

steueranwaltsmagazin

Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im Deutschen Anwaltverein

4/2017

97. Ausgabe | 19. Jahrgang

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

Dr. Jörg Stalleiken,
Flick Gocke Schaumburg,
Bonn

www.steuerrecht.org

121 **Editorial**

Wagner

Beiträge

- 123 Dinkgraeve/Krämer **Effektive Abwehr von Zuschätzungen bei Gastronomiebetrieben (Teil 2)**
- 131 Söffing/Kranz **Steuerrechtliche Auswirkungen bei der Übertragung von Kommanditbeteiligungen unter Vorbehaltsnießbrauch und Zurückbehalten einer Zwergbeteiligung**
- 137 Stalleiken/Glück **Änderung des ErbStG zur beschränkten Erbschaftsteuerpflicht – glückliches Ende einer unendlichen Geschichte?**
- 143 von Brocke **Vorschlag für eine Richtlinie des Rates – zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Modelle – Ein erster Überblick**
- 149 Link/Süßmann **Die deutsche „Lizenzschränke“ – Entwicklung, gesetzliche Umsetzung, weitere offene Fragen –**

156 Söffing **Rechtsprechung**

159 **LiteraTour**

I.

Traumstraßen dieser Welt: Der Highway 1 führt einmal um ganz Australien – immer schön an der Küste entlang. Er verbindet dabei alle Hauptstädte der 6 Bundesstaaten, die da wären Brisbane, Darwin, Perth, Adelaide, Melbourne und Sydney. Nur die Landeshauptstadt Canberra bleibt außen vor. So wie Berlin bei den Flughäfen dieser Welt.

II.

Europäisches Forschungsnetzwerk „EconPol Europe“ gegründet

Im Rahmen einer Auftaktveranstaltung in Brüssel wurde am 22. Juni 2017 das europäische Forschungsnetzwerk „EconPol Europe“ der Öffentlichkeit vorgestellt. Unter der Leitung des ifo Instituts München haben sich neun anerkannte europäische Forschungsinstitute zu einem Forschungsverbund zusammengeschlossen, um die zukünftige Ausgestaltung der Wirtschafts- und Finanzpolitik in Europa wissenschaftlich zu erörtern.

Das Netzwerk wird auf die Expertise von mehreren hundert Forschern des ifo Instituts (München), des Centre for European Policy Studies (CEPS, Brüssel), des Centre d'Études Prospectives et d'Informations Internationales (CEPII, Paris), des Instituts für Höhere Studien (IHS, Wien), der Toulouse School of Economics, der University Oxford (Centre for Business Taxation), der Università di Trento (UdT, Italien), des Instituts Valtion Taloudellinen Tutkimuskeskus (VATT, Helsinki) sowie des Zentrums für Europäische Wirtschaftsforschung (ZEW, Mannheim) zurückgreifen.

Die Gründung von „EconPol Europe“ geht auf eine Initiative des BMF zurück und zielt auf die Stärkung grenzüberschreitender Forschung und wissenschaftlicher Zusammenarbeit in Europa ab. „EconPol Europe“ soll neue Ideen kreieren und Lösungsmöglichkeiten in die aktuellen europäischen Debatten einbringen. Die Arbeit des Netzwerks erfolgt in aller Unabhängigkeit.

(aus: www.bundesfinanzministerium.de, 04.07.2017)

III.

Zeitlos: „Zeit ist ein Gesicht auf dem Wasser“ (*Stephen King, Glas IV – Der dunkle Turm, 2003*). Und aktuell: „Verdammt zu einer existentiellen Einöde der Trumplosigkeit“ (derselbe an *J.K. Rowling*, nachdem ihm *Trump* den Zugang zu seinem Tweet gesperrt hatte).

Ihr

Jürgen Wagner, LL.M.

Red. [steueranwaltsmagazin](#)

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

Redaktion

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

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

Die 98. Ausgabe des [steueranwaltsmagazin](#) erscheint am 15. Oktober 2017.

Mitschreibende dieser Ausgabe:

Daniel Dinkgraeve, Rechtsanwalt in München; *Matthias Söfving* und *Steffen Kranz*, Rechtsanwälte in Düsseldorf; *Klaus von Brocke*, RA München; *Mathias Link* und *Britta Süßmann*, Rechtsanwälte in Frankfurt; *Jörg Stalleiken* und *Sandra Glück*, Rechtsanwälte in Bonn; *Claudius Söfving*, Rechtsreferendar in Düsseldorf.

Fachbeirat

Allgemeines Steuerrecht

RA/StB/FA HuGR **Andreas Jahn**, Meyer-Köring, Bonn; RA/StB **Dr. Jörg Stalleiken**, Flick Gocke Schaumburg, Bonn/Frankfurt/Berlin; RA/FAStR/FA Gew. Rechtsschutz **Dr. Stephan Dornbusch**, Meyer-Köring, Bonn; RA/FAStR **Dr. Matthias Söfving**, S & P Söfving, Rechtsanwaltsgesellschaft mbh, Düsseldorf/München/Zürich; RA/FA Erbrecht/FAStR **Dr. Michael Holtz**, Flick Gocke Schaumburg, Bonn

Internationales Steuerrecht

RA/StB **Dr. Mathias Link**, Hengeler Mueller, Frankfurt; RA/FAStR **Sabine Unkelbach-Tomczak**, Frankfurt

Steuerstrafrecht

Prof. Dr. Wolfgang Joecks †, Universität Greifswald; RA/FAStR **Dr. Rainer Spatscheck**, Streck Mack Schwedhelm, Köln/Berlin/München; RA/Dipl. Fw. **Rainer Biesgen**, Wessing Rechtsanwälte, Düsseldorf

Europarecht

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

Impressum

Herausgeber: ARGE Steuerrecht im DAV, Littenstraße 11, 10179 Berlin, Telefon 030/726152-0;

Verlag: Richard Boorberg Verlag GmbH & Co KG, Scharnstraße 2, 70563 Stuttgart; Tel: 0711/7385-0; Fax: 0711/7385-500, www.boorberg.de
Layout und Satz: GreenTomato GmbH, 70193 Stuttgart

Druck: Kessler Druck + Medien, Bobingen

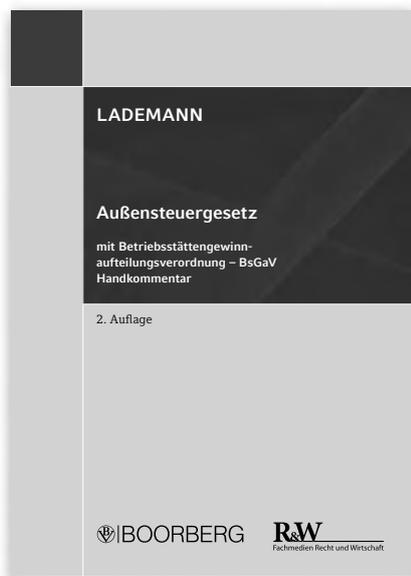
Anzeigenverwaltung: Verlag

Anzeigenpreislste: 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 139,80 EUR inkl. Versandkosten jährlich.

ISSN 1615-5610



Grundlegende Erläuterungen.

WWW.BOORBERG.DE

LADEMANN
Außensteuergesetz
mit Betriebsstättengewinnaufteilungs-
verordnung – BsGaV
Handkommentar

von Dr. Thomas Kaligin, Dr. Hartmut Hahn,
Dr. Kay Alexander Schulz, Dr. Beate Gropp,
Professor Dr. Michael Stöber, Dr. Jens Kleinert
und Dr. Nadia Petersen LL.M.

2015, 2. Auflage, 668 Seiten, € 128,-

in Zusammenarbeit mit Deutscher
Fachverlag GmbH – Fachmedien Recht

ISBN 978-3-415-05538-4



Weitere Informationen unter
www.boorberg.de/alias/1366710

Mit der 2. Auflage des Praktikerkommentars wird der wachsenden Bedeutung des internationalen Steuerrechts für die deutsche Exportnation im Rahmen des verflochtenen Welthandels Rechnung getragen. Die Erläuterungen berücksichtigen u.a. die neue Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung (BsGaV), die Besteuerung nach der »remittance base«, das ZollkodexAnpG sowie das AmtshilfeRLUmsG 2013.

Die Kommentierung mit einer breiten Palette von Autoren aus Steuerberatung und Finanzverwaltung stellt die Probleme des AStG praxisgerecht dar. Das Werk ist Beratern und Mitarbeitern von Steuerabteilungen, vor allem von mittelständischen Unternehmen, eine nützliche Arbeitshilfe. Anhand von praxisbezogenen Fallgestaltungen finden sie sich damit im immer breiter gefächerten Bereich des Außensteuerrechts besser zurecht.

Effektive Abwehr von Zuschätzungen bei Gastronomiebetrieben (Teil 2)

RA/FASt Daniel Dinkgraeve, LL.M./EMBA und Dipl.-Jur. Maximilian Krämer*

I. Rechtsschutzmöglichkeiten gegen (Zu)Schätzungen

Da es sich bei der Außenprüfung sowie den in diesem Zusammenhang genutzten Verprobungen, Kalkulationen und Schätzungen zunächst nur um Verwaltungsinterna handelt, ist direkter Rechtsschutz zum Beispiel gegen eine Schätzung im Rahmen eines vorläufigen oder auch endgültigen Außenprüfungsberichts grds. nicht möglich. Sobald aber der Bericht von der Veranlagungsstelle in geänderten Steuerbescheid umgesetzt wurde, können gegen diese geänderten Steuerbescheide alle üblichen Rechtsbehelfe eingelegt werden. In diesem Zusammenhang stellt sich aber leider häufig das Problem, daß eine effektive Gegenwehr schwierig ist, da der Steuerpflichtige und sein Berater häufig nicht über alle von der Finanzverwaltung verwendeten Informationen verfügen. Der Berater muß also schnellstmöglich versuchen, dieses Informationsdefizit auszugleichen.

II. Ausgleich des Informationsdefizits des Steuerpflichtigen

Bei Gastronomiebetrieben liegen dem Betriebsprüfungsbericht zahlreiche Daten des Steuerpflichtigen in Papierform, aber auch in digitaler Form, sowie die örtlichen Gegebenheiten zugrunde. Diese Daten werden vom Außenprüfer verarbeitet, größtenteils mit Excel-Tabellen, in denen Berechnungsformeln hinterlegt sind. Das Ergebnis erhält der Steuerpflichtige in ausgedruckter Form, meist ohne jegliche Möglichkeit, die Rechenschritte mit vertretbarem Aufwand nachzuvollziehen. Genau diese Schritte sind für die Prüfung der Rechtmäßigkeit der Auswertungsbescheide aber von essenzieller Bedeutung. Nur so kann der steuerliche Berater seinen Mandanten effektiv und vollständig beraten und vor einer unberechtigten und überhöhten Steuernachzahlung und zusätzlich strafrechtlichen sowie beruflichen Konsequenzen schützen.

Die Finanzbehörden gehen größtenteils in der Korrespondenz mit dem Steuerpflichtigen bzw. dessen Berater davon aus, daß mit der Übersendung des ausgedruckten Ergebnisses in Form des Außenprüfungsberichts bzw. der Akteneinsicht im finanzgerichtlichen Verfahren sämtliche Informationen vorgelegt wurden. Das kann man zu Recht auch anders sehen.

1. Auskunftsanspruch des Steuerpflichtigen

Die Informations-/Auskunftsansprüche des Steuerpflichtigen sind jetzt schon und werden sicherlich in Zukunft immer wichtiger, weil durch die unzähligen Informationsquellen der Finanzverwaltung für den Steuerpflichtigen mitunter völlig unverständlich ist, woher das Finanzamt Informationen bezieht und warum bestimmte Steuerfestsetzungen stattfinden. Die Besteuerungsgrundlagen auch seitens des Steuerpflichtigen überprüfen zu können, ist auch und gerade wegen der ausgeprägten Technikhörigkeit der Finanzverwaltung und den in eben jener Technik steckenden Tücken geradezu zwingend notwendig. Andernfalls würde die Finanzverwaltung zur Geheimverwaltung kafkaesken Ausmaßes.

Zur Frage, ob das Finanzamt verpflichtet ist, z.B. vorgenommene Rechenschritte zur Schlüssigkeitsprüfung des Ergebnisses einer Schätzung oder anderen Berechnung offenzulegen, haben sich sowohl der BFH¹ mehrfach als auch das Bundesministerium der Finanzen² in einem Schreiben geäußert.

Schon 1974 hat der BFH entschieden, daß das Finanzamt bei der Schätzung aufgrund eigener Ermittlungen gehalten sei, sein Vorgehen offenzulegen, damit der Steuerpflichtige Stellung zu den vom Betriebsprüfer festgestellten Ergebnissen nehmen kann und sich nicht ins Ungewisse hinein verteidigen muß.³ Weitergehend konkretisierte der BFH im Jahr 1981 dies dahingehend, daß nicht nur das rechnerische Ergebnis der Nachkalkulation offenzulegen ist, sondern auf Verlangen auch die Ermittlungen, die zu diesem Ergebnis geführt haben. Der Steuerpflichtige muß zur sachgemäßen Verteidigung die Gelegenheit haben, den Rechenweg des Betriebsprüfers bis auf seine Ursprünge zu verfolgen.⁴ Selbst wenn der Steuerpflichtige jegliche Mit-

* Daniel Dinkgraeve ist Partner, Maximilian Krämer ist Rechtsreferendar beim OLG München und wissenschaftlicher Mitarbeiter der Kanzlei Dikmen Dinkgraeve Rechtsanwälte Partnerschaftsgesellschaft mbB, Bonn – München.

1 BFH v. 31.07.1974 – I R 216/72, BStBl II 1975, 96; BFH v. 17.11.1981 – VIII R 174/77, BStBl II 1982, 430 und BFH v. 25.07.2016 – X B 213/15, X B 4/16.

2 BMF-Schreiben v. 17.12.2008, BStBl I 2009, 6.

3 BFH v. 31.07.1974 – I R 216/72, BStBl II 1975, 96.

4 BFH v. 17.11.1981 – VIII R 174/77, BStBl II 1982, 430.

wirkung verweigert, müssen diese Ermittlungen offengelegt werden.⁵ Die grundlose Verweigerung, wie auch die berechnete Verweigerung aufgrund bspw. eines Strafverfahrens, ist dabei umfaßt. Dann aber müssen dem kooperativen Steuerpflichtigen erst recht diese Informationen gegeben werden.

Diese Ansicht teilt auch selbst die Finanzverwaltung nach dem Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 17.12.2008.⁶ Beteiligten ist auf Antrag Auskunft über die zu ihrer Person gespeicherten Daten zu erteilen, wenn sie ein berechtigtes Interesse darlegen und keine Gründe für eine Auskunftsverweigerung vorliegen (Tz 1). Nach pflichtgemäßem Ermessen kann die Finanzbehörde die Auskunft schriftlich, elektronisch oder mündlich oder durch Gewährung von Akteneinsicht erteilen (Tz 6). Damit geht die Finanzverwaltung grundsätzlich vom Bestehen eines Auskunftsanspruchs aus, der nach pflichtgemäßem Ermessen zudem in elektronischer Form zu erfüllen ist.⁷

Zuletzt hat der BFH am 25.07.2016 die Rechtsprechungen von 1974 und 1981 im Rahmen der Entscheidung über eine Nichtzulassungsbeschwerde bestätigt und entschieden, daß diese Rechtsfrage keiner höchstrichterlichen Klärung mehr bedarf, da diese in den Jahren 1974 und 1981 schon entschieden wurde und u. a. deswegen die Nichtzulassungsbeschwerde zurückgewiesen wurde.⁸

Damit ist die aufgeworfene Rechtsfrage (zumindest in der Theorie) im Grundsatz nicht diskussionsbedürftig, was aber leider immer wieder bei den Finanzbehörden in Erinnerung gerufen werden muß und sollte.

2. Verweigerung der Offenlegung durch die Finanzbehörden

Der reine Anspruch des Steuerpflichtigen führt leider häufig nicht dazu, daß die Finanzbehörden dem Antrag auch ohne weiteres nachkommen. Ganz im Gegenteil wird dies häufig schlicht verweigert, indem z.B. die Meinung vertreten wird, eine Akteneinsicht umfasse diese Daten nicht, die Einsichtnahme in diese Daten sei nicht zielführend oder sämtliche relevanten Informationen seien mit dem ausgedruckten Ergebnis schon herausgegeben worden. Die dafür genutzten Argumente erschöpfen sich häufig genug in Ausführungen wie z.B. „kann nicht herausgegeben werden“ oder „wird nicht herausgegeben“, was schon per se problematisch ist, da es sich bei Lichte betrachtet gar nicht um Argumente, sondern lediglich um unbegründete Behauptungen handelt. Gelegentlich werden zaghafte Versuche unternommen, das behördliche Ermessen darzulegen, manchmal wird auch einfach behauptet, die Daten seien angeblich gar nicht notwendig, was insbesondere deshalb überrascht, weil diese Daten und Formeln ja gleichwohl per Ergebnis gegen den Steuerpflichtigen Verwendung finden. Großen Einfallsreichtum bewies insoweit auch eine Finanzbehörde, die die Herausgabe der Daten und Formeln unter Hinweis auf angebliche Urheberrechte irgendeiner anderen

Landes-Finanzverwaltung z.B. an Excel-Tools verweigerte. Mag man auch vielleicht zu dem Ergebnis kommen, daß an solchen selbst erstellten Formeln ein Urheberrecht existieren könnte, so beschleicht einen aber doch irgendwie das ungute Gefühl, daß die so argumentierende Finanzbehörde mit dem Hinweis auf das Urheberrecht in durchaus etwas kafkaesker Manier nur erreichen möchte, dem Steuerpflichtigen gerade diejenigen Informationen vorzuenthalten, die bei der Festsetzung der Besteuerungsgrundlagen gegen den Steuerpflichtigen Verwendung finden sollen, quasi als Flucht ins Privatrecht zur Umgehung öffentlich-rechtlicher Informationspflichten.

Bei allen Versuchen, die Wertansätze und Ermittlungen des Außenprüfers kritisch zu hinterfragen, stößt der Steuerpflichtige also mitunter recht schnell an faktische Grenzen. Nachfolgend werden deshalb einige mögliche Maßnahmen zum Ausgleich dieses durchaus recht massiven Informationsdefizits aufgezeigt, eingeteilt nach den drei grds. Verfahrensabschnitten.

3. Informationsansprüche während der Außenprüfung

Während der Außenprüfung kann der Berater oder der Steuerpflichtige zwar alles Mögliche fragen und beantragen, einen unmittelbaren Auskunftsanspruch aufgrund oder bzgl. der Außenprüfung gibt es hingegen nicht. Möglichkeiten, Informationen zu erhalten und so ggf. auf den Inhalt des Betriebsprüfungsberichts Einfluß zu nehmen, gibt es aber z.B. nach Überlassung der vorläufigen Prüfungsfeststellungen oder in der Abschlußbesprechung, soweit diese abgehalten wird.

Aber es gibt eine ganze Reihe allgemeiner Auskunftsansprüche sowie das Akteneinsichtsrecht im behördlichen Verfahren. Auch wenn dieses Thema nicht besonders populär ist und Anträge auf Akteneinsicht oder Erfüllung sonstiger Auskunftsansprüche selten genug gestellt werden, sollte doch nicht vergessen werden, daß der Berater die Finanzverwaltung durch entsprechende Anträge durchaus zur Überlassung von Informationen motivieren kann. Der Weg dahin ist erfahrungsgemäß relativ mühsam, was allerdings sicherlich auch daran liegt, daß Finanzbehörden an diese Art von Anträgen leider bisher nicht gewöhnt sind. Alleine das sollte für die Berater schon Anlaß sein, diese Instrumente deutlich häufiger zu nutzen.

a. Akteneinsicht bei der Finanzbehörde

Wenn das Finanzamt sich nachhaltig weigert, die aufgeworfenen Fragen zu beantworten oder die Mitteilung der Besteuerungsgrundlagen vorzunehmen, kann der Bera-

5 BFH v. 17.11.1981 – VIII R 174/77, BStBl II 1982, 430.

6 BMF-Schreiben v. 17.12.2008, BStBl I 2009, 6.

7 BFH 25.07.2016 – X B 213/15, X B 4/16.

8 BFH 25.07.2016 – X B 213/15, X B 4/16.

ter selbstverständlich einen Antrag auf Akteneinsicht stellen. Entgegen der landläufigen Meinung ist dieser Antrag auf Akteneinsicht beim Finanzamt keineswegs unzulässig, das Finanzamt kann den Antrag jedoch ablehnen, weil dem Steuerpflichtigen im Finanzamtsverfahren eine dem § 29 VwVfG entsprechende Vorschrift nicht zur Verfügung steht. Allerdings muß die Finanzbehörde die Ablehnung des Antrages auf Akteneinsicht als Ermessensentscheidung vernünftig begründen, was wie jede andere Ermessensentscheidung der Finanzbehörde häufig nicht oder nur sehr lapidar, jedenfalls nicht ausreichend stattfindet. Gegen eine solche Entscheidung ist der Rechtsbehelf des Einspruchs gegeben.

b. Auskunftsanspruch aus § 19 Abs. 1 Nr. 1 BDSG

Der Vollständigkeit halber genannt, aber wegen der insoweit uneinheitlichen Rechtsprechung mitunter nicht unproblematisch ist ein Auskunftsanspruch aus § 19 Abs. 1 Nr. 1 BDSG. Insoweit wird insbesondere darüber diskutiert, ob der sogenannte planvolle Regelungsverzicht im Rahmen der Abgabenordnung tatsächlich die Subsidiarität des BDSG gegenüber der Nichtregelung in der Abgabenordnung indiziert, oder ganz im Gegenteil, das BDSG mangels eindeutiger Regelung des Auskunftsanspruchs in der Abgabenordnung Geltung zeitigt.

c. Verfassungsunmittelbarer Auskunftsanspruch aus Art. 20 Abs. 3 i.V.m. Art. 19 Abs. 4 GG

Zu denken ist auch an einen verfassungsunmittelbaren Auskunftsanspruch aus Art. 20 Abs. 3 in Verbindung mit Art. 19 Abs. 4 GG. Insoweit muß nämlich wie bei der Akteneinsicht eine Abwägung stattfinden zwischen dem Auskunftsinteresse des Steuerpflichtigen und dem Geheimhaltungsinteresse der Finanzverwaltung (worin auch immer dieses z.B. bei nur den Steuerpflichtigen betreffenden Akten bestehen mag). Der Abwägungsmaßstab ergibt sich dabei aus § 19 Abs. 4 BDSG.

d. Informationsfreiheitsgesetze

Auch aus dem Informationsfreiheitsgesetzen (IFG) des Bundes und einiger Bundesländer können sich Auskunftsansprüche ergeben. So hat z.B. das Bundesverwaltungsgericht in der Entscheidung vom 14.05.2012, 7 B 53/11 judiziert, daß gerade kein planvoller Regelungsverzicht in der Abgabenordnung bzgl. des Auskunftsanspruchs vorliegt, so daß der Auskunftsanspruch nach § 4 Abs. 1 IFG NRW nicht durch die Nichtregelung in der AO verdrängt wird. Zumindest bei Verfahren unter Beteiligung von Finanzbehörden in NRW kann der Anspruch auf diesem Wege also durchaus mit Nachdruck verfolgt werden. Problem in diesem Zusammenhang ist, daß eine ganze Reihe von Bundesländern bisher keine Informationsfreiheitsgesetze haben, so z.B. Baden-Württemberg, Bayern, Hessen, Niedersachsen und Sachsen. Insoweit dürfte auch das Informationsfreiheitsgesetz des Bundes nicht helfen, da die Finanzverwaltung ja gerade Ländersache ist.

e. Charta der Grundrechte

Ein weiterer Anspruch kann sich ergeben aus der Charta der Grundrechte, insbesondere aus Art. 41 der Charta der Grundrechte, welche das Recht auf eine gute Verwaltung niederlegt. Danach hat jede Person das Recht darauf, daß ihre Angelegenheiten von den Organen und Einrichtungen der Union unparteiisch, gerecht und innerhalb einer angemessenen Frist behandelt werden. Dieses Recht umfaßt insbesondere das Recht einer jeden Person auf Zugang zu den sie betreffenden Akten unter Wahrung des legitimen Interesses der Vertraulichkeit sowie des Berufs- und Geschäftsgeheimnisses. Problem der Charta der Grundrechte ist, daß diese keine unmittelbare Geltung für die Mitgliedsstaaten hat, gleichwohl aber Bestandteil der ungeschriebenen bürgerschützenden Rechtsgrundsätze des EU-Rechts ist, die jedenfalls beim indirekten Vollzug von Unionsrecht zu beachten sind.

f. Europäische Datenschutzkonvention

Ein weiterer Auskunftsanspruch ergibt sich unstreitig aber weitestgehend unbekannt aus der europäischen Datenschutzkonvention. Diese wurde umgesetzt im Gesetz zu dem Übereinkommen vom 28.01.1981 zum Schutz des Menschen bei der automatischen Verarbeitung personenbezogener Daten vom 13.03.1985, BGBl. II 1985, 583. Dort heißt es in Art. 8 – zusätzlicher Schutz für den Betroffenen:

„Jedermann muß die Möglichkeit haben (...) in angemessenen Zeitabständen und ohne unzumutbare Verzögerung oder übermäßige Kosten die Bestätigung zu erhalten, ob Daten über ihn in einer automatisierten Datei/Datensammlung mit personenbezogenen Daten gespeichert sind, sowie zu erwirken, daß ihm diese Daten in verständlicher Form mitgeteilt werden.“

Eingeschränkt wird Art. 8 aber sodann gleich durch Art. 9, der klarstellt, daß Ausnahmen unter anderem von Art. 8 nicht zulässig sind, es sei denn, sie dienen dem Schutz der Sicherheit des Staates, der öffentlichen Sicherheit sowie den Währungsinteressen des Staates oder zur Bekämpfung von Straftaten oder dem Schutz des Betroffenen oder der Rechte und Freiheiten Dritter.

g. Verwaltungspraxis

Ferner kann ein Auskunftsanspruch auch auf die Verwaltungspraxis gestützt werden. Hier kann das Schreiben des BMF vom 17.12.2008 IV A 3 – S0030/08/1001 nutzbar gemacht werden. Danach ist den Beteiligten unabhängig von ihrer Rechtsform auf Antrag Auskunft über die zu ihrer Person gespeicherten Daten zu erteilen, wenn sie ein berechtigtes Interesse darlegen und keine Gründe für eine Auskunftsverweigerung vorliegen. Gründe für eine Auskunftsverweigerung können dabei die Möglichkeit des Beteiligten sein, Sachverhalte zu verschleiern oder Spuren zu verwischen. Ferner ist ein berechtigtes Interesse nicht gegeben, wenn die Auskunft dazu dienen kann, zivilrechtliche Ansprüche gegen den Bund oder ein Land durchzusetzen

und Bund oder Land zivilrechtlich nicht verpflichtet sind, Auskunft zu erteilen, z. B. Amtshaftungssachen oder Insolvenzanfechtungen.

4. Informationsansprüche während des Einspruchs-/AdV-Verfahrens

Gegen den Schätzbescheid sollte ein Einspruch verbunden mit dem Antrag auf Aussetzung der Vollziehung bis zur vollständigen Mitteilung der Besteuerungsgrundlagen nach § 364 AO als rechtsstaatliche Selbstverständlichkeit eingelegt werden. Dies schließt auch die Pflicht mit ein, mitzuteilen, auf welchen Tatsachen eine Schätzung von Besteuerungsgrundlagen beruht, damit der Steuerpflichtige zu den die Schätzung begründenden Tatsachen Stellung nehmen kann.⁹

a. Antrag auf Mitteilung der Besteuerungsgrundlagen

Häufig werden Steuerbescheide von Seiten der Finanzverwaltung hinsichtlich der jeweiligen Abweichungen nicht oder allenfalls sehr oberflächlich begründet. Häufig ist den Erläuterungen kaum etwas zu entnehmen oder lediglich die Angabe, man habe irgendwelche Mitteilungen oder den Außenprüfungsbericht übernommen. Diese Erläuterungen sind, wenn sie überhaupt vorhanden sind, so aussagegelos, daß eine vernünftige Überprüfung eines solchen Steuerbescheides und der zugrunde liegenden Details für den Berater mit vertretbarem Aufwand schlicht nicht möglich ist. Insbesondere muß vor dem Hintergrund zunehmend kostenbewußter Mandanten sehr genau darauf geachtet werden, wie viel Zeit einem Mandanten für die Prüfung eines Steuerbescheides tatsächlich in Rechnung gestellt werden kann.

Anstatt also sowohl dem Grunde nach als auch rechnerisch nicht ohne Weiteres nachvollziehbare Steuerbescheide mühsam und zeitaufwendig nachzurechnen zu versuchen, bietet es sich stattdessen an, das Finanzamt unter Hinweis auf § 364 AO im Rahmen des Einspruchsverfahrens um die Mitteilung der Besteuerungsgrundlagen zu bitten. Diesen Anspruch muß das Finanzamt sowohl dem Grunde nach als auch rechnerisch erfüllen, da das Finanzamt durch einen von der bisherigen Erklärung des Steuerpflichtigen abweichenden Steuerbescheid von dessen Antrag abweicht und damit in die Rechte des Steuerpflichtigen eingreift. Das ist jedoch vor dem Hintergrund der die Finanzverwaltung bindenden grundgesetzlichen Regelungen nur möglich, wenn das Finanzamt für seine jeweilige Vorgehensweise eine Rechtsgrundlage nennen, diese an den der Finanzbehörde maßgeblich erscheinenden Tatsachen festmachen, und die so gezogenen Schlüsse rechnerisch nachvollziehbar darlegen kann.

Die Tragweite des Antrages nach § 364 AO ist bei vielen Finanzbehörden weitestgehend unbekannt, jedenfalls sehr unbeliebt und wird zunächst auch häufig schlicht ignoriert. Nichtsdestotrotz steht dem Steuerpflichtigen diese Mög-

lichkeit zur Verfügung, die er auch unbedingt nutzen sollte, da es auf anderem Wege, insbesondere mangels uneingeschränktem Akteneinsichtsrecht im Einspruchsverfahren, für den Steuerpflichtigen schlicht häufig nicht möglich ist, die Steuerfestsetzung der Finanzbehörde nachzuvollziehen. Darüber hinaus bietet der Antrag nach § 364 AO im Gegensatz zur reinen Akteneinsicht noch den entscheidenden Vorteil für den Berater, daß die Finanzbehörde erklären muß, wie die Besteuerungsgrundlagen ermittelt wurden. Bei der Akteneinsicht muß der Berater sich die Details mitunter mühsam selbst zusammensuchen.

Es soll aber nicht verschwiegen werden, daß Finanzbeamte bei einem Antrag auf Mitteilung der Besteuerungsgrundlagen gerne pauschal auf die Angaben im Steuerbescheid und im Betriebsprüfungsbericht verweisen. Diese Sichtweise wird dem Informationsinteresse des Steuerpflichtigen offensichtlich nicht gerecht. Der Hinweis auf den Steuerbescheid ist alleine schon deshalb sinnlos, weil dieser ja gerade Abweichungen enthält, die dem Steuerpflichtigen nicht klar sind. Beim Betriebsprüfungsbericht ist die Argumentation etwas mühsamer. Zunächst einmal muß nämlich ein Finanzbeamter davon überzeugt werden, daß ein Betriebsprüfungsbericht nichts anderes als eine Verdichtung des tatsächlichen Sachverhalts mithilfe von Excel, und damit nur eine ziemlich simple Statistik ist. Zwar wird die Finanzbehörde dieses Ansinnen regelmäßig zurückweisen, es sollte aber in einem solchen Fall schon frühzeitig der Antrag gestellt und notfalls auch mehrfach wiederholt werden, die den jeweiligen Excel-Dateien zu Grunde liegenden Formeln dem Steuerpflichtigen offenzulegen.

Ist ein Antrag auf Aussetzung der Vollziehung notwendig oder sinnvoll, wird die Finanzbehörde diesen unverzüglich ablehnen, wenn nicht eine vernünftige Begründung direkt mitgeliefert wird. Dies ist insbesondere bei nicht nachvollziehbaren Abweichungen von der Steuererklärung aufgrund unverständlicher Betriebsprüfungsberichte häufig nur schwierig möglich, da man mangels Kenntnis der genauen Gründe für die Abweichungen ja offensichtlich in der Sache selbst kaum wird argumentieren können. In einer solchen Situation ist es hilfreich, die Finanzbehörde sehr deutlich darauf hinzuweisen, daß jedenfalls nach einhelliger Ansicht in der Literatur sowie einer Vielzahl von gerichtlichen Entscheidungen die Aussetzung der Vollziehung jedenfalls so lange gewährt werden muß, bis das Finanzamt dem Antrag des Steuerpflichtigen auf Mitteilung der Besteuerungsgrundlagen nach § 364 AO insoweit nachgekommen ist, daß die Steuerfestsetzung auch für den Steuerpflichtigen mit vertretbarem Aufwand dem Grunde und

9 Birkenfeld in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 364 AO Rz. 37.

der Höhe nach nachvollziehbar ist.¹⁰ Auch insoweit ist jedoch leider festzustellen, daß Finanzbeamte deutlich dazu tendieren, diese Hinweise schlicht zu ignorieren; ggf. hilft in einem solchen Fall aber der Antrag auf schriftliche Stellungnahme des zuständigen Sachgebietsleiters, warum § 364 AO bisher schlicht ignoriert worden ist, sowie der Hinweis darauf, daß die Finanzbehörde dadurch Gefahr läuft, sich massiv rechtswidrig zu verhalten, Kostenfolge im FG-Prozeß inklusive. Nicht schaden kann auch ein Hinweis darauf, daß ein Verstoß der Finanzbehörde gegen § 364 AO einen schweren Verfahrensmangel darstellt, der nach § 100 Abs. 3 FGO zur Aufhebung der Einspruchsentscheidung führen kann.¹¹ Lehnt die Finanzbehörde den Antrag auf Mitteilung der Besteuerungsgrundlagen ab, stellt dies wiederum einen anfechtbaren Verwaltungsakt dar. In diesem Falle sollte Einspruch eingelegt werden, damit später im finanzgerichtlichen Verfahren bestens dokumentiert ist, daß die Finanzbehörde im vorangegangenen Verwaltungsverfahren rechtswidrig gehandelt hat und der Berater alles versucht hat, diesem Treiben ein Ende zu setzen. Zudem wirkt der Einspruch bei regelmäßiger Anwendung zumindest in Zukunft der Vorgehensweise der Finanzbehörde entgegen, ihr nicht genehme oder nicht hinreichend bekannte Anträge des Steuerpflichtigen einfach formulärmäßig abzuweisen.

Spätestens wenn die Finanzbehörde dann die Mitteilung der Besteuerungsgrundlagen vorgenommen hat, kann unverzüglich eine Einspruchsbegründung verfaßt werden. In manchen Fällen bietet es sich aber aus taktischen Erwägungen heraus an, zunächst anstatt einer Einspruchsbegründung die problematischen Punkte in Form eines Fragenkatalogs an die Finanzverwaltung zurückzuspielen. Diese Vorgehensweise sind Finanzbeamte nicht gewöhnt, denn üblicherweise werden die Fragen ja von Seiten der Finanzverwaltung und nicht von Seiten des Steuerpflichtigen gestellt. Gleichwohl kann diese Vorgehensweise aber dazu führen, daß die Finanzbehörde in ganz erheblicher Erklärungsnot kommt, wenn die Fragen nämlich genau auf die problematischen Punkte abzielen, die das Finanzamt offensichtlich bisher nicht gesehen hat. Diese Fragetaktik kann auch den ganz entscheidenden Vorteil haben, daß der Berater deutlich weniger Arbeit bzgl. des Einspruchsverfahrens aufwenden muß, als eine umfangreiche Einspruchsbegründung mit einer Vielzahl von Rechtssprechungsnachweisen bereiten würde. Natürlich kann man hinsichtlich dieser Vorgehensweise einwenden, daß man der Finanzverwaltung zusätzliche Arbeit bereitet, was die gesamten Veranlagungsarbeiten noch weiter verzögert. Andererseits kann man einer solchen Ansicht entgegenhalten, daß auch das Finanzamt sich (und sei es nur aus schierer Personalnot) inzwischen immer häufiger dazu entschließt, lieber schnelle als wirklich fundierte Entscheidungen bekanntzugeben, in der Hoffnung, daß der Steuerpflichtige und sein Berater die Mühe scheuen, dagegen vorzugehen. Letztere Ansicht läßt sich inzwischen ausnahmslos mit der erheblichen Quote

fehlerhafter Steuerbescheide bei fast jedem steuerlichen Berater unmittelbar belegen.

b. Erörterung des Sach- und Streitstandes

Nach § 364 a AO kann der Steuerpflichtige als Einspruchsführer beantragen, daß eine Erörterung des Sach- und Streitstandes an Amtsstelle durchgeführt wird. Die Finanzbehörde soll vor Erlass einer Einspruchsentscheidung eine solche Erörterung durchführen. Tut sie dies trotz Antrag nicht, muß dafür eine stichhaltige Begründung inklusive erhöhter Anforderungen an die Darlegung des von der Behörde ausgeübten Ermessens geliefert werden. Zudem wird sich die Finanzbehörde im finanzgerichtlichen Verfahren mitunter die Frage gefallen lassen müssen, warum es des Gerichtsverfahrens überhaupt bedurfte, nachdem doch die Möglichkeit der Erörterung an Amtsstelle ausdrücklich vorgesehen ist. Bei solchen Besprechungen kommen mitunter durchaus interessante Details hinsichtlich der Motivation des Bearbeiters für die aktuelle Vorgehensweise zum Vorschein, die in einem schriftlichen Verfahren natürlich nie niedergelegt würden. Das bietet Einigungs-/Lösungspotential.

5. Informationsansprüche während des Klage-/AdV-Verfahrens

a. Akteneinsicht im finanzgerichtlichen Verfahren

Die Akteneinsicht im finanzgerichtlichen Verfahren richtet sich nach § 78 FGO. Wichtig dabei ist zu bedenken, daß nur solche Akten eingesehen werden können, die dem Gericht auch vorliegen. Liegen Akten dem Gericht nicht vor, muß ein Antrag auf Beziehung gestellt werden. Dies ist insbesondere in streitigen Betriebsprüfungs- oder Fahndungsprüfungsverfahren bzgl. der sogenannten Handakte des Betriebsprüfers oder Fahndungsprüfers unbedingt notwendig. Wird die Beziehung dieser Akte nämlich nicht ausdrücklich beantragt, wird sich in den von der Finanzbehörde dem Gericht zur Verfügung gestellten Akten üblicherweise lediglich die sogenannte Betriebsprüfungsakte finden, die jedoch für den Berater und den Kläger häufig völlig erkenntnisfrei ist, da darin üblicherweise von der Fi-

¹⁰ *Hardtke* in Kühn/von Wedelstädt, Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, 19. Auflage, § 364 AO Rz. 5; *Seer* in Tipke/Kruse, Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung (Loseblatt), § 364 AO Rz. 8; BFH BStBl. II 78, 402; BFH BStBl. II 84, 443 f.; FG Düsseldorf EFG 07, 1053 f.; FG Hamburg PStR 12, 166; *Rätke* in Klein, Abgabenordnung, 13. Auflage, § 364 AO Rz. 4; *Cöster* in Koenig, Abgabenordnung, 3. Auflage, § 364 AO Rz. 9; *Birkenfeld* in Hübschmann Hepp Spitaler, Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung (Loseblatt) § 364 AO Rz. 50 ff.

¹¹ *Hardtke* in Kühn/von Wedelstädt, Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung 19. Auflage, § 364 AO, Rz. 5; *Rätke* in Klein, Abgabenordnung, 13. Auflage, § 364 AO Rz. 4; *Cöster* in Koenig, Abgabenordnung, 3. Auflage, § 364 AO Rz. 8; *Birkenfeld* in Hübschmann Hepp Spitaler, Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung (Loseblatt) § 364 AO Rz. 52; *Seer* in Tipke/Kruse, Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung (Loseblatt), § 364 AO Rz. 6.

nanzbehörde nur die Betriebsprüfungsanordnung und der Betriebsprüfungsbericht abgelegt werden, die dem Steuerpflichtigen und seinem Berater in diesem Verfahrensstadium ohnehin längst bekannt sind. Demgegenüber bietet die Prüferhandakte mitunter sehr interessante Einblicke in die Arbeitsweise des Prüfers und kann ganz maßgeblich dazu beitragen, die vom Betriebsprüfer ermittelten Werte als unzutreffend darzustellen.

Da die dem Gericht von der Finanzverwaltung zur Verfügung gestellten Akten üblicherweise einen nicht unerheblichen Umfang haben, die Akten aber gleichzeitig üblicherweise auch nicht an den Berater versandt werden, sondern nur bei Gericht oder bei der Finanzbehörde eingesehen werden können, bietet es sich an, die interessanten Seiten zu markieren und sodann Kopien auf Kosten des Steuerpflichtigen anfertigen zu lassen. Einzelne Seiten werden von den Geschäftsstellen üblicherweise unproblematisch kopiert. Möchte man jedoch eine komplette Akte kopiert haben, stellt sich häufig zumindest ein erhebliches Unwohlsein der Geschäftsstellenkraft ein, da nicht wenige Finanzrichter die Kopie einer kompletten Akte kritisch sehen. Gleiches gilt übrigens für das Abfotografieren der Akte oder von Aktenteilen mit einem Smartphone oder auch für den Fall, daß der Berater für Zwecke der Akteneinsicht ein Notebook und einen mobilen Dokumentenscanner mitbringt. Wenn solche Maßnahmen geplant sind, bietet es sich an, frühzeitig mit dem Gericht Kontakt aufzunehmen und so eine ausdrückliche Genehmigung des zuständigen Richters zu erhalten, damit eine Diskussion auf der Geschäftsstelle vermieden werden kann.

b. In-Camera-Verfahren

In § 86 FGO wird festgelegt, daß Behörden zur Vorlage von Urkunden und Akten, zur Übermittlung elektronischer Dokumente und zur Erteilung von Auskünften verpflichtet sind, soweit dies nicht durch das Steuergeheimnis in Bezug auf geschützte Verhältnisse Dritter ausgeschlossen ist. Ebenfalls kann die Herausgabe von Informationen unter Hinweis auf nachteilige Folgen für das Wohl des Bundes oder eines deutschen Landes verweigert werden. Wenn insoweit Zweifel bestehen, kann ein Beteiligter des Verfahrens beim Bundesfinanzhof nach § 86 Abs. 3 FGO beantragen zu beurteilen, ob die Verweigerung der Vorlage von Urkunden oder Akten oder der Übermittlung elektronischer Dokumente oder Informationen zu Recht erfolgt ist. Da dieses Verfahren nicht öffentlich ist, wird es auch als In-Camera-Verfahren bezeichnet. Dieses Verfahren ist tatsächlich relativ unbekannt, kann aber für den Kläger und Steuerpflichtigen oder einen anderen Beteiligten durchaus zu interessanten Ergebnissen führen.

So verweigert z.B. die Finanzverwaltung im Rahmen von streitigen Betriebsprüfungsverfahren bei Gastronomiebetrieben regelmäßig die Herausgabe der Excel-Dateien und Makros, mit deren Hilfe die Finanzverwaltung Schätzungen zu Lasten des Steuerpflichtigen begründet. Die Finanzver-

waltung verweist insoweit regelmäßig auf Ausdrücke in Form des Fahndungsprüfungs- oder des Betriebsprüfungsberichts, die aber natürlich den ganz entscheidenden Nachteil haben, daß die zur Berechnung des auf den Ausdrücken ersichtlichen Ergebnisses verwendeten Formeln natürlich nicht erkennbar sind. Im besten Fall muß der Steuerpflichtige zusammen mit seinem Berater also stundenlang herumrechnen, um vielleicht das betreffende Ergebnis der Finanzverwaltung rechnerisch nachvollziehen zu können; im schlimmsten Fall ist eine solche Nachrechnung des Betriebsprüfungsberichts komplett unmöglich. In einem solchen Fall bietet es sich bei konsequenter Verweigerungshaltung der Finanzverwaltung an, den Antrag auf Entscheidung des Bundesfinanzhofs zu stellen. Dabei sollte man nicht überrascht sein, welche Ausreden die Finanzverwaltung heranzieht, um nur ja nicht die Formeln preisgeben zu müssen. Die Bandbreite zieht sich von der schlichten Verweigerung ohne jede Begründung („ist nicht möglich“) bis hin zu Erwägungen der Finanzbehörde, die Excel-Dateien könnten angeblich nicht herausgegeben werden, weil diese von einem anderen Bundesland erstellt worden seien und aufgrund des Urheberrechts eine Herausgabe nicht möglich sei. In diesen und in allen anderen ähnlichen Fällen sollte alleine schon aus sehr grundsätzlichen Erwägungen heraus unbedingt darauf gedrungen werden, daß die Finanzverwaltung diejenigen Rechenoperationen offenlegt, die sie zu Lasten des Steuerpflichtigen gerne verwenden würde, notfalls eben unter Einbeziehung des BFH nach § 86 Abs. 3 FGO.

Ein solcher Antrag wird in jedem Falle bei der Finanzbehörde die Überlegung anstoßen, ob der dadurch erzeugte zusätzliche Aufwand wegen Zusammenstellung aller Unterlagen und Begründung der bisherigen Verweigerungshaltung tatsächlich in einem vernünftigen Verhältnis zum angeblichen Geheimhaltungsinteresse der Finanzbehörde steht.

6. Akteneinsicht im Steuerstrafverfahren

Das Akteneinsichtsrecht im Steuerstrafverfahren richtet sich nach § 147 StPO. Es unterscheidet sich grundsätzlich nicht vom bekannten Akteneinsichtsrecht in jedem anderen Strafverfahren. Allerdings können im Rahmen eines Steuerstrafverfahrens Besonderheiten auftreten, die insbesondere in der schieren Masse der Unterlagen ihre Ursache finden können. Wurde z.B. eine Hausdurchsuchung durchgeführt, dann kann die ggf. notwendige Einsichtnahme in die Beweismittelakten durchaus mehrere Tage in Anspruch nehmen. Zudem wird man die Beweismittelakten auch nicht vom Gericht erhalten; man wird insoweit regelmäßig darauf verwiesen, die Details der Akteneinsicht in solche dem Gericht üblicherweise gar nicht vorliegenden Akten mit der Steuerfahndungsstelle oder der BuStra oder der Staatsanwaltschaft zu organisieren. Dabei zeigt sich immer wieder, daß die Einsichtnahme in die Beweismittelakten durchaus hilfreich ist, weil die Ermittlungsbeam-

ten der Steuerfahndungsstellen, die solche Aktenberge üblicherweise für die BuStra/Staatsanwaltschaft aufbereiten, mitunter höchst einseitig und selektiv ermitteln.

III. Schlußbetrachtung

Die Erfolgsaussichten eines Angriffs gegen eine Hinzuschätzung beruhen primär darauf, daß der Berater das richtige Mittel an der richtigen Stelle zum taktisch klügsten Zeitpunkt ansetzt. Hierfür muß die Verdichtung der Realität in Form des Außenprüfungsberichts zunächst wieder in seine Einzelteile zerlegt wird, um diesen vollständig verstehen, nachvollziehen und substantiiert angreifen zu können. Auch wenn die Frage der Herausgabe der Daten, Formeln und Rechenschritte der Finanzverwaltung schon seit

über 40 Jahre höchstrichterlich geklärt ist, muß der Berater darum immer wieder kämpfen. Die Möglichkeiten, wie dieses Problem behandelt werden kann, wurden dargestellt. Berater sollten sich zudem einen sehr genauen Überblick über die tatsächlichen Verhältnisse, Abläufe und örtlichen Gegebenheiten beim Steuerpflichtigen verschaffen, um mit dem Prüfer auf Augenhöhe diskutieren und unzulässige Sachverhaltsvereinfachungen des Prüfers aufbrechen zu können. Das hilft bei Dauermandaten auch und gerade bei der Erstellung der laufenden Buchhaltung und der Steuererklärungen, mögliche Fehlerquellen frühzeitig zu erkennen und so das Risiko im Rahmen einer Außenprüfung zu verringern. Ebenso wie der stete Hinweis an den Mandanten auf die zwingend notwendige Beweisvorsorge erspart dies Geld, Zeit und Nerven, auch im Hinblick auf die Haftungs vorsorge des Beraters.

Im Vergleich.



Wirtschaftsrecht in Deutschland und England

Business Law in Germany and England

von Professor Dr. iur. Uwe Meyer

2016, 104 Seiten, € 24,80

ISBN 978-3-415-05780-7

Zunächst erörtert der Autor die Grundprinzipien beider Rechtskreise, die der Civil-Law-Systeme und die der Common-Law-Systeme, insbesondere die verschiedenen Rechtsquellen und die sehr unterschiedlichen Abläufe eines Gerichtsverfahrens.

Es folgt eine ausführliche Darstellung der einzelnen grundlegenden Bereiche des Wirtschaftsrechts in Deutschland und England, die für Unternehmen typischerweise besonders wichtig sind. Schwerpunkte liegen auf dem Vergleich der Rechtssysteme, dem Vertragsrecht, den Kreditsicherheiten, den Gesellschaftsformen und dem Arbeitsrecht.

Im Vordergrund steht das deutsche Recht – jeweils mit einer vergleichenden Darstellung des englischen Rechts. Mit zahlreichen Übersichten, Originalquellen und Hinweistexten in englischer Sprache!



Leseprobe unter

www.boorberg.de/alias/1580590

BOORBERG

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 0711/7385-100 · 089/4361564

TEL 0711/7385-343 · 089/436000-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE 520817

Steuerrechtliche Auswirkungen bei der Übertragung von Kommanditbeteiligungen unter Vorbehaltsnießbrauch und Zurückbehalten einer Zwergbeteiligung

RA/FAStR Dr. Matthias Söffing, und RA Dr. Steffen Kranz LL.M., beide in überörtlicher Sozietät S&P Söffing Rechtsanwaltsgesellschaft mbH mit Standorten, Düsseldorf, München, Zürich

A. Einleitung

In der (Steuer-)Rechtsberatung von Unternehmern, die ihr Unternehmen auf die nächste Generation übertragen wollen, sind verschiedene Zielsetzungen und Motivationslagen bei der Wahl der Nachfolgestruktur zu beachten. Oft wünscht sich der Mandant, daß seine Abkömmlinge frühzeitig am Unternehmen beteiligt werden, ohne dabei frei über die Grundlagen des Unternehmens oder gar das Unternehmen als solches verfügen zu können. Der Mandant will die – teilweise noch unerfahrene – nächste Generation lieber langsam an das Unternehmen heranführen, ohne dabei direkt das Heft vollständig aus der Hand geben zu müssen. Ziel ist somit die Zurückbehaltung von Kontroll- und Informationsrechten, zumindest was die Grundlagengeschäfte des Unternehmens angeht.

Zudem will der Mandant sicherstellen, daß er auch zukünftig über die Erträge des Unternehmens verfügt, um den von ihm erarbeiteten Lebensstandard auch zukünftig fortführen zu können. Gleichzeitig soll die nächste Generation nicht der Gefahr erliegen, in Antriebslosigkeit zu verfallen, weil sie aufgrund der erhaltenen Unternehmensbeteiligung „von jetzt auf gleich“ Erträge erzielen, die sie zumindest für den Moment „sorgenfrei“ stellen.

Darüber hinaus soll eine Steuerbelastung des Erwerbs der Unternehmensbeteiligung, also der Vermögenssubstanz, möglichst minimiert oder sogar ausgeschlossen werden, so daß ein Höchstmaß des aufgebauten Unternehmensvermögens für die nächste Generation erhalten bleibt und ein etwaiger, wenn auch nur teilweiser Zwangsverkauf aufgrund entstehender Steuerverbindlichkeiten vermieden wird.

Die Annahme, daß der vorliegende Beitrag „die Erwerbsstruktur“ vorstellt, mit der die oben genannten Ziele stets erreicht werden können, wäre natürlich illusorisch. Dafür sind sowohl die möglichen Sachverhaltskonstellationen als auch die denkbaren Interessenslagen zu mannigfaltig. Im Hinblick auf das Ziel der Zurückbehaltung von Kontroll- und Informationsrechten wird der Mandant jedoch in vielen Fällen nur einen – wenn auch großen – Teil seines Unternehmens übertragen und zumindest eine Zwergbeteiligung zurückbehalten wollen. Um zukünftig die eigene Versorgung zu sichern und zugleich eine „Überversorgung“ der nächsten Generation zu vermeiden, behält sich der Mandant oft einen sog. Ertragsnießbrauch an den

hingeebenen Unternehmensteilen vor. Vor diesem Hintergrund soll die folgende Ausgangskonstellation diskutiert werden, anhand dessen zu beachtende steuerliche Konsequenzen im Rahmen der Nachfolgeberatung aufgezeigt werden:

Grundfall: Unternehmer V ist einziger Kommanditist der V GmbH & Co. KG. Die V GmbH & Co. KG wiederum hält sämtliche Anteile an ihrer Komplementär-GmbH. V hat zwei Kinder, die unentgeltlich an der V GmbH & Co. KG beteiligt werden sollen. Nach dem Gesellschaftsvertrag der V GmbH & Co. KG bedürfen Beschlüsse, die Grundlagengeschäfte der V GmbH & Co. KG betreffen, der Zustimmung sämtlicher Gesellschafter.

Variante 1: V überträgt seine gesamte Kommanditbeteiligung auf seine Kinder, so daß jedes Kind 50% der Kommanditanteile erhält. V behält sich jedoch hinsichtlich der übertragenen Kommanditbeteiligung den Ertragsnießbrauch vor.

Variante 2: V überträgt 98% seiner Kommanditbeteiligung auf seine Kinder, so daß jedes Kind 49% der Kommanditanteile erhält und V eine Zwergbeteiligung in Höhe von 2% zurückbehält. Durch den zurückbehaltenen Zwerganteil will sich V eine Sperrminorität bei Beschlüssen über Grundlagengeschäfte der Gesellschaft sichern. Hinsichtlich der übertragenen Kommanditbeteiligungen behält sich V wiederum den Ertragsnießbrauch vor.

B. Ertragsnießbrauch an Kommanditbeteiligungen

Der Ertragsnießbrauch ist weder gesetzlich definiert noch durch die Rechtsprechung oder die Finanzverwaltung inhaltlich präzisiert. In der Literatur werden die Begriffsinhalte im Detail unterschiedlich verstanden, wobei meist eine Abgrenzung zum ebenfalls nicht definierten Unternehmensnießbrauch angestrengt wird.¹ Letztlich ist es eine

¹ Vgl. beispielhaft Maier, in Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, Edition 1/2017, Nießbrauch, Rn. 41 ff.; Jansen, in Der Nießbrauch im Zivil- und Steuerrecht, S. 50, 55; Lüdicke/Fürwentsches, in Lüdicke/Sistermann, Unternehmensteuerrecht, 1. Auflage 2008, § 15 Rn. 125; Pohlmann, in MüKoBGB, 7. Auflage 2017, § 1085, unterscheidet in Rn. 11 insoweit zwischen den Begriffen „Ertragsnießbrauch“ und „Vollnießbrauch“.

Frage der individuellen Ausgestaltung, welchen Inhalt das Nießbrauchsrecht an einem Kommanditanteil hat.

Allgemein formuliert ist der Nießbrauch das unübertragbare und unvererbliche absolute Recht, die Nutzungen einer Sache oder eines Rechts zu ziehen.² Seine zivilrechtliche Grundlage hat der Nießbrauch in den §§ 1030 bis 1089 BGB, wobei unterschieden wird zwischen Nießbrauch an Sachen (§§ 1030 bis 1067 BGB), Nießbrauch an Rechten (§§ 1068 bis 1084 BGB) und Nießbrauch an einem Vermögen (§§ 1085 bis 1089 BGB). Bezieht sich der Nießbrauch auf eine Kommanditbeteiligung, handelt es sich um einen Nießbrauch an einem Recht.³ Die Bestellung des Nießbrauchs erfolgt gemäß § 1069 BGB nach den für die Übertragung des Rechts geltenden Vorschriften, so daß die Bestellung eines Nießbrauchs an einem Kommanditanteil grundsätzlich formfrei möglich ist.⁴

Um zumindest für den vorliegenden Beitrag ein einheitliches Begriffsverständnis zugrunde legen zu können, soll der „Ertragsnießbrauch“ an einer Kommanditbeteiligung in diesem Rahmen wie folgt verstanden werden:

- Der Nießbraucher erlangt das absolute Recht an den Früchten der Kommanditbeteiligung. Ihm stehen also die entnahmefähigen Gewinnanteile zu.⁵
- Eine Beteiligung an den stillen Reserven und dem Geschäftswert erhält der Nießbraucher nicht.⁶
- Der Nießbraucher erhält keine Stimmrechte am nießbrauchbelasteten Kommanditanteil.

C. Auswirkungen auf die Mitunternehmerstellung

Bei der Übertragung einer Kommanditbeteiligung fragt sich zuvorderst, ob bereits die Übertragung bzw. der Erwerb der Beteiligung zu steuerlichen Belastungen führt oder vom Gesetz privilegiert wird. Zu denken ist insbesondere an die ertragsteuerlichen und die schenkungsteuerlichen Konsequenzen, wobei in beiden Fällen das Ziel der Steuerneutralität erreicht werden kann, wenn ein Mitunternehmeranteil übertragen wird. So ist die unentgeltliche Übertragung eines Mitunternehmeranteils gemäß § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG zu Buchwerten vorzunehmen. Gemäß § 13a Abs. 1 bzw. Abs. 10 ErbStG wird bei einem Erwerb von begünstigtem Vermögen im Sinne des § 13b Abs. 2 ErbStG ein Verschonungsabschlag (Steuerbefreiung) von bis zu 85% bzw. bis zu 100% gewährt. Ausgangspunkt für die Bestimmung des begünstigten Vermögens ist die Bejahung von begünstigungsfähigem Vermögen. Zum begünstigungsfähigen Vermögen gehört wiederum (unter anderem) gemäß § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG inländisches Betriebsvermögen beim Erwerb einer Beteiligung an einer Gesellschaft im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG, also einer mitunternehmerischen Beteiligung.

Ob eine mitunternehmerische Beteiligung übertragen wird, richtet sich allein nach ertragsteuerrechtlichen Ge-

sichtspunkten. Die ertragsteuerrechtliche Qualifikation wird vom Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht insoweit übernommen.⁷ Der Mitunternehmer wird in § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG zwar vorausgesetzt, jedoch nicht definiert. Nach der ständigen Rechtsprechung des BFH erfordert die Mitunternehmerstellung eines Kommanditgesellschafters sowohl die Möglichkeit, Mitunternehmerinitiative entfalten zu können, als auch das Tragen von Mitunternehmerisiko.⁸ Beide Merkmale müssen nicht gleich stark ausgeprägt sein, sondern können sich vielmehr im Grad ihrer Ausprägung gegenseitig kompensieren (sog. Typusbegriff).⁹

Mitunternehmerinitiative bedeutet die Teilhabe an unternehmerischen Entscheidungen, wobei das Innehaben der einem Kommanditisten qua Gesetz gewährten Stimm-, Kontroll- und Widerspruchsrechte hierfür zumindest ausreichend ist.¹⁰ Mitunternehmerisiko erfordert die Teilhabe am Erfolg oder Mißerfolg eines Gewerbebetriebes. Dies ist in jedem Fall dann anzunehmen, wenn der Steuerpflichtige am Gewinn und am Verlust sowie an den stillen Reserven und einem etwaigen Firmenwert beteiligt ist.¹¹

Überträgt der Kommanditist seine Kommanditbeteiligung unter Vorbehalt des Ertragsnießbrauchs, erlangt der Erwerber die mit dem Kommanditanteil verbundenen Stimm-, Kontroll- und Widerspruchsrechte und kann somit Mitunternehmerinitiative entfalten. Im oben beschriebenen Grundfall können die Kinder somit zukünftig Mitunternehmerinitiative entfalten. Lediglich in der Variante 2 des Grundfalls kann V weiterhin Mitunternehmerinitiative entfalten, wobei diese auf die bei ihm verbleibende Kommanditbeteiligung in Höhe von 2% beschränkt ist.

Am Erfolg oder Mißerfolg der Kommanditgesellschaft nehmen die Kinder jedoch nur insoweit teil, als sie an den stillen Reserven sowie am Firmenwert beteiligt werden. Die Beteiligung am Gewinn und Verlust steht (weiterhin)

2 Palandt/Herrler, 76. Auflage 2017, Einf. vor § 1030 Rn. 3.

3 Vgl. OLG München 08.08.2016 – 31 Wx 204/16, DStR 2016, 2000 f.

4 Vgl. Pohlmann, in MüKoBGB, 7. Auflage 2017, § 1069 Rn. 11; Kruse, RNotZ 2002, 69 (83).

5 So auch Reiß in Kirchhof, EStG, 16. Auflage 2017, § 15 Rn. 201; Schulze zur Wische, DStZ 2016 44 (46).

6 Hübner in Sudhoff, Unternehmensnachfolge, 5. Auflage 2005, § 78 Betriebsübertragung mit laufender Gegenleistung Rn. 15.

7 Vgl. R E 13b.5 Abs. 3 Satz 2 ErbStR 2011; Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, 52. EL Januar 2017, § 13b Rn. 61.

8 Vgl. BFH, Beschluß des Großen Senats vom 25.06.1984 – GrS 4/82, BFHE 141, 405 (440 f.) mit Verweis auf BFH 04.11.1977 – IV B 33 bis 34/76, IV B 33/76, IV B 34/76; BFH 28.10.1981 – I R 25/79, BStBl. II 1982, 186; BFH 28.01.1982 – , IV R 197/79, BStBl. II 1982, 389.

9 Vgl. BFH 28.10.2008 – VII R 32/07, BFH/NV 2009, 355–357 (356) mit Verweis auf BFH 25.04.2006 – VIII R 74/03, BStBl. II 2006, 595, m.w.N.; vgl. auch Vogel in Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, Edition 1/17, „Mitunternehmerische“ Rn. 4 f.

10 Vgl. hierzu BFH 28.10.2008, a.a.O., 356; BFH 25.06.1981 – IV R 135/78, BFHE 134, 12 (13) m.w.N.

11 Vgl. hierzu BFH 28.10.2008, a.a.O. (356); Bode in Blümich, EStG, 136. Auflage 2017, § 15, Rn. 349 f. m.w.N.

dem übertragenden V zu. Da das Mitunternehmerisiko jedoch primär durch die Rechte an der Substanz der Kommanditbeteiligung und nur sekundär durch die Rechte an den Erträgen aus der Kommanditbeteiligung widerspiegelt wird,¹² tragen die erwerbenden Kinder (Nießbrauchbesteller) und nicht etwa der übertragende V (Nießbraucher) das Mitunternehmerisiko hinsichtlich der Kommanditbeteiligungen. Lediglich in der Variante 2 des Grundfalls trägt V weiterhin Mitunternehmerisiko, wobei diese auf die bei ihm verbleibende Kommanditbeteiligung in Höhe von 2% beschränkt ist.

D. Auswirkungen auf die Einkünfteerzielung bei Aufgabe der Gesellschafterstellung

Gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, 1. Hs. EStG sind die Gewinnanteile der Gesellschafter einer Offenen Handelsgesellschaft, einer Kommanditgesellschaft und einer anderen Gesellschaft, bei der der Gesellschafter als (Unternehmer) Mitunternehmer des Betriebs anzusehen ist, Einkünfte aus Gewerbebetrieb. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG stellt sowohl eine Einkünftequalifikations- als auch eine Einkünftezurechnungsnorm dar.¹³

In der Variante 1 des Grundfalls ist der Tatbestand des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, 1. Hs. EStG bei V aus zwei Gründen nicht erfüllt: Zum einen ist er nicht mehr Gesellschafter der Kommanditgesellschaft und zum anderen ist er nicht Mitunternehmer.

Gesellschafter und Mitunternehmer der Kommanditgesellschaft sind vielmehr die Kinder des V. Ihnen sind die Gewinnanteile aus der nun von ihnen zu insgesamt 100% gehaltenen Kommanditbeteiligung gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, 1. Hs. EStG als gewerbliche Einkünfte zuzurechnen. Die Erträge sind somit von den Kindern zu versteuern und gelten von diesen aufgrund des Ertragsnießbrauchs in einem weiteren Schritt an V als Nießbraucher weitergeleitet.¹⁴ Da der Ertragsnießbrauch den Kindern unentgeltlich eingeräumt wurde, stellt die Erfüllung des Nießbrauchs für die Kinder eine Einkommensverwendung dar.¹⁵ Die einkommensteuerrechtlichen Konsequenzen dieser Konstellation sind im Wesentlichen unumstritten.

E. Auswirkungen auf die Einkünfteerzielung bei Zurückhalten eines Zwerganteils

In der Alternative 2 des Grundfalls bleibt V hingegen Gesellschafter der Kommanditgesellschaft, auch wenn die Beteiligungshöhe nur noch 2% beträgt. Mitunternehmerinitiative, also Stimm-, Kontroll- und Widerspruchsrechte, kann er auch aufgrund seiner Zwergbeteiligung entfalten. Auch vermittelt die Zwergbeteiligung Unternehmerrisiko, also die Beteiligung am Gewinn und Verlust. Zudem steht V weiterhin der Gewinn aus den Kommanditbeteiligungen

zu, die er auf die Kinder übertragen hat. Wirtschaftlich betrachtet hat sich hinsichtlich der absoluten Gewinnbeteiligung für V somit nichts geändert.

Da V weiterhin Gesellschafter und Mitunternehmer der Kommanditgesellschaft ist, sind ihm gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG auch seine Gewinnanteile als gewerbliche Einkünfte zuzurechnen. Mindestgrenzen hinsichtlich der gesellschaftsrechtlichen Beteiligung werden für die Zurechnung im Rahmen von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG nicht aufgestellt. Aufgrund des Ertragsnießbrauchs stehen ihm jedoch nicht nur die Gewinnanteile zu, die auf seine Zwergbeteiligung entfallen, sondern auch die Gewinnanteile, die ihm aufgrund des vorbehaltenen Ertragsnießbrauchs zustehen. Für die ertragsteuerliche Behandlung einer solchen Fallkonstellation stellt sich die Frage, ob der unmittelbare 2%ige Gewinnbezug und der Gewinnbezug via Ertragsnießbrauch als Einheit zu behandeln sind oder ob man in der ertragsteuerlichen Würdigung derart zu differenzieren hat, daß der V in Höhe seiner Kommanditbeteiligung von 2% gewerbliche Einkünfte erzielt und die restlichen 98% als unentgeltliche Einkommensverwendung seiner Kinder zu betrachten sind.

Man könnte daran denken, hinsichtlich der ertragsteuerlichen Konsequenzen in Alternative 2 des Grundfalls, eine Parallele zur Übertragung von Gesellschaftsanteilen unter Vorbehalt eines sog. Unternehmensnießbrauchs zu ziehen. Im Fall des echten Unternehmensnießbrauchs erhält der Nießbraucher aufgrund der ihm eingeräumten Verwaltungsrechte eine Mitunternehmerstellung, und zwar neben dem nießbrauchbestellenden Gesellschafter.¹⁶ Der Gewinnanteil des Nießbrauchers, also des V, i. S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG umfaßt in diesem Fall den Gewinnanteil der Kommanditbeteiligung des anderen Mitunternehmers, auf den sich der Nießbrauch bezieht.¹⁷ Dem nießbrauchbestellenden Mitunternehmer, hier also die Kinder, ist nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG hingegen nur der Teil des Gewinns seiner Kommanditbeteiligung zuzurechnen, auf den sich der Nießbrauch nicht bezieht. Ist der Nießbrauch auf den entnahmefähigen Gewinn begrenzt, sind dem Nießbrauchbesteller die nicht entnahmefähigen Gewinne zuzurechnen.¹⁸ Die Folge aus dieser Betrachtung wäre eine für ertragsteuerliche Zwecke von der gesellschaftsrechtlichen Beteiligungsquote abweichende Gewinnverteilung.

¹² Vgl. H 15.8 (1) „Mitunternehmerinitiative“ u. „Mitunternehmerisiko“ EStH; *Hübner* in Sudhoff, Unternehmensnachfolge, 5. Auflage 2005, § 78 Betriebsübertragung mit laufender Gegenleistung Rn. 16.

¹³ Vgl. *Wacker* in Schmidt, EStG, 36. Auflage 2017, § 15 Rn. 161.

¹⁴ Vgl. *Wacker* in Schmidt, EStG, 36. Auflage 2017, § 15 Rn. 308.

¹⁵ *Reiß* in Kirchhof, EStG, 16. Auflage 2017, § 15 Rn. 201.

¹⁶ *Reiß* in Kirchhof, EStG, 16. Auflage 2017, § 15 Rn. 202.

¹⁷ Vgl. BFH 03.12.2015 – IV R 43/13, BFH/NV 2016, 742; *Wacker* in Schmidt – EStG, 36. Auflage 2017, § 15 Rn. 307; *Bode* in Blümich – EStG/KStG/GewStG, 135. Auflage 2017, § 15 Rn. 367.

¹⁸ Vgl. *Schulze zur Wische*, DStZ 2016, 44 (47).

Theoretisch vertretbar wäre auch der Ansatz, daß die Zwergbeteiligung des Nießbrauchers die Beträge, die an ihn aufgrund des Ertragsnießbrauchs, also grundsätzlich aufgrund der Einkommensverwendung, gezahlt werden, gewerblich infiziert. Für die Annahme einer Infektion fehlt es jedoch an einer entsprechenden Rechtsgrundlage. Derartige Rechtsgrundlagen können wir beispielsweise § 8 Abs. 2 KStG oder auch dem § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG entnehmen, die den vorliegenden Fall aber nicht erfassen. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG qualifiziert vielmehr die Gewinnanteile an einer Mitunternehmerschaft als gewerbliche Einkünfte. Mit Gewinnanteil ist das dem Gesellschafter aufgrund seines Gesellschaftsanteils zuzurechnenden Ergebnisses gemeint. Damit kann man die Bezüge aufgrund des Ertragsnießbrauchs nur dann dem § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG unterwerfen, wenn man in dem Ertragsnießbrauch eine von der gesellschaftsrechtlichen Beteiligungsquote abweichende Gewinnverteilung sieht. Damit kann man wohl mit guten Gründen die auf der Grundlage eines Ertragsnießbrauchs erzielten Bezüge aufgrund der Zurechnungsnorm des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG als eine von der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung abweichende Gewinnverteilung ansehen.

Gegen eine abweichende Gewinnverteilung und damit gegen eine mitunternehmerische Zurechnung der Erträge, auf die sich das Nießbrauchrecht bezieht, zum Nießbraucher könnten jedoch die vom BFH¹⁹ entwickelten Grundsätze zur angemessenen Gewinnverteilung bei Familiengesellschaften sprechen, auf die auch die Finanzverwaltung²⁰ im Hinblick auf § 42 AO Bezug nimmt. Nach diesen Grundsätzen gilt eine Gewinnverteilung als unangemessen, wenn der vereinbarte Gewinnverteilungsschlüssel eine durchschnittliche Rendite von 15% des tatsächlichen Werts der Beteiligung übersteigt. Von dem Übersteigen dieser Angemessenheitsschwelle ist im vorliegenden Fall auszugehen. Jedoch ist der Hintergrund zu beachten, vor dem diese Angemessenheitsschwelle von der Rechtsprechung entwickelt wurde bzw. von der Finanzverwaltung angewandt wird. Die Rechtsprechung entwickelte die Prüfschwelle für die Frage, ob und in welchem Umfang der vereinbarte Gewinnanteil eines durch Schenkung eines Kommanditanteils in das elterliche Unternehmen aufgenommenen, im Unternehmen aber nicht mitarbeitenden Kindes einkommensteuerrechtlich zu berücksichtigen ist. Wird den nicht im Unternehmen tätigen Kindern vom Vater ein Kommanditanteil zugewandt, der aufgrund des vorbehaltenen Ertragsnießbrauchs gerade nicht zu einer überproportionalen Gewinnbeteiligung der Kinder führt, können die vom BFH entwickelten Grundsätze aufgrund der spiegelbildlichen Interessenslage jedoch nicht angewandt werden.²¹

Gegen die Annahme einer abweichenden Gewinnverteilung spricht allerdings die Tatsache, daß die vertraglichen Vereinbarungen etwas anderes aussagen. Die Zuweisung der Erträge aus der V GmbH & Co. KG an den V erfolgt auf der rechtlichen Grundlage des vorbehaltenen Ertragsnießbrauchs und nicht auf gesellschaftsrechtlicher

Vereinbarung. Ein anderes Ergebnis könnte sich eventuell unter dem Gesichtspunkt des Gestaltungsmissbrauchs (§ 42 AO) ergeben. Die Finanzverwaltung wendet die vom BFH für Familienunternehmen entwickelten Grundsätze zur Angemessenheitsschwelle im Rahmen von § 42 AO an. Im Beispielfall liegen jedoch außersteuerliche Gründe für die gewählte Gestaltung vor. Diese bestehen darin, auf der einen Seite die Altersversorgung des Schenkers und Nießbrauchers (V) sicherzustellen und auf der anderen Seite auf die Geschäftsführung der Gesellschaft und auf wesentliche gesellschaftsrechtliche Entscheidungen noch Einfluß nehmen zu können.

Auch wenn nach den vorstehenden Argumenten eine einheitliche Betrachtung von Gewinnanteil und Zahlung der Erträge aufgrund des Ertragsnießbrauchs als gewerbliche Einkünfte rechtlich angreifbar erscheint, ist davon auszugehen, daß die Finanzverwaltung in Anlehnung an einen Unternehmensnießbrauch an der einheitlichen Betrachtung festhält. Aufgrund dessen soll nachfolgend ein Lösungsansatz skizziert werden.

F. Lösungsansatz

Die unter Abschnitt E aufgezeigten Auswirkungen, konkret die Zurechnung der nießbrauchbelasteten Gewinnanteile als gewerbliche Einkünfte beim Ertragsnießbraucher (V) gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG, dürfte in vielen Fällen unerwünscht sein. Dies gilt insbesondere für Konstellationen, in denen die Verteilung des Gewinns auf die Kinder zu einer deutlichen Minimierung der Steuerbelastung führen würde; zu nennen sind hier insbesondere Progressionsvorteile, Verlustverrechnungsmöglichkeiten oder Steuervorteile aufgrund von DBA-Regelungen, falls die Kinder im DBA-Ausland ansässig sind. Andererseits wird aber auch ein Interesse daran bestehen, die durch die Zwergbeteiligung vermittelte Sperrminorität zu erhalten.

Eine Möglichkeit, um den unter Abschnitt E beschriebenen Konsequenzen zu entgehen und gleichzeitig die durch die Zwergbeteiligung vermittelte Sperrminorität zu erhalten, könnte in folgender Gestaltung liegen:

Abwandlung: V bringt die von ihm zurückbehaltene 2%ige Zwergbeteiligung an der V GmbH & Co. KG in eine Holding-GmbH gegen Gewährung neuer Anteile ein, so daß V sämtliche Anteile an der Holding-GmbH hält, deren Geschäftsführung er auch übernehmen kann.

In der Abwandlung ist V nur noch mittelbar an der V GmbH & Co. KG beteiligt. In seine bisherige Kommanditistenstellung ist die Holding-GmbH eingerückt. Gesellschaft

¹⁹ Vgl. BFH, Urteile vom 29.05.1972 – GrS 4/71, BStBl. II 1973, 5 und vom 24.07.1986 – IV R 103/83, BStBl. II 1987, 54.

²⁰ Vgl. R 15.9 (3) EStR.

²¹ Vgl. auch Wert/Sager, ErStB 2010, 73 (74).

ter der V GmbH & Co. KG ist nunmehr die Holding-GmbH. Aufgrund ihrer 2%igen Beteiligung hat die Holding-GmbH entsprechend hohe Stimmrechte in der V GmbH & Co. KG und hat eine Sperrminorität für einstimmig zu fassende Gesellschafterbeschlüsse, wie sie z.B. für Grundlagengeschäfte erforderlich sind. Als Geschäftsführer und alleiniger Gesellschafter der Holding-GmbH hat V es somit (weiterhin) in der Hand, einstimmig zu fassende Beschlüsse bei der V GmbH & Co. KG zu blockieren. Zudem hat die Holding-GmbH als Gesellschafterin der V GmbH & Co. KG und somit auch V als Gesellschafter und Geschäftsführer der Holding-GmbH sämtliche mit der Gesellschafterstellung verbundene Kontrollrechte.

In steuerrechtlicher Hinsicht ist die Holding-GmbH als Mitunternehmerin der V GmbH & Co. KG anzusehen. Als Mitunternehmerin werden der Holding-GmbH die Gewinnanteile aus der V GmbH & Co. KG gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG als gewerbliche Einkünfte zugewiesen. Insofern bedarf es noch nicht einmal der Umqualifizierung von Einkünften gem. § 8 Abs. 2 KStG in gewerbliche Einkünfte. Gesellschaftsrechtlich steht der Holding-GmbH eine Gewinnbeteiligung in Höhe ihres Gesellschaftsanteils, also in Höhe von 2% zu. Die gesellschaftsrechtliche Gewinnverteilung ist auch steuerrechtlich nachzuvollziehen, da abweichende Vereinbarungen, wie z.B. ein Ertragsnießbrauch an den Kommanditanteilen der Kinder, mit der Holding-GmbH nicht bestehen.

Die Holding-GmbH hat den ihr zustehenden Gewinnanteil i.H.v. 2% mit einem kombinierten Steuersatz i.H.v. ca. 30% (Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer und Solidaritätszuschlag) zu versteuern. Für gewerbesteuerliche Zwecke ist der Gewinn jedoch gemäß § 9 Nr. 2 GewStG vollständig zu kürzen, so daß auf Ebene der V GmbH & Co. KG letztlich keine Gewerbesteuerbelastung verbleibt und die effektive Steuerbelastung des 2%igen Gewinnanteils bei 15,825% liegt.

Eine Zurechnung von gewerblichen Einkünften gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG scheidet bei V aus. V ist weder Gesellschafter noch Mitunternehmer bei der V GmbH &

Co. KG. Dies gilt sowohl hinsichtlich der Gewinnanteile der Holding-GmbH (Mitunternehmerin) in Höhe von 2% als auch hinsichtlich der Gewinnanteile der Kinder (Mitunternehmer) in Höhe von insgesamt 98%, an denen V einen Ertragsnießbrauch hat. Insofern ist eine Zurechnungsnorm nicht ersichtlich. Eine mittelbare Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft kann nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG nur berücksichtigt werden, wenn die Beteiligung über eine Personengesellschaft gehalten wird. Die Zwischenschaltung einer Kapitalgesellschaft entfaltet Abschirmwirkung hinsichtlich einer Mitunternehmerstellung.

Die von den Kindern an V gezahlten Beträge aufgrund des Ertragsnießbrauchs sind dem nicht steuerbaren privaten Bereich zuzuordnen. Es handelt sich um eine Einkommensverwendung. Bei den Kindern führen sie zu nicht abzugsfähige Ausgaben im Sinne des § 12 Nr. 1 Satz 1 EStG.

Die Einbringung der von V gehaltenen Zwergbeteiligung in die Holding-GmbH gegen Gewährung neuer Anteile (Sacheinlage) ist gem. § 20 Abs. 2 Satz 2 EStG steuerneutral möglich. Bei der Umsetzung der Struktur gilt es jedoch natürlich, etwaig bestehende Umwandlungshindernisse zu beachten. Zu nennen sind hier beispielsweise Sperrfristen aufgrund vorheriger Umwandlungen oder aufgrund der Inanspruchnahme der Thesaurierungsbesteuerung nach § 34a EStG sowie Erfüllung der von § 50i EStG aufgestellten Tatbestände.

G. Fazit

Die bestehende Unsicherheit in Bezug auf die ertragsteuerlichen Konsequenzen bei einem vorbehaltenen Ertragsnießbrauch, wenn der Nießbraucher noch eine Zwergbeteiligung an der Kommanditgesellschaft zurückbehalten hat, ist gestalterisch durch die Zwischenschaltung einer Kapitalgesellschaft grundsätzlich zu beheben. Gleichwohl wäre es wünschenswert, wenn die Finanzgerichte und auch der BFH einmal die Möglichkeit hätten, einen derartigen Fall zu entscheiden.

BUCHSERVICE

im Richard Boorberg Verlag GmbH & Co KG

Kompetenz in allen Medien

- **Sie sparen Zeit und Aufwand**, denn wir beschaffen Ihnen jedes lieferbare Verlagserzeugnis, auf Wunsch auch unverbindlich zur Ansicht.
- **Sie sparen Porto-, Versand- und Kontogebühren**; nutzen Sie unseren Sonderservice für Stammkunden.
- **Sie verwalten Ihre Bezüge und Ihr Budget** hausintern und professionell, denn wir stellen Ihnen unser hochwertiges Bibliotheks- und Verwaltungsprogramm »Solution« kostenlos zur Verfügung. Sie können recherchieren, bestellen und Ihre gesamten Bezüge kontrollieren, aktualisieren und verwalten – **denn Transparenz hilft sparen!**
- **Sie behalten den Überblick**, denn wir berechnen Ihren Literaturbezug auf Wunsch nach Ihren speziellen Haushaltsstrukturen. Sie können Ihren Bestand über »Solution« jederzeit einsehen und sind immer auf dem neuesten Stand.
- **Sie wünschen eine Umstellung von Print- auf Online-Medien?** Wir helfen Ihnen beim Wechsel und bei der optimalen Einbindung digitaler Medien in Ihr Literaturverwaltungsprogramm.
- **Sie haben Ihren persönlichen Ansprechpartner** im Innen- und Außendienst.

Levelingstr. 6a, 81673 München · Tel. 089/43 60 00-40 · Fax 089/43 60 00-85
E-Mail: buchservice@boorberg.de · Internet: www.bs-muenchen.de

Alles Wichtige zum Datenschutz.



4 Wochen
unverbindlich testen!

Datenschutzrecht

Kommentar

Bundesdatenschutzgesetz – Europäische
Datenschutz-Grundverordnung – Datenschutz-
gesetze der Länder – Bereichsspezifischer
Datenschutz

von Dr. jur. Lutz Bergmann, Regierungsdirek-
tor a.D., Dipl.-Verwaltungswirt (FH) Roland
Möhrle und Professor Dr. jur. Armin Herb,
Rechtsanwalt

Loseblattwerk, etwa 3660 Seiten, € 96,-
einschl. 3 Ordnern und CD-ROM; ca. 2 Ergän-
zungslieferungen/Jahr

ISBN 978-3-415-00616-4

Schwerpunkt des Standardwerkes ist die voll-
ständige Kommentierung des Bundesdaten-
schutzgesetzes (BDSG). Abgedruckt und zum
Teil erläutert sind auch die Länderdaten-
schutzgesetze sowie wichtige Regelungen des
bereichsspezifischen Datenschutzes. Auch die
EU-DS-GVO ist ausführlich aufbereitet.

Der seit über 35 Jahren bewährte Kommentar
bietet allen – ob im privaten oder öffentlichen
Bereich tätigen – Datenschützern:

- alle Änderungen des BDSG **vollständig kom-
mentiert**
- praxisgerechte Kommentierung des BDSG
unter Berücksichtigung neuer Entwicklungen
(z.B. Cloud Computing) mit Checklisten,
Übersichten und Schaubildern
- Text des Bundesmeldegesetzes

- alle Landesdatenschutzgesetze sowie das
LDSG BW mit Anmerkungen
- **Multimedia und Datenschutz**
- Datenschutzgesetze der Kirchen
- Datenschutzvorschriften aus allen Büchern
des SGB mit Erläuterungen
- **EU-Datenschutz-Grundverordnung mit
einer systematischen Einführung und einer
Synopsis BDSG – EU-DS-GVO sowie ersten
Kommentierungen der EU-DS-GVO (Art. 1,
3, 30, 31, 32 und 51) mit Formularen für die
Praxis**
- Arbeitshilfen und Sachregister auf CD-ROM
- die im September 2017 erscheinende
53. Ergänzungslieferung enthält auch den
Text zum **neuen Bundesdatenschutzgesetz**
(»BDSG 2018«) sowie die **Tabelle mit Zuord-
nung des BDSG 2018** zu den jeweiligen Arti-
keln der **EU-DS-GVO**

WWW.BOORBERG.DE

 **BOORBERG**

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 07 11/7385-100 · 089/4361564 TEL 07 11/7385-343 · 089/436000-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE

Änderung des ErbStG zur beschränkten Erbschaftsteuerpflicht – glückliches Ende einer unendlichen Geschichte?

Rechtsanwälte *Dr. Jörg Stalleiken* und *Sandra Glück*, beide Flick Gocke Schaumburg, Bonn*

Der EuGH hat in seiner Entscheidung vom 08.06.2016 die derzeitigen Regelungen in §§ 2 Abs. 3, 16 Abs. 2 ErbStG für mit der Kapitalverkehrsfreiheit unvereinbar erklärt. Das Urteil reiht sich in eine Reihe von EuGH-Entscheidungen zur beschränkten Steuerpflicht und deren Unvereinbarkeit mit der Kapitalverkehrsfreiheit ein. Der Gesetzgeber hat durch Anpassung des ErbStG im Rahmen des Steuerumgehungs- und Bekämpfungsgesetzes reagiert. Der nachfolgende Beitrag ordnet die aktuellen gesetzlichen Änderungen in ihren rechtlichen Kontext ein und setzt sich mit den daraus folgenden Auswirkungen für Erwerbe im Rahmen der beschränkten Erbschaftsteuerpflicht auseinander.

A. Einleitung

Der Gesetzgeber hat aufgrund der Entscheidung des EuGH in der Sache *Hünnebeck*¹ die Regelungen zu den persönlichen Freibeträgen bei der beschränkten Steuerpflicht einer inhaltlichen Neuregelung unterzogen. Anders als bisher sollen die persönlichen Freibeträge des § 16 Abs. 1 ErbStG nun grundsätzlich auch für unbeschränkt Steuerpflichtige gelten, wobei der Gesetzgeber hier gewisse Einschränkungen vorgenommen hat.²

Durch die Neuregelung sollen die fortdauernde Kritik des EuGH zur Ungleichbehandlung zwischen beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtigen beseitigt werden. Ob dies dem Gesetzgeber gelungen ist, soll im Folgenden einer kritischen Würdigung unterzogen werden.

B. Geschichtliche Entwicklung der §§ 2 Abs. 3; 16 Abs. 2 ErbStG

I. Ursprüngliche Fassung der Vorschrift

§ 2 Abs. 3 ErbStG wurde durch Art. 11 BeitrRLUmsG vom 07.12.2011³ in das Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz (ErbStG) aufgenommen. Zuvor bestand lediglich die Regelung des § 16 Abs. 2 ErbStG, wonach beschränkt Steuerpflichtigen unabhängig vom Verwandtschaftsverhältnis ein persönlicher Freibetrag von EUR 2.000 (zuvor EUR 1.100) gewährt wurde, während im Falle der unbeschränkten Steuerpflicht gem. § 16 Abs. 1 ErbStG höhere Freibeträge gewährt wurden. Der beschränkt persönliche Freibetrag galt hierbei unabhängig vom Verwandtschaftsverhältnis zwischen den Parteien. § 2 Abs. 3 ErbStG sollte es beschränkt

Steuerpflichtigen ermöglichen, für den gesamten Erbanfall zur unbeschränkten Steuerpflicht zu optieren („fiktive unbeschränkte Steuerpflicht“), um im Gegenzug zur damit eintretenden Verbreiterung der Bemessungsgrundlage von den höheren persönlichen Freibeträgen der unbeschränkten Steuerpflicht zu profitieren.⁴ Gem. § 2 Abs. 3 Satz 2 ErbStG waren dann allerdings auch sämtliche Erwerber von derselben Person innerhalb eines 10-Jahres-Zeitraumes vor und nach dem Vermögensanfall (insgesamt also 20 Jahre) rückwirkend der unbeschränkten Steuerpflicht zu unterwerfen.⁵

II. Entscheidung des EuGH in der Sache *Mattner* und darauf folgende Änderungen

Der EuGH hatte zunächst auf Basis der ursprünglichen Fassung des Gesetzes über die Vereinbarkeit der Freibetragsregelung mit der Kapitalverkehrsfreiheit aus Art. 56, 58 EG (zwischenzeitlich Art. 63, 65 AEUV) zu entscheiden.⁶ Hintergrund der Entscheidung war ein Streit zwischen dem Finanzamt Velbert und Frau *Vera Mattner* über die Besteuerung einer durch Frau *Mattner* erlangten Schenkung.

Frau *Mattner* war deutsche Staatsangehörige und lebte seit über 35 Jahren in den Niederlanden. Sie erwarb durch Schenkung von ihrer ebenfalls in den Niederlanden lebenden Mutter am 23.05.2007 ein Grundstück in Deutschland. Nach § 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG i.V.m. § 121 BewG handelte es sich hierbei um inländisches Vermögen, welches der beschränkten Steuerpflicht unterlag. Nach § 16 Abs. 2 ErbStG gewährte das Finanzamt Velbert Frau *Mattner* für den Erwerb des Grundstücks einen damals geltenden Freibetrag i.H.v. EUR 1.100. Hiergegen legte Frau *Mattner* Klage beim FG Düsseldorf ein und beehrte den damals für unbeschränkt steuerpflichtige Personen geltenden Freibetrag von EUR 205.000.

* *Dr. Jörg Stalleiken*, Rechtsanwalt, Steuerberater, Diplom-Finanzwirt, ist Partner, *Sandra Glück*, Rechtsanwältin, ist Mitarbeiterin der Sozietät FLICK GOCKE SCHAUMBURG in Bonn.

1 EuGH v. 08.06.2016, *Hünnebeck*, C-479/14, Abl. EU 2016, Nr. C 196, 8.

2 Siehe hierzu Abschnitt C.

3 BGBl. I 2011, 2592.

4 Zum Ganzen *Schienze-Ohletz* in von Oertzen/Loose, ErbStG, § 2 Rz. 77 ff.

5 *Schienze-Ohletz* in von Oertzen/Loose, ErbStG, § 2 Rz. 79.

6 EuGH v. 22.04.2010, *Mattner*, C-510/08, Abl. EU 2010, Nr. C 161, 10.

Das FG Düsseldorf legte den Sachverhalt dem EuGH mit der Frage zur Entscheidung vor.⁷ Nach Ansicht des FG war fraglich, ob eine Vorschrift, wonach gewährte Freibeträge bei der Schenkungsteuer niedriger ausfallen, wenn lediglich aufgrund der Belegenheit der Sache eine inländische Schenkungsteuer anfällt, mit Art. 39 EG, 43 EG, 56 EG und 58 EG vereinbar ist.

Der EuGH hat in seiner o.g. Entscheidung eine solche Regelung als mit der Kapitalvertragsfreiheit aus Art. 56 EG i.V.m. Art. 58 EG für unvereinbar angesehen. Der EuGH führte aus, daß zu „Maßnahmen, die als Beschränkungen der Kapitalvertragsfreiheit nach Art. 56 Abs. 1 EG verboten sind, solche gehören, die eine Wertminderung der Schenkung desjenigen bewirken, der in einem anderen Mitgliedsstaat als dem ansässig ist, in dem sich die Immobilie befindet“⁸. Durch die gewährten Freibeträge würde die Steuerbemessungsgrundlage gemindert, was zur Folge habe, daß beschränkt Steuerpflichtige für den Vermögensübergang einen höheren Steuerbetrag zu entrichten haben als unbeschränkt Steuerpflichtige.

Der Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit war nach Ansicht des EuGH auch nicht gerechtfertigt. Insbesondere konnte sich die Bundesrepublik Deutschland nicht darauf berufen, daß eine Ungleichbehandlung keine Diskriminierung darstelle, weil es grundsätzlich Sache des Mitgliedsstaates sei, die persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen zu würdigen.⁹ Hierbei hatte sich die Bundesrepublik Deutschland insbesondere auf Art. 58 Abs. 1 Buchst. a EG (zwischenzeitlich Art. 65 Abs. 1 Buchst. a AEUV) berufen, wonach „nicht das Recht der Mitgliedsstaaten (durch Art. 56 EG beeinträchtigt wird), ... die einschlägigen Vorschriften ihres Steuerrechts anzuwenden, (um) die Steuerpflichtigen mit unterschiedlichem Wohnort oder Kapitalanlageort unterschiedlich zu behandeln“. Allerdings handelt es sich hierbei, wie der EuGH zutreffend ausgeführt hat, um eine Ausnahme vom Grundsatz der unbeschränkten Kapitalverkehrsfreiheit, welcher grundsätzlich eng auszulegen ist. Die Ausnahme ist gerade nicht dahingehend zu verstehen, daß jede Steuerregelung des nationalen Gesetzgebers als mit der Kapitalvertragsfreiheit vereinbar angesehen werden kann. Insbesondere dürfe nach Art. 58 Abs. 3 EG keine willkürliche Diskriminierung vorliegen. Eine Ungleichbehandlung liegt damit nur dann nicht vor, wenn die in Frage stehende Regelung unterschiedliche Situationen betrifft und diese daher objektiv nicht miteinander vergleichbar sind. Nach der zutreffenden Ansicht des EuGH steht die Höhe der Schenkungsteuer in Abhängigkeit von dem Wert des Erwerbs sowie dem Verwandtschaftsverhältnis zwischen dem Schenker und dem Beschenkten, nicht aber von Kriterien, die vom Wohnort des Steuerpflichtigen abhängig sind. Objektiv besteht damit keinerlei Unterschied zwischen der Schenkung von zwei Gebietsansässigen zu einer Schenkung von zwei Gebietsfremden.

Nach Ansicht des EuGH lag zudem auch kein Grund für die Ungleichbehandlung in einem überwiegenden Grund

des Allgemeininteresses vor. Zunächst ist es unschädlich, daß dem Gebietsfremden durch Inanspruchnahme der in verschiedenen Mitgliedsstaat vorliegenden Freibeträge diese kumuliert zustehen können. Dem Steuerpflichtigen steht es grundsätzlich offen, Steuervorteile zu nutzen, welche diesem in dem Mitgliedsstaat legal offenstehen.¹⁰ Der Mitgliedsstaat kann sich im Hinblick auf die in Frage stehende Regelung nicht darauf berufen, daß dem Steuerpflichtigen in einem anderen Mitgliedsstaat – ohne daß der Ausgangsstaat hierauf Einfluß hat – weitere Steuergestaltungsmöglichkeiten zur Verfügung stehen.

Veranlaßt durch das Urteil des EuGH hat der deutsche Gesetzgeber im Jahr 2011 im Rahmen des BeitrRLUMsG¹¹ § 2 Abs. 3 ErbStG in das Gesetz aufzunehmen. Hierbei hatte ein beschränkt Steuerpflichtiger, sofern dieser seinen Wohnsitz in der Europäischen Union oder einem Staat, auf den das Abkommen über den europäischen Wirtschaftsraum anwendbar ist, auf Antrag die Möglichkeit, als unbeschränkt steuerpflichtig angesehen zu werden. In einem solchen Fall werden alle Erwerbe des Steuerpflichtigen für die 10 Jahre vor dem Erwerb sowie 10 Jahre nach dem Erwerb bei der Bemessungsgrundlage herangezogen.

III. Entscheidung des EuGH in der Sache Welte

In der Sache *Welte*¹² gegen das Finanzamt Velbert hatte der EuGH erneut über die Vereinbarkeit von § 2 Abs. 3 ErbStG bzw. § 16 Abs. 2 ErbStG, nunmehr freilich bei einem Drittstaatenbezug, zu entscheiden. Herr *Welte* war alleiniger Erbe der am 27.03.2009 verstorbenen Frau *Welte-Schenkel*. Die Verstorbene war deutsche Staatsangehörige, hatte jedoch gemeinsam mit dem Kläger ihren Wohnsitz in der Schweiz. Zum Nachlaß der Verstorbenen gehörte ein Grundstück in Düsseldorf mit einem Wert von EUR 329.200 sowie zwei Bankguthaben in Deutschland. Das Finanzamt setzte gegen den Kläger, unter Berücksichtigung eines steuerlichen Freibetrags von EUR 2.000 nach § 16 Abs. 2 ErbStG, Schenkungsteuer i.H.v. EUR 41.450 fest.

Herr *Welte* wandte sich gegen den Bescheid und begehrte den steuerlichen Freibetrag i.H.v. EUR 500.000 gemäß § 16 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG für Ehepartner. Das Finanzgericht Düsseldorf legte die Frage dem EuGH zur Entscheidung vor. Der Sachverhalt unterschied sich hierbei durch den bereits entschiedenen Fall *Mattner* in zwei wesentlichen Punkten. Zum einen hat der Kläger seinen Wohnsitz

7 EuGH-Vorlage v. 14.11.2008 – 4 K 2226/08 Erb –, juris.

8 EuGH v. 22.04.2010, *Mattner*, C-510/08, Abl. EU 2010, Nr C 161, 10, Rz. 26.

9 Siehe hierzu EuGH v. 14.02.1995, *Schumacker*, C-279/93, Abl. EG 1995, Nr C 74, 1.

10 Vgl. hierzu EuGH v. 11.12.2003, *Babriert*, C-364/01, Abl. EU 2004, Nr. C 47, 6.

11 BGBl. I 2011, 2592.

12 EuGH v. 17.10.2013, *Welte*, C-181/12, Abl. EU 2013, Nr. C 367, 11.

nicht im Einzugsgebiet der Europäischen Union. Zudem bestand neben dem o.g. Vermögen in Deutschland weiteres Vermögen in der Schweiz.

Der EuGH stellt zunächst klar, daß Art. 56 Abs. 1 EG allgemein Beschränkungen des Kapitalverkehrs schütze, und zwar sowohl im Verhältnis zwischen den Mitgliedsstaaten als auch im Verhältnis eines Mitgliedsstaates zu Drittländern. Eine Rechtfertigung der vorliegenden Diskriminierung konnte zunächst nicht aus Art. 57 Abs. 1 EG hergeleitet werden. Art. 57 Abs. 1 EG sieht eine erschöpfende Liste von Tätigkeiten vor, die auf Drittländer nicht anwendbar sind. Erbschaften sind hierbei jedoch nicht aufgezählt. Nachdem es sich bei der Vorschrift um eine Einschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit handelt, muß diese grundsätzlich eng ausgelegt werden. Eine Ausweitung des Katalogs ist lediglich in begrenzten Ausnahmefällen möglich, zu denen nach Ansicht des EuGH Erbschaften nicht hinzuzählen. Dementsprechend konnte Art. 57 Abs. 1 EG eine Beschränkung des Art. 56 Abs. 1 EG nicht rechtfertigen.

Daneben hat der EuGH klargestellt, daß sich der Freibetrag nicht in Abhängigkeit zur Höhe der Besteuerungsgrundlage verhält, sondern vielmehr unabhängig von der Höhe des geerbten Vermögens entsteht.¹³ Dementsprechend konnte der EuGH auch keine Rechtfertigung aufgrund schützenswerter Allgemeininteressen erkennen. Zwar sei anerkannt, daß zur Wahrung der Kohärenz einer Steuerregelung eine Beschränkung der Grundfreiheiten erfolgen darf. Hierzu muß zwischen dem betreffenden steuerlichen Vorteil sowie dessen Ausgleich ein unmittelbarer Zusammenhang bestehen.¹⁴ Vorliegend beziehe sich jedoch der steuerliche Vorteil auf den Wohnsitz des Steuerpflichtigen und der Freibetrag wird daraufhin von der Bemessungsgrundlage abgezogen. Nachdem im Übrigen keine Unterscheidung bei der Berechnung der Besteuerung der Erbschaft gemacht wird, war die Regelung daher nicht geeignet, eine Kohärenz der Besteuerung sicherzustellen.

Auch zur Sicherstellung der Besteuerung kann die Regelung nicht gerechtfertigt sein. Wenn sich der deutsche Gesetzgeber darauf beruft, daß bei Drittstaaten die Amtshilfe zur Ermittlung des gesamten übergegangenen Vermögens nicht gewährleistet werden kann und dementsprechend dem Fiskus nicht die Möglichkeit bleibt, die Höhe der Erbschaft zu ermitteln. Auch wenn es sich hierbei um eine zulässige Argumentation handelt, um einem Steuerpflichtigen gewisse Steuervorteile zu gewähren, so rechtfertigt dies keine Pauschalierung, sondern muß auf den Einzelfall bezogen sein. Dementsprechend konnte sich der deutsche Gesetzgeber vorliegend auch nicht auf eine fehlende Rechtshilfe, welche bei der Schweiz auch nicht gegeben war, berufen.

IV. Entscheidung des EuGH in der Sache Hünnebeck

Mit Urteil vom 08.06.2016¹⁵ hat der EuGH nun die aufgrund der Entscheidung in der Sache *Mattner* vorgenom-

menen Änderungen des ErbStG ebenfalls für nicht mit der Kapitalverkehrsfreiheit vereinbar erklärt.¹⁶ Der Entscheidung lag hierbei folgender Sachverhalt zugrunde:

Frau *Hünnebeck* sowie ihre beiden Töchter sind deutsche Staatsangehörige mit Wohnsitz in Großbritannien. Frau *Hünnebeck* war Miteigentümerin eines in Düsseldorf belegenen Grundstücks, welches sie mit notariellem Vertrag vom 20.09.2011 jeweils zu 50% schenkweise auf ihre Töchter übertrug. Die Schenkungsteuer wurde hierbei durch das Finanzamt Krefeld auf jeweils EUR 146.509 festgesetzt, wobei bei beiden Töchtern der persönliche Freibetrag i.H.v. EUR 2.000 von der Bemessungsgrundlage abgezogen worden war. Ein Antrag nach § 2 Abs. 3 ErbStG wurde nicht gestellt, weil die Vorschrift zum einen nach den Schenkungen in Kraft getreten ist. Das Finanzamt Krefeld sah allerdings als *Obiter Dictum* durch die zwischenzeitliche Einführung des § 2 Abs. 3 ErbStG die volle Gleichstellung zwischen beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtigen als gegeben an.

Der EuGH hat in seiner Entscheidung zunächst darauf hingewiesen, daß es sich bei § 2 Abs. 3 ErbStG um eine fakultative Regelung handle und zum anderen die Option zur unbeschränkten Steuerpflicht durch einen Steuerländer bewirkt, daß die Höhe des zustehenden Freibetrags auch von außerhalb des in Deutschland belegenen Vermögens abhängen und hierbei insbesondere ein Zeitraum von 20 Jahren für die Berechnung herangezogen würde, während bei Schenkungen unter Gebietsansässigen lediglich ein Zehnjahreszeitraum herangezogen wird.

Der EuGH bemängelte zudem, daß eine fakultative Regelung grundsätzlich ungeeignet ist, die unionsrechtliche Unvereinbarkeit einer Vorschrift – vorliegend des § 16 Abs. 2 ErbStG – zu beseitigen. Dies gelte umso mehr, als daß bei fehlender Ausübung der Wahlmöglichkeit automatisch der unionsrechtswidrige Zustand eintrete.¹⁷ Eine fakultative Regelung, noch dazu, wenn sie von einer Handlung des Steuerpflichtigen abhängt, kann daher die Unionsrechtswidrigkeit nicht beseitigen.

Die Unionsrechtswidrigkeit könne auch nicht durch Art. 65 Abs. 1 Buchst. a AEUV (früher Art. 58 EG) beseitigt werden. Zur Begründung wiederholt der EuGH nahezu wortwörtlich seine bereits in der Entscheidung *Mattner* vorgebrachten Feststellungen. Zudem führt der EuGH nochmals explizit aus, daß eine Regelung nur dann als Rechtfertigung der Ungleichbehandlung angesehen werden kann, „wenn die unterschiedliche Behandlung Situationen be-

13 EuGH v. 17.10.2013, Welte, C-181/12, ABl EU 2013, Nr. C 367, 11, Rz. 55.

14 Vgl. EuGH v. 17.09.2009, Glaxo Wellcome, C-182/08, ABl EU 2009, Nr. C 267, 18.

15 EuGH v. 08.06.2016, Hünnebeck, C-479/14, DStR 2016, 1360.

16 Vgl. dazu *Schienze-Ohletz* in von Oertzen/Loose, ErbStG, § 2 Rz. 88.

17 Vgl. hierzu auch EuGH v. 28.02.2013, Beker, C-168/11, BStBl II 2015, 431.

trifft, die objektiv nicht miteinander vergleichbar sind, oder wenn sie durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt sind.“¹⁸ Zudem dürfen die vorgenommenen Maßnahmen nicht über das hinausgehen, was zur Erreichung des damit verfolgten Zwecks erforderlich ist.

Der EuGH stimmt der Bundesrepublik zwar dahingehend zu, daß die Bemessungsgrundlage bei einem beschränkt Steuerpflichtigen grundsätzlich niedriger ist als bei einem unbeschränkt Steuerpflichtigen. Jedoch könne dies grundsätzlich die Unionsrechtswidrigkeit nicht beeinflussen, insbesondere nachdem der Zeitraum für die Anrechnung der Schenkungen zwischen unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtigen unterschiedlich ausgestaltet ist.

C. Änderung des ErbStG im Rahmen des Steuerumgehungsbekämpfungsgesetzes

Aufgrund der vorgenannten Entscheidung hat der Gesetzgeber am 25.06.2017 durch Art. 4 StUmgBG¹⁷⁹ § 2 Abs. 3 ErbStG ersatzlos aufgehoben. Nach der Neuregelung des Gesetzes stehen die persönlichen Freibeträge des § 16 Abs. 1 ErbStG sowohl beschränkt als auch unbeschränkt Steuerpflichtigen zur Verfügung. Allerdings sieht § 16 Abs. 2 ErbStG nunmehr vor, daß die Höhe des Freibetrages auf einen Teilbetrag gemindert wird. Dieser Teilbetrag entspricht dem Verhältnis zwischen dem zum Zeitpunkt der Besteuerung erworbenen nicht der beschränkten Steuerpflicht unterliegenden Vermögen zum Wert des der beschränkten Steuerpflicht unterliegenden Vermögens.

Der Gesetzgeber hat sich durch die vorgenommenen Änderungen entschieden, im Grundsatz im Hinblick auf die gewährten Freibeträge keinen Unterschied zwischen beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtigen zu machen. Durch die Änderung in § 16 Abs. 2 ErbStG werden die Freibeträge jedoch nur anteilig für das in Deutschland belegene Vermögen im Verhältnis zum gesamten geerbten Vermögen gewährt. Zur Verdeutlichung folgendes

Beispiel: Der niederländische Erblasser E hinterläßt seiner ebenfalls in den Niederlanden wohnhaften Tochter T als Alleinerbin Vermögen von insgesamt EUR 1.000.000. Hierzu gehört ein in Deutschland belegenes Grundstück im Wert von EUR 200.000.

Lösung: Nach § 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG besteht zugunsten von Kindern des Erblassers ein Freibetrag i.H.v. EUR 400.000. Bei einem unbeschränkt steuerpflichtigen Erwerber unterlägen also lediglich EUR 600.000 der Besteuerung. Bei einem Steuersatz von 15% nach § 19 Abs. 1 ErbStG führt dies zu einer Steuerbelastung von EUR 90.000. Anders sieht es dagegen in dem vorliegenden Beispielfall aus. Da weder E noch T ihren Wohnsitz im Inland haben, besteht nach § 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG i.V.m. § 121 Nr. 2 BewG lediglich eine beschränkte Steuerpflicht für das in Deutsch-

land belegene Grundstück. Dies hat zur Folge, daß nach § 16 Abs. 2 ErbStG der Wert des geerbten Grundstücks ins Verhältnis zum gesamten geerbten Vermögen gestellt wird und der Freibetrag i.H.v. EUR 400.000 ebenfalls lediglich in diesem Verhältnis gewährt wird. Der Wert des Grundstücks im Verhältnis zum gesamten Vermögen liegt bei 1/5 (200.000 ./ 1.000.000).

Der Freibetrag wird damit i.H.v. EUR 80.000 gewährt. Dem entsprechend unterliegen bei T EUR 120.000 der Besteuerung. Dies ergibt bei einem Steuersatz von 11% nach § 19 Abs. 1 ErbStG eine Steuerbelastung von EUR 13.200 für das in Deutschland belegene Vermögen. Würde der Freibetrag dagegen ungekürzt gewährt werden, wäre der Erwerb der T in Deutschland vollständig steuerbefreit.

D. Kritische Würdigung der Änderungen

Zunächst ist festzustellen, daß durch die anteilige Gewährung des Steuerfreibetrages die leistungsgerechte Besteuerung des Erwerbs gewährleistet soll. Der Gesetzgeber hat sich hierbei von dem Gedanken leiten lassen, daß bei einer ungekürzten Inanspruchnahme des steuerlichen Freibetrages ein inländischer Erwerber, welcher mit seinem Gesamterwerb bzw. mit allen erfolgten Schenkungen unbeschränkt steuerpflichtig ist, schlechter gestellt sei als derjenige, welcher lediglich aufgrund eines einzelnen Vermögensgegenstandes der deutschen Erbschaft- und Schenkungsteuer unterliegt.²⁰

Fraglich ist, inwieweit durch die neue Regelung weiterhin ein Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit aus Art. 63 AEUV gegeben ist. Der EuGH hat bereits in der Entscheidung *Mattner*²¹ klargestellt, daß der Begriff des Kapitalverkehrs im Lichte des Art. 65 AEUV (vorgehend Art. 58 Abs.1 EG) ausgelegt werden muß und hierunter sowohl die Steuer auf Erbschaften als auch auf Schenkungen Anwendung findet.

Dadurch, daß vorliegend die Freibeträge bei beschränkt Steuerpflichtigen entsprechend gekürzt werden, liegt bei isolierter Betrachtung wiederum eine Beeinträchtigung der Kapitalverkehrsfreiheit vor. Eine Rechtfertigung hierfür könnte allerdings unter Berücksichtigung des Allgemeininteresses gegeben sein. Zunächst kann zur Sicherung der Kohärenz der deutschen Steuergestaltung eine Ungleichbehandlung zwischen beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtigen gerechtfertigt werden. Dies ist jedoch nur dann gegeben, wenn ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der zwischen dem betreffenden steuerlichen Vorteil und dessen

¹⁸ EuGH v. 22.04.2010, *Mattner*, C-510/08, Abl. EU 2010, Nr. C 161, 10, Rz. 53.

¹⁹ BGBl. I 2017, 1682.

²⁰ BT-Drucks. 18/11132, S. 35

²¹ EuGH v. 22.04.2010, *Mattner*, C-510/08, Abl. EU 2010, Nr. C 161, 10

Ausgleich durch eine bestimmte steuerliche Regelung geben ist.²² Ein unmittelbarer Zusammenhang würde hiernach beispielsweise dann vorliegen, wenn gewisse Werbungskosten beim (beschränkt) Steuerpflichtigen nicht abzugsfähig wären, gleichzeitig jedoch die den Werbungskosten gegenüberstehenden Einkünfte ebenfalls nicht der Besteuerung unterliegen würden. Es ist jedoch nicht ersichtlich, weshalb die Kohärenz der Steuerregelung durch die entsprechende Vorschrift gewährleistet werden soll. Die Beschränkung des Freibetrags durch den Gesetzgeber wird nicht durch eine Nichtbesteuerung der entsprechenden Einkünfte ausgeglichen, so daß das Argument der Kohärenz der Steuergestaltung vorliegend ins Leere laufen würde.

Diese könnte jedoch durch Art. 65 AEUV gerechtfertigt sein. Hiernach wird durch die Kapitalverkehrsfreiheit in Art. 63 Abs. 1 AEUV nicht das Recht der Staaten beeinträchtigt, steuerrechtliche Vorschriften zu erlassen, durch welche der Steuerpflichtige mit unterschiedlichem Wohnort oder unterschiedlichem Kapitalanlageort unterschiedlich behandelt wird. Wie der EuGH jedoch in seinen Entscheidung klargestellt hat²³, ist eine Rechtfertigung hieraus nur dann gegeben, wenn es sich um keine willkürliche Regelung handelt. Nachdem es sich bei Art. 65 AEUV um eine Ausnahmegesetzvorschrift zu Art. 63 AEUV handelt, sind die Voraussetzungen für Art. 65 AEUV eng auszulegen. Eine willkürliche Regelung liegt dann vor, wenn sich die Regelung nicht auf anerkannt sachliche Erfordernisse stützen kann.²⁴ Eine unterschiedliche Behandlung ist daher nur dann gerechtfertigt, wenn die Situationen zwischen beschränkt und unbeschränkt steuerpflichtigen Personen nicht miteinander vergleichbar sind oder aber die Ungleichbehandlung durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses notwendig sind.²⁵ Sowohl bei unbeschränkt Steuerpflichtigen als auch bei beschränkt Steuerpflichtigen hängt die Höhe der Steuer lediglich von der Tatsache des Inlandsvermögens sowie der Beziehung zum Erblasser/Schenker ab. Eine objektive Unterschiedlichkeit der Situationen ist daher nicht gegeben. Es handelt sich hier jeweils um Tatsachen, welche nicht mit dem Wohnsitz des Steuerpflichtigen zusammenhängen, sondern um Tatsachen in der Person des Steuerpflichtigen bzw. in der Art seines Erwerbes.

Etwas anderes kann sich auch nicht daraus ergeben, daß die Bemessungsgrundlage bei einer Erbschaft bzw. Schenkung von gebietsfremden Steuerpflichtigen niedriger ausfällt als bei unbeschränkt Steuerpflichtigen. Eine solche Argumentation gilt zunächst nur im Falle der Erbschaft, nachdem bei Schenkungen die Bemessungsgrundlage (unter Außerachtlassung von § 14 ErbStG) sowohl bei unbeschränkt als auch bei beschränkt Steuerpflichtigen in selber Höhe vorhanden ist. Auch wenn dem Gesetzgeber, was auch durch den EuGH eingeräumt wird, in dieser Argumentation durchaus zugestimmt werden kann, so kann hieraus keine Rechtfertigung für eine Ungleichbehandlung angesehen werden. Richtig ist, daß der unbeschränkt Steuerpflichtige den Freibetrag auf seine gesamte Erbschaft „ver-

teilen“ muß, während der beschränkt Steuerpflichtige diesen Betrag lediglich einem Vermögensgegenstand zuordnen muß. Hierbei muß beachtet werden, daß der Freibetrag gerade, und dies wurde durch den EuGH mehrfach deutlich gemacht, nicht durch die Höhe des übergebenen Vermögens beeinflusst wird. In Anbetracht dessen stellt auch ein anteiliger Verlust des Freibetrags einen Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit dar. Daneben übersieht der Gesetzgeber, daß der beschränkt Steuerpflichtige hierdurch keinesfalls notgedrungen bessergestellt wäre als ein unbeschränkt Steuerpflichtiger, nachdem der beschränkt Steuerpflichtige in seinem Wohnsitzstaats unter Umständen ebenfalls der Besteuerung mit der erhaltenen Erbschaft oder Schenkung unterliegt. Solange der Gesetzgeber die Höhe des Freibetrags von dem verwandtschaftlichen Verhältnis zwischen dem Erblasser/Schenker und dem Steuerpflichtigen abhängig macht, ist eine Ungleichbehandlung zwischen beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtigen nicht gerechtfertigt. Zu diesem Ergebnis scheint auch der EuGH, wenn auch nicht ausdrücklich, zu kommen. Im Urteil *Hünnebeck* läßt sich eine gewisse Tendenz erkennen, daß auch der EuGH eine Ungleichbehandlung allein aufgrund einer insgesamt geringeren Bemessungsgrundlage nicht als ausreichend ansehen wird.²⁶ Hierfür wäre es notwendig, daß sich die Besteuerung in Abhängigkeit zur Bemessungsgrundlage bemißt, was jedoch gerade nicht der Fall ist.

E. Fazit

Ob der Gesetzgeber eine Gleichstellung zwischen beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtigen durch die nun in Kraft getretene Neuregelung erreichen konnte, bleibt vorläufig abzuwarten. Die Teileinschränkung des Freibetrags ist aus fiskalischen Gründen gerechtfertigt und kann nachvollzogen werden. Nichtsdestotrotz ist dem EuGH dahingehend zuzustimmen, daß sich die Freibeträge lediglich durch das verwandtschaftliche Verhältnis zwischen den Beteiligten begründen lassen und gerade – worauf es vorliegend ankommen dürfte – nicht durch die Höhe des übergebenen Vermögens. Auch wenn dementsprechend die Gründe des deutschen Gesetzgebers an sich nachvollziehbar sind, ist zu befürchten, daß auch die Neuregelung den vom EuGH aufgestellten Kriterien nicht genügen wird.

22 EuGH v. 08.06.2016, *Hünnebeck*, C-479/14, Abl. EU 2016, Nr. C 196, 8; EuGH v. 22.04.2010, *Mattner*, C-510/08, Abl. EU 2010, Nr. C 161, 10

23 EuGH v. 08.06.2016, *Hünnebeck*, C-479/14, Abl. EU 2016, Nr. C 196, 8

24 *Ress/Ukrow* in *Grabitz/Hilf/Nettesheim*, Das Recht der Europäischen Union, Stand: 2016, Art. 65 AEUV Rz. 75

25 EuGH v. 22.04.2010, *Mattner*, C-510/08, Abl. EU 2010, Nr. C 161, 10, Rz. 53

26 EuGH v. 08.06.2016, *Hünnebeck*, C-479/14, Abl. EU 2016, Nr. C 196, 8, Rz. 58



Umfassender Praxiskommentar.

WWW.BOORBERG.DE

LADEMANN

Umwandlungssteuergesetz Handkommentar mit Kommentierungen zur Umsatzsteuer, zur Grunderwerbsteuer und zu § 50i EStG

von Wjatscheslav Anissimov, Dr. Stefan Behrens, Dr. Hartmut Hahn, Ines Heß, Professor Dr. Dirk Jäschke, Dr. Vanessa Köth, Axel Neumann-Tomm, Professor Dr. Jörg Ottersbach, Dr. Wendelin Staats, Dr. Jürgen Staiger, Professor Dr. Michael Stöber und Georg von Streit

2016, 2. Auflage, 1294 Seiten, € 168,-

in Zusammenarbeit mit Deutscher Fachverlag
GmbH – Fachmedien Recht und Wirtschaft
ISBN 978-3-415-05623-7



Leseprobe unter
www.boorberg.de/alias/1559007

Die zweite Auflage des Handkommentars erläutert die für eine Umwandlung relevanten steuerlichen Rechtsgebiete.

Das Nachschlagewerk bietet:

- Kommentar zum Umwandlungssteuerrecht mit seinen Bezügen zum Einkommensteuer-, Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuerrecht
- Eingehende Ausführungen zu Umsatz- und Grunderwerbsteuer sowie zu § 50i EStG in der Umwandlung
- Erläuterungen auf der Grundlage des Umwandlungssteuererlasses mit Entwicklungen in Rechtsprechung und Literatur seit dem Jahr 2011
- Aktuelle Kommentierungen des Umwandlungssteuergesetzes durch das Steueränderungsgesetz 2015

Mit dem Nachschlagewerk erhalten vor allem Praktiker Hilfestellung, um den aktuellen Herausforderungen in der Beratung und Kautelarpraxis gerecht zu werden. Dabei liegt der Schwerpunkt der zuverlässigen Kommentierung auf der Darstellung der Grundstrukturen sowie der Erläuterung besonders praxisrelevanter Fragen.

 **BOORBERG**

Vorschlag für eine Richtlinie des Rates – zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Modelle – Ein erster Überblick

Rechtsanwalt Prof. Dr. Klaus von Brocke, München

Der Vorschlag vom 21.06.2017 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU zielt darauf ab, eine automatische Meldepflicht schädlicher und grenzüberschreitender Steuergestaltungsmodelle einzuführen. Die Offenlegungspflicht und zeitnahe Benachrichtigung der Behörden soll es diesen ermöglichen, frühzeitig Gegenmaßnahmen bei „schädlichen“ Modellen zu ergreifen. Im Richtlinienvorschlag sind eine Reihe von Kennzeichen („hallmarks“) aufgeführt, die auf kritische Steuerplanung hindeuten. Dazu zählen unter anderem das grenzüberschreitende Nutzen von Verlusten zur Senkung der Steuerlast oder das Ausnutzen günstiger Steuersonderregelungen und Vereinbarungen unter Beteiligung von Ländern, die die internationalen Standards für verantwortungsvolles Handeln nicht einhalten. Der folgende Abriss erläutert die einzelnen Vorschriften des Richtlinienvorschlags, welcher voraussichtlich noch im Jahr 2017 von dem Ecofin Rat der EU angenommen werden wird.

1. Hintergrund

Die Aufdeckung der Panama Papers im Jahre 2016 hat in bis dato unbekannter Dimension offengelegt, wie mit Hilfe teils aggressiver Steuersparmodelle weltweit versucht wurde, die Steuerlast maßgeblich von individuellen Steuerpflichtigen zu reduzieren bzw. zu vermeiden. Für die Öffentlichkeit und die Finanzbehörden erschreckend war hierbei nicht nur das Ausmaß, sondern auch die systematische und standardisierte Vorgehensweise der Akteure (der sog. Intermediäre), bestehende Besteuerungslücken, nicht harmonisierte bzw. koordinierte Steuersysteme und Steuerintransparenz zwischen den einzelnen Staaten zu seinem eigenen Vorteil oder dem der Kunden auszunutzen.

Um mehr Transparenz im Steuerbereich zu erreichen und wirkungsvoller gegen künstliche Steuergestaltungsmodelle zur Steuervermeidung vorzugehen, wurden innerhalb der Europäischen Union – grundsätzlich auf Basis des BEPS-Reports 12 der OECD – neue Vorschriften vorgeschlagen.

Nach Aussagen der Europäischen Kommission haben Intermediäre, d.h. unter anderem (Steuer-)Berater, Rechtsanwälte, Buchhalter und Banken, in der Vergangenheit aktiv dazu beigetragen, die Steuerlast einzelner Personen und Unternehmen mit Hilfe von Steuergestaltungsmodellen zu reduzieren. Durch die Anwendung solcher Modelle können Steuerzahlungen teils vollkommen vermieden wer-

den. Da solche Modelle laut der Europäischen Kommission die Fairness beeinträchtigen und innerhalb des internen Marktes zu Verzerrungen führen, hat die Kommission am 21.06.2017 einen Vorschlag zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Modelle (im Folgenden: Richtlinienvorschlag) präsentiert. Damit soll die sog. Kooperationsrichtlinie (DAC), welche bereits den automatischen Austausch von Rulings und den länderspezifischen Berichten (country by country reporting) festlegt, ergänzt werden.

Durch die Änderung der Richtlinie soll eine zeitnahe Benachrichtigung der nationalen Steuerverwaltungen erzielt werden, sofern eine potenziell aggressive Steuerplanung mit grenzüberschreitender Komponente vorliegt. Somit sollen Behörden ein frühzeitiges Eingreifen ermöglicht werden und Maßnahmen zur Entgegenwirkung der Modelle, zum Beispiel mittels spezieller Steuerprüfungen oder nationalen Gesetzesänderungen, umgesetzt werden.¹

2. Anwendungsbereich des Richtlinienvorschlags

Der Richtlinienvorschlag sieht eine obligatorische Meldepflicht in Kombination mit einem Informationsaustausch vor. Laut der Begründung des Richtlinienvorschlags wird von den europäischen Mitgliedstaaten zum einen die verpflichtende Offenlegung potenzieller aggressiver Steuerplanungsmodelle mit grenzüberschreitender Komponente gegenüber den nationalen Steuerbehörden verlangt. Außerdem soll sichergestellt werden, daß der Informationsaustausch zwischen den nationalen Steuerbehörden und den Steuerbehörden anderer Mitgliedsstaaten mittels eines hierfür festgelegten Mechanismus automatisch erfolgt. Auch Unternehmen und Privatpersonen, die Steuerplanungsmodelle nutzen, unterliegen der Meldepflicht.² Die nationale

¹ Vgl. Europäische Kommission: Arbeitsunterlage der Kommissionsdienststellen; Zusammenfassung der Folgenabschätzung, 21.06.2017.

² Vgl. Europäische Kommission: Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Modelle, 21.06.2017, S. 13 (im Folgenden: Richtlinienvorschlag).

Steuerbehörde hat nach Eingang der Informationen die Behörden der anderen beteiligten Mitgliedsstaaten über die Einzelheiten zu informieren.³ Für die Verletzung der Meldepflicht sieht die Richtlinie Sanktionen vor.⁴

Mit Hilfe der verpflichtenden Offenlegung sollen Intermediäre davon abgehalten werden, sich an aggressiven Steuerplanungsmodellen zu beteiligen. Im Gegenzug soll durch die Meldepflicht für Steuerpflichtige kein Anreiz entstehen, Steuerplanungsmodelle anzuwenden. Zudem soll frühzeitig verhindert werden, daß durch die Umsetzung von Steuerplanungsmodellen Schäden in Form von Verlusten oder Rechtswidrigkeiten auf allen beteiligten Ebenen entstehen.

Aktuell haben die Steuerbehörden nur eine eingeschränkte Kenntnis über ausländische und grenzüberschreitende Modelle. Durch die Offenlegungspflicht und die dadurch einhergehende zeitnahe Übermittlung weiterer Daten sollen zeitnah operative Maßnahmen getroffen werden und legislative sowie regulatorische Änderungen erfolgen können. Außerdem sollen die übermittelten Daten für prüferische Zwecke und Risikobewertungen verwendet werden können.⁵

3. Hallmarks

Der Richtlinienvorschlag beinhaltet in Anhang IV verschiedene Kennzeichen, sogenannte ‚Hallmarks‘, welche dazu dienen sollen, meldepflichtige Informationen zu identifizieren. Die Ausarbeitung der Hallmarks beinhaltet fünf Kategorien (s. A.–E. unten), wovon zwei Kategorien (A. und B.) mit dem sogenannten „Main benefit“-Test in Verbindung gebracht werden. Nach dem Test soll der Hauptvorteil eines Modells darin bestehen, einen Steuervorteil zu erlangen. Es muß jedoch nachgewiesen werden können, daß dieser Steuervorteil das zu erwartende Ergebnis durch Nutzung des Modells ist. Folgende Kennzeichen sind in Annex IX enthalten:

- A. Allgemeine Kennzeichen
- B. Spezifische Kennzeichen, die mit dem „Main Benefit“-Test verknüpft werden können
- C. Spezifische Kennzeichen im Zusammenhang mit grenzüberschreitenden Transaktionen
- D. Spezifische Kennzeichen hinsichtlich Vereinbarungen über den automatischen Informationsaustausch in der Union
- E. Spezifische Kennzeichen hinsichtlich der Verrechnungspreisgestaltung.

Zusammenfassend werden unter den „Allgemeinen Kennzeichen“ Modelle mit folgenden Merkmalen aufgelistet:

1. Ein Steuerpflichtiger verpflichtet sich, eine Vertraulichkeitsklausel einzuhalten, wonach sie das Modell hinter der Erlangung eines Steuervorteils nicht gegenüber anderen Intermediären oder Steuerbehörden offenlegen dürfen.

2. Ein Intermediär hat Anspruch auf ein „erfolgsabhängiges“ Honorar, d.h., die Gebühren des Intermediärs werden auf Basis des (tatsächlichen) Steuervorteils festgesetzt
3. Teil eines Modells ist die Verwendung von Standarddokumenten/-formblättern, welche nicht nur einem, sondern mehreren Steuerpflichtigen zur Anwendung zur Verfügung stehen.

Des Weiteren gelten folgende Merkmale in Modellen als spezifische Kennzeichen, die mit dem „Main benefit“-Test verknüpft werden können:

1. Die Übertragung von Verlusten in andere Staatsgebiete oder deren schnelle Nutzung, um die Steuerbelastung zu reduzieren.
2. Die Umwandlung von Einkommen in niedrig-besteuerte Einnahmearten, wie z.B. Schenkungen.
3. Zirkuläre Transaktionen, die durch die Einbeziehung zwischengeschalteter Unternehmen ohne wirtschaftliche Funktion zu einem round-tripping von Kapital führen oder sich gegenseitig aufheben.

Darüber hinaus führt C. grenzüberschreitende Transaktionen auf, welche Kennzeichen für eine Meldepflicht aufweisen:

1. Wenn im Fall grenzüberschreitender Zahlungen der Zahlungsempfänger in keinem Steuergebiet ansässig ist, das Ansässigkeitsgebiet des Empfängers keine Körperschaftsteuer erhebt, dieses Gebiet einen Nullsteuersatz oder sehr niedrigen Steuersatz erhebt, oder wenn das Steuergebiet des Zahlungsempfängers auf der Liste der Drittländer steht, deren Steuerregime als schädlich eingestuft wird. Des Weiteren fallen darunter Modelle, unter welchen die Zahlung im Ansässigkeitsgebiet des Empfängers komplett oder teilweise von der Steuer befreit ist, Steuerbegünstigungen auf diese Zahlungen anfallen, oder eine mißbräuchliche Gestaltung i.S.d. ATAD II Richtlinie vorliegt.
2. Sofern ein Vermögenswert nicht nur in einem Steuergebiet abgeschrieben wird.
3. In mehreren Steuergebieten eine Befreiung von der Doppelbesteuerung von Einkünften stattfindet.
4. Wesentlicher Unterschied hinsichtlich der zu zahlenden Steuer auf die Übertragung von Vermögenswerten.

D. definiert als meldepflichtig solche Modelle, welche Abkommen der EU zum automatischen Informationsaustausch umgehen, so daß eine Meldung von Einkünften an Steuerbehörden in dem Wohnsitzstaat des Steuerpflichtigen nicht erfolgt. Zuletzt werden unter E. solche Modelle als meldepflichtig definiert, die nicht dem Fremdvergleichsgrundsatz (arm's-length standard) bzw. den OECD-Verrech-

³ Vgl. Richtlinienvorschlag, S. 10.

⁴ Art. 25a Richtlinienvorschlag.

⁵ Vgl. Richtlinienvorschlag, S. 6.

nungpreisleitlinien entsprechen, oder die nicht gemeldet werden, obwohl sie in den Geltungsbereich des automatischen Informationsaustauschs fallen.

Sobald eines der o.g. Merkmale auf ein Modell zutrifft, unterliegt dieses Steuerplanungssystem der Meldepflicht und muß genauer geprüft werden. Mit Hilfe der in dem Richtlinienvorschlag enthaltenen Merkmale und insbesondere durch den „Main benefit“-Test soll sichergestellt werden, daß die Meldepflicht flächendeckend konzipiert ist und somit alle Modelle, die auf Steuervermeidung oder -mißbrauch hinweisen, identifiziert werden. Es ist zu erwarten, daß im Fall einer Verabschiedung der Richtlinie aufgrund der allgemeinen Ausgestaltung der Kennzeichen viele potenzielle Modelle erfaßt werden. Voraussichtlich wird es jedoch auch häufig zu Auslegungsschwierigkeiten kommen, da der Begriff „aggressive Steuerplanung“ auch mit Hilfe der Merkmale nur schwer definiert werden kann. Schließlich haben sich die komplexen Strukturen über Jahre hinweg entwickelt und unterliegen ständigen Änderungen bzw. Anpassungen.

4. Vorgehensweise

Der Art. 8aaa Richtlinienvorschlag sieht vor, daß Informationen innerhalb von fünf Tagen, nachdem ein Modell einem Steuerpflichtigen bereitgestellt oder der erste Schritt einer Reihe von Modellen umgesetzt wurde, an die für den Intermediär zuständige Steuerbehörde gemeldet werden. Mittels einer zentralen Datenbank erfolgt dann automatisch der Austausch der erhaltenen Informationen zu Steuerplanungsstrategien zwischen den Mitgliedsstaaten. Das durch die Richtlinie (EU) 2015/2376 des Rates eingeführte Gemeinsame Kommunikationsnetz (Common Communication Network – CCN) soll als Rahmen für den Austausch dienen, weshalb der Geltungsbereich des Mechanismus erweitert werden soll. Allen Mitgliedstaaten soll der Zugriff auf das Zentralverzeichnis gewährleistet werden.⁶

Um das reibungslose Funktionieren der Richtlinie zu überwachen, wird auch die Kommission eingeschränkter Zugang zu den ausgetauschten Informationen haben (soweit die Kommission im Hinblick auf grenzüberschreitende Vorbescheide dazu berechtigt ist).⁷ Der Austausch soll als frühzeitiges Warnsystem im Bereich der Steuervermeidung dienen, so daß Maßnahmen zur Verhinderung schädlicher Vorgehensweise vorgenommen werden können.⁸ Unter den einzelnen Steuerbehörden besteht zudem alle drei Monate eine gegenseitige Austauschpflicht.⁹

5. Meldepflichtige Personen

Der Meldepflicht unterliegen Intermediäre, die ein grenzüberschreitendes System zur Umsetzung und Nutzung durch ein Unternehmen oder eine Einzelperson anbieten

sowie die beratene Person bzw. Unternehmen, soweit der anbietende Intermediär nicht in der EU niedergelassen ist oder der Verschwiegenheitspflicht unterliegt.¹⁰ In Frage kommen sowohl natürliche und juristische Personen sowie Einrichtungen ohne Rechtspersönlichkeit.¹¹ Des Weiteren sind Unternehmen oder Einzelpersonen, die ein grenzüberschreitendes Steuermodell anwenden, meldepflichtig, wenn dieses Modell von internen Steuerberatern oder Anwälten entwickelt wurde.¹²

Ist kein Intermediär vorhanden bzw. hat der Steuerpflichtige selbst ein Steuerplanungsmodell konzipiert und setzt dieses um, dann tritt der Steuerpflichtige an die Stelle des Intermediärs und unterliegt dadurch der Offenlegungspflicht.¹³

Es ist auch möglich, daß mehr als eine Person als Intermediär in Frage kommen. Der Meldepflicht unterliegt dann derjenige, der gegenüber dem Steuerpflichtigen die Verantwortung bzw. die Umsetzung des Modells übernimmt. Das ist zum Beispiel der Fall, wenn ein Intermediär über Büros, Unternehmen usw. in mehrere Staaten vertreten ist und er auch andere lokale unabhängige Akteure im Rahmen der Steuerberatung bezüglich bestimmter Modelle miteinbezieht. Nicht unüblich ist auch, daß mehrere Parteien dasselbe meldepflichtige grenzüberschreitende Steuermodell verwenden. Hier unterliegt lediglich der Steuerpflichtige, der für die Vereinbarung des Modells bzw. der Modelle mit dem Intermediär verantwortlich war, der Offenlegungspflicht.

Da die vorgeschlagene Richtlinie auf ein frühzeitiges Entgegenwirken seitens der Steuerbehörden abzielt, sieht sie vor, daß grenzüberschreitende Modelle bereits vor ihrer tatsächlichen Anwendung offengelegt werden müssen. Spätestens fünf Tage nach dem Tag, an dem ein Modell dem Steuerpflichtigen zur Umsetzung zu Verfügung gestellt wurde, soll dieses gemeldet werden (vgl. Art. 8aaa Richtlinienvorschlag). Die Regelungen sind allerdings nicht auf Intermediäre anzuwenden, die gleichzeitig auch betroffene Steuerpflichtige sind. In diesem Fall muß die Offenlegung innerhalb von fünf Tagen ab dem Tag, nach dem das Modell oder die erste Stufe in einer Reihe derartiger Modelle umgesetzt wurde, erfolgen. Danach erfolgt alle drei Monate der automatische Informationsaustausch über diese Modelle.¹⁴

6 Vgl. Begründung des Richtlinienvorschlags, S. 18.

7 Vgl. Richtlinienvorschlag, S. 13.

8 Vgl. Europäische Kommission: Tax Transparency for intermediaries.

9 Vgl. Europäische Kommission – Pressemitteilung, 21.06.2017.

10 Vgl. Europäische Kommission – Pressemitteilung, 21.06.2017.

11 Vgl. Richtlinienvorschlag, S. 13.

12 Vgl. Europäische Kommission – Pressemitteilung, 21.06.2017.

13 Ibid.

14 Vgl. Europäische Kommission – Pressemitteilung, 21.06.2017.

Es kann nicht davon ausgegangen werden, daß ein Modell, nur weil es der Meldepflicht unterliegt, ein schädliches Modell ist. Es muß allerdings daraufhin von der Steuerbehörde genauer überprüft werden.¹⁵

6. Umsetzungsfristen und (nationalstaatliche) Umsetzung

Laut Art. 20 (5) Richtlinienvorschlag sollen die Regelungen ab dem 01.09.2019 in Kraft treten. Ab diesem Zeitpunkt wären die EU-Mitgliedstaaten dazu verpflichtet, alle drei Monate Informationen auszutauschen. Aufgrund der Richtlinie 2014/107 des Rates vom 09.12.2014 gilt in der EU für Informationen über Besteuerungszeiträume ab dem 01.01.2016 der gemeinsame Meldestandard für den Austausch von Informationen über Auslandskonten. Informationen, die nicht in den Anwendungsbereich dieser Richtlinie fallen, sollen nun trotzdem erfaßt werden, indem Intermediäre einer Meldepflicht für aggressive Steuerplanungsmodelle unterliegen. Kernelement der vorgeschlagenen Rechtsvorschrift ist, daß der Informationsaustausch automatisch stattfindet. Denkbar wäre zukünftig eine Ausweitung der Verpflichtung zur Offenlegung auf Prüfer.¹⁶

Um einheitliche Bedingungen für die Durchführung der Richtlinie zu schaffen und insbesondere den verpflichtenden automatischen Informationsaustausch zwischen den Steuerbehörden gewährleisten zu können, sollen der Kommission möglicherweise Durchführungsbefugnisse übertragen werden.¹⁷ Darunter zählt beispielsweise die Annahme eines Standardformulars mit einer beschränkten Anzahl von Bestandteilen sowie einer Sprachenregelung.¹⁸

Den Ergebnissen der Folgeabschätzungen zufolge müssen die Vorschriften klare Berichterstattungspflichten enthalten, um eine doppelte Berichterstattung vermeiden zu können.

Gemäß Art. 20 (5) Richtlinienvorschlag müssen unter den Mitgliedstaaten alle Angaben zu den Intermediären und Steuerpflichtigen und deren Steueridentifikationsnummern ausgetauscht werden, sowie gegebenenfalls der Personen, die als verbundene Personen gelten. Des Weiteren müssen die entsprechenden Kennzeichen des Anhangs IV übermittelt werden. Zusätzlich muß das betroffene Modell kurz zusammengefaßt werden und es muß auf Einzelheiten der nationalen Steuervorschriften eingegangen werden, weshalb diese einen Steuervorteil verschaffen. Es muß zudem der Wert der Transaktion(en) innerhalb eines Modells übermittelt werden, sowie alle anderen Mitgliedstaaten, die an dem jeweiligen Modell beteiligt sind oder davon betroffen sind.¹⁹

7. Rechtsgrundlage

Rechtsgrundlage für Gesetzgebungsimpulsen im Bereich der direkten Steuern ist Art. 115 des Vertrags über die Ar-

beitsweise der Europäischen Union (AEUV). Insbesondere das Europäische Parlament rief zu strengeren Maßnahmen gegen Intermediäre auf. Es wurde mehrfach die EU aufgerufen, in diesem Bereich eine führende Rolle zu übernehmen. Auf der informellen Tagung des Rates „Wirtschaft und Finanzen“ im April 2016 haben die Mitgliedstaaten die Kommission ersucht, in Anlehnung an Aktionspunkt 12 der Initiative zur Bekämpfung der Gewinnverkürzungen und Gewinnverlagerungen (BEPS) Initiativen für verbindliche Offenlegungsregelungen zu prüfen, um wirksamere Hindernisse für Intermediäre, die an Steuerhinterziehungsmodellen beteiligt sind, zu errichten. Im Mai 2016 stellte der Rat Schlußfolgerungen zu einer externen Strategie und zu Maßnahmen zur Bekämpfung des Mißbrauchs von Steuerabkommen vor.

In Aktionspunkt 12 der OECD/G20 wird zur Verbesserung der Transparenz zusätzlich empfohlen, eine Offenlegungspflicht für aggressive Modelle einzuführen. Dabei soll allerdings kein einzuhaltender Mindeststandard definiert werden. Die meisten Mitgliedsstaaten haben sich, nachdem die von der OECD empfohlenen Anti-BEPS-Maßnahmen von der G20 gebilligt wurden, als OECD-Mitglieder verpflichtet, diese Maßnahmen umzusetzen. Deutschland hat bereits die Rechtssicherheit in der Besteuerung als eine ihrer Priorität identifiziert.

Neben dem Richtlinienvorschlag zur Offenlegungspflicht von Intermediären besteht außerdem eine Reihe von EU-Initiativen, die den automatischen Austausch von Informationen in Steuerangelegenheiten vorschreiben. Dazu zählt unter anderem die Richtlinie 2014/107 vom Dezember 2014, die den Informationsaustausch über Finanzkonten gebietsfremder Personen vorsieht. Darüber hinaus sieht die Richtlinie 2015/2376 vom Dezember 2015 den automatischen Austausch bezüglich grenzüberschreitender Steuervorbescheide vor. Die Richtlinie 2016/881 vom Mai 2016 verpflichtet außerdem zum automatischen Austausch länderbezogener Berichte zwischen den Steuerbehörden. Durch die Richtlinie 2011/16/EU wird die Richtlinie 77/799/EWG ersetzt und stellt den Beginn der erweiterten Verwaltungszusammenarbeit zwischen den Steuerbehörden der EU dar.²⁰

15 Ibid.

16 Vgl. Richtlinienvorschlag, S. 6.

17 Vgl. Begründung des Richtlinienvorschlags, S. 19.

18 Ibid.

19 Vgl. Richtlinienvorschlag, S. 24.

20 Vgl. Richtlinienvorschlag, S. 4.

8. Umsetzung auf EU-Ebene

Um einem Flickwerk von einzelnen nationalstaatlichen Regelungen für die Meldepflicht und einem Fortbestand des unfairen Steuerwettbewerbs zwischen den Mitgliedstaaten entgegenzuwirken, überläßt die Vorschrift den Mitgliedstaaten das Recht, Sanktionen bei Verstößen gegen die Richtlinie im nationalen Recht festzulegen (Art. 25a Richtlinienentwurf). Die Richtlinie bedingt jedoch, daß die Sanktionen wirksam, verhältnismäßig und abschreckend sein müssen.

Die Begründung des Richtlinienvorschlags besagt, daß Art. 115 AEUV die Rechtsgrundlage des Vorschlags ist. In dem Artikel wird ausdrücklich festgelegt, daß in diesem Bereich Rechtsvorschriften ausschließlich in Form von Richtlinien erlassen werden können. Die vorgeschlagene Richtlinie ist die fünfte Änderung der Richtlinie über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden seit 2014. Der Handlungsbereich soll demnach ausgeweitet werden, was mit den Feststellungen der OECD zu Aktionspunkt 12 und den Konsultationen der Interessensträger durch die Kommission begründet werden kann.

Die Kosten für den Intermediär halten sich in Grenzen, da für jedes System, das bei den Steuerpflichtigen beworben wird, im Vorfeld eine Kurzbeschreibung vorhanden sein müßte, welche die zu meldenden Informationen bereits beinhaltet. Daraus läßt sich bereits ableiten, daß der Vorschlag im Vorhinein so konzipiert wurde, daß der mit der Offenlegung verbundene Verwaltungsaufwand sowohl für den Intermediär wie auch für den Steuerpflichtigen und die öffentlichen Verwaltungen minimal ist.

Das im Vertrag verankerte Ziel besagt, daß ein besseres Funktionieren des Binnenmarkts erforderlich ist. Mit dem Ziel einhergehend soll allerdings auch der Verwaltungsaufwand für alle Beteiligten so gering wie möglich gehalten werden. Hierfür muß ein Mindestrahmen geschaffen werden. Darunter fällt zum Beispiel, daß die Vorschriften eine klare Erstattungspflicht enthalten müssen, um eine doppelte Berichterstattung zu vermeiden. Des Weiteren liegt eine Beschränkung auf potenziell aggressive Steuerplanungsmodelle mit grenzüberschreitender Komponente auf Ebene der EU vor. Für die gemeldeten Modelle existiert keine Veröffentlichungspflicht; lediglich der automatische Informationsaustausch zwischen den Mitgliedstaaten muß sichergestellt sein. Den Mitgliedstaaten soll selbst die Entscheidungsfreiheit gewährt bleiben, wie sie letztendlich im Fall von unrechtmäßigen Modellen weiter vorgehen.

Die Mitgliedstaaten verpflichten sich, der Kommission eine jährliche Bewertung bezüglich der Wirksamkeit des automatischen Informationsaustauschs und einen Überblick über die dadurch erreichten praktischen Ergebnisse zu übermitteln. Zusätzlich muß eine Liste statistischer Angaben übermittelt werden, die von der Kommission zur Bewertung der Richtlinie festgelegt werden.²¹

9. Ausblick

Die Transparenzvorschrift für Intermediäre ist eine von vielen Richtlinien, welche im Rahmen des Maßnahmenpakets zur Steuertransparenz im März 2015 von der Kommission vorgestellt wurde. Das Maßnahmenpaket befaßt sich insbesondere mit der Problematik der Steuervermeidung auf Ebene der Unternehmen. Besonders die Europäische Kommission, deren politische Priorität unter anderem die Bekämpfung der Steuervermeidung ist, setzt sich intensiv mit der Thematik auseinander. Im Vordergrund stehen hierbei der Steuerbetrug sowie die Steuerhinterziehung. Der fehlenden Transparenz wird bereits mit verschiedenen Vorschriften und Initiativen entgegengewirkt. Darunter fällt beispielsweise auch die vierte Geldwäscherichtlinie (derzeit in Bearbeitung). Die vorgeschlagenen Rechtsvorschriften ergänzen andere bereits bestehende Vorschriften im Hinblick auf Transparenz bzw. die Unsicherheit bezüglich des wirtschaftlichen Eigentums. Wie bereits erwähnt, trägt der automatische Austausch von Informationen zwischen Mitgliedstaaten als wesentliches Element des Maßnahmenpakets bei. Neben der Offenlegungspflicht im Hinblick auf Intermediäre wird im Rahmen des Maßnahmenpakets auch eine Transparenzinitiative für multinationale Unternehmen eingeführt werden.

Es bleibt zu hoffen, daß die Verwirklichung der Initiativen bezüglich der Meldepflicht und des automatischen Informationsaustauschs dem Binnenmarkt einen robusten Mechanismus verschafft und letztendlich zu einem Funktionieren ohne Verzerrungen sowie einem fairen Wettbewerb beitragen.

²¹ Vgl. Richtlinienvorschlag, S. 36.



Vorschriften-Konfigurator

Sie wählen aus 10.000 Vorschriften eine
Gesetzessammlung nach Ihrem Bedarf aus!

Ihre Vorteile:

- ▶ Am PC stellen Sie rechtssichere Vorschriften gezielt zusammen
- ▶ Wählen Sie dabei aus der permanent aktualisierten Gesetzesdatenbank aus
- ▶ Wir drucken Ihr persönliches Gesetzbuch
- ▶ Versandfertig innerhalb 24 Stunden

Noch Fragen? Dann nehmen Sie bitte Kontakt auf: Hanno Thielen

☎ 0711/73 85-308

@ h.thielen@boorberg.de

Die deutsche „Lizenzschranke“ – Entwicklung, gesetzliche Umsetzung, weitere offene Fragen

Dr. Mathias Link, Rechtsanwalt/Steuerberater, LL.M. / Britta Süßmann, Rechtsanwältin¹

Am 02.06.2017 hat der Bundesrat dem sog. „Gesetz gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen“ zugestimmt. Herzstück des Gesetzes ist die Einführung eines neuen § 4j EStG, der die Abzugsfähigkeit von Lizenzzahlungen beschränkt, soweit diese auf Empfängerseite einem als schädlich einzustufendem Besteuerungsregime unterliegen (sog. Lizenzschranke).

Deutschland wollte damit einen Kontrapunkt zu der Entwicklung in anderen Staaten setzen. Während andere Staaten mit der Einführung von Präferenzregelungen (sog. „IP-Boxen“, „Lizenzboxen“ oder „Patentboxen“)² in einen Wettbewerb um die Ansiedlung multinationaler Konzerne getreten sind, hat sich Deutschland an den Vorgaben der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) orientiert, die derartige steuerliche Präferenzregelungen als „schädlich“ einstuft, wenn sie nicht an ein Mindestmaß an tatsächlicher Geschäftstätigkeit geknüpft sind.³ Entsprechend hat sich Deutschland nicht dazu entschieden, eine deutsche Lizenzbox einzuführen, sondern beabsichtigt – umgekehrt – mit der Einschränkung der steuerlichen Abzugsfähigkeit von Lizenzzahlungen, entsprechende grenzüberschreitende „Besteuerungsinkongruenzen zu verhindern“.⁴

Über den Gesetzesentwurf vom 20.02.2017⁵ ist an verschiedenen Stellen schon ausführlicher berichtet worden.⁶ Dieser Entwurf hat allerdings im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens weitere Änderungen erfahren.⁷ Besonderes Augenmerk dieses Beitrags liegt daher auf den Abweichungen der finalen Gesetzesfassung von den Regelungen im Gesetzesentwurf der Bundesregierung.

A. Von der Lizenzbox zur Lizenzschranke – der Weg zum heutigen § 4j EStG

I. Allgemeines

Die an sich zu begrüßende steuerliche Begünstigung von Unternehmen, die Forschung und Entwicklung betreiben, hat in den vergangenen Jahren zu einem regelrechten Wettbewerb von Staaten um die Ansiedlung von Unternehmen geführt. Immer mehr Mitgliedstaaten haben daher besondere, d.h. von der regelmäßigen Besteuerung der Unternehmensgewinne abweichende Steuertarife für Erträge aus Intellectual Property (IP), Lizenzen und Patenten geschaffen. Nachdem Beispiele von prominenten, international tätigen Unternehmen bekannt wurden, die es durch Umstrukturierungen vermochten, einen Großteil ihrer Unternehmensgewinne durch die Ausnutzung derartiger Be-

günstigungs-Regime nicht oder nur zu einem geringen Steuersatz zu besteuern, wuchs der Druck auf die Politik, derartige Praktiken zu unterbinden. Anstatt selbst in den Wettbewerb der Besteuerungsregime mit einzutreten, wirkten einige Staaten darauf hin, einen rechtlichen Rahmen zu schaffen, in dessen Grenzen eine steuerliche Begünstigung aus Lizenz-, Patent- und vergleichbaren Einkünften zulässig sein sollte, um damit auch von den anderen Mitgliedstaaten akzeptiert werden zu können. Im Rahmen des BEPS (Base Erosion and Profit Shifting)-Projekts der OECD/G20, das gerade zu dem Zweck initiiert wurde, gegen den schädlichen Steuerwettbewerb der Staaten und aggressive Steuerplanungen international tätiger Konzerne vorzugehen, wurde unter dem Aktionspunkt 5 ein solch rechtlicher Rahmen geschaffen.⁸ Zwar sind die Ergebnisse dieses Projekts rechtlich nicht bindend. Allerdings geht durch sie ein starkes politisches Signal aus.⁹

II. Aktionspunkt 5 des BEPS-Projekts und der Nexus-Ansatz

Der Aktionspunkt 5 („Arbeiten gegen schädlichen Steuerwettbewerb“) zielt auf eine wirksame Bekämpfung als schädlich empfundener Steuerpraktiken und adressiert seine Vorgaben nicht an die jeweiligen Steuerpflichtigen, sondern an die einzelnen Mitgliedstaaten. Unter anderem enthält er einen Kompromiß in Bezug auf steuerliche Sonderregelungen für bestimmte Arten von Einkünften, insb. Patent-, Lizenz- und IP-Boxen und die damit zusammenhängenden Vorabzusagen (*Rulings*), die nach Meinung seiner Verfasser

1 Mathias Link ist Counsel, Britta Süßmann ist Senior Associate bei Hengeler Mueller, Frankfurt.

2 Zu einer Übersicht und Wirkweise dieser Regime siehe *Pross/Radmanesh*, IStR 2015, 579 ff.

3 OECD (2016), Wirksamere Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken unter Berücksichtigung von Transparenz und Substanz, Aktionspunkt 5 – Abschlußbericht 2015, OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264258037-de> (nachfolgend „Aktionspunkt 5“).

4 So die Gesetzesbegründung, BTDRs. 18/11233, 2.

5 BTDRs. 18/11233, 1 ff.

6 Z.B. *Ritzer/Stangl*, Der Konzern 2017, 68 ff.; *Schneider/Junior*, DStR 2017, 417 ff.; *Schnitger*, IStR 2017, 214, 220 ff.

7 BTDRs. 18/12128, 1 ff.

8 Aktionspunkt 5, siehe Fn. 3.

9 So zutreffend *Schneider/Junior*, DStR 2017, 417, 418.

zu Gewinnverkürzungen und Gewinnverlagerung führen können. Konkret richten sich die Regeln an den jeweiligen Mitgliedstaat, der die Überlassung von Nutzungsrechten steuerlich bevorzugt (d.h. den Staat des Lizenzgläubigers).

Wesentliches Abgrenzungskriterium zwischen einer schädlichen und einer unschädlichen steuerlichen Begünstigung soll die Ausübung einer wesentlichen Geschäftstätigkeit sein. Sieht die jeweilige Begünstigungsregel vor, daß sie nur dann gewährt wird, wenn die Gesellschaft in ihrem Sitzstaat über eine wesentliche Geschäftstätigkeit verfügt, wird die steuerliche Förderung dieser Gesellschaft als akzeptabel angesehen. Wird die Förderung allerdings unabhängig von einer wirtschaftlichen Geschäftstätigkeit gewährt, wird dies als schädlicher Steuerwettbewerb angesehen und die steuerliche Begünstigung wird nicht akzeptiert. Konkretisiert wird die wirtschaftliche Geschäftstätigkeit durch den sog. *Nexus-Ansatz*, auf den im neuen § 4j EStG ausdrücklich Bezug genommen wird.

Die steuerbegünstigten Einkünfte werden nach dem Nexus-Ansatz durch folgende Berechnung bestimmt:¹⁰

Qualifizierte Ausgaben für die Entwicklung des geistigen Eigentums werts	x	Aus dem geistigen Eigentums werts resultierende Gesamteinkünfte	=	Steuerbegünstigte Einkünfte
Gesamtausgaben für die Entwicklung des geistigen Eigentums werts				

Unter den *geistigen Eigentums werten* sind nach dem Nexus-Ansatz nur solche Patente und andere geistige Eigentums werte zu verstehen, die Patenten funktionell entsprechen, sofern diese Vermögens werte sowohl rechtlich geschützt sind als auch ähnlichen Genehmigungs- und Registrierungsverfahren unterliegen, falls solche Verfahren relevant sind.¹¹ Diese Einschränkung der schutzwürdigen Eigentums werte führt dazu, daß Besteuerungsregime, die Begünstigungen für Markenlizenzen vorsehen, nicht Nexus-konform und daher nicht schutzwürdig sind. Bei Marken soll es sich nämlich lediglich um marketingbezogene geistige Eigentums werte handeln, die vom Nexus-Ansatz nicht erfaßt werden.¹²

Qualifizierte Ausgaben werden als solche Ausgaben definiert, die für die tatsächlich durchgeführte F&E-Tätigkeit getätigt wurden¹³, so daß Kosten ohne direkten Zusammenhang mit einem spezifischen Eigentums werts keine qualifizierten Ausgaben darstellen.¹⁴ Der Nexus-Ansatz eröffnet den Mitgliedstaaten jedoch auch Wahlrechte. So können sie beispielsweise den Anteil der qualifizierten Ausgaben um einen bis zu 30%igen Aufschlag erhöhen (sog. „Uplift“), um z.B. die Anschaffung eines geistigen Eigentums werts nicht zu sehr zu benachteiligen. Durch den Uplift dürfen die qualifizierten Ausgaben die Gesamtausga-

ben jedoch nicht übersteigen.¹⁵ Sieht die Präferenzregelung eine Begünstigung auch für Ausgaben für Auftragsforscher vor, handelt es sich grundsätzlich nur dann um qualifizierte Ausgaben, soweit es sich um Zahlungen an nicht nahestehende Auftragsforscher handelt.¹⁶ In Fällen, in denen das geistige Eigentum nicht selbst geschaffen, sondern erworben wurde, können nur Ausgaben, die zur Verbesserung des geistigen Eigentums getätigt wurden, als qualifizierte Ausgaben behandelt werden.¹⁷

Unter *Gesamtausgaben* im Sinne der vorgenannten Formel ist die Summe aller Betriebsausgaben zu verstehen, die als qualifizierte Ausgaben eingestuft werden, wenn sie durch den Steuerpflichtigen selbst getätigt würden.¹⁸ Die Gesamtausgaben unterscheiden sich damit von den qualifizierten Ausgaben dadurch, daß sie auch die Anschaffungskosten für den Erwerb des geistigen Eigentums sowie Aufwendungen für eine Auftragsforschung durch nahestehende Dritte erfassen.¹⁹

Die *Gesamteinkünfte* umfassen alle Einnahmen aus dem geistigen Eigentum (einschließlich Erlöse aus der Veräußerung des geistigen Eigentums sowie Einnahmen aus dem Verkauf von direkt mit dem geistigen Eigentums werts verbundenen Produkten (sog. embedded IP income)) abzüglich der diesen Einnahmen zuzuordnenden und im betreffenden Jahr angefallenen Ausgaben.²⁰

Der im Aktionspunkt 5 ausgehandelte Kompromiß zwischen den Staaten, die ein Steuerbegünstigungs-Regime für Lizenzen etc. vorhalten, und denjenigen, in denen Steuerpflichtige ansässig sind, die Zahlungen auf derartige Lizenzen etc. leisten, gilt uneingeschränkt für alle nach dem 30.06.2016 neu eingeführten IP-Box-Regime. Vorgesehen ist jedoch ein Bestandsschutz bis zum 30.06.2021 für solche Systeme, die zum 30.06.2016 bereits bestanden haben. Ab dem 01.07.2021 sind demnach alle IP-Box-Regime entweder abzuschaffen oder in ein Nexus-konformes Regime zu überführen.²¹

10 Vgl. Aktionspunkt 5 Tz. 30.

11 Vgl. Aktionspunkt 5 Tz. 34.

12 Da der Regierungsentwurf des § 4j EStG nicht ausdrücklich auf den Nexus-Ansatz verwies, sah die darin enthaltene abstrakte Beschreibung des Nexus-Ansatzes noch ausdrücklich vor, daß die Ausnahmen vom Abzugsverbot nicht für eine Präferenzregelung gilt, die „Einnahmen aus der Überlassung von Rechten begünstigt, die nach deutschem Recht unter das Markengesetz fallen würden.“

13 Vgl. Aktionspunkt 5 Tz. 39.

14 Vgl. Aktionspunkt 5 Tz. 39.

15 Vgl. Aktionspunkt 5 Tz. 40.

16 Vgl. Aktionspunkt 5 Tz. 50 f.

17 Vgl. Aktionspunkt 5 Tz. 52.

18 Vgl. Aktionspunkt 5 Tz. 42.

19 Vgl. Aktionspunkt 5 Tz. 43.

20 Vgl. Aktionspunkt 5 Tz. 47 f.

21 Vgl. Aktionspunkt 5 Tz. 63 ff.

III. Die deutsche Umsetzung des Aktionspunktes 5

Deutschland ist auf den politischen Zug der OECD/G20 bereitwillig aufgesprungen und hat mit § 4j EStG eine zum Teil über die Vorgaben des Aktionspunktes 5 hinausgehende Regelung geschaffen. Die deutsche Regelung setzt interessanterweise nicht beim (ausländischen) Lizenzgeber an (z.B. durch eine Ausweitung der beschränkten Steuerpflicht / Verschärfung der Regelungen zu einer Reduzierung der von Deutschland einzubehaltenden Quellensteuer), sondern beim inländischen Lizenznehmer, dem zukünftig der Betriebsausgabenabzug in Bezug auf bestimmte Lizenzzahlungen beschränkt oder gar verwehrt wird. Die Einführung einer Lizenzschranke war bereits im Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und SPD vom 14.12.2013²² adressiert. Am 19.12.2016 wurde ein Referentenentwurf des „Gesetzes gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen“ veröffentlicht, der mit kleineren Änderungen am 20.02.2017 in den Gesetzentwurf der Bundesregierung mündete. Zum Teil weitreichende Änderungen erfuhr das Gesetz durch den Finanzausschuß, dessen Beschlußempfehlung vom 26.04.2017 am 27.04.2017 vom Bundestag und am 02.06.2017 vom Bundesrat angenommen wurde. Das Gesetz wurde am 23.06.2017 im Bundesgesetzblatt²³ veröffentlicht und trat am Tag danach in Kraft.

B. Die Regelung des § 4j EStG

I. Überblick

Der neue § 4j EStG regelt in drei Absätzen die Einführung einer Lizenzschranke. **Absatz 1** beschreibt die Voraussetzungen, unter denen der steuerliche Abzug von Aufwendungen für die Überlassung von Rechten zukünftig eingeschränkt werden soll. Systematisch unterscheidet § 4j EStG zwischen zwei Anwendungsfällen: § 4j Abs. 1 S. 1 EStG beschreibt den Grundfall, bei welchem dem inländischen Steuerpflichtigen (dem Schuldner) die Rechte unmittelbar vom (ausländischen) Inhaber dieser Rechte (dem Gläubiger) überlassen werden. § 4j Abs. 1 S. 2 EStG erweitert diesen Grundfall um sog. Zwischenschaltungsfälle, bei denen der Gläubiger oder eine dem Schuldner nahestehende Person ihrerseits Aufwendungen für die Überlassung von Rechten an einen „weiteren Gläubiger“ getätigt haben. Die in Absatz 1 genannte zentrale Voraussetzung für eine Beschränkung der steuerlichen Abzugsfähigkeit, nämlich das Vorliegen einer sog. steuerlichen Präferenzregelung beim Lizenzempfänger, wird in **Absatz 2** definiert. **Absatz 3** enthält schließlich die in einer (ggf. partiellen) Abzugsbeschränkung bestehenden Rechtsfolge des § 4j EStG. Zusammengefaßt tritt diese Abzugsbeschränkung (bzw. der vollständige Abzugausschluß) unter den folgenden Voraussetzungen ein, die mit einer Vielzahl von Zweifelsfragen verbunden sind:

- Ein inländischer Steuerpflichtiger tätigt Aufwendungen für die Überlassung bestimmter Rechte zur Nutzung.

- Die Einnahmen des Gläubigers unterliegen beim Gläubiger einer sog. Präferenzregelung, d.h.
 - die Besteuerung dieser Einnahmen weicht von der Regelbesteuerung ab und
 - diese abweichende Besteuerung führt zu einer niedrigeren Besteuerung der Einnahmen von weniger als 25%
- Der Gläubiger ist eine dem Schuldner nahestehende Person i.S.d. § 1 Abs. 2 AStG
- Es liegt keine der folgenden Ausnahmen vor:
 - Die Präferenzregelung entspricht dem OECD-Nexus-Ansatz (Nexus-Konformität)
 - Die Einnahmen aus der Rechteüberlassung unterliegen der Hinzurechnungsbesteuerung

II. Die Regelung im Einzelnen

1. Inländischer Steuerpflichtiger

In persönlicher Hinsicht richtet sich § 4j EStG im Gegensatz zu den Regelungen des Aktionspunktes 5 an den deutschen Lizenznehmer. Die Neuregelung erfaßt somit alle inländischen Steuerpflichtigen, einschließlich Mitunternehmer und – über die Verweisungsnorm in § 8 Abs. 1 KStG – auch Körperschaften. Zudem ergibt sich aus § 4j Abs. 1 S. 3 EStG, daß als Schuldner i.S.d. § 4j EStG auch die inländische Betriebsstätte eines ausländischen Steuerpflichtigen gelten kann, die ertragsteuerlich als Nutzungsberechtigte²⁴ behandelt wird.²⁵

Durch die Verpflichtung des inländischen Steuerpflichtigen wird der Neuregelung vielfach eine systematische Schiefelage vorgeworfen.²⁶ Bei der Sanktionierung von Lizenzaufwendungen hatte der deutsche Gesetzgeber ursprünglich Fälle vor Augen, in denen eine inländische Gesellschaft eine Rechteverwertungsgesellschaft im niedrigbesteuerten Ausland gründet und die inländischen Unternehmensgewinne somit abgezogen werden. Anstelle jedoch unmittelbar die unerwünschte Begünstigung des ausländischen Lizenzgebers durch dessen Ansässigkeitsstaat zu bestrafen (z.B. durch eine Beschränkung der Möglichkeiten, die von Deutschland einbehaltene Quellensteuer zu reduzieren²⁷), sanktioniert der neue § 4j EStG den inlän-

²² S. 65; abzurufen unter https://www.bundesregierung.de/Content/DE/_Anlagen/2013/2013-12-17-koalitionsvertrag.html.

²³ BGBl. I 2017, 1682.

²⁴ Insoweit sollten die Kommentierungen zu § 50g EStG heranzuziehen sein, vgl. *Benz/Böhmer*, DB 2017, 206.

²⁵ § 4j Abs. 1 S. 3 EStG regelt, daß als Schuldner und Gläubiger auch Betriebsstätten gelten, die ertragsteuerlich als Nutzungsberechtigter oder Nutzungsverpflichteter behandelt werden; teilweise wird daraus gefolgert, daß § 4j EStG auch bei Lizenzzahlungen zwischen einer in- und einer ausländischen Betriebsstätte desselben Steuerpflichtigen Anwendung finden könne, vgl. *Heil/Pupeter*, BB 2017, 795, 798 f.; *Höreth/Stelzer*, DStZ 2017, 270, 272.

²⁶ Vgl. nur *Holle/Weiss*, FR 2017, 217, 219.

²⁷ Vgl. *Burwitz/Rüll*, NZG 2017, 414, 415; *Benz/Böhmer*, DB 2017, 206, 211; *Holle/Weiss*, FR 2017, 217, 223.

dischen Lizenznehmer. Zu einer derartigen Schlechterstellung inländischer Steuerpflichtiger kommt es auch dann, wenn im Vorfeld gar keine Verlagerung von Lizenzen stattgefunden hat und somit überhaupt kein ursprünglich in Deutschland verhaftetes Steuersubstrat abgezogen wurde.²⁸

2. Aufwendungen für die Überlassung bestimmter Rechte

Die in § 4j Abs. 1 S. 1 EStG enthaltene, nicht abschließende („insbesondere“) Aufzählung von Rechten (Urheberrechten, gewerblichen Schutzrechten, gewerblichen, technischen, wissenschaftlichen und ähnlichen Erfahrungen, Kenntnissen und Fertigkeiten, z.B. Plänen, Mustern und Verfahren) entspricht dem Wortlaut des § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG, so daß auf die hierzu geltenden Grundsätze zurückgegriffen werden kann.²⁹ Gleichzeitig werden die in diesem Zusammenhang diskutierten Unsicherheiten auf die Neuregelung übertragen.³⁰

3. Präferenzregelung

Das Abzugsverbot setzt gem. § 4j Abs. 1 S. 1 EStG insbesondere voraus, daß die Einnahmen des Gläubigers einer von der Regelbesteuerung abweichenden, niedrigen Besteuerung nach Absatz 2 unterliegen (Präferenzregelung). Nach der Gesetzesformulierung besteht diese Präferenzregelung somit aus der qualitativen Komponente „von der Regelbesteuerung abweichende Besteuerung“ und der quantitativen Komponente „Belastung durch Ertragsteuern von weniger als 25 Prozent“.³¹

a) Abweichung von der Regelbesteuerung

Voraussetzung eines schädlichen Besteuerungsregimes i.S.d. § 4j EStG ist eine besondere (ausländische) Regelung für Erträge aus der Überlassung von Nutzungsrechten, die von der Regelbesteuerung abweicht. Unklar ist, was genau unter dem Begriff der Regelbesteuerung zu verstehen ist.³² Der Umstand, daß der Wortlaut des § 4j EStG gerade eine Abweichung von der Regelbesteuerung fordert, dürfte zur Folge haben, daß Aufwendungen für eine Nutzungsüberlassung dann nicht einer Abzugsbeschränkung unterliegen, wenn der Regelsteuersatz bereits unter 25% liegt und die Einnahmen nicht weiter privilegiert sind.³³ Stattdessen dürfte aber bei einem Regelsteuersatz von 25% jede kleinste Begünstigung der Einnahmen aus der Nutzungsüberlassung zu einem Abzugsverbot führen.³⁴ Dies könnte unabhängig davon gelten, ob diese Begünstigung auf einem besonderen Besteuerungsregime für die Überlassung von Nutzungsrechten basiert oder auf anderen Regelungen beruht, die (zufällig) auch Lizenzeinnahmen begünstigen.³⁵

b) Niedrigbesteuerung von unter 25%

Zentraler Anknüpfungspunkt für eine Abzugsbeschränkung ist, daß die von einem inländischen Steuerpflichtigen geleisteten Zahlungen im Ausland einer niedrigen Besteuerung unterliegen. Bei der Bestimmung einer niedrigen Besteuerung i.S.d. § 4j EStG gilt es zu beachten, daß dieser im Gegensatz zum vergleichbaren § 8 Abs. 3 S. 1 AStG auf die *Einnahmen* des Gläubigers und damit nicht auf des-

sen Einkünfte abstellt. Unklar ist, was darunter zu verstehen ist. *Schnitger* schlägt vor, daß nur zu prüfen sei, ob die Einnahmen „abstrakt“ einer Besteuerung mit einem Steuersatz von weniger als 25% unterliegen (d.h. anders als bei § 8 Abs. 3 S. 1 AStG wäre keine Prüfung einer „effektiven“ Besteuerung geboten, wonach die tatsächlich festgesetzte ausländische Steuer ins Verhältnis zu einer nach deutschen Grundsätzen ermittelten Bemessungsgrundlage zu setzen ist). Folge einer derartigen Bruttobesteuerung wäre, daß unter Umständen schneller eine Niedrigbesteuerung anzunehmen sein könnte als im Rahmen von § 8 Abs. 3 AStG.³⁶

Kritik erfährt die Neuregelung darüber hinaus sowohl aufgrund des Umstandes, daß eine Belastung mit Ertragsteuern von weniger als 25% als zu hoch angesehen wird,³⁷ als auch wegen der Ungewißheit, wie eine derartige „Belastung“ im Detail zu bestimmen ist. § 4j Abs. 2 S. 2 EStG sagt dazu (lediglich), daß bei der Ermittlung, ob eine niedrige Besteuerung vorliegt, sämtliche Regelungen zu berücksichtigen sind, die sich auf die Besteuerung der Einnahmen aus der Rechteüberlassung auswirken, insbesondere steuerliche Kürzungen, Befreiungen, Gutschriften oder Ermäßigungen. Daraus läßt sich zwar u.E. ableiten, daß auch Verringerungen der Bemessungsgrundlage wie beispielsweise ein fiktiver Betriebsausgabenabzug sowie Erhöhungen aufgrund einer Hinzurechnungsbesteuerung der Lizenzeinnahmen nach ausländischen Regelungen, die denen der §§ 7 ff. AStG vergleichbar sind³⁸, zu berücksichtigen sind.³⁹ Ob darüber hinaus z.B. neben ausländischen auch inländische Quellensteuern bei der Berechnung der Belastung eine Rolle spielen⁴⁰, bleibt indes unklar.

Darüber hinaus stellt sich die Frage, ob es nur auf die steuerliche Belastung beim Gläubiger ankommt oder ob (auch oder stattdessen) auf andere Personen abzustellen ist,

28 Vgl. *Burwitz/Rüll*, NZG 2017, 414, 415; *Heidecke/Holst*, IWB 2017, 128, 134 f.; *Holle/Weiss*, FR 2017, 219.

29 *Benz/Böhmer*, DB 2017, 206 f.

30 *Schnitger*, IStR 2017, 214, 221; *Holle/Weiss*, FR 2017, 217, 221.

31 Vgl. *Ritzer/Stangl*, Der Konzern 2017, 68, 72

32 Vgl. *Holle/Weiss*, FR 2017, 217, 221; *Ritzer/Stangl*, Der Konzern 2017, 68, 72; *Schneider/Junior*, DStR 2017, 417, 420.

33 *Heil/Pupeter*, BB 2017, 795, 796; *Höreth/Stelzer*, DStZ 2017, 270, 272.

34 *Schnitger*, IStR 2017, 214, 224.

35 So zutreffend *Schneider/Junior*, DStR 2017, 417, 420.

36 Vgl. *Benz/Böhmer*, DB 2017, 206, 207.

37 *Burwitz/Rüll*, NZG 2017, 414, 416; *Heidecke/Holst*, IWB 2017, 128, 136; *Ritzer/Stangl*, Der Konzern 2017, 68, 73; *Schneider/Junior*, DStR 2017, 417, 420; *Schnitger*, IStR 2017, 214, 223.

38 Im Gegensatz zum Referentenentwurf ist durch Einfügung des § 4j Abs. 1 S. 6 EStG mittlerweile klargestellt, daß eine Hinzurechnungsbesteuerung nach §§ 7 ff. AStG eine Abzugsbeschränkung (teilweise) ausschließen kann.

39 So auch *Höreth/Stelzer*, DStZ 2017, 270, 272

40 So *Heil/Pupeter*, BB 2017, 795, 797; *Schnitger*, IStR 2017, 214, 223.

wenn es sich beim Gläubiger nach dem anwendbaren ausländischen Recht nicht um den Steuerpflichtigen handelt (oder die Einkünfte schlicht anderen Personen zugerechnet werden). Aufgrund der Beschlußempfehlung des Finanzausschusses sind dazu „Präzisierungen“⁴¹ in § 4j Abs. 2 S. 1 EStG eingefügt worden. Danach soll es zukünftig nicht länger auf die Besteuerung „beim“ Gläubiger, sondern auf die Besteuerung „des“ Gläubigers ankommen. Hintergrund ist nach der Gesetzesbegründung, daß der Gläubiger (oder der weitere Gläubiger) eine nach ausländischem Recht transparent besteuerte Personengesellschaft oder eine z.B. nach dem Check-the-box-Verfahren der USA transparent besteuerte Kapitalgesellschaft sein kann. In diesen Fällen unterliegen die Einnahmen nicht beim Gläubiger (bzw. dem weiteren Gläubiger), sondern unmittelbar bei deren Gesellschaftern der Besteuerung. Während der Gesetzeswortlaut hier bestechend einfach ist, verwirrt die Gesetzesbegründung, wenn man sich bestimmte Anwendungsfälle vor Augen führt: Dort heißt es nämlich einerseits, daß in diesen Fällen in die Ermittlung, ob eine niedrige Besteuerung vorliegt, „auch“ (!) die Steuerbelastung bei den Gesellschaftern einbezogen wird, andererseits, daß „ersatzweise“ (!) auf die Steuerbelastung bei den Gesellschaftern des Gläubigers abzustellen sei.⁴² Richtig kann u.E. nur eine Gesamtbetrachtung sein. Auch läßt der Wortlaut u.E. die Berücksichtigung der (Gesamt-) Belastung der Einkünfte bei ausländischen Steuerregimen, die mit der deutschen Organschaft vergleichbar sind (z.B. ausländischen Gruppenbesteuerungsregimen), zu.⁴³ Eine Beschränkung auf den Gesellschafter des Gläubigers (die im Übrigen nicht im Gesetzeswortlaut angelegt ist) erscheint uns zu eng. Die Einkünfte können (z.B. bei Treuhandstrukturen) auch einem Nichtgesellschafter zuzurechnen sein und bei diesem besteuert werden.

Die Ergänzung durch den Finanzausschuß um den Halbsatz „maßgeblich ist bei mehreren Gläubigern die niedrigste Belastung“ soll der Klarstellung dienen, wenn in Zwischenschaltungsfällen bei mehreren Gläubigern mehrere Regelungen, insbesondere mehrere Präferenzregelungen zur Anwendung kommen; maßgeblich sei dann jeweils die niedrigste Belastung. Diese Regelung ist weder eine Klarstellung (sondern etwas materiell Neues), noch erscheint sie fair. Die einzige sachgerechte Lösung würde u.E. darin bestehen, bei mehreren Gläubigern auf die gewichtete durchschnittliche Steuerbelastung abzustellen.

4. Nahestehende Person i.S.d. § 1 Abs. 2 AStG

Der Empfänger der Lizenzzahlungen muß nahestehende Person i.S.d. § 1 Abs. 2 AStG des Lizenzschuldners sein, so daß Zahlungen an unmittelbare und mittelbare Mutter- und Tochtergesellschaften ebenso erfaßt sind wie an Schwertgesellschaften. Entscheidend ist jeweils eine (mittelbare) Beteiligung von mindestens 25 % (§ 1 Abs. 2 Nr. 1 und 2 AStG).⁴⁴ Ggf. kann es auch ohne das Vorliegen einer solchen Mindestbeteiligung ausreichend sein, wenn der Gläubiger oder der Schuldner der Lizenzzahlungen imstande ist,

bei der Vereinbarung der Bedingungen einer Geschäftsbeziehung auf die andere Partei einen außerhalb dieser Geschäftsbeziehung begründeten Einfluß auszuüben, oder wenn einer von ihnen ein eigenes Interesse an der Erzielung der Einkünfte des anderen hat (§ 1 Abs. 2 Nr. 3 AStG).

5. Ausnahme: Nexus-Konformität

Das Abzugsverbot des § 4j EStG gilt nicht uneingeschränkt. Vielmehr erkennt der Gesetzgeber an, daß Erträge, die aus eigener Forschungs- und Entwicklungstätigkeit resultieren, unter bestimmten Voraussetzungen eine steuerliche Begünstigung verdienen können. So sieht die Neuregelung vor, daß ein Abzug von Aufwendungen nicht zu versagen ist, soweit eine näher beschriebene akzeptierte Präferenzregelung vorliegt. Im Gegensatz zum Regierungsentwurf, der noch eine abstrakte Umschreibung des Nexus-Ansatzes vorsah, wurde auf Anregung des Bundesrates⁴⁵ in § 4j Abs. 1 S. 4 EStG ein ausdrücklicher Verweis auf den Nexus-Ansatz eingefügt. Eine Aufwandsbeschränkung soll demnach im Falle einer Nexus-Konformität der Präferenzregelung ausgeschlossen sein.

Hintergrund dieser Änderung war, daß § 4j Abs. 1 S. 4–6 EStG in der Fassung des Gesetzesentwurfs der Bundesregierung – statt ausdrücklich auf den OECD-Bericht zu verweisen – die darin vorgesehenen Anforderungen an eine wesentliche Geschäftstätigkeit (Substanz) abstrakt umschrieben hatte. Darin wurde die – u.E. berechtigte – Gefahr gesehen, daß die Definition durch Verwaltung und Rechtsprechung abweichend von der OECD-Auslegung allein nach dem nationalen Wortlaut interpretiert werden könnte. Der Verweis auf den OECD-Bericht bezieht sich auf sämtliche Ausgestaltungsmerkmale, die in Kapitel 4 unter dem Aktionspunkt 5 „Das Erfordernis der wesentlichen Geschäftstätigkeit im Kontext von Regelungen für geistiges Eigentum (IP-Regelungen)“ für Regelungen vorgeschrieben werden, die eine steuerliche Vorzugsbehandlung für Einnahmen aus geistigem Eigentum vorsehen.⁴⁶

Dazu drei Anmerkungen: (i) Der Umstand, daß auf die abstrakte Nexus-Konformität der ausländischen Regelung abgestellt wird, kann zu fragwürdigen Ergebnissen führen⁴⁷, wenn es z.B. konkret um den Abzug von Aufwendungen für die Überlassung von Patenten (Nexus-konform) geht, die entsprechende Präferenzregelung aber nur deshalb nicht dem Nexus-Ansatz entspricht, weil sie auch Mar-

⁴¹ BTDRs. 18/12128, 29.

⁴² So BTDRs. 18/12128, 29.

⁴³ Vgl. auch *Heil/Pupeter*, BB 2017, 795, 799.

⁴⁴ Siehe zur Kritik an der 25%-Schwelle: *Ritzer/Stangl*, Der Konzern 2017, 68, 72.

⁴⁵ BRDRs. 59/17, S. 5.

⁴⁶ Vgl. BTDRs. 18/12128, 28.

⁴⁷ So auch *Heil/Pupeter*, BB 2017, 795, 797.

kenlizenzen (nicht Nexus-konform) begünstigt.⁴⁸ (ii) Auch wenn eine einheitliche Auslegung im Sinne des Aktionspunktes 5 gewünscht ist, erscheint ein Verweis auf ein nicht durch den Gesetzgeber legitimiertes Regelwerk verfassungsrechtlich problematisch. Praktikabel ist es jedoch allemal. (iii) Der an sich harmlos wirkende Verweis birgt eine weitere „Gemeinheit“: Ausweislich der insoweit zutreffenden Gesetzesbegründung verweist § 4j Abs. 1 S. 4 EStG nicht auf die Übergangsregelungen in Ziffern 62 bis 66 des Aktionspunktes 5. Anders formuliert: Auch wenn Aktionspunkt 5 eigentlich einen Bestandsschutz bis zum 30.06.2021 für solche Präferenzregime vorsieht, die zum 30.06.2016 schon bestanden haben, erkennt Deutschland diesen Bestandsschutz unilateral nicht an.⁴⁹ Dies ergibt sich zum einen aus dem verklausulierten und verkürzten Verweis auf Aktionspunkt 5 in § 4j Abs. 1 S. 4 EStG, zum anderen aus der Anwendungsvorschrift des § 52 Abs. 8a EStG, wonach § 4j erstmals für Aufwendungen anzuwenden sein soll, die nach dem 31.12.2017 entstehen (vgl. dazu auch nachstehend unter III.).

6. Ausnahme: Hinzurechnungsbesteuerung

Während der Referentenentwurf noch keine ausdrücklichen Regelungen zum Verhältnis des Abzugsverbots zur Hinzurechnungsbesteuerung gemäß § 7 ff. AStG enthielt, sieht die Neuregelung nun vor, daß das Abzugsverbot gem. § 4j Abs. 1 S. 1 und 2 EStG insoweit nicht greifen soll, als auf Grund der aus den Aufwendungen resultierenden Einnahmen ein Hinzurechnungsbetrag im Sinne des § 10 Abs. 1 S. 1 AStG anzusetzen ist. Diese Regelung stellt nunmehr sicher, daß im Falle von Lizenzzahlungen eines inländischen Steuerpflichtigen an eine ausländische Tochtergesellschaft keine Doppelbesteuerung durch Versagung des Betriebsausgabenabzugs einerseits und Besteuerung der Lizenzeinnahmen aufgrund inländischer Hinzurechnungsbesteuerung andererseits eintritt. Allein die bloße Anwendung des deutschen Hinzurechnungsregimes vermag ein Abzugsverbot jedoch noch nicht auszuschließen. Vielmehr gilt die Abzugsbeschränkung nur, soweit auch tatsächlich ein Hinzurechnungsbetrag anzusetzen ist. Dieses Verständnis ergibt sich sowohl aus dem Wortlaut („Hinzurechnungsbetrag ... anzusetzen ist“) als auch aus der Gesetzesbegründung. In dieser hat der Gesetzgeber klargestellt, daß den Hinzurechnungsbetrag mindernde Betriebsausgaben i.S.d. § 10 Abs. 4 AStG dazu führen können, daß trotz der Hinzurechnungsbesteuerung ein Abzug von Nutzungsaufwendungen (teilweise) ausgeschlossen wird.⁵⁰ Das Gleiche könnte auch dann gelten, soweit bei der Ermittlung des Hinzurechnungsbetrages auf Ebene des ausländischen Lizenzgebers (Gläubiger) eine Verrechnung mit Verlusten gem. § 10 Abs. 3 S. 5 AStG erfolgt.

7. Sonderfall: Zwischenschaltungsfälle, § 4j Abs. 1 S. 2 EStG

Der neue § 4j EStG enthält eine Regelung zur Behandlung von Zwischenschaltungsfällen. Gemeint sind Konstellati-

onen, in denen ein nicht privilegierter (d.h. keinem Präferenzregime unterliegender) Gläubiger nach § 4j Abs. 1 S. 1 EStG seinerseits Aufwendungen aus der Nutzungsüberlassung für Rechte hat, welche wiederum einer Präferenzregelung gem. § 4j Abs. 2 EStG bei einem „weiteren Gläubiger“ unterliegen. Durch diese Regelung soll sichergestellt werden, daß Steuerpflichtige die Abzugsbeschränkung nicht dadurch umgehen können, daß ihre Lizenzzahlungen nicht direkt, sondern nur mittelbar (möglicherweise über mehrere Stufen) über eine in einem Hochsteuerland ansässige, nahestehende Person in ein schädliches IP-Box System fließen. Ein solches über Satz 1 hinausgehendes Abzugsverbot setzt voraus, daß der Gläubiger (oder eine andere dem Schuldner nahestehende Person) wiederum Aufwendungen für Rechte hat, aus denen sich die Rechte nach Satz 1 unmittelbar oder mittelbar ableiten lassen.

Nach Kritik von Wirtschaftsverbänden gegen den Referentenentwurf wurde § 4j Abs. 1 S. 2 EStG um einen zweiten Halbsatz ergänzt („dies gilt nicht, wenn die Abziehbarkeit der Aufwendungen beim Gläubiger oder der anderen dem Schuldner nahestehenden Person bereits nach dieser Vorschrift beschränkt ist“). Nunmehr ist sichergestellt, daß es nicht zu Kaskadeneffekten einer (mehrfachen) Versagung kommt und daher in Zwischenschaltungsfällen die Abzugsbeschränkung nur eine der in Deutschland ansässigen Gesellschaften trifft.

Die dem Grunde nach nachvollziehbare Regelung ist in ihrem Kern stark auslegungsbedürftig. Leider ist nämlich nicht näher definiert, unter welchen Voraussetzungen sich tatsächlich Rechte aus anderen Rechten ableiten lassen sollen. Darüber hinaus dürfte die Regelung auch zu erheblichen Nachweisproblemen führen, weil regelmäßig weder die inländische Finanzverwaltung noch der inländische Steuerpflichtige Zugriff auf die notwendigen Informationen haben dürfte.⁵¹

III. Die Rechtsfolgenseite des § 4j EStG

Bei Erfüllung der unter II. genannten Tatbestandsvoraussetzungen sieht § 4j EStG als Rechtsfolge eine (teilweise) Nichtabzugsfähigkeit der Aufwendungen für die Nutzungsüberlassung vor. Der nicht abziehbare Teil der Aufwendungen soll sich dabei nach der folgenden Formel berechnen:

$$\frac{25\text{-Belastung durch Ertragsteuern in \%}}{25\%}$$

48 Siehe dazu *Heil/Pupeter*, BB 2017, 795, 798, die unter Hinweis auf den Gesetzeswortlaut des § 4j Abs. 1 S. 4 EStG („soweit“) in derartigen Fällen zu dem Ergebnis gelangen wollen, daß die ausländische Präferenzregelung insoweit nicht schädlich ist.

49 Vgl. auch *Schnitger*, IStR 2017, 214, 221; *Benz/Böhmer*, DB 2017, 206, die insoweit von einem „BEPs override“ sprechen.

50 BTDrs. 18/11233, 15.

51 *Benz/Böhmer*, DB 2017, 206, 209; *Heidecke/Holst*, IWB 2017, 128, 136; *Heil/Pupeter*, BB 2017, 795, 800.

Folglich verringert sich der abzugsfähige Betrag, umso niedriger die steuerliche Belastung beim Empfänger (= Gläubiger) ist. § 4j EStG kann sich damit auf Ebene des Schuldners wie folgt auswirken:

- **Vollständiges Abzugsverbot**, wenn der Gläubiger keiner ertragsteuerlichen Belastung unterliegt (Belastung = 0%);
- **Partielles Abzugsverbot**, soweit die ertragsteuerliche Belastung des Gläubigers zwischen 0 und 25% beträgt;
- **Kein Abzugsverbot**, wenn der Gläubiger einer ertragsteuerlichen Belastung von 25% oder mehr unterliegt.

So einfach und konsequent die Berechnung erscheinen mag: Die Höhe der Abzugsfähigkeit der Lizenzzahlungen in Deutschland hängt von der ertragsteuerlichen Belastung im Ausland ab. Wie oben unter Abschnitt II. Ziffer 3) ausgeführt, sind die Einzelheiten dieser Berechnung jedoch unklar. Hier wäre eine Handreichung seitens der Finanzverwaltung (z.B. durch ein BMF-Schreiben) dringend geboten.

In zeitlicher Hinsicht gilt § 4j EStG gem. § 52 Abs. 8a EStG erstmals für Aufwendungen, die nach dem 31.12.2017 entstehen. Über das Verhältnis von zeitlichem Anwendungsbereich des § 4j EStG und der Bestandsschutzregel unter dem Aktionspunkt 5 ist schon vielfach geschrieben worden.⁵² Das Gleiche gilt für das ausdrücklich gesetzlich angeordnete Verständnis des § 4j EStG als Treaty Override („ungeachtet eines bestehenden DBA“) und seine sonstige Vereinbarkeit mit Abkommens-, Unions- und Verfassungsrecht.⁵³ Hier bleibt die weitere Entwicklung abzuwarten. In der Praxis ist zunächst jedoch von der Anwendbarkeit des § 4j EStG ab 2018 auszugehen.

C. Fazit

Mit der Lizenzschranke in § 4j EStG hat Deutschland einen Sonderweg beschritten, der an der Beschränkung der steuerlichen Abzugsfähigkeit von Lizenzzahlungen ansetzt, sofern diese beim Empfänger einem „schädlichen“ Präferenzregime im Sinne des Aktionspunktes 5 des OECD/G20 Abschlußberichts zum Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung unterliegen. Die Regelung, die – je nach Ertragsteuerbelastung beim Empfänger – ein vollständiges oder partielles Abzugsverbot vorsieht, birgt ihre Tücken im Detail. Insbesondere bestehen Unsicherheiten bei der Ermittlung der Steuerbelastung des Empfängers. Dies betrifft zum einen deren konkrete Berechnung, zum anderen Fälle, in denen die Einnahmen nicht beim unmittelbaren Empfänger, sondern (z.B. aufgrund der Anwendung von Transparenz- oder Organschaftsregeln) ganz oder teilweise (auch) bei anderen Steuerpflichtigen erfaßt und besteuert werden. Hier wäre idealerweise eine gesetzliche Nachbesserung, zumindest aber eine Hilfestellung durch Verlautbarungen der Finanzverwaltung geboten.

52 Vgl. *Schnitger*, IStR 2017, 214, 221; *Benz/Böhmer*, DB 2017, 206 sowie Abschnitt II. Ziffer 5.

53 *Benz/Böhmer*, DB 2017, 206, 210 f.; *Schnitger*, IStR 2017, 214, 225; *Haarmann*, BB 2017, Heft 22, Umschlagteil, I; *Schneider/Junior*, DStR 2017, 424 f.; *van Lück*, IStR 2017, 388, 389 ff.; *van Lück/Niemeyer*, IWB 2017, 440, 443 ff.

Tätersuche im Netz.



WWW.BOORBERG.DE

Handbuch Internetrecherche

Personen – Firmen – Verantwortlichkeiten für Webseiten

von Martin Kleile, Kriminalhauptkommissar, Lehrbeauftragter für Informatik an der Hochschule für Polizei Baden-Württemberg

2016, 214 Seiten, € 39,-

ISBN 978-3-415-05308-3

Der Autor erläutert, wie mit Hilfe des Internets Informationen zu Personen oder Firmen gesucht, gefunden und dokumentiert werden können. Die Recherche im Internet wird anhand **praxisnaher Beispiele** beschrieben. Technische Hintergründe werden aufgezeigt, sofern diese für die Recherche und das Gesamtverständnis notwendig sind.

Das letzte Kapitel erläutert die Besonderheiten im Zusammenhang mit der Sicherung und Auswertung von E-Mails.



Leseprobe unter
www.boorberg.de/alias/1421661

IBOORBERG

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

SZ0817

Verlustabzugsbeschränkung des § 8c KStG teilweise mit dem Grundgesetz unvereinbar

Orientierungssatz: § 8c Satz 1 Körperschaftsteuergesetz in der Fassung des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 vom 14.08.2007 (Bundesgesetzblatt I Seite 1912) sowie § 8c Absatz 1 Satz 1 Körperschaftsteuergesetz in der Fassung des Gesetzes zur Modernisierung der Rahmenbedingungen für Kapitalbeteiligungen vom 12.08.2008 (Bundesgesetzblatt I Seite 1672) und den nachfolgenden Fassungen bis zum Zeitpunkt des Inkrafttretens des Gesetzes zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften vom 20.12.2016 (Bundesgesetzblatt I Seite 2998) sind mit Artikel 3 Absatz 1 des Grundgesetzes unvereinbar, soweit bei der unmittelbaren Übertragung innerhalb von fünf Jahren von mehr als 25 Prozent des gezeichneten Kapitals an einer Kapitalgesellschaft an einen Erwerber (schädlicher Beteiligungserwerb) insoweit die bis zum schädlichen Beteiligungserwerb nicht ausgeglichenen oder abgezogenen negativen Einkünfte (nicht genutzte Verluste) nicht mehr abziehbar sind.

Entscheidung: BVerfG, Beschluß vom 29.03.2017 – 2 BvL 6/11

I. Sachverhalt

Eine in 2006 gegründete Kapitalgesellschaft mit zwei Gesellschaftern erwirtschaftete in den Geschäftsjahren 2006 und 2007 Verluste, die im Rahmen der Veranlagung zur Körperschaftsteuer zum 31.12.2007 auf insgesamt € 594.769 festgestellt wurden. Im Jahr 2008 erzielte die Gesellschaft einen Gewinn, wurde zum Ende des Jahres 2008 jedoch liquidiert, da ein Geschäftspartner die Zusammenarbeit Ende 2007 beendet hatte und ein neuer Geschäftspartner insoweit nicht gefunden wurde. Während der Zeit des Bestehens der Gesellschaft betrug der Gesamtverlust der Gesellschaft € 588,24. Anfang des Jahres 2008 hatte einer der beiden Gesellschafter bereits seinen Geschäftsanteil auf einen Dritten übertragen, weil er fürchtete, daß wegen einer gegen ihn gerichteten Schadensersatzforderung in seinen Geschäftsanteil vollstreckt werden würde. Wegen dieser Übertragung des Geschäftsanteils kürzte das Finanzamt den zum 31.12.2007 festgestellten Verlustvortrag zur Körperschaftsteuer im Hinblick auf § 8c Satz 1 KStG a.F. (heute: § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG) um an den Anteil des übertragenden Gesellschafters an der Gesellschaft in Höhe von 48% und setzte die Körperschaftsteuer für das Jahr 2008 auf € 43.085 fest. Im Rahmen des gegen diese Entscheidung angestrebten Rechtsbehelfsverfahrens legte schließlich das Finanzgericht Hamburg die Regelung des § 8c KStG a.F. zur Prüfung ihrer Vereinbarkeit mit dem Grundgesetz dem Bundesverfassungsgericht vor, das am 29.03.2017 die Unvereinbarkeit der streitgegenständlichen Norm mit Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes erkannte und dem Gesetzgeber eine Frist zur rückwirkenden Beseitigung des Verfassungsverstoßes bis zum 31.12.2018 setzte; andernfalls die Nichtigkeit der Norm insoweit ab dem 01.01.2019 feststellte.

II. Entscheidungsgründe

Das Bundesverfassungsgericht begründet seine Entscheidung betreffend die Unvereinbarkeit der streitgegenständlichen Norm mit Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes mit den im Steuerrecht seit jeher tragenden Verfassungsprinzipien, namentlich der aus Art. 3 Abs. 1 GG folgenden Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und dem Folgerichtigkeitsgebot. Eine Abweichung von diesen Grundsätzen bedarf eines vernünftigen oder sonst sachlich einleuchtenden Grundes und darf demzufolge nicht willkürlich erfolgen.

An einem solchen sachlichen Grund fehlt es nach den Feststellungen des Bundesverfassungsgerichts bei der gesetzlichen Regelung betreffend den in Rede stehenden „schädlichen Beteiligungserwerb“ des § 8c Satz 1 KStG a.F. Ein solcher schädlicher Beteiligungserwerb liegt vor, wenn innerhalb von fünf Jahren unmittelbar oder mittelbar mehr als 25% des gezeichneten Kapitals an einer Kapitalgesellschaft übertragen werden oder ein diesem vergleichbarer Sachverhalt vorliegt. Folge des schädlichen Beteiligungserwerbs war der Wegfall der bisher nicht genutzten Verluste der Vorjahre in dem Umfang, in dem die Anteilsübertragung stattgefunden hat.

Welcher Maßstab an die sachliche Rechtfertigung im Einzelnen anzulegen sei, hat das Bundesverfassungsgericht in seiner Entscheidung offengelassen, da eine Überprüfung der Norm schon am Maßstab des Willkürverbots nicht standhalte. So sei die alleinige Anknüpfung an die Übertragung eines Anteils von mehr als 25% willkürlich gewählt und die zulässige Grenze der Typisierung damit überschritten.

Denn auch mit Blick auf das mit der Regelung verfolgte und legitime Ziel der Vermeidung unerwünschter Steuergestaltung kann es für die Beteiligung an einer Verlustge-

sellschaft auch vielfältige andere Gründe als die des Mißbrauchs geben. Soweit insofern als Ausgangspunkt für die Gesetzesregelung nicht ein typischer Mißbrauchsfall, sondern vielmehr eine abstrakte Mißbrauchsgefahr als Leitbild für die Gesetzesregelung gewählt wurde, ist ein sachlicher Grund hierin nicht zu sehen.

Auch der anerkannte Grundsatz, daß beim steuerlichen Verlustabzug dasjenige Steuersubjekt, das den Verlustabzug nutzen möchte, mit demjenigen Steuersubjekt identisch sein muß, das den Verlust erlitten hat, greife insoweit nicht ein. Denn die Übertragung von mehr als 25% der Gesellschaftsanteile führe nicht zwangsläufig zu einem Wegfall von Unternehmens- und Unternehmeridentität. Warum davon bei einer Übertragung von mehr als 25% in der Regel von einem solchen Wegfall auszugehen ist, dafür seien weder in der Gesetzesbegründung noch aus sonstigen Erwägungen sachliche Gründe ersichtlich. Durch die Regelung des § 8c Satz 1 KStG a.F. würden vielmehr auch und nicht in unerheblichem Umfang Fälle erfaßt, in denen trotz der maßgeblichen Übertragung Betriebsvermögen, Unternehmensgegenstand und Geschäftsbetrieb unverändert blieben. Im Hinblick auf den Wegfall der Unternehmeridentität ist es zudem so, daß wegen des geltenden Trennungsprinzips bei der Besteuerung von Kapitalgesellschaften eine Änderung im Gesellschafterbestand lediglich als Maßstab für die Frage nach der (wirtschaftlichen) Identität der Gesellschaft in Betracht kommen kann; auf die Identität der einzelnen Gesellschafter kommt es jedoch wegen des geltenden Trennungsprinzips gerade nicht an. Der Gesetzgeber verstoße mit der Verlustabzugsbeschränkung gegen das verfassungsrechtlich gebotene Folgerichtigkeitsgebot bezüglich der von ihm getroffenen Belastungsentscheidung

hinsichtlich des Besteuerungssystems bei Kapitalgesellschaften.

Selbst wenn man einen Vergleich zu einer Personengesellschaft oder zu einem Einzelunternehmen ziehen wollte, so treffe die streitgegenständliche Regelung zudem nicht nur den ausscheidenden, sondern auch die verbleibenden Gesellschafter der Kapitalgesellschaft und führe in ihrer Konsequenz – anders als bei der Übertragung von Anteilen an Personengesellschaften oder einem Einzelunternehmen – zu einem endgültigen Untergang der bisher nicht genutzten Verluste und verstoße damit gegen das objektive Nettoprinzip, das eine periodenübergreifende Verlustberücksichtigung grundsätzlich gebiete und andernfalls jedenfalls einer sachlichen Rechtfertigung bedürfe.

Die Regelung des § 8c Satz 1 KStG a.F. stelle eine verfassungsrechtlich nicht hinreichend sachlich begründete, rein fiskalisch motivierte und gestaltete, einseitig Gesellschaften mit Anteilseignerwechseln belastende Maßnahme dar, die einzig zur Gegenfinanzierung der Absenkung des tariflichen Körperschaftsteuersatzes von 25% auf 15% im Rahmen des Unternehmensteuereformgesetzes 2008 eingeführt wurde.

Die festgestellte Unvereinbarkeit mit dem Grundgesetz gilt im Hinblick auf die Wortlautidentität auch für die auf die Fassung des Unternehmenssteuerreformgesetzes 2008 folgende Fassung des § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG. Von der Entscheidung unberührt bleibt allerdings die mit Wirkung zum 01.01.2016 maßgebliche Regelung zur Verlustabzugsbeschränkung im Hinblick auf den nunmehr eingefügten § 8d KStG.

(Claudius Söffing)



Standardwerk.

Die Einkommensteuer-Erklärung

hrsg. von Dr. Rudi W. Märkle, Ministerialdirigent a.D., unter Mitarbeit von Dipl.-Finanzwirt (FH) Günter Link, Dipl.-Finanzwirt (FH) Andreas Leis, Dipl.-Finanzwirtin (FH) Sandra Golz und Carina Keller, Bachelor of Laws (LL.B.)

2017, 17., vollständig überarbeitete Auflage, 448 Seiten, € 43,90

Das Recht der Wirtschaft, Band 199–201

ISBN 978-3-415-05912-2

BOORBERG

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 0711/7385-100 · 089/43 61 564
TEL 0711/7385-343 · 089/436000-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE

SZ0317

Rechtssichere Arbeitszeugnisse.



Weuster · Scheer

Arbeitszeugnisse in Textbausteinen

2015, 13. Auflage, 454 Seiten,
€ 22,50

ISBN 978-3-415-05411-0

Weuster · Scheer

Arbeitszeugnisse in Textbausteinen Deutsch – Englisch

2015, 3. Auflage, 216 Seiten,
€ 26,40

ISBN 978-3-415-05412-7

Das Standardwerk »Arbeitszeugnisse in Textbausteinen« stellt ein ausgereiftes System von über 3000 Textbausteinen bereit. Damit lassen sich in rationeller Weise die gewünschten wahren Aussagen und Wertungen für ein verständlich-wohlwollendes Zeugnis zusammenstellen. Eine detaillierte Einführung zur Formulierung und Analyse von Zeugnissen zeigt, worauf es in der Praxis ankommt.

In der deutsch-englischen Ausgabe gehen die Autoren auch auf die Besonderheiten ein, die sich bei der internationalen Nutzung von Zeugnissen ergeben. Auf je einer Doppelseite finden sich links jeweils die deutschen und rechts die englischen Textbausteine. Sie helfen nicht nur bei Bewerbungen in englischsprachigen bzw. westlichen Ländern, sondern sind weltweit einsetzbar.

WWW.BOORBERG.DE

 BOORBERG

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 07 11/7385-100 · 089/43 61 564 TEL 07 11/7385-343 · 089/43 6000-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE

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

Meyer-Landrut (Hrsg.)

Formular-Kommentar GmbH-Recht

Carl Heymanns Verlag, Köln, 3. Aufl. 2016, 1231 Seiten, mit CD-ROM

Muster mit Erläuterungen, die dazu noch elektronisch unterstützt werden, erleichtern die Arbeit in der Praxis un-
gemein. Hinzu kommen englischsprachige Muster, deren Bedeutung ebenfalls außer Zweifel steht. Die Weiterentwicklung des Werkes zu einem vollständig mit deutsch- und englischsprachigen Mustern ausgestatteten Werk ließ sich noch nicht realisieren. Angesichts des bereits großen Umfangs ist dies zwar zu wünschen, wird jedoch seinen Preis haben, der in Palandt'scher Manier (Abkürzung bis zur Unlesbarkeit) enden wird. (JW)

Gehrlein/Born/Simon

GmbHG

Kommentar, Carl Heymanns Verlag, Köln, 3. Aufl. 2017, 2203 Seiten

Die Kommentierungen der Bemühungen des europäischen Gesetzgebers, die Societas Privata Europaea (SPE) zu schaffen, sind aufgegeben worden, Prof. *Ekkenga* aus dem Herausgeberkreis ausgeschieden. Bleiben wir also beim deutschen GmbHG, das hier praxisnah, umfangreich und nicht ausschweifend hervorragend kommentiert wird. (JW)

Ettinger/Jaques

Beck'sches Handbuch Unternehmenskauf im Mittelstand

C.H. Beck, München, 2. Aufl. 2017, 652 Seiten

Unternehmenskauf im Mittelstand hört sich zunächst nach der Einmaligkeit der individuellen Unternehmensnachfolge an. Dennoch braucht jede Erläuterung der komplexen Strukturen die englischen Bezeichnungen von closing, exit oder fixing. Indem das Werk die Chronologie streng beachtet, ermöglicht es einen optimalen Überblick, der mit einer Vielzahl von Praxisbeispielen und Formulierungsvorschlägen garniert wird. (JW)

Winheller/Geibel/Jachmann-Michel

Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht

Nomos, Baden-Baden, 2017, 1958 Seiten

Nach dem *Hüttemann* liegt hier ein zweites, gewichtiges Werk vor. In der Zusammensetzung der Herausgeber- und Autorenschaft liegt der Vorteil, daß nicht nur die steuerrechtliche Seite betont wird, sondern auch die vereinsrechtliche Seite. Deren Grundlagen werden aktuell dargestellt. Auch wenn sich nun durch die sog. Indizwirkung des Steuerrechts für die Vereinsklassenabgrenzung (s. steueranwaltsmagazin 2017, 116 ff.) so einiges verändert – wie auch gerade steuerliche Dinge ständig im Fluß sind –, ist dieses Werk hervorragend und up to date. (JW)

Heidel/Hüßtege/Mansel/Noack (Hrsg.)

BGB Allgemeiner Teil

Band 1, Nomos 3. Aufl. 2016, 3024 Seiten

Dieser Kommentar unterscheidet sich von anderen u.a. durch seine Praxistauglichkeit, die die Bestimmungen des BGB in einen unionsrechtlichen Rahmen einbettet. Vorangestellt ist die Einführung von *Pfeiffer* „Unionsprivatrecht und Zivilrechtspraxis“. Dies erläutert auf beeindruckende Weise die Bedeutung des europäischen Rechts auf die Praxis, bis hin zum Diskriminierungsverbot in privaten Rechtsverhältnissen. (JW)

Deutsches wissenschaftliches Institut der Steuerberater e.V. (Hrsg.)

Handbuch Erbschaftsteuer und Bewertung 2016

C.H. Beck, München, 2017, 1381 Seiten

Das Handbuch Erbschaftsteuer und Bewertung erscheint im 18. Jahrgang. Es ist ein Arbeitshandbuch, in dem sich in jährlicher Neuauflage einiges ansammelt. Vom Text des ErbStG bis hin zum „Umrechnungsschlüssel für Tierbestände in Vieheinheiten nach dem Futterbedarf“. Nicht umsonst bestehen 2/3 der Steuerrechts-Weltliteratur aus Werken in deutscher Sprache. (JW)

Stiegler

Grenzüberschreitende Sitzverlegungen nach deutschem und europäischem Recht

Carl Heymanns Verlag, 2017, 602 Seiten

Die Dissertationsschrift behandelt systematisch die möglichen Sitzverlegungen (Satzungs- und/oder Verwaltungssitz) von Kapital- und Personengesellschaften, jeweils im inbound- und outbound-Fall. Genauer gesagt nicht nur die

möglichen, sondern auch die unmöglichen Varianten: So ist beispielsweise die identitätswahrende Verwaltungssitzverlegung einer deutschen Personengesellschaft ins Ausland unter Beibehaltung ihrer Rechtsform nicht möglich, und dies unabhängig davon, ob der Zielstaat EU/EWR-Mitglied ist oder nicht. Auch praktische Probleme werden gut dargestellt, wie etwa die Möglichkeit der persönlichen Haftung von Gesellschaftern einer Kapitalgesellschaft aus dem Drittland, die ihren Verwaltungssitz ins Inland verlegt und somit wie eine Personengesellschaft angesehen wird. Der Autor verheimlicht uns auch nicht, welche Lösungsmöglichkeiten es gibt, wie etwa die Umwandlung nach deutschem Umwandlungsrecht in eine deutsche Kapitalgesellschaft. Sitztheorie und Gründungstheorie lassen grüßen. Das Steuerrecht ist hierbei allerdings ausgeklammert; der Autor konzentriert sich hier auf das Gesellschaftsrecht. Das ist auch sinnvoll, denn schon dieser Bereich füllt mit den

zahlreichen Varianten die 600 Seiten, ohne daß die Ausführungen weitschweifig zu nennen wären. Insgesamt eine gelungene Darstellung, um für die praktische Fallbearbeitung den richtigen Einstieg zu finden. Die (dem Charakter als Dissertationsschrift geschuldeten) umfangreichen Fußnoten erleichtern die vertiefte Recherche. Für die steuerrechtliche Beurteilung bedarf es dann freilich weiterer Literatur. *Rüdiger Bock, LL.M., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht sowie für Steuerrecht, Wagner & Joos Rechtsanwälte, Konstanz*

Im nächsten Heft: Brinkmann, **Schätzungen im Steuerrecht**; Handzik, **Erbschaft- und Schenkungsteuer**, 9. Aufl. 2017; Graf/Jäger/Wittig, **Wirtschafts- und Steuerstrafrecht**, Kommentar, 2. Aufl., C.H. Beck, München 2017.

Redaktion



Kosten · Gebühren · Vollstreckung Tipps für Kanzlei und Rechtsabteilung

von Dipl.-Rechtspflegerin (FH) Karin Scheungrab,
München/Leipzig

2017, 248 Seiten, DIN A4, mit Spiralbindung, € 34,80

ISBN 978-3-415-05759-3

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

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

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



Leseprobe unter

www.boorberg.de/alias/1556718

BOORBERG

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 0711/7385-100 · 089/4361564
TEL 0711/7385-343 · 089/436000-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE 520817