

# steueranwaltsmagazin

Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im Deutschen Anwaltverein

4/2015

85. Ausgabe | 17. Jahrgang

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

Dr. Jörg Stalleiken,  
Flick Gocke Schaumburg,  
Bonn

Dr. Jennifer Dikmen,  
Bonn

## 121 Editorial

Wagner

## Beiträge

- 122 Stalleiken **Update Unternehmens-Erb-schaftsteuerreform**
- 126 Wagner **Neue Entwicklungen im schweizerischen Steuerrecht**
- 130 Zacher **Steuerabzug auf Schadensersatzansprüche geschädigter Bankkunden – Vergleichs-, Verfahrens- und Vollstreckungsfragen**
- 134 Beul **Geldwäsche und Terrorismusbekämpfung**
- 140 Spatscheck/Falk **Die Anrufungsauskunft im Lohnsteuerverfahren – § 42 e EStG und deren gerichtliche Überprüfbarkeit**
- 148 Kredig/Link **Korrespondenzregeln zur Vermeidung “weißer Einkünfte” – Konglomerat statt einheitliches Prinzip**

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

## I.

Im Mai sind die statistischen Daten der liechtensteinischen Gesellschaften erschienen: Die Anzahl der Stiftungen schrumpfte weiter – von einst fast 50.000 auf nun 23.856 (31. 12. 2013) und ein Jahr später auf noch 20.317 – wurde aber – wie es das neue Stiftungsrecht vorsieht – statistisch differenziert in Stiftungen, die als gemeinnützige Stiftungen der Stiftungsaufsicht unterliegen (1.618 Stiftungen zum 31. 12. 2009, 1.765 per 31. 12. 2014) und den privaten (Familien-)Stiftungen. Die Anzahl gemeinnütziger Stiftungen steigt also an. Da die Anstalt fast stiftungsähnlich ausgestaltet werden kann, ist die Abnahme von 14.578 auf 8.461 zwar dramatisch, aber nachvollziehbar. Auch die Aktiengesellschaft schrumpfte von 7.518 im Jahr 2009 auf nun 6.046 (2013) und aktuell auf 5.758. Die Anzahl der Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbH) hat sich, freilich auf niedrigem Niveau, von 89 (2009) auf 174 (Vj.: 161) verdoppelt.

(aus: Bericht von Landtag, Regierung und Gerichten, Hrsg. Regierung des Fürstentums Liechtenstein)

## II.

Das muß nicht stimmen, stand aber so im Handelsblatt: "Die Behörde zur Verfolgung von Finanzverbrechen (SDOE), wie sich die griechische Steuerfahndung offiziell nennt, ist nicht gerade vom Erfolg verwöhnt. Fachleute schätzen, daß sich die hinterzogenen Steuern und Abgaben auf 40 bis 45 Milliarden Euro im Jahr belaufen.

Zum Vergleich: Die erzielten Steuereinnahmen beliefen sich im vergangenen Jahr auf 52,4 Milliarden Euro. Das würde bedeuten: Auf zehn Euro gezahlte Steuern kommen acht bis neun Euro, die hinterzogen werden. Oder anders gerechnet: Gelänge es dem Finanzminister, nur die in den vergangenen acht Jahren hinterzogenen Steuern einzutreiben, könnte er auf einen Schlag alle Staatsschulden Griechenlands bezahlen."

(Handelsblatt vom 22. 07. 2015)

## III.

Gepriesen sei der Zufall: Er ist wenigstens nicht ungerecht.  
(Philosophischer Zwischenruf)

Einen schönen Sommer wünscht

Ihr

Jürgen Wagner, LL.M.

Red. steueranwaltsmagazin

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

## Redaktion

**Dr. Jennifer Dikmen**, Rechtsanwältin, Fachanwältin für Steuerrecht, Bonn (JD)

*j.dikmen@dikmen-dinkgraeve.de*

**Dr. Jörg Stalleiken**, Rechtsanwalt, Steuerberater, Bonn (JS)

*joerg.stalleiken@fsgs.de*

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

*wagner@wagner-joos.de*

Die 86. Ausgabe des steueranwaltsmagazin erscheint am 15. Oktober 2015.

## Mitschreibende dieser Ausgabe:

*Thomas Zacher*, Rechtsanwalt in Köln; *Carsten René Beul*, Rechtsanwalt in Neuwied; *Rainer Spatscheck* und *Philipp Falk*, Rechtsanwälte in München; *Alexander Kredig* und *Mathias Link*, Rechtsanwälte in Frankfurt; *Jörg Stalleiken*, Rechtsanwalt in Bonn; *Jürgen Wagner*, Rechtsanwalt in Konstanz/Zürich/Vaduz.

## Fachbeirat

### Allgemeines Steuerrecht

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

### Internationales Steuerrecht

RA/FAStR **Dr. Jennifer Dikmen**, Bonn; RA/StB **Friedhelm Jacob**, Hengeler Mueller, Frankfurt; RA/FAStR **Sabine Unkelbach-Tomczak**, Frankfurt

### Steuerstrafrecht

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

### Europarecht

RA/StB/WP **Dr. Carsten Beul**, Beul & Klatt, Neuwied; RA/FAStR **Dr. Klaus von Brocke**, ERNST & YOUNG AG, München; RA/FAStR **Dr. Michael Pott**, Sernetz Schäfer, Düsseldorf; **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, Scharfstraße 2, 70563 Stuttgart; Tel: 0711/7385-0; Fax: 0711/7385-100, www.boorberg.de  
Layout und Satz: GreenTomato GmbH, 70193 Stuttgart  
Druck: Kessler Druck + Medien, Bobingen  
Anzeigenverwaltung: Verlag

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 129,- EUR inkl. Versandkosten jährlich.  
ISSN 1615-5610

## Beiträge

### Update Unternehmens-Erbchaftsteuerreform

Dr. Jörg Stalleiken, Rechtsanwalt, Steuerberater, Diplom-Finanzwirt, Bonn<sup>1</sup>

Kurz nach Veröffentlichung des ersten Referentenentwurfs des BMF<sup>1</sup> zur Anpassung des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des BVerfG wurde am 8. Juli 2015 der Regierungsentwurf zur Neuregelung des ErbStG in das Gesetzgebungsverfahren eingebracht.

#### I. Kritik des BVerfG am geltenden Recht

Mit Urteil vom 17.12.2014<sup>2</sup> hat das BVerfG bekanntlich das geltende Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht für verfassungswidrig erklärt. Die Kritik richtete sich allerdings nicht gegen die Steuerbegünstigung unternehmerischen Vermögens schlechthin, sondern gegen die Ausgestaltung und Verhältnismäßigkeit der Verschonungsregelungen im einzelnen. Ab einer bestimmten Größenordnung von Unternehmenserwerben etwa hält das BVerfG eine zusätzliche Prüfung der Verschonungsbedürftigkeit des Erwerbers für erforderlich. Im Detail verwarf das BVerfG zudem Regelungen, die die Zielgenauigkeit der Verschonung unterlaufen, so z. B. die Begrenzung der Lohnsummenkontrolle auf Betriebe mit nicht mehr als 20 Arbeitnehmern, das geltende "Alles-oder-Nichts"-Prinzip, wonach bis zu einer Verwaltungsvermögensquote von 50% sämtliches Vermögen den Steuerbefreiungen unterfallen konnte und die sich im Zusammenspiel mit der sog. "Holdingklausel" ergebenden Gestaltungsspielräume, die auf einer Nutzung des sog. "Kaskadeneffekts" beruhen.

An dieser Stelle setzt der nun vorliegende Gesetzesentwurf auf und normiert künftig eine dreistufige Prüfung der Begünstigung: In Schritt 1 ist zu prüfen, ob überhaupt begünstigungsfähiges Vermögen vorliegt. Dieses begünstigungsfähige Vermögen ist sodann in begünstigtes und nicht begünstigtes Vermögen zu unterteilen (Schritt 2). In Schritt 3 ist das Verhältnis des begünstigten und nicht begünstigten Vermögens zu bestimmen, um den Anteil des begünstigten Vermögens am gemeinen Wert der betrieblichen Einheit zu bestimmen.

#### II. Verschonungsvoraussetzungen

##### 1. Dem Grunde nach begünstigungsfähiges Vermögen

Dem Grunde nach **begünstigungsfähiges Vermögen** sind – wie bisher –

- der inländische oder in der EU/dem EWR belegene Wirtschaftsteil eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes (§ 13b Abs. 1 Nr. 1 RegE-ErbStG),

- inländisches Betriebsvermögen und Mitunternehmeranteile (§ 13b Abs. 1 Nr. 2 RegE-ErbStG) sowie
- Anteile an Kapitalgesellschaften, an deren Nennkapital der Erblasser oder Schenker zu mehr als 25% beteiligt war oder diese Beteiligungsschwelle durch Anteilspoolung erreicht (§ 13b Abs. 1 Nr. 3 RegE-ErbStG).

Weitere Voraussetzung für die Begünstigungsfähigkeit für Personen- und Kapitalgesellschaften ist allerdings nun, daß diese eine (oder mehrere) originär **gewerbliche oder freiberufliche** Tätigkeiten im Hauptzweck ausüben (vgl. § 13b Abs. 2 RegE-ErbStG). Dem Grunde nach begünstigungsfähig nach dem Referentenentwurf sind auch Anteile an **gewerblich infizierten** Personengesellschaften (§ 13b Abs. 1 Nr. 2 RegE-ErbStG).

**Vermögensverwaltende** Gesellschaften in der Rechtsform gewerblich geprägter Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften sollen demgegenüber nicht begünstigungsfähig sein, soweit sie nicht ihrerseits Beteiligungen an begünstigungsfähigen Gesellschaften halten. Gewerblich geprägte Personengesellschaften "sind begünstigungsfähig, soweit sie begünstigungsfähige Beteiligungen an anderen Personengesellschaften ohne begünstigungsfähige Anteile an Kapitalgesellschaften halten" (§ 13b Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 RegE-ErbStG). Anteile an Kapitalgesellschaften, "deren Vermögen ausschließlich aus Beteiligungen an Personengesellschaften oder Anteilen an anderen Kapitalgesellschaften sowie Finanzmitteln besteht, sind begünstigungsfähig, soweit diese begünstigungsfähige Beteiligungen an Personengesellschaften oder Anteile an Kapitalgesellschaften halten" (§ 13b Abs. 1 Nr. 3 Satz 3 RegE-ErbStG).

##### 2. Unterteilung in begünstigtes und nicht begünstigtes Vermögen

Innerhalb des begünstigungsfähigen Vermögens ist das begünstigte vom nicht begünstigten Vermögen zu trennen. Zu diesem Zweck sind sämtliche Wirtschaftsgüter (außer Fin-

1 Dr. Jörg Stalleiken, Rechtsanwalt/Steuerberater/Diplom-Finanzwirt, ist Partner der Sozietät FLICK GOCKE SCHAUMBURG in Bonn.

2 Hierzu *Korezkij*, DStR 2015, 1337; *Wachter*, DB 2015, 1368; *von Oertzen/Reich*, BB 2015, 1559; *Stalleiken/Kotzenberg*, GmbHR 2015, 673.

3 Az. I BVL 21/12, BStBl. II 2015, 50; hierzu *Stalleiken*, DB 2015, 18.

nanzmittel) daraufhin zu überprüfen, ob sie im Steuerentstehungszeitpunkt jeweils überwiegend einer originär gewerblichen, freiberuflichen oder land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit nach ihrem Hauptzweck dienen. Der Referentenentwurf enthielt noch die Formulierung *“als Hauptzweck dienen“*, wo es nun heißt *“nach ihrem Hauptzweck dienen“*. Die Änderung dürfte rein redaktioneller Natur sein; eine inhaltliche Änderung ist ausweislich der insoweit identischen Gesetzesbegründung nicht ersichtlich.

Zahlungsmittel, Geldmittel und Forderungen zählen auch nach dem Regierungsentwurf so lange zum begünstigten Vermögen, wie sie nach Abzug der Schulden 20 % des Wertes der betrieblichen Einheit nicht übersteigen. Der Regierungsentwurf ergänzt jedoch die Regelung um eine Ausnahme für Banken und Finanzdienstleistungsunternehmen nach § 1 Abs. 1 und Abs. 1a KWG. Geldmittel, Zahlungsmittel und Forderungen im Vermögen solcher Gesellschaften gehören stets zum begünstigten Vermögen, ohne daß es einer weiteren Prüfung bedürfte (vgl. die heutige Regelung des § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 4a ErbStG).

### 3. Berechnung des Anteils des begünstigten Vermögens am Gesamtwert

Auch nach dem Regierungsentwurf ist sodann ein Verhältnis zu bilden zwischen der Summe der gemeinen (Netto-)Werte der Wirtschaftsgüter des begünstigten Vermögens und dem Gesamt(netto)wert des begünstigten und des nicht begünstigten Vermögens. Das Gesetz sieht einen 10%-igen Freibetrag vor, innerhalb dessen nicht begünstigtes Vermögen dem begünstigten Vermögen zugeschlagen wird. Das Verhältnis zwischen dem gemeinen (Netto-)Wert des begünstigten Vermögens und dem Gesamt(netto)wert des begünstigten und des nicht begünstigten Vermögens ist auf den nach den Vorschriften des Bewertungsgesetzes ermittelten gemeinen Wert der übertragenen Einheit anzuwenden, um den Anteil des begünstigten Vermögens am gemeinen Wert zu ermitteln.

Die Regelung des Regierungsentwurfs entspricht bis auf redaktionelle Anpassungen dem Referentenentwurf, allerdings hat der Gesetzgeber die redundante Regelung in § 13b Abs. 8 Satz 4 ErbStG i.d.F. des Referentenentwurfs gestrichen, wonach junges nicht begünstigtes Vermögen nochmals von der Begünstigung ausgenommen wurde.<sup>4</sup>

## III. Wahlmöglichkeiten des Erwerbers

Auf der Rechtsfolgenreihe hängt die Verschonungsmöglichkeit des Erwerbers vom Wert des erworbenen begünstigten Vermögens ab.

### 1. Wert des begünstigten Vermögens ≤ EUR 26 Mio.

Beträgt der Wert des erworbenen begünstigten Vermögens (wobei mehrere Erwerb vom selben Erblasser oder Schenker innerhalb von 10 Jahren zusammengerechnet werden) nicht mehr als EUR 26 Mio. (der Referentenentwurf sah noch eine Höchstgrenze von EUR 20 Mio. vor), unterliegt das begünstigte Vermögen dem bisher bekannten Verschonungssystem aus Regelverschonung (85%-iger Verschonungsabschlag) und Vollverschonung (100%-iger Verschonungsabschlag). Die Anhebung der Wertfreigrenze von 20 Mio. auf 26 Mio. ist Ergebnis der Koalitionsverhandlungen.

Dieser Schwellenwert verdoppelt sich auf EUR 52 Mio. (Referentenentwurf noch: EUR 40 Mio.), wenn bestimmte Voraussetzungen erfüllt werden, die sich der Gesetzgeber typisierend bei Familienunternehmen (nahezu vollständige gesellschaftsvertragliche Beschränkung der Entnahmen oder Ausschüttungen, Verfügungsbeschränkung auf Angehörige i.S.d. § 15 Abs. 1 AO und gesellschaftsvertragliche Abfindungsbeschränkung auf einen Wert *“erheblich unter dem gemeinen Wert“*, und dies alles über eine Dauer von zehn Jahren vor und dreißig Jahre nach dem Übertragungstichtag).

### 2. Wert des begünstigten Vermögens ≥ EUR 26 Mio.

Beträgt der Wert des erworbenen begünstigten Vermögens mehr als EUR 26 Mio. bzw. EUR 52 Mio., hat der Erwerber nach wie vor die Wahl zwischen dem *“Abschmelzungsmodell“* (§ 13c RegE-ErbStG) und dem *“Erlaßmodell“* (§ 28a RegE-ErbStG).

- Im Abschmelzungsmodell beträgt freilich nun der Sockelverschonungsbetrag bei Erreichen der Höchstgrenze von EUR 116 Mio./142 Mio. statt wie im Referentenentwurf 25 % (Regelverschonung) und 40 % (Vollverschonung) nur noch 20 % (Regelverschonung) und 35 % (Vollverschonung). Technisch führt dies dazu, daß bei Überschreiten der Höchstgrenze von EUR 116 Mio./142 Mio. der Verschonungsabschlag um 6%-Punkte (statt wie in der übrigen Progression 1%-Punkt pro EUR 1,5 Mio. übersteigenden Wert) absinkt. Hierbei dürfte es sich um ein gesetzgeberisches Versehen handeln, da insoweit die Progression nicht angepaßt worden ist.
- Bei Wahl des Erlaßmodells hat der Erwerber nach wie vor sämtliches erworbenes und bereits gehaltenes verfügbares Vermögen zur Hälfte seines Wertes zur Begleichung der Steuer vor Erlaß zu verwenden.

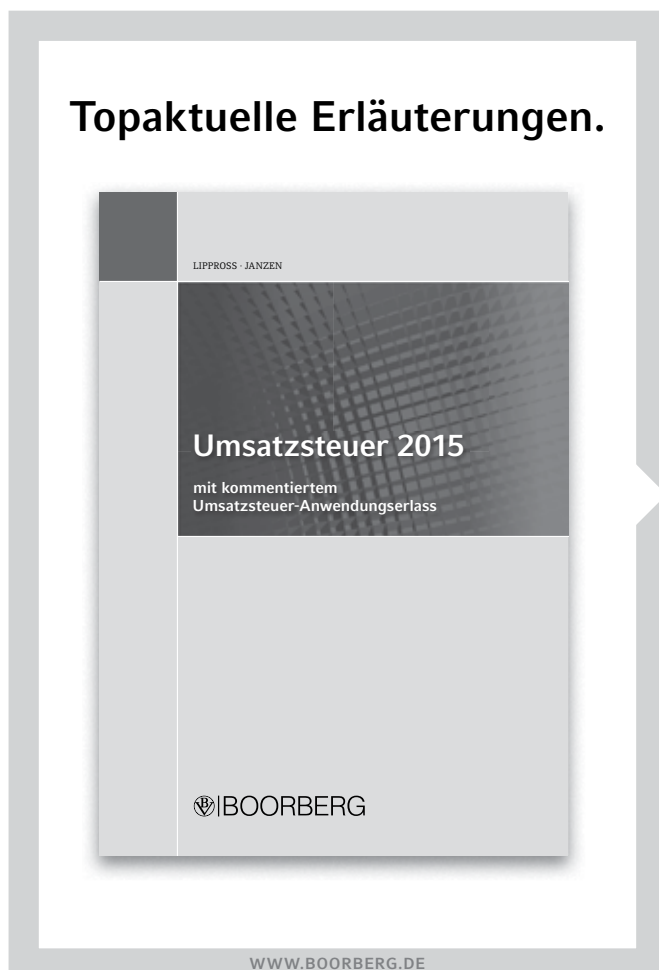
Änderungen verzeichnet der Regierungsentwurf allerdings noch bei der Lohnsummenkontrolle. Während der Referentenentwurf bisher vorsah, daß die Lohnsummenkontrolle bei Betrieben bis zu drei Arbeitnehmern nicht durchzuführen ist und zwischen vier und zehn Arbeitnehmern eine er-

<sup>4</sup> Stalleiken/Kotzenberg, GmbH 2015, 673, 676.

leichterte Lohnsumme von 250% (Regelverschonung) und 500% (Vollverschonung) treten sollte, sieht der Regierungsentwurf nunmehr ein vierstufiges Modell vor:

- bis 3 Beschäftigte gilt keine Lohnsummenkontrolle,
- Bei mehr als 3 bis einschließlich 10 Beschäftigten gilt eine Mindestlohnsumme von 250% (Regelverschonung) oder 500% (Vollverschonung),
- Bei mehr als 10 bis einschließlich 15 Beschäftigten gilt eine Mindestlohnsumme von 300% (Regelverschonung) oder 565% (Vollverschonung),
- Bei mehr als 15 Beschäftigten gilt die "normale" Lohnsummenregelung von 400% (Regelverschonung) oder 700% (Vollverschonung).

<sup>5</sup> Zu technischen Fehlern der Regelung, *Korezkij*, DStR 2015, 1337, 1338.



## Umsatzsteuer 2015

Rechtsstand: 1.1.2015

von Professor Dr. Otto-Gerd Lippross, Rechtsanwalt und Steuerberater, und Dipl.-Finanzwirt Hans-Georg Janzen, Steuerberater, hrsg. vom Steuerberaterverband Niedersachsen · Sachsen-Anhalt e.V.

2015, 1058 Seiten, DIN A4, € 68,-

ISBN 978-3-415-05413-4

Das Praxiswerk »Umsatzsteuer 2015« enthält die wichtigsten Materialien für die Bearbeitung umsatzsteuerlicher Fragen:

- UStG und UStDV mit Rechtsstand 1.1.2015
- Umsatzsteuer-Anwendungserlass in konsolidierter Fassung mit Rechtsstand 1.1.2015 mit optischen Hervorhebungen der Änderungen in 2014
- kommentierende Hinweise der Autoren zu den Änderungen des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses bis einschließlich 1.1.2015
- Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie mit Rechtsstand 1.1.2015
- Durchführungsverordnung zur Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie mit Rechtsstand 1.1.2015



Leseprobe unter

[www.boorberg.de/alias/1244965](http://www.boorberg.de/alias/1244965)

**BOORBERG**

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 0711/7385-100 · 089/4361564  
TEL 0711/7385-343 · 089/436000-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE SZ0515



## Arbeitsgrundlage für die Praxis.

WWW.BOORBERG.DE

### Die rechtlichen und steuerlichen Wesensmerkmale der verschiedenen Gesellschaftsformen Vergleichende Tabellen

von Professor Dr. Heinz Stehle, Wirtschafts-  
prüfer und Steuerberater, Dr. Anselm Stehle,  
Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, und  
Dipl. oec. Norbert Leuz, Steuerberater

2014, 21. Auflage, 89 Seiten, € 19,-  
ISBN 978-3-415-05343-4



Leseprobe unter  
[www.boorberg.de/alias/1161209](http://www.boorberg.de/alias/1161209)

In einer kurzen Einführung gibt die Broschüre allgemeine begriffliche Erklärungen und zeigt die grundsätzlichen Strukturmerkmale und Rechtsquellen auf. Die tabellarische Darstellung ist in zwei Hauptteile gegliedert, einen handelsrechtlichen und einen steuerlichen.

Der erste Teil enthält eine Übersicht über die rechtlichen Wesens- und Unterscheidungsmerkmale der verschiedenen Unternehmensformen, wobei zu wesentlichen Kriterien in knapper Form Stellung genommen wird. Der handelsrechtliche Bereich wurde vollständig aktualisiert und an die Rechtsentwicklung angepasst. Die umfangreichsten Anpassungen waren durch das MicroBilG vom 20.12.2012 und das PartGGuaÄndG vom 15.7.2013 zu verzeichnen.

In der zweiten Übersicht wird die steuerliche Behandlung der Gesellschaften und der Gesellschafter nach den wichtigsten Steuerarten dargestellt. Hier war vor allem das Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts vom 20.2.2013 einzuarbeiten.

Die Broschüre bietet dem Benutzer die Möglichkeit, problemspezifische Zusammenhänge und Besonderheiten der einzelnen Gesellschaftsformen rasch zu erkennen.

 **BOORBERG**



## Neue Entwicklungen im schweizerischen Steuerrecht

Jürgen Wagner, LL.M., Rechtsanwalt/Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht, Wagner & Joos Rechtsanwälte, Konstanz/Zürich/Vaduz

Mit dem folgenden Beitrag wird im Anschluss an steueranwaltsmagazin 2014, 102ff. wieder die Entwicklung in wesentlichen Rechtsgebieten der Schweiz aufgegriffen.<sup>1</sup> "Standort Schweiz im Sinkflug" wird mittlerweile auch in seriösen Zeitungen ohne Fragezeichen geschrieben. Eine Tatsache, die die Schweiz stark irritiert.

### I. Allgemeines

Die Entscheidung der Schweizerischen Nationalbank (SNB) vom 15.01.2015, den Frankenkurs (bisher fest auf 1 EUR zu 1,20 CHF) freizugeben, hat ein mittleres Erdbeben auf dem Kapitalmarkt ausgelöst. Die darauf folgende EZB-Entscheidung ähnelt jedenfalls einer "Freibier-Strategie" – je mehr man bereits intus hat, umso weniger ist ein zusätzliches Freibier wert. Entscheidend wird u. a. die Frage sein, ob die EZB-Entscheidung, den Euro zu schwächen, die Kreditvergabe anregt. Letztlich kann man aus den aktuellen Entwicklungen folgern, daß es zu einer gegenläufigen Bewegung kommen wird und die Zinsen langfristig wieder steigen – nur wann und wo sich das Ganze einpendeln wird, weiß jetzt noch niemand. Ob die Wirtschaft schrumpfen wird, weiß derzeit ebenfalls noch niemand: Negativzinsen verunsichern Anleger.

Das höchste Pro-Kopf-Vermögen ist nach einer Credit-Suisse-Studie in der Schweiz zu finden: Mit einem auf die erwachsene Bevölkerung bezogenen durchschnittlichen Guthaben von 561000 USD liegt sie deutlich vor Australien (431000 USD) und Norwegen (359000 USD). Die Wohlstandsverteilung zeigt freilich ein anderes Bild: Die Hälfte der Weltbevölkerung besitzt zusammen weniger als 1%, während das reichste Prozent der Weltbevölkerung etwa 48% des materiellen Wohlstandes angehäuft hat.<sup>2</sup>

Zum Schweizer Wohlstand trägt auch die geringe Arbeitslosigkeit in einem dynamischen Arbeitsmarkt bei: Die Arbeitslosenquote stagnierte im Jahresdurchschnitt bei 3,2% (EU-28-Durchschnitt: 10%). Per Jahresende waren 147369 Arbeitslose bei den regionalen Arbeitsvermittlungszentren gemeldet.<sup>3</sup> Für das laufende Jahr wird erwartet, daß die Quote auf ca. 3% sinken wird. Die höchste Arbeitslosenquote haben die Kantone des Südens und des Westens (TI, VS, GE, VD, NE und JU), am besten stehen die inner-schweizerischen Kantone (ZG, NW, OW, UR und AI) und Graubünden da.

### II. Steuerrecht

#### 1. Vorweg: Anzahl der Gesellschaften

Bereits Anfang Januar (05.01.2015) wurde vom Eidgen. Amt für das Handelsregister<sup>4</sup> die Anzahl der eingetragenen Gesellschaften pro Rechtsform und Kanton veröffentlicht: Danach betrug die Summe aller Gesellschaften 585648 (2013: 572560, 2012: 559828). An erster Stelle steht wie immer die Aktiengesellschaft mit nun 206040 (2013: 202183, 2012: 198432), gegenwärtig gefolgt von der GmbH mit 159580 (2013: 149725, 2012: 140895). Die Einzelunternehmen belegen nicht mehr Platz 2, sondern mit 156964 (2013: 156644) Platz 3 der häufigsten Gesellschaftsformen. Das Feld der restlichen Rechtsformen ist vergleichsweise unbedeutend und wird von den Stiftungen mit 17282 (2013: 17431, 2012: 17647) angeführt, gefolgt von den Kollektivgesellschaften 11677 (2013: 12230, 2012: 12413) und Zweigniederlassungen 10761 (2013: 10500, 2012: 10169). 9247 Genossenschaften (2013: 9478, 2012: 9688), 7961 Vereine (2013: 7608, 2012: 7352), 3999 ausländischen Zweigniederlassungen (2013: 4028, 2012: 4090); 1873 Kommanditgesellschaften (2013: 1979, 2012: 2081) komplettieren das Bild. Steigerungen sind also in diesem Bereich lediglich bei den Zweigniederlassungen festzustellen. Eine wiederum relativ starke Zunahme der Kapitalgesellschaften steht also erneut einer langsamen, aber stetigen Abnahme der Personengesellschaften gegenüber. Ob nun das Glas halb voll oder halb leer ist: Die öffentliche Meinung diagnostiziert einen Sympathieverlust.<sup>5</sup>

1 Der vollständige Beitrag ist in der RIW als *Wagner/Plüss*, Neue Entwicklungen im schweizerischen Wirtschafts- und Steuerrecht". RIW 2015, 321 ff. (zuvor RIW 2014, 562 ff. in jährlicher Berichterstattung seit 2004) erschienen.

2 NZZ vom 15.10.2014 ("Globale Vermögen auf Höchststand").

3 NZZ vom 10.01.2015 ("Stabiles Jahr am Schweizer Arbeitsmarkt").

4 Eidgen. Amt für das Handelsregister ([www.zefix.admin.ch/Statistiken](http://www.zefix.admin.ch/Statistiken)).

## 2. Mythos Steuerparadies Schweiz

Die Steuerstrategie von Bund, Kantonen und Gemeinden in der Schweiz lässt sich in wenigen Worten zusammenfassen: „Wir melken die fetten Kühe etwas stärker, vertreiben sie aber nicht“, so der Finanzdirektor des kleinen Kantons Glarus stellvertretend für alle.<sup>6</sup> So waren auch alle Bemühungen in Richtung einer Steueramnestie – auch die kantonalen – recht erfolgreich: Allein im ebenfalls kleinen Kanton Jura wurden nach fünfjähriger Laufzeit der Steueramnestie 415 Mio. CHF nachdeklariert, was in etwa 30 Mio. CHF zusätzlichem Steueraufkommen entspricht. Im großen Kanton Zürich sind im Jahr 2014 gut 1500 Selbstanzeigen eingegangen, ca. 200 mehr als im Vorjahr und gut doppelt so viele wie im Jahr 2012. Im Kanton Bern betrug die Rate der Selbstanzeigen im Vergleich zum Vorjahr fast 30%. Alles in allem fließen dem Kanton Zürich 73 Mio. CHF Nachsteuern zu, dem Bund weitere 20 Mio. Schweiz-weit sind bisher 7569 Selbstanzeigen im Jahr 2014 eingegangen, wobei 5 Kantone keine Meldungen abgaben.<sup>7</sup>

## 3. BEPS – von Opfern, Tätern und Polizisten

Steuerwettbewerb zwischen Staaten ist ökonomisch sinnvoll. Wer wüßte das besser als die Schweiz, in der zwischen ihren 26 Kantonen bereits Steuerwettbewerb herrscht. Ökonomisch und gesellschaftlich problematisch wird dieser aber, wenn als Resultat nicht etwa Produktionsstätten und Arbeitsplätze an Orte mit niedrigeren Steuern verschoben werden, sondern nur Gewinne. Hier setzt das BEPS (Base Erosion and Profit Shifting Action Plan) an. Aber: Bei der „aggressiven Steuerplanung“, der sog. „Steuervermeidung internationaler Konzerne“, sind die EU-Staaten Opfer, Täter und Polizisten in Personalunion.<sup>8</sup> „Luxemburg Leaks“ haben der Kampagne Auftrieb verschafft, aber auch die Scheinheiligkeit vieler Akteure bloßgestellt. Man bekämpft schließlich nicht das Illegale, sondern das Legale, „bloß“ moralisch fragwürdige.

## 4. Automatischer Informationsaustausch: Das Bankgeheimnis ist tot

Die Schweiz ist nun bereit, den Automatischen Informationsaustausch (AIA) einzuführen. Schweizer Bankinstitute können im Jahr 2017 beginnen, Kontodaten von ausländischen Steuerpflichtigen zu erheben; 2018 könnten erstmals Daten übermittelt werden, so die Informationen aus dem Global Forum der OECD. Hier geht es etwa um Kontostände, Zinsen, Dividenden, Veräußerungsgewinne und die Steuernummer, die die Finanzinstitute sammeln müssen. Der Zeitplan steht unter dem Vorbehalt, daß die Gesetze vom Parlament und ggf. vom Volk genehmigt werden. Das multinationale Abkommen, in dem sich die Länder des Global Forums zu einer raschen Umsetzung der bei der OECD ausgearbeiteten Standards verpflichteten, wurde von

der Schweiz zunächst einmal nicht unterzeichnet – ebenso wenig von den USA, da dort die gesetzlichen Voraussetzungen fehlen, die Reziprozität zu gewähren, die bereits in zahlreichen FATCA-Abkommen zugesichert worden war.

50 von 122 Staaten, darunter auch Liechtenstein, wollen den AIA bereits 2017 beginnen. Die Schweiz soll zu den 40 Ländern gehören, die den Standard bejahen, aber erst später einführen.<sup>9</sup> Damit sei das Schweizer Bankgeheimnis tot, und der AIA werde in seiner weitesten Form angewandt, so EU-Steuerkommissar *Algirdas Semeta* vor den Medien im Oktober 2014.

## 5. Pauschalbesteuerung

Die Pauschalsteuer ritzt an hehren Grundsätzen. Statthaft ist sie dennoch; ihre Abschaffung hätte der Schweiz geschadet. Es handelt sich um eine „verfassungsrechtliche Gratwanderung“, wie Finanzministerin *Widmer-Schlumpf* in der Debatte des Nationalrates zugab. Bedenken bei der Gleichheit müssen sich entgegenhalten lassen, daß nur Gleiches einander gegenübergestellt werden darf. Pauschalbesteuerte sind jedoch Ausländer, die in der Schweiz keiner Erwerbsarbeit nachgehen dürfen. Schließlich der Gedanke der Gerechtigkeit: Ist etwa ein Steuersystem gerecht, das Unternehmererträge zuerst als Gewinne, dann (teilweise) als Einkommen der Eigentümer und dann nochmals als Vermögen besteuert? In der Abstimmung am 30.11.2014 wurde die Abschaffung mit durchschnittlich 59,2% der Stimmen abgelehnt. Auch Kantone wie Zürich, die zuvor die Pauschalbesteuerung abgelehnt hatten, votierten mehrheitlich (50,9%) gegen die Abschaffung.

Die Pauschalbesteuerten konzentrieren sich auf die Kantone Waadt (1396), Wallis (1300), Tessin (677) und Genf (710). Hätte die restliche Schweiz die Pauschalbesteuerung abgeschafft, wäre dies wohl zu Recht als „unfeiner Zug“ und „unsolidarisch“ empfunden worden; in der Sache wäre es ein Eigentor gewesen.<sup>10</sup>

5 NZZ vom 25.04.2014 („Die Schweiz verliert Sympathien“).

6 NZZ vom 06.05.2013 („Glarus trägt Sorge zu ‚fetten Kühen‘“) und 2.4.2015 („Mythos Steuerparadies Schweiz“).

7 Hierzu noch weiter unten; NZZ vom 03.01.2015 („Grosser Andrang reuiger Steuersünder im Jura“) und 07.01.2015 („Selbstanzeigen auf Höchststand“), NZZ am Sonntag vom 01.03.2015.

8 *Kreienbaum*, IStR 2014, 637; NZZ vom 09.12.2014 („Und wieder kommt Zug in den Kamin“).

9 NZZ vom 28.10.2014 („Entschärfter Steuerstreit mit Berlin“) und 31.10.2014 („Der Bankkunde wird gläsern“).

10 NZZ vom 03.10.2014 („Von Prinzipien und Privilegien“), 08.11.2014 („Wenn die Zürcher den Wallisern den Geldhahn zudrehen“) und 01.12.2014 („Ein ungewöhnlich gemustertes Verdikt“) Auch kantonale Initiativen gegen die Pauschalsteuer (Genf) oder eine Art Spitzensteuersatz für Besserverdienende (Schaffhausen) wurden zeitgleich abgelehnt.



## 6. Erbschaftsteuer

Die Erbschafts- und Schenkungssteuern werden ausschliesslich von den Kantonen erhoben. Eine Ausnahme bildet nur der Kanton Schwyz, der weder Erbschaften noch Schenkungen besteuert, sowie der Kanton Luzern, der auf die Besteuerung der meisten Schenkungen verzichtet. Im Jahr 2010 brachte die Besteuerung der Erbschaften und Schenkungen<sup>11</sup> Erträge i.H.v. 986 Mio. CHF. Gemessen am gesamten Steueraufkommen ergibt dies einen prozentualen Anteil von 1,53%.

Eine (Mitte Juni 2015 deutlich abgelehnte) Initiative wollte dies nun ändern. Die Mehrheit des Nationalrates hat sich im Dezember 2014 allerdings gegen die Erbschaftsteuer-Initiative ausgesprochen, die die Vermögen mit mehr als 2 Mio. CHF mit einer Steuer i.H.v. 20% belegen wollte. Ausnahme sind Schenkungen an den Ehegatten und steuerbefreite juristische Personen. Die Zweckbindung dieser neuen Steuer, deren Aufkommen mit einer Zweckbindung zugunsten der AHV (Altersversicherung) versehen werden sollte, sei inhaltlich ausgemachter Blödsinn, so die NZZ. Das Volk hat am 14. Juni des Jahres die Initiative mit mehr als 70% abgelehnt.<sup>12</sup>

## 7. Eigene Steuerakte

Jeder Steuerpflichtige kann innerhalb von gewissen zeitlichen Grenzen und unter gewissen sachlichen Voraussetzungen Einsicht in seine eigenen Steuerakten nehmen. Es gibt aber auch Kantone, in denen Auskünfte über Steuerfaktoren an Dritte erteilt werden – in anderen Ländern schlichtweg undenkbar: So wird z.B. im Steuergesetz des Kantons Bern festgehalten, daß das Steuerregister öffentlich ist. Im Kanton Zürich können gegen eine Gebühr Auskünfte über die Steuerdaten eines Dritten eingeholt werden. Wer nicht wünscht, daß ein Dritter Einsicht in die eigene Steuerakte erhält, sollte sich mit der Steuerbehörde in Verbindung setzen und die eigene Akte für die Einsicht Dritter sperren lassen. In verschiedenen Kantonen (u.a. Kanton Bern) ist dies nur unter gewissen Voraussetzungen möglich.<sup>13</sup>

## 8. Kleine Steueramnestie

Seit 2010 gibt es in der Schweiz die "kleine" Steueramnestie. Steuerpflichtige erhalten damit die einmalige Möglichkeit, in Form einer Selbstanzeige und ohne die Folge einer Strafsteuer das in der Vergangenheit nicht deklarierte Vermögen und Einkommen nachträglich zu deklarieren. Die Voraussetzungen einer straflosen Selbstanzeige sind:

- Die steuerpflichtige Person zeigt sich freiwillig an.
- Es handelt sich um die erstmalige Anzeige.
- Die Steuerhinterziehung ist keiner Steuerbehörde bekannt.
- Die Steuerbehörde wird bei der Festsetzung der Nachsteuer vorbehaltlos unterstützt.

- Die steuerpflichtige Person bemüht sich ernsthaft, die geschuldete Nachsteuer zu bezahlen.<sup>14</sup>

Der Bundesrat hat Anfang Juli 2014 vom Ergebnisbericht zur Vernehmlassung Kenntnis genommen und das Eidgenössische Finanzdepartement beauftragt, bis Ende 2015 eine Botschaft auszuarbeiten.

## 9. Steurrulings

Vorbescheide von Behörden in individuell-steuerlichen Angelegenheiten gehören in der Schweiz zum Alltag; sie dienen u.a. der Rechtssicherheit. Sicherlich ist der Interpretationsspielraum groß, dennoch sollte eine Beurteilung im rechtsfreien Raum quasi ausgeschlossen sein. Im Vergleich zu den großen Nachbarländern gilt in der Schweiz die Grundhaltung der Steuerbehörden als freundlicher, betrachtet man doch die Pflichtigen immer noch eher als Kunden denn als Gegner. Doch andere kleine Staaten in Europa wie die Benelux-Staaten oder Irland zeigen sich mindestens ebenso flexibel und zum Teil um noch einiges flexibler.<sup>15</sup>

## 10. Unternehmenssteuerreform III

Ja zur Lizenzbox, zur Auflösung stiller Reserven und zu einem begrenzten Steuerabzug auf Eigenkapitalzinsen. Nein zur Kapitalgewinnsteuer. Das ist das vorläufige Ergebnis aus der Vernehmlassung zur sog. Unternehmenssteuerreform III. Im Kern soll damit sichergestellt werden, daß die Schweiz auch nach Wegfall der verpönten Privilegien für mobile Gesellschaften ein attraktiver Steuerstandort bleibt.<sup>16</sup> Die Vernehmlassungsvorlage basiert auf folgenden Elementen: Die vorgeschlagene Lizenzbox unterstützt Investitionen in der Schweiz mit der Bereitstellung eines Anreizes zur Beibehaltung existierender Patente, zur Entwicklung innovativer und patentfähiger Produkte und zur Ansiedlung von entwicklungsbezogenen, wertschöpfungsintensiven Arbeitsstellen in der Schweiz.

Auf überdurchschnittlich hohes Eigenkapital einer Gesellschaft soll ein Zinsabzug vorgenommen werden kön-

11 Steuerinformation der Schweizerischen Steuerkonferenz SSK vom März 2013.

12 NZZ vom 09.12.2014 („Erbschaftssteuer-Debatte vor fast leeren Rängen“); NZZ vom 15.06.2015 („...“).

13 GHR TaxPage, hrsg. von der GHR Rechtsanwälte AG, Zürich/Bern, November 2014.

14 GHR TaxPage Fn. 13.

15 NZZ vom 02.10.2014 („Steuer-Rulings gehören in der Schweiz zum Alltag“).

16 NZZ vom 31.01.2015 („Grünes Licht für Steuerreform“) und 04.04.2015 („Schlankere Steuerreform für Standort Schweiz“); siehe unter: [www.kpmg.com/ch](http://www.kpmg.com/ch); siehe auch *Bächli*, Unternehmenssteuerreform III, D-CH-Wirtschaft 12/2014, 2, hrsg. von der Handelskammer Deutschland-Schweiz.

nen. Dies unterstützt die Attraktivität der Schweiz für Finanzierungsfunktionen und bevorzugt Firmen, die solide mit Eigenkapital finanziert sind. Dies erlaubt überdies Planungssicherheit für den Steuerzahler und die Behörden, mit einer konsistenten Behandlung von Zu- und Wegzügen vom respektive ins Ausland und beispielsweise auch bei Anwendung einer Lizenzbox.

Es ist den Kantonen überlassen, innerhalb der Grenzen ihres Budgets die Steuersätze auf Kantons- und Gemeindeebene zu senken. Einige Kantone haben schon neue Zielgrößen für ihre Steuersätze kommuniziert, der Kanton Waadt beispielsweise plant die Senkung auf 13,79%. Die Vernehmlassungsvorlage beinhaltet weitere Maßnahmen, wie die Abschaffung der Emissionsabgabe auf Eigenkapital, Anpassungen bei der Verlustverrechnung, Anpassungen beim Beteiligungsabzug, die Einführung einer Kapitalgewinnsteuer auf Wertschriften und Anpassungen im Teilbesteuerungsverfahren.

### III. Schluß

Die Schweiz ist seit Mitte März 2015 eine Clubmitglied-schaft los, die sie nie haben wollte. Sie gehörte bis dahin einer Gruppe von etwa einem Dutzend Ländern an, die die Phase 1 des Länderexamens des mit der OECD verbundenen Global Forums zur Steuertransparenz nicht vorbehaltlos bestanden hat. In Phase 2 geht es um die Rechtshilfepraxis; der Weg dahin ist nun frei.

**Der  
»Schmeckenbecher« –  
jetzt noch besser!**

begründet von Manfred Schmeckenbecher, fortgeführt von Dipl.-Rechtspflegerin (FH) Karin Scheungrab, Leipzig/München, und Rechtsfachwirtin Carmen Rothenbacher, Stuttgart

**2013, 24. Auflage, 112 Seiten, € 19,80 mit Spiralbindung und Griffregister**  
ISBN 978-3-415-04928-4

Leseprobe unter [www.boorberg.de/alias/817451](http://www.boorberg.de/alias/817451)

**Kostenübersichtstabellen**  
Gebühren und Kosten bei Ansatz und Gericht  
24. Auflage

**BOORBERG**

**BOORBERG**

Die 24. Auflage enthält die Neuerungen der **Prozesskosten-, Verfahrenskosten- und Beratungshilfe**. Neben den aktuellen Gebührentabellen bietet die Arbeitshilfe das bereits ausgerechnete **Kostenrisiko** sowohl in Zivil- als auch in Familiensachen. Jetzt auch mit praktischem Griffregister und Spiralbindung, damit die Abrechnung schnell und mühelos gelingt.

Bitte einsenden an den Richard Boorberg Verlag GmbH & Co KG, 70551 Stuttgart bzw. Postfach 80 0340, 81603 München, oder

07 11/73 85-100 bzw. 089/43 61 564

07 11/73 85-343 bzw. 089/43 60 00-20

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

[bestellung@boorberg.de](mailto:bestellung@boorberg.de)

Ich/Wir bestelle(n) aus dem Richard Boorberg Verlag:

Expl. Schmeckenbecher **Kostenübersichtstabellen** 2013, 24. Auflage, 112 Seiten, € 19,80 ISBN 978-3-415-04928-4

Ich bin/Wir sind

Unternehmer/Freiberufler/Behörde

Verbraucher\*

**Absender:**

\_\_\_\_\_  
Name, Vorname

\_\_\_\_\_  
Straße, Nr.

\_\_\_\_\_  
PLZ, Ort

\_\_\_\_\_  
Datum, Unterschrift sz0215

\* Verbraucher ist jede natürliche Person, die ein Rechtsgeschäft zu einem Zwecke abschließt, der überwiegend weder ihrer gewerblichen noch ihrer selbständigen beruflichen Tätigkeit zugerechnet werden kann (§ 13 BGB). Wenn Sie Verbraucher sind, ist Ihre Bestellung noch nicht rechtsverbindlich. Wir senden Ihnen die Ware als unser verbindliches Angebot zu. Dazu erhalten Sie ausführliche Informationen, z.B. die Belehrung über Ihr **Widerrufsrecht** und zur **Versandkosten- und Rückportoregelung**. Erst durch Ihre Bezahlung der Ware kommt der Kaufvertrag mit uns zustande.

## Steuerabzug auf Schadensersatzansprüche geschädigter Bankkunden – Vergleichs-, Verfahrens- und Vollstreckungsfragen

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

### I. Ausgangslage

Während früher besonders die Produkte des sog. "grauen Kapitalmarkts" im Zentrum zivilrechtlicher Auseinandersetzungen zwischen den Kunden und ihren Banken bzw. anderen Finanzintermediären standen, sind heute hiervon genauso klassische Bankprodukte oder auch moderne – aber gleichwohl regulierte – Finanzinstrumente betroffen. Diese unterfallen in ertragsteuerlicher Hinsicht regelmäßig den Einkünften aus Kapitalvermögen im Sinne von § 20 EStG. Seit der umfassenden Reform in diesem Bereich werden sowohl die laufenden Einkünfte durch § 20 Abs. 1 EStG besteuert, wie auch Veräußerungsgewinne (und ebenso Veräußerungsverluste) durch § 20 Abs. 2 EStG erfaßt werden. § 20 Abs. 3 EStG erweitert insoweit die steuerpflichtigen Einkünfte nur noch um "besondere Entgelte oder Vorteile, die neben den in Absätzen 1 und 2 bezeichneten Einnahmen oder an deren Stelle gewährt werden".

Gekoppelt ist dieses System an die sog. Abgeltungsteuer, nach der gem. § 44 EStG der inländische Schuldner bzw. die Zahlstelle als Haftungsschuldner für Rechnung des Betroffenen als Steuerschuldner die zu entrichtende Kapitalertragsteuer in Höhe von 25 % nach § 43a Abs. 1 EStG zzgl. des Solidaritätszuschlags (und ggf. der Kirchensteuer) einzubehalten und an das zuständige Finanzamt abzuführen hat.

Im klassischen Anlegerprozeß gegen die seinerzeit das betreffende Anlageprodukt vermittelnde oder diesbezüglich sogar beratende Bank führt eine erfolgreiche Klage zu einer Verurteilung zur Rückzahlung der ursprünglich aufgewendeten Anlagesumme, ggf. zzgl. Zinsen, Zug-um-Zug gegen Übertragung der entsprechenden Wertpapiere bzw. Finanzinstrumente. Rechtstechnisch ähnliche Abwicklungsverhältnisse finden sich häufig bei entsprechenden Vergleichen, wenn auch dort vergleichsbedingt oftmals nicht die vollen ursprünglichen Anschaffungskosten ausgeglichen werden und/oder keine Rückübertragung des betreffenden Anlageproduktes stattfindet.

### II. Exkurs: Die Abzugspflicht inländischer Zahlstellen – Angst bei Banken und Ignoranz bei Anlegern

Geht der Prozeß aus Sicht der klagenden Anleger ganz (durch Urteil) oder teilweise (durch Vergleich) erfolgreich aus, stellt sich die Frage nach einem entsprechenden Einbehalt der Kapitalertragsteuer. Handelt es sich bei der ganz

oder teilweise unterlegenen Gegenpartei um eine inländische Zahlstelle im Sinne von § 44 Abs. 1 Satz 3 bzw. Satz 4 EStG, so ist diese verpflichtet, "den Steuerabzug für Rechnung des Gläubigers der Kapitalerträge vorzunehmen".

1. Die Angst der inländischen Zahlstelle besteht nun darin, daß auch der erfolgreiche Kläger als "Gläubiger von Kapitalerträge" im Sinne der nun umfassenden Besteuerung nach § 20 Abs. 1 bis 3 EStG anzusehen sein könnte. Ihre Angst wird dabei durch zwei Umstände genährt. Obwohl sie eine entsprechende (mögliche) Steuer nicht selber schuldet, ist sie bei bestehender Abzugspflicht neben dem Steuerschuldner als Haftungsschuldner anzusehen und kann damit im Zweifelsfall wie der Anleger selbst als Steuerpflichtiger in Folge des § 33 Abs. 1 AO für die "fremde" Steuerschuld in Anspruch genommen werden. Entsprechend dem Ziel der "Quellenbesteuerung" von Kapitalerträgen liegt es dabei nicht fern anzunehmen, daß im Falle eines fehlenden Quellensteuerabzugs – erst recht, wenn es sich um kein Einzelfallproblem handelt – die Finanzverwaltung geneigt sein wird, die ihre Auffassung nach zu Unrecht nicht einbehaltende Steuer auch an der Quelle – nämlich der Zahlstelle – geltend zu machen. Die zweite Ursache für die "Angst" professioneller inländischer Zahlstellen liegt darin begründet, daß nach Auffassung der Finanzverwaltung scheinbar selbstverständlich auch Schadensersatzleistungen oder sogar Kulanzleistungen der sog. Abgeltungssteuer und damit der Abzugspflicht unterliegen.<sup>1</sup>

Das System der Einbehaltungs- und Abführungspflicht eines Dritten findet eine Entsprechung außerhalb des Bereichs der Kapitalerträge nicht nur bei der Lohnsteuer, sondern auch z.B. im Bereich des Steuerabzugs nach § 50a EStG bei beschränkt Steuerpflichtigen – z.B. ausländischen Künstlern oder Sportlern – oder bei der sog. Bauabzugssteuer, wenn auch dort z.T. nicht abgeltender Wirkung. Gerade die letztgenannten Beispiele zeigen, daß es dem Fiskus dabei nicht nur um eine Vereinfachung oder Abkürzung des Zahlungsweges geht. Da gerade in diesen Bereichen das "Ob" und der Umfang steuerpflichtiger Einkünfte nicht

<sup>1</sup> Vgl. BMF vom 19.10.2012 – IV C1-S2252/10/10013, Rz. 83.

einfach festzustellen ist, hat es aus fiskalischer Sicht durchaus einen gewissen Charme, in der Praxis diese Entscheidung im ersten Schritt einem Dritten aufzubürden, der den Steuerabzug wirtschaftlich nicht selbst tragen muß, aber bei fehlerhafter Beurteilung der Steuerpflicht mit einer eigenen Haftungssanktion bedroht ist. Im Zweifel wird dieser Dritte immer geneigt sein, "vorsichtshalber" von einem entsprechenden Steuerabzug auszugehen. Dies ist auch in den hier relevanten Fällen erfolgreicher Anlegerklagen bei manchen Banken und sonstigen Finanzintermediären festzustellen.

Umgekehrt besteht die "Ignoranz der Anleger" und manchmal auch ihrer Anwälte darin, sich über die – möglichen – ertragsteuerlichen Auswirkungen ihres zusprechenden Urteils bzw. des Vergleichs keine Gedanken zu machen. Allzu leicht wird unterstellt, daß man ja "ohnehin nur sein Geld zurückbekomme, was ja nicht steuerpflichtig sein könne". In der Praxis wird dies manchmal von einer gewissen Unlust der Zivilgerichte unterstützt, entsprechende Fragen mit in die Erwägungen oder auch die Güteverhandlung miteinzubeziehen. Scheint ein Vergleich in greifbare Nähe gerückt, so erntet oft derjenige Anwalt, der diese naheliegende Einigung durch steuerliche Betrachtungen wieder zu verkomplizieren oder gar zu gefährden scheint, oft nicht nur von der Gegenseite kritische Bemerkungen. Mancher Prozeßvertreter wird dann geneigt sein, das Prozeßergebnis "nicht an steuerlichen Fragen scheitern zu lassen". Das dies oft auch in den konkreten wirtschaftlichen Auswirkungen das Problem nur zeitweilig überdeckt und nicht selten zu späteren erneuten – und eigentlich überflüssigen – Auseinandersetzungen im Vollstreckungsverfahren führt, ist allerdings genauso richtig.

### III. Abschichtung des Problembereichs in der Praxis

Bevor man sich grundsätzlichen dogmatischen Fragen über die Eigenschaft von Schadensersatzleistungen als Kapitalerträge im Sinne des § 20 EStG und einer Steuerabzugspflicht im Sinne der §§ 43 ff. EStG nähert, können einige Teilaspekte rechtlich (relativ) unproblematisch oder sachlich leicht zu lösen identifiziert werden.

1. Wird die Auseinandersetzung durch einen außergerichtlichen oder gerichtlichen Vergleich abgeschlossen, so kann zwar nicht die gesetzliche Pflicht zum Steuerabzug durch eine Parteivereinbarung abgeändert werden;<sup>2</sup> eindeutig zulässig ist aber eine Parteivereinbarung dahingehend, wer im Innenverhältnis die anfallende Steuerschuld zu tragen hat. Hierbei ist allenfalls bei der Formulierung darauf zu achten, daß nicht etwa der Auszahlungsbetrag als Nettzahlungsbetrag o.ä. bezeichnet wird, da sich dann die entsprechende Steuerschuld rechnerisch nicht auf 25 % dieses Betrages beläuft, sondern auf ungefähr 33 %, da in diesem Falle

"von unten" hochgerechnet würde. Die Praxis zeigt allerdings, daß selbst in Vergleichen – z.T. auch mit durchaus im Bankensektor ständig mandatierten Anwälten – sich solche feinsinnigen rechnerischen Fragen schon deshalb nicht stellen, weil zur steuerlichen Behandlung überhaupt keine Regelung getroffen wird. Letztlich erscheint es trotzdem nicht klug, einen in greifbare Nähe gerückten Vergleich – wird die Problematik erkannt – nicht hiermit befrachten zu wollen, da auch der Mandant aus dem Bankensektor die Qualität der raschen anwaltlichen Einigung in Frage stellen wird, wenn er in einem scheinbar abgeschlossenen Fall nach Auszahlung der Vergleichssumme unter Einbehalt der Kapitalertragsteuer von weiteren Vollstreckungsmaßnahmen des Anlegers betroffen wird, der die Rechtmäßigkeit dieses Einhalts anzweifelt. Ob man mangels klarer Regelung hierzu generell unterstellen kann, daß ein vereinbarter Zahlungsbetrag "brutto" ohne Steuerabzug zu verstehen ist, erscheint fraglich, auch wenn es z.T. so vertreten wird.<sup>3</sup> Auch die Parallele zu den von der Rechtsprechung bereits entschiedenen Fällen der Umsatzsteuer erscheint jedenfalls nicht absolut zwingend.

Ein Vergleich, welcher die Behandlung einer (etwaigen) Kapitalsteuerpflicht inter partes eindeutig regelt, vermeidet spätere Streitigkeiten und rechtlich unsichere Erwägungen zuverlässig.

2. Das gleiche gilt theoretisch für den Fall, daß es sich um einen ausländischen Schuldner handelt und auch keine auszahlende Stelle im Inland im Sinne von § 43 Abs. 1 EStG vorhanden ist. Aufgrund der dabei zu beachtenden nicht gerade übersichtlichen Verweisungsketten kann es aber auch insoweit zu Unsicherheiten kommen. Verallgemeinernd kann gesagt werden, daß regelmäßig Auslandsbanken, ausländische Finanzdienstleistungsinstitute und ausländische Zweigstellen von Inlandsbanken nicht abzugspflichtig sind, hingegen inländische Zweigstellen von Auslandsbanken und ausländische Finanzdienstleistungsinstitute durchaus.<sup>4</sup>
3. Ebenfalls (relativ) unproblematisch erscheint der Fall, in dem im Urteil oder Vergleich explizit ein bestimmter Betrag für den entgangenen Gewinn bzw. eine entgangene Alternativverzinsung einer anderweitigen (sichereren) Anlage ausgewiesen wird. Ist dieser konkret identifizierbar, geht nicht nur die Finanzverwaltung, sondern auch die Literatur<sup>5</sup> von einer entsprechenden Steuerpflicht mit der Folge des Steuerabzuges aus. Dies

2 Vgl. *Knoblauch*, DStR 2012, S. 1952, 1955, n.w.N.

3 So *Knoblauch*, DStR 2012, S. 1952, 1955.

4 Vgl. *Weber-Grellet*, EStG, 33. Auflage, § 44 Rz. 3.

5 Vgl. *Bruns*, DStR 2015, S. 482, 484; *Knoblauch*, DStR 2012, S. 1952, 1954.

dürfte auch richtig sein, da die (Un-) Freiwilligkeit der entsprechenden Zinszahlungen kein taugliches Abgrenzungskriterium sein dürfte, wenn hierdurch tatsächlich eine entsprechende (zusätzliche) Bereicherung stattfindet, die ja gerade als entgangen prozessual behauptet wurde und die auch im Alternativfall abzugsteuerpflichtig gewesen wäre.

#### IV. “Grundsätzlich“ verbleibende Zweifelsfragen

Offen sind nach der vorgenommenen Absichtung des Problems damit noch insbesondere die im Urteil oder Vergleich titulierte Hauptsumme sowie Verzugs- und Prozeßzinsen.

1. Hinsichtlich der Hauptsumme stehen sich zunächst zwei Ansichten diametral gegenüber. Während die Finanzverwaltung und ihr folgend auch ein großer Teil der Literatur davon ausgeht, daß auch eine Schadensersatzleistung jedenfalls ersatzweise gewährte Leistung im Sinne von § 20 Abs. 3 grundsätzlich zu den Einkünften aus Kapitalvermögen gehört<sup>6</sup>, wird dies aus begrifflichen<sup>7</sup> bzw. wirtschaftlich-systematischen Erwägungen<sup>8</sup> abgelehnt.

Ein Teil dieser Kritik spiegelt allerdings nur das wider, was sich ohnehin auch innerhalb des Systems des Kapitalertragsteuerabzugs wiederfindet. Auch bei grundsätzlicher Bejahung von Einkünften aus Kapitalvermögen mit dem Abzug der entsprechenden Kapitalertragsteuer ist für diese nur der “Gewinn“ im Sinne von § 20 Abs. 2, 3 EStG Bemessungsgrundlage. Wird also schlicht der ursprünglich eingesetzte Kapitalbetrag (oder im Vergleichswege ggf. weniger) zurückgezahlt, kann sich auch bei der grundsätzlichen Bejahung einer entsprechenden Steuerpflicht kein Gewinn ergeben.<sup>9</sup> Dies festzustellen dürfte jedenfalls im Falle einer sog. “Hausbank“ als Anspruchsverpflichtetem relativ einfach sein, weil diese über entsprechende Informationen zur Feststellung eines (fehlenden) steuerlichen Gewinns verfügt. Problematisch sind die Fälle, in denen ein Nachweis der Anschaffungskosten im Sinne von § 43a Abs. 2 EStG nicht gelingt bzw. nicht durch die dort abschließend zugelassenen Nachweise möglich ist. Dann ist der Steuerabzug auf 30% der Einnahmen aus der Veräußerung oder Einlösung der Wirtschaftsgüter zu bemessen. Eine Besteuerung der vollen Urteilshauptsumme bzw. des Vergleichsbetrages als Bemessungsgrundlage scheidet aber auch dabei in aller Regel aus. Dies scheint in der Praxis noch nicht bei allen Anspruchsverpflichteten zur beachteten Praxis geworden zu sein, ggf. aus der verständlichen Furcht heraus, im Zweifelsfall lieber zu viel als zu wenig einzubehalten.

Handelt es sich hingegen um die “Hausbank“ des betreffenden Anlegers, wird aufgrund der dokumentierten Information über die Anschaffungskosten nicht nur im Re-

gelfall der Ansatz eines steuerlichen Gewinns ausscheiden, sondern – insbesondere bei Vergleichen – sogar ein verrechnungsfähiger Verlust zu berücksichtigen sein, der ggf. andere Einkünfte aus Kapitalvermögen kompensieren oder vorgetragen werden kann. Dieses System mit seinen verschiedenen Bescheinigungsmöglichkeiten und Verlustverrechnungstöpfen im einzelnen hier darzustellen, würde das Thema sprengen. Festzuhalten bleibt insoweit, daß auch im (teilweise) gewonnenen Prozeß noch zusätzliche steuerliche Verluste entstehen können, die ggf. zu verrechnen, zu bescheinigen bzw. vorzutragen sind.

Im wirtschaftlichen Ergebnis dürfte der Streit um Schadensersatzleistungen als Einkünfte aus Kapitalvermögen dem Grunde nach nur dann relevant sein, wenn von der Zahlstelle ein “fiktiver Gewinn“ der Besteuerung zugrunde gelegt wird bzw. gem. § 43a EStG zugrunde gelegt werden muß. An dieser Vorschrift kann durchaus berechtigte Kritik geübt werden; sie ist jedoch kein Spezialfall der “Schadensersatzproblematik“. Grundsätzlich erscheint es daher weder aus begrifflichen Erwägungen noch aus Gründen der Systemgerechtigkeit geboten, Schadensersatzleistungen insgesamt von den Einkünften aus Kapitalvermögen im Sinne des § 20 Abs. 1 bis 3 auszunehmen. Auch die zugeflossene Schadensersatzleistung erhöht gegenüber der gedachten Alternative der schlichten Hinnahme des Verlusts oder sogar der Wertlosigkeit der entsprechenden Anlage die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit; daß sie in aller Regel gleichwohl nicht zu einer effektiven Steuerbelastung mangels eines entstandenen “Gewinns“ führt, wurde oben nachgewiesen.

Allerdings dürften diese Überlegungen der Systemgerechtigkeit ein weiteres Argument dafür sein, daß auch der schlichte Verlust bzw. Verfall einer Kapitalanlage als Veräußerungsverlust im Sinne von § 20 Abs. 2 EStG zu berücksichtigen ist, was die Finanzverwaltung mit Billigung der Rechtsprechung nach wie vor ablehnt.<sup>10</sup> Denn auch hier stellt sich die Frage, warum die zugeflossene Vergleichssumme ab 1,00€ als Surrogat eines Veräußerungserlöses zur Bemessung des Verlusts oder Gewinns heranzuziehen ist, der Betrag von “0“ jedoch nicht.

2. Ähnliche Überlegungen gelten auch für neben der Hauptsumme geltend gemachten Verzugs- bzw. Prozeßzinsen. Auch hier ist die “Freiwilligkeit“ der entsprechenden Leistung kein taugliches Kriterium; es besteht vielmehr ein wirtschaftlicher Zusammenhang mit der einstmals getätigten Kapitalanlage. Nach Ansicht

6 Vgl. FN 1 und z. B. *Martini*, DStR 2014, S. 2160, 2162.

7 Vgl. LG Frankfurt, Urteil vom 21.12.2011 – 2-25 O 218/11, *Schmidt/Eck*, BB 2010, S. 1123, 1129.

8 So *Bruns*, DStR 2015, S. 482, 484; LG Frankfurt, Urteil vom 21.12.2011 – 2-25 O 218/11.

9 So auch *Martini*, DStR 2014, S. 2160, 2162.

10 Vgl. aktuell nochmals bestätigend FG Düsseldorf, Urteil vom 11.03.2015 – 7 K 3661/14 E, auch mit umfangreichen Nachweisen zum Diskussionsstand.



des BFH sind derartige Zinsen grundsätzlich steuerliche Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG;<sup>11</sup> auch die Literatur stimmt dem ganz überwiegend zu.<sup>12</sup> Die Gegenansicht des Landgerichts Frankfurt,<sup>13</sup> nach der derartige Zinszahlungen keinen entsprechenden Vorteil oder Überschuß darstellten, führt meines Erachtens in die Irre. Wenn auch bei derartigen Zinszahlungen der Ausgleichsgedanke im Vordergrund steht, wird doch gerade Ausgleich für eine (abstrakt angenommene) anderweitige Verzinsung der bei Fälligkeit nicht zugeflossenen Hauptsumme, ggf. ergänzt um eine gewisse Sanktionskomponente, gewährt. Auch dieser Ersatz ist aber seinerseits ein Vorteil, wie überhaupt im Zivilrecht durchaus entgangene Gewinne gemäß § 252 BGB kompensationsfähig sein können. Im Steuerrecht wird dieser Gedanke durch § 24 Nr. 1 Buchstabe a) EStG ausgedrückt (vgl. hierzu aktuell BFH, Urteil vom 11.02.2015 – VIII R 4/12).

3. Probleme bereiten danach noch die Fälle, in denen in einem Vergleich (seltener in einem Urteil) pauschale Zahlungsbeträge ausgewiesen werden, die ggf. mehrere Nachteile oder unter fehlerhafter Aufklärung erworbene Kapitalanlagen betreffen sollen. Einzelne Kapitalanlagen mögen dabei aus steuerrechtlichen Gründen überhaupt nicht dem Kapitalertragsteuerabzug unterliegen; andere mögen durch die Gesamtregelung mitabgedeckt sein, ohne daß für diese "eigentlich" eine Ersatzleistung angefallen wäre. Insoweit erkennt die Finanzverwaltung durchaus an, daß "ein unmittelbarer Zusammenhang zu einer konkreten einzelnen Transaktion" bestehen muß.<sup>14</sup> Dieser Gedanke wird von denjenigen betont, die bei derartigen "Gesamtvergleichen" mangels Zuordnungsbarkeit einen Anfall von Kapitalertragsteuer ganz verneinen möchten.<sup>15</sup> Andere wollen hingegen eine Aufteilung nach wirtschaftlichen Maßstäben vornehmen<sup>16</sup> und sehen die Gefahr von Mißbräuchen, wenn man eine entsprechende Parteidisposition zulassen würde. Letzteres erscheint im Einzelfall so richtig wie der Grundsatz der unmittelbaren Beziehung als Prinzip. Besteht diese nicht, darf sie auch nicht durch eine allgemeine wirtschaftliche Betrachtungsweise oder rein rechnerische Verhältnisziern entsprechend der Relation der ursprünglichen Forderungen ersetzt werden, zumal gerade auch Anspruchsgrund und -höhe zivilrechtlichen und taktischen Erwägungen entspringen mögen. Sollten im Einzelfall wirklich willkürliche Zuordnungen getroffen oder diese zum Zweck der Verschleierung der Zuordnung fortgelassen worden sein, mag im Einzelfall ein Fall des § 42 AO vorliegen, dessen Anforderung aber die Finanzverwaltung darzulegen hätte. Die Zahlstelle hingegen dürfte nicht berechtigt sein, gleichsam im vorausseilenden Gehorsam hier mit eigenen wirtschaftlichen Plausibilitätsüberlegungen eine Abzugspflicht "zu kreieren".

## V. Fazit: Steuerfragen als "Massenproblem" bei der Vollstreckung titulierter Anlegeransprüche?

Wenn ein Steuerabzug der Kapitalertragsteuer rechtlich vorgeschrieben ist, wird mit der Erfüllung der Abzugsverpflichtung der (inländischen) Zahlstelle gegenüber dem Finanzamt zugleich auch die zivilrechtliche Leistungsverpflichtung gegenüber dem Anleger (teilweise) erfüllt.<sup>17</sup> Für Kapitalerträge, die nach § 43 Abs. 1 EStG dem Steuerabzug unterliegen, kann die Bank also bei berechtigtem Kapitalertragsteuerabzug der Vollstreckung des (Rest-) Betrages aus dem ursprünglichen Titel die entsprechende Steuerbescheinigung nach amtlich vorgeschriebenem Muster entgehalten.

Ob ein solcher Steuerabzug berechtigt und geboten ist, sollte im – idealen – Vergleichsfall aus einer möglichst konkreten Formulierung der getroffenen Abreden hervorgehen, auch wenn die Steuerabzugspflicht selbst nicht der Parteidisposition unterliegt.

Im übrigen unterliegen Ausgleichszahlungen für entgangenen Gewinn bzw. eine entgangene fiktive Alternativverzinsung unzweifelhaft dem Kapitalertragsteuerabzug; nach zutreffender Ansicht gilt dies dem Grunde nach auch für den Ausgleichsbetrag selbst sowie für Verzugs- und Prozeßzinsen, wobei jedoch gerade in bezug auf die Hauptsumme der Schadensersatzprozeß im Regelfall gerade nicht mit einem "Veräußerungsgewinn" oder einem entsprechendem steuerpflichtigem Surrogat enden wird. In der Konsequenz dieser Betrachtungsweise sind ggf. verbleibende wirtschaftliche Verluste auch durch die Bank zu verrechnen, zu bescheinigen bzw. vorzutragen.

Die Zahl der echten Zweifelsfälle wird danach relativ gering bleiben. Ebenso wie auf Anlegerseite hier mehr Verständnis der grundlegenden steuerlichen Zusammenhänge gefordert werden kann, sollte es auf der anderen Seite jedoch auch nicht zur regelmäßigen Praxis werden, etwa in Fällen mangelnder Zuordnungsbarkeit im Zweifel gegen den zivilrechtlichen Anspruchssteller und für den Fiskus als den "gefährlicheren Gegner" zu entscheiden oder sich schlicht der Mühe einer eigenen detaillierten Prüfung zu entziehen. Insbesondere bei "Gesamtlösungen" sollten sich Banken und Finanzdienstleister nicht in eine Position drängen lassen, in der sie "vorsorglich" fiskalfreundliche eigene Zuordnungsmaßstäbe kreieren.

<sup>11</sup> Vgl. *Bruns*, DStR 2015, 482, 484 m.w.N.

<sup>12</sup> Vgl. *Bruns*, a.a.O.; *Knoblauch*, DStR 2012, S. 952, 1954, m.w.N.

<sup>13</sup> Vgl. FN 7.

<sup>14</sup> Vgl. *BMF*, a.a.O.

<sup>15</sup> *Bruns*, DStR 2015, S. 482, 483 mit insoweit m.E. fälschlicher Verweisung auf *LG Frankfurt*, a.a.O.

<sup>16</sup> *Knoblauch*, a.a.O.

<sup>17</sup> So übereinstimmend *Bruns*, a.a.O.; *Knoblauch*, a.a.O., jeweils mit Verweis auf die parallele Situation beim Lohnsteuerabzug.



# Geldwäsche und Terrorismusbekämpfung

Dr. Carsten René Beul, Rechtsanwalt/Steuerberater, Neuwied<sup>1</sup>

## 1. Problemstellung

Das Recht der Europäischen Union regelt in mehreren Rechtsakten Normen zur Verhinderung von Geldwäsche und Terrorismusfinanzierung. Aktuell wird die Diskussion durch die nunmehr verabschiedete 4. Geldwäsche-Richtlinie geprägt.<sup>2</sup>

In weiten Teilen des europäischen Raums gelten daher über die bislang im deutschen Recht normierten Tatbestände hinaus für Angehörige der rechts-, steuerberatenden und wirtschaftsprüfenden Berufe zum Teil erheblich höhere Anforderungen für die Identifizierung und Risikoeinstufung der eigenen Mandate im Hinblick auf derartige Straftatbestände sowie die dazugehörige Dokumentation.

Im folgenden soll daher untersucht werden, inwieweit es sich empfiehlt, als Angehöriger einer dieser Berufsgruppen ein gewisses Maß an Sicherungsmechanismen und Dokumentationen einzuführen.

## 2. Grundzüge der 4. Geldwäsche-Richtlinie

Ausdrücklich als Verpflichtete im Sinne des Art. 2 Abs. 1 Nr. 3<sup>3</sup> werden Abschlußprüfer, externe Buchprüfer und Steuerberater sowie Notare und andere selbständige Angehörige rechtsberatender Berufe, soweit sie Finanz- oder Immobilientransaktionen durchführen oder an deren Planung mitwirken, aufgeführt. Dabei ist noch klarzustellen, inwieweit auf die Berufe des Abschlußprüfers und Steuerberaters gegebenenfalls die Sonderregelungen für rechtsberatende Berufe anzuwenden sind, wie in Rz. 9 der Erwägungsgründe ausgeführt.<sup>4</sup>

Die einzelnen Verpflichtungen werden in Art. 11 aufgeführt. Es handelt sich im einzelnen um Sorgfaltspflichten in folgenden Fällen:

- a) bei Begründung einer Geschäftsbeziehung,
- b) bei Ausführung gelegentlicher Transaktionen, entweder von 15000 EUR oder mehr (und zwar unabhängig davon, ob diese Transaktion in einem einzigen Vorgang oder in mehreren Vorgängen, zwischen denen eine Verbindung zu bestehen scheint, ausgeführt wird) oder bei Geldtransfers eines Zahlungsdienstleisters gemäß Art. 3 Nr. 9 VO 2015/847/EU<sup>5</sup> von über 1.000 EUR;
- c) bei Bargeschäften von Händlern über 10.000 EUR,
- d) in einigen Fällen im Zusammenhang mit Glücksspieldiensten,
- e) bei Verdacht auf Geldwäsche oder Terrorismusfinanzierung, ungeachtet etwaiger Ausnahmeregelungen, Befreiungen oder Schwellenwerte,

- f) bei Zweifeln an der Richtigkeit oder Eignung zuvor erhaltener Kundenidentifikationsdaten.

Gemäß Art. 13 umfassen die Sorgfaltspflichten:

- a) Feststellung und Überprüfung der Identität des Kunden auf der Grundlage von Dokumenten, Daten oder Informationen, die von einer glaubwürdigen und unabhängigen Quelle stammen;
- b) Feststellung der Identität des wirtschaftlichen Eigentümers und Überprüfung seiner Identität; bei juristischen Personen, Trusts, Gesellschaften, Stiftungen und ähnlichen Rechtsgebilden umfaßt dies angemessene Maßnahmen, um die Eigentums- und Kontrollstruktur des Kunden zu verstehen;

- 1 Rechtsanwalt/Steuerberater/Wirtschaftsprüfer/Fachanwalt für Steuerrecht/Revisore Legale (I)/Reviseur d'Entreprises (L)/Revisionsexperte (CH)/Lehrbeauftragter an der Universität Koblenz-Landau; Neuwied/Mailand/Luxemburg.
- 2 Richtlinie (EU) 2015/849 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 20. Mai 2015 zur Verhinderung der Nutzung des Finanzsystems zum Zwecke der Geldwäsche und der Terrorismusfinanzierung, zur Änderung der Verordnung (EU) Nr. 648/2012 des Europäischen Parlaments und des Rates und zur Aufhebung der Richtlinie 2005/60/EG des Europäischen Parlaments und des Rates und der Richtlinie 2006/70/EG der Kommission, ABl Nr. L 141, 73 vom 05.06.2015.
- 3 Soweit im folgenden Normen lediglich mit Angabe des Art. oder Erwägungsgründe mit Rn. zitiert werden, handelt es sich um solche der vorstehenden (s.o. Fn. 1) RL.
- 4 Erwägungsgründe Rn. 9: *„Angehörige von rechtsberatenden Berufen im Sinne der von den Mitgliedstaaten vorgenommenen Definition sollten dieser Richtlinie unterliegen, wenn sie sich – einschließlich durch Steuerberatung – an Finanz- oder Unternehmenstransaktionen beteiligen, bei denen die Gefahr, daß ihre Dienste für das Waschen von Erträgen aus kriminellen Tätigkeiten oder für die Zwecke der Terrorismusfinanzierung mißbraucht werden, am größten ist. Es sollten jedoch Ausnahmen von der Pflicht zur Meldung von Informationen vorgesehen werden, die vor, während oder nach einem Gerichtsverfahren oder im Rahmen der Beurteilung der Rechtslage für einen Klienten erlangt wurden. Die Rechtsberatung sollte deshalb auch weiterhin der Geheimhaltungspflicht unterliegen, es sei denn, der Angehörige eines rechtsberatenden Berufs ist an Geldwäsche oder Terrorismusfinanzierung beteiligt, die Rechtsberatung wird zum Zwecke der Geldwäsche oder Terrorismusfinanzierung erteilt oder der Angehörige eines rechtsberatenden Berufs weiß, daß der Klient die Rechtsberatung für Zwecke der Geldwäsche oder Terrorismusfinanzierung in Anspruch nimmt.“*
- 5 Verordnung (EU) 2015/847 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 20. Mai 2015 über die Übermittlung von Angaben bei Geldtransfers und zur Aufhebung der Verordnung (EU) Nr. 1781/2006, ABl Nr. L 141, 1 vom 05.06.2015.

- c) Bewertung und gegebenenfalls Einholung von Informationen über den Zweck und die angestrebte Art der Geschäftsbeziehung;
- d) kontinuierliche Überwachung der Geschäftsbeziehung, einschließlich Überprüfung im Verlauf der Geschäftsbeziehung ausgeführter Transaktionen, zur Sicherstellung, daß die Kenntnisse über den Kunden, seine Geschäftstätigkeit und sein Risikoprofil, (gegebenenfalls einschließlich der Herkunft der Mittel) übereinstimmen und die Dokumentation aktuell ist.

Soweit Bevollmächtigte für einen Kunden handeln, ist die Berechtigung des Bevollmächtigten und die Identität dieser Person festzustellen und zu überprüfen.

Gemäß Art. 14 Abs. 1 muß die Identität des wirtschaftlichen Eigentümers vor der Begründung der Geschäftsbeziehung erfolgen, ansonsten ist die Begründung einer Geschäftsbeziehung grundsätzlich nicht zulässig.

Bestehende Geschäftsbeziehungen sind gemäß Art. 14 Abs. 5 zu geeigneter Zeit auf risikobasierter Grundlage zu bewerten.

Eine Ausnahme sieht Art. 14 Abs. 4 S. 2 für Notare, andere selbständige Angehörige rechtsberatender Berufe, Abschlußprüfer, externe Buchprüfer und Steuerberater vor, soweit diese im Rahmen eines gerichtlichen Verfahrens oder zur Beratung über das Betreiben und die Vermeidung eines solchen Verfahrens tätig sind.

Im Rahmen der Risikoanalyse ist gemäß Art. 15<sup>6</sup> festgelegt, daß in Fällen eines geringen Risikos eine vereinfachte Sorgfaltspflicht anzuwenden ist.

Das bedeutet grundsätzlich die Festlegung gewisser Verpflichtungen, die jedoch nicht bestehen, wenn eine Ausnahmeregelung vorliegt. Dies ist insbesondere im Falle der Strafverteidigung und der Beratung über einschlägige Tatbestände, wobei jedoch ausgeschlossen sein muß, daß die Beratung gerade dahin geht, bei einem einschlägigen Delikt und dessen Begehung zu beraten.

### 3. Regelungen in Deutschland

Ins Bewußtsein der Berufsangehörigen in Deutschland ist bislang lediglich die Verpflichtung zur Verdachtsmeldung gemäß § 11 GWG getreten, die nach § 11 Abs. 4 GWG an die zuständige Berufskammer zu übermitteln ist.

Zur Anwendung des GWG sind u. a. von der Bundesrechtsanwaltskammer<sup>7</sup> und der Wirtschaftsprüferkammer<sup>8</sup> Hinweise veröffentlicht worden.

Regelungen wurden bislang bezüglich der Dokumentation nicht sehr streng gehandhabt. Die gesetzliche Regelung des § 1 Abs. 1 GWG sieht vor, daß der Vertragspartner nach Maßgabe des § 4 Abs. 3 und 4 zu identifizieren ist<sup>9</sup>, Informationen über den Zweck und die angestrebte Art der Geschäftsbeziehung einzuholen sind, soweit diese sich nicht bereits zweifelsfrei aus der Geschäftsbeziehung selbst ergeben, und eine Abklärung vorzunehmen ist, ob der Vertragspartner für einen anderen als wirtschaftlich Be-

rechtigten handelt. Soweit dies der Fall ist, ist die Identifizierung des wirtschaftlich Berechtigten und des Vertragspartners, bei juristischen Personen, die Eigentums- und Kontrollstruktur des Vertragspartners in Erfahrung zu bringen sowie die kontinuierliche Überwachung der Geschäftsbeziehung, was beinhaltet, daß die jeweiligen Dokumente, Daten oder Informationen in angemessenem zeitlichen Abstand zu aktualisieren sind.

Umfangreichere standardisierte Dokumentationspflichten wurden bislang nicht geregelt.

#### 6 Art. 15:

- (1) *Stellt ein Mitgliedstaat oder ein Verpflichteter fest, dass in bestimmten Bereichen nur ein geringeres Risiko besteht, so kann der betreffende Mitgliedstaat den Verpflichteten gestatten, vereinfachte Sorgfaltspflichten gegenüber Kunden anzuwenden.*
- (2) *Bevor die Verpflichteten vereinfachte Sorgfaltspflichten gegenüber Kunden anwenden, vergewissern sie sich, dass die Geschäftsbeziehung oder die Transaktion tatsächlich mit einem geringeren Risiko verbunden ist.*
- (3) *Die Mitgliedstaaten sorgen dafür, dass die Verpflichteten die Transaktionen und die Geschäftsbeziehungen in ausreichendem Umfang überwachen, um die Aufdeckung ungewöhnlicher oder verdächtiger Transaktionen zu ermöglichen.*

#### 7 Verhaltensempfehlungen für Rechtsanwälte im Hinblick auf die Vorschriften des Geldwäschebekämpfungsgesetzes (GwG) und die Geldwäsche, § 261 StGB, <http://www.brak.de/fuer-anwaelte/berufsrecht>.

#### 8 Auslegungs- und Anwendungshinweise der Wirtschaftsprüferkammer zum Gesetz über das Aufspüren von Gewinnen aus schweren Straftaten (Geldwäschegesetz – GwG), <http://www.wpk.de/mitglieder/praxishinweise/geldwaeschebekaempfung>.

#### 9 (3) Zur Feststellung der Identität des Vertragspartners hat der Verpflichtete folgende Angaben zu erheben:

- 1. bei einer natürlichen Person: Name, Geburtsort, Geburtsdatum, Staatsangehörigkeit und Anschrift,
- 2. bei einer juristischen Person oder einer Personengesellschaft: Firma, Name oder Bezeichnung, Rechtsform, Registernummer, soweit vorhanden, Anschrift des Sitzes oder der Hauptniederlassung und Namen der Mitglieder des Vertretungsorgans oder der gesetzlichen Vertreter; ist ein Mitglied des Vertretungsorgans oder der gesetzliche Vertreter eine juristische Person, so sind deren Firma, Name oder Bezeichnung, Rechtsform, Registernummer, soweit vorhanden, und Anschrift des Sitzes oder der Hauptniederlassung zu erheben.

#### (4) Zur Überprüfung der Identität des Vertragspartners hat sich der Verpflichtete anhand der nachfolgenden Dokumente zu vergewissern, dass die nach Absatz 3 erhobenen Angaben zutreffend sind, soweit sie in den Dokumenten enthalten sind:

- 1. bei natürlichen Personen vorbehaltlich der Regelung in § 6 Abs. 2 Nr. 2 anhand eines gültigen amtlichen Ausweises, der ein Lichtbild des Inhabers enthält und mit dem die Pass- und Ausweispflicht im Inland erfüllt wird, insbesondere anhand eines inländischen oder nach ausländerrechtlichen Bestimmungen anerkannten oder zugelassenen Passes, Personalausweises oder Pass- oder Ausweisesatzes,
- 2. bei juristischen Personen oder Personengesellschaften anhand eines Auszugs aus dem Handels- oder Genossenschaftsregister oder einem vergleichbaren amtlichen Register oder Verzeichnis, der Gründungsdokumente oder gleichwertiger beweiskräftiger Dokumente oder durch Einsichtnahme in die Register- oder Verzeichnisdaten.

Das Bundesministerium des Innern kann im Einvernehmen mit dem Bundesministerium der Finanzen durch Rechtsverordnung ohne Zustimmung des Bundesrates weitere Dokumente bestimmen, die zur Überprüfung der Identität geeignet sind.

Vielmehr normiert § 5 Abs. 1 GWG bei geringem Risiko die Möglichkeit vereinfachter Sorgfaltspflichten. Diese umfassen die Identifizierungspflicht und die kontinuierliche Überwachungspflicht, wobei die Anforderungen an den Umfang der Identitätsüberprüfung und die Überwachungspflicht angemessen reduziert werden kann. Dies hat in der Praxis dazu geführt, daß Mandanten, zu denen bereits ein langjähriges Mandatsverhältnis besteht, nicht mehr erneut identifiziert werden, da sie als bekannt angesehen werden.

Möglicherweise könnte nach Inkrafttreten der 4. Geldwäscherichtlinie auf die rechtsberatenden Berufe ein erhöhter Aufwand zukommen, wenn diese in nationales Recht transformatiert wird, was bis zum 26.06.2017 erfolgt sein muß.

Daher soll im folgenden auf Regelungen in anderen Mitgliedstaaten eingegangen werden, um Anregungen für mögliche Vorgehensweisen bereits im Vorgriff auf die zu erwartende Umsetzung zu erhalten.

#### 4. Regelungen in Frankreich

In Frankreich sind insbesondere ausführliche Regelungen für den Berufsstand des expert comptable in einer ministeriellen Verfügung<sup>10</sup> vorgesehen, auf die nachgehend eingegangen werden soll.

Die Verfügung (Rz.5<sup>11</sup>) schreibt vor, daß eine Risikoanalyse vorzunehmen ist, bei der der Mandant in eine von drei Risikokategorien einzuordnen ist.

Ein geringes Risiko liegt vor, wenn das Risiko der Geldwäsche und Terrorismusfinanzierung gering ausgeprägt und die erforderliche Sorgfaltspflicht gering ist; normales Risiko, wenn die Analyse oder Umstände aller Gegebenheiten eine Einstufung als geringes Risiko nicht rechtfertigen. In diesem Fall ist eine verringerte Sorgfaltspflicht nicht angebracht und eine verstärkte Sorgfaltspflicht nicht erforderlich.

Erhöhtes Risiko besteht, wenn das Risiko der Geldwäsche oder Terrorismusfinanzierung erhöht erscheint, weshalb eine zusätzliche Sorgfalt in bezug auf den Mandanten erforderlich ist; dies liegt insbesondere vor, wenn:

der Mandant oder der gesetzliche Vertreter nicht persönlich zur Identifikation anwesend ist;

der Mandant in einem anderen Staat der EU oder einem Drittland wohnt und spezielle Risiken aufgrund der Stellung als politisch exponierte oder dieser nahestehenden Person vorliegen.

Vor Unterzeichnung der Auftragsannahme oder spätestens mit Beginn der Auftragsdurchführung ist gemäß Rn. 6<sup>12</sup> der Verfügung die Identifikation des Mandanten und gegebenenfalls des wirtschaftlich Berechtigten vorzunehmen und die erforderlichen Dokumente in bezug auf diese Personen einzuholen.

Für die Identifikation ist gem. Rn. 7 der Verfügung im Falle einer natürlichen Person die Vorlage eines gültigen Lichtbildausweises mit Lichtbild erforderlich, im Falle einer

juristischen Person jede Urkunde oder jeder öffentliche Registerauszug, der nicht älter als drei Monate sein darf und den Namen, die juristische Form, die Adresse des Gesellschaftssitzes und die Identität der Gesellschafter und Geschäftsführungsgorgane enthält.

Gegebenenfalls sind bezüglich des Mandanten oder seines Bevollmächtigten weitere Identifikationen erforderlich, um die Glaubwürdigkeit zu überprüfen.

Gemäß Art. L. 561-8 des code monétaire et financier darf vor Identifizierung des Kunden nicht mit der Auftragsdurchführung begonnen werden.

Gemäß Rn. 9 der Verfügung ist zu beurteilen, ob ausreichend Anhaltspunkte für die Identifizierung des wirtschaftlich Berechtigten vorliegen. Wenn dies nicht der Fall ist, sind seitens des Mandanten oder seines gesetzlichen Vertreters die Identität des wirtschaftlich Berechtigten offenzulegen und entsprechende Dokumente hierfür beizubringen. Sie können hierzu eine schriftliche Bestätigung des Mandanten oder seines gesetzlichen Vertreters verlangen.

Die entsprechenden Vorgänge sind in der Akte zu dokumentieren und in einem Zeitraum von fünf Jahren nach Beendigung der Mandatsbeziehung aufzubewahren.

10 Verfügung des Wirtschaftsministeriums vom 07.09.2010 (Ministère de l'économie, de l'industrie et de l'emploi, arrêté du 7 septembre 2010 portant agrément des règles professionnelles relatives aux obligations des professionnels de l'expertise comptable pour la prévention de l'utilisation du système financier aux fins de blanchiment de capitaux et de financement du terrorisme), JO, n°212 du 12 septembre 2010, pp. 16560; <http://legifrance.gouv.fr/eli/arrête/2010/9/7/ECET1023254A/jo/texte>. Hierzu existieren Anwendungshinweise des Conseil Supérieur de l'Ordre des Experts-Comptables (Guide d'application de la norme blanchiment).

11 05. Les professionnels de l'expertise comptable exercent leur obligation de vigilance sur la base d'une analyse des risques et selon trois niveaux :

– vigilance allégée : lorsque le risque de blanchiment des capitaux et de financement du terrorisme paraît faible, les professionnels de l'expertise comptable peuvent réduire l'intensité des mesures de vigilance prévues. Dans ce cas, ils justifient que l'étendue des mesures est appropriée aux risques ;

– vigilance normale lorsque les éléments d'analyse ou les circonstances n'autorisent pas une vigilance allégée ou n'imposent pas une vigilance renforcée ;

– vigilance renforcée : lorsque le risque de blanchiment de capitaux et de financement du terrorisme paraît élevé, les professionnels de l'expertise comptable doivent appliquer des mesures de vigilance complémentaires à l'égard de leur client, et notamment lorsque :

– le client ou son représentant légal n'est pas physiquement présent aux fins de l'identification ;

– le client est une personne résidant dans un autre Etat membre de l'Union européenne ou un pays tiers et qui est exposée à des risques particuliers en raison des fonctions politiques, juridictionnelles ou administratives qu'elle exerce ou a exercées pour le compte d'un autre Etat ou de celles qu'exercent ou ont exercées des membres directs de sa famille ou des personnes connues pour lui être étroitement associées.

12 06. Avant la signature de la lettre de mission, et au plus tard avant de commencer les travaux, le professionnel de l'expertise comptable :

– procède à l'identification du client et, le cas échéant, du bénéficiaire effectif de la prestation ;

– recueille, par ailleurs, tout élément d'information pertinent sur ces personnes.

## 5. Regelungen in Luxemburg

Die Normen in Luxemburg basieren aufgrund des mehrfach geänderten Gesetzes vom 12.11.2004<sup>13</sup> auf den Regelungen der Richtlinie, die im wesentlichen inhaltsgleich übernommen wurden und den vorstehend beschriebenen französischen<sup>14</sup> entsprechen.

Als Mindestanforderung sind mandantenbezogen folgende Aufzeichnungen zu führen:

- e) Identifizierung der Person des Mandanten (natürliche oder juristische Person);
- f) Staatsangehörigkeit und Wohnsitz des Mandanten;
- g) Beginn der Mandatsbeziehung;
- h) Risikobeurteilung des Mandanten in bezug auf Geldwäsche und Terrorismusfinanzierung und die hieraus folgende Überwachungsnotwendigkeit;
- i) Unterliegt der Mandant den Bestimmungen eines regulierten Marktes?;
- j) Beruf des Mandanten oder Tätigkeitsgebiet;
- k) Art der Dienstleistung gegenüber dem Mandanten;
- l) Handelt es sich bei dem Mandanten oder der nahestehenden Person um eine politisch exponierte
- m) Soweit einschlägig: Übertragung der Identifikation an einen Dritten
- n) Zuständiger Sachbearbeiter

## 6. Überlegungen für die Praxis

Aus den vorstehend genannten Gründen empfiehlt es sich, Vorsorge zu treffen und zuerst für jeden Mandanten die erforderliche Dokumentation anzulegen und die bestehenden Mandate ebenfalls zu dokumentieren. Dabei können die nachfolgenden Formulare eine Hilfestellung bieten.

Allerdings ist festzuhalten, dass diese Dokumente grundsätzlich den Schutz der Handakten genießen und auch nicht herausgegeben werden dürfen. Insbesondere für den Fall, daß eine Beratung in bezug auf die strafrechtlichen Folgen durchgeführt wurde, ist rechtlich keinesfalls die Herausgabe der Unterlagen zulässig.

<sup>13</sup> Loi du 12 novembre 2004 relative à la lutte contre le blanchiment et contre le financement du terrorisme portant transposition de la directive 2001/97/CE du Parlement européen et du Conseil du 4 décembre 2001 modifiant la directive 91/308/CEE du Conseil relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux et modifiant, texte consolidé, [http://www.cssf.lu/surveillance/criminalite-financiere/lbc-ft/lois-reglements-et-autres-textes/L\\_121104\\_blanchiment\\_upd12072013.pdf](http://www.cssf.lu/surveillance/criminalite-financiere/lbc-ft/lois-reglements-et-autres-textes/L_121104_blanchiment_upd12072013.pdf) .

<sup>14</sup> S. o. 4.

## Formulare

### A.

#### Identifizierung einer juristischen Person – Mandant

##### I. Einschätzung des Geldwäscherisikos:

Als Ziel des Mandatsverhältnisses auszuschließen JA/NEIN  
geringes Risiko: JA/NEIN erhöhtes Risiko: JA/NEIN

##### II. Handelt es sich um ein gelegentliches Mandat und die Gesamtzahl der erwarteten Transaktionen übersteigen insgesamt nicht 10.000 EUR?

JA/NEIN

##### III. Die juristische Person ist eine:

- Finanz- oder Kreditinstitut im Inland, EU oder EWR JA/NEIN
- Börsennotierte Gesellschaft JA/NEIN
- Wirtschaftlich Berechtigter des Anderkontos eines Notars oder des Berufsangehörigen eines anderen rechtsberatenden Berufs im Inland oder einem Mitgliedstaat der EU/des EWR JA/NEIN

- Träger öffentlicher Verwaltung im Inland JA/NEIN
- Träger öffentlicher Verwaltung EU/EWR JA/NEIN

**IV. Juristische Person: Name + Rechtsform :**

Satzung vom: Handelsregisternummer :  
 Sitz der Gesellschaft:  
 Straße:  
 Stadt: in Bundesrepublik Deutschland (Land)  
 Tel.: Fax : Mobil:  
 E-Mail : URL:

**V. Geschäftsführung der juristischen Person/Mandant**

Vor- und Nachname Funktion  
 Veröffentlichung der Bestellung/Bevollmächtigung  
 Politisch exponierte Person JA/NEIN  
 Ausweisart/-nummer Pass/Personalausweis Nr.

**VI. Gesellschafter der juristischen Person-/Mandant**

Vor- und Nachname Funktion  
 Veröffentlichung  
 Politisch exponierte Person JA/NEIN  
 Ausweisart/-nummer Pass/Personalausweis Nr.

**VII. Wesen und Zweck der Geschäftsbeziehung**

Zusätzliche Feststellungen  
 Ort / Datum  
 Vorname, Name des Berufsangehörigen/Geldwäschebeauftragten  
 Unterschrift  
 Mandatsverhältnis beendet am ...../...../20...  
 Änderung der Feststellungen den ...../...../20.....  
 Vorname, Name ; Unterschrift des Berufsangehörigen Vorname, Name ;  
 Unterschrift des Berufsangehörigen

**B.**

**Identifizierung natürliche Person – Mandant**

**I. Einschätzung des Geldwäscherisikos:**

Als Ziel des Mandatsverhältnisses auszuschließen JA/NEIN  
 geringes Risiko: JA/NEIN erhöhtes Risiko: JA/NEIN \_\_\_\_\_

**II. Handelt es sich um ein gelegentliches Mandat und die Gesamtzahl der erwarteten Transaktionen übersteigen insgesamt nicht 10.000 EUR? — — — — —**

JA/NEIN



**iii. Angaben zur Person**

Vorname: \_\_\_\_\_ Name: \_\_\_\_\_  
 Geburtsort: \_\_\_\_\_ Geburtsdatum: \_\_\_\_\_  
 Straße: \_\_\_\_\_  
 Stadt: \_\_\_\_\_ in Bundesrepublik Deutschland (Land)  
 Tel.: \_\_\_\_\_ Fax: \_\_\_\_\_ Mobil: \_\_\_\_\_  
 E-Mail: \_\_\_\_\_ URL: \_\_\_\_\_

**IV. Überprüfung der Angaben zur Person**

Der Mandant ist nicht persönlich anwesend; eine erhöhte Sorgfaltspflicht ist angezeigt!

Art des Ausweises: \_\_\_\_\_ Pass/Personalausweis Nr.: \_\_\_\_\_

**V. Kontrolle PEP (\*) – Überprüfungsmethode**

Die Person ist eine PEP: \_\_\_\_\_ JA/NEIN

Überprüfungsmethode: \_\_\_\_\_

(\*) PEP: politisch exponierte Person (Politically Exposed Person) im Ausland \_\_\_\_\_ JA/NEIN

**VI. Wesen und Zweck der Geschäftsbeziehung****VII. Identifizierung des wirtschaftlich Berechtigten**

Die Erklärung des wirtschaftlich Berechtigten sollte schriftlich dokumentiert und durch diesen unterschrieben werden!

Zusätzliche Feststellungen: \_\_\_\_\_

Ort / Datum \_\_\_\_\_

Vorname + Name des Berufsangehörigen/Geldwäschebeauftragten \_\_\_\_\_

Unterschrift \_\_\_\_\_

Mandatsverhältnis beendet am ..../...../20.... Änderungen der Feststellungen den ..../...../20....

Vorname, Name; Unterschrift des Berufsangehörigen Vorname, Name; Unterschrift des Berufsangehörigen

**C.****RISIKOANALYSE****Kriterium Mandant**

Risikoeinstufung: gering/ erhöht

**Einstufung Tätigkeit / Sektor**

Risikoeinstufung: gering/ erhöht

**Geographische Einstufung**

Risikoeinstufung: gering/ erhöht

**Einstufung aufgrund der Transaktion**

Risikoeinstufung: gering/ erhöht

**Gesamtbewertung der Risikoanalyse**

Risikoeinstufung: gering/ erhöht

Ort / Datum \_\_\_\_\_

Vorname, Name des Berufsangehörigen / Geldwäschebeauftragten \_\_\_\_\_

Unterschrift \_\_\_\_\_



## Die Anrufungsauskunft im Lohnsteuerverfahren – § 42 e EStG und deren gerichtliche Überprüfbarkeit

Dr. Rainer Spatscheck, Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht und Strafrecht, Partner, und Philipp Falk, Rechtsanwalt, Streck Mack Schwedhelm Rechtsanwälte PartmbB, Köln Berlin München

Der folgende Artikel beschäftigt sich mit den neueren Tendenzen der Rechtsprechung in Bezug auf die lohnsteuerrechtliche Anrufungsauskunft. Neben der Darstellung der Grundzüge und der Bindungswirkung der Anrufungsauskunft wird auf die gerichtliche Überprüfbarkeit der Anrufungsauskunft eingegangen. Für die steueranwaltliche Beratungspraxis ist bei Rechtsmitteln im Anrufungsauskunftsverfahren neben der materiell-rechtlichen Situation die gerichtliche Überprüfbarkeit ein entscheidendes Kriterium, um die Erfolgsaussichten beurteilen zu können.

### I. Anrufungsauskunft, § 42 e EStG

#### 1. Lohnsteuerliche Pflichten des Arbeitgebers und Haftungsrisiko

Der Fiskus sichert sich die Einkommensteuer bei Einkünften aus nicht selbstständiger Arbeit durch den vorzeitigen Abzug vom Arbeitslohn (Lohnsteuer), § 38 Abs. 1 Satz 1 EStG. Die Lohnsteuer ist somit eine besondere Erhebungsform der Einkommensteuer. Der Arbeitgeber hat die Lohnsteuer bei jeder Lohnzahlung vom Arbeitslohn einzubehalten, § 38 Abs. 3 Satz 1 EStG. Für jeden Lohnsteueranmeldungszeitraum ist eine Steuererklärung (Lohnsteueranmeldung) einzureichen und die einbehaltene Lohnsteuer an das Betriebsstättenfinanzamt abzuführen, § 41 a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, 2 EStG.

Der Arbeitgeber, der dieser Pflicht zur Abführung der Lohnsteuer nicht nachkommt, haftet für die nicht abgeführte Lohnsteuer, § 42 d Abs. 1 Nr. 1 EStG. Das Betriebsstättenfinanzamt kann den Arbeitgeber auch dann in Haftung für die nicht abgeführte Lohnsteuer nehmen, wenn der Arbeitnehmer zur Einkommensteuer veranlagt wird, § 42 d Abs. 3 Satz 3 EStG.

#### 2. Zweck der Anrufungsauskunft

Der Arbeitgeber hat hinsichtlich der Lohnsteuer ein nicht zu unterschätzendes Haftungsrisiko, soweit er diese nicht oder nicht in vollständiger Höhe abführt. Der Gesetzgeber gibt mit der Anrufungsauskunft den Beteiligten am Lohnsteuerverfahren eine Möglichkeit, dieses drohende Haftungsrisiko in den Griff zu bekommen.

Die Beteiligten am Lohnsteuerverfahren können dem Betriebsstättenfinanzamt eine Anfrage stellen, ob und wie weit im konkreten Einzelfall die Vorschriften über die

Lohnsteuer anzuwenden sind. Das Betriebsstättenfinanzamt hat den Beteiligten daraufhin eine Auskunft zu erteilen. § 42 e Satz 1 EStG begründet einen Rechtsanspruch auf die Erteilung der Auskunft. Das Betriebsstättenfinanzamt hat insoweit kein Ermessen im Hinblick darauf, ob es eine Auskunft erteilt oder nicht.

Die erteilte Auskunft ist gegenüber demjenigen, der die Anfrage gestellt hat, verbindlich. Verfährt der Arbeitgeber hinsichtlich eines bestimmten Sachverhalts entsprechend der ihm erteilten Anrufungsauskunft, kann ihm nicht entgegengehalten werden, er habe die Lohnsteuer nicht vorschriftsmäßig einbehalten.<sup>1</sup> Dies gilt unabhängig davon, ob die Anrufungsauskunft materiell richtig ist.<sup>2</sup>

Die beiden typischen Fallgruppen für die Anrufungsauskunft sind erstens die Abgrenzung zwischen selbstständiger und nicht selbstständiger Tätigkeit und damit die grundsätzliche Frage, ob Lohnsteuer abzuführen ist oder nicht. Bei der zweiten Fallgruppe ist unstrittig, daß es sich grundsätzlich um eine unselbstständige Tätigkeit handelt. Es geht in diesen Fällen allein um die Frage, ob bestimmte Leistungen des Arbeitgebers oder Dritter an den Arbeitnehmer der Lohnsteuer zu unterwerfen sind, wie beispielsweise Vergünstigungen, Entschädigungen, Reiseerstattungen, Beihilfen zur Zukunftssicherung oder sonstige geldwerte Vorteile.

#### 3. Form und Inhalt der Anfrage

Für die Anfrage gibt es keine besondere Formvorschrift. Aus Beweisgründen empfiehlt es sich jedoch dringend, die Anfrage schriftlich zu stellen. Die Anfrage muß sich auf einen konkreten Sachverhalt beziehen ("im einzelnen Fall"). Der Sachverhalt sollte hierbei so präzise wie möglich geschildert werden, da die Bindungswirkung einer erteilten Auskunft nur so weit gilt, wie der geschilderte Sachverhalt mit dem tatsächlich verwirklichten Sachverhalt übereinstimmt.

Die Anfrage kann nur daraufhin gerichtet sein, ob bzw. wieweit die Vorschriften des Lohnsteuerverfahrens auf diesen geschilderten Sachverhalt anzuwenden sind. Fragen,

1 BFH vom 16.11.2005, VI R 23/02, BStBl. II 2006, 210.

2 BFH vom 16.11.2005, VI R 23/02, BStBl. II 2006, 210; Krüger in Schmidt, EStG, 34. Aufl., 2015, § 42 e Rz. 9.

die nicht das Lohnsteuerverfahren betreffen (insbesondere solche zur Veranlagung der Einkommensteuer), können nicht Gegenstand der Anrufungsauskunft sein. Dies ergibt sich aus dem Zweck der Anrufungsauskunft, vor einer Haftung für die Lohnsteuer zu schützen.<sup>3</sup>

#### 4. Auskunftsberechtigte

Die Beteiligten am Lohnsteuerverfahren sind berechtigt, eine Auskunft anzufragen, § 42 e Satz 1 EStG. Beteiligte i. d. S. sind der Arbeitgeber und im Falle der Lohnzahlung durch Dritte, § 38 Abs. 3 a EStG, der Dritte (insbesondere bei Arbeitnehmerüberlassung). Dem Zweck der Anrufungsauskunft entsprechend sollen auch alle sonstigen Personen auskunftsberechtigt sein, die als Haftende für die Lohnsteuer infrage kommen.<sup>4</sup> Dies gilt insbesondere für die Fälle, in denen es um die Abgrenzung von selbstständiger zu nicht selbstständiger Tätigkeit geht. Hier ist es gerade fraglich, ob der Auftraggeber der Tätigkeit Arbeitgeber ist oder nicht. Die Auskunft darf nicht mit dem Argument verweigert werden, es liege keine Pflicht zum Lohnsteuerabzug vor, wenn es nach dem Sachverhalt um die Besteuerung des Entgelts für eine Tätigkeit geht.<sup>5</sup>

Der Arbeitnehmer als Schuldner der Lohnsteuer, § 38 Abs. 2 Satz 1 EStG, ist ebenfalls auskunftsberechtigt.<sup>6</sup>

#### 5. Zuständiges Finanzamt

Zuständig für die Erteilung der Anrufungsauskunft ist das Betriebsstättenfinanzamt, § 42 e Satz 1 EStG. Zu beachten sind die besonderen Zuständigkeiten: Sind für einen Arbeitgeber mehrere Betriebsstättenfinanzämter zuständig, so erteilt das Finanzamt die Auskunft, in dessen Bezirk sich die Geschäftsleitung befindet, § 42 e Satz 2 EStG. Ist das Finanzamt im Bezirk der Geschäftsleitung kein Betriebsstättenfinanzamt, so ist das Finanzamt zuständig, in dessen Bezirk sich die Betriebsstätte mit den meisten Arbeitnehmern befindet, § 42 e Satz 3 EStG.

#### 6. Rechtsnatur der Anrufungsauskunft

Nach der früheren Rechtsprechung des BFH war die Anrufungsauskunft eine bloße Wissenserklärung. Der Charakter eines Verwaltungsakts wurde verneint.<sup>7</sup> Rechtsbehelfe gegen eine Anrufungsauskunft als Wissenserklärung waren nicht gegeben.

Im Jahr 2009 hat der BFH diese bisherige Rechtsprechung ausdrücklich aufgegeben und die Anrufungsauskunft als feststellenden Verwaltungsakt i. S. d. § 118 Satz 1 AO anerkannt.<sup>8</sup> Damit stehen den Beteiligten gegen die Anrufungsauskunft grundsätzlich der Einspruch nach § 347 Abs. 1 AO sowie die Anfechtungs- bzw. Verpflichtungsklage zum Finanzgericht nach § 40 Abs. 1 FGO zur Verfügung.

## II. Bindungswirkung der Anrufungsauskunft

Die Reichweite und die Grenzen der Bindungswirkung der Anrufungsauskunft sind im Gesetz nicht ausdrücklich geregelt. Bei den von der Rechtsprechung entschiedenen Fällen ist zwischen der Bindungswirkung gegenüber dem Anfragenden und der Bindungswirkung gegenüber Dritten zu unterscheiden:

### 1. Bindungswirkung nur i. R. d. Lohnsteuerverfahrens

Es besteht keine Bindungswirkung der Anrufungsauskunft außerhalb des Lohnsteuerverfahrens.<sup>9</sup> Eine dem Arbeitnehmer erteilte Anrufungsauskunft entfaltet keine Bindungswirkung gegenüber dem Wohnsitzfinanzamt i. R. d. Veranlagungsverfahrens der Einkommensteuer.<sup>10</sup>

### 2. Bindungswirkung gegenüber dem Anrufenden

Das Betriebsstättenfinanzamt ist an seine Auskunft gegenüber dem Anfragenden hinsichtlich der Anwendung der Vorschriften über das Lohnsteuerverfahren gebunden. Nach ständiger Rechtsprechung des BFH ist der Haftungstatbestand für die Lohnsteuer durch den Arbeitgeber, der entsprechend der ihm erteilten Auskunft verfahren ist, nicht erfüllt.<sup>11</sup> Dies gilt unabhängig davon, ob die Anrufungsauskunft materiell richtig ist.<sup>12</sup>

Für den Arbeitgeber, dem die Auskunft auf seine Anfrage hin erteilt wurde, entsteht durch die Erteilung der Anrufungsauskunft keine Bindung, entsprechend der Anrufungsauskunft zu verfahren.<sup>13</sup> Verfährt der Arbeitgeber entgegen der Anrufungsauskunft, trägt er das Risiko, für die insoweit nicht abgeführte Lohnsteuer in Haftung genommen zu werden.

3 Gersch in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 42 e Rz. 12 (Okt. 2011).

4 Gersch in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 42 e Rz. 16 (Okt. 2011); Krüger in Schmidt, EStG, 34. Aufl., 2015, § 42 e Rz. 2.

5 Gersch in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 42 e Rz. 16 (Okt. 2011).

6 BFH vom 09.10.1992, VI R 97/90, BStBl. II 1993, 166.

7 BFH vom 09.03.1979, VI R 185/76, BStBl. II 1979, 451.

8 BFH vom 30.04.2009, VI R 54/07, BStBl. II 2010, 996.

9 BFH vom 09.10.1992, VI R 97/90, BStBl. II 1993, 166.

10 BFH vom 09.10.1992, VI R 97/90, BStBl. II 1993, 166.

11 BFH vom 17.10.2013, VI R 44/12, BStBl. II 2014, 892; vom 16.11.2005, VI R 23/02, BStBl. II 2006, 210.

12 BFH vom 16.11.2005, VI R 23/02, BStBl. II 2006, 210; Krüger in Schmidt, EStG, 34. Aufl., 2015, § 42 e Rz. 9.

13 BFH vom 22.05.2007, VI B 143/06, DStRE 2007, 1098.

### 3. Bindungswirkung gegenüber Dritten

Nach der bisherigen Rechtsprechung des BFH war das Finanzamt nicht gehindert, im Lohnsteuerverfahren gegenüber dem Arbeitnehmer einen anderen, ungünstigeren Rechtsstandpunkt zu vertreten als im Auskunftsverfahren gegenüber dem Arbeitgeber.<sup>14</sup> Entgegen der z. T. in der Literatur vertretenen Auffassung, daß die Anrufungsauskunft Drittwirkung habe,<sup>15</sup> hat der BFH eine Drittwirkung der Anrufungsauskunft verneint.<sup>16</sup> Dies wurde insbesondere für den Fall bedeutsam, wenn dem Arbeitgeber eine materiell-rechtlich falsche Anrufungsauskunft erteilt wurde. Der Arbeitgeber konnte nicht in Haftung genommen werden, da auch die inhaltlich falsche Anrufungsauskunft den Arbeitgeber vor der Haftung für nicht abgeführte Lohnsteuer schützt, wenn er entsprechend der Anrufungsauskunft verfahren ist.<sup>17</sup> Das Finanzamt konnte jedoch weiterhin den Arbeitnehmer für die noch ausstehende Lohnsteuer in Anspruch nehmen. Der Arbeitnehmer konnte dem Lohnsteueranspruch nicht entgegenhalten, dass der Arbeitgeber entsprechend einer erteilten Anrufungsauskunft verfahren ist.<sup>18</sup>

Der BFH hat mit seiner Entscheidung vom 17.10.2013 diese bisherige Rechtsprechung für den Fall der Gesamtschuldnerschaft des Arbeitgebers und des Arbeitnehmers aufgehoben.<sup>19</sup> Gem. § 42 d Abs. 3 Satz 1 EStG sind, soweit die Haftung des Arbeitgebers reicht, Arbeitgeber und Arbeitnehmer Gesamtschuldner. Eine Inanspruchnahme des Arbeitnehmers für nicht abgeführte Lohnsteuer kann nicht mehr erfolgen, wenn der Arbeitgeber entsprechend der Anrufungsauskunft verfahren ist. In diesem Fall kann das Finanzamt die Lohnsteuer auch nicht nach § 42 d Abs. 3 Satz 4 Nr. 1 EStG vom Arbeitnehmer nachfordern. Das auskunftsgemäße Abführen der Lohnsteuer durch den Arbeitgeber führt insoweit zum Erlöschen des gesamtschuldnerischen Lohnsteueranspruchs gegenüber dem Arbeitnehmer.<sup>20</sup> Es ist allerdings zu beachten, daß der BFH auch in dieser Entscheidung vom 17.10.2013 keine allgemeine Drittwirkung der Anrufungsauskunft angenommen hat. Entsprechend dem alleinigen Regelungszweck der Anrufungsauskunft, die Haftung des Arbeitgebers für nicht abgeführte Lohnsteuer zu minimieren, hat der BFH wiederholt betont, daß die Anrufungsauskunft keine verbindliche Wirkung in bezug auf die Einkommensteuerschuld des Arbeitnehmers hat. Die sachliche Bindungswirkung der Anrufungsauskunft erstreckt sich auch nach dieser Entscheidung allein auf das Lohnsteuerverfahren.

## III. Reichweite der gerichtlichen Überprüfung von finanzbehördlichen Entscheidungen

### i. R. d. Anrufungsauskunft

Seit der Rechtsprechungsänderung des BFH vom 30.04.2009,<sup>21</sup> mit der die Anrufungsauskunft als Verwaltungsakt gem. § 118 Satz 1 AO anerkannt wurde, stehen den

Beteiligten am Auskunftsverfahren der Einspruch sowie die Anfechtungs- und Verpflichtungsklage zum Finanzgericht als statthafte Rechtsmittel zur Verfügung. Im zweiten Leitsatz dieser Entscheidung betont der BFH, daß § 42 e EStG den Beteiligten auch dazu berechtigt, die Anrufungsauskunft erforderlichenfalls im Klagewege inhaltlich überprüfen zu lassen.<sup>22</sup>

Der Leitsatz und die Gründe dieses BFH-Urteils<sup>23</sup> verleiten zu der Annahme, daß die Möglichkeit geschaffen wurde, eine inhaltlich mißliebige Anrufungsauskunft bzw. die Rücknahme einer ungünstigen Anrufungsauskunft inhaltlich vollumfänglich von den Finanzgerichten überprüfen zu lassen.

Im folgenden soll aufgezeigt werden, daß trotz statthafter Rechtsbehelfe gegen eine Anrufungsauskunft bzw. deren Rücknahme, die angerufenen Finanzgerichte regelmäßig keine eigene Entscheidung hinsichtlich der materiell-rechtlichen Frage treffen, ob es sich im vorgelegten Fall um Einkünfte aus nicht selbstständiger Tätigkeit handelt oder nicht.

### 1. Rechtsschutz gegen die Rücknahme einer Anrufungsauskunft

#### a. Rechtsnatur des Rücknahmebescheids

Die Anrufungsauskunft ist ein feststellender Verwaltungsakt, § 118 Satz 1 AO.<sup>24</sup> Gem. der Actus-contrarius-Theorie ist auch die Aufhebungsverfügung eines Verwaltungsakts ein Verwaltungsakt.<sup>25</sup> Statthafte Rechtsbehelfe gegen den Aufhebungsbescheid sind der Einspruch und die Anfechtungsklage.

#### b. Rechtsgrundlage einer Rücknahme

Die Vorschriften des Lohnsteuerverfahrens enthalten keine Regelung für die Rücknahme einer Anrufungsauskunft. Diese Gesetzeslücke ist nach Auffassung der Rechtsprechung und der Finanzverwaltung mit § 207 Abs. 2 AO in analoger Anwendung zu schließen.<sup>26</sup> Der Gesetzgeber hat i. R. d. Auskunft aufgrund einer Außenprüfung in § 207

14 BFH vom 22.05.2007 VI B 143/06, DStRE 2007, 1098.

15 z.B. Heuermann in Blümich EStG/KStG/GewStG, § 42 e EStG Rz. 31 (Aug. 2013).

16 BFH vom 22.05.2007, VI B 143/06, DStRE 2007, 1098.

17 BFH vom 16.11.2005, VI R 23/02, BStBl. II 2006, 210.

18 BFH vom 22.05.2007, VI B 143/06, DStRE 2007, 1098.

19 BFH vom 17.10.2013, VI R 44/12, BStBl. II 2014, 892.

20 BFH vom 17.10.2013, VI R 44/12, BStBl. II 2014, 892.

21 VI R 54/07, BStBl. II 2010, 996.

22 BFH vom 30.04.2009, VI R 54/07, BStBl. II 2010, 996.

23 vom 30.04.2009, VI R 54/07, BStBl. II 2010, 996.

24 BFH vom 30.04.2009, VI R 54/07, BStBl. II 2010, 996.

25 BFH vom 30.04.2009, VI R 54/07, BStBl. II 2010, 996.

26 BFH vom 02.09.2010, VI R 3/09, BStBl. II 2011, 233; BMF-Schreiben vom 18.02.2011 IV C 5-S 2388/0-01, BStBl. I 2011, 213.

Abs. 2 AO die Änderungsmöglichkeiten und Rücknahme geregelt. Die Änderungsvorschriften der §§ 172 AO sind als Rechtsgrundlage für eine Rücknahme nicht einschlägig, da die Anrufungsauskunft kein Steuerbescheid ist. Die allgemeinen Vorschriften der Rücknahme und des Widerrufs nach §§ 130, 131 AO kommen als Rechtsgrundlage nicht in Betracht, da diese dem Korrekturbedürfnis eines vorverlagerten Verwaltungshandelns nicht gerecht werden.<sup>27</sup>

An die Rücknahme einer Anrufungsauskunft nach § 207 Abs. 2 AO analog sind keine tatbestandlichen Voraussetzungen geknüpft. Die Rücknahme liegt im Ermessen der Finanzbehörde. Dies bedeutet jedoch nicht, daß es der Behörde generell freistehe, eine verbindliche Auskunft aufzuheben oder zu ändern. Die Behörde hat bei ihrer Entscheidung die gesetzlichen Grenzen des Ermessens und die Zwecke des Gesetzes zu beachten, § 5 AO. Aufgrund des Gebots der Gesetzmäßigkeit des Verwaltungshandelns kommt die Aufhebung einer verbindlichen Zusage insbesondere dann in Betracht, wenn die verbindliche Zusage ohne Rechtsgrundlage oder unter Verstoß gegen materielles Recht erteilt wurde. Die Finanzbehörde hat hierbei die Entscheidung sachgerecht abzuwägen und insbesondere zu berücksichtigen, ob das Vertrauen des Steuerpflichtigen in die Einhaltung der verbindlichen Zusage größeres Gewicht hat als der Grund der Aufhebung.

#### c. Gerichtliche Überprüfung von Ermessensentscheidungen

Die gerichtliche Kontrolle beschränkt sich darauf, ob die Finanzbehörde ihr Ermessen rechtmäßig und entsprechend dem gesetzlichen Zweck ausgeübt hat, § 102 Satz 1 FGO. Fallgruppen rechtswidriger Ermessensentscheidungen sind die Ermessensüberschreitung, die Ermessensunterschreitung bzw. der Ermessensnichtgebrauch, der Ermessensfehlergebrauch und die Ermessensreduzierung auf Null.<sup>28</sup>

Die angerufenen Gerichte werden bei Ermessensentscheidungen grundsätzlich keine eigene Entscheidung anstelle der Finanzbehörde treffen. Die Finanzgerichte sind nicht befugt, ihr Ermessen anstelle des Ermessens der Finanzbehörde zu setzen, es sei denn, daß die Sachlage die Ermessensgrenzen so einengt, daß nur eine rechtmäßige Entscheidung möglich ist und jede andere Entscheidung ermessensfehlerhaft wäre.<sup>29</sup>

#### d. Qualifizierung der Einkünfte aus nicht selbstständiger Tätigkeit erfolgt anhand einer Gesamtabwägung der Merkmale im konkreten Einzelfall

I. R. d. Lohnsteuerverfahrens ist die zentrale Fragestellung, ob es sich um Einkünfte aus einer nicht selbstständigen Tätigkeit i. S. d. § 19 Abs. 1 Satz 1 EStG handelt, da nur diese Einkünfte dem Lohnsteuerverfahren unterliegen, § 38 Abs. 1 Satz 1 EStG. Nach ständiger Rechtsprechung des BFH läßt sich eine nicht selbstständige Tätigkeit nicht allein durch die Aufzählung konkreter Merkmale bestimmen, da die steuerrechtliche Arbeitnehmereigenschaft kein tatbestandlich scharf umrissener Begriff ist. "Es handelt sich viel-

mehr um einen offenen Typusbegriff, der nur durch eine größere und unbestimmte Zahl von Merkmalen beschrieben werden kann. Die Frage, ob jemand eine Tätigkeit selbstständig oder nichtselbstständig ausübt, ist deshalb anhand einer Vielzahl in Betracht kommender Merkmale nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen. Diese Merkmale sind im konkreten Einzelfall jeweils zu gewichten und gegeneinander abzuwägen."<sup>30</sup> Folglich sind für die Qualifizierung einer selbstständigen Tätigkeit mehrere rechtmäßige Ergebnisse möglich, solange die Gesamtwürdigung keine Rechtsfehler erkennen läßt. Bei jeder Gesamtwürdigung ist denkbar, daß das eine oder andere Merkmal anders gesehen werden kann, es aber wegen der Gesamtbetrachtung an Bedeutung in der einen Richtung gewinnt oder verliert.<sup>31</sup>

#### e. Zusammenspiel von behördlichem Ermessen und materiell-rechtlicher Würdigung der Merkmale des Einzelfalls

Für das erfolgreiche Vorgehen gegen die Rücknahme einer Anrufungsauskunft ist somit nicht entscheidend, daß für die Qualifizierung der nicht selbstständigen Tätigkeit ein anderes Ergebnis rechts- und ermessensfehlerfrei möglich wäre. Die Anfechtung eines Rücknahmebescheids wird nur dann erfolgreich sein, wenn es im konkreten Fall nur eine einzige ermessensfehlerfreie Entscheidung gibt. Die materiell-rechtliche Frage, ob Einkünfte aus nicht selbstständiger Tätigkeit vorliegen, ist ihrerseits keine eindeutige festlegbare Tatbestandsfrage, sondern das Ergebnis einer Gesamtabwägung der Umstände des Einzelfalls. Solange die Rücknahme der Anrufungsauskunft durch die Finanzbehörde materiell-rechtlich vertretbar bleibt, weil aufgrund der Gesamtabwägung der Merkmale im konkreten Einzelfall das Vorliegen von Einkünften aus nicht selbstständiger Tätigkeit vertretbar ist, wird auch regelmäßig keine ermessensfehlerhafte Entscheidung und insbesondere keine Ermessensreduzierung auf Null vorliegen.

Zwar erscheint es nicht unmöglich, daß die Finanzbehörde einen Rücknahmebescheid erläßt, der inhaltlich so falsch ist, daß nur eine andere rechtliche Qualifizierung der Einkünfte ermessensfehlerfrei möglich ist. Die Sachverhalte, die im Anrufungsauskunftsverfahren behandelt werden, sind jedoch regelmäßig schwierige Abgrenzungsfälle zwischen nicht selbstständiger und selbstständiger bzw. gewerblicher Tätigkeit. In diesen schwierigen Abgrenzungsfällen wird es eine materiell-rechtlich eindeutige Qualifikation der Einkünfte nicht geben. Folglich wird eine entsprechende Ermessensentscheidung in bezug auf die Rechtmäßigkeit der Entscheidung regelmäßig vertretbar und insofern auch ermessensfehlerfrei bleiben.

27 BFH vom 02.09.2010, VI R 3/09, BStBl. II 2011, 233.

28 *Drüen* in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 102 FGO Rz. 1 a (Okt. 2014).

29 BFH vom 17.04.1951 GrS D 1/51 S, BStBl. III 1951, 107.

30 BFH vom 14.06.2007, VI R 5/06, BStBl. II 2009, 931.

31 BFH vom 01.03.1973, IV R 231/69, BStBl. II 1973, 458.



#### f. Sonderfall: Ermessensentscheidung der Finanzbehörde ohne Begründung

Hervorzuheben ist der Fall, in dem es die Finanzbehörde gänzlich unterlassen hat, die Rücknahmeverfügung zu begründen. Der BFH hebt Rücknahmebescheide regelmäßig auf, wenn diese als Ermessensentscheidungen insofern ohne Begründung erfolgen.<sup>32</sup> Voraussetzung für die gerichtliche Überprüfbarkeit einer Ermessensentscheidung ist, daß die Finanzbehörde eine solche Entscheidung begründet hat, § 121 Abs. 1 AO. Hierbei müssen die bei der Ausübung des Verwaltungsermessens angestellten Erwägungen aus der Entscheidung erkennbar sein.<sup>33</sup> Fehlt dem Rücknahmebescheid eine Begründung, wird nicht ersichtlich, ob sich die Behörde über das eingeräumte Ermessen bewußt war und ob sie das ihr eingeräumte Ermessen ausgeübt hat. Eine Überprüfung der Ermessensausübung und insbesondere der Abwägungen der Finanzbehörde ist nicht möglich. Die bei der Ausübung des Verwaltungsermessens angestellten Erwägungen müssen aus der Entscheidung erkennbar sein.<sup>34</sup> Benennt die Finanzbehörde in den Gründen des Rücknahmebescheids nur eine finanzgerichtliche Entscheidung, auf die sie die Rücknahme stützt, ohne daß sonst eine Ermessensabwägung vorgenommen wird, genügt dies den Anforderungen einer ordnungsgemäßen Ermessensentscheidung ebenfalls nicht.<sup>35</sup>

Der Finanzbehörde ist es erlaubt, eine bereits vorhandene Begründung im finanzgerichtlichen Verfahren bis zum Abschluß der Tatsacheninstanz zu ergänzen, § 102 Satz 2 FGO. Eine Ergänzung i. d. S liegt nicht vor, wenn die Finanzbehörde erstmalig im gerichtlichen Verfahren eine Begründung vorträgt. § 102 Satz 2 FGO dient der Nachbesserung von Ermessensabwägungen, gestattet der Finanzbehörde jedoch nicht das erstmalige Ausüben ihres Ermessens i. R. d. Finanzverfahrens.<sup>36</sup>

Es darf in diesen Fällen nicht vergessen werden, daß es der Finanzbehörde freisteht, jederzeit einen neuen (ermessensfehlerfreien) Rücknahmebescheid zu erlassen. Die Rücknahme der Anrufungsauskunft kann somit nicht für unbestimmte Dauer beseitigt werden. Trotzdem kann mit der Anfechtung der ermessensfehlerhaften Rücknahme die Bindungswirkung der (günstigen) Anrufungsauskunft zumindest bis zum Zeitpunkt des Erlasses der ermessensfehlerfreien Rücknahme hinausgeschoben werden. Hierfür sprechen sowohl die zeitliche Verschiebung der Pflicht, Lohnsteuer abzuführen, als auch die zeitliche Verschiebung der Haftung für nicht abgeführte Lohnsteuer.

#### g. Keine Aussetzung der Vollziehung („AdV“) bei Rücknahme möglich

Der Beteiligte, der gegen die Rücknahme einer Anrufungsauskunft vorgeht, kann keinen Antrag auf AdV gem. § 69 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 1 FGO stellen. Ein Antrag auf AdV ist schon nicht statthaft.<sup>37</sup> Voraussetzung für einen Antrag auf AdV ist, daß der im Hauptsacheverfahren angefochtene Verwaltungsakt vollziehbar ist. Die Anrufungsauskunft

trifft lediglich eine Beurteilung über einen vorgetragenen Sachverhalt. Bei einer Rücknahme einer Anrufungsauskunft erschöpft sich der Inhalt darin, daß die Finanzbehörde mitteilt, daß sie nun eine andere Ansicht als bisher vertritt.

#### 2. Rechtsmittel gegen eine nachteilige Anrufungsauskunft

a. **BFH vom 30.04.2009:**<sup>38</sup> § 42 e EStG gewährt einen – gerichtlich durchsetzbaren – Anspruch auf inhaltlich richtige Anrufungsauskunft.

Mit der Rechtsprechungsänderung des BFH im Jahr 2009<sup>39</sup> hat der VI. Senat die Verwaltungsaktqualität der Anrufungsauskunft erstmalig bejaht. Statthafte Rechtsbehelfe gegen eine unliebsame Anrufungsauskunft sind der Einspruch und die Verpflichtungsklage zum Finanzgericht. Der VI. Senat führt in den Gründen dieses Urteils weiter aus, daß effektiver Rechtsschutz für den Arbeitgeber eine frühestmögliche Klarheit über die Anwendung der lohnsteuerrechtlichen Normen gebiete. Hierzu räume § 42 e EStG das Recht ein, die Pflichten aus den Lohnsteuerverfahren ggf. auch gerichtlich feststellen zu lassen. Weiter führte der Senat aus, daß die bisherige Rechtsauffassung, den Rechtsschutz im Lohnsteuerverfahren erst durch die Anfechtung der Lohnsteueranmeldung oder des Haftungsbescheids zu suchen, den Belastungen des Arbeitgebers nicht hinreichend Rechnung trägt.

In der Literatur wurde dieser Anspruch auf Überprüfung der Anrufungsauskunft auf inhaltliche Richtigkeit durch die Finanzgerichte größtenteils bejaht.<sup>40</sup>

b. **BFH vom 27.02.2014:** § 42 e EStG vermittelt eine finanzgerichtliche Überprüfung der Anrufungsauskunft nur daraufhin, ob der Sachverhalt zutreffend erfaßt und die rechtliche Beurteilung nicht evident rechtsfehlerhaft ist

Der VI. Senat des BFH schränkte in mehreren Entscheidungen aus dem Jahr 2014 die gerichtliche Überprüfbarkeit

32 BFH vom 02.09.2010, VI R 3/09, BStBl. II 2011, 233; vom 11.03.2004, VII R 52/02, BStBl. II 2004, 579.

33 BFH vom 30.04.2009, VI R 54/07, BStBl. II 2010, 996; vom 11.03.2004, VII R 52/02, BStBl. II 2004, 579.

34 BFH vom 02.09.2010, VI R 3/09, BStBl. II 2011, 233.

35 BFH vom 30.04.2009, VI R 54/07, BStBl. II 2010, 996.

36 BFH vom 11.03.2004, VII R 52/02, BStBl. II 2004, 579; *Drüen* in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 102 FGO Rz. 12c (Okt. 2014).

37 BFH vom 15.01.2015, VI B 103/14, DB 2015, 716.

38 VI R 54/07, BStBl. II 2010, 996.

39 BFH vom 30.04.2009, VI R 54/07, BStBl. II 2010, 996.

40 *Gersch* in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 42 e EStG Rz. 29 (Okt. 2011); *Heuermann* in Blümich EStG/KStG/GewStG, § 42 e EStG Rz. 44 (Aug. 2013); *Krüger* in Schmidt, EStG, 34. Aufl., 2015, § 42 e Rz. 14; *Steinhauff*, AO-StB 2013, 15; *Carlé*, DStZ 2009, 709; *Mader*, B+P 2013, 618.

einer Anrufungsauskunft erheblich ein.<sup>41</sup> Demnach überprüft das Finanzgericht die Anrufungsauskunft nur daraufhin, ob der Sachverhalt zutreffend erfaßt und die rechtliche Beurteilung der Finanzbehörde nicht evident rechtsfehlerhaft ist. Diese geringe gerichtliche Kontrolldichte sei durch den nur vorläufigen Charakter des Lohnsteuerabzugsverfahrens gerechtfertigt.<sup>42</sup>

#### c. Widersprüchliche Rechtsprechung des VI. Senats

Die Begründung des BFH für die nur sehr beschränkte Überprüfbarkeit der Anrufungsauskunft steht in deutlichem Widerspruch zur Entscheidung über den gerichtlich durchsetzbaren Anspruch auf inhaltliche Richtigkeit der Anrufungsauskunft. Der BFH führte in seiner Entscheidung aus dem Jahr 2009 aus, daß es mit den Grundsätzen eines fairen Verfahrens schwerlich vereinbar erscheint, dem Arbeitgeber, der mit dem Inhalt einer Anrufungsauskunft nicht einverstanden ist, anheimzustellen, den Rechtsschutz erst durch die Anfechtung der Lohnsteueranmeldung oder des Haftungsbescheids zu suchen.<sup>43</sup> Im Gegensatz dazu führt der BFH in seinen Entscheidungen von 2014 aus, daß derjenige, der nicht mit dem Inhalt der Anrufungsauskunft zufrieden ist, eine abschließende rechtliche Klärung im Lohnsteueranmeldungs- bzw. im Haftungsverfahren suchen müsse.<sup>44</sup>

#### d. Fazit

Der Rechtsschutz gegen eine Anrufungsauskunft wurde mit den jüngsten Entscheidungen des Bundesfinanzhofs aus dem Jahr 2014 erheblich eingeschränkt. Insbesondere ist zu berücksichtigen, daß i. R. d. Anrufungsauskunft regelmäßig schwierige Abgrenzungsfälle behandelt werden. Die Frage, ob Einkünfte aus nicht selbstständiger Tätigkeit vorliegen, kann meistens mit guten Gründen auf beiden Seiten sowohl bejaht als auch verneint werden. Der neue Prüfungsmaßstab des VI. Senats, die evidente Rechtsfehlerhaftigkeit, wird in diesem Bereich wohl selten anzutreffen sein. Entsprechende Vorsicht mit etwaigen Rechtsbehelfen ist seit dieser neuen Rechtsprechung geboten.

## IV. Praktikerhinweis: Sozialversicherungsrechtliche Klärung nicht vergessen

Geht es im Mandat um die Frage, ob Beschäftigungsverhältnisse mit Einkünften aus nicht selbstständiger Tätigkeit vorliegen, wird neben der Frage der lohnsteuerrechtlichen Pflichten regelmäßig auch die Frage der Pflicht, Sozialversicherungsbeiträge abzuführen, eine Rolle spielen. Dem Arbeitgeber drohen bei der Verletzung sozialversicherungsrechtlicher Abführungspflichten insbesondere strafrechtliche Konsequenzen nach § 266 a StGB sowie das Haftungsrisiko für nicht abgeführte Sozialversicherungsbeiträge nach § 28 e SGB IV.

Zur Klärung sozialversicherungsrechtlicher Pflichten

kann gem. § 7 a SGB IV ein Anfrageverfahren durchgeführt werden. Zuständig ist die Deutsche Rentenversicherung/Bund (Clearingstelle). Die Klärung der sozialversicherungsrechtlichen Pflichten neben dem lohnsteuerrechtlichen Auskunftsverfahren kann nur dringend empfohlen werden. Der steuerliche Arbeitnehmerbegriff ist eigenständiger Natur und deckt sich nicht immer mit dem in anderen Rechtsgebieten verwendeten Arbeitnehmerbegriff.<sup>45</sup> Die sozial- und arbeitsrechtliche Einordnung hat für die steuerrechtliche Beurteilung, ob eine unselbstständige Tätigkeit vorliegt oder nicht, grundsätzlich keine Bindungswirkung.<sup>46</sup> Die steuerrechtliche und sozialrechtliche Qualifizierung von Einkünften kann unterschiedlich ausfallen.<sup>47</sup>

41 BFH vom 27.02.2014, VI R 23/13, BStBl. II 2014, 894; vom 07.05.2014, VI R 28/13, BFH/NV 2014, 1734.

42 BFH vom 27.02.2014, VI R 23/13, BStBl. II 2014, 894.

43 BFH vom 30.04.2009, VI R 54/07, BStBl. II 2010, 996.

44 BFH vom 27.02.2014, VI R 23/13, BStBl. II 2014, 894; vom 07.05.2014, VI R 28/13, BFH/NV 2014, 1734.

45 Pflüger in Herrmann/Heuer/Raupach EStG/KStG, § 19 EStG Rz. 61 (Jan. 2014).

46 BFH vom 09.07.2012, VI B 38/12, BFH/NV 2012, 881.

47 FG Rheinland-Pfalz vom 23.01.2014 6 K 2295/11, nv. (juris).



# Gesetzbuch24.de

»Endlich ein Gesetzbuch  
nach meinen Wünschen!«



- ▶ Sie wählen online Vorschriften aus
- ▶ Wir drucken Ihr persönliches Gesetzbuch
- ▶ Versandfertig innerhalb von 24 Stunden

[www.gesetzbuch24.de](http://www.gesetzbuch24.de)



## Ratgeber für die Praxis.

WWW.BOORBERG.DE

### Steuerratgeber

Vermietung

Selbstnutzung

Arbeiten im Privathaushalt

Handbuch zu Steuerfragen bei Immobilien im Privatvermögen

von Dipl.-Kaufmann Dr. Ludwig Bauer und  
Dipl.-Kaufmann Christoph Bauer, begründet  
von Dipl.-Kaufmann Dr. Ludwig Bauer und  
Dipl.-Finanzwirt (FH) Jürgen-Ralf Fischer

2014, 7. Auflage, 154 Seiten, € 24,80

ISBN 978-3-415-05323-6



Leseprobe unter

[www.boorberg.de/alias/1138330](http://www.boorberg.de/alias/1138330)

Das Buch bietet einen praxisorientierten Überblick zu den Lebenszyklen von Immobilien und – daraus abgeleitet – typischen Handlungsansätzen in den Phasen des Erwerbs, der Bewirtschaftung und der Veräußerung. Die 7. Auflage dieses Standardratgebers berücksichtigt die zwischenzeitlich eingetretenen Entwicklungen im Steuerrecht rund um Vermietung – Selbstnutzung – Arbeiten im Privathaushalt.

Wichtige Neuerungen der vergangenen Jahre sind u. a.:

- Steuerabzug für haushaltsnahe Beschäftigungsfälle oder Dienstleistungen sowie dazugehörige Handwerkerleistungen im selbst genutzten Wohneigentum und bei Mietwohnungen in Verbindung mit dem maßgeblichen BMF-Schreiben vom 10. Januar 2014 (mit Aufzählung der begünstigten Arbeiten im Privathaushalt von A bis Z sowie einem Muster für eine steuerliche Bescheinigung)
- Veränderungen bei der Umsatzsteueroption bei Gewerbeobjekten
- Wegfall der Eigenheimzulage

Durch knappe Texte und grafische Darstellungen gibt der Leitfaden dem Leser präzise Antworten auf alle einkommensteuerrechtlichen Fragen in der Immobilienpraxis. Zahlreiche Fälle und Rechenbeispiele erleichtern die Umsetzung.

 BOORBERG

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

## Korrespondenzregeln zur Vermeidung “weißer Einkünfte” – Konglomerat statt einheitliches Prinzip

Dr. Alexander Kredig, Rechtsanwalt; Dr. Mathias Link, Rechtsanwalt/Steuerberater, LL.M.<sup>1</sup>

### A Einleitung

Auch wenn das deutsche Steuerrecht bis zu den Grenzen strafbarer Steuerhinterziehung und des Gestaltungsmissbrauchs (noch) kein allgemeines Verbot von Steuerplanung oder Steuerumgehung kennt,<sup>2</sup> werden Maßnahmen zur Senkung der Steuerquote politisch zunehmend als jedenfalls problematisch, wenn nicht sogar moralisch verwerflich angesehen. Ein Ansatzpunkt unternehmerischer Steuerplanung sind sogenannte “weiße Einkünfte”, die ihre Ursache regelmäßig in unzureichend abgestimmten Steuervorschriften einzelner Staaten haben, in denen Steuerpflichtige tätig sind. Die staatliche Souveränität im Bereich direkter Steuern eröffnet Steuerpflichtigen so teils weitreichende Gestaltungsspielräume. Ob diese Gestaltungsspielräume von staatlicher Seite unbeabsichtigt sind oder zum Teil bewußt in Kauf genommen werden, kann dahinstehen. Jedenfalls nutzen grenzüberschreitend tätige Steuerpflichtige die bestehenden Gestaltungsspielräume oftmals zur Steuerplanung und zur legalen Reduzierung ihrer Steuerbelastung.<sup>3</sup> Daher verwundert es nicht, daß auch das deutsche Steuerrecht zahlreiche Vorschriften enthält, um eine doppelte Nichtbesteuerung von Einkünften zu vermeiden. Zur Anwendung kommen dafür insbesondere das sogenannte Korrespondenzprinzip sowie damit vergleichbare Regeln (z.B. Subject to tax-Klauseln). Gegenstand dieses Beitrags ist vor dem Hintergrund der aktuellen Diskussion auf Ebene der OECD und der EU die Frage, ob der Gesetzgeber mit den bereits existierenden Korrespondenzregeln und der geplanten Vorschrift für ein Betriebsausgabenabzugsverbot zur Bekämpfung weißer Einkünfte auf einen einheitlichen Gedanken zurückgreift oder ob die Gegenmaßnahmen ihrerseits Unklarheiten aufweisen.

### B Das Phänomen “weißer Einkünfte”

#### I. Begriff, Ursachen und hybride Finanzinstrumente als Beispiel

Der Terminus “weiße Einkünfte” umschreibt im Kontext des internationalen Steuerrechts plakativ einen Sachverhalt, bei dem Einkünfte eines Steuerpflichtigen in zwei Staaten unversteuert bleiben.<sup>4</sup> Die doppelte Nichtbesteuerung kann unterschiedliche Ursachen haben. Sie entsteht, wenn das nationale Steuerrecht beider Staaten von einer Besteuerung der Einkünfte absieht, wenn das Doppelbesteuerungs-

abkommen zwischen den involvierten Staaten die Besteuerung der Einkünfte untersagt oder wenn ein Staat aufgrund seines nationalen Steuerrechts und der andere Staat aufgrund des Doppelbesteuerungsabkommens an der Besteuerung der Einkünfte gehindert ist.<sup>5</sup>

Neben hybriden Gesellschaften, die ein Staat als steuerlich transparent und der andere Staat als intransparent behandelt, können beispielsweise auch hybride Finanzinstrumente zu weißen Einkünften führen. Die Einordnung eines Finanzinstruments als Eigen- oder Fremdkapital ist nämlich ebenfalls Sache der einzelnen Staaten. Qualifiziert der Ansässigkeitsstaat des Schuldners ein Finanzinstrument als Fremdkapital, sind Zahlungen im Zusammenhang mit diesem Instrument als Betriebsausgaben abziehbar. Wenn allerdings der Ansässigkeitsstaat des Gläubigers dasselbe Finanzinstrument als Eigenkapital einordnet und sind Vergütungen für Kapitalüberlassung in diesem Staat freigestellt oder begünstigt besteuert (z.B. wegen § 8b Abs. 1 KStG), bleiben Einnahmen beim Empfänger der Zahlung steuerlich unberücksichtigt.<sup>6</sup> In diesem Fall kommt es bei keinem der beteiligten Steuerpflichtigen zu einer Steuerzahlung.

#### II. Aktuelle Diskussion um die Bekämpfung weißer Einkünfte

Gerade hybride Finanzinstrumente bestimmen die aktuelle Diskussion um Vorschriften zur Vermeidung weißer Einkünfte. Der Markt für hybride Finanzierungen scheint sich nach der Finanzkrise langsam zu erholen und Emissionen derartiger Instrumente werden zahlreicher. Dabei beruhen solche Transaktionen oftmals nicht einmal auf steuerlichen Gründen, sondern können zum Beispiel regulatorisch mo-

1 Alexander Kredig ist Associate, Mathias Link ist Counsel bei HengelerMueller, Frankfurt.

2 Schön in FS für Hoffmann-Becking, 2013, 1086, 1088.

3 Jacobs/Endres/Spengel in Jacobs, Internationale Unternehmensbesteuerung, 7. Aufl. 2011, S. 1300f.

4 Rust, ISR 2013, 241.

5 Rust, ISR 2013, 241.

6 Schanz/Maier, Ubg 2015, 282; Schnitger/Weiss, IStR 2014, 508, 509.

tiviert sein (etwa im Fall sogenannter "AT1-Anleihen")<sup>7</sup> oder betriebswirtschaftliche oder bilanzpolitische Gründe verfolgen. Hybride Finanzinstrumente und die potentielle doppelte Nichtbesteuerung in diesem Zusammenhang sind aber gleichzeitig Gegenstand aktueller Diskussionen sowohl auf Ebene der OECD als auch auf nationaler Ebene.

Im Zusammenhang mit dem Aktionsplan zu Gewinnverkürzungen und Gewinnverlagerungen (Base Erosion and Profit Shifting, "BEPS") hat die OECD im Jahr 2014 ihre Empfehlungen zum Problemkreis weißer Einkünfte durch hybride Gestaltungen veröffentlicht.<sup>8</sup> Die Empfehlung sieht insbesondere für hybride Finanzinstrumente vor, daß die Staaten die Besteuerungsfolgen für Schuldner und Gläubiger einer Zahlung aufeinander abstimmen. Vorrangig soll dem Schuldner – sozusagen auf der "Ausgangsseite" – der Betriebsausgabenabzug bei hybriden Finanzinstrumenten zu versagen sein. Subsidiär soll der Staat des Gläubigers – also praktisch auf der "Eingangsseite" – die Dividendenfreistellung versagen, wenn im anderen Staat keine Regelung zur Verhinderung weißer Einkünfte existiert.<sup>9</sup> Im Ergebnis empfiehlt die OECD also eine Qualifikationsverkettung ("linking rules")<sup>10</sup> und damit eine steuerliche Behandlung von Einnahmen aus hybriden Gestaltungen, die von der Besteuerung in einem anderen Staat abhängt.<sup>11</sup>

Auch die EU hat sich dem Phänomen weißer Einkünfte angenommen. Jüngste Änderungen der Mutter-Tochter-Richtlinie adressieren ebenfalls doppelte Nichtbesteuerungen und die Bekämpfung mißbräuchlicher Steuergestaltungen. Um weiße Einkünfte infolge von Inkongruenzen in der steuerlichen Behandlung von Gewinnausschüttungen zwischen den Mitgliedstaaten zu verhindern,<sup>12</sup> wurde im Jahr 2014 Art. 4 der Mutter-Tochter-Richtlinie<sup>13</sup> geändert. Nunmehr dürfen auch im Anwendungsbereich der Mutter-Tochter-Richtlinie Dividenden ausdrücklich als nicht mehr steuerfrei behandelt werden, wenn die Zahlung beim Dividendenschuldner dem Betriebsausgabenabzug unterliegt.<sup>14</sup> Außerdem wurde die Mutter-Tochter-Richtlinie um eine zusätzliche Mißbrauchsklausel ergänzt, wonach die Steuerfreiheit für Dividenden bei "unangemessenen Gestaltungen" versagt werden darf.<sup>15</sup>

## C. Existente Gegenmaßnahmen – "Korrespondenzprinzip"

In Deutschland existiert bereits mit den Regeln zum Korrespondenzprinzip ein unilaterales Instrument, das die von der OECD vorgeschlagenen Maßnahmen zur Vermeidung weißer Einkünfte auf der "Eingangsseite" abdeckt. Die existenten Korrespondenzvorschriften stehen historisch im Zusammenhang mit verdeckten Gewinnausschüttungen sowie verdeckten Einlagen und erfassen daher nicht nur Einkünfte aus hybriden Gestaltungen.

## I. Rechtlicher Rahmen

### 1. Materielle Korrespondenz

Eine der Wurzeln moderner Korrespondenzregeln auf nationaler Ebene findet sich in § 8b Abs. 1 Satz 2 KStG und § 3 Nr. 40 Buchst. d Satz 2 EStG. Nach der Konzeption des Teileinkünfteverfahrens und des Schachtelprivilegs ergibt sich die Steuerbelastung auf ausgeschüttete Gewinne aus der Summe der Körperschaftsteuer auf Ebene der ausschüttenden Gesellschaft sowie aus der Körperschaft- oder Einkommensteuer auf Gesellschafterebene.<sup>16</sup> Die (teilweise) Steuerfreistellung von Ausschüttungen einer Gesellschaft auf Ebene der Gesellschafter begründete seit jeher die Gefahr von Besteuerungslücken, wenn Gewinnausschüttungen auf Ebene der Gesellschaft keiner steuerlichen Vorbelastrung unterlegen haben. Aus diesem Grund sah das Gesetz bei verdeckten Gewinnausschüttungen eine Ausnahme von der (teilweisen) Steuerfreistellung für ausgeschüttete Gewinne auf Gesellschafterebene vor, wenn der ausgeschüttete Betrag das Einkommen der ausschüttenden Gesellschaft bereits gemindert hatte. Diese Qualifikationsverkettung zwischen steuerlicher Behandlung auf Ebene des Gesellschafters und auf Ebene der Gesellschaft wurde mit § 8b Abs. 1 Satz 2 KStG in der Fassung des Amthilferichtlinie-Umsetzungsgesetzes<sup>17</sup> über die Fälle verdeckter Gewinnausschüttungen hinaus verallgemeinert und auf sämtliche Gewinnausschüttungen ausgedehnt.<sup>18</sup> Danach findet die Steuerfreistellung für Schachteldividenden ganz allge-

7 Siehe dazu *Renning*, RdF 2014, 221ff.

8 OECD, Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen, Aktionspunkt 2: Arbeitsergebnis 2014, 2014. Abrufbar unter: <http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/2314265e.pdf?expires=1435051099&id=id&accname=guest&checksum=219DC9F31D86E9E93DA292004646BCEF>.

9 OECD, Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen, Aktionspunkt 2: Arbeitsergebnis 2014, 2014, S. 32.

10 OECD, Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen, Aktionspunkt 2: Arbeitsergebnis 2014, 2014, S. 32.

11 *Schnitger/Weiss*, IStR 2014, 508, 509.

12 Erwägungsgrund 3 der Richtlinie 2014/86/EU vom 8. Juli 2014 zur Änderung der Richtlinie 2011/96/EU über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, ABl. EU v. 25.07.2014, L 219/40.

13 Richtlinie 2011/96/EU vom 30. November 2011 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, ABl. EU v. 29.12.2011, L 345/8.

14 Artikel 1 Nr. 1 Richtlinie 2014/86/EU vom 8. Juli 2014 zur Änderung der Richtlinie 2011/96/EU über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, ABl. EU v. 25.07.2014, L 219/40; *Staats*, IStR 2014, 749, 751.

15 Artikel 1 Richtlinie 2015/121/EU vom 27. Januar 2015 zur Änderung der Richtlinie 2011/96/EU über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, ABl. v. 28.01.2015, L 21/1.

16 *Rengers* in Blümich, KStG, § 8b Rn. 120 (Juni 2013).

17 Gesetz v. 26.06.2013, BGBl. I 2013, 1809.

18 *Pinkernell*, FR 2013, 737, 742.

mein keine Anwendung, soweit die Bezüge das Einkommen der leistenden Körperschaft nicht gemindert haben.

In Ergänzung dazu schließt § 3 Nr. 40 Buchst. d Satz 2 EStG die 40%-ige Steuerfreistellung des Teileinkünfteverfahrens ebenfalls aus, soweit die Bezüge des Gesellschafters das Einkommen der leistenden Gesellschaft gemindert haben. Auch die Einschränkung des Teileinkünfteverfahrens gilt nicht mehr nur für verdeckte Gewinnausschüttungen, sondern pauschal für alle Bezüge im Sinne von § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG, mit dem Ziel, weiße Einkünfte zu verhindern.<sup>19</sup>

Schließlich enthält § 8 Abs. 3 Satz 4 KStG eine linking rule für verdeckte Einlagen. Im Grundsatz erhöhen verdeckte Einlagen des Gesellschafters das Einkommen der Gesellschaft nicht (§ 8 Abs. 3 Satz 3 KStG). Als Ausnahme zu dem Grundsatz gibt die Korrespondenzregel vor, daß sich das Einkommen der Gesellschaft infolge einer verdeckten Einlage erhöht, soweit die verdeckte Einlage das Einkommen des Gesellschafters gemindert hat. Zweck der Korrespondenz bei verdeckten Einlagen ist es ebenfalls, Besteuerungslücken zu schließen.<sup>20</sup> Besteuerungslücken könnten nämlich auch entstehen, wenn z.B. überhöhte Vergütungen des Gesellschafters an die Gesellschaft auf Ebene des Gesellschafters als Betriebsausgaben abgezogen werden, auf Ebene der Gesellschaft als verdeckte Einlage aber nicht zu einer Erhöhung der steuerlichen Bemessungsgrundlage führen würde.<sup>21</sup> In diesem Fall entstünden sowohl auf Ebene des Gesellschafters als auch auf Ebene der Gesellschaft unversteuerte – also weiße – Einkünfte.

## 2. Formelle Korrespondenz

Ausschließlich für verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen flankiert § 32a KStG die gerade dargestellten materiellen Korrespondenzregeln in formeller Hinsicht. Wird gegenüber einer Körperschaft ein Steuerbescheid hinsichtlich der Berücksichtigung verdeckter Gewinnausschüttungen erlassen, aufgehoben oder geändert, kann ein Steuerbescheid oder ein Feststellungsbescheid gegenüber dem Gesellschafter korrespondierend geändert werden (§ 32a Abs. 1 KStG). Soweit gegenüber einem Gesellschafter ein Steuerbescheid wegen einer verdeckten Einlage erlassen, aufgehoben oder geändert wird, kann der Steuerbescheid auf Ebene der Gesellschaft ebenfalls entsprechend erlassen, aufgehoben oder geändert werden (§ 32 Abs. 2 KStG).

## II. Kritikpunkte

Bereits diese knappe Darstellung der aktuellen Korrespondenzregeln verdeutlicht, daß es sich lediglich um punktuelle Maßnahmen und nicht um ein einheitliches, konsequent umgesetztes Prinzip handelt. Es fehlt bereits an einer umfassenden formellen Korrekturvorschrift. § 32a KStG

greift dafür viel zu kurz, weil die Vorschrift lediglich verdeckte Einlagen und verdeckte Gewinnausschüttungen erfaßt.<sup>22</sup> Auch für den Fall grenzüberschreitender verdeckter Gewinnausschüttungen/Einlagen kann § 32a KStG in der aktuell geltenden Fassung nicht herangezogen werden, wenn nur nach ausländischem, nicht aber nach inländischem Recht eine verdeckte Gewinnausschüttung/Einlage vorliegt.<sup>23</sup> Abgesehen von diesen offenkundigen Unzulänglichkeiten gibt es zahlreiche weitere Punkte, die verdeutlichen, daß der Gesetzgeber keinem einheitlichen Systemgedanken folgt.

### 1. Unklarheit über Beweislast

Indem § 8b Abs. 1 Satz 2 KStG die Steuerfreistellung von Dividenden von der steuerlichen Vorbelastung auf Gesellschaftsebene abhängig macht, stellen sich im grenzüberschreitenden Sachverhalt rein praktische Probleme.

Bei grenzüberschreitenden Sachverhalten hat das ausländische Steuerrecht Bindungswirkung für die deutsche Steuerfreistellung. Eine solche präjudizielle Wirkung ist dem Steuerrecht fremd.<sup>24</sup> Die Anknüpfung der deutschen Besteuerung an die steuerliche Behandlung im Ausland setzt eine umfassende Aufklärung und rechtliche Würdigung des Sachverhalts im Ausland voraus.<sup>25</sup> Ungeklärt ist bereits, ob die Finanzverwaltung oder der Steuerpflichtige die Beweislast dafür trägt, daß die Gewinnausschüttung auf Ebene der ausländischen Gesellschaft nicht einkommensmindernd berücksichtigt worden ist. Stimmen in der finanzverwaltungsnahen Literatur weisen dem Steuerpflichtigen die Beweislast mit dem Argument zu, daß die steuerliche Nichtberücksichtigung der Gewinnausschüttung im Ausland für den inländischen Steuerpflichtigen eine begünstigende Tatsache sei.<sup>26</sup> Schon aus Gründen der Vorsicht und mit Blick auf die Mitwirkungspflichten in Auslandssachverhalten (§ 90 Abs. 3 AO) sind Steuerpflichtige daher gehalten, grenzüberschreitende Gewinnausschüttungen und

19 BT-Drs. 17/13033, S. 62; Erhard in Blümich, EStG, § 3 Nr. 40 Rn. 25 (Okt. 2014).

20 Rengers in Blümich, KStG, § 8 Rn. 185 (Juni 2014).

21 BT-Drs. 16/2712, S. 70.

22 Listl, IStR 2014, 448, 451.

23 Lang in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 32 KStG Rn. 34 (Juli 2010); Listl IStR 2014, 448, 451.

24 Schanz/Maier, Ubg 2015, 282, 284; Becker/Loose, IStR 2012, 758, 760.

25 Becker/Loose, IStR 2012, 758, 760.

26 Pung in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 8b KStG Rn. 86 (Dez. 2014). A.A. mit dem Argument, daß § 8b Abs. 1 Satz 2 KStG eine steuererhöhende Rückausnahme zur Freistellung nach S. 1 sei: Rengers in Blümich, KStG, § 8b Rn. 135 (Juni 2014); Bärsch/Spengel, Ubg 2013, 377, 378f.; Haisch/Helios/Niedling, DB 2013, 1444, 1445; Becker/Loose, IStR 2012, 758, 760.



deren ertragsteuerliche Behandlung möglichst umfassend zu dokumentieren.

Abgesehen davon, daß diese Anknüpfung im Extremfall rechtliche Zweifelsfragen des ausländischen Steuerrechts zu Lasten der Gesellschafter importiert, werden die Steuerpflichtigen mit zusätzlichem Compliance-Aufwand belastet.<sup>27</sup> Einem besonderen Risiko sind Minderheitsgesellschafter ausgesetzt. Haben diese Gesellschafter lediglich Informationsrechte, bleibt ihnen die Steuerfreistellung unter Umständen versagt, wenn sie die erforderlichen Nachweise gegenüber der Finanzverwaltung nicht erbringen können.<sup>28</sup>

## 2. Unklares Zusammenspiel mit Mißbrauchsvermeidungsvorschriften

Weiteres Konfliktpotential birgt das unklare Zusammenspiel mit Regeln, die den Betriebsausgabenabzug im Quellenstaat einschränken, beispielsweise wenn mit der deutschen Zinsschranke vergleichbare Vorschriften anwendbar sind, die den Zinsabzug unter bestimmten Voraussetzungen versagen.

Wird die Gewinnausschüttung im Quellenstaat als Zins qualifiziert und geht dieser Zins in einen Vortragsposten ein (ähnlich dem Zinsvortrag nach § 4h Abs. 1 Satz 5 EStG), kann dieser Vortrag entweder später abziehbar sein oder gegebenenfalls untergehen. Zeitlich fallen die Leistung an den Gesellschafter und die endgültige Entscheidung, ob diese Leistung einkommensmindernd wirkt, auseinander. In solchen Fällen ist ungeklärt, ob die Steuerfreistellung beim Gesellschafter unabhängig vom Schicksal des Zinsvortrags zu versagen ist. Nach einer Ansicht liegt in solchen Fällen lediglich eine zeitliche Streckung des grundsätzlich zulässigen Betriebsausgabenabzugs vor, so daß die Ausschüttungen auf Gesellschafterebene unabhängig davon zu versteuern sei, ob sich ein Zinsvortrag später bei der leistenden Gesellschaft steuerlich auswirkt oder untergeht.<sup>29</sup> Gegen diese Sichtweise spricht, daß der Zinsvortrag später tatsächlich untergehen und es daher zur Versagung des Betriebsausgabenabzugs im Quellenstaat kommen kann. In der Konsequenz würde die Gewinnausschüttung unzutreffend doppelt besteuert, nämlich sowohl auf Ebene der Gesellschaft als auch auf Ebene des Gesellschafters. Daher geht die Gegenansicht zutreffend davon aus, daß § 8b Abs. 1 Satz 2 KStG erst Anwendung findet, wenn feststeht, daß sich die Zahlung nicht einkommensmindernd ausgewirkt hat.<sup>30</sup>

## 3. Verfahrensrechtliche Lücke bei Änderung der Steuerfestsetzung im Ausland

Denkbar ist auch der Fall, daß im Zeitpunkt der Zahlung in Deutschland keine Steuerbefreiung gewährt wird, weil im Ausland die Zahlung einkommensmindernd berücksichtigt worden ist, allerdings im Rahmen einer späteren Betriebsprüfung im Quellenstaat der Betriebsausgabenabzug

versagt wird.<sup>31</sup> Wird der Steuerbescheid im Ausland geändert, kommt es nachträglich zu einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung. Systematisch konsequent wäre, die Steuerbefreiung in Deutschland nachträglich zu gewähren. Eine eindeutig anwendbare Korrekturvorschrift, die für den Fall bestandskräftiger Steuerbescheide in Deutschland eine nachträgliche Änderung ermöglicht, ist nicht ersichtlich. Ob die nach dem Steuerrecht des Quellenstaates geänderte steuerliche Berücksichtigung einer grundsätzlich unter § 8b Abs. 1 KStG fallenden Zahlung ein rückwirkendes Ereignis im Sinne von § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO darstellt, ist nicht geklärt. Der Wortlaut von § 8b Abs. 1 Satz 2 KStG ("nicht gemindert") erlaubt aber sowohl die Sichtweise, daß es nur auf die tatsächliche Minderung der ertragsteuerlichen Bemessungsgrundlage ankommt, als auch, daß eine rechtlich zutreffende Qualifikation erfolgen muß. Wird lediglich die steuerrechtliche Beurteilung eines Sachverhalts und nicht der Sachverhalt selbst geändert, liegt kein rückwirkendes Ereignis vor.<sup>32</sup>

Für grenzüberschreitende Ausschüttungen innerhalb der EU könnte auch § 174 Abs. 1 AO einen Ansatzpunkt für eine Änderung bestandskräftiger deutscher Steuerbescheide bieten.<sup>33</sup> Dafür spricht, daß bei einer doppelten steuererhöhenden Berücksichtigung der Zahlung an den Gesellschafter eine widerstreitende Steuerfestsetzung vorliegt und § 174 Abs. 1 AO in derartigen Fällen nach der Rechtsprechung des BFH unionsrechtskonform auszulegen ist.<sup>34</sup> Für grenzüberschreitende Transaktionen mit Drittländern könnte außerdem ein vergleichbarer Schutz auf der Grundlage abkommensrechtlicher Diskriminierungsverbote erreicht werden.<sup>35</sup>

## 4. Lückenhaftes Regelungskonzept und Gefahr wirtschaftlicher Doppelbesteuerungen

Die Regelungen zum Korrespondenzprinzip sind außerdem lückenhaft und einseitig auf die Vermeidung doppelter Nichtbesteuerung zugeschnitten. Die drohende Gefahr von

27 Becker/Loose, IStR 2012, 758, 760.

28 Schanz/Maier, Ubg 2015, 282, 284.

29 Pung in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 8b KStG Rn. 84 (Dez. 2014).

30 Watermeyer in Herrmann/Heuer/Raupach, KStG, § 8b Rn. 51 (Juni 2014); M. Frotscher in Frotscher/Maas, KStG, § 8b Rn. 127 (Nov. 2011).

31 Vgl. Linn, IStR 2014, 920, 923.

32 Rüsken in Klein, AO, 12. Aufl. 2014, § 174 Rn. 83. Für die Anwendung von § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO bei veränderter steuerlicher Beurteilung im Ausland: Linn, IStR 2014, 920, 924.

33 Vgl. Linn, IStR 2014, 930, 924; Frey/Bruhn, DStR 2012, 1745.

34 BFH v. 09.05.2012, I R 73/10, DStR 2012, 1750.

35 Frey/Bruhn, DStR 2012, 1745.



Doppelbesteuerungen bleibt unberücksichtigt.<sup>36</sup> Daß dieser Kritikpunkt nicht rein theoretischer Natur ist, zeigt das Beispiel der grenzüberschreitenden verdeckten Einlage einer Muttergesellschaft in ihre Tochtergesellschaft.

In § 8 Abs. 2 Sätze 3 und 4 KStG heißt es: "Verdeckte Einlagen erhöhen das Einkommen nicht. Das Einkommen erhöht sich, soweit eine verdeckte Einlage das Einkommen des Gesellschafters gemindert hat." Das Gesetz hat mit dieser Formulierung nur den Inbound-Fall vor Augen, in dem ein ausländischer Gesellschafter eine verdeckte Einlage in eine inländische Kapitalgesellschaft leistet, und es bei der leistenden Muttergesellschaft im Ausland zu einer steuerlichen Abzugsfähigkeit der verdeckten Einlage kommt. In dieser Konstellation will die Norm eine korrespondierende Besteuerung auf der Ebene der (inländischen) Empfängergesellschaft sicherstellen, wenn auf Ebene des (ausländischen) Gesellschafters die verdeckte Einlage einkommensmindernd berücksichtigt worden ist.<sup>37</sup> Auf diese Weise wirkt das Gesetz der Gefahr entgegen, daß die verdeckte Einlage auf Ebene der Tochtergesellschaft steuerlich ebenfalls unberücksichtigt bleibt, weil sie das Einkommen nicht erhöht (§ 8 Abs. 2 Satz 3 KStG) und deshalb eine Besteuerungslücke entsteht.

Zum spiegelbildlichen Outbound-Fall der verdeckten Einlage einer inländischen Muttergesellschaft in ihre ausländische Tochter schweigt das Gesetz. Die verdeckte Einlage, z. B. in Gestalt einer zu hohen Vergütung für konzerninterne Leistungen, erhöht zunächst das Einkommen auf Ebene der ausländischen Tochtergesellschaft. Eine – bei konsequenter Anwendung des Korrespondenzgedankens naheliegende – Regelung, daß in diesem Fall das Einkommen der leistenden Muttergesellschaft zu reduzieren wäre, enthält das Gesetz nicht. Es kommt vielmehr zu einer konzerninternen steuerlichen Doppelbelastung auf Ebene der Mutter- und der Tochtergesellschaft. Insoweit besteht eine Regelungslücke.<sup>38</sup>

Auch ein Blick in die Gesetzesmaterialien verschafft keine völlige Klarheit. In der Begründung zum Regierungsentwurf für das JStG 2007<sup>39</sup> heißt es lediglich nebulös: Ziel der Korrespondenzregelungen – insbesondere zur verdeckten Einlage – sei es, "Besteuerungslücken zu schließen."<sup>40</sup> Ob es dem Gesetzgeber darum ging, ein umfassendes Prinzip korrespondierender Besteuerung zu regeln, läßt sich daraus nicht abschließend entnehmen. Es finden sich allerdings auch keine Anhaltspunkte dafür, daß der Gesetzgeber es bewußt unterlassen hätte, kohärente Regeln auch für den Outbound-Fall einzuführen. Es ist vielmehr davon auszugehen, daß der Gesetzgeber diesen Aspekt schlicht (noch) nicht gesehen hat. Dafür spricht, daß es im Vorfeld der Gesetzesänderungen keine umfassenden literarischen Beiträge zur Ausgestaltung des Korrespondenzprinzips bei der verdeckten Einlage gab und auf die Unvollständigkeit des Korrespondenzprinzips bei der verdeckten Einlage (und dessen systematischen Brüche) in der Literatur erst viel später (und allenfalls ansatzweise) hingewie-

sen<sup>41</sup> worden ist. Eine Ausdehnung des Korrespondenzgedankens auf Outbound-Sachverhalte erscheint daher nicht ausgeschlossen.

Eine solche Ausdehnung wäre unseres Erachtens auch sachgerecht, um steuerliche Doppelbelastungen zu vermeiden und die Leistungsfähigkeit innerhalb eines Konzernverbunds zutreffend abzubilden. Die BEPS-Diskussion zeigt schließlich, daß die doppelte Erfassung von Einkünften international als grundsätzlich unbillig empfunden wird. Dies gilt nicht nur für die aktuell besonders im Fokus stehende doppelte Nichterfassung von Einkünften, sondern auch für die seit jeher diskutierte Doppelbesteuerung. Vor diesem Hintergrund erscheint die ungleiche Behandlung von Inbound- und Outbound-Sachverhalten systemwidrig und inkonsequent.

## 5. Europarechtskonformität?

Nach herrschender Ansicht in der Literatur verstößt § 8b Abs. 1 Satz 2 KStG nicht gegen europäisches Primärrecht.<sup>42</sup> Zwar enthalte § 8b Abs. 1 Satz 2 KStG eine indirekte Benachteiligung, weil die Vorschrift abgesehen von inländischen Fällen verdeckter Gewinnausschüttungen insbesondere in grenzüberschreitenden Sachverhalten die Steuerbefreiung versagt.<sup>43</sup> Diese Benachteiligung sei aber durch den Gedanken der Kohärenz gerechtfertigt. Die Steuerbefreiung für Schachteldividenden wird nämlich nur versagt, wenn es auf Ebene der ausschüttenden Gesellschaft an einer steuerlichen Vorbelastung fehlt und daher kein steuerlicher Nachteil vorliegt, der durch die Steuerfreistellung ausgeglichen werden müßte.<sup>44</sup> An dieser Argumentation bestehen jedoch Zweifel, denn der steuerliche Nachteil fehlender Dividendenfreistellung tritt nicht beim selben Steuersubjekt ein, das auch den Vorteil der unterbliebenen steuerlichen Vorbelastung genossen hat, so daß der unmittelbare Zusammenhang zwischen Vor- und Nachteil als Vo-

36 Schanz/Maier, Ubg 2015, 282, 286.

37 Rengers in Blümich, KStG, § 8 Rn. 185 (Juni 2014).

38 Watermeyer in Herrmann/Heuer/Raupach, KStG, § 8 Rn. 345 (Nov. 2012).

39 BT-Drs. 16/2712.

40 BT-Drs. 16/2712, S. 70; Rengers in Blümich, KStG, § 8 Rn. 185 (Juni 2014).

41 Siehe etwa Dörfler/Adrian, Ubg 2008, 373 ff.

42 Pung in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 8b KStG Rn. 65 (Dez. 2014); Rengers in Blümich, KStG, § 8b Rn. 131 (Juni 2013); Desens, DStR-Beih. zu Heft 4 2013, 13, 19 f. A.A.: Watermeyer in Herrmann/Heuer/Raupach, KStG, § 8 Rn. 8 (Juni 2014); Becker/Loose, IStR 2012, 758, 761; Dörfler/Heurung/Adrian, DStR 2007, 514, 517; Kohlhepp, DStR 2007, 1502, 1506 f.

43 Watermeyer in Herrmann/Heuer/Raupach, KStG, § 8 Rn. 8 (Juni 2014); Desens, DStR-Beih. zu Heft 4 2013, 13, 19.

44 Rengers in Blümich, KStG, § 8b Rn. 131 (Juni 2013); Desens, DStR-Beih. zu Heft 4 2013, 13, 19.

raussetzung für den Rechtfertigungsgrund der Kohärenz<sup>45</sup> fehlt.<sup>46</sup> Die Mißbrauchsabwehr kommt als Rechtfertigungsgrund ebenfalls nicht in Betracht, weil durch § 8b Abs. 1 Satz 2 KStG nicht nur zielgenau rein künstlicher Konstruktionen verhindert, sondern vielmehr pauschal sämtliche grenzüberschreitenden Gewinnausschüttungen ohne steuerliche Vorbelastung erfaßt sind und das Gesetz keine Gegenbeweismöglichkeit gewährt.<sup>47</sup>

Ein teilweise diskutierter Verstoß von § 8b Abs. 1 Satz 2 KStG gegen die Mutter-Tochter-Richtlinie<sup>48</sup> liegt zumindest für Zeiträume nach der Änderung von Art. 4 der Mutter-Tochter-Richtlinie im Jahr 2014 nicht (mehr) vor.<sup>49</sup> Seit dieser Änderung sind die Mitgliedsstaaten verpflichtet, bis zum 31.12.2015 Regeln umzusetzen, die eine Steuerfreistellung für Dividenden versagen, wenn diese Dividenden auf Ebene der ausschüttenden Gesellschaft einem Betriebsausgabenabzug unterlegen haben (siehe bereits oben B.II.). Dieser Verpflichtung ist Deutschland mit der Erweiterung des § 8b Abs. 1 Satz 2 KStG in der Fassung des Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetzes bereits nachgekommen.

Hinsichtlich der Korrespondenzregel für verdeckte Einlagen in § 8 Abs. 3 Satz 4 KStG kommt im grenzüberschreitenden Sachverhalt ebenfalls ein Verstoß gegen Europarecht in Betracht. Wird nach dem Recht des Heimatstaats des ausländischen Gesellschafters die verdeckte Einlage zutreffend als steuermindernd behandelt und hebt das deutsche Steuerrecht ausschließlich für ausländische Gesellschafter diesen Vorteil durch § 8 Abs. 3 Satz 4 KStG wieder auf, kann darin eine Beschränkung liegen.<sup>50</sup>

## D Geplantes Betriebsausgabenabzugsverbot

Während mit den Korrespondenzregeln die "Eingangsseite" weißer Einkünfte abgedeckt ist, existieren bislang noch keine Bestimmungen für die "Ausgangsseite". Insofern hat die OECD ein Betriebsausgabenabzugsverbot vorgeschlagen, das ebenfalls eine Korrespondenz zwischen steuerlicher Behandlung auf Ebene des Schuldners und des Gläubigers einer Zahlung herstellt.<sup>51</sup>

## I. Stand der Gesetzgebung

Diesen Ansatz hat der deutsche Gesetzgeber in den Vorarbeiten zum Zollkodexanpassungsgesetz aufgegriffen und in der Stellungnahme Zollkodexanpassungsgesetz hat der Bundesrat einen neuen § 4 Abs. 5a EStG-E vorgeschlagen. Der Vorschlag sah folgenden Wortlaut vor:

*"(5a) Aufwendungen sind nicht als Betriebsausgaben abziehbar, soweit sie beim unmittelbaren oder mittelbaren Empfänger nicht als Einnahmen in der Steuerbemessungsgrundlage berücksichtigt werden oder einer Steuerbefreiung unterliegen, weil das zugrunde liegende Rechtsverhältnis bei der Besteuerung des Leistenden und des Empfängers*

*nicht einheitlich als Fremdkapitalüberlassung behandelt wird. Die einer Betriebsausgabe zugrunde liegenden Aufwendungen sind nur abziehbar, soweit die nämlichen Aufwendungen nicht in einem anderen Staat die Steuerbemessungsgrundlage mindern. (...)"*<sup>52</sup>

Die vorgeschlagene Neuregelung wurde unseres Erachtens bislang glücklicherweise nicht Gesetz. Allerdings versicherte die Bundesregierung in ihrer Protokollerklärung zum Zollkodexanpassungsgesetz, daß eine entsprechende Regelung zur Erfassung hybrider Gestaltungen nach Abstimmung mit den Ländern im Jahr 2015 vorgelegt werden solle. Aktuell befaßt sich eine Arbeitsgruppe aus Bund und den Ländern mit dem Betriebsausgabenabzugsverbot.<sup>53</sup>

Das bisher vom Bundesrat vorgeschlagene Betriebsausgabenabzugsverbot ist in der Literatur verständlicherweise auf teilweise heftige Kritik gestoßen.<sup>54</sup> Gleichwohl erscheint es unausweichlich, daß ein mit § 4 Abs. 5a EStG-E zumindest vergleichbare Vorschrift demnächst eingeführt wird. Vor dem Hintergrund der im Aktionsplan der OECD zur Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen vorgeschlagenen Maßnahmen<sup>55</sup> besteht die begründete Vermutung, daß ein Betriebsausgabenabzugsverbot auf einer mit den dargestellten Korrespondenzregeln vergleichbaren Mechanik aufbauen wird. Daher sieht sich ein mit einer linking rule ausgestattetes Betriebsausgabenabzugsverbot vergleichbaren Kritikpunkten – allerdings mit umgekehrten Vorzeichen – ausgesetzt wie die Korrespondenzregeln.

## II. Kritische Würdigung

Für die Steuerpflichtigen dürfte es auch für Zwecke des Betriebsausgabenabzugs problematisch sein, einen rechtssicheren Nachweis über die steuerliche Behandlung der Zah-

45 EuGH v. 6.6.2000, Rs. C 35-98, *Verkooijen*, Slg. I 2000, 4071, Tz. 58.

46 *Kohlhepp*, DStR 2007, 1502, 1506 f.

47 *Desens*, DStR-Beihefter zu Heft 4 2013, 13, 19.

48 *Rengers* in Blümich, KStG, § 8b Rn. 131 (Juni 2013); *Desens*, DStR-Beihefter zu Heft 4 2013, 13, 22.

49 *Pung* in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 8b KStG Rn. 65 (Dez. 2014).

50 *Schwedhelm/Olbing/Binnewies*, GmbHR 2006, 1225, 1234. A.A.: *Lang* in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 8 Abs. 3 KStG Teil B Rn. 153 (April 2015); *Roser* in Gosch, KStG, 2. Aufl. 2009, § 8 Rn. 124.

51 OECD, Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen, Aktionspunkt 2: Arbeitsergebnis 2014, 2014, S. 32.

52 BR-Drs. 432/14, S. 12.

53 *Schanz/Maier*, Ubg 2015, 282, 285.

54 Als "ein Musterbeispiel schlechter Gesetzgebung" bezeichnet *Linn*, ISTR 2014, 921, 924 den Entwurf. Kritisch auch *Schanz/Maier*, Ubg 2015, 282, 285; *Haarmann*, BB 2015, 22, 27 f.; *Bolik/Zöller/Kindler*, BB 2014, 2974, 2978.

55 OECD, Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen, Aktionspunkt 2: Arbeitsergebnis 2014, 2014, S. 32.

lung auf Ebene des ausländischen Zahlungsempfängers zu erbringen.<sup>56</sup> Insbesondere wenn der Tatbestand eines zukünftigen Betriebsausgabenabzugsverbots tatsächlich die steuerliche Folgen auf der Ebene mittelbarer Empfänger umfaßt, dürfte ein Nachweis kaum zu führen sein. Bei Finanzinstrumenten, die in einer sammelverwahrten Globalurkunde verbrieft sind, ist ein Nachweis der steuerlichen Behandlung beim Empfänger schon konzeptionell ausgeschlossen. Emittenten ist in diesen Fällen nicht einmal die Identität der Zahlungsempfänger bekannt, so daß keine Möglichkeit bestünde, Aufwendungen für Fremdkapitalzahlungen einkommensmindernd zu berücksichtigen. Für viele Finanzinstrumente könnte eine solche Regelung das Aus bedeuten.

Probleme aufgrund von Unterschieden im Hinblick auf den Zeitpunkt einer Steuerfreistellung im Quellenstaat sowie dem Betriebsausgabenabzug im Inland sind bisher nur in der Literatur diskutiert worden,<sup>57</sup> ohne daß der bisherige Gesetzesvorschlag hierfür Anhaltspunkte liefern würde. Unabhängig von dem genauen Wortlaut einer künftigen Vorschrift dürfte außerdem allein aufgrund der Gesetzesmechanik (linking rule) schon unklar sein, ob ein ausländisches Korrespondenzprinzip oder das deutsche Betriebsausgabenabzugsverbot vorrangig anzuwenden wäre.<sup>58</sup> Darüber hinaus existieren bereits nationale Vorschriften (wie etwa die Zinsschranke oder § 4 Abs. 4a EStG), die den Abzug von Zinszahlungen einschränken. Das Verhältnis dieser Vorschriften zu einem Betriebsausgabenabzug auf Grundlage der OECD-Vorschläge ist ebenfalls unklar (geht beispielsweise eine Vorschrift wie § 4 Abs. 5a EStG-E der Zinsschranke vor, so daß nicht abziehbare Fremdkapitalzinsen nicht einmal in einen Zinsvortrag eingehen würden?) und sollte geregelt werden. Schließlich sieht sich ein pauschales Betriebsausgabenabzugsverbot auch dem Vorwurf ausgesetzt, gegen das objektive Nettoprinzip zu verstoßen.<sup>59</sup>

## E Fazit

Im Ergebnis bleibt daher festzuhalten, daß der Gesetzgeber allenfalls mit der Technik der Korrespondenz zwischen den Ebenen des Empfängers und des Leistenden einer Zahlung sowie mit dem Ziel der Vermeidung weißer Einkünfte einheitliche Grundgedanken verfolgt.

Von einem systematischen Regelungskomplex in dem Sinne, daß sich die einzelnen Vorschriften widerspruchsfrei und kohärent in das Ertragsteuerrecht einfügen, sind die Korrespondenzregeln angesichts der zahlreichen Unklarheiten und Widersprüche noch weit entfernt. Ein einheitliches "Korrespondenzprinzip" existiert derzeit nicht.

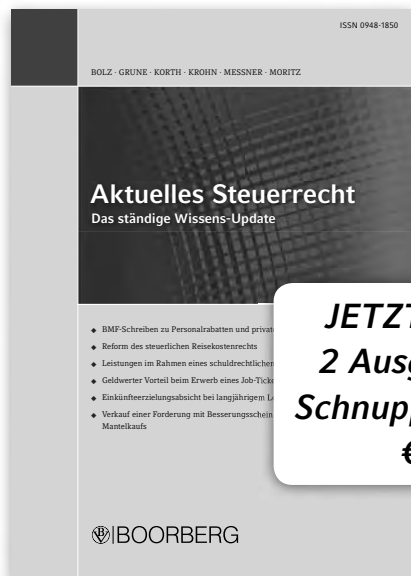
Ein einheitliches Korrespondenzprinzip wäre zwar wünschenswert; wichtig ist aber, daß es praktikabel bleibt und den Steuerpflichtigen nicht rechtlos stellt. Es bleibt daher zu hoffen, daß der Gesetzgeber – gerade im Hinblick auf den neuen § 4 Abs. 5a EStG-E – die praktischen Schwierigkeiten erkennt und einer vernünftigen Lösung zuführt.

56 Haarmann, BB 2015, 22, 28; Bolik/Zöller/Kindler, BB 2014, 2974, 2978 sowie oben C.II.1.

57 Bolik/Zöller/Kindler, BB 2014, 2974, 2978.

58 Bolik/Zöller/Kindler, BB 2014, 2974, 2978.

59 Pinkernell, FR 2013, 737, 742. Zweifelnd bereits für die Zinsschranke, BFH v. 18.12.2013, I B 85/13, BStBl. II 2014, 947.



## Bewährte Entscheidungshilfe.

**JETZT TESTEN:  
2 Ausgaben zum  
Schnupperpreis von  
€ 25,-**

WWW.BOORBERG.DE

Steuerberaterverband Niedersachsen  
Sachsen-Anhalt e.V. (Hrsg.)

### Aktuelles Steuerrecht Das ständige Wissens-Update

Erscheint viermal jährlich, DIN A4, Umfang  
jeweils ca. 200 Seiten, Jahresabonnementspreis  
inkl. Aktuelles Steuerrecht online € 182,-  
zzgl. Versandkosten

ISSN 0948-1850

#### Aktuelles Steuerrecht online – nur für Abonnenten des Aktuellen Steuer- rechts

Alle bisher erschienenen Ausgaben; darüber  
hinaus Vorschriften und Rechtsprechung.

Weitere Informationen unter  
[www.boorberg.de/alias/106326](http://www.boorberg.de/alias/106326)

Das Konzept dieser Intensiv-Fortbildungsreihe:  
konzentrierte Tipps und Themen aus Fortbil-  
dungsveranstaltungen, an denen jährlich über  
4500 Steuerberater und Wirtschaftsprüfer teil-  
nehmen.

Jedes Heft gliedert sich in die Abschnitte

- **Informationen** aus Presse und Medien
- **AktStR-Themen:** Ausgewählt werden die  
neuesten Steuerthemen mit der höchsten  
Praxisrelevanz. Die Darstellung ist übersicht-  
lich und auf schnelle Erarbeitung angelegt.  
Die Vorschriften, auf die Bezug genommen  
wird, sind oben auf jeder Seite aufgezeigt,  
Schlagworte am Rand abgedruckt, wichtige  
Passagen im Text hervorgehoben, weiterfüh-  
rende Literatur wird nachgewiesen, typogra-  
fische Gestaltung und Schrift sind auf  
schnelle Erfassbarkeit der Texte ausgelegt.
- **Rechtsbehelfsempfehlungen** in knapper  
Darstellung entsprechend den Schritten Pro-  
blem – Verfahrensstand – denkbare Entwick-  
lung – Beratungspflichten – Handlungsemp-  
fehlungen.
- **Einspruchsmuster – Aktuell**

 **BOORBERG**

# Ein Blick hinter die Fassade.



von Professor Dr. Benno Heussen,  
Rechtsanwalt

2013, 476 Seiten, € 44,90;  
ab 20 Expl. € 39,90; ab 50 Expl. € 34,-;  
ab 100 Expl. € 28,20

Mengenpreise nur bei Abnahme durch  
einen Endabnehmer zum Eigenbedarf.

ISBN 978-3-415-04958-1



**Leseprobe unter**  
[www.boorberg.de/alias/811897](http://www.boorberg.de/alias/811897)

**Die Welt der Gerichtssäle** ist nur die Außenseite des Rechts. Weit entfernt von ihr arbeitet der größere Teil der Anwälte und Juristen in anderen Bereichen. Material für 29 Reportagen aus der Innenwelt des Rechts, die in diesem Buch veröffentlicht sind.

**Der Autor Professor Dr. Benno Heussen** hat als Assistent eines Einzelanwalts begonnen und sich als Spezialist für Computerrecht und als Managing-Partner in allen Bereichen bewegt, die das

Recht im In- und Ausland bestimmen: Er war Prozessanwalt, Schiedsrichter, Gutachter, Mitglied im Vorstand des Deutschen Anwaltvereins, und er kennt die Welt der Wissenschaft und der Industriekonzerne aus jahrzehntelanger Praxis.

**In zahlreichen kleinen Skizzen** schildert er, wie die Welt des Rechts sich in den letzten 47 Jahren entwickelt hat.



in den gängigen Stores

WWW.BOORBERG.DE

 **BOORBERG**

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 07 11/7385-100 · 089/43 61 564 TEL 07 11/7385-343 · 089/43 60 00-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE