch weitere Indizien entkräftet werden. Das FG hat die Gesamtumstände des Kaufobjekts aufzuklären und dahingehend zu würdigen, ob besondere Aspekte die Abweichung nachvollziehbar erscheinen lassen. Zu denken ist dabei etwa an besondere Ausstattungsmerkmale des Gebäudes, dessen ursprüngliche Baukosten und etwaige Renovierungen, eine ggf. eingeschränkte Nutzbarkeit wegen bestehender Mietverträge oder den Wohnwert des Gebäudes im Kontext der Nachbarschaft (z.B. Straßenlärm, soziale Einrichtungen oder besondere Ruhe wegen einer benachbarten Grünanlage). Parallel dazu hat das FG die besonderen Kriterien des Grundstücks zu berücksichtigen, etwa eine gepflegte Gartenanlage oder störenden Baumbestand. Auch im Falle einer wesentlichen Diskrepanz zu den Bodenrichtwerten darf das Gericht nicht diese Werte an die Stelle der vereinbarten Werte setzen oder die anteiligen Anschaffungskosten schätzen. Diese Diskrepanz stellt ein widerlegbares Indiz für Zweifel an der vertraglichen Kaufpreisaufteilung dar.

Eine Korrektur der von den Parteien getroffenen Aufteilung des Anschaffungspreises auf Grund und Gebäude ist lediglich geboten, wenn sie die realen Wertverhältnisse in grundsätzlicher Weise verfehlt und wirtschaftlich nicht haltbar erscheint.

Kommt das FG nach diesen Grundsätzen zu dem Entschluß, daß Zweifel an der vereinbarten Kaufpreisaufteilung bestehen und die getroffene Vereinbarung nicht die realen Wertverhältnisse darstellen, hat es entsprechend seiner Gesamtwürdigung der Verhältnisse durch eine Aufteilung nach den realen Verkehrswerten von Grund und Gebäude die Werte zu ersetzen. Dabei kann das FG für die Ermittlung des Verkehrswerts auf die ImmoWertV zurückgreifen. Diese beinhaltet anerkannte Grundsätze für die Schätzung von Verkehrswerten von Grundstücken. Anerkannte Methoden sind das Vergleichswertverfahren, das Ertragswertverfahren, das Sachwertverfahren oder mehrere dieser Verfahren. Welche dieser Methoden zu wählen ist, ist unter der Berücksichtigung der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr bestehenden Gepflogenheiten und der sonstigen Umstände des Einzelfalls zu wählen. Diese Methoden stehen sich gleichwertig gegenüber. Für die gewählte Methode bedarf es einer Begründung.

Der Senat folgt der Vorinstanz dahingehend, daß Zweifel an der kaufvertraglichen Kaufpreisaufteilung bestanden und das FA eine eigene Aufteilung vornehmen durfte. Die Zweifel sind bereits dadurch begründet, daß der vereinbarte Kaufpreisanteil den Bodenrichtwert um rund 75 % unterschreitet.

Fehlerhaft war die Annahme der Vorinstanz, die Aufteilung des Kaufpreises abweichend der vertraglichen Regelungen mittels der Arbeitshilfe des BMF zu ersetzen. Die Arbeitshilfe gewährleistet die von der Rechtsprechung geforderte Aufteilung nach den realen Verkehrswerten von Grund und Gebäude nicht. Dies folgt daraus, daß sie die zur Verfügung stehenden Bewertungsverfahren auf das (vereinfachte) Sachwertverfahren verengt und der Kaufpreisaufteilung unzulässige Parameter zugrunde legt sowie die Arbeitshilfe an einen systemischen Fehler leidet.

Der Senat weist darauf hin, daß die Arbeitshilfe weder für die Beteiligten noch für das FG eine Bindungswirkung entfaltet. Bei den mit der Arbeitshilfe ermittelten Werten handelt es sich lediglich um einen Parteivortrag des FA.

Der Senat sieht durch die Verwendung der Arbeitshilfe die von der höchstrichterlichen Rechtsprechung geforderte Methodenwahl für die Bestimmung der Aufteilung als verletzt an. Bei der Arbeitshilfe handelt es sich um ein Sachwertverfahren, da es sich auf die SW-RL sowie die NHK 2010 stützt. Somit widerspricht die Arbeitshilfe schon im Ausgangspunkt der zuvor dargelegten Gleichwertigkeit der zur Verfügung stehenden Bewertungsverfahren, da nicht im Einzelfall beurteilt werden kann, welches Wertermittlungsverfahren nach den tatsächlichen Gegebenheiten angezeigt erscheint. Der Senat verweist auf den BFH, welcher stets betont, daß nach den tatsächlichen Gegebenheiten des jeweiligen Einzelfalls zu entscheiden ist, welches Wertermittlungsverfahren anzuwenden ist. Demnach entzieht sich die Wahl der Ermittlungsmethode einer Verallgemeinerung und kann nicht auf ein Wertermittlungsverfahren beschränkt werden.

Neben der Verletzung der Methodenwahl weist der Senat auf einen systemischen Fehler der Arbeitshilfe hin, da diese an sogenannten Orts- oder Regionalisierungsfaktoren mangelt. Indem die Arbeitshilfe auf die Kostenkennwerte (Kostenkennwerte werden im Rahmen der Baukostenplanung verwendet, um Baukosten möglichst genau zu ermitteln.) der NHK 2010 zurückgreift, wobei es sich um Bundesmittelwerte handelt, ergeben sich bei gleichgroßen Gebäuden desselben Typs und derselben Baujahreskategorie modellbedingt bundesweit stets dieselben, lediglich alterswertgeminderte Gebäudekosten. Durch diese Mittelwerte zeigen sich insbesondere in Hochpreisgebieten erhebliche Differenzen zwischen den meist höheren tatsächlichen Baukosten und den Kostenkennwerten. Die fehlende

Berücksichtigung lokaler Gegebenheiten bei der Ermittlung des Gebäudewerts führt gerade in Großstädten mit hohen Bodenrichtwerten — wie im Streitfall — zu einem überproportionalen Anteil des Grund und Bodens und damit zu mitunter sehr niedrigen Gebäudebewertungen. Dem Gebäudewert fehlt nach Ansicht des BFH der erforderliche Marktbezug, den der Bodenrichtwert aufweist. Gerade dies kann in Großstädten zu einer (für den Steuerpflichtigen nachteiligen) Überbewertung des Bodenanteils führen. Vor dem Hintergrund kommt der Senat zu dem Schluß, daß in einem solchen Fall die Finanzgerichte regelmäßig verpflichtet sind, im Klageverfahren ein Sachverständigengutachten einzuholen.

(Claudius Söffing)

## Veräußerungsverlust durch wertloser Aktien

**Orientierungssatz:** Die Veräußerung wertloser Aktien stellt grundsätzlich keinen Gestaltungsmissbrauch i. S. des § 42 AO dar, selbst wenn sich der Verkäufer verpflichtet, vom Käufer wertlose Aktien zu kaufen.

**Entscheidung:** BFH, Urteil vom 29. September 2020, VIII R 9/17

### I. Sachverhalt

Die Beteiligten stritten um die Anerkennung von Verlusten aus der Veräußerung von Aktienverkäufen.

Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) erklärte in seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 2013 einen Veräußerungsverlust aus Aktienverkäufen in Höhe von 4.675,05 Euro (= 4.685,05 Euro – 10 Euro) und den Abzug der laut Steuerbescheinigung von der Bank für den Aktienverkauf angesetzten Steuerbemessungsgrundlage in Höhe von 1.405,52 Euro.

Die Verluste entstanden durch den Verkauf von 1.000 Aktien der X-Corp. Diese erwarb der Kläger im Jahr 2011 zu einem Preis von 4.661 Euro (4.661 Euro pro Aktie). In der Folgezeit verloren die Aktien der X-Corp. aufgrund von Betrugsvorwürfen gegen die Gesellschaft erheblich an Wert, so daß die Aktie von der Börsenaufsicht vom Handel ausgeschlossen wurde. Im Februar 2013 entschloß sich der Kläger die Aktien an Frau Y zu veräußern. Hierzu schlossen die Beteiligten einen Vertrag, indem sie die Veräußerung aller Aktien der X-Corp. zu einem Preis von insgesamt 10 Euro (0,01 Euro pro Stück) an Frau Y beschlossen. Im Gegenzug erwarb der Kläger von der Käuferin wertlose Aktien.

Die X-Corp.-Aktien wurden im März 2013 aus dem Depot des Klägers entnommen und in das Depot der Käuferin übertragen. Kosten hierfür fielen nicht an. Die Bank behandelte diesen Übertrag wie eine Veräußerung und setzte

zur Ermittlung der Abzugsteuern eine Steuerbemessungsgrundlage von 1.405,52 Euro an. Es wurden Kapitalertragsteuer i.H.v. 351,38 Euro und Solidaritätszuschlag i.H.v. 19,32 Euro abgeführt. Zum Zwecke der zutreffenden steuerlichen Erfassung des Vorgangs beehrte der Kläger deshalb in seiner Steuererklärung, neben dem Veräußerungsverlust i.H.v. 4.675,05 Euro (= 10 Euro – 4.685,05 Euro), den Abzug der laut Steuerbescheinigung von der Bank für den Aktienverkauf angesetzten Steuerbemessungsgrundlage in Höhe von 1.405,52 Euro.

Der Beklagte und Revisionskläger (das FA) ging in seinem erlassenen Einkommensteuerbescheid von einer teilentgeltlichen Übertragung der Aktien aus. Es bestimmte den Anteil der entgeltlichen Übertragung mit 0,17% und ermittelte einen Veräußerungserlös von 2 Euro. Gleichzeitig kürzte das Finanzamt die Beträge laut Steuerbescheinigung um 1.404 Euro (99,83% von 1.405,52 €). Der beehrte Veräußerungsverlust in Höhe von 4.675,05 Euro wurde nicht berücksichtigt.

Nach erfolglosem Einspruch folgte das FG dem Begehren des Klägers. Nach seiner Auffassung war der Verlust des Klägers aus der Veräußerung der X-Corp.-Aktien steuerlich zu berücksichtigen und es lag kein Gestaltungsmissbrauch i. S. des § 42 der Abgabenordnung (AO) vor. Mit der Revision rügt das FA, das FG sei zu Unrecht davon ausgegangen, daß vom Kläger eine angemessene rechtliche Gestaltung gewählt worden sei.

## II. Entscheidungsgründe

Die Revision des FA ist gemäß § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) als unbegründet zurückzuweisen.

Der Senat folgt der Vorinstanz in vollem Umfang. Der Tatbestand des § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 EStG ist in dem vorliegenden Streitfall erfüllt. Der Verlust des Klägers aus der Veräußerung der X-Corp.-Aktien in Höhe von 4.675,05 Euro ist gemäß § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 i. V. m. Abs. 4 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr anzuwendenden Fassung (EStG) steuerlich zu berücksichtigen und aufgrund des Antrags nach § 32d Abs. 4 EStG im Rahmen der (Antrags-)Veranlagung mit Aktiengewinnen zu verrechnen (§ 20 Abs. 6 Satz 5 EStG). Darüber hinaus liegt kein Gestaltungsmissbrauch gemäß § 42 AO bei dem Verkauf der Aktien vor.

Voraussetzung für die Anerkennung negativer Kapitaleinkünfte aus der Veräußerung von Aktien ist gem. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 i. V. m. Abs. 4 Satz 1 EStG die entgeltliche Veräußerung der Aktien. Diese Voraussetzungen liegen nach Ansicht des Senats vor.

Nach ständiger Rechtsprechung bedeutet „Veräußerung“ die entgeltliche Übertragung des – zumindest wirtschaftlichen – Eigentums auf einen Dritten. Mit dem Abschluß des Kaufvertrags über die streitgegenständlichen Aktien sowie der Übertragung und Einbuchung dieser auf dem Depot der Erwerberin hat ein Rechtsträgerwechsel stattgefunden. Dieser Rechtsträgerwechsel war auch entgeltlich, da die Käuferin an den Kläger einen Kaufpreis von 10 Euro gezahlt hat. Andere Voraussetzungen sieht das Gesetz nicht vor, so daß dem Vorbringen des FA, daß eine Veräußerung im Sinne der Vorschrift nur dann angenommen werden kann, wenn der Veräußerungspreis die tatsächlichen Transaktionskosten übersteigt, keine Auswirkung entfaltet.

Konkrete Anhaltspunkte, daß die Übertragung der Aktien nur zum Schein erfolgte (§ 41 Abs. 2 AO), sind weder

vom Finanzamt vorgetragen worden noch sind solche ersichtlich. Insbesondere ist nicht erkennbar, daß zwischen dem Kläger und der Erwerberin zum Zeitpunkt der Veräußerung ein Näheverhältnis bestand, so daß der vorliegende Vertrag als Vereinbarung zwischen Fremden Dritten und damit als entgeltliche Veräußerung zu behandeln ist. Demzufolge kann es nach Auffassung des Gerichts auch keine Rolle spielen, daß die Veräußerung der X... Aktien offensichtlich an die Bedingung geknüpft wurde, daß der Kläger im Gegenzug (wertlos gewordene) Aktien der Käuferin erwirbt. Denn dies ändert nichts daran, daß hinsichtlich der Aktien des Klägers (X...) ein Rechtsträgerwechsel stattgefunden hat. Dabei ist auch zu berücksichtigen, daß auch der Abschluß eines Tauschvertrags über die Aktien des Klägers und der Käuferin – anstatt zweier Kaufverträge – unter den gegebenen Umständen steuerlich als Veräußerung i. S. d. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG zu behandeln wäre. Der Senat weist auf das Urteil des BFH vom 06.04.2011 – IX R 61/10 hin und zeigt auf, daß hierdurch keine andere Beurteilung des Sachverhaltes gegeben ist. Insbesondere liegt auch dann eine entgeltliche Anteilsübertragung vor, wenn wertlose Anteile ohne Gegenleistung zwischen fremden Dritten übertragen werden.

Ferner stimmt der Senat dem FG dahingehend zu, daß kein Gestaltungsmissbrauch im Sinne von § 42 Abs. 1 Satz 1 AO vorliegt. Der Kläger hat lediglich von gesetzlich vorgesehenen Gestaltungsmöglichkeiten Gebrauch gemacht, diese aber nicht mißbraucht. Der Steuerpflichtige darf seine Verhältnisse grundsätzlich so gestalten, daß keine oder möglichst geringe Steuer anfällt und dabei zivilrechtliche Gestaltungen, die vom Gesetz vorgesehen sind, frei verwenden. Daran ändert auch der Umstand, daß ein Verlustgeschäft vorliegt, nichts. Denn auch Veräußerungsverluste werden vom Anwendungsbereich des § 20 EStG erfaßt. Dabei steht es dem Steuerpflichtigen frei, ob, wann und an wen er seine Gesellschaftsanteile veräußert.

*(Claudius Söffing)*

Anzeige?  
ca. 180 x 69 mm