

# steueranwaltsmagazin

Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im Deutschen Anwaltverein

2/2023

129 . Ausgabe | 25. Jahrgang

**Redaktion:** Jürgen Wagner, LL. M.  
Konstanz (verantwortlich)

Dr. Jörg Stalleiken,  
Flick Gocke Schaumburg,  
Bonn

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

37 **Editorial**  
Wagner

## Beiträge

39 Rogge **Der neue § 7 b EStG im Zusammenhang mit Mieterabfindungen – anschaffungsnaher Herstellungsaufwand oder sofort abzugsfähige Werbungskosten? Teil 2**

46 Latrovalis/Link **Neues zur beschränkten Steuerpflicht bei inländischen Registerfällen  
Zugleich ein Überblick über die Änderungen durch das Jahressteuergesetz 2022**

54 Zacher **Der ungetreue Repräsentant – (keine) Zurechnung bei der Ertragsteuer**

57 Wulf **Widerrechtliche Benutzung eines Kraftfahrzeugs – ein Lehrstück zur Dogmatik der Steuerhinterziehung durch Unterlassen (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO)**

62 Wagner **§ 32 BGB neu in Kraft**

64 **Rechtsprechung**  
Söffing

## Beiträge

68 Söffing **Ein kleiner Gestaltungstipp: Kettenschenkung**



## Mit der WEG-Reform.

WWW.BOORBERG.DE

**WEG Kompakt**  
Das neue Wohnungseigentumsrecht 2020  
von Dr. Jens Rass LL.M. (N.U.I.), Ministerialrat  
2021, 304 Seiten, € 24,80  
ISBN 978-3-415-06945-9



Leseprobe unter  
[www.boorberg.de/9783415069459](http://www.boorberg.de/9783415069459)

Am 1. Dezember 2020 ist das Wohnungseigentumsmodernisierungsgesetz (WEMoG) in Kraft getreten. Es beinhaltet die größte Reform des Wohnungseigentumsrechts seit dessen Inkrafttreten 1951. Die Reform umfasst insbesondere die Förderung baulicher Veränderungen, die Stärkung der Eigentümerrechte sowie die Stärkung der Gemeinschaft und der Verwalterin/des Verwalters.

Dieser Kommentar vermittelt alle relevanten Informationen über die Grundlagen, Details und Systematik des Wohnungseigentumsrechts. Die Erläuterungen sämtlicher WEG-Vorschriften richten sich zum einen an die Verwalterinnen und Verwalter gerade kleinerer Gemeinschaften, zum anderen an die Wohnungseigentümerinnen und Wohnungseigentümer, insbesondere die Mitglieder des Beirats.

Durch zahlreiche Beispiele aus der Rechtsprechung und die allgemeinverständliche Sprache erfassen die Leserinnen und Leser auch ohne juristische Kenntnisse rasch die Bedeutung der einzelnen Regelungen. Der Autor war Mitglied einer Bund-Länder-Arbeitsgruppe zur Reform des Wohnungseigentumsgesetzes. Die Ergebnisse der Arbeitsgruppe dienten als Grundlage für das WEMoG.

 **BOORBERG**

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 0711/7385-100 · 089/4361564 TEL 0711/7385-343 · 089/436000-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE SC0423

## I.

BETREFF Steuerliche Maßnahmen zur Unterstützung der vom Krieg in der Ukraine Geschädigten; Verlängerung des zeitlichen Anwendungsbereichs der BMF-Schreiben vom 17.03.2022 (IV C 4 – S 2223/19/10003:013) und vom 07.06.2022 (IV C 4 – S 2223/19/10003:017) GZ IV C 4 – S 2223/19/10003:018 DOK 2022/1135980

Der andauernde Krieg in der Ukraine ist Anlaß, den zeitlichen Anwendungsbereich der Verwaltungs- und Vollzugs-erleichterungen bis auf Weiteres auf das Jahr 2023 zu erstrecken. Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder wird der zeitliche Anwendungsbereich des BMF-Schreibens vom 17.03.2022 (BStBl I S. 330) und dessen Ergänzung vom 07.06.2022 (BStBl I S. 923) über den 31.12.2022 hinaus auf alle Maßnahmen erweitert, die bis 31.12.2023 durchgeführt werden. Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht.

BETREFF Steuerliche Maßnahmen zur Unterstützung der Opfer des Erdbebens in der Türkei und in Syrien GZ IV C 4 – S 2223/19/10003:019, DOK 2023/0154386; Schreiben vom 27.02.2023

## II.

Süchtig nach Sinn – wo die tägliche Dosis Esoterik nicht mehr weiterhilft, erliegt man gerne einer härteren Droge: der autoritären Versuchung

Die transzendente Obdachlosigkeit, mit welcher der postmoderne Mensch zu leben gelernt hat, bleibt nicht ohne Konsequenz. Der Verlust von objektivem Sinn und das religiöse Vakuum treiben ein neues Suchtverhalten hervor. Dieses birgt politischen Sprengstoff.

Aus: Neue Zürcher Zeitung, 08.04.2023

Ein schönes Frühjahr wünscht

Ihr

Jürgen Wagner, LL. M.

Red. [steueranwaltsmagazin](#)

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

### Redaktion

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

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

Die 130. Ausgabe des [steueranwaltsmagazin](#) erscheint am 15. Juni 2023.

### Mitschreibende dieser Ausgabe:

*Katharina Rogge*, Rechtsanwältin in Essen; *Stefanie Latrovalis* und *Mathias Link*, beide Rechtsanwälte in Frankfurt; *Thomas Zacher*, Rechtsanwalt in Köln; *Martin Wulf*, Rechtsanwalt in Berlin; *Jürgen Wagner*, Rechtsanwalt in Konstanz; *Claudius Söffing*, Rechtsanwalt in Düsseldorf.

### Fachbeirat

#### Allgemeines Steuerrecht

RA/FAStR **Malte Norstedt**, Dinkgraeve Norstedt Krämer, München; RA/FAStR **Dr. Frank Rozanski**, Hannover; RA/FAStR/StB **Katharina Rogge**, Essen; RA/StB **Dr. Jörg Stalleiken**, Flick Gocke Schaumburg, Bonn/Frankfurt/Berlin; RA **Dr. Martin Geraats**, Meyer-Köring, Bonn; RA/FAStR **Dr. Matthias Söffing**, S & P Söffing, Rechtsanwaltsgesellschaft mbH, Düsseldorf/ München/Zürich/Paris; RA/FA Erbrecht/FAStR **Dr. Michael Holtz**, Flick Gocke Schaumburg, Bonn

#### Internationales Steuerrecht

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

#### Steuerstrafrecht

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

#### Europarecht

RA/FAStR **Prof. Dr. Klaus von Brocke**, Weissach; 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 0 30/72 61 52-0;

Verlag: Richard Boorberg Verlag GmbH & Co KG, Scharnstraße 2, 70563 Stuttgart; Tel: 0711/7385-0; Fax: 0711/7385-500, [www.boorberg.de](http://www.boorberg.de)

Layout und Satz: Reemers Publishing Services GmbH, 47799 Krefeld  
Druck: C. Maurer GmbH & Co. KG, Schubartstraße 21, 73303 Geislingen/Steige

Anzeigenverwaltung: Verlag

Anzeigenpreisliste: Nr. 6 vom 01.01.2023

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 170,10 EUR inkl. Versandkosten jährlich.

ISSN 1615-5610



## Wissensbasis für Studium und Ausbildung.



WWW.BOORBERG.DE

**Tabellen zur Bilanzierung  
und Rechnungslegung**  
Ausbildung – Studium – Berufseinstieg  
von Professor Dr. Wolfgang Hirschberger,  
Wirtschaftsprüfer und Steuerberater  
2021, 150 Seiten, € 29,80  
ISBN 978-3-415-06797-4



Leseprobe unter  
[www.boorberg.de/9783415067974](http://www.boorberg.de/9783415067974)

Die Broschüre bietet für Ausbildung, Studium und den Berufseinstieg eine Gesamtübersicht der einzelnen Anforderungen an Kapitalgesellschaften, Genossenschaften und andere Kaufleute hinsichtlich Bilanzierung und Rechnungslegung in vergleichenden Tabellen.

In **fünf tabellarischen Übersichten** erschließen sich den Leserinnen und Lesern rasch die unterschiedlichen rechtlichen Anforderungen an Bilanzierung und Rechnungslegung je nach Gesellschaftsform. Schaubild-Übersichten bringen weitere Themen auf je einer Seite prägnant auf den Punkt. Ein Überblick zum Konzernabschluss und ein Kapitel zur Kapitalflussrechnung als Ergänzung des Jahres- und Konzernabschlusses runden das Buch ab.

**Aktuelle Änderungen** der Rechnungslegung sind z.B. erfolgt durch das CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz, das ARUG-II-Gesetz, die sich stetig ändernden IFRS und durch geänderte Standards des DRSC. Unter den zahlreichen steuerlichen Änderungen ist insbesondere auf das Zweite Corona-Steuerhilfegesetz vom 29.6.2020 hinzuweisen.

 **BOORBERG**

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 0711/7385-100 · 089/4361564 TEL 0711/7385-343 · 089/436000-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE SC0423

## **Beiträge**

# **Der neue § 7 b EStG im Zusammenhang mit Mieterabfindungen – anschaffungsnaher Herstellungsaufwand oder sofort abzugsfähige Werbungskosten? Teil 2**

Katharina Rogge, Rechtsanwältin/Fachanwältin für Steuerrecht/Steuerberaterin, Essen

### **1. Grundstück und Gebäude**

Grundstück und Gebäude sind selbständige Wirtschaftsgüter. Sie sind unterschiedlich nutzbar. Zu eigenen betrieblichen Zwecken, zu fremden betrieblichen Zwecken, zu fremden Wohnzwecken und zu eigenen Wohnzwecken. Die Aufwendungen sind jeweils entweder Betriebsausgaben oder Werbungskosten oder, bei letzterer Nutzung, private Aufwendungen. Bei Aufwendungen für Gebäude mit unterschiedlichen Nutzungen ergeben sich oft Probleme bei der Aufteilung dieser Aufwendungen. Durch die vorgenannten Entscheidungen wurde hier Klarheit geschaffen. Zudem wurde mit dem neuen § 35 c EStG eine weitere Möglichkeit geschaffen, Aufwendungen auf privat genutzte Gebäude(-teile) zumindest im Rahmen der Einkommensteueranlagung steuerlich geltend zu machen.

### **2. Ertragsteuerrecht**

#### **a. Arbeitszimmer**

Eine Besonderheit bei eigenbetrieblich genutzten Grundstücken, die eigentlich notwendiges Betriebsvermögen sind, kann ein Arbeitszimmer sein. Eigenbetrieblich genutzte Grundstücksteile müssen nicht als notwendiges Betriebsvermögen behandelt werden, wenn ihr Wert nicht mehr als 1/5 des gemeinen Werts des gesamten Grundstücks und nicht mehr als 20.500 Euro beträgt, § 8 Einkommensteuereinführungsverordnung (EStDV). Die Aufwendungen einschließlich AfA (zur Aufteilung des Gesamtkaufpreises siehe im Folgenden unten unter **b. Kaufpreisaufteilung: Regeln zur Aufteilung des Gesamtkaufpreises für Grundstück und Gebäude: AfA Bemessungsgrundlage – Urteil des BFH vom 20.09.2022 – IX R 12/21**) für einen solchen Grundstücksteil sind auch dann Betriebsausgaben, wenn er wegen seines untergeordneten Werts unter der Ausübung des Wahlrechts nicht als Betriebsvermögen behandelt wird. Für Arbeitszimmer gilt dies jedoch nur eingeschränkt im Rahmen des § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6 b EStG. Die Ausübung des Wahlrechts kann aber dennoch sinnvoll sein, da bei entsprechender Ausübung das Arbeitszimmer nicht zum Betriebsvermögen gehört. So-

mit wäre bei einer Betriebsaufgabe keine Entnahmebesteuerung bzgl. des Arbeitszimmers durchzuführen, d.h. kein Ansatz des Arbeitszimmers mit dem gemeinen Wert im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe. Außerdem stellt das häusliche Arbeitszimmer eines privat genutzten Einfamilienhauses kein selbständiges, gesondert zu veräußerndes Wirtschaftsgut dar, so daß ein steuerpflichtiges privates Veräußerungsgeschäft gemäß § 23 EStG ausscheidet.

Bei einer sog. Arbeitsecke ergibt sich nicht die Notwendigkeit der Ausübung des Wahlrechts, da bei einer sowohl privat, als auch beruflichen, Nutzung eines Zimmers die Kosten für das Zimmer insgesamt nicht abzugsfähig sind.<sup>1</sup>

#### **b. Kaufpreisaufteilung: Regeln zur Aufteilung des Gesamtkaufpreises für Grundstück und Gebäude: AfA Bemessungsgrundlage – Urteil des BFH vom 20.09.2022 – IX R 12/21**

Wird bei der Anschaffung eines bebauten Grundstücks ein Gesamtkaufpreis für Grund und Boden und Gebäude gezahlt, ist der Kaufpreis zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die AfA aufzuteilen. Zunächst sind Boden- und Gebäudewert gesondert zu ermitteln und sodann die Anschaffungskosten nach dem Verhältnis der beiden Wertanteile in Anschaffungskosten für den Grund- und Bodenanteil sowie den Gebäudeanteil aufzuteilen.

Als Wertermittlungsverfahren stehen das Sachwertverfahren, das Ertragswertverfahren, das Vergleichswertverfahren sowie die „Arbeitshilfe“ des BMF (vereinfachtes Sachwertverfahren), zur Verfügung.

Welches Wertermittlungsverfahren zur Aufteilung des Kaufpreises auf Grund und Boden und Gebäude herangezogen werden soll, ist nicht vorgegeben, auch wenn die Finanzverwaltung immer wieder die Arbeitshilfe des BMF, die das vereinfachte Sachwertverfahren nutzt, zu Grunde legt.

Der BFH hat mit seinem Urteil vom 20.09.2022 – IX R 12/21, nun hervorgehoben, daß sich aus der bisherigen Rechtsprechung kein steuerrechtlicher, insbesondere kein typisierender Vorrang eines Wertermittlungsverfahrens für bestimmte Gebäudearten ergibt. Der Kaufpreis ist vielmehr im

<sup>1</sup> BFH Beschl. v. 27.07.2015 – GrS 1/14, BStBl 2016 II S. 265.

Verhältnis der Wertanteile aufzuteilen. Das bedeutet, daß sich die Wahl der Ermittlungsmethode schon einer Verallgemeinerung schon dem Grunde nach entzieht. Denn einen von der Beurteilung im Einzelfall unabhängigen Vorrang einzelner Bewertungsmethoden bei bestimmten Objektarten kann es schon von Gesetzes wegen nicht geben (§ 8 Abs. 1 S. 2 ImmoWertV).

Dies ist zu begrüßen, denn damit wird dem Steuerpflichtigen ein weiterer Ermessensspielraum bei der Auswahl der Ermittlungsverfahren und damit bei der Schätzung der Aufteilung des Gesamtkaufpreises ermöglicht. Zudem ist durch den BFH klargestellt, daß die Arbeitshilfe des BMF keine bindende Grundlage ist.

### c. Schuldzinsenaufteilung; Schuldzinsen im Zusammenhang mit der Finanzierung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens

Darlehenszinsen können dem Grunde nach als Betriebsausgaben abgezogen werden, wenn die Darlehensmittel tatsächlich zur Finanzierung von Wirtschaftsgütern des notwendigen oder gewillkürten Betriebsvermögens verwendet wurden. Bei Gebäuden, die zum Teil eigenbetrieblichen, zum Teil fremdbetrieblichen und im Übrigen fremden oder eigenen Wohnzwecken dienen, bildet jeder unterschiedliche Nutzungs- und Funktionszusammenhang ein selbständiges Wirtschaftsgut.<sup>2</sup> Ein Abzug der Schuldzinsen kommt nur insoweit in Betracht, als die Herstellungskosten den Gebäudeteilen „eigenbetriebliche Zwecke“ bzw. den als gewillkürtes Betriebsvermögen behandelten Gebäudeteilen „fremdbetriebliche Zwecke“ oder „fremde Wohnzwecke“ zugeordnet werden können. Hinsichtlich der Zuordnungskriterien sind die Grundsätze der BFH Urteile vom 09.07.2002<sup>3</sup> und 25.03.2003<sup>4</sup> sowie das BMF-Schreiben vom 16.04.2004<sup>5</sup> zu beachten.

Für den Betriebsausgabenabzug ist darüber hinaus ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen den Schuldzinsen und den zugeordneten Herstellungskosten für die betrieblichen Gebäudeteile unabdingbar. Dieser liegt nur dann vor, wenn dieser Teil der Herstellungskosten tatsächlich mit den dafür aufgenommenen Darlehensmitteln bezahlt worden ist.

- Von einem wirtschaftlichen Zusammenhang ist auszugehen, wenn der Steuerpflichtige ein Baukonto ausschließlich mit Darlehensmitteln ausstattet und die Zahlungen der zugeordneten Herstellungskosten zu Lasten dieses Kontos ergehen.
- Versäumt es der Steuerpflichtige, die den unterschiedlich genutzten Gebäudeteilen gesondert zugeordneten Aufwendungen getrennt mit Eigen-/Darlehensmitteln zu finanzieren, sind die Schuldzinsen nur nach dem Verhältnis der Baukosten der einzelnen Gebäudeteile schätzungsweise aufzuteilen.
- Werden die Kosten der Errichtung des gesamten Gebäudes einheitlich abgerechnet und bezahlt, ist grundsätzlich davon auszugehen, daß auch die Darlehensmittel nach dem Verhältnis der Wohn-/Nutzflächen verwendet worden

sind. Etwas anderes gilt nur dann, wenn der Steuerpflichtige durch eigene Aufstellungen die Herstellungskosten anteilig den betrieblichen Gebäudeteilen zuordnet und die sich danach ergebenden Herstellungskosten mit Darlehensmitteln bezahlt.<sup>6</sup>

Auch bei Darlehenszinsen zur *Anschaffung* eines Gebäudes können diese insoweit als Betriebsausgaben abgezogen werden, als die Darlehensmittel tatsächlich zur Finanzierung von Wirtschaftsgütern des notwendigen oder gewillkürten Betriebsvermögens verwendet wurden. Nach dem BFH Urteil vom 09.07.2002 können Darlehensmittel auch bei Erwerb eines ungeteilten „gemischt genutzten Grundstücks“ dem jeweiligen Gebäudeteil direkt zugeordnet werden. Dies gilt zumindest dann, wenn der einheitliche Kaufpreis im Kaufvertrag nach dem Wohn- und Nutzflächenverhältnis (oder den tatsächlichen Verhältnissen) auf die einzelnen „steuerlichen“ Wirtschaftsgüter (Gebäudeteile) aufgeteilt und in entsprechender Höhe in eine getrennte Finanzierung der anteiligen Kaufpreise vorgenommen wurde.

### d. Steuerermäßigung für energetische Maßnahmen bei zu eigenen Wohnzwecken genutzten Gebäuden – der neue § 35 c EStG

Mit der Steuerermäßigung des § 35 c Einkommensteuergesetz werden energetische Maßnahmen an zu eigenen Wohnzwecken genutzten Gebäuden gefördert. Diese Regelung gilt seit dem 01.01.2020 und hat einen doppelten Entlastungscharakter:

Einerseits wird für entsprechende Aufwendungen ein Abzug von der Steuerschuld ermöglicht, andererseits kann durch die Maßnahmen selbst Energie eingespart werden. Es wird außerdem ein finanzieller Anreiz geschaffen, energieeffiziente Sanierungsmaßnahmen durchzuführen, mit dem Ziel, CO<sub>2</sub>-Emissionen bei selbstgenutztem Wohneigentum zu reduzieren.

§ 35 c EStG ermöglicht, daß Eigentümer Einzelmaßnahmen zur energetischen Sanierung an ihrer Immobilie (innerhalb der EU oder dem Europäischen Wirtschaftsraum) gefördert bekommen.

#### Zeitliche Anwendung

Die Neuregelung findet Anwendung bei steuerlich förderbaren Sanierungsmaßnahmen an begünstigungsfähigen Objekten. Die Maßnahmen müssen nach dem 31.12.2019 begonnen und vor dem 01.01.2030 abgeschlossen sein.<sup>7</sup> Bei energetischen Sanierungsmaßnahmen, für die eine Baugenehmigung erforderlich ist, gilt als Beginn der Zeitpunkt,

<sup>2</sup> R 4.2 Abs. 4 EStR.

<sup>3</sup> BStBl II 2003, 389.

<sup>4</sup> BStBl II 2004, 348.

<sup>5</sup> BStBl I, 464.

<sup>6</sup> BFH Ur. v. 25.03.2003 – IX R 22/01, BStBl II 2004, 348.

<sup>7</sup> BMF v. 23.01.2023.

an dem der Bauantrag oder die Bauanzeige gestellt wurde. Bei Sanierungsmaßnahmen, für die keine Antrags- oder Anzeigepflicht besteht, entspricht der Beginn der Sanierungsmaßnahmen dem Beginn der Bauausführungen.

### Förderfähige Maßnahmen

Gefördert werden die im § 35 c Satz 3 Nr. 1–8 aufgeführten Maßnahmen.

### Begünstigte Objekte: selbstgenutzte Immobilien

Die Sanierungsmaßnahmen an der Immobilie sind nur begünstigt, wenn es sich um ausschließlich selbstgenutztes Wohneigentum handelt, es also eigenen Wohnzwecken dient. Hier kommen sowohl Häuser als auch Eigentumswohnungen in Frage, aber auch selbständig nutzbare Gebäudeteile.

Der Eigentümer muß das Objekt zu eigenen Wohnzwecken nutzen, und darf diese nicht, auch nicht kurzfristig, vermieten, d.h. es dürfen dadurch keine steuerpflichtigen Einkünfte erzielt werden. Wird ein Objekt kostenfrei vermietet, beeinflußt das den Steuervorteil nicht. Wird ein Teil der Immobilie selbst bewohnt und der andere vermietet, kann der Vorteil nur für den Teil beansprucht werden, der selbst bewohnt wird. Eine Wohnung wird zu eigenen Zwecken genutzt, wenn sie zumindest zeitweise tatsächlich vom Eigentümer bewohnt/genutzt wird. Es ist ebenso ausreichend, wenn die Wohnung im Zusammenhang mit der energetischen Maßnahme nutzbar gemacht wird.

Im Bereithalten einer tatsächlich leerstehenden Wohnung liegt grundsätzlich keine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken. Ein Leerstand vor Beginn der Nutzung zu eigenen Wohnzwecken sei jedoch unschädlich, wenn er mit der beabsichtigten Nutzung des begünstigten Objekts zu eigenen Wohnzwecken zusammenhängt. Ein Zusammenhang ist gegeben, wenn die energetischen Maßnahmen unmittelbar vor Beginn der Nutzung zu eigenen Wohnzwecken erfolgen (z.B. zwischen dem Erwerb und dem Einzug). Dies gilt nach dem BMF auch für mehrjährige Sanierungsmaßnahmen, wenn der Leerstand zwischen dem Beginn der energetischen Sanierungsmaßnahme und dem Einzug durch die Gesamtbaumaßnahme bedingt ist.<sup>8</sup>

Die Regelung zum Leerstand ist besonders zur Unterscheidung gegenüber der Vorschrift der Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen im Privathaushalt gem. § 35 a Abs. 3 EStG, hervorzuheben. Nach dem Anwendungsschreiben zu § 35 a EStG vom 09.11.2016<sup>9</sup> wird der erforderliche Haushalt erst mit der Fertigstellung oder Herstellung der Bewohnbarkeit (bei Kernsanierungsmaßnahmen) des Gebäudes begründet. Die Folge wäre, daß Sanierungsmaßnahmen in einer neu erworbenen Immobilie zur Herstellung eines bewohnbaren Zustandes nicht von der Steuerermäßigung nach § 35 a Abs. 3 EStG begünstigt sind.

Daher ist die Regelung des § 35 c EStG und die Erläuterungen<sup>10</sup> im Anwendungsschreiben zu § 35 c EStG zu begrüßen, um Streitigkeiten in Leerstandsfällen während der Sanierung über mehrere Veranlagungszeiträume bis zum tatsächlichen

Einzug im Vorhinein zu vermeiden. Es bleibt abzuwarten, ob die Finanzverwaltung derart gelagerte Fälle vorläufig nach § 165 AO veranlagt, um zu prüfen, ob die sanierte Wohnung oder das sanierte Haus auch tatsächlich zu eigenen Wohnzwecken genutzt wird.

Werden Teile einer Wohnung nicht zu eigenen Wohnzwecken genutzt (z.B. ein häusliches Arbeitszimmer, das ausschließlich oder nahezu ausschließlich für betriebliche oder berufliche Zwecke genutzt wird, andere betrieblich/beruflich genutzte oder vermietete Räume), ist dies für die Gewährung der Steuerermäßigung nach § 35 c EStG dem Grunde nach unschädlich. In der Höhe sind die Aufwendungen für die energetischen Maßnahmen jedoch um den Teil der Aufwendungen zu kürzen, der auf den nicht zu eigenen Wohnzwecken genutzten Teil des Objekts entfällt. Eine Kürzung des Höchstbetrages der Steuerermäßigung von 40.000 Euro erfolgt nicht.<sup>11</sup>

### Alter des Objekts

Das Gebäude muß gemäß § 35 c Abs. 1 S. 2 EStG mindestens 10 Jahre alt sein.<sup>12</sup> Maßgeblich dafür, ist der Beginn der Herstellung, d.h. der Tag an dem der Bauantrag gestellt wurde. Ist das genaue Datum nicht bekannt, geht man vom 1. Januar des Baujahres aus.<sup>13</sup>

### Durchführende Unternehmen

Die Sanierungsarbeiten müssen von einem Fachunternehmen ausgeführt werden. Von einer fachgerechten Durchführung ist auszugehen, wenn ein Fachunternehmen nach § 2 Abs. 1 Energetische Sanierungsmaßnahmen Verordnung (ESanMV) die energetischen Maßnahmen durchführt. Wenn das Gebäude vom Eigentümer selbst oder einer anderen nicht fachlichen dritten Person saniert wird, kann vom Steuervorteil kein Gebrauch gemacht werden.<sup>14</sup>

### Mehrere Objekte

Die steuerliche Förderung ist personen- und objektbezogen. Der Höchstbetrag der Steuerermäßigung von 40.000 Euro kann von jeder steuerpflichtigen Person für jedes begünstigte Objekt insgesamt nur einmal in Anspruch genommen werden. Objektidentität liegt vor, wenn an einer rechtlich nicht getrennten Wohnung das Wohnungseigentum begründet wird. Der Höchstbetrag der Steuerermäßigung von 40 000 Euro je Objekt kann zeitgleich oder nacheinander für mehrere begünstigte Objekte in Anspruch genommen werden. Im Falle einer zeitgleichen Förderung von mehreren begünstigten Objekten muß zusätzlich die in Anspruch ge-

8 BMF v. 14.01.2021.

9 BStBl I S. 1213, Rn. 21.

10 BMF v. 14.01.2021, Rn. 9, 18.

11 BMF v. 14.01.2021, Rn. 13.

12 BMF v. 14.01.2021, Rn. 20.

13 BMF v. 14.01.2021, Rn. 22.

14 BMF v. 14.01.2021, Rn. 44.

nommene Steuerermäßigung je Objekt ermittelt werden. Hat sich die Steuerermäßigung nach § 35 c EStG deshalb nicht in voller Höhe ausgewirkt, weil die tarifliche Einkommensteuer der steuerpflichtigen Person niedriger war, ist die den einzelnen begünstigten Objekten zuzurechnende Steuerermäßigung nach § 35 c EStG nach dem Verhältnis der förderfähigen Aufwendungen je Objekt zu der Summe der insgesamt förderfähigen Aufwendungen aller Objekte zu ermitteln.

### Subsidiarität

Darüber hinaus kommt eine Förderung nach § 35 c EStG nur in Betracht, soweit es sich bei den Aufwendungen nicht um Betriebsausgaben, Werbungskosten, Sonderausgaben oder außergewöhnliche Belastungen handelt und andere Steuerbegünstigungen ausscheiden.

Wenn z.B. die Aufwendungen für die selbstgenutzte Wohnung im Rahmen der doppelten Haushaltsführung abzuziehen sind, kann insoweit keine Steuerermäßigung nach § 35 c EStG beansprucht werden. Das gilt auch, soweit die Aufwendungen bereits als Sonderausgaben oder als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden. Nehmen StPfl. bereits die steuerliche Förderung für Modernisierungsaufwendungen in Sanierungsgebieten oder für Baudenkmale (§ 10 f EStG) oder die Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen oder hausnahe Dienstleistungen (§ 35 a EStG) in Anspruch, kann die Steuerermäßigung für diese Aufwendungen nach § 35 c EStG ebenfalls nicht geltend gemacht werden. Entsprechendes gilt, wenn StPfl. zinsverbilligte Darlehen oder steuerfreie Zuschüsse nach anderen Förderprogrammen (z.B. KfW-Förderung) für die Einzelmaßnahmen am Wohngebäude erhalten. Nicht entscheidend ist hierbei, ob sich alle Aufwendungen der jeweiligen energetischen Maßnahme auch tatsächlich im Rahmen der öffentlichen Förderung ausgewirkt haben.

Der Ausschluß der Förderung nach § 35 c EStG betrifft den gesamten Begünstigungszeitraum. Das heißt, liegen für die energetische Maßnahme sowohl die Voraussetzungen nach § 10 f EStG, § 35 a EStG, § 35 c EStG als auch für die direkte Förderung (Darlehen/Zuschüsse) vor, ist die stPfl. Person für die jeweilige energetische Maßnahme an die einmal getroffene Entscheidung für den gesamten Förderzeitraum gebunden. Ein Wechsel zwischen den Fördertatbeständen ist nicht möglich.

### e. Mieterabfindungen: Urteil des BFH vom 20.09.2022 – IX R 29/21

Die Autorin hat in ihrem Artikel im **steueranwaltsmagazin 2022**, 35 „Der neue 7 b EStG im Zusammenhang mit Mieterabfindungen – anschaffungsnaher Herstellungsaufwand oder sofort abzugsfähige Werbungskosten?“ das Urteil des FG Münster, Urt. v. 12.11.2021 – 4 K 1941/20 F und das dazu anhängige Revisionsverfahren beim BFH unter Az.: IX R 29/21“ zu Mieterabfindungen besprochen. Nunmehr hat der BFH mit seinem Urteil vom 20.09.2022 – IX R 29/21 entschieden.

Der zweite Leitsatz lautet wie folgt: „Eine Abfindung, die der Steuerpflichtige für die vorzeitige Kündigung des Mietvertrags und

die Räumung der Wohnung an seinen Mieter zahlt, um das Gebäude umfangreich renovieren zu können, gehört nicht zu den Aufwendungen i.S.v. § 6 Abs. 1 Nr. 1 a EStG.“

Mieterabfindungen sind demnach nach § 9 Abs. 1 S. 1 EStG sofort abzugsfähig.

Werbungskosten sind nach § 9 Abs. 1 S. 1 EStG Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen. Sie sind nach § 9 Abs. 1 S. 2 EStG bei der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung abzuziehen, wenn sie durch diese veranlaßt sind. Eine derartige Veranlassung liegt vor, wenn objektiv ein wirtschaftlicher Zusammenhang mit der auf die Vermietung und Verpachtung errichteten Tätigkeit besteht und subjektiv die Aufwendungen zur Förderung der Nutzungsüberlassung gemacht werden. Maßgeblich ist danach, ob bei wertender Beurteilung das auslösende Moment für das Entstehen der Aufwendungen der einkommensteuerrechtlich relevanten Erwerbssphäre zuzuordnen ist.<sup>15</sup>

Dagegen zählen zu den Herstellungskosten eines Gebäudes nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 a Satz 1 i.V.m. § 9 Abs. 5 Satz 2 EStG Aufwendungen für die Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen, die innerhalb von drei Jahren nach der Anschaffung des Gebäudes durchgeführt werden, wenn die Aufwendungen ohne die Umsatzsteuer 15% der Anschaffungskosten des Gebäudes übersteigen (anschaffungsnaher Herstellungsaufwand). Diese Aufwendungen erhöhen die AfA-Bemessungsgrundlage (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 EStG), sie sind nicht als Werbungskosten sofort abzugsfähig.<sup>16</sup>

Unter den Begriff der Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen i.S.d. § 6 Abs. 1 Nr. 1 a Satz 1 EStG fallen bauliche Maßnahmen, durch die Mängel oder Schäden an den vorhandenen Einrichtungen eines bestehenden Gebäudes oder am Gebäude selbst beseitigt werden oder das Gebäude durch Erneuerung in einen zeitgemäßen Zustand versetzt wird.

Der Anwendungsbereich des § 6 Abs. 1 Nr. 1 a EStG ist nach den Urteilsausführungen auf bauliche Maßnahmen beschränkt. Das Bestehen eines mittelbaren oder unmittelbaren Veranlassungszusammenhangs zwischen den Kosten und den Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen reicht hingegen nicht aus. Nach den Ausführungen im Urteil ergibt sich die Begrenzung des sachlichen Anwendungsbereichs des § 6 Abs. 1 Nr. 1 a EStG bereits aus dem Wortlaut der Norm („Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen“). Erforderlich ist demnach, daß es sich um Aufwendungen für die bauliche Maßnahme selbst handelt.<sup>17</sup> Der BFH führt weiter aus, daß ein enges Verständnis des Begriffs der Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen auch in der Anwendungsbestimmung des § 52 Abs. 16 Satz 7 EStG i.d.F. des Steueränderungsgesetzes 2003 (StÄndG 2003) vom 15.12.2003<sup>18</sup> begründet ist. Sie stellt auf den Beginn der Bau-

15 BFH Urt. v. 20.09.2022 – IX R 29/21, Senatsurt. v. 06.12.2021 – IX R 8/21.

16 Senatsurteil in BFHE 261, 268, BStBl II 2018, 533, Rn. 13.

17 Schindler in Kirchhof/Seer, EStG, 21. Aufl., § 6 Rn. 70.

18 BStBl I 2003, 2645.



maßnahme ab. Für dieses enge Begriffsverständnis von Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen spreche weiter die Gesetzesbegründung zu § 6 Abs. 1 Nr. 1 a EStG. Nach der Begründung sollte die Behandlung von „Reparatur- und Modernisierungsmaßnahmen“, „Aufwendungen für Instandsetzung und Modernisierungsaufwendungen“ bzw. „Aufwendungen für Instandsetzungsarbeiten“ geregelt werden.<sup>19</sup> Andere Aufwendungen nicht. Schließlich ergab sich nach dem Urteil auch nicht aus dem Sinn und Zweck der Vorschrift des § 6 Abs. 1 Nr. 1 a EStG etwas anderes.

Mieterabfindungen sind keine baulichen Maßnahmen. Selbst wenn ein mittelbarer Zusammenhang der Entmietung für die Renovierungsarbeiten erforderlich gewesen wäre, reicht ein mittelbarer oder auch unmittelbarer Zusammenhang nicht aus. Auch eine Parallele zu originären Herstellungskosten reicht nicht aus. Dies gilt nur für den Fall, daß Mieterabfindungen gezahlt wurden, um das Gebäude abzureißen und ein neues Gebäude zu errichten. Dies war hier nicht der Fall. Teleologische Erwägungen führten nach dem Urteil ebenfalls nicht zu anschaffungsnahen Herstellungskosten, denn Mieterabfindungen spiegeln nicht typischerweise eine dauerhafte Erhöhung des Gebäudewerts wider, was aber erforderlich wäre, um diese als anschaffungsnahen Herstellungskosten einzuordnen.

Damit hatte das Finanzgericht Münster die von der Klägerin gezahlten Mieterabfindungen zu Unrecht zu den anschaffungsnahen Herstellungskosten gezählt. Die Mieterabfindungen sind vielmehr, wie von der Klägerin geltend gemacht, sofort abzugsfähige Werbungskosten.

### 3. Umsatzsteuer: Vorsteuerabzug – Aufteilung bei gemischt genutzten Grundstücken – BMF Schreiben vom 20.10.2022

Die Aufteilung des Vorsteuerabzugs für Leistungen, die sowohl für zum Vorsteuerabzug berechtigende, wie nicht berechtigende Tätigkeiten verwendet werden, erfolgt gemäß § 15 Abs. 4 UStG grundsätzlich nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten, ggf. im Rahmen der Schätzung. Vorrangig vor einer Aufteilung ist insbesondere bei Aufwendungen für die Nutzung, Erhaltung und Unterhaltung eine Direktzuordnung vorzunehmen.<sup>20</sup> Die Aufteilung erfolgt nur, wenn der Leistungsbezug für unterschiedlich genutzte Einheiten erfolgt. Jedoch ist bei der Anschaffung oder Herstellung nicht zunächst die Direktzuordnung vorzunehmen, sondern es ist immer eine Aufteilung nach den Schlüsseln (Flächenschlüssel, objektbezogener Umsatzschlüssel, unternehmensbezogener Umsatzschlüssel) vorzunehmen.<sup>21</sup>

#### Flächenschlüssel

Die Vorsteueraufteilung erfolgt nach dem Verhältnis der Nutzflächen des Gebäudes. Für die Flächenberechnung sind sämtliche Gebäudeinnenflächen, unabhängig davon, ob es

sich um Wohn- oder Gewerbeflächen handelt, zu berücksichtigen.<sup>22</sup> Dazu gehören Wohn- und Verkaufsräume, Tiefgaragen sowie Lagerflächen, die zur Nutzung als Keller oder Lagerräume dienen. Unberücksichtigt bleiben aber Außenstellplätze, Technikräume, Treppenhäuser, Fahrradabstellräume, Waschküchen, nicht zum Ausbau vorgesehene Flächen. Es sind die Grundflächen zu berücksichtigen, Dachschrägen bleiben hier unberücksichtigt.<sup>23</sup> Andere anerkannt Methoden der Flächenberechnung (z.B. DIN 277 oder Wohnflächenverordnung) werden jedoch ebenfalls anerkannt, solange die gewählte Methode auch für andere Zwecke verwendet wird (z.B. Mietvertrag), die Flächenberechnung einheitlich erfolgt und zu einem sachgerechten Ergebnis führt. Die Feststellungslast für die wesentliche Frage, ob der wirtschaftliche Maßstab präziser als eine Aufteilung nach Umsätzen ist, trägt grundsätzlich das Finanzamt.<sup>24</sup> In dem BMF-Schreiben vom 20.10.2022 wird dann aber die Feststellungslast des Finanzamtes zurückgewiesen.<sup>25</sup> Es wird dann davon ausgegangen, daß der Flächenschlüssel grundsätzlich das präzisere Ergebnis liefert. Dies ist in Bezug auf die Rechtsprechung des EuGH<sup>26</sup> nicht verständlich und sehr begünstigend für die Finanzverwaltung. Denn der EuGH hat entschieden, daß zunächst eine Direktzuordnung zu erfolgen hat, es sei denn, bei der Errichtung eines gemischt genutzten Gebäudes ist die Zuordnung schwer durchführbar, damit gilt kein Investitionsschlüssel. Es kann dann vielmehr eine andere Aufteilungsmethode gewählt werden als nach Umsätzen, solange diese Methode präziser als der Umsatzschlüssel ist. Das bedeutet aber nicht, daß der Flächenschlüssel, entgegen der Auffassung des Bundesministeriums der Finanzen, immer das präziseste Ergebnis liefert.

#### Objektbezogener Umsatzschlüssel

Der objektbezogene Umsatzschlüssel als Ausnahme kommt nach Auffassung der Finanzverwaltung immer dann zur Anwendung, wenn die Ausstattung der steuerlich unterschiedlich behandelten Räumlichkeiten sich voneinander wesentlich unterscheidet.<sup>27</sup> Der Flächenschlüssel bildet dann die Verhältnisse nicht mehr zutreffend ab. Erhebliche Unterschiede in der Stärke der Decken und Wände oder die Innenausstattung begründen einen Umsatzschlüssel, denn dann werden die Mieteinnahmen auch erheblich unterschiedlich sein. Ausstattungsunterschiede die darin begründet sind, daß die Einheiten unterschiedlich genutzt werden, begründen

19 BTD Drucks 15/1562, S. 32.

20 BMF v. 20.10.2022, Rn. 11.

21 BMF v. 20.10.2022, Rn. 12, 13.

22 BMF v. 20.10.2022, Rn. 16.

23 BMF v. 20.10.2022, Rn. 16.

24 BFH-Urt. v. 11.11.2020 – XI R 7/20.

25 BMF v. 20.10.2022, Rn. 18.

26 EuGH Urt. v. 09.06.2016 – C-332/14 Grundstücksgemeinschaft Rey.

27 BMF v. 20.10.2022, Rn. 19.

keine erheblichen Unterschiede, wenn ein ähnlicher finanzieller Aufwand vorgelegen hat. Es liegen nach Auffassung der Finanzverwaltung keine erheblichen Unterschiede vor, bei unterschiedlicher Anzahl und Art von Strom- und Wasseranschlüssen; deckenhohen Ganzglästürenelementen im gewerblichen Teil und normale Fenster im Wohnbereich. Wesentliche Unterschiede liegen vor und eröffnen die Anwendung des Umsatzschlüssels, da ein erheblicher unterschiedlicher Bauaufwand vorliegt bei

- Schlichter gegenüber luxuriösem Ausbau;
- Nur ein Gebäudeteil hat besonders hohe Herstellungskosten (z.B. durch traglastverstärkte Decken/Böden);
- Einbau eines Schwimmbades, das nur durch Mieter des Wohnbereichs genutzt werden darf;
- Erheblich unterschiedliche Nutzung von Flächen innerhalb des Gebäudes und Nutzflächen auf dem Dach

Hierbei handelt es sich um eine exemplarische Aufzählung der Finanzverwaltung, orientiert an der bisherigen Rechtsprechung.

### Unternehmensbezogener Umsatzschlüssel

In Einzelfällen führt die Aufteilung nach den vorgenannten Schlüsseln nicht zu einem sachgerechten Ergebnis, so daß auf die realisierten Umsätze des gesamten Unternehmens zurückgegriffen werden muß. Auch hier ist wieder ein Verhältnis der zum Vorsteuerabzug und nicht zum Vorsteuerabzug berechtigenden Umsätze zu bilden. Häufiger Anwendungsfall sind Verwaltungsgebäude von größeren Unternehmen, die selbst kaum eigene, für eine Aufteilung relevante (z.B. wegen einer Organschaft einer Holdingstruktur) Umsätze realisieren. Da in der Zentrale sich sämtliche zum Vorsteuerabzug oder eben nicht dazu berechtigende Umsätze widerspiegeln, ist auf sämtliche Umsätze zurückzugreifen.

### Photovoltaikanlagen auf gemischt genutzten Gebäuden

Auch auf gemischt genutzten Grundstücken werden Photovoltaikanlagen errichtet und mit diesen werden unmittelbar

(Verkauf an Netzbetreiber) oder mittelbar (Bestandteil der Vermietung als Nebenkosten, sog. Mieterstrom) Umsätze realisiert, ohne daß diesen direkt Flächen und die dazu entstandenen Kosten zugerechnet werden können.

Bei überwiegend zu Wohnzwecken genutzten Gebäuden stellt sich keine Aufteilungsproblematik für Anschaffungen ab dem 01.01.2023 aufgrund des neu eingefügten § 12 Abs. 3 UStG, weil sich die Steuer für die Lieferung einer Photovoltaikanlage auf 0% ermäßigt. Für vor diesem Zeitpunkt angeschaffte Anlagen und auf gemischt genutzten Gebäuden stellt sich jedoch das Problem der Vorsteuerabzugsberechtigung.

Zur Ermittlung der auf die Photovoltaikanlage entfallenden Aufwendungen und des möglichen Vorsteuerabzugs wird zunächst ein objektbezogener Umsatzschlüssel gebildet. Hierfür werden die fiktiven Umsätze der Photovoltaikanlage ins Verhältnis der Gesamtumsätze des Gebäudes ins Verhältnis gesetzt. Der auf die Photovoltaikanlage entfallende Anteil der Vorsteuerbeträge richtet sich dann nach der steuerlichen Behandlung der damit realisierten Umsätze. Die verbleibenden Vorsteuerbeträge werden nach den vorstehenden allgemeinen Grundsätzen aufgeteilt.<sup>28</sup>

### Umbauter Raum

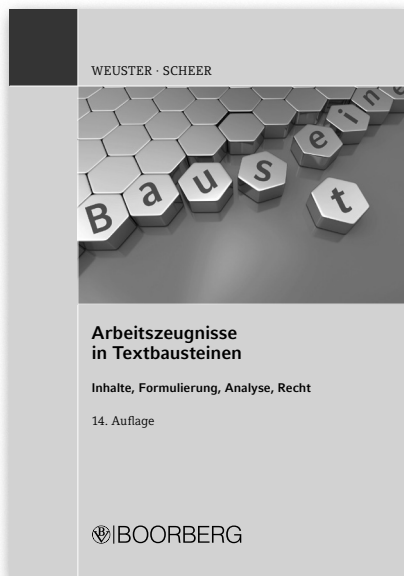
Bei erheblichen Abweichungen in der Geschosshöhe kann die Aufteilung statt nach einem Gesamtumsatzschlüssel nach dem umbauten Raum erfolgen, wenn z.B. die Geschosshöhe sich erheblich unterscheidet, aber ansonsten keine erheblichen Unterschiede bestehen.<sup>29</sup>

### Fazit

Ein Haus zu sanieren oder zu bauen ist nicht nur eine finanzielle, sondern auch eine steuerrechtliche Herausforderung.

<sup>28</sup> BMF v. 20.10.2022, Rn. 23.

<sup>29</sup> BMF v. 20.10.2022, Rn. 24.



**100.000-fach  
bewährt.**

WWW.BOORBERG.DE

## **Arbeitszeugnisse in Textbausteinen** Inhalte, Formulierung, Analyse, Recht

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

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

ISBN 978-3-415-06474-4



Leseprobe unter

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

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

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

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

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

 **BOORBERG**

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 0711/7385-100 · 089/4361564 TEL 0711/7385-343 · 089/436000-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE SC0523

# Neues zur beschränkten Steuerpflicht bei inländischen Registerfällen

## Zugleich ein Überblick über die Änderungen durch das Jahressteuergesetz 2022

Stefanie Latrovalis, Rechtsanwältin/Steuerberaterin, LL.M. und Dr. Mathias Link, Rechtsanwalt/Steuerberater, LL.M.\*

### I. Einleitung

Am 21.12.2022 ist das Jahressteuergesetz 2022 (JStG 2022) in Kraft getreten. Es enthält – neben diversen anderen Regelungen – in seinem Art. 1 Änderungen zu § 49 Abs. 1 Nr. 2 f) und Nr. 6 EStG. Im Kern geht es dabei um eine Einschränkung der beschränkten Steuerpflicht von Einkünften aus der Vermietung und Verpachtung bzw. Veräußerung von sonstigen Rechten (insbes. Patent-, Marken- und Sortenrechten) in sog. „inländischen Registerfällen“ im gewerblichen (Nr. 2 f) und nicht-gewerblichen (Nr. 6) Bereich. Ziel des Beitrags ist es, einen Überblick über diese Neuregelungen und deren praktische Relevanz in Deutschland zu geben. Durch die Änderungen sollen praktische Umsetzungsschwierigkeiten beseitigt werden, die insbes. bei Rechtsbeziehungen zwischen nicht-nahestehenden Personen sowie in DBA-Fällen bestanden haben und bislang durch „Kunstgriffe“ im Rahmen von speziellen BMF-Schreiben mehr oder weniger umfassend gelöst wurden.

### II. Das bisherige Regelungskonzept

Die rechtliche Grundlage der hier in Rede stehenden Thematik findet sich (seit 1925 praktisch unverändert)<sup>1</sup> in § 49 Abs. 1 Nr. 2 f) und Nr. 6 EStG. Die relevanten Vorschriften lauteten bisher:

„§ 49 Beschränkt steuerpflichtige Einkünfte

(1) Inländische Einkünfte im Sinne der beschränkten Einkommensteuerpflicht (§ 1 Absatz 4) sind [...]

2. Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§§ 15 bis 17), [...]

f) die, soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des Buchstaben a gehören, durch

aa) Vermietung und Verpachtung oder

bb) Veräußerung

von inländischem unbeweglichem Vermögen, von Sachinbegriffen oder Rechten, die im Inland belegen oder in ein inländisches öffentliches Buch oder Register eingetragen sind oder deren Verwertung in einer inländischen Betriebsstätte oder anderen Einrichtung erfolgt, erzielt werden. [...]

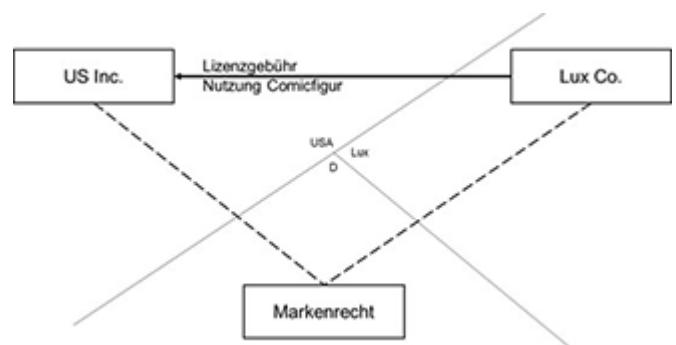
6. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21), soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne der Nummern 1 bis 5 gehören, wenn das unbewegliche Vermögen, die Sachin-

begriffe oder Rechte im Inland belegen oder in ein inländisches öffentliches Buch oder Register eingetragen sind oder in einer inländischen Betriebsstätte oder in einer anderen Einrichtung verwertet werden.“

Bei strenger Wortlautauslegung werden Einkünfte aus der befristeten Überlassung und Veräußerung von Rechten, die in ein inländisches Register oder Buch eingetragen sind (sog. inländische Registerfälle) ohne Weiteres erfaßt (und zwar über Nr. 2 f) im gewerblichen Bereich und über Nr. 6 im nicht-gewerblichen Bereich).

Anders formuliert: Für das Entstehen der beschränkten Steuerpflicht genügt – nach dem Wortlaut – ausschließlich die Überlassung oder Veräußerung eines in ein deutsches Register oder öffentliches Buch eingetragenen Rechts; einer darüber hinausgehenden Verwertungshandlung oder eines zusätzlichen Inlandsbezugs bedarf es zur Begründung der Besteuerungspflicht (jedenfalls bei wortlautgetreuer Auslegung) nicht. Dies führt in der Praxis zu überraschenden Ergebnissen:

#### Fall 1:<sup>2</sup>



\* Stefanie Latrovalis ist Managerin, Mathias Link ist Partner bei der PricewaterhouseCoopers GmbH, Düsseldorf.

1 Bericht des BMF zur Evaluation der geltenden Rechtslage der Besteuerung beschränkt Steuerpflichtiger, die inländische Einkünfte aus der Überlassung von Rechten erzielen, die in ein inländisches öffentliches Buch oder Register eingetragen sind (sog. Registerfälle) – entsprechend Protokollerklärung der damaligen Parlamentarischen Staatssekretärin Ryglewski vom 21.04.2021, veröffentlicht auf [www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales\\_Steuernrecht/Allgemeine\\_Informationen/2022-06-28-bericht-evaluation-registerfaelle-deutsch.pdf?\\_\\_blob=publicationFile&v=2](http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Steuernrecht/Allgemeine_Informationen/2022-06-28-bericht-evaluation-registerfaelle-deutsch.pdf?__blob=publicationFile&v=2) (letzter Abruf: 06.03.2023).

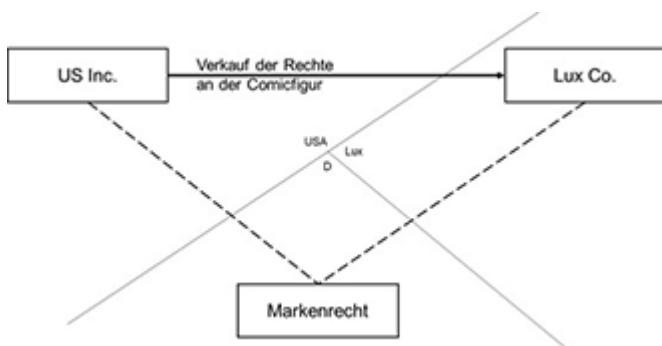
2 Frei nach Schönfeld/Ellenrieder, IStR 2020, 567.

Die US Inc. (Kapitalgesellschaft mit Sitz in den USA) hat speziell für das Internet eine neue Comicfigur für ein völlig neues, online-basiertes Entertainment- und Marketingkonzept entwickelt. Bereits vor dem öffentlichen Release des Konzepts werden in einigen aussichtsreichen Ländern, unter anderem in Deutschland, entsprechende Wort- und Bildmarken geschützt und u.a. im deutschen Markenregister eingetragen. Die Lux Co. (Kapitalgesellschaft mit Sitz in Luxemburg und mit der US Inc. in keiner Weise i.S.v. § 1 Abs. 2 AStG verbunden) möchte die Comicfigur für Bekleidungsprodukte herstellen und europaweit vertreiben. Sie schließt einen entsprechenden Lizenzvertrag mit der US Inc. ab und bezahlt eine Lizenzvergütung.

Bei wortlautgetreuer Auslegung ist die US Inc. mit den Lizenzgebühren im Inland nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 f) EStG beschränkt steuerpflichtig, denn es handelt sich bei den Markenrechten um Rechte, die in ein inländisches Register eingetragen sind. Die Lizenzgebühren stellen auch entsprechende Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung dar. Das Erfordernis eines weiteren Inlandsbezugs (z.B. einer Verwertung dieser Rechte im Inland) enthält der Wortlaut der Norm nicht (!). Entsprechend ist die Lux Co. (obwohl es sich bei ihr um eine ausländische (!) Gesellschaft handelt) zum Einbehalt von inländischer Quellensteuer in Höhe von 15,825% auf die Lizenzzahlungen verpflichtet (so jedenfalls der Wortlaut des § 50 a Abs. 1 Nr. 3, Abs. 5 S. 2 EStG).<sup>3</sup>

Das Besteuerungsrecht Deutschland wird zwar durch das u.E. hier anwendbare DBA USA<sup>4</sup> eingeschränkt: Nach Art. 12 Abs. 1 DBA USA können nämlich Lizenzgebühren, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person als Nutzungsberechtigter bezieht, nur in diesem Staat (hier: den USA) besteuert werden. Allerdings wäre die Lux Co. trotz der DBA-rechtlichen Freistellung zum Einbehalt der Quellensteuer verpflichtet (§ 50 d Abs. 1 Satz 1 EStG; nach der Reform durch das AbzStEntModG: § 50 c Abs. 1 S. 1 EStG) und die US Inc. müsste die Erstattung der Quellensteuer beim BZSt beantragen (§ 50 d Abs. 1 S. 2 f. EStG aF bzw. § 50 c Abs. 3 EStG n.F.).<sup>5</sup>

**Fall 2:**



Sachverhalt wie oben. Da der Vertrieb der Bekleidungsprodukte für die Lux Co. sehr erfolgreich ist und sie weitere Aktivitäten mit der Comicfigur plant, kauft sie der US Inc. die Rechte an der Comicfigur ab. Die US Inc. erzielt aus diesem Verkauf einen Gewinn.

Bei wortlautgetreuer Auslegung ist die US Inc. mit dem Gewinn aus der Rechteveräußerung im Inland nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 f) EStG beschränkt steuerpflichtig, denn es handelt sich bei den Markenrechten um Rechte, die in ein inländisches Register eingetragen sind. Deren Veräußerungsgewinne sind im Inland beschränkt steuerpflichtig. Mangels gesetzlicher Anordnung eines Quellensteuereinhalts muß die US Inc. in Deutschland eine Steuererklärung abgeben und unterliegt mit dem Veräußerungsgewinn der Körperschaftsteuer i.H.v. 15,825%.

Das Besteuerungsrecht Deutschlands wird jedoch durch das u.E. hier anwendbare DBA USA eingeschränkt: Nach Art. 13 Abs. 5 DBA USA können nämlich Gewinne aus der Veräußerung der hier in Rede stehenden Rechte ausschließlich im Ansässigkeitsstaat des Veräußerers (also der US Inc.) und somit ausschließlich in den USA besteuert werden. Ob für die US Inc. trotz DBA-rechtlicher Freistellung gleichwohl die Verpflichtung zur Abgabe einer Steuererklärung in Deutschland (und zwar als Nullerklärung) erforderlich ist – darüber läßt sich trefflich streiten. Die Finanzverwaltung würde jedoch im konkreten Fall die Abgabe einer entsprechenden Erklärung erwarten (s. gleich unter III. und IV.4.).

**III. Das praktische Dilemma**

Offensichtlich war der sich aus dem Wortlaut ergebende weite Umfang dieser Regelungen in der Praxis weitgehend unbekannt bzw. wurde faktisch durch eine einschränkende Auslegung der Norm gelöst.<sup>6</sup> Der vorgenannte BMF-Bericht monierte: „Die Regelung zur Besteuerung der Registerfälle wurde in der Vergangenheit von den Unternehmen nicht beachtet, die zugrundeliegenden Fallkonstellationen waren den zuständigen Finanzbehörden nicht bekannt.“<sup>7</sup>

Eine vertiefte Diskussion des Regelungskomplexes fand (erst) ab dem Jahr 2020 statt. Grundlage war das BMF-Schreiben vom 06.11.2020<sup>8</sup>, das im Kern die folgenden Aussagen enthielt:

- 3 Vgl. Schönfeld/Ellenrieder, IStR 2020, 567 m.w.N.
- 4 US Inc. in den USA steuerlich ansässig ist und die Voraussetzungen des Art. 28 DBA USA (Limitation on Benefits Provision) erfüllt sind.
- 5 Theoretisch hätte der Einbehalt dadurch vermieden werden können, daß die US Inc. der Lux Co. eine zuvor beim BZSt beantragte Freistellungsbescheinigung (§ 50 d Abs. 2 EStG aF; § 50 c Abs. 2 S. 1 Nr. 1 EStG n.F.) vorlegt. Die durch das AbzStEntModG neu eingefügte Regelung des § 50 c Abs. 2 S. 1 Nr. 2 EStG n.F. brachte zudem eine weitere Erleichterung, wonach u.a. bei inländischen Lizenzgebühren der Schuldner der Vergütungen zur Einbehaltung und Abführung der Steuer nicht verpflichtet ist, wenn der Besteuerung der Einkünfte ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung entgegensteht und die Vergütung (zuzüglich der dem beschränkt Steuerpflichtigen in demselben Kalenderjahr vom Schuldner bereits zugeflossenen Vergütungen) 5000 Euro nicht übersteigt.
- 6 Vgl. Altenburg, IStR 2020, 561, 563 ff.
- 7 BMF-Bericht (Fn. 2), S. 3.
- 8 BMF-Schreiben v. 06.11.2020 – IV C 5 – S 2300/19/10016:006, BStBl. I 2020, 1060.

1. Inländische Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 f) und Nr. 6 EStG, die zur beschränkten Steuerpflicht führen, können sich auch aus der befristeten oder unbefristeten Überlassung von Rechten ergeben, die in ein inländisches Register eingetragen sind. Eines weitergehenden oder zusätzlichen Inlandsbezugs bedarf es für die Anwendung der Norm nicht.
2. Wird ein in einem inländischen Register eingetragenes Recht zeitlich befristet überlassen, hat der Schuldner der Vergütung (Lizenzgebühr) nach § 50 a Abs. 5 S. 2 EStG den Steuerabzug vorzunehmen (§ 50 a Abs. 1 Nr. 3 EStG), die Steuer an das Bundeszentralamt für Steuern abzuführen und dem Bundeszentralamt für Steuern nach § 73 e EStDV eine Steueranmeldung zu übersenden.
3. Ist das zugrundeliegende Recht zeitlich unbefristet überlassen worden und liegt deshalb eine Rechteveräußerung vor, die nicht dem Steuerabzug nach § 50 a Abs. 1 Nr. 3 EStG unterliegt, hat der Empfänger der Lizenzgebühr bei dem zuständigen Finanzamt (§§ 19, 20 AO) eine Steuererklärung einzureichen (§ 25 Abs. 3 EStG). Diese Erklärungspflicht sollte selbst dann bestehen, wenn Deutschland aufgrund eines DBA kein Besteuerungsrecht zugewiesen war.<sup>9</sup>

In einem weiteren BMF-Schreiben vom 11.02.2021<sup>10</sup> hat die Finanzverwaltung zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage ausgeführt:

1. Bemessungsgrundlage für den Steuerabzug nach § 50 a Absatz 1 Nummer 3 EStG ist grundsätzlich die jeweilige Bruttovergütung für die Überlassung des im Inland registrierten Rechts.
2. Die Vergütung ist anhand der jeweiligen vertraglichen Bestimmungen zu ermitteln.
3. Sofern die vertraglichen Verhältnisse die Bestimmung der Vergütung nicht zulassen (etwa bei sog. Lizenzbündeln o.ä.), ist sachgerecht aufzuteilen.
4. Ausgangspunkt für eine sachgerechte Aufteilung ist die tatsächlich geleistete Gesamtvergütung (sog. Top-Down-Ansatz). Dabei ist für die Bemessungsgrundlage die Höhe der gesamten Einnahmen des Vergütungsgläubigers maßgeblich, die er durch die Überlassung der im Inland registrierten Rechte erzielt hat.
5. Bei fehlendem tatsächlichen Aufteilungsmaßstab ist dieser zu schätzen. Hierfür werden die in Deutschland erzielten Umsätze zu den Umsätzen in den Gebieten (Territorien) ins Verhältnis gesetzt, die von der Rechteüberlassung umfaßt sind. Dies können abhängig vom Einzelfall ggf. die weltweiten Umsätze sein. Der sich daraus ergebende Schlüssel wird auf die Gesamtvergütung angewandt.

Die Resonanz auf diese Ausführungen war in der Praxis eher ernüchternd und ablehnend. Sowohl die grundsätzliche Annahme einer Steuerpflicht als auch die maßgeblichen Rechtsfragen der Bestimmung der Bemessungsgrundlage wurden grundlegend abweichend bewertet: Nach Ansicht der Literatur führt die teleologische und historische Auslegung des § 49 EStG dazu, daß für die Anwendung der § 49 Abs. 1

Nr. 2 f) und Nr. 6 EStG neben einer inländischen Registereintragung auch eine inländische Verwertung in dem Sinne stattfinden müsse, so daß durch eingetragene Rechte tatsächlich Einkünfte im Inland generiert würden. Diese inländische Verwertung sei regelmäßig durch einen inländischen Zahlungsstrom gekennzeichnet. Die Eintragung in ein inländisches Register allein begründe hingegen für sich noch kein Besteuerungsrecht.<sup>11</sup>

## Der Lösungsansatz der Finanzverwaltung

### BMF-Schreiben vom 11.02.2021

Bereits das vorgenannte BMF-Schreiben vom 11.02.2021 enthielt einen (wenn auch zeitlich begrenzten) pragmatischen Lösungsansatz. Für Vergütungen, die dem Vergütungsgläubiger bereits zugeflossen waren oder noch bis einschließlich 30.09.2021 zufließen sollten, konnte davon abgesehen werden, den Steuerabzug nach § 50 a Abs. 5 S. 2 EStG vorzunehmen, die Steuer nach § 50 a Abs. 5 S. 3 EStG abzuführen und eine Steueranmeldung nach § 73 e S. 2 EStDV abzugeben, wenn die folgenden Voraussetzungen vorlagen:

1. Der Vergütungsschuldner hat im Inland bei Zufluß der Vergütung weder Wohnsitz noch gewöhnlichen Aufenthalt (wenn es sich um eine natürliche Person handelt) noch seine Geschäftsleitung oder seinen Sitz (wenn es sich um eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse handelt).
2. Der Vergütungsgläubiger ist bei Zufluß der Vergütung in einem Staat ansässig, mit dem Deutschland ein zu diesem Zeitpunkt anwendbares Abkommen zur Vermeidung der DBA abgeschlossen hat. Er ist als Empfänger der Vergütung nach dem jeweiligen DBA abkommensberechtigt (DBA-Berechtigung), die Vergütung ist ihm nach den Vorschriften des DBA zuzurechnen (vgl. auch Art. 1 Abs. 2 OECD-Musterabkommen) und ihm steht die Entlastungsberechtigung von im Inland erhobenen Steuern nach dem DBA unter Berücksichtigung von § 50 d Abs. 1 S. 11 und Abs. 3 EStG zu.
3. Der Vergütungsgläubiger oder der von ihm bevollmächtigte Vergütungsschuldner stellt beim BZSt bis zum 31.12.2021 einen Antrag auf Freistellung vom Steuerabzug analog § 50 d Abs. 2 S. 1 EStG.
4. Mit dem Antrag sind die Vertragsverhältnisse in Bezug auf die Vergütung, für die ein Freistellungsantrag gestellt wird, gegenüber dem BZSt offenzulegen. Bei konzerninternen Sachverhalten ist zusätzlich erforderlich, daß zugleich die Vereinbarungen in Bezug auf weitere, dieses Recht betreffende, Überlassungen an nahestehende Personen i.S.d. § 1 Abs. 2 AStG offengelegt werden.

<sup>9</sup> Vgl. BMF-Schreiben v. 11.02.2021 – IV B 8 – S 2300/19/10016:007, DStR 2021, 420.

<sup>10</sup> Vgl. BMF-Schreiben v. 11.02.2021 – IV B 8 – S 2300/19/10016:007, DStR 2021, 420 mit weiteren Details.

<sup>11</sup> Vgl. Altenburg, IStR 2020, 561; Schönfeld/Ellenrieder, IStR 2020, 567, 569; Altenburg/Jagenburg, IStR 2020, 965, 966.

5. Vertragliche Vereinbarungen sind in Bezug auf die für die Rechteüberlassung wesentlichen Passagen (Rechteüberlassung, Rechteinhaberschaft und Zahlungsbestimmungen in Bezug auf die Vergütung) in die deutsche Sprache zu übersetzen und neben den Unterlagen in der Vertragssprache bei Offenlegung der Vertragsverhältnisse vorzulegen.

Dieses sog. vorgenannte vereinfachte Verfahren war jedoch ausdrücklich ausgeschlossen, wenn die DBA-Berechtigung des Vergütungsgläubigers oder seine Entlastungsberechtigung nach dem DBA oder nach § 50 d EStG zweifelhaft war.

Die Praxis nahm das BMF-Schreiben vom 11.02.2021 (zumindest in Bezug auf seine Ausführungen zum vereinfachten Verfahren) erleichtert zur Kenntnis.<sup>12</sup> Allerdings drohte neues Unheil, da der Referentenentwurf zum AbzG-StEntlModG vom 20.11.2020 einen Änderungsvorschlag enthielt, der diese Erleichterungen auf den Kopf zu stellen schien.<sup>13</sup> Dieser Ansatz wurde vom Gesetzgeber dann aber nicht weiterverfolgt.

#### BMF-Schreiben vom 14.07.2021

Mit BMF-Schreiben vom 14.07.2021<sup>14</sup> wurde das Vereinfachte Verfahren nach dem BMF-Schreiben vom 11.02.2021 faktisch verlängert und auf Vergütungen ausgedehnt, die unter den dort festgesetzten Voraussetzungen einem Vergütungsgläubiger nach dem 30.09.2021, aber vor dem 01.07.2022 zufließen. Das BMF-Schreiben vom 11.02.2021 sei für diese Vergütungen (ebenso wie für sämtliche Vergütungen, die dem Vergütungsgläubiger vor dem 30.09.2021 zugeflossen sind) jedoch mit der Maßgabe anzuwenden, daß der Antrag auf Freistellung vom Steuerabzug analog § 50 d Abs. 2 S. 1 EStG (§ 50 c Abs. 2 S. 1 Nr. 1 EStG nach dem AbzG-StEntlModG vom 02.06.2021) bis zum 30.06.2022 beim BZSt zu stellen sei.

#### BMF-Schreiben vom 29.06.2022

Mit BMF-Schreiben vom 29.06.2022<sup>15</sup> wurde das Vereinfachte Verfahren nach den BMF-Schreiben vom 11.02.2021 und 14.07.2021 erneut faktisch verlängert und auf Vergütungen ausgedehnt, die unter den dort festgesetzten Voraussetzungen einem Vergütungsgläubiger nach dem 30.06.2022, aber vor dem 01.07.2023 zufließen.

## IV. Auswirkungen auf Fallbeispiele

### Fall 1:

An der beschränkten Steuerpflicht der US Inc. mit den Lizenzgebühren im Inland nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 f) EStG hat sich nichts geändert. Die Lux Co. ist somit grundsätzlich weiterhin zum Einbehalt von inländischer Quellensteuer in Höhe von 15,825% auf die Lizenzzahlungen verpflichtet.

Da das Besteuerungsrecht Deutschlands jedoch durch das DBA USA eingeschränkt ist, gilt nunmehr das vorbeschriebene vereinfachte Verfahren: Die Lux Co. kann davon absehen, den Steuerabzug nach § 50 a EStG vorzunehmen, wenn

die US Inc. beim BZSt einen Antrag auf Freistellung vom Steuerabzug analog § 50 d Abs. 2 S. 1 EStG (a.F.) stellt und bestimmte Informationen übermittelt.

### Fall 2:

An der beschränkten Steuerpflicht der US Inc. mit dem Gewinn aus der Rechteveräußerung im Inland nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 f) EStG hat sich nichts geändert. Die US Inc. muß somit grundsätzlich weiterhin in Deutschland eine Steuererklärung abgeben und unterliegt mit dem Veräußerungsgewinn der Körperschaftsteuer i.H.v. 15,825%.

Obwohl das Besteuerungsrecht Deutschlands durch das DBA USA eingeschränkt ist, erwartet die Finanzverwaltung weiterhin die Abgabe einer Steuererklärung. Im BMF-Schreiben vom 11.02.2021<sup>16</sup> heißt es dazu wörtlich:

1. Die Erklärungspflicht besteht auch dann, wenn Deutschland aufgrund von DBA kein Besteuerungsrecht zugewiesen ist.
2. Der beschränkt Steuerpflichtige kann eine Steuererklärung mit 0 Euro einreichen, wenn er in einem Staat ansässig ist, mit dem Deutschland ein für den Veranlagungszeitraum, in dem die Einkünfte aus der Veräußerung zu erfassen sind, anwendbares DBA abgeschlossen hat, er nach diesem DBA abkommensberechtigt ist, ihm die Einkünfte nach den Vorschriften des DBA zuzurechnen sind und das DBA dem Ansässigkeitsstaat das ausschließliche Besteuerungsrecht für diese Einkünfte zuweist. [...]
3. Wenn die Voraussetzungen [...] für die Abgabe einer Steuererklärung mit 0 Euro vorliegen, kann darauf verzichtet werden, die durch die Veräußerung des Rechts erzielten steuerbaren inländischen Einkünfte zu ermitteln.

## V. Die Neukonzeptionierung im JStG 2022

Auch wenn das vereinfachte Verfahren in der Praxis zu einer deutlichen Erleichterung führte, war der Finanzverwaltung bewußt, daß es mittelfristig einer gesetzlichen Regelung bedurfte. Diese sollte (schließlich und endlich) durch das JStG 2022 erfolgen. Bereits im Regierungsentwurf hieß es dazu deutlich:

„Die bisher geltenden Regeln zur Besteuerung beschränkt Steuerpflichtiger, die nur auf Grund der Vermietung und Verpachtung oder der Veräußerung eines in ein inländisches öffentliches Buch oder Register eingetragenen Rechts (sog. Registerfälle) der Besteuerung in Deutschland

<sup>12</sup> Vgl. *Altenburg/Jagenburg*, IStR 2020, 965.

<sup>13</sup> Vgl. *Altenburg/Jagenburg*, IStR 2020, 965.

<sup>14</sup> Vgl. BMF-Schreiben v. 14.07.2021 – IV B 8 – S 2300/19/10016:007, DStR 2021, 1658.

<sup>15</sup> Vgl. BMF-Schreiben v. 29.06.2022 – IV B 8 – S 2300/19/10016:009, DStR 2022, 1437.

<sup>16</sup> Vgl. BMF-Schreiben v. 11.02.2021 – IV B 8 – S 2300/19/10016:007, DStR 2021, 420.

unterliegen, sind den Erkenntnissen einer Evaluation der geltenden Rechtslage durch das Bundesministerium der Finanzen [...] folgend zurückzuführen und damit für die Zukunft weitgehend abzuschaffen.“<sup>17</sup>

Zwar bestand Einigkeit über das „ob“ – im Hinblick auf das „wie“ gingen die Meinungen jedoch weiterhin auseinander. Dies führte dazu, daß der Regierungsentwurf noch ein anderes Regelungskonzept erhielt als das später tatsächlich Umgesetzte, das erst durch die Beschlußempfehlung des Finanzausschusses in das Gesetzgebungsverfahren eingebracht worden war.

## 1. Das ursprüngliche Konzept im Regierungsentwurf

Der Regierungsentwurf sah ursprünglich ein zweigeteiltes Regelungskonzept ab dem 01.01.2023 vor.<sup>18</sup>

1. Der Umfang der nach § 49 EStG beschränkt steuerpflichtigen Einkünfte aus inländischen Registerfällen (Vermietung und Verpachtung bzw. Veräußerung) sollte ab dem 01.01.2023 inhaltlich (deutlich) beschränkt werden auf (i) „inländische Rechte im Sinne des § 21 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 EStG“<sup>19</sup> und/oder auf (ii) Beziehungen zwischen nahestehenden Personen im Sinne des § 1 Abs. 2 AStG.
2. Die verbleibende Mehrzahl der inländischen Registerfälle (die Vermietung und Verpachtung der sog. „sonstigen Rechte“<sup>20</sup>) sollte zukünftig außerhalb des EStG – und zwar im StAbwG – geregelt werden. Damit sollte der Besteuerungsanspruch bei den Registerfällen grundsätzlich auf Beziehungen zu nicht-kooperativen Steuerhoheitsgebieten im Sinne des § 2 StAbwG beschränkt werden.<sup>21</sup> Rechtstechnisch sollte dazu durch § 10 Abs. 1 S. 1 Nr. 5 StAbwG im StAbwG eine (neue) beschränkte Steuerpflicht bei Vermietung und Verpachtung oder der Veräußerung eines in ein inländisches öffentliches Buch oder Register eingetragenen Rechts eingeführt werden, soweit der Gläubiger der Vergütung in einem nicht-kooperativen Steuerhoheitsgebiet im Sinne des § 2 StAbwG ansässig ist.

## 2. Die tatsächlich umgesetzte Lösung

Durch den Finanzausschuß wurde dem vorgenannten zweigeteilten Regelungskonzept jedoch (zumindest in gewisser Weise) eine Absage erteilt. Sämtliche Registerfälle sollen weiterhin grundsätzlich von § 49 EStG erfaßt werden – wenn auch auf eine innovative und deutlich eingeschränkte Art und Weise, wobei für bestimmte Fälle eine beschränkte Steuerpflicht tatbestandlich bejaht und für andere tatbestandlich verneint wird. Fallen danach bestimmte Konstellationen bereits tatbestandlich aus der beschränkten Steuerpflicht nach § 49 EStG heraus, kommt ggf. eine beschränkte Steuerpflicht nach § 10 StAbwG (bei Beziehungen zu nicht-kooperativen Steuerhoheitsgebieten) in Betracht. Die Beschlußempfehlungen fanden entsprechend ihren Eingang in das final in Kraft getretenen JStG 2022.

### a) Inhalt der Neuregelungen

Der neu gefaßte § 49 EStG lautet wie folgt:

„§ 49 Beschränkt steuerpflichtige Einkünfte

(1) *Inländische Einkünfte im Sinne der beschränkten Einkommensteuerpflicht*

(§ 1 Absatz 4) sind [...]

2. *Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§§ 15 bis 17), [...]*

f) *die, soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des Buchstaben a gehören, durch*

aa) *Vermietung und Verpachtung oder*

bb) *Veräußerung*

*von inländischem unbeweglichem Vermögen, von Sachinbegriffen oder Rechten im Sinne des § 21 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 oder sonstigen Rechten, insbesondere Patentrechten, Markenrechten oder Sortenrechten, die im Inland belegen oder in ein inländisches öffentliches Buch oder Register eingetragen sind oder deren Verwertung in einer inländischen Betriebsstätte oder anderen Einrichtung erfolgt, erzielt werden. Bei sonstigen Rechten, bei denen Einkünfte nur auf Grund der Eintragung in ein inländisches öffentliches Buch oder Register vorliegen, liegen Einkünfte abweichend von Satz 1 nicht vor, wenn die Vermietung und Verpachtung oder die Veräußerung nicht zwischen nahestehenden Personen im Sinne des § 1 Absatz 2 des Außensteuergesetzes erfolgt oder der Besteuerung der Einkünfte die Bestimmungen eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung unter Berücksichtigung der ihre Anwendung regelnden Vorschriften dieses Gesetzes entgegenstehen. [...]*

6. *Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21), soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne der Nummern 1 bis 5 gehören, wenn das unbewegliche Vermögen, die Sachinbegriffe oder Rechte im Sinne des § 21 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 oder sonstige Rechte, insbesondere Patentrechte, Markenrechte oder Sortenrechte, im Inland belegen oder in ein inländisches öffentliches Buch oder Register eingetragen sind oder in einer inländischen Betriebsstätte oder in einer anderen Einrichtung verwertet werden. Bei sonstigen Rechten, bei denen Einkünfte nur auf Grund der Eintragung in ein inländisches öffentliches Buch oder Register vorliegen, liegen Einkünfte abweichend von Satz 1 nicht vor, wenn die Vermietung und Verpachtung nicht zwischen nahestehenden Personen im Sinne des § 1 Absatz 2 des Außensteuergesetzes erfolgt oder der Be-*

<sup>17</sup> BTDrucks. 457/22, S. 89.

<sup>18</sup> Vgl. ausführlich dazu BTDrucks. 457/22, S. 5 f., 89 ff.

<sup>19</sup> S. dazu gleich ausführlich unter V. 2. a).

<sup>20</sup> S. dazu gleich ausführlich unter V. 2. a).

<sup>21</sup> Das Steueroasenabwehrgesetz trat am 01.07.2021 in Kraft. Es soll insbes. steuerliche Abwehrmaßnahmen, wie etwa Abzugsbeschränkungen, eine erweiterte beschränkte Steuerpflicht mit Quellensteuer einbehalt und/oder oder die Aussetzung von § 8 b KStG, schaffen, die im Verhältnis zu Steuerhoheitsgebieten Anwendung finden sollen, die auf der sog. „schwarzen Liste“ der EU geführt werden. Vgl. zum Steueroasenabwehrgesetz etwa Latrovalis/Link, [steueranwaltsmagazin](#) 2021, 142; Link/Tschatsch, RdF 2022, 276.



**steuerung der Einkünfte die Bestimmungen eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung unter Berücksichtigung der ihre Anwendung regelnden Vorschriften dieses Gesetzes entgegenstehen.“**

Inhaltlich bedeutet dies (und zwar gleichermaßen für die Überlassung/Veräußerung im gewerblichen Bereich nach Nr. 2 f) sowie im nicht-gewerblichen Bereich nach Nr. 6):

1. Der bislang verwendete Begriff „Rechte“ wird durch die Begrifflichkeiten „Rechte im Sinne des § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1“ sowie „sonstige Rechte“ ersetzt. Durch diese Aufteilung soll der grundsätzlich bestehende inländische Besteuerungsanspruch für alle Rechte in den inländischen Registerfällen nicht aufgegeben werden.<sup>22</sup> Die Aufteilung dient (lediglich) als Weichenstellung: Für die „Rechte im Sinne des § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1“ soll die beschränkte Steuerpflicht (unter den weiteren genannten Voraussetzungen) unverändert beibehalten werden. Lediglich für die „sonstigen“ Rechte soll es zu den in Satz 2 genannten Einschränkungen der beschränkten Steuerpflicht kommen. Bei den „Rechten i.S.d. § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG“ handelt sich nach dem Gesetzeswortlaut u.E. nur um Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen (z.B. Erbbaurecht, Mineralgewinnungsrecht).<sup>23</sup> Zu den „sonstigen Rechten“ nennt das Gesetz beispielhaft („insbesondere“) Patentrechte, Markenrechte oder Sortenrechte. Laut Gesetzesbegründung ist diese Aufzählung nicht abschließend. Vielmehr sei der Begriff weit zu verstehen.<sup>24</sup> Sonstige Rechte sind u.E. daher alle Rechte, die vom bisherigen Rechtsbegriff der Norm umfaßt waren, mit Ausnahme (lediglich) der Rechte i.S.d. § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG.<sup>25</sup>
2. Der neu eingefügte Satz 2 regelt nunmehr, daß bei sonstigen Rechten, bei denen Einkünfte nur aufgrund der Eintragung in ein inländisches öffentliches Buch oder Register vorliegen, Einkünfte abweichend von Satz 1 zukünftig nicht (mehr) vorliegen sollen, wenn die Vermietung oder die Veräußerung nicht zwischen nahestehenden Personen i.S.d. § 1 Abs. 2 AStG erfolgt oder der Besteuerung der Einkünfte die Bestimmungen eines DBA unter Berücksichtigung der seine Anwendung regelnden Vorschriften des EStG entgegenstehen. Diese Formulierung ist u.E. als Tatbestandsausschluß zu verstehen, d.h. in den genannten zwei Fällen (unabhängige Dritte und DBA-Fall) ist eine beschränkte Steuerpflicht bereits dem Grunde nach, d.h. tatbestandlich nicht gegeben.  
Anders formuliert: Für die „sonstigen Rechte“ stellt Satz 2 nunmehr zwar einerseits tatbestandlich sicher, daß nicht bereits allein ihre Eintragung in ein inländisches öffentliches Buch oder Register zu einer beschränkten Steuerpflicht der Vermietung oder Veräußerung eines solchen sonstigen Rechts führt. Andererseits kann eine beschränkte Steuerpflicht bei „sonstigen Rechten“ durchaus weiterhin (tatbestandlich) in Betracht kommen, z.B. bei Transaktionen zwischen nahestehenden Personen in Nicht-DBA-Fällen oder im Anwendungsbereich des § 10 StAbwG.

Die tatbestandliche (!) Herausnahme von DBA-Fällen ist innovativ, hat jedoch einen begrüßenswerten praktischen Hintergrund: Wie oben ausgeführt, bestand bislang eine beschränkte Steuerpflicht und der damit verbundene deutsche Besteuerungsanspruch auch dann, wenn nach einem DBA das Besteuerungsrecht nicht Deutschland, sondern dem jeweiligen anderen Vertragsstaat zugewiesen war. Der beschränkt Steuerpflichtige mußte daher insbes. einen Antrag auf Erteilung einer Freistellungsbescheinigung beim BZSt stellen und die Regelungen des § 50 d Abs. 3 und 11 a EStG beachten. In Zukunft entfällt im DBA-Fall die beschränkte Steuerpflicht dagegen bereits dem Grunde nach, d.h. tatbestandlich, wenn der Besteuerung die Vorschriften eines DBA und die Anwendung der Abkommen regelnden Vorschriften des EStG entgegenstehen. Praktisch bedeutet dies insbes., daß der Antrag auf Erteilung einer Freistellungsbescheinigung beim BZSt künftig entbehrlich wird. In der Praxis dürfte das Besteuerungsrecht nach den anwendbaren DBA regelmäßig nicht in Deutschland liegen<sup>26</sup>, so daß es in der Vielzahl der Fälle zukünftig nicht länger zu einer beschränkten Steuerpflicht kommen sollte.

3. Darüber hinaus wurde (analog zum Vorschlag im Regierungsentwurf) die Vorschrift des § 10 Abs. 1 S. 1 Nr. 5 StAbwG um die „Vermietung und Verpachtung oder die Veräußerung von Rechten, die in ein inländisches öffentliches Buch oder Register eingetragen sind“, ergänzt. Im Ergebnis wurde damit die bislang bestehende „weite“ beschränkte Steuerpflicht des § 49 EStG bei inländischen Registerfällen aufrechterhalten, soweit der Gläubiger der Vergütung in einem nicht-kooperativen Steuerhoheitsgebiet im Sinne des § 2 StAbwG ansässig ist. U.E. ist diese Regelung so zu verstehen, daß in diesen Fällen ein in- oder ausländischer Vergütungsschuldner – gemäß der „alten“ Auffassung der Finanzverwaltung – auf die betreffenden Lizenzzahlungen inländische Quellensteuer einbehalten und abführen muß. Es ist davon auszugehen, daß die Finanzverwaltung in diesen Fällen die durch die vorgenannten BMF-Schreiben eingeführten Erleichterungen (z.B. das vereinfachte Freistellungsverfahren) nicht anwenden will, so daß es bei Lizenzzahlungen an Steuerpflichtige in nicht-kooperativen Steuerhoheitsgebieten an dem in Abschnitt III. dargestellten Dilemma bleibt.

<sup>22</sup> Vgl. BTDrucks. 20/3879, S. 82.

<sup>23</sup> Die Gesetzesbegründung (BTDrucks. 20/3879, S. 82) scheint allerdings auch – u.E. aber ohne gesetzliche Grundlage – Einkünfte, die aus in ein inländisches Schiffsregister eingetragenen Schiffsregisterrechten erzielt werden, unter diese Posten fassen zu wollen.

<sup>24</sup> Vgl. BTDrucks. 20/3879, S. 82.

<sup>25</sup> Vgl. ausführlich dazu *Bärsch/Peffermann/Lieber/ Maßbaum/Link/Hagena/Haiß/Klein/Kuhn/Clausen*, in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 49 EStG (293. ELo8. 2019), Anm. 621.

<sup>26</sup> Vgl. *Link* in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 49 EStG (293. ELo8. 2019), Anm. 599.

**b) Zeitlicher Anwendungsbereich**

Der zeitliche Anwendungsbereich der Neuregelungen durch das JStG 2022 ist in § 52 Abs. 45 a Satz 3 detailliert und differenziert wie folgt geregelt:

„§ 49 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe f Satz 1 und 2 und Nummer 6 in der am 20.12.2022 geltenden Fassung ist, soweit die Vermietung und Verpachtung oder die Veräußerung von sonstigen Rechten, bei denen Einkünfte nur auf Grund der Eintragung in ein inländisches öffentliches Buch oder Register vorliegen, nicht zwischen nahestehenden Personen im Sinne des § 1 Absatz 2 des Außensteuergesetzes erfolgt, auf alle offene Fälle anzuwenden; im Übrigen ist § 49 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe f Satz 1 und 2 und Nummer 6 in der am 20.12.2022 geltenden Fassung auf Veräußerungen, die nach dem 31.12.2022 erfolgen oder auf Vergütungen, die nach dem 31.12.2022 zufließen, anzuwenden.“

Dies bedeutet u.E.: Die Neuregelungen sind, soweit die Vermietung oder die Veräußerung von sonstigen Rechten, bei denen Einkünfte nur aufgrund der Eintragung in ein inländisches öffentliches Buch oder Register vorliegen, nicht zwischen nahestehenden Personen i.S.d. § 1 Abs. 2 AStG erfolgt, auf alle offenen Fälle anzuwenden; im Übrigen sind die Neuregelungen auf Veräußerungen, die nach dem 31.12.2022 erfolgen, oder auf Vergütungen, die nach dem 31.12.2022 zufließen, anzuwenden. Dies hat u.E. insbes. zur Folge, daß in allen offenen Fällen, in denen die Vermietung oder Veräußerung nicht zwischen nahestehenden Personen i.S.d. § 1 Abs. 2 AStG erfolgt, die beschränkte Steuerpflicht entfällt.<sup>27</sup>

**c) Auswirkungen auf Fallbeispiele****Fall 1:**

Die entscheidende neue Weichenstellung besteht darin, daß es nunmehr aufgrund der Einschränkung des deutschen Besteuerungsrechts nach Art. 12 DBA USA bereits tatbestandlich an der beschränkten Steuerpflicht der US Inc. mit den Lizenzgebühren im Inland fehlt. Die Lux Co. ist allein deshalb nicht länger zum Einbehalt von inländischer Quellensteuer in Höhe von 15,825% auf die Lizenzzahlungen verpflichtet. Ein Antrag auf Erteilung einer Freistellungsbescheinigung bzw. einer Erstattung von einbehaltener Quellensteuer beim BZSt wird zukünftig daher entbehrlich. Die fehlende beschränkte Steuerpflicht kann u.E. auch alternativ (d.h. ohne Rückgriff auf das DBA USA) damit begründet werden, daß es sich bei der US Inc. und der Lux Co. nicht um nahestehende Personen i.S.v. § 1 Abs. 2 AStG handelt.

**Fall 2:**

Die entscheidende neue Weichenstellung besteht auch hier darin, daß es nunmehr aufgrund der Einschränkung des

deutschen Besteuerungsrechts nach Art. 13 DBA USA bereits tatbestandlich an der beschränkten Steuerpflicht der US Inc. mit dem Gewinn aus der Rechteveräußerung im Inland mangelt. Die US Inc. unterliegt folglich mit dem Veräußerungsgewinn nicht der inländischen Körperschaftsteuer i.H.v. 15,825% und muß u.E. – da es bereits an der beschränkten Steuerpflicht dem Grunde nach fehlt – auch nicht länger eine Nullerklärung in Deutschland abgeben. Dieselbe Rechtsfolge kann u.E. alternativ (d.h. ohne Rückgriff auf das DBA USA) auch damit begründet werden, daß es sich bei der US Inc. und der Lux Co. nicht um nahestehende Personen i.S.v. § 1 Abs. 2 AStG handelt.

**VI. Fazit**

- Der Gesetzgeber hat zutreffend erkannt, daß die bisherigen Regelungen zur beschränkten Steuerpflicht in inländischen Registerfällen – jedenfalls bei wortlautgetreuer Auslegung – überbordend sind.
- Die Neuregelungen durch das JStG 2022 erscheinen im Ergebnis auch – sieht man von der Perpetuierung der bisherigen Regelungen im Bereich des StAbwG einmal ab – sachgerecht und praktikabel.
- Die Regelungstechnik ist jedoch durchaus als kreativ zu bezeichnen: Daß das Vorliegen der Voraussetzungen eines DBA zu einem tatbestandlichen Ausschlußkriterium im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht nach § 49 EStG wird, ist ein Novum und wirft die Frage auf, wie die Finanzverwaltung das Vorliegen der geforderten DBA-Berechtigung eigentlich – wenn zukünftig das BZSt nach unserem Verständnis in diesen Fällen gar nicht länger eingeschaltet werden soll – überhaupt überprüfen kann, zumal die DBA-Berechtigung eines Steuerausländers je nach Sachverhaltskonstellation durchaus zweifelhaft sein kann. Dogmatisch einfacher wäre es u.E. gewesen, den für eine beschränkte Steuerpflicht nach § 49 EStG erforderlichen Inlandsbezug bei den inländischen Registerfällen zu stärken, z.B. durch das Erfordernis einer Verwertung der betreffenden Rechte im Inland oder durch die Beschränkung auf inländische Vergütungsschuldner. Dies hätte – je nach Ausgestaltung – zu vergleichbaren Ergebnissen geführt, hätte an der Grundkonzeption des § 49 EStG und seinem grundsätzlichen Verhältnis zu den Vorschriften eines DBA jedoch nichts geändert.
- Es bleibt abzuwarten, wie die Neuregelungen von Praxis und Finanzverwaltung angenommen und tatsächlich gehandhabt werden.

<sup>27</sup> Vgl. ausführlich BTDruks. 20/4729, 150 f.



## Der einzige Kommentar.



WWW.BOORBERG.DE

### **Steueroasen-Abwehrgesetz** Maßnahmen zur Abwehr von Steuervermeidung und unfäirem Steuerwettbewerb Handkommentar

von **Andreas Benecke LL.M. (Wien)**, Referent im BMF, **Sinthiou Buszewski**, Referentin im BMF, **Andrea Otten**, Richterin am Finanzgericht Köln, Referentin im Ministerium für Justiz des Landes Nordrhein-Westfalen, **Dr. Wendelin Staats LL.M. (San Diego)**, Referatsleiter Internationale Unternehmensbesteuerung und Außensteuerrecht im BMF, und **Sebastian Walz**, Referent für internationale Steuerpolitik im BMF

2022, 208 Seiten, € 68,-  
ISBN 978-3-415-07106-3



Leseprobe unter  
[www.boorberg.de/9783415071063](http://www.boorberg.de/9783415071063)

Das Praxiswerk erläutert als erster und einziger Kommentar umfassend sämtliche Vorschriften des Steueroasen-Abwehrgesetzes (StAbwG). Es stellt die Zusammenhänge und Wechselwirkungen mit den steuerlichen Vorschriften außerhalb des StAbwG dar. Der Kommentar ist ein unverzichtbarer Bestandteil der ertragsteuerlichen Beurteilung von Geschäftsvorgängen in oder mit Bezug zu Ländern oder Gebieten, die auf der »schwarzen Liste« (EU-Liste nicht kooperativer Länder und Gebiete für Steuerzwecke) stehen. Hier erhalten Sie Erläuterungen aus erster Hand – das Autorenteam war maßgeblich am Gesetzesentwurf beteiligt.

Konkret betrifft das StAbwG eine verschärfte Hinzurechnungsbesteuerung, wenn in einer Steueroase eine sog. Zwischengesellschaft ansässig ist, und erweiterte Quellensteuermaßnahmen. Darüber hinaus finden auf Basis eines zeitlichen Stufenmodells gewisse Steuerbefreiungen auf Gewinnausschüttungen und Anteilsveräußerungen keine Anwendung. Außerdem können Betriebsausgaben sowie Werbungskosten, die in Zusammenhang mit Steueroasen stehen, steuerlich nicht mehr geltend gemacht werden. Schließlich gelten künftig bei Geschäftsbeziehungen in oder mit Bezug zu Steueroasen deutlich strengere Auskunftspflichten gegenüber dem Finanzamt.

 **BOORBERG**

## Der ungetreue Repräsentant – (keine) Zurechnung bei der Ertragsteuer

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

### 1. Typische Fallgruppen und Urteile

Einzelpersonen, Mitunternehmensschaften und Körperschaften werden im Rechtsverkehr in verschiedenen Fallgestaltungen „repräsentiert“. Schon bei Einzelpersonen kann dies aufgrund rechtsgeschäftlich erteilter Vollmacht, aber auch wegen anderweitiger Repräsentationsverhältnisse geschehen, etwa bei angeordneter (Vermögens-)Betreuung (§§ 1896 ff. BGB), bei der Testamentsvollstreckung (§§ 2197 ff. BGB) oder auch im Insolvenzverfahren (§§ 80 ff. InsO, vgl. auch § 79 AO). Bei Personenmehrheiten und Körperschaften kommt hinzu, daß diese ohnehin nicht „selbst“ handlungsfähig sind, sondern von Gesetzes wegen durch organschaftliche Vertreter wie geschäftsführende Gesellschafter, Geschäftsführer oder Vorstände, oder wiederum besondere Vertreter handeln müssen. Eine (zivilrechtlich) noch stärkere Position hat derjenige inne, der im Außenverhältnis Vollrechtsinhaber ist, aber im Innenverhältnis wirtschaftlich nicht bzw. für einen anderen berechtigt sein soll. Nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO soll in diesen Fällen – abweichend von der Grundregel der Zurechnung zum Eigentümer gem. § 39 Abs. 1 AO – hier der „wahre“ wirtschaftliche Berechtigte steuerliches Zurechnungssubjekt sein.

Probleme können dann auftreten, wenn derartige Repräsentanten zwar „für“ das oder die hinter ihnen stehenden Subjekt(e) handeln, aber dies nicht deren Willen entspricht. Neben den zivilrechtlich diskutierten Folgen und Zweifelsfragen<sup>1</sup> stellt sich auch im ertragsteuerlichen Kontext die Frage, ob auch bei einem „eigenmächtigen“ Handeln des Repräsentanten ohne oder gar gegen den Willen des/der Repräsentierten die entsprechende Zurechnung stets gilt bzw. ab welchem Grad der „Eigenmächtigkeit“ das Zurechnungsverhältnis steuerlich anders beurteilt werden muß.

Drei Beispiele zeigen typische Fallgestaltungen auf:

#### (Beispiel A):

Der Geschäftsführer einer GmbH beauftragt in deren Namen ein 30-monatiges „IT-Coaching“ durch einen externen Dienstleister, um sich der zunehmenden Digitalisierung besser gewachsen zu zeigen. Nach dem insoweit eindeutigen Gesellschaftsvertrag benötigt er allerdings für Dauerschuldverhältnisse von einer Laufzeit von mehr als einem Jahr und auch allen Einzelgeschäften, welche das hier überschrittene Gesamtvolumen von 10.000 EUR oder mehr ausmachen, die vorherige Zustimmung durch einen Gesellschafterbeschuß. Dieser fehlt; die Gesellschafter sind auch tatsächlich der Auffassung, daß diese Dienstleistung unnötig und überdies zu teuer eingekauft worden wäre.

#### (Beispiel B):

Die Testamentsvollstreckerin einer Erbengemeinschaft veräußert entgegen dem testamentarisch ausdrücklich niedergelegten Willen des Erblassers nach dessen Tod ein wertvolles Betriebsgrundstück aus der Erbmasse. Die Kaufsumme läßt sie auf ein für sich als Testamentsvollstreckerin geführtes Konto vom Käufer überweisen, hebt den entsprechenden Betrag jedoch nach wenigen Tagen dort ab und verwendet ihn für private Zwecke. Die Miterben erfahren erst später hiervon und tragen – in jahrelangen Zivilprozessen – letztlich erfolgreich vor, daß schon der Verkauf des Grundstücks an sich testamentswidrig gewesen sei, der dort erzielte Kaufpreis auch eindeutig zu niedrig gewesen wäre und im Übrigen die Testamentsvollstreckerin den ihr zugeflossenen Betrag auch tatsächlich entsprechend veruntreut habe. Dies wird zivilrechtlich auch so judiziert; die Testamentsvollstreckerin ist aber zwischenzeitlich insolvent geworden.<sup>2</sup>

#### (Beispiel C):

Der geschäftsführende Kommanditist eines Filmfonds in der Rechtsform der Publikumskommanditgesellschaft erwirbt mit Mitteln der Gesellschaft teure Gegenstände der privaten Lebensführung, welche er seiner Lebensgefährtin zuwendet. Auch dies wird erst Jahre später aufgedeckt, nachdem sich die Gesellschaft insgesamt in wirtschaftlichen Schwierigkeiten befindet; der betreffende geschäftsführende Kommanditist ist insolvent und die entsprechenden Zuwendungen können auch von dritter Seite nicht mehr (werthaltig) zurückerlangt werden.<sup>3</sup>

1 Vgl. im Überblick zu dieser Fragestellung nur Grüneberg-Ellenberger, BGB, 82. Auflage, § 164 Rn. 14 ff., der aber darauf hinweist, daß bei treuhänderischen Konstellationen zivilrechtlich selbst die strengen Regeln über die Berücksichtigung des Mißbrauchs der Vertretungsmacht keine Anwendung finden.

2 Vereinfachte Darstellung des bisher noch nicht veröffentlichten Urteils des FG Niedersachsen vom 21.02.2023 – 6 K 237/21.

3 Dies ist nicht der Sachverhalt des bekannten Urteils des BFH vom 29.03.2000 – X R 99/95, bei der der Gesellschafter-Geschäftsführer schon die von einem beitretenden Kommanditisten erhaltene Einlage nicht im Gesellschaftsvermögen zuführte. Fälle wie im Beispiel C skizziert sind dem Verfasser aber durchaus bekannt; außerdem ist die steuerliche Problematik durchaus „benachbart“.

## 2. Steuerliche Zurechnung „auf der ersten Stufe“

Betrachtet man zunächst das Beispiel A, so liegt steuerlich unproblematisch eine der GmbH zuzurechnende Betriebsausgabe vor, da diese durch ihren Geschäftsführer im Außenverhältnis unbeschränkt vertreten wird (vgl. § 35 GmbHG). Die vom Geschäftsführer beauftragte und mit Mitteln der GmbH vergütete Dienstleistung betraf hier auch eindeutig die betriebliche Sphäre, mag sie auch gegen oder ohne den Willen der Gesellschafter vorgenommen worden sein. Die mögliche Pflichtwidrigkeit bezogen auf das „Dürfen“ des Geschäftsführers im Innenverhältnis hat unmittelbar keine besondere ertragsteuerliche Auswirkung.<sup>4</sup>

Auch im Beispiel B hat das Niedersächsische Finanzgericht<sup>5</sup> die Zurechnung der wirtschaftlichen Folgen des Grundstücksverkaufs unter Hinweis auf § 39 Abs. 2 Nr. 1 S. 2 AO der Erbengemeinschaft zugerechnet. Denn die ungetreue Testamentsvollstreckerin sei nach § 2205 S. 2 BGB berechtigt gewesen, den Nachlaß in Besitz zu nehmen und über Nachlaßgegenstände zu verfügen. Im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 5 Abs. 1 EStG (für die ungeteilte Erbengemeinschaft, welche den Betrieb zunächst fortführte) sei es auch unerheblich, ob der Kaufpreis tatsächlich von der Erbengemeinschaft vereinnahmt worden sei oder dann von der Testamentsvollstreckerin zu eigenen Zwecken „abgezweigt“ worden wäre. Selbst dann, wenn man hier aufgrund augenscheinlichen Verstoßes gegen die testamentarischen Anordnungen und des weiteren Verhaltens der Testamentsvollstreckerin entsprechend der späteren zivilrechtlichen Judikate davon ausgehen müsse, daß der Grundstücksverkauf und sogar ihre Eigenschaft als Testamentsvollstreckerin hierbei zivilrechtlich angreifbar gewesen wären, folge aus dem Gedanken des § 41 Abs. 1 S. 1 AO, daß das jedenfalls formal im Namen der Erbengemeinschaft durchgeführte Veräußerungsgeschäft steuerlich Bestand haben müsse und dementsprechend der Erbengemeinschaft zuzurechnen sei. Daß die Testamentsvollstreckerin den Kaufpreis auf einem eigenen Konto entgegengenommen habe, sei auch deshalb unschädlich, weil der gutgläubige Erwerber mit Erfüllungswirkung gegenüber der Erbengemeinschaft an diese leisten konnte (§§ 2368, 2365 BGB).

Noch schwieriger fällt jedoch die steuerliche Würdigung schon auf der „ersten Ebene“ in Fällen wie denen des Beispiels C aus. Denn jedenfalls dann, wenn die entsprechenden Beiträge im Hinblick auf ihre sachliche Verwendung eindeutig zu betriebsfremden Zwecken veruntreut wurden, lagen „eigentlich“ keine Betriebsausgaben vor, sondern „Entnahmen“.<sup>6</sup> Solche „Entnahmen“ sind aber nach vielfach vertretener Auffassung – sowohl bei einer Vornahme durch Gesellschafter/Organe als auch bei „isolierten“ Diebstahls-, Unterschlagungs- oder Untreuehandlungen Dritter dann als Betriebsausgabe anzusetzen, wenn das verlustauslösende Ereignis im Wesentlichen betrieblich veranlaßt war.<sup>7</sup> Die ertragsteuerliche Berücksichtigung wird damit regelmäßig auf die „zweite Stufe“ verlagert.

## 3. Steuerliche Zurechnung „auf der zweiten Stufe“

Konzediert man zunächst allgemein, daß allein die (gesellschafts-)vertragswidrige Verhaltensweise, selbst wenn sie zivilrechtlich pflichtwidrig (vgl. § z.B. 43 GmbHG) bzw. sogar strafrechtlich unterschlagend (vgl. § 246 StGB) bzw. ungetreu (vgl. § 266 StGB) sein kann, allein die ertragsteuerliche Zurechnung zum Repräsentierten nicht aufhebt, sind Fälle von der Art des Beispiels A auch auf einer „zweiten Stufe“ eindeutig zu entscheiden.

Im Beispielsfall B zögert man jedoch. Kann es richtig sein, daß allein die (auch) hier bestehende formelle Repräsentantenstellung im Außenverhältnis auch im steuerlichen Innenverhältnis ebenfalls „zwangsläufig“ zu einer Zurechnung führen muß? Gerade wenn man dem Steuerrechtsverhältnis aufgrund der wirtschaftlichen Betrachtungsweise gem. § 39 Abs. 2 AO im Einzelfall eine abweichende wirtschaftliche Betrachtungsweise zu Recht zubilligt, erscheint es schwierig, diese wirtschaftliche Wertung dann für die Frage einer Zurechnung der Einnahme als (zugleich) einer des Repräsentierten im Innenverhältnis aufgrund der formellen Stellung des Repräsentanten zu negieren. Kann es überdies davon abhängen, daß – wie etwa bei einer Testamentsvollstreckerin oder auch anderen „starken“ Repräsentanten – diese auch eine unmittelbare „eigene“ Einziehungsbefugnis haben und formal entsprechende Mittel für den/die Repräsentierten entgegennehmen dürfen, auch wenn sie (kurze Zeit) später dann eindeutig unredlich verwendet werden (und der entsprechende „Tatplan“ schon nachweisbar auf der Hand lag)? Hängt es ggf. tatsächlich davon ab, ob der „Zufluß“ formal für zumindest eine logische Sekunde beim Repräsentierten oder – ggf. über einen als weiteren „Strohmann“ vorgeschobenen – direkt an einen Dritten erfolgt als nur geringe Abweichung desselben „Tatplanes“?

Im Beispiel C wird immerhin eine im Ergebnis angemessen erscheinende steuerliche Handhabung dadurch hergestellt, daß man zwar auch dort auf der ersten Ebene die nach dem Vorstehenden durch zweifelhafte Zurechnung der Einnahme beim Repräsentierten vornimmt, aber in der – oft unmittelbar darauf – folgenden „Entnahme“ bei recht großzügiger Auslegung der betrieblichen Veranlassung<sup>8</sup> wiederum einen korrespondierenden Abfluß als (Betriebs-)Ausgabe anerkennt, so daß sich im Hinblick auf eine mögliche Einkünfte- bzw. Ge-

4 Wenn der Vertragspartner allerdings (auch bei äußerlich „unverdächtigen“ Geschäften) genau weiß, dass der Repräsentant pflichtwidrig handelt, soll dies zivilrechtlich durchaus auch die Wirksamkeit berühren können, vgl. FN 1. Die ist schon zivilrechtlich jedoch ein eher untypischer Ausnahmefall, steuerlich wäre hier auch ggf. § 41 Abs. 1 AO zu berücksichtigen. Zu denkbaren Schadensersatzansprüchen vgl. im Übrigen Ziff. 4.

5 Vgl. oben, FN 2.

6 Vgl. BFH, Beschl. v. 13.11.2019 – VIII S 37/18.

7 Vgl. im Überblick z.B. Schmidt-Loschelder, EStG, § 4 Rn. 522 „Verlust“, Kirchhof u.a. – Meyer EStG, § 4 Rn. 408 f., jeweils m.w.N.

8 Vgl. oben, FN 6 und 7.

winnrealisation beim Repräsentierten sich diese beiden Vorgänge wieder modellhaft aufheben. Trotzdem ist anzumerken, daß gerade in derartig eindeutigen Fällen die „betriebliche Veranlassung“ der Untreuehandlung zweifelhaft sein kann. Denn der ungetreue Repräsentant handelt ja gerade in der Absicht, mit der Verwendung der Mittel die betriebliche Sphäre zu verlassen und sie eigennützigen Zwecken zuzuführen. Kommt es dann ggf. auf die subjektive Vorstellung des Repräsentanten im Sinne der Unterscheidung zwischen Absicht, direktem oder Eventualvorsatz oder lediglich „fahrlässigem“ Handeln an? Gerade in den besonders „krassen“ Fällen erscheint es daher zumindest eher systemkonsequent, eine Entnahme bzw. verdeckte Gewinnausschüttung (jedenfalls bei Handeln durch Mitgesellschafter) anzunehmen, wenn diese eindeutig „out of area“ handeln.

In diesem Zusammenhang sei auch auf die zwischenzeitlich „ständige Rechtsprechung“ hingewiesen, daß von Rechtsanwälten oder Notaren veruntreute Fremdgelder selbst bei andauernder und fortgesetzter Untreue nicht zu den Einnahmen des Veruntreuenden zählen.<sup>9</sup> Berücksichtigt man, daß die dort unzweifelhaft vorhandenen Zuflüsse ja auch in diesen Fällen steuerlich trotzdem einem Subjekt zugerechnet werden müssen, bleibt bei dieser gleichsam „spiegelbildlichen“ Fragestellung eigentlich nur der jeweils repräsentierte Mandant übrig,<sup>10</sup> dem die veruntreuten Einnahmen als dem Repräsentierten zuzurechnen wären.

#### 4. Zivilrechtliche Ausgleichsansprüche und deren steuerliche Einbeziehung auf einer „dritten Stufe“

In allen drei Beispielfällen liegen zivilrechtliche Ausgleichsansprüche gegen den Repräsentanten nahe, selbst bei lediglich fahrlässiger Mißachtung seiner Bindungen im Innenverhältnis (Beispiel A). Darüber hinaus stehen zumindest bei den Beispielen B und C auch deliktische Ansprüche im Raum. Diese können bei entsprechender Kenntnis der Zusammenhänge sogar im Einzelfall auf beteiligte Dritte durchschlagen, sei es über die Rechtsfigur des Mißbrauchs der Vertretungsmacht<sup>11</sup> oder im Falle von Schadensersatzansprüchen bei einer (nachgewiesenen) Beihilfe oder Mittäterschaft bei der deliktischen Vorgehensweise des Repräsentanten. Selbst zunächst dinglich wirksame Übertragungen von Vermögensgegenständen können somit im Einzelfall rückabgewickelt werden.

Trotz dieser zivilrechtlich abstrakt oft relativ eindeutigen Rechtslage stellt sich aber in der Praxis häufig das Problem, daß der unmittelbare Repräsentant nach Aufdeckung der Vorgänge, die oft geraume Zeit in Anspruch nimmt, nicht nur rechtlich durch Aspekte der Verjährung, vertragliche oder gesetzliche Haftungseinschränkungen etc. geschützt ist, sondern gerade in besonders krassen Fällen auch die entsprechende Forderung wirtschaftlich nicht (mehr) gegen ihn realisierbar ist. Ähnliches gilt ggf. auch gegenüber Dritten, zumal dort nur in besonders qualifizierten Fällen ein

„Haftungsdurchgriff“ in Betracht kommt und/oder das „veruntreute Wirtschaftsgut“ auch als solches (wie etwa bei Entgelten) nicht mehr vorhanden ist.

Eine entsprechende Forderung des Repräsentierten müßte also, um bilanziell wirksam sein zu können, nicht nur rechtlich bestehen, sondern auch wirtschaftlich werthaltig sein, was im Einzelfall schwierig ist. Ermittelt der Repräsentierte zudem sein Ergebnis nach § 4 Abs. 3 EStG, stellt selbst eine werthaltige Forderung an sich noch keinen ergebniswirksamen Zufluß dar. Da gerade in entsprechenden Fällen die entsprechenden Rückforderungs- bzw. Schadensersatzfälle oft konfliktuell ausgetragen werden, verschiebt dies hier nicht nur ihren tatsächlichen Zufluß zusätzlich, sondern führt insoweit auch zu einer – zumindest – späteren steuerlichen Berücksichtigung.

#### 5. Fazit

Die steuerliche Erfassung von unredlichem Handeln des Repräsentanten beim Repräsentierten erscheint in Teilen uneinheitlich und auch manchmal inkonsistent, trotz des erkennbaren Bemühens der Gerichte, im Ergebnis zu „gerechten“ Lösungen zu kommen. Das Grundprinzip, daß allein die weisungs- bzw. interessenwidrige Ausübung des Repräsentantenamtes die Zurechnung beim Repräsentierten nicht hindern soll, ist dabei anzuerkennen. Dieses Prinzip aber auch auf Fälle auszudehnen, in denen schon das äußere Geschehen, aber auch – soweit feststellbar – die innere Haltung des Repräsentanten die betriebliche Sphäre verläßt, erscheint fragwürdig. Die „trotzdem“ zunächst sehr weitgehenden Zurechnung auf der Ebene des Repräsentierten, um dann erst in einem zweiten Schritt – allerdings umgekehrt auch zum Teil durchaus großzügig – die eigene „Vereinnahmung“ durch den Repräsentanten als (Betriebs-)Ausgabe zuzulassen, führt tendenziell zu Zufälligkeiten des Einzelfalles und auch großen Randunschärfen. Dies gilt erst recht, wenn wiederum die ggf. kompensierende Wirkung von Rückforderungs- bzw. Ersatzansprüchen des Repräsentierten auf „dritter Ebene“ zu berücksichtigen ist. Konsequenter erschiene es, zumindest in eindeutigen Mißbrauchsfällen schon auf der ersten Ebene eine dem Repräsentierten zuzurechnende (Betriebs-)Einnahme zu verneinen und die oft korrespondierenden „untreuebedingten“ Entnahmen des Repräsentanten nicht doch im Einzelfall recht großzügig als Betriebsausgabe zuzulassen. Jedoch müßten im Sinne einer eindeutigen und klaren Handhabung hierfür generell-abstrakt taugliche Kriterien entwickelt werden, um den – zuzurechnenden – lediglich operativen Fehler des Repräsentanten vom – nicht mehr zuzurechnenden – auf „eigennützigem“ Entschluß beruhenden Handeln abzugrenzen. Diese Herausforderung für die Rechtsprechung und Literatur erschiene aber lohnend.

<sup>9</sup> Vgl. etwa BFH, Urf. v. 16.12.2014 – VIII R 19/12.

<sup>10</sup> Vgl. auch den Beschluß des BFH vom 13.11.2019 – VIII S 37/18 und das Urteil FG Düsseldorf vom 26.04.2018 – 11 K 789/14.

<sup>11</sup> Vgl. FN 1.

## Widerrechtliche Benutzung eines Kraftfahrzeugs – ein Lehrstück zur Dogmatik der Steuerhinterziehung durch Unterlassen (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO)

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

### I. BGH vom 23.08.2017 zur Strafflosigkeit der Verkürzung von Kraftfahrzeugsteuer wegen des Fehlens einer Erklärungspflicht (1 StR 137/17 – „KraftSt I“)

Kurioserweise hatte der BGH damit zum zweiten Mal über die Frage zu entscheiden, ob die Benutzung eines nicht zugelassenen PKW im öffentlichen Straßenverkehr zu einer strafbaren Kraftfahrzeugsteuer-Hinterziehung durch Unterlassen führt.

Die erste Entscheidung stammt vom 28.06.2017.<sup>1</sup> Dort ging es um Fälle, die im Jahr 2016 spielten und in denen der Angeklagte nicht zugelassene Fahrzeuge mit „Dublettenkennzeichen“ zu verschiedenen Fahrten genutzt hatte, u.a. um „zur Arbeit“ zu fahren, die offenkundig in der Begehung von Diebstählen bestand. In jenem Fall aus dem Jahr 2016 hatte der BGH die Verurteilung wegen Steuerhinterziehung aufgehoben und den Angeklagten insoweit freigesprochen. Zur Begründung wies der 1. Strafsenat seinerzeit darauf hin, daß bis zum Sommer 2017 keine Erklärungspflicht für die widerrechtliche Benutzung von Kraftfahrzeugen bestand und daß damit die Tat des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO – nämlich die Finanzbehörden *pflichtwidrig* über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis zu lassen – nicht begangen werden konnte.

Im Einzelnen begründete der Senat dies wie folgt:

*„Da der Angeklagte mit seinem Fahrzeug auf öffentlichen Straßen im Inland ohne die verkehrsrechtlich vorgeschriebene Zulassung gefahren ist, liegt zwar eine widerrechtliche und damit steuerbare Benutzung gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 3 i.V.m. § 2 Abs. 5 KraftStG vor. Gemäß § 7 Nr. 3 KraftStG ist der Angeklagte als derjenige, der mit dem Fahrzeug gefahren ist, auch der Steuerschuldner der mit Beginn der Steuerpflicht entstehenden Kraftfahrzeugsteuer, § 6 KraftStG.*

*Während die Kraftfahrzeugsteuer nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 und 4 KraftStG für inländische Fahrzeuge eine öffentlich-rechtliche Erlaubnis zum Gegenstand hat und die Erklärungspflicht an diese Erlaubnis anknüpft (§ 3 Kraftfahrzeugsteuer-Durchführungsverordnung [KraftStDV] in der bis zum 19.07.2017 gültigen Fassung), gilt das für den Ersatztatbestand der widerrechtlichen Benutzung nicht (vgl. BFH, Urt. v. 27.06.1973 – II R 179/71, BFHE 110, 213). Eine an den Realakt der Benutzung als die Steuerpflicht auslösendes Moment anknüpfende Erklärungspflicht läßt sich weder dem Gesetz noch der zum Tatzeitpunkt gültigen Fassung der KraftStDV entnehmen. Die an der Einfuhr orientierte Steuererklärungspflicht nach § 11*

*KraftStDV a.F. betrifft nur ausländische Fahrzeuge, mithin den Steuergegenstand nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 KraftStG, findet aber – auch über die sich nur auf die Festsetzung und Erhebung unter den Voraussetzungen des § 16 Abs. 1 Satz 1 beziehende Verweisung des § 16 Abs. 1 Satz 2 der KraftStDV – keine Anwendung für die widerrechtliche Benutzung. Insoweit bestand zum Tatzeitpunkt eine Steuer-, aber keine Erklärungspflicht (Bruschke, Grüne Reihe: Grunderwerbsteuer, Kraftfahrzeugsteuer und andere Verkehrssteuern, 7. Aufl., 3.5.5.1, S. 315; Mayer, in: Heinz/Kopp/Mayer, Verkehrssteuern, 4. Aufl., S. 317; Mößlang, NWB Nr. 51 vom 15.12.1986, Fach 8 b, S. 290; Spatscheck/Fraedrich, steueranwaltsmagazin 2007, 162, 166; Weyand, NZV 1988, 209, 211; a.A. Hellmann, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 243. Lieferung, § 370 AO Rn. 310, freilich ohne Begründung).*

*Eine solche Erklärungspflicht ist erst mit Wirkung zum 20.07.2017 – mithin nach den Taten – durch § 15 Abs. 1 KraftStDV statuiert worden, wonach bei widerrechtlicher Benutzung unverzüglich eine Steuererklärung abzugeben ist. Ob dies im Hinblick auf den Ordnungscharakter eine Pflicht im Sinne des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO begründen kann, war hier nicht zu entscheiden.“<sup>2</sup>*

### II. BGH vom 15.12.2022 zur Unwirksamkeit der durch Rechtsverordnung geschaffenen Steuererklärungspflicht (1 StR 295/22 – „KraftSt II“)

Der neue Fall des Jugendlichen, über den das Landgericht Detmold entschieden hatte, spielte im Jahr 2021, so daß der 1. Strafsenat nunmehr doch über die Frage zu entscheiden hatte, ob die Regelung in § 15 Abs. 1 KraftStDV ausreichend war, um eine Strafbarkeit wegen Steuerhinterziehung nach § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO zu begründen. Im Ergebnis hat der 1. Strafsenat auch dies abgelehnt und (erneut) vom Vorwurf der Kraftfahrzeug-Steuerhinterziehung durch Unterlassen freigesprochen. Die maßgeblichen Passagen lauten wie folgt:

*„1. Nach § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO macht sich strafbar, wer die Finanzbehörden pflichtwidrig über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis läßt. Täter einer Steuerhinterziehung durch*

1 BGH v. 23.08.2017 – 1 StR 173/17, wistra 2018, 130.

2 BGH v. 15.12.2022 – 1 StR 295/22, HFR 2023, 381 – 383 mit Anmerkung Ebner.

Unterlassen gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO kann danach nur derjenige sein, der selbst zur Aufklärung steuerlich erheblicher Tatsachen besonders verpflichtet ist (st. Rspr.; vgl. nur BGH, Urt. v. 16.01.2020 – 1 StR 89/19, BGHSt 64, 252 Rn. 33). Dabei können sich Offenbarungspflichten sowohl aus den gesetzlich besonders festgelegten steuerlichen Erklärungspflichten wie auch aus allgemeinen Garantenpflichten ergeben, die allerdings nur eine untergeordnete Rolle spielen (BGH, Urt. v. 23.10.2018 – 1 StR 454/17, BGHSt 63, 282 Rn. 19 m.w.N. und v. 09.04.2013 – 1 StR 586/12, BGHSt 58, 218 Rn. 52). Das Kraftfahrzeugsteuergesetz enthält keine Erklärungspflicht. Eine solche folgt allein aus der aufgrund der Verordnungsermächtigung des § 15 Abs. 1 Nr. 4 KraftStG mit Wirkung zum 20.07.2017 in Kraft getretenen Regelung in § 15 Abs. 1 KraftStDV (BGBl. I S. 2374). Nach dieser Vorschrift hat bei widerrechtlicher Benutzung nach § 2 Abs. 5 KraftStG die Person, die das Fahrzeug im Inland benutzt, unverzüglich eine Steuererklärung nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck beim zuständigen Hauptzollamt abzugeben.

2. Ob ein Verstoß gegen § 15 Abs. 1 KraftStDV zu einer Strafbarkeit nach § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO führen kann, hat der Senat bislang dahinstehen lassen (BGH, Beschl. v. 23.08.2017 – 1 StR 173/17 Rn. 31 [zur Rechtslage vor Inkrafttreten des § 15 Abs. 1 KraftStDV mit Wirkung zum 20.07.2017]). In der Literatur wird dies unterschiedlich beurteilt.

a) Teilweise wird dies angenommen (vgl. Krumm, in: Tipke/Kruse AO, § 370 Rn. 67 [Stand:05. 2022]; Gehm, ZWH 2018, 71, 74). Die Regelung der Durchführungsverordnung genüge den verfassungsrechtlichen Anforderungen. Insbesondere bestimme das Kraftfahrzeugsteuergesetz zumindest im Zuge einer Auslegung hinreichend deutlich und vorhersehbar, in welchen Fällen und mit welcher Tendenz von der Verordnungsermächtigung des § 15 Abs. 1 KraftStG Gebrauch gemacht werden und welchen Inhalt die Verordnung haben könne (vgl. Gehm, ZWH 2018, 71, 74).

b) Nach anderer Auffassung kann die allein in der Durchführungsverordnung geregelte Erklärungspflicht keine Pflicht im Sinne des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO begründen (vgl. Spatscheck/Fraedrich, steueranwaltsmagazin 2007, S. 162 ff. Küchenhoff, in: Wabnitz/Janovsky/Schmitt, Handbuch Wirtschafts- und Steuerstrafrecht, 5. Aufl., Kap. 23 Rn. 382). Da das Kraftfahrzeugsteuergesetz selbst nicht bestimme, ob überhaupt und gegebenenfalls durch wen eine Steuererklärung abzugeben sei, habe es letztlich allein der Ordnungsgeber in der Hand zu entscheiden, ob bei der widerrechtlichen Benutzung von Kraftfahrzeugen eine Strafbarkeit nach § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO gegeben sei. Dies genüge den verfassungsrechtlichen Vorgaben nicht (vgl. Spatscheck/Fraedrich, a.a.O. S. 164).

c) Mitunter wird die Frage der Tatbestandsmäßigkeit nach § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO in Verbindung mit § 15 Abs. 1 KraftStDV offengelassen (vgl. Jäger, in: Klein, AO, 16. Aufl., § 370 Rn. 61 b; MüKoStGB/Schmitz/Wulf, 3. Aufl., AO § 370 Rn. 309 ff.; Ebner, HFR 2018, 495, 497).

3. Ein Verstoß gegen § 15 Abs. 1 KraftStDV führt nicht zur Strafbarkeit nach § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO. Denn die Regelung

der steuerlichen Erklärungspflicht allein in § 15 Abs. 1 KraftStDV genügt nicht den Anforderungen des Art. 103 Abs. 2 GG (a). Zudem dürfte § 15 Abs. 1 KraftStDV in der Verordnungsermächtigung des § 15 Abs. 1 Nr. 4 KraftStG keine im Sinne des Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG hinreichende Grundlage finden (b).

a) Eine Strafbarkeit gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO in Verbindung mit § 15 Abs. 1 KraftStDV wäre mit den Anforderungen des Art. 103 Abs. 2 GG nicht vereinbar.

aa) Dem in Art. 103 Abs. 2 GG verankerten Bestimmtheitsgebot genügen Blankettstrafgesetze nur dann, wenn sich die möglichen Fälle der Strafbarkeit schon aufgrund des Gesetzes voraussehen lassen, die Voraussetzungen der Strafbarkeit und die Art der Strafe also bereits entweder im Blankettstrafgesetz selbst oder in einem in Bezug genommenen Gesetz hinreichend deutlich umschrieben sind. Zudem müssen neben der Blankettstrafnorm auch die sie ausfüllenden Vorschriften die sich aus Art. 103 Abs. 2 GG ergebenden Anforderungen erfüllen (vgl. BVerfG, Beschl. v. 11.03.2020 – 2 BvL 5/17, BVerfGE 153, 310 Rn. 82 und v. 21.09.2016 – 2 BvL 1/15, BVerfGE 143, 38 Rn. 46; jeweils m.w.N.). Legt die Blankettstrafnorm nicht vollständig selbst oder durch Verweis auf ein anderes Gesetz fest, welches Verhalten durch sie bewehrt werden soll, sondern erfolgt dies erst durch eine nationale Rechtsverordnung, auf die verwiesen wird, müssen daher nach Art. 103 Abs. 2 GG und soweit Freiheitsstrafe angedroht wird in Verbindung mit Art. 104 Abs. 1 Satz 1 GG die Voraussetzungen der Strafbarkeit und die Art der Strafe für den Bürger schon aufgrund des Gesetzes und nicht erst aufgrund der hierauf gestützten Rechtsverordnung vorhersehbar sein. Um den Grundsatz der Gewaltenteilung zu wahren, darf dem Ordnungsgeber lediglich die Konkretisierung des Straftatbestandes eingeräumt werden, nicht aber die Entscheidung darüber, welches Verhalten als Straftat geahndet werden soll (vgl. BVerfG, Beschl. v. 11.03.2020 – 2 BvL 5/17, BVerfGE 153, 310 Rn. 83; v. 21.09.2016 – 2 BvL 1/15, BVerfGE 143, 38 Rn. 47 und v. 29.04.2010 – 2 BvR 871/04, BVerfGK 17, 273 Rn. 56 f.).

bb) Die Erklärungspflicht als Voraussetzung der Strafbarkeit gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO ist für den Bürger nicht schon aufgrund des Kraftfahrzeugsteuergesetzes vorhersehbar; sie wird vielmehr erst aus § 15 KraftStDV deutlich. Das Kraftfahrzeugsteuergesetz sieht keine Erklärungspflicht vor. Gemäß § 15 Abs. 1 Nr. 4 KraftStG wird das Bundesministerium für Finanzen ermächtigt, Rechtsverordnungen zu erlassen über „das Besteuerungsverfahren, insbesondere die Berechnung der Steuer und die Änderung von Steuerfestsetzungen, sowie die von den Steuerpflichtigen zu erfüllenden Pflichten und die Mitwirkungspflicht Dritter“. Damit wird dem Normadressaten nicht erkennbar vor Augen geführt, daß der Gesetzgeber von einer Erklärungspflicht ausgeht und nur deren weitere Ausgestaltung dem Ordnungsgeber überlassen wollte. Aus dem Wortlaut der Regelung in § 15 Abs. 1 Nr. 4 KraftStG ergibt sich eine Erklärungspflicht nicht. Dieser erstreckt sich zwar auf die „von den Steuerpflichtigen zu erfüllenden Pflichten“. Um welche Pflichten es sich dabei handelt, ergibt sich aber weder aus der



Vorschrift selbst noch aus ihrem Kontext. Es versteht sich auch nicht von selbst, daß der Gesetzgeber den Ordnungsgeber damit zur Statuierung (auch) von Erklärungspflichten ermächtigt hat. Denn steuerliche Erklärungspflichten sind nicht derart selbstverständlich, daß es deren ausdrücklicher Erwähnung und Regelung nicht bedürfte. Schließlich beschränken sich Pflichten eines Steuerpflichtigen weder im Allgemeinen noch im hier relevanten Zusammenhang typischerweise auf die Abgabe einer Erklärung. Dementsprechend sieht die auf der Grundlage des § 15 Abs. 1 Nr. 4 KraftStG erlassene Durchführungsverordnung neben den Erklärungspflichten auch andere, den Steuerschuldner treffende Pflichten vor. So statuiert etwa § 13 KraftStDV Mitführ- und Auskunftspflichten des Steuerschuldners. Weitere Pflichten ergeben sich aus § 7 Abs. 1 KraftStDV und § 6 KraftStDV. Dem Normadressaten ist es anhand des Wortlauts der Regelung in § 15 Abs. 1 Nr. 4 KraftStG mithin nicht möglich vorzusehen, ob und unter welchen Umständen ihn eine Erklärungspflicht trifft. Da Art. 103 Abs. 2 GG gerade das Vertrauen auf den Wortlaut einer Norm schützt, liegen die gesetzlichen Voraussetzungen der Strafbarkeit gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO nicht vor. Sollte sich daraus eine nicht gewollte Strafbarkeitslücke ergeben, wäre deren Schließung allein Aufgabe des Gesetzgebers (vgl. BVerfG, Beschl. v. 23.06.2010 – 2 BvR 2559/08, BVerfGE 126, 170 Rn. 77).

b) Ob § 15 Abs. 1 KraftStDV in der Verordnungsermächtigung des § 15 Abs. 1 Nr. 4 KraftStG eine hinreichende Grundlage findet, ist zumindest zweifelhaft. Denn es ist schon unklar, ob der Gesetzgeber dem ermächtigten Bundesministerium tatsächlich die Befugnis übertragen wollte, eine Erklärungspflicht wie erfolgt zu statuieren. Aus der Entstehungsgeschichte des Gesetzes läßt sich nicht ersehen, daß der Gesetzgeber bei Schaffung der Ermächtigung von dem Grunde nach bereits geregelten Erklärungspflichten ausging, deren Ausfüllung er auf die Exekutive übertragen wollte. Die durch das Gesetz zur Änderung des Kraftfahrzeugsteuergesetzes vom 19.12.1960 als § 19 KraftStG (BGBl. I S. 1005) eingeführte Verordnungsermächtigung wurde allein für erforderlich gehalten, um das Durchführungsrecht den Änderungen des Gesetzes und den veränderten Verhältnissen anzupassen (vgl. Regierungsentwurf, BT-Drucks. 3/1621, S. 8). Zu Erklärungspflichten verhält sich die Gesetzesbegründung nicht. Diese hat der Gesetzgeber auch später nie thematisiert. Er hat auch die Senatsentscheidung aus dem Jahr 2017, in welcher der Senat das Bestehen einer wirksamen Verordnungsermächtigung ausdrücklich offengelassen hat (vgl. BGH, Beschl. v. 23.08.2017 – 1 StR 173/17 Rn. 31), nicht zum Anlaß genommen, eine klare Regelung zu schaffen, obschon er gerade § 15 Abs. 1 Nr. 4 KraftStG mit dem Siebten Gesetz zur Änderung des Kraftfahrzeugsteuergesetzes vom 16.10.2020 (BGBl. I S. 2184) geändert hat.

Systematische Erwägungen sprechen ebenfalls dagegen, daß sich die Verordnungsermächtigung des § 15 Abs. 1 Nr. 4 KraftStG auf Erklärungspflichten erstreckt. Zwar liegt es nahe, daß mit der Schaffung eines gesetzlichen Steuertatbestands entsprechende Erklärungspflichten eines Steuerschuldners gere-

gelt werden. Dennoch hat der Gesetzgeber diese regelmäßig zum Gegenstand einer eigenständigen formalgesetzlichen Regelung in zahlreichen Einzelsteuergesetzen gemacht (vgl. etwa § 25 Abs. 3 EStG; § 41 a EStG; § 45 a EStG; § 18 UStG; § 14 a Abs. 1 Satz 1 GewStG; §§ 30, 31 ErbStG; § 17 TabStG; § 8 VersStG; §§ 8 ff. EnergieStG). Ob für den Fall, daß sich § 15 Abs. 1 KraftStDV innerhalb der Grenzen der Ermächtigung in § 15 Abs. 1 Nr. 4 KraftStG halten sollte, diese Vorschrift insoweit hinreichend bestimmt im Sinne von Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG wäre (vgl. dazu BVerfG, Beschl. v. 11.03.2020 – 2 BvL 5/17, BVerfGE 153, 310 Rn. 100 und v. 29.04.2010 – 2 BvR 871/04, 2 BvR 414/08, BVerfGK 17, 273 Rn. 38 f.) oder eine unzulässige Delegation der Entscheidung über die Strafbarkeit vorläge (vgl. dazu BVerfG, Beschl. v. 11.03.2020 – 2 BvL 5/17, BVerfGE 153, 310 Rn. 91, 94 und v. 21.09.2016 – 2 BvL 1/15, BVerfGE 143, 38 Rn. 51; Bülte, wistra 2020, 242, 252), kann hier offenbleiben.“

Die Entscheidung des BGH stützt sich – wie zitiert – maßgeblich auf die Ausführungen von Spatscheck/Fraedrich im steueranwaltsmagazin 2007.<sup>3</sup> Mit ihr wird höchststrichterlich anerkannt, daß die widerrechtliche Benutzung von Kraftfahrzeugen im öffentlichen Straßenverkehr zwar zu Steueransprüchen führt, daß deren Verkürzung durch Nicht-Festsetzung aber nicht als Steuerhinterziehung durch Unterlassen bestraft werden kann, da es bis heute an einer die „Pflichtwidrigkeit“ begründenden Erklärungspflicht fehlt.

### III. Folgeüberlegungen

#### 1. Auswirkungen auf andere durch Rechtsverordnung geregelte Erklärungspflichten?

Die Entscheidung hat aber über den (etwas kuriosen) Einzelfall hinaus erhebliche Bedeutung für das Steuerstrafrecht insgesamt, da die Regelungstechnik der Statuierung von Erklärungspflichten in Durchführungsverordnungen im Steuerrecht weit verbreitet ist. Dies gilt nicht nur für die vom BGH in seiner Entscheidung vom 15.12.2022 angeführten „Kernsteuergesetze“, sondern vor allem auch für die Nebengebiete des Abgabenrechts.

Beispielhaft zu nennen ist etwa der Bereich der Marktordnungsabgaben. Die dortige Rechtsgrundlage findet sich in § 12 Abs. 2 Nr. 1 MOG. Diese Vorschrift lautet: „Das Bundesministerium wird ermächtigt, im Einvernehmen mit dem Bundesministerium der Finanzen und dem Bundesministerium für Wirtschaft und Energie durch Rechtsverordnung, die nicht der Zustimmung des Bundesrates bedarf, soweit (...), Vorschriften zu erlassen über das Verfahren bei Abgaben zu Marktordnungszwecken ...“.

Mißt man diese gesetzliche Grundlage an dem Maßstab, den der 1. Strafsenat im Unterabschnitt a. seiner eben zitierten Begründung vorgegeben hat, so stellt man fest, daß auch

<sup>3</sup> Spatscheck/Fraedrich, steueranwaltsmagazin 2007, 162 ff.

im Recht der Marktordnungsabgaben die gesetzliche Grundlage nicht den Anforderungen des Art. 103 Abs. 2 GG gerecht wird.<sup>4</sup> Im Ergebnis kann auch die Verkürzung solcher Abgaben durch Unterlassen nicht nach § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO bestraft werden, da es an einer „für den Bürger vorhersehbaren“ Basis im Paragrafgesetz fehlt. Für dieses Ergebnis kommt es nicht einmal darauf an, ob § 12 MOG eine „unzulässige Delegation der Entscheidung über die Strafbarkeit“ enthält. Denn dies hat der 1. Strafsenat auch für die Regelung der KraftStDV dahinstehen lassen. Bereits die isolierte Prüfung des Paragrafgesetzes unter dem Blickwinkel der Vorhersehbarkeit für den Bürger bringt die Regelungen als Strafgesetz zu Fall. Verteidiger und Verteidigerinnen werden dieses Argument für die Zukunft im Blick behalten müssen, wenn es um Vorwürfe der Steuerhinterziehung durch Unterlassen im Steuer- und Abgabenstrafrecht geht.

## 2. Denkbarer Rückgriff auf den Vorwurf einer KraftSt-Hinterziehung durch Handeln nach § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO?

*Ebner* hat in einer Anmerkung zu der Entscheidung „KraftSt I“ die Überlegung angestellt, ob sich der Vorwurf einer strafbaren Verkürzung von Kraftfahrzeugsteuer nicht möglicherweise auf die Handlungsvariante aus § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO stützen könnte.<sup>5</sup> Ausgangspunkt dieser Überlegung ist die These, daß der Täter bei der Benutzung eines „Dublettenkennzeichens“ konkludent eine Erklärung dazu abgibt, daß das von ihm geführte Fahrzeug ordnungsgemäß zugelassen ist. Dies könnte man – so *Ebner* – als eine unrichtige Angabe über steuerlich erhebliche Tatsachen ansehen. Begegnet der Täter dann im Straßenverkehr einer Polizeistreife, die diese Erklärung zur Kenntnis nimmt, so wäre das Tatbestandsmerkmal von entsprechenden unrichtigen Angaben gegenüber einer „anderen Behörde“ aus § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO möglicherweise erfüllt.<sup>6</sup> *Ebner* beklagt in einer Anmerkung zur neuen BGH-Entscheidung – aus seiner Sicht folgerichtig –, daß der 1. Strafsenat sich in „höchststrichterliches Schweigen“ hüllt.<sup>7</sup>

M. E. können allerdings auch die klugen Überlegungen *Ebners* im Ergebnis keine Strafbarkeit wegen (vollendeter oder versuchter) Kraftfahrzeug-Steuerhinterziehung nach § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO begründen, so daß es einer klärenden Äußerung des BGH wohl nicht bedarf. Denn auch wenn man der Ausgangsüberlegung folgt und das angebrachte Kennzeichen als eine unrichtige Angabe über steuerlich erhebliche Tatsachen ansehen will, die einer „anderen Behörde“ im Sinne des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO zur Kenntnis gebracht wird, so wäre eine Strafbarkeit nach § 370 Abs. 1 AO nur denkbar, wenn durch dieses Verhalten kausal der Erfolg der Nicht-Festsetzung von Kraftfahrzeugsteuer verursacht werden würde. Dies ist aber bei konsequenter Anwendung der für die Kausalitätsmaßgebenden „Conditio-Formel“ nicht festzustellen. Denn denkt man sich das Verhalten des vermeintlichen Täters (und damit die Fahrt mit dem „Dublettenkennzeichen“) weg, so entfällt auch der Steueranspruch. Man kann also

nicht behaupten, daß durch die Erklärung kausal die Nicht-Festsetzung eines bestehenden Anspruchs herbeigeführt werden würde.

Das Beispiel zeigt vielmehr, daß bei konsequenter Prüfung der Kausalität für eine Anwendung von § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO in vielen Fällen kein Raum bleibt.<sup>8</sup>

## 3. Überlegungen zum Einwand der Unmöglichkeit und der Unzumutbarkeit pflichtgemäßen Verhaltens

Der vom BGH entschiedene Fall provoziert noch weitergehende Fragen zum Unterlassenstatbestand der Steuerhinterziehung, wenn man ihn gedanklich etwas fortentwickelt. Nehmen wir an, der Gesetzgeber würde die BGH-Entscheidung zum Anlaß nehmen, die Regelung aus § 15 Abs. 1 KraftStDV unverändert in das Gesetz zu übernehmen. Danach würde dann das Strafbankett aus § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO (wirksam) durch eine Regelung vervollständigt, wonach „die Person, die das Fahrzeug im Inland benutzt, unverzüglich eine Steuererklärung nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck beim zuständigen Hauptzollamt abzugeben“ hat.

Die Quizfrage, die sich dann stellt, lautet: Existiert ein „amtlich vorgeschriebener Vordruck“ für diese Konstellation? Die Regelung gibt präzise vor, was der Steuerpflichtige zu tun hat. Sollte kein entsprechender Vordruck vorliegen, so geht die Regelung ins Leere. Unmögliches kann vom Steuerpflichtigen nicht unter Strafandrohung verlangt werden.

Um dies herauszufinden habe ich beim örtlichen Hauptzollamt angerufen und erläutert, daß ich als Anwalt für einen meiner Mandanten ein entsprechendes Formular benötige. Meine Ansprechpartner beim HZA waren überfragt. Sie verwiesen mich an die zentrale Auskunftsstelle der deutschen Zollverwaltung für Fragen der Kraftfahrzeugsteuer. Dort erreichte ich einen äußerst sachkundigen und freundlichen Mitarbeiter der Bundeszollverwaltung. Er erklärte mir, daß seines Wissens nach keine amtlichen Erklärungsformulare existieren, insbesondere gebe es kein Formular für die Erklärung der widerrechtlichen Benutzung eines Kraftfahrzeugs. Er empfahl mir und meinem (gedachten) Mandanten, das Fahrzeug unverzüglich bei der Kraftfahrzeugstelle anzumelden. Dies würde – so belehrte mich der freundliche Beamte – dann auch als Selbstanzeige für die Vergangenheit gewertet werden.

4 So bereits *Schmitz/Wulf* in *MüKo-StGB*, 3. Aufl. 2019, § 370 AO, Rn. 309–311 m.w.N.

5 *Ebner*, HFR 2018, 495, 497.

6 *Ebner* problematisiert scharfsinnig die Frage, ob die Polizei im Straßenverkehr als eine „andere Behörde“ i.S.v. § 370 AO angesehen werden kann, obwohl sie eigentlich nicht zu den Behörden zählt, die steuerliche Entscheidungen treffen, was nach verbreiteter Auffassung Voraussetzung für die Anwendung von § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO sein soll (vgl. nur *Jäger in Klein*, AO, 16. Aufl. 2022, § 370, Rn. 40 a m.w.N.); auf diese Frage soll hier nicht näher eingegangen werden.

7 *Ebner* HFR 2013, 383.

8 Zu Einzelheiten und zur Diskussion um die Reichweite der Handlungsvariante *Schmitz/Wulf* in *MüKo-StGB*, a.a.O., § 370 Rn. 290–299 m.w.N.

Nach dieser Auskunft ist wohl davon auszugehen, daß ein entsprechendes Formular nicht existiert. Damit bliebe die Steuerhinterziehung durch Unterlassen nach einer widerrechtlichen Benutzung straflos, selbst wenn der Gesetzgeber die bisherige Formulierung aus der Verordnung in das parlamentarische Gesetz übertragen würde. Einer Anwendung von § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO stünde dann der Einwand der Unmöglichkeit des pflichtgemäßen Verhaltens entgegen.

Ein weiterer Einwand könnte in der Unzumutbarkeit des pflichtgemäßen Verhaltens bestehen. Denn wer ein Kraftfahrzeug ohne Zulassung im öffentlichen Straßenverkehr bewegt, der macht sich selbstverständlich noch wegen einer Reihe von anderen Verstößen strafbar. Die Hinterziehung der Kraftfahrzeugsteuer dürfte in dieser Konstellation – wie mir auch mein freundlicher Ansprechpartner bei der Bundeszollverwaltung erklärte – das kleinste Problem des Mandanten sein. Alle Beteiligten dürfen aber davon ausgehen, daß das zuständige Hauptzollamt, wenn es Kenntnis von einem solchen Vorgang erlangt, die Informationen an die Zulassungsbehörde und damit (jedenfalls mittelbar) auch an die allgemeinen Strafverfolgungsbehörden weiterleiten würden. Die Statuierung einer wirksamen Steuererklärungspflicht für Fälle der widerrechtlichen Benutzung eines Kraftfahrzeugs führt also zu dem Problem der strafbewehrten Selbstbelastung und zu einem möglichen Verstoß gegen das „Nemo-tenetur“ Prinzip.

Im Gesetz ist diese Problematik bislang nur rudimentär geregelt. § 393 Abs. 2 Satz 1 AO bestimmt, daß die Staatsanwaltschaft oder ein Gericht in einem Strafverfahren Erkenntnisse nicht verwerten darf, die „aus den Steuerakten“ bekannt werden und die der Steuerpflichtige der Finanzbehörde vor Einleitung des Strafverfahrens in Erfüllung steuerrechtlicher Pflichten offenbart hat. Dies klingt gut – dem entgegen steht aber die sehr weit gefaßte Offenbarungsbefugnis aus § 393 Abs. 2 Satz 2 i.V.m. § 30 Abs. 4 Nr. 5 AO, von der niemand vorab sagen kann, wie weit sie reicht.

Sollte also der Gesetzgeber es für erforderlich halten, für Steueransprüche, die aus einer widerrechtlichen Benutzung von Kraftfahrzeugen entstehen, eine gesetzliche Erklärungs- pflicht zu statuieren, so wäre er dringend dazu aufgefordert, endlich den unbefriedigenden Zustand aus § 393 Abs. 2 AO zu beseitigen und klare Regelungen dazu zu schaffen, daß die Erfüllung einer solchen Erklärungs- pflicht nicht zu außersteuerstrafrechtlichen Sanktionen benutzt werden kann. Anderenfalls kann dem Vorwurf einer Steuerhinterziehung durch Unterlassen nach § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO m.E. der Rechtfertigungsgrund der Unzumutbarkeit normgemäßen Verhaltens entgegengehalten werden.<sup>9</sup>

<sup>9</sup> Vgl. zu dem Problem nur *Schmitz/Wulf*, MüKo-StGB a.a.O., § 370 AO Rn. 366–368 m.w.N. sowie *Karstens in Joecks/Jäger/Randt*, Steuerstrafrecht, 9. Aufl. 2023, § 393 AO Rn. 97 ff.



## Muster für Arbeitsverträge

von Gerd Schäfer, Rechtsanwalt

2021, 7. Auflage, 88 Seiten, € 12,90

Das Recht der Wirtschaft, Band 166

ISBN 978-3-415-07057-8

Wer in kleinen und mittleren Unternehmen Verantwortung für die Personalarbeit trägt und als Nichtjurist für das Thema Arbeitsverträge zuständig ist, benötigt komprimierte, praxisorientierte und rechtssichere Informationen: »Muster für Arbeitsverträge« erfüllt genau diesen Anspruch. Dies macht den Erfolg des in 7. Auflage erschienenen Bandes aus.

In drei Teilen werden die wesentlichen Informationen rund um den Arbeitsvertrag komprimiert dargestellt:

- Rechtsgrundlagen und aktuelle Fragen zum Arbeitsvertrag
- Vier Vertragsmuster für Arbeitsverhältnisse, die keinem Tarifvertrag unterliegen
- Zwei Vertragsmuster für Arbeitsverhältnisse innerhalb des Geltungsbereichs von Tarifverträgen



Leseprobe unter

[www.boorberg.de/9783415070578](http://www.boorberg.de/9783415070578)

**BOORBERG**

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 0711/7385-100 · 089/4361564  
TEL 0711/7385-343 · 089/436000-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE SC0523

## § 32 BGB neu in Kraft

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

### 1. Gesetzgebung aktuell: Gesetz zur Ermöglichung digitaler Mitgliederversammlungen im Vereinsrecht<sup>1</sup>

Die Vereinspraxis begrüßt eine **direkte Regelung**<sup>2</sup> (in § 32 BGB) für Vereine, anstatt in einer Gesetzesbegründung unterzugehen. Bisher hieß es lediglich in der BT-Drucks. 20/2532 v. 01.07.2022: „Die vorgesehene Regelung führt dazu, daß Vereine Mitgliederversammlungen auch nach dem 31.08.2022 im Wege der Videokonferenztechnik durchführen können, ohne hierfür ihre Satzung entsprechend ändern zu müssen.“<sup>3</sup>

Störend ist die Überschrift (und der erste Absatz der Begründung), die nur digitale **Mitgliederversammlungen** vorsieht. Auch bei der Anwendung des CoronaG<sup>4</sup> entstand zunächst der unzutreffende Eindruck, das Gesetz würde lediglich für Mitgliederversammlungen, nicht aber für Vorstandssitzungen gelten. Dieses Mißverständnis muß die Praxis aus der Welt schaffen: Gemeint sind **alle Vereinsversammlungen**, v.a. auch die Vorstandssitzungen und die Versammlungen möglicher weiterer Gremien.

In der Praxis wird nun also die **hybride Form** die Versammlungsform der Zukunft werden oder bereits sein. Gerade das Hinzuschalten von weiteren Mitgliedern (unter Wahrung aller Mitglieds- und Vorstandsrechte versteht sich), die aus welchen Gründen auch immer (z.B. Krankheit, Urlaub, Entfernung zum Sitzungsort etc.) nicht zur Sitzung in Präsenz anreisen können oder wollen<sup>5</sup> wird die Gelegenheit gegeben, an dieser teilzunehmen. Auch die punktuelle Hinzuziehung von Dritten zu einzelnen Tagesordnungspunkten ist durchaus (in zeitlicher, finanzieller oder personeller Hinsicht ressourcensparend) möglich. Damit wird den Vereinen nicht nur – wie dies die Gesetzesbegründung BT-Drucksache 20/2532 v. 01.07.2022 festhält – „künftig auch die Organisation der Versammlungen erleichtert werden, vor allem im Hinblick auf die Wahl des Ortes und der Zeit der Veranstaltung“, sondern auch das Angebot an Mitglieder und Dritte erweitert, „ressourcensparend“ an den Versammlungen des Vereins teilzunehmen und das Angebot des Vereins flexibler wahrnehmen zu können.

Und, nicht zu vergessen: Vereine können dies natürlich – vom gesetzlichen Leitbild abweichend – in ihrer Satzung regeln, indem sie dieses ablehnen, modifizieren oder vollumfänglich übernehmen. Die Satzungsautonomie der Vereine geht wie bisher den gesetzlichen Regelungen insoweit vor.

### 2. Mitgliederversammlungen von Vereinen können künftig hybrid, aber auch virtuell stattfinden

Konkret wurde § 32 BGB um einen Absatz zu hybriden bzw. virtuellen Mitgliederversammlungen ergänzt. Die Teilnahme soll im Wege der elektronischen Kommunikation möglich sein und nicht nur in Form von Videokonferenztechnik. Dies ermöglicht auch die Teilnahme per Chat, Telefonkonferenzen oder Abstimmungen per E-Mail. Zudem bezieht sich die Regelung nicht wie im Entwurf des Bundesrates auf den Vereinsvorstand, sondern ist laut Begründung so ausgestaltet, daß sie auch für andere mögliche Einberufungsorgane gilt.

Für die Einberufung rein virtueller Mitgliederversammlungen durch das Einberufungsorgan soll, *sofern es keine entsprechende Satzungsregelung gibt*, ein Beschluß der Mitglieder notwendig sein. Der Beschluß soll laut Begründung nur für künftige Versammlungen gelten und kann für einzelne oder alle künftigen Veranstaltungen gelten. Dafür ist das in der Satzung vorgesehene Quorum erforderlich, in der Regel die einfache Mehrheit und eben nicht die satzungändernde 2/3-Mehrheit.

Zudem muß laut Entwurf bei der Einberufung einer hybriden oder virtuellen Versammlung angegeben werden, „wie die Mitglieder ihre Rechte im Wege der elektronischen Kommunikation ausüben können“. Die neuen Regelungen greifen über Verweisungen in § 28 BGB bzw. § 86 Satz 1 BGB auch für Sitzungen von mehrköpfigen Vereins- und Stiftungsvorständen. Zudem sind die Regelungen dispositiv, das heißt, Vereine können in ihren Satzungen davon abweichen und bspw. hybride oder rein virtuelle Mitgliederversammlungen ausschließen.

\* Der Autor ist Wirtschaftsanwalt, LL.M. (Internationales Wirtschaftsrecht, Universität Zürich) und als niedergelassener europäischer Rechtsanwalt in Zürich/Schweiz zugelassen. Er ist Chefredakteur des *steueranwaltsmagazin*, Herausgeber des Liechtenstein-Journal sowie Bundesbeauftragter Vereinsrecht der DLRG.

1 BT-Drucks. 20/2532 v. 01.07.2022; Drucks. Rechtsausschuß 20(6) 29; Änderungsantrag v. 22.11.2022; 2. und 3. Lesung 10.02.2023.

2 Der Verf. war für die DLRG bei der Sachverständigenanhörung im Rechtsausschuß des Dt. Bundestags am 14.12.2022 eingeladen und gibt hier seine eigene Meinung wieder.

3 Darauf, daß die Ausführungen in der Gesetzesbegründung BT-Drucks. 20/2532 v. 01.07.2022 für „Stiftungen bzw. ihre Organe“ gelten soll, wird an diesem Platz nicht weiter eingegangen werden.

4 GesRuaCovBekG vom 27.03.2020 („CoronaG“).

5 Aktuell bspw. *Heckschen/Hilser*, Die virtuelle Mitgliederversammlung im Vereinsrecht, NZG 2022, 1241; *Wagner*, SpoPrax 2023, 27.

### 3. Systembruch durch Abs. 3

Vermeintlich harmlose Satzungsregelungen wie etwa zur **Beschlußfähigkeit** (bspw. „Die Mitgliederversammlung ist beschlußfähig, wenn ein Viertel der Mitglieder anwesend ist“) können tückisch werden. Wächst der Verein schneller als die Präsenz in der Mitgliederversammlung dürfte fast jede Mitgliederversammlung mit Problemen bei der Beschlußfähigkeit zu kämpfen haben. Dann ist eine Regelung über eine Folgeversammlung unabdingbar. Dann wiederum hat man sich mit den Fragen des zeitlichen Abstands von der ersten Versammlung auseinanderzusetzen, also mit der Frage, ob die zweite Versammlung sofort im Anschluß an die erste stattfinden kann.

Das BGB fordert für die **Änderung des Vereinszwecks** die Zustimmung *aller* Vereinsmitglieder (§ 33 Abs. 1 Satz 2 BGB). Eine uralte Regelung, die heutzutage völlig unpraktikabel geworden ist.

Ist also der Gesetzgeber lernfähig? § 32 Abs. 3 BGB neu, in Kraft seit dem 21.03.2023 (BGBl. 2023 I Nr. 72) normiert dasselbe: „(3) Auch ohne Versammlung der Mitglieder ist ein Beschluß gültig, wenn *alle Mitglieder* ihre Zustimmung zu dem Beschluß schriftlich erklären.“ Also nicht etwa das Erfordernis der Einstimmigkeit an einer Versammlung („alle anwesenden stimmberechtigten Mitglieder“), sondern alle Mitglieder, schriftlich befragt. Also nie – einen Querschuß gibt es immer.

Der Gesetzgeber und manchmal auch die Vereinsverantwortlichen, die unbedacht an ihren Satzungen rumschrauben, gehen vom quasi urdemokratischen Gedanken einer Regelung für „alle Mitglieder“ aus, ohne zu bedenken, daß sie damit einen Verein quasi handlungsunfähig machen können (s. Wagner, Verein und Verband, Rn. 102 und 201). Vermeintlich gut gemeint, unbedacht schlecht gemacht.

Eine **faktisch unmögliche Satzungsänderung** durch Perpetuierung des ursprünglichen Regelungsgehalts („Ewigkeitsklauseln“ oder Änderungsquorum durch Einstimmigkeit)

kann also den praktischen Erfordernissen des Vereinslebens widersprechen; auch die Erhöhung der Voraussetzungen einer Satzungsänderung liegt im Rahmen der Privatautonomie des § 40 BGB und stellt eine Entscheidung für einen erhöhten Minderheitenschutz dar.<sup>6</sup>

#### Wortlaut des § 32 BGB neu

§ 32 Mitgliederversammlung; Beschlußfassung

(1)<sup>1</sup>Die Angelegenheiten des Vereins werden, soweit sie nicht von dem Vorstand oder einem anderen Vereinsorgan zu besorgen sind, durch Beschlußfassung in einer Versammlung der Mitglieder geordnet.<sup>2</sup>Zur Gültigkeit des Beschlusses ist erforderlich, daß der Gegenstand bei der Berufung bezeichnet wird.<sup>3</sup>Bei der Beschlußfassung entscheidet die Mehrheit der abgegebenen Stimmen.

(2)<sup>1</sup>Bei der Berufung der Versammlung kann vorgesehen werden, daß Mitglieder auch ohne Anwesenheit am Versammlungsort im Wege der elektronischen Kommunikation an der Versammlung teilnehmen und andere Mitgliederrechte ausüben können (hybride Versammlung).<sup>2</sup>Die Mitglieder können beschließen, daß künftige Versammlungen auch als virtuelle Versammlungen einberufen werden können, an der Mitglieder ohne Anwesenheit am Versammlungsort im Wege der elektronischen Kommunikation teilnehmen und ihre anderen Mitgliederrechte ausüben müssen.<sup>3</sup>Wird eine hybride oder virtuelle Versammlung einberufen, so muß bei der Berufung auch angegeben werden, wie die Mitglieder ihre Rechte im Wege der elektronischen Kommunikation ausüben können.

(3) Auch ohne Versammlung der Mitglieder ist ein Beschluß gültig, wenn alle Mitglieder ihre Zustimmung zu dem Beschluß schriftlich erklären.

<sup>6</sup> Bei der Annahme eines solchen Sachverhalts sei jedoch „größtmögliche Zurückhaltung geboten“, so das OLG München (04.02.2020 – 31 Wx 371/19, NZG 2020, 314 (Faktisch unmögliche Satzungsänderung)); OLG Düsseldorf 28.02.2020 – 1.3 Wx 214/19, ZStV 2021, 98 und OLG Düsseldorf 19.02.2020 – 1-3 Wx 196/19, ZStV 2021, 100 (erforderliche Einstimmigkeit bei Satzungsänderung).



## Wichtige Orientierungshilfe.

### Individualarbeitsrecht

Leitfaden für Arbeitgeber in kleineren Unternehmen und Start-ups

von Christian Vetter, Rechtsanwalt, Hamburg

2022, 138 Seiten, € 26,90

Das Recht der Wirtschaft

ISBN 978-3-415-07147-6



Leseprobe unter

[www.boorberg.de/9783415071476](http://www.boorberg.de/9783415071476)

**BOORBERG**

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

SC0123

## Zurechnung von VuV-Einkünften beim Quotennießbrauch eines Gesellschaftsanteils

**Orientierungssatz:** Die Zurechnung der Einkünfte an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft, an der ein Quotennießbrauch eingeräumt worden ist, ist dann dem Nießbraucher zuzurechnen, wenn die Stimm- und Verwaltungsrechte des Nießbrauchers derart ausgestaltet sind, daß der Nießbraucher bei einer wirtschaftlichen Betrachtung selbst als Gesellschafter anzusehen ist.

**Entscheidung:** BFH, Urteil vom 15.11.2022, IX R 4/20

### I. Sachverhalt

Die Beteiligten stritten um die Fragen, welche Voraussetzungen ein Quotennießbrauch haben muß, damit die Einkünfte aus einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft dem Nießbraucher zuzurechnen sind.

Der Kläger und Revisionskläger (der Kläger) ist Gesellschafter einer GbR, welche Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung eines Grundstücks erzielt. Die GbR ist als Eigentümerin im Grundbuch des vermieteten Grundstücks eingetragen und nicht die einzelnen Gesellschafter der GbR. In dem Gesellschaftsvertrag der GbR gewährt 1% der Beteiligung eine Stimme in der Gesellschafterversammlung.

Am 29.09.2012 räumte der Kläger mit einem privatschriftlichen Vertrag seinem Sohn einen Quotennießbrauch in Höhe von 50% seines GbR-Anteils ein. Laut des Gesellschaftsvertrags unter III regelten die Gesellschafter die Stimm- und sonstigen Rechte.

*„1. Alle gesellschaftlichen Mitwirkungsrechte an dem belasteten Anteil werden der Nießbraucher und der Nießbrauchbesteller gegenüber der Gesellschaft gemeinschaftlich ausüben. Sie beraten sich regelmäßig – möglichst formlos – über die Angelegenheiten der Gesellschaft zur Vorbereitung ihrer gemeinschaftlichen Entscheidung. Die Mitwirkungsrechte sollen jedoch im Außenverhältnis zu den Mitgesellschaftern weiterhin durch den Gesellschafter wahrgenommen werden.*

*2. Wird [...] keine Einigkeit nach Abs. 1 erzielt, gilt folgendes:*

*a) In laufenden Angelegenheiten kann im Hinblick auf den Quotennießbrauch das einheitliche Stimmrecht aus dem Anteil nur gemeinsam ausgeübt werden, so daß, wenn Gesellschafter und Nießbraucher keine Einigung erzielen können, eine Stimmenthaltung zu erfolgen hat, während*

*b) der Gesellschafter die Mitwirkungsrechte aus dem Anteil bei Beschlüssen, welche die Grundlage der Gesellschaft oder den Kernbereich seiner Mitwirkungsrechte (wie etwa das Verbot der Änderung der Gewinnbeteiligung oder der Beschneidung des Auseinandersetzungsguthabens) betreffen, allein ausübt, wobei sich der Nießbraucher sein Zustimmungsrecht nach § 1071 BGB vorbehält.“*

Der Kläger unterrichtete die GbR Anfang des Jahres 2013 über die Einräumung des Nießbrauchrechts und bat um Auszahlung seines hälftigen Gewinnanteils an seinen Sohn. Die GbR zahlte demnach an den Sohn seinen auf ihn entfallen-

den Anteil aus. Die anderen Gesellschafter wurden von der Einräumung des Nießbrauchrechts und der Zahlung an den Sohn des Klägers in Kenntnis gesetzt.

Mangels Berücksichtigung des Sohnes in der Feststellungserklärung der GbR, veranlagte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt) erklärungsgemäß ohne den Sohn des Klägers.

Der Kläger legte unter anderem gegen die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen dahingehend Einspruch ein, daß 50% der Einkünfte seinem Sohn zuzurechnen sind. Diesen Einspruch wies das FA zurück. Auch die hiergegen erhobene Klage hatte keinen Erfolg. Das FG wies die Klage im Wesentlichen mit der Begründung ab, daß kein wirksames Nießbrauchrecht bestellt wurde. Trotz der Zurückweisung des BFH an das FG, aufgrund fehlender Beiladung der Gesellschaft und des Nießbrauchers, wies das FG die Klage erneut ab. Den Gründen ist zu entnehmen, daß es an dem Tatbestand der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung des Nießbrauchers mangelte.

Mit der Revision rügt der Kläger die Verletzung von § 21 EStG und § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO.

### II. Entscheidungsgründe

Die Revision ist nicht begründet und deshalb zurückzuweisen. Der Senat folgt im Ergebnis der Vorinstanz, führt jedoch in seinen Entscheidungsgründen eine andere rechtliche Würdigung durch.

Vorweggenommen führt der Senat aus, daß im Regelfall demjenigen, der die rechtliche oder tatsächliche „Macht“ hat, die in § 21 Abs. 1 EStG genannten Wirtschaftsgüter anderen entgeltlich auf Zeit zum Gebrauch oder zur Nutzung zu überlassen, die Einkünfte hieraus zuzurechnen sind.

Zunächst macht der Senat deutlich, daß dieser noch nicht zu der Frage Stellung genommen hat, unter welchen Voraussetzungen dem Quotennießbraucher Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung eines Grundstücks bei einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft zugerechnet werden können. Für die Aufarbeitung dieser rechtlichen Fragestellung, zieht der Senat anders gelagerte Fälle heran, um eine Entscheidungsgrundlage für den vorliegenden Fall zu bilden.

So nimmt der Senat Bezug zu einem Sachnießbrauch an einem zur Nutzung überlassenen Grundstück sowie zu einem Treuhandverhältnis.

Darüber hinaus zeigt der Senat auf, welche allgemeinen Voraussetzungen für die Zurechnung der Einkünfte bei einer Personengesellschaft nötig sind. Voraussetzung für die anteilige Zurechnung bei den Gesellschaftern ist, daß sie den Tatbestand der Einkunftsart in gesamthänderischer Verbundenheit verwirklichen. Unschädlich ist bei einer Vermietung eines Grundstücks, daß die Personengesellschaft im eigenen Namen Mietverhältnisse schließt. Die Gesellschafter verwirklichen den Tatbestand auch in diesem Fall in gemeinschaftlicher Verbundenheit, da sie den Willen der Gesellschaft bilden. Ist eine solche Zurechnung anzunehmen, werden grundsätzlich nur den Gesellschaftern die Einkünfte zugerechnet. Maßgeblich ist in der Regel die zivilrechtliche Gesellschafterstellung.

Im weiteren Verlauf zeigt der Senat Ausnahmen von dieser Regel auf. Darüber hinaus nimmt der Senat Bezug auf die bereits ergangene Rechtsprechung. Dies ist dann anzunehmen, wenn der Nießbraucher ein das Mitwirkungsrecht des Gesellschafters ausschließendes eigenes Stimmrecht bei Beschlüssen der Gesellschafter über die laufenden Angelegenheiten der Gesellschaft und die zur Sicherung seines Fruchtziehungsrechts notwendigen Kontroll- und Informationsrechte hat. Ferner geht der Senat auf die zu einer erbschaftsteuerlichen Frage entwickelte Rechtsprechung des 2. Senats des BFH und die darin konkretisierten Kriterien der Mitunternehmerschaft sowie die Rechtsprechung zum Nießbrauch an einem Mitunternehmeranteil ein.

Nach diesen Ausführungen faßt der Senat zusammen, daß weder eine der aufgezeigten Rechtsprechungen noch die Ausführungen zur Unterbeteiligung oder die Grundsätze der Treuhanderschaft, für die Beantwortung der streitigen Fragen herangezogen werden können. Denn maßgeblich ist insoweit, daß Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nur der erzielt, der im Außenverhältnis als Vermieter aufgetreten ist oder wer zumindest die Leistungsbeziehung beherrscht. Einzig die Ausführungen zur Maßgeblichkeit der Verteilung der Stimm- und Verwaltungsrechte zwischen Gesellschafter und Nießbraucher sind im Streitfall für die Beantwortung der Frage, wer beim Quotennießbrauch an einem Gesellschaftsanteil einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft die Einkünfte erzielt, mit der Maßgabe entsprechend anzuwenden, daß eine Einkünftezurechnung beim Nießbraucher voraussetzt, daß diesem – kraft der vertraglichen Vereinbarungen über die Nießbrauchsbestellung – eine Position eingeräumt ist, die der eines Gesellschafters im Wesentlichen – d.h. im Sinne einer Gleichberechtigung – entspricht.

Der Senat hält somit fest, daß dann eine Zurechnung der Einkünfte bei einer vermögensverwaltenden Tätigkeit an den Gesellschafter oder an den Nießbraucher davon abhängt, ob nur der Gesellschafter nach außen auftritt oder ob beide die

Leistungsbeziehungen „im Außenverhältnis“ beherrschen. Ist ein Abstellen auf das Außenverhältnis nicht möglich, da die Leistungsbeziehungen nicht alleine, sondern nur gemeinschaftlich mit den anderen Gesellschaftern, vollzogen wird, ist auf die Stimm- und Verwaltungsrechte des Nießbrauchers abzustellen. Diese müssen derart ausgestaltet sein, daß der Nießbraucher anstelle des Gesellschafters die diesem in der Gesellschaft zustehenden wesentlichen Mitbestimmungsrechte effektiv ausüben kann, so daß dieser den Gesellschafter bei der Mitwirkung an der Willensbildung in der Gesellschaft wirksam beschränken kann und deshalb bei wirtschaftlicher Betrachtung selbst als Gesellschafter anzusehen ist. Maßgeblich ist somit die Rechtsstellung des Nießbrauchers, welche einem Gesellschafter angenähert sein muß. Mindestmaß ist, daß der Nießbraucher den Gesellschafter zumindest „blockieren“ und mithin verhindern kann, daß der Gesellschafter Entscheidungen mitbeschießen kann, die dem Willen des Nießbrauchers entgegenstehen. Der Nießbraucher muß also in der Lage sein, auch an sogenannten „Grundlagengeschäften“ der Gesellschaft mitzuwirken. Diese Mitbestimmung des Nießbrauchers geht aus der im Einkommensteuerrecht geforderten Zurechnung für die Einkünfte hervor, welche dann greift, wenn eine Teilhabe des Nießbrauchers an der Willensbildung der Gesellschaft vorliegt. Maßgeblich ist hierfür die Verteilung der Stimmrechte. Der Senat zeigt auf, daß zunächst auf die Vertragslage abzustellen ist und sodann zu klären ist, ob das Vereinbarte einem Fremdvergleich standhält sowie umgesetzt worden ist.

Aufgrund dieser Ausführungen kommt der Senat bei dem vorliegenden Fall zu dem Ergebnis, daß der Quotennießbraucher keine Berechtigung innehat, die ihn dazu berechtigten an den Grundlagengeschäften der Gesellschaft mitzuwirken. Nach der Vertragslage sollten die Stimmrechte in laufenden Angelegenheiten der Gesellschaft gemeinschaftlich ausgeübt werden. Bei einem Dissens mußte sich der Gesellschafter der Stimme enthalten. Bei Fragen, welche die Grundlage der Gesellschaft oder den Kernbereich der Mitwirkungsrechte (z.B. Änderung der Gewinnbeteiligung oder des Auseinandersetzungsguthabens) betreffen, sollte dagegen das Stimmrecht unter Beachtung des Zustimmungsvorbehalts gemäß § 1071 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) allein vom Gesellschafter ausgeübt werden. Jedenfalls vermittelt die letztgenannte Klausel dem Nießbraucher keine Position, die ihn in die Lage versetzt, anstelle des Gesellschafters die diesem in der Gesellschaft zustehenden wesentlichen Mitbestimmungsrechte effektiv auszuüben (und ihn ggf. bei der Stimmabgabe zur Enthaltung zu zwingen), so daß die (dem Quotennießbrauch anteilig unterfallenden) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nicht mehr dem Gesellschafter, sondern ihm zugerechnet werden könnten.

*(Claudius Söffing, Rechtsanwalt)*

## Grundstückswertermittlung bei zeitnahe Verkauf

**Orientierungssatz:** Liegen keine vom Gutachterausschuß ermittelten Vergleichspreise vor, kann sich der Vergleichspreis nach § 183 Abs. 1 Satz 1 BewG auch aus einem zeitnah zum Bewertungsstichtag vereinbarten Kaufpreis für das zu bewertende Grundstück.

**Entscheidung:** BFH, Urteil vom 24.08.2022, II R 14/20

### I. Sachverhalt

Die Beteiligten stritten um die Bewertung eines Grundstücks zum Zwecke der Schenkungsteuer.

Mit Vertrag vom 27.03.2017 schenkte der Kläger und Revisionskläger (der Kläger) seiner Tochter, die Beigeladene, einen Betrag in Höhe von 920.000 Euro zzgl. anfallender Nebenkosten für den Erwerb eines Grundstücks X. Im selben Monat der Schenkung erwarb die Tochter das entsprechende Grundstück X zu einem Kaufpreis von 920.000 Euro.

Aufgrund der vertraglich vereinbarten Übernahme der Schenkungsteuer des Klägers, gab dieser eine Erklärung zur Feststellung des Bedarfswerts gegenüber dem Beklagten und Revisionsbeklagten (dem Finanzamt (FA)) ab. In dieser Erklärung bewertete der Kläger den Grundbesitz mit einem Wert von 518.403 Euro. Diesen Wert ermittelte der Kläger anhand des Sachwertverfahrens. Das FA entsprach diesem Wert nicht und setzte den Grundbesitzwert auf 920.000 Euro fest, daß das FA mittels des Vergleichswertverfahrens ermittelte.

Einspruch und Klage blieben erfolglos. Das FG führte zur Begründung aus, daß der Wortlaut des Vergleichswertverfahrens nach § 183 Abs. 1 Satz 1 BewG nicht die Mehrheit von Grundstücken verlange. Vielmehr versteht der Senat den Begriff der „Grundstücke“ als einen Oberbegriff.

Mit der Revision macht der Kläger die Verletzung von § 182 Abs. 2 Nr. 3 und Abs. 4 Nr. 1 BewG geltend. Die Bewertung nach dem Vergleichswertverfahren sei nicht zulässig, da eine ausreichende Anzahl von Verkaufspreisen für Vergleichsgrundstücke vorliegen müsse.

### II. Entscheidungsgründe

Der Senat folgt der Ansicht der Vorinstanz und wies die Revision als unbegründet zurück. Der Beklagte durfte den Grundbesitzwert im Einkommensteuerbescheid so erlassen.

Zunächst führt der Senat allgemein aus, nach welchen Vorschriften sich die Bewertung des Grundbesitzes für die Erbschaft- und Schenkungsteuer zu richten hat. Demnach richtet sich die Bewertung des Grundbesitzes nach den §§ 159 und 176 bis 198 BewG. Ferner weist der Senat ausdrücklich darauf hin, daß sich die Bewertung des Grundvermögens im typisierten Verfahren vollzieht und ein Rückgriff auf den gemeinen Wert im Rahmen von § 198 BewG nur zugunsten des Steuerpflichtigen erlaubt ist.

Demnach sind vorrangig die in den §§ 179 und 182 bis 196 BewG vorgesehenen Bewertungsmethoden zu beachten,

welche sich aufgrund des § 177 BewG an den gemeinen Wert zu richten haben. Somit entsprechen die Bewertungsmethoden den verfassungsgemäßen Vorgaben, wenn der gemeine Wert annähernd erreicht wird. Sodann führt der Senat aus, daß die Bewertungsmethoden auch dann heranzuziehen sind, wenn ein Kaufpreis des zu bewertenden Objekts in zeitlicher Nähe zum Bewertungsstichtag vorliegt. Die Bewertungsmethoden enthalten keinen Vorrang gegenüber einem tatsächlich erzielten Kaufpreis. Er weist jedoch darauf hin, daß die Bewertungsmethoden sich am gemeinen Wert zu orientieren haben und ein zeitnaher Kaufpreis in diesem Zusammenhang von Bedeutung sei.

Die Bewertung des streitgegenständlichen Objektes richtet sich nach § 182 Abs. 2 Nr. 3 BewG dem Vergleichswertverfahren oder, wenn ein solcher Vergleichswert nicht vorhanden ist, dem nach § 182 Abs. 4 Nr. BewG normierten Sachwertverfahren.

Im weiteren führt der Senat aus, warum das Vergleichswertverfahren in dem vorliegenden Fall anzuwenden ist. Bei Anwendung des Vergleichswertverfahrens sind nach § 183 Abs. 1 Satz 1 BewG Kaufpreise von Grundstücken heranzuziehen, die hinsichtlich der ihren Wert beeinflussenden Merkmale mit dem zu bewertenden Grundstück hinreichend übereinstimmen (Vergleichsgrundstücke). Grundlage sind vorrangig die von den Gutachterausschüssen i.S. der §§ 192 ff. des Baugesetzbuchs mitgeteilten Vergleichspreise (§ 183 Abs. 1 Satz 2 BewG). Anstelle von Preisen für Vergleichsgrundstücke können nach § 183 Abs. 2 Satz 1 BewG von den Gutachterausschüssen für geeignete Bezugseinheiten, insbesondere Flächeneinheiten des Gebäudes, ermittelte und mitgeteilte Vergleichsfaktoren herangezogen werden. Erst wenn der Gutachterausschuß keine Vergleichspreise oder Vergleichsfaktoren mitteilt, ist der Rückgriff auf andere Berechnungsgrundlagen und -methoden möglich.

Jedoch weist der Senat auch darauf hin, daß sich im Fall der fehlenden Vergleichspreise oder Vergleichsfaktoren ein Vergleichspreis nach § 183 Abs. 1 Satz 1 BewG auch aus einem zeitnah zum Bewertungsstichtag vereinbarten Kaufpreis für das zu bewertende Grundstück ergeben kann. Ein Mangel an Vergleichspreisen oder Vergleichsfaktoren führt nicht zum Ausschluß der Anwendung des § 183 Abs. 1 Satz 1 BewG. Dies ergibt sich aus dem Zusatz „vorrangig“ in § 183 Abs. 1 Satz 2 BewG. Unschädlich für die Heranziehung eines Kaufpreises ist, wenn sich dieser aus der Veräußerung eines einzelnen Grundstücks ableitet. Das gilt auch dann, wenn dieses Grundstück das zu bewertende Grundstück selbst ist.



Vergleichsgrundstück in diesem Sinne kann auch das zu bewertende Grundstück selbst sein. Der Wortlaut des § 183 Abs. 1 Satz 1 BewG steht dem nicht entgegen. Vorrangig soll danach der Grundbesitzwert des zu bewertenden Grundstücks zwar aus Kaufpreisen anderer Vergleichsgrundstücke oder aus Vergleichsfaktoren abgeleitet werden, doch sind solche nicht vorhanden, kann auch ein zeitnah zum Bewertungsstichtag erzielter Kaufpreis für das zu bewertende Grundstück herangezogen werden. Das folgt aus der auch für § 183 BewG geltenden Orientierung am gemeinen Wert (§ 177 Abs. 1 BewG). Der zeitnah und unter fremden Dritten

vereinbarte Kaufpreis für das zu bewertende Grundstück bildet mangels weiterer Vergleichspreise eine ausreichende Grundlage für die Bewertung im Vergleichswertverfahren. Ein Rückgriff auf das Sachwertverfahren, der nur dann zulässig ist, wenn kein Vergleichswert vorliegt (§ 182 Abs. 4 Nr. 1 BewG), ist in diesen Fällen weder erforderlich noch geboten. Dem Steuerpflichtigen bleibt es unbenommen, einen niedrigeren gemeinen Wert nachzuweisen (§ 198 Abs. 1 BewG).

(Claudius Söffing, Rechtsanwalt)

## Meine Patientenverfügung

von Petra Vetter, Rechtsanwältin, Stuttgart, Fachanwältin für Medizinrecht und Fachanwältin für Familienrecht  
2023, 4., überarbeitete Auflage, 8 Seiten, DIN A4, € 6,20  
ISBN 978-3-415-07255-8

Wenn Sie auf Nummer sicher gehen wollen, bietet Ihnen diese Broschüre ein rechtssicher ausgestaltetes Formular einer **verbindlichen Patientenverfügung** auf aktuellem Rechtsstand. Zugrunde gelegt sind die Textbausteine des Bundesministeriums der Justiz. Der Vordruck im DIN-A4-Format ist in großer, **lesefreundlicher Schrift** gesetzt.

Die Patientenverfügung umfasst u.a.:

- Persönliche Anweisungen für Ärzte, Pflegekräfte und Institutionen
- Geltungsbereich der Verfügung
- Festlegungen zu Einleitung, Umfang und Beendigung bestimmter ärztlicher/pflegerischer Maßnahmen
- Organspende ja/nein
- Meine Vertreter
- Beistand
- Beratung
- Bestätigung des Arztes meines Vertrauens

## Ein kleiner Gestaltungstipp: Kettenschenkung

Rechtsanwalt/Fachanwalt für Steuerrecht Dr. Matthias Söffing, Söffing & Partner, Düsseldorf

Eine ganz einfache Gestaltung im Rahmen der Vermögensnachfolgeplanung ist die sog. Kettenschenkung. Sinn und Zweck der Kettenschenkung ist die Verdoppelung des persönlichen Freibetrags i.S. des § 16 Abs. 1 ErbStG. Möchte beispielsweise der Vater seiner Tochter einen Geldbetrag in Höhe von 800.000 Euro zukommen lassen, so wäre bei einer unmittelbaren Schenkung ein Betrag von 400.000 Euro zu versteuern, denn die Bemessungsgrundlage von 800.000 Euro wird um den persönlichen Freibetrag in Höhe von 400.000 Euro (s. § 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG) gemindert. Die Steuerlast würde mithin 60.000 Euro betragen. Schenkt der Vater in einem ersten Schritt seiner Tochter und seiner Ehefrau, die Mutter der Tochter, jeweils einen Betrag von 400.000 Euro und würde dann in einem zweiten Schritt die Mutter der Tochter diese 400.000 Euro schenken, so käme der persönliche Freibetrag von 400.000 Euro zweimal zum Tragen, mit der Folge, daß keine Schenkungsteuer anfiel.

Diese Kettenschenkung ist das tägliche Brot eines jeden steuerlichen Beraters. Gleichwohl schleichen sich immer wieder kleine Fehler ein, die das Konstrukt, das ja immerhin 60.000 Euro Steuerersparnis in sich trägt, zerstört. Es handelt sich zwar nicht um einen Fall des Gestaltungsmissbrauchs, aber es muß sichergestellt sein, daß der Bedachte über den Zuwendungsgegenstand tatsächlich und rechtlich frei verfügen kann. Im vorstehenden Beispielfall muß folglich die Ehefrau (Mutter) über das ihr zugewandte Barvermögen von 400.000 Euro frei verfügen können. Die Ehefrau muß also über die Verwendung des Geldbetrages eine eigene Entscheidung treffen können. Erhält jemand als Durchgangs- oder Mittelsperson eine Zuwendung, die er entsprechend einer Verpflichtung in vollem Umfang an einen Dritten weitergibt, liegt schenkungsteuerrechtlich nur eine Zuwendung aus dem Vermögen des Zuwendenden an den Dritten vor.

Ob ein Bedachter über einen zugewendeten Gegenstand frei verfügen kann oder diesen einem Dritten zuwenden muß, ist – so entschied erst kürzlich wieder der BFH in seinem Nichtzulassungsbeschuß vom 28.07.2022 (II B 37/21) – nach der Gesamtheit der objektiven Gegebenheiten unter Berücksichtigung der abgeschlossenen Verträge, ihrer inhaltlichen Abstimmung untereinander sowie der mit der Vertragsgestaltung erkennbar angestrebten Ziele der Vertragsparteien zu entscheiden. Die Verpflichtung zur Weitergabe kann sich aus einer ausdrücklichen Vereinbarung im

Schenkungsvertrag oder aus den Umständen ergeben. Es ist zwingend erforderlich, daß die zwischengeschaltete Person eine freie vollumfängliche Dispositionsmöglichkeit erlangt. Bloßes Wissen, daß sie die Zuwendung auch tatsächlich an den Letztbegünstigten weitergibt, reicht nicht aus.

Problematisch in diesem Zusammenhang sind die Fälle, in denen die Schenkung und Weiterschenkung in einer Urkunde zusammengefaßt werden. Die erstbedachte Person hat bei dieser vertraglichen Gestaltung so gut wie keine Möglichkeit, eine eigenständige Entscheidung über die weitere Verwendung des Zuwendungsbetrags zu treffen. Etwas anderes wäre nur dann denkbar, wenn sich aus dem Vertrag oder den Gesamtumständen eindeutig, also zweifelsfrei, eine freie Dispositionsmöglichkeit ergibt.

**GESTALTUNGSTIPP:** Geht es um Barzuwendungen dürfte es keine Probleme geben, denn die Zuwendungen können auch quasi als Handschenkung erfolgen. Der von § 518 BGB geforderte Formzwang wird in diesen Konstellationen durch die Bewirkung der versprochenen Leistung geheilt. Erfolgt die Barzuwendung durch Überweisung, sollte es tunlich vermieden werden, die Zuwendung unmittelbar an den Letztbegünstigten im abgekürzten Zahlungswege vorzunehmen. Schwieriger ist die Situation bei Grundstücksschenkungen. Hier ist die notarielle Beurkundung zwingend erforderlich. Auch wenn sich möglicherweise in Bezug auf die Kostenhöhe der eine oder andere Vorteil ergibt, sollte gleichwohl eine Zusammenfassung von Schenkung und Weiterschenkung in einer Urkunde vermieden werden. Sollte eine zusammengefaßte Urkunde unumgänglich sein, ist eine Klausel aufzunehmen, aus der sich ergibt, daß der Erstbedachte nicht an die Weiterschenkung gebunden ist. Denkbar wäre eine Widerrufsklausel, wonach die Schenkung für eine befristete Zeit, z.B. für zwei oder vier Wochen ohne Angabe von Gründen widerrufen werden kann. Dieser freie Widerrufsvorbehalt führt zwar zu einer vollzogenen Schenkung, dokumentiert aber auch, daß der Zwischenbegünstigte für die Zeit der Widerrufsfrist über die Zuwendung frei disponieren kann. Der guten Ordnung halber ist noch darauf hinzuweisen, daß es zu einer solchen Klausel noch keine finanzgerichtliche Rechtsprechung gibt und daß man die ertragsteuerliche Betrachtung (wirtschaftliches Eigentum) nicht aus den Augen verlieren darf.



## Umfassender Leitfaden.



WWW.BOORBERG.DE

### **Betriebsprüfung und Steuerfahndung**

von Dr. Thomas Kaligin, Rechtsanwalt,  
Fachanwalt für Steuerrecht

2022, 2. Auflage, 676 Seiten, € 128,-

ISBN 978-3-415-07033-2



Leseprobe unter

[www.boorberg.de/9783415070332](http://www.boorberg.de/9783415070332)

Besonders wertvoll ist das Buch durch die dreiteilige Gliederung der Ausführungen zur Betriebsprüfung in Basiswissen zur Betriebsprüfung, Steuerstrafsachen und Steuerfahndung. Der Autor erklärt bei der Steuerfahndung detailliert nicht nur die Aufgaben und Befugnisse der Finanzbehörden, sondern auch die typischen Aufgriffsanlässe, wie z.B. Selbstanzeige oder Kontenabruf. Der Verfasser führt im Strafverfahren Schritt für Schritt durch die Arbeitsabfolge in der Praxis – zu jedem Problem, von der Einleitung des Strafverfahrens bis zu seiner möglichst einvernehmlichen Beendigung, finden sich konkrete Hinweise.

Zahlreiche Beispiele aus der Praxis machen die aktuellen Prüfungs- und Fahndungsschwerpunkte der Finanzämter transparent. Die wichtigsten Kapitel, z.B. zur Schätzung in der Betriebsprüfung oder den Verhaltensmaßnahmen bei Durchsuchungsmaßnahmen, werden durch Checklisten abgerundet. Die 2. Auflage berücksichtigt die aktuelle Rechtsentwicklung im Bereich der Betriebsprüfung und Steuerfahndung. Das neue Kapitel »Betriebsprüfung während der Corona-Krise« enthält wichtige Hinweise, u.a. zur Verschiebung von Außenprüfungen und zu Fristverlängerungen.

 **BOORBERG**



**Online  
immer aktuell.**

WWW.BOORBERG.DE

**Steuergesetze 2023**  
mit allen aktuellen Änderungen und Stichwortverzeichnis,  
inkl. Online-Service

hrsg. vom Deutschen Steuerberaterinstitut e.V.  
2023, 1500 Seiten, € 14,80; ab 5 Expl. € 13,50;  
ab 10 Expl. € 11,90

Mengenpreise nur bei Abnahme durch eine Endabnehmerin  
oder einen Endabnehmer zum Eigenbedarf.

DStI-Praktikertexte

ISBN 978-3-415-07256-5

Die 23 wichtigsten Steuervorschriften sind in der gedruckten Ausgabe auf Stand 1. Januar 2023, aber **online jederzeit auf neuestem Stand** verfügbar.

Unter **steuergesetze.boorberg.de** erhalten die Käuferinnen und Käufer der Textausgabe Zugang zu einer komfortablen Online-Vorschriftensammlung. Alle in der Printausgabe enthaltenen Vorschriften sind hier bequem recherchierbar und tagesaktuell verfügbar – sämtliche Änderungen des Gesetzgebers in 2023 werden unmittelbar nach Bekanntmachung eingearbeitet. Zukünftige und ältere Gesetzesfassungen können parallel aufgerufen und verglichen werden. Das Team der Boorberg-Rechtsdatenbank sichert die hohe Qualität der Vorschriftentexte.

Außerdem unverzichtbar für die praktische Arbeit: Die Textausgabe enthält das **GmbH-Gesetz** und – in Auszügen – das **Handelsgesetzbuch** sowie das **Grundgesetz**. Griff- und Sachregister erleichtern das Auffinden der gesuchten Vorschriften.

 **BOORBERG**

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

SC0123