

# steueranwaltsmagazin

Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im Deutschen Anwaltverein

127 . Ausgabe | 24. Jahrgang

6/2022

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

Dr. Jörg Stalleiken,  
Flick Gocke Schaumburg,  
Bonn

173 **Editorial**  
Wagner

## Beiträge

175 von Brocke/Zawodsky **Überblick über die aktuellen Entwicklungen im Europäischen Steuerrecht**

180 Holzinger **Entlassungsentschädigungen nach internationaler Tätigkeit in DBA-Staaten**

185 Hallerbach **Aktuelle Entwicklungen bei den Sperrfristen der § 6 Abs. 3 und § 6 Abs. 5 EStG**

192 Böttger **Zusammentreffen eines Erstattungsüberhangs nach § 10 Abs. 4 b S. 3 EStG mit einem negativen Gesamtbetrag der Einkünfte**  
**Anhängiges Verfahren beim BFH IX R 6/21**

197 Pott **Europarecht – Glücksspiel als lehrreiche Materie?**

202 **Rechtsprechung**  
Söffing

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



## Der einzige Kommentar.



WWW.BOORBERG.DE

### **Steueroasen-Abwehrgesetz** Maßnahmen zur Abwehr von Steuer- vermeidung 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 neuen 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**

## I.

Das Spannungsfeld zwischen Gefühl und Vernunft ist historisch alt und sachlich zentral. Schon im antiken Griechenland war das Verhältnis zwischen beiden Optionen menschlichen Sich-Leiten-Lassens umstritten. Während man in homerischen Epen noch Schilderungen finden kann, die die agierenden Helden als von Gefühlen übermannte und ihnen ausgelieferte Wesen zeichnen, findet sich im Hellenismus vor allem bei den Stoikern das gegensätzliche Modell. Dort ärgert es den Stoiker, wenn er auf einen plötzlichen, unerwarteten Knall hin tatsächlich kurzzeitig erschrocken zusammenzuckt. Das stoische Ideal sieht nämlich vor, alle Affekte unter die Kontrolle der vernünftigen Zustimmung qua Urteil zu bekommen. Alles, was dem Menschen widerfährt, komme vor das Gericht der Vernunft, die dann ihre Zustimmung oder Ablehnung zu den Gefühlen bekunde. Damit wird die Vernunft gleichsam zum Regisseur und Drehbuchautor des menschlichen Lebens, Gefühle werden wirkungs- und bedeutungslos.

*Steffen Kluck, Gefühle als Selbst- und Weltzugang, aus: Der Blaue Reiter, Ausgabe 50*

## II.

Derzeit kursieren zahlreiche Texte wie diese: „Die Branchenumfrage 2022 hat gezeigt, daß die Nachwuchsgewinnung/-förderung die Top-Herausforderung unserer Branche ist. Entsprechend wichtig ist unser Beitrag zur Gewinnung und Ausbildung des Berufsnachwuchses sowie zur kontinuierlichen Weiterbildung; gerade auch in Digitalisierungs-, Nachhaltigkeits- und Führungsthemen. Die Zukunft braucht ein neues Führungsverständnis, wozu auch attraktive Arbeitsmodelle für eine bessere Vereinbarkeit von Beruf und Freizeit/Familie gehören.“

War das nicht auch schon vor fünf oder zehn Jahren der Fall?

## III.

Aus der Ausschreibung eines Business-Preises: „Die soziale Dimension der Nachhaltigkeit darf bei potenziellen Preisträger/-innen nicht negativ tangiert sein.“ Und: „Potenzielle Preisträger/-innen müssen die Kraft haben, Menschen zu inspirieren.“

Einen schönen Jahreswechsel 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 128. Ausgabe des [steueranwaltsmagazin](#) erscheint am 15. Februar 2023.

## Mitschreibende dieser Ausgabe:

*Dorothee Hallerbach*, Rechtsanwältin in Augsburg; *Klaus von Brocke*, Rechtsanwalt in Rottach; *Florian Zawodsky*, Steuerberater in Berlin; *Daniel Holzinger*, Wirtschaftsjurist in Düsseldorf; *Sebastian Böttger*, Dipl.-Referendar in Bad Honnef; *Hans-Michael Pott*, und *Claudius Söffing*, Rechtsanwälte in Düsseldorf.

## Fachbeirat

### Allgemeines Steuerrecht

RA/StB **Dr. Jörg Stalleiken**, Flick Gocke Schaumburg, Bonn/Frankfurt/Berlin; RA **Dr. Martin Geraats**, Meyer-Köring, Bonn; RA/FAStR **Dr. Matthias Söffing**, S & P Söffing, Rechtsanwaltsgesellschaft mbH, Düsseldorf/München/Zürich/Paris; RA/FA Erbrecht/FAStR **Dr. Michael Holtz**, Flick Gocke Schaumburg, Bonn

### 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, Scharstraße 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

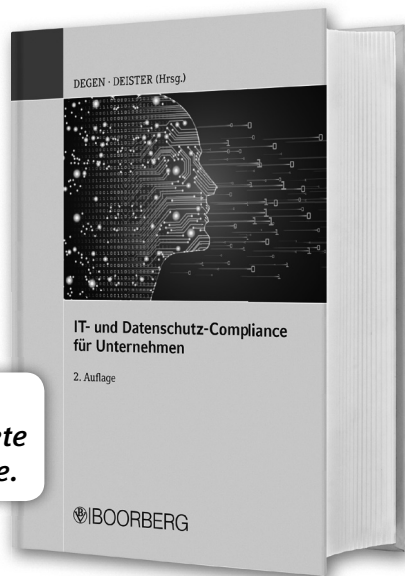
Anzeigenverwaltung: Verlag

Anzeigenpreisliste: Nr. 5 vom 01.01.2016

Alle Urheber-, Nutzungsrechte und Verlagsrechte vorbehalten.

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

ISSN 1615-5610



**Komplett  
überarbeitete  
Neuaufgabe.**

## Der »EDV-Kompass« für IT und Datenschutz.



WWW.BOORBERG.DE

### IT- und Datenschutz-Compliance für Unternehmen

Leitlinien und Anwendungsfälle  
Cloud, Social Media, Scrum, IoT, KI, Mobilitäts-  
daten

hrsg. von Dr. Thomas A. Degen, Rechtsanwalt,  
und Professor Dr. Jochen Deister, Rechts-  
anwalt, bearbeitet von Dr. Thomas A. Degen,  
Rechtsanwalt, Stuttgart, Professor Dr. Jochen  
Deister, Rechtsanwalt, Frankfurt am Main,  
Ulrich Emmert, Rechtsanwalt, Stuttgart,  
Mathias Lang LL.M., Rechtsanwalt, Stuttgart,  
und Dr. Thomas Lapp, Rechtsanwalt, Frank-  
furt am Main

2022, 2., überarbeitete Auflage, 428 Seiten,  
€ 128,-

ISBN 978-3-415-05184-3



Leseprobe unter  
[www.boorberg.de/9783415051843](http://www.boorberg.de/9783415051843)

Mit der völlig überarbeiteten 2. Auflage des von Degen/Deister begründeten Handbuchs »Computer- und Internetrecht« erhalten Unternehmen einen »EDV-Kompass« für die erfolgreiche Realisierung typischer und agiler IT- und Datenschutz-Projekte.

Dieses Handbuch unterstützt Unternehmer in dem technisch und rechtlich komplexen Koordinatensystem der IT- und Datenschutz-Compliance. Dabei liegt der Schwerpunkt auf praxiskonformer Gestaltung und letztlich auf Haftungsvermeidung.

Die Autoren erläutern aus Unternehmensperspektive in verschiedenen Use-Case-Abläufen, welche IT- und datenschutzrechtlichen Anforderungen im Praxisbetrieb sicherzustellen sind.

Vor die Klammer gezogen werden anwenderorientiert Verantwortungs- und Haftungsbereiche. Checklisten und Übersichten unterstützen Entscheidungsträger in Wirtschaft und Verwaltung beim Direkteinstieg in die komplexe Materie.

 **BOORBERG**

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 0711/7385-100 · 089/4361564 TEL 0711/7385-343 · 089/436000-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE SC1122

# Überblick über die aktuellen Entwicklungen im Europäischen Steuerrecht

RA/FAStR Prof. Dr. Klaus von Brocke, München/Weissach und StB Dr. Florian Zawodsky, Manager, Ernst & Young GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Berlin

## 1 Einführung

Europa steht vor gewaltigen Herausforderungen, wenn nicht sogar vor einer erneuten Zerreißprobe. Die andauernde Corona-Krise, der anhaltende völkerrechtswidrige Aggressionskrieg Rußlands gegen die Ukraine, die hohe Inflation, eine Energie- und Klimakrise und eine drohende neue Euro-Krise um Italien nagt an dem Zusammenhalt der 27 EU-Mitgliedstaaten. Einige Länder, allen voran Polen und Ungarn, zeigen einmal mehr die Differenzen der EU-Mitgliedstaaten um ihr Demokratieverständnis auf, und die Einigung um den europäischen Haushalt sowie der EU-Eigenmittel ist komplizierter denn je. Andererseits sieht es für den objektiven Betrachter so aus, daß die EU gerade im Angesicht der gewaltigen Probleme zusammenrückt und bis dato noch undenkbare Projekte entgegen der teilweise noch hoch gehaltenen Souveränität einzelner Mitgliedstaaten verabschiedet. Dieser gemeinsame Gestaltungswille hat auch den Bereich der direkten Steuern in noch nie da gewesem Ausmaß erfaßt, wie der nachfolgende überblicksmäßige Beitrag zu den aktuellen Entwicklungen im Europäischen Steuerrecht darstellen wird.

## 2 Unternehmensbesteuerung für das 21. Jahrhundert

Ausgangspunkt dieser Entwicklung war das am 18.05.2021 veröffentlichte Programm des steuerpolitischen Arms der Kommission (Generaldirektion Taxud) zur Unternehmensbesteuerung für das 21. Jahrhundert.<sup>1</sup> Darin verpflichtete sich die Kommission u.a. folgende Maßnahmen auf den legislativen Weg zu bringen:

- Verpflichtende Offenlegung der effektiven Steuersätze für große Unternehmen in der EU
- Verschärfung der Bekämpfung von Steuervermeidung bei Briefkastenfirmen durch eine Anti-Steuervermeidungsrichtlinie (ATAD 3 oder Unshell-Directive)
- Steuerliche Vorteile für die Finanzierung durch Eigenkapital gegenüber Fremdkapital (Debt Equity Bias Reduction Allowance, kurz DEBRA)
- EU einheitliche Umsetzung des OECD/G20 BEPS 2.0 Programms zu Pillar 1 und 2, insbesondere der Richtlinie zur Einführung einer Mindestbesteuerung

und schließlich soll als Ersatz zu der zurückgenommenen GKKB-Richtlinie aus dem Jahre 2011 nun ein neuer Anlauf namens BEFIT „Business in Europe: Framework for Income Taxation“, für eine gemeinsame steuerliche Bemessungsgrundlage für die EU gestartet werden.

Die bisherige Bilanz kann sich durchaus sehen lassen. Neben der Mindestbesteuerungs-Richtlinie vom 22.12.2021 und der Briefkastenfirmen-Richtlinie vom 22.12.2021<sup>2</sup> ist nun auch kürzlich der Vorschlag einer DEBRA-Richtlinie vom 11.05.2022 veröffentlicht worden. Selbst die Kommissionspräsidentin *Ursula von der Leyen* hat in ihrer State of the Union Speech vom 14.09.2022 steuerliche Erleichterungsmaßnahmen für kleine und mittlere Unternehmen für das Frühjahr 2023 angekündigt, die im Rahmen der BEFIT Maßnahmen veröffentlicht werden sollen.

Da die Mehrzahl dieser Maßnahmen eher dem Schutz des nationalen Steuersubstrats dienen, ist es nicht verwunderlich, daß trotz fraglicher Zuständigkeit der EU auf dem Gebiet der direkten Steuern, die Richtlinien allesamt auf der Grundlage des Art. 115 AEUV einstimmig angenommen werden sollen. Um so verwunderlicher ist das derzeit zu beobachtende Gerangel um die Richtlinie zur Umsetzung der Pillar 2 Globe Model Rules, der Richtlinie vom 22.12.2021 zur Einführung einer Mindestbesteuerung. Nachdem zunächst die Zustimmung Polens durch wohl einige Konzessionen der Kommission gesichert wurde, bekam wohl ebenso aus eher nicht-steuerpolitischen Gründen Ungarn Zweifel an seiner bereits vorher signalisierten Zusage. Das Dossier wurde jetzt im zweiten Halbjahr 2022 der Tschechischen Republik als neuer Ratspräsidentin übergeben und erste Äußerungen wollen eine Annahme der Richtlinie in der 11. Ecofin-Sitzung herbeireden. Doch Äußerungen des Taxud Kommissars *Paolo Gentiloni* nötigenfalls auf das Mittel der verstärkten Zusammenarbeit zurückzugreifen sowie das sog. G5 Papier vom 09.09.2022 der Finanzminister\*innen von Deutschland, Frankreich, Italien, Spanien und der Niederlande, in dem in jedem Fall an der Umsetzung der Globalen Mindestbesteuerungsregeln für 2023 festgehalten werde, lassen etwas ande-

1 MITTEILUNG DER KOMMISSION AN DAS EUROPÄISCHE PARLAMENT UND DEN RAT Eine Unternehmensbesteuerung für das 21. Jahrhundert, COM (2021)251 final, 18.05.2021.

2 Vgl. hierzu bereits von Brocke, steueranwaltsmagazin 2022, 107 ff.

res vermuten, zumal auch Kritik kleinerer EU-Mitgliedstaaten wieder lauter vernehmbar wird.

Neben den bereits oben beschriebenen Maßnahmen gibt es aber auch noch weitere europarechtlich indizierte Themen, die im Herbst 2022 weiter vorangetrieben werden sollen. Die nachfolgende Darstellung gibt eine Übersicht über den aktuellen Stand der wichtigsten europarechtlichen Entwicklungen auf dem Gebiet der direkten Steuern.

### 3 Bewegungen im Informationsaustausch

#### 3.1 Übersicht

Als Dauerbrenner auf internationaler Ebene mag mittlerweile der Informationsaustausch bezeichnet werden. Auch innerhalb der EU wird er stets erweitert, vorrangig im Rahmen der (EU-)Amtshilferichtlinie (englisch: *Directive on Administrative Cooperation*, kurz DAC)<sup>3</sup>. Nicht zu vergessen ist jedoch auch der Informationsaustausch im Bereich der indirekten Steuern, bspw. im Rahmen der MwSt-Zusammenarbeits-VO.<sup>4</sup> In beiden Rechtsakten wurden in jüngerer Vergangenheit Aktualisierungen vorgenommen, die der deutsche Gesetzgeber in nationales Recht umsetzen muß. Daneben stehen, sowohl auf europäischer als auch auf internationaler Ebene, Aktualisierungen im Bereich der direkten Steuern an.

Bereits auf europäischer Ebene in trockenen Tüchern ist die Erweiterung der Amtshilferichtlinie um Meldepflichten und den automatischen Austausch von Informationen meldender Plattformbetreiber<sup>5</sup> sowie die Erweiterung der Mehrwertsteuersystemrichtlinie im Hinblick auf die Einführung bestimmter Anforderungen für Zahlungsdienstleister.<sup>6</sup> Umsetzungsvorschläge zur nationalen Implementierung der Regelungen liegen in zwei Gesetzen<sup>7</sup>, die aktuell im Regierungsentwurf vorliegen, vor. In Erwartung ist eine Aktualisierung der DAC hinsichtlich Meldepflichten im Kryptobereich.<sup>8</sup> Im Kryptobereich, jedoch außerhalb der steuerlichen Sphäre, konnte sich unlängst auch im Ausschuß der Ständigen Vertreter der Mitgliedstaaten über einen Text für den Vorschlag zu einer Verordnung über Märkte im Kryptobereich (englisch: *Markets in Crypto-assets*, kurz MiCA) geeinigt werden.<sup>9</sup>

#### 3.2 Plattformbetreiber

Mit dem Gesetz über die Meldepflicht und den automatischen Austausch von Informationen meldender Plattformbetreiber in Steuersachen (Plattformen-Steuertransparenzgesetz, kurz PStTG) plant der deutsche Gesetzgeber die Regelungen der DAC7 in nationales Recht umzusetzen. Der österreichische Gesetzgeber, wie auch weitere europäische Gesetzgeber, ist da schon weiter. Das österreichische Pendant, das Digitale Plattformen-Meldepflichtgesetz (kurz DPMG), ist bereits verkündet.<sup>10</sup>

Von der Wichtigkeit können die Regelungen der DAC7 nicht mit ihrem prominenten Vorgänger mithalten. Nur

ausgewählte Plattformbetreiber fallen in den Anwendungsbereich. An der breiten Masse der Unternehmen werden die Regelungen der DAC7 vorbeilaufen. Dies passiert aber keineswegs aufgrund mangelnden politischen Konsenses. Vielmehr sind die Regelungen einfach gezielte Regelungen für bestimmte Branchen. Konkret im Rahmen der DAC7 für die Plattformbranche. Diesem Beispiel folgt auch die DAC8, die konkret auf Krypto-Tauschbörsen abzielt.

Ziel der Neuregelungen ist, u.a. Steuerbetrug, Steuerhinterziehung und Steuervermeidung zu verhindern.<sup>11</sup> Einkünfte, die mittels digitaler Plattformen erzielt werden, sollen frühzeitig an die Steuerbehörden der Mitgliedstaaten gemeldet werden. Verdeutlicht wird das Ziel der Regelungen auch durch die zu meldenden Tätigkeiten. Insbesondere das Tatbestandsmerkmal der „persönlichen Dienstleistung“ zielt mehr oder weniger präzise auf Tätigkeiten ab, bei denen großes Potential besteht, Einkünfte nicht zu deklarieren. Da jedoch Plattformen es überhaupt möglich machen, daß eine Nachfrage von A durch das Angebot von B bedient werden kann, werden sie zukünftig verpflichtet, die Einkünfte des B zu melden. So sollte sich dessen Anreiz zur Nichtdeklaration erheblich minimieren.

Als Plattform soll § 3 Abs. 1 PStTG jedes auf digitalen Technologien beruhendes System, das es Nutzern ermöglicht, über das Internet mittels einer Software miteinander in Kontakt zu treten und Rechtsgeschäfte abzuschließen, definieren. Jedoch muß dazu die Plattform auch entweder auf die Erbringung relevanter Tätigkeiten nach § 5 PStTG gerichtet sein oder auf die Erhebung und Zahlung einer mit einer relevanten Tätigkeit zusammenhängenden Vergütung. Im Vergleich zur Richtlinie fällt bei der nationalen Umsetzung ins Auge, daß der Rechtsgeschäftsabschluß Einzug in den Wortlaut gefunden hat. Dies ist in der Richtlinie nicht

3 RICHTLINIE 2011/16/EU DES RATES vom 15.02.2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG, 15.02.2011.

4 VERORDNUNG (EU) Nr. 904/2010 DES RATES vom 07.10.2010 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden und die Betrugsbekämpfung auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer, 07.10.2010.

5 RICHTLINIE (EU) 2021/514 DES RATES vom 22.03.2021 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung, 22.03.2021.

6 RICHTLINIE (EU) 2020/284 DES RATES vom 18.02.2020 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG im Hinblick auf die Einführung bestimmter Anforderungen für Zahlungsdienstleister, 18.02.2022.

7 Art. 1 des Gesetzesentwurfs zur Umsetzung der RL (EU) 2021/514 (DAC7-Umsetzungsgesetz), BT-Drs. 20/3436 und Art. 10 des Entwurfs eines Jahressteuergesetzes 2022 (JStG 2022), BR-Drs. 457/22.

8 Ursprünglich für Q2/2022 angekündigt, verdichten sich nun die Anzeichen für eine Veröffentlichung eines Richtlinienvorschlages der EU-Kommission für Ende 2022.

9 Council of the European Union, Proposal for a Regulation of the European Parliament and of the Council on Markets in Crypto-assets and amending Directive (EU) 2019/1937 (MiCA), 05.10.2022.

10 S. Art. 25 Abgabenänderungsgesetz 2022, ÖBGBl. 2022 I, Nr. 108.

11 RICHTLINIE (EU) 2021/514 DES RATES vom 22.03.2021 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung, 22.03.2021, Erwägungsgrund 20.

der Fall, darf aber für den Rechtsanwender durchaus als positiv empfunden werden. Neben den auch in § 3 Abs. 1 PStTG gelisteten Ausnahmen, wie bspw. das reine Auflisten von relevanten Tätigkeiten oder die Werbung für eine relevante Tätigkeit, haben potentiell Betroffene ein weiteres Tatbestandsmerkmal, daß die alles entscheidende Frage nach der Anwendung des kompletten Gesetzes vereinfacht kann.

Von kaum geringerer Relevanz sind die in § 5 Abs. 1 PStTG definierten relevanten Tätigkeiten. Sie müssen jeweils gegen eine Vergütung erbracht werden. Insgesamt werden darin vier Kategorien festgelegt. Namentlich die zeitlich begrenzte Überlassung von Nutzungen und anderen Rechten jeder Art sowohl an unbeweglichem Vermögen als auch an jeder Art von Verkehrsmitteln sowie die Erbringung von persönlichen Dienstleistungen und der Verkauf von Waren. Mit den „Paradebeispielen“ der betroffenen Plattformen im Hinterkopf ergibt sich für die großen Plattformen ein relativ klares Bild. Für kleinere, oftmals auch nur konzernintern genutzte Plattformen wird das Bild jedoch trüber. Dort bedarf es tieferer Prüfung, ob die eigene Plattform vom Anwendungsbereich des PStTG erfaßt ist.

Obzwar erste Meldungen erst zum 31.01.2024 abzugeben sind, müssen die meldepflichtigen Informationen bereits für das Kalenderjahr 2023 gesammelt werden. Potentiell Betroffene sollten sich mit den neuen Regelungen dementsprechend beschäftigen.

### 3.3 Zahlungsdienstleister

Im Rahmen des aktuell geplanten Jahressteuergesetzes ist im Umsatzsteuergesetz ein neuer § 22 g UStG vorgesehen. Er setzt neue Pflichten für Zahlungsdienstleister um. Die zu übermittelnden Zahlungsinformationen sollen der EU die Bekämpfung des Umsatzsteuerbetrugs, insbesondere im Bereich des grenzüberschreitenden elektronischen Geschäftsverkehrs, vereinfachen.

Die Informationen sind von den Mitgliedstaaten der EU an ein zentrales elektronisches Zahlungsinformationssystem (englisch: *Central Electronic System of Payment Information*, kurz CESOP) zu übermitteln. Es wird von der EU-Kommission verwaltet und ermöglicht die Speicherung, Aggregation und Analyse von anderen nach der MwSt-Zusammenarbeits-VO übermittelten Informationen. Die neuen steuerlichen Normen sind auch im Zusammenhang mit nicht-steuerlicher Regulatorik zu sehen. Zu nennen sind hierbei die Zweite Zahlungsdienstleistungs-RL (englisch: *Payment Services Directive 2*)<sup>12</sup> und die nationale deutsche Umsetzung, das neu gefaßte Zahlungsdienstleistungsaufsichtsgesetz (kurz ZAG).<sup>13</sup> Der angeordnete § 22 g UStG greift weitestgehend auf die Definition des ZAG zurück.

Inhaltlich werden durch die neuen Normen bestimmte Zahlungsdienstleister dazu verpflichtet über bestimmte grenzüberschreitende Zahlungsdienste Aufzeichnungen zu führen. Namentlich sollen dies laut aktuellem Gesetzesvorschlag hauptsächlich Unternehmen sein, die gewerbsmäßig oder in

einem Umfang, der einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordert, E-Geld-Institute sowie CRR-Kreditinstitute sind, die Zahlungsdienste erbringen.<sup>14</sup> Als Zahlungsdienste sind wiederum diverse Aktivitäten definiert. U.a. die Ausführung von Zahlungsvorgängen einschließlich der Übermittlung von Geldbeträgen auf ein Zahlungskonto beim Zahlungsdienstleister des Nutzers oder bei einem anderen Zahlungsdienstleister durch das Lastschriftgeschäft, das Zahlungskartengeschäft oder das Überweisungsgeschäft.<sup>15</sup> Aufzeichnungen sind dann zukünftig bei grenzüberschreitenden Zahlungen zu führen. Das BZSt soll die zu übermittelnden Informationen entgegennehmen und diese nach einer automatisierten Prüfung weiterleiten.

Auch hier ist davon auszugehen, daß sich die konkreten Normen um Gesetzgebungsverfahren nur noch minimal ändern werden. Die Regelungen des § 22 g UStG sollen ab dem 01.01.2024 in Kraft treten und sollen zu diesem Zeitpunkt auch anwendbar werden.

### 3.4 Krypto-Dienstleister

Auf EU-Ebene noch am Horizont, jedoch auf OECD-Ebene schon greifbar, befinden sich Meldepflichten rund um Krypto-Assets. Diesbezüglich hat die OECD im 03.2022 zur öffentlichen Konsultation zu einem *Crypto-Asset Reporting Framework* (kurz CARF) aufgerufen.<sup>16</sup> Die endgültige Version des CARF wurde am 10.10.2022 veröffentlicht.<sup>17</sup> Sie enthält in bekannter OECD-Manier Musterregelungen und Musterkommentare zu Meldepflichten rund um Kryptowerte. Flankiert wird sie von Überarbeitungen im Common Reporting Standard (kurz CRS).

Es ist davon auszugehen, daß in Analogie zu den Musterregelungen der OECD für Plattformbetreiber, die als Blaupause für die DAC7 dienten, die Musterregelungen der OECD für Krypto-Dienstleister im Wesentlichen die Regelungen der DAC8 bestimmen werden, die nach aktuellem Stand für Ende Oktober 2022 angekündigt ist.

Inhaltlich schlägt die OECD ein das CRS ergänzendes Meldesystem für Kryptowerte vor. Es trifft grundsätzlich alle Kryptowerte. Jedoch werden Tokens, die nicht als Investition gehalten werden, virtuelle Währungen von Zentralbanken (englisch *Central Bank Digital Currencies*, kurz CBDC) und spezifisches E-Geld ausgenommen. Die beiden letzten Kate-

12 RICHTLINIE (EU) 2015/2366 DES EUROPÄISCHEN PARLAMENTS UND DES RATES vom 25.11.2015 über Zahlungsdienste im Binnenmarkt, zur Änderung der Richtlinien 2002/65/EG, 2009/110/EG und 2013/36/EU und der Verordnung (EU) Nr. 1093/2010 sowie zur Aufhebung der Richtlinie 2007/64/EG, 25.11.2015.

13 Gesetz zur Umsetzung der Zweiten Zahlungsdienstleistungs-RL, BGBl. 2017 I, 2446.

14 § 22 g Abs. 7 Nr. 1 UStG-E.

15 § 22 g Abs. 7 Nr. 2 UStG-E.

16 *Crypto-Asset Reporting Framework and Amendments to the Common Reporting Standard*, Public Consultation Document, 22.03.2022.

17 *Crypto-Asset Reporting Framework and Amendments to the Common Reporting Standard*, Public Consultation Document, 10.10.2022.

goren werden jedoch in den Rahmen des CRS aufgenommen. CRS (in der EU umgesetzt durch DAC2)<sup>18</sup> und CARF unterscheiden sich unter anderem dahingehend, daß der CRS vorsieht, zu Stichtagen Bestände von Konten im Rahmen des internationalen Informationsaustauschs zu übermitteln. Das CARF sieht vor, daß transaktional relevante Tätigkeiten, wie bspw. der Tausch von Fiatgeld in Kryptowährungen oder Tausch zwischen relevanten Krypto-Werten ausgetauscht wird.

Die OECD arbeitet aktuell an einem Implementierungspakt des CARFs. Für den EU-Rechtsraum gilt eine Implementierung durch die DAC8 als gesetzt.

#### 4 Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Bekämpfung der Rolle von Vermittlern, die Steuerhinterziehung und aggressive Steuerplanung in der EU erleichtern (SAFE)

In Ergänzung zu dem EU-Kommissionsvorschlag einer Briefkastengesellschaftsrichtlinie (Unshell-Directive) startete die EU-Kommission am 07.07.2022 eine Konsultation zu ihrer Initiative „Vorgehen gegen Vermittler („tax enabler“), die Steuerhinterziehung und aggressive Steuerplanung begünstigen.“<sup>19</sup> Diese unter SAFE (Securing the Activity Framework of Enablers) schlagwortartig diskutierte Maßnahme soll insbesondere noch bestehende Lücken der DAC6 Richtlinie sowie der Briefkastengesellschaftsrichtlinie in Bezug auf Drittstaaten füllen. In der Initiative werden mehrere Optionen zur Diskussion gestellt, die bereits auf heftige Kritik gestoßen ist:<sup>20</sup>

- Anforderung an alle „tax enabler“ (gemeint sind Vermittler von steuerlichen Gestaltungen, ähnlich dem Intermediär gemäß der DAC6 Richtlinie umgesetzt in § 138 d ff. AO), spezielle Verfahren zur Erfüllung der Sorgfaltspflicht durchzuführen
- Einführung eines Registers für tax enablers mit der Maßgabe, daß nur darin registrierte Vermittler Steuergestaltungen durchführen dürfen
- Einführung eines Verhaltenskodex für alle Vermittler.

Mit diesen beiden Optionen, die wohl zusammen zu betrachten sind, sollen Vermittler, die sich im Rahmen ihrer Beratung nicht an den Verhaltenskodex halten, aus dem EU-Register gelöscht werden können. Wohl gemerkt, es geht der EU-Kommission um eine Bekämpfung von Vermittlern, die Steuergestaltungen in Nicht-EU-Staaten ausarbeiten und anbieten, die zu Steuerhinterziehung oder aggressiver Steuerplanung für die EU-Mitgliedstaaten führen. Nicht nur die Grenzziehung und Erfassung solcher Gestaltungen und de-

ren Akteure erscheint äußerst komplex, sondern der schon mehrmals gescheiterte Versuch, die verbotenen Formen aggressiver Steuerplanung rechtssicher zu definieren. Auf den Richtlinienvorschlag, der bereits im ersten Quartal 2023 veröffentlicht werden soll, darf man deswegen sehr gespannt sein.

#### 5 VO zur Einführung einer vorübergehenden Solidaritätsabgabe im Energiesektor

Am 06.10.2022 hat mit förmlichem Beschluß im schriftlichen Umlaufverfahren der Rat mit qualifizierter Mehrheit (Slowakei und Polen haben dagegen gestimmt) dem Verordnungsentwurf vom 14.09.2022 der EU-Kommission zur Einführung befristeter Notfallmaßnahmen zur Abfederung der gestiegenen Energiepreise zugestimmt.<sup>21</sup> Neben einem Mechanismus zur Reduzierung der Stromnachfrage zu Spitzenzeiten und zur Reduktion der Gewinne von Energieerzeugern soll nun ein sog. Solidaritätsbeitrag auf Übergewinne für den Öl-, Kohle-, Gas- und Raffineriesektor eingeführt werden.

Letztere dritte Säule des Energiepreisnotfallpakets bildet ein temporärer Solidaritätsbeitrag auf Übergewinne – eine Art Übergewinnsteuer – für den Öl-, Kohle-, Gas- und Raffineriesektor. Dabei soll ein Solidaritätsbeitrag von 33 Prozent auf den nach nationalem Recht ermittelten steuerpflichtigen Gewinn<sup>22</sup> für das am oder nach dem 01.01.2022 beginnende Steuerjahr erhoben werden, der 20 Prozent oberhalb der durchschnittlichen Gewinne der letzten vier Jahre liegt. Nach ihrer formellen Annahme gilt die Verordnung grundsätzlich unmittelbar in den Mitgliedstaaten.

Aus europarechtlicher Sicht ist die Verordnung in zweierlei Hinsicht kritisch zu sehen. Zum einen gibt zwar die Rechtsgrundlage des Art. 122 AEUV in Bezug auf Maßnahmen der Energieversorgung aus Solidaritätsgründen eine rechtliche Möglichkeit, Notfallbestimmungen zu erlassen, ob dies freilich auch für direkte steuerliche Maßnahmen ausreicht, ist mehr als fraglich. Zudem sind nach den Kompetenzregeln zwischen den Mitgliedstaaten und der EU derartig zwingende direkt-steuerliche Vorgaben ohnehin nur

18 RICHTLINIE 2014/107/EU DES RATES vom 09.12.2014 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung, 08.12.2014.

19 [https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/13488-Tax-evasion-aggressive-tax-planning-in-the-EU-tackling-the-role-of-enablers/F\\_de](https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/13488-Tax-evasion-aggressive-tax-planning-in-the-EU-tackling-the-role-of-enablers/F_de). Die Konsultation endete am 12.10.2022.

20 Thorsten Lüth, „Der Steuerberater: Dein Freund und Enabler“, NWB Nr. 41 vom 14.10.2022, S. 2878.

21 <https://www.consilium.europa.eu/de/press/press-releases/2022/10/06/council-formally-adopts-emergency-measures-to-reduce-energy-prices/>.

22 So die deutsche Übersetzung. Die englische Fassung lautet „taxable profits“. Aus deutscher Körperschaftsteuerlicher Sicht ist wohl eher der Begriff Einkommen gemeint.



über Art. 115 AEUV und dem dort erforderlichen Einstimmigkeitsprinzip und nur als Richtlinie annehmbar.

## 6 BEFIT: Unternehmen in Europa: ein Rahmen für die Unternehmensbesteuerung – Vorschlag für eine einheitliche körperschaftsteuerliche Bemessungsgrundlage

In einer weiteren öffentlichen Konsultation,<sup>23</sup> gestartet am 13.10.2022 und offen für Meinungsbeiträge bis zum 05.01.2023, möchte die EU-Kommission diesmal endgültig (nach zwei gescheiterten Versuchen bei der GKKB, s.u.) eine umfassende Lösung für die Unternehmensbesteuerung in der EU liefern. Ziele dieser Initiative sind gemäß der Ausschreibung, die Einführung eines gemeinsamen Regelwerks für die Berechnung der Steuerbemessungsgrundlage der Unternehmen in der EU und die Gewährleistung einer effektiveren, formelbasierten Verteilung der Gewinne zwischen den EU-Staaten. Außerdem sollen die Befolgungskosten reduziert und ein kohärenter Ansatz der Unternehmensbesteuerung in der EU geschaffen werden.

Bereits zweimal, 2011 und 2016 veröffentlichte die Kommission (ihrer Zeit offensichtlich voraus) Richtlinienentwürfe zur Einführung einer „Gemeinsamen konsolidierten körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage“, abgekürzt GKKB. Nach der neuen Initiative soll offensichtlich mit dem Rückenwind der globalen Einigung über die zwei Säulen des BEPS 2.0 Programms vom 21.10.2021 und der möglicherweise kurz vor der Annahme stehenden Mindestbesteuerungsrichtlinie 2022 die GKKB in einem geänderten Rechtskleid namens BEFIT erneut überarbeitet und neu vorgeschlagen werden (voraussichtlich im Herbst 2023). Neben der zwingenden Übernahme des neuen BEFIT-Regelwerks für Unternehmen ab einem Gesamtumsatz von mehr als 750 Mio. Euro, soll auch für kleinere Unternehmen (sog. KMU – kleinere und mittlere Unternehmen), die nicht den oben genannten Schwellenwert des Gesamtumsatzes überschreiten, optional die Möglichkeit gegeben werden, von den Vorschriften der Richtlinie Gebrauch zu machen.

Aus den Konsultationsunterlagen wird deutlich, daß man grundsätzlich an den drei Stufen für ein einheitliches EU-Unternehmenssteuerrecht festhalten will, die einzelnen Komponenten aber zur Diskussion stellt. Die Ermittlung des Einkommens und dessen anschließende Aufteilung auf die einzelnen Mitgliedstaaten soll in den folgenden drei Stufen erfolgen:

Zuerst wird das Einkommen der einzelnen Unternehmensteile entweder auf der Grundlage der handelsrechtlichen Rechnungslegung mit steuerlichen Korrekturen oder nach einheitlichen Regeln ermittelt. Erstere Option folgt der

Pillar 2/Mindestbesteuerungsrichtlinie-Technik, letztere Option übernimmt die Einkommensermittlung aus der GKKB und basiert dabei auf einer rein steuerlichen Gewinn- und Verlustrechnung (keine Maßgeblichkeit). In einem zweiten Schritt wird das Einkommen der einzelnen Gesellschaften und/oder Betriebsstätten konsolidiert. Zuletzt wird das konsolidierte Einkommen mit Hilfe einer Formelzerlegung auf die einzelnen Mitgliedstaaten aufgeteilt, die den auf sie entfallenden Anteil nach ihren Regeln besteuern. Obwohl man sich offensichtlich von der einstigen GKKB-Lösung distanziert (GKKB wird in dem Konsultationspapier überhaupt nicht erwähnt), übernimmt die Kommission einige Grundideen – Gewinnermittlung und formelhafte Zerlegung –, stellt diese aber weitestgehend zur Diskussion.

## 7 Fazit

Ungewöhnliche Zeiten erfordern ungewöhnliche Maßnahmen. Dies scheint sich die EU-Kommission in Sachen „Direkter Steuerpolitik“ ungeachtet der dünnen Rechtsgrundlage des Art. 115 AEUV aber mit Rückenwind internationaler Entwicklungen bei der schon so genannten Weltsteuerordnung des „Inclusive Framework“, angeführt von der OECD und den G20 Staaten, auf ihre Fahnen geschrieben zu haben. Um so mehr ist es für den Steuerpraktiker erforderlich die Übersicht zu wahren und ggf. auf Grund seiner eigenen Erfahrungen dagegen zu steuern und sich an den umfangreichen öffentlichen Konsultationsmaßnahmen der Kommission zu beteiligen. Dies gilt vor allem bei dem umfangreichen Versuch, ein einheitliches europäisches Unternehmenssteuerrecht zu etablieren, einer Maßnahme, die folgerichtig aus der konsequenten Weiterentwicklung eines funktionierenden Binnenmarktes nach Art. 26 Abs. 2 AEUV überfällig ist. Gerade aber bei der Entwicklung einer so weitreichenden und für die in diesem Bereich noch souveränen Mitgliedstaaten sensiblen Maßnahme ist die Lernkurve der Kommission von den GKKB-Vorschlägen hin zu der BEFIT-Initiative schön zu beobachten, da ja bereits zweimal die Kommission mit ausformulierten GKKB-Richtlinienvorschlägen in den jahrelangen technischen Diskussionen mit den Mitgliedstaaten scheiterte. Der lange Zeitraum der Konsultationsphase (bis 01.2023) mit der umfangreich bemessenen Vorlaufzeit bis zur angekündigten Veröffentlichung eines BEFIT-Richtlinienvorschlags im Herbst 2023 läßt erahnen, daß diesmal die Kommission auf Nummer sicher gehen möchte, um einen technisch realisierbaren und einstimmig annehmbaren Vorschlag zu unterbreiten. Aller guten Dinge sind drei.

<sup>23</sup> [https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/13463-Unternehmen-in-Europa-ein-Rahmen-fur-die-Unternehmensbesteuerung-BEFIT\\_de](https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/13463-Unternehmen-in-Europa-ein-Rahmen-fur-die-Unternehmensbesteuerung-BEFIT_de).

# Entlassungsentschädigungen nach internationaler Tätigkeit in DBA-Staaten

Daniel Holzinger, Wirtschaftsjurist, S&P Söffing Kranz Rechtsanwaltsgesellschaft mbH, Düsseldorf, München, Zürich und Paris\*

## 1. Einleitung

Abfindungszahlungen, die für den Verlust des Arbeitsplatzes gezahlt werden, sind aus deutscher Sicht auf das jeweilige DBA regelmäßig dem Wohnsitzstaat des Empfängers zuzuordnen.<sup>1</sup> Dem liegt das Verständnis zu Grunde, daß eine Abfindung kein Entgelt für die frühere Tätigkeit darstellt und somit nicht dem Tätigkeitsstaat zugeordnet werden kann.

Aus ausländischer Sicht auf das jeweilige DBA sind diese jedoch überwiegend dem Tätigkeitsstaat zuzuordnen.<sup>2</sup> Daraus ergab sich in der Vergangenheit eine Fallkonstellation, bei der ein ausschließlich in Deutschland tätiger Arbeitnehmer seinen Wohnsitz und gewöhnlichen Aufenthalt in Deutschland beendet und vor dem Zeitpunkt des Zuflusses der Abfindungszahlungen im Ausland einen Wohnsitz begründet hatte. Deutschland wies in diesen Fällen dem DBA-Ausland, als Wohnsitzstaat, das Besteuerungsrecht zu. Das DBA-Ausland wies jedoch Deutschland, als Tätigkeitsstaat, das Besteuerungsrecht zu. Im Ergebnis lag eine doppelte Freistellung vor. Im umgekehrten Fall, in dem ein Arbeitnehmer ausschließlich im DBA-Ausland tätig war, dort seinen Wohnsitz hatte und vor Zufluß der Abfindungszahlung seinen Wohnsitz nach Deutschland verlagert hatte, drohte eine Doppelbesteuerung.

## 2. Grundlagen

Diesem skizzierten Problemaufriß liegt folgende Rechtslage zugrunde:

### 2.1. Unbeschränkte Steuerpflicht

Abfindungszahlungen, die als Entschädigungszahlung für den Verlust des Arbeitsplatzes an eine Person gezahlt werden, die in Deutschland ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Zeitpunkt des Zuflusses der Zahlung innehat, sind gemäß § 1 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. §§ 19 und 24 Nr. 1 lit. a) EStG steuerpflichtig, wenn die Vertragsbeendigung durch den Arbeitgeber herbeigeführt wird. Dabei gilt die wiederlegbare Vermutung, daß sobald eine Abfindungszahlung an den Arbeitnehmer gezahlt wird, der Arbeitgeber die Vertragsbeendigung herbeigeführt hat.<sup>3</sup>

Eine sachliche Steuerpflicht der Abfindungszahlung ergibt sich nicht aus § 19 Abs. 1 Satz 1 EStG, denn diese Norm

verlangt, daß ein Vorteil gewährt wird, der „für“ die Beschäftigung im öffentlichen oder privaten Dienst gezahlt wird. Das Tatbestandsmerkmal „für“ ist dann erfüllt, wenn der Vorteil als Gegenleistung für das zur Verfügung stellen der Arbeitskraft gezahlt wird.<sup>4</sup> Daran fehlt es bei einer Abfindungszahlung, die als Entschädigung für den Verlust des Arbeitsplatzes gezahlt wird, denn diese wird nicht „für“ die Beschäftigung gewährt, sondern als Surrogat für entgangene Einnahmen.<sup>5</sup>

### 2.2. Beschränkte Steuerpflicht

Hat der Steuerpflichtige weder seinen Wohnsitz noch seinen gewöhnlichen Aufenthalt bei Zufluß in Deutschland, unterliegt die Abfindungszahlung gemäß § 1 Abs. 4 i.V.m. § 49 Nr. 4 lit. d) EStG der deutschen Besteuerung, soweit die Einkünfte aus der ehemaligen Tätigkeit der deutschen Besteuerung unterlegen haben.

### 2.3. Doppelbesteuerungsabkommen

Aus deutscher, abkommensrechtlicher Sicht stellen Zahlungen an den Arbeitnehmer, die als Entschädigungszahlung für den Verlust des Arbeitsplatzes gewährt werden, Einkünfte aus unselbständiger Arbeit nach Art. 15 Abs. 1 OECD MA dar. Allerdings sind die Abfindungszahlungen nicht als Entgelt „für“ eine frühere Tätigkeit im Sinne des Art. 15 Abs. 1 Satz 2 OECD MA zu qualifizieren.<sup>6</sup> Sie werden nicht für eine erbrachte Arbeitsleistung gewährt, sondern gerade für den Verlust des Arbeitsplatzes.<sup>7</sup> Ein bloßer Veranlassungszusammenhang zwischen der Zahlung und der Tätigkeit genügt abkommensrechtlich („dafür“) nicht, um die Zahlungen im (ehemaligen) Tätigkeitsstaat besteuern zu können.<sup>8</sup> Dem-

\* Der Autor ist angestellter Mitarbeiter der überörtlichen Kanzlei S&P Söffing Kranz Rechtsanwaltsgesellschaft mbH mit Büros in Düsseldorf, München, Zürich und Paris.

1 BFH v. 02.09.2009 – I R 111/08, BStBl. II 2010, 387; BFH v. 24.07.2013 – I R 8/13, BStBl. II 2014, 929.

2 *Bourseaux/Levedag* in Schönfeld/Ditz, DBA, Art. 15 Rn. 72.

3 BFH v. 02.04.2008 – XI R 51/00, BFH/NV 2022, 1144.

4 BFH v. 28.02.2013 – VI R 58/11, BStBl. II 2013, 642.

5 *Breinersdorf* in K/S/M, EStG, § 19 Rz. B184.

6 BFH v. 10.06.2015 – I R 79/13 BStBl. II 2016, 326.

7 BFH v. 02.09.2009 – I R 90/08, BStBl. II. 2010, 394.

8 BFH v. 10.06.2015 – I R 79/13, BStBl. II 2016, 327.

nach weist Deutschland dem Wohnsitzstaat in diesen Konstellationen das Besteuerungsrecht zu und stellt die Einkünfte frei. Aus Sicht der meisten ausländischen Staaten auf das DBA, wird das Besteuerungsrecht dem Tätigkeitsstaat<sup>9</sup> zugeordnet, so daß bei entsprechender Sachverhaltsgestaltung eine doppelte Freistellung erreicht werden kann.

### 3. Historische Entwicklung

Da die zuvor dargestellte Rechtslage bei gezielter Sachverhaltsgestaltung zu einer doppelten Freistellung der Abfindungszahlung geführt hatte, wollte die Finanzverwaltung abweichende Rechtsfolgen durch Rechtsverordnungen herbeiführen.

#### 3.1. Verständigungs- und Konsultationsvereinbarungen

Um die Abschirmwirkung des DBA zu durchbrechen und damit Gestaltungspotential sowie Doppelbesteuerungen zu vermeiden,<sup>10</sup> schloß die Finanzverwaltung mit einigen, insbesondere räumlich naheliegenden Staaten Verständigungs- und Konsultationsvereinbarungen. In diesen wird, abweichend von den Regelungen des DBA, das Besteuerungsrecht für die Abfindungszahlung dem Tätigkeitsstaat zugeordnet. Während ein DBA jedoch durch Zustimmungsgesetz Gesetzesrang hat, sind die genannten Vereinbarungen rangniedrigere Verwaltungsabsprachen.<sup>11</sup> Insofern gehen die Regelungen des DBA vor.

#### 3.2. Rechtsverordnungen gemäß § 2 Abs. 2 AO

Mit der Einführung von § 2 Abs. 2 AO sollte eine umfassende Bindungswirkung für entsprechende Konsultationsvereinbarungen geschaffen werden, indem das BMF ermächtigt wurde, diese als Rechtsverordnungen umzusetzen. Diese Ermächtigungsgrundlage erfüllt jedoch nicht die Bestimmtheitsanforderungen des Art. 80 GG.<sup>12</sup>

## 4. Rechtslage ab 01.01.2017 durch Einführung des § 50 d Abs. 12 EStG

Durch das „Gesetz zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen (BEPS-UmsG)“ vom 20.12.2016 wurde § 50 d Abs. 12 EStG eingefügt. Tatbestandlich setzt § 50 d Satz 1 EStG voraus, daß Abfindungen, anlässlich der Beendigung eines Dienstverhältnisses gezahlt worden sind. Rechtsfolge ist, daß diese Abfindungszahlungen für DBA-Zwecke als Entgelt für die frühere Tätigkeit gelten. Durch § 50 d Abs. 12 EStG soll die zuvor dargestellte Rechtslage korrigiert werden, um Besteuerungskonflikte zu vermeiden und sogenannte „Weiße Einkünfte“ zu verhindern.<sup>13</sup>

### 4.1. Verhältnis zu DBA

§ 50 d Abs. 12 Satz 1 EStG stellt einen sog. „treaty override“ dar.<sup>14</sup> DBA werden aus deutscher Sicht durch Zustimmungsgesetz nationales Recht und stehen damit im Rang des Bundesrechts. Grundsätzlich räumt § 2 Abs. 1 AO den DBA Vorrang ein. Ein „treaty override“ soll nun einen Anwendungsvorrang vor den durch Zustimmungsgesetz in nationales Recht eingegliederten DBA gewähren. Dies wird durch den allgemeinen Rechtsgrundsatz, daß ein späteres gleichrangiges Gesetz ein ihm widersprechendes Gesetz verdrängt (lex posterior derogat legi priori), erreicht. Diese gesetzgebende Praxis verletzt Völkerrecht, wird allerdings als verfassungskonform erachtet.<sup>15</sup>

§ 50 d Abs. 12 Satz 1 EStG enthält nicht die sog. „Melford“-Klausel, wonach die Regelung „unbeschadet des Abkommens“ anzuwenden ist. Dieser Klausel kommt lediglich ein klarstellender Charakter zu und ist unbeachtlich für einen Vorrang des „treaty override“.<sup>16</sup>

Der „treaty override“ wird durch § 50 d Abs. 12 Satz 2 EStG eingeschränkt, sofern das entsprechende DBA eine ausdrückliche, anderslautende Bestimmung enthält.<sup>17</sup> Eine solche Bestimmung kann sich nicht aus einer Auslegung des Abkommens ergeben.<sup>18</sup> Diese Einschränkung des „treaty override“ ist deklaratorisch. Bereits aus dem Grundsatz, daß eine speziell zugeschnittene Norm die allgemeinere verdrängt (lex specialis derogat lex generalis), ist der Vorrang der abweichenden Bestimmung abzuleiten.<sup>19</sup>

### 4.2. Tatbestand

In den Anwendungsbereich von § 50 d Abs. 12 Satz 1 EStG fallen Abfindungszahlungen, die anlässlich der Beendigung eines Dienstverhältnisses gezahlt werden.

Das heißt der Rechtsgrund der Abfindungszahlung muß in der Beendigung des Dienstverhältnisses liegen und die Zahlung daher als Ausgleich für den Verlust des Arbeitsplatzes geleistet worden sein.<sup>20</sup> Dienstverhältnisse in diesem

9 Bourseaux/Levedag, in Schönfeld/Ditz, DBA, Art. 15 Rn. 72.

10 BR-Drs. 406/16, 26 f.

11 BFH v. 02.09.2009 – I R 90/08, BStBl. II 2010, 394.

12 BFH v. 10.06.2015 – I R 79/13, BStBl. II 2016, 326.

13 BR-Drs. 406/16, 26 f.

14 Gosch in Kirchoff, EStG, § 50 d Rn. 53; Wagner in Brandis/Heuermann, EStG, § 50 d Rn. 145; Loschelder in Schmidt, EStG, § 50 d Rn. 71.

15 BVerfG v. 15.12.2015, 2 BvL 1/12, IStR 2016, 191.

16 Haendel in IStR 2017, 438.

17 Gosch in Kirchoff, EStG, § 50 d Rn. 53; Loschelder in Schmidt, EStG, § 50 d Rn. 71; Wagner, in Brandis/Heuermann, EStG, § 50 d Rn. 145.

18 Frotscher in Frotscher/Geurts, EStG, § 50 d Rn. 330.

19 Haendel in IStR 2017, 438.

20 Wagner in Brandis/Heuermann, EStG, § 50 d Rn. 146.

Sinne sind solche aus Nichtselbständiger Arbeit. Abzugrenzen sind diese von Abfindungszahlungen, die Versorgungscharakter oder Nachzahlungscharakter für Arbeitsleistung haben. § 50 d Abs. 12 Satz 1 EStG gilt nur für Zwecke der Anwendung eines DBA. Es muß also zwischen beiden Staaten ein DBA abgeschlossen sein, das die Besteuerung von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit regelt. Vom Wortlaut sind solche Abfindungen erfaßt, die auch tatsächlich gezahlt worden sind. In der Literatur wird vertreten, daß auch Sachleistungen in den Anwendungsbereich des § 50 d Abs. 12 Satz 1 EStG fallen.<sup>21</sup> Dies wird dadurch begründet, daß durch den Wortlaut „sonstige Vergütungen“ in Art. 15 Abs. 1 OECD-MA auch Sachleistungen erfaßt werden. Eine zeitliche Nähe zwischen Ende des Dienstverhältnisses und Abfindungszahlung ist nicht erforderlich. Dieser kommt nach Ansicht der Finanzverwaltung bei erheblichem Auseinanderfallen der Ereignisse Indizwirkung zu.<sup>22</sup>

#### 4.3. Rechtsfolge

Rechtsfolge der Norm ist, daß Abfindungszahlungen in DBA-Fällen als Entgelt für die frühere Tätigkeit gelten. Der Gesetzgeber nutzt für diese Regelung das Mittel der gesetzlichen Fiktion, um das Tatbestandsmerkmal „dafür“ in Art. 15 Abs. 1 Satz 2 OECD-MA auszufüllen.<sup>23</sup>

##### Beispiel:

Arbeitnehmer A ist in Deutschland ansässig und erzielt Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Sein Arbeitsverhältnis wird dort zum 07.09.2023 gekündigt. Er gibt seinen Wohnsitz in Deutschland auf und begründet einen Wohnsitz in den Niederlanden ab dem 01.10.2023. Zum 02.10.2023 erhält er eine Abfindungszahlung für den Verlust seines Arbeitsplatzes. Das DBA Deutschland/Niederlande entspricht dem Wortlaut des OECD-MA.

**Lösung:** A ist in Deutschland beschränkt steuerpflichtig. Die Einkünfte sind gemäß § 1 Abs. 4 i.V.m. § 49 Abs. 1 Nr. 4 d) EStG steuerpflichtig. Etwas Abweichendes könnte sich aus abkommensrechtlichen Regelungen ergeben. Deutschland legt Art. 15 Abs. 1 OECD-MA dahingehend aus, daß die Abfindungszahlung kein zusätzliches Entgelt für die ehemalige Tätigkeit darstellt und ordnet somit dem Wohnsitzstaat Niederlande das Besteuerungsrecht zu und würde die Abfindungszahlung freistellen. In diesem Zusammenhang ist der „treaty override“ in § 50 d Abs. 12 Satz 1 EStG zu beachten. Aufgrund dessen Fiktion wird die Abfindungszahlung als Entgelt behandelt, das für die frühere Tätigkeit geleistet wurde. Das Tatbestandsmerkmal „dafür“ in Art 15 Abs. 1 Satz 2 OECD-MA wird dadurch ausgefüllt. Demnach weist Art. 15 Abs. 1 OECD-MA i.V.m. § 50 d Abs. 12 Satz 1 EStG dem ehemaligen Tätigkeitsstaat mithin Deutschland das Besteuerungsrecht zu. Die Niederlande wenden das DBA so an, daß dem Tätigkeitsstaat Deutschland das Besteuerungsrecht zugewiesen wird, und stellen die Einkünfte frei.

#### 4.4. Verweis auf § 50 d Abs. 9 S. 1 Nr. 1 EStG

Hinzuweisen ist darauf, daß § 50 d Abs. 12 Satz 3 EStG auf § 50 d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 EStG verweist. Hierdurch soll sichergestellt werden, daß in dem Fall doch ein deutsches Besteuerungsrecht verbleibt, in dem Arbeitnehmer, die ausschließlich in einem DBA-Staat tätig waren, der das Besteuerungsrecht dem Ansässigkeitsstaat zuordnet, ihren Wohnsitz vor Zufluß der Abfindungszahlungen nach Deutschland verlagern.<sup>24</sup>

##### Beispiel:

Arbeitnehmer A ist in Australien ansässig und erzielt dort Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Sein Arbeitsverhältnis wird dort zum 07.08.2023 gekündigt. Er gibt seinen Wohnsitz in Australien auf und begründet in Deutschland ab dem 01.09.2023 seinen Wohnsitz. Zum 02.09.2023 erhält er eine Abfindungszahlung für den Verlust seines Arbeitsplatzes.

**Lösung:** A ist in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig. Die Abfindungszahlung ist gemäß § 19 Abs. 1 i.V.m. § 24 Nr. 1 StG steuerpflichtig. Anwendung des Art. 15 OECD-MA siehe oben. Aufgrund der Fiktion des § 50 d Abs. 12 Satz 1 EStG ordnet Deutschland dem ehemaligen Tätigkeitsstaat Australien das Besteuerungsrecht zu und würde die Abfindungszahlung freistellen. Für Australien sind Abfindungszahlungen sonstige Einkünfte im Sinne des Art. 21 OECD-MA.<sup>25</sup> Daher ordnet Australien das Besteuerungsrecht Deutschland zu und stellt diese frei. Der Verweis des § 50 d Abs. 12 Satz 3 EStG auf § 50 d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 EStG ermöglicht Deutschland nun, die Freistellung zu verweigern.

#### 4.5. Verweis auf Rechtsverordnungen

Ferner wird in § 50 d Abs. 12 Satz 3 Halbsatz 2 EStG bestimmt, daß Rechtsverordnungen gemäß § 2 Abs. 2 AO unberührt bleiben. Mit diesem Verweis möchte der Gesetzgeber verhindern, daß § 50 d Abs. 12 EStG als höherrangiges Recht diese Verordnungen verdrängt.<sup>26</sup> Die Bestimmung, daß entsprechende Rechtsverordnungen unberührt bleiben, kann allerdings nicht den Mangel beseitigen, daß diese nicht den Anforderungen des Bestimmtheitsgebots aus Art. 80 GG genügen.<sup>27</sup> Vereinzelt wird vermutet, daß der Gesetzgeber durch den Verweis Regelungsvorsorge treffen möchte für

21 Lampert in BeckOK, EStG, § 50 d Rn. 293; Wagner in Brandis/Heuermann, EStG, § 50 d Rn. 142.

22 BMF v. 03.05.2018 – IV B2-S1300/08/10027, BStBl. I, 643, Rn. 223.

23 Wagner in Brandis/Heuermann, EStG, § 50 d Rn. 147.

24 Wagner in Brandis/Heuermann, EStG, § 50 d Rn. 149; Gosch in Kirchoff, EStG, § 50 d Rn. 53.

25 Schmitt/Muscheites in PISTB 2017, 95.

26 Frotscher in Frotscher/Geurts, EStG, § 50 d Rn. 332.

27 Wagner in Brandis/Heuermann, EStG, § 50 d Rn. 149.

den Fall, daß der BFH seine Rechtsprechung<sup>28</sup> zur Verletzung Bestimmtheitsgebot durch § 2 Abs. 2 AO aufgibt.<sup>29</sup>

#### 4.6. Unechte, unzulässige Rückwirkung

Eine spannende Frage stellt sich in diesem Zusammenhang bezüglich der zeitlichen Anwendbarkeit des § 50 d Abs. 12 EStG und ob hierdurch eine verfassungsrelevante Rückwirkung gegeben ist. Eine unechte Rückwirkung liegt vor, wenn die Rechtsfolgen einer Norm erst nach ihrer Verkündung eintreten, tatbestandlich aber bereits an einen in Gang gesetzten Sachverhalt anknüpfen.<sup>30</sup> Diese ist dann unzulässig, wenn besondere Vertrauensschutzgründe vorliegen.<sup>31</sup> Im Fall von § 50 d Abs. 12 EStG liegt eine unzulässige unechte Rückwirkung vor, wenn die Abfindungsvereinbarung zwischen dem 01.01.2016 und der Gegenäußerung der Bundesregierung vom 12.10.2016<sup>32</sup> geschlossen wurde und dem Arbeitnehmer die Abfindung bis zum 21.12.2017 zufließt.<sup>33</sup> Diese Unzulässigkeit der Rückwirkung wird damit begründet, daß das beim Abschluß der Abfindungsvereinbarung bestehende Vertrauen in die geltende Rechtslage grundsätzlich schutzbedürftig ist.

### 5. Aufteilung und Zuordnung von Abfindungszahlungen

Wurde die Abfindung für eine Tätigkeit bezogen, die in beiden Vertragsstaaten ausgeübt worden ist, stellt sich die Frage des Aufteilungsmaßstabs der Abfindungszahlung. Dafür ist grundsätzlich zwischen folgenden Fallvarianten zu unterscheiden:

#### 5.1. Inkongruenz auf DBA-Ebene

Aus Sicht der deutschen Finanzverwaltung und der Literatur wird als Aufteilungsmaßstab auf DBA-Ebene die Dauer der jeweiligen Tätigkeitszeiten als Grundlage herangezogen.<sup>34</sup> Dem liegt die Auffassung zu Grunde, daß die Höhe der Abfindung maßgeblich von der Dauer des Dienstverhältnisses abhängt. Dem kann aus Sicht des Verfassers nicht gefolgt werden. In der Lebenswirklichkeit hängt eine Abfindungszahlung zum einen von der Dauer des Dienstverhältnisses ab, zum anderen aber auch von der Höhe der Vergütung, die für die ehemalige Tätigkeit bezogen worden ist. Zudem können auch einzelfallbezogene Parameter einen maßgeblichen Einfluß auf die Höhe der Abfindungszahlung haben. Einen Rückgriff auf Tz. 2.7 des OECD-MK zu Art. 15 OECD-MA, der auf die Verhältnisse der letzten zwölf Monate des Beschäftigungsverhältnisses abstellt, ist aus deutscher Sicht nicht möglich, da der BFH bei der Auslegung von DBA eine statische Auslegungsmethode anwendet.<sup>35</sup> Diese Auslegungsmethode besagt, daß der OECD-MK dann als Auslegungshilfe für das entsprechende DBA anzuwenden ist, wenn die entsprechende Fassung des OECD-MK jünger oder gleich alt ist

als das DBA. Aus ausländischer DBA-Sicht wird regelmäßig auf die Verhältnisse der letzten zwölf Monate des Beschäftigungsverhältnisses nach Tz. 2.7 des OECD-MK zu Art. 15 OECD-MA abgestellt.<sup>36</sup> Diese Inkongruenz auf DBA-Ebene kann zu Gestaltungspotenzial führen.

#### Beispiel:

Arbeitnehmer A war zehn Jahre als Arbeitnehmer der X-GmbH tätig. Davon war A acht Jahre lang in den Niederlanden und zwei Jahre lang in Deutschland tätig. In den letzten zwölf Monaten seiner Tätigkeit war A einen Monat lang in den Niederlanden und elf Monate lang in Deutschland tätig. Nach der Beendigung seiner Tätigkeit fließt ihm eine Abfindungszahlung in Höhe von 100 000 Euro zu. Im Zuflußzeitpunkt hat A keinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in Deutschland. Das DBA zwischen Deutschland und den Niederlanden entspricht dem Wortlaut des OECD-MA.

**Lösung** (auf Basis des BMF-Schreibens v. 03.05.2018 – IV B2-S1300/08/10027): A ist in Deutschland beschränkt steuerpflichtig. Die Einkünfte sind gemäß § 1 Abs. 4 i.V.m. § 49 Abs. 1 Nr. 4 lit. d) EStG steuerpflichtig. Anwendung des Art 15 OECD-MA siehe oben. Kraft der Fiktion des § 50 d Abs. 12 Satz 1 EStG wird das Besteuerungsrecht für die Abfindungszahlung aus deutscher Sicht dem ehemaligen Tätigkeitsstaat zugeordnet. Die deutsche Finanzverwaltung zieht als Aufteilungsmaßstab für das Besteuerungsrecht die Dauer der gesamten Tätigkeit heran. Daher besteht aus dieser Sicht heraus ein Besteuerungsrecht für Deutschland in Höhe von 20 000 Euro, Deutschland stellt 80 000 Euro frei. Die Regelung der § 50 d Abs. 12 Satz 3 i.V.m. § 50 d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 EStG kommt nicht zur Anwendung, da A lediglich beschränkt steuerpflichtig ist. Die Niederlande weisen das Besteuerungsrecht dem ehemaligen Tätigkeitsstaat zu. Aus niederländischer Sicht wird mit Rückblick auf Tz. 2.7 des OECD-MK zu Art. 15 OECD-MA ein Aufteilungsmaßstab angewendet, der auf die Verhältnisse der letzten 12 Monate der Tätigkeit abstellt. Also besteht aus Sicht der Niederlande ein Besteuerungsrecht in Höhe von 8333 Euro. Die Niederlande stellen 91 667 Euro frei. Effektiv werden in diesem Beispiel 71 667 Euro doppelt freigestellt.

28 BFH v. 10.06.2015 – I R 79/13, BStBl. II 2016, 326.

29 Gosch, in Kirchoff, EStG, § 50 d Rn. 53 a.

30 BVerfG v. 19.12.1961, 2 BvL 6/59, BVerfGE 63, 343 – 380.

31 BVerfG v. 07.07.2010 – 2 BvL 1/03, BVerfGE 127, 31 – 60.

32 BT-Drs. 18/9956.

33 König/Teichert, BB 2016, 3105.

34 BMF v. 03.05.2018 – IV B2 – S1300/08/10027, BStBl. I, 643 Rn. 222; Gosch, in Kirchoff, EStG, § 50 d Rn. 54; Neyer, DStR 2017, 1635.

35 BFH v. 10.06.2015 – I R 79/13, BStBl. II 2016, 326.

36 Ziesecke/Muscheites/Bergerhoff, DStR 2018, 1895.

## 5.2 Inkongruenz zwischen Besteuerungsrecht und Steuerpflicht

Weiterhin ist im Falle der beschränkten Steuerpflicht von Bedeutung, in wie weit das durch DBA zugewiesene Besteuerungsrecht auch zu einer inländischen Steuerpflicht führt. § 49 Abs. 1 Nr. 4 lit. d) EStG knüpft an der Höhe der Einkünfte an, die zuvor der inländischen Besteuerung unterlegen haben.<sup>37</sup> Wurde eine Tätigkeit also in mehreren Staaten ausgeübt, ist der Aufteilungsmaßstab nach den Verhältnissen der zuvor im In- bzw. Ausland erzielten Einkünfte zu bestimmen.<sup>38</sup> Legt man die Auffassung der Finanzverwaltung zugrunde, so besteht eine Inkongruenz in Bezug auf den Aufteilungsmaßstab hinsichtlich des Besteuerungsrechts auf DBA-Ebene und dem Aufteilungsmaßstab in Bezug auf die beschränkte Steuerpflicht gemäß § 1 Abs. 4 i.V.m. § 49 Abs. 1 Nr. 4 lit. d) EStG. Die Konsequenzen mag nachfolgendes Beispiel verdeutlichen:

### Beispiel:<sup>39</sup>

Ausgangssachverhalt wie oben. Arbeitnehmer A erhielt für seine bei der X-GmbH ausgeübten Tätigkeit in Deutschland insgesamt einen Arbeitslohn in Höhe von 200 000 Euro. Für seine Tätigkeit in den Niederlanden erhielt er insgesamt Arbeitslohn in Höhe von 1 200 000 Euro.

**Lösung:** A ist aus deutscher Sicht beschränkt steuerpflichtig. Die Höhe seiner steuerpflichtigen Einkünfte gemäß § 1 Abs. 4 i.V.m. § 49 Abs. 1 Nr. 4 lit. d) EStG berechnet sich wie folgt:

$$\begin{array}{r} 200\,000 \text{ Euro} \\ 100\,000 \text{ Euro} \times \\ \hline 200\,000 \text{ Euro} + 1\,200\,000 \text{ Euro} \end{array}$$

Dabei wird die Höhe der Abfindungszahlung mit dem Verhältnis der im Inland steuerpflichtigen Einkünfte zu den gesamten Einkünften aus dieser Tätigkeit multipliziert. A hat in Deutschland Einkünfte in Höhe von 14 286 Euro zu versteuern. Durch DBA wurde Deutschland allerdings ein Besteuerungsrecht in Höhe von 20 000 Euro zugewiesen. Ob diese Differenz aufgrund des niederländischen Rechts zu einer Besteuerung führt, wird an dieser Stelle offengelassen.

## 5.3. DBA, die nach dem 15.07.2014 geschlossen wurden

Für Fälle, auf die ein DBA anzuwenden ist, daß nach dem 15.07.2014 abgeschlossen worden ist, ergibt sich eine Besonderheit. Der Steuerpflichtige kann wahlweise auch auf die Verhältnisse der letzten zwölf Monate des Beschäftigungsverhältnisses nach Tz. 2.7 des OECD-MK zu Art. 15 OECD-MA abstellen. Dies ergibt sich aus der statischen Auslegungsmethode des BFH.<sup>40</sup> Die Finanzverwaltung ist weiterhin an das BMF-Schreiben vom 03.05.2018 gebun-

den. Daraus ergibt sich für den Steuerpflichtigen eine faktische Wahlmöglichkeit: Gegenüber der Finanzverwaltung kann als Aufteilungsmaßstab auf die Dauer der jeweiligen Tätigkeit verwiesen werden. Führt dieser Aufteilungsmaßstab zu einer Doppelbesteuerung, kann der Steuerpflichtige den Klageweg nutzen und einen synchronen Aufteilungsmaßstab erstreiten.

## 6. Fazit

Ursächlich für die Inkongruenz vor Inkrafttreten des § 50 d Abs. 12 EStG ist, daß das jeweilige nationale Steuerrecht unterschiedliche Sichtweisen auf den selbigen Sachverhalt hat. Mit der Neuregelung auf nationaler Ebene soll aus deutscher Sicht eine abweichende Betrachtungsweise korrigiert werden. Diese Methodik setzt nicht an der eigentlichen Ursache der vermeintlichen Problematik an. Vielmehr werden daraus resultierende Symptome beseitigt. Diese Oberflächlichkeit verdeutlicht sich anhand des Aufteilungsmaßstabes auf DBA-Ebene im Zusammenhang mit Abfindungszahlungen, die für eine Tätigkeit in mehreren Staaten gezahlt werden. Veranschaulicht man sich in diesem Zusammenhang den mittlerweile enormen Umfang des § 50 d EStG, der das Ziel hat, die Wirkungsweise eines DBA und die damit zusammenhängende Rechtsprechung zu korrigieren, bleibt dem Rechtsanwender nur die Erkenntnis, daß in diesem Zusammenhang auf Kosten der Rechtssicherheit und einer überzeugenden Systematik des Steuerrechts Fiskalpolitik betrieben wird.

Hält man sich den Grundsatz der Besteuerung nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip vor Augen, so ist es nicht verwunderlich, daß Zuflüsse aus Entlassungsentschädigungen einem Zugriff des Fiskus nicht entzogen werden sollen. Schließlich sollte Steuerrecht immer Gerechtigkeitsrecht sein. Sofern der Gesetzgeber dieser Maxime folgt, hat er nicht nur den Zweck daran zu messen, sondern auch die Mittel. Das Mittel, daß der Gesetzgeber gewählt hat, um den Zweck umzusetzen, ist der „treaty override“. Ein „treaty override“ verletzt geltendes Völkerrecht. Darüber hinaus wird der Zweck, Inkongruenzen bei der Besteuerung von Abfindungszahlungen in internationalen Konstellationen zu verhindern, unzureichend umgesetzt wie in Abschnitt 5.1 und 5.2 dargelegt wurde. Zudem besteht in Zukunft möglicherweise die Situation, daß mit Hinblick auf die in 5.3 geschilderte faktische Wahlmöglichkeit, vermehrt Verfahren vor den Finanzgerichten ausgetragen werden.

<sup>37</sup> Neyer, DStR 2017, 1635.

<sup>38</sup> Reimer in Brandis/Heuermann, EStG, § 49 Rn. 236; Gosch in Kirchoff, EStG, § 49 Rn. 69.

<sup>39</sup> Beispiel in Anlehnung an Neyer, DStR 2017, 1635.

<sup>40</sup> Siehe dazu 5.1 dieses Beitrages.

## Aktuelle Entwicklungen bei den Sperrfristen der § 6 Abs. 3 und § 6 Abs. 5 EStG

Rechtsanwältin, Fachanwältin für Steuerrecht Prof. Dr. Dorothee Hallerbach, EHK Epple, Dr. Hörmann & Kollegen  
Partnerschaftsgesellschaft mbB, Augsburg

### 1. Sperrfrist nach § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG

Anders als die übrigen Sperrfristen, die bei der Umstrukturierung von Personenunternehmen zu beachten sind, enthält § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG keine eigentliche Sperrfrist. Vielmehr nennt die Vorschrift als weitere Voraussetzungen für die buchwertneutrale Übertragung einer Sachgesamtheit nach § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG eine fünfjährige Behaltensfrist für den übernommenen Mitunternehmeranteil, wenn Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens nicht oder unterquotale mit übertragen werden. § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG regelt nach einhelliger Meinung<sup>1</sup> nur den Fall, daß der gesamte (Teil-) Mitunternehmeranteil übertragen wird. Diese umfaßt den Fall der quotalen, aber auch der überquotalen Übertragung von Sonderbetriebsvermögen. Soweit Sonderbetriebsvermögen überquotale übertragen wird, gelten für den überquotalen Anteil nach der jüngeren Rechtsprechung nicht die Regelungen des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG, sondern auch die Regelungen des § 6 Abs. 3 EStG,<sup>2</sup> mit der Folge, daß auch Verbindlichkeiten steuerunschädlich übergehen können.

Erfolgt die Übertragung von Mitunternehmeranteil und Sonderbetriebsvermögen nach Quoten, so ist auf diese abzustellen.<sup>3</sup> Im Übrigen erfolgt eine Aufteilung wertmäßig und nicht gegenständlich (wirtschaftsgutbezogen),<sup>4</sup> wenn nur einzelne Wirtschaftsgüter übertragen werden.

Der Sinn der Behaltensfrist erschließt sich nicht unmittelbar, wollte sie – wie auch § 6 Abs. 5 Satz 4 ff. – verhindern, daß stille Reserven, die auf einen anderen Steuerpflichtigen überspringen, zeitnah durch diesen realisiert werden, so müßte diese Regelung auch für den Fall der quotalen und der überquotalen Übertragung von Sonderbetriebsvermögen gelten.<sup>5</sup> Hintergrund der Einschränkung ist wohl, daß die Übertragung eines Mitunternehmeranteils mit unterquotaler Übertragung von Sonderbetriebsvermögen im ursprünglichen Gesetzentwurf nicht zum Buchwert zugelassen werden sollte. Auf Wunsch des Finanz- und Wirtschaftsausschusses<sup>6</sup> wurde die Regelung dann im Rahmen des Vermittlungsverfahrens<sup>7</sup> ins Gesetz übernommen, eine Begründung für die Behaltensfrist ist nicht ersichtlich. Sofern die § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG die Gleichstellung des Mitunternehmers mit dem Einzelunternehmer sicherstellen soll,<sup>8</sup> läuft die Sperrfrist ebenfalls leer, zum einen führt die Zulässigkeit der unterquotalen Übertragung von Sonderbetriebsvermögen weg von einer Gleichstellung, zum anderen macht es in diesem Fall keinen Sinn, die Sanktionen an ein Verhalten des Übernehmers zu knüpfen.<sup>9</sup>

Verhindert werden soll möglicherweise Gestaltungsmissbrauch durch Nutzung von Steuerprogressionsgefällen oder Generierung zusätzlicher Freibeträge durch die Verlagerung stiller Reserven.<sup>10</sup> Diese Gestaltungsmodelle wären aber gerade bei der unterquotalen Übertragung von Wirtschaftsgütern eher beim übertragenden Mitunternehmer zu vermuten, der möglicherweise seinen verbleibenden Mitunternehmeranteil einschließlich des verbliebenen Sonderbetriebsvermögens mit dem begünstigten Steuersatz nach §§ 16, 34 EStG veräußern will. Beim Erwerber macht eine zeitnahe Veräußerung des Mitunternehmeranteils steuerlich in der Regel wenig Sinn. Außerdem ist Ziel einer Übertragung nach § 6 Abs. 3 EStG nicht die Veräußerung, sondern gerade die Weiterführung der Mitunternehmerschaft. Mangels erkennbarer Mißbrauchsfälle kann die Vorschrift nur sehr restriktiv auszulegen sein.<sup>11</sup>

#### a) Zeitnahe Ausgliederung von Sonderbetriebsvermögen

Die Vorschrift enthält eine explizite Behaltensfrist, aber keine Aussagen darüber, ob es schädlich ist, im Vorfeld der Übertragung Sonderbetriebsvermögen auszugliedern. Nachdem in der Vergangenheit nach der Gesamtplantheorie eine zeitnah vorgenommene Ausgliederung von Sonderbetriebsver-

1 BFH v. 02.08.2012 – IV R 41/11, BStBl 2019 II, 715; Korn/Strahl in Korn EStG § 6 Abs. 3 Rn. 475.3.

2 BFH v. 02.08.2012 – IV R 41/11, BStBl. II 2019, 715.

3 BMF v. 20.11.2019 – IV C 6-S 2241/15/10003, BStBl. I 2019, 1291, Rn. 21.

4 BFH v. 02.08.2012 – IV R 41/11, BStBl. II 2019, 715; BMF v. 20.11.2019 – IV C 6-S 2241/15/10003, BStBl. I 2019, 1291, Rn. 21.

5 So auch *Wendt*, Unentgeltliche Übertragung von Mitunternehmeranteilen nach § 6 Abs. 3 EStG – Erste Überlegungen zum BMF-Schreiben vom 03.03.2005, FR 2005, 468 ff. (477).

6 BR-Drucks 638/1/01 v. 20.09.2001.

7 BT-Drucks 14/7780 v. 11.12.2001.

8 BT-Drucks 14/7084 v. 10.10.2001, 7.

9 *Wendt*, Unentgeltliche Übertragung von Mitunternehmeranteilen nach § 6 Abs. 3 EStG – Erste Überlegungen zum BMF-Schreiben vom 03.03.2005, FR 2005, 468 ff. (477).

10 Korn in Korn/Strahl EStG § 6 Abs. 3 Rn. 475.8; *Kempermann*, Mitunternehmerschaft, Mitunternehmer und Mitunternehmeranteil – steuerrechtliche Probleme der Personengesellschaft aus der Sicht des BFH, GmbHR 2002, 200; *Hoffmann*, Unentgeltliche Übertragung eines (Teil-)Betriebs oder Mitunternehmeranteils gemäß § 6 Abs. 3 EStG i.d.F. des UntStFG, GmbHR 2002, 236.

11 Korn in Korn/Strahl EStG § 6 Abs. 3 Rn. 475.8.

mögen schädlich war, greift nach der Rechtsprechung des BFH bei der Übertragung von Mitunternehmeranteilen nach § 6 Abs. 3 EStG nun eine zeitpunktbezogene Betrachtung, die es gestattet, Wirtschaftsgüter auch zeitlich unmittelbar vor der Übertragung der Sachgesamtheit aus dem Sonderbetriebsvermögen zu übertragen.<sup>12</sup> Zwischenzeitlich hat sich – nach langem Zögern – auch die Finanzverwaltung dieser Auffassung angeschlossen und wendet insoweit den Gesamtplan nicht mehr an.<sup>13</sup>

Die zeitpunktbezogene Betrachtungsweise führt auch bei einer im Anschluß an die Übertragung des Mitunternehmeranteils erfolgenden zeitnahen Übertragung des zurückbehaltenen Wirtschaftsguts dazu, daß die Buchwertfortführung nicht rückwirkend entfällt.<sup>14</sup> Hinzu kommt, daß dem Gesetzeswortlaut nach die Behaltefrist für den erworbenen Mitunternehmeranteil gilt, ein eventuell vom Übertragenden zurückbehaltender Mitunternehmeranteil unterliegt keinen Restriktionen. Ob die Finanzverwaltung dies anders sieht, ist dem BMF-Schreiben vom 20.11.2019 nicht klar zu entnehmen, Voraussetzung für die Anwendung des § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG sei nicht, daß das zurückbehaltene Sonderbetriebsvermögen dauerhaft zum Betriebsvermögen derselben Mitunternehmerschaft gehört.<sup>15</sup>

## b) Voraussetzungen des § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG

§ 6 Abs. 3 Satz 2 EStG erweitert den Anwendungsbereich des Satz 1, dessen Voraussetzungen vollumfänglich vorliegen müssen, dahingehend, daß die Buchwertfortführung auch dann zulässig ist, wenn nicht der gesamte (Teil-) Mitunternehmeranteil übertragen wird, entweder weil

- Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens nicht oder
- Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens unterquotal oder
- Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 3 EStG auf andere Mitunternehmer derselben Mitunternehmerschaft<sup>16</sup> übertragen werden.

§ 6 Abs. 3 Satz 2 EStG ist nicht bei jedem Wirtschaftsgut anzuwenden, sondern nur, wenn funktional wesentliches Sonderbetriebsvermögen nicht oder nur unterquotal übertragen werden, die überquotale Übertragung von Sonderbetriebsvermögen ist von § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG erfaßt und unterliegt keinen Behaltefristen.<sup>17</sup>

Auch von § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG erfaßt ist der Fall, in dem der Mitunternehmeranteil auf mehrere Erwerber übertragen wird, das Sonderbetriebsvermögen aber nicht quotenentsprechend auf jeden Erwerber mit übertragen wird.<sup>18</sup> In diesem Fall kann es dazu kommen, daß für einzelne Erwerber, die Behaltefrist des § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG greift, weil sie unterquotal Sonderbetriebsvermögen erworben haben, während sie für andere Erwerber nicht gilt.

Der Eintritt eines Mitunternehmers in ein bestehendes Einzelunternehmen und das dadurch erfolgende Entstehen der Mitunternehmerschaft wird gemäß § 6 Abs. 3 Satz 1

Halbs. 2 EStG vom Anwendungsbereich des § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG erfaßt.<sup>19</sup>

### aa) Gegenstand der Veräußerung

Gegenstand der Veräußerung ist der Mitunternehmeranteil. Strittig ist, ob bereits die teilweise Veräußerung des Mitunternehmeranteils zu einem Verstoß gegen die Behaltensfrist führt. Vor dem Hintergrund, daß keine klare Mißbrauchsgestaltung, die die Behaltefrist verhindern soll, ersichtlich ist, ist die Vorschrift eng am Wortlaut auszulegen, der die Veräußerung von Teilmitunternehmeranteilen nicht sanktioniert.<sup>20</sup> Außerdem ist in Satz 2 – anders als in Satz 1 – der Teilmitunternehmeranteil nicht genannt.

Entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung<sup>21</sup> führt die Veräußerung ausschließlich des übernommenen Sonderbetriebsvermögens erst recht nicht zum Verstoß gegen die Behaltefrist, denn das Sonderbetriebsvermögen stellt für sich genommen keinen Mitunternehmeranteil dar. Es ist zwar Bestandteil des Mitunternehmeranteils, ohne eine Übertragung der Beteiligung selbst wird es aber zum Einzelwirtschaftsgut.

Wegen der Unteilbarkeit des Personengesellschaftsanteils fällt ein vom Erwerber erhaltener Mitunternehmeranteil mit einem Anteil, den er bereits zuvor innehatte zusammen. In diesem Fall ist eine Veräußerung nicht nur in Höhe der bereits vorhandenen Quote unschädlich<sup>22</sup>, auch der erworbene Anteil muß entsprechend der hier vertretenen Auffassung in vollem Umfang übertragen werden mit der Folge, daß nur die Veräußerung des gesamten (erworbenen und

12 BFH v. 02.08.2012 – IV R 41/11, BStBl. II 2019, 715; BFH v. 09.12.2014 – IV R 29/14, BStBl. II 2019, 723; BFH v. 09.11.2011 – X R 60/09, BStBl. II 2012, 638, Rn. 44 analog zu § 24 UmwStG; BFH v. 29.11.2017 – I R 7/16, BStBl. II 2019, 738, analog zu § 20 UmwStG.

13 BMF v. 20.11.2019 – IV C 6-S 2241/15/10003, BStBl. I 2019, 1291, Rn. 9 a.

14 BFH v. 12.05.2016 – IV R 12/15, BStBl. II 2019, 726.

15 BMF v. 20.11.2019 – IV C 6-S 2241/15/10003, BStBl. I 2019, 1291, Rn. 31.

16 Korn in Korn/Strahl EStG § 6 Abs. 3 Rn. 473.2; Kai, Zweifelsfragen zu § 6 Abs. 3 EStG i.d.F. des UntStFG – Anmerkungen zum BMF-Schreiben vom 03.03.2005 –, DB 2005, 794 ff. 799; Gratz/Uhl-Ludäscher H/H/R, § 6 EStG Anm. 1282.

17 Korn in Korn/Strahl EStG § 6 Abs. 3 Rn. 475.7.

18 Korn in Korn/Strahl EStG § 6 Abs. 3 Rn. 473.2; Neumann, Das neue BMF-Schreiben zu § 6 Abs. 3 EStG – Erläuterungen für eine erfolgreiche Unternehmensnachfolge, EStB 2005, 140.

19 BMF v. 20.11.2019 – IV C 6-S 2241/15/10003, BStBl. I 2019, 1291, Rn. 36.

20 So auch Wendt, Unentgeltliche Übertragung von Mitunternehmeranteilen nach § 6 Abs. 3 EStG – Erste Überlegungen zum BMF-Schreiben vom 03.03.2005; FR 2005, 468; Kempermann, Vorweggenommene Unternehmensnachfolge bei Personengesellschaften im Steuerrecht, FR 2003, 321; A.A. BMF v. 20.11.2019 – IV C 6-S 2241/15/10003, BStBl. I 2019, 1291, Rn. 26; Gratz/Uhl-Ludäscher H/H/R, § 6 EStG Anm. 1284.

21 BMF v. 20.11.2019 – IV C 6-S 2241/15/10003, BStBl. I 2019, 1291, Rn. 26.

22 So BMF v. 20.11.2019 – IV C 6-S 2241/15/10003, BStBl. I 2019, 1291, Rn. 28.



bereits vorhandenen) Mitunternehmeranteils zum Verstoß gegen die Behaltefrist führt.

### bb) Veräußerung oder Aufgabe

§ 6 Abs. 3 Satz 2 EStG sanktioniert nur die Veräußerung und die Aufgabe des Mitunternehmeranteils. Der Begriff der Veräußerung orientiert sich an der Auslegung dieses Begriffs in § 16 Abs. 1 EStG als die entgeltliche Abtretung des Mitunternehmeranteils.<sup>23</sup> Darunter fällt neben dem Verkauf auch der Tausch der Anteile. Mangels Gegenleistung ist weder die verdeckte Einlage der Anteile noch die Verminderung der Anteile durch Einziehung des Mitunternehmeranteils<sup>24</sup> eine Veräußerung. Auch die Verwässerung der Anteile durch Aufnahme weiterer Mitunternehmer stellt keine Veräußerung dar. Keine Veräußerung ist die unentgeltliche Übertragung des übernommenen Mitunternehmeranteils. In diesem Fall geht die Behaltefrist auf den Übernehmer über.

Nach h.M. sollen buchwertneutrale Übertragungen des Mitunternehmeranteils gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten sowohl nach § 24 UmwStG als auch nach § 20 UmwStG keine Veräußerung darstellen, obwohl es sich um einen Tausch handelt.<sup>25</sup>

Nach Auffassung der Finanzverwaltung springt in diesem Fall die Behaltefrist auf den nach § 24 UmwStG erhaltenen Mitunternehmeranteil oder den nach § 20 UmwStG zu gewährenden Anteils über<sup>26</sup>, auch wenn keine Anwachsung vorliegt, sondern die Frist am ursprünglichen Anteil fortgeführt werden kann. Die Rechtsgrundlage für diese Auffassung ist nicht erkennbar.

Soweit eine Übertragung der Beteiligung im Tausch gegen Gesellschaftsanteile ohne Anwachsung erfolgt, sei es nach § 20 UmwStG oder nach § 24 UmwStG besteht aus folgenden Erwägungen ein erhebliches Risiko, daß die Rechtsprechung grundsätzlich von einem Tausch, mithin von einer Veräußerung ausgehen könnte,<sup>27</sup> auch wenn die Wirtschaftsgüter des Gesamthandsvermögens zum Buchwert angesetzt werden.<sup>28</sup> Grundsätzlich ist die Bewertung erst eine Folge des vorangegangenen Tauschs und kann grundsätzlich die Veräußerung als solche nicht rückgängig machen. Eine Regelung entsprechend § 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 2 UmwStG, die in diesen Konstellationen eine Sperrfristverletzung ausschließt, fehlt in § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG. Diese Auffassung entspricht der Rechtsprechung des BFH zu § 22 Abs. 1 Satz 2 UmwStG, der die Aufwärtsverschmelzung als Veräußerung und damit als Sperrfristverstoß wertet.<sup>29</sup> Die Regelung des § 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 2 EStG enthalte nur eine Ausnahme vom Veräußerungsbegriff für zum Buchwert vollzogene Einbringungen. Eine solche Ausnahmeregelung fehlt für die Verschmelzung und sie fehlt auch in § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG.

Da der Sinn der Vorschrift nicht eindeutig erkennbar ist, bleibt m.E. auch wenig Spielraum für eine teleologische Reduktion<sup>30</sup> des Begriffs Veräußerung in diesem Zusammenhang, denkbar wäre hier allein mit dem fehlenden eindeutigen Zweck zu argumentieren, der eine enge Auslegung des Veräußerungsbegriffs analog § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG erzwingt.

Eine verfassungskonforme Auslegung des § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG dahingehend, daß bei Einbringungen zum Buchwert der Veräußerungsbegriff einschränkend auszulegen sei, ist m.E. ebenfalls nicht zulässig, denn ein Verfassungsverstoß der Behalteneinlage ist nicht erkennbar, da die Regelung insgesamt den engen Anwendungsbereich des § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG erweitert.

Die Finanzverwaltung nimmt ebenfalls eine Veräußerung an, die aber keine schädliche Veräußerung im Sinne des § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG sein soll. Ob hier Billigkeitserwägungen im Raum stehen und wie diese begründet werden, läßt sich dem BMF-Schreiben nicht entnehmen.

Um hier entsprechende Unsicherheiten zu beseitigen sollte der Gesetzgeber eine klare Regelung schaffen, die in den Fällen, in denen eine Realisierung stiller Reserven im Mitunternehmeranteil nicht erfolgt, von der Anwendung des § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG absieht. Entsprechend der Auffassung, daß § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG eng auszulegen ist – weil keine klare Zielrichtung erkennbar ist – fällt die Verschmelzung wie auch die Anwachsung in diesem Zusammenhang anders als bei § 22 Abs. 1 UmwStG nicht unter den Begriff der Veräußerung. Anders als bei § 22 Abs. 1 UmwStG, der den mißbräuchlichen Wechsel des Besteuerungsregimes sanktionieren will, ist der Mißbrauchsvorwurf des § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG nicht klar erkennbar. Der Begriff der Veräußerung ist daher enger auszulegen als im Rahmen des § 22 UmwStG. Zwar erhält der Mitunternehmer der verschmolzenen Personengesellschaft Anteile an der aufnehmenden Gesellschaft. Eine Veräußerung im engeren Sinne liegt aber nicht vor, weil die Anteile an der übertragenden Gesellschaft untergehen. Gleiches gilt auch für den Formwechsel. Im speziellen Regelungskonzept des Umwandlungssteuerrechts wird der Formwechsel zwar abweichend vom Handelsrecht als tauschähnlicher Vorgang gewertet,<sup>31</sup> bei § 6 Abs. 3 EStG ist dieses abweichende Regelungskonzept aber nicht ersichtlich, zumal der Begriff der Veräußerung nach den oben genannten Gründen eng auszulegen ist.

23 *Wendt*, Unentgeltliche Übertragung von Mitunternehmeranteilen nach § 6 Abs. 3 EStG – Erste Überlegungen zum BMF-Schreiben vom 03.03.2005, FR 2005, 468 ff. (477).

24 A.A. 20.11.2019 – IV C 6-S 2241/15/10003, BStBl. I 2019, 1291, Rn. 26.

25 Z.B. Kulosa in Schmidt § 6 EStG Rn. 745 Gestattung aus Billigkeitsgründen.

26 BMF v. 20.11.2019 – IV C 6-S 2241/15/10003, BStBl. I 2019, 1291, Rn. 29.

27 BMF v. 11.11.2011 – IV C 2-S 1978-b/08/10001, BStBl. I 2011, 1314; BFH v. 24.01.2008 – IV R 37/06, BStBl. II 2011, 617; BFH v. 20.09.2007 – IV R 70/05, BStBl. II 2008, 265.

28 *Wendt*, Unentgeltliche Übertragung von Mitunternehmeranteilen nach § 6 Abs. 3 EStG – Erste Überlegungen zum BMF-Schreiben vom 03.03.2005, FR 2005, 468 ff. (477).

29 BFH v. 24.01.2018 – I R 48/15, BStBl. II 2019, 45.

30 Vgl. hierzu BFH v. 18.08.2021 – XI R 43/20, BFH/NV 2022, 459 Rn. 33.

31 BFH v. 26.06.2007 – IV R 58/06, BStBl. II 2008, 73, v. 19.10.2005 – I R 38/04, BStBl. II 2006, 568.

Die Finanzverwaltung nimmt eine Veräußerung des Mitunternehmeranteils auch an, wenn das Wirtschaftsgut des Sonderbetriebsvermögens gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG zum Buchwert übertragen wird. Nach der hier vertretenen Auffassung fällt die ausschließliche Veräußerung eines Wirtschaftsguts des Sonderbetriebsvermögens nicht in den Anwendungsbereich dieser Norm, so daß sich die Frage der Veräußerung bei einer Übertragung nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG nicht stellt.

### cc) Frist

Die Behaltefrist beträgt mindestens fünf Jahre. Welcher Zeitraum genau gemeint ist, erschließt sich nicht. Mangels näherer Bestimmbarkeit des Begriffs „mindestens“ ist hier von einer Obergrenze von fünf Jahren auszugehen.<sup>32</sup> Da das Gesetz keine weiteren Regelungen enthält, ist für den Beginn vom Zeitpunkt des Übergangs Besitz, Nutzen und Lasten auszugehen<sup>33</sup>, das Ende ermittelt sich nach § 108 Abs. 1 AO i.V.m. §§ 187, 188 BGB.<sup>34</sup> Die Frist endet spätestens, wenn der Rechtsnachfolger auch den noch verbliebenen Mitunternehmeranteil einschließlich des noch verbliebenen wesentlichen Sonderbetriebsvermögens erwirbt.<sup>35</sup>

### c) Rechtsfolge

§ 6 Abs. 3 Satz 2 EStG enthält keine Rechtsfolge. Da sie aber eine zusätzliche Voraussetzung für die unentgeltliche Übertragung eines Mitunternehmeranteils zum Buchwert etabliert, entfällt das Buchwertprivileg rückwirkend, wenn der Übernehmer den Mitunternehmeranteil veräußert. Da dann die rechtliche Beurteilung des Sachverhalts auf Null gestellt ist, müssen die Voraussetzungen sowohl des § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG als auch die Voraussetzungen des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG neu geprüft werden. Dabei stellt sich die Frage, in welchem Umfang das Buchwertprivileg entfällt. M.E. entfallen die Voraussetzungen des § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG für den überquotalen übertragenen Mitunternehmeranteil aber nicht für den quotenentsprechenden Anteil, mit der Folge, daß insoweit § 6 Abs. 3 EStG greifen kann, wenn die Übertragung auf eine natürliche Person erfolgt ist.<sup>36</sup> Nur für den dann verbleibenden Mitunternehmeranteil scheidet die Anwendung des § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG aus. Die Nichtanwendbarkeit des § 6 Abs. 3 EStG kann u.U. auch dazu führen, daß zwar der übertragene Mitunternehmeranteil in vollem Umfang nicht zum Buchwert nach § 6 Abs. 3 EStG übertragen werden kann, denkbar wäre aber das übertragene Sonderbetriebsvermögen nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG zum Buchwert übergehen zu lassen. Wenn § 6 Abs. 3 EStG nicht anwendbar ist, ist m.E. zwingend die Anwendbarkeit des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG für das übertragene Sonderbetriebsvermögen zu prüfen.

Soweit der Buchwert nicht anzusetzen ist, handelt es sich m.E. um eine Entnahme, die zu den Werten des § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 EStG anzusetzen ist. In der Regel wird der Fall nur eintreten, wenn ein Teilmitunternehmeranteil übertragen wurde. Zu einer unterquotalen Übertragung von Sonderbe-

triebsvermögen wird es in der Praxis nicht kommen, wenn der Übertragende seinen gesamten Mitunternehmeranteil überträgt.

Die Regelung birgt ein erhebliches Risiko für den übertragenden Mitunternehmer zumal es bei unentgeltlicher Übertragung des Mitunternehmeranteils und bei Buchwertübertragungen zu einem Überspringen der Behaltensfrist auf einen anderen Steuerpflichtigen und nach Auffassung der Finanzverwaltung sogar auf einen anderen Anteil kommen kann. Vor diesem Hintergrund sollte weitmöglich von einer unterquotalen Übertragung von Sonderbetriebsvermögen abgesehen werden. Ist die Frage der Quote streitanfällig, bspw., weil die wertmäßige Betrachtung greift, oder steht die unterquotale Übertragung bereits fest, müssen zwingend harte Strafklauseln mit Schadensersatzansprüchen durch den übertragenden Mitunternehmer in den Übertragungsvertrag aufgenommen werden, die auch den Fall regeln, daß der Anteil ohne Verstoß gegen die Sperrfrist weiterübertragen und dann vom Zweiterwerber veräußert oder aufgegeben wird.

## 2. Sperrfristen nach § 6 Abs. 5 Satz 4 ff. EStG

Die Sperrfristen des § 6 Abs. 5 Sätze 4 ff. knüpfen an die buchwertneutrale Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern an, die entweder dem Gesamthands- oder dem Sonderbetriebsvermögen einer Personengesellschaft zugeordnet sind. Da es durch die Übertragung – anders als bei der Überführung – zu einem Rechtsträgerwechsel kommt, verhindert nur die Regelung des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG eine Gewinnrealisierung, die nachzuholen ist, wenn gegen die Sperrfristen verstoßen wird. Erfasst vom Buchwertzwang sind die Fälle, in denen Wirtschaftsgüter jeweils gegen Gewährung/Minderung von Gesellschaftsrechten oder unentgeltlich

- vom Betriebsvermögen ins Gesamthandsvermögen oder umgekehrt übertragen werden,
- vom Gesamthandsvermögen ins Sonderbetriebsvermögen derselben oder einer anderen Mitunternehmerschaft, an der der Übertragende beteiligt ist, oder umgekehrt übertragen werden oder
- vom Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers ins Sonderbetriebsvermögen eines anderen Mitunternehmers bei derselben Mitunternehmerschaft übertragen wird.

32 *Wendt*, Unentgeltliche Übertragung von Mitunternehmeranteilen nach § 6 Abs. 3 EStG – Erste Überlegungen zum BMF-Schreiben vom 03.03.2005, FR 2005, 468 ff. (477).

33 BMF v. 20.11.2019 – IV C 6-S 2241/15/10003, BStBl. I 2019, 1291, Rn. 26.

34 *Gratz/Uhl-Ludäscher* H/H/R, § 6 EStG Anm. 1283.

35 BMF v. 20.11.2019 – IV C 6-S 2241/15/10003, BStBl. I 2019, 1291, Rn. 26; BFH v. 02.08.2012 – IV R 41/11, BStBl. II 2019, 715.

36 Vgl. auch *Wendt*, Der gesetzlich „wiederhergestellte“ Mitunternehmererlaß – Erneute Änderung des § 6 Abs. 5 EStG durch das UntStFG, EStB 2002, 137 ff. (141).

Erhöht sich im Rahmen der Übertragung der Anteil einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse an dem nämlichen Wirtschaftsgut unmittelbar oder mittelbar oder wird ein solcher begründet, scheidet insoweit die Buchwertübertragung aus.

Der Gesetzgeber hat im Zusammenhang mit der Buchwertfortführung zwei Mißbrauchssachverhalte identifiziert, die unterschiedlich kodifiziert und mit unterschiedlichen Fristen versehen hat. Sanktioniert wird zum einen die zeitnahe nach der Übertragung erfolgte Veräußerung oder Entnahme des Wirtschaftsguts durch den übernehmenden Rechtsträger, weil hier eine mißbräuchliche Verlagerung der stillen Reserven im Vorfeld einer Veräußerung vermutet wird. Zum anderen führt die zeitnahe Begründung oder Erhöhung der Beteiligung einer Körperschaft an dem Wirtschaftsgut (Körperschaftsklausel) zu einem rückwirkenden Ansatz der stillen Reserven beim übertragenden Rechtsträger. Zeitnah meint im ersten Fall drei Jahre nach der Abgabe der Steuererklärung für das Übertragungsjahr und im zweiten Fall sieben Jahre nach der Übertragung selbst.

Der rückwirkende Teilwertansatz führt zu einer Besteuerung des übertragenden Rechtsträgers. Verhindert werden kann die Sanktion in der ersten Alternative dadurch, daß der Übertragungsvorgang durch Ergänzungsbilanzen neutralisiert wird und die stillen Reserven dem übertragenden Mitunternehmer zugewiesen werden. Im Rahmen der Körperschaftsklausel besteht die Möglichkeit der Zuordnung stiller Reserven durch Ergänzungsbilanzen nach Auffassung der Finanzverwaltung nicht,<sup>37</sup> obwohl auch hier Ziel der Nachversteuerung die zeitnahe Realisierung verlagertes stiller Reserven ist.

## a) Sperrfrist nach §§ 6 Abs. 5 Satz 4 EStG

### aa) Voraussetzungen

#### aaa) Buchwertübertragung

Auslösendes Ereignis für die Sperrfrist ist eine Buchwertübertragung nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 bis 3 EStG.

#### bbb) Fristlauf

Beginn der Frist ist die Abgabe der Steuererklärung des übertragenden Rechtsträgers für das Jahr der Übertragung. Gemeint ist der Zugang bei der Finanzverwaltung, der bei elektronischer Übermittlung durch das Übermittlungsprotokoll nachzuvollziehen ist. Sie endet drei Jahre nach diesem Stichtag. Steuererklärung des übertragenden Rechtsträgers ist diejenige des Einzelunternehmers bei einer Übertragung aus dem Betriebsvermögen, in allen anderen Fällen die Gewinnfeststellung der Mitunternehmerschaft aus deren Betriebsvermögensbereich das Wirtschaftsgut übertragen wird.

Nach zutreffender Auffassung der Finanzverwaltung endet die Frist mit Ablauf des sechsten Jahres nach dem Jahr, das der Übertragung folgt, wenn keine Steuererklärung abgegeben wird.<sup>38</sup>

### ccc) Auslösendes Ereignis

Ausgelöst wird die Sperrfrist durch eine Veräußerung oder Entnahme des nämlichen Wirtschaftsguts seitens des übertragenden Rechtsträgers. Rechtsprechung zur Frage, wann eine Veräußerung bzw. eine Entnahme vorliegen, ist aktuell nicht ersichtlich.

Die Auslegung der Begriffe Entnahme oder Veräußerung müssen sich immer an dem Ziel orientieren, das die Vorschrift verfolgt, nämlich die kurzfristige Realisierung interpersonal verschobener stiller Reserven zu verhindern. Die Rechtsprechung des BFH legt die Vorschrift demgemäß grundsätzlich eng am Sinn und Zweck aus. So springen bei einer Einmann-GmbH & Co. KG grundsätzlich keine stillen Reserven auf ein anderes Steuersubjekt über, unabhängig davon, ob bei dieser Gesellschaft eine Ergänzungsbilanz für die Übertragung der stillen Reserve gebildet werden darf.<sup>39</sup> Vor diesem Hintergrund legt der BFH die Vorschrift dahingehend aus, daß sie auf die Einmann-GmbH & Co. KG keine Anwendung findet.<sup>40</sup>

Beim Begriff der Entnahme stellt sich die Frage, ob auch fiktive Entnahmevorgänge nach den §§ 4 Abs. 1 Satz 3 EStG und 12 Abs. 1 KStG zur Entnahme im Sinne des § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG zählen. Auch dies muß meines Erachtens nach dem Sinn und Zweck der Vorschrift entschieden werden, die verhindern will, daß stille Reserven kurzfristig bei einem anderen Steuersubjekt endversteuert werden als bei demjenigen, bei dem sie entstanden sind. Auch hier entspricht es also Sinn und Zweck der Vorschrift, die die fiktive Entnahme als Entnahme im Sinne des § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG anzusehen.<sup>41</sup>

Problematisch ist, ob weitere Übertragungen nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG, die zwingend zum Buchwert zu erfolgen haben, eine Nachversteuerung nach § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG auslösen. Entsprechend § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG ist zunächst davon auszugehen, daß auch Übertragungen zum Buchwert nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG, wenn sie gegen Gewährung und Minderung von Gesellschaftsrechten erfolgen, grundsätzlich eine Veräußerung darstellen. Grundsätzlich tragen die Argumente des § 6 Abs. 3 EStG, daß es an einer Rechtsgrundlage dafür fehlt, den Tausch nicht als Veräußerung zu sehen. Dennoch besteht im Rahmen des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG Raum, den Begriff der Veräußerung enger auszulegen. Anders

37 BMF v. 08.12.2011 – IV C 6-S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, 1279, Rn. 28; so auch *Kulosa*, in Schmidt EStG § 6 Rn. 838; a. A. *Korn* Teleologische Reduktion der Sperrfrist nach § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG, BeSt 2022, 17 ff.

38 BMF v. 08.12.2011 – IV C 6-S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, 1279, Rn. 22.

39 Str. *Scharfenberg*, Überführung und Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter nach § 6 Abs. 5 EStG, DB 2012, 193, 196; a. A. FG Düsseldorf, Urf. v. 06.07.2012 – 3 K 2579/11 F, EFG 2012, 1914.

40 BFH v. 31.07.2013 – I R 44/12, BStBl. II 2015, 450; BFH v. 26.06.2014 – IV R 31/12, BStBl. II 2015, 463.

41 BMF v. 08.12.2011 – IV C 6-S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, 1279, Rn. 23.

als bei § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG ist der Sinn und Zweck des § 6 Abs. 4 Satz 4 EStG klar erkennbar, er liegt darin, zu verhindern, daß kurzfristig stille Reserven von einem anderen Steuerpflichtigen realisiert werden. Dies ist gerade nicht der Fall, wenn die Übertragung zwingend zum Buchwert zu erfolgen hat<sup>42</sup>. Hier kann nach den allgemeinen Grundsätzen der teleologischen Reduktion<sup>43</sup> eine einschränkende Auslegung des Begriffs der Veräußerung in § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG vorgenommen werden. Die Annahme einer Veräußerung bei einer Buchwerteinbringung würde dem Sinn der Sperrfrist widersprechen, auch die Finanzverwaltung geht offensichtlich von einer planwidrigen Lücke und nicht von einer bewußten rechtspolitischen Entscheidung des Gesetzgebers aus, denn auch sie gestattet eine folgenlose Übertragung zum Buchwert.<sup>44</sup>

Daneben stellt sich die Frage, ob auch eine Veräußerung des Wirtschaftsguts anzunehmen ist, wenn der gesamte Mitunternehmeranteil veräußert oder nach § 20, § 24 UmwStG gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten eingebracht wird. Trotz des Transparenzprinzips nach § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO, das davon ausgeht, daß bei der Veräußerung des Mitunternehmeranteils anteilige Wirtschaftsgüter veräußert werden,<sup>45</sup> greift der BFH bei der Anwendung des § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG nicht durch die Mitunternehmerschaft durch, sondern hält sich an den Wortlaut der Norm, der nur von der Veräußerung des Wirtschaftsgutes spricht. Die Veräußerung des Mitunternehmeranteils stellt nicht zugleich die anteilige Veräußerung des eingebrachten Wirtschaftsguts dar.<sup>46</sup>

### bb) Rechtsfolge

§ 6 Abs. 5 Satz 4 EStG enthält anders als § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG eine klare Rechtsfolgenanordnung, nämlich den rückwirkenden Teilwertansatz des übertragenen Wirtschaftsguts, soweit dieses zum Buchwert übertragen wurde. Verfahrensrechtlich erfolgt die Korrektur nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO.<sup>47</sup>

## b) Sperrfrist nach § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG

### aa) Voraussetzungen

#### aaa) Sinn der Vorschrift

Zu den Voraussetzungen der Körperschaftsklausel des § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG hat die Rechtsprechung in jüngerer Zeit mehrfach Stellung genommen.

Sinn und Zweck dieser Sperrfrist ist, zu verhindern, daß entweder ein Wirtschaftsgut, das zum Buchwert übertragen wurde, zeitnah nach dem Wechsel des Besteuerungsregimes durch eine Körperschaft veräußert oder entnommen wird und der Gewinn dem niedrigeren Körperschaftsteuersatz unterliegt oder die stillen Reserven durch Veräußerung der Anteile realisiert werden und die Regelungen des § 3 Nr. 40 EStG oder des § 8 b KStG genutzt werden.<sup>48</sup> Zudem soll die Vorschrift verhindern, daß stille Reserven auf andere Körperschaftsteuersubjekte überspringen,<sup>49</sup> deren Anteile dann ebenfalls begünstigt veräußert werden.

### bbb) Buchwertübertragung

Die Sperrfrist knüpft an die Übertragung zum Buchwert nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG an. Beginn ist die Übertragung, Übergang von Besitz, Nutzen und Lasten, das Fristende errechnet sich nach § 108 Abs. 1 AO i.V.m. §§ 187, 188 BGB.

### ccc) Fristauslösendes Ereignis

Ausgelöst wird ein Sperrfristverstoß dadurch, daß sich innerhalb einer Sperrfrist von sieben Jahren der Anteil einer Körperschaft an dem zum Buchwert übertragenen Wirtschaftsgut mittelbar oder unmittelbar erhöht oder ein solcher mittelbar oder unmittelbar begründet wird. Wie die Erhöhung erfolgt, ist angesichts des Sinns der Vorschrift nicht relevant und wird im Gesetz nicht angesprochen, sie hat lediglich aus einem anderen Grund zu erfolgen als die Erhöhung nach § 6 Abs. 5 Satz 5 EStG, der die Erhöhung der Beteiligung einer Körperschaft im Rahmen der Buchwertübertragung nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG regelt. Anderer Grund kann jeder Sachverhalt sein, der dazu führt, daß sich die Beteiligung eines Körperschaftsteuersubjekts an dem Wirtschaftsgut erhöht.<sup>50</sup>

Dazu zählen u.a.

- der Formwechsel der Gesamthand, in die das Wirtschaftsgut übertragen wurde,
- der Formwechsel der Mutterpersonengesellschaft,
- der Formwechsel der Oberpersonengesellschaften in einem mehrstöckigen Personengesellschaftskonzern,
- die Verschmelzung einer der Obergesellschaften auf eine Kapitalgesellschaft,
- die Veräußerung einer mittelbaren oder unmittelbaren Beteiligung an eine Kapitalgesellschaft

Es ist weder eine Mißbrauchsabsicht<sup>51</sup> erforderlich noch ein Rechtsträgerwechsel. Vor diesem Hintergrund besteht ein erhebliches Risiko, daß auch die Option zur Körperschaftsteuer nach § 1 a KStG zu einer entsprechenden Sperrfristverletzung führt.<sup>52</sup> Der BFH hatte in der gerade zitierten Entscheidung nicht nur darüber zu befinden, welcher Sach-

42 *Wendt*, Der gesetzlich „wiederhergestellte“ Mitunternehmererlaß – Erneute Änderung des § 6 Abs. 5 EStG durch das UntStFG, EStB 2002, 137 ff. (141); *Niehus/Wilke* H/H/R EStG § 6 Anm. 1624.

43 Vgl. hierzu BFH v. 18.08.2021 – XI R 43/20, BFH/NV 2022, 459 Rn. 33.

44 BMF v. 08.12.2011 – IV C 6-S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, 1279, Rn. 23.

45 BFH v. 22.06.2017 – IV R 42/13, BFH/NV 2018, 265.

46 BFH v. 15.07.2021 – IV R 36/18, BFH/NV 2021, 1588 Rn. 50; BFH v. 18.08.2021 – XI R 43/20, BFH/NV 2022, 459 Rn. 26.

47 BMF v. 08.12.2011 – IV C 6-S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, 1279, Rn. 27.

48 *Teschke/Kraft* in K/K/B EStG, § 6 Rn. 379.

49 BT-Drucks 14/6882 v. 10.09.2001, 33.

50 BFH v. 15.07.2021 – IV R 36/18, BFH/NV 2021, 1588.

51 BFH v. 15.07.2021 – IV R 36/18, BFH/NV 2021, 1588.

52 *Ott*, Sperrfristverletzungen durch die Option zur Körperschaftsteuer nach § 1 a KStG, DSTZ 2022, 142 ff.

verhalt den Sperrfristverstoß auslöste, sondern auch, in welchem Umfang rückwirkend der Teilwert anzusetzen ist. Angesichts des Sinns und Zwecks der Vorschrift legt der BFH den Anwendungsbereich restriktiv dahingehend aus, daß der Teilwert nur insoweit aufzudecken ist, als die Körperschaft nicht bereits zuvor mittelbar oder unmittelbar an dem Wirtschaftsgut beteiligt war. Diese restriktive Auslegung gilt auch für den Grundfall des § 6 Abs. 5 Satz 5 EStG. Soweit bereits vor der Übertragung des Wirtschaftsguts eine Körperschaft mittelbar oder unmittelbar an dem Wirtschaftsgut beteiligt war und sich die Beteiligung im Rahmen der Übertragung nicht erhöht, ist § 6 Abs. 5 Satz 5 nicht anwendbar.<sup>53</sup>

Der Entscheidung des BFH lag ein Sachverhalt zugrunde, in dem zunächst die Übertragung des Grundstücks zum Buchwert durch eine Personengesellschaft auf eine Tochterpersonengesellschaft erfolgte und im Nachgang Anteilsverschiebungen bei den Obergesellschaften zugunsten von Körperschaften vorgenommen wurden. Hier war die Reihenfolge entscheidend, wären die Anteilsverschiebungen vor der Buchwertübertragung erfolgt, wäre es nicht zu einem Sperrfristverstoß gekommen.<sup>54</sup>

Die Sperrfrist des § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG greift aber nicht nur, wenn das Besteuerungsregime von der Einkommensteuer zur Körperschaftsteuer wechselt, sondern auch, wenn der Anteil am Wirtschaftsgut einer anderen Körperschaft begründet wird oder sich erhöht. Daran knüpft eine weitere Entscheidung des BFH zu § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG an, in der der BFH die Vorschrift ebenfalls eng auslegt. Diese Entscheidung betraf den Fall, daß bereits im Zeitpunkt der Buchwertübertragung eines Wirtschaftsguts ins Gesamthandsvermögen einer GmbH & Co. KG die übertragende Kapitalgesellschaft zu 100% an der erwerbenden Personengesellschaft beteiligt war. Innerhalb der 7-Jahresfrist übertrug sie 51% der Beteiligung an der erwerbenden Personengesellschaft entgeltlich auf eine andere Kapitalgesellschaft. Grundsätzlich sah der BFH in dieser Konstellation den Tatbestand des § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG als erfüllt an, dennoch legt er die Vorschrift im Rahmen einer teleologischen Reduktion dahingehend aus, daß eine Anwendung der Sperrfristregelung ausscheidet, wenn der Anteil einer Körperschaft an dem Wirtschaftsgut aufgrund eines vollentgeltlichen Erwerbs erhöht wird.<sup>55</sup>

#### bb) Rechtsfolgen

§ 6 Abs. 5 Satz 6 EStG enthält anders als § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG eine klare Rechtsfolgenanordnung, nämlich den rückwirkenden

den Teilwertansatz des übertragenen Wirtschaftsguts, soweit dieses zum Buchwert übertragen wurde. Verfahrensrechtlich erfolgt die Korrektur nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO.

### 3. Zusammenfassung

Zusammenfassend läßt sich sagen, daß der Tatbestand und die Auslegung der Sperrfristvorschriften stark geprägt ist vom Sinn und Zweck der jeweiligen Vorschrift. Vor diesem Hintergrund können auch Begriffe wie Veräußerung unterschiedlich auszulegen sein. Die Regelungen sind sowohl in Tatbestand als auch in Rechtsfolgen zum Teil sehr unbestimmt, dies führt zu erheblicher Rechtsunsicherheit für den Anwender.

Bei Umstrukturierungsmaßnahmen muß der Berater nicht nur im Hinblick auf bestehende Verluste, sondern auch im Hinblick auf bestehende und eventuell später entstehende Sperrfristen, Reihenfolge und Zielrichtung der Umwandlung genau im Blick behalten. Ggf. muß ein Verstoß gegen Sperrfristen vertraglich sanktioniert werden.

Sperrfristen werden häufig auch durch Umwandlungsmaßnahmen verletzt, so daß im Rahmen der Umwandlung immer auch zu ermitteln ist, ob im Vorfeld innerhalb der jeweiligen Sperrfrist, Übertragungen nach § 6 Abs. 3 EStG oder nach § 6 Abs. 5 EStG erfolgt sind. Ist dies nicht der Fall, ist bei mehreren Umwandlungsschritten darauf zu achten, daß Verschiebungen hin zu höheren Körperschaftsteuerbeteiligungen in der Regel im Vorfeld einer Buchwertübertragung nach § 6 Abs. vorzunehmen sind.

53 BFH v. 15.07.2021 – IV R 36/18, BFH/NV 2021, 1588; BFH v. 18.08.2021 – XI R 43/20, BFH/NV 2022, 459, vgl. dazu auch *Altendorf*, Sperrfristverstöße nach § 6 Abs. 5 S. 6 EStG im Lichte der jüngeren Rechtsprechung – Sichtweisen des IV. und IX. Senats des BFH in den Entscheidungen vom 15.07.2021 und 18.08.2021, GmbH-StB 2022, 255; *Korn*, Teleologische Reduktion der Sperrfrist nach § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG, BeSt 2022, 17 ff.; *Mayer/Käshammer*, Keine Sperrfristverletzung für nach UmwStG zu Buchwerten weiter eingebrachten Kapitalgesellschaftsanteilen, NWB 2022, 1896; *Prinz*, Umgang mit Sperrfristen bei Buchwerttranswerttransaktionen im Mitunternehmensbereich, FR 2022, 593.

54 So auch *Altendorf*, Sperrfristverstöße nach § 6 Abs. 5 S. 6 EStG im Lichte der jüngeren Rechtsprechung – Sichtweisen des IV. und IX. Senats des BFH in den Entscheidungen vom 15.07.2021 und 18.08.2021, GmbH-StB 2022, 255; *Prinz*, Umgang mit Sperrfristen bei Buchwerttranswerttransaktionen im Mitunternehmensbereich, FR 2022, 593.

55 BFH v. 18.08.2021 – XI R 43/20, BFH/NV 2022, 459 Rn. 32.

## Zusammentreffen eines Erstattungsüberhangs nach § 10 Abs. 4 b S. 3 EStG mit einem negativen Gesamtbetrag der Einkünfte

### Anhängiges Verfahren beim BFH IX R 6/21

Sebastian Böttger, Dipl.-Finw. (FH), Ref. iur., Bad Honnef

#### I. Einleitung

Der IX. Senat des BFH hat sich in einem anhängigen Verfahren mit der Frage zu beschäftigen, ob Erstattungsüberhänge nach § 10 Abs. 4 b S. 3 EStG mit einem negativen Gesamtbetrag der Einkünfte vorrangig vor einem Vor- bzw. Rücktrag in einen anderen Veranlagungszeitraum nach § 10 d Abs. 1 S. 1, Abs. 2 S. 1 EStG zu verrechnen sind. Die Auswirkungen dieser steuerrechtlichen Problematik sind in der Praxis aufgrund des erforderlichen Zusammentreffens vieler Faktoren als eher gering einzuschätzen. Jedoch geht es in der Fragestellung auch um tiefgreifende Systemgrundsätze des Einkommensteuerrechts, die es im Rahmen dieses Verfahrens zu klären gilt, so daß das Urteil des BFH mit Interesse erwartet werden kann.

#### II. Die einkommensteuerliche Ausgangslage

Ein negativer Gesamtbetrag der Einkünfte ist grundsätzlich nach § 10 d Abs. 1 S. 1 EStG vom Gesamtbetrag der Einkünfte des unmittelbar vorangegangenen Veranlagungszeitraums oder nach § 10 d Abs. 2 S. 1 EStG in den folgenden Veranlagungszeiträumen vorrangig vor Sonderausgaben, außergewöhnlichen Belastungen und sonstigen Abzugsbeträgen abzuziehen. Erhält der Steuerpflichtige nunmehr im gleichen Veranlagungszeitraum, in dem auch ein negativer Gesamtbetrag der Einkünfte entstanden ist, eine Erstattung seiner für einen anderen Veranlagungszeitraum geleisteten Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträge i.S.d. § 10 Abs. 1 Nr. 3 EStG oder seiner Kirchensteuer i.S.d. § 10 Abs. 1 Nr. 4 EStG, so ist ein nach Verrechnung mit Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträgen bzw. Kirchensteuerzahlungen des Verlustentstehungsjahres verbleibender Erstattungsüberhang gemäß § 10 Abs. 4 b S. 3 EStG dem Gesamtbetrag der Einkünfte hinzuzurechnen. Die steuerrechtliche Fragestellung ist nunmehr, ob der negative Gesamtbetrag der Einkünfte zuerst ohne vorherige Hinzurechnung des Erstattungsüberhangs in andere Veranlagungszeiträume zurück- bzw. vortragen wird, so daß kein Verrechnungssubstrat mehr zur Verfügung steht um den Erstattungsüberhang nach § 10 Abs. 4 b S. 3 EStG ausgleichen zu können. Dies hätte zur Folge, daß bei Übersteigen des Grundfreibetrages oder bei

Zusammentreffen mit unter Progressionsvorbehalt stehenden Einkünften ein Erstattungsüberhang zu einer festzusetzenden Einkommensteuer führt trotz eines fehlenden positiven Gesamtbetrags der Einkünfte.

#### III. FG München, Urt. v. 22.09.2020 – 12 K 1937/19

Das FG München<sup>1</sup> hatte sich als Vorinstanz mit einem entsprechend gelagerten Fall auseinanderzusetzen. In diesem erzielte die Klägerin im streitbefangenen Veranlagungszeitraum 2015 zunächst aufgrund von diversen Einkünften aus Gewerbebetrieb, Vermietung und Verpachtung sowie sonstigen Einkünften einen negativen Gesamtbetrag der Einkünfte i.H.v. 48 322 Euro. Zugleich erhielt die Steuerpflichtige eine Kirchensteuererstattung i.H.v. 61 262 Euro aus der sich ein Erstattungsüberhang i.H.v. 61 109 Euro ergab. Das Finanzamt ermittelte auf Grundlage dessen ein zu versteuerndes Einkommen i.H.v. 42 355 Euro und trug dabei den vorgenannten Verlust i.H.v. 48 322 Euro in das Vorjahr 2014 zurück. Die Einkommensteuer setzte die Beklagte schließlich mit Bescheid vom 08.01.2019 i.H.v. 36 089 Euro fest. Einen Einspruch der Steuerpflichtigen gegen diesen Bescheid wies das Finanzamt als unbegründet zurück.

Der 12. Senat des FG München gab demgegenüber der Klage der Steuerpflichtigen statt und entschied, daß ein negativer Gesamtbetrag der Einkünfte bei einem Verlustrücktrag in das Vorjahr nicht durch einen rechnerischen Zwischenschritt im Verlustentstehungsjahr neutralisiert werden darf, so daß im Verlustentstehungsjahr ein Erstattungsüberhang nach § 10 Abs. 4 b S. 3 EStG dem negativen Gesamtbetrag der Einkünfte hinzuzurechnen ist.

Seine Entscheidung begründet das Gericht zunächst unter Bezugnahme auf die vom BFH im Urteil vom 12.03.2019 (Az.: IX R 34/17)<sup>2</sup> bereits getroffenen Feststellungen. So erhöhe ein Erstattungsüberhang nach § 10 Abs. 4 b S. 3 EStG zwar nicht den Gesamtbetrag der Einkünfte. Es entspräche jedoch dem Zweck der Vorschrift, diese wie negative Sonderausgaben zu behandeln um nach dem Willen des Gesetz-

1 FG München, Urt. v. 22.09.2020 – 12 K 1937/19, BeckRS 2020, 30057.

2 BFH, Urt. v. 12.03.2019 – IX R 34/17, DStR 2019, 1563.

gebers ein Wiederaufrollen der Steuerfestsetzung der Vorjahre zu vermeiden. Die Hinzurechnung müsse deshalb im Berechnungsschema an der Stelle berücksichtigt werden, an der die vorrangige Verrechnung eingreift und an der die Sonderausgaben zu berücksichtigen wären. Zugleich habe eine Hinzurechnung nach § 10 Abs. 4 b S. 3 EStG auch dann stattzufinden, wenn sich die erstattete Zahlung im Zahlungsjahr nicht steuermindernd ausgewirkt hat. Gleichsam könne auch der umgekehrte Fall eintreten, daß sich eine Kirchensteuerzahlung in voller Höhe ausgewirkt hat, während der Hinzurechnungsbetrag im Erstattungsjahr eine Erhöhung der Einkommensteuer nicht auslöst. Mit Hinblick auf den Wortlaut von § 10 d Abs. 1 S. 1 EStG erklärten die Finanzrichter des 12. Senats des FG München, daß die Tatbestandsmerkmale „bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte nicht ausgeglichene negative Einkünfte“ sich auf das Verlustentstehungsjahr, die Merkmale „bis zu einem Betrag von“, „Abzug vom Gesamtbetrag der Einkünfte“, „vorrangig vor“ auf das Abzugsjahr bezögen.

In Folge habe das Finanzamt bei der Einkommensteuerfestsetzung zu Unrecht den negativen Gesamtbetrag der Einkünfte durch die Zeile im Einkommensteuerbescheid „Berücksichtigung als Verlustrücktrag/-vortrag“ neutralisiert. Dieser Ansatz widerspräche dem Wortlaut von § 10 Abs. 4 b S. 3 EStG. Auch aus den Regelungen zum Verlustrücktrag ergäbe sich ein solcher Rechenschritt nicht, da insbesondere § 10 d Abs. 1 S. 1 EStG keine Aussage dazu träge, welche Auswirkungen ein Verlustrücktrag auf das Entstehungsjahr habe.

#### IV. Nichtzulassungsbeschwerde erfolgreich

Im vorliegenden Verfahrensverlauf ist hervorzuheben, daß das FG München die aufgeworfene Fragestellung durch das Urteil des BFH vom 12.03.2019 als hinreichend beantwortet ansah und auf Grund dessen die Revision nicht zuließ. Dem entgegen hatte eine Nichtzulassungsbeschwerde des unterlegenen Finanzamtes beim obersten deutschen Finanzgericht (Az. des BFH: IX B 60/20) Erfolg. Daraus läßt sich erkennen, daß der IX. Senat des BFH weiteren Klarstellungs- oder gar Klärungsbedarf in dieser Sache sieht.

#### V. Auffassung der Finanzverwaltung

Auch nach dem vorinstanzlichen Urteil des FG München hält die Finanzverwaltung im Groben und Ganzen an ihrer bisherigen Auffassung fest, daß ein negativer Gesamtbetrag der Einkünfte vorrangig nach § 10 d Abs. 1 S. 1, Abs. 2 S. 1 EStG in andere Veranlagungszeiträume vor- bzw. zurückzutragen und dort mit einem vorhandenen positiven Gesamtbetrag der Einkünfte zu verrechnen ist. Die Hinzurechnung eines Erstattungsüberhangs nach § 10 Abs. 4 b S. 3 EStG erfolgt erst danach. Dieses Vorgehen in der Berech-

nung des zu versteuernden Einkommens ist unverändert in R 2 Abs. 1 Nr. 8 sowie Nr. 12 Einkommensteuerrichtlinie durch das Bundesministerium der Finanzen festgelegt. Ihr Festhalten begründet die Verwaltung insbesondere damit, daß nach dem Wortlaut von § 10 d Abs. 1 S. 1, Abs. 2 S. 1 EStG negative Einkünfte bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens des Verlustentstehungsjahres für die weitere Verrechnung nicht mehr zur Verfügung stünden. Andernfalls könne es zu einer Doppelberücksichtigung von negativen Einkünften kommen.

### VI. Begründung

#### 1. Wortlaut und Systematik entscheidend

Zwar wurde der Sinn und Zweck von § 10 Abs. 4 b S. 3 EStG, Erstattungen von Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträgen sowie der Kirchensteuer aus Vereinfachungsgründen nicht im Jahr des Abzugs, sondern im Jahr der Erstattung zu berücksichtigen, um so aufwendige Korrekturen in den Vorjahren zu vermeiden<sup>3</sup>, vom FG München zutreffend dargestellt. Entgegen der Auffassung des Gerichts lassen sich jedoch hieraus keine zwingenden Schlußfolgerungen ableiten, in welchem Kontext die Norm zu § 10 d Abs. 1 S. 1, Abs. 2 S. 1 EStG innerhalb des Ermittlungsschemas für das zu versteuernde Einkommen steht und ob ihr Telos für oder gegen den Ansatz der Finanzverwaltung spricht. Vielmehr verbleiben der Wortlaut der streitentscheidenden Normen §§ 2 Abs. 3, 10 d Abs. 1 S. 1, Abs. 2 S. 1, 10 Abs. 4 b S. 3 EStG sowie insbesondere die Systematik des Einkommensteuergesetzes als die entscheidenden Auslegungskriterien.

#### 2. Gesamtbetrag der Einkünfte als Anknüpfungspunkt

Ausgehend vom Wortlaut knüpfen sowohl § 10 Abs. 4 b S. 3 EStG als auch § 10 d Abs. 1 S. 1 EStG am Gesamtbetrag der Einkünfte an. Der Gesamtbetrag der Einkünfte wiederum bildet sich gemäß § 2 Abs. 3 EStG aus der Summe der Einkünfte, vermindert um den Altersentlastungsbetrag, den Entlastungsbetrag für Alleinerziehende und den Abzug des Freibetrags für Land- und Forstwirte nach § 13 Abs. 3 EStG. Die systematische Verortung von § 2 Abs. 3 EStG innerhalb des objektiven oder subjektiven Nettoprinzips könnte dabei erste Rückschlüsse zulassen, ob ein bestehender Erstattungsüberhang vorrangig mit negativen Einkünften auszugleichen ist, bevor ein entsprechender Verlustvor- bzw. rücktrag erfolgt.

Unter dem objektiven Nettoprinzip wird eine Besteuerung der Nettoeinkünfte (Reineinkünfte) verstanden.<sup>4</sup> Hiernach sind Ausdruck der steuerlichen Leistungsfähigkeit nicht die erwirtschafteten Vermögenszugänge, sondern vielmehr nach

<sup>3</sup> BT Drucksache 17/5125 S. 21.

<sup>4</sup> Musil in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Stand 12/2021, zu § 2 EStG, Rn. 14.

§ 2 Abs. 2 EStG das wirtschaftliche Ergebnis einer Erwerbstätigkeit,<sup>5</sup> d.h. der Unterscheidungsbetrag zwischen den Erwerbsbezügen und den unmittelbar mit der Erwerbstätigkeit verbundene Aufwendungen.

Außerhalb der Erwerbstätigkeit getragene Aufwendungen sind demgegenüber der Privatsphäre des Steuerpflichtigen angehörig und nach § 12 EStG grundsätzlich steuerlich unbeachtlich. Insbesondere die Menschenwürde nach Art. 1 Abs. 1 GG i.V.m. mit dem Sozialstaatsprinzip nach Art. 20 Abs. 1 GG gebieten dem Steuergesetzgeber jedoch existenznotwendige Privatausgaben zu berücksichtigen. Somit unterliegt der Einkommensteuer nur der Teil des Erwerbseinkommens, der für den Steuerpflichtigen disponibel ist. Unvermeidbare Aufwendungen für die eigene Existenzsicherung und den Unterhalt der Familienangehörigen müssen deshalb von der Besteuerung freigestellt sein.<sup>6</sup> Ausdruck dieses sog. subjektiven Nettoprinzips ist die steuerliche Berücksichtigung u.a. von Vorsorgeaufwendungen für Renten-, Kranken- und Pflegeversicherung sowie außergewöhnlichen Belastungen gemäß § 12 EStG i.V.m. §§ 10 Abs. 1 Nr. 2 u. 3, 33 EStG.

Die Anknüpfung des Gesamtbetrags der Einkünfte nach § 2 Abs. 3 EStG an die Summe der Einkünfte, einem bloßen additiven Zwischenschritt, läßt zunächst eine Zuordnung zum objektiven Nettoprinzip vermuten. Aufgrund der willkürlichen Verortung des Altersentlastungsbetrags, des Entlastungsbetrags für Alleinerziehende sowie des Freibetrags für Land- und Forstwirte jedoch, die u.a. typisiert den Mehraufwand für Alleinerziehende steuerlich berücksichtigen und damit allesamt den besonderen subjektiven Umständen dieser Steuerpflichtigen Rechnung tragen sollen,<sup>7</sup> ist jedoch eine saubere und eindeutige Zuordnung nicht möglich.<sup>8</sup> In Folge lassen sich über den Verweis auf den Gesamtbetrag der Einkünfte auch keine Rückschlüsse auf die systematische Verortung von § 10 Abs. 4 b S. 3 EStG erkennen.

### 3. § 10 d Abs. 1 S. 1 EStG – Ausdruck des objektiven Nettoprinzips

Das objektive Nettoprinzip gebietet die uneingeschränkte Berücksichtigung der Erwerbsaufwendungen, in Folge auch der Verluste.<sup>9</sup> Dieses Gebot erstreckt sich auch auf die überperiodische Verlustverrechnung, zunächst durch Verlustrücktrag, in dem negative Einkünfte, die bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte nicht ausgeglichen werden können in dem unmittelbar vorangegangenen Veranlagungszeitraum abzuziehen sind. Danach verbleibende nicht ausgeglichene negative Einkünfte sind durch Verlustvortrag zeitlich unbegrenzt in den folgenden Veranlagungszeiträumen vom Gesamtbetrag der Einkünfte abzuziehen.<sup>10</sup> Es zeigt sich also, daß § 10 d EStG in seiner Funktion die Einhaltung des objektiven Nettoprinzips sicherstellt.<sup>11</sup> Dies erreicht die Norm entsprechend ihrem Wortlaut zugleich dadurch, daß Verluste vom Gesamtbetrag der Einkünfte des Vortrag- bzw. Rücktragjahres vorrangig vor Sonderausgaben,

außergewöhnlichen Belastungen und sonstigen Abzugsbeträgen abzuziehen sind.

So reduzieren Erwerbsaufwendungen, wie von *Hallerbach* zutreffend kommentiert „... ihrem Wesen nach bereits die Summe der Einkünfte, die für Sonderausgabenabzug und Abzug von außergewöhnlichen Belastungen zur Verfügung stehen; dies kann nicht nur für Erwerbsaufwendungen des jeweiligen Veranlagungszeitraums, sondern muß gleichermaßen für entsprechende Aufwendungen aus anderen Veranlagungszeiträumen gelten. Folge ist, daß ein Abzug persönlicher Aufwendungen wie Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen ausscheidet, wenn bereits der Verlustabzug die Bemessungsgrundlage auf Null gemindert hat.“<sup>12</sup>

Infolgedessen ist aufgrund des Wortlautes „vorrangig vor Sonderausgaben, außergewöhnlichen Belastungen und sonstigen Abzugsbeträgen“ für die Beantwortung der oben genannten Fragestellung von entscheidender Bedeutung, ob Erstattungsüberhänge nach § 10 Abs. 4 b S. 3 EStG den Sonderausgaben und damit dem subjektiven Nettoprinzip zugeordnet werden können.

### 4. Hinzurechnungstatbestand nach § 10 Abs. 4 b S. 3 EStG

Ein verbleibender Erstattungsüberhang von Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträgen sowie der Kirchensteuer ist nach § 10 Abs. 4 b S. 3 EStG dem Gesamtbetrag der Einkünfte „hinzuzurechnen“. Der Tatbestand der Hinzurechnung kann insoweit als bloße Additionsanweisung als auch als ein Zuordnungskriterium zum Gesamtbetrag der Einkünfte verstanden werden. Somit kann aus dem Wortlaut selbst heraus nicht geschlußfolgert werden, ob der Erstattungsüberhang dem subjektiven oder dem objektiven Nettoprinzip zuzurechnen ist.

#### a) Widerspruch zum subjektiven Nettoprinzip

Mit Hinblick auf die Verortung der Norm ist zunächst herauszustellen, daß diese innerhalb des Sonderausgabenabzugs nach § 10 EStG angesiedelt ist. Sie wäre damit auf

5 Hey in Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Objekt und Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, Rn. 8.54.

6 Beschluß des Deutsche Juristentag (57. DJT, Sitzungsbericht N, 214) 1988.

7 Zutreffend Seer in Kirchhof/Seer, EStG, 20. Aufl. 2021, § 2 EStG, zu Rn. 98.

8 A.A. Hey in Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Objekt der Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, Rn. 8.70; Musil, in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Stand 12/2021, zu § 2 EStG, Rn. 11.

9 Hey in Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Objekt und Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, Rn. 8.54.

10 Hey in Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Objekt und Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, Rn. 8.62.

11 *Hallerbach* in Herrmann/Heuer/Raupach, Stand 12/2021, zu § 10 d EStG, Rn. 66.

12 *Hallerbach* in Herrmann/Heuer/Raupach, Stand 12/2021, zu § 10 d EStG, Rn. 66.



den ersten Blick dem subjektiven Nettoprinzip zugehörig. Denklogisch wäre jedoch eine solche Zuordnung widersprüchlich. Wie bereits dargestellt, dient das subjektive Nettoprinzip der steuerlichen Berücksichtigung bestimmter privater Aufwendungen für die Vorsorge und Existenzsicherung des Steuerpflichtigen. Die Erfassung von „negativen“ Sonderausgaben, also Sonder-„Einnahmen“, die zu einer Erhöhung des zu versteuernden Einkommens führen, verbietet sich innerhalb dieses Prinzips. Somit spricht bereits vieles dafür, daß derartige Erstattungsüberhänge dem objektiven Nettoprinzip angehören.

### b) Gebot der Folgerichtigkeit

Darüber hinaus könnte eine grundrechtskonforme Auslegung entsprechend dem Gebot der Folgerichtigkeit eine Zurechnung zum objektiven Nettoprinzip gar erfordern.

Die Folgerichtigkeit verlangt vom Gesetzgeber, daß er die einmal getroffene Belastungsgrundentscheidung unter der Geltung des Art. 3 GG widerspruchsfrei und systemgerecht auszuformen hat. Speziell für das Einkommensteuerrecht geht das Bundesverfassungsgericht davon aus, daß der Gesetzgeber in § 2 EStG den Verfassungsauftrag der Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit anhand des objektiven und des subjektiven Nettoprinzips konkretisiert hat.<sup>13</sup>

Mit Hinblick auf die Hinzurechnungsanordnung nach § 10 Abs. 4 b S. 3 EStG ist es insofern problematisch, daß Erstattungsüberhänge bei Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträgen sowie bei der Kirchensteuer keiner Einkunftsart nach § 2 Abs. 1 EStG unterfallen. Die Einkünfte und insbesondere die Summe der Einkünfte sollen jedoch nach dem Willen des Gesetzgebers die objektive Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen ermitteln und widerspiegeln.<sup>14</sup> Zur objektiven Leistungsfähigkeit eines Steuerpflichtigen gehören alle einkommensteuerlich relevanten Einnahmen, darunter auch Erstattungen von Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträgen sowie der Kirchensteuer, die diese gleichsam erhöht. Mit dem Normenbefehl von § 10 Abs. 4 b S. 3 EStG verläßt der Steuergesetzgeber jedoch sein eigens geschaffenes System der Einkunftsarten. Würde die Norm nunmehr so ausgelegt werden, daß Erstattungsüberhänge im Sonderausgabenbereich dem subjektiven Nettoprinzip zuzuordnen sind, würde dies zu einem Verstoß gegen das Gebot der Folgerichtigkeit führen.

### c) Rechtfertigung

Zwar zwingt das Folgerichtigkeitsgebot den Gesetzgeber nicht zu einer eindimensionalen Umsetzung seiner Grundentscheidung. So muß insbesondere das objektive Nettoprinzip und das Veranlassungsprinzip nicht einschränkungslos umgesetzt werden. Abweichungen bedürfen jedoch eines besonderen, sachlich rechtfertigenden Grundes.<sup>15</sup> So kann der Gesetzgeber u.a. im Interesse der Handhabbarkeit und der Vereinfachung des Steuerrechts generalisieren, typisieren und pauschalisieren<sup>16</sup>, wie auch mit der Einführung von § 10 Abs. 4 b S. 3 EStG bezweckt.

Im Gesetzesentwurf zum Steuervereinfachungsgesetz 2011 führt die Bundesregierung hierzu aus, daß die vorgesehenen Maßnahmen dem Ziel dienen „das Besteuerungsverfahren vorhersehbarer, transparenter und nachvollziehbarer zu gestalten und so durch mehr Verlässlichkeit im Verfahren ebenfalls Aufwand für alle Beteiligten zurückzuführen. Diesem Anliegen trägt der Gesetzentwurf insbesondere durch folgende Maßnahmen Rechnung: Bei der steuerlichen Berücksichtigung von Sonderausgaben werden Erstattungen, insbesondere von Kirchensteuern, die die in dem entsprechenden Jahr geleisteten Zahlungen übersteigen (Erstattungsüberhang), künftig nur noch im Jahr der Erstattung berücksichtigt. Damit kann ein Wiederaufrollen der Steuerfestsetzungen aus den Vorjahren vermieden werden und der Steuerpflichtige muß keine Änderungen für zurückliegende Veranlagungszeiträume mehr nachvollziehen.“<sup>17</sup>

Dem vorausgegangen war die bis zum Veranlagungszeitraum 2011 entwickelte Rechtsprechung, nach der Erstattungen von Sonderausgaben im Jahr des Abflusses rückgängig zu machen sind.<sup>18</sup> Aus der vorgenannten Gesetzesbegründung geht jedoch nicht hervor, daß sich der Gesetzgeber über die möglichen Folgen eines Zusammentreffens eines Erstattungsüberhangs mit einem negativen Gesamtbetrag der Einkünfte bewußt war. Vielmehr ist davon auszugehen, daß dieser den typischen Fall vor Augen hatte, daß ein Erstattungsüberhang einem ohnehin positiven Gesamtbetrag der Einkünfte hinzugerechnet wird und sich so das zu versteuernde Einkommen im betreffenden Veranlagungszeitraum erhöht.

Die konsequente Umsetzung des in R 2 Abs. 1 EStR vorgesehenen Berechnungsschemas unter Zuordnung des § 10 Abs. 4 b S. 3 EStG zum subjektiven Nettoprinzip würde nunmehr dazu führen, daß gegenüber einer Steuerpflichtigen eine Einkommensteuer festgesetzt wird, obwohl deren finanzielle Leistungsfähigkeit unter Berücksichtigung aller Umstände innerhalb dieses Veranlagungszeitraumes geringer ist oder gar bei 0 Euro liegt. Ein solcher Verstoß gegen das Gebot der Folgerichtigkeit kann jedenfalls mit schlichten Vereinfachungsgründen nicht mehr gerechtfertigt werden.

Im Ergebnis gebietet somit eine grundrechtskonforme Auslegung die Zuordnung von § 10 Abs. 4 b S. 3 EStG zum objektiven Nettoprinzip und zugleich eine vorrangige Ver-

13 BVerfG, Beschl. v. 22.06.1995 – 2 BvL 37/91, BStBl II 95, 655; *Ratschow* in Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, Stand 10/2021, zu § 2 EStG, Rn. 15.

14 *Hey* in Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Objekt und Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, Rn. 8.42.

15 BVerfG, Beschl. v. 12.05.2009 – 2 BvL 1/00, BStBl II 09, 685; *Ratschow* in Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, Stand 10/2021, zu § 2 EStG, Rn. 16.

16 BVerfG, Beschl. v. 23.01.1990 – 1 BvL 4/87, BStBl II 87, 212; Beschl. v. 07.12.1999 – 2 BvR 301/98, BStBl II 00, 162; *Ratschow*, in Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, Stand 10/2021, zu § 2 EStG, Rn. 16.

17 BT Drucksache 17/5125 S. 21.

18 *Kulosa* in Herrmann/Heuer/Raupach, Stand 12/2021, zu § 10 EStG, Rn. 413.

rechnung von Erstattungsüberhängen mit negativen Einkünften vor einem entsprechenden Vor- bzw. Rücktrag nach § 10 d Abs. 1 S. 1, Abs. 2 S. 1 EStG.

### 5. § 10 Abs. 4 b S. 3 EStG systematisch ein § 22 Nr. 6 EStG

Aufbauend auf den obigen Ausführungen stellt § 10 Abs. 4 b S. 3 EStG nicht zuletzt einen Fremdkörper innerhalb des Einkommensteuerrechts dar. Neben dem System der Einkunftsarten werden typischerweise Einnahmen, die im Zusammenhang mit einem Sonderausgabenabzug aus vorangegangenen Veranlagungszeiträumen (z.B. Beiträge in die gesetzliche Rentenversicherung nach § 10 Abs. 1 Nr. 2 EStG) bzw. anderen Steuerpflichtigen (z.B. Unterhaltszahlungen nach § 10 Abs. 1 a EStG) von den sonstigen Einkünften u.a. § 22 Nr. 1 S. 3 Bst. a.) aa.), Nr. 1 a EStG erfaßt. So gesehen ist der Erstattungsüberhang von Sonderausgaben nach § 10 Abs. 4 b S. 3 EStG innerhalb des Einkommensteuerrechts vom Gesetzgeber falsch platziert und vielmehr als ein § 22 Nr. 6 EStG zu verstehen.

Eine solche Verortung des Erstattungstatbestandes ist insoweit vorzugswürdig, als daß sie das objektive und subjektive Nettoprinzip wahrt, indem sie die Überhangseinnahmen als Verrechnungssubstrat mit anderen Verlusten erhält und in Folge die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen zutreffend darstellt. Zugleich bestünde somit kein Verstoß gegen das Gebot der Folgerichtigkeit. Zudem spricht auch die eigentliche gesetzgeberische Intention in der Einführung von § 10 Abs. 4 b S. 3 EStG für eine Behandlung als Einkunftsart. So ist die Erstattung von Kirchensteuer- und Krankenversicherungsbeiträgen per se steuerlich irrelevant. Andernfalls hätte der Steuergesetzgeber von Beginn an diese einer Einkunftsart zugeordnet. Steuerliche Bedeutung bekommen die Erstattungen erst dann, wenn sie sich zuvor steuermindernd im Wege des Sonderausgabenabzugs ausgewirkt haben. Aufgrund jedoch der Schwierigkeiten in der Nachvollziehbarkeit, ob und wann sich die betreffenden Sonderausgaben steuermindernd ausgewirkt haben und in der Korrektur der betroffenen Veranlagungszeiträume, insbesondere auch wegen der Gefahr von sog. „Kettenkorrekturen“ über mehrere Veranlagungszeiträume hinweg, typisierte der Gesetzgeber mit

der Neuregelung die steuerliche Auswirkung dieser Sonderausgaben im Jahr ihres Abflusses. Im Kern unterstellt der Gesetzgeber damit, daß in der Erstattung von Kirchensteuer und Krankenversicherungsbeiträgen Einkünfte aus den betreffenden Vorjahren enthalten sind, die bisher noch nicht einkommensteuerlich berücksichtigt worden. Grund für die steuerliche Berücksichtigung von Kirchensteuer- und Krankenversicherungsbeitragsersstattungen ist somit nicht die Erstattung an sich, sondern die darin enthaltenen, noch nicht versteuerten Einkünfte der Vorjahre.

Nicht zuletzt steht eine solche Berücksichtigung im Rahmen der sonstigen Einkünfte auch nicht im Widerspruch zu der Behandlung anderer Erstattungen im Bereich der Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen. Insofern bleibt die bisherige Vorgehensweise gemäß der Rechtsprechung des BFH<sup>19</sup> bestehen. Nach dieser werden Erstattungen übriger Sonderausgaben im Wege einer Korrektur der Abzugsbeträge im Jahr des Abflusses nach § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO berücksichtigt. Gleiches gilt auch für Ersatzleistungen im Zusammenhang mit zuvor als außergewöhnliche Belastungen berücksichtigten Aufwendungen i.S.d. § 33 Abs. 1 EStG.<sup>20</sup> Dies hat zur Folge, daß eine rückwirkende Korrektur betragsmäßig auf die Höhe der berücksichtigten Aufwendungen begrenzt ist, sie jedoch keine eigenständige, steuererhöhende Wirkung wie im Fall des Erstattungsüberhangs entfaltet.

## VII. Fazit

Im Ergebnis ist somit dem Urteil des FG München zuzustimmen, in dem Erstattungsüberhänge nach § 10 Abs. 4 b S. 3 EStG vorrangig mit negativen Einkünften des betreffenden Veranlagungszeitraums vor einem Verlustvor- bzw. -rücktrag nach § 10 d Abs. 1 S. 1, Abs. 2 S. 1 EStG zu verrechnen sind. Es bleibt jedoch abzuwarten, ob der IX. Senat des BFH dem Urteil des FG München folgen wird. Jedenfalls läßt der bisherige Verfahrensverlauf einen Klarstellungsbedarf des Gerichts erblicken, der vor dem Hintergrund der systematischen Verwerfungen (wie aufgezeigt) auch geboten ist.

19 U.a. BFH, Beschl. v. 05.05.2004 – XI B 27/04, juris.

20 U.a. BFH, Urt. v. 21.08.1974 – VI R 236/71, BStBl II 1975, 14.

## Europarecht – Glücksspiel als lehrreiche Materie?

Rechtsanwalt/Fachanwalt für Steuerrecht Dr. Hans-Michael Pott, Sernetz Schäfer Rechtsanwälte, Düsseldorf

### I. Gründe zum Europäischen Recht

Zunächst seien die unionsrechtlichen Punkte betrachtet, die der BFH nachvollziehbar erst nach den verfassungsrechtlichen Punkten behandelt.

1. Er beginnt mit der von der Vorinstanz festgestellten unbezweifelbaren Doppelbesteuerung. Die Klägerin konnte geltend machen, daß sie in ihrem Sitzstaat eine gesetzliche Abgabe entrichtet. Der Bundesfinanzhof kontert dies damit, daß eine Doppelbesteuerung weder nach Europarecht noch nach Völkerrecht verboten sei. Die Glücksspielgesetze fänden sich in keinem Doppelbesteuerungsabkommen. Ein generelles Verbot der Doppelbesteuerung existiere im Deutschen Steuerrecht nicht. Auch das Gemeinschaftsrecht<sup>1</sup> schreibe keine Harmonisierung und keine Beseitigung der Doppelbesteuerung innerhalb der EU vor. Er verweist hierzu auf eigene Urteile sowie Urteile des Europäischen Gerichtshofes, die in der Tat ein generelles Verbot der Doppelbesteuerung verneinen. Als weiteren Beleg führt er die Bundestagsdrucksache zur Glücksspielbesteuerung<sup>2</sup> sowie Literaturstellen an. Der Hinweis auf die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes ist zutreffend. Dieser hat vor allem auch in 2020 ausdrücklich ausgesprochen, daß es für die Glücksspielbesteuerung kein Verbot der Doppelbesteuerung gebe.<sup>3</sup> Der Wortlaut der Begründung entsprach älterer Tradition, „daß die Mitgliedstaaten beim gegenwärtigen Entwicklungsstand des Unionsrechts vorbehaltlich dessen Beachtung über eine gewisse Autonomie in diesem Bereich verfügen und deshalb nicht verpflichtet sind, ihr eigenes Steuersystem den verschiedenen Steuersystemen der anderen Mitgliedstaaten anzupassen, um namentlich die aus der parallelen Ausübung ihrer steuerlichen Zuständigkeiten durch diese Staaten folgende Doppelbesteuerung zu beseitigen“. Dies ist die zu Anfang der europäischen Rechtsentwicklung durch den EuGH gängige und immer weniger verwendete Formel vom Stand des Gemeinschaftsrechts. Mit dieser Formel behält sich der Europäische Gerichtshof vor, später anders zu entscheiden.<sup>4</sup> Vorliegend hat also der Bundesfinanzhof in einer Linie mit dem Europäischen Gerichtshof entschieden. Da er das Urteil aus dem Jahr 2020 unter den umfangreichen Zitaten nicht anführt, darf unterstellt werden, daß er das jüngste Urteil nicht kannte. Aus dieser Perspektive hätte der Bundesfinanzhof allerdings dem EuGH vorlegen müssen. Die Aussagen der älteren Urteile hätten – wie die Formulierung vom Stand des Gemeinschaftsrechts zeigt – überholt sein können.

2. Auch aus der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie entnimmt der Bundesfinanzhof kein Hindernis für die Besteue-

rung. Dort ist zwar geregelt, daß Wetten nicht der Umsatzsteuer unterliegen, Art. 135 Abs. 1 lit. i. der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie. Das sei aber keine Ausschlußregelung, die eine Besteuerung mit anderen Abgaben verbiete. Das folge er aus Art. 401 der Richtlinie, weil dort ausdrücklich Abgaben einschließlich Verbrauchssteuern – nur – dann zulässig sind, wenn deren Erhebung keine Formalitäten beim Grenzüberschritt bedingt. Daß der EuGH Wettumsätze als nicht geeignet für die Umsatzbesteuerung ansieht,<sup>5</sup> fügt er an.

3. Als dann führt der Bundesfinanzhof aus, daß eine unzulässige Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs i.S.v. Art. 56 AEUV nicht vorliege. Hier greift der Bundesfinanzhof auf die weitgehende Definition des Europäischen Gerichtshofes zurück, wonach eine Beschränkung bereits dann vorliegt, wenn die grenzüberschreitende Tätigkeit erschwert oder weniger attraktiv gemacht wird. Daß dies auch für Glücksspielveranstaltung gilt, stellt er in Übereinstimmung mit dem EuGH fest.<sup>6</sup> Dann führt er aus, daß zwingende Gründe des Allgemeininteresses eine Beschränkung von Grundfreiheiten rechtfertigen können. Solche sieht er in Verbraucherschutz, Betrugsvermeidung und der Vermeidung von Anreizen zu übermäßigen Ausgaben für Glücksspiele. Ob dies der Fall sei, könne jeder Mitgliedstaat nach seiner eigenen Wertordnung beurteilen, weil es an einer Harmonisierung fehle. Auch dies entspricht der Rechtsprechung des EuGH.<sup>7</sup>

Der Bundesfinanzhof spricht – allerdings eher undeutlich – an, daß diese Beschränkung dennoch diskriminierungsfrei ausgestaltet sein muß, da die Sportwettensteuer zu einer Verteuerung des Wettangebots führt und damit die Veranstaltung von Sportwetten weniger attraktiv wird. Diese Wirkung trifft aber, so der Bundesfinanzhof, inländische wie ausländische Anbieter in gleicher Weise und zu gleichen Bedingungen. Es gebe daher keine unmittelbare Diskriminierung ausländischer Anbieter.

1 Der Bundesfinanzhof bleibt hier bei diesem weiterhin zutreffenden Begriff.

2 BT-Drucksache 17/9546, S. 8.

3 EuGH v. 26.02.2020 – Rs. C-788/18 „Stanleyparma“ und „Stanleybet“.

4 Daß diese Formel ursprünglich in erster Linie einen anderen Sinn hatte, nämlich die verschiedenen im EWG-Vertrag vorgesehenen Phasen der Harmonisierung abzugrenzen, ist hier nicht zu erörtern.

5 EuGH, Ur. v. 10.06.2010 – Rs. C-58/09 „Leo Libera“; dort ging es um die Befreiung von der deutschen Umsatzsteuer.

6 Siehe oben Fußnote 3 zu dem Urteil in den Sachen „Blanco“ und „Fabretti“.

7 EuGH, Ur. v. 12.06.2014, in der deutschen Rechtssache C-156/13 „Digibet Ltd. und Albers“.

Aber selbst wenn man eine mittelbare Diskriminierung annehmen würde, sieht er die darin liegende Beschränkung der Dienstleistungsfreiheit als gerechtfertigt an, weil sie der Verfolgung zwingender Gründe des Allgemeininteresses diene. Die Verhinderung von übermäßigen Ausgaben der Bürger für Glücksspiele sei – wie auch der EuGH ausgeführt habe – ein gerechtfertigtes Ziel. Zur Erreichung dieser Ziele sei die Sportwettensteuer auch geeignet.

Als dann geht er noch darauf ein, daß hier die Richtlinie über die Information zu technischen Vorschriften 98/34EG<sup>8</sup> nicht verletzt sei. Diese Richtlinie schreibt die unionsweite Information über neue Vorschriften des technischen Normbereichs vor. Unzweifelhaft hatte die Bundesrepublik Deutschland zum Rennwett- und Lotteriegesez keine entsprechende Notifikation vorgenommen. Nach Auffassung des Bundesfinanzhofes stellten die Normen dieses Gesetzes keine technischen Vorschriften i.S.d. Richtlinie dar, denn in dieser gehe es nur um Qualitätsstufen, Gebrauchstauglichkeit, Sicherheit oder Abmessungen etc. Es sei auch keine sonstige Vorschrift i.S.d. Art. 1 Nr. 4 dieser Richtlinie.<sup>9</sup> Es handelt sich auch nicht um eine technische Vorschrift betreffend Dienste i.S.d. Richtlinie, weil die deutsche Steuer nicht den Zugang zu den dort aufgezählten Aktivitäten betreffe. Das ist nun etwas schwierig zu begründen, weil Glücksspieldienstleistungen im Internet im Grunde zu den „Dienstleistungen der Informationsgesellschaft“ i.S.v. Art. 1 Nr. 2 der Richtlinie gehören. Die deutsche Regelung sei aber, so der Bundesfinanzhof, nicht „speziell“ auf die elektronische Durchführung abzielend. Denn die deutsche Besteuerung wirke sich nur im Sinne eines Nebeneffekts auf die Dienstleistung Glücksspiel aus. Diese Auswirkung sei schließlich auch nicht beabsichtigt. Der Bundesfinanzhof stellt demnach auf die Zielrichtung der deutschen Norm ab. Das ist nicht unkritisch, weil technische Normen auch versteckt im Steuerrecht geregelt werden können; Beispiel hierfür ist das Reinheitsgebot als Teil des Biersteuerrechts.<sup>10</sup>

## II. Vollzugsdefizit

Von den verfassungsrechtlichen Elementen interessiert hier nur das von der Klägerin angeführte strukturelle Vollzugsdefizit der Besteuerung. Es wird deutlich, daß sie es als Ungerechtigkeit empfindet, daß sie als „ehrliche“ Anmelderin gegenüber anders handelnden ausländischen Anbietern belastet wird.

Der Bundesfinanzhof sah schon auf der Grundlage der tatbestandlichen Feststellungen der Vorinstanz<sup>11</sup> keine Erhebungsmängel. Die Berufung auf tatsächlich lückenhafte Erhebung ist naturgemäß schwierig. Konkurrenten, die nicht zur Steuer herangezogen werden, stehen kaum als Zeugen zur Verfügung. Die Klägerin hatte dazu Marktberichte und eine Marktstudie vorgelegt, die dem Finanzgericht nicht genügte. Darin sah der Bundesfinanzhof offenbar kein Problem. Vor allem sah er auch keine im Gesetz angelegten Vollzugsdefi-

zite (tatsächliches Vollzugsdefizit – normatives Vollzugsdefizit). Der Bundesfinanzhof meint, daß eine Verfolgung der Steuerpflicht auch bei ausländischen Anbietern gegeben sei. Hierfür stehe vor allem die Amtshilfe aufgrund der steuerlichen Amtshilferichtlinie zur Verfügung.

Den Praktiker kann dies schon vordergründig kaum befriedigen. Die deutschen Erhebungsmöglichkeiten stoßen unzweifelhaft an Grenzen. Die Inanspruchnahme der europäischen Amtshilfe in Steuersachen setzt voraus, daß der steuerbare Tatbestand und der mögliche Steuerschuldner den ausländischen Behörden übermittelt werden. Bei Einschaltung von Vermittlern aus Drittstaaten läßt sich sogar innerhalb Europas ein nicht faßbarer Wettanbieter konstruieren. Auch wenn davon auszugehen ist, daß Steuerfahndung und auch – wegen der möglichen Beteiligung illegaler Kräfte – kriminalpolizeiliche Fahndung nicht schlafen, wird es kaum zu einer lückenlosen Erfassung kommen. Die Möglichkeiten, sich der deutschen Besteuerung zu entziehen, dürften beträchtlich sein. Der Bundesfinanzhof hätte vielleicht erwähnen können, daß der alle gesetzlichen Pflichten erfüllende Wettanbieter einen Vertrauensvorsprung beim Kunden begründen kann.

## III. Bedeutung für die anwaltliche Arbeit

Nach diesen Darstellungen bleibt die Prüfung des Unionsrechts nach dem Muster dieses Falls auf die Bedeutung für die anwaltliche Arbeit.

1. Zweifellos offeriert der BFH eine nahezu vollständige Fundstellensammlung zu den unionsrechtlichen Gesichtspunkten des Glücksspielsteuerrechts. Diese dürfte weithin wenig interessieren. Von deren Ausbreitung wird hier abgesehen. Das Urteil enthält aber zahlreiche Wendungen, mit denen sich der Anwalt bei der Prüfung eines europarechtlich bestimmten Falles befassen muß. Diese Elemente sind vorliegend eher ungewöhnlich angeordnet. Und insofern ist die Entscheidung ein Lehrstück für die anwaltliche Arbeit.

Bei der Betrachtung des Falles werden bekannte zu prüfende Elemente vorgefunden: möglicher Verstoß gegen das Sekundärrecht, Diskriminierung und Einschränkung der Dienstleistungsfreiheit. In dieses Raster sind nun einzubinden die Belastung durch eine evidente Doppelbesteuerung, die aus dem deutschen Recht bekannte Rechtsfigur der Erhebungslücke, die Wettbewerbsverzerrung zwischen Belasteten und Nichtbelasteten – und bei langem Nachdenken – noch die Richtlinie über die Information zu technischen Vorschrif-

8 Richtlinie über ein Informationsverfahren auf dem Gebiet der Normen und technischen Vorschriften und der Vorschriften für die Dienste der Informationsgesellschaft.

9 EuGH, Urt. v. 04.02.2016 – Rs. C-336/14 „Ince“.

10 Vormals § 9 Biersteuergesetz, nunmehr § 17 Verordnung zur Durchführung des vorläufigen Biergesetzes.

11 Hessisches FG v. 18.04.2018 – 5 K 1108/15.

ten. Diese Punkte in eine geordnete Formation zu bringen, ist durchaus eine Herausforderung.

2. Es beginnt einfach: An den Anfang wird man standardmäßig die Prüfung des Sekundärrechts setzen, weil sich dann vielleicht weitere Prüfungen erübrigen.

a. Beginnt man mit der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie, so sieht man, daß die Glücksspiele von der Mehrwertsteuer befreit sind. Das führt zur Frage, ob diese Befreiung eine weitere umsatz- oder ggf. mengenabhängige Belastung ausschließt oder gerade geschaffen wurde, um die Besteuerung mit anderen Steuern möglich zu machen. Hier gibt Art. 401 der Richtlinie eindeutig Antwort, daß eine Besteuerung mit anderen Steuern möglich ist. Aber auch die danach eindeutige Eröffnung weiterer Besteuerung erlaubt diese nur, wenn die Besteuerung keine Hindernisse durch „Formalitäten beim Grenzübertritt“ für den freien Binnenmarkt aufbaut. Da in der Richtlinienbestimmung die Verbrauchsteuern erwähnt sind, ist die Grundvorstellung erkennbar: Es soll neben dem umsatzsteuerlichen Formalitätenverkehr kein zusätzliches System des verbrauchsteuerlichen Verkehrs, bestimmt von den einzelnen Mitgliedstaaten, entstehen. Deutschland mußten hier mehrfach vom EuGH die Grenzen aufgezeigt werden<sup>12</sup>. Was für den Warenverkehr gilt, muß dann sinngemäß auf den Dienstleistungsverkehr angewendet werden. Bei der deutschen Rennwett- und Lotteriesteuer werden Steueranmeldung und -erhebung so geregelt, daß ein steuerlicher Beauftragter den ausländischen Anbieter in allen Pflichten vertritt.<sup>13</sup> Der Bundesfinanzhof liefert keine in die Tiefe gehende Prüfung. Die Maßstäbe, an denen er das mißt, sind allerdings nicht systematisch dargelegt. Mit der Vorstellung, daß der Mehraufwand an Formalitäten nicht übermäßig ist, kann den ausdrücklichen Anforderungen der Richtlinie kaum begegnet werden. Aus dem Sinn der Richtlinienbestimmung konnte abgeleitet werden, daß es danach um zusätzliche Formalitäten geht. Richtig wäre wohl die Aussage, daß die Erfassung in Deutschland als Zielland der einzige Vorgang der grenzüberschreitenden Erfassung ist und mangels Erhebung der Umsatzsteuer kein zusätzliches, sondern das alleinige System aufgebaut wird. Das paßt auch in das Schema, nach welchem die verfahrensrechtliche Harmonisierung der Verbrauchsteuern und deren Integration über das Zollverfahrensrecht in Angriff genommen worden ist.

b. Als nächste sekundärrechtliche Regelung war die Richtlinie über die Information zu technischen Vorschriften zu prüfen. Hierzu gehört schon ein höheres Maß an europarechtlicher Phantasie. Das sollte aber immerhin nie übersehen werden: Schließlich sind technische Spezifikationen schon früh der Auslöser der europarechtlichen Diskussion gewesen (Alkoholgehalt im Fall „Cassis de Dijon“<sup>14</sup>, Definition der Zutaten im Fall des Reinheitsgebots für Bier).<sup>15</sup> Daß auch technische oder verfahrensorientierte Spezifikationen von Interesse sein können, liegt auf der Hand. Dem ist nachzugehen. Nach der Richtlinie unterliegen nicht notifizierte Regelungen der Sanktion der fehlenden Anwendbarkeit. Welche Normen der Wettbesteuerung dann nicht angewend-

bar wären, wäre sicher streitig. Darum geht es hier auch nicht: Wer als Anwalt eine Klage prüft, darf eben diese Richtlinie und ähnliche Richtlinien nicht vergessen! Gelangt man zur Anwendung der Richtlinie, wird man die Möglichkeit haben, deren Auslegung im Sinne der Grundfreiheiten zu prüfen, und zwar für die einzelnen Bestimmungen der Richtlinie. Die Bearbeitung ist keineswegs einfach. Tendenziell müßte das Ergebnis eher im Sinne einer Anwendbarkeit ausfallen. Der BFH hat sich der Prüfung mit Präzision gewidmet, was die einzelnen Bestimmungen der Richtlinie angeht, sich aber mit der Annahme der fehlenden Spezifizität auf der Grundlage einer Entscheidung des EuGH eine weitere Vertiefung erspart.

3. Alsdann folgt die Prüfung der Grundfreiheiten. Festzuhalten bleibt, daß das Eingreifen von Sekundärrecht entgegen einer früher des Öfteren zu hörenden „Weisheit“ die Prüfung der Grundfreiheiten nicht erübrigt.

Tritt man nun in die Prüfung der Dienstleistungsfreiheit gemäß Art. 56 ff. AEUV als möglichen unmittelbaren Grund für ein Verbot der Doppelbesteuerung ein, erscheint der Beginn einfach. Daß die Veranstaltung von Glücksspielen etc. eine Dienstleistung im Sinne der Normen ist, wird auch durch die zitierte Rechtsprechung des EuGH in den Rechts-sachen „Blanco“ und „Fabretti“ bestätigt.

Dann ist der nächste Schritt die Prüfung der gerechtfertigten Einschränkungen. Hier besteht nun die offenbar weitgehende Einigkeit, daß die Eindämmung des Glücksspiels zu den nach Art. 62 i.V.m. Art. 52 AEUV durchgreifenden Gründen gehört. Für die Eindämmung der Glücksspielsucht wird man wenig Zweifel daran haben, daß dies ein Grund der öffentlichen Gesundheit ist. Für die schlichte Durchführung des Glücksspiels kann dies aber nicht alles rechtfertigen; sonst hätte der EuGH die Liberalisierung nicht durchgesetzt.<sup>16</sup>

Vor allem kann die bloße Neigung zu einer nicht gesundheitsförderlichen Aktivität nicht einfach als hinreichender Grund angesehen werden. Auf dem Markt kann, abgesehen von den elementaren Bedürfnissen, kein Produkt und keine Dienstleistung Fuß fassen, die nicht aufgrund einer gewissen Neigung nachgefragt werden. Viele Produkte können bei übertriebenem Gebrauch zu Gesundheitsschäden, zumindest aber zur Sucht führen. Man denke an PKWs und in allerletzter Konsequenz sogar an den Konsum im Allgemeinen, der zur Konsumsucht führen kann. Daß der EuGH nicht so vorgeht, hat er spätestens mit dem Urteil zu „Cassis de Dijon“ bewiesen, dem eine heftige Verteidigung der Bundesrepublik Deutschland zum Thema Alkoholsucht vorangegangen war. Zur Bestimmung der Grenzen der Rechtfertigung

12 Siehe etwa Urt. v. 17.05.2010 – Rs. C-550/08 „British American Tobacco“.

13 §§ 22, 42 und 52 des Rennwett- und Lotteriegengesetzes.

14 EuGH v. 20.02.1979 – Rs. 120/78, NJW 1979, 1766.

15 EuGH v. 12.03.1987 – Rs. 178/84, BB 1987, 854.

16 Siehe oben Fn. 8: Urt. v. 04.02.2016 – Rs. C-336/14 „Ince“.

tigungsgründe hat der EuGH zahlreiche Entscheidungen gefällt und ist eine unübersehbare Zahl von Veröffentlichungen entstanden. Auch im Vortrag vor dem EuGH ist das Bemühen aller Beteiligten bekannt, dem EuGH Formulierungen aus seinen Entscheidungen zu bieten, die für das gewünschte Ergebnis geeignet sind. Die maßgeblichen Gesichtspunkte sind aber immer Geeignetheit und Verhältnismäßigkeit. Die Eignung einer Beschränkung besteht fast immer.<sup>17</sup> Die Verhältnismäßigkeit, die vom EuGH in vielen Zusammenhängen zum Entscheidungskriterium gemacht wird, stellt zwangsläufig Wertungsfragen. Selbstverständlich kann mit der Darstellung eines Übermaßes argumentiert werden. Das wäre hier ggf. der Nachweis einer erdrosselnden Besteuerung. Darauf wird man – wenn begründbar – nicht verzichten. Vorliegend ist aber aus dem Tatbestand nichts ersichtlich. Danach muß das Schwergewicht auf der Erörterung der Zweck-Mittel-Relation liegen. Als Mittel ist hier die Herbeiführung der Doppelbesteuerung zu identifizieren, und zwar kombiniert mit einer Nichtbesteuerung von Konkurrenten. An der Stelle kommt es zum Schwure. Ein Mittel darf nur eingesetzt werden, wenn es unter dem Unionsrecht akzeptabel ist. Die doppelte Besteuerung ist – so der EuGH – nicht verboten.<sup>18</sup> Hier wäre einzusetzen. Die Formulierung, daß sie beim aktuellen Stand des Unionsrechts nicht verboten ist, fordert dazu heraus, über die Aktualität dieses Standes zu diskutieren. Ein Jahr nach einer einschlägigen Entscheidung aus 2020 ist die Darlegung einer Weiterentwicklung naturgemäß schwierig.

Eine Chance in einer Klage könnte darin bestehen, daß der 2020 entschiedene italienische Fall einen Konzern-Zusammenhang zwischen dem ausländischen – maltesischen – Wettanbieter und seinem italienischen Vermittler zeigte. Der EuGH sah – dafür finden sich Andeutungen in dem Urteil – möglicherweise den Fall unter dem Aspekt, daß wirtschaftlich keine Doppelbesteuerung vorlag, sondern sich ein inländischer Anbieter durch Kombination mit einer verbundenen Gesellschaft einen ausländischen Mantel verschaffte. Hier könnte man die unionsrechtliche Betrachtung am Ende sehen.

Es bleibt aber der oben im Zusammenhang mit der verfassungsrechtlichen Prüfung angesprochene Aspekt der Erhebungslücke. Die Frage ist, ob eine Doppelbesteuerung kombiniert mit der Hinnahme der Nichtbelastung von Konkurrenten ein akzeptables Mittel sein kann. Mit anderen Worten: Hier geht es um die Prüfung der Rechtfertigung. Man verläßt das deutsche Verfassungsrecht und befindet sich in der Behandlung der Grundfreiheit.

Dazu ist es aus anwaltlicher Sicht erforderlich, daß eine Nichtbesteuerung von Konkurrenten zugrunde gelegt werden kann. Der BFH hat eine Erhebungslücke nicht gesehen bzw. sich mangels tatbestandlicher Feststellung von ihrer Behandlung dispensiert. In der Tat ist es nach deutschem Verständnis schwierig, diese Lücke in prozessual wirksamer Weise vorzubringen. Zwar wird die Finanzverwaltung höchstwahrscheinlich über entsprechende Daten verfügen, diese

wird sie gerade aber in einem solchen Prozeß nicht unbedingt offenlegen wollen. Man kann sich die Dialoge zwischen der Klägerin und den Vertretern der Finanzbehörden lebhaft vorstellen. Daß sich die Richter ebenfalls vorstellen können, daß Möglichkeiten bestehen, unter dem Radarschirm der deutschen Steuerverwaltung zu bleiben, darf unterstellt werden. Deutsche Richter sehen aber regelmäßig wenig Möglichkeit, diesem Gedanken im Urteil Raum zu verschaffen.<sup>19</sup>

Schon hier ist eine Reflektion zum europäischen Recht angebracht. Bei der Durchsetzung der Grundfreiheiten ist der Europäische Gerichtshof in seiner Vorstellungswelt nicht beschränkt. Dies wird in der Dassonville-Formel<sup>20</sup> deutlich, die jede Praktik verbietet, die „geeignet ist, den innergemeinschaftlichen Handel unmittelbar oder mittelbar, tatsächlich oder potentiell“ zu behindern. Sinngemäß gilt sie für alle Grundfreiheiten.<sup>21</sup> Das beinhaltet zweifach den Gedanken der Möglichkeit. Eignung und Potential zur Beeinträchtigung liegen im Ergebnis klar in der Vorstellungskraft des Richters. Dazu bedarf es keiner tatsächlichen Feststellungen. Wäre der Europäische Gerichtshof mit der Frage der Lückenhaftigkeit befaßt, würde sehr viel schneller zu einer deutlichen Feststellung kommen. Der Europäische Gerichtshof hätte sich, anders als der Bundesfinanzhof, jedenfalls nicht hinter der Anwendung der Amtshilferichtlinie verschanzt.

Dann bleibt aber immer noch die Frage, ob die Verbindung zu dem unionsrechtlichen Vorbringen der Klägerin mit dem Erhebungsdefizit hergestellt werden kann. Auf den ersten Blick scheinen beide Gesichtspunkte ohne Berührung nebeneinander zu stehen. Das Vollzugsdefizit benachteiligt eher die inländischen Anbieter, die im Zweifel lückenlos erfaßt werden. Damit handelt es sich zunächst um eine Frage der Inländerdiskriminierung, für die sich der EuGH – vereinfacht gesprochen – nicht als zuständig ansieht.

Hier stellt sich dann die Frage, ob zur Inländerdiskriminierung das letzte Wort gesprochen ist. Der Europäische Gerichtshof ist sehr bemüht, die allgemeine Wettbewerbsgleichheit im Binnenmarkt zu sichern. Dies gilt nicht nur für – zum Beispiel – die Erhebung der Mehrwertsteuer, die grundsätzlich auch auf die Schaffung von Wettbewerbs-

17 Sieht man von Fällen *Cassis de Dijon* ab, wo die gesundheitlichen Ziele zwecks Verteidigung eines höheren (!) Alkoholgehaltes bemüht wurden.

18 Siehe oben Fn. 3 EuGH v. 26.02.2020 – Rs. C-788/18 „Stanleyparma“ und „Stanleybet“.

19 Der Verfasser erinnert sich, daß er vor eben dem Hessischen FG in den 90er-Jahren des vorigen Jahrhunderts im Rahmen der ersten vom Bundesfinanzhof für zulässig gehaltenen Konkurrentenklage (Urt. v. 15.10.1997 – I R 10/92, BStBl. 1998 II S. 63) größte Mühe hatte, die Nichtbesteuerung des Konkurrenten darzulegen und dann auf eine Mauer stieß, als es um die Wirkungen der Nichtbesteuerung auf den besteuerten Konkurrenten ging.

20 EuGH, Urt. v. 11.07.1974 – Rs. 8/74 „Dassonville“, Slg 1975, 515.

21 EuGH, Urt. v. 22.10.2014 – Rs. C-344/13, „Blanco“, C-367/13 „Fabretti“, betreffend Diskriminierung bei ungleicher Besteuerung von Spielgewinnen.

gleichheit hin angelegt ist. Der Europäische Gerichtshof läßt vielmehr in zahlreichen Wendungen erkennen, daß ihm auch in anderer Materie gleiche Wettbewerbsbedingungen für alle Anbieter wichtig sind. Die Frage ist nur, ob dies ohne eine Harmonisierung durch Sekundärrecht eingreift. Der Wortlaut des Art. 18 AEUV spricht nunmehr, anders als der seines Vorgängers Art. 12 EG, nicht mehr von einer verbotenen Diskriminierung wegen der Staatsangehörigkeit, sondern von der Gleichbehandlung aller Unionsbürger, mithin erfaßt er auch die Inländer. Wenn man den Binnenmarkt zum Maßstab macht, der – einfach gesagt – auf wirtschaftlichem Gebiet grundsätzlich alle Grenzen aufhebt, stört eine Inländerdiskriminierung schon sehr. Wenn man die Bestimmungen über den Binnenmarkt als eine umfassende Harmonisierung betrachtet, kann eine Inländerdiskriminierung bei Anwendung der Grundfreiheiten kaum mit dem Unionsrecht in Einklang gebracht werden.<sup>22</sup> Diesen Schritt ist der EuGH in der hier geforderten Konsequenz noch nicht gegangen. Dennoch würde es sich lohnen, diesen Gedanken zu verfolgen.

Das Fazit des Vorbringens muß sein, daß eine gründliche Wettbewerbsverzerrung durch Doppelbesteuerung und Erhebungslücke eintritt und daß eine solche Wettbewerbsverzerrung nicht als zulässiges Mittel qualifiziert werden kann.

#### IV. Fazit

Was bleibt als Fazit für die anwaltliche Arbeit? Der Bundesfinanzhof hat sich sehr viel Mühe mit dem Fall gemacht. Seine Behandlung zeigt, welche Schwierigkeiten er überwinden mußte. Der Anwalt, der seinen Fall ordnungsgemäß behandeln will, hat es zweifellos schwerer als ein oberstes Gericht.

1. Die standardmäßige Prüfung der Grundfreiheiten und die Erledigung eines allgemeinen Verbots der Doppelbesteuerung wickeln sich bei einiger Erfahrung schnell ab. Die Subtilitäten, die zunächst bei der Bearbeitung des Sekundärrechts hineinspielen, stellen einige Anforderungen. Die Auslegung von Art. 401 der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie setzt voraus, daß man die Reichweite im gesamten System

der Harmonisierung bestimmt. Der Bundesfinanzhof hat dies unterlassen.

Die Suche nach weiteren Regelungen des Sekundärrechts, die sich auf technische Spezifikationen aller Art beziehen, ist immer schwierig. Es kann aber gesagt werden, daß der EuGH Querbeziehungen zwischen Regelungen des Sekundärrechts geradezu liebt. So hat er etwa in den bahnbrechenden Entscheidungen im Recht der Krankenversicherungen ausdrücklich auf die Harmonisierung der Mediziner Ausbildung Bezug genommen.<sup>23</sup> Mithin erscheint dies jedenfalls dann lohnend, wenn der Fall zum EuGH gelangt ist. Es kann auch gesagt werden, daß Normen des Persönlichkeits- und Datenschutzes immer weiter vordringen, so daß das Auffinden einschlägiger Normen erleichtert wird.

2. Die Problematik, wie man den Bundesfinanzhof überzeugen kann, damit er die Sachen dem EuGH im Wege des Vorabentscheidungsverfahrens vorlegt, ist generell bekannt. In Fällen, in denen der Bundesfinanzhof die Möglichkeit des Rückgriffs auf Entscheidungen des EuGH sieht, fällt ihm die Ablehnung leicht. Das hier besprochene Urteil zeigt aber immerhin, daß der Bundesfinanzhof zwar die EuGH-Entscheidungen ohne weitergehende Analyse aufgreift, sich aber neuen Gedanken mit anerkennenswerter Mühe zuwendet. Die anwaltliche Aufgabe besteht darin, daß ggf. Neue und Abweichende darzustellen. Das zwingt naturgemäß zu einer sehr sorgfältigen Analyse der Urteile und auch der generalanwaltlichen Schlußanträge. Deren Lektüre deckt häufig auf, was der EuGH nicht sagen wollte und läßt den Blick auf Lücken in der Reichweite des Urteils zu. Dann muß man hoffen, daß der Bundesfinanzhof (oder ein aufgeschlossenes Finanzgericht) zu dem Schluß kommt, daß es eben doch keine abschließende allgemeine Auffassung gibt, die „für jeden erfahrenen und kundigen Juristen“ zweifelsfrei ist, wie es das Bundesverfassungsgericht als Voraussetzung des Unterbleibens der Vorlage definiert.<sup>24</sup>

22 So deutlich *Reich*, EuZW 1991, 203; vertiefend in der Monographie Bürgerrechte in der Europäischen Union, 1999, S. 65.

23 EuGH v. 28.04.1998 – Rs C-158/95 „Kohll“, und Rs C-120/95 „Decker“, DB 1998, 987.

24 09.11.1987 – 2 BvR 808/82, NJW 1988, 1456.



## Arbeitsgrundlage für die Praxis.

### Die rechtlichen und steuerlichen Wesensmerkmale der verschiedenen Gesellschaftsformen

Vergleichende Tabellen

von Professor Dr. Heinz Stehle, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Dr. Anselm Stehle, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, und Professor Dr. Wolfgang Hirschberger, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater

2021, 23. Auflage, 96 Seiten, € 28,-

ISBN 978-3-415-06952-7

 BOORBERG

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

SC1122

## Wirksamkeit von Steuerbescheiden nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens

**Orientierungssatz:** Einem Steuerbescheid, aus dem sich unter Berücksichtigung von Anrechnungsbeträgen eine Steuererstattung ergibt, fehlt mangels Festsetzung einer Insolvenzforderung die abstrakte Eignung, sich auf zur Tabelle anzumeldende Steuerforderungen auszuwirken. Ergibt sich aus dem Saldo der festgesetzten Steuer und der durch Steuerabzug erhobenen Einkommensteuer keine (konkret) anzumeldende Insolvenzforderung (Zahllast), wird das Finanzamt nicht Insolvenzgläubiger i.S. des § 87 InsO.

**Entscheidung:** BFH, Urteil vom 05.04.2022, IX R 27/18

### I. Sachverhalt

Die nachfolgende Sachverhaltsdarstellung konzentriert sich auf den Sachverhalt, der in Bezug auf den Hauptantrag des Klägers und Revisionsklägers (der Kläger) von Relevanz ist. Mit diesem Antrag begehrt er eine Entscheidung über die interessante Rechtsfrage, ob ein nach dem Antrag auf Insolvenzeröffnung ergangener Steuererstattungsbescheid wirksam ist. Diese Rechtsfrage hat insbesondere Auswirkung auf die steuerrechtlichen Prüfungsobliegenheiten eines Insolvenzverwalters.

Der Kläger ist Insolvenzverwalter über das Vermögen des W, welcher im Jahr 2014 Alleingesellschafter und Geschäftsführer der M-GmbH war, die wiederum Alleingesellschafterin der K-GmbH war. Die K-GmbH meldete im Dezember 2014 Insolvenz an. Das Insolvenzverfahren wurde im Februar 2015 eröffnet. Die im Dezember 2014 beantragte Eröffnung des Insolvenzverfahrens für die M GmbH wurde durch Beschluß im Februar 2015 mangels Masse abgelehnt.

Kurz danach reichte der Insolvenzverwalter eine von ihm sowie von W und dessen Ehefrau unterschriebene Einkommensteuererklärung für das Streitjahr beim Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt, FA) ein. Das FA führte die Veranlagung mit Bescheid für 2014 über die Einkommensteuer und Solidaritätszuschlag vom 23.12.2015 erklärungsgemäß durch. Der Bescheid setzte eine Einkommensteuer i.H.v. 28 942 Euro fest. Unter Berücksichtigung der einbehaltenen Lohnsteuer sowie Kapitalertragsteuer ergab sich ein Erstattungsbetrag in Höhe von 2454 Euro. Das FA gab den Bescheid u.a. dem Kläger bekannt. Der vom Kläger eingelegte Einspruch blieb erfolglos. Die anschließende Klage wies das Finanzgericht (FG) als unbegründet ab.

Mit der eingelegten Revision wendet sich der Kläger gegen das Urteil des FG, mit der Begründung, daß das FA nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens grundsätzlich keine Bescheide mehr erlassen darf. Der Beklagte hält den Einkommensteuerbescheid für wirksam. Ein Steuerbescheid kann auch nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens ohne Antrag des Insolvenzverwalters erlassen werden, wenn sich ein Erstattungsbetrag ergebe und der Bescheid nicht abstrakt geeignet sei, sich auf anzumeldende Steuerforderungen auszuwirken.

### II. Entscheidungsgründe

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

Es handelt sich bei dem erlassenen Steuerbescheid nicht um einen an einem schwerwiegenden Mangel leidenden und somit um einen nach § 125 Abs. 1 AO nichtigen Verwaltungsakt. Ein solcher schwerwiegender Mangel liegt nicht in einem Verstoß gegen § 251 Abs. 2 AO i.V.m § 87 InsO. Hiernach können die Insolvenzgläubiger ihre Forderungen nur nach den Vorschriften über das Insolvenzverfahren verfolgen. Insbesondere weist der Senat darauf hin, daß diese Vorschrift über den § 251 Abs. 2 AO auch für das Besteuerungs-, Festsetzungs- und Erhebungsverfahren gilt. Aus dieser Verweisung hat die ständige Rechtsprechung zwei maßgebliche Grundsätze herausgebildet. Zum einen, daß Steuerbescheide nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens nicht mehr ergehen dürfen, wenn darin Insolvenzforderungen festgesetzt werden. Zum anderen, dürfen nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens keine Bescheide mehr erlassen werden, in denen Besteuerungsgrundlagen festgestellt werden, die die Höhe der zur Tabelle anzumeldenden Steuerforderungen beeinflussen könnten. Entscheidend ist, ob er abstrakt geeignet ist, sich auf möglicherweise als Insolvenzforderungen anzumeldende Steueransprüche auszuwirken.

Der Senat weist drauf hin, daß es insbesondere einem Steuerbescheid, welcher die Steuer auf 0 Euro festsetzt, an einer solchen abstrakten Eignung fehlt und somit nicht bei der Tabelle anzumelden ist. Zudem ist eine Steuerfestsetzung auf 0 Euro nicht zugleich mit der Feststellung des Ausschlusses eines Erstattungsanspruchs verbunden; denn ein Erstattungsanspruch kann sich allein auf der Grundlage eines Abrechnungsverfahrens ergeben.

Sodann nimmt der Senat dazu Stellung, daß es in der Literatur und in der Rechtsprechung als umstritten gilt, ob eine solche abstrakte Eignung auch bei einem Steuerbescheid vorliegt, welcher eine positive Steuer festgesetzt und sich – wie im Streitfall – eine Steuererstattung nur unter Berücksichtigung von Anrechnungsbeträgen ergibt.

In der Literatur nimmt wohl die überwiegende Mehrheit an, daß die Wirksamkeit eines Steuerbescheides auch dann



gegeben ist, wenn die Steuerfestsetzung unter Berücksichtigung von Anrechnungsbeträgen zu einem Erstattungs- oder Vergütungsanspruch führt. Hierzu wird ausgeführt, daß insbesondere in solchen Fällen, das Schutzbedürfnis der Gläubiger nicht beeinträchtigt wird.

Teilweise wird in der Rechtsprechung und in der Literatur auch vertreten, daß solche „Erstattungsbescheide“ unwirksam seien. Andernfalls könne bei einem späteren Streit über die Höhe der Anrechnung eine durch diesen – ggf. zwischenzeitlich bestandskräftigen – Steuerbescheid titulierte Insolvenzforderung entstehen.

Sodann schließt sich der Senat der überwiegenden Meinung und somit auch der Ansicht der Vorinstanz an, so daß der streitgegenständliche Steuerbescheid wirksam sei.

Der erkennende Senat weist darauf hin, daß es sich bereits an einer zur Tabelle anzumeldenden Insolvenzforderung i.S.v. § 174 Abs. 1 InsO mangelt. Aus Sicht des Insolvenzrechts ist insofern allein der nach Saldierung von festgesetzter Steuer und Anrechnungsbeträgen bestehende Steueranspruch zu beurteilen. Geht der Einkommensteuererstattungsanspruch – wie hier – auf die vom Arbeitslohn des Schuldners einbehaltene Lohnsteuer zurück, wird der Rechtsgrund für den Anspruch bereits mit der Abführung der Lohnsteuer gelegt. Der Erstattungsanspruch steht dann lediglich unter der aufschiebenden Bedingung, daß am Jahresende die geschuldete Einkommensteuer geringer ist als die Summe der Anrechnungsbeträge, so daß sich gemäß § 36 Abs. 4 Satz 2 EStG, § 37 Abs. 2 AO ein Erstattungsanspruch ergibt.

Nach diesen Grundsätzen ist somit für die Beurteilung, ob eine anzumeldende Insolvenzforderung besteht, auf den Saldo aus der festgesetzten Steuer und der durch Steuerabzug erhobenen Einkommensteuer abzustellen. Ergibt sich aus dem Bescheid keine Zahllast und dementsprechend auch kein Leistungsgebot, kann sich das FA mit der Festsetzung auch nicht – entgegen der Vorgabe des § 87 InsO – einen Vollstreckungstitel verschaffen. Bei dem hier vorliegenden Erstattungsbescheid greift somit nicht der Vorrang des Insolvenzrechts, so daß auf die allgemeinen Regelungen der AO zurückzugreifen ist.

Der erkennende Senat weist in seinen Entscheidungsgründen darauf hin, daß die Rechtsstellung des Insolvenzverwalters durch dieses Ergebnis nicht eingeschränkt wird. Begehrt er eine höhere Erstattung, kann er diese im Einspruchs- bzw. Klageverfahren gegen die Steuerfestsetzung geltend machen. Auch einem späteren Streit über die Höhe der Anrechnung läßt sich begegnen, und zwar entweder – wie vom FG, von Teilen der Literatur und auch vom BMF vorgeschlagen – durch eine rückwirkende Änderung der Steuerfestsetzung gemäß § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO bzw. eine Erledigung auf andere Weise gemäß § 124 Abs. 2 AO (Entfallen der Befugnis, durch Verwaltungsakt zu handeln) oder dadurch, daß bereits die Rücknahme (§ 130 AO) und der Widerruf (§ 131 AO) der Anrechnungsverfügung aufgrund der vorrangigen Regelungen zur InsO gesperrt ist („Änderungssperre“).

*(Claudius Söffing)*

## Unzulässigkeit einer Anhörungsrüge – Telefax

**Orientierungssatz:** Ein von einem Rechtsanwalt zur Erhebung einer Anhörungsrüge übermitteltes Telefax, bei dem es sich nicht um ein Computerfax handelt, ist kein elektronisches Dokument i.S. des § 52 d Satz 1 FGO.

**Entscheidung:** BFH, Beschluß vom 23.08.2022, VIII S 3/22

### I. Sachverhalt

Aufgrund einer von dem BFH zurückgewiesenen Beschwerde, wegen der Nichtzulassung der Revision, erhob der Rügeführer zu 1, der als Rechtsanwalt tätig ist und als Prozeßbevollmächtigter der Rügeführerin zu 2 auftritt, mittels Telefax die Anhörungsrüge. Der Beschluß des BFHs wurde den Rügeführern mit Zustellungsurkunde vom 05.02.2022 zugestellt. Das Telefax datierte auf den 21.02.2022.

Der Senatsvorsitzende wies den Rügeführer zu 1 darauf hin, daß vorbereitende Schriftsätze und deren Anlagen sowie schriftlich einzureichende Anträge und Erklärungen seit dem 01.01.2022 als elektronisches Dokument zu übermitteln sind

(§ 52 d Satz 1 der Finanzgerichtsordnung, FGO) und daß das per Telefax übermittelte Schreiben vom 21.02.2022 diesen Anforderungen nicht genüge. Eine Übermittlung nach allgemeinen Vorschriften sei nur zulässig, wenn eine Übermittlung als elektronisches Dokument vorübergehend nicht möglich sei (§ 52 d Satz 3 FGO).

Die Rügeführer wurden um unverzügliche Mitteilung und Glaubhaftmachung gebeten, ob eine vorübergehende Unmöglichkeit vorgelegen habe (§ 52 d Satz 4 FGO). Sollte dies nicht der Fall sein, wurden sie gebeten, den Schriftsatz vom 21.02.2022 elektronisch zu übermitteln. Das Schreiben der Vorsitzenden wurde den Rügeführern mit Zustellungsurkunde am 01.03.2022 zugestellt. Diese haben sich hierzu nicht mehr geäußert.

## II. Entscheidungsgründe

Die erhobene Anhörungsrüge ist unzulässig. Sie erfüllt nicht die gesetzlich vorgeschriebene Form, da sie nicht als elektronisches Dokument übermittelt worden ist.

Maßgeblich für die Beurteilung der gesetzlichen Form ist § 52 d Satz 1 FGO. Demnach sind vorbereitende Schriftsätze und deren Anlagen sowie schriftlich einzureichende Anträge und Erklärungen, die durch einen Rechtsanwalt eingereicht werden, als elektronisches Dokument zu übermitteln. Es wird in den Entscheidungsgründen darauf hingewiesen, daß die Vorschrift für alle Verfahren nach der FGO gelten würde und somit auch für die Anhörungsrüge i.S. des § 133 a FGO einzubeziehen ist.

Sie ist zum 01.01.2022 in Kraft getreten (Art. 26 Abs. 7 i.V.m. Art. 6 Nr. 4 des Gesetzes zur Förderung des elektronischen Rechtsverkehrs mit den Gerichten vom 10.10.2013, BGBl I 2013, 3786). Aufgrund seiner Stellung als Rechtsanwalt ist der Rügeführer zu 1 verpflichtet, die Anhörungsrüge als elektronisches Dokument zu übermitteln. Die Norm knüpft allein an den Status des Prozeßbevollmächtigten als Rechtsanwalt an.

Sodann weist der Senat darauf hin, daß ein Telefax kein elektronisches Dokument ist. Ferner handelt es sich hierbei nicht um ein Computerfax, bei welchem teilweise vertreten wird, daß es trotz des § 52 d FGO als Medium nicht auszuschließen ist. Ein elektronisches Dokument ist eine Datei, die mit Mitteln der Datenverarbeitung erstellt, auf einem Datenträger aufgezeichnet werden kann und (bereits) in dieser Form maßgeblich ist. Dies ist bei dem vorliegenden Telefax nicht der Fall, da der Papierausdruck beim Empfänger (BFH) lediglich den Inhalt des Dokuments wiedergibt, ohne selbst Rechtswirksamkeit zu erzeugen.

Nach diesen Grundsätzen führt der Senat aus, daß auch bei einer Annahme, daß die Übermittlungsformen des Telefaxes und Computerfaxes durch die Einführung der elektronischen Kommunikation nicht ausgeschlossen werden, es dem Telefax an den entsprechenden Anforderungen mangelt. Nach § 52 a Abs. 3 FGO muß das elektronische Dokument mit einer qualifizierten elektronischen Signatur der verantwortenden Person versehen sein oder von der verantwortenden Person signiert und auf einem sicheren Übermitt-

lungsweg eingereicht werden. Nach § 52 a Abs. 4 Satz 1 FGO sind sichere Übermittlungswege

1. der Postfach- und Versanddienst eines De-Mail-Kontos, wenn der Absender bei Versand der Nachricht sicher im Sinne des § 4 Abs. 1 Satz 2 des De-Mail-Gesetzes angemeldet ist und er sich die sichere Anmeldung gemäß § 5 Abs. 5 des De-Mail-Gesetzes bestätigen läßt (Nr. 1),
2. der Übermittlungsweg zwischen dem besonderen elektronischen Anwaltspostfach nach § 31 a der Bundesrechtsanwaltsordnung oder einem entsprechenden, auf gesetzlicher Grundlage errichteten elektronischen Postfach und der elektronischen Poststelle des Gerichts (Nr. 2),
3. der Übermittlungsweg zwischen einem nach Durchführung eines Identifizierungsverfahrens eingerichteten Postfach einer Behörde oder einer juristischen Person des öffentlichen Rechts und der elektronischen Poststelle des Gerichts (Nr. 3),
4. der Übermittlungsweg zwischen einem nach Durchführung eines Identifizierungsverfahrens eingerichteten elektronischen Postfachs einer natürlichen oder juristischen Person oder einer sonstigen Vereinigung und der elektronischen Poststelle des Gerichts (Nr. 4),
5. der Übermittlungsweg zwischen einem nach Durchführung eines Identifizierungsverfahrens genutzten Postfach- und Versanddienstes eines Nutzerkontos im Sinne des § 2 Abs. 5 des Onlinezugangsgesetzes und der elektronischen Poststelle des Gerichts (Nr. 5),
6. sonstige bundeseinheitliche Übermittlungswege, die durch Rechtsverordnung der Bundesregierung mit Zustimmung des Bundesrates festgelegt werden, bei denen die Authentizität und Integrität der Daten sowie die Barrierefreiheit gewährleistet sind (Nr. 6).

Der Telefaxversand der Rügeführer erfüllt keinen der Tatbestände der Nrn. 1 bis 5. Sämtliche dieser Tatbestände setzen eine Identifizierbarkeit des Absenders durch eine Signatur samt einer sicheren Übermittlung voraus, die ein Telefaxversand nicht gewährleistet. Von der Verordnungsermächtigung des § 52 a Abs. 4 Satz 1 Nr. 6 FGO hat die Bundesregierung noch keinen Gebrauch gemacht.

Ferner weist der Senat darauf hin, daß es sich nicht um einen Fall der sog. Ersatzeinreichung nach § 52 d FGO handelt. Es mangelt an der vorausgesetzten Glaubhaftmachung.

*(Claudius Söffing)*

Lieferbar ab Januar 2023

# Steuergesetze 2023

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

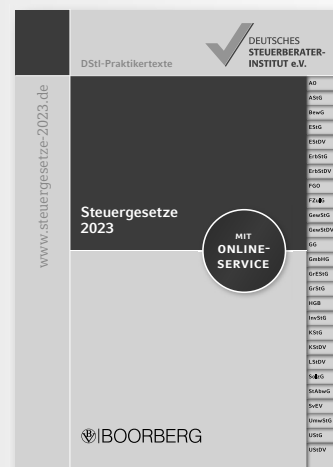
hrsg. vom Deutschen Steuerberaterinstitut e.V.

2023, ca. 1520 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. Bereits zum 1.1.2023 verabschiedete, aber erst zukünftig in Kraft tretende Vorschriftenfassungen sind online abrufbar. Auf sie wird in der Printausgabe bereits in einer tabellarischen Übersicht und in Fußnoten hingewiesen.

Unter [www.steuergesetze-2023.de](http://www.steuergesetze-2023.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.

- Abgabenordnung (AO)
- Außensteuergesetz (AStG)
- Bewertungsgesetz (BewG)
- Einkommensteuergesetz (EStG)
- Einkommensteuer-Durchführungsverordnung (EStDV)
- Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (ErbStG)
- Erbschaftsteuer-Durchführungsverordnung (ErbStDV)
- Finanzgerichtsordnung (FGO)
- Forschungszulagengesetz (FZulG)
- Gewerbesteuergesetz (GewStG)
- Gewerbesteuer-Durchführungsverordnung (GewStDV)
- Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG)
- Grundsteuergesetz (GrStG)
- Investmentsteuergesetz (InvStG)
- Körperschaftsteuergesetz (KStG)
- Körperschaftsteuer-Durchführungsverordnung (KStDV)
- Lohnsteuer-Durchführungsverordnung (LStDV)
- Solidaritätszuschlaggesetz (SolzG)
- Sozialversicherungsentgeltverordnung (SvEV)
- Steueroasen-Abwehrgesetz (StAbwG)
- Umsatzsteuergesetz (UStG)
- Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (UStDV)
- Umwandlungssteuergesetz (UmwStG)

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

AO

AStG

BewG

EStG

EStDV

ErbStG

ErbStDV

FGO

FZulG

GewStG

GewStDV

GG

GmbHG

GrEStG

GrStG

HGB

InvStG

KStG

KStDV

LStDV

SolzG

StAbwG

SvEV

UmwStG

UStG

UStDV



## Die aktuellen Inkassogebühren auf einen Blick.



WWW.BOORBERG.DE

**Die Gebühren im Inkasso**  
RVG-Vergütung beim Forderungsmanagement  
von Dipl.-Rechtspflegerin (FH) Karin Scheungrab,  
München/Leipzig  
2022, 104 Seiten, € 15,80  
ISBN 978-3-415-07153-7



Leseprobe unter  
[www.boorberg.de/9783415071537](http://www.boorberg.de/9783415071537)

Zum 1. Oktober 2021 trat das »Gesetz zur Verbesserung des Verbraucherschutzes im Inkassorecht« in Kraft. Die Neuerscheinung verdeutlicht die Auswirkungen des Gesetzes auf die tägliche Abrechnungspraxis anhand von **Schaubildern und Berechnungsbeispielen**, macht Formulierungsvorschläge, gibt Tipps und Tricks zum Gebührenmanagement und ist damit das **»Must-have«** für Anwältinnen, Anwälte und Inkassounternehmen.

Der verständliche Leitfaden bietet u.a.:

- eine Übersicht der erweiterten Hinweispflichten mit Musterformulierungen,
- umfangreiche und ausführliche Tabellen mit den neuen Wertstufen,
- die Änderungen hinsichtlich der Vergütung im Forderungsmanagement,
- die seit 1.10.2021 geltenden kosten- und gebührenrechtlichen Änderungen im Mahn- und Zwangsvollstreckungsverfahren.

 **BOORBERG**

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

SC1122