

FOM-Edition

LEHRBUCH

Tim Jesgarzewski  
Jens M. Schmittmann *Hrsg.*

# Steuerrecht

Grundlagen und Anwendungsfälle  
aus der Wirtschaft

*3. Auflage*



Springer Gabler

---

# **FOM-Edition**

FOM Hochschule für Oekonomie & Management

**Reihe herausgegeben von**

FOM Hochschule für Oekonomie & Management, Essen, Deutschland

Bücher, die relevante Themen aus wissenschaftlicher Perspektive beleuchten, sowie Lehrbücher schärfen das Profil einer Hochschule. Im Zuge des Aufbaus der FOM gründete die Hochschule mit der *FOM-Edition* eine wissenschaftliche Schriftenreihe, die allen Hochschullehrenden der FOM offensteht. Sie gliedert sich in die Bereiche Lehrbuch, Fachbuch, Sachbuch, International Series sowie Dissertationen. Die Besonderheit der Titel in der Rubrik Lehrbuch liegt darin, dass den Studierenden die Lehrinhalte in Form von Modulen in einer speziell für das berufsbegleitende Studium aufbereiteten Didaktik angeboten werden. Die FOM ergreift mit der Herausgabe eigener Lehrbücher die Initiative, der Zielgruppe der studierenden Berufstätigen sowie den Dozierenden bislang in dieser Ausprägung nicht erhältliche, passgenaue Lehr- und Lernmittel zur Verfügung zu stellen, die eine ideale und didaktisch abgestimmte Ergänzung des Präsenzunterrichtes der Hochschule darstellen. Die Sachbücher hingegen fokussieren in Abgrenzung zu den wissenschaftlich-theoretischen Fachbüchern den Praxistransfer der FOM und transportieren konkrete Handlungsimplicationen. Fallstudienbücher, die zielgerichtet für Bachelor- und Master-Studierende eine Bereicherung bieten, sowie die englischsprachige *International Series*, mit der die Internationalisierungsstrategie der Hochschule flankiert wird, ergänzen das Portfolio. Darüber hinaus wurden in der FOM-Edition jüngst die Voraussetzungen zur Veröffentlichung von Dissertationen aus kooperativen Promotionsprogrammen der FOM geschaffen.

Weitere Bände in der Reihe <http://www.springer.com/series/12753>

---

Tim Jesgarzewski · Jens M. Schmittmann  
(Hrsg.)

# Steuerrecht

Grundlagen und Anwendungsfälle  
aus der Wirtschaft

3., überarbeitete und erweiterte Auflage



*Hrsg.*

Prof. Dr. Tim Jesgarzewski  
FOM Hochschule für Oekonomie &  
Management, Bremen, Deutschland

Prof. Dr. Jens M. Schmittmann  
FOM Hochschule für Oekonomie &  
Management, Essen, Deutschland

ISSN 2625-7114

FOM-Edition

ISBN 978-3-658-28909-6

ISSN 2625-7122 (electronic)

ISBN 978-3-658-28910-2 (eBook)

<https://doi.org/10.1007/978-3-658-28910-2>

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

© Springer Fachmedien Wiesbaden GmbH, ein Teil von Springer Nature 2014, 2016, 2020

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung, die nicht ausdrücklich vom Urheberrechtsgesetz zugelassen ist, bedarf der vorherigen Zustimmung des Verlags. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Bearbeitungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Die Wiedergabe von allgemein beschreibenden Bezeichnungen, Marken, Unternehmensnamen etc. in diesem Werk bedeutet nicht, dass diese frei durch jedermann benutzt werden dürfen. Die Berechtigung zur Benutzung unterliegt, auch ohne gesonderten Hinweis hierzu, den Regeln des Markenrechts. Die Rechte des jeweiligen Zeicheninhabers sind zu beachten.

Der Verlag, die Autoren und die Herausgeber gehen davon aus, dass die Angaben und Informationen in diesem Werk zum Zeitpunkt der Veröffentlichung vollständig und korrekt sind. Weder der Verlag, noch die Autoren oder die Herausgeber übernehmen, ausdrücklich oder implizit, Gewähr für den Inhalt des Werkes, etwaige Fehler oder Äußerungen. Der Verlag bleibt im Hinblick auf geografische Zuordnungen und Gebietsbezeichnungen in veröffentlichten Karten und Institutionsadressen neutral.

Lektorat/Planung: Angela Meffert

Springer Gabler ist ein Imprint der eingetragenen Gesellschaft Springer Fachmedien Wiesbaden GmbH und ist ein Teil von Springer Nature.

Die Anschrift der Gesellschaft ist: Abraham-Lincoln-Str. 46, 65189 Wiesbaden, Germany

---

## Vorwort zur 3. Auflage

Für die dritte Auflage des vorliegenden Lehrbuchs wurde das gesamte Werk wiederum vollständig aktualisiert. Gleichzeitig konnte die Kontinuität beim Aufbau und den Schwerpunkten beibehalten werden. Dankenswerterweise konnten die Herausgeber auf dieselben Beitragsautoren zurückgreifen wie bei den Voraufgaben. Dieser Umstand sichert die Beständigkeit des Werkes in besonderer Weise ab. Die inhaltlichen Schwerpunkte bleiben genauso unverändert wie die Zielgruppe. Erweitert wurde das Werk um internationale Aspekte.

Nach wie vor gilt, dass unternehmerische Entscheidungen nicht nur vor einem rechtlichen und betriebswirtschaftlichen Hintergrund zu treffen sind, sondern auch steuerrechtlichen Anforderungen genügen müssen. Die Vermittlung dieses steuerrechtlichen Wissens ist daher Gegenstand des vorliegenden Buches.

Das Lehrbuch richtet sich an Entscheidungsträger im Wirtschaftsleben genauso wie an Studenten der Betriebswirtschaft, des Wirtschaftsrechts und vergleichbarer Studiengänge. In einem umfassenden Überblick werden die wesentlichen Grundzüge des Steuerrechts dargestellt. Der Blickwinkel des Lehrbuches ist dabei stets auf Praxisnähe gerichtet. Dem Leser wird die Möglichkeit eröffnet, sich schnell einen Einstieg in die aus Sicht der Wirtschaft wesentlichen Anwendungsfälle des Steuerrechts zu verschaffen. Ziel ist es, dem Entscheider im Wirtschaftsleben ein Basiswissen zu vermitteln, das ihm die schnelle Erfassung und Problematisierung steuerrechtlicher Fragestellungen ermöglicht.

Um eine größtmögliche Praktikabilität zu erreichen, wird auf die Ausbreitung steuerrechtswissenschaftlicher Theorien auch in der Neuauflage weitestgehend verzichtet. Eine fallbezogene Aufbereitung des Stoffes erschließt sich dem Leser unmittelbar.

Schwerpunktmäßig wird neben den einzelnen Steuerarten auch das Verfahrensrecht einschließlich des finanzgerichtlichen Verfahrens dargestellt. Auf die Wechselwirkung der einzelnen Steuerarten untereinander wird besonders hingewiesen. Da unternehmerische Entscheidungen in steuerrechtlicher Hinsicht zahlreiche haftungsrechtliche Fallstricke für Entscheidungsträger beinhalten, wird auf das Haftungsrecht besonderes Augenmerk gelegt. Um das vorliegende Werk nicht zu überfrachten, wird nur an ausgesuchter Stelle ein vertiefender Quellenhinweis gegeben und dem Leser der Weg zum ausführlichen Schwerpunktstudium eröffnet.

Das Lehrbuch erscheint weiterhin in der Schriftenreihe FOM-Edition der FOM Hochschule für Oekonomie & Management und transportiert die bewährten didaktischen Methoden der Hochschule nun auch in Buchform. Es ergänzt konsequent die praxisorientierte Lehre an der FOM, durch die Verbindungen zwischen der Berufswelt der Studierenden und dem wissenschaftlichen Hochschulstudium hergestellt und so Kompetenzen besonders nachhaltig gebildet und entwickelt werden. Die Autorenschaft setzt sich daher ausschließlich aus erfahrenen Steuerrechtswissenschaftlern zusammen, die neben ihrer Lehrtätigkeit tagtäglich als Praktiker den zu vermittelnden Stoff selbst anwenden. Das Werk ist deshalb insbesondere für ausbildungs- und berufs begleitend Studierende, aber auch für Praktiker in hohem Maße geeignet.

Bei der Erstellung dieses Buches durften die Herausgeber vielfach Unterstützung erfahren. Unser Dank gilt dabei insbesondere den Autoren der einzelnen Kapitel sowie Herrn Prof. Dr. Thomas Heupel und Herrn Dipl.-jur. Kai Enno Stumpp für die fachliche, didaktische und operative Begleitung sowie der Hochschulleitung für die Aufnahme des Werkes in die FOM-Edition.

Die Herausgeber haben den Anspruch, dieses Buch auch über die zweite Auflage hinaus kontinuierlich zu verbessern. Das konstruktive Feedback unserer Leser ist uns in diesem Zusammenhang sehr wichtig. Über die Zusendung von Verbesserungsvorschlägen an die E-Mail-Adresse [lehrbuch.steuerrecht@fom.de](mailto:lehrbuch.steuerrecht@fom.de) sind wir Ihnen sehr dankbar.

Bremen/Essen  
Juli 2020

Prof. Dr. Tim Jesgarzewski  
Prof. Dr. Jens M. Schmittmann

---

# Inhaltsverzeichnis

|           |                                                   |            |
|-----------|---------------------------------------------------|------------|
| <b>1</b>  | <b>Einleitung</b> .....                           | <b>1</b>   |
|           | Tim Jesgarzewski und Jens M. Schmittmann          |            |
| <b>2</b>  | <b>Begriffsbestimmungen</b> .....                 | <b>3</b>   |
|           | Tim Jesgarzewski                                  |            |
| <b>3</b>  | <b>Grundlagen und Systematik</b> .....            | <b>9</b>   |
|           | Elke Sievert                                      |            |
| <b>4</b>  | <b>Einkommensteuer und Gewinnermittlung</b> ..... | <b>43</b>  |
|           | Carmen Griesel                                    |            |
| <b>5</b>  | <b>Körperschaftsteuerrecht</b> .....              | <b>81</b>  |
|           | Andreas Lühn                                      |            |
| <b>6</b>  | <b>Gewerbesteuerrecht</b> .....                   | <b>115</b> |
|           | Marion A. R. Müller                               |            |
| <b>7</b>  | <b>Umwandlungssteuerrecht</b> .....               | <b>139</b> |
|           | Richard Schmidt und Katja Solbach                 |            |
| <b>8</b>  | <b>Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht</b> .....  | <b>187</b> |
|           | Jan Bruns                                         |            |
| <b>9</b>  | <b>Umsatzsteuerrecht</b> .....                    | <b>301</b> |
|           | Marion A. R. Müller                               |            |
| <b>10</b> | <b>Grunderwerbsteuerrecht</b> .....               | <b>357</b> |
|           | Hans-Jörg Fischer                                 |            |
| <b>11</b> | <b>Kraftfahrzeugsteuerrecht</b> .....             | <b>391</b> |
|           | Elke Sievert                                      |            |
| <b>12</b> | <b>Grundsteuerrecht</b> .....                     | <b>407</b> |
|           | Stephan Buntrock                                  |            |

---

|           |                                                      |     |
|-----------|------------------------------------------------------|-----|
| <b>13</b> | <b>Verfahrensrecht</b> .....                         | 425 |
|           | Joerg Andres                                         |     |
| <b>14</b> | <b>Verfahren vor den Finanzgerichten (FGO)</b> ..... | 471 |
|           | Joerg Andres und Dirk Schiffbauer                    |     |
| <b>15</b> | <b>Steuerhaftungsrecht</b> .....                     | 489 |
|           | Jens M. Schmittmann                                  |     |
| <b>16</b> | <b>Internationales Steuerrecht</b> .....             | 523 |
|           | Claudia Rademacher-Gottwald                          |     |
|           | <b>Stichwortverzeichnis</b> .....                    | 557 |

---

## Verzeichnis der Beitragsautoren

**Prof. Dr. Joerg Andres** FOM Hochschule für Oekonomie & Management, Düsseldorf, Deutschland, [joerg.andres@fom.de](mailto:joerg.andres@fom.de)

**Prof. Dr. Jan Bruns** FOM Hochschule für Oekonomie & Management, Duisburg, Deutschland, [jan.bruns@fom.de](mailto:jan.bruns@fom.de)

**Stephan Buntrock** Fischer Deeken Buntrock Steuerberater PartGmbB, Osterholz-Scharmbeck, Deutschland, [buntrock@fdb-partner.de](mailto:buntrock@fdb-partner.de)

**Prof. Dr. Hans-Jörg Fischer** FOM Hochschule für Oekonomie & Management, Mannheim, Deutschland, [hans-joerg.fischer@fom.de](mailto:hans-joerg.fischer@fom.de)

**Prof. Dr. Carmen Griesel** FOM Hochschule für Oekonomie & Management, Essen, Deutschland, [carmen.griesel@fom-net.de](mailto:carmen.griesel@fom-net.de)

**Prof. Dr. Tim Jesgarzewski** FOM Hochschule für Oekonomie & Management, Bremen, Deutschland, [tim.jesgarzewski@fom.de](mailto:tim.jesgarzewski@fom.de)

**Prof. Dr. Andreas Lühn** FOM Hochschule für Oekonomie & Management, Hamburg, Deutschland, [andreas.luehn@fom.de](mailto:andreas.luehn@fom.de)

**Prof. Dr. Marion A. R. Müller** FOM Hochschule für Oekonomie & Management, München, Deutschland, [marion.mueller@fom.de](mailto:marion.mueller@fom.de)

**Prof. Dr. Claudia Rademacher-Gottwald** FOM Hochschule für Oekonomie & Management, Berlin, Deutschland, [claudia.rademacher-gottwald@fom.de](mailto:claudia.rademacher-gottwald@fom.de)

**Dirk Schiffbauer** Richard Schmidt Anwalts- und Steuerkanzlei, Düsseldorf, Deutschland, [dschiffbauer@professor-schmidt.com](mailto:dschiffbauer@professor-schmidt.com)

**Prof. Dr. Richard Schmidt** FOM Hochschule für Oekonomie & Management, Köln, Deutschland, [richard.schmidt@fom.de](mailto:richard.schmidt@fom.de)

**Prof. Dr. Jens M. Schmittmann** FOM Hochschule für Oekonomie & Management, Essen, Deutschland, [jens.schmittmann@fom.de](mailto:jens.schmittmann@fom.de)

**Prof. Dr. Elke Sievert** Lauscher Schürmann Partnerschaft mbB, Greven, Deutschland,  
[elke.sievert@lauscher-schuermann.de](mailto:elke.sievert@lauscher-schuermann.de)

**Katja Solbach** Düsseldorf, Deutschland

Tim Jesgarzewski und Jens M. Schmittmann

Rechtliches Grundlagenwissen ist für Entscheidungsträger im Wirtschaftsleben unerlässlich. In der betriebswirtschaftlichen Ausbildung wird daher zu Recht stets ein Basiswissen im Wirtschaftsrecht vermittelt. Hierzu gehören in erster Linie das Bürgerliche Recht einschließlich des Handelsrechts sowie verschiedene Spezialrechtsgebiete wie etwa Gesellschaftsrecht, Arbeitsrecht oder Insolvenzrecht.

Ein zweiter rechtlicher Schwerpunkt liegt im Steuerrecht. Unternehmerisches Handeln muss auch steuerrechtliche Auswirkungen von Entscheidungen immer im Blick haben. Eine gut ausgebildete Führungskraft benötigt daher auch steuerrechtliches Fachwissen. Dies folgt nicht nur aus der Pflicht zur Erklärung steuerlich relevanter Sachverhalte und der Zahlung der sich daraus ergebenden Steuern wie z. B. Einkommen- und Körperschaftsteuer sowie Umsatzsteuer, sondern auch aus der Tatsache, dass das Entstehen von steuerlichen Belastungen bereits im Vorfeld mit bedacht und geplant werden muss.

Bei der Vermittlung eines steuerrechtlichen Basiswissens ist deshalb der Schwerpunkt der Darstellung sowohl auf die einzelnen Steuerarten und deren Steuertatbestände als auch auf die Erörterung von Gestaltungsmöglichkeiten für den Steuerpflichtigen zu legen.

Mit dem Studium dieses Buches erwirbt der Leser genau dieses Grundlagenwissen, um nicht nur die betriebswirtschaftliche Steuerlehre sauber anwenden zu können, sondern bereits im Vorfeld unternehmerische Entscheidungen auch unter steuerrechtlichen Gesichtspunkten hinterfragen zu können.

---

T. Jesgarzewski (✉)  
FOM Hochschule für Oekonomie & Management, Bremen, Deutschland  
E-Mail: [tim.jesgarzewski@fom.de](mailto:tim.jesgarzewski@fom.de)

J. M. Schmittmann  
FOM Hochschule für Oekonomie & Management, Essen, Deutschland  
E-Mail: [jens.schmittmann@fom.de](mailto:jens.schmittmann@fom.de)



Der Aufbau des Lehrbuches folgt daher einer klaren Systematik. Zunächst wird nach einer Einführung in die Thematik ein Überblick über die einzelnen Steuerarten gegeben. Hierbei wird anhand zahlreicher praxisbezogener Beispiele der steuerliche Tatbestand dargestellt und zugleich ein vorhandener unternehmerischer Gestaltungsspielraum aufgezeigt. Anschließend wird das Verfahren der Steuererhebung erörtert, um dem Rechtsanwender ein Grundwissen hinsichtlich seiner Verpflichtungen gegenüber den zuständigen Steuerbehörden sowie deren Arbeitsweise zu vermitteln. Zur umfassenden Darstellung des Verfahrensrechts gehört auch eine Darstellung der vorhandenen Rechtsbehelfe, die dem Steuerpflichtigen zur Verfügung stehen. Abgerundet wird der Aufbau durch eine Beleuchtung der Haftungsrisiken für unternehmerische Entscheidungsträger. Die gesonderte Aufbereitung dieses Gebiets ist dabei ganz besonders der Zielgruppe dieses Lehrbuchs geschuldet und trägt dem Umstand Rechnung, dass ein Verstoß gegen steuerrechtliche Vorschriften nicht nur negative Auswirkungen für das steuerpflichtige Unternehmen, sondern auch für die verantwortlichen oder handelnden Personen haben kann.

Bei allen Themenfeldern wird die Fragestellung stets aus Sicht des Unternehmers beleuchtet. Dadurch wird dem Leser seine steuerrechtliche Stellung im Wirtschaftsleben verdeutlicht. Um eine praxisnahe Aufbereitung des Stoffes zu erreichen, werden alle Rechtsgebiete ausführlich mit Fallbeispielen unterlegt.



**Prof. Dr. Tim Jesgarzewski** ist Professor an der FOM Hochschule für Oekonomie & Management in Bremen und lehrt dort Wirtschafts- und Arbeitsrecht. Zudem ist er wissenschaftlicher Leiter des KCW KompetenzCentrums für Wirtschaftsrecht in Hamburg. Neben seiner Hochschultätigkeit ist Tim Jesgarzewski als Rechtsanwalt insbesondere in der Beratung kleiner und mittelständischer Unternehmen tätig und Mitglied verschiedener Aufsichtsräte.



**Prof. Dr. Jens M. Schmittmann** ist Professor für Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, Wirtschafts- und Steuerrecht an der FOM Hochschule für Oekonomie & Management Essen, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Insolvenzrecht, Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht und Fachanwalt für Steuerrecht sowie Steuerberater und Mitglied des Senats für Anwaltssachen des Bundesgerichtshofs. Darüber hinaus ist er Vizepräsident des RIFAM Rhein-Ruhr-Instituts für angewandte Mittelstandsforschung e.V., Düsseldorf. Seine Forschungsschwerpunkte liegen im Insolvenz- und Steuerrecht. Er ist u. a. Gastdozent bei der Bundesfinanzakademie und der Universität Oldenburg

Tim Jesgarzewski

## Inhaltsverzeichnis

|       |                                               |   |
|-------|-----------------------------------------------|---|
| 2.1   | Steuer                                        | 4 |
| 2.2   | Steuerarten                                   | 5 |
| 2.3   | Steuerverteilung                              | 5 |
| 2.4   | Steuerlehre                                   | 6 |
| 2.4.1 | Steuerwirkungslehre                           | 6 |
| 2.4.2 | Steuergestaltungslehre                        | 6 |
| 2.4.3 | Normative betriebswirtschaftliche Steuerlehre | 7 |
| 2.5   | Juristische Arbeitsweise                      | 7 |

Bevor das Steuerrecht inhaltlich dargestellt werden kann, sind zunächst einige Begrifflichkeiten zu klären. Für eine zielführende Auseinandersetzung mit der Materie ist es erforderlich, dass einige Grundzüge über das Wesen der Steuer und der Steuerrechtswissenschaften präzisiert werden. Nur so kann der Rechtsanwender sich der Systematik des Steuerrechts nähern, um sodann die einzelnen Steuerarten, ihre Erhebung und steuervermeidende Gestaltungsmöglichkeiten zu erfassen.

Das Steuerrecht umfasst nach der herrschenden Definition alle Rechtsnormen, die die wechselseitigen Rechte im Steuerrechtsverhältnis betreffen. Das Steuerrechtsverhältnis beschreibt die Rechtsbeziehung zwischen dem Staat als Anspruchsinhaber gegenüber dem Steuerpflichtigen. Insoweit ist wiederum nach dem formellen und materiellen Gehalt des Steuerrechtsverhältnisses zu unterscheiden. Formell beinhaltet das Steuerrechtsverhältnis die Rechte und Pflichten der beiden o. g. Beteiligten in verfahrensrechtlicher

---

T. Jesgarzewski (✉)  
FOM Hochschule für Oekonomie & Management, Bremen, Deutschland  
E-Mail: [tim.jesgarzewski@fom.de](mailto:tim.jesgarzewski@fom.de)

Hinsicht bei der Steuererhebung (Steuerverfahrensrecht). Materiell beinhaltet das Steuerrechtsverhältnis die Summe aller Geldansprüche, die dem Steueranspruch zugrunde liegen (Steuerschuldrecht).

---

## 2.1 Steuer

Grundbegriff des Steuerrechts ist die Steuer. Steuern sind nach der Legaldefinition des § 3I AO Geldleistungen, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen und von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einnahmen allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft; die Erzielung von Einnahmen kann Nebenzweck sein. Durch diese Definition kommt zunächst zum Ausdruck, dass der Gesetzgeber einen weitgehenden Gestaltungsspielraum hat, welche Steuern er normiert.<sup>1</sup>

Inhaltlich umfasst der Steuerbegriff vier Tatbestandsmerkmale: Gegenstand der Steuer können nur Geldleistungen sein, jede Form von Naturalleistungen o. Ä. ist unzulässig. Die Einnahmen aus der Steuer fließen dem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zu. Öffentliche Gemeinwesen sind Bund, Länder und Gemeinden als verfassungsmäßige Gebietskörperschaften. Eine Steuer muss zudem den Zweck haben, der Erzielung von Einnahmen zu dienen. Dies muss nach Art. 109 II GG jedenfalls Nebenzweck sein. Folglich sind etwa alle Straf- oder Beugezahlungen an den Staat keine Steuern. Ausreichend für den Zweck der Einnahmeerzielung ist es jedoch, wenn mit der Steuer eine bestimmte Lenkungsfunction verfolgt wird. So kann z. B. mit der Tabaksteuer sowohl ein fiskalischer als auch ein gesundheitspolitischer Zweck verfolgt werden.<sup>2</sup> Der Zweck der Einnahmeerzielung wird erst verfehlt, wenn durch die Steuer eine Erdrosselungswirkung erzielt wird, die jeder Einnahmeerzielung geradezu entgegensteht.<sup>3</sup> Schließlich sind Steuern ohne Gegenleistung zu erheben. Zwar dürfen Steuern einem bestimmten Zweck zugeführt werden, es darf jedoch keinerlei Anspruch des Steuerpflichtigen entgegenstehen. Steuern sind daher insbesondere abzugrenzen von Gebühren und Beiträgen. Gebühren sind Entgelte für öffentliche Leistungen, die etwa aufgrund einer Inanspruchnahme bestimmter Verwaltungsleistungen (z. B. Benutzungsgebühr) oder einer bestimmten Verwaltungshandlung bestehen können (z. B. Baugenehmigung). Mit Beiträgen wird ein Verwaltungsaufwand (teilweise) abgegolten, der durch öffentliche Leistungen angefallen ist.

---

<sup>1</sup>Siehe ausführlich zum rechtspolitischen Gestaltungsspielraum BFH, Urt. v. 26.02.2007 – II R 2/05, BFHE 217, 280.

<sup>2</sup>Ausdrücklich zur Lenkungsfunction BFH, Urt. v. 21.02.1990 – II B 98/89, BFHE 160, 61.

<sup>3</sup>BFH, Urt. v. 21.02.1990 – II B 98/89, BFHE 160, 61.

## 2.2 Steuerarten

Steuern sind je nach der konkreten Ausgestaltung ihres Tatbestandes in unterschiedliche Kategorien einzuteilen. Bevor im Folgenden die einzelnen Steuerarten im Detail dargestellt werden können, sind daher die wesentlichen Einteilungen vorwegzunehmen.

Zunächst sind Steuern danach einzuteilen, welche staatliche Ebene die Steuerhoheit hat. Insoweit ist nach Bundes-, Landes- und Kommunalsteuern zu unterscheiden, wobei einige Steuern als Gemeinschaftssteuern mehreren Ebenen anteilig zufallen können. Steuern werden zudem nach Personen- und Sachsteuern differenziert.

Danach sind Personensteuern solche, die aufgrund der Leistungsfähigkeit von natürlichen oder juristischen Personen erhoben werden (z. B. Körperschaftsteuer). Sachsteuern knüpfen dagegen an Sachen an und haben deren Leistungsfähigkeit zum Gegenstand (z. B. Grundsteuern).

Ferner wird zwischen direkten und indirekten Steuern unterschieden. Direkt sind Steuern, wenn ihre wirtschaftliche Belastung den Steuerpflichtigen selbst trifft (z. B. Einkommensteuer). Eine indirekte Steuer belastet dagegen eine andere Person, der Steuerpflichtige gibt die Steuerbelastung also nur weiter (z. B. Umsatzsteuer).

Darüber hinaus werden in der Steuerrechtswissenschaft weitere Kategorisierungen vorgenommen, die hier jedoch aus Platzgründen nicht näher darzustellen sind. Insoweit wird im Folgenden auf die einzelnen Steuerarten verwiesen, die etwa nach Verbrauch- und Ertragsteuern sowie Verkehr- und Besitzsteuern zu qualifizieren sind.

---

## 2.3 Steuerverteilung

Um einen Überblick über die Steuerwirklichkeit zu erhalten, ist die Vergegenwärtigung des Steueraufkommens im Ganzen sowie des anteiligen Aufkommens der einzelnen Steuern von großem Nutzen. Die Bedeutung einzelner Steuerarten erschließt sich neben rechtspolitischen Erwägungen auch dadurch, dass das anteilige Aufkommen in Relation zu anderen Steuerarten eingeschätzt werden kann.

Das Steuergesamtaufkommen von Bund, Ländern und Kommunen belief sich im Jahre 2018 auf einen Betrag in Höhe von 713,6 Mrd. €. <sup>4</sup> Die nach ihrem Aufkommen wichtigsten Steuerarten sind die Umsatzsteuer (234,8 Mrd. €) und die Lohnsteuer (Bruttoaufkommen 251,1 Mrd. €). Die Körperschaftsteuer macht dagegen mit einem Bruttoaufkommen von 33,4 Mrd. € nur einen vergleichsweise kleineren Anteil aus. Die in der politischen Öffentlichkeit vielfach diskutierte Erbschaftsteuer ist mit 6,8 Mrd. € jährlichem Aufkommen eine eher geringe Einnahmequelle des Staates und liegt noch deutlich unter der Versicherungsteuer mit 14 Mrd. €.

---

<sup>4</sup>Zu den aktuellen Zahlen siehe die jährliche Steuerspirale unter [www.bmf.de](http://www.bmf.de).

Die Verteilung der Steuern auf die unterschiedlichen Ebenen von Bund, Ländern und Kommunen richtet sich nach der jeweiligen Steuerhoheit. Bei Gemeinschaftsteuern wird regelmäßig durch entsprechende Gesetze die Verteilung des Aufkommens zwischen den unterschiedlichen Ebenen vorgenommen.<sup>5</sup> Darüber hinaus existieren noch Ausgleichssysteme zwischen Bund, Ländern und Kommunen, um gravierende Unwuchten in der Steuerverteilung abzumildern.<sup>6</sup>

---

## **2.4 Steuerlehre**

Die Steuerlehre als Bestandteil der Steuerrechtswissenschaft kann zum besseren Verständnis in drei Teilbereiche differenziert werden. Um sich mit dem Steuerrecht zielführend auseinandersetzen zu können, sollte daher diese gedankliche Unterscheidung der Darstellung der einzelnen Steuerarten dem Besteuerungsverfahren und der Steuersystematik vorweggenommen werden. In der Steuerlehre werden die Steuerwirkungslehre, die Steuergestaltungslehre und die normative betriebswirtschaftliche Steuerlehre behandelt.

### **2.4.1 Steuerwirkungslehre**

Die Steuerwirkungslehre hat die Analyse der steuerlichen Folgen betriebswirtschaftlicher Entscheidungen zum Gegenstand. Es wird also gefragt, welche Auswirkungen unternehmerisches Handeln in steuerlicher Hinsicht hat. Die Steuerwirkungslehre dient dazu, dem Entscheidungsträger die Ergebnisse seines Handelns unter steuerlichen Gesichtspunkten vor Augen zu führen. In einer durchdachten Unternehmensführung spielt die Steuerwirkungslehre daher eine erhebliche Rolle. Insbesondere bei wesentlichen unternehmerischen Entscheidungen sollte der Aspekt der steuerlichen Folgen mitbedacht werden, um insoweit Negativauswirkungen von vornherein zu vermeiden.

### **2.4.2 Steuergestaltungslehre**

Wie sich solche Folgen vermeiden lassen, wird wiederum in der Steuergestaltungslehre hinterfragt. Die Steuergestaltungslehre fragt – fußend auf der Erkenntnis der

---

<sup>5</sup>Das wichtigste ist das FAG – Gesetz über den Finanzausgleich zwischen Bund und Ländern; Art. 5 G. v. 20.12.2001, BGBl. I S. 3955, 3956; zuletzt geändert durch Art. 3 G. v. 29.06.2012 BGBl. I S. 1424; Geltung ab 01.01.2005 bis 31.12.2019.

<sup>6</sup>Auf die verschiedenen Ausgleichssysteme, wie etwa den Länderfinanzausgleich oder die Ausgleichssysteme innerhalb der einzelnen Bundesländer mit den angehörigen Kommunen, kann hier aus Platzgründen nicht näher eingegangen werden.

Steuerwirkungslehre – danach, welche Gestaltungsmöglichkeit zur größtmöglichen Steuervermeidung führt. Im optimalen Fall werden mehrere Handlungsalternativen entwickelt, deren steuerliche Auswirkungen vorausschauend bewertet werden. Hieraus ergibt sich dann eine aus steuerlichen Gesichtspunkten optimierte Gestaltungsoption. Diese sollte der Entscheidungsträger in seine Entscheidungsfindung einbeziehen und in Relation zu anderen unternehmerisch relevanten Erwägungen setzen.

### **2.4.3 Normative betriebswirtschaftliche Steuerlehre**

Von der Steuerwirkungs- und Steuergestaltungslehre ist die normative betriebswirtschaftliche Steuerlehre abzugrenzen. Die normative betriebswirtschaftliche Steuerlehre zielt auf eine Veränderung der steuerlichen Gesetzgebung ab. Dabei wird das geltende Recht nach seinen Auswirkungen analysiert (*de lege lata*), um darauf fußend Verbesserungsvorschläge für die steuerliche Gesetzgebung zu erarbeiten (*de lege ferenda*). Hierfür spielen vor allem betriebs- und volkswirtschaftliche Auswirkungen der Steuergesetzgebung eine Rolle.

---

## **2.5 Juristische Arbeitsweise**

Steuern werden aufgrund einer gesetzlichen Ermächtigungsgrundlage erhoben. Eine solche Ermächtigungsgrundlage kann auf unterschiedlichen Rechtsebenen entstanden sein und unterschiedlichen Rechtsnormcharakter haben.

Eine zur Steuererhebung ermächtigende Norm ist jedoch vom Rechtsanwender stets in zwei Grundelemente zu teilen: den Tatbestand und die Rechtsfolge. Rechtsfolge meint die eintretende Rechtswirkung (Steueranspruch des Staats). Diese Rechtsfolge tritt ein, wenn der Tatbestand die Norm erfüllt. Der Tatbestand ist folglich die Voraussetzung, deren Erfüllung die Rechtsfolge auslöst. Zumeist ist der Tatbestand in mehrere Tatbestandsmerkmale untergliedert, die wiederum jeweils definiert und konkretisiert werden.

Diese Aufspaltung der Ermächtigungsgrundlage spiegelt die juristische Arbeitsweise wider. Die Prüfung einer steuerrechtlichen Fragestellung setzt bei der vollständigen Ermittlung des Sachverhalts an. Sodann ist zu prüfen, ob der ermittelte Sachverhalt den Tatbestand der Ermächtigungsgrundlage erfüllt. Diese Arbeitsweise nennt der Jurist Subsumtion.

Die Subsumtionstechnik wird wiederum auf zwei verschiedenen Wegen angewendet. Entweder wird im Gutachtenstil oder im Urteilsstil geprüft. Beim Gutachtenstil wird ergebnisoffen der Tatbestand der Ermächtigungsgrundlage Merkmal für Merkmal durchgeprüft, um anschließend ein Ergebnis feststellen zu können. Dagegen stellt der Urteilsstil zunächst das Ergebnis dar und begründet anschließend, warum der Tatbestand im vorliegenden Fall erfüllt ist.

**Fallbeispiel**

A ist Eigentümer eines Privatgrundstücks in der Gemeinde B. Die Steuerbehörde erhebt Grundsteuer von A. Zu Recht?

**Lösung Gutachtenstil**

Fraglich ist, ob A die Grundsteuer schuldet. Dies könnte aufgrund der §§ 2, 10 I GrStG der Fall sein. Nach § 2 GrStG ist der Grundbesitz Steuergegenstand. Gemäß den §§ 68, 70 BewG gehören Privatgrundstücke zum Grundbesitz. Nach § 10 I GrStG ist Steuerschuldner für den Grundbesitz derjenige, dem der Steuergegenstand zugerechnet ist. Dies ist der Eigentümer. Folglich ist A als Grundstückseigentümer Steuerschuldner. Die Gemeinde B erhebt die Steuer mithin zu Recht von A.

**Lösung Urteilsstil**

Die Gemeinde B erhebt die Steuer zu Recht von A, da dieser Steuerschuldner für das Privatgrundstück als Grundbesitz nach den §§ 2, 10 I GrStG i. V. m. den §§ 68, 70 BewG ist. Das Grundstück ist Grundbesitz nach § 2 GrStG, da auch Privatgrundstücke nach den §§ 68, 70 BewG dem Grundbesitz unterfallen. A ist zudem Steuerschuldner, weil er Eigentümer des Grundstücks ist und dieses ihm folglich nach § 10 I GrStG zugerechnet ist.



**Prof. Dr. Tim Jesgarzewski** ist Professor an der FOM Hochschule für Oekonomie & Management in Bremen und lehrt dort Wirtschafts- und Arbeitsrecht. Zudem ist er wissenschaftlicher Leiter des KCW KompetenzCentrums für Wirtschaftsrecht in Hamburg. Neben seiner Hochschultätigkeit ist Tim Jesgarzewski als Rechtsanwalt insbesondere in der Beratung kleiner und mittelständischer Unternehmen tätig und Mitglied verschiedener Aufsichtsräte.

Elke Sievert

## Inhaltsverzeichnis

|       |                                                                        |    |
|-------|------------------------------------------------------------------------|----|
| 3.1   | Merkmale des deutschen Steuersystems                                   | 10 |
| 3.1.1 | Vielsteuersystem                                                       | 10 |
| 3.1.2 | Dependenzen und Interdependenzen                                       | 11 |
| 3.1.3 | Unwägbarkeiten und Unbeständigkeit der Steuerrechtsnormen              | 12 |
| 3.2   | Prinzipien der Besteuerung                                             | 14 |
| 3.2.1 | Grundsatz der Gesetzmäßigkeit                                          | 14 |
| 3.2.2 | Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung                          | 18 |
| 3.2.3 | Sozialstaatliche Aspekte                                               | 20 |
| 3.2.4 | Begrenzung des Steuerzugriffs über den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz   | 21 |
| 3.3   | Finanzverfassungsrechtliche Grundlagen der Besteuerung                 | 22 |
| 3.3.1 | Gesetzgebungshoheit                                                    | 23 |
| 3.3.2 | Ertragshoheit                                                          | 25 |
| 3.3.3 | Verwaltungshoheit                                                      | 26 |
| 3.3.4 | Finanzhoheiten in der Europäischen Union                               | 27 |
| 3.4   | Überblick über das Steuersystem                                        | 29 |
| 3.4.1 | Steuern vom erwirtschafteten Einkommen und Ertrag                      | 29 |
| 3.4.2 | Steuern auf den Vermögensbestand und unentgeltlichen Vermögenstransfer | 30 |
| 3.4.3 | Steuern auf die Verwendung von Einkommen und Vermögen                  | 31 |
| 3.5   | Aufbau des Steuertatbestandes                                          | 32 |
| 3.5.1 | Steuersubjekt                                                          | 33 |
| 3.5.2 | Steuerobjekt                                                           | 33 |
| 3.5.3 | Steuersatz                                                             | 34 |

---

E. Sievert (✉)

Lauscher Schürmann Partnerschaft mbB, Greven, Deutschland

E-Mail: [elke.sievert@lauscher-schuermann.de](mailto:elke.sievert@lauscher-schuermann.de)



|           |                                     |    |
|-----------|-------------------------------------|----|
| 3.6       | Rechtsquellen der Besteuerung ..... | 36 |
| 3.6.1     | Rechtsnormen .....                  | 36 |
| 3.6.2     | Verwaltungsvorschriften .....       | 39 |
| 3.6.3     | Rechtsprechung .....                | 40 |
| Literatur | .....                               | 41 |

---

## 3.1 Merkmale des deutschen Steuersystems

### 3.1.1 Vielsteuersystem

Der Beitrag eines jeden Bürgers zur Deckung des staatlichen Finanzbedarfs vollzieht sich heutzutage über eine Vielzahl von Steuerarten. Es ist daher nicht verwunderlich, dass der einzelne Steuerbürger seinen eigenen Beitrag für das Gemeinwesen weder als angemessen noch als unangemessen beurteilen kann, da er seinen Beitrag aufgrund der vielen Steuerarten und der Unübersichtlichkeit des Steuerrechts nicht zu den Beiträgen anderer in Relation setzen kann.

Die Anhänger der Idee von einer Alleinsteuern waren von dem Gedanken getragen, dass nur eine einzige Steuer Transparenz bei der Verteilung der steuerlichen Lasten schaffen könnte.<sup>1</sup> Die bestechende Argumentation für die Alleinsteuern leitete sich vornehmlich aus dem Gerechtigkeitsgedanken ab. Nur durch ein einfaches Steuersystem kann die Belastung der Steuerbürger nachvollziehbar und gerecht sein.

Die Idee der Alleinsteuern blieb jedoch Utopie, da eine alleinige Fokussierung auf den Gerechtigkeitsgedanken unmöglich ist. Schon Adam Smith beschrieb in seinem Werk „Der Wohlstand der Nationen“ 1776 vier Grundprinzipien eines rationalen Steuersystems, die bis heute Gültigkeit besitzen: die Steuergleichheit (equality), die Bestimmtheit der Zahlungsverpflichtung (certainty), die Bequemlichkeit der Steuererhebung (convenience of payment) und die Effizienz bzw. Billigkeit der Steuer (economy in collection).<sup>2</sup>

Zwar nennt Smith die Steuergleichheit an erster Stelle. Gleichwohl macht er mit den vier genannten Prinzipien deutlich, dass ein Zielkonflikt besteht und eine Beschränkung allein auf das Gleichheitspostulat nicht opportun wäre. Ein moderner Staat mit einer Vielzahl von Aufgaben kann seinen erheblichen Finanzbedarf nicht durch eine einzige Steuer befriedigen.

Jede Steuerrechtsordnung beruht folglich auf einer Vielzahl von Einzelsteuergesetzen, die nicht aus einem Guss als rational ausgestaltetes System geplant und umgesetzt wurden. Vielmehr ist die Steuerrechtsordnung Ergebnis einer historischen Entwicklung, gespickt von parteipolitischen Interessen sowie Anliegen anderer Gruppen. Häufig wird

---

<sup>1</sup>Vgl. Birk et al. (2019), § 1 Rn. 7 ff.

<sup>2</sup>Vgl. Smith (1789), S. 703 ff.

daher die Steuerrechtsordnung weniger als System, sondern mehr als Konglomerat von Einzelsteuergesetzen, manchmal sogar als Chaos bezeichnet.<sup>3</sup>

Das Steuersystem beinhaltet die Gesamtheit der in einem Staat erhobenen Einzelsteuern. In Deutschland existieren derzeit nahezu 40 Steuerarten. Ihr Aufkommen betrug im Jahr 2019 insgesamt 799,3 Mrd. €, was ca. 23 % des deutschen Bruttoinlandsproduktes 2019 entsprach.<sup>4</sup> Von dem Gesamtsteueraufkommen entfallen auf die acht bedeutsamsten Steuerarten bereits rund 80 %. Weitere zwölf Steuerarten haben ein Aufkommen von jeweils mehr als einer Mrd. €, weshalb die danach folgenden Steuerarten (wie bspw. Zweitwohnungssteuer, Schaumweinsteuer, Hundesteuer etc.) wegen ihrer geringen fiskalischen Bedeutung auch als Bagatellsteuern bezeichnet werden.

### 3.1.2 Abhängigkeiten und Interabhängigkeiten

Die deutsche Steuerrechtsordnung kennt keine eigenständige Unternehmensbesteuerung. Genauso wie der Steuerbürger sieht sich die unternehmerische Geschäftstätigkeit einem Steuersystem gegenüber, welches zahlreiche Steuerarten mit einer Vielzahl von unterschiedlichen Steuerobjekten und Bemessungsgrundlagen umfasst.

Die Komplexität des Steuerrechts zeigt sich an zwei charakteristischen Ausprägungen des Steuersystems. Einerseits knüpfen bei Verwirklichung eines Lebenssachverhaltes an das gleiche Steuerobjekt teilweise mehrere Steuerarten an (*Nebeneinander von Steuerarten*). Andererseits sind verschiedene Steuerarten in vielfältiger Weise miteinander verknüpft; zum Beispiel über ihre Bemessungsgrundlagen, die Abzugsfähigkeit einer Steuerart bei der anderen oder über spezielle Anrechnungsverfahren (*Verknüpfung von Steuerarten*).

#### Beispiele für das Nebeneinander von Steuerarten

- Gewerbliche Einkünfte: Bei Einzelunternehmern und Personengesellschaften mit natürlichen Personen als Gesellschafter unterliegen die gewerblichen Gewinne der Einkommensteuer (zzgl. SolZ, ggf. KiSt) und der Gewerbesteuer; bei Kapitalgesellschaften unterliegen gewerbliche Gewinne der Körperschaftsteuer (zzgl. SolZ) und der Gewerbesteuer
- Entnahmen eines Wirtschaftsgutes aus dem Unternehmen für private Zwecke: Die Entnahme unterliegt sowohl der Einkommensteuer und Gewerbesteuer als auch der Umsatzsteuer

<sup>3</sup>Vgl. Tipke (1971), S. 2.

<sup>4</sup>Das nominelle deutsche Bruttoinlandsprodukt betrug für 2019: 3440 Mrd. €. Vgl. Statistisches Bundesamt, Bruttoinlandsprodukt 2019 für Deutschland, 2019, S. 5.

### Beispiele für Verknüpfungen zwischen den Steuerarten

- Die Kirchensteuer ermittelt sich nach der Einkommensteuerschuld einer natürlichen Person. Gleichzeitig mindert sie als abzugsfähige Sonderausgabe die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer (§ 10 Abs. 1 Nr. 4 EStG).
- Die Gewerbesteuer ist, soweit sie natürlichen Personen zurechenbar ist, auf deren Einkommensteuer anrechenbar (§ 35 EStG).

Im Ergebnis sind die steuerlichen Konsequenzen einer unternehmerischen, aber auch einer nichtunternehmerischen Entscheidung nicht unmittelbar erkennbar. Diese Intransparenz erschwert die Entscheidungsfindung und ist letztendlich die Ursache dafür, dass die Art und Weise der Umsetzung eines avisierten Ziels unterschiedliche steuerliche Konsequenzen haben kann. Nicht nur deshalb ist das Berufsbild des Steuerberaters als Berater für Unternehmer und Privatleute aus dem heutigen Wirtschafts- und Erwerbsleben nicht mehr wegzudenken.

### 3.1.3 Unwägbarkeiten und Unbeständigkeit der Steuerrechtsnormen

Ein wesentliches Charakteristikum des deutschen Steuerrechts ist die Unsicherheit, die sich einerseits aus der Wertungsabhängigkeit der deutschen Steuergesetze und andererseits aus der wenig voraussehbaren zukünftigen Entwicklung der Steuerrechtsnormen ergibt.

Die Wertungsabhängigkeit<sup>5</sup> des deutschen Steuerrechts umfasst mehrere Ausprägungen. Die Einordnung eines bestimmten (Lebens-)Sachverhaltes in die steuerlichen Normen gestaltet sich vielfach schwierig. Eine Ursache hierfür ergibt sich naturgemäß aus der *Komplexität* des deutschen Steuerrechts. Eine weitere Ursache für die Wertungsabhängigkeit liegt darin begründet, dass die steuerlichen Vorschriften von unbestimmten Rechtsbegriffen und teilweise unklaren Formulierungen durchsetzt sind. Hierdurch ergeben sich vielfach *unterschiedliche Auslegungen* des Gesetzes, die nicht selten in gerichtlichen Auseinandersetzungen vor den Finanzgerichten bzw. vor dem Bundesfinanzhof, ausnahmsweise sogar vor dem Bundesverfassungsgericht bzw. Europäischen Gerichtshof enden.

Zusätzlich beinhaltet das Steuerrecht eine Reihe von *Optionsmöglichkeiten*. Hier können Wahlrechte unterschieden werden, die sich einerseits auf die Art der Bilanzierung und Möglichkeiten der steuerlichen Gewinnermittlung, mithin auf die Höhe der Bemessungsgrundlage richten. Andererseits gewähren Wahlrechte eine Entscheidung über die steuerliche Einordnung eines Sachverhalts.

---

<sup>5</sup>Vgl. Scheffler (2016), S. 19.

**Beispiele**

1. *Wahlrechte innerhalb des Rechnungswesens: z. B.*
  - Methodenwahlrecht zur Berechnung der Abschreibungen von abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens (degressive, lineare Abschreibung, Leistungsabschreibung etc.),
  - Entscheidung über die Inanspruchnahme von Sonderabschreibungen und Investitionsabzugsbeträgen (§ 7 g EStG),
  - Entscheidung über die Übertragung von stillen Reserven nach § 6b EStG,
  - Bewertung von Rückstellungen,
  - Vornahme von Teilwertabschreibungen bei dauernder Wertminderung.
2. *Wahlrechte zur Einordnung eines steuerlichen Sachverhalts: z. B.*
  - Verpächterwahlrecht: Bei Verpachtung eines Betriebs kann der Steuerpflichtige mithilfe der Betriebsaufgabeerklärung die gewerblichen Einkünfte in Vermietungseinkünfte umqualifizieren (R 16 Abs. 5 EStR).
  - Betriebsveräußerung gegen Leibrente: Veräußert ein Steuerpflichtiger seinen Betrieb gegen Leibrente, kann er entscheiden, ob der Veräußerungsgewinn sofort und begünstigt besteuert wird oder ohne Vergünstigung erst bei Zufluss der jeweiligen Rentenzahlung, die das Kapitalkonto seiner Schlussbilanz übersteigt (R 16 Abs. 11 EStR).
  - Vermietung an Unternehmer: Durch die Option des § 9 UStG kann der Unternehmer bei Vermietung an andere Unternehmer wählen, ob die Vermietung umsatzsteuerfrei oder umsatzsteuerpflichtig erfolgen soll.

Die grundsätzliche Ungewissheit über die zukünftige Entwicklung, die Meinungsbildung innerhalb der Gesellschaft, zukünftige Regierungen und deren Vorstellungen wird im Steuerrecht dadurch verstärkt, dass über die Höhe der Steuerzahlungen, die durch einen Sachverhalt ausgelöst werden, aufgrund einer langen Verfahrensdauer häufig erst nach einem Jahrzehnt definitive Sicherheit besteht. Nach der Verwirklichung einer betriebswirtschaftlichen Entscheidung bzw. Realisierung eines Sachverhalts, die für sich genommen schon einige Zeit beanspruchen kann, erfolgt zunächst die Erfassung im Rahmen der steuerlichen Veranlagung. Unter Umständen sind danach das Ergebnis einer durchgeführten Betriebsprüfung sowie die Entscheidung über eingelegte Rechtsmittel (wie Einspruch, Klage vor dem Finanzgericht, Bundesfinanzhof, Bundesverfassungsgericht, Europäischen Gerichtshof) abzuwarten.

**Beispiel**

Der Bundesfinanzhof hat festgestellt, dass eine überlange Verfahrensdauer nicht zur Verfassungs- bzw. Rechtswidrigkeit des angefochtenen Steuerbescheides führt.<sup>6</sup> In

<sup>6</sup>Vgl. BFH, BStBl. II 1992, S. 148.

dem vom Bundesfinanzhof zu beurteilenden Fall ging es um einen Sachverhalt aus dem Jahre 1970. Nach Einspruch und Ablauf einer Betriebsprüfung ergingen im Jahr 1979 geänderte Bescheide, gegen die sich der Steuerpflichtige über eine Klage beim Finanzgericht wehrte. Die 1980 eingereichte Klage wurde am 1. Juni 1990 entschieden, mithin zehn Jahre nach Klageeinreichung bzw. 20 Jahre nach Erfüllung des Sachverhaltes.

Aus den *langen Verfahrensdauern* ergeben sich Unklarheiten über die abschließende endgültige Beurteilung von in der Vergangenheit verwirklichten Sachverhalten. Demgegenüber sind die *Unbeständigkeit der steuerlichen Normen* und deren Interpretation durch Finanzbehörden und Finanzgerichte dafür verantwortlich, dass die steuerlichen Konsequenzen von in der Zukunft beabsichtigten Vorhaben nur schwer beziffert und geplant werden können. Im Steuerrecht ist der Gesetzgebungsprozess zum Teil so dynamisch und schnelllebig, dass steuerliche Normen bereits vor ihrem Inkrafttreten geändert werden. Auf der anderen Seite existiert teilweise zu dem Zeitpunkt, in dem ein steuerlich relevanter Vorgang ausgeführt wird, keine definitive steuerliche Regelung.

---

#### Beispiel

Das Bundesverfassungsgericht hat mehr als ein Jahrzehnt nach dem sog. Einheitswertbeschluss<sup>7</sup> am 7.11.2006 erneut den Gesetzgeber zur Reform der Erbschaft- und Schenkungsteuer aufgerufen<sup>8</sup>. Hierzu hat das Bundesverfassungsgericht dem Gesetzgeber eine Frist zur Neuregelung bis zum 31.12.2008 eingeräumt. Der Gesetzgeber ist diesem Auftrag mit dem Erbschaftsteuerreformgesetz<sup>9</sup> vom 24.12.2008 nachgekommen. Das Erbschaftsteuerreformgesetz ist am 1.1.2009 in Kraft getreten, mithin zwei Jahre nach der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichtes, wonach das Erbschaftsteuergesetz in der bisherigen Form als verfassungswidrig eingestuft worden war. Insofern ergaben sich für die Jahre 2007 und 2008 Unklarheiten über die Besteuerung, da bis zum 24.12.2008 keine verfassungsgemäße gesetzliche Regelung vorlag.

---

## 3.2 Prinzipien der Besteuerung

### 3.2.1 Grundsatz der Gesetzmäßigkeit

#### 3.2.1.1 Vorrang und Vorbehalt des Gesetzes

Recht und Gesetz haben in einem Rechtsstaat besondere Bedeutung. Soll das Steuerrecht nicht zu einer durch politische Strömungen beliebig formbaren Masse verkommen,

---

<sup>7</sup>Vgl. BVerfGE 93, 165.

<sup>8</sup>Vgl. BVerfGE 117, 1.

<sup>9</sup>Gesetz zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts vom 24.12.2008, BGBl. I 2008, S. 3018.

müssen bestimmte „ordnungsstiftende Grundwertungen“<sup>10</sup> beachtet werden. Das Steuerrecht hat deshalb *Rechtssicherheit* und *Gerechtigkeit* zu gewährleisten.

Gesetzmäßigkeit bedeutet einerseits, dass die Auferlegung von Steuerlasten dem Gesetz vorbehalten sein muss (*Vorbehalt des Gesetzes*). Die Festsetzung einer Steuer bedingt, dass ein gesetzlicher Tatbestand erfüllt ist, an den das Gesetz als Rechtsfolge eine Steuer knüpft (*Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung*), wobei sich auch die Rechtsfolge unmittelbar aus dem Gesetz ergeben muss. Damit muss das Gesetz Steuersubjekt, Steuerobjekt, Steuerbemessungsgrundlage und Steuersatz enthalten. Der Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung erstreckt sich auch auf Steuerbefreiungen, Steuerermäßigungen und sonstige Steuervergünstigungen. Dementsprechend dürfen weder Behörden noch Gerichte die Steuerschuld ohne gesetzliche Grundlage (begünstigend) herabsetzen.<sup>11</sup> Der Verzicht auf Steuern aus Billigkeitsgründen bedarf daher ebenfalls der gesetzlichen Ermächtigung (§§ 156, 163, 227 AO).

Der Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung erlaubt eine *Gesetzesauslegung*. Allerdings ist eine Gesetzeserweiterung<sup>12</sup> oder gar Gesetzeskorrektur unzulässig. Ergänzende und auslegende Rechtsverordnungen und Verwaltungsakte dürfen nicht gegen das Gesetz verstoßen (*Vorrang des Gesetzes*). Mithin unterfallen alle am Besteuerungsverfahren Beteiligte, seien es Steuerpflichtige, Steuerbeamte, Steuerberater und Steuerrichter, dem gesetzlichen Normsystem.

Die Rechtsgrundlagen des steuerrechtlichen *Legalitätsprinzips* finden sich Art. 2 Abs. 1 GG und Art. 20 Abs. 3 GG. Danach ergibt sich die ökonomische Handlungsfreiheit eines jeden Bürgers als Ausfluss der freien Entfaltung der Persönlichkeit.<sup>13</sup> Diese darf nur durch verfassungsmäßige Gesetze eingeschränkt und beschnitten werden. Aus Art. 20 Abs. 3 GG ergibt sich zudem, dass sowohl die Exekutive als vollziehende Gewalt wie auch die Judikative als rechtsprechende Gewalt an Gesetz und Recht gebunden sind.

### 3.2.1.2 Bestimmtheitsgebot

Der Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung konkretisiert sich durch das Gebot der *Normenklarheit und -bestimmtheit*. Nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts<sup>14</sup> soll das Bestimmtheitsgebot dafür Sorge tragen, dass die gesetzesausführende Verwaltung für ihr Verhalten steuernde und begrenzende Handlungsmaßstäbe vorfindet und dass außerdem die Gerichtsbarkeit die erforderliche Rechtskontrolle des Verwaltungshandelns vornehmen kann. Der Bürger soll in die Lage versetzt werden, sich auf mögliche Belastungen einzustellen. Deshalb müssen

---

<sup>10</sup>Vgl. Seer (2018a) in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 4 Rn. 11.

<sup>11</sup>Zu der damit verbundenen Flanke des Rechtsschutzes, vgl. Seer (2018a) in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 4 Rn. 160.

<sup>12</sup>Umstritten ist, ob eine Ausfüllung von Gesetzeslücken durch Analogie zulässig ist. Vgl. ausführlich Tipke (2000), S. 177–204.

<sup>13</sup>Vgl. BVerfGE 6, 32, 36 (Elfes-Urteil).

<sup>14</sup>Vgl. BVerfGE 110, 33, 52 f.; 113, 348, 375 f.; 118, 168.

steuerbegründende Tatbestände so bestimmt sein, dass der Steuerpflichtige die auf ihn entfallende Steuerlast vorausberechnen und sein Handeln darauf abstimmen kann.<sup>15</sup> Beurteilungsmaßstab dafür ist der Verständnishorizont des Betroffenen, mithin des Steuerpflichtigen selber, nicht etwa der Verständnishorizont des steuerlichen Beraters.<sup>16</sup>

Das Bestimmtheitsgebot bezieht sich vom Sinn und Zweck her sowohl auf die Tatbestandsvoraussetzungen als auch auf die Rechtsfolgen. Gleichwohl ist in der Praxis zu beobachten, dass Verfassungsrecht und Wirklichkeit selten so stark auseinanderklaffen wie beim Bestimmtheitsgrundsatz allgemein und bei seiner Anwendung auf das Steuerrecht im Besonderen.<sup>17</sup> So leidet die Steuerplanungssicherheit stark aufgrund streitanfälliger Regelungen und aufgrund der von Komplexität und Unverständlichkeit geprägten Steuergesetzgebung. Die Ursache hierfür ist zum einen in den unterschiedlichen Interessen zur Ausgestaltung des Steuerrechts zu sehen und zum anderen in dem Bestreben des Gesetzgebers, Steuerlücken und legale Möglichkeiten des Steuersparens zu schließen. All dies mündet letztendlich in einer zerklüfteten Steuerrechtsordnung, die ihren systematischen Charakter nach und nach verliert bzw. verloren hat.

### 3.2.1.3 Rückwirkungsverbot und Vertrauensschutz

Nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts ergibt sich aus dem rechtsstaatlich verankerten Rechtssicherheitsprinzip auch für das Steuerrecht ein *prinzipielles Verbot rückwirkender Gesetze*.<sup>18</sup> Die Verlässlichkeit der Rechtsordnung ist eine Grundbedingung freiheitlicher Verfassungen, da es die Freiheit des Einzelnen erheblich gefährdet, wenn die öffentliche Gewalt im Nachhinein an sein Verhalten belastendere Rechtsfolgen knüpft, als sie zum Zeitpunkt seines rechtserheblichen Verhaltens galten.<sup>19</sup>

Das Bundesverfassungsgericht unterscheidet zwischen echter (retroaktiver) und unechter (retrospektiver) Rückwirkung.<sup>20</sup> Unter *echter Rückwirkung* wird ein gesetzlicher Eingriff verstanden, der nachträglich ändernd in abgewinkelte, der Vergangenheit angehörende Tatbestände eingreift und somit eine Rückwirkung von Rechtsfolgen vollzieht. Eine *unechte Rückwirkung* liegt dagegen vor, wenn Gesetzesänderungen auf gegenwärtige, noch nicht abgeschlossene Sachverhalte und Rechtsbeziehungen für die Zukunft einwirken (tatbestandliche Rückwirkung).<sup>21</sup>

Nach der Rechtsprechung des BVerfG ist eine unechte Rückwirkung grundsätzlich zulässig. Begrenzt wird die unechte Rückwirkung lediglich durch ein unausgewogenes Verhältnis zwischen dem Vertrauensschaden des Bürgers und dem gesetzgeberischen

<sup>15</sup>Vgl. BVerfGE 19, 253, 267; 34, 348, 365; 49, 343, 362.

<sup>16</sup>Vgl. ausführlich Hey (2002), S. 558.

<sup>17</sup>Vgl. vehement Papier (1989), S. 61.

<sup>18</sup>Vgl. BVerfGE 72, 200, 242.

<sup>19</sup>Vgl. BVerfGE 97, 67.

<sup>20</sup>Vgl. BVerfGE 30, 367, 387; 38, 61, 83; 50, 177, 193.

<sup>21</sup>Grundlegend: BVerfGE 11, 139, 145 f.

Anliegen für das Gemeinwohl.<sup>22</sup> Bislang hat das BVerfG noch keinen Fall unechter Rückwirkung im Steuerrecht als unzulässig erkannt.<sup>23</sup>

Echte Rückwirkung ist aufgrund der Verletzung des Vertrauens- und Dispositionsschutzes des Bürgers grundsätzlich unzulässig. Gleichwohl hat das BVerfG auch in Fällen der echten Rückwirkung das prinzipielle Verbot der Rückwirkung durch einen Katalog von vier Ausnahmen aufgeweicht. Das BVerfG lässt echte Rückwirkung zu,<sup>24</sup>

- wenn der Bürger nach der rechtlichen Situation zum Zeitpunkt, auf den der Eintritt der Rechtsfolge vom Gesetz zurückbezogen wird, mit dieser Regelung rechnen musste,
- wenn das geltende Recht unklar und verworren ist,
- wenn der Bürger sich nicht auf den durch eine ungültige Norm erzeugten Rechtschein verlassen darf und
- wenn zwingende Gründe des Gemeinwohls, die dem Gebot der Rechtssicherheit vorgehen, eine Rückwirkungsanordnung rechtfertigen.

Maßgeblicher Zeitpunkt für die Beendigung des Vertrauensschutzes ist nach ständiger Rechtsprechung des BVerfG<sup>25</sup> der Zeitpunkt des endgültigen Gesetzesbeschlusses über eine steuerliche Neuregelung.

#### Beispiel: Echte und unechte Rückwirkung

Die Einkommensteuer für den Veranlagungszeitraum 01 entsteht mit Ablauf des Kalenderjahres, d. h. mit Ablauf des 31.12.01. Das Bundesverfassungsgericht sieht es als zulässig an, wenn der Steuertarif für den Veranlagungszeitraum 01 am 31.12.01 verschärft wird. Hierin sieht das Bundesverfassungsgericht eine tatbestandliche Rückwirkung, da die Einkommensteuer 01 noch nicht entstanden ist. Eine Einkommensteuertarifierhöhung für den Veranlagungszeitraum 01, die erst am 2.1.02 beschlossen wird, stellt nach Auffassung des Bundesverfassungsgerichtes hingegen eine echte Rückwirkung dar, weil die Einkommensteuer 01 bereits entstanden ist und der Gesetzgeber somit eine Rückwirkung von Rechtsfolgen vollzieht.<sup>26</sup>

Vor dem Hintergrund des Vertrauensschutzes ist dieses Ergebnis unbefriedigend, da die Sachverhalte, die zum Entstehen der Einkommensteuer führen, über den gesamten Veranlagungszeitraum 01 erfüllt wurden und nicht erst mit Ablauf des 31.12.01.

<sup>22</sup>Vgl. BVerfGE 30, 392, 404; 75, 246, 280.

<sup>23</sup>Vgl. Seer (2018a) in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 4 Rn. 178.

<sup>24</sup>Vgl. BVerfGE 13, 261, 271 f.; 18, 429, 439; 30, 367, 387 ff.; 37, 363, 397.

<sup>25</sup>Vgl. BVerfGE 72, 200, 242; 67, 1, 15; 72, 302, 321 f., 328; 83, 89, 110; 97, 78; 105, 36 f.

<sup>26</sup>Vgl. Seer (2018a) in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 4 Rn. 176.



### 3.2.2 Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung

#### 3.2.2.1 Rechtsetzungs- und Rechtsanwendungsgleichheit

Die Steuergerechtigkeit leitet sich aus Art. 3 Abs. 1 GG ab, wonach die grundlegende Gerechtigkeitsvorstellung des Grundgesetzes eine Gleichheit vor dem Gesetz vorsieht. Dies bedeutet einerseits, dass Art. 3 Abs. 1 GG die gleichmäßige Anwendung der Steuergesetze durch die Finanzbehörden und Finanzgerichte anordnet (*Rechtsanwendungsgleichheit*). Andererseits ist gemäß Art. 1 Abs. 3 und Art. 20 Abs. 3 GG auch der Gesetzgeber an den Gerechtigkeitsgrundsatz des GG gebunden (*Rechtsetzungsgleichheit*). Er hat dafür Sorge zu tragen, dass neu geschaffene Gesetze dem Gleichheitssatz Rechnung tragen. Soweit sich beim Gesetzesvollzug herausstellt, dass die Gleichmäßigkeit der Besteuerung bspw. durch Vollzugsdefizite nicht erfüllt werden kann, ist der Gesetzgeber verpflichtet, die Rechtsanwendungsgleichheit durch geeignete Gesetze herzustellen.

#### 3.2.2.2 Äquivalenz- und Leistungsfähigkeitsprinzip

Jahrhundertlang wird bereits darüber diskutiert, wie eine steuerlich gerechte Lastenverteilung konkret ausgestaltet werden kann. Hierbei haben sich vor allem zwei ökonomische Prinzipien hervor getan: das Äquivalenzprinzip und das Leistungsfähigkeitsprinzip.

Das finanzwirtschaftlich geprägte *Äquivalenzprinzip* basiert auf der Vorstellung, dass die steuerlichen Lasten entsprechend dem Nutzen der Steuerpflichtigen aus den öffentlichen Leistungen verteilt werden. Diesem Verteilungsprinzip ist folglich die Vorstellung immanent, den Marktmechanismus auf das Verhältnis zwischen Staat und Bürger zu übertragen. Im Idealfall ist die Einbuße des Steuerpflichtigen an Bedürfnisbefriedigungspotenzial durch Steuerzahlung mit dem Nutzen aus dem Empfang öffentlicher Leistungen identisch. Damit wäre die Akzeptanz der Steuerzahlung beim Steuerpflichtigen hergestellt. Problematisch an einer ausschließlich am Äquivalenzprinzip orientierten Besteuerung ist, dass den Steuerpflichtigen nur Steuern abverlangt werden dürften, soweit ihnen öffentliche Leistungen zugutekommen. Des Weiteren müssten die vereinnahmten Steuern zweckgebunden für öffentliche Abgaben verwendet werden. Tatsächlich ist die Leistungsanspruchnahme öffentlicher Leistungen häufig kaum quantifizierbar, bspw. die Herstellung der öffentlichen Sicherheit. Des Weiteren fällt die Preisbestimmung der öffentlichen Leistungen schwer, da für öffentliche Leistungen aufgrund ihres Alleinstellungscharakters eben gerade kein Markt besteht.

Juristisch steht die Definition von Steuern (§ 3 AO) einer ausschließlichen Anwendung des Äquivalenzprinzips entgegen. Gleichwohl dient das Äquivalenzprinzip dazu, eine Rechtfertigung für die Erhebung von Steuern und damit Akzeptanz beim Bürger hervorzurufen. Des Weiteren bewirkt das Äquivalenzprinzip auf fiskalischer Ebene einen sorgsam Umgang mit Steuergeldern, wenn Kosten und Nutzen miteinander abgewogen werden müssen. Nicht zuletzt zeigen die internationalen Vergleiche,

dass das Nutzenprinzip im Wettbewerb der Steuersysteme zunehmend an Bedeutung gewinnt.<sup>27</sup>

Das Äquivalenzprinzip wird seit Einführung der Gewerbesteuer im Jahr 1937,<sup>28</sup> aber auch noch heute für deren Rechtfertigung herangezogen. So soll mithilfe der Gewerbesteuer den Gemeinden ein finanzieller Ausgleich für die Nutzung der Infrastruktur, deren Herstellung und Aufrechterhaltung für die Gemeinden mit erheblichen Kosten verbunden ist, erbracht werden.

Nach der ständigen Rechtsprechung des BVerfG<sup>29</sup> fordert der allgemeine Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 Abs. 1 GG in Form des Grundsatzes der Steuergerechtigkeit, dass die Steuerlasten auf die Steuerpflichtigen im Verhältnis ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verteilt werden. Das *Leistungsfähigkeitsprinzip* wird weltweit als Fundamentalprinzip gerechter Besteuerung anerkannt.<sup>30</sup> Allerdings bedarf es der Konkretisierung.

Das Bundesverfassungsgericht knüpft bei der Konkretisierung des Gleichheitsgrundsatzes im Steuerrecht an Art. 134 der Weimarer Reichsverfassung (WRV) an. Danach tragen alle Staatsbürger ohne Unterschied im Verhältnis ihrer Mittel zu allen öffentlichen Lasten nach Maßgabe der Gesetze bei. Das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gilt besonders strikt für die Einkommensteuer.<sup>31</sup>

Im Einkommensteuerrecht wird das Leistungsfähigkeitsprinzip weiter durch das sog. *Nettoprinzip* konkretisiert. Das *objektive Nettoprinzip* verlangt, dass nur das Erwerbseinkommen, d. h. die Erwerbseinnahmen gekürzt um die Erwerbsausgaben, besteuert werden. Das *subjektive Nettoprinzip* verlangt darüber hinaus die Abzugsfähigkeit privat veranlasster Ausgaben, die für die Lebensführung unentbehrlich sind (z. B. Existenzminimum, bestimmte Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen). Das objektive Nettoprinzip berücksichtigt die *erwerbssichernden* Ausgaben, wohingegen das subjektive Nettoprinzip zusätzlich die *existenzsichernden* Ausgaben berücksichtigt. Im Einkommensteuergesetz spiegelt sich diese Zweistufigkeit der Ermittlung der einkommensteuerlichen Bemessungsgrundlage und somit die Unterscheidung von objektiver und subjektiver Leistungsfähigkeit in den Begriffen Gesamtbetrag der Einkünfte (§ 2 Abs. 3 EStG, objektive Leistungsfähigkeit) und zu versteuerndes Einkommen (§ 2 Abs. 5 EStG, subjektive Leistungsfähigkeit) wider.

Die Steuergerechtigkeit wird in *horizontale* und *vertikale Steuergerechtigkeit* unterteilt. Horizontal steuergerecht sind die Steuernormen, wenn Bezieher gleich hoher Ein-

---

<sup>27</sup>Vgl. Lang (2009), S. 45.

<sup>28</sup>Vgl. Gesetzesbegründung zur Einführung eines Gewerbesteuergesetzes vom 1.12.1936, RStBl. 1937, S. 693.

<sup>29</sup>Vgl. BVerfGE 6, 55, 67; 8, 51, 68 f.; 9, 237, 243; 13, 290, 297; 14, 34, 41; 27, 58, 64; 32, 333, 339; 36, 66, 72; 43, 108, 118 f.; 47, 1, 29; 55, 274, 302; 61, 319, 343 ff.; 66, 214, 223; 68, 143, 152 f.; 82, 60, 86 f.

<sup>30</sup>Bereits Smith (1789), S. 703 ff., siehe auch Tipke (2000), S. 479 ff.

<sup>31</sup>Vgl. BVerfGE 61, 319, 351 und BVerfGE 66, 214, 223.

kommen auch gleich besteuert werden, während eine vertikale Steuergerechtigkeit bedeutet, dass die Bezieher höherer Einkommen auch höhere Steuern entrichten müssen.

### 3.2.3 Sozialstaatliche Aspekte

Die Steuergesetze sind nicht unerheblich durchsetzt mit Sozialzwecknormen, welche lenkend auf Basis sozialpolitischer, wirtschaftspolitischer, kulturpolitischer, gesundheitspolitischer, berufspolitischer u. ä. Motivationen in die Steuergesetzgebung eingreifen. Die Sozialzwecknormen sind von der Vorstellung beseelt, dass ein sozial erwünschtes Verhalten mit einer steuerlichen Entlastung bzw. ein sozial unerwünschtes Verhalten mit einer steuerlichen Belastung verknüpft sein soll. Neben reinen Sozialzwecksteuern (wie Alkoholsteuern, Tabaksteuer, Hundesteuer etc.) existieren viele einzelne Sozialzwecknormen, die in die Einzelsteuergesetze eingegangen sind und in der Folge zur Unübersichtlichkeit und Komplexität des Steuerrechts beigetragen haben.

Das BVerfG<sup>32</sup> hat bspw. aus Art. 1 Abs. 1 GG und dem in Art. 20 Abs. 1 GG verankerten Sozialstaatsprinzip abgeleitet, dass dem Steuerbürger ein *steuerfreies Existenzminimum* frei von Belastungen zu belassen ist. Schließlich hat der Staat dem mittellosen Bürger die Sicherung für ein menschenwürdiges Dasein zu gewährleisten. Es ist daher konsequent, dass dem Steuerpflichtigen das, was er zu seiner Existenzsicherung benötigt, nicht durch staatlichen Steuerzugriff genommen werden darf.

Nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip in Ausprägung der vertikalen Steuergerechtigkeit müssen die Bezieher höherer Einkommen mehr Steuern entrichten als die Bezieher niedriger Einkommen. Umstritten ist, ob die Höherbelastung durch einen absolut höheren Steuerbetrag (proportionaler Tarif Abb. 3.1) ausreicht oder aber ob eine relativ höhere Steuerbelastung notwendig ist (durch einen progressiven Tarif Abb. 3.2). Jedenfalls für die Einkommensteuer hat das BVerfG einen progressiven Tarif für notwendig erachtet.<sup>33</sup>

Nach Art. 6 Abs. 1 GG stehen *Ehe und Familie* unter dem besonderen Schutz der staatlichen Ordnung. Für das Steuerrecht bedeutet dies ein Verbot der Benachteiligung von Ehe und Familie.<sup>34</sup> Folglich ist die Berücksichtigung der notwendigen Unterhaltsaufwendungen der Familienmitglieder vom Leistungsfähigkeitsgrundsatz gedeckt.<sup>35</sup>

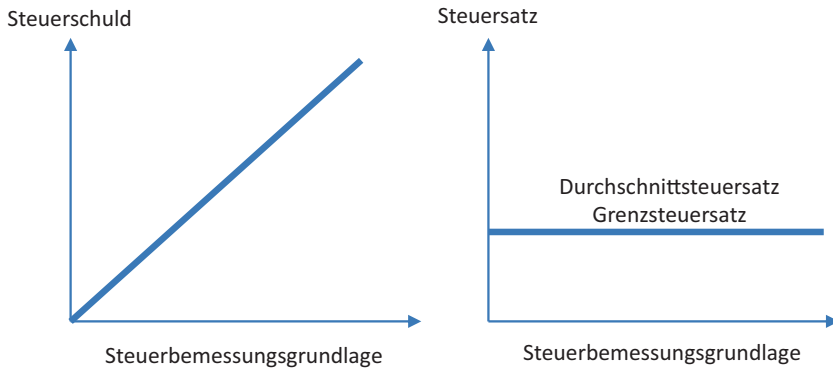
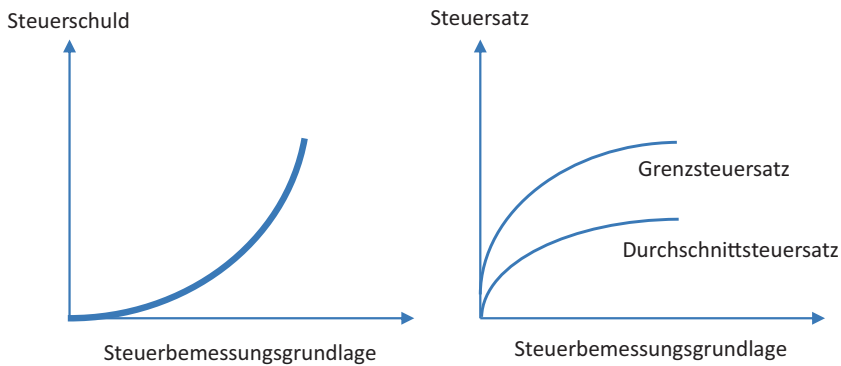
---

<sup>32</sup>Vgl. BVerfGE 82, 60; BVerfGE 99, 216, 233; BVerfGE 99, 246, 259.

<sup>33</sup>Vgl. BVerfGE 8, 51.

<sup>34</sup>Vgl. BVerfGE 99, 216, 232.

<sup>35</sup>Vgl. BVerfGE 82, 60, 86 ff.; BVerfGE 99, 216, 231 ff.; BVerfGE 99, 246, 259 f.

**Abb. 3.1** Proportionaler Tarif**Abb. 3.2** Progressiver Tarif

### 3.2.4 Begrenzung des Steuerzugriffs über den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz

Der *Grundsatz der Verhältnismäßigkeit (Übermaßverbot)* ist verfassungsrechtlich begründet im Rechtsstaatsprinzip<sup>36</sup> und in den Grundrechten.<sup>37,38</sup> Das Übermaßverbot beschränkt den Eingriff des Staates in die freiheitlich geschützte Sphäre des Bürgers auf Maßnahmen, die das gewählte Mittel in ein vernünftiges Verhältnis zum angestrebten Zweck setzen.<sup>39</sup> So muss eine Maßnahme geeignet sein, den angestrebten Zweck

<sup>36</sup>Vgl. BVerfGE 23, 133, 137.

<sup>37</sup>Für das Steuerrecht insb. aus den Art. 14 Abs. 1 GG und Art. 12 Abs. 1 GG.

<sup>38</sup>Vgl. Wendt (1979), S. 414.

<sup>39</sup>Vgl. Seer (2018a) in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 4 Rn. 209.

zu erreichen; sie muss erforderlich sein, d. h., es ist die Maßnahme von mehreren geeigneten zu wählen, die den Bürger am geringsten belastet. Nicht zuletzt muss die Maßnahme zumutbar sein, d. h., die Belastung des Bürgers muss in einem angemessenen Verhältnis zum angestrebten Zweck stehen.

Das Bundesverfassungsgericht hat entschieden, dass ein Steuergesetz keine erdrosselnde Wirkung entfalten darf. Das geschützte Freiheitsrecht (z. B. Garantie des Eigentums und des Erbrechts, Art. 14 Abs. 1 GG, sowie Garantie des Berufsrechts, Art. 12 Abs. 1 GG) darf nur insoweit beschränkt werden, dass dem Steuerpflichtigen ein Kernbestandteil des Erfolgs eigener Betätigung erhalten bleibt.<sup>40</sup>

Die Höhe des verbleibenden wirtschaftlichen Erfolgs bzw. die Höhe der Steuerlasten hat das BVerfG in seinem *Halbteilungsgrundsatz* konkretisiert.<sup>41</sup> Danach sieht das BVerfG eine hälftige Teilung zwischen privater und öffentlicher Hand als verfassungskonform an, da nach Art. 14 Abs. 2 GG der Eigentumsgebrauch zugleich dem privaten Nutzen und dem Wohl der Allgemeinheit zu dienen hat.

Die Steuergesetze enthalten eine Vielzahl von *Typisierungen und Pauschalierungen*, z. B. Werbungskostenpauschbetrag nach § 9a EStG oder die beschränkte Abziehbarkeit des häuslichen Arbeitszimmers. Die damit einhergehende Gleichbehandlung von Ungleicheм rechtfertigt sich über Vereinfachungszwecke, die es der Verwaltung erleichtern, die gesetzlichen Vorschriften zu vollziehen. Gleichsam kann auch eine materielle Gerechtigkeit erreicht werden, da Typisierungen und Pauschalierungen nicht nur dem gut informierten Steuerpflichtigen gewährt werden.<sup>42</sup> Die Grenzen von Typisierung und Pauschalierung ergeben sich dort, wo der Gesetzgeber den typischen Fall nicht mehr realitätsgerecht erfasst und daher ein Vereinfachungseffekt nicht eintritt.<sup>43</sup>

---

### 3.3 Finanzverfassungsrechtliche Grundlagen der Besteuerung

Der Staat deckt seine Aufgaben und die hierfür erforderlichen Ausgaben durch Steuereinnahmen (2019: 799,3 Mrd. €). Die Finanzhoheiten sichern für den Staat die Befugnisse zur Regelung der eigenen Finanzwirtschaft durch

- die Ermächtigung zum Erlass von Gesetzen (Gesetzgebungshoheit),
- die Verteilung der Steuern auf die Gebietskörperschaften (Ertragshoheit) sowie
- die Verpflichtung zur Steuererhebung und zum Gesetzesvollzug (Verwaltungshoheit).

---

<sup>40</sup>Vgl. BVerfGE 87, 169.

<sup>41</sup>Vgl. BVerfGE 93, 121, Leitsatz 3.

<sup>42</sup>Vgl. Birk et al. (2019), § 2 Rn. 179.

<sup>43</sup>Vgl. BVerfGE 96, 1, 6 f.; BVerfGE 101, 297, 310.

### 3.3.1 Gesetzgebungshoheit

Die Bundesrepublik Deutschland ist ein föderal aufgebauter Staat, der sich aus dem Gesamtstaat (Bund) und den 16 Bundesländern zusammensetzt. Dem Bund obliegt nicht die gesamte Staatsgewalt mit dem Recht, Gesetze zu erlassen, sondern dieses steht auch den Ländern zu (sog. Bundes- bzw. Landesrecht).

Das Grundgesetz überträgt nach Art. 30 GG die staatlichen Befugnisse und die Erfüllung der staatlichen Aufgaben grundsätzlich auf die Länder. Zusätzlich weist Art. 70 GG prinzipiell den Ländern das Gesetzgebungsrecht zu. Dem Bund stehen staatliche Befugnisse nur zu, soweit dies explizit grundgesetzlich vorgesehen ist. Auch die Erfüllung staatlicher Aufgaben sowie der Erlass von Gesetzen durch den Bund bedürfen Spezialregelungen, wie sie in Art. 105 GG zu finden sind. Die Regelung des Art. 105 GG enthält das Recht der Steuergesetzgebung (Steuergesetzgebungshoheit). Sie geht aus den Art. 70 ff. GG als spezielle Vorschrift hervor.

Im Bereich der Steuern wird dem *Bund* nach Art. 105 Abs. 1 GG die *ausschließliche Gesetzgebungshoheit* für die Zölle und Finanzmonopole zugewiesen. Die Länder haben diesbezüglich auch dann kein Gesetzgebungsrecht, wenn der Bund von seiner Gesetzgebungskompetenz keinen Gebrauch macht. Allerdings hat Art. 105 Abs. 1 GG kaum noch praktische Relevanz, da das Zollrecht weitgehend Recht der Europäischen Zollunion<sup>44</sup> geworden ist und das letzte existierende Finanzmonopol, das sog. Branntweinmonopol, endgültig am 31.12.2017<sup>45</sup> ausgelaufen ist.

Eine *konkurrierende Gesetzgebungskompetenz* des Bundes liegt gemäß Art. 105 Abs. 2 GG vor, wenn

- ihm das Steueraufkommen (Art. 106 Abs. 3 S. 1 GG) ganz (*Bundessteuern*) oder auch nur zum Teil zusteht (*Gemeinschaftssteuern*) und
- es sich nicht um örtliche Verbrauch- und Aufwandsteuern nach Art. 105 Abs. 2a GG handelt und
- nicht die Kirchensteuer betrifft.

Außerdem steht dem Bund die konkurrierende Gesetzgebung zu, wenn die Voraussetzungen des Art. 72 Abs. 2 GG erfüllt sind, d. h., wenn im gesamtstaatlichen Interesse eine bundesgesetzliche Regelung erforderlich ist.

---

<sup>44</sup>Die Europäische Zollunion (Art. 23, 25 ff. EGV) wurde verwirklicht über die Verordnungen des Rates (*gemeinsamer Zolltarif*, VO Nr. 2658/87 des Rates v. 23.7.1987, Abl. EG Nr. L 256, 1; *Zollkodex*, VO Nr. 2913/92 des Rates zur Festlegung des *Zollkodex der Gemeinschaften* v. 12.10.1992, Abl. EG Nr. L 302, 1 sowie modernisierter Zollkodex, VO (EG) Nr. 450/2008 des EU-Parlamentes und Rates v. 23.4.2008, Abl. EU L 145/1 v. 4.6.2008).

<sup>45</sup>Vgl. Gesetz zur Abschaffung des Branntweinmonopols, BT-Drs. 17/12301.

### Beispiel: Kraftfahrzeugsteuer

Im Jahr 2009 ist gemäß Art. 106 Abs. 1 Nr. 3 i. V. m. 108 Abs. 1 S. 1 GG die Ertrags- und die Verwaltungshoheit für die Kraftfahrzeugsteuer von den Ländern auf den Bund übertragen worden. Vor der Reformierung standen die Erträge aus der Kraftfahrzeugsteuer ausschließlich den Ländern zu. Gleichwohl bestand eine konkurrierende Gesetzgebungskompetenz des Bundes nach Art. 105 Abs. 2 GG, da nach Art. 72 Abs. 2 GG ein gesamtstaatliches Interesse an einer einheitlichen Kraftfahrzeugsteuer bestand. Nach dem Übergang von Ertrags- und Verwaltungshoheit stehen dem Bund die Erträge aus der Kraftfahrzeugsteuer zu. Aufgrund dessen besteht auch jetzt eine konkurrierende Gesetzgebungskompetenz des Bundes.

Die *Länder* haben die Befugnis zur *konkurrierenden Gesetzgebung*, solange und soweit der Bund von seiner Gesetzgebungszuständigkeit aus Art. 105 Abs. 2 GG keinen Gebrauch durch Gesetz macht (Art. 72 Abs. 1 GG). Gleiches gilt, falls der Bund ein Gesetz aufhebt.<sup>46</sup>

Die *Länder* haben die *ausschließliche Gesetzgebungshoheit* für die Kirchensteuer (Art. 140 GG), die noch aus Zeiten der Weimarer Republik herrührt (Art. 137 Abs. 6 Weimarer Reichsverfassung i. V. m. Art. 140 GG). Außerdem dürfen sie die Höhe des Grunderwerbsteuersatzes für ihr Bundesland festlegen (Art. 105 Abs. 2a GG). Des Weiteren besitzen sie die ausschließliche Befugnis zur Gesetzgebung über örtliche Verbrauch- und Aufwandsteuern (wie z. B. Zweitwohnungsteuer, Hundesteuer etc.), solange und soweit diese nicht bundesgesetzlich geregelten Steuern gleichartig sind (Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG).

Die Höhe der Gewerbesteuer- und Grundsteuerhebesätze obliegt allein den *Gemeinden* (Art. 106 Abs. 6 S. 2 GG).

Der Bundesrat, der aus den Landesvertretungen zusammengesetzt ist, ermöglicht eine Mitwirkung der Länder bei der Gesetzgebung und Verwaltung von Bundesgesetzen, wenn sie der Zustimmung des Bundesrates bedürfen. Auf dem Gebiet der Steuern ist die Zustimmung des Bundesrates erforderlich, wenn das Steueraufkommen ganz oder teilweise den Ländern oder Gemeinden zusteht (Art. 105 Abs. 3 GG), wie beispielsweise bei Einkommensteuer, Gewerbesteuer, Körperschaftsteuer.

Verweigert der Bundesrat seine Zustimmung, so können Bundesrat, Bundestag oder Bundesregierung die Einberufung eines Vermittlungsausschusses nach Art. 77 Abs. 2 GG verlangen. Zwar steht ihm kein eigenes Gesetzesinitiativrecht (Art. 76 Abs. 1 GG) zu. Er darf Änderungen, Ergänzungen oder gar die Streichung der vom Bundestag beschlossenen Vorschriften nur vorschlagen, wenn und soweit der Einigungsvorschlag im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens verbleibt.<sup>47</sup>

<sup>46</sup>Vgl. Seer (2018b) in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 3 Rn. 45.

<sup>47</sup>Vgl. BVerfGE 120, 56, 73 ff.; Seer (2018b) in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 3 Rn. 44.

### 3.3.2 Ertragshoheit

Die Ertragshoheit für Steuern ist im Rahmen der Finanzverfassung durch Art. 106, 107 GG auf die einzelnen Gebietskörperschaften (Bund, Länder, Gemeinden) verteilt worden. Neben den Steuern werden die Gebietskörperschaften nach der allgemeinen Gesetzgebungskompetenz der Art. 70 ff. GG ermächtigt, Abgaben, Gebühren, Beiträge und Sonderabgaben zu erheben.

Die Verteilung der Steuereinnahmen wird seit jeher als Finanzausgleich bezeichnet und erfolgt nach folgenden Schritten:

1. *Vertikaler Finanzausgleich:* Der Ertrag bestimmter Steuern wird zwischen dem Bund, den Ländern und den Gemeinden aufgeteilt. Die unmittelbare Aufteilung der Steuereinnahmen erfolgt nach dem Trennsystem (Art. 106 Abs. 1 GG), wonach das gesamte Steueraufkommen einer Gebietskörperschaft zugewiesen wird. Nach dem sog. Verbundsystem (Art. 106 Abs. 3–5a GG) erfolgt bei den Gemeinschaftssteuern eine Zuweisung bestimmter Anteile auf die Gebietskörperschaften. Dies ist bei den aufkommensstärksten Einzelsteuern (wie Einkommensteuer, Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer) der Fall.
2. *Horizontaler Finanzausgleich:* Die der Ländergesamtheit zugewiesenen Steuereinnahmen werden gemäß Art. 107 GG auf die einzelnen Bundesländer verteilt. Im Anschluss daran wird gemäß Art. 107 Abs. 2 GG eine begrenzte Ertragsumverteilung unter den Ländern durchgeführt, um die unterschiedliche Finanzkraft der Länder auszugleichen (Länderfinanzausgleich i. e. S.).<sup>48</sup> Zuletzt ermächtigt Art. 107 Abs. 2 Satz 3 GG zu Ergänzungszuweisungen des Bundes an leistungsschwache Länder.

Art. 106 GG bestimmt nach Steuerarten (vertikaler Finanzausgleich), wem die Ertragskompetenz zusteht (Tab. 3.1).

Prinzipiell bestimmt sich der horizontale Finanzausgleich nach dem örtlichen Aufkommen, d. h., die Steuereinnahmen verbleiben in dem Bundesland, das sie vereinnahmt hat. Zur Vermeidung von unerwünschten Verzerrungen sieht Art. 107 Abs. 1 GG vor, dass Steuern – hauptsächlich die Lohn- und Körperschaftsteuer – nach dem sog. Zerlegungsgesetz einem anderen Bundesland zugewiesen werden, wenn

- die Körperschaftsteuer von Unternehmen mit mehreren Betriebsstätten zentral in dem Bundesland gezahlt wird, in dem das Unternehmen seine Geschäftsleitung hat, oder
- bei zentraler Lohnabrechnung die Lohnsteuer für die Arbeitnehmer aus anderen Bundesländern in dem Land abgeführt wird, in dem das Unternehmen seine Geschäftsleitung angesiedelt hat.

---

<sup>48</sup>Immer wieder klagen einzelne Länder beim Bundesverfassungsgericht gegen die Zahlungen im Rahmen des Länderfinanzausgleichs oder kündigen entsprechende Klagen an, insbesondere in Wahlkampfphasen.



**Tab. 3.1** Übersicht über die Verteilung des Steueraufkommens der Bundesrepublik Deutschland

|                                             | Bund                                                                                                                                                                                                                                       | Länder                                                                                          | Gemeinden                  |
|---------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------|
| <b>Gemeinschaftssteuern (Verbundsystem)</b> |                                                                                                                                                                                                                                            |                                                                                                 |                            |
| Einkommensteuer                             | 42,5 %                                                                                                                                                                                                                                     | 42,5 %                                                                                          | 15 %                       |
| Körperschaftsteuer                          | 50 %                                                                                                                                                                                                                                       | 50 %                                                                                            |                            |
| Umsatzsteuer <sup>a</sup>                   | 53 %                                                                                                                                                                                                                                       | 45 %                                                                                            | 2 %                        |
| <b>Einzelsteuern (Trennsystem)</b>          |                                                                                                                                                                                                                                            |                                                                                                 |                            |
| Bundes-, Landes- oder Gemeindesteuern       | Versicherungsteuer, Tabaksteuer, Kaffeesteuer, Branntweinsteuer, Alkopopsteuer, Schaumweinsteuer, Zwischenerzeugnissteuer, Energiesteuer, Stromsteuer, Kraftfahrzeugsteuer, Luftverkehrssteuer, Kernbrennstoffsteuer, Solidaritätszuschlag | Erbschaftsteuer, Grunderwerbsteuer, Rennwett- und Lotteriesteuer, Feuerschutzsteuer, Biersteuer | Grundsteuer, Gewerbesteuer |

<sup>a</sup>Gemäß Schätzung des Bundesfinanzministeriums für den Veranlagungszeitraum 2012. Die Verteilung der Umsatzsteuer basiert auf einer jährlichen Ermittlung nach § 1 FAG (Finanzausgleichgesetz), die in Abhängigkeit vom Gesamtvolumen der Umsatzsteuer zu unterschiedlichen Prozentsätzen führt.

### 3.3.3 Verwaltungshoheit

Die Verwaltungshoheit umfasst die Zuständigkeit der Steuererhebung und den Vollzug der Gesetze. Grundsätzlich obliegt der Gesetzesvollzug gemäß Art. 83 GG den Ländern. Die konkrete Verteilung der Steuerverwaltungskompetenzen ist in Art. 108 GG geregelt.

Der Bund verwaltet gemäß Art. 108 Abs. 1 GG in bundeseigener Verwaltung nur die Zölle und Finanzmonopole<sup>49</sup>, die bundesgesetzlich geregelten Verbrauchsteuern einschließlich der Einfuhrumsatzsteuer und die Abgaben im Rahmen der Europäischen Union.

Der *Aufbau der Bundesbehörden* wird durch Bundesgesetz bestimmt.<sup>50</sup> Danach ist die oberste Bundesfinanzbehörde das Bundesministerium der Finanzen. Oberbehörden sind u. a. die Bundeswertpapierverwaltung, die Bundesmonopolverwaltung für Branntwein sowie das Bundeszentralamt für Steuern. Mittelbehörden sind neben dem Zollkriminalamt fünf Bundesfinanzdirektionen (West, Südwest, Südost, Nord, Mitte).

<sup>49</sup>Das letzte Finanzmonopol war das Branntweinmonopol, welches hinsichtlich der landwirtschaftlichen Verschlussbrennereien am 30.9.2013 und für Obstgemeinschaftsbrennereien und Abfindungsbrennereien am 31.12.2017 endgültig endete.

<sup>50</sup>Finanzverwaltungsgesetz (FVG).

Örtliche Behörden sind die Hauptzollämter einschließlich ihrer Dienststellen und die Zollfahndungsämter.

Im Wege der sog. Auftragsverwaltung nach § 108 Abs. 3 GG hat der Bund die Verwaltungshoheit für die Steuern, die ihm ganz oder teilweise zufließen, zum Teil auf die Länder übertragen (z. B. derzeit für die Kraftfahrzeugsteuer).

Die Länder verwalten gemäß Art. 108 Abs. 2 GG alle übrigen Steuern. Der Aufbau der Landesfinanzbehörden ist in § 2 FVG geregelt. Die Landesfinanzbehörden gliedern sich in die für die Finanzverwaltung zuständige oberste Landesbehörde (Finanzministerium), die Oberfinanzdirektionen (OFD) als Mittelbehörden und die Finanzämter als örtliche Behörden.

Eine Verwaltungskompetenz der Gemeinden kann sich nach Art. 108 Abs. 4 Satz 2 GG ergeben, sofern die Länder ihnen diese für die den Gemeinden allein zustehenden Steuern, wie die Realsteuern oder kommunalen Verbrauchs- und Aufwandsteuern (z. B. Vergnügungssteuer, Hunde- und Getränkesteuer), ganz oder zum Teil übertragen. Für die beiden bedeutsamen kommunalen Steuern, die Gewerbe- und die Grundsteuer, können die Gemeinden allerdings nur die Hebesätze bestimmen und damit die Höhe der zu zahlenden Steuern determinieren; die Festsetzung der Steuermessbeträge erfolgt jedoch über die Verwaltung der Landesfinanzbehörden.

### 3.3.4 Finanzhoheiten in der Europäischen Union

Da für die Europäische Union bislang noch keine Verfassung von den Parlamenten aller Mitgliedstaaten befürwortet worden ist, definieren die Gründungsverträge in ihrer jetzigen Form den Aufgabenbereich sowie deren Umsetzung vor allem durch das EU-Parlament, den Rat und die Kommission der Europäischen Union wie auch den europäischen Gerichtshof. Auch wenn die Europäische Union kein Staat ist, erlässt sie kraft ihrer Organe verbindliche (Verordnungen, Richtlinien, Entscheidungen) und unverbindliche (Empfehlungen, Stellungnahmen) Rechtsakte (vgl. Art. 249 EGV).

Bei Gründung der Europäischen Union haben die Mitgliedstaaten nur wenige Hoheitsrechte wie die Gesetzgebung im Bereich der Landwirtschaft und des Außenhandels an die Europäische Union abgegeben. Kamen später auch die Bereiche Soziales, Forschung, Umwelt und Verbraucherschutz hinzu, ist die Finanzhoheit bei den einzelnen Mitgliedstaaten verblieben. Infolgedessen liegt die Gesetzes-, Ertrags- und Verwaltungshoheit im Bereich der Steuern weiterhin bei den einzelnen Mitgliedstaaten,<sup>51</sup> die die Steuern erst als Beiträge an die Europäische Union abführen, damit sie dann von

---

<sup>51</sup>Vgl. die Diskussion über eine eigenständige EU-Steuer, Raddatz und Schick (2003), Stiftung Marktwirtschaft, S. 1 ff.

dort an die Empfänger (Projektförderung, Subventionierung z. B. der Landwirtschaft, eigene Verwaltung der EU etc.) verteilt werden.

Im Steuerbereich stehen der Europäischen Union einzig für die *Zölle* die Gesetzgebungs- und Ertragshoheit zu. Dieses ist historisch bedingt aufgrund der ursprünglich errichteten *Zollunion* (Art. 28 ff. AEUV), die früher als „Grundlage der Gemeinschaft“ bezeichnet wurde. Die Zollverordnungen haben nach Art. 249 Abs. 2 EGV allgemeine Bedeutung mit unmittelbarer Rechtskraft für die Mitgliedstaaten.

Art. 93 EGV ermächtigt und verpflichtet den Rat, Bestimmungen zur *Harmonisierung der indirekten Steuern* zu erlassen. Als Instrumente der Harmonisierung stehen EG-Verordnungen (Art. 249 Abs. 2 EGV) sowie Richtlinien (Art. 249 Abs. 3 EGV) zur Verfügung. Für die *Umsatzsteuer*, die aufgrund von zahlreichen Richtlinien<sup>52</sup> im Beitragsgebiet weitgehend harmonisiert ist, liegt nach wie vor die Gesetzgebungs- und Ertragshoheit bei den einzelnen Mitgliedstaaten. Sofern die von der EU verfassten Richtlinien nicht ordnungsgemäß oder fristgerecht durch die nationalen Gesetze beachtet werden, können sich die EU-Bürger unmittelbar auf die Richtlinien der Europäischen Union berufen.<sup>53</sup> Die Verwendung von Richtlinien ermöglicht den Mitgliedstaaten einen gewissen Regelungsspielraum, weshalb sie bisweilen im Rahmen der Harmonisierung der indirekten Steuern Vorzug vor EG-Verordnungen erhalten haben.

Die wichtigsten Verbrauchsteuern (Energie, Tabak und Alkohol) sind EU-weit durch die Systemrichtlinie<sup>54</sup> ebenfalls harmonisiert. Flankiert wird die Harmonisierung der Verbrauchsteuern durch eine Vielzahl von Strukturrichtlinien, die die verbrauchsteuerpflichtigen Waren definieren und die Festlegung von Steuerbefreiungen beinhalten.

Dem EG-Vertrag ist keine ausdrückliche Ermächtigung für die *Harmonisierung der direkten Steuern* zu entnehmen. Die Rechtsgrundlage für die Harmonisierung der direkten Steuern liefert Art. 94 EGV, wonach der Rat einstimmig auf Vorschlag der Kommission und nach Anhörung des europäischen Parlaments und des Wirtschafts- und Sozialausschusses Richtlinien erlassen kann für die Angleichung derjenigen Rechts- und Verwaltungsvorschriften der Mitgliedstaaten, die sich unmittelbar auf die Errichtung oder das Funktionieren des gemeinsamen Marktes auswirken. Anders als im Bereich der indirekten Steuern besteht hier keine Verpflichtung zum Erlass von Richtlinien. Vielmehr sind Richtlinien im Bereich der direkten Steuern nur dann zulässig, wenn sie für das Funktionieren

<sup>52</sup>Vgl. nur Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie (MwStSystRL), die die bis dahin geltende 6. EG-Richtlinie ersetzt hat.

<sup>53</sup>Diese Vorgehensweise hat das Bundesverfassungsgericht bereits 1975 für die Bundesrepublik Deutschland bestätigt, vgl. BVerfGE 75, S. 223.

<sup>54</sup>Systemrichtlinie vom 25.2.1992, RL 92/12 EWG des Rates über das allgemeine System, den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle verbrauchsteuerpflichtiger Waren, ABl EG Nr. L 76 (1992), 1.

des gemeinsamen Marktes unerlässlich sind. Begründet wird dieser restriktive Eingriff in die direkten Steuern der Mitgliedstaaten damit, dass die Steuersouveränität der einzelnen Mitgliedstaaten erhalten bleiben muss und nur im Ausnahmefall beschnitten werden darf. Bisher sind auf dem Gebiet der direkten Steuern folgende Richtlinien ergangen:

- Fusionsrichtlinie<sup>55</sup>
- Mutter-Tochter-Richtlinie<sup>56</sup>
- Schiedsübereinkommen<sup>57</sup>
- Zinsrichtlinie<sup>58</sup>

---

## 3.4 Überblick über das Steuersystem

### 3.4.1 Steuern vom erwirtschafteten Einkommen und Ertrag

Mit den Steuern vom erwirtschafteten Einkommen und Ertrag (kurz: Ertragsteuern) belastet der Staat Vermögenszuwächse innerhalb eines bestimmten Veranlagungszeitraums. Das Ergebnis des wirtschaftlichen Handelns, welches der Steuerpflichtige am Markt erzielt hat, wird der Besteuerung unterworfen. Die Ertragsteuern berücksichtigen die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen.

#### 3.4.1.1 Einkommen- und Körperschaftsteuer

Die Einkommensteuer erfasst das am Markt erwirtschaftete Einkommen einer natürlichen Person, während die Körperschaftsteuer das Einkommen einer juristischen Person belastet. Einkommensteuer und Körperschaftsteuer treten demzufolge niemals gleichzeitig bei demselben Steuerpflichtigen auf. Dieser Dualismus Einkommensteuer/Körperschaftsteuer sorgt dafür, dass alle Erwerbseinkommen steuerlich belastet werden, was aus Wettbewerbsgründen unerlässlich ist.

Lohnsteuer, Kapitalertragsteuer und Abgeltungsteuer stellen lediglich Erhebungsformen der Einkommensteuer dar. Bei Körperschaftsteuerpflichtigen stellt die Kapitalertragsteuer jedenfalls dann eine Erhebungsform der Körperschaftsteuer dar, wenn dem Körperschaftsteuersubjekt Erträge zugeflossen sind, von denen ein Kapitalertragsteuerabzug an der Quelle vorgenommen wurde.

---

<sup>55</sup>RL 30/434 v. 23.7.1990, ABi EG Nr L 225/1, geändert durch RL v. 17.2.2005, Dok. 16276/04.

<sup>56</sup>RL 90/435 v. 20.8.1990, ABi EG Nr L 225/1 ff., geändert durch RL 2003/123/EG v. 22.12.2003, ABi EG Nr L 7/41.

<sup>57</sup>V. 23.7.1990, ABi EG Nr L 225/10 ff.

<sup>58</sup>EU-Zinsrichtlinie 2003/48/EG v. 3.6.2003, ABi L 157.

### 3.4.1.2 Zuschlagsteuern

Die sog. Annexsteuern (Zuschlagsteuern) belasten die Erwerbseinkommen von Einkommen- und Körperschaftsteuersubjekten zusätzlich. Als Annexsteuern werden Steuern bezeichnet, deren Bemessungsgrundlage eine andere Steuerschuld ist.

Der zunächst zur Finanzierung der durch die Wiedervereinigung bedingten Ausgaben, dann auch zur Deckung des allgemeinen Finanzbedarf verwendete<sup>59</sup> Solidaritätszuschlag stellt eine Ergänzungsabgabe i. S. d. Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG und damit keine selbstständige Steuerart dar, der sich nach der Einkommensteuer- bzw. Körperschaftsteuerschuld bemisst.

Auch bei der Kirchensteuer handelt es sich um eine Ergänzungsabgabe, die in der Regel als Zuschlag zur Einkommensteuer erhoben wird.<sup>60</sup> Die Kirchensteuer ist eine Steuer, die die Religionsgemeinschaften von ihren Mitgliedern erheben. Nach Art. 140 GG i. V. m. Art. 137 Abs. 6 WRV sind diejenigen Religionsgemeinschaften berechtigt, in Deutschland Kirchensteuern zu erheben, die eine Körperschaft des öffentlichen Rechts bilden.

### 3.4.1.3 Gewerbebeertragsteuer

Die Gewerbesteuer<sup>61</sup> besteuert die Erträge gewerblicher Unternehmen, unabhängig von den persönlichen Verhältnissen des Unternehmers bzw. Geschäftsführers. Die Gewerbesteuer soll als Gemeindesteuer nach dem Äquivalenzgedanken dem Zweck dienen, die durch Gewerbebetriebe verursachte höhere Beanspruchung der Infrastruktur finanziell bei den Gemeinden auszugleichen.

Der Steuergegenstand der Gewerbesteuer wird durch den Gewerbebetrieb repräsentiert. Mit korrigierenden Hinzurechnungen (§ 8 GewStG) und Kürzungen (§ 9 GewStG) sollen nach dem Willen des Gesetzgebers persönliche Aspekte, wie bspw. die Finanzierung des Gewerbebetriebs, weitestgehend ohne Einfluss auf die Höhe der Besteuerung bleiben. Dies hat bspw. bei stark fremdfinanzierten Gewerbebetrieben eine Substanzbesteuerung zur Konsequenz.

## 3.4.2 Steuern auf den Vermögensbestand und unentgeltlichen Vermögenstransfer

### 3.4.2.1 Grundsteuer

Die Grundsteuer ist als eine der ältesten Steuerarten<sup>62</sup> eine klassische Substanzsteuer, da sie an dem Vermögensbestand des Grundvermögens anknüpft. Grundsätzlich soll

---

<sup>59</sup>BT-Drs. 12/4401, S. 4 f.

<sup>60</sup>Alternative Erhebungsform: Kirchgeld.

<sup>61</sup>Ausführlich Gewerbebeertragsteuer, da bis 1997 neben der Gewerbebeertragsteuer eine Gewerkekaptalsteuer erhoben wurde.

<sup>62</sup>Vgl. Tipke (2003), S. 953.

die Grundsteuer aus dem zukünftigen Grundstücksertrag bestritten werden. Tatsächlich wird sie jedoch basierend auf dem sog. Einheitswert nach einem fiktiven Soll-Ertrag erhoben, sodass eine Steuerbelastung mit Grundsteuer entstehen kann, obwohl keine (angemessenen) Erträge aus dem Grundstück erzielt werden.

Auch auf dem Erlasswege kann eine Steuerbelastung mit Grundsteuer bei Leerstand nicht gänzlich beseitigt werden. Es besteht lediglich die Möglichkeit zur Minderung der Grundsteuerbelastung. So ist ein Erlass von 25 % der Grundsteuer möglich, wenn der Rohertrag des Grundstücks um mehr als 50 % gemindert ist. Ein Erlass von 50 % der Grundsteuer kommt in Betracht, wenn die Minderung des Rohertrages 100 % beträgt. Grundsätzlich bedingt der Erlass von Grundsteuer, dass der Grundstückseigentümer die Minderung des Rohertrages nicht zu vertreten hat, etwa durch Kündigung der Mieter (§ 33 GrStG).

### **3.4.2.2 Erbschaft- und Schenkungsteuer**

Erbschaften und Schenkungen bewirken einen Vermögenszuwachs, der nicht am Markt erwirtschaftet wurde. Daher ist die Erbschaft- und Schenkungsteuer eine Steuer auf das zugewendete Einkommen, weshalb ein grundlegendes Prinzip der Erbschaft- und Schenkungsteuer das Bereicherungsprinzip (§ 10 ErbStG) darstellt.

Eine Erbschaft bzw. Schenkung bewirkt einen Transfer steuerlicher Leistungsfähigkeit, wodurch eine erneute Besteuerung von bereits besteuertem Vermögen begründet wird. Die Erbschaft- und Schenkungsteuer hat damit unweigerlich einen Substanzsteuereffekt zur Folge. Dieser wird mit fiskalischen Zwecken gerechtfertigt, aber auch durch gewünschte Umverteilungseffekte.

## **3.4.3 Steuern auf die Verwendung von Einkommen und Vermögen**

Wesentliches Charakteristikum der Steuern auf die Verwendung von Einkommen und Vermögen ist der Konsum finanzieller Mittel. Unter diese sog. Einkommensverwendungssteuern fallen die Verbrauch- und Verkehrsteuern.

### **3.4.3.1 Verbrauchsteuern**

Verbrauchsteuern belasten den Verbrauch oder die Verwendung von verbrauchsfähigen Waren. Zumeist handelt es sich um Waren, die jedenfalls bei Einführung der Steuer als Luxusgüter galten. Wie der Name Verbrauchsteuern zu erkennen gibt, sollen wirtschaftlich die Steuern vom Verbraucher getragen werden. Erhoben werden die Verbrauchsteuern in der Regel beim Hersteller, ausnahmsweise beim Händler, grundsätzlich jedoch nicht beim Endkonsumenten.<sup>63</sup>

---

<sup>63</sup>Vgl. Förster (1989), S. 74 ff.

Als allgemeine Verbrauchsteuer wird die Umsatzsteuer bezeichnet, da sie grundsätzlich den gesamten Verbrauch an Wirtschaftsgütern erfasst, unabhängig davon, um welche Ware es sich konkret handelt.

Als besondere Verbrauchsteuern werden derzeit in der Bundesrepublik Deutschland erhoben: Energiesteuer, Stromsteuer, Kernbrennstoffsteuer, Zwischenerzeugnissteuer, Tabaksteuer, Kaffeesteuer, Biersteuer, Branntweinsteuer, Schaumweinsteuer, Alkopopsteuer, Weinsteuer.

### 3.4.3.2 Verkehrsteuern

Verkehrsteuern sind Steuern, die auf die Teilnahme am Rechts- und Wirtschaftsverkehr gerichtet sind. Sie knüpfen an Verkehrsakte an, wie z. B. an die Übertragung von Gütern im wirtschaftlichen Verkehr. Besteuert wird ein Leistungsaustausch, dem ein zivilrechtliches Rechtsgeschäft vorausgeht.

Zu den Verkehrsteuern zählt die Grunderwerbsteuer, die den Erwerb eines Grundstücks besteuert, unabhängig davon, wozu dieses Grundstück in der Zukunft verwendet wird. Auch die Umsätze aus Versicherungsverhältnissen unterfallen einer Verkehrsteuer, nämlich der Versicherungssteuer.

---

## 3.5 Aufbau des Steuertatbestandes

Unter Steuertatbestand versteht man die rechtsatzförmige Fassung der verschiedenen Lebenssachverhalte, die der Besteuerung unterworfen sind.<sup>64</sup> Der Steuertatbestand ist deshalb der Inbegriff der Tatbestandsmerkmale, die das Entstehen des Steueranspruchs auslösen (§ 38 AO).<sup>65</sup>

Soweit die Merkmale des Steuertatbestandes bewusst nicht erfüllt werden, z. B. durch gezielte und systematisch betriebene Steuerplanung, liegt legale *Steuervermeidung* vor. Hiervon unterscheidet sich die *Steuerumgehung*. Die Steuerumgehung bedeutet, einen bestimmten Sachverhalt so zu gestalten, dass eine ungünstige Rechtsfolge, die diesen nach dem Zweck des Gesetzes treffen soll, nicht eintritt bzw. dass eine günstige Rechtsfolge gegen den Zweck des Gesetzes erreicht wird. Die Steuerumgehung wird gesetzlich als Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten (§ 42 AO) bezeichnet. Die Steuerumgehung wird so behandelt, als sei das Gesetz nicht umgangen worden. Werden hingegen die Merkmale des Steuertatbestandes zwar erfüllt, aber der Finanzverwaltung vorsätzlich verschwiegen oder leichtfertig vorenthalten, ist *Steuerhinterziehung* (§ 370 AO) oder *leichtfertige Steuerverkürzung* (§ 378 AO) gegeben, die illegal ist und dementsprechend straf- bzw. bußgeldrechtlich geahndet werden kann.

---

<sup>64</sup>Vgl. Birk et al. (2019), § 1 Rn. 95.

<sup>65</sup>Hey (2018) in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 7 Rn. 17.

### 3.5.1 Steuersubjekt

*Steuersubjekt* ist derjenige, der eine Steuer schuldet (*Steuerschuldner*). Dem Steuersubjekt wird das Steuerobjekt zugeordnet. Nach dem Einkommensteuergesetz haben natürliche Personen das von ihnen erzielte Einkommen der Einkommensteuer zu unterwerfen. Der Einkommensbezieher ist Steuerschuldner, da ihm das von ihm erzielte Einkommen zugerechnet wird.

Werden einzelne Steuerschuldner aus dem Grundtatbestand ausgenommen mit der Konsequenz, dass ihnen das Steuerobjekt nicht zugerechnet wird und dementsprechend die vom Gesetz avisierte Rechtsfolge (ausnahmsweise) nicht eintritt, handelt es sich um eine *subjektive oder persönliche Steuerbefreiung*. Das Einkommensteuergesetz kennt keine persönlichen Steuerbefreiungen, da alle natürlichen Personen ausnahmslos der Einkommensteuer unterworfen werden, wohingegen Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuerpersonal Steuerbefreiungen vorsehen (§ 5 KStG, § 3 GewStG).

Steuerpflichtiger ist nach § 33 AO derjenige, der eine durch die Steuergesetze auferlegte Verpflichtung erfüllen muss. Neben der Verpflichtung zur Steuerzahlung (materielle Steuerpflicht) fallen hierunter Aufzeichnungs-, Aufbewahrungs- und Auskunftsverpflichtungen. Jeder Steuerschuldner ist gleichzeitig Steuersubjekt, aber nicht jeder Steuerpflichtige ist Steuerschuldner.

### 3.5.2 Steuerobjekt

Das *Steuerobjekt* ist der Steuergegenstand, der der Besteuerung zugrunde gelegt wird. Das Steuerobjekt beantwortet die Frage, was steuerpflichtig ist. Gegenstand der Einkommensteuer ist das Einkommen, welches als abstraktes Steuerobjekt verstanden wird. Der Geldleistungscharakter von Steuern (§ 3 AO) bedingt, dass das, was zu besteuern ist, als Zahl ausgedrückt wird. Diese Aufgabe übernimmt das quantifizierte Steuerobjekt, was als *Steuerbemessungsgrundlage* bezeichnet wird, wobei die Bemessungsgrundlage eine Wert-, aber auch eine Mengengröße darstellen kann.

Werden einzelne Steuerobjekte aus dem Grundtatbestand ausgenommen mit der Konsequenz, dass die angeordnete Rechtsfolge für einen Teil des Steuerobjekts (ausnahmsweise) nicht eintritt, liegt eine *objektive oder sachliche Steuerbefreiung* vor.

---

#### Beispiel

A und B sind beide unverheiratet und kinderlos. Sie haben beide denselben Monatsverdienst, wobei B diesen Verdienst nur durch die Übernahme von Nacharbeit erreicht. Trotz gleicher Leistungsfähigkeit ist die Steuerbelastung von B geringer, da ein Teil seiner Einkünfte über die Regelung des § 3b EStG zur steuerlichen Behandlung von Zuschlägen zur Sonntags-, Feiertags- und Nacharbeit von der Besteuerung ausgenommen wird.



### 3.5.3 Steuersatz

Beim Steuersatz handelt es sich um eine Rechengröße, mit der aus der Steuerbemessungsgrundlage der Steuerbetrag ermittelt werden kann. Der Steuersatz kann aus einem *festen Geldbetrag* bezogen auf eine bestimmte Größe der Bemessungsgrundlage bestehen. Solche sog. *Stücksteuern* oder *Mengensteuern* finden sich vornehmlich bei den Verbrauchsteuern. Sie sind nicht abhängig vom Preis der verbrauchsteuerpflichtigen Ware, sondern beziehen sich auf technische Größen der Materialbeschaffenheit (wie z. B. Alkoholgehalt).

#### Beispiel

Ein Einzelhändler hat in seinem Sortiment zwei Sektsorten. Die eine Sektsorte, eine Handelsmarke, bietet der Einzelhändler für 2,99 € pro 0,75-Liter-Flasche an, während er für die andere Sektsorte, ein Markenprodukt, 7,99 € verlangt. Gemäß § 2 SchaumwStG beträgt der Steuerbetrag für jede 0,75-Liter-Flasche Sekt 1,02 €, unabhängig davon, wie hoch der Preis für die Sektflasche ist.

Bei der überwiegenden Zahl der Steuerarten wird der Steuersatz als *Prozentsatz* auf eine wertmäßige Bemessungsgrundlage angewandt, wie bspw. die Einkommensteuer als Prozentsatz auf das zu versteuernde Einkommen oder die Umsatzsteuer als Zuschlag auf die Höhe der Entgelte. Diese sog. *Wertsteuern* haben aus fiskalischer Sicht den Vorteil, dass über die wertmäßige Bemessungsgrundlage eine automatische Steigerung in Höhe der Inflation erfolgt, was bei Mengensteuern nicht der Fall ist. Insofern ist bei Mengensteuern eine Steuererhöhung im Laufe der Zeit allein zur Aufholung der Inflation notwendig.

Die Steuergesetze bezeichnen eine Mehrheit von Steuersätzen auch als *Steuertarif*.<sup>66</sup> Der Steuersatz kann entweder von der Höhe der Bemessungsgrundlage unabhängig sein (*proportionaler Tarif*) oder aber mit ihrer Höhe variieren. Ein konstanter Steuersatz und damit ein proportionaler Steuertarif ist beispielsweise bei der Körperschaftsteuer gegeben, da der derzeit gültige Steuersatz von 15 % unabhängig von der Bemessungsgrundlage gilt.

Variiert der Steuersatz von der Höhe der Bemessungsgrundlage, sind progressive und regressive Tarife zu unterscheiden. *Progressiv* bedeutet, dass der Steuersatz mit wachsender Bemessungsgrundlage steigt. Dies ist beispielsweise bei Einkommensteuer und Erbschaftsteuer gegeben, denn je höher das zu versteuernde Einkommen bzw. der steuerpflichtige Erwerb ist, desto höher steigt der Steuersatz.

*Regressiv* bedeutet dagegen, dass der Steuersatz mit wachsender Bemessungsgrundlage fällt. Auch wenn die Steuersätze der Verbrauchsteuern nicht sinken; wenn mehr

---

<sup>66</sup>So z. B. Abschnitt IV EStG und Abschnitt III KStG. Stringent wird diese Vorgehensweise jedoch nicht angewandt; siehe § 19 ErbStG.

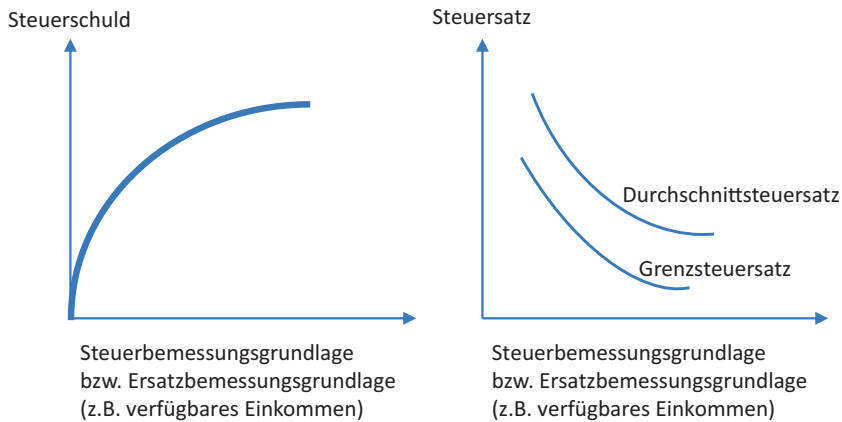


**Abb. 3.3** Regressiver Tarif

verbrauchsteuerpflichtige Waren verbraucht werden, haben die Verbrauchsteuern doch zumindest eine indirekte regressive Wirkung (Abb. 3.3).

#### Beispiel

Anton hat ein monatliches Nettoeinkommen von 1000 € zur Verfügung, während Berta ein monatliches Nettoeinkommen von 2000 € zur Verfügung steht. Beide sind leidenschaftliche Autofahrer. Sie fahren denselben Wagen, einen Benzinern, für den sie monatlich 250 € Benzinkosten verauslagen (1,55 €/l). Die Energiesteuer beträgt 65,5 ct pro Liter Benzin. Dementsprechend haben Anton und Berta jeweils 105,65 € Energiesteuer über das Tanken von Benzin bezahlt. Bezogen auf ihr Einkommen tritt jedoch bei höheren Einkommen eine regressive Wirkung ein, da Anton 10,57 % seines Einkommens für Energiesteuer durch Tanken verwendet hat, während bei Berta die Energiesteuer nur 5,28 % ihres Einkommens umfasst.

Betriebswirtschaftlich sind der Durchschnittsteuersatz und der Grenzsteuersatz zu unterscheiden. Der Durchschnittsteuersatz ermittelt, mit welchem Betrag die (steuerrechtliche) Bemessungsgrundlage im Durchschnitt belastet ist.

$$\text{Durchschnittsteuersatz} = \frac{\text{Steuerschuld}}{\text{Steuerbemessungsgrundlage}}$$

Der Grenzsteuersatz gibt hingegen an, mit welcher zusätzlichen Steuerbelastung zu rechnen ist, wenn aus der Status-quo-Situation die steuerliche Bemessungsgrundlage um eine infinitesimal kleine Einheit verändert wird.

$$\text{Grenzsteuersatz} = \frac{\text{VeränderungSteuerschuld}}{\text{VeränderungSteuerbemessungsgrundlage}}$$

**Beispiel**

Ein unverheirateter und kinderloser Steuerpflichtiger erzielt ein monatliches Bruttoeinkommen von 4000 €, von dem sein Arbeitgeber u. a. 756 € Lohnsteuer einbehält. Dies entspricht einer durchschnittlichen Lohnsteuerbelastung von 18,9 %. Er stellt sich die Frage, welche Lohnsteuerbelastung eintritt, wenn er bei seinem Chef eine Gehaltserhöhung von monatlich 100 € erreichen könnte. Die Lohnsteuer, die sein Arbeitgeber nach der Lohnerhöhung einbehalten müsste, beträgt 791 €. Damit würde für 100 € Gehaltserhöhung zusätzlich Lohnsteuer in Höhe von 35 € anfallen, mithin ein Grenzsteuersatz von 35 %.

## **3.6 Rechtsquellen der Besteuerung**

### **3.6.1 Rechtsnormen**

Bei weiter Auslegung gehören zu den Rechtsquellen der Besteuerung das Grundgesetz, völkerrechtliche Normen, das Recht der Europäischen Union, innerstaatliche Gesetze, Durchführungsverordnungen, Verwaltungsvorschriften und die Rechtsprechung.

Aus dem Grundgesetz ist für die Besteuerung insbesondere die Finanzverfassung (Abschn. 3.3) bedeutsam, da dort Regelungen über die Gesetzgebungs-, Ertrags- und Verwaltungshoheit getroffen werden. Darüber hinaus kommen naturgemäß auch im Besteuerungsverfahren die allgemeinen Grundsätze eines Rechtsstaates, wie bspw. Gewaltenteilung, Gesetzesbindung, Art. 20 GG zur Anwendung. Auch sind die Grundrechte, die im steuerlichen Bereich immer wieder die Anrufung des Bundesverfassungsgerichtes bewirken, zu beachten. Zu nennen sind aus steuerlicher Sicht insbesondere der Gleichheitsgrundsatz nach Art. 3 GG, der Schutz von Ehe und Familie nach Art. 6 GG sowie die Eigentumsgarantie von Art. 14 GG.

#### **3.6.1.1 Völkerrechtliche Normen und Europarecht**

Das Völkerrecht ist eine überstaatliche, aus Prinzipien und Regeln bestehende Rechtsordnung, durch die die Beziehungen zwischen den Völkerrechtssubjekten auf der Grundlage der Gleichrangigkeit geregelt werden. Der Begriff Internationales Recht wird mittlerweile synonym verwendet. Die allgemeinen Regelungen des Völkerrechts sind nach Art. 25 GG Bestandteil des Bundesrechts und damit unmittelbar und vorrangig vor innerstaatlichem Recht anwendbar. Für die Besteuerung entfalten sie jedoch lediglich eine geringe Bedeutung.

Von erheblicher Bedeutung sind dagegen Verträge zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (*Doppelbesteuerungsabkommen*, DBA), d. h. bilateral geschlossene völkerrechtliche Verträge zwischen der Bundesrepublik Deutschland und einer Vielzahl von ausländischen Staaten.

Doppelbesteuerungsabkommen dienen in erster Linie dazu, eine internationale Doppelbesteuerung zu vermeiden oder zumindest abzuschwächen. In diesen Verträgen verständigen sich die beiden beteiligten Staaten durch die Vereinbarung gegenseitiger Steuerverzichte darauf, ihre nationale Steuerhoheit zu begrenzen, damit die grenzüberschreitende Geschäftstätigkeit nicht zu einer merklichen Mehrbelastung im Vergleich zu rein national agierenden Unternehmen führt.

Derzeit hat die Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen mit einer Vielzahl von Staaten ein Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen. Diese Doppelbesteuerungsabkommen, die sich auf die Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuer beziehen, stellen gleichzeitig den Hauptanwendungsfall von Doppelbesteuerungsabkommen dar. Die Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung mit Erbschaftsteuer bzw. Schenkungsteuer umfassen derzeit nur eine Handvoll Staaten.<sup>67</sup>

Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) begründen keine Steueransprüche, sondern beschränken die Steuertatbestände kollisionsauflösend. Vor Anwendung eines DBA muss folglich zwingend zuerst das Bestehen eines nationalen Steueranspruchs geprüft werden. Die Regelungen eines DBA gehen den nationalen Steuergesetzen vor (§ 2 AO). Soweit jedoch bei vorhandener Doppelbesteuerung ein DBA nicht greift, kommen noch kollisionsauflösende Normen des nationalen Rechts, die sog. unilateralen Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, in Betracht. Bei diesen verzichtet ein Steuerregime einseitig auf Steueransprüche (z. B. § 26 Abs. 6 KStG).

Von Experten der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) wird in unregelmäßigen Abständen ein Musterabkommen (OECD-MA) herausgegeben, das die einzelnen Mitgliedstaaten bei der Abfassung ihrer Abkommen und der Vertragsverhandlung unterstützt.

*Das Europäische Steuerrecht* unterteilt sich in primäres und sekundäres Gemeinschaftsrecht. Unter *primäres Gemeinschaftsrecht* fallen bspw. die völkerrechtlichen Gründungsverträge, während das *sekundäre Gemeinschaftsrecht* alle von Organen der Europäischen Gemeinschaft erlassenen verbindlichen (Verordnungen, Richtlinien, Entscheidungen) und unverbindlichen (Empfehlungen, Stellungnahmen) Rechtsakte beinhaltet. Die Europäische Gemeinschaft besitzt als zwischenstaatliche Organisation eine eigenständige Rechtsetzungskompetenz, die ihr im Gründungsvertrag (Art. 249 EGV) übertragen wurde (Art. 24 GG).

Die für das Steuerrecht vornehmlich bedeutsamen Richtlinien sind für jeden Mitgliedstaat, an den sie gerichtet sind, hinsichtlich der Zielerreichung verbindlich, Art. 189 Satz 4 EGV. Die Begründung hierfür liegt darin, dass Richtlinien die Aufgabe der Rechtsangleichung haben; sie beschränken sich folglich auf die Vorgabe des

---

<sup>67</sup>U. a. mit Dänemark, Frankreich, USA, Schweiz.

Harmonisierungsziels. Form und Mittel, wie das anvisierte Ziel erreicht wird, bleiben weiterhin den einzelnen Mitgliedstaaten überlassen (Art. 249 Abs. 3 EGV). Dementsprechend bedürfen die Regelungen einer Richtlinie der Umsetzung in nationales Recht. Werden die Richtlinien jedoch nicht ordnungsgemäß und/oder fristgerecht durch die Mitgliedstaaten in nationales Recht transformiert, so kann sich jeder Bürger ausnahmsweise unmittelbar auf die Richtlinie berufen.<sup>68</sup> Das *supranationale Recht* geht dem nationalen Recht vor.

Praktisch bedeutsam sind bislang Richtlinien im Bereich der Umsatzsteuer sowie im Bereich der Verbrauchsteuern. Die Rechtsgrundlage der Harmonisierung der indirekten Steuer bildet Art. 99 EGV, wonach der innergemeinschaftliche Waren- und Dienstleistungsverkehr nicht durch steuerliche Regelungen behindert werden darf.

### **3.6.1.2 Innerstaatliche Normen**

#### **3.6.1.2.1 Gesetze**

Innerstaatliche Gesetze sind derzeit immer noch die wichtigsten Rechtsquellen für die Besteuerung. Ursache hierfür ist zum einen der Rechtsstaatsgedanke, wonach ein Eingriff in die Privatsphäre des Bürgers einer gesetzlichen Legitimation bedarf, Art. 20 Abs. 3 GG. Zum anderen erfordert der Steuerbegriff die Erfüllung der Tatbestandsmäßigkeit und der Tatbestandsbestimmtheit, § 3 Abs. 1 AO.

Förmliche Gesetze sind Rechtsnormen, die in einem förmlichen Gesetzgebungsverfahren gefasst werden, ordnungsgemäß ausgefertigt und in den dafür vorgesehenen Blättern verkündet werden. Dem Rang nach ist zwischen höherrangigen Verfassungsgesetzen und einfachen Gesetzen zu unterscheiden.

Neben dem Grundgesetz als Verfassungsgesetz gliedern sich die Gesetze mit steuerlichem Bezug in Rahmengesetze, Einzelsteuergesetze und Gesetze zu besonderen Regelungsbereichen. Als *Rahmengesetze* sind in erster Linie die Abgabenordnung und das Bewertungsgesetz zu nennen. Die Abgabenordnung gilt für alle Steuerarten (§ 1 AO). Sie enthält neben wichtigen Begriffsbestimmungen die allgemeinen Vorschriften über das Besteuerungsverfahren.

Das Bewertungsgesetz enthält dagegen materiell bedeutsame Regelungen. Der Sinn und Zweck des Bewertungsgesetzes liegt darin, eine Vereinheitlichung von Bewertungsvorschriften für mehrere Steuerarten durch eine Zusammenfassung in einem Gesetz zu erreichen.

In den *Einzelsteuergesetzen* finden sich Regelungen zu Steuersubjekt, Steuerobjekt, Bemessungsgrundlage und Steuertarif zu der jeweiligen Steuerart. Als wichtigste Einzelsteuergesetze gelten: Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuergesetz, Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz, Grundsteuergesetz, Grunderwerbsteuergesetz, Versicherungssteuergesetz, Kraftfahrzeugsteuergesetz, Energiesteuergesetz und Umsatzsteuergesetz.

---

<sup>68</sup>Vgl. BVerfGE 75, 223.

*Gesetze zu besonderen Regelungsbereichen* finden sich bspw. zur Regelung von grenzüberschreitenden Vorgängen (Außensteuergesetz, AStG) oder aber zur Erleichterung von Umstrukturierungsmaßnahmen (Umwandlungsteuergesetz, UmwStG). Des Weiteren werden bestimmte Förderungen oder Gesetze mit Subventionscharakter in eigene Gesetze gefasst, z. B. Investitionszulagengesetz und Eigenheimzulagengesetz.

### 3.6.1.2.2 Rechtsverordnungen

Rechtsverordnungen sind Rechtsnormen, die nicht durch ein förmliches Gesetzgebungsverfahren gefasst werden, sondern von der Exekutive (im steuerlichen Bereich: Bundesregierung, Bundesministerium der Finanzen) erlassen werden. Allerdings bedarf es zur Wirksamkeit einer Rechtsverordnung nach Art. 80 Abs. 1 GG der Erfüllung der nachfolgenden Voraussetzungen:

- Es muss eine gesetzliche Ermächtigung vorliegen (z. B. § 51 EStG, § 35c GewStG, § 15 Abs. 5, § 26 UStG).
- Die Ermächtigung muss nach Inhalt, Zweck und Ausmaß hinreichend bestimmt sein.
- Die Rechtsverordnung muss ihre Rechtsgrundlage (Ermächtigungsvorschrift) angeben.
- Die Rechtsverordnung muss ordnungsgemäß verkündet sein, d. h. Veröffentlichung im Bundesgesetzblatt (Art. 82 Abs. 1 Satz 2 GG) oder im Bundesanzeiger.<sup>69</sup>

Rechtsverordnungen entfalten bei wirksamer Inkraftsetzung die gleiche Wirkung wie förmliche Gesetze. Rechtsverordnungen sind insb. die zur Entlastung der förmlichen Gesetze ergangenen Durchführungsverordnungen, z. B. EStDV, LStDV, KStDV, BewDV, GewStDV, UStDV, ErbStDV. Die Durchführungsverordnungen konkretisieren die gesetzlichen Regelungen oder spezifizieren Begriffe.

## 3.6.2 Verwaltungsvorschriften

Verwaltungsvorschriften beinhalten Dienstanweisungen von übergeordneten Verwaltungsbehörden kraft ihrer Organisations- und Geschäftsleitungsgewalt an ihnen unterstellte nachgeordnete Behörden und Amtsträger. Sie unterteilen sich in Richtlinien, Erlasse (BMF-Schreiben) und Verfügungen.

Verwaltungsanweisungen geben die Auffassung der Finanzverwaltung zum geltenden Recht wieder. Als interne Anweisungen sind sie nur für die Verwaltungsbehörden verbindlich. Sie sind keine Rechtsnormen und damit sind sie für die Steuerpflichtigen nicht verbindlich. Auch Gerichte sind nicht an die Auslegung der Finanzverwaltung von steuerlichen Normen gebunden.

---

<sup>69</sup>Gesetz v. 30.1.1950, BGBl. I 1950, S. 23. Eine Veröffentlichung im BStBl. reicht hingegen nicht aus.

Finanzministerien und Oberfinanzdirektionen erlassen jährlich ca. 2000 Verwaltungsvorschriften, wobei insgesamt etwa 40.000 solcher Verwaltungsvorschriften existieren.<sup>70</sup>

Für die Besteuerungspraxis sind Verwaltungsvorschriften hilfreich und bedeutsam, da sie eine einheitliche Auslegung der Steuergesetze durch die Finanzbehörden sicherstellen und in ihnen eine Vielzahl gerichtlicher Entscheidungen enthalten sind. Darüber hinaus orientieren sich viele Steuerpflichtige und ihre steuerlichen Berater bei der Erstellung der Steuererklärungen an den veröffentlichten Verwaltungsvorschriften. Die Verwaltungsvorschriften entfalten einerseits Entlastungswirkung für die Verwaltungsbeamten und Steuerberater; andererseits erhöhen die Verwaltungsvorschriften die Rechtssicherheit, da das Verhalten der Verwaltungsbehörde offenkundig und vorhersehbar wird.

### 3.6.3 Rechtsprechung

Die Rechtsprechung auf steuerlichem Gebiet unterteilt sich in Entscheidungen der Finanzgerichte (erste Instanz) und des Bundesfinanzhofes (zweite und grundsätzlich letzte Instanz). Im Einzelfall gibt es bei Fragestellungen mit verfassungsrechtlichem Bezug Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichtes sowie bei europarechtlichem Bezug Entscheidungen des Europäischen Gerichtshofs, die für die Steuerrechtsanwendung bedeutsam sind.

Gerichtliche Entscheidungen binden rechtlich ausschließlich die am Verfahren beteiligten Personen (§ 110 FGO). Sie erzeugen grundsätzlich keine allgemeine rechtliche Bindung. Allerdings ist zu beachten, dass das Bundesfinanzministerium Entscheidungen des Bundesfinanzhofes im Teil II des Bundessteuerblattes veröffentlicht. Diese sind von der Finanzverwaltung bei der Veranlagung gleichgelagerter Sachverhalte zu berücksichtigen. Faktisch wirken damit die höchstrichterlichen Entscheidungen des Bundesfinanzhofes über den konkreten Einzelfall hinaus.

Allerdings hat die Finanzverwaltung nach dem Gewaltenteilungsgrundsatz (Art. 20 Abs. 2 Satz GG) eine eigenständige Verantwortung zur korrekten Rechtsfindung. Sie entscheidet eigenständig darüber, ob sie ein Urteil des Bundesfinanzhofes in ihre Verwaltungspraxis übernehmen möchte oder nicht. Will die Finanzverwaltung ein Urteil des Bundesfinanzhofes nicht allgemein übernehmen, erlässt sie für einzelne Urteile einen Nichtanwendungserlass, mit dem sie explizit die Übernahme der Judikatur in die Verwaltungspraxis verweigert. Diese Vorgehensweise der Finanzbehörden gerät immer häufiger in den Fokus der Kritik, da das Bundesministerium der Finanzen allein aus fiskalpolitischen Erwägungen die Veröffentlichung der Urteile verweigert bzw. bis zur gesetzlichen Neuregelung hinauszögert.

---

<sup>70</sup>Vgl. Englisch (2018) in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 5 Rn. 24.

## Literatur

- Birk, D., Desens, M., & Tappe, H. (2019). *Steuerrecht* (22. Aufl.). Heidelberg: Müller.
- Englisch, J. (2018). Rechtsanwendung im Steuerrecht. In K. Tipke & J. Lang (Hrsg.), *Steuerrecht* (24. Aufl.). Köln: Schmidt (§ 5).
- Förster, J. (1989). *Die Verbrauchsteuern*. Heidelberg: Müller.
- Hey, J. (2002). *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*, *Habil.* Köln: Schmidt.
- Hey, J. (2018). Allgemeines Steuerschuldrecht. In K. Tipke & J. Lang (Hrsg.), *Steuerrecht* (24. Aufl.). Köln: Schmidt (§ 7).
- Lang, J. (2009). Steuergerechtigkeit und Globalisierung. In W. Spindler, K. Tipke, & T. Rödter (Hrsg.), *Steuerzentrierte Rechtsberatung. Festschrift für Harald Schaumburg zum 65. Geburtstag* (S. 45–64). Köln: Schmidt.
- Papier, H.-J. (1989). Der Bestimmtheitsgrundsatz. In K. H. Friauf (Hrsg.), *Steuerrecht und Verfassungsrecht* (S. 61–78). Köln: Schmidt.
- Raddatz, G., & Schick, G. (2003). *Braucht Europa eine Steuer*. Berlin: Stiftung Marktwirtschaft (Heft 77).
- Scheffler, W. (2016). *Besteuerung von Unternehmen, Bd. 1: Ertrag-, Substanz- und Verkehrsteuern* (13. Aufl.). Heidelberg: Decker & Müller.
- Seer, R. (2018a). Rechtsstaatliche Ordnung des Steuerrechts. In K. Tipke & J. Lang (Hrsg.), *Steuerrecht* (24. Aufl.). Köln: Schmidt (§ 4).
- Seer, R. (2018b). Finanzverfassungsrechtliche Grundlagen der Steuerrechtsordnung. In K. Tipke & J. Lang (Hrsg.), *Steuerrecht* (24. Aufl.). Köln: Schmidt (§ 3).
- Smith, A. (1789). *Wohlstand der Nationen* (5. Aufl.). München: dtv (Nachdruck 1978).
- Tipke, K. (1971). Steuerrecht – Chaos, Konglomerat oder System? *Steuer und Wirtschaft*, 48, 1–17.
- Tipke, K. (2000). *Die Steuerrechtsordnung, Bd. 1: Wissenschaftsorganisatorische, systematische und grundrechtlich-rechtsstaatliche Grundlagen* (2. Aufl.). Köln: Schmidt.
- Tipke, K. (2003). *Die Steuerrechtsordnung, Bd. 2: Steuerrechtfertigungstheorie, Anwendung auf alle Steuerarten, sachgerechtes Steuersystem* (2. Aufl.). Köln: Schmidt.
- Wendt, R. (1979). Der Garantiegehalt der Grundrechte und das Übermaßverbot. In W. Grewe, et al. (Hrsg.), *Archiv des öffentlichen Rechts* (S. 414–474). Tübingen: Mohr Siebeck.



**Prof. Dr. Elke Sievert** ist seit 2006 als Steuerberaterin zugelassen und beratend tätig. Für die FOM Hochschule für Oekonomie & Management in Essen ist sie seit 2009 im Rahmen einer Professur für Rechnungswesen und Steuerlehre tätig. Ihr Studium der Betriebswirtschaftslehre an der Westfälischen-Wilhelms Universität Münster schloss sie 2001 als Diplom-Kauffrau ab. Im Jahr 2005 hat sie dort zum Thema „Konzernbesteuerung in Deutschland und Europa“ promoviert. Die Dissertation wurde von der Bundessteuerberaterkammer mit dem Förderpreis Internationales Steuerrecht 2007 ausgezeichnet.



# Einkommensteuer und Gewinnermittlung

# 4

Carmen Griesel

## Inhaltsverzeichnis

|       |                                                                        |    |
|-------|------------------------------------------------------------------------|----|
| 4.1   | Einkommensteuer                                                        | 43 |
| 4.1.1 | Persönliche Einkommensteuerpflicht                                     | 43 |
| 4.1.2 | Erhebungsverfahren                                                     | 48 |
| 4.1.3 | Sachliche Einkommensteuerpflicht                                       | 50 |
| 4.1.4 | Die sieben Einkunftsarten                                              | 55 |
| 4.1.5 | Der Steuertarif                                                        | 63 |
| 4.1.6 | Zuschlagsteuern                                                        | 66 |
| 4.2   | Einkünfteermittlung                                                    | 67 |
| 4.2.1 | Dualismus der Einkunftsarten                                           | 67 |
| 4.2.2 | Ermittlung der Überschusseinkünfte                                     | 67 |
| 4.2.3 | Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich, §§ 4 Abs. 1, 5 EStG | 71 |
| 4.2.4 | Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG                                  | 76 |
| 4.2.5 | Wechsel der Gewinnermittlungsart                                       | 79 |
|       | Literatur                                                              | 79 |

## 4.1 Einkommensteuer

### 4.1.1 Persönliche Einkommensteuerpflicht

Das Einkommensteuergesetz (EStG) bestimmt gleich zu Beginn in § 1 EStG, welche Personen einkommensteuerpflichtig sind. Die Frage nach einer persönlichen Einkommensteuerpflicht zielt daher auf die Bestimmung des Steuersubjektes in der Einkommensteuer.

---

C. Griesel (✉)

FOM Hochschule für Oekonomie & Management, Essen, Deutschland

E-Mail: [carmen.griesel@fom-net.de](mailto:carmen.griesel@fom-net.de)

#### 4.1.1.1 Natürliche Personen

Gemäß § 1 Abs. 1 EStG unterliegen nur natürliche Personen der Einkommensteuer und sind daher Steuersubjekt der Einkommensteuer. Kapitalgesellschaften, wie die GmbH oder die AG, stellen dagegen juristische Personen dar, die nicht in den Anwendungsbereich des EStG fallen. Für sie gilt das Körperschaftsteuergesetz (KStG).

Das EStG kennt keine Befreiung von bestimmten natürlichen Personen von der persönlichen Einkommensteuerpflicht. Es existieren lediglich sachliche Steuerbefreiungen, die konkrete Einkünfte von einer Einkommensteuer ausnehmen (dazu nachfolgend Abschn. 4.1.3.2).

#### 4.1.1.2 Personengesellschaften

Personengesellschaften, wie z. B. die Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR), die offene Handelsgesellschaft (oHG) oder die Kommanditgesellschaft (KG), sind weder körperschaft- noch unmittelbar einkommensteuerpflichtig. Sie sind damit kein Subjekt der Einkommensteuer. Das Einkommen der Personengesellschaft wird vielmehr unmittelbar den Gesellschaftern zugerechnet und muss von dem jeweiligen Gesellschafter im Rahmen seiner individuellen Steuererklärung versteuert werden. Die Personengesellschaft gilt steuerlich als *transparent*. Für die Besteuerung der Einkünfte kommt es nicht auf die Personengesellschaft an, sondern auf die einzelnen Gesellschafter.

##### Beispiel

An der A-GmbH & Co. KG sind die A-GmbH als Komplementärin zu 20 % und der A als Kommanditist zu 80 % beteiligt. Die A-GmbH & Co. KG erzielt im Jahr 2019 gewerbliche Einkünfte in Höhe von 100.000 €. Die A-GmbH & Co. KG ist als Personengesellschaft (KG) kein Subjekt der Einkommensteuer. Die A-GmbH versteuert die auf sie entfallenden 20.000 € im Rahmen ihrer Körperschaftsteuererklärung. A als natürliche Person unterliegt der persönlichen Einkommensteuerpflicht. Die 80.000 € versteuert er als gewerbliche Einkünfte (dazu Abschn. 4.1.4.2) im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung.

#### 4.1.1.3 Unbeschränkte Einkommensteuerpflicht, § 1 Abs. 1 EStG

Natürliche Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, sind unbeschränkt einkommensteuerpflichtig, § 1 Abs. 1 S. 1 EStG. Für diese Personen gilt das *Welteinkommensprinzip*, d. h., das deutsche Einkommensteuergesetz findet auf sämtliche Einkünfte Anwendung, gleichgültig ob sie aus dem Inland oder dem Ausland stammen.

##### Beispiel

Die 28-jährige Spanierin S lebt und arbeitet in Köln. Sie erzielt Einkünfte aus nicht-selbstständiger Arbeit aus ihrem Anstellungsverhältnis bei einer Kölner Firma.

Außerdem erwirtschaftet sie Einkünfte aus der Vermietung einer in Spanien gelegenen Immobilie. S ist gemäß § 1 Abs. 1 S. 1 EStG in Deutschland unbeschränkt einkommensteuerpflichtig. Sie muss ihr Welteinkommen der deutschen Einkommensteuer unterwerfen, d. h. nicht nur die Einkünfte aus der in Deutschland ausgeübten nichtselbstständigen Arbeit, sondern auch die Einkünfte aus der vermieteten spanischen Immobilie.

- **Hinweis** Auf die Staatsangehörigkeit der S kommt es bei der Bestimmung der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht nach § 1 Abs. 1 S. 1 EStG nicht an.

Bei Fällen mit Auslandseinkünften kann es zu einer Doppelbesteuerung kommen, wenn auch der ausländische Staat die Einkünfte (im Beispielsfall die spanischen Vermietungseinkünfte) besteuert. Zur Vermeidung einer solchen Doppelbesteuerung hat Deutschland mit anderen Staaten sog. *Doppelbesteuerungsabkommen* geschlossen. Dort wird jeweils individuell geregelt, welcher Staat letztendlich die Einkünfte besteuern darf und auf welche Weise die Doppelbesteuerung verhindert wird.

Zum *Inland* gehört das Gebiet der Bundesrepublik Deutschland einschließlich des Anteils am Festlandsockel i. S. v. § 1 Abs. 1 S. 2 ESG und an der ausschließlichen Wirtschaftszone, soweit dort Energieerzeugungsanlagen errichtet oder betrieben werden, die erneuerbare Energien nutzen. Seeschiffe mit deutscher Flagge zählen ebenfalls zum Inland, wenn sie sich in inländischen Gewässern oder auf hoher See befinden.<sup>1</sup>

Ihren *Wohnsitz* hat eine natürliche Person nach § 8 Abgabenordnung (AO) dort, wo sie eine Wohnung unter Umständen innehat, die darauf schließen lassen, dass sie die Wohnung beibehalten und benutzen wird. Das Vorhandensein einer Wohnung verlangt, dass es sich um Räumlichkeiten handelt, die zum Wohnen und Übernachten durch Menschen geeignet sind.<sup>2</sup> Irrelevant ist, ob die Wohnung über eine eigene Küche oder ein eigenes Bad verfügt. Es genügt jedoch nicht, wenn die Unterkunft lediglich vorübergehend zu Erholungszwecken genutzt wird, wie z. B. der Aufenthalt in einem Hotelzimmer während eines Urlaubsaufenthaltes.<sup>3</sup> Etwas anderes gilt aber dann, wenn das Hotelzimmer auf Dauer angemietet wird und ständig als Wohnung zur Verfügung steht.

#### Beispiel

Der Geschäftsmann G lebt in Portugal. Im Jahr 2019 muss er auf Anordnung seines Arbeitgebers alle zwei Wochen die deutsche Firmenniederlassung aufsuchen und dort für eine Woche vor Ort arbeiten. Zu diesem Zweck bucht der Arbeitgeber für G unterschiedliche Hotelzimmer – je nachdem, welches Hotel gerade die günstigsten

<sup>1</sup>BFH, Az. I R 250/75, BStBl II 1978, 50, 51.

<sup>2</sup>Klein, AO, § 8 Rn. 2.

<sup>3</sup>Zum Beispiel BFH, Az. VI R 195/72, BStBl II 1975, 278.

Konditionen bietet. Da es sich um ständig wechselnde Hotelzimmer handelt, kann G die Hotelzimmer nicht dauerhaft zu Wohnzwecken nutzen. Das jeweilige Hotelzimmer dient nur einem jeweils vorübergehenden (einwöchigen) Aufenthalt. G begründet dadurch keinen Wohnsitz in Deutschland. Etwas anderes würde nur dann gelten, wenn der Arbeitgeber dem G für das gesamte Jahr 2012 ein bestimmtes Hotelzimmer zur Verfügung stellen würde, in dem G seine persönlichen Sachen aufbewahren kann und zu dem er jedes Mal wieder zurückkehrt.

Das Innehaben eines Wohnsitzes setzt die tatsächliche Schlüsselgewalt über die inländische Wohnung voraus. Der Steuerpflichtige muss über die Wohnung verfügen und sie nach seinem Belieben betreten und benutzen können. Irrelevant ist dagegen, ob dem Steuerpflichtigen das Wohnen in der Unterkunft rechtlich verboten ist, wie z. B. bei einem baurechtlichen Nutzungsverbot.<sup>4</sup>

#### Beispiel

Hält sich der Ehemann E das ganze Jahr im Ausland auf und besucht er nur zu Ostern und Weihnachten seine Familie in Deutschland, hat er trotzdem seinen Wohnsitz in Deutschland, wenn er die gemeinsame Wohnung jederzeit betreten kann und seine persönlichen Sachen in der inländischen Wohnung verblieben sind. Etwas anderes gilt aber, wenn sich die Eheleute getrennt haben, er nicht mehr über einen Wohnungsschlüssel verfügt und er lediglich zu Besuch kommt.

- **Hinweis** Es kommt bei der Bestimmung der unbeschränkten deutschen Einkommensteuerpflicht nicht darauf an, ob E im Ausland einen Wohnsitz begründet.

Fehlt es an einem Wohnsitz im Inland, genügt auch ein *gewöhnlicher Aufenthalt* in Deutschland, um eine unbeschränkte Einkommensteuerpflicht zu begründen. Nach § 9 S. 1 AO hat jemand seinen gewöhnlichen Aufenthalt dort, wo er sich unter Umständen aufhält, die erkennen lassen, dass er an diesem Ort nicht nur vorübergehend verweilt. Ein zeitlich zusammenhängender Aufenthalt von mehr als sechs Monaten Dauer gilt stets und von Beginn an als gewöhnlicher Aufenthalt, § 9 S. 2 AO (unwiderlegliche Vermutung). Kurzfristige Unterbrechungen bleiben bei der Berechnung der Sechs-Monats-Frist unberücksichtigt. Voraussetzung ist jedoch, dass der Aufenthalt nicht ausschließlich Besuchs-, Erholungs- oder Kurzwecken dient und nicht länger als ein Jahr dauert, § 9 S. 3 AO.

---

<sup>4</sup>BFH, Az. VI R 127/76, BStBl II 1979, 335, 336.

Der gewöhnliche Aufenthalt setzt damit nicht das Vorhandensein einer Wohnung voraus. Während eine Person zwar mehrere Wohnsitze haben kann, ist es per definitionem jedoch nur möglich, einen gewöhnlichen Aufenthalt zu begründen. Die Bestimmung des gewöhnlichen Aufenthaltes kann aber im Einzelfall praktisch schwierig sein. Dies gilt zumindest dann, wenn es sich um Aufenthalte von weniger als sechs Monaten Dauer handelt. Während ein Aufenthalt, der kürzer als drei Monate dauert, regelmäßig keinen inländischen gewöhnlichen Aufenthalt begründet, kommt es in der Zeit von drei Monaten bis sechs Monaten auf die konkreten Umstände des jeweiligen Praxisfalles an.

#### 4.1.1.4 Beschränkte Einkommensteuerpflicht, § 1 Abs. 4 EStG

Als beschränkt einkommensteuerpflichtig sind alle natürlichen Personen einzustufen, die im Inland weder ihren Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben (sog. Steuerausländer). Sie unterliegen nur mit ihren inländischen Einkünften i. S. v. § 49 EStG der deutschen Einkommensteuer, § 1 Abs. 4 EStG. Der Katalog des § 49 EStG ist abschließend; dort nicht genannte Einkünfte stellen keine inländischen Einkünfte dar.

##### Beispiel

Der Niederländer N lebt und arbeitet in den Niederlanden. Er ist Eigentümer von zwei vermieteten Immobilien, von denen eine in den Niederlanden und eine in Deutschland gelegen ist. N hat weder einen Wohnsitz noch seinen gewöhnlichen Aufenthalt in Deutschland. Er ist folglich nur beschränkt einkommensteuerpflichtig nach § 1 Abs. 4 EStG mit seinen inländischen Einkünften i. S. v. § 49 EStG. Nach § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG zählen zu den inländischen Einkünften die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung einer im Inland gelegenen Immobilie. Danach handelt es sich nur bei der deutschen Immobilie um eine inländische Immobilie. Die Einkünfte aus der Vermietung der niederländischen Immobilie stellen keine inländischen Einkünfte nach § 49 EStG dar. N muss lediglich die Einkünfte aus der deutschen Immobilie in Deutschland versteuern. Zu diesem Zweck muss er eine Einkommensteuererklärung als beschränkt Steuerpflichtiger abgeben.

#### 4.1.1.5 Sonderformen

Gemäß § 1 Abs. 2 EStG wird die unbeschränkte Einkommensteuerpflicht auf folgende Fälle erweitert, wenn der Steuerpflichtige keinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland hat: Der Steuerpflichtige ist deutscher Staatsangehöriger und steht in einem Dienstverhältnis zu einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts und bezieht Arbeitslohn aus einer inländischen öffentlichen Kasse. Hauptanwendungsfälle sind die im Ausland eingesetzten Diplomaten der BRD. Einbezogen werden auch zu ihrem Haushalt zählende *Angehörige*, die deutsche Staatsangehörige sind *oder* keine eigenen Einkünfte beziehen *oder* nur Einkünfte, die im Inland einkommensteuerpflichtig sind.

Demgegenüber hat nach § 1 Abs. 3 EStG ein beschränkt Einkommensteuerpflichtiger das Recht, auf Antrag als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig behandelt zu werden (sog. *fiktive unbeschränkte Einkommensteuerpflicht*). Voraussetzung ist, dass die von dem Steuerausländer erzielten Einkünfte mindestens zu 90 % der deutschen Einkommensteuer unterliegen *oder* die ausländischen Einkünfte den Grundfreibetrag nach § 32a Abs. 1 S. 2 Nr. 1 EStG nicht übersteigen.

### Beispiel

Der Niederländer N erzielt Mieteinkünfte aus deutschen und niederländischen Immobilien. Im Jahr 2019 betragen die Einkünfte aus der Vermietung in den Niederlanden 6000 € und in Deutschland 40.000 €. Bei den Vermietungseinkünften aus der deutschen Immobilie handelt es sich um inländische Einkünfte nach §§ 1 Abs. 4, 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG, die der deutschen Einkommensteuer unterliegen. Zwar erreichen diese inländischen Einkünfte nicht die 90 %-Grenze. Wohl aber übersteigen die ausländischen Einkünfte (6000 €), den Grundfreibetrag von 9168 € nicht. N kann daher auf Antrag als in Deutschland unbeschränkt einkommensteuerpflichtig behandelt werden.

Da bei beschränkter Einkommensteuerpflicht die persönlichen Verhältnisse des Steuer ausländers weitestgehend unberücksichtigt bleiben (z. B. Familienstand, Sonderausgaben usw.) und auch der Grundfreibetrag nach § 32a EStG keine Anwendung findet, kann es im Einzelfall steuerlich günstiger sein, über den Antrag nach § 1 Abs. 3 EStG als unbeschränkt Einkommensteuerpflichtiger besteuert zu werden.

§ 1a EStG erklärt die steuerlichen Regelungen für Ehegatten auch dann für anwendbar, wenn ein Ehegatte im EU- bzw. EWR-Ausland lebt. § 2 AStG erweitert die nach § 1 Abs. 4 EStG bestehende auf die inländischen Einkünfte beschränkte Einkommensteuerpflicht über den Katalog des § 49 EStG hinaus (sog. *erweiterte beschränkte Einkommensteuerpflicht*). Danach besteht eine Steuerpflicht, wenn es sich bei den Einkünften nicht um ausländische Einkünfte i. S. d. § 34d EStG handelt. Notwendig ist, dass die Voraussetzungen des § 2 AStG erfüllt sind (Deutsche, die innerhalb der letzten zehn Jahre vor dem Ende der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht mind. fünf Jahre unbeschränkt einkommensteuerpflichtig waren *und* Wohnsitzwechsel in Niedrigsteuerland *und* wesentliche Interessen im Inland, vgl. § 2 Abs. 3 AStG).

## 4.1.2 Erhebungsverfahren

### 4.1.2.1 Veranlagungsverfahren

Veranlagungszeitraum bei der Einkommensteuer ist nach §§ 25 Abs. 1, 2 Abs. 7 EStG grds. das Kalenderjahr. Eine Ausnahme gilt nach § 4a EStG bei Einkünften aus

Gewerbebetrieb und Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft. Hier wird der Gewinn für das Wirtschaftsjahr ermittelt, das vom Veranlagungszeitraum abweichen kann.

Die Veranlagung erfolgt grds. auf Basis einer vom Steuerpflichtigen eigenhändig unterschriebenen Einkommensteuererklärung, § 25 Abs. 3 EStG. Die Einkommensteuererklärung ist gemäß § 25 Abs. 4 EStG durch Datenfernübertragung elektronisch an das Finanzamt zu übermitteln ([www.elster.de](http://www.elster.de)).

#### 4.1.2.2 Einzel- und Zusammenveranlagung

§ 25 Abs. 1 EStG sieht vor, dass jeder Steuerpflichtige einzeln zur Einkommensteuer veranlagt wird (Grundsatz der Einzelveranlagung). Für Eheleute gilt folgende Besonderheit: Sie können zwischen der Einzelveranlagung (§ 26a EStG) und der Zusammenveranlagung (§ 26b EStG) wählen. Voraussetzung dafür ist, dass im Kalenderjahr eine rechtswirksame Ehe geschlossen wurde, die Eheleute nicht dauernd getrennt leben und beide unbeschränkt steuerpflichtig sind, § 26 Abs. 1 S. 1 EStG. Es genügt, wenn diese Voraussetzungen an einem Tag im Kalenderjahr vorgelegen haben.

Bei der *Einzelveranlagung* wird jeder Ehegatte allein zur Einkommensteuer veranlagt. Beide Eheleute geben jeweils eine eigene Einkommensteuererklärung ab. Die Ermittlung der Einkünfte erfolgt grds. getrennt (Ausnahme z. B. § 26a Abs. 2 EStG). Wählt ein Ehegatte die Einzelveranlagung, muss eine Einzelveranlagung für beide Eheleute durchgeführt werden.

Die *Zusammenveranlagung*, die beide Eheleute gemeinsam beantragen müssen, hat zur Folge, dass beide nur noch eine gemeinsame Einkommensteuererklärung abgeben, die von beiden Ehegatten eigenhändig zu unterschreiben ist. Gemäß § 26b EStG werden die Einkünfte beider Ehegatten zusammengerechnet und beiden gemeinsam zugerechnet. Die Vorteile der Zusammenveranlagung beruhen im Wesentlichen auf dem Splitting-Tarif, der bei zwischen den Eheleuten ungleich verteilten Einkünften zu einer niedrigeren Besteuerung führt (dazu Abschn. 4.1.5.2).

- **Hinweis** Die Möglichkeit einer Zusammenveranlagung besteht ebenfalls für gleichgeschlechtliche *eingetragene Lebenspartner*. Die eingetragene Lebenspartnerschaft ist auch in der Erbschaftsteuer und der Grunderwerbsteuer schon seit längerem mit Ehegatten gleichgestellt.<sup>5</sup>

---

<sup>5</sup>BVerfG, Beschluss v. 07.05.2013, AZ. 2 BvR 909/06 und 288/07 und 1981/06; DStR 2013, 1228; Gesetz zur Änderung des GStG in Umsetzung der Entscheidung des BVerfGs v. 07.05.2013, BGBl I 2013, 2397.

### 4.1.2.3 Quellensteuerabzug

Bei bestimmten Einkunftsarten wird die Einkommensteuer bereits unmittelbar an der Quelle in Abzug gebracht (Quellensteuer). Der Quellensteuerabzug stellt damit nur eine besondere Erhebungsform der Einkommensteuer dar, nicht aber eine weitere Steuerart. Im Rahmen der nach Ablauf des Kalenderjahres abzugebenden Einkommensteuererklärung wird die Quellensteuer als Vorauszahlung auf die Einkommensteuer in Anrechnung gebracht.

#### Beispiel

Der Arbeitnehmer A erhält ein monatliches Gehalt von 3000 € brutto. Der Arbeitgeber behält pro Monat 1200 € Lohnsteuer ein und führt diese an das zuständige Finanzamt ab. A hat in seiner Einkommensteuererklärung das Brutto-Gehalt zu versteuern. Er kann jedoch die an der Quelle einbehaltene Lohnsteuer auf seine Einkommensteuerschuld anrechnen, sodass er nur noch eine Differenz zahlen muss oder diese erstattet erhält.

Bei den Einkünften aus Kapitalvermögen nimmt die an der Quelle einbehaltene Kapitalertragsteuer eine Sonderstellung ein. Ihr kommt nach § 43 Abs. 5 S. 1 EStG abgeltende Wirkung zu (sog. *Abgeltungsteuer*). Demzufolge ist eine spätere Veranlagung nicht mehr vorgesehen. Für Einkünfte, wie z. B. die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG), bei denen kein Quellensteuereinbehalt erfolgt, wird eine zeitnahe Einkommensteuererhebung durch die Festsetzung von sog. vierteljährlichen *Einkommensteuervorauszahlungen* per Steuerbescheid gewährleistet, § 37 Abs. 3 EStG. Die Steuervorauszahlungen werden auf die nachträglich ermittelte Einkommensteuerschuld angerechnet, § 36 Abs. 2 Nr. 1 EStG.

### 4.1.3 Sachliche Einkommensteuerpflicht

Die sachliche Einkommensteuerpflicht knüpft an das Steuerobjekt in der Einkommensteuer an. Steuerobjekt sind dabei grds. nach dem EStG steuerbare und steuerpflichtige Einkünfte.

#### 4.1.3.1 Steuerbare Einkünfte

§ 2 Abs. 1 EStG zählt abschließend auf, welche Einkünfte einkommensteuerbar sind: Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (Nr. 1), Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Nr. 2), Einkünfte aus selbstständiger Arbeit (Nr. 3), Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit (Nr. 4), Einkünfte aus Kapitalvermögen (Nr. 5), Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (Nr. 6) und sonstige Einkünfte (Nr. 7). Zu den einzelnen Einkunftsarten vgl. Abschn. 4.1.4. Lassen sich Einkünfte, wie z. B. der Lotteriegewinn oder der Nobelpreis



als Preis für das Lebenswerk<sup>6</sup>, keiner dieser sieben Einkunftsarten zuordnen, sind diese nicht steuerbar und können ohne Einkommensteuer vereinnahmt werden.

#### 4.1.3.2 Steuerfreie Einnahmen

Steuerbare Einkünfte können jedoch ausnahmsweise von der Einkommensteuerpflicht befreit sein. Voraussetzung: Das Gesetz sieht in §§ 3–3b EStG eine Befreiung von der Steuerpflicht vor. Nach § 3b EStG werden Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- oder Nacharbeit bei den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit von der Einkommensteuer befreit. Aus dem Katalog des § 3 EStG sollen beispielhaft folgende in der Praxis bedeutsame Befreiungen hervorgehoben werden:

- § 3 Nr. 1a EStG: Leistungen einer Kranken- und Pflegeversicherung sowie einer gesetzlichen Unfallversicherung
- § 3 Nr. 2 EStG: Arbeitslosen- und Kurzarbeitergeld
- § 3 Nr. 26 EStG: Einnahmen aus nebenberuflicher Tätigkeit als Übungsleiter, Erzieher o. Ä.
- § 3 Nr. 45 EStG: Vorteile des Arbeitnehmers aus der Nutzung von Internet am Arbeitsplatz
- § 3 Nr. 56 EStG: Zuwendungen des Arbeitgebers für eine betriebliche Altersversorgung

Nach § 3 Nr. 40 S. 1 EStG gilt das sog. *Teileinkünfteverfahren*. Dieses stellt bestimmte Einkünfte zu 40 % von der Einkommensteuer frei. Dies greift z. B. für Dividendenausschüttungen von Anteilen an Aktiengesellschaften, die im Betriebsvermögen eines Einzelunternehmens gehalten werden. Diese wären ohne Anwendung des § 20 Abs. 8 EStG nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG steuerpflichtig, sodass § 3 Nr. 40 S. 1d) und S. 2 EStG Anwendung finden und diese Einkünfte zu 40 % steuerfrei stellen.

Korrespondierend dazu sieht § 3c Abs. 1 EStG vor, dass Ausgaben, die in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit steuerfreien Einkünften stehen, nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten in Abzug gebracht werden dürfen. Greift das Teileinkünfteverfahren ein, regelt § 3c Abs. 2 EStG, dass die mit diesen Einkünften zusammenhängenden Ausgaben ebenfalls in Höhe von 40 % nicht steuerlich geltend gemacht werden dürfen.<sup>7</sup>

---

<sup>6</sup>BFH, Az. IV R 184/82, BStBl II 1985, 427.

<sup>7</sup>Zur Verfassungsmäßigkeit des damaligen Halbabzugsverbots (§ 3c EStG a. F.) vgl. BFH, Az. VIII R 69/05, BStBl II 2008, 551.

#### 4.1.3.3 Schema zur Ermittlung des zu versteuernden Einkommens

Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§ 13 EStG)  
 + Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 15 EStG)  
 + Einkünfte aus selbstständiger Tätigkeit (§ 18 EStG)  
 + Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit (§ 19 EStG)  
 + Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG)  
 + Sonstige Einkünfte (§ 22 EStG)  
 = Summe der Einkünfte, § 2 Abs. 1 EStG  
 ./ Altersentlastungsbetrag, § 24a EStG  
 ./ Entlastungsbetrag für Alleinerziehende, § 24b EStG  
 ./ Freibetrag für Land- und Forstwirte, § 13 Abs. 3 EStG  
 = Gesamtbetrag der Einkünfte, § 2 Abs. 3 EStG  
 ./ Verlustabzug nach § 10d EStG  
 ./ Sonderausgaben, §§ 10 bis 10c EStG  
 ./ außergewöhnliche Belastungen, §§ 33 bis 33b EStG  
 ./ Steuerbegünstigungen nach §§ 10e bis 10i EStG, 7  
 FördergebietsG  
 = Einkommen, § 2 Abs. 4 EStG  
 ./ Freibeträge für Kinder nach §§ 31, 32 Abs. 6 EStG  
 ./ Härteausgleichsbetrag nach §§ 46 Abs. 3 EStG, 70 EStDV  
 = **zu versteuerndes Einkommen**, § 2 Abs. 5 EStG

Auf das zu versteuernde Einkommen findet die tarifliche Einkommensteuer nach § 32a EStG Anwendung (dazu Abschn. 4.1.5). Demgegenüber gilt für die Einkünfte aus Kapitalvermögen der Abgeltungsteuersatz, § 32d Abs. 1 EStG (dazu i. E. Abschn. 4.1.5.3).

#### 4.1.3.4 Sonderausgabenabzug

Gemäß § 2 Abs. 4 EStG sind vom Gesamtbetrag der Einkünfte die Sonderausgaben abzuziehen. § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG, der regelt, dass Aufwendungen für die private Lebensführung grundsätzlich nicht steuerlich relevant sind, greift insoweit nicht ein. § 10 EStG enthält eine Aufzählung der Sonderausgaben und unterteilt diese in unbeschränkt abzugsfähige und beschränkt abzugsfähige Sonderausgaben. *Voraussetzung* ist in allen Fällen, dass die Aufwendungen vom Steuerpflichtigen *selbst* gezahlt worden sind *und* dass es sich *nicht* um Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten handelt.

#### Unbeschränkt abzugsfähige Sonderausgaben sind

- auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhende, lebenslang wiederkehrende Versorgungsleistungen, § 10 Abs. 1a Nr. 2 EStG (vor allem betriebliche Vermögensübergaben gegen Versorgungsleistungen, vgl. § 22 Nr. 1 b EStG)<sup>8</sup>

<sup>8</sup>BMF-Schreiben v. 11.03.2010, BStBl I 2010, 227 ff.; vgl. BVerfG, Az. 2 BvL 1/06, BVerfGE 120, 125.

- Ausgleichszahlungen im Rahmen des schuldrechtlichen Versorgungsausgleichs, § 10 Abs. 1a Nr. 3 f. EStG
- gezahlte Kirchensteuer, § 10 Abs. 1 Nr. 4 EStG, wenn diese nicht bereits pauschal im Rahmen der Abgeltungsteuer nach § 32 d Abs. 1 EStG berücksichtigt wurde
- Krankenversicherungsbeiträge für eine Basisversicherung seit dem 01.01.2010, § 10 Abs. 1 Nr. 3, 3 a EStG

#### **Beschränkt abzugsfähige Sonderausgaben sind**

- Unterhaltsleistungen an den geschiedenen bzw. dauernd getrennt lebenden unbeschränkt steuerpflichtigen Ehegatten, § 10 Abs. 1a Nr. 1 EStG. Der den Unterhalt empfangende Ehegatte muss dem Sonderausgabenabzug zustimmen, da er die als Sonderausgaben abgezogenen Beträge seinerseits der Einkommensteuer unterwerfen muss (sog. Realsplitting, § 22 Nr. 1 a EStG). Ersetzt der unterhaltsverpflichtete Ehegatte dem empfangenden Ehegatten die Nachteile, die ihm aus der Besteuerung erwachsen, hat er einen Anspruch auf die Zustimmung zum Realsplitting, die zivilgerichtlich durchgesetzt werden kann.<sup>9</sup> Abzugsfähig sind die Unterhaltszahlungen nach dem Gesetz nur bis zu einem Betrag von 13.805 €.
- Aufwendungen zur Altersvorsorge (§ 10 Abs. 1 Nr. 2 EStG) und andere Vorsorgeaufwendungen (§ 10 Abs. 1 Nr. 3, Nr. 3a EStG) in den Grenzen des § 10 Abs. 3 EStG
- Aufwendungen für die eigene Berufsausbildung bis zu 6000 € im Kalenderjahr, § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG (ab Veranlagungszeitraum 2012)
- 30 % des Schulgeldes, höchstens 5000 € für ein Kind, für das der Steuerpflichtige nach § 32 Abs. 6 EStG Anspruch auf einen Kinderfreibetrag oder Kindergeld hat, § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG. Dies gilt nur für anerkannte (Privat-)Schulen in Deutschland oder im EU-EWR-Ausland. Kosten für im Drittland gelegene Schulen stellen demgegenüber keine Sonderausgaben dar.<sup>10</sup>
- Krankenversicherungsaufwendungen, die über die Basisversorgung hinausgehen, bis 2800 €, § 10 Abs. 4 Satz 1 EStG
- Beiträge zur zusätzlichen Altersversorgung in Form der sog. Riester-Rente bis zu einem Höchstbetrag von 2100 € pro Person, § 10 a EStG. Voraussetzung ist, dass der Sonderausgabenabzug nach den Feststellungen des Finanzamtes günstiger ist als die gewährte staatliche Zulage, § 10 a Abs. 2 EStG
- Spenden, vgl. § 10 b EStG

#### **4.1.3.5 Außergewöhnliche Belastungen**

Gemäß §§ 33 ff. EStG sind zwangsläufige und notwendige Kosten privater Lebensführung steuerlich als außergewöhnliche Belastungen abzugsfähig, wenn sie das übliche Maß übersteigen.

---

<sup>9</sup>BFH, Az. IX R 53/84, BStBl II 1989, 192, 193.

<sup>10</sup>BFH, Az. XI R 40/04, BFH/NV 2007, 1881 und BFH Az. X R 62/04, BStBl II 2008, 976 für die USA.

Nach dem Sondertatbestand des § 33 a Abs. 1 EStG können *Aufwendungen für den Unterhalt und die Berufsausbildung* einer dem Steuerpflichtigen oder seinem Ehegatten gegenüber gesetzlich unterhaltsberechtigten Person (in der Regel Kinder oder der eingetragene gleichgeschlechtliche Lebenspartner nach § 5 LPartG) auf Antrag bis zu 9168 € vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden. Der Betrag erhöht sich nach § 33a Abs. 1 Satz 2 EStG um die zur Absicherung des Unterhaltsberechtigten gezahlten Beträge, soweit nicht bereits § 10 Abs. 1 Nr. 3 EStG eingreift. Voraussetzung ist, dass

- kein Anspruch auf Gewährung des Kinderfreibetrags oder von Kindergeld besteht, § 33 a Abs. 1 Satz 4 EStG *und*
- die unterhaltene Person kein eigenes Einkommen hat. Bei eigenen Bezügen, die 624 € im Kalenderjahr übersteigen, vermindert sich der abzugsfähige Betrag um den übersteigenden Betrag, § 33a Abs. 1 Satz 5 EStG.

Zu den den gesetzlich unterhaltsberechtigten Personen gleichgestellten Personen im Sinne von § 33a Abs. 1 Satz 3 EStG zählt beispielsweise der nichteheliche Lebensgefährte.

§ 33b EStG regelt den *Behinderten-Pauschbetrag* in Abhängigkeit vom Grad der Behinderung. Alternativ zu dem Pauschbetrag kann der Steuerpflichtige den Abzug der konkreten Kosten gemäß § 33 EStG geltend machen, muss sich dann aber auch die zumutbare Belastung nach § 33 Abs. 3 EStG anrechnen lassen. Über § 33b Abs. 6 EStG kann – statt eines konkreten Nachweises nach § 33 EStG – ein sog. *Pflege-Pauschbetrag* von 924 € pro Kalenderjahr für die Pflege dauerhaft hilfloser Personen geltend gemacht werden.

Für andere als in § 33a und b EStG gesondert geregelten außergewöhnlichen Aufwendungen gilt der *Grundtatbestand des § 33 EStG*, soweit ein Abzug als Betriebsausgaben, Werbungskosten oder Sonderausgaben ausgeschlossen ist, § 33 Abs. 2 Satz 2 EStG. Voraussetzung ist, dass es sich um außergewöhnliche Aufwendungen in Form von Geld oder Sachwerten handelt, mit denen der Steuerpflichtige endgültig belastet wird.<sup>11</sup>

*Außergewöhnlich* sind Aufwendungen, die größer sind als diejenigen der überwiegenden Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse sowie gleichen Familienstandes, § 33 Abs. 1 EStG. Die Aufwendungen müssen zudem dem Grunde und der Höhe nach *zwangsläufig* im Sinne von § 33 Abs. 2 EStG sein, wenn der Steuerpflichtige sich ihnen aus rechtlichen, tatsächlichen (z. B. Krankheit oder Katastrophe)<sup>12</sup> oder sittlichen<sup>13</sup> Gründen nicht entziehen kann. Gemäß §§ 64 Abs. 1

---

<sup>11</sup>Vgl. BFH, Az. VI R236/71, BStBl II 1975, 14 und BFH, Az. VI R 189/79, BStBl II 1983, 378.

<sup>12</sup>Zum Beispiel BFH, Az. VI R 77/78, BStBl II 1981, 711. Zur Abzugsfähigkeit von Sanierungskosten wegen Asbestbelastung vgl. BFH, Az. III R 6/01, BStBl II 2002, 240 und BFH v. 29.03.2012, Az. VI R 47/10, BStBl II 2012, 570.

<sup>13</sup>BFH, Az. VI R 142/75, BStBl II 1978, 147 ff.; BFH, Az. III R 209/81, BStBl II 1987, 432 ff.

EStDV, 33 Abs. 4 EStG ist jedoch eine ärztliche Verordnung<sup>14</sup> erforderlich. Demgegenüber hängt der Abzug von Pflegekosten eines Pflegeheims nicht von der Feststellung der Pflegebedürftigkeit durch die zuständige Pflegekasse ab.<sup>15</sup>

Sind die vorgenannten Voraussetzungen erfüllt, können die außergewöhnlichen Belastungen vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden, soweit sie die *zumutbare Belastung* übersteigen, § 33 Abs. 1 EStG. Ausgehend von der Bemessungsgrundlage in Form des Gesamtbetrages der Einkünfte liegt die zumutbare Belastung in Abhängigkeit von der Anzahl der Kinder und der Einkommensteuerveranlagung zwischen 1 % und 7 %, § 33 Abs. 3 EStG.

#### 4.1.4 Die sieben Einkunftsarten

Zur Ermittlung des zu versteuernden Einkommens muss bezogen auf jede der in § 2 Abs. 1 EStG genannte Einkunftsart der Überschuss ermittelt werden.

##### 4.1.4.1 Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, §§ 13–14a EStG

Bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft (§§ 13–14a EStG) steht die Urproduktion in Form der planmäßigen und nachhaltigen mit Gewinnerzielungsabsicht vorgenommene Nutzung der natürlichen Erträge des Bodens *und* die Verwertung der selbsterzeugten Produkte im Vordergrund.<sup>16</sup> Dazu zählen nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG auch die Einkünfte aus Tierzucht und -haltung, soweit die gesetzlichen Vorgaben von Vieheinheiten pro Hektar eingehalten werden. Der Verkauf von selbstgewonnenen Erzeugnissen ab Hof ist Teil der land- und forstwirtschaftlichen Urproduktion,<sup>17</sup> während zugekaufte Produkte ab einem gewissen Umfang als Gewerbebetrieb (Abschn. 4.1.4.2) einzustufen sind.<sup>18</sup>

##### 4.1.4.2 Einkünfte aus Gewerbebetrieb, § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG

###### 4.1.4.2.1 Originäre gewerbliche Tätigkeit, § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG

Nach der Legaldefinition des § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG liegt ein Gewerbebetrieb vor bei

- einer selbstständigen, nachhaltigen Betätigung,
- die sich als Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt und
- mit Gewinnerzielungsabsicht erfolgt, wenn
- die Betätigung nicht als Ausübung von Land- und Forstwirtschaft, eines freien Berufes oder einer selbstständigen Arbeit anzusehen ist.

<sup>14</sup>Zur rückwirkenden Anwendung der Vorschrift vgl. FG Münster, Az. 11 K 317/09, EFG 2012, 702 ff.

<sup>15</sup>BFH, Az. III R 39/05, BStBl II 2007, 764.

<sup>16</sup>BFH, Az. IV R 191/74, BStBl II 1979, 246.

<sup>17</sup>BFH, Az. IV R 21/06, BStBl II 2010, 113.

<sup>18</sup>Vgl. BMF vom 18.01.2010, BStBl I 2010, 46.

*Selbstständig* ist eine Tätigkeit, die auf eigenes (Unternehmer-)Risiko und mit eigener (Unternehmer-)Initiative erfolgt.<sup>19</sup> Nachhaltigkeit ist zu bejahen, wenn eine Wiederholung beabsichtigt ist. Ob die Tätigkeit tatsächlich wiederholt wird, ist unerheblich.

Eine *Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr* ist gegeben, wenn entgeltliche Leistungen am Markt für Dritte erkennbar angeboten werden.<sup>20</sup>

Die *Gewinnerzielungsabsicht* liegt vor, wenn innerhalb der Gesamtperiode, also von Beginn bis zum Ende der gewerblichen Betätigung, ein Totalgewinn angestrebt wird. Ausreichend ist, wenn die Gewinnerzielungsabsicht Nebenzweck ist, § 15 Abs. 2 Satz 3 EStG. Als subjektives (inneres) Tatbestandsmerkmal muss ihr Vorliegen anhand äußerer Tatsachen geprüft werden.<sup>21</sup> Anfängliche Verluste stehen nicht im Widerspruch zur Gewinnerzielungsabsicht. Dauern die Verluste jedoch über mehrere Jahre an und ist das Erreichen einer Gewinnzone nach Art der Betriebsführung nicht erkennbar, kann die Tätigkeit mangels Gewinnerzielungsabsicht als sog. *Liebhaberei* eingestuft werden, wenn die Betätigung darüber hinaus der privaten Lebensführung zuzuordnen ist (z. B. bei Vermietung einer Ferienwohnung<sup>22</sup> oder bei einer Pferdezucht<sup>23</sup>).

#### 4.1.4.2.2 Mitunternehmerschaft, § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG

Zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehören auch die Gewinnanteile der Gesellschafter einer offenen Handelsgesellschaft, einer Kommanditgesellschaft und einer anderen Personengesellschaft, bei der die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind. Die einzelnen Gesellschafter entfalten daher *Mitunternehmerinitiative* und *Mitunternehmerisiko*. Dies ist regelmäßig bei einer Rechtsstellung vergleichbar einem Kommanditisten einer KG zu bejahen.<sup>24</sup>

#### 4.1.4.2.3 Betriebsaufspaltung

Bei einer Betriebsaufspaltung wird ein wirtschaftlich einheitliches Unternehmen in zwei Teile aufgeteilt.<sup>25</sup> Im sog. *Besitzunternehmen* (oftmals Einzelunternehmen oder GbR) befindet sich funktional wesentliches Betriebsvermögen<sup>26</sup>, das an die *Betriebsgesellschaft* (i. d. R. GmbH) verpachtet wird. Ziel ist es regelmäßig, das Risiko der operativ tätigen Betriebsgesellschaft zu beschränken, indem vor allem Betriebsgrundstücke

<sup>19</sup>Siehe auch Schmidt-Wacker, § 15 EStG Rn. 11 ff.

<sup>20</sup>BFH, Az. IV R 66/91 BStBl II 1994, 463.

<sup>21</sup>BFH, Az. IV R 33/99, BStBl II 2000, 227.

<sup>22</sup>BFH, Az. IV R 6/91, BFH/NV 1994, 240.

<sup>23</sup>BFH, Az. IV R 33/99, BStBl II 2000, 227.

<sup>24</sup>Schmidt-Wacker, § 15 EStG Rn. 262 ff. m. w. N.

<sup>25</sup>BFH, Az. X R 59/00, BStBl II 2004, 607.

<sup>26</sup>BFH, Az. IV R 25/05, BStBl II 2006, 804.

ausgelagert werden. *Voraussetzung* der Betriebsaufspaltung ist neben dieser *sachlichen Verflechtung* auch eine *personelle Verflechtung*. Letztere verlangt die Durchsetzung eines einheitlichen Betätigungswillens sowohl im Besitz- als auch im Betriebsunternehmen.<sup>27</sup> Dies ist erfüllt bei einer Beteiligungsidentität in beiden Unternehmen oder bei einer mehrheitlichen Beteiligung einer Personengruppe.<sup>28</sup>

#### Beispiel

U ist Eigentümer eines Betriebsgrundstücks. Dies vermietet er an die U-GmbH, die dort ihren Betrieb unterhält. U ist alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer der U-GmbH. Es liegt eine Betriebsaufspaltung vor. Die sachliche Verflechtung ist zu bejahen, da U an die U-GmbH funktional wesentliches Betriebsvermögen in Form des Betriebsgrundstückes vermietet. Aufgrund der beherrschenden Stellung des U im Einzelunternehmen und als alleiniger Gesellschafter der U-GmbH ist auch die personelle Verflechtung zu bejahen. Etwas anderes würde dann gelten, wenn U alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer der U-GmbH, aber seine Ehefrau E Eigentümerin des Grundstückes ist und die Vermietung übernimmt. Eine Betriebsaufspaltung scheidet in diesem Fall mangels personeller Verflechtung aus (sog. *Wiesbadener Modell*).<sup>29</sup>

*Rechtsfolge* einer Betriebsaufspaltung ist, dass die private Vermögensverwaltung in Form der Vermietung in eine originär gewerbliche Betätigung umqualifiziert und damit grundsätzlich gewerbesteuerpflichtig wird.<sup>30</sup> Das Betriebsgrundstück des U und die Anteile des U an der U-GmbH werden im Beispielsfall daher Betriebsvermögen des Einzelunternehmens. Bei einer späteren Veräußerung muss ein Veräußerungsgewinn unbefristet besteuert werden. Die Zehnjahresfrist des § 23 EStG (Abschn. 4.1.4.7), wie sie für Immobilien im Privatvermögen gilt, findet keine Anwendung.

- **Hinweis** Die Betriebsaufspaltung endet, wenn entweder die sachliche Verflechtung (z. B. Vermietung an eine andere Gesellschaft) oder die personelle Verflechtung (z. B. durch Insolvenzeröffnung<sup>31</sup>) wegfällt. Übt das Besitzunternehmen darüber hinaus keine originäre gewerbliche Tätigkeit aus, treten mit dem Wegfall der Betriebsaufspaltung die Folgen einer Betriebsaufgabe ein (Abschn. 4.1.4.2.4).

<sup>27</sup>BFH, Az. GrS 2/71 BStBl II 1972, 63; BFH Az. IV R 96/96, BStBl II 2002, 771.

<sup>28</sup>BFH, Az. IV 87/65, BStBl II 1972, 796; Schmidt-Wacker, § 15 Rn. 823.

<sup>29</sup>BFH, Az. I R 228/84, BStBl II 1989, 152 ff.

<sup>30</sup>Zur erweiterten Kürzung vgl. § 9 Nr. 1 GewStG.

<sup>31</sup>BFH, Az. XI R 2/96, BStBl II 1997, 460.

#### 4.1.4.2.4 Betriebsaufgabe und -veräußerung, § 16 EStG

Zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehören auch die Gewinne, die bei der Veräußerung eines ganzen Gewerbebetriebs oder eines Teilbetriebs (§ 16 Abs. 1 Nr. 1 EStG) erzielt werden. Gleiches gilt für die Veräußerung des gesamten Anteils an einer Mitunternehmerschaft (Abschn. 4.1.4.2.2). Der Veräußerungsgewinn wird von § 16 Abs. 2 Satz 1 EStG definiert als der Betrag, um den der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten den Wert (des Anteils) des Betriebsvermögens übersteigt.

Der Veräußerungsgewinn wird bei Erfüllung der Voraussetzungen gegebenenfalls nach § 34 EStG (Abschn. 4.1.5.5) begünstigt besteuert. Außerdem kommt ein einmaliger Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG in Höhe von bis zu 45.000 € in Betracht, wenn der Steuerpflichtige das 55. Lebensjahr vollendet hat oder er im sozialversicherungsrechtlichen Sinn dauernd berufsunfähig ist. Der Freibetrag ermäßigt sich um den Betrag, um den der Veräußerungsgewinn 136.000 € übersteigt, § 16 Abs. 4 Satz 3 EStG. Ab einem Veräußerungsgewinn von mehr als 181.000 € wirkt sich der Freibetrag daher nicht mehr aus.

- **Hinweis** Wird nur ein Teil eines Mitunternehmeranteils veräußert, handelt es sich um nicht begünstigte laufende Gewinne, § 16 Abs. 1 Satz 2 EStG. Die §§ 16 Abs. 4, 34 EStG kommen nicht zur Anwendung.

Die *Betriebsaufgabe* steht gemäß § 16 Abs. 3 Satz 1 EStG einer Betriebsveräußerung gleich. Soweit es im Zuge der Betriebsaufgabe nicht zu einer Veräußerung kommt, ist zur Ermittlung des Veräußerungsgewinns der gemeine Wert in Ansatz zu bringen, § 16 Abs. 3 Satz 6 und 7 EStG. Demgegenüber erfolgt eine *Betriebsauflösung* allmählich über einen größeren Zeitraum. Der Gewinn aus der Betriebsauflösung ist nicht begünstigt und stellt laufenden Gewinn dar.

#### 4.1.4.2.5 Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften, § 17 EStG

Die Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften, die im Privatvermögen gehalten werden, führt ebenfalls zu Einkünften aus Gewerbebetrieb, wenn der Veräußerer innerhalb der letzten fünf Jahre am Kapital der Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar zumindest zu 1 % beteiligt war, § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG.

- **Hinweis** Bei einer Beteiligung im Privatvermögen von weniger als 1 % handelt es sich um Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß § 20 Abs. 2 Nr. 1 EStG, wenn der Anteil ab dem 01.01.2009 erworben wurde. Für vor diesem Zeitpunkt erworbene Anteile gilt § 23 EStG a. F. mit der Folge, dass eine Veräußerung aufgrund des Ablaufes der Jahresfrist steuerfrei ist.

*Veräußerungsgewinn* ist nach § 17 Abs. 2 EStG der Betrag, um den der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten die Anschaffungskosten



übersteigt. Die Einkünfte unterliegen jedoch dem *Teileinkünfteverfahren* (§ 3 Nr. 40 Satz 1 c EStG) und sind damit nur zu 60 % steuerpflichtig. Gemäß § 3 c Abs. 2 EStG bedeutet dies zugleich, dass die Veräußerungs- und Anschaffungskosten nur zu 60 % in Abzug gebracht werden dürfen.

#### 4.1.4.3 Einkünfte aus selbstständiger Arbeit, § 18 EStG

§ 18 EStG zählt die Einkünfte auf, die als Einkünfte aus selbstständiger Arbeit zu versteuern sind. Am häufigsten kommt in der Praxis § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG zum Tragen, der die *freiberufliche Tätigkeit* den Einkünften aus selbstständiger Arbeit zuordnet und die wie folgt im Gesetz konkretisiert werden: die selbstständig ausgeübte wissenschaftliche, künstlerische, schriftstellerische, unterrichtende oder erzieherische Tätigkeit, § 18 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG. Die im Gesetz genannten sog. *Katalogberufe* (z. B. Ärzte, Rechtsanwälte und Notare) führen bei selbstständiger Ausübung stets zu Einkünften aus selbstständiger Arbeit. Gleiches gilt für *ähnliche Berufe*, die mit einem Katalogberuf umfassend (z. B. im Hinblick auf Ausbildung und Tätigkeit) vergleichbar sein müssen.<sup>32</sup>

Im Vordergrund steht die persönliche Arbeitsleistung, während es bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb (Abschn. 4.1.4.2) auf den Einsatz von Kapital ankommt. Setzt der Steuerpflichtige Mitarbeiter zur Aufgabenerfüllung ein, muss er infolge seiner besonderen Fachkenntnisse *leitend und eigenverantwortlich* tätig sein.<sup>33</sup>

#### Beispiel

Der Insolvenzverwalter setzt zur Erfüllung seiner Verwalterpflichten eine Vielzahl von Mitarbeitern ein. Der BFH hat klargestellt, dass die leitende und eigenverantwortliche Tätigkeit des Insolvenzverwalters auch dann vorliegt und dieser Einkünfte nach § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG erzielt.<sup>34</sup> Demgegenüber ist ein Laborarzt bei zu großer Auftrags- und Mitarbeiterzahl gewerblich gemäß § 15 EStG tätig.<sup>35</sup>

- **Hinweis** Die Einordnung zu den Einkünften aus selbstständiger Arbeit stellt zugleich fest, dass *keine Gewerbesteuerpflicht* besteht. Außerdem erhält der Steuerpflichtige mit Einkünften aus selbstständiger Arbeit Erleichterungen bei der Gewinnermittlung (dazu Abschn. 4.2.4).

<sup>32</sup>Zum Beispiel BFH, Az. IV R 65/00, BStBl II 2002, 149 ff.; BMF-Schreiben v. 03.03.2003, BStBl I 2003, 183.

<sup>33</sup>Schmidt-Wacker, § 18 Rn. 31.

<sup>34</sup>BFH, Az. VIII R 50/09, BStBl II 2011, 506; BFH, Az. VIII R 3/10, BStBl II 2011, 498.

<sup>35</sup>BFH, Az. IV B 12/99, BFH/NV 2000, 837.

#### 4.1.4.4 Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit, § 19 EStG

Zu den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit i. S. v. § 19 EStG zählen vor allem Gehälter, Löhne, Gratifikationen und andere Bezüge bzw. Vorteile für eine Beschäftigung im öffentlichen oder privaten Dienst (Nr. 1) und Warte- bzw. Ruhegelder, Witwen- und Waisengelder und andere Vorteile bzw. Bezüge aus früheren Dienstleistungen (Nr. 2) sowie Zuwendungen i. S. d. § 19 Abs. 1 Nr. 3 EStG (betriebliche Altersvorsorge). Arbeitslohn nach § 19 EStG erzielt der *weisungsabhängige Arbeitnehmer* (vgl. § 1 LStDV). Dabei kommt es auf den *Bruttoarbeitslohn* an, § 2 LStDV. Unerheblich ist, ob es sich um laufende oder einmalige Bezüge handelt oder ob ein Rechtsanspruch auf diese besteht, § 19 Abs. 1 S. 2 EStG. Teil des Bruttoarbeitslohns sind auch

- der Arbeitnehmeranteil zur Rentenversicherung,
- die Lohnsteuer (Vorauszahlung auf die Einkommensteuer) und
- Sachbezüge i. S. v. § 8 Abs. 2 f. EStG, wie z. B. die Überlassung eines betrieblichen Pkws zur privaten Nutzung.

#### 4.1.4.5 Einkünfte aus Kapitalvermögen, § 20 EStG

§ 20 Abs. 1 EStG benennt die *laufenden Einkünfte* aus Kapitalvermögen. Häufigster Anwendungsfall sind Dividenden oder verdeckte Gewinnausschüttungen aus Anteilen an Kapitalgesellschaften (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG) und Zinseinkünfte (§ 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG), die im Privatvermögen erzielt werden.

Demgegenüber erfasst § 20 Abs. 2 EStG die *Veräußerung oder Einlösung von Wertpapieren* des Privatvermögens. Anteile an Kapitalgesellschaften sind nach § 20 Abs. 2 Nr. 1 EStG beim Verkauf unbefristet zu besteuern, wenn sie unter der Abgeltungsteuer (seit dem 01.01.2009) erworben wurden. Hinzu kommen muss, dass die Anteile an der Kapitalgesellschaft kleiner als 1 % sind. Denn anderenfalls gilt § 17 Abs. 1 EStG, und der Veräußerungsgewinn bzw. -verlust zählt zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb (dazu Abschn. 4.1.4.2.5). § 20 Abs. 8 EStG ordnet die *Subsidiarität* der Einkünfte aus Kapitalvermögen an. Zählen die Kapitalerträge zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft (Abschn. 4.1.4.1), Gewerbebetrieb (Abschn. 4.1.4.2) oder zur Vermietung und Verpachtung (Abschn. 4.1.4.6), sind sie diesen Einkunftsarten zuzuordnen.

- **Hinweis** Werden die Kapitalerträge i. S. v. § 20 Abs. 1 und 2 EStG im Betriebsvermögen erzielt, kommt es für die Besteuerung darauf an, ob es sich um eine gewerbliche Personengesellschaft oder eine Kapitalgesellschaft handelt. Im erstgenannten Fall findet das *Teileinkünfteverfahren* nach § 3 Nr. 40d) EStG Anwendung. Handelt es sich um eine Kapitalgesellschaft, gelten für die Besteuerung die Regeln des Körperschaftsteuergesetzes.

Der Schuldner der Kapitalerträge bzw. die inländische depotführende Stelle behält auf die Kapitalerträge grds. 25 % *Kapitalertragsteuer* zzgl. 5,5 % Solidaritätszuschlag (Abschn. 4.1.6.1) und ggf. Kirchensteuer ein (§ 43a Abs. 1 EStG), wenn kein Freistellungsauftrag vorliegt oder die Kapitalerträge den *Freistellungsauftrag* i. H. v. 801 € bzw. 1602 € bei zusammen veranlagten Ehegatten übersteigen. Seit dem 01.01.2009 kommt diesem Kapitalertragsteuerabzug grds. abgeltende Wirkung zu, § 43 Abs. 5 S. 1 EStG. Aufgrund dieser Sonderstellung dürfen Verluste aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 6 S. 2 EStG nicht mit anderen Einkünften (z. B. aus Vermietung und Verpachtung nach § 21 EStG) verrechnet werden. Denn diese Einkünfte unterliegen dem progressiven Einkommensteuertarif (bis zu 45 %, vgl. Abschn. 4.1.5.1). Die Abgeltungsteuer wurde mit Wirkung zum 01.01.2009 eingeführt, § 52a Abs. 1 EStG. Für Wertpapiere (wie z. B. Aktien), die vor Einführung der Abgeltungsteuer nach altem Recht erworben wurden, gilt § 23 EStG a. F. fort. Infolge des Ablaufes der einjährigen Spekulationsfrist (Abschn. 4.1.4.7) können Gewinne aus der Veräußerung dieser Wertpapiere steuerfrei vereinnahmt, jedoch Verluste steuerlich nicht geltend gemacht werden. In bestimmten Fällen hat der Gesetzgeber aber den Anwendungszeitpunkt der Abgeltungsteuer vorverlagert, vgl. i. e. § 52a EStG.

- **Hinweis** (Alt-)Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften (§ 23 EStG a. F.), die von dem Finanzamt festgestellt wurden, durften bis einschließlich 2013 mit Veräußerungsgewinnen nach § 20 Abs. 2 EStG verrechnet werden, §§ 23 Abs. 3 S. 9, 52a EStG.

#### 4.1.4.6 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, § 21 EStG

§ 21 Abs. 1 EStG zählt zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung

- die Vermietung und Verpachtung unbeweglichen Vermögens (Nr. 1),
- die Vermietung und Verpachtung von Sachinbegriffen (Nr. 2),
- die zeitlich begrenzte Rechteüberlassung (Nr. 3) und
- die Veräußerung von Miet- oder Pachtzinsforderungen (Nr. 4).

- **Hinweis** Die Vermietung einzelner beweglicher Gegenstände ist dagegen unter § 22 Nr. 3 EStG zu subsumieren (Abschn. 4.1.4.7).

Voraussetzung ist, dass es sich um Gegenstände handelt, die sich im Privatvermögen befinden. Bei der Vermietung oder Verpachtung von Betriebsvermögen eines Gewerbebetriebes handelt es sich nach § 21 Abs. 3 EStG um gewerbliche Einkünfte nach § 15 EStG. Beträgt die vereinbarte und auf Dauer angelegte Wohnungsvermietung mindestens

66 % der ortsüblichen Miete, gilt die Vermietung als in vollem Umfang entgeltlich, § 21 Abs. 2 S. 2 EStG. In allen anderen Fällen wird das Mietverhältnis in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufgeteilt.

#### 4.1.4.7 Sonstige Einkünfte, § 22 EStG

§ 22 EStG zählt abschließend auf, was unter die sonstigen Einkünfte zu fassen ist:

- *Nr. 1:* Einkünfte aus wiederkehrenden Bezügen, z. B. Leibrenten
- *Nr. 1a:* Unterhaltsleistungen, die vom unterhaltsverpflichteten Ehegatten im Rahmen des Realsplittings als Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1a Nr. 1 EStG in Abzug gebracht werden können (Abschn. 4.1.3.4) und Einkünfte aus Versorgungsleistungen
- *Nr. 2:* Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften i. S. d. § 23 EStG
- *Nr. 3:* Einkünfte aus sonstigen Leistungen, z. B. Einkünfte aus gelegentlichen Vermittlungen oder der Vermietung beweglicher Gegenstände, soweit sie weniger als 256 € im Kalenderjahr betragen (Freigrenze). Veräußerungsähnliche Vorgänge fallen jedoch nicht in den Anwendungsbereich des § 22 Nr. 3 EStG.<sup>36</sup>
- *Nr. 4:* bestimmte Einkünfte als Abgeordnete und vergleichbare Leistungen
- *Nr. 5:* Leistungen aus Altersvorsorgeverträgen wie z. B. der Riester-Rente

Als *private Veräußerungsgeschäfte* nach § 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG sind die Veräußerungen von Immobilien bzw. Rechten an Grundstücken zu fassen, bei denen der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als zehn Jahre beträgt. Eine Ausnahme gilt nach § 23 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 EStG für Immobilien, die im Zeitraum zwischen Anschaffung bzw. Fertigstellung und der Veräußerung ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken *oder* im Jahr der Veräußerung und in den beiden vorangegangenen Jahren zu eigenen Wohnzwecken genutzt wurden (Frist: 1 Jahr und 2 Tage verteilt auf 3 Kalenderjahre). § 23 Abs. 1 Nr. 2 EStG sieht für andere als die in Nr. 1 benannten Wirtschaftsgüter eine Frist von nur einem Jahr vor. Ausgenommen von einer Besteuerung sind Alltagsgegenstände wie z. B. der gebrauchte Fernseher, § 23 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 EStG. Wurden die Gegenstände jedoch zur Einkünfteerzielung verwendet (z. B. Vermietung des Pkws), verlängert sich die Frist auf zehn Jahre, § 23 Abs. 1 Nr. 2 S. 3 EStG. Es gilt eine Freigrenze von 600 € pro Kalenderjahr, § 23 Abs. 3 S. 5 EStG.

- **Hinweis** Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften können nur mit Gewinnen aus solchen Geschäften verrechnet werden, § 23 Abs. 3 S. 7 f. EStG.

<sup>36</sup>BFH, Az. IX R 32/04, BStBl II 2007, 44; für eine Anwendung des § 22 Nr. 3 EStG aber BFH, Az. IX R 36/07, BFH/NV 2008, 1657. Weitere Beispiele zu § 22 Nr. 3 EStG z. B. BFH, Az. IX R 53/02, BStBl II 2005, 167; BFH, Az. IX R 47/07, BFH/NV 2008, 2001.

### 4.1.5 Der Steuertarif

Das zu versteuernde Einkommen (Abschn. 4.1.3.3) ist die Bemessungsgrundlage, auf die der Einkommensteuertarif Anwendung findet. Daraus ergibt sich die tarifliche Einkommensteuer.

#### 4.1.5.1 Einkommensteuertarif, § 32a EStG

Der Einkommensteuertarif ist – mit Ausnahme der Einkünfte aus Kapitalvermögen – progressiv ausgestaltet. Es gilt das Prinzip des Grenzsteuersatzes. Danach werden nur die eine Tarifzone übersteigenden Einkünfte mit dem höheren Steuertarif belastet. Der höhere Steuersatz bezieht sich demnach nicht auf das gesamte Einkommen des Steuerpflichtigen. Es sind folgende Begrifflichkeiten zu unterscheiden:

► **Grenzsteuersatz** der Steuersatz des letzten Einkommenszuwachses

► **Spitzensteuersatz** der höchste in Betracht kommende Grenzsteuersatz

► **Durchschnittssteuersatz** der auf das gesamte zu versteuernde Einkommen bezogene durchschnittliche Steuersatz, errechnet aus dem Verhältnis der tariflichen Einkommensteuer zu dem zu versteuernden Einkommen

§ 32a Abs. 1 S. 2 Nr. 1 EStG befreit das sog. *Existenzminimum* von einer Besteuerung, indem bis zu einem Betrag von 8472 € (Veranlagungsjahr 2015) bzw. 8652 € (Veranlagungsjahre 2016) bzw. 8820 € (Veranlagungsjahr 2017) bzw. 9000 € (Veranlagungsjahr 2018) bzw. 9168 € (Veranlagungsjahr 2019) und 9408 € (Veranlagungsjahr 2020) keine Einkommensteuer erhoben wird (sog. *Grundfreibetrag*). Ab einem zu versteuernden Einkommen von 55.961 € bis 265.326 € werden in 2019 alle Einkommenszuwächse mit einem Steuersatz von 42 % belastet. Bei einem zu versteuernden Einkommen ab 265.327 € erhöht sich der Steuersatz auf 45 % (sog. Reichensteuer). Für Eheleute, die zusammen zur Einkommensteuer veranlagt werden (Abschn. 4.1.5.2), verdoppeln sich diese Beträge. Der Spitzensteuersatz als höchstmöglicher Grenzsteuersatz beläuft sich damit aktuell auf 45 %.

#### 4.1.5.2 Splitting-Tarif

Im Rahmen der Zusammenveranlagung von Ehegatten (dazu Abschn. 4.1.2.2) findet der sog. Splitting-Tarif auf das für die Eheleute einheitlich ermittelte zu versteuernde Einkommen Anwendung. Gemäß § 32a Abs. 5 EStG wird das gemeinsame zu versteuernde Einkommen halbiert. Auf diesen halbierten Betrag findet der Grundtarif nach § 32a Abs. 1 EStG Anwendung. Der sich danach ergebende Steuerbetrag wird verdoppelt und ergibt die gemeinsame Steuerschuld der Ehegatten.

Bei dieser Berechnung ergibt sich für die Ehegatten eine niedrigere Einkommensteuerbelastung gegenüber einer Einzelveranlagung, wenn beide Ehegatten unter-

schiedlich hohe Einkünfte erzielen. Denn die Steuer wird danach unter Ausnutzung der niedrigeren Progression berechnet, als ob beiden Ehegatten jeweils hälftig das Gesamteinkommen zuzurechnen wäre. Deckt sich das Einkommen beider Ehegatten, führt der Splitting-Tarif folgerichtig regelmäßig zu keinem Vorteil. In besonderen Fallkonstellationen kann jedoch eine Einzelveranlagung der Ehegatten steuergünstiger sein. Dies kann z. B. gegeben sein, wenn ein Ehegatte eine steuerbegünstigte Abfindung (§ 34 EStG, vgl. Abschn. 4.1.5.5) erhalten oder nur ein Ehegatte einen Verlust erlitten hat und der Verlustrücktrag nach § 10d EStG zu einer größeren Steuerersparnis führt als die Verlustverrechnung mit den Einkünften des Ehegatten.<sup>37</sup>

- **Hinweis** Der verwitwete Ehegatte kann nach § 32a Abs. 6 Nr. 1 EStG nicht nur im Todesjahr des Ehepartners, sondern auch im Folgejahr den Splitting-Tarif nutzen, wenn im Todeszeitpunkt die Voraussetzungen für die Zusammenveranlagung erfüllt waren.

#### 4.1.5.3 Abgeltungsteuertarif, § 32d EStG

Die Einkünfte aus Kapitalvermögen unterliegen seit Einführung der Abgeltungsteuer zum 01.01.2009 nicht mehr dem progressiven Einkommensteuertarif (Abschn. 4.1.5.1), sondern werden mit einem linearen Steuersatz von 25 % besteuert, § 32d Abs. 1 EStG. Dementsprechend werden die Kapitaleinkünfte nicht in die Berechnung des zu versteuernden Einkommens einbezogen (vgl. Abschn. 4.1.3.3), auf das der progressive Einkommensteuertarif Anwendung findet. Sie nehmen vielmehr aufgrund des Sondersteuersatzes eine Sonderstellung ein.

Eine Ausnahme davon gilt jedoch, wenn der persönliche Einkommensteuersatz unterhalb des 25-prozentigen Abgeltungsteuersatzes liegt. In diesem Fall greift die sog. *Günstigerprüfung* des § 32d Abs. 6 EStG ein. Auf Antrag des Steuerpflichtigen werden die Einkünfte aus Kapitalvermögen bei der Berechnung des zu versteuernden Einkommens mit einbezogen und der tariflichen Einkommensteuer unterworfen, wenn dies zu einer niedrigeren Einkommensteuerbelastung einschließlich der Zuschlagsteuern (Abschn. 4.1.6) führt. Der Antrag kann bis zur Rechtskraft des Einkommensteuerbescheides gestellt werden. Er muss einheitlich für alle Kapitalerträge gestellt werden.

#### 4.1.5.4 Progressionsvorbehalt, § 32b EStG

Nach § 32b EStG kommt in besonderen im Gesetz normierten Fällen ein Sondersteuersatz im Wege des sog. Progressionsvorbehaltes zur Anwendung. Bei bestimmten Einkünften, die von der Einkommensteuer befreit sind (Abschn. 4.1.3.2), sieht § 32b EStG

---

<sup>37</sup>Birk/Desens/Tappe, Steuerrecht, S. 197 f. mit einem Berechnungsbeispiel.

vor, dass der deutsche Gesetzgeber diese Einkünfte wenigstens bei der Bemessung des Einkommensteuertarifs (Abschn. 4.1.5.1) berücksichtigen darf. Der besondere Steuersatz ist nach § 32b Abs. 2 EStG der Steuersatz, der sich ergibt, wenn die steuerfreien Leistungen bei der Berechnung der Einkommensteuer einbezogen werden. Durch den anzuwendenden höheren Durchschnittssteuersatz ergibt sich somit eine höhere Einkommensteuerbelastung als ohne den Progressionsvorbehalt.

- **Hinweis** Werden im Ausland negative Einkünfte erzielt, gilt der Progressionsvorbehalt grds. auch in diesem Fall und wirkt sich zugunsten des Steuerpflichtigen aus. Dadurch kommt ein niedrigerer Steuersatz zur Anwendung als ohne die negativen Einkünfte. Es sind jedoch z. B. die Beschränkungen des § 32b Abs. 1 S. 2 EStG zu beachten.

Neben den Einkünften, die aufgrund eines *Doppelbesteuerungsabkommens* in Deutschland von der Besteuerung freigestellt sind (§ 32b Abs. 1 Nr. 3 EStG), werden vor allem das Arbeitslosengeld, Kurzarbeitergeld, Krankengeld, Mutterschaftsgeld und ähnliche Lohnersatzleistungen nach § 32b Abs. 1 Nr. 1 EStG in den Progressionsvorbehalt einbezogen.

#### 4.1.5.5 Tarifiermäßigung nach § 34 EStG

*Außerordentliche Einkünfte* können nach § 34 EStG begünstigt besteuert werden, indem ein ermäßigter Steuersatz zur Anwendung kommt. Voraussetzung ist, dass es sich um außerordentliche Einkünfte i. S. d. § 34 Abs. 2 EStG handelt. Dazu zählen: Veräußerungs- und Aufgabegewinne nach §§ 14, 14a Abs. 1, 16, 18 Abs. 3 EStG (Nr. 1), Entschädigungen i. S. v. § 24 Nr. 1 EStG (Nr. 2), Nutzungsvergütungen und Zinsen gemäß § 24 Nr. 3 EStG, soweit sie für einen Zeitraum von mehr als drei Jahren nachgezahlt werden (Nr. 3), und Vergütungen für mehrjährige Tätigkeiten, die sich über mindestens zwei Veranlagungszeiträume erstrecken und einen Zeitraum von mehr als zwölf Monaten umfassen (Nr. 4).

Nach § 34 Abs. 1 EStG findet grds. die sog. *Fünftelregelung* Anwendung. Diese Regelung führt zu einer Steuerminderung, indem die Einkünfte rechnerisch auf fünf Jahre verteilt werden und damit eine niedrigere Steuerprogression eingreift. Die für die außerordentlichen Einkünfte anzusetzende Einkommensteuer beträgt das Fünffache des Unterschiedsbetrags zwischen der Einkommensteuer für das um diese Einkünfte verminderte zu versteuernde Einkommen (verbleibendes zu versteuerndes Einkommen) und der Einkommensteuer für das verbleibende zu versteuernde Einkommen zzgl. eines Fünftels dieser Einkünfte.

- **Hinweis** Unterliegt der Steuerpflichtige mit seinen übrigen Einkünften bereits dem Spitzensteuersatz, führt die Fünftelregelung nicht zu einer Abmilderung der Progression und damit nicht zu einer Steuerersparnis.

Ausnahmsweise kommt nach § 34 Abs. 3 EStG ein *ermäßigter Steuersatz* zum Tragen, den der Steuerpflichtige einmal in seinem Leben auf Antrag in Anspruch nehmen kann. Voraussetzung ist, dass

- der Steuerpflichtige das 55. Lebensjahr vollendet hat oder dauernd berufsunfähig ist *und*
- ein Betrieb veräußert oder aufgegeben wird *und*
- sich der Veräußerungsgewinn in den Betragsgrenzen des § 34 Abs. 3 EStG hält.

Der ermäßigte Steuersatz beläuft sich in diesem Fall auf 56 % des durchschnittlichen Steuersatzes, der sich ergäbe, wenn die tarifliche Einkommensteuer nach dem gesamten zu versteuernden Einkommen zzgl. der dem Progressionsvorbehalt unterliegenden Einkünfte zu bemessen wäre, mindestens jedoch 14 %.

#### 4.1.5.6 Die festzusetzende Einkommensteuer

Die festzusetzende Einkommensteuer und eine Abschlusszahlung bzw. Erstattung pro Veranlagung errechnen sich nach folgendem Schema:

Tarifliche Einkommensteuer  
 ./ . anzurechnende ausländische Steuern, § 34c Abs. 1 EStG  
 ./ . Steuerermäßigungen nach §§ 34e bis 35b EStG  
 + Hinzurechnungen nach § 2 Abs. 6 EStG  
 = **festzusetzende Einkommensteuer**, § 2 Abs. 6 EStG  
 ./ . Anrechnung von Steuervorauszahlungen (Lohnsteuer usw.), § 36 Abs. 2 EStG  
 = Abschlusszahlung bzw. Erstattung, § 36 Abs. 4 EStG

### 4.1.6 Zuschlagsteuern

#### 4.1.6.1 Solidaritätszuschlag

Nach dem Solidaritätszuschlaggesetz wird seit dem Jahr 1995 zur Finanzierung der Wiedervereinigung Deutschlands der Solidaritätszuschlag zusätzlich zur Einkommen- und Körperschaftsteuer erhoben. Er beträgt 5,5 % der Einkommensteuerschuld bzw. der Körperschaftsteuerschuld. Bislang hat das BVerfG eine zeitliche Befristung des Solidaritätszuschlags abgelehnt und seine Erhebung als verfassungsgemäß eingestuft.<sup>38</sup> Immer noch ist vor dem BVerfG (Az. 2 BvL 6/14) die Frage anhängig, ob die Erhebung des Solidaritätszuschlags 2007 verfassungsgemäß ist. Jedoch hat die Bundesregierung ab 2021 die Abschaffung des Solidaritätszuschlags für einen Großteil der Steuerpflichtigen beschlossen.<sup>39</sup>

<sup>38</sup>Zum Beispiel BVerfG, Az. 2 BvL 3/10, NJW 2011, 441.

<sup>39</sup>Entwurf eines Gesetz zur Rückführung des Solidaritätszuschlags BGBl I 2019, 2115.



### 4.1.6.2 Kirchensteuer

Der Kirchensteuersatz beträgt mit Ausnahme der Bundesländer Baden-Württemberg und Bayern 9 % der Einkommensteuer. In Baden-Württemberg und Bayern beträgt er 8 %. Die gezahlte Kirchensteuer ist als Sonderausgabe im Rahmen der Einkommensteuer abzugsfähig und reduziert damit zugleich ihre Bemessungsgrundlage, § 10 Abs. 1 Nr. 4 EStG.

Die Kirchensteuer wird auch im Rahmen der Abgeltungsteuer auf die Einkünfte aus Kapitalvermögen erhoben. Auch dort wird der Sonderausgabenabzug berücksichtigt und führt nach der in § 32d Abs. 1 EStG aufgezeigten Formel zu einer Reduzierung der 25 %, jedoch zuzüglich der Kirchensteuer. Ab 2014 fragen die inländischen Kreditinstitute über eine sog. Regelabfrage die Konfession des Steuerpflichtigen beim Bundeszentralamt für Steuern ab und behalten automatisch Kirchensteuer ein. Nur wenn der Steuerpflichtige bei dem Bundeszentralamt für Steuern explizit einen entsprechenden Sperrvermerk eintragen lässt, erfolgt keine Datenübermittlung an das Kreditinstitut. Der Steuerpflichtige muss dann seine Kapitaleinkünfte im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung angeben, damit die Kirchensteuer nacherhoben werden kann.

---

## 4.2 Einkünfteermittlung

### 4.2.1 Dualismus der Einkunftsarten

§ 2 Abs. 2 EStG unterteilt die sieben Einkunftsarten (§ 2 Abs. 1 EStG) in zwei Arten von Einkünften: die *Gewinneinkünfte* (Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb und selbstständige Arbeit) nach § 2 Abs. 2 Nr. 1 EStG und die *Überschusseinkünfte* (Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit, Vermietung und Verpachtung, sonstige Einkünfte und Kapitalvermögen) gemäß § 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG. Diese Zweiteilung, die Einfluss auf die Ermittlung der Höhe der Einkünfte hat, bezeichnet man auch als den Dualismus der Einkunftsarten.

### 4.2.2 Ermittlung der Überschusseinkünfte

#### 4.2.2.1 Einnahmen

Zu den Einnahmen zählen bei den Überschusseinkünften nach der Definition des § 8 Abs. 1 EStG alle Güter, die in Geld oder Geldeswert bestehen und dem Steuerpflichtigen im Rahmen der Einkunftsarten nach § 2 Abs. 1 Nr. 4 bis 7 EStG zufließen (*Veranlassungszusammenhang* zur jeweiligen Einkunftsart).

Einnahmen, die nicht in Geld bestehen (sog. *Sachbezüge*), werden mit den üblichen Endpreisen am Abgabeort angesetzt, § 8 Abs. 2 EStG. Dazu zählen die Überlassung einer Wohnung, Kost, Waren oder Dienstleistungen oder reine Nutzungsvorteile<sup>40</sup> und ersparte Aufwendungen, soweit diese nicht auf einer eigenen Leistung des Steuerpflichtigen beruhen. Für die Überlassung eines betrieblichen Fahrzeuges zur privaten Nutzung enthält § 8 Abs. 2 S. 2 bis 5 EStG eine spezielle Regelung für die Bewertung des Sachbezuges. Nach § 8 Abs. 2 S. 6 f. EStG findet für bestimmte Sachbezüge (wie z. B. freie Verpflegung) die sog. Sachbezugsverordnung Anwendung. § 8 Abs. 2 S. 11 EStG regelt in Form einer *Freigrenze*, dass monatliche Sachbezüge bis zu 44 € steuerfrei sind. Für die Bewertung von sog. *Personalrabatten*, die der Arbeitgeber seinen Arbeitnehmern auf seine Angebotspalette gewährt, finden die Sonderregelungen des § 8 Abs. 3 EStG Anwendung.<sup>41</sup>

Es gilt das Zuflussprinzip des § 11 Abs. 1 EStG. Einnahmen sind innerhalb eines Kalenderjahres bezogen, wenn sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind. Ein solcher Zufluss ist gegeben, wenn der Steuerpflichtige die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die Einnahmen erlangt.<sup>42</sup> Auf den Zeitpunkt der den Einnahmen zugrunde liegenden Leistungserbringung oder den Zeitraum, für den die Einnahmen geleistet werden, kommt es dabei nicht an.

---

#### Beispiel

V schließt im Oktober 2018 den Kaufvertrag für seine Immobilie innerhalb der Zehnjahresfrist der §§ 22 Abs. 2, 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG ab. Der Kaufpreis, der vereinbarungsgemäß zum 15. November 2018 fällig war, geht jedoch erst im März 2019 auf seinem Konto ein. Der Zufluss liegt erst mit dem Geldeingang im März 2019 vor. Der Veräußerungsgewinn ist daher erst im Kalenderjahr 2019 zu versteuern.

§ 11 Abs. 1 S. 2 EStG regelt eine Ausnahme für regelmäßig wiederkehrende Einnahmen (z. B. monatliche Mieteinnahmen i. S. v. § 21 EStG), die dem Steuerpflichtigen kurze Zeit vor Beginn oder kurze Zeit nach Beendigung des Kalenderjahres zufließen, zu dem sie wirtschaftlich gehören. Diese gelten als in dem Kalenderjahr bezogen, zu dem sie wirtschaftlich gehören, z. B. wenn die Dezembermiete, die spätestens am 03.01. zur Zahlung fällig ist, erst am 04.01. des Folgejahres gezahlt wird. Dann gilt die Dezembermiete als im Vorjahr (dem Jahr, zu dem sie wirtschaftlich gehört) zugeflossen. Eine kurze Zeit ist bei einem Zeitraum von bis zu zehn Tagen zu bejahen.<sup>43</sup>

---

<sup>40</sup>BFH, Az. GrS 2/86, BStBl II 1988, 348 ff.

<sup>41</sup>Zur Anwendbarkeit von § 8 Abs. 3 EStG vgl. BFH, Az. VI R 41/02, BStBl II 2007, 309 ff.; BMF-Schreiben v. 28.03.2007, BStBl I 2007, 464.

<sup>42</sup>BFH, Az. VIII R 40/08, BFH/NV 2011, 592.

<sup>43</sup>BFH, Az. VIII R 15/83, BStBl II 1986, 342.

#### 4.2.2.2 Werbungskosten

Als Werbungskosten bezeichnet das Gesetz in § 9 Abs. 1 S. 1 EStG alle Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der jeweiligen Einnahmen. Die Aufwendungen müssen danach *objektiv kausal* durch die auf die Einkunftserzielung gerichtete Tätigkeit veranlasst sein.<sup>44</sup> In § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 1 bis 7 EStG zählt das Gesetz Aufwendungen auf, die ebenfalls zu den Werbungskosten gehören, wie z. B. Schuldzinsen bei wirtschaftlichem Zusammenhang mit einer Einkunftsart oder Mehraufwendungen des Arbeitnehmers für eine doppelte Haushaltsführung. Nicht erforderlich ist, dass der Steuerpflichtige auch subjektiv die Absicht hatte, die Tätigkeit zu fördern. Auch *unfreiwillige Werbungskosten*, wie z. B. die Schadensersatzleistung des Vermieters/Hauseigentümers bei Verletzung der Verkehrssicherungspflicht, können von den Einnahmen in Abzug gebracht werden. Auch *vergebliche Werbungskosten*, wie z. B. die Fahrtkosten für ein nicht erfolgreiches Bewerbungsgespräch bei den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit, sind anzuerkennen, wenn ein ausreichender Zusammenhang zu der Einkunftsart ersichtlich ist. Nicht zu den Werbungskosten zählen *Aufwendungen für den privaten Vermögensstamm*, wie z. B. die Kaufpreiszahlung für den Erwerb einer Immobilie im Privatvermögen, um diese zu vermieten und Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu erzielen (zur Abschreibung aber Abschn. 4.2.2.2.1). Etwas anderes gilt nur dann, wenn Schäden bzw. Verluste am privaten Vermögen anlässlich einer Erwerbstätigkeit eintreten, wie z. B. die Beschädigung des privaten Pkws bei einer Dienstreise.<sup>45</sup>

Die Werbungskosten müssen der jeweiligen Einkunftsart, mit der sie zusammenhängen, zugerechnet werden. Kommen mehrere Einkünfte in Betracht, entscheidet der schwerpunktmäßige Zusammenhang zu einer der Einkunftsarten.<sup>46</sup> Sind Aufwendungen sowohl beruflich als auch privat veranlasst, sind diese entsprechend ihrem Verhältnis (ggfs. schätzweise) aufzuteilen (z. B. Verlängerung einer Dienstreise zu privaten Erholungszwecken), soweit nicht einem von beiden Anlässen nur eine völlig untergeordnete Bedeutung zukommt.<sup>47</sup> Lassen sich beide Bereiche nicht trennen (z. B. Reise eines Geographielehrers in die Wüste ohne konkreten beruflichen Zusammenhang), sind die Kosten grds. nicht als Werbungskosten abzugsfähig, § 12 Nr. 1 S. 1 EStG.<sup>48</sup>

Es gilt das *Abflussprinzip* des § 11 Abs. 2 EStG. Ausgaben sind für das Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie geleistet worden sind. Entscheidend ist der Verlust der wirtschaftlichen Verfügungsmacht (Zeitpunkt der Übermittlung des Überweisungsauftrags an die Bank bzw. die Unterschrift auf dem Belastungsbeleg bei einer Kreditkarte).

---

<sup>44</sup>BFH, Az. VI R 25/80, BStBl II 1982, 442.

<sup>45</sup>BFH, Az. VI R 171/88, BStBl II 1993, 44; siehe aber auch BFH, Az. VI R 227/83, BStBl II 1986, 771 ff.

<sup>46</sup>Beispiele bei BFH, Az. IX R 111/00, BStBl II 2006, 654; BFH, Az. VI R 75/06, BStBl II 2010, 48.

<sup>47</sup>Grundlegend BFH, Az. GrS 1/06, BStBl II 2010, 672; BMF-Schreiben v. 06.07.2010, BStBl I 2010, 614.

<sup>48</sup>Vgl. BFH, Az. VI R 3/11, BStBl II 2012, 416.

Für regelmäßig wiederkehrende Ausgaben gilt § 11 Abs. 1 S. 2 EStG entsprechend.<sup>49</sup> Werden Ausgaben für eine Nutzungsüberlassung von mehr als fünf Jahren im Voraus geleistet (z. B. Mietvorauszahlung für sechs Jahre), sind sie insgesamt auf den Zeitraum gleichmäßig zu verteilen, für den die Vorauszahlung geleistet wird, § 11 Abs. 2 S. 3 EStG.<sup>50</sup> Dieser Verpflichtung zur Verteilung steht auf der Einnahmenseite ein Wahlrecht zum sofortigen Ansatz oder einer Verteilung über den Zeitraum gegenüber, vgl. § 11 Abs. 1 S. 3 EStG.

Auch *vorweggenommene* und *nachträgliche Werbungskosten*, die vor Aufnahme der Tätigkeit bzw. nach ihrer Beendigung anfallen, sind grds. abzugsfähig, sofern nicht das Gesetz eine Ausnahme vorsieht (wie z. B. § 9 Abs. 6 EStG für die Kosten der erstmaligen Berufsausbildung). Dies gilt auch für Schuldzinsen bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nach Veräußerung des Mietobjektes, wenn der Kaufpreis nicht genügt hat, die Finanzierung zurückzuführen.<sup>51</sup> Die Rückerstattung von Werbungskosten führt zu steuerpflichtigen Einnahmen im Zeitpunkt der Rückerstattung. Werden demgegenüber steuerpflichtige Einnahmen zu einem späteren Zeitpunkt wieder zurückgezahlt, führt dies zu einer Steuerminderung im Jahr der Rückzahlung (Werbungskosten), wenn die Rückzahlung nicht aus privaten Gründen erfolgt ist (z. B. keine Kapitalanlage).

Gemäß § 9 Abs. 5 EStG gelten die § 4 Abs. 5 Nr. 1 bis 5, 6b bis 8a, 10, 12 EStG und § 4 Abs. 6 EStG sinngemäß (dazu Abschn. 4.2.4.2). Sog. *Drittaufwand*, bei dem allein ein Dritter den Aufwand trägt, berechtigt nicht zu einem Abzug als Werbungskosten. Kosten, die ein Dritter für den Steuerpflichtigen zahlt, sind nur dann beim Steuerpflichtigen abzugsfähig, wenn die Zahlung im Wege des abgekürzten Zahlungsverfahrens erfolgt, der Steuerpflichtige also letztendlich mit der Zahlung belastet wurde.<sup>52</sup>

#### 4.2.2.2.1 AfA

Grundsätzlich wirken sich Wertveränderungen im privaten Vermögensstamm nicht als Werbungskosten bei den Überschusseinkünften aus. Eine Ausnahme gilt jedoch für die Absetzungen für Abnutzung und für Substanzverringerungen bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern nach § 7 EStG, § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 7 EStG.<sup>53</sup> Auch die Regeln über die sofortige Abschreibbarkeit von geringwertigen Wirtschaftsgütern bis 800 € netto (§ 6 Abs. 2 EStG) sind gemäß § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 7 S. 2 EStG anwendbar. Dies gilt jedoch nicht für *Teilwertabschreibungen* (dazu Abschn. 4.2.3.5.2).

<sup>49</sup>Siehe auch Abschn. 4.2.2.1.

<sup>50</sup>Dies gilt nicht für ein marktübliches Damnum oder Disagio, § 11 Abs. 2 S. 4 EStG.

<sup>51</sup>BFH, Az. IX R 67/10, BFH/NV 2012, 1697; BMF-Schreiben v. 28.03.2013, Az. IV C 1-S 2211/11/10001, BStBl I 2013, 508.

<sup>52</sup>BFH, Az. GrS 2/97, BStBl II 1999, 782.

<sup>53</sup>Zum dogmatischen Hintergrund vgl. Schmidt-Loschelder, § 9 EStG Rn. 176.

**Beispiel**

Erwirbt der Arbeitnehmer einen Laptop für eine berufliche Nutzung, kann er die Kosten nach der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit in Abzug bringen. Erreichen die Anschaffungskosten höchstens 800 € netto, kann er die Kosten nach §§ 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 7 S. 2, 6 Abs. 2 EStG im Jahr der Anschaffung in vollem Umfang in Abzug bringen. Nutzt er den Laptop auch zu 30 % zu privaten Zwecken, kommt nur ein Abzug von 70 % der AfA in Betracht.

**4.2.2.2 Werbungskosten-Pauschbeträge**

Die in § 9a EStG geregelten Pauschbeträge sollen das Besteuerungsverfahren vereinfachen. Es werden vom Gesetz Werbungskosten in Höhe von pauschal

- *Nr. 1a*): 1000 € bei den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit
- *Nr. 1b*): 102 € bei Versorgungsbezügen i. S. v. § 19 Abs. 2 EStG
- *Nr. 3*: 102 € bei den Sonstigen Einkünften nach § 22 Nr. 1, 1a und 5 EStG

unterstellt und bei der Ermittlung der Einkünfte in Abzug gebracht. Verluste können sich dadurch jedoch nicht ergeben, vgl. § 9a S. 2 EStG. Hat der Steuerpflichtige höhere Werbungskosten aufgewendet als die Pauschbeträge, muss er dies im Einzelnen nachweisen. Die tatsächlichen Werbungskosten treten dann an die Stelle der Pauschbeträge.

§ 20 Abs. 9 EStG ordnet bei den Einkünften aus Kapitalvermögen an, dass als Werbungskosten höchstens ein Betrag von 801 € bzw. 1602 € bei zusammen veranlagten Ehegatten (sog. Sparer-Pauschbetrag) abgezogen werden darf. Der Abzug der tatsächlichen Werbungskosten ist nach dem Gesetz ausdrücklich ausgeschlossen.

**4.2.3 Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich, §§ 4 Abs. 1, 5 EStG**

§ 5 Abs. 1 EStG regelt die Gewinnermittlung mittels Betriebsvermögensvergleich für nach HGB buchführungspflichtige und freiwillig Buch führende *Gewerbetreibende*. § 4 Abs. 1 EStG ordnet die Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich auch für buchführungspflichtige bzw. freiwillig Buch führende *Land- und Forstwirte* und für freiwillig Buch führende *Selbstständige* an (§ 141 Abs. 1 AO).

**4.2.3.1 Zeitraum der Gewinnermittlung**

Gewinnermittlungszeitraum ist nach § 4a EStG das Wirtschaftsjahr, das regelmäßig zwölf Monate umfasst (§ 8b EStDV). Für Land- und Forstwirte läuft das Wirtschaftsjahr

grds. in der Zeit vom 01.07. bis zum 30.06 (§ 4a Abs. 1 S. 2 Nr. 1 EStG). Für Gewerbetreibende, die im Handelsregister eingetragen sind (z. B. GmbH, AG), kommt es auf den Zeitraum an, für den sie regelmäßig Abschlüsse machen (§ 4a Abs. 1 S. 2 Nr. 2 EStG); anderenfalls entspricht das Wirtschaftsjahr dem Kalenderjahr (§ 4a Abs. 1 S. 2 Nr. 3 EStG). Daran anknüpfend regelt § 4a Abs. 2 EStG bei einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr folgende Zurechnung des ermittelten Gewinns: Bei Land- und Forstwirten wird der Gewinn zeitanteilig auf das Kalenderjahr, in dem das Wirtschaftsjahr beginnt, und das Kalenderjahr, in dem das Wirtschaftsjahr endet, aufgeteilt (§ 4a Abs. 2 Nr. 1 EStG). Bei Gewerbetreibenden gilt der Gewinn in dem Kalenderjahr als bezogen, in dem das Wirtschaftsjahr endet (§ 4a Abs. 2 Nr. 2 EStG).

#### 4.2.3.2 Bilanz

Der Betriebsvermögensvergleich zum Ende eines jeden Wirtschaftsjahres erfolgt durch die Bilanzierung. Die Bilanz bildet daher das Vermögen im Handelsverkehr genauer ab als das bloße Inventar (§ 240 HGB). Nach § 4 Abs. 1 S. 1 EStG ermittelt sich der Gewinn aus dem Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres, vermehrt um den Wert der Entnahmen und vermindert um den Wert der Einlagen. Dabei ergibt sich der Wert des Betriebsvermögens (das sog. Eigenkapital) aus der Differenz zwischen den Aktiva (Vermögen) und den Passiva (Schulden). Das Aktiv- und Passivvermögen muss in der Bilanz in Euro beziffert werden, § 244 HGB. Die Bilanz weist auf beiden Seiten die gleiche (Bilanz-)Summe aus.

| Aktiva                                 | Passiva                                |
|----------------------------------------|----------------------------------------|
| I. Anlagevermögen                      | I. Eigenkapital                        |
| II. Umlaufvermögen                     | II. Rückstellungen                     |
| III. Aktive Rechnungsabgrenzungsposten | III. Verbindlichkeiten                 |
|                                        | IV. Passive Rechnungsabgrenzungsposten |

§ 266 HGB führt die handelsrechtlich vorgeschriebene Gliederung der Bilanz auf. Es gilt der Grundsatz der *Bilanzidentität*, d. h., die Anfangsbilanz des neuen muss mit der Schlussbilanz des vorangegangenen Wirtschaftsjahres übereinstimmen (§ 252 Abs. 1 HGB). Nach dem in § 252 Abs. 1 Nr. 5 HGB normierten Verursachungsprinzip sind zum Zwecke einer ordnungsgemäßen Gewinnermittlung Aufwendungen und Erträge dem Wirtschaftsjahr zuzuordnen, in dem sie wirtschaftlich verursacht wurden. Auf den Zeitpunkt der Zahlung kommt es nicht an. Das Zufluss-/Abflussprinzip des § 11 EStG (Abschn. 4.2.2.1) findet keine Anwendung.

#### 4.2.3.3 Maßgeblichkeitsgrundsatz, § 5 Abs. 1 EStG

Erfolgt der Betriebsvermögensvergleich nach § 5 EStG, ist das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung ermittelte Betriebsvermögen anzusetzen. Es gilt damit der Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz – und zwar dem Grunde und der Höhe nach. Das Gesetz sieht jedoch zahlreiche Ausnahmen vor, z. B. in den § 5 Abs. 2 bis 5 EStG. So findet der Maßgeblichkeitsgrundsatz keine Anwendung, wenn aufgrund steuerlicher Wahlrechte ein anderer Ansatz gewählt wird. Notwendig ist nach § 5 Abs. 1 S. 2 EStG jedoch, dass die von den handelsrechtlichen Werten abweichenden Ansätze in laufend zu führende Verzeichnisse aufgenommen werden. Sind die Abweichungen gravierend, empfiehlt sich die Erstellung einer separaten Steuerbilanz.

#### 4.2.3.4 Ansatz von Betriebsvermögen

Der Ansatz von Betriebsvermögen richtet sich danach, wem es zuzurechnen (§ 39 AO) und ob es selbstständig in der Bilanz ansatzfähig ist.

##### 4.2.3.4.1 Wirtschaftsgüter des Anlage- und Umlaufvermögens

Während das Handelsrecht den Begriff der Vermögensgegenstände verwendet (z. B. §§ 252, 266 HGB), greift das Steuerrecht auf die Bezeichnung Wirtschaftsgüter zurück (z. B. §§ 5, 6 EStG). Beide Begriffe sind jedoch im Wesentlichen deckungsgleich.<sup>54</sup> *Wirtschaftsgüter* sind alle Sachen, Rechte und vermögenswerte Vorteile einschließlich tatsächlicher Zustände und Möglichkeiten, deren Erlangung sich ein Kaufmann etwas kosten lässt und die einer besonderen Bewertung zugänglich und allein oder zusammen mit dem Betrieb übertragbar sind.<sup>55</sup> Die Wirtschaftsgüter lassen sich in solche des *Anlagevermögens* und des *Umlaufvermögens* unterteilen. Wirtschaftsgüter, die dauernd dem Betrieb zu dienen bestimmt sind, zählen zum Anlagevermögen, § 247 Abs. 2 HGB. Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens sind dagegen nach ihrem Zweck zum zeitnahen Verkauf bzw. Verbrauch bestimmt.

##### 4.2.3.4.2 Entnahmen und Einlagen

*Entnahmen* sind nach § 4 Abs. 1 S. 2 EStG alle Wirtschaftsgüter einschließlich bloßer Nutzungsentnahmen (wie z. B. der privaten Pkw-Nutzung<sup>56</sup>), die der Steuerpflichtige für sich, seinen Haushalt oder für andere betriebsfremde Zwecke im Laufe des Wirt-

---

<sup>54</sup>BFH, Az. GrS 2/86, BStBl II 1988, 348.

<sup>55</sup>BFH, Az. I R 218/82, BStBl II 1987, 14.

<sup>56</sup>Zur Pauschalierung mit 1 % des monatlichen Bruttolistenpreises vgl. § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG.

schaftsjahres entnommen hat. Aufgrund der betriebsfremden Zwecke mindern Entnahmen nicht den Gewinn. Einer Entnahme steht der Ausschluss oder die Beschränkung des Besteuerungsrechts der BRD hinsichtlich der Veräußerung oder Nutzung des Wirtschaftsguts gleich, § 4 Abs. 1 S. 3 ff. EStG. Umgekehrt erhöhen *Einlagen* nicht den Gewinn. Einlagen sind nach § 4 Abs. 1 S. 8 EStG alle Wirtschaftsgüter (ohne Nutzungen oder Leistungen), die der Steuerpflichtige dem Betrieb zugeführt hat, insbesondere die Einzahlung privater Gelder auf Bankkonten o. Ä.

#### 4.2.3.4.3 Verbindlichkeiten

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG liegt eine betriebliche Verbindlichkeit vor, die durch den Betrieb veranlasst und dem Grunde und der Höhe nach gewiss ist. Solche Verbindlichkeiten sind auf der Passivseite der Bilanz auszuweisen, vgl. § 266 Abs. 3 HGB. Verzichtet ein Gläubiger auf die Verbindlichkeit, fällt diese ertragswirksam weg und erhöht grds. den (Buch-)Gewinn des Unternehmens.

#### 4.2.3.4.4 Rückstellungen

Als Rückstellungen bezeichnet man wirtschaftlich verursachte betriebliche Verbindlichkeiten, die dem Grunde und bzw. oder der Höhe nach ungewiss sind. Voraussetzung für den Ansatz einer *Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten* nach § 249 Abs. 1 S. 1 1. HS HGB ist, dass die Inanspruchnahme wahrscheinlich ist und die Verbindlichkeit im abgelaufenen Wirtschaftsjahr bereits verursacht ist.<sup>57</sup> Darüber hinaus sind Rückstellungen für Gewährleistungen ohne rechtliche Verpflichtung nach § 249 Abs. 1 S. 2 Nr. 2 HGB und Aufwandsrückstellungen i. S. v. § 249 Abs. 1 S. 2 Nr. 1 HGB sowie Pensionsrückstellungen (vgl. § 6a EStG) handelsrechtlich und auch steuerrechtlich zu passivieren. Rückstellungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr sind gemäß § 253 Abs. 2 HGB und § 6 Abs. 1 Nr. 3a) EStG abzuzinsen.

Für folgende handelsrechtliche Rückstellungen bestehen jedoch steuerrechtliche *Passivierungsverbote*:

- Drohverlustrückstellungen nach § 249 Abs. 1 S. 1 2. HS HGB, § 5 Abs. 4a EStG,
- Rückstellungen für künftig zu aktivierende Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten, § 5 Abs. 4b S. 1 EStG,
- Liquiditätshilfen gemäß § 5 Abs. 2a EStG.

Für Rückstellungen betreffend Zuwendungen anlässlich von Dienstjubiläen (§ 5 Abs. 4 EStG) und die Verletzung fremder Patentrechte (§ 5 Abs. 3 EStG) kommt ein Ansatz nur unter engen Voraussetzungen in Betracht.

<sup>57</sup>Zum Beispiel BFH, Az. I R 110/04, BStBl II 2007, 251. Beachte aber § 5 Abs. 4a EStG für schwebende Geschäfte.



#### 4.2.3.4.5 Rechnungsabgrenzungsposten

Rechnungsabgrenzungsposten ordnen Einnahmen und Ausgaben dem Wirtschaftsjahr zu, zu dem sie wirtschaftlich gehören. Es handelt sich demgemäß nicht um Wirtschaftsgüter, sondern um bloße Korrekturposten. Gemäß § 5 Abs. 5 S. 1 Nr. 1 EStG ist ein *aktiver* (transitorischer) *Rechnungsabgrenzungsposten* für Ausgaben vor dem Bilanzstichtag zu bilden, die Aufwand für eine bestimmte, rechnerisch ermittelbare Zeit danach beinhalten. Der aktive Rechnungsabgrenzungsposten neutralisiert die Kosten im Zeitpunkt der Verauslagung und ordnet sie dem nachfolgenden Wirtschaftsjahr zu, indem er im folgenden Wirtschaftsjahr gewinnmindernd aufzulösen ist. Im Gegensatz dazu wird ein *passiver* (transitorischer) *Rechnungsabgrenzungsposten* für Einnahmen angesetzt, die Ertrag für eine bestimmte, rechnerisch ermittelbare Zeit nach dem Bilanzstichtag darstellen, § 5 Abs. 5 S. 1 Nr. 2 EStG. Durch die gewinnerhöhende Auflösung im folgenden Wirtschaftsjahr werden die Einnahmen dem folgenden Wirtschaftsjahr zugeordnet. Rechnungsabgrenzungsposten dürfen nicht für spätere Zahlungen bzw. Einnahmen gebildet werden, sondern nur für (transitorische) Vorauszahlungen.<sup>58</sup>

#### 4.2.3.4.6 Steuerfreie Rücklagen

Bei Gewinnrücklagen wird im Rahmen der Gewinnverwendung ein Teil des Gewinns in eine Rücklage eingestellt. Demgegenüber stellen die *Rücklage für Ersatzbeschaffung*<sup>59</sup> und die *Reinvestitionsrücklage* nach §§ 6b, c EStG steuerfreie Rücklagen dar, mit deren Hilfe stille Reserven auf andere Wirtschaftsgüter übertragen werden können.

#### 4.2.3.5 Bewertung von Wirtschaftsgütern

Die Höhe des Wertansatzes der Wirtschaftsgüter in der Bilanz richtet sich nach den einschlägigen Bewertungsvorschriften.

##### 4.2.3.5.1 Anschaffungs- und Herstellungskosten

Als *Anschaffungskosten* definiert § 255 Abs. 1 HGB alle Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen. *Herstellungskosten* sind gemäß § 255 Abs. 2 HGB Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung eines Vermögensgegenstands entstehen.

##### 4.2.3.5.2 Teilwert und gemeiner Wert

§ 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 EStG definiert den *Teilwert* als den Betrag, den ein Erwerber des ganzen Betriebs im Rahmen des Gesamtkaufpreises und unter der Prämisse der Betriebs-

---

<sup>58</sup>Zur Aktivierungspflicht beim Disagio vgl. BFH, Az. IV R 47/85, BStBl II 1989, 722.

<sup>59</sup>R 6.6 EStR 2012.

fortführung für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde. Dem Wirtschaftsgut kommt daher aufgrund seiner Betriebszugehörigkeit ein spezifischer Wert zu. Dadurch unterscheidet sich der Teilwert von dem *gemeinen Wert*, auf den § 9 Abs. 2 BewG Bezug nimmt und der identisch mit dem Verkehrswert (dem Einzelveräußerungspreis) ist.

*Entnahmen* sind mit ihrem Teilwert im Entnahmezeitpunkt anzusetzen (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 1 EStG), sodass eine Entnahme zur Aufdeckung der stillen Reserven führt. *Einlagen* sind grds. mit dem Teilwert zu bewerten ggfs. abzüglich einer zuvor in Anspruch genommenen AfA, §§ 6 Abs. 1 Nr. 5 S. 1, 7 Abs. 1 S. 5 EStG. Liegt die Anschaffung noch keine drei Jahre zurück, ist auf die Anschaffungskosten abzustellen, § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG. Der Begriff *Teilwertabschreibung* umfasst Wertverluste, die sich aufgrund einer niedrigeren Bewertung eines Wirtschaftsguts ergeben. Wirtschaftsgüter des *Anlagevermögens* sind handelsrechtlich auf den niedrigeren Wert abzuschreiben, wenn eine voraussichtlich dauernde Wertminderung vorliegt, § 253 Abs. 3 S. 3 HGB.<sup>60</sup> Steuerrechtlich besteht in diesem Fall ein Wahlrecht, § 6 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 EStG. Wirtschaftsgüter des *Umlaufvermögens* müssen nach § 253 Abs. 4 HGB mit dem niedrigeren Wert angesetzt werden. Steuerrechtlich besteht bei einer voraussichtlich dauernden Wertminderung ein Wahlrecht zwischen dem Teilwertansatz oder den Anschaffungskosten, § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG. Steigt der Wert nach einer Teilwertabschreibung wieder an, so muss eine *Teilwertzuschreibung* bis zu den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten erfolgen, §§ 253 Abs. 5 HGB, 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG (*Wertaufholungsgebot*).

Rückstellungen werden nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG und Verbindlichkeiten nach § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG bewertet.

#### 4.2.4 Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG

Die Gewinnermittlung in Form der Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG können diejenigen Steuerpflichtigen wählen, die nicht aufgrund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet sind, Bücher zu führen, und die dies auch nicht freiwillig tun. Dazu zählen die (Klein-)Gewerbetreibenden, wenn sie weder als Kaufleute (§§ 1 ff. HGB, 140 AO) noch nach § 141 AO zur Buchführung verpflichtet sind. Gleiches gilt für die nicht buchführungspflichtigen Land- und Forstwirte. Demgegenüber können Steuerpflichtige, die Einkünfte aus selbstständiger Arbeit erzielen (Abschn. 4.1.4.2), unabhängig von ihrer Größe den Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermitteln.

Gewinn ist dabei der Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben. Es handelt sich um eine schlichte Geldverkehrsrechnung. Veränderungen auf der Vermögensebene, wie sie durch die Bilanz abgebildet werden, bleiben unberücksichtigt.

<sup>60</sup>Zu Finanzanlagen vgl. § 253 Abs. 3 S. 4 HGB.

#### 4.2.4.1 Betriebseinnahmen

Betriebseinnahmen sind nach § 8 Abs. 1 EStG alle Zugänge in Geld oder Geldeswert, die durch den Betrieb veranlasst sind (vgl. Abschn. 4.2.2.1). Voraussetzung ist, dass ein wirtschaftlicher oder tatsächlicher Zusammenhang mit dem Unternehmen besteht.<sup>61</sup> Nicht zu den Betriebseinnahmen (und -ausgaben) zählen die durchlaufenden Posten i. S. v. § 4 Abs. 3 S. 2 EStG. Dabei handelt es sich um im Namen und für Rechnung eines anderen vereinnahmte oder verausgabte Gelder (z. B. Zahlungsein- und -ausgänge auf einem Notaranderkonto). Jedoch zählt die Umsatzsteuer nicht zu den durchlaufenden Posten. Die vereinnahmte Umsatzsteuer ist eine Betriebseinnahme und die gezahlte Umsatzsteuer Betriebsausgabe. Demgegenüber wird die Umsatzsteuer im Rahmen des Betriebsvermögensvergleichs erfolgsneutral berücksichtigt. Die Aufnahme eines Darlehens führt demgegenüber nicht zu einer Betriebseinnahme, da der Gutschrift des Darlehensbetrages eine entsprechende Rückzahlungsverpflichtung gegenübersteht. Gleiches gilt für den umgekehrten Fall einer Darlehensrückzahlung.

#### 4.2.4.2 Betriebsausgaben

Betriebsausgaben sind nach § 4 Abs. 4 EStG alle Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlasst sind. Voraussetzung ist, dass objektiv ein Zusammenhang mit dem Betrieb besteht und subjektiv die Aufwendungen zur Förderung des Betriebes gemacht werden. Jedoch stellen auch unfreiwillige Ausgaben (z. B. Schadensersatzleistungen) Betriebsausgaben dar, wenn der objektive Zusammenhang zum Betrieb besteht. Auch *vorweggenommene* oder *nachträgliche* oder *vergebliche* Betriebsausgaben (dazu Abschn. 4.2.2.1) sind anzuerkennen. Private Kosten der Lebensführung stellen dagegen nach § 12 Nr. 1 S. 2 EStG keine Betriebsausgaben dar. Für gemischt veranlasste Aufwendungen gilt das unter Abschn. 4.2.2.1 Ausgeführte entsprechend.

Ein Betriebsausgabenabzug scheidet aber auch bei betrieblich veranlassten Aufwendungen aus, wenn die Voraussetzungen des § 4 Abs. 5, 5b, 6 und 9 EStG vorliegen. Zu den nichtabzugsfähigen Betriebsausgaben gehören:

- Geschenke an Geschäftspartner von mehr als 35 €,
- Bewirtung von Geschäftspartnern, soweit sie 70 % der Bewirtungskosten übersteigen,
- Verpflegungsmehraufwendungen, sofern die Grenzen von § 4 Abs. 5 Nr. 5 EStG überschritten werden,
- Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer i. S. v. § 4 Abs. 5 Nr. 6b EStG,
- seit 2008: die Gewerbesteuer samt Nebenleistungen,
- Aufwendungen für eine erstmalige Berufsausbildung usw. Außerdem sieht § 4 Abs. 4a EStG eine Beschränkung des betrieblichen Schuldzinsenabzugs für Überentnahmen vor.

---

<sup>61</sup>BFH, Az. VIII R 60/03, BStBl II 2006, 650.

Werden Wirtschaftsgüter des *Umlaufvermögens* (z. B. Vorräte) erworben, sind die Kosten im Einklang mit § 11 EStG sofort in vollem Umfang als Betriebsausgaben abzugsfähig. Damit ist zugleich eine Inventur entbehrlich. Ein späterer Verlust von Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens hat dagegen keine steuerlichen Auswirkungen mehr. Etwas anderes gilt bei dem Erwerb von Wirtschaftsgütern des *Anlagevermögens*. Gemäß § 4 Abs. 3 S. 3 f. EStG gelten für die abnutzbaren Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens die Regeln für die Abschreibungen (§ 7 EStG) sowie die Regeln für geringwertige Wirtschaftsgüter (§ 6 Abs. 2 EStG). Damit ist kein Sofortabzug im Jahr der Anschaffung zulässig, sondern die Aufwendungen sind über die Nutzungsdauer zeitanteilig zu verteilen. Bei dem vorzeitigen Verlust eines solchen Wirtschaftsgutes kommt eine außerordentliche Abschreibung nach § 7 Abs. 1 S. 6 EStG in Betracht. Nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, wie z. B. Grund und Boden oder Anteile an Kapitalgesellschaften, sind erst im Zeitpunkt der Veräußerung von dem Veräußerungserlös in Abzug zu bringen bzw. im Verlustzeitpunkt als Betriebsausgaben zu berücksichtigen, § 4 Abs. 3 S. 4 f. EStG. Der Diebstahl oder die Unterschlagung von betrieblichen Geldern führt zu Betriebsausgaben.

#### 4.2.4.3 Zufluss-, Abflussprinzip

Es gilt das in § 11 EStG normierte Zufluss-/Abflussprinzip (Abschn. 4.2.2.1). Deshalb kommt es bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG nicht zu einer periodengerechten Gewinnermittlung, wie sie die Bilanz aufweist. Durch das Zuflussprinzip des § 11 EStG wird vielmehr in Kauf genommen, dass Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben in ein anderes Wirtschaftsjahr verlagert werden können – je nachdem, wann ihre Bezahlung erfolgt bzw. wann die wirtschaftliche Verfügungsmacht erlangt wird.

##### Beispiel

Der Steuerpflichtige ermittelt seinen Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG. Die Forderungen gegen seine Kunden führen nicht zu Betriebseinnahmen, solange sie nicht bezahlt sind. Erst mit der Bezahlung sind diese als Betriebseinnahmen zu erfassen (§ 11 Abs. 1 EStG). Würde der Steuerpflichtige seinen Gewinn nach § 4 Abs. 1 bzw. 5 EStG ermitteln, müsste er jede Kundenforderung bereits bei ihrer Entstehung gewinnerhöhend aktivieren. Die spätere Erfüllung wirkt sich dann nicht mehr auf den Gewinn aus. Auf diese Weise wird die Forderung dem Leistungszeitraum zugeordnet, während bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG zwischen der Leistung und der Erfüllung der Forderung sogar Jahre liegen können und die Betriebseinnahme dann erst entsprechend später erfasst wird. Bei einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG wirken sich Forderungsverzichte und -ausfälle nicht auf den Gewinn aus,

da es an einem vorangegangenen Zufluss fehlt. Spätere Korrekturen sind demnach mangels Zufluss entbehrlich. Das Zufluss-/Abflussprinzip kann in den Grenzen des § 11 EStG im Rahmen der Gewinnermittlung gezielt genutzt werden, um die Steuerbelastung in den einzelnen Jahren vorteilhaft zu beeinflussen.

#### 4.2.4.4 Entnahmen und Einlagen

Entnahmen und Einlagen in Geld haben keine Gewinnauswirkung. Soweit jedoch die Entnahmen zu außerbetrieblichen Zwecken Einfluss auf den Gesamtgewinn hätten, werden sie wie Betriebseinnahmen behandelt.<sup>62</sup>

#### 4.2.5 Wechsel der Gewinnermittlungsart

Alle Gewinnermittlungsarten – die Gewinnermittlung durch Bestandsvermögensvergleich nach den §§ 4 Abs. 1, 5 EStG und nach § 4 Abs. 3 EStG – ermitteln auf die Gesamtlaufzeit eines Betriebes (von seiner Eröffnung bis zu einer Liquidation) den gleichen *Totalgewinn*. Es gilt der Grundsatz der Gesamtgewinnungleichheit.<sup>63</sup> Durch den Wechsel der Gewinnermittlungsart können daher auf die Gesamtperiode keine Steuern gespart werden. Es kann jedoch zu zeitlichen Verschiebungen kommen. Um zu einem zutreffenden Ergebnis zu gelangen und den Totalgewinn durch doppelte Erfassung von betrieblichen Vorgängen oder gänzlich fehlende Erfassung nicht zu verfälschen, ist der Wechsel der Gewinnermittlungsart anhand von ggfs. erforderlichen Zu- und Abschlägen im Rahmen einer Überleitungsrechnung zu ermitteln.<sup>64</sup>

---

### Literatur

Birk, D., Desens, M., Tappe, H., (2019). *Steuerrecht* (22. Aufl.). Heidelberg: Müller.  
Klein, F. (2018). *Abgabenordnung* (14. Aufl.). München: Beck.  
Schmidt, L. (2020). *Einkommensteuergesetz* (39. Aufl.). München: Beck.

---

<sup>62</sup>Zum Beispiel BFH, Az. IV R 50/86, BStBl II 1986, 907.

<sup>63</sup>BFH, Az. GrS 1/89, BStBl II 1990, 830 ff.

<sup>64</sup>R 4.6 EStR 2012.



**Prof. Dr. Carmen Griesel** ist Geschäftsführerin der GKM Steuerberatungs GmbH und selbstständige Rechtsanwältin in Düsseldorf. Seit 2010 lehrt sie an der FOM Hochschule für Oekonomie & Management in Essen, Köln und Duisburg. Sie studierte Rechtswissenschaften an der Universität Köln und promovierte (magna cum laude) am Lehrstuhl für Bürgerliches Recht, Zivilprozessrecht, Familien- und Erbrecht bei Prof. Dr. Dirk Olzen an der Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf. Im Jahre 2001 wurde sie bei Arthur Andersen in Düsseldorf im Bereich private client services tätig. 2004 legte sie erfolgreich die Prüfung zum Steuerberater ab.

Andreas Lühn

## Inhaltsverzeichnis

|       |                                                                                         |    |
|-------|-----------------------------------------------------------------------------------------|----|
| 5.1   | Grundlagen.....                                                                         | 82 |
| 5.1.1 | Einordnung in das Steuersystem.....                                                     | 82 |
| 5.1.2 | Grundkonzept der Besteuerung von Körperschaften.....                                    | 82 |
| 5.1.3 | Rechtsgrundlagen.....                                                                   | 83 |
| 5.2   | Persönliche Steuerpflicht.....                                                          | 84 |
| 5.2.1 | Der Körperschaftsteuer unterliegende Rechtsformen.....                                  | 84 |
| 5.2.2 | Unbeschränkte Steuerpflicht.....                                                        | 86 |
| 5.2.3 | Beschränkte Steuerpflicht.....                                                          | 86 |
| 5.2.4 | Befreiungen von der Steuerpflicht.....                                                  | 88 |
| 5.3   | Einkommensermittlung.....                                                               | 89 |
| 5.3.1 | Grundlagen.....                                                                         | 89 |
| 5.3.2 | Ermittlungszeiträume.....                                                               | 90 |
| 5.3.3 | Überblick über die Schritte der Einkommensermittlung.....                               | 91 |
| 5.3.4 | Ermittlung des Steuerbilanzgewinns.....                                                 | 91 |
| 5.3.5 | Steuerfreie Betriebseinnahmen und andere außerbilanzielle Kürzungen.....                | 92 |
| 5.3.6 | Nicht abzugsfähige Betriebsausgaben und andere außerbilanzielle<br>Hinzurechnungen..... | 92 |
| 5.3.7 | Verlustverrechnung.....                                                                 | 95 |
| 5.3.8 | Freibeträge.....                                                                        | 97 |
| 5.4   | Ermittlung der Steuerschuld.....                                                        | 97 |
| 5.5   | Besteuerungsverfahren.....                                                              | 98 |
| 5.5.1 | Veranlagung.....                                                                        | 98 |
| 5.5.2 | Steuerentstehung und -erhebung.....                                                     | 99 |

---

A. Lühn (✉)

FOM Hochschule für Oekonomie & Management, Hamburg, Deutschland

E-Mail: [andreas.luehn@fom.de](mailto:andreas.luehn@fom.de)

|       |                                                            |     |
|-------|------------------------------------------------------------|-----|
| 5.6   | Steuerliche Folgen von Gewinnausschüttungen .....          | 99  |
| 5.6.1 | Grundlagen.....                                            | 99  |
| 5.6.2 | Abgeltungsverfahren .....                                  | 100 |
| 5.6.3 | Teileinkünfteverfahren.....                                | 102 |
| 5.6.4 | Freistellungsverfahren .....                               | 104 |
| 5.7   | Steuerliche Folgen von Verträgen mit Gesellschaftern ..... | 105 |
| 5.7.1 | Grundlagen.....                                            | 105 |
| 5.7.2 | Verdeckte Gewinnausschüttungen.....                        | 107 |
| 5.7.3 | Verdeckte Einlagen .....                                   | 109 |
| 5.8   | Organschaft .....                                          | 110 |
| 5.8.1 | Grundlagen.....                                            | 110 |
| 5.8.2 | Voraussetzungen.....                                       | 110 |
| 5.8.3 | Rechtsfolgen .....                                         | 112 |

---

## 5.1 Grundlagen

### 5.1.1 Einordnung in das Steuersystem

Die Körperschaftsteuer ist die Ertragsteuer der juristischen Personen, so wie die Einkommensteuer die Ertragsteuer der natürlichen Personen ist. Der Körperschaftsteuer unterliegen insbesondere alle Körperschaften des privaten Rechts, wie z. B. Kapitalgesellschaften, Genossenschaften, Vereine und Stiftungen, soweit sie nicht aufgrund spezieller Befreiungsregelungen von der Körperschaftsteuer befreit sind. Die Körperschaftsteuer ist daher eine *Personensteuer*.

Wie bei der Einkommensteuer ist auch bei der Körperschaftsteuer die Bemessungsgrundlage das zu versteuernde Einkommen, das aus dem steuerlichen Gewinn abgeleitet wird. Deshalb gehört die Körperschaftsteuer zu den *Ertragsteuern*.

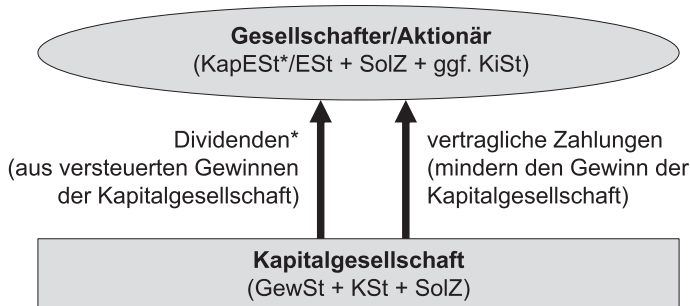
Die Ermittlung und Festsetzung der Körperschaftsteuer erfolgt nach Abgabe der Steuererklärung der Körperschaft durch den Steuerbescheid des Finanzamts. Die Körperschaftsteuer stellt somit eine *Veranlagungssteuer* dar.

Die Gesetzgebungshoheit für die Körperschaftsteuer liegt beim Bund, d. h., das Körperschaftsteuergesetz ist ein Bundesgesetz. Die Verwaltungshoheit liegt hingegen bei den Ländern, die über ihre Finanzämter das Veranlagungsverfahren durchführen. Die Ertrags-hoheit teilen sich Bund und Länder, 50 % der Einnahmen fließen an den Bund, die anderen 50 % an die Länder. Die Körperschaftsteuer gehört daher zu den *Gemeinschaftsteuern*.

### 5.1.2 Grundkonzept der Besteuerung von Körperschaften

Während Gewinne von Personengesellschaften den Gesellschaftern zugerechnet und bei diesen versteuert werden (sog. *Transparenzprinzip*), werden Körperschaften getrennt von ihren Mitgliedern bzw. Gesellschaftern besteuert (sog. *Trennungsprinzip*). Für die Mitglieder bzw. Gesellschafter ergeben sich grundsätzlich nur dann steuerliche





\* auf Dividenden wird Kapitalertragsteuer mit regelmäßig abgeltender Wirkung einbehalten

**Abb. 5.1** Grundstruktur der Ertragsbesteuerung von Kapitalgesellschaften

Konsequenzen aus ihrer Beteiligung, wenn sie Gewinnausschüttungen oder vertragliche Zahlungen von der Körperschaft erhalten.

Der Gewinn von Kapitalgesellschaften unterliegt neben der Körperschaftsteuer auch der Gewerbesteuer und dem Solidaritätszuschlag. *Gewinnausschüttungen* an die Gesellschafter mindern das zu versteuernde Einkommen einer Kapitalgesellschaft nicht. Die Kapitalgesellschaft hat auf die Ausschüttungen Kapitalertragsteuer zuzüglich Solidaritätszuschlag und ggf. Kirchensteuer einzubehalten. Beim Gesellschafter gehören die Dividendenbezüge in der Regel zu den Einkünften aus Kapitalvermögen, deren Besteuerung durch die Erhebung der Kapitalertragsteuer abgegolten ist.<sup>1</sup>

*Vertragliche Zahlungen* einer Körperschaft an ihre Mitglieder bzw. Gesellschafter (z. B. Gehälter, Mieten, Zinsen) werden grundsätzlich steuerlich behandelt wie vertragliche Zahlungen zwischen fremden Dritten. Die Zahlungen sind daher auf Ebene der Körperschaft als Betriebsausgaben abziehbar und werden beim Mitglied bzw. Gesellschafter je nach der Art der Zahlung bei der entsprechenden Einkunftsart einkommensteuerlich erfasst.<sup>2</sup>

Abb. 5.1 zeigt die Grundstruktur der Ertragsbesteuerung von Kapitalgesellschaften.

### 5.1.3 Rechtsgrundlagen

Die wichtigsten Rechtsgrundlagen der Körperschaftsteuer sind das *Körperschaftsteuergesetz* (KStG) und die *Körperschaftsteuer-Durchführungsverordnung* (KStDV). Daneben bestehen die *Körperschaftsteuerrichtlinien* (KStR), in denen die Finanzverwaltung

<sup>1</sup>Siehe zur Besteuerung von Gewinnausschüttungen Abschn. 5.6.

<sup>2</sup>Siehe zur Besteuerung vertraglicher Zahlungen an Gesellschafter Abschn. 5.7.

darlegt, wie die einzelnen Paragraphen des Körperschaftsteuergesetzes aus ihrer Sicht auszulegen sind. Außerdem gibt es zu zahlreichen speziellen Fragen der Körperschaftsteuer Schreiben des Bundesfinanzministeriums (sog. BMF-Schreiben), in denen das Bundesfinanzministerium ausführlich erläutert, wie das Körperschaftsteuergesetz auf bestimmte Sachverhalte anzuwenden ist. Die KStR und die BMF-Schreiben haben jedoch nur für die Finanzverwaltung bindende Wirkung. Für den Steuerpflichtigen und die Finanzgerichte stellen sie nur eine mögliche Auslegung des Körperschaftsteuergesetzes dar.

---

## 5.2 Persönliche Steuerpflicht

### 5.2.1 Der Körperschaftsteuer unterliegende Rechtsformen

Der Körperschaftsteuer können Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen i. S. d. § 1 Abs. 1 KStG unterliegen. Dazu zählen insbesondere die *juristischen Personen des privaten Rechts* wie Kapitalgesellschaften (SE, AG, KGaA, GmbH, UG [haftungsbeschränkt]), Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften (e. G.), Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit (VVaG), rechtsfähige Idealvereine (e. V.), rechtsfähige wirtschaftliche Vereine und rechtsfähige Stiftungen des privaten Rechts.

Auch *juristische Personen ausländischen privaten Rechts* (z. B. Ltd., Plc., Corp.) können der Körperschaftsteuer unterliegen, wenn sie mit deutschen Körperschaften vergleichbar sind. Dazu ist im Wege eines sog. Rechtstypenvergleichs zu prüfen, ob die ausländische Rechtsform nach ihrem rechtlichen Aufbau und ihrer wirtschaftlichen Stellung eher einer Körperschaft oder einer Personengesellschaft deutschen Rechts nahesteht (sog. Subjektqualifikation).<sup>3</sup> Kriterien sind dabei insbesondere gesellschaftsrechtliche Regelungen wie Haftungsbegrenzung, Übertragbarkeit der Anteile und Geschäftsführungsbefugnisse. Nicht entscheidend ist hingegen, ob die Gesellschaft nach dem Steuerrecht ihres Sitzstaates gemäß dem Trennungs- oder dem Transparenzprinzip besteuert wird. Dies führt häufig zu sog. Qualifikationskonflikten, da ausländische Gesellschaften in ihren Sitzstaaten als eigenes Steuersubjekt der dortigen Körperschaftsteuer unterliegen können, während sie in Deutschland als steuerlich transparent behandelt werden, da sie nach deutschen Rechtsgrundsätzen als Personengesellschaften gelten.

Auch *nichtrechtsfähige Personenvereinigungen und Zweckvermögen des privaten Rechts* (z. B. nichtrechtsfähige Vereine, Anstalten, Stiftungen) können der Körperschaftsteuer unterliegen, wenn ihr Einkommen weder nach dem Körperschaftsteuergesetz

---

<sup>3</sup>Vgl. RFH v. 12.2.1930, VI A 899/27, RStBl. 1930, S. 444; BFH v. 3.2.1988, I R 134/84, BStBl. II 1988, S. 588; BFH v. 23.6.1992, BStBl. II 1992, S. 972.

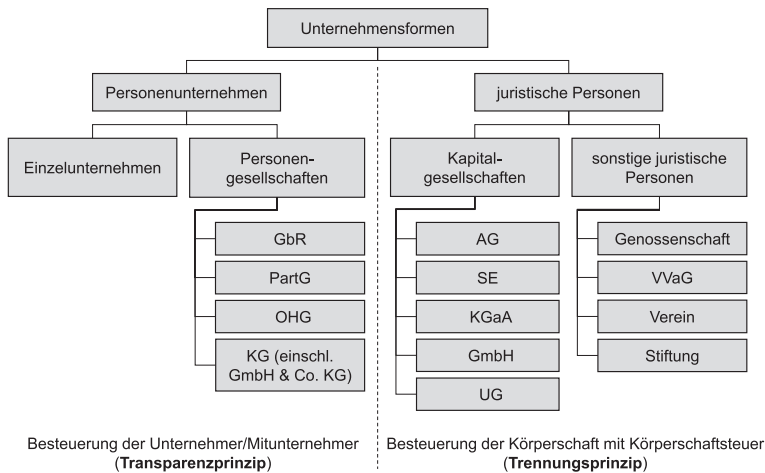


**Abb. 5.2** Besteuerungsprinzipien bei inländischen Rechtsformen

noch nach einem anderen Gesetz unmittelbar bei einem anderen Steuerpflichtigen zu versteuern ist (§ 1 Abs. 1 Nr. 5 i. V. m. § 3 Abs. 1 KStG). Da die Gewinne von Personengesellschaften (GbR, PartG, OHG, KG) gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG steuerlich unmittelbar den Gesellschaftern zuzurechnen sind, unterliegen Personengesellschaften nicht der Körperschaftsteuer.

Auch eine *GmbH & Co. KG* unterliegt als Personengesellschaft nicht der Körperschaftsteuer. Ihre Gewinne werden nach dem Transparenzprinzip den Gesellschaftern zugerechnet und unterliegen bei diesen der Einkommensteuer (soweit es sich um natürliche Personen handelt) oder der Körperschaftsteuer (soweit es sich um juristische Personen handelt). Die Komplementär-GmbH ist als juristische Person in jedem Fall körperschaftsteuerpflichtig.

*Juristische Personen des öffentlichen Rechts* (z. B. Bund, Länder, Kommunen, öffentlich-rechtliche Hochschulen, öffentlich-rechtliche Innungen und Kammern) unterliegen grundsätzlich nicht der Körperschaftsteuerpflicht. Nur soweit eine Körperschaft des öffentlichen Rechts einen sog. *Betrieb gewerblicher Art* unterhält, kann dieser unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig sein (§ 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG). Ein Betrieb gewerblicher Art ist gem. § 4 Abs. 1 Satz 1 KStG eine Einrichtung einer juristischen Person des öffentlichen Rechts, die einer nachhaltigen wirtschaftlichen Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen außerhalb der Land- und Forstwirtschaft dient und sich innerhalb der Gesamtbetätigung der juristischen Person wirtschaftlich heraushebt.<sup>4</sup> Eine Gewinnerzielungsabsicht und eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr

<sup>4</sup>Zu Einzelheiten vgl. R 4.1 KStR.

sind nicht erforderlich (§ 4 Abs. 1 Satz 2 KStG). Zu den Betrieben gewerblicher Art gehören nicht Betriebe, die überwiegend der Ausübung der öffentlichen Gewalt dienen (§ 4 Abs. 5 KStG, sog. Hoheitsbetriebe wie z. B. Friedhof, Straßenreinigung, Abwasserentsorgung, Sozialversicherung, Schule, Hochschule).<sup>5</sup>

Abb. 5.2 zeigt, welche inländischen zivilrechtlichen Rechtsformen grundsätzlich nach dem Trennungsprinzip besteuert werden und der Körperschaftsteuer unterliegen.

## 5.2.2 Unbeschränkte Steuerpflicht

Das Körperschaftsteuergesetz unterscheidet zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht. Unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig sind Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen i. S. d. § 1 Abs. 1 KStG mit *Ort der Geschäftsleitung oder Sitz im Inland*. Der Ort der Geschäftsleitung ist gem. § 10 AO der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung, also der Ort, an dem die Geschäftsführungsentscheidungen getroffen werden (z. B. das Büro des Geschäftsführers). Der Sitz ist gem. § 11 AO der durch Gesetz, Gesellschaftsvertrag, Satzung, Stiftungsgeschäft oder dergleichen bestimmte Ort. Der Begriff Inland meint gem. § 1 Abs. 3 KStG das Staatsgebiet der Bundesrepublik Deutschland und den Deutschland zustehenden Anteil am Festlandsockel in Nord- und Ostsee. Auch juristische Personen ausländischen Rechts (z. B. Ltd.) unterliegen der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht, soweit sich der Ort ihrer Geschäftsleitung im Inland befindet.

Ist eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig, so unterliegen sämtliche in- und ausländischen Einkünfte der Körperschaftsteuer (§ 1 Abs. 2 KStG, sog. *Welteinkommensprinzip*). Nur soweit nach einem Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Deutschland und einem anderen Staat Deutschland für bestimmte Einkünfte kein Besteuerungsrecht zusteht oder Deutschland bestimmte Einkünfte freistellen muss, unterliegen diese Einkünfte nicht der deutschen Körperschaftsteuer.

## 5.2.3 Beschränkte Steuerpflicht

Beschränkt körperschaftsteuerpflichtig sind gem. § 2 Nr. 1 KStG Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die *weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz im Inland* haben, jedoch *inländische Einkünfte* erzielen. In diesem Fall

---

<sup>5</sup>Zur Abgrenzung der Hoheitsbetriebe vgl. R 4.4 und 4.5 KStR.

unterliegen nur die inländischen Einkünfte i. S. d. § 49 EStG der Körperschaftsteuer (sog. *Territorialprinzip*).

Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die weder der unbeschränkten Steuerpflicht i. S. d. § 1 KStG noch der beschränkten Steuerpflicht i. S. d. § 2 Nr. 1 KStG unterliegen, sind gem. § 2 Nr. 2 KStG nur mit ihren inländischen Einkünften, die vollständig oder teilweise einem Steuerabzug unterliegen (z. B. der Kapitalertragsteuer) beschränkt steuerpflichtig. Dies betrifft nur *inländische juristische Personen des öffentlichen Rechts* (z. B. Bund, Länder, Kommunen, öffentlich-rechtliche Hochschulen, öffentlich-rechtliche Innungen und Kammern), soweit sie Kapitalerträge außerhalb eines Betriebs gewerblicher Art erzielen. Die Körperschaftsteuer ist in diesen Fällen grundsätzlich durch den Steuerabzug abgegolten (§ 32 Abs. 1 KStG). Werden Kapitalerträge hingegen in einem Betrieb gewerblicher Art erzielt, so unterliegen diese Einkünfte gem. § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG der unbeschränkten Steuerpflicht.

Die Beispiele 1 bis 4 veranschaulichen die Prüfung der Körperschaftsteuerpflicht.

---

#### Beispiel 1: Persönliche Steuerpflicht

Die A-BV hat ihren statuarischen Sitz in Amsterdam und ihren Verwaltungssitz und somit den Ort ihrer Geschäftsleitung in Frankfurt.

Da die niederländische Rechtsform BV der deutschen GmbH vergleichbar ist, handelt es sich um eine Körperschaft i. S. d. § 1 Abs. 1 KStG. Weil die A-BV ihre Geschäftsleitung im Inland hat, ist sie in Deutschland gem. § 1 Abs. 1 KStG unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig.

---

#### Beispiel 2: Persönliche Steuerpflicht

Die R-CV hat ihren statuarischen Sitz in Rotterdam und ihren Verwaltungssitz und somit den Ort ihrer Geschäftsleitung in München.

Da die niederländische Rechtsform CV der deutschen KG vergleichbar ist, handelt es sich nicht um eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse i. S. d. Körperschaftsteuergesetzes. Daher ist die R-CV in Deutschland nicht körperschaftsteuerpflichtig. Stattdessen sind ihre Gesellschafter in Deutschland einkommensteuerpflichtig.

---

#### Beispiel 3: Persönliche Steuerpflicht

Die F-SA mit Sitz und Geschäftsleitung in Paris verkauft regelmäßig Maschinen an Kunden in Deutschland. Sie unterhält in Deutschland weder eine Betriebsstätte noch einen ständigen Vertreter.

Da die französische Rechtsform SA der deutschen AG vergleichbar ist, handelt es sich um eine Körperschaft i. S. d. Körperschaftsteuergesetzes. Da die Körperschaft jedoch weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz im Inland hat, ist sie in

Deutschland nicht unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig. Die F-SA hat auch keine inländischen Einkünfte i. S. d. § 49 EStG, da sie dafür gem. § 49 Abs. 1 Nr. 2 EStG eine Betriebsstätte oder einen ständigen Vertreter in Deutschland haben müsste. Daher werden die Gewinne der F-SA nur in Frankreich besteuert, nicht hingegen in Deutschland.

#### Beispiel 4: Persönliche Steuerpflicht

Die M-SL mit Sitz und Geschäftsleitung in Madrid unterhält 13 Monate eine Baustelle in Hamburg.

Da die spanische Rechtsform SL der deutschen GmbH vergleichbar ist, handelt es sich um eine Körperschaft i. S. d. Körperschaftsteuergesetzes. Da die Körperschaft jedoch weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz im Inland hat, ist sie in Deutschland nicht unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig. Sie könnte jedoch beschränkt körperschaftsteuerpflichtig sein, wenn sie inländische Einkünfte i. S. d. § 49 EStG erzielt. Dafür muss sie gem. § 49 Abs. 1 Nr. 2 EStG eine Betriebsstätte oder einen ständigen Vertreter in Deutschland haben. Sie unterhält in Deutschland eine Baustelle. Eine Baustelle von mehr als sechs Monaten Dauer gilt gem. § 12 Nr. 8 AO als Betriebsstätte. Somit unterliegt die M-SL in Deutschland der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht gem. § 2 Nr. 1 KStG und muss ihre Gewinne aus der Baustelle in Deutschland versteuern.

## 5.2.4 Befreiungen von der Steuerpflicht

§ 5 Abs. 1 KStG sieht für eine Reihe von Körperschaften, die gem. § 1 Abs. 1 KStG grundsätzlich unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig sind, eine Befreiung von der Körperschaftsteuer vor. Unter anderem sind *bestimmte Unternehmen des Bundes und der Länder* mit z. T. hoheitlichen Aufgaben (§ 5 Abs. 1 Nr. 1, 2, 2a KStG), nicht öffentlich-rechtliche *Berufsverbände* wie Arbeitgeberverbände und Gewerkschaften (Nr. 5)<sup>6</sup> und politische *Parteien* (Nr. 7) von der Körperschaftsteuer befreit.

Außerdem sind nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG alle Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen befreit, die nach der Satzung, dem Stiftungsgeschäft oder der sonstigen Verfassung und nach der tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar *gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken* dienen. Die einzelnen Voraussetzungen der Befreiung sind in den §§ 51 ff. AO konkretisiert. Grundsätzlich können Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen jeder Rechtsform unter diese Befreiungsvorschrift fallen. In der Praxis sind insbesondere viele Vereine und Stiftungen von der Körperschaftsteuer

<sup>6</sup>Zur Abgrenzung der Berufsverbände vgl. R 5.7 Abs. 1 bis 3 KStR.

befreit. Es gibt jedoch auch Vereine und Stiftungen, die die Voraussetzungen nicht erfüllen und daher körperschaftsteuerpflichtig sind (z. B. wirtschaftliche Vereine und sog. Familienstiftungen). Auch Kapitalgesellschaften können als gemeinnützig anerkannt werden und somit von der Körperschaftsteuer befreit sein. Dies wird häufig durch ein kleines „g“ vor dem Rechtsformzusatz kenntlich gemacht (z. B. gGmbH).

Die Befreiung von der Körperschaftsteuer kann sich auch auf einen Teil der Aktivitäten einer Körperschaft beziehen. Denn soweit eine grundsätzlich von der Körperschaftsteuer befreite Körperschaft einen *wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb* betreibt, ist dieser von der Befreiung ausgenommen (§ 5 Abs. 1 Nr. 5 Satz 2, Nr. 7 Satz 2, Nr. 9 Satz 2 KStG). Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb ist gem. § 14 AO eine selbstständige nachhaltige Tätigkeit, durch die Einnahmen oder andere wirtschaftliche Vorteile erzielt werden und die über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinausgeht.<sup>7</sup> Die Absicht, Gewinn zu erzielen, ist nicht erforderlich. Eine Vermögensverwaltung liegt gem. § 14 Abs. 3 AO in der Regel vor, wenn Vermögen genutzt wird, zum Beispiel Kapitalvermögen verzinslich angelegt oder unbewegliches Vermögen vermietet oder verpachtet wird. Die Aufteilung der Aktivitäten einer Körperschaft in einen körperschaftsteuerfreien ideellen Teil und einen körperschaftsteuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erfordert allerdings eine klare buchhalterische Trennung dieser Bereiche.

Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb ist dann nicht körperschaftsteuerpflichtig, wenn es sich um einen sog. *Zweckbetrieb* handelt. Ein Zweckbetrieb ist gem. § 65 AO gegeben, wenn der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb dazu dient, die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke der Körperschaft zu verwirklichen, die Zwecke nur durch einen solchen Geschäftsbetrieb erreicht werden können und der Geschäftsbetrieb zu nicht begünstigten Betrieben derselben oder ähnlicher Art nicht in größerem Umfang in Wettbewerb tritt, als es bei Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke unvermeidbar ist.

Außerdem unterliegen wirtschaftliche Geschäftsbetriebe nicht der Körperschaftsteuer, wenn alle wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe einer Körperschaft, die keine Zweckbetriebe sind, zusammen nicht mehr als 35.000 € Einnahmen haben (§ 64 Abs. 3 AO).

---

## 5.3 Einkommensermittlung

### 5.3.1 Grundlagen

Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer ist gem. § 7 Abs. 1 KStG das *zu versteuernde Einkommen*. Bei unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften gehen in das zu versteuernde Einkommen grundsätzlich alle weltweiten Einkünfte ein (§ 1 Abs. 2 KStG), soweit sich aus den von Deutschland abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen

---

<sup>7</sup>Zum Begriff des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs vgl. R 5.7 Abs. 4 bis 6 KStR.

nichts anderes ergibt. Bei beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften werden hingegen nur die inländischen Einkünfte erfasst (§ 2 Nr. 1 KStG).

Was als Einkommen gilt und wie das Einkommen zu ermitteln ist, bestimmt sich gem. § 8 Abs. 1 KStG grundsätzlich nach den *Vorschriften des Einkommensteuergesetzes und des Körperschaftsteuergesetzes*. Nicht anwendbar sind die Vorschriften des Einkommensteuergesetzes, die durch eigene Vorschriften des Körperschaftsteuergesetzes ersetzt werden (z. B. Spendenabzug: § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG ersetzt § 10b EStG) sowie Vorschriften, die ausschließlich auf natürliche Personen zugeschnitten sind (z. B. die Vorschriften zu Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen).<sup>8</sup>

Bei Kapitalgesellschaften, Genossenschaften und Versicherungsvereinen auf Gegenseitigkeit werden alle Einkünfte, die unter eine der sieben Einkunftsarten der §§ 13–22 EStG fallen, *umqualifiziert in Einkünfte aus Gewerbebetrieb* (§ 8 Abs. 2 KStG). Daher richtet sich die Ermittlung der Höhe der Einkünfte bei diesen Körperschaften ausschließlich nach den Vorschriften für die Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Da die Kapitalgesellschaften den weitaus größten Teil der Körperschaftsteuerpflichtigen stellen, wird im Folgenden nur die Einkommensermittlung für Kapitalgesellschaften dargestellt.

### 5.3.2 Ermittlungszeiträume

Die Körperschaftsteuer ist gem. § 7 Abs. 3 KStG eine Jahressteuer, d. h., der *Veranlagungszeitraum* ist das *Kalenderjahr*. Daher wird das zu versteuernde Einkommen jeweils für ein Kalenderjahr ermittelt und festgesetzt. Ausgangsgröße für die Ermittlung des zu versteuernden Einkommens ist bei Kapitalgesellschaften jedoch der *steuerliche Gewinn des Wirtschaftsjahres*, d. h. des Zeitraums zwischen den Bilanzstichtagen (§ 4a Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 EStG). Bilanzstichtag kann grundsätzlich jeder Tag des Jahres sein, wobei in der Praxis neben dem 31.12. auch der 30.9. verbreitet ist. Ein Wirtschaftsjahr muss grundsätzlich 12 Monate umfassen. Nur bei einer Umstellung des Bilanzstichtags (z. B. vom 30.9. auf den 31.12.) ist ein Rumpfwirtschaftsjahr zulässig, das weniger als 12 Monate umfasst. Eine Umstellung des Wirtschaftsjahrs auf ein abweichendes Wirtschaftsjahr (Abschlussstichtag  $\neq$  31.12.) ist nur im Einvernehmen mit dem Finanzamt zulässig (§ 4a Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG). Der in einem abweichenden Wirtschaftsjahr erzielte steuerliche Gewinn wird vollständig dem Veranlagungszeitraum zugerechnet, in dem das Wirtschaftsjahr endet (§ 4a Abs. 2 Nr. 2 EStG).

---

<sup>8</sup>R 8.1 KStR enthält eine Liste aller Vorschriften des Einkommensteuergesetzes, die auch bei der Körperschaftsteuer anzuwenden sind.



### 5.3.3 Überblick über die Schritte der Einkommensermittlung

Das folgende Schema zeigt die wichtigsten Rechenschritte zur Ermittlung des zu versteuernden Einkommens einer Kapitalgesellschaft:<sup>9</sup>

|     |                                                                                                                             |
|-----|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|     | <b>Jahresüberschuss/-fehlbetrag laut Handelsbilanz</b>                                                                      |
| +/- | Korrekturen aufgrund einkommensteuerlicher Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften<br>(steuerliches Mehr-/Minderergebnis) |
| =   | <b>Steuerbilanzgewinn</b>                                                                                                   |
| -   | Außerbilanzielle Kürzungen                                                                                                  |
| +   | <u>Außerbilanzielle Hinzurechnungen (einschl. aller Spenden und Mitgliedsbeiträge)</u>                                      |
| =   | <b>steuerlicher Gewinn = Summe der Einkünfte (SdE)</b>                                                                      |
| -   | abziehbare Spenden und Mitgliedsbeiträge (§ 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG)                                                            |
| -   | einem Organträger zuzurechnendes Einkommen                                                                                  |
| +   | <u>zuzurechnendes Einkommen einer Organgesellschaft (§ 14 Abs. 1 KStG)</u>                                                  |
| =   | <b>Gesamtbetrag der Einkünfte (GdE)</b>                                                                                     |
| -   | Verlustabzug (§ 10d EStG)                                                                                                   |
| =   | <b>Einkommen</b>                                                                                                            |
| -   | <u>Freibeträge (für bestimmte Körperschaften, §§ 24, 25 KStG)</u>                                                           |
| =   | <b>zu versteuerndes Einkommen (zvE)</b>                                                                                     |

### 5.3.4 Ermittlung des Steuerbilanzgewinns

Ausgangsgröße für die Ermittlung des zu versteuernden Einkommens ist bei Kapitalgesellschaften der durch Betriebsvermögensvergleich i. S. d. § 5 Abs. 1 EStG ermittelte Steuerbilanzgewinn. Dieser kann durch die Erstellung einer eigenständigen *Steuerbilanz* ermittelt werden, wobei aufgrund des *Maßgeblichkeitsprinzips* des § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG die meisten Bilanzpositionen unverändert aus der Handelsbilanz in die Steuerbilanz zu übernehmen sind. Nur soweit zwingende steuerrechtliche Bilanzierungs- oder Bewertungsvorschriften bestehen, die von den handelsrechtlichen Regelungen abweichen (z. B. Verbot von Drohverlustrückstellungen gem. § 5 Abs. 4a EStG), oder aufgrund ausdrücklicher steuerbilanzieller Wahlrechte (z. B. Sonderabschreibungen gem. § 7 g Abs. 5 EStG), muss bzw. darf in der Steuerbilanz ein anderer Ansatz gewählt werden als in der Handelsbilanz. Führt die Ausübung von Wahlrechten in der Steuerbilanz zu einem anderen Ansatz als in der Handelsbilanz, so sind die betroffenen Wirtschaftsgüter in besondere laufend zu führende Verzeichnisse aufzunehmen (§ 5 Abs. 1 Satz 2 EStG).

Die Kapitalgesellschaft kann auch auf die Aufstellung einer eigenen Steuerbilanz verzichten und stattdessen nur eine Handelsbilanz zusammen mit einer sog. *Überleitungsrechnung* beim Finanzamt einreichen (§ 60 Abs. 2 EStDV). In dieser Überleitungsrechnung sind die Abweichungen zwischen handelsbilanziellen und

<sup>9</sup>Angelehnt an R 7.1 Abs. 1 KStR; siehe zur Erläuterung der einzelnen Rechenschritte die Abschn. 5.3.4 bis Abschn. 5.3.8. Siehe zur Besteuerung in Organschaftsfällen Abschn. 5.8.3.

steuerbilanziellen Ansätzen und deren Ergebnisauswirkung aufzuführen, sodass aus dem Jahresüberschuss der Handelsbilanz und dem Ergebnis der Überleitungsrechnung (steuerliches Mehr-/Minderergebnis) der Steuerbilanzgewinn abgeleitet werden kann.

### 5.3.5 Steuerfreie Betriebseinnahmen und andere außerbilanzielle Kürzungen

Nach der Ermittlung des steuerbilanziellen Gewinns sind im Rahmen der Ermittlung der Einkünfte regelmäßig zahlreiche außerbilanzielle Kürzungen und Hinzurechnungen erforderlich. Außerbilanzielle Kürzungen können sich zum einen aufgrund der Regelungen des Einkommensteuergesetzes oder anderer Gesetze über die Steuerfreiheit bestimmter Einnahmen ergeben (z. B. *steuerfreie Investitionszulagen*, § 13 InvZulG). Zum anderen können auch die Regelungen des Körperschaftsteuergesetzes zur *Freistellung von Beteiligungserträgen* (§ 8b KStG)<sup>10</sup> und zu *verdeckten Einlagen* (§ 8 Abs. 3 Satz 3 KStG)<sup>11</sup> zu außerbilanziellen Kürzungen führen. Außerdem können außerbilanzielle Kürzungen aus der Anwendung von *Doppelbesteuerungsabkommen* resultieren, soweit danach Deutschland für bestimmte Einkünfte kein Besteuerungsrecht zusteht oder bestimmte Einkünfte in Deutschland freizustellen sind.

### 5.3.6 Nicht abziehbare Betriebsausgaben und andere außerbilanzielle Hinzurechnungen

Außerbilanzielle Hinzurechnungen können sich insbesondere aufgrund *steuerlich nicht abziehbarer Betriebsausgaben* und aufgrund der Regelungen des Körperschaftsteuergesetzes zu *Hinzurechnungen im Zusammenhang mit Beteiligungen* (§ 8b KStG)<sup>12</sup> und zu *verdeckten Gewinnausschüttungen* (§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG)<sup>13</sup> ergeben. Außerdem können außerbilanzielle Hinzurechnungen erfolgen, soweit negative ausländische Einkünfte im Inland nicht zu berücksichtigen sind (aufgrund von Doppelbesteuerungsabkommen oder § 2a EStG).

*Einschränkungen der steuerlichen Abziehbarkeit von Betriebsausgaben* ergeben sich zum einen aus den Regelungen des Einkommensteuergesetzes (insbesondere § 4 Abs. 5 ff. EStG) und zum anderen aus eigenen Vorschriften des Körperschaftsteuergesetzes.

---

<sup>10</sup>Siehe Abschn. 5.6.4.

<sup>11</sup>Siehe Abschn. 5.7.3.

<sup>12</sup>Siehe Abschn. 5.6.4.

<sup>13</sup>Siehe Abschn. 5.7.2.

Dies betrifft insbesondere die Regelungen zum *Spendenabzug* in § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG. Danach sind Spenden und Mitgliedsbeiträge bis zu einem bestimmten Höchstbetrag als Betriebsausgaben abziehbar, soweit es sich um Zuwendungen zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke im Sinne der §§ 52 bis 54 AO an eine juristische Person des öffentlichen Rechts oder an eine öffentliche Dienststelle oder an eine nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG steuerbefreite Körperschaft handelt. Die Vorschrift orientiert sich weitgehend an der Regelung des § 10b EStG zum Sonderausgabenabzug von Spenden und Mitgliedsbeiträgen bei der Einkommensteuer. Spenden an politische Parteien sind generell nicht als Betriebsausgaben abziehbar (§ 4 Abs. 6 EStG).

Zur Ermittlung des Höchstbetrags für den Spendenabzug ist das Einkommen der Körperschaft zunächst um alle geleisteten Spenden und Mitgliedsbeiträge zu erhöhen. Anschließend sind die dem Grunde nach abziehbaren Spenden und Mitgliedsbeiträge bis zur Höhe des Höchstbetrags abzuziehen. Der Höchstbetrag beträgt 20 % des Einkommens (vor Spendenabzug) oder 0,4 % der Summe der gesamten Umsätze und der im Kalenderjahr aufgewendeten Löhne und Gehälter (§ 9 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 KStG). Bei Überschreitung des Höchstbetrags ist ein zeitlich unbeschränkter Spendenvortrag möglich, der in den folgenden Jahren zum Abzug kommt, soweit dann der Höchstbetrag unterschritten wird (§ 9 Abs. 1 Nr. 2 Satz 9 KStG). Beispiel 5 zeigt die Berechnung des Spendenabzugs.

#### Beispiel 5: Spendenabzug

Die A-AG hat im vergangenen Jahr folgende Spenden getätigt:

Politische Partei: 4000 €

Kirchliche Zwecke: 6000 €

Wissenschaftliche Zwecke: 20.000 €

Das Einkommen nach Abzug sämtlicher Spenden beträgt 70.000 €. Die Summe der gesamten Umsätze beträgt 3 Mio. €, die Summe der im Kalenderjahr aufgewendeten Löhne und Gehälter beträgt 1 Mio. €. Daraus ergeben sich folgende Berechnungen:

|                                                                       |                     |
|-----------------------------------------------------------------------|---------------------|
| Einkommen nach Spenden                                                | 70.000 Euro         |
| Spenden                                                               | <u>30.000 Euro</u>  |
| Einkommen vor Spendenabzug                                            | <u>100.000 Euro</u> |
| 20 % des Einkommens vor Spendenabzug                                  | 20.000 Euro         |
| 0,4 % der Summe der gesamten Umsätze und Löhne                        | 16.000 Euro         |
| Höchstbetrag für Spendenabzug (§ 9 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 KStG)          | <u>20.000 Euro</u>  |
| Spenden                                                               | 30.000 Euro         |
| davon dem Grunde nach nicht abziehbar (Parteispende, § 4 Abs. 6 EStG) | <u>-4.000 Euro</u>  |
| dem Grunde nach abziehbare Spenden                                    | 26.000 Euro         |
| davon übersteigen den Höchstbetrag                                    | <u>-6.000 Euro</u>  |
| abziehbare Spenden                                                    | <u>20.000 Euro</u>  |
| Spendenvortrag (§ 9 Abs. 1 Nr. 2 Satz 9 KStG)                         | 6.000 Euro          |

Auch § 10 KStG sieht Einschränkungen der Abziehbarkeit von Betriebsausgaben vor. So sind gem. § 10 Nr. 1 KStG *Aufwendungen zur Erfüllung von Satzungszwecken* bei der Ermittlung des Einkommens nicht abziehbar (z. B. Aufwendungen zur Erfüllung des Stiftungszwecks bei nicht steuerbefreiten Stiftungen). Die Abziehbarkeit von Spenden und Mitgliedsbeiträgen i. S. d. § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG wird durch diese Regelung allerdings nicht eingeschränkt.

Nicht abziehbar sind außerdem gem. § 10 Nr. 2 KStG die *Steuern vom Einkommen und sonstige Personensteuern* sowie die Umsatzsteuer für Umsätze, die Entnahmen oder verdeckte Gewinnausschüttungen sind, und die Vorsteuerbeträge auf Aufwendungen, für die das Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 bis 4 und 7 oder Abs. 7 EStG gilt. Unter die Steuern vom Einkommen und die sonstigen Personensteuern fallen insbesondere in- und ausländische Körperschaftsteuern, die Kapitalertragsteuer, der Solidaritätszuschlag und ggf. ausländische Vermögensteuern. Nicht dazu gehört die Gewerbesteuer, die jedoch gem. § 4 Abs. 5b EStG auch nicht abziehbar ist. Das Abzugsverbot gilt auch für auf die genannten Steuern entfallende Nebenleistungen, z. B. Zinsen aus Steuernachforderungen (§ 233a AO), Hinterziehungszinsen (§ 235 AO), Säumniszuschläge (§ 240 AO), Verspätungszuschläge (§ 152 AO), Zwangsgelder (§ 329 AO) und Kosten der Vollstreckung (§§ 337 bis 345 AO). Da die Steuervorauszahlungen und Rückstellungen für die genannten Steuern und Nebenleistungen den Steuerbilanzgewinn regelmäßig gemindert haben, sind diese Beträge bei der steuerlichen Gewinnermittlung außerbilanziell hinzuzurechnen.

Weiterhin nicht abziehbar sind gem. § 10 Nr. 3 KStG *Geldstrafen und ähnliche Rechtsnachteile*. Geldbußen, Ordnungsgelder und Verwarnungsgelder sind hingegen bereits nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes nicht abziehbar (§ 4 Abs. 5 Nr. 8 EStG).

Schließlich ist gem. § 10 Nr. 4 KStG die Hälfte der *Vergütungen für Mitglieder von Organen zur Überwachung der Geschäftsführung* nicht abziehbar. Die Vorschrift gilt insbesondere für die Vergütungen der Aufsichtsräte von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, freiwillige Beiräte von Kapitalgesellschaften und Verwaltungsräte von Sparkassen. Unter das hälftige Abzugsverbot fallen Tagegelder, Sitzungsgelder und pauschaler Reisekostenersatz, nicht hingegen der Ersatz einzeln nachgewiesener Reisekosten (R 10.3 Abs. 1 KStR).

Beispiel 6 zeigt die Einkünfteermittlung unter Berücksichtigung nicht abziehbarer Betriebsausgaben.

---

#### Beispiel 6: Einkünfteermittlung

Die Steuerbilanz der G-GmbH weist für das vergangene Jahr einen Gewinn von 100.000 € aus. Dabei sind unter anderem folgende Aufwendungen abgezogen worden:

- a. 1000 € Spende an einen nicht gemeinnützigen Golfclub
- b. 40.000 € Aufsichtsratsvergütungen
- c. 63.000 € Miete für ein Bürogebäude

- d. 25.000 € Gewerbesteuer-Vorauszahlungen und -rückstellungen
- e. 30.000 € Körperschaftsteuer-Vorauszahlungen und -rückstellungen
- f. 1650 € Solidaritätszuschlag-Vorauszahlungen und -rückstellungen
- g. 3000 € Grundsteuerzahlung

Daraus ergibt sich folgende Berechnung der Einkünfte:

|                                             |                      |
|---------------------------------------------|----------------------|
| Steuerbilanzgewinn                          | 100.000 Euro         |
| a) Spende (§ 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG)           | + 1.000 Euro         |
| b) Vergütung Aufsichtsrat (§ 10 Nr. 4 KStG) | +20.000 Euro         |
| c) Miete                                    | -                    |
| d) Gewerbesteuer (§ 4 Abs. 5b Satz 1 EStG)  | +25.000 Euro         |
| e) Körperschaftsteuer (§ 10 Nr. 2 KStG)     | +30.000 Euro         |
| f) Solidaritätszuschlag (§ 10 Nr. 2 KStG)   | + 1.650 Euro         |
| g) Grundsteuer                              | -                    |
| <u>Summe der Einkünfte</u>                  | <u>+177.650 Euro</u> |

Neben den genannten Regelungen zur Einschränkung des Betriebsausgabenabzugs sieht § 4h EStG i. V. m. § 8a KStG eine sog. *Zinsschranke* vor, die unter bestimmten Voraussetzungen den Abzug von Zinsaufwendungen begrenzt. Danach ist der Nettozinsaufwand (gesamte Zinsaufwendungen – gesamte Zinserträge) nicht abziehbar, soweit er 30 % des steuerlichen EBITDA (steuerpflichtiger Gewinn+Nettozinsaufwand+Abschreibungen) übersteigt. Jedoch bestehen zu der Zinsschranke mehrere Ausnahmeregelungen. Insbesondere ist gem. § 4h Abs. 2 Buchst. a) EStG eine Freigrenze von 3 Mio. € Zinsaufwand vorgesehen, weshalb die Zinsschranke nur bei einem sehr großen Fremdfinanzierungsvolumen greift.<sup>14</sup>

### 5.3.7 Verlustverrechnung

Bei Kapitalgesellschaften gehen grundsätzlich alle positiven und negativen Einkünfte eines Veranlagungszeitraums in die Summe der Einkünfte ein, sodass eine Verrechnung der Gewinne und Verluste aus verschiedenen Einkunftsquellen erfolgt. Da bei Kapitalgesellschaften alle Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb gelten, kommen die speziellen Verlustverrechnungsbeschränkungen für Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20 Abs. 2 Satz 2 ff. EStG) und sonstige Einkünfte (§ 22 Nr. 3 Satz 3 ff., § 23 Abs. 3 Satz 7 f. EStG) bei Kapitalgesellschaften nicht zur Anwendung. Es gelten jedoch die

<sup>14</sup>Zu Einzelheiten der Zinsschranke vgl. BMF v. 4.7.2008, IV C 7– S 2742-a/07/10001, BStBl. I 2008, S. 718.

*Verlustverrechnungsbeschränkungen* für bestimmte Auslandsverluste (§ 2a EStG), für Verluste aus gewerblicher Tierzucht und Tierhaltung (§ 15 Abs. 4 Satz 1 f. EStG) und für Verluste aus bestimmten Termingeschäften (§ 15 Abs. 4 S. 3 ff. EStG). Hält eine Kapitalgesellschaft stille Beteiligungen oder ist sie an Personengesellschaften beteiligt, können auch die Verlustverrechnungsbeschränkungen für Verluste aus stillen Beteiligungen und ähnlichen Innengesellschaften (§ 15 Abs. 4 Satz 6 ff. EStG) und für Verluste bei beschränkter Haftung (§ 15a EStG) greifen.

Hat eine Körperschaft in einem Veranlagungszeitraum einen negativen Gesamtbetrag der Einkünfte, so können die negativen Einkünfte gem. § 10d Abs. 1 EStG i. V. m. § 8 Abs. 1 KStG bis zu maximal einer Mio. € ins Vorjahr zurückgetragen werden und dort vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden (sog. *Verlustrücktrag*). Soweit bereits ein Steuerbescheid für das Vorjahr ergangen ist, wird dieser entsprechend geändert und die zu viel gezahlte Steuer erstattet. Die Körperschaft kann durch Antrag auf den Verlustrücktrag ganz oder teilweise verzichten (§ 10d Abs. 1 Satz 5 f. EStG). Dies kann z. B. vorteilhaft sein, wenn im Vorjahr ausländische Steuern gem. § 34c EStG i. V. m. § 26 KStG auf die Körperschaftsteuer angerechnet wurden und bei einem Verlustrücktrag eine vollständige Anrechnung nicht mehr möglich wäre.

Nicht im Wege des Rücktrags ausgeglichene negative Einkünfte werden gem. § 10d Abs. 2 EStG i. V. m. § 8 Abs. 1 KStG durch *Verlustvortrag* auf die kommenden Veranlagungszeiträume vorgetragen. Der Abzug der Verluste erfolgt immer vom Gesamtbetrag der Einkünfte des nächsten Veranlagungszeitraums in höchstmöglichem Umfang (kein Wahlrecht). Dabei besteht bis zu einem Sockelbetrag von einer Mio. € keine Begrenzung des Verlustabzugs. Darüber hinaus besteht eine Beschränkung des Verlustabzugs auf 60 % des eine Mio. € übersteigenden Betrags des Gesamtbetrags der Einkünfte des jeweiligen Veranlagungszeitraums, d. h., 40 % des eine Mio. € übersteigenden Betrags unterliegen immer der Körperschaftsteuer (sog. Mindestbesteuerung, § 10d Abs. 2 Satz 1 EStG).

Beispiel 7 zeigt den Verlustabzug durch Verlustrücktrag und -vortrag.

#### Beispiel 7: Verlustabzug

Der Gesamtbetrag der Einkünfte der B-GmbH beträgt in den Veranlagungszeiträumen 01 bis 04:

01: 5.000.000 €

02: – 6.000.000 €

03: 900.000 €

04: 4.000.000 €

Daraus ergeben sich die in Tab. 5.1 dargestellten Verlustabzüge.

Es verbleibt ein Verlustvortrag i. H. v. 1.300.000 €, der in späteren Veranlagungszeiträumen abgezogen werden kann.

**Tab. 5.1** Beispiel zu Verlustabzügen

| Veranlagungszeitraum | Gesamtbetrag der Einkünfte ( € ) | Verlustabzug ( € ) | Zu versteuerndes Einkommen ( € ) |
|----------------------|----------------------------------|--------------------|----------------------------------|
| 01                   | 5.000.000                        | 1.000.000          | 4.000.000                        |
| 02                   | –6.000.000                       | –                  | –                                |
| 03                   | 900.000                          | 900.000            | –                                |
| 04                   | 4.000.000                        | 2.800.000          | 1.200.000                        |

Verlustvorträge können aufgrund der dadurch möglichen zukünftigen Steuerersparnisse für ein Unternehmen einen erheblichen Wert darstellen. Um zu verhindern, dass Investoren eine Kapitalgesellschaft nur zum Zwecke der Nutzung eines vorhandenen Verlustvortrags kaufen, hat der Gesetzgeber in § 8c KStG eine Regelung eingeführt, die bei Anteilsübertragungen zum Untergang des Verlustvortrags führen kann (sog. *Mantelkaufregelung*).

Werden innerhalb von fünf Jahren mehr als 50 % des gezeichneten Kapitals einer Körperschaft an einen Erwerber oder diesem nahestehende Personen übertragen oder liegt ein vergleichbarer Sachverhalt vor (schädlicher Beteiligungserwerb), sind gem. § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG die bis zum schädlichen Beteiligungserwerb nicht genutzten Verlustvorträge vollständig nicht mehr abziehbar. Der Untergang des Verlustvortrags lässt sich allerdings vermeiden, falls eine der Ausnahmeregelung des § 8c Abs. 1 Satz 4 ff., Abs. 1a oder § 8d KStG greift.

### 5.3.8 Freibeträge

Das Körperschaftsteuergesetz sieht für Kapitalgesellschaften gem. § 24 Satz 2 KStG *keinen Freibetrag* vor. Bei den meisten anderen Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen wird gem. § 24 Satz 1 KStG das zu versteuernde Einkommen um einen *Freibetrag i. H. v. 5.000 €* gemindert. Eine Sonderregelung gibt es für in der Land- und Forstwirtschaft tätige Genossenschaften und Vereine. Diesen wird gem. § 25 KStG unter bestimmten Voraussetzungen in den ersten zehn Jahren ihres Bestehens ein Freibetrag i. H. v. 15.000 € gewährt.

## 5.4 Ermittlung der Steuerschuld

Anders als bei der Einkommensteuer gibt es bei der Körperschaftsteuer einen *linearen Tarif* mit einem einheitlichen Steuersatz von zurzeit 15 % (§ 23 Abs. 1 KStG), sodass sich die tarifliche Körperschaftsteuer einfach aus der Multiplikation des zu versteuernden Einkommens mit 15 % ergibt.

Gemäß § 26 Abs. 1 KStG ist bei unbeschränkt Steuerpflichtigen, die mit ausländischen Einkünften in dem Staat, aus dem die Einkünfte stammen, zu einer der deutschen Körperschaftsteuer entsprechenden Steuer herangezogen werden, die festgesetzte und gezahlte und um einen entstandenen Ermäßigungsanspruch gekürzte *ausländische Steuer auf die deutsche Körperschaftsteuer anzurechnen*, die auf die Einkünfte aus diesem Staat entfällt. Die in Deutschland festzusetzende Körperschaftsteuer wird in diesem Fall bis zu einem Höchstbetrag (§ 26 Abs. 6 i. V. m. § 34c Abs. 1 EStG) um die ausländische Körperschaftsteuer gemindert.

Bei der Ermittlung der nach Erhalt des Steuerbescheides noch zu leistenden Abschlusszahlung bzw. des zustehenden Erstattungsguthabens sind außerdem die auf die bezogenen Kapitalerträge einbehaltene *Kapitalertragsteuer* und die vierteljährlich zu leistenden *Körperschaftsteuervorauszahlungen* abzuziehen. Da bei Kapitalgesellschaften gem. § 8 Abs. 2 KStG alle Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb gelten, entfaltet die Kapitalertragsteuer bei Kapitalgesellschaften nie eine abgeltende Wirkung, sondern ist auf die Körperschaftsteuer anrechenbar.

Insgesamt ergibt sich somit folgendes Berechnungsschema:<sup>15</sup>

- 15 % x zu versteuerndes Einkommen
- = **tarifliche Körperschaftsteuer**
- anzurechnende ausländische Steuern (§ 26 KStG i. V. m. § 34c EStG)
- = **festzusetzende Körperschaftsteuer**
- anzurechnende Kapitalertragsteuer (§ 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG i. V. m. § 31 KStG)
- = **verbleibende Körperschaftsteuer**
- vierteljährliche Körperschaftsteuervorauszahlungen (§ 36 Abs. 1 Nr. 1 EStG i. V. m. § 31 KStG)
- = **Abschlusszahlung bzw. -erstattung**

Gemäß § 2 Nr. 1 SolZG unterliegen alle Steuersubjekte, die unbeschränkt oder beschränkt körperschaftsteuerpflichtig sind, auch dem *Solidaritätszuschlag*. Dieser beträgt 5,5 % (§ 4 SolZG) der Körperschaftsteuer und wird sowohl auf die festzusetzende Körperschaftsteuer als auch auf die Kapitalertragsteuer und die vierteljährlichen Körperschaftsteuervorauszahlungen erhoben. Der Solidaritätszuschlag auf die Kapitalertragsteuer und die vierteljährlichen Körperschaftsteuervorauszahlungen ist auf den Solidaritätszuschlag anrechenbar, der sich aus der festzusetzenden Körperschaftsteuer ergibt.

---

## 5.5 Besteuerungsverfahren

### 5.5.1 Veranlagung

Die Körperschaftsteuer ist eine Veranlagungssteuer. Der *Veranlagungszeitraum* ist das *Kalenderjahr* (§ 7 Abs. 2 KStG). Für die Veranlagung und Erhebung der Körperschaftsteuer gelten die Vorschriften des Einkommensteuergesetzes entsprechend (§ 31 Abs. 1 Satz 1 KStG).

---

<sup>15</sup>Angelehnt an R 7.2 KStR.



Die Körperschaft muss grundsätzlich für jeden Veranlagungszeitraum bis zum 31.07. des folgenden Kalenderjahres eine *Steuererklärung* abgeben (§ 149 Abs. 2 AO), wobei jedoch Anträge auf Verlängerung der Frist bis maximal zum 28. bzw. 29.02. des übernächsten Jahres möglich sind (§ 109 AO). Bei Einschaltung eines Steuerberaters oder einer Steuerberatungsgesellschaft verlängert sich die Frist automatisch bis Ende Februar des übernächsten Jahres (§ 149 Abs. 3 AO). Die Körperschaft hat ihre Steuererklärung (Formular KSt 1 A mit zahlreichen Anlagen) nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz elektronisch zu übermitteln (§ 31 Abs. 1a KStG).

Die Ermittlung und Festsetzung der Körperschaftsteuer erfolgt nach Abgabe der Steuererklärung der Körperschaft durch den *Steuerbescheid* des Finanzamts. Der Bescheid ist ein Verwaltungsakt in schriftlicher Form (§§ 155, 157 AO). Durch den Bescheid wird nicht nur die Höhe der Körperschaftsteuer, sondern auch die Höhe des Solidaritätszuschlags festgesetzt.

## 5.5.2 Steuerentstehung und -erhebung

Die *Körperschaftsteuer entsteht* für Steuerabzugsbeträge (z. B. Kapitalertragsteuer) zu dem Zeitpunkt, zu dem die steuerpflichtigen Einkünfte zufließen, für Vorauszahlungen mit Beginn des Kalendervierteljahrs, in dem die Vorauszahlungen zu entrichten sind, und für die veranlagte Steuer mit Ablauf des Veranlagungszeitraums (§ 30 KStG).

Der Steuerpflichtige hat am 10. März, 10. Juni, 10. September und 10. Dezember *Vorauszahlungen* auf die Körperschaftsteuer zu entrichten, die er für den laufenden Veranlagungszeitraum voraussichtlich schulden wird (§ 37 Abs. 1 EStG). Das Finanzamt setzt die Vorauszahlungen durch Vorauszahlungsbescheid fest. Die Vorauszahlungen bemessen sich grundsätzlich nach der Körperschaftsteuer, die sich nach Anrechnung von Steuerabzugsbeträgen (z. B. Kapitalertragsteuer), bei der letzten Veranlagung ergeben hat (§ 37 Abs. 3 EStG).

Im Körperschaftsteuerbescheid legt die Finanzverwaltung nicht nur die Höhe der festgesetzten Steuer fest, sondern berechnet auch die von der Körperschaft noch zu leistende *Abschlusszahlung* bzw. das der Körperschaft zustehende *Erstattungsguthaben*, indem von der festgesetzten Körperschaftsteuer die auf die bezogenen Kapitalerträge einbehaltene Kapitalertragsteuer und die vierteljährlich zu leistenden Körperschaftsteuervorauszahlungen abgezogen werden. Eine Abschlusszahlung ist einen Monat nach Erhalt des Steuerbescheids fällig (§ 36 Abs. 4 EStG).

---

## 5.6 Steuerliche Folgen von Gewinnausschüttungen

### 5.6.1 Grundlagen

Körperschaften werden getrennt von ihren Mitgliedern bzw. Gesellschaftern besteuert (sog. *Trennungsprinzip*). Für die Mitglieder bzw. Gesellschafter ergeben sich

grundsätzlich nur dann steuerliche Konsequenzen aus ihrer Beteiligung, wenn sie Gewinnausschüttungen oder andere Leistungen von der Körperschaft erhalten oder ihre Anteile veräußern.

*Gewinnausschüttungen* mindern das zu versteuernde Einkommen einer Kapitalgesellschaft nicht. Nur bereits versteuerte Gewinne der Kapitalgesellschaft können ausgeschüttet werden. In der Regel sind die für die Ausschüttung verwendeten Gewinne daher auf Ebene der Kapitalgesellschaft schon mit Gewerbesteuer, Körperschaftsteuer und Solidaritätszuschlag belastet worden. Somit kommt es wirtschaftlich zu einer *Doppelbesteuerung*, wenn die ausgeschütteten Gewinne als Dividendenbezüge beim Gesellschafter der Einkommensteuer unterliegen. Daher sehen die meisten Staaten für Dividendenbezüge steuerliche Erleichterungen vor, die die Doppelbesteuerung beseitigen oder zumindest abmildern.

In Deutschland galt bis zum Jahr 2000 das sog. *Anrechnungsverfahren*, d. h., die Körperschaftsteuer, die die Kapitalgesellschaft auf die für die Ausschüttung verwendeten Gewinne gezahlt hatte, konnte auf die Einkommensteuer der Anteilseigner angerechnet werden. Im Idealfall wurde die Doppelbesteuerung durch die Anrechnung vollständig vermieden. Ab 2001 galt das sog. *Halbeinkünfteverfahren*, nach dem Dividendenbezüge beim Anteilseigner nur zur Hälfte zu versteuern sind. Dieses Verfahren verringert zwar die Doppelbesteuerung, beseitigt sie jedoch nicht vollständig.

Seit 2008 sind drei verschiedene Verfahren vorgesehen. Für Beteiligungserträge im Privatvermögen einer natürlichen Person gilt das sog. *Abgeltungsverfahren* (§ 32d EStG), für Beteiligungserträge im Betriebsvermögen eines Einzelunternehmers gilt das sog. *Teileinkünfteverfahren* (§ 3 Nr. 40 EStG) und für Beteiligungen im Betriebsvermögen einer Körperschaft kommt das sog. *Freistellungsverfahren* (§ 8b KStG) zur Anwendung. Diese Verfahren werden im Folgenden erläutert.

## 5.6.2 Abgeltungsverfahren

Bei Ausschüttungen einer Kapitalgesellschaft hat gem. § 43 Abs. 1 Nr. 1 i. V. m. § 20 Abs. 1 Nr. 1 und § 43a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG die auszahlende Stelle *Kapitalertragsteuer* in Höhe von 25 % der Bruttodividenden zuzüglich Solidaritätszuschlag und ggf. Kirchensteuer einzubehalten und an das zuständige Finanzamt abzuführen. Bei börsennotierten Aktiengesellschaften ist die auszahlende Stelle die Bank, in deren Depot der Anteilseigner seine Aktien hält. Bei Ausschüttungen einer nichtbörsennotierten Kapitalgesellschaft hat die Gesellschaft selbst die Kapitalertragsteuer einzubehalten und an das zuständige Finanzamt abzuführen.

Werden Anteile an Kapitalgesellschaften im *Privatvermögen einer natürlichen Person* oder von *rein vermögensverwaltend tätigen Personengesellschaften* mit natürlichen Personen als Gesellschafter gehalten, so zählen die Dividendenbezüge gem. § 20 Abs. 1 EStG zu den Einkünften aus Kapitalvermögen. In diesem Fall hat gem. § 43 Abs. 5 EStG die auf Dividenden einbehaltene Kapitalertragsteuer grundsätzlich

*abgeltende Wirkung*, d. h., die Dividenden gehen nicht in das zu versteuernde Einkommen des Dividendenbeziehers ein.<sup>16</sup> Dieser muss daher die Dividenden auch nicht mehr in seiner Einkommensteuererklärung angeben. Die Ausschüttung führt somit nur zu einer Belastung in Höhe von 25 % zuzüglich Solidaritätszuschlag und ggf. Kirchensteuer. Beispiel 8 zeigt, welche Steuerbelastungen sich insgesamt bei einer Kapitalgesellschaft ergeben, die ihren gesamten Gewinn an natürliche Personen ausschüttet, die ihre Anteile im Privatvermögen halten.

#### Beispiel 8: Abgeltungsverfahren

H ist alleiniger Gesellschafter der H-GmbH. Diese hat einen Steuerbilanzgewinn vor Ertragsteuern i. H. v. 100.000 €. Es fallen keine außerbilanziellen oder gewerbesteuerlichen Hinzurechnungen oder Kürzungen an. Der Gewerbesteuerhebesatz am Standort der H-GmbH beträgt 400 %. Der Gewinn nach Steuern wird vollständig an H ausgeschüttet. H hält die GmbH-Anteile im Privatvermögen. Er stellt keinen Antrag auf Einbeziehung der Dividenden in die Einkommensteuerveranlagung.

##### Besteuerung der H-GmbH:

|                                                  |                    |
|--------------------------------------------------|--------------------|
| Zu versteuerndes Einkommen = Gewerbeertrag       | 100.000 Euro       |
| Gewerbesteuer ( $3,5 \% \times 400 \% = 14 \%$ ) | -14.000 Euro       |
| Körperschaftsteuer (15 %)                        | -15.000 Euro       |
| Solidaritätszuschlag ( $5,5 \% \times 15.000$ )  | -825 Euro          |
| Gewinn nach Ertragsteuern                        | <u>70.175 Euro</u> |

##### Besteuerung der Ausschüttung:

|                              |                    |
|------------------------------|--------------------|
| Bruttoausschüttung           | 70.175 Euro        |
| Kapitalertragsteuer (25 %)   | -17.544 Euro       |
| Solidaritätszuschlag (5,5 %) | -965 Euro          |
| Nettoausschüttung            | <u>51.666 Euro</u> |

Aufwendungen im Zusammenhang mit Kapitaleinkünften (z. B. Refinanzierungskosten) sind bei Anwendung des Abgeltungsverfahrens gem. § 20 Abs. 9 EStG nicht als Werbungskosten abziehbar. Stattdessen wird von den Einkünften aus Kapitalvermögen insgesamt ein *Werbungskostenpauschbetrag* i. H. v. 801 € abgezogen (sog. Sparerpauschbetrag, bei zusammenveranlagten Ehegatten 1602 €). Der Steuerpflichtige kann bei seiner Bank einen sog. Freistellungsauftrag maximal bis zur Höhe des Werbungskostenpauschbetrags stellen. Dann behält die Bank Kapitalertragsteuer nur ein, soweit die Kapitalerträge die Höhe des Freistellungsauftrags überschreiten (§ 44a Abs. 1 Nr. 1 i. V. m. § 20 Abs. 9 EStG).

<sup>16</sup>Zu Einzelheiten des Abgeltungsverfahrens vgl. BMF v. 18.01.2016, IV C 1–S 2252/08/10004:17, BStBl. I 2016, S. 85.

Statt der Anwendung des Abgeltungsverfahrens kann der Steuerpflichtige für alle Kapitalerträge im Privatvermögen gem. § 32d Abs. 6 EStG auch die Einbeziehung in die Summe der Einkünfte und somit eine normale Besteuerung mit seinem individuellen Einkommensteuersatz beantragen. In diesem Fall führt die Finanzverwaltung eine sog. *Günstigerprüfung* durch, d. h., dem Antrag wird nur stattgegeben, wenn er für den Steuerpflichtigen tatsächlich zu einer niedrigeren Steuerbelastung führt. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn der Steuerpflichtige ein so niedriges Einkommen hat, dass sein Grenzsteuersatz unter 25 % liegt. In diesem Fall ist die Kapitalertragsteuer auf die Einkommensteuer anrechenbar, d. h., sie wird wie eine Vorauszahlung auf die Einkommensteuer behandelt. Allerdings sind auch bei der Stellung eines solchen Antrags nicht die tatsächlichen Werbungskosten, sondern nur der Sparerpauschbetrag abziehbar.

### 5.6.3 Teileinkünfteverfahren

Gehören Dividendenbezüge beim Anteilseigner aufgrund des Subsidiaritätsprinzips des § 20 Abs. 8 EStG nicht zu den Einkünften aus Kapitalvermögen, sondern zu einer anderen Einkunftsart, so hat die einbehaltene Kapitalertragsteuer grundsätzlich keine abgeltende Wirkung. Dies ist z. B. der Fall, wenn Anteile an Kapitalgesellschaften im *Betriebsvermögen eines gewerblichen Einzelunternehmers oder einer gewerblichen Personengesellschaft* mit natürlichen Personen als Gesellschafter gehalten werden. In diesen Fällen gehören die Dividendenbezüge nicht zu den Einkünften aus Kapitalvermögen, sondern zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb. Die Dividendenbezüge sind daher in die Einkommensteuerveranlagung einzubeziehen. Allerdings sind sie gem. § 3 Nr. 40 Buchstabe d EStG zu 40 % steuerfrei, d. h., nur 60 % gehen in das zu versteuernde Einkommen ein und unterliegen somit dem individuellen Einkommensteuersatz des Gesellschafters. Die Kapitalertragsteuer ist dennoch zu 100 % auf die Einkommensteuer anrechenbar, d. h., sie wird wie eine Vorauszahlung auf die Einkommensteuer behandelt.

Beträgt die Beteiligung an der ausschüttenden Kapitalgesellschaft mindestens 15 %, so werden bei der Ermittlung des Gewerbeertrags für die Gewerbesteuer des Einzelunternehmens bzw. der Personengesellschaft die 60 % einkommensteuerpflichtigen Dividendenbezüge gekürzt (§ 9 Nr. 2a GewStG), sodass die Dividendenbezüge insgesamt nicht der Gewerbesteuer unterliegen. Beträgt die Beteiligung an der ausschüttenden Kapitalgesellschaft hingegen weniger als 15 %, so werden bei der Ermittlung des Gewerbeertrags die 40 % einkommensteuerfreien Dividendenbezüge wieder hinzugerechnet (§ 8 Nr. 5 GewStG), sodass die Dividendenbezüge vollständig der Gewerbesteuer unterliegen.

Beispiel 9 zeigt, welche Steuerbelastungen sich insgesamt bei einer Kapitalgesellschaft ergeben, die ihren gesamten Gewinn an eine natürliche Person ausschüttet, die ihre Anteile im Betriebsvermögen hält.

**Beispiel 9: Teileinkünfteverfahren**

Wie Beispiel 8, jedoch hält H seine Anteile an der H-GmbH im Betriebsvermögen seines gewerblichen Einzelunternehmens. Sein Einkommensteuersatz (Grenzsteuersatz) beträgt 42 %.

**Besteuerung der H-GmbH:**

Wie in Beispiel 8

**Besteuerung der Ausschüttung:**

Wie in Beispiel 8

**Veranlagung des H:**

|                                                             |                     |
|-------------------------------------------------------------|---------------------|
| Dividendenbezüge (brutto)                                   | 70.175 Euro         |
| davon steuerfrei (§ 3 Nr. 40 Buchstabe d EStG)              | <u>-28.070 Euro</u> |
| Bemessungsgrundlage Einkommensteuer                         | <u>42.105 Euro</u>  |
| tarifliche Einkommensteuer darauf (42 %)                    | 17.684 Euro         |
| Anrechnung Kapitalertragsteuer                              | <u>-17.544 Euro</u> |
| verbleibende Einkommensteuer                                | <u>140 Euro</u>     |
| Solidaritätszuschlag auf tarifliche Einkommensteuer (5,5 %) | 973 Euro            |
| Anrechnung Solidaritätszuschlag auf Kapitalertragsteuer     | <u>-965 Euro</u>    |
| verbleibender Solidaritätszuschlag                          | <u>8 Euro</u>       |

Der Vergleich der Beispiele 8 und 9 zeigt, dass bei einem Einkommensteuersatz von 42 % das Teileinkünfteverfahren zu einer geringfügig höheren Steuerbelastung führt als die abgeltende Wirkung der Kapitalertragsteuer. Bei niedrigeren Einkommensteuersätzen ist das Teileinkünfteverfahren hingegen für den Anteilseigner steuerlich günstiger als das Abgeltungsverfahren.

*Aufwendungen in wirtschaftlichem Zusammenhang mit Beteiligungen*, auf die das Teileinkünfteverfahren anwendbar ist, sind gem. § 3c Abs. 2 EStG nur zu 60 % als Betriebsausgaben abziehbar, d. h., 40 % werden außerbilanziell wieder hinzugerechnet. Dies gilt sowohl für einmalige Betriebsvermögensminderungen (z. B. Teilwertabschreibungen auf Beteiligungsbuchwerte, Verluste aus Beteiligungsveräußerungen) als auch für laufende Betriebsausgaben (z. B. Finanzierungskosten).

Das Teileinkünfteverfahren kann auch für Dividendenbezüge aus im *Privatvermögen* gehaltenen Beteiligungen zur Anwendung kommen, wenn der Steuerpflichtige einen Antrag nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG stellt. Ein solcher Antrag ist allerdings nur möglich, wenn der Steuerpflichtige zu mindestens 25 % an der Kapitalgesellschaft beteiligt ist oder zu mindestens 1 % beteiligt ist und durch eine berufliche Tätigkeit maßgeblichen unternehmerischen Einfluss auf die Gesellschaft hat (z. B. als Gesellschafter-Geschäftsführer). Der Antrag führt nicht nur dazu, dass die Dividendenbezüge zu 60 % in das zu versteuernde Einkommen eingehen, sondern er bewirkt auch, dass die Werbungskosten zu 60 % abziehbar sind. Die Kapitalertragsteuer ist auch in diesem Fall zu 100 % auf die Einkommensteuer anrechenbar.

### 5.6.4 Freistellungsverfahren

Werden Anteile an Kapitalgesellschaften im *Betriebsvermögen einer Körperschaft* oder einer Personengesellschaft mit Körperschaften als Gesellschafter gehalten, so hat die einbehaltene Kapitalertragsteuer grundsätzlich keine abgeltende Wirkung. Stattdessen sind die Dividendenbezüge gem. § 8b Abs. 1 i. V. m. Abs. 4 KStG ab einer Beteiligungshöhe von 10 % steuerfrei.<sup>17</sup> Dividendenbezüge aus Beteiligungen von unter 10 % sind hingegen voll steuerpflichtig. Greift die Freistellung, so ist die Kapitalertragsteuer dennoch zu 100 % auf die Körperschaftsteuer des Anteilseigners anrechenbar, d. h., sie wird wie eine Vorauszahlung auf dessen Körperschaftsteuer behandelt.

Allerdings gelten nach § 8b Abs. 5 KStG *5 % der freigestellten Dividendenbezüge pauschal als steuerlich nicht abziehbare Betriebsausgaben* und erhöhen daher das zu versteuernde Einkommen des Anteilseigners. Im Endeffekt sind die Dividendenbezüge somit nur zu 95 % steuerfrei. Bei einer Beteiligungshöhe von mindestens 10 % erfolgt daher eine außerbilanzielle Kürzung in Höhe von 5 % der Dividendenbezüge. Aufgrund der Pauschalierung nicht abziehbarer Betriebsausgaben sind die tatsächlichen Betriebsausgaben grundsätzlich vollständig abziehbar (§ 8b Abs. 5 Satz 2 KStG i. V. m. § 3c EStG). Nicht abziehbar sind allerdings einmalige Betriebsvermögensminderungen im Zusammenhang mit einer Beteiligung (z. B. Teilwertabschreibungen auf Beteiligungsbuchwerte, Verluste aus Beteiligungsveräußerungen, § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG).

Beträgt die Beteiligung an der ausschüttenden Kapitalgesellschaft mindestens 15 %, so wirkt sich die 95-prozentige Freistellung der Dividendenbezüge auch auf den Gewerbeertrag aus. Bei einer Beteiligung zwischen 10 % und 15 % werden bei der Ermittlung des Gewerbeertrags die 95 % körperschaftsteuerfreien Dividendenbezüge wieder hinzugerechnet (§ 8 Nr. 5 GewStG), sodass die Dividendenbezüge vollständig der Gewerbesteuer unterliegen. Bei einer Beteiligung von unter 10 % unterliegen die Dividendenbezüge ebenfalls voll der Gewerbesteuer.

Beispiel 10 zeigt, welche Steuerbelastungen sich insgesamt bei einer Kapitalgesellschaft ergeben, die ihren gesamten Gewinn an eine andere Kapitalgesellschaft ausschüttet.

#### Beispiel 10

Die M-AG ist alleinige Gesellschafterin der H-GmbH. Diese hat einen Steuerbilanzgewinn vor Ertragsteuern i. H. v. 100.000 €. Es fallen keine außerbilanziellen oder gewerbesteuerlichen Hinzurechnungen oder Kürzungen an. Der Gewerbesteuerhebesatz am Standort der H-GmbH beträgt 400 %. Der Gewinn nach Steuern wird vollständig an die M-AG ausgeschüttet. Ohne diese Ausschüttung beträgt der

<sup>17</sup>Zu Einzelheiten des Freistellungsverfahrens nach § 8b KStG vgl. BMF v. 28.04.2003, IV A 2– S 2750a-7/03, BStBl. I 2003, S. 292.

Steuerbilanzgewinn der M-AG vor Ertragsteuern 0 €. Der Gewerbesteuerhebesatz am Standort der M-AG beträgt ebenfalls 400 %. Die M-AG hat keine weiteren Einkünfte oder Verlustvorträge.

**Besteuerung der H-GmbH:**

Wie in Beispiel 8

**Besteuerung der Ausschüttung:**

Wie in Beispiel 8

**Veranlagung der M-AG:**

|                                                                |                     |
|----------------------------------------------------------------|---------------------|
| Dividendenbezüge                                               | 70.175 Euro         |
| davon steuerfrei (§ 8b Abs. 1 KStG)                            | -70.175 Euro        |
| pauschal nicht abziehbare Betriebsausgaben (§ 8b Abs. 5 KStG)  | <u>3.508 Euro</u>   |
| Bemessungsgrundlage Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer       | 3.508 Euro          |
| Gewerbesteuer (3,5 % x 400 % = 14 %)                           | 491 Euro            |
| tarifliche Körperschaftsteuer (15 %)                           | 526 Euro            |
| Anrechnung Kapitalertragsteuer                                 | <u>-17.544 Euro</u> |
| verbleibende Körperschaftsteuer (Erstattung)                   | <u>-17.018 Euro</u> |
| Solidaritätszuschlag auf tarifliche Körperschaftsteuer (5,5 %) | 29 Euro             |
| Anrechnung Solidaritätszuschlag auf Kapitalertragsteuer        | <u>-965 Euro</u>    |
| verbleibender Solidaritätszuschlag (Erstattung)                | <u>-936 Euro</u>    |

Tab. 5.2 zeigt einen Überblick über die Behandlung von Dividendenbezügen bei Einkommen- und Körperschaftsteuer.

## 5.7 Steuerliche Folgen von Verträgen mit Gesellschaftern

### 5.7.1 Grundlagen

Vertragliche Beziehungen einer Körperschaft mit ihren Mitgliedern bzw. Gesellschaftern werden grundsätzlich steuerlich behandelt wie Verträge zwischen fremden Dritten. Zahlungen an Gesellschafter für von diesen erbrachte Leistungen sind daher auf Ebene der Körperschaft grundsätzlich *abziehbare Betriebsausgaben* und werden beim Gesellschafter entsprechend der Art der Zahlung versteuert.

So hat der geschäftsführende Gesellschafter einer GmbH sein *Gehalt* in der Regel als Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit zu versteuern. Bei Vermietung einer Immobilie an die Körperschaft gehören die *Mieteinnahmen* beim Gesellschafter zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung. *Zinsen auf Gesellschafterdarlehen* stellen beim Gesellschafter Einkünfte aus Kapitalvermögen dar, die wie die meisten Kapitaleinkünfte grundsätzlich nur mit dem niedrigen Abgeltungsteuersatz von 25 % besteuert werden (§ 32d Abs. 1 EStG). Ist der Gesellschafter allerdings zu mindestens 10 % an der Kapitalgesellschaft beteiligt, kommt der niedrige Steuersatz gem. § 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchstabe b EStG nicht zur Anwendung, sondern die Zinsen gehen in das zu versteuernde Einkommen des Gesellschafters ein und unterliegen dessen individuellem Einkommensteuersatz.

**Tab. 5.2** Überblick über die Behandlung von Dividendenbezügen bei Einkommen- und Körperschaftsteuer

|                        | Privatvermögen natürlicher Personen |                               |                                             | Betriebsvermögen juristischer Personen |                                  |
|------------------------|-------------------------------------|-------------------------------|---------------------------------------------|----------------------------------------|----------------------------------|
|                        | Regelfall                           | Antrag nach § 32d Abs. 6 EStG | Antrag nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG         | Regelfall                              | Beteiligung < 10 %               |
| Rechtsgrundlage        | § 43 Abs. 5 EStG                    | § 32d Abs. 6 EStG             | § 32d Abs. 2 Nr. 3 i. V. m. § 3 Nr. 40 EStG | § 20 Abs. 8 i. V. m. § 3 Nr. 40 EStG   | § 8b Abs. 1 i. V. m. Abs. 5 KStG |
| Besteuerungskonzept    | Abgeltungsverfahren                 | Normale Besteuerung           | Teileinkünfteverfahren                      | Teileinkünfteverfahren                 | Freistellungsverfahren           |
| Bemessungsgrundlage    | 100 %                               | 100 %                         | 60 %                                        | 60 %                                   | 5 %                              |
| Abzug von Aufwendungen | Nur Sparer-Pauschbetrag             | Nur Sparer-Pauschbetrag       | Abzug zu 60 %                               | Abzug zu 60 %                          | Abzug zu 100 %                   |
| Steuersatz             | 25 % Kapitalertragsteuer            | Einkommensteuertarif          | Einkommensteuertarif                        | Einkommensteuertarif                   | 15 % Körperschaftsteuer          |



Die genannte steuerliche Behandlung vertraglicher Zahlungen einer Kapitalgesellschaft an ihre Gesellschafter gilt allerdings nur insoweit, wie die vertraglichen Zahlungen der Höhe nach angemessen sind. Sind vertragliche Zahlungen an einen Gesellschafter hingegen unangemessen hoch, so kann es zu einer Umqualifizierung eines Teils der Zahlungen in *verdeckte Gewinnausschüttungen* kommen, die gem. § 8 Abs. 3 Satz 2 EStG das zu versteuernde Einkommen der Kapitalgesellschaft nicht mindern. Damit soll verhindert werden, dass Gesellschafter von ihrer Kapitalgesellschaft statt offener Gewinnausschüttungen unangemessen hohe vertragliche Zahlungen erhalten, um die Doppelbesteuerung bei Gewinnausschüttungen zu umgehen und somit insgesamt Steuern zu sparen. Umgekehrt gibt es auch *verdeckte Einlagen*, die gem. § 8 Abs. 3 Satz 3 KStG das Einkommen nicht erhöhen. Im Folgenden werden die Voraussetzungen und Rechtsfolgen verdeckter Gewinnausschüttungen und verdeckter Einlagen erläutert.

## 5.7.2 Verdeckte Gewinnausschüttungen

### 5.7.2.1 Voraussetzungen

Das Körperschaftsteuergesetz regelt in § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG nur, dass verdeckte Gewinnausschüttungen das Einkommen einer Körperschaft nicht mindern. Die genauen Voraussetzungen einer verdeckten Gewinnausschüttung sind daher im Wesentlichen vom Bundesfinanzhof in diversen Urteilen entwickelt worden.<sup>18</sup> Gemäß R 8.5 Abs. 1 KStR ist eine verdeckte Gewinnausschüttung eine *Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, Auswirkungen auf die Höhe des Einkommens der Körperschaft hat und nicht auf einem den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschluss beruht*. Eine Vereinbarung mit einem Gesellschafter ist insbesondere dann durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst, wenn sie der Vorteilsziehung durch einen Gesellschafter oder eine ihm nahestehende Person dient und ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsführer sie gegenüber einem Nichtgesellschafter unter sonst gleichen Umständen so nicht vorgenommen hätte (sog. *Fremdvergleich*).<sup>19</sup>

Im Verhältnis zu *beherrschenden Gesellschaftern* ist eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis gem. R 8.5 Abs. 2 KStR immer gegeben, wenn eine zivilrechtlich wirksame, klare und im Voraus abgeschlossene Vereinbarung fehlt oder zwar eine solche Vereinbarung existiert, aber nicht genau nach ihr verfahren wird. Eine beherrschende Stellung ist insbesondere gegeben, wenn ein Gesellschafter die Mehrheit der Stimmrechte hält.<sup>20</sup>

---

<sup>18</sup>Vgl. die in H 8.5 KStH aufgeführten Urteile.

<sup>19</sup>Vgl. H 8.5 III KStH.

<sup>20</sup>Vgl. BFH v. 13.12.1989, BStBl. II 1990, S. 454.

Verdeckte Gewinnausschüttungen können vorliegen bei *zu hohen Vergütungen für Leistungen des Gesellschafters an die Kapitalgesellschaft* (z. B. zu hohe Leistungsvergütungen in Form von Gehaltszahlungen an Gesellschafter-Geschäftsführer, Zinszahlungen, Mietzahlungen, Pensionszusagen oder der Verkauf eines Wirtschaftsguts des Gesellschafters an die Gesellschaft zu einem unangemessen hohen Preis). Aber auch *zu niedrige Vergütungen für Leistungen der Gesellschaft an den Gesellschafter* können zu verdeckten Gewinnausschüttungen führen (z. B. ein zinsloses oder zinsgünstiges Darlehen der Gesellschaft an den Gesellschafter oder der Verkauf eines Wirtschaftsguts der Gesellschaft an den Gesellschafter zu einem unangemessen niedrigen Preis). Auch bei *Rechtsverzicht der Gesellschaft gegenüber dem Gesellschafter* (z. B. Verzicht auf Schadenersatz bei Verletzung des Wettbewerbsverbots durch den Gesellschafter) können verdeckte Gewinnausschüttungen vorliegen.<sup>21</sup>

Verdeckte Gewinnausschüttungen werden in der Regel erst im Rahmen von *Betriebsprüfungen* aufgedeckt, wobei häufig zwischen der Finanzverwaltung und dem Steuerpflichtigen streitig ist, ob eine vertragliche Vergütung angemessen ist oder nicht. Für diese Frage ist insbesondere auf den *Fremdvergleich* abzustellen, d. h. wäre eine derartige Vereinbarung auch zwischen fremden Dritten zu den vereinbarten Konditionen ausgehandelt worden.

### 5.7.2.2 Rechtsfolgen

Gemäß § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG mindern verdeckte Gewinnausschüttungen das Einkommen einer Körperschaft nicht. Wird eine verdeckte Gewinnausschüttung nachträglich festgestellt, so wird das *Einkommen der Kapitalgesellschaft* für das Jahr der verdeckten Gewinnausschüttung nachträglich durch eine *außerbilanzielle Hinzurechnung* um den Betrag der verdeckten Gewinnausschüttung erhöht. Dadurch erhöht sich auch der Gewerbeertrag der Kapitalgesellschaft, sodass es in der Regel sowohl zu einer Nachzahlung von Körperschaftsteuer als auch von Gewerbesteuer kommt.

Beim *Gesellschafter* kann die Feststellung einer verdeckten Gewinnausschüttung auf Ebene der Kapitalgesellschaft zu einer Änderung seiner Steuerbescheide führen (§ 32a Abs. 1 KStG). Insbesondere kann es für die von der Kapitalgesellschaft erhaltenen Leistungen zu einer *Umqualifizierung der Einkunftsart* kommen. So werden bei einem zu hohen Geschäftsführergehalt die Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit um den Betrag der verdeckten Gewinnausschüttungen verringert, während die Einkünfte aus Kapitalvermögen entsprechend steigen. Während Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit voll steuerpflichtig sind, unterliegen verdeckte Gewinnausschüttungen beim Gesellschafter wie offene Ausschüttungen dem Abgeltungsverfahren (Steuersatz von 25 %, § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 i. V. m. § 32d Abs. 1 EStG) bzw. dem Teileinkünfteverfahren (Steuerfreiheit i. H. v. 40 %, § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 und Abs. 8 i. V. m.

<sup>21</sup>Vgl. zu diesen und weiteren Beispielen H 8.5 IV und V KStH.

§ 3 Nr. 40 Buchstabe d EStG). Daher kann die Umqualifizierung der Einkunftsart beim Gesellschafter zu einer Steuerentlastung führen. Diese ist jedoch in der Regel kleiner als die Mehrbelastung auf Ebene der Kapitalgesellschaft.

## 5.7.3 Verdeckte Einlagen

### 5.7.3.1 Voraussetzungen

Das Körperschaftsteuergesetz regelt in § 8 Abs. 3 Satz 3, dass verdeckte Einlagen das Einkommen einer Körperschaft nicht erhöhen. Nach Satz 4 gilt dies allerdings nicht, wenn die verdeckte Einlage das Einkommen des Gesellschafters gemindert hat. Die genauen Voraussetzungen einer verdeckten Einlage sind im Wesentlichen vom Bundesfinanzhof in verschiedenen Urteilen entwickelt worden.<sup>22</sup> Gemäß R 40 Abs. 1 KStR ist eine verdeckte Einlage eine Zuwendung eines *einlagefähigen Vermögensvorteils* durch einen Gesellschafter (oder eine ihm nahestehende Person), die *durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst* ist und *keine ordnungsgemäße offene Einlage* darstellt. Eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis ist insbesondere dann gegeben, wenn ein Nichtgesellschafter bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns den Vermögensvorteil der Gesellschaft nicht eingeräumt hätte, was grundsätzlich durch Fremdvergleich festzustellen ist (R 40 Abs. 3 Satz 2 KStR).

Da Leistungen gem. § 4 Abs. 1 S. 8 EStG nicht einlagefähig sind, führen unangemessene niedrige Leistungsvergütungen an einen Gesellschafter (z. B. zu niedriges oder kein Gehalt des Gesellschafter-Geschäftsführers, zu niedrige oder keine Zinsen auf Gesellschafterdarlehen) nicht zu verdeckten Einlagen.<sup>23</sup> Im umgekehrten Fall, d. h. bei *zu hohen Leistungsvergütungen des Gesellschafters an die Gesellschaft* (z. B. zu hohe Miete für Dienstwohnung) kann hingegen eine verdeckte Einlage vorliegen, da der an die Gesellschaft gezahlte Geldbetrag (z. B. die Miete) einlagefähig ist. Verdeckte Einlagen können auch bei *Übertragungsvorgängen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter* vorliegen, z. B. beim Verkauf eines Wirtschaftsguts des Gesellschafters an die Gesellschaft zu einem unangemessen niedrigen Preis oder umgekehrt beim Verkauf eines Wirtschaftsguts der Gesellschaft an den Gesellschafter zu einem unangemessen hohen Preis.

### 5.7.3.2 Rechtsfolgen

Gemäß § 8 Abs. 3 Satz 3 KStG erhöhen verdeckte Einlagen das Einkommen einer Körperschaft nicht. Eine verdeckte Einlage wird daher wie eine offene Einlage

---

<sup>22</sup>Vgl. die in H 8.9 KStH aufgeführten Urteile.

<sup>23</sup>Vgl. H 8.9 KStH, Stichwort Nutzungsvorteile.

*erfolgsneutral* auf das *steuerliche Einlagekonto* (§ 27 KStG) der Körperschaft gebucht. Das Einkommen der Körperschaft wird durch eine *außerbilanzielle Kürzung* des Betrags der verdeckten Einlage gemindert. Etwas anderes gilt gem. § 8 Abs. 3 Satz 4 KStG nur dann, wenn die verdeckte Einlage das Einkommen des Gesellschafters gemindert hat (z. B. bei Abzug als Betriebsausgabe). In diesem Fall unterbleibt die außerbilanzielle Kürzung bei der Körperschaft.

Auf Ebene des Gesellschafters stellen verdeckte Einlagen *nachträgliche Anschaffungskosten* für die Anteile an der Kapitalgesellschaft dar.

---

## 5.8 Organschaft

### 5.8.1 Grundlagen

Körperschaftsteuerliche Organschaften ermöglichen die gemeinsame Besteuerung mehrerer Unternehmen eins Konzerns. Grundsätzlich hat die Zugehörigkeit einer Körperschaft zu einem Konzern steuerlich keine Konsequenzen. In Konzernen bleibt jedes *einzelne Konzernunternehmen steuerlich eigenständig*, d. h., für jede Körperschaft wird die Körperschaftsteuer getrennt ermittelt und festgesetzt. Ausgangsgröße für die Einkommensermittlung sind dabei jeweils die einzelnen Steuerbilanzen der Konzernunternehmen. Im Gegensatz zum Handelsrecht kennt das Steuerrecht keine Konzernbilanzen.

Besteht allerdings zwischen einer abhängigen Gesellschaft (sog. *Organgesellschaft*) und einem herrschenden Unternehmen (sog. *Organträger*) eine körperschaftsteuerliche Organschaft, so bilden diese Unternehmen einen sog. Organkreis, für den einheitlich auf Ebene des Organträgers die Körperschaftsteuer festgesetzt wird. Die Voraussetzungen und Rechtsfolgen der körperschaftsteuerlichen Organschaft werden im Folgenden erläutert.

### 5.8.2 Voraussetzungen

Eine körperschaftsteuerliche Organschaft ist nur möglich, wenn folgende vier Voraussetzungen gegeben sind:

- geeigneter Organträger,
- geeignete Organgesellschaft
- ausreichende Beteiligung des Organträgers an der Organgesellschaft (sog. finanzielle Eingliederung) und
- Gewinnabführungsvertrag zwischen Organgesellschaft und Organträger.

*Geeignete Organträger* sind grundsätzlich die folgenden Unternehmen:

- gewerblich tätige natürliche Person (§ 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 KStG),
- nicht steuerbefreite Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse i. S. d. § 1 KStG (§ 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 KStG),
- gewerblich tätige Personengesellschaft (§ 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 KStG) (eine nicht gewerblich tätige, sondern nur gem. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG gewerblich geprägte Personengesellschaft reicht nicht).

*Geeignete Organgesellschaften* sind hingegen nur Kapitalgesellschaften mit Geschäftsleitung im Inland und Sitz in einem EU- oder EWR-Staat (§ 14 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1, § 17 Satz 1 KStG).

Eine *ausreichende Beteiligung* (sog. finanzielle Eingliederung) liegt vor, wenn der Organträger an der Organgesellschaft so beteiligt ist, dass ihm die Mehrheit der Stimmrechte bei der Organgesellschaft zusteht (§ 14 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 KStG). Dabei ist eine mittelbare Beteiligung ausreichend, wenn die Beteiligung an jeder vermittelnden Gesellschaft die Mehrheit der Stimmrechte gewährt (§ 14 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 KStG). Mittelbare und unmittelbare Beteiligungen sowie mehrere mittelbare Beteiligungen können auch zusammengerechnet werden.<sup>24</sup> Die Beteiligung an der Organgesellschaft muss einer inländischen Betriebsstätte des Organträgers zuzuordnen sein (§ 14 Abs. 1 Nr. 2 Satz 4 KStG).

Der *Gewinnabführungsvertrag* muss auf mindestens fünf Jahre abgeschlossen sein und während der gesamten Geltungsdauer tatsächlich durchgeführt werden (§ 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 KStG).<sup>25</sup> Die zivilrechtliche Wirksamkeit des Gewinnabführungsvertrages erfordert unter anderem die Zustimmung der Haupt- bzw. Gesellschafterversammlungen beider Gesellschaften mit Drei-Viertel-Mehrheit (§ 293 AktG) sowie die Vereinbarung regelmäßiger Ausgleichszahlungen (§ 304 AktG) und ein Abfindungsangebot an ggf. vorhandene außenstehende Gesellschafter der abhängigen Gesellschaft (§ 305 AktG). Handelsrechtlich führt der Gewinnabführungsvertrag nicht nur dazu, dass die abhängige Gesellschaft ihren handelsrechtlichen Gewinn an die herrschende Gesellschaft abführt, sondern auch zu einer unbeschränkten Verlustausgleichspflicht der herrschenden Gesellschaft gegenüber der abhängigen Gesellschaft (§ 302 AktG).

<sup>24</sup>Vgl. BMF v. 26.8.2003, IV A 2– S 2770– 18/03, BStBl. I 2003, S. 437, Tz. 13 und 14.

<sup>25</sup>Zu Einzelheiten der Voraussetzungen eines gültigen Gewinnabführungsvertrages vgl. R 14.5 KStR.

### 5.8.3 Rechtsfolgen

Auch bei Bestehen einer körperschaftsteuerlichen Organschaft werden die Einkommen von Organgesellschaft und Organträger zunächst getrennt nach den allgemeinen Vorschriften des Körperschaftsteuergesetzes bzw. des Einkommensteuergesetzes ermittelt. Das *Einkommen* der Organgesellschaft wird dann jedoch dem Organträger *zugerechnet* (§ 14 Abs. 1 Satz 1 KStG). Die Organgesellschaft muss nur eventuelle Ausgleichszahlungen an außenstehende Gesellschafter als eigenes Einkommen versteuern (§ 16 KStG).

Das zugerechnete Einkommen der Organgesellschaft geht in das Einkommen des Organträgers ein und wird somit genauso besteuert wie eigenes Einkommen des Organträgers. Ist der Organträger auch eine Körperschaft, so unterliegt das Einkommen bei ihm der Körperschaftsteuer, ist der Organträger hingegen eine natürliche Person oder eine Personengesellschaft mit natürlichen Personen als Gesellschaftern, so unterliegt das zugerechnete Einkommen der Einkommensteuer. Auch ein negatives Einkommen der Organgesellschaft wird dem Organträger zugerechnet, so dass der Verlust einer Organgesellschaft mit dem Gewinn des Organträgers verrechnet werden kann und unmittelbar zu einer Minderung der Steuerbelastung führt.

Allerdings gibt es einige *Besonderheiten bei der Einkommensermittlung* von Organgesellschaften und Organträgern. So kann eine Organgesellschaft während des Bestehens der Organschaft einen vor Beginn der Organschaft entstandenen Verlustvortrag nicht zum Verlustabzug nutzen (§ 15 Nr. 1 KStG). Die Freistellung von Beteiligungserträgen nach § 8b KStG gilt bei der Einkommensermittlung der Organgesellschaft nicht. Sind allerdings in dem dem Organträger zugerechneten Einkommen Beteiligungserträge enthalten, so wird die Freistellung der Beteiligungserträge auf Ebene des Organträgers berücksichtigt (§ 15 Nr. 2 KStG). Dabei kommt es zur Anwendung des Freistellungsverfahrens nach § 8b KStG, wenn der Organträger ein Körperschaftsteuersubjekt ist, und zur Anwendung des Teileinkünfteverfahrens nach § 3 Nr. 40 EStG, wenn der Organträger eine natürliche Person oder eine Personengesellschaft mit natürlichen Personen als Gesellschafter ist.

Die Gewinnabführung der Organgesellschaft an den Organträger mindert handelsrechtlich den Jahresüberschuss der Organgesellschaft, bei der Ermittlung des Einkommens der Organgesellschaft ist sie hingegen nicht abziehbar (§ 8 Abs. 3 Satz 1 KStG) und daher außerbilanziell hinzuzurechnen. Aufgrund außerbilanzieller Hinzurechnungen und Kürzungen bei der Einkommensermittlung unterscheidet sich das steuerlich dem Organträger zuzurechnende Einkommen in der Regel von der handelsrechtlichen Gewinnabführung. Die daraus resultierenden *Mehr- oder Minderabführungen* können in der Steuerbilanz des Organträgers zur Bildung aktiver oder passiver *organschaftlicher Ausgleichsposten* führen.<sup>26</sup>

---

<sup>26</sup>Zu Einzelheiten vgl. R 14.8 KStR.



**Prof. Dr. Andreas Lühn** ist seit 2009 Professor für Betriebswirtschaftslehre, insbesondere Rechnungswesen und Steuerlehre, an der FOM Hochschule in Hamburg. Nach seinem wirtschaftswissenschaftlichen Studium war er zunächst bei einer Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft in Bonn und anschließend als wissenschaftlicher Mitarbeiter an der Universität Hamburg tätig. Dort hat er im Fach Betriebswirtschaftslehre promoviert und habilitiert. Die Schwerpunkte seiner Arbeit liegen in den Bereichen Unternehmensbesteuerung und Entscheidungswirkungen der Besteuerung.

Marion A. R. Müller

## Inhaltsverzeichnis

|       |                                                                |     |
|-------|----------------------------------------------------------------|-----|
| 6.1   | Einführung in die Gewerbesteuer                                | 116 |
| 6.1.1 | Allgemeines                                                    | 116 |
| 6.1.2 | Einordnung und Rechtsgrundlagen                                | 116 |
| 6.1.3 | Besteuerungsgrundlage                                          | 117 |
| 6.2   | Das Steuerobjekt                                               | 117 |
| 6.2.1 | Arten von Gewerbebetrieben                                     | 118 |
| 6.2.2 | Beginn der Gewerbesteuerpflicht                                | 121 |
| 6.2.3 | Ende der Gewerbesteuerpflicht                                  | 122 |
| 6.3   | Das Steuersubjekt                                              | 124 |
| 6.3.1 | Die Frage nach der Steuerschuldnerschaft                       | 124 |
| 6.3.2 | Behandlung mehrerer Betriebe                                   | 124 |
| 6.3.3 | Befreiung von der Steuerpflicht                                | 125 |
| 6.4   | Die gewerbesteuerliche Organschaft                             | 126 |
| 6.4.1 | Bedeutung                                                      | 126 |
| 6.4.2 | Voraussetzungen                                                | 126 |
| 6.4.3 | Folgen                                                         | 127 |
| 6.5   | Ermittlung des Gewerbeertrags                                  | 128 |
| 6.5.1 | Ausgangsgröße                                                  | 128 |
| 6.5.2 | Hinzurechnungen                                                | 129 |
| 6.5.3 | Kürzungen                                                      | 130 |
| 6.5.4 | Regelungen betreffend Gewinn-/Verlustanteile aus Beteiligungen | 131 |
| 6.5.5 | Spenden                                                        | 132 |
| 6.5.6 | Behandlung eines Gewerbeverlustes                              | 133 |

---

M. A. R. Müller (✉)

FOM Hochschule für Oekonomie & Management, München, Deutschland

E-Mail: [marion.mueller@fom.de](mailto:marion.mueller@fom.de)



|       |                                                            |     |
|-------|------------------------------------------------------------|-----|
| 6.6   | Festsetzung und Erhebung der Gewerbesteuer .....           | 133 |
| 6.6.1 | Zuständigkeiten: Finanzamt – Gemeinde .....                | 134 |
| 6.6.2 | Ermittlung der Gewerbesteuer .....                         | 134 |
| 6.6.3 | Die Zerlegung der Gewerbesteuer .....                      | 135 |
| 6.7   | Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer ..... | 136 |

## 6.1 Einführung in die Gewerbesteuer

### 6.1.1 Allgemeines

Die Gewerbesteuer stellt die größte und damit wichtigste Steuereinnahme der Gemeinden dar. Das Gewerbesteueraufkommen steht den Gemeinden nach Art. 106 Abs. 6 GG zu. Seit 1970 werden auch Bund und Länder an der Gewerbesteuer beteiligt. Dazu regelt § 6 GemFinRefG,<sup>1</sup> dass die Gemeinden eine Umlage an das zuständige Finanzamt abzuführen haben. Diese wird nach Vervielfältigern auf Bund und Länder verteilt. 2017 betrug das Gewerbesteueraufkommen bundesweit mit rund 52,8 Mrd. € rund 7,2 % der gesamten Steuereinnahmen (rd. 734,5 Mrd. €).<sup>2</sup>

### 6.1.2 Einordnung und Rechtsgrundlagen

Die Gewerbesteuer zählt zu den *Veranlagungssteuern*. Nach Abgabe der Steuererklärung für ein Kalenderjahr erfolgt die Gewerbesteuerfestsetzung. Gemäß § 19 (1) GewStG erhebt die Gemeinde zu den Terminen 15.02., 15.05., 15.08. und 15.11. Vorauszahlungen in Höhe der voraussichtlichen Steuerschuld (dividiert durch 4 aufgrund der quartalsweisen Zahlungen).

Im Übrigen ist die Gewerbesteuer wie folgt zu charakterisieren. Sie ist

- eine *direkte Steuer*, da der Steuerschuldner auch zugleich derjenige ist, der die Steuer trägt, d. h., sie kann nicht auf Dritte übertragen werden.
- eine *Besitzsteuer*, da sie im Gegensatz zur Verkehrsteuer nicht die Übertragung von Gütern oder Umsätze besteuert, sondern den erwirtschafteten Ertrag (Besitz).
- eine *Real- oder auch Objektsteuer*, weil der Steuergegenstand ein Objekt, und zwar der Gewerbebetrieb, ist. Eine Berücksichtigung persönlicher Merkmale findet nicht statt. Siehe dazu auch die Regelung in § 3 (2) Alt. 2 AO.
- eine *Gemeindesteuer*, da das Steueraufkommen an die Gemeinden fließt, s. a. Abschn. 6.1.1.

<sup>1</sup>Gemeindefinanzreformgesetz.

<sup>2</sup>Entnommen aus: Steuereinnahmen nach Steuerarten in den Kalenderjahren 2014–2017, [https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Steuerschaeetzungen\\_und\\_Steuereinnahmen/2018-08-28-steuereinnahmen-nach-steuerarten-2010-2017.pdf?\\_\\_blob=publicationFile&v=2](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Steuerschaeetzungen_und_Steuereinnahmen/2018-08-28-steuereinnahmen-nach-steuerarten-2010-2017.pdf?__blob=publicationFile&v=2), abgefragt am 13.08.2019.

- eine *betriebliche Steuer*, die sowohl im handels- als auch steuerrechtlichen Jahresabschluss erfolgswirksam berücksichtigt wird, jedoch gem. § 4 (5b) EStG seit 2008 außerbilanziell wieder korrigiert werden muss, da der Steueraufwand den Gewinn nicht mindern darf. Analog dazu dürfen Gewerbesteuererstattungen außerbilanziell wieder abgezogen werden.

Die *Rechtsgrundlagen* für die Erhebung der GewSt sind:

- *GewStG* (Gewerbesteuergesetz)
- *GewStDV* (Gewerbesteuerdurchführungsverordnung). Sie dient der Konkretisierung des GewStG und ist bindend für alle Beteiligten.
- *GewStR* (Gewerbesteuer-Richtlinien). Hierbei handelt es sich um Anweisungen der Bundesregierung (mit Zustimmung des Bundesrates) an die Finanzverwaltung gem. Art. 108 (7) GG, um eine einheitliche Anwendung des Steuerrechts zu erreichen. Sie entfalten jedoch keine Bindungswirkung nach außen, insbesondere sind Gerichte nicht an sie gebunden.

### 6.1.3 Besteuerungsgrundlage

Grundlage für die Besteuerung kann gem. § 35a (2) GewStG der *Reisegewerbebetrieb* sein. Dieser liegt vor, wenn dessen Inhaber einer Reisegewerbekarte nach § 35a (2) GewStG bedarf, s. a. § 35 GewStDV. Auf weitere Ausführungen dazu wird im Weiteren zugunsten der Betrachtung des stehenden Gewerbebetriebs verzichtet.

Ist ein Gewerbebetrieb nämlich kein Reisegewerbebetrieb, handelt es sich gem. § 1 GewStDV stets um einen *stehenden Gewerbebetrieb*. Er ist gem. § 2 GewStG Gegenstand der Besteuerung.

Mit Abschaffung des Gewerbekapitals als Besteuerungsgrundlage zu Beginn des Erhebungszeitraums 1998<sup>3</sup> dient ausschließlich gem. § 6 GewStG der *Gewerbeertrag* als Besteuerungsgrundlage.

---

## 6.2 Das Steuerobjekt

Für die Ermittlung der GewSt werden grundsätzlich nicht natürliche Personen gemäß ihrer individuellen Leistungsfähigkeit herangezogen, sondern der Gewerbebetrieb als solcher. Er dient als Steuerermittlungsobjekt – unabhängig davon, wer die GewSt schuldet.

---

<sup>3</sup>Durch Art. 4 Nr. 1 des Gesetzes zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform vom 29.10.1997, BStBl. I, 1997, S. 928.

*Steuergegenstand* und damit Steuerobjekt ist gem. § 2 (1) S. 1 GewStG *der stehende Gewerbebetrieb*, soweit er *im Inland* betrieben wird. Das bedeutet gem. § 2 (1) S. 3 GewStG, dass für ihn mindestens eine Betriebsstätte i. S. v. § 12 AO im Inland unterhalten wird.

## 6.2.1 Arten von Gewerbebetrieben

Das GewStG unterscheidet zwischen *drei Arten von Gewerbebetrieben*. Die Einteilung ist hauptsächlich auf die verschiedenen Rechtsformen der Betriebe zurückzuführen:

### 6.2.1.1 Gewerbebetrieb kraft gewerblicher Betätigung

#### ► Definition Gewerbebetrieb

Nach § 2 (1) GewStG entspricht ein Gewerbebetrieb grundsätzlich dem in § 15 (2) EStG<sup>4</sup> definierten Gewerbebetrieb. Demnach liegt ein Gewerbebetrieb vor, wenn

- *vier positive Tatbestandsmerkmale:*
    - *Selbstständigkeit* (Unternehmerinitiative, Unternehmerrisiko, keine Weisungsgebundenheit ...) <sup>5</sup>
    - *Nachhaltigkeit* (Wiederholungsabsicht) <sup>6</sup>
    - *Gewinnerzielungsabsicht* (Abgrenzung zur Liebhaberei) <sup>7</sup>
    - *Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr* (nach außen hin in Erscheinung treten, Entgeltlichkeit ...) <sup>8</sup>
  - *zwei negative Tatbestandsmerkmale:*
    - *keine Land- und Forstwirtschaft* gem. § 13 EStG <sup>9</sup>
    - *keine selbstständige Arbeit* gem. § 18 EStG <sup>10</sup>
  - *sowie (unausgesprochenes Tatbestandsmerkmal):*
    - *keine Vermögensverwaltung* (Abgrenzung zu gewerblichem Grundstücks-handel ...) <sup>11</sup>
- zutreffen.

<sup>4</sup>Siehe auch H 2.1 (1) „Begriffsmerkmale“ GewStH.

<sup>5</sup>Siehe auch R 15.1 EStR sowie H 15.1 EStH.

<sup>6</sup>Siehe auch H 15.2 „Wiederholungsabsicht“ EStH.

<sup>7</sup>Siehe auch H 15.3 „Anlaufverluste“ EStH sowie H 15.3 „Beweisanzeichen“ EStH.

<sup>8</sup>Siehe auch H 15.4 „Kundenkreis“ EStH.

<sup>9</sup>Siehe auch R 15.5 EStR.

<sup>10</sup>Siehe auch H 15.6 „Abgrenzung selbstständige Arbeit/Gewerbebetrieb“ EStH.

<sup>11</sup>Siehe auch R 15.7 EStR.

- Trotz des engen Zusammenhangs zwischen einkommensteuerlicher und gewerbesteuerlicher Beurteilung über das Vorliegen eines Gewerbebetriebs besteht *keine verfahrensrechtliche Bindung zwischen Gewerbesteuermess- und Einkommensteuerbescheiden* des Finanzamts. Sie können unabhängig voneinander angegriffen werden.

### Besondere Entstehungsformen

Neben dem nach § 15 (2) EStG definierten Bestehen eines Gewerbebetriebs ist zu beachten, dass aufgrund folgender einkommensteuerlicher Regelungen ebenfalls ein Gewerbebetrieb im Sinne des GewStG vorliegen kann:

- a) *Infektions- oder Abfärbetheorie*, § 15 (3) Nr. 1 EStG: Übt eine Personengesellschaft „auch“ eine gewerbliche Tätigkeit aus, d. h., sie ist nur in Teilbereichen gewerblich tätig, hat dies zur Folge, dass alle Einkünfte dieser Personengesellschaft in vollem Umfang als gewerblich gelten. Dies gilt mit Ausnahme geringfügiger gewerblicher Tätigkeit (Bagatellgrenze) i. H. v. 3 % der Gesamtumsatzerlöse, max. 24.500 €. <sup>12</sup>

#### Beispiel

Erzielt eine Zahnarzt-Gemeinschaftspraxis (GbR) mehr als 3 % ihrer Umsätze aus dem Verkauf von Zahnhygiene-Produkten (=gewerbliche Tätigkeit), würde damit die gesamte freiberufliche Tätigkeit als gewerbliche Tätigkeit i. S. v. § 15 (3) Nr. 1 EStG umqualifiziert. Somit wäre die gesamte Gemeinschaftspraxis als Gewerbebetrieb zu beurteilen.

- Zu beachten ist, dass die *Abfärbetheorie* nur bei Personengesellschaften, *nicht* aber bei *Einzelunternehmern* anzuwenden ist. Ein Einzelunternehmer kann sowohl gewerbliche als auch selbstständige Einkünfte parallel erzielen <sup>13</sup> – eine saubere, getrennte Aufzeichnung der einzelnen Einkünfte vorausgesetzt!
- b) *Geprägetheorie*, § 15 (3) Nr. 2 EStG: Eine *Personengesellschaft*, die *überhaupt nicht gewerblich tätig* ist (!), <sup>14</sup> kann dennoch *vollumfänglich als Gewerbebetrieb* qualifiziert werden, wenn

<sup>12</sup>Siehe auch H 15.8 Abs. 5 „Bagatellgrenze“ EStH.

<sup>13</sup>Laut BVerfG (Beschluss v. 15.01.2008, 1 BvL 2/04, abrufbar unter: [http://www.bverfg.de/entscheidungen/ls20080115\\_1bvl000204.html](http://www.bverfg.de/entscheidungen/ls20080115_1bvl000204.html)) widerspricht die Anwendung der Abfärbetheorie nicht dem Gleichbehandlungsgrundsatz.

<sup>14</sup>Zum Beispiel bei ausschließlich vermögensverwaltender Tätigkeit.

- eine oder mehrere *Kapitalgesellschaften persönlich haftende Gesellschafter* sind (z. B. GmbH ist Komplementärin der GmbH & Co. KG) und (!)
  - nur diese (oder andere Personen, die nicht Gesellschafter sind) zur *Geschäftsführung* beauftragt sind.
- c) *Betriebsaufspaltung*: Bei einer Betriebsaufspaltung<sup>15</sup> werden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung umqualifiziert in gewerbliche Einkünfte, wenn
- ein Besitzunternehmen (jede Rechtsform möglich)
  - eine wesentliche Betriebsgrundlage (*sachliche Verflechtung*)
  - an eine Betriebsgesellschaft (gewerbliche tätige Personen- oder Kapitalgesellschaft)
  - zur Nutzung überlässt und
  - zwischen Besitz- und Betriebsunternehmen ein einheitlicher geschäftlicher Betätigungswille (*Beherrschungsidentität*)<sup>16</sup> besteht (*personelle Verflechtung*).

### Beispiel

Norbert Neureich (NN) ist alleiniger Gesellschafter der NN-GmbH, die in Nürnberg eine Lebkuchenfabrik betreibt. NN ist außerdem zivilrechtlicher Alleineigentümer des Produktionsgebäudes, das dieser an die NN-GmbH vermietet.

- Das bebaute Grundstück ist eine wesentliche Betriebsgrundlage für die NN-GmbH. Es liegt somit sachliche Verflechtung vor.
- NN beherrscht sowohl die NN-GmbH (Alleingesellschafter) als auch das bebaute Grundstück (Alleineigentümer) zu 100 %. Beherrschungsidentität liegt vor, und damit ist auch die personelle Verflechtung gegeben.
- NN erzielt aus der Vermietung *Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die auch der Gewerbesteuer unterliegen*. Sowohl das bebaute Grundstück als auch die Anteile an der NN-GmbH werden zu gewerblichem Betriebsvermögen.

### 6.2.1.2 Gewerbebetrieb kraft Rechtsform

Nach § 2 (2) GewStG bedarf es keiner Prüfung, ob eine gewerbliche Tätigkeit vorliegt, wenn es sich um eine *Kapitalgesellschaft*<sup>17</sup> handelt. Ihre Tätigkeit gilt *stets in vollem Umfang* als *Gewerbebetrieb*.

<sup>15</sup>Siehe auch H 2.2 „Verpachtung eines Betriebes im Ganzen oder eines Teilbetriebs als Gewerbebetrieb – Betriebsaufspaltung“ GewStH iVm H 15.7 (4) „Allgemeines“ EStH.

<sup>16</sup>Siehe auch H 15.7 (6) „Beherrschungsidentität“ EStH.

<sup>17</sup>Insbesondere: GmbH, AG, KGaA, Europäische Gesellschaft, eG und VVaG.

**Beispiel**

Die Steuer & Recht Steuerberatungsgesellschaft mbH betreibt Steuerberatung in ihrer Kanzlei im Allgäu. Obwohl die Steuerberatung gem. § 18 (1) Nr. 1 S. 2 EStG zu den Katalogberufen zählt, ist die GmbH ungeachtet dessen stets und in vollem Umfang ein Gewerbebetrieb kraft Rechtsform gem. § 2 (2) GewStG.

**6.2.1.3 Gewerbebetrieb kraft wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb**

Gemäß § 2 (3) GewStG gilt für sonstige juristische Personen des privaten Rechts,<sup>18</sup> dass nur *insoweit ein Gewerbebetrieb* besteht, als ein *wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb* (z. B. Kantine) unterhalten wird, der aufgrund selbstständiger und nachhaltiger Tätigkeit Einnahmen erzielt. Gewinnerzielungsabsicht ist dabei nicht erforderlich.<sup>19</sup>

**Beispiel**

Der Fußballverein FC Hintertupfing e. V. unterhält auf dem Vereinsgelände auch eine urige Vereinsgaststätte mit einer kleinen Auswahl bayerischer Schmankerl und Erfrischungsgetränken.

- Bei der Vereinsgaststätte handelt es sich um einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb und damit *insoweit* um einen Gewerbebetrieb i. S. v. § 2 (3) GewStG. Die übrigen Aktivitäten des Fußballvereins sind davon nicht betroffen.
- Zu beachten ist allerdings, dass gem. § 64 (3) AO der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb (hier: die Vereinsgaststätte) *nur dann zur Gewerbesteuer herangezogen* wird, wenn die jährlichen Einnahmen der Vereinsgaststätte (einschließlich USt) 35.000 € übersteigen.

► Besteht bei dem Betreiben der Vereinsgaststätte in obigem Beispiel hingegen Gewinnerzielungsabsicht, würde bereits ein Gewerbebetrieb kraft gewerblicher Betätigung i. S. v. § 2 (1) GewStG vorliegen. Das bedeutet: *§ 2 (3) GewStG greift nur dann (also subsidiär) ein, wenn nicht bereits ein Gewerbebetrieb i. S. v. § 2 (1) GewStG besteht!*

**6.2.2 Beginn der Gewerbesteuerpflicht**

Um den Beginn der Gewerbesteuerpflicht festlegen zu können, muss wiederum die Fallunterscheidung nach der Art des Gewerbebetriebs vorgenommen werden:

<sup>18</sup>Insbesondere: e. V. und nichtrechtsfähige Vereine.

<sup>19</sup>Siehe auch R 2.1 (5) GewStR.

a) *Gewerbebetrieb kraft gewerblicher Betätigung*

- Die Gewerbesteuerpflicht beginnt *mit Aufnahme der gewerblichen Tätigkeit*, d. h., es müssen *alle Voraussetzungen erfüllt sein*, die zur Annahme eines Gewerbebetriebs erforderlich sind.
- Zu den Voraussetzungen zählt z. B. auch das Erteilen einer *behördlichen Genehmigung*, falls nötig.
- Reine Vorbereitungshandlungen, wie z. B. das Anmieten von Büroräumen, begründen noch keine Gewerbesteuerpflicht!
- Der Eintrag ins Handelsregister ist ohne Bedeutung.
- Siehe auch R 2.5 (1) GewStR.

b) *Gewerbebetrieb kraft Rechtsform*

- Die Gewerbesteuerpflicht beginnt grundsätzlich mit der Eintragung in das Handelsregister.
- Eine frühere Gewerbesteuerpflicht ist möglich, wenn bereits Geschäftstätigkeit *nach außen in Erscheinung* tritt. Das trifft z. B. bei der Gründung einer Kapitalgesellschaft<sup>20</sup> zu.
- Siehe auch R 2.5 (2) GewStR.

c) *Gewerbebetrieb kraft wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb*

- Die Gewerbesteuerpflicht beginnt *mit der Aufnahme des Geschäftsbetriebs* bei *Vorliegen aller nötigen Voraussetzungen*
- Siehe auch R 2.5 (3) GewStR.

## 6.2.3 Ende der Gewerbesteuerpflicht

Auch das Ende der Gewerbesteuerpflicht hängt von der Art des Gewerbebetriebs ab:

a) *Gewerbebetrieb kraft gewerblicher Betätigung*

- Die Gewerbesteuerpflicht endet *mit der tatsächlichen Einstellung* der gewerblichen Tätigkeit, d. h. *völlige Aufgabe jeder werbenden Tätigkeit*.
- Das vorübergehende Ruhen des Betriebes (z. B. Saisonbetriebe wie im Bauhandwerk, aber auch bei Wintersportbetrieben oder Eisdielen etc.) führt nicht zum Ende der Gewerbesteuerpflicht!
- Siehe auch § 2 (4) GewStG, R 2.6 (1) GewStR.

---

<sup>20</sup>Zwischen notarieller Beurkundung und Eintrag ins Handelsregister besteht die künftige GmbH als Vorgesellschaft (=GbR). Sie unterliegt mit ihrem Tätigwerden nach außen bereits der Gewerbesteuer und bildet mit der späteren GmbH einen einheitlichen Steuergegenstand i. S. v. § 2 (2) GewStG, BFH-Urteil v. 08.04.1960, BStBl. III, S. 319.

- Findet hingegen eine Betriebsverpachtung im Ganzen statt,<sup>21</sup> erlischt regelmäßig die Gewerbesteuerpflicht des Verpächters! Siehe auch R 2.2 GewStR i. V. m. H 2.6 (1) GewStH.

b) *Gewerbebetrieb kraft Rechtsform*

- Die Gewerbesteuerpflicht endet *erst mit dem Aufhören jeglicher Tätigkeit* – nicht bereits mit dem Einstellen der werbenden Tätigkeit (i. d. R. durch Liquidationsbeschluss).
  - Das bedeutet, die Kapitalgesellschaft muss nicht nur aufgelöst (Eintragung „i. L.“<sup>22</sup> ins Handelsregister), sondern auch abgewickelt und vollbeendet sein. Das trifft dann zu, *wenn das Vermögen an die Gesellschafter verteilt ist* und die Löschung der Gesellschaft im Handelsregister beantragt werden kann.
  - Siehe auch R 2.6 (2) GewStR.
- Auch durch die *Eröffnung eines Insolvenzverfahrens* erlischt grundsätzlich die Gewerbesteuerpflicht *nicht*, s. a. R 2.6 (4) GewStR!

c) *Gewerbebetrieb kraft wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb*

- Die Gewerbesteuerpflicht endet *mit der tatsächlichen Einstellung* des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs.
- Siehe auch R 2.6 (3) GewStR.

---

**Beispiel**

Findet ein Unternehmerwechsel gem. § 5 (2) i. V. m. § 2 (5) GewStG<sup>23</sup> statt, endet am Tag der Übernahme für den übergebenden Unternehmer die Gewerbesteuerpflicht und beginnt gleichzeitig neu für den Erwerber. Im Zeitpunkt des Unternehmerwechsels liegen folglich zwei Gewerbebetriebe vor. Verluste des alten Betriebes können daher im neuen nicht übernommen werden!<sup>24</sup>

Unternehmerwechsel findet z. B. statt

- bei Kauf/Verkauf eines Gewerbebetriebes,
- im Erbfall,
- bei Verpachtung des Gewerbebetriebs, s. a. Abschn. 6.2.3 unter a).

---

<sup>21</sup>Siehe auch R 16 (5) EStR.

<sup>22</sup>In Liquidation.

<sup>23</sup>Siehe auch R 2.7 (1) GewStR.

<sup>24</sup>Siehe auch Abschn. 6.5.6.



## 6.3 Das Steuersubjekt

Das Steuersubjekt ist der Steuerschuldner der Gewerbesteuer. Gemäß § 5 (1) S. 1 GewStG ist das *der Unternehmer*. Wer als Unternehmer gilt, richtet sich jeweils nach der Gesellschaftsform des Unternehmens.

### 6.3.1 Die Frage nach der Steuerschuldnerschaft

Grundsätzlich gilt gem. § 5 (1) S. 2 GewStG als Unternehmer „der, für dessen Rechnung das Gewerbe betrieben wird“. Das bedeutet konkret:

- Bei einer *Einzelunternehmung* schuldet die natürliche Person, also der Einzelunternehmer, die Gewerbesteuer.
- Bei einer *Personengesellschaft* schuldet die Personengesellschaft die Gewerbesteuer, § 5 (1) S. 3 GewStG.

► **Ausnahme: Stille/Atypisch stille Gesellschaft** Sowohl der stille Gesellschafter nach §§ 230 ff. HGB als auch der atypisch<sup>25</sup> stille Gesellschafter können *nicht* Steuerschuldner sein – nur der Kaufmann selbst (und nicht etwa die an seinem Handelsgewerbe beteiligte Innengesellschaft).

### 6.3.2 Behandlung mehrerer Betriebe

Grundsätzlich gilt jeder Gewerbebetrieb als Steuerobjekt (s. a. Abschn. 6.2) und wird als solcher der Gewerbesteuer unterworfen. Dies gilt jedoch nur, wenn es sich um *selbstständige Gewerbebetriebe* handelt. Davon *abzugrenzen* sind *unselbstständige Betriebsstätten*, die aufgrund ihrer *Gleichartigkeit* einem einheitlichen Gewerbebetrieb zuzuordnen sind, s. a. R 2.4 (2) GewStR.

#### Beispiel

1. Der Bäckermeister B betreibt als Einzelunternehmer zum einen die Bäckerei und zum anderen einen Souvenir-Laden. Es bestehen zwei selbstständige Gewerbebetriebe, die getrennt zu besteuern sind.
2. Der Bäckermeister B betreibt als Einzelunternehmer eine Bäckerei und unterhält gleichzeitig drei Filialen zum Verkauf seiner Backwaren in drei verschiedenen Gemeinden. Die Filialen stellen *unselbstständige Betriebsstätten* dar, die zusammen mit der Bäckerei einen *einheitlichen Gewerbebetrieb* bilden. B gibt

<sup>25</sup>BFH-Urteil v. 12.11.1985, VIII R 364/83, BStBl. II, 1986, S. 311.

deshalb *nur eine Gewerbesteuer-Erklärung* ab. Es wird jedoch der einheitlich ermittelte Steuermessbetrag nach dem Verhältnis der in den einzelnen Betriebsstätten gezahlten Arbeitslöhne zerlegt und auf die betreffenden Gemeinden verteilt, s. a. Abschn. 6.3.3. Bei unterschiedlichen Hebesätzen wird dadurch die Gesamtbelastung mit Gewerbesteuer beeinflusst, s. a. Abschn. 6.6.2.

Die Beurteilung, ob ein oder mehrere Gewerbebetriebe vorliegen, ist deshalb von Bedeutung, da

- gewerbesteuerliche *Verluste*<sup>26</sup> nur innerhalb desselben Gewerbebetriebs, nicht aber zwischen verschiedenen selbstständigen Gewerbebetrieben verrechnet werden können.
- der *Freibetrag* gem. § 11 (1) GewStG<sup>27</sup> i. H. v. 24.500 € pro (selbstständigem) Gewerbebetrieb in Form *einer Einzelunternehmung oder Personengesellschaft* gewährt wird.
- der *Hinzurechnungsfreibetrag* nach § 8 Nr. 1 GewStG<sup>28</sup> pro (selbstständigem) Gewerbebetrieb berücksichtigt werden darf.

### 6.3.3 Befreiung von der Steuerpflicht

§ 3 GewStG enthält *subjektive Steuerbefreiungsvorschriften*, um im Hinblick auf soziale und wirtschaftliche Aspekte einzelne Betriebe von der Gewerbesteuerpflicht zu entbinden, obwohl grundsätzlich alle Tatbestände für das Bestehen eines Gewerbebetriebs vorliegen. Die Regelungen sind weitestgehend deckungsgleich mit den Steuerbefreiungen gem. § 5 KStG. Von der Gewerbesteuer befreit sind u. a. folgende Betriebe:

- bestimmte *Unternehmen* des Bundes und der Länder *mit hoheitlichen Aufgaben*, § 3 Nr. 1 u. 2 GewStG (Bundeseisenbahnvermögen, die Deutsche Bundesbank, die Kreditanstalt für Wiederaufbau, staatliche Lotterieu Unternehmen ...),
- *gemeinnützige, mildtätige und kirchliche Körperschaften*, § 3 Nr. 6 GewStG – *soweit sie keinen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhalten*,
- *private Schulen*, § 3 Nr. 13 GewStG<sup>29</sup>,
- *Pensions-Sicherungs-Verein VvaG*, § 3 Nr. 19 GewStG<sup>30</sup>,
- *Krankenhäuser, Altenheime, Pflegeheime ...*, § 3 Nr. 20 GewStG.<sup>31</sup>

---

<sup>26</sup>Siehe auch Abschn. 6.5.6.

<sup>27</sup>Siehe auch Abschn. 6.5.

<sup>28</sup>Siehe auch Abschn. 6.5.2.

<sup>29</sup>Sofern sie gem. § 4 Nr. 21 UStG von der Umsatzsteuer befreit sind.

<sup>30</sup>Unter der Voraussetzung, dass KSt-Befreiung vorliegt.

<sup>31</sup>Unter den darin genannten Voraussetzungen.

## 6.4 Die gewerbesteuerliche Organschaft

### 6.4.1 Bedeutung

In *Abgrenzung* zum *einheitlichen Gewerbebetrieb eines Steuerpflichtigen*, s. a. Abschn. 6.3.2, dem mehrere unselbstständige Teilbetriebe oder Betriebsstätten zugerechnet werden können, handelt es sich bei der *gewerbesteuerlichen Organschaft* um die Beurteilung mindestens einer *Kapitalgesellschaft*, der sog. Organgesellschaft, als *unselbstständige Betriebsstätte* eines anderen Unternehmens, des sog. Organträgers.

- Diese Betriebsstättenfiktion führt jedoch *nicht* dazu, dass Organträger und Organgesellschaft als *einheitliches Unternehmen* anzusehen sind.<sup>32</sup> Vielmehr werden deren *Gewerbeerträge* zunächst *getrennt voneinander* gem. §§ 8 f. GewStG ermittelt, s. a. Abschn. 6.5, und erst anschließend *der für die Organgesellschaft ermittelte Gewerbeertrag dem Organträger zur Berechnung seines Gewerbesteuermessbetrages zugerechnet*, s. a. H 2.3 (1) Ermittlung des Gewerbeertrags von Organträger und Organgesellschaft GewStH.

### 6.4.2 Voraussetzungen

Die gewerbesteuerlichen Organschaftsvoraussetzungen sind geregelt in § 2 (2) S. 2 GewStG, R 2.3 (1) S. 1 GewStR und *entsprechen* denen der *körperschaftsteuerlichen Organschaft* gem. §§ 14 ff. KStG.<sup>33</sup> Im Wesentlichen sind dies:

- *Finanzielle Eingliederung* zu Beginn des Veranlagungszeitraums.  
Eine Muttergesellschaft (Organträger) hält die Mehrheit an stimmberechtigten Anteilen ihrer Tochtergesellschaft (Organgesellschaft). Dadurch ist sie in der Lage, diese zu lenken. Die Tochtergesellschaft ist damit finanziell eingegliedert, s. a. R 14.2 KStR.
- *Abschluss eines Gewinnabführungsvertrages und Eintragung* bis spätestens zum Ende des Veranlagungszeitraums ins *Handelsregister*.  
Mutter- und Tochtergesellschaft schließen mit *mindestens fünfjähriger Laufzeit* einen Gewinnabführungsvertrag ab, d. h., das Tochterunternehmen verpflichtet sich, seinen Gewinn an das Mutterunternehmen abzuführen, s. a. R 14.5 KStR.

<sup>32</sup>Siehe auch R 2.3 (1) S. 3 GewStR.

<sup>33</sup>Zu beachten ist aber die Abgrenzung zur umsatzsteuerlichen Organschaft (§ 2 (2) Nr. 2 UStG), die keinen Gewinnabführungsvertrag, jedoch finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Eingliederung voraussetzt und dann zu nicht steuerbaren Innenumsätzen führt, soweit der inländische Organkreis betroffen ist.

- ▶ *Organträger kann jede natürliche oder juristische Person oder Personengesellschaft sein, die unbeschränkt steuerpflichtig ist und einen Gewerbebetrieb unterhält.*
- ▶ *Organgesellschaft kann nur eine inländische Kapitalgesellschaft sein, die den Gewinn an den Organträger abführt und von diesem beherrscht wird.*

### 6.4.3 Folgen

Die *Organgesellschaft* gilt gewerbesteuerrechtlich als *Betriebsstätte des Organträgers*. Dieser schuldet gem. § 5 GewStG die Gewerbesteuer des gesamten Organkreises. Gemäß § 73 AO haftet jedoch die Organgesellschaft für die Gewerbesteuerschuld des Organträgers. Falls Organträger und Organgesellschaft nicht in derselben Gemeinde ansässig sind, ist der Gewerbesteuermessbetrag gem. §§ 4, 28 ff. GewStG zu zerlegen, s. a. Abschn. 6.6.3.

Die Vorteilhaftigkeit der Organschaft liegt darin, dass der *Organträger innerorgan-schaftliche Verluste*, d. h. Verluste, die während des Bestehens der Organschaft bei dieser entstehen, *von seinem Gewerbeertrag abziehen kann*,<sup>34</sup> sodass sich Gewinne und Verluste im Organkreis ausgleichen können.

Ferner hat jedes Organglied einen Anspruch auf einen *eigenen Hinzurechnungsfreibetrag* in voller Höhe gem. § 8 Nr. 1 GewStG<sup>35</sup>, s. a. Abschn. 6.5.2. Ferner gilt:

- Wenn nur für einzelne Unternehmen des Organkreises die Voraussetzungen für eine *erweiterte Kürzung für Grundstückserträge* gem. § 9 Nr. 1 S. 2 bis 5 GewStG, s. a. Abschn. 6.5.3, vorliegen, kann diese bei den betreffenden Unternehmen in Anspruch genommen werden, da die Vergünstigung gesondert und unternehmensbezogen gewährt wird, s. a. H 9.2 (2) Organschaft GewStH.<sup>36</sup>
- Bei der getrennten Ermittlung der Gewerbeerträge erfolgen *insoweit keine Hinzurechnungen*, als diese bereits beim jeweils anderen Unternehmen erfasst sind, sodass dadurch *keine steuerliche Doppelbelastung* entsteht, gem. R 7.1 (5) S. 3 f. GewStR.

#### Beispiel

Gewährt der Organträger der Organgesellschaft ein verzinsliches Darlehen, werden die Zinsen beim Gewerbeertrag des Organträgers berücksichtigt und müssen daher nicht mehr bei der Organgesellschaft gem. § 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG hinzugerechnet werden.

<sup>34</sup>Siehe auch H 10a.4 Organschaftliche Verluste GwStH.

<sup>35</sup>Gleichlautender Erlass v. 02.07.2012, BStBl. I, S. 654, Rdn. 45.

<sup>36</sup>BFH-Urteil v. 30.07.1969, BStBl. II, S. 629.

## 6.5 Ermittlung des Gewerbeertrags

Gemäß §§ 7–11 GewStG lässt sich folgendes Schema für die Ermittlung des Gewerbeertrags ableiten:<sup>37</sup>

```

Gewinn/Verlust aus Gewerbebetrieb (§ 4 (1) oder § 4 (3) EStG, bzw. Einkommen gem. § 8 (1) KStG)
+ nicht abziehbare Betriebsausgaben (§§ 4 (5), 4 (5b), 4 (6), 12 EStG, 10 KStG)
- steuerfreie Einnahmen (z. B. Investitionszulage gem. InvZuLG)
= steuerlicher Gewinn i. S. v. § 7 GewStG
+ Hinzurechnungen gem. § 8 GewStG
- Kürzungen gem. § 9 GewStG
= maßgebender Gewerbeertrag, § 10 GewStG
- Gewerbeverluste aus Vorjahren, § 10a GewStG
= vorläufiger Gewerbeertrag
→ Abrunden auf volle 100 €, § 11 (1) 3 GewStG
→ ggf. Freibetrag i. H. v. 24.500 €, § 11 (1) 3 Nr. 1 GewStG (nicht bei KapG)
= endgültiger Gewerbeertrag i. S. v. § 11 GewStG

```

### 6.5.1 Ausgangsgröße

§ 7 GewStG legt fest, dass die Ausgangsgröße zur Berechnung des Gewerbeertrags *der Gewinn aus Gewerbebetrieb* ist. Je nach Rechtsform sind hierfür die einschlägigen Normen des EStG, bzw. KStG, s. a. Schema unter Abschn. 6.5, maßgebend. Besondere Beachtung gilt den *außerbilanziellen Korrekturen*, um welche das handelsrechtliche Ergebnis berichtet werden muss. Steuerrechtliche Regelungen wie z. B. §§ 4 (5), 4h, § 6b (7), 7 g EStG, aber auch § 8 (3) KStG „schlagen“ ebenfalls auf die GewSt „durch“, sodass im Ergebnis die *einkommensteuerliche bzw. körperschaftsteuerliche Gewinngröße* gleichzeitig die *Ausgangsgröße* für die *Ermittlung des Gewerbeertrags* darstellt. Dies gilt umso mehr, als trotz eigenständiger Gewinnermittlungen bestehende Bewertungswahlrechte für einkommensteuerliche/körperschaftsteuerliche und gewerbesteuerliche Gewinnermittlung *nur einheitlich ausgeübt* werden dürfen.<sup>38</sup>

#### ► Wichtig

*Nicht der Gewerbesteuer unterliegen Veräußerungs- und Aufgabegewinne eines (Teil-)Betriebs oder Mitunternehmeranteils gem. § 7 S. 2 GewStG, sofern*

- es sich um einen *Einzelunternehmen* handelt (Nr. 1).
- es sich um einen *Mitunternehmeranteil an einer Personengesellschaft* (Nr. 2) oder um einen *Anteil eines persönlich haftenden Gesellschafters an einer KGaA* handelt (Nr. 3). Dies gilt insoweit, als an der Gesellschaft *unmittelbar natürliche Personen beteiligt* sind.

<sup>37</sup>Der Freibetrag ist auch in Kalenderjahren, in dessen Verlauf der Betrieb eröffnet oder geschlossen wird, in voller Höhe ansetzbar gem. R 11.1 S. 2 GewStR.

<sup>38</sup>Siehe auch H 7.1 (1) Bewertungswahlrechte GewStH.

Es erfolgt eine Kürzung der Gewinngröße nach § 7 S. 1 GewStG um entsprechenden Aufgabe- oder Veräußerungsgewinn bzw. Hinzurechnung eines Aufgabe- oder Veräußerungsverlustes. *Nur der laufende Gewinn* aus dem Gewerbebetrieb soll mit GewSt belastet werden!

### 6.5.2 Hinzurechnungen

Um die Ertragskraft des Gewerbebetriebs finanzierungsneutral ermitteln zu können, wird der Gewinn nach § 7 GewStG um folgende Hinzurechnungen korrigiert, *sofern diese Aufwendungen* in der Ausgangsgröße, s. a. Abschn. 6.5.1, als *Betriebsausgaben* enthalten waren.

*Eine Hinzurechnung kann folglich insoweit unterbleiben, als z. B.*

- der Zinsaufwand einer Mitunternehmerschaft als *Sondervergütung* gem. § 15 (1) S. 1 Nr. 2 EStG bereits zum steuerlichen Gewinn wieder *hinzugerechnet* wurde.
- Finanzierungskosten dem Teileinkünfteverfahren unterliegen. Der gem. § 3c (2) EStG *nichtabzugsfähige 40-prozentige Teil* muss gewerbesteuerlich ebenfalls *nicht hinzugerechnet* werden, § 7 S. 4 GewStG.

*Ermittlung der Hinzurechnung, § 8 Nr. 1a–f GewStG,<sup>39</sup> R 8.1 GewStR ff:*

|                                                               |  |
|---------------------------------------------------------------|--|
| 100 % Schuldzinsen (sowohl langfristig, als auch kurzfristig) |  |
| + 100 % Renten und dauernde Lasten (ohne Pensionszusagen)     |  |
| + 100 % Gewinnanteile des (typisch) stillen Gesellschafters   |  |
| + 20 % Miet- und Pachtzinsen für bewegliche WG *)             |  |
| + 50 % Miet- und Pachtzinsen für unbewegliche WG              |  |
| + 25 % Entgelte für Überlassung von Rechten (z. B. Lizenzen)  |  |
| = <b>Summe der Finanzierungsanteile</b>                       |  |
| - Freibetrag i. H. v. 100.000 €                               |  |
| = <b>verbleibender Betrag</b>                                 |  |
| x 25 % (gem. § 8 Nr. 1 GewStG)                                |  |
| = <b>Hinzurechnungsbetrag</b>                                 |  |

\*) Seit Inkrafttreten des JStG 2019 wird bei Miete und Leasing von **Elektrofahrzeugen**, die konkrete Kriterien (Schadstoffausstoß, Reichweite – zeitlich gestaffelt) erfüllen, die **Hinzurechnung auf 10%** halbiert. Das gilt für Verträge, die ab 1.1.2020 abgeschlossen werden (Anwendung befristet bis EZ 2030).

<sup>39</sup>Gem. Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 28.10.2016 werden aktuell Gewerbesteuermessbeträge nach § 165 (1) AO vorläufig festgesetzt hinsichtlich der Hinzurechnungen nach § 8 Nr. 1 Buchst. a, d und e GewStG sowie hinsichtlich der Verfassungsmäßigkeit der Hinzurechnungen gem. § 8 Nr. 1 Buchst. a, d, e und f GewStG. Diese Vorläufigkeits-erklärungen ergingen jedoch aus verfahrenstechnischen Gründen und deuteten nicht darauf hin, dass die Finanzverwaltung die betreffenden Vorschriften als verfassungswidrig betrachte oder mit höherrangigem Recht für nicht vereinbar hielte. Gem. BMF-Schreiben vom 02.05.2019 und 14.12.2018 gilt die Vorläufigkeit auch für die Festsetzung von Zinsen nach § 238 AO.

### 6.5.3 Kürzungen

Entsprechend den o. g. Hinzurechnungen dienen auch die Kürzungsvorschriften des § 9 GewStG der *Ermittlung eines objektiven Gewerbeertrags*, insbesondere der *Vermeidung von Doppelbelastung* bestimmter Ertragsteile mit GewSt. Gemäß dem Einleitungssatz in § 9 GewStG erfolgen die Kürzungen, nachdem zuvor Gewinn und Hinzurechnungen addiert wurden.

Neben Kürzungsvorschriften, die in Zusammenhang mit Beteiligungen stehen, s. dazu Abschn. 6.5.4, ist als bedeutende Regelung die *Kürzung nach § 9 Nr. 1 GewStG bei zum Betriebsvermögen gehörendem Grundbesitz* zu nennen. Da Gewerbetreibende hinsichtlich ihrer Betriebsgrundstücke ohnehin mit Grundsteuer belastet sind, werden sie zur Vermeidung einer Doppelbelastung bei der Gewerbesteuer entlastet.

*Satz 1* der Vorschrift regelt die grundsätzliche *Kürzung um 1,2 % des Einheitswerts*, sofern keine Befreiung von der GrSt vorliegt. Ausgangsgröße ist hierbei gem. § 121a BewG der *140-prozentige Ansatz des Einheitswertes* vom 01.01.1964. Zu beachten ist ferner, dass gem. § 20 (1) S. 2 GewStDV<sup>40</sup> nur die Grundstücke berücksichtigt werden, die zu Beginn des Kalenderjahres zum Betriebsvermögen gehören.

Auch für Grundstücke von untergeordneter Bedeutung, die gem. § 8 EStDV nicht als Betriebsvermögen behandelt werden müssen,<sup>41</sup> ist gem. R 9.1 (1) S. 4 GewStR die *Kürzung* trotzdem vorzunehmen.

#### Beispiel

Felix Fröhlich (FF) betreibt ein Möbelhaus als Einzelunternehmen. Das Ausstellungsgebäude wurde vor Jahren von FF auf dem Betriebsgrundstück in der Musterstraße errichtet. Der Einheitswert des Grundbesitzes beträgt 100.000 €. FF besitzt ferner noch ein gemischt genutztes Grundstück in der Feierabendstraße, das er je zur Hälfte betrieblich (Lager) und zu eigenen Wohnzwecken nutzt. Der Einheitswert beträgt dafür 50.000 €. Um seine Ausstellungsräume zu erweitern, hat FF im Sommer des Jahres 2019 noch ein weiteres Betriebsgrundstück in der Kaufmannstraße erworben.

*Berechnung des Kürzungsbetrages gem. § 9 Nr. 1 S. 1 GewStG:*

|                                                                           |                  |
|---------------------------------------------------------------------------|------------------|
| Einheitswert Grundstück mit Ausstellungsgebäude, Musterstraße:            | 100.000 €        |
| <u>Einheitswert Feierabendstraße (Ansatz: 50 % betriebliche Nutzung):</u> | <u>25.000 €</u>  |
| <b>Summe der Einheitswerte</b>                                            | <b>125.000 €</b> |
| <b>Erhöhung</b> der Einheitswerte auf <b>140 %</b> gem. § 121a BewG:      | 175.555 €        |
| <b>Kürzung</b> gem. § 9 Nr. 1 S. 1 GewStG i. H. v. <b>1,2 %</b>           | <b>2.100 €</b>   |

<sup>40</sup>Siehe auch R 9.1 (1) S. 10 GewStR.

<sup>41</sup>Das trifft zu, wenn der Wert des eigenbetrieblich genutzten Grundstücks nicht mehr als ein Fünftel des gemeinen Wertes des gesamten Grundstücks und nicht mehr als 20.500 € beträgt.

Das Betriebsgrundstück in der *Kaufmannstraße* wird in 2019 gem. § 20 (1) S. 2 GewStDV *nicht berücksichtigt*, da es zu Beginn des Jahres noch nicht zum Betriebsvermögen gehörte!

Satz 2 räumt Unternehmen, die *ausschließlich* eigenen Grundbesitz und ggf. zusätzlich eigenes Kapitalvermögen *verwalten* oder *nutzen*, die Möglichkeit ein, *auf Antrag* alternativ zu § 9 Nr. 1 S. 1 GewStG einen *erweiterten Kürzungsbetrag* in Anspruch zu nehmen. Die Kürzung des Gewinns erfolgt dann *um den Anteil*, der auf die *Verwaltung* oder *Nutzung* des eigenen Grundbesitzes bzw. Kapitalvermögens entfällt.<sup>42</sup>

### 6.5.4 Regelungen betreffend Gewinn-/Verlustanteile aus Beteiligungen

Weitere Hinzurechnungen und Kürzungen finden statt, um Doppelbelastungen desselben Ertrags mit GewSt zu vermeiden. Das trifft vor allem dann zu, wenn im Gewerbeertrag Gewinn- oder Verlustanteile aus Beteiligungen enthalten sind, die ihrerseits bereits mit GewSt belastet wurden.

Nachfolgende Übersicht soll einen groben Überblick über die einzelnen Regelungen geben, wobei die Darstellung zugunsten der Verständlichkeit auf Details verzichtet und damit nicht abschließend alle möglichen Konstellationen wiedergibt.

a) *Gewinnanteil und Tantieme eines persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaA:*

- Auf *Ebene der KGaA* erfolgt eine *Hinzurechnung* gem. § 8 Nr. 4 GewStG.
- Beim *Gesellschafter* erfolgt eine *Kürzung* gem. § 9 Nr. 2b GewStG.

b) *Dividenden/Gewinne von Körperschaften:*

a) *Beteiligung < 15 % am Grund-/Stammkapital (Streubesitzanteile):*<sup>43</sup>

- Gemäß § 8 Nr. 5 GewStG: *Hinzurechnung* des steuerfreien Teils der Beteiligungserträge.
- Nach dem *TEV* (*Ausschüttung an Einzelunternehmer*): *40-prozentige Hinzurechnung*.
- Bei *Ausschüttung an eine Kapitalgesellschaft* erfolgt *95-prozentige Hinzurechnung* (5 % nicht abziehbare Betriebsausgaben gem. § 8b (5) KStG kürzen den Hinzurechnungsbetrag).

<sup>42</sup>Eine erweiterte Kürzung ist jedoch nicht möglich im Falle der Betriebsaufspaltung, s. a. H 9.2 (2) Betriebsaufspaltung GewStH, und der Betriebsverpachtung, s. a. H 9.2 (2) Betriebsverpachtung GewStH.

<sup>43</sup>Anzuwenden, wenn die Voraussetzungen von § 9 Nr. 2a oder 7 GewStG nicht erfüllt sind.



- b) Beteiligung  $\geq 15\%$  am Grund-/Stammkapital (sog. „Schachtelprivileg“):
  - Gemäß § 9 Nr. 2a, 7<sup>44</sup> oder 8 GewStG Kürzung des steuerpflichtigen Teils der Beteiligungserträge.
  - Nach dem *TEV* (Ausschüttung an Einzelunternehmer): 60-prozentige Kürzung.
  - Bei Ausschüttung an eine Kapitalgesellschaft erfolgt keine Kürzung, da steuerfrei nach § 8b KStG (für 5 % nicht abziehbare Betriebsausgaben gem. § 8b (5) KStG ist keine Kürzung zulässig nach § 9 Nr. 2a S. 4 GewStG).
- c) Gewinn-/Verlustanteil aus einer Mitunternehmerschaft:
  - Verlustanteile an in- oder ausländischer Mitunternehmerschaft werden gem. § 8 Nr. 8 GewStG hinzugerechnet.
  - Gewinnanteile an in- oder ausländischer Mitunternehmerschaft werden gem. § 9 Nr. 2 GewStG gekürzt.
- d) Gewinn-/Verlustanteil an ausländischen Betriebsstätten:
  - Gemäß § 9 Nr. 3 GewStG erfolgt eine Kürzung um den Gewinnanteil an der ausländischen Betriebsstätte, falls dieser im Gewerbeertrag enthalten ist (im Verlustfall: Hinzurechnung).
  - Gemäß § 8 Nr. 12 GewStG erfolgt eine Hinzurechnung ausländischer Steuern, soweit sie auf ausländische Betriebsstätten entfallen und den Gewinn gemindert haben.

### 6.5.5 Spenden

Entsprechend dem einkommensteuerlichen Sonderausgabenabzug für steuerbegünstigte Zwecke nach § 10b EStG und dem körperschaftsteuerlichen Betriebsausgabenabzug nach § 9 (1) Nr. 2 KStG wird auch bei der Gewerbesteuer ein Spendenabzug berücksichtigt.

Da im Gegensatz zu Einzelunternehmen und Personengesellschaften<sup>45</sup> bei Kapitalgesellschaften Spenden bereits gem. § 9 (1) Nr. 2 KStG als Betriebsausgaben den Gewinn gemindert haben, muss zunächst eine Hinzurechnung der Zuwendungen nach § 8 Nr. 9 GewStG erfolgen, um eine einheitliche Ausgangslage zwischen den unterschiedlichen Rechtsformen herzustellen. Gemäß § 9 Nr. 5 GewStG erfolgt danach eine rechtsformunabhängige Kürzung der geleisteten Spenden.

<sup>44</sup>Aufgrund EuGH-Urteil vom 20.9.2018, C-685/16 wurde die Sonderregelung für EU-Gesellschaften (maßgeblich nur 10 % Beteiligung) im Rahmen des JStG 2019 gestrichen.

<sup>45</sup>Spenden führen hier grundsätzlich nicht zu einer Minderung des Gewinns aus Gewerbebetrieb, da für diese Rechtsformen ein Spendenabzug im Rahmen der Sonderausgaben gem. § 10b EStG vorgesehen ist.

*Inhaltlich* richtet sich die Beurteilung der Förderung steuerbegünstigter Zwecke nach den §§ 52–54 AO. Betragsmäßig ist die in § 9 Nr. 5 GewStG enthaltene *Höchstbetragsregelung* zu beachten (bis zu 20 % des Gewinns aus Gewerbebetrieb vor Abzug der Spenden oder bis zu 4 % der Summe der gesamten Umsätze und der aufgewendeten Löhne und Gehälter des Wirtschaftsjahres).

Bei Überschreiten der Höchstbeträge können im laufenden Wirtschaftsjahr nicht mehr berücksichtigte Spenden gem. § 9 Nr. 5 S. 8 GewStG uneingeschränkt in künftige Veranlagungszeiträume vorgetragen werden.

### 6.5.6 Behandlung eines Gewerbeverlustes

Gewerbeverlust entsteht nicht parallel zum einkommen- oder körperschaftsteuerlichen Verlust, sondern bildet sich erst nach den Hinzurechnungen gem. § 8 GewStG und den Kürzungen gem. § 9 GewStG. Es handelt sich also um negativen Gewerbeertrag.

Im Unterschied zur Einkommen- und Körperschaftsteuer kennt die *Gewerbesteuer keinen Verlustrücktrag*.

Ein Verlustvortrag gem. § 10a GewStG kann jedoch unbeschränkt gebildet werden. Es können jährlich bis zu 1 Mio. € Verlustvorträge abgezogen werden. Der diesen Sockelbetrag übersteigende Teil kann zu 60 % abgezogen werden.<sup>46</sup> Die vortragsfähigen Gewerbeverluste werden gem. § 10a S. 6 GewStG gesondert festgestellt.

Voraussetzung für die Anrechnung des Gewerbeverlusts auf einen späteren Gewerbeertrag ist, dass es sich (noch) um ein und denselben Gewerbebetrieb handelt (*Unternehmensidentität*, s. a. R 10a.2 GewStR) und der Gesellschafterstamm unverändert geblieben ist (*Unternehmeridentität*, s. a. R 10a.3 GewStR).

- Ein *Unternehmerwechsel*, unabhängig davon, ob er entgeltlich oder unentgeltlich erfolgt ist und ob der Erwerber den Betrieb unverändert fortführt oder nicht, *schließt einen Verlustabzug nach § 10a GewStG aus*.<sup>47</sup> Daher gehen auch im Falle eines *schädlichen Beteiligungserwerbs* nach § 8c KStG die *gewerbesteuerlichen Verlustvorträge* gem. § 10a S. 10 GewStG *entsprechend unter falls nicht § 8d KStG greift*.

---

## 6.6 Festsetzung und Erhebung der Gewerbesteuer

Die Festsetzung und Erhebung der Gewerbesteuer erstreckt sich über mehrere Stufen und Zuständigkeiten, die nachfolgend beschrieben werden.

---

<sup>46</sup>In Anlehnung an § 10d (2) EStG.

<sup>47</sup>BFH-Beschluss v. 03.05.1993, GrS 3/92, BStBl. II, S. 616 und BFH-Urteil v. 07.12.1993, VIII R 160/86, BStBl. II, 1994, S. 331.

### 6.6.1 Zuständigkeiten: Finanzamt – Gemeinde

Gemäß § 18 GewStG entsteht die Gewerbesteuer grundsätzlich mit Ablauf des Erhebungszeitraums, d. h. zum 01.01. des Folgejahres. Da die *Gewerbesteuer veranlagt werden muss*, s. a. Abschn. 6.2.1, hat der Unternehmer i. S. v. § 5 GewStG die *Erklärung zur Festsetzung des Steuermessbetrages*<sup>48</sup> an das Betriebsfinanzamt zu übermitteln. Es gelten die §§ 149 ff. AO.

Daraufhin erlässt das *Finanzamt* einen *Steuermessbescheid*. Dieser ist *Grundlagenbescheid*. Bei Fehlerhaftigkeit der Steuerberechnung sind eventuelle Rechtsmittel gegen den Messbescheid einzulegen – nicht etwa gegen den später von der Gemeinde oder der Stadt zu erlassenden Folgebescheid, den Gewerbesteuerbescheid.

Die *Gemeinde* setzt auf Grundlage des *Steuermessbescheids* die Gewerbesteuer fest, indem sie ihren *Hebesatz* gem. § 16 GewStG auf den *Steuermessbetrag*, § 11 (1) S. 1 GewStG<sup>49</sup> anwendet.<sup>50</sup>

Die (Abschluss-)Zahlung ist innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des *Gewerbesteuerbescheides* zu entrichten gem. § 20 (2) GewStG, wobei die geleisteten Vorauszahlungen nach § 20 (1) GewStG angerechnet werden.

Die *Vorauszahlungen* auf die GewSt entstehen mit Beginn des Kalendervierteljahres, in dem sie zu entrichten sind, s. a. Abschn. 6.1.2, oder mit Begründen der Steuerpflicht, falls die Steuerpflicht erst im Laufe des Kalendervierteljahres begründet wird, § 21 GewStG. Die Vorauszahlungen betragen grundsätzlich ein Viertel der Gewerbesteuer, die sich bei der letzten Veranlagung ergeben hat, § 19 (2) GewStG. Eine Anpassung ist jedoch gem. § 19 (3) S. 1 GewStG möglich.

### 6.6.2 Ermittlung der Gewerbesteuer

Schematisch kann die Ermittlung der Gewerbesteuer wie folgt dargestellt werden:

$$\begin{aligned}
 & \text{Endgültiger Gewerbeertrag i. S. v. § 11 GewStG} \\
 & \times \text{ 3,5 \% (Gewerbesteuermesszahl, § 11 (1) 2, § 11 (2) GewStG)} \\
 & = \text{Gewerbesteuermessbetrag} \\
 & \times \text{ Gewerbesteuerhebesatz, § 16 GewStG} \\
 & = \text{festzusetzende Gewerbesteuer} \\
 & - \text{Gewerbesteuvorauszahlungen, § 19 GewStG} \\
 & = \text{Gewerbesteuer-Nachzahlung oder -Erstattung}
 \end{aligned}$$

<sup>48</sup>Durch elektronische Übertragung.

<sup>49</sup>Siehe auch R 1 (2) S. 1 GewStR.

<sup>50</sup>Gemäß § 16 (4) S. 2 GewStG muss der Hebesatz mindestens 200 % betragen.

## 6.6.3 Die Zerlegung der Gewerbesteuer

### 6.6.3.1 Gründe

Wenn ein Gewerbebetrieb in mehreren Gemeinden Betriebsstätten i. S. v. § 12 AO unterhält, ist der Steuermessbetrag des Gesamtbetriebs auf die einzelnen Gemeinden *anteilig zu zerlegen* gem. § 28 (1) S. 1 GewStG. Der anteilige Steuermessbetrag wird *mit dem Hebesatz der jeweiligen Gemeinde multipliziert*.

Dies gilt *auch* im Fall der *Verlegung des Betriebs* in eine andere Gemeinde innerhalb eines Veranlagungszeitraums gem. § 28 (1) S. 2 GewStG.

### 6.6.3.2 Maßstab

Als *Zerlegungsmaßstab* gilt das *Verhältnis der Summe der Arbeitslöhne* der einzelnen Betriebsstätten zur Summe der Arbeitslöhne aller Betriebsstätten, § 29 (1) Nr. 1 GewStG.

Die Summe der Arbeitslöhne wird hierbei *auf volle 1000 nach unten gerundet*, gem. § 29 (3) GewStG.

*Zu den Arbeitslöhnen gehören gem. § 31 (1) GewStG:*

- Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit gem. § 19 (1) Nr. 1 EStG.
- Zuschläge für Mehrarbeit, Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit.

*Nicht zu den Arbeitslöhnen gehören gem. § 31 Abs. 2–4 GewStG:*

- Vergütung an Personen in der Berufsausbildung.
- Tantiemen und Gratifikationen.
- Sonstige Vergütungen > 50.000 €.

Für die *Tätigkeit eines Mitunternehmers* sind jährlich 25.000 € anzusetzen gem. § 31 (5) GewStG.

---

#### Beispiel

Die Elektro GmbH unterhält mehrere Betriebsstätten, und zwar in München, Kaufbeuren und Kempten. Ihr Steuermessbetrag beträgt in 2019 exakt 22.125 €. Die Summe der gezahlten Arbeitslöhne gem. § 31 GewStG betrug in 2019 wie folgt:

|            | Arbeitslöhne |          | Es ergeben sich<br>folgende<br>Zerlegungsanteile: |
|------------|--------------|----------|---------------------------------------------------|
| München    | 360.000,00 € | 50,00 %  | 11.062,50 €                                       |
| Kaufbeuren | 144.000,00 € | 20,00 %  | 4.425,00 €                                        |
| Kempten    | 216.000,00 € | 30,00 %  | 6.637,50 €                                        |
|            | 720.000,00 € | 100,00 % | 22.125,00 €                                       |

Unter Berücksichtigung der einzelnen Hebesätze ergibt sich bei den einzelnen Gemeinden/Städten folgende Gewerbesteuer:

|            | Hebesätze: | Zerlegungsanteile: | Gewerbesteuer:     |
|------------|------------|--------------------|--------------------|
| München    | 490 %      | 11.062,50 €        | 54.206,25 €        |
| Kaufbeuren | 330 %      | 4.425,00 €         | 14.602,50 €        |
| Kempten    | 387 %      | <u>6.637,50 €</u>  | <u>25.687,13 €</u> |
|            |            | 22.125,00 €        | 94.495,88 €        |

## 6.7 Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer

§ 35 EStG gewährt Einzel- und Mitunternehmern (*nicht: juristischen Personen!*) eine pauschalierte Anrechnung der Gewerbesteuer auf die persönliche Einkommensteuer, s. a. R 2 (2) Zeile 7 EStR. Durch diese Entlastung soll im Ergebnis eine Annäherung an eine rechtsformneutrale Besteuerung erreicht werden bzw. die systematischen Besteuerungsunterschiede zwischen KSt und ESt kompensiert werden.

- Der Anrechnungsbetrag auf die Einkommensteuer umfasst *das 3,8-Fache des Steuermessbetrags*, gem. § 35 (1) Nr. 1 EStG.
- *Maximal* kann jedoch die Höhe der *tatsächlich zu zahlenden Gewerbesteuer*, gem. § 35 (1) S. 5 EStG, angerechnet werden.
- Die Anrechnung erfolgt *nur insoweit* auf die *Einkommensteuer*, als diese *auf Gewinn aus Gewerbebetrieb entfällt*, gem. § 35 (1) S. 2 EStG, der sog. „Ermäßigungshöchstbetrag“.

Der Ermäßigungshöchstbetrag gem. § 35 (1) S. 2 EStG wird wie folgt ermittelt:

$$\frac{\text{Summe der positiven gewerblichen Einkünfte}}{\text{Summe aller positiven Einkünfte}} * \text{geminderte tarifliche Steuer}$$

Kann das Anrechnungsvolumen aufgrund zu geringer gewerblicher Einkünfte nicht ausgeschöpft werden, besteht *weder Möglichkeit zum Rücktrag noch zum Vortrag in Folgejahre*.

Die *Einkünfte* dürfen zur Ermittlung des Ermäßigungshöchstbetrages *zwar horizontal, aber nicht vertikal ausgeglichen werden*, da nur die positiven Einkünfte in die Berechnung einfließen.<sup>51</sup>

Grundsätzlich bedeutet der Anrechnungsfaktor 3,8, dass eine völlige Entlastung der Gewerbesteuer bei einem Hebesatz bis zu 380 % möglich sein kann – aber nicht muss, wenn z. B. aufgrund eines persönlichen Verlustausgleichs oder Verlustabzugs keine Einkommensteuer anfällt.

► **Wichtig**

Die anteilig auf die gewerblichen Einkünfte entfallende Einkommensteuerschuld sollte daher mindestens das 3,8-Fache des Gewerbesteuermessbetrages betragen, um keine Steuerermäßigung zu verschenken!

Unter Einbezug des Solidaritätszuschlags (Bemessungsgrundlage hierfür ist die Einkommensteuer gem. § 3 SolZG) kann bei einem ESt-Spitzensteuersatz von 45 % die vollständige Entlastung von der Gewerbesteuer bis zu einem Hebesatz von 401 % erfolgen.



**Prof. Dr. jur. Marion A. R. Müller** lehrt Wirtschafts- und Steuerrecht an der FOM Hochschule für Oekonomie & Management am Hochschulstudienzentrum München. Sie ist überregional als Dipl.-Wirtschaftsjuristin in der Steuer- und Unternehmensberatung tätig und veröffentlicht regelmäßig Beiträge zum Wirtschafts- und Steuerrecht in Fachzeitschriften.

---

<sup>51</sup>Siehe auch BMF v. 03.11.2016 – IV C 6 – S 2296-a/08/10002 – 003 BStBl 2016 I S. 1187 und v. 17.04.2019 – IV C 6 – S 2296-a/17/10004 BStBl 2019 I S. 459.

## Inhaltsverzeichnis

|       |                                                                                                                                  |     |
|-------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 7.1   | Einleitung und Grundlagen . . . . .                                                                                              | 140 |
| 7.1.1 | Entwicklung und Charakter des deutschen Umwandlungssteuerrechts. . . . .                                                         | 140 |
| 7.1.2 | Zivilrechtlicher Ausgangspunkt. . . . .                                                                                          | 141 |
| 7.1.3 | Steuerliche Rückwirkung. . . . .                                                                                                 | 144 |
| 7.2   | Umwandlung und Verschmelzung einer Kapitalgesellschaft in eine<br>Personengesellschaft oder auf eine natürliche Person . . . . . | 145 |
| 7.2.1 | Betrachtung des übertragenden Rechtsträgers . . . . .                                                                            | 147 |
| 7.2.2 | Betrachtung des übernehmenden Rechtsträgers . . . . .                                                                            | 149 |
| 7.2.3 | Betrachtung des Anteilseigners . . . . .                                                                                         | 154 |
| 7.3   | Verschmelzung von Kapitalgesellschaften. . . . .                                                                                 | 155 |
| 7.3.1 | Betrachtung des übertragenden Rechtsträgers . . . . .                                                                            | 156 |
| 7.3.2 | Betrachtung des übernehmenden Rechtsträgers . . . . .                                                                            | 157 |
| 7.3.3 | Betrachtung des Anteilseigners . . . . .                                                                                         | 159 |
| 7.4   | Aufspaltung und Abspaltung . . . . .                                                                                             | 160 |
| 7.4.1 | Spaltungen auf Körperschaften . . . . .                                                                                          | 161 |
| 7.4.2 | Spaltungen auf Personengesellschaften . . . . .                                                                                  | 164 |
| 7.5   | Einbringung in Kapitalgesellschaften und Anteilstausch . . . . .                                                                 | 165 |
| 7.5.1 | Einbringung von Unternehmensteilen . . . . .                                                                                     | 166 |
| 7.5.2 | Anteilsbewertung beim Anteilstausch . . . . .                                                                                    | 168 |
| 7.5.3 | Betrachtung des übernehmenden Rechtsträgers . . . . .                                                                            | 170 |
| 7.5.4 | Betrachtung des Anteilseigners . . . . .                                                                                         | 171 |

---

R. Schmidt  
FOM Hochschule für Oekonomie & Management,  
Köln, Deutschland  
E-Mail: [richard.schmidt@fom.de](mailto:richard.schmidt@fom.de)

K. Solbach (✉)  
Düsseldorf, Deutschland

|       |                                                                                                        |     |
|-------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 7.6   | Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils in eine Personengesellschaft ..... | 175 |
| 7.7   | Formwechsel einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft. ....                               | 177 |
| 7.8   | Weitere betroffene Steuerarten. ....                                                                   | 179 |
| 7.8.1 | Gewerbsteuer .....                                                                                     | 179 |
| 7.8.2 | Kapitalertragsteuer .....                                                                              | 181 |
| 7.8.3 | Umsatzsteuer .....                                                                                     | 181 |
| 7.8.4 | Erbschaft- und Schenkungsteuer .....                                                                   | 182 |
| 7.8.5 | Grunderwerbsteuer .....                                                                                | 183 |
| 7.9   | Vertiefungshinweise .....                                                                              | 185 |
|       | Literatur .....                                                                                        | 185 |

---

## 7.1 Einleitung und Grundlagen

### 7.1.1 Entwicklung und Charakter des deutschen Umwandlungssteuerrechts

Für Umwandlungsvorgänge ab dem 12.12.2006 gilt das Umwandlungssteuergesetz 2006, zuletzt geändert durch Artikel 3 des Gesetzes vom 25.03.2019.<sup>1</sup> Das deutsche Umwandlungssteuerrecht wurde 2006 erheblich für grenzüberschreitende Umwandlungen geöffnet. Eine Gleichstellung von innerstaatlichen und grenzüberschreitenden Umwandlungen wurde dadurch allerdings immer noch nicht geschaffen. So können die Vorzüge des Umwandlungssteuergesetzes regelmäßig nicht in Anspruch genommen werden, wenn das deutsche Besteuerungsrecht eingeschränkt wird oder untergeht.

Das Umwandlungssteuergesetz regelt verschiedene Fallgruppen der Umstrukturierung von Unternehmen. Hierunter fallen Verschmelzungen, Spaltungen, Vermögensübertragungen, Formwechsel und bestimmte Einbringungsvorgänge. Hierbei sattet das Umwandlungssteuergesetz in weiten Teilen auf das Umwandlungsgesetz auf. Die Anwendungsbereiche dieser beiden Gesetze sind jedoch nicht deckungsgleich. So fallen die im Umwandlungssteuergesetz geregelten Einbringungsvorgänge nicht in den Regelungsbereich des Umwandlungsgesetzes. Neben den genannten Umwandlungsformen gibt es weitere Umwandlungsarten (zum Beispiel Anwachsung oder Realteilung), die weder in den Anwendungsbereich des Umwandlungsgesetzes noch in denjenigen des Umwandlungssteuergesetzes fallen und demnach in diesem Kapitel nicht weiter erörtert werden.

Das Umwandlungsgesetz und auch das Umwandlungssteuergesetz verfolgen das Ziel, Unternehmensumstrukturierungen zu erleichtern. Dies erfolgt im Allgemeinen zivilrechtlich dadurch, dass eine Gesamtrechtsnachfolge des übernehmenden Rechtsträgers bezüglich

---

<sup>1</sup>Brexit-Steuerbegleitgesetz BGBl. 2019 I S. 357, 358.



der Verhältnisse des übertragenden Rechtsträgers greift. Steuerlich wird dieses Ziel vor allem dadurch verfolgt, dass bei Umwandlungsvorgängen die stillen Reserven, die in den bilanzierten Wirtschaftsgütern vorhanden sind, unter bestimmten Voraussetzungen nicht sofort der Besteuerung unterworfen werden. Denn ohne das Umwandlungssteuergesetz wäre nach den allgemeinen Grundsätzen jeder Umwandlungsvorgang als Veräußerungsvorgang anzusehen.<sup>2</sup> Dies hätte zur Folge, dass die stillen Reserven durch die Umwandlung aufzudecken wären und der Besteuerung unterworfen würden.<sup>3</sup>

### 7.1.2 Zivilrechtlicher Ausgangspunkt

Zivilrechtlich sind Umwandlungsvorgänge im Umwandlungsgesetz geregelt. Aus zahlreichen steuerlichen und außersteuerlichen Gründen kann es für ein Unternehmen sinnvoll sein das rechtliche Gewand zu ändern oder Unternehmensteile neu zu strukturieren. Ohne das Umwandlungsgesetz wären derartige Vorgänge nicht möglich bzw. nur durch Veräußerung oder Liquidation des alten Unternehmens und Erwerb bzw. Gründung eines neuen Unternehmens. Das Umwandlungsgesetz wurde geschaffen, um der wirtschaftlichen Notwendigkeit von Unternehmensumstrukturierungen zivilrechtlich gerecht zu werden.<sup>4</sup>

Das Umwandlungsgesetz kennt folgende Umwandlungsarten:

- Verschmelzung § 1 Abs. 1 Nr. 1 UmwG
- Spaltung § 1 Abs. 1 Nr. 2 UmwG
  - Aufspaltung
  - Abspaltung
  - Ausgliederung
- Vermögensübertragung § 1 Abs. 1 Nr. 3 UmwG
- Formwechsel § 1 Abs. 1 Nr. 4 UmwG

In den Fällen der Verschmelzung, Spaltung und Vermögensübertragung erfolgt die Übertragung stets im Wege der Gesamtrechtsnachfolge und im Fall des Formwechsels unter Identitätswahrung. Die Vermögensübertragung ist nicht Gegenstand der folgenden Ausführungen.

Die zivilrechtlich zulässige und wirksame Umwandlung ist nach Auffassung der Finanzverwaltung zwingende Voraussetzung für die Anwendung des UmwStG und auch deshalb gründlich zu prüfen.<sup>5</sup> Die zulässige und wirksame Umwandlung kann

---

<sup>2</sup>Randziffer 00.02-00.03 des BMF-Schreibens vom 11.11.2011, IV C 2– S1978-b/08/10001, BStBl. I 2011, S. 1314.

<sup>3</sup>Rödter in Rödter/Herlinghaus/van Lishaut 2019, Einführung Rz. 3.

<sup>4</sup>BR-Drs. 75/94, S. 71.

<sup>5</sup>Randziffer 01.02 des BMF-Schreibens vom 11.11.2011 a. a. O.

grundsätzlich aus der erfolgten Handelsregistereintragung geschlossen werden, da die Registergerichte eine umfangreiche und intensive Prüfung der zivilrechtlichen Aspekte vornehmen.<sup>6</sup> Es besteht somit de facto eine Maßgeblichkeit des Gesellschaftsrechts für die Anwendung des Umwandlungssteuergesetzes.

### 7.1.2.1 Verschmelzung

Rechtsträger können auf zwei Arten verschmolzen werden:<sup>7</sup>

- Verschmelzung zur Aufnahme  
Hierbei erfolgt eine Übertragung des Vermögens eines oder mehrerer Rechtsträger auf einen bestehenden Rechtsträger.
- Verschmelzung zur Neugründung  
Es erfolgt eine Übertragung des Vermögens eines oder mehrerer Rechtsträger auf einen hierdurch gegründeten Rechtsträger.

In beiden Fällen geht der übertragende Rechtsträger gem. § 2 UmwG im Zeitpunkt der Eintragung der Umwandlung in das Handelsregister des übernehmenden Rechtsträgers ohne Abwicklung unter.

Voraussetzung einer Verschmelzung ist gem. § 2 UmwG die Gewährung von Anteilen am übernehmenden Rechtsträger an die Gesellschafter des übertragenden Rechtsträgers.<sup>8</sup>

Eine wirksame Umwandlung kann nur erfolgen, wenn die beteiligten Rechtsträger verschmelzungsfähig im Sinne des § 3 UmwG sind. § 3 Abs. 1 UmwG nennt insbesondere die OHG und die KG als Personenhandelsgesellschaften und die GmbH und AG als Kapitalgesellschaften. An einer Verschmelzung kann nach § 3 Abs. 2 Nr. 2 UmwG auch eine natürliche Person beteiligt sein, wenn es sich um eine Verschmelzung einer Körperschaft auf ihren alleinigen Anteilseigner handelt.

Eine Verschmelzung durchläuft vier Stadien:

1. Abschluss des Verschmelzungsvertrags, §§ 4–7 UmwG
2. Erstellung und Prüfung des Verschmelzungsberichts, §§ 8–12 UmwG
3. Zustimmung der Anteilsinhaber der beteiligten Rechtsträger, §§ 13–15 UmwG
4. Handelsregistereintragung bei allen beteiligten Rechtsträgern, §§ 16–21 UmwG

Durch die Eintragung in das Handelsregister erlangt die Verschmelzung zivilrechtliche Wirksamkeit. Gemäß § 20 UmwG geht der übertragende Rechtsträger unter und sein

---

<sup>6</sup>Klett/Brenncke in Kraft/Edelmann/Bron, I, Rz. 149, Sparfeld/Brenncke in Kraft/Edelmann/Bron, I, Rz. 295, 412.

<sup>7</sup>Randziffer 01.08 des BMF-Schreibens vom 11.11.2011 a. a. O.

<sup>8</sup>Randziffer 01.08–09 des BMF-Schreibens vom 11.11.2011 a. a. O.

Eigentum auf den übernehmenden Rechtsträger über. Im gleichen Zuge werden die Anteilsinhaber des übertragenden Rechtsträgers zu Anteilsinhabern des übernehmenden Rechtsträgers und verschiedene ggf. vorliegende Formfehler geheilt. Die Wirkungen der Umwandlung bestehen ab dem im Verschmelzungsvertrag bestimmten Verschmelzungstichtag, maximal acht Monate rückwirkend gem. § 17 Abs. 2 S. 4 UmwG. Verschmelzungstichtag ist der Tag, der auf das Datum der Schlussbilanz folgt.

### 7.1.2.2 Spaltung

Eine Spaltung kann gem. § 123 UmwG auf zwei Arten erfolgen:<sup>9</sup>

1. Spaltung zur Aufnahme

Hierbei erfolgt eine Übertragung des Vermögens eines Rechtsträgers auf einen oder mehrere bestehende(n) Rechtsträger.

2. Spaltung zur Neugründung

Es erfolgt eine Übertragung des Vermögens eines Rechtsträgers auf einen oder mehrere hierdurch gegründete(n) Rechtsträger.

Hierbei ist es möglich, dass der übertragende Rechtsträger sein gesamtes Vermögen auf mindestens zwei Rechtsträger aufspaltet und in diesem Zuge ohne Abwicklung untergeht (Aufspaltung nach § 123 Abs. 1 UmwG). Besteht der übertragende Rechtsträger fort, handelt es sich gem. § 123 Abs. 2 UmwG um eine Abspaltung. Die Ausgliederung wird an dieser Stelle nicht behandelt.

Eine wirksame Spaltung kann nur erfolgen, wenn die beteiligten Rechtsträger spaltungsfähig im Sinne des § 124 i. V. m. § 3 Abs. 1 UmwG sind. § 3 Abs. 1 UmwG weist insbesondere die OHG und die KG als Personenhandelsgesellschaften und die GmbH und AG als Kapitalgesellschaften als spaltungsfähig aus.

Im Gegensatz zur Verschmelzung wird nicht in jedem Fall das gesamte Vermögen des übertragenden Rechtsträgers übertragen. Es kann auch nur ein einziger Vermögensgegenstand abgespalten werden.<sup>10</sup> Als Gegenleistung für die Übertragung des Vermögens erhalten die Anteilsinhaber des übertragenden Rechtsträgers Anteile am übernehmenden Rechtsträger. Dieser Anteilstausch ist vom steuerlichen Anteilstausch nach § 21 UmwStG zu unterscheiden.

Eine Spaltung ist das Gegenstück zu einer Verschmelzung, aber das Verfahren ist dem der Verschmelzung recht ähnlich. § 125 UmwG verweist auf diverse Vorschriften zur Verschmelzung, die auch bei Spaltungen Anwendung finden. Insbesondere durchläuft auch eine Spaltung vier Stadien:

---

<sup>9</sup>Randziffer 01.14 des BMF-Schreibens vom 11.11.2011 a. a. O.

<sup>10</sup>Hörtnagl in Schmitt/Hörtnagl/Stratz 2018, § 126 Rz. 64.

1. Abschluss des Spaltungsvertrags, § 125 i. V. m. §§ 4–7 UmwG
2. Erstellung und Prüfung des Spaltungsberichts, § 125 i. V. m. §§ 8, 126 ff. UmwG
3. Zustimmung der Anteilsinhaber der beteiligten Rechtsträger, § 125 i. V. m. § 13 UmwG
4. Handelsregistereintragung bei allen beteiligten Rechtsträgern, § 125 i. V. m. §§ 16, 17, §§ 130–131 UmwG

Durch die Eintragung in das Handelsregister erlangt die Spaltung gem. § 131 UmwG zivilrechtliche Wirksamkeit. Das abzusplittende Eigentum bzw. bei einer Aufspaltung das ganze Eigentum des übertragenden Rechtsträgers geht auf den oder die übernehmenden Rechtsträger über. Im gleichen Zuge werden die Anteilsinhaber des übertragenden Rechtsträgers zu Anteilsinhabern des übernehmenden Rechtsträgers und verschiedene ggf. vorliegende Formfehler geheilt. Die Wirkungen der Umwandlung bestehen ab dem im Verschmelzungsvertrag bestimmten Verschmelzungstichtag, maximal acht Monate rückwirkend gem. § 125 i. V. m. § 17 Abs. 2 S. 4 UmwG.

### 7.1.2.3 Formwechsel

Ein Formwechsel führt nach § 202 Abs. 1 Nr. 1 UmwG zu einer identitätswahrenden Umwandlung und nicht zu einer Vermögensübertragung.<sup>11</sup> Das bisherige Unternehmen wechselt lediglich die rechtliche Organisation, bleibt aber wirtschaftlich und rechtlich identisch.<sup>12</sup> Der Bestand der Anteilsinhaber und des Vermögens verändert sich durch einen Formwechsel nicht.

Formwechselnde Rechtsträger können insbesondere die OHG und die KG als Personenhandelsgesellschaften sowie die GmbH und AG als Kapitalgesellschaften sein (§ 191 Abs. 1 UmwG). Diese formwechselnden Rechtsträger können gem. § 191 Abs. 2 UmwG u. a. in GbRs, Personenhandelsgesellschaften und Kapitalgesellschaften gewandelt werden.

Ein Formwechsel durchläuft drei Stadien:

1. Erstellung eines Umwandlungsberichts, § 192 UmwG
2. Zustimmung der Anteilsinhaber, §§ 193 ff. UmwG
3. Handelsregistereintragung, §§ 198–199 UmwG § 202 UmwG

### 7.1.3 Steuerliche Rückwirkung

Der steuerliche Übertragungstichtag ist der Tag, der dem handelsrechtlichen Umwandlungstichtag vorangeht. Die zivilrechtliche Rückwirkung ist aufgrund

---

<sup>11</sup>Winter in Schmitt/Hörtnagl/Stratz 2018, vor §§ 190–213 Rz.2.

<sup>12</sup>So die gesetzgeberische Intention, BR-Drs. 75/94, S. 136.

§ 17 Abs. 2 UmwG auf maximal acht Monate begrenzt. Die steuerlichen Folgen der Umwandlung treten für die Beteiligten der Umwandlung grundsätzlich ebenfalls gem. § 2 Abs. 1 UmwStG rückwirkend zum steuerlichen Übertragungsstichtag ein. Erfolgt eine Umwandlung handelsrechtlich beispielsweise zum 01.01.2015, ist der steuerliche Übertragungsstichtag der 31.12.2014, sodass anfallende Übernahmeergebnisse, Beteiligungskorrekturgewinne, Übertragungsgewinne etc. noch in 2014 der Besteuerung unterliegen. Die Voraussetzungen der Umwandlung müssen nach Auffassung der Finanzverwaltung sämtlich zum steuerlichen Übertragungsstichtag vorliegen.<sup>13</sup>

Die Rückwirkungsfiktion umfasst nur die Einkommensteuer, Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer, nicht aber die Grunderwerbsteuer und Schenkungsteuer.<sup>14</sup> Die Rückwirkung gilt zudem nicht für Anteilsinhaber, die nicht am übernehmenden Rechtsträger beteiligt sind.

§ 2 UmwStG gilt nicht für alle Umwandlungsformen. Darüber hinaus gibt es folgende Sonderregelungen:

- § 9 S. 3 UmwStG in den Fällen eines Formwechsels einer Körperschaft in eine Personengesellschaft
- § 20 Abs. 5 + 6 UmwStG in den Fällen einer Einbringung in eine Körperschaft
- § 24 Abs. 4 UmwStG in den Fällen der Gesamtrechtsnachfolge bei Einbringungen in Personengesellschaften
- § 25 S. 2 i. V. m. § 9 S. 3 UmwStG in den Fällen eines Formwechsels einer Personengesellschaft in eine Körperschaft

Die aufgeführten Sonderregelungen sind inhaltlich nahezu identisch mit § 2 UmwStG.

---

## **7.2 Umwandlung und Verschmelzung einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft oder auf eine natürliche Person**

In den sachlichen Anwendungsbereich der §§ 3–9 UmwStG fallen gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 und 2 UmwStG inländische und grenzüberschreitende Verschmelzungen und Formwechsel von Körperschaften in Personengesellschaften oder auf natürliche Personen. Der persönliche Anwendungsbereich ist durch § 1 Abs. 2 Nr. 1 und 2 UmwStG auf Unternehmen beschränkt, die nach dem Recht eines Staates der EU oder des EWR gegründet

---

<sup>13</sup>U.a. Randziffer 02.14–15 des BMF-Schreibens vom 11.11.2011 a. a. O., kritisch hierzu Kraft in Kraft/Edelmann/Bron, § 2 Rz. 18–19.

<sup>14</sup>Slabon in Haritz/Menner 2015, § 2 Rz. 26.

sind und in einem dieser Staaten Sitz und Geschäftsleitung haben, bzw. auf natürliche Personen, die in einem dieser Staaten ansässig sind.

Bei einer Verschmelzung einer oder mehrerer Körperschaften auf eine Personengesellschaft wird das gesamte Vermögen der Körperschaft auf eine bereits bestehende oder noch zu gründende Personengesellschaft übertragen. Die Körperschaft geht hierbei unter und die Anteilseigner der Körperschaft werden zu Mitunternehmern der Personengesellschaft. Eine Darstellung der zivilrechtlichen Grundlagen der Verschmelzung findet sich im Abschn. 7.1.2 (vgl. §§ 2–122 UmwG).

Im deutschen Steuersystem werden verschiedene Rechtsformen verschieden besteuert; es herrscht keine Neutralität der Besteuerung. Vor der Umwandlung wurde der Gewinn der Körperschaft in einem zweistufigen Verfahren besteuert: Auf der ersten Besteuerungsebene zahlt die Körperschaft auf das von ihr erzielte zu versteuernde Einkommen Körperschaftsteuer. Die Besteuerung erfolgt mit einem Steuersatz von 15 % und wird unabhängig von einer Ausschüttung oder Thesaurierung vorgenommen. Wird Gewinn durch die Körperschaft an ihre Anteilseigner ausgeschüttet, greift die zweite Besteuerungsebene, in der die Ausschüttung beim Anteilseigner besteuert wird. Ist der Anteilseigner eine natürliche Person, die die Anteile im Privatvermögen hält, fällt eine abgeltende Kapitalertragsteuer von 25 % an. Die Gewinne von Personengesellschaften werden hingegen nur auf Ebene der Gesellschafter, aber hier in voller Höhe und ohne abgeltende Kapitalertragsteuer besteuert. Durch die Umwandlung entfällt somit eine Besteuerungsebene, sodass diese möglichen fiskalischen Verluste auszugleichen sind. Hierfür sind besondere Regelungen erforderlich, die in den §§ 3–7 UmwStG getroffen wurden.

Die im Folgenden dargestellten steuerlichen Grundsätze, betreffend eine Verschmelzung einer Körperschaft auf eine Personengesellschaft, gelten entsprechend für die Verschmelzung auf eine natürliche Person. Hierbei ist zu beachten, dass die Verschmelzung auf eine natürliche Person nur den Vermögensübergang ins Betriebsvermögen meint. Eine Vermögensübertragung ins Privatvermögen erfolgt nach den allgemeinen steuerlichen Grundsätzen und führt zum Ansatz des gemeinen Werts der Wirtschaftsgüter und zu einer Ausschüttung.

Gemäß § 9 S. 1 UmwStG gelten diese Grundsätze auch für den Fall eines Formwechsels einer Körperschaft in eine Personengesellschaft. Es liegt zwar kein zivilrechtlicher Vermögensübergang vor, aber steuerrechtlich betrachtet ist diesem Vorgang mit einer Verschmelzung einer Körperschaft auf eine Personengesellschaft gemein, dass in beiden Fällen eine Besteuerungsebene entfällt und dies steuerlich kompensiert werden soll. Das Steuerrecht unterstellt eine Vermögensübertragung. Die §§ 3–8 UmwStG sind zu diesem Zwecke auch auf Formwechsel anzuwenden. § 9 S. 3 UmwStG beinhaltet jedoch eine eigene Regelung zur steuerlichen Rückwirkung. Auch hier umfasst der steuerliche Rückwirkungszeitraum acht Monate.

### 7.2.1 Betrachtung des übertragenden Rechtsträgers

Die übertragende Körperschaft muss auf den steuerlichen Übertragungsstichtag eine steuerliche Schlussbilanz erstellen. Bei dieser Schlussbilanz handelt es sich um eine Bilanz eigener Art.<sup>15</sup> Sie kann, muss aber nicht mit der Steuerbilanz übereinstimmen.

In der steuerlichen Schlussbilanz sind die Wirtschaftsgüter grundsätzlich gem. § 3 Abs. 1 S. 1 UmwStG mit dem gemeinen Wert anzusetzen. Der gemeine Wert ist gem. § 9 Abs. 2 BewG der Wert, der bei einer Veräußerung der Wirtschaftsgüter unter Einbezug ihrer Beschaffenheit im gewöhnlichen Geschäftsverkehr erzielt werden würde. Die Finanzverwaltung berechnet den Wertansatz der einzelnen Wirtschaftsgüter wie folgt:<sup>16</sup>

1. Ermittlung des gemeinen Werts des Betriebs als Sachgesamtheit.  
Zunächst ist der Wert des Betriebs als Ganzes nach einem anerkannten Verfahren zu ermitteln.
2. Ermittlung der Teilwerte der einzelnen Wirtschaftsgüter des Betriebs.  
Der Teilwert ist der Wert, den ein gedachter Erwerber des gesamten Unternehmens unter der Prämisse der Unternehmensfortführung dem jeweiligen Wirtschaftsgut zubilligen würde.<sup>17</sup> Hierbei ist auch ein Wert für den Geschäfts- oder Firmenwert zu ermitteln.
3. Aufteilung des gemeinen Werts der Sachgesamtheit nach dem Verhältnis der Teilwerte.

Grund für diese mehrstufige Berechnung ist, dass der Begriff des gemeinen Werts von einem einzelnen Wirtschaftsgut ausgeht und nicht wie der Teilwert von einem Wirtschaftsgut, das in einen Betrieb eingebettet ist und dort verbleibt. Das Verfahren der Finanzverwaltung führt dazu, dass insgesamt der gemeine Wert des ganzen Betriebs, verteilt auf alle Wirtschaftsgüter, also auch auf den Geschäfts- oder Firmenwert, in der steuerlichen Schlussbilanz ausgewiesen wird.

Werden die gemeinen Werte angesetzt, ergibt sich bei der übertragenden Körperschaft ein Übertragungsgewinn aufgrund der Differenz zwischen gemeinen Werten und Buchwerten. Der Übertragungsgewinn unterliegt als laufender Gewinn der Körperschaftsteuer und wird wie folgt ermittelt:<sup>18</sup>

---

<sup>15</sup>Bron in Kraft/Edelmann/Bron, § 3 Rz. 60.

<sup>16</sup>Randziffer 03.09 des BMF-Schreibens vom 11.11.2011 a. a. O., kritisch hierzu Birkemeier in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut 2019, § 3 Rz. 112.

<sup>17</sup>Vgl. BFH-Urteil vom 24.02.1994, IV R 18/92, BStBl. II 1994, 514.

<sup>18</sup>Birkemeier in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut 2019, § 3 Rz. 299.

Übergewende Wirtschaftsgüter mit gemeinen Werten  
./ Übergewende Wirtschaftsgüter mit Buchwerten  
Buchgewinn (Übertragungsgewinn vor Umwandlungskosten)  
./ Umwandlungskosten  
Übertragungsgewinn

Eine Sonderregelung gilt für die Bewertung von Pensionsrückstellungen. Diese sind gem. § 3 Abs. 1 S. 2 UmwStG nicht mit dem gemeinen Wert, sondern mit dem Wert nach § 6a EStG, also dem Steuerbilanzwert anzusetzen. Werden gemeine Werte oder Zwischenwerte angesetzt, hat dies auch Folgen für den Ansatz bestimmter Wirtschaftsgüter. Entgegen der Bestimmungen für die Steuerbilanz sind in der steuerlichen Schlussbilanz auch selbst geschaffene immaterielle Wirtschaftsgüter anzusetzen.<sup>19</sup> Dies betrifft neben Patenten vor allem den Geschäfts- oder Firmenwert. Es besteht keine Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die steuerliche Schlussbilanz, sodass Bewertungswahlrechte für Umwandlungszwecke frei ausgeübt werden können.<sup>20</sup>

Auf Antrag können die übertragenen Wirtschaftsgüter gem. § 3 Abs. 2 UmwStG auch mit dem Buchwert oder einem Zwischenwert angesetzt werden.<sup>21</sup> Der Buchwert ist gem. § 1 Abs. 5 Nr. 4 UmwStG der Wert, der in einer Steuerbilanz zum steuerlichen Übertragungsstichtag anzusetzen wäre. Zwischenwert ist jeder Wert, der über dem Buchwert und unter dem gemeinen Wert liegt. Bei Ansatz des Buchwerts entsteht kein Übertragungsgewinn, sodass ein steuerneutraler Übergang des Betriebsvermögens erfolgt. Für den Ansatz des Buch- bzw. Zwischenwerts müssen die Voraussetzungen des § 3 Abs. 2 S. 1 Nr. 1–3 UmwStG vorliegen. So muss das übertragene Betriebsvermögen bei dem übernehmenden Rechtsträger Betriebsvermögen bleiben und der Einkommensteuer oder der Körperschaftsteuer unterliegen. Zudem darf das deutsche Besteuerungsrecht nicht eingeschränkt oder ausgeschlossen werden. Weitere Voraussetzung ist, dass entweder keine Gegenleistung gewährt wird oder Gesellschaftsrechte als Gegenleistung gewährt werden. Sind eine oder mehrere Voraussetzungen des § 3 Abs. 2 S. 1 Nr. 1–3 UmwStG nicht erfüllt, ist insoweit der gemeine Wert anzusetzen. Die Prüfung der Voraussetzungen hat für jeden Mitunternehmer gesondert zu erfolgen, und bei einem Verstoß eines Mitunternehmers ist lediglich insoweit der gemeine Wert anzusetzen. Das Wahlrecht ist im Übrigen einheitlich für alle Mitunternehmer und Wirtschaftsgüter auszuüben.<sup>22</sup> Wird ein Zwischenwertansatz gewählt, sind die stillen Reserven anteilig bei allen Wirtschaftsgütern aufzudecken. Der Antrag ist formlos möglich, aber gem. § 3 Abs. 2 S. 2 UmwStG spätestens bei Abgabe der steuerlichen Schlussbilanz zu stellen. Er darf nicht

<sup>19</sup>Randziffer 03.25 des BMF-Schreibens vom 11.11.2011 a. a. O.

<sup>20</sup>Randziffer 01.57 und 03.10 des BMF-Schreibens vom 11.11.2011 a. a. O.

<sup>21</sup>Randziffer 03.25 des BMF-Schreibens vom 11.11.2011 a. a. O.

<sup>22</sup>Brinkhaus/Grabbe in Haritz/Menner 2015, § 3 Rz. 135–136.



an Einschränkungen und Bedingungen geknüpft sein und kann nach Abgabe der steuerlichen Schlussbilanz nicht mehr geändert werden.<sup>23</sup>

Die erstgenannte Voraussetzung des Ansatzes eines Buch- bzw. Zwischenwerts ist, dass das übertragene Vermögen Betriebsvermögen bleibt. Hiervon ist nicht auszugehen bei einer Umwandlung auf eine vermögensverwaltende Personengesellschaft. Nach Auffassung der Finanzverwaltung bildet auch eine vermögensverwaltende Personengesellschaft, an der Mitunternehmer beteiligt sind, die ihre Beteiligung im Betriebsvermögen halten (sog. Zebragesellschaft), keine Ausnahme.<sup>24</sup>

Die zweite Voraussetzung ist, dass das deutsche Besteuerungsrecht nicht eingeschränkt oder ausgeschlossen wird. Ein Ausschluss oder eine Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung eines Wirtschaftsguts liegt beispielsweise vor, wenn ein Wirtschaftsgut bisher einer inländischen Betriebsstätte zuzuordnen war und nach der Verschmelzung einer ausländischen Betriebsstätte zuzuordnen ist.<sup>25</sup>

Als dritte Voraussetzung für einen Wertansatz unter dem gemeinen Wert darf keine Gegenleistung außerhalb von Gesellschaftsrechten gewährt werden. Dies meint sowohl bare Zuzahlungen als auch andere Vermögenswerte.

---

#### **Zusammenfassend**

Wird nicht der Buchwert angesetzt, ist ein Übertragungsgewinn zu ermitteln.

### **7.2.2 Betrachtung des übernehmenden Rechtsträgers**

Die Regelung des § 4 UmwStG für den übernehmenden Rechtsträger geht davon aus, dass dieser über Betriebsvermögen verfügt. Sollte der übernehmende Rechtsträger nicht über Betriebsvermögen verfügen (z. B. vermögensverwaltende KG), ist § 8 UmwStG zu beachten.

Der übernehmende Rechtsträger ist nach § 4 Abs. 1 S. 1 UmwStG an die Wertansätze des übertragenden Rechtsträgers in dessen steuerlicher Schlussbilanz gebunden. Es besteht also eine Buchwertverknüpfung. Zudem tritt er gem. § 4 Abs. 2 S. 1 UmwStG in die steuerliche Rechtsposition des übertragenden Rechtsträgers ein. Wird nicht zum Buchwert übertragen, kann es zu einem Ansatz von Bilanzpositionen kommen, die steuerrechtlich eigentlich unzulässig sind, durch § 3 Abs. 1 S. 1 UmwStG aber umwandlungsrechtlich zugelassen werden. Nach Auffassung der Finanzverwaltung ist in diesen Fällen derart zu verfahren, dass zunächst die (unzulässigen) Werte übernommen

---

<sup>23</sup>Randziffer 03.29 des BMF-Schreibens vom 11.11.2011 a. a. O.

<sup>24</sup>Randziffer 03.16 des BMF-Schreibens vom 11.11.2011 a. a. O.

<sup>25</sup>Randziffer 03.18 des BMF-Schreibens vom 11.11.2011 a. a. O.

werden und im ersten regelmäßigen Jahresabschluss eine erfolgswirksame Korrektur der steuerlich unzulässigen Werte erfolgt.<sup>26</sup>

Für jeden Mitunternehmer des übernehmenden Rechtsträgers ist ein Übernahmeergebnis zu ermitteln.<sup>27</sup> Dies spiegelt den Veräußerungscharakter einer Umwandlung wider und erfolgt in zwei Stufen:<sup>28</sup>

1. § 4 Abs. 4 UmwStG  
 Anteiliger Wertansatz der übertragenen Wirtschaftsgüter  
 ./ . Umwandlungskosten  
./ . Wert der Anteile am übertragenden Rechtsträger  
 Übernahmeergebnis erster Stufe
2. § 4 Abs. 5 UmwStG  
 Übernahmeergebnis erster Stufe  
 + Sperrbetrag nach § 50c EStG  
./ . Bezüge nach § 7 UmwStG  
 Übernahmeergebnis zweiter Stufe

Ein Sperrbetrag nach § 50c EStG stammt, soweit vorhanden, noch aus den Zeiten des Anrechnungsverfahrens und wird hier nicht weiter ausgeführt. Detaillierte Ausführungen zu den Bezügen nach § 7 UmwStG finden sich im Abschn. 7.2.3.

Ein Übernahmeergebnis ist gem. § 4 Abs. 4 S. 3 UmwStG nur anzusetzen, soweit es auf Anteile am übertragenden Rechtsträger entfällt, die im Betriebsvermögen des übernehmenden Rechtsträgers liegen. Dies trifft zu für Anteile, die vom übernehmenden Rechtsträger gehalten wurden, Anteile im Betriebsvermögen und Anteile im Sinne des § 17 EStG. Anteile im Betriebsvermögen werden fiktiv nach § 5 Abs. 3 UmwStG und Anteile im Sinne des § 17 EStG nach § 5 Abs. 2 UmwStG in das Betriebsvermögen des übernehmenden Rechtsträgers überführt.<sup>29</sup> Konsequenz ist, dass lediglich für Anteile unter 1 % im Privatvermögen kein Übernahmeergebnis zu ermitteln ist.

Hinsichtlich der Besteuerung des Übernahmeergebnisses ist zu unterscheiden, ob es sich um einen Übernahmegewinn oder Übernahmeverlust handelt. Ein Übernahmegewinn wird bei beteiligten Körperschaften in Höhe von 5 % besteuert (§ 4 Abs. 7 S. 1 UmwStG, § 8b Abs. 1 und 5 KStG) und bei anderen Beteiligten mit 60 % aufgrund des Teileinkünfteverfahrens (§ 4 Abs. 7 S. 2 UmwStG, § 3 Nr. 40 EStG).

Ein Übernahmeverlust wird nach den Regelungen des § 4 Abs. 6 UmwStG berücksichtigt:

<sup>26</sup>Randziffer 03.06 des BMF-Schreibens vom 11.11.2011 a. a. O.

<sup>27</sup>Randziffer 04.19 des BMF-Schreibens vom 11.11.2011 a. a. O.

<sup>28</sup>Randziffer 04.27 des BMF-Schreibens vom 11.11.2011 a. a. O.

<sup>29</sup>Randziffer 04.30 des BMF-Schreibens vom 11.11.2011 a. a. O.

- Der Verlust bleibt außer Ansatz, soweit er auf beteiligte Körperschaften entfällt, für die § 8b KStG gilt (§ 4 Abs. 6 S. 1 UmwStG).
- Der Verlust wird zu 60 % berücksichtigt, soweit er auf natürliche Personen entfällt (§ 4 Abs. 6 S. 4 UmwStG). Obergrenze des zu berücksichtigenden Verlustes sind jedoch 60 % der Bezüge nach § 7 UmwStG. Hierdurch wird im Ergebnis maximal die Besteuerung der offenen Rücklagen neutralisiert.<sup>30</sup>
- Der Verlust wird zudem gem. § 4 Abs. 6 S. 6 UmwStG insoweit nicht berücksichtigt, wie folgende Hinderungsgründe vorliegen:
  - Der Verlust aus einer gedachten Veräußerung wäre aufgrund der Regelungen des § 17 Abs. 2 S. 6 EStG nicht zu berücksichtigen, d. h., die Anteile wurden innerhalb der letzten fünf Jahre unentgeltlich erworben und vorhergehend im selben Zeitraum vom Rechtsvorgänger entgeltlich erworben.
  - Die Anteile wurden innerhalb der letzten fünf Jahre vom Anteilseigner selbst entgeltlich erworben.

Nach § 4 Abs. 2 S. 2 UmwStG gehen verrechenbare Verluste und Verlustvträge jeder Art nicht auf den übernehmenden Rechtsträger über. Dies gilt vor allem für gewerbesteuerliche und körperschaftsteuerliche Verlustvträge. Die letzte Chance der Verlustnutzung ist die Aufstockung der Buchwerte auf Zwischenwerte bzw. gemeine Werte im Umwandlungsfall, wobei der Aufstockungsbetrag dem Verlustvortrag entspricht. Hierbei ist die Mindestbesteuerung des § 10d EStG zu beachten, wodurch es bei hohen Verlustvträgen trotz Aufstockung zu einer teilweisen Einbuße der Verlustvträge kommt.

Ist im Fall der Verschmelzung der übernehmende Rechtsträger am übertragenden Rechtsträger beteiligt, ist zu prüfen, ob ein Beteiligungskorrekturgewinn entsteht. Nach § 4 Abs. 1 S. 2 UmwStG wird ein Beteiligungskorrekturgewinn dadurch realisiert, dass Teilwertabschreibungen und Abzüge nach § 6b EStG a. F., die den Buchwert der Anteile am übertragenden Rechtsträger gemindert haben, rückgängig gemacht werden. Hierbei bildet der gemeine Wert der Anteile die Bewertungsobergrenze. Ein Beteiligungskorrekturgewinn ist laufender Gewinn und entsteht am steuerlichen Übertragungstichtag.<sup>31</sup>

Neben dem Übernahmeergebnis und dem Beteiligungskorrekturgewinn kann sich eine weitere ertragsteuerliche Folge ergeben: der Konfusionsgewinn nach § 6 UmwStG, zum Teil auch als Übernahmefolgegewinn bezeichnet.<sup>32</sup> Es entsteht ein Konfusionsgewinn, wenn sich aufseiten des übertragenden Rechtsträgers und des übernehmenden

---

<sup>30</sup>Die Regelung des § 4 Abs. 6 S. 4 UmwStG wurde durch den BFH mit Urteil vom 22.10.2015, IV R 37/13 als verfassungsgemäß erkannt.

<sup>31</sup>Bohnhardt in Haritz/Menner 2015, § 4 Rz. 130.

<sup>32</sup>Randziffer 06.01 des BMF-Schreibens vom 11.11.2011 a. a. O.

Rechtsträgers Verbindlichkeit und Forderung gegenüberstehen und mit unterschiedlichen Werten bilanziert sind. Durch eine Verschmelzung des Darlehensnehmers auf den Darlehensgeber fallen Verbindlichkeit und Forderung in die Hand eines Rechtssubjektes, was zum zivilrechtlichen Erlöschen beider führt. Die Verbindlichkeit ist mit dem Nennwert bilanziert, die Forderung aber mit dem ggf. wertgeminderten Teilwert. Durch das Erlöschen werden Verbindlichkeit und Forderung beim übertragenden Rechtsträger miteinander verrechnet, und es entsteht ein Gewinn in Höhe der Differenz der beiden Werte. Diese Differenz ist der Konfusionsgewinn. Er ist als laufender Gewinn zu klassifizieren und entsteht zum steuerlichen Übertragungsstichtag. Ein Konfusionsgewinn kann jedoch nach § 6 Abs. 1 S. 1 und 2 UmwStG in eine Rücklage eingestellt werden, die über drei Jahre gewinnerhöhend aufzulösen ist.

Zu der gewerbsteuerlichen Beurteilung finden sich im Abschn. 7.8.1 entsprechende Hinweise.

### Beispiel

Die A-GmbH soll zum 01.01.2015 auf die A-OHG verschmolzen werden. An der GmbH waren seit Gründung A (Anteile im Privatvermögen) und die B-GmbH je zur Hälfte beteiligt. Drei Monate vor der Verschmelzung erwirbt die A-OHG alle Anteile an der A-GmbH für 400. An der A-OHG sind C und die C-GmbH hälftig beteiligt.

Die A-GmbH wählt zulässigerweise den Buchwertansatz und erstellt folgende steuerliche Schlussbilanz:

| Aktiva         |     | Steuerliche Schlussbilanz der A-GmbH |     | Passiva |  |
|----------------|-----|--------------------------------------|-----|---------|--|
| Anlagevermögen | 100 | Stammkapital                         | 50  |         |  |
| Umlaufvermögen | 150 | Gewinnrücklage                       | 120 |         |  |
|                |     | Darlehen A-OHG                       | 80  |         |  |
|                | 250 |                                      | 250 |         |  |

Die A-OHG erstellt folgende Bilanz zum 31.12.2014:

| Aktiva           |     | Steuerbilanz der A-OHG zum 31.12.14 |     | Passiva |  |
|------------------|-----|-------------------------------------|-----|---------|--|
| Anlagevermögen   | 200 | Kapital C                           | 50  |         |  |
| Anteile A-GmbH   | 400 | Kapital C-GmbH                      | 50  |         |  |
| Forderung A-GmbH | 60  | Bankdarlehen                        | 560 |         |  |
|                  | 660 |                                     | 660 |         |  |

Das Darlehen der A-OHG an die A-GmbH ist in der steuerlichen Schlussbilanz mit dem Nennwert ausgewiesen. Die A-OHG hat eine Abschreibung auf die Darlehensforderung von 20 vorgenommen.

Beurteilen Sie den Sachverhalt steuerlich für die A-GmbH und die A-OHG.

**Lösung**

Die A-GmbH wählt gem. § 3 Abs. 2 UmwStG den Buchwertansatz, sodass kein Übertragungsergebnis entsteht. Die A-GmbH geht bei der Verschmelzung unter.

Die A-OHG erwirbt alle Anteile an der A-GmbH für 400, sodass der Buchwert den Anschaffungskosten entspricht. Aufgrund dessen entsteht kein Beteiligungskorrektur-  
gewinn. Allerdings entsteht ein Konfusionsgewinn, da die Verbindlichkeit der A-GmbH von 80 und die Forderung der A-OHG von bilanzierten 60 zusammenfallen. Der Konfusionsgewinn beträgt 20 und kann in eine Rücklage eingestellt werden gem. § 6 Abs. 1 UmwStG. Daneben ist ein Übernahmeergebnis nach § 4 Abs. 4 S. 1 + Abs. 5 S. 2 UmwStG zu ermitteln:

|                                                    |               |
|----------------------------------------------------|---------------|
| Wertansatz § 4 Abs. 1 UmwStG (Saldo der Buchwerte) | 170           |
| Buchwert der Anteile an der A-GmbH                 | <u>./ 400</u> |
| Übernahmeverlust erster Stufe                      | <u>./ 230</u> |
| Bezüge nach § 7 UmwStG (Gewinnrücklage)            | <u>./ 120</u> |
| Übernahmeverlust zweiter Stufe                     | <u>./ 350</u> |

Der Übernahmeverlust entsteht zum steuerlichen Übertragungsstichtag 31.12.2014.

Die A-OHG schuldet als Rechtsnachfolgerin der A-GmbH 25 % Kapitalertragsteuer auf die Bezüge nach § 7 UmwStG gem. § 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 1, § 43a Abs. 1 Nr. 1 EStG. Die Kapitalertragsteuer entsteht mit der Eintragung der Umwandlung ins Handelsregister im Jahr 2015.

Die A-OHG ist an den Buchwertansatz gem. § 4 Abs. 1 S. 1 UmwStG gebunden. Die Anteile an der A-GmbH gehen unter und sind nicht mehr zu bilanzieren. Gleiches gilt für die Forderung gegenüber der A-GmbH.

| Aktiva             |     | Steuerbilanz der A-OHG zum 01.01.15 |  | Passiva |
|--------------------|-----|-------------------------------------|--|---------|
| Anlagevermögen alt | 200 | Kapital C                           |  | 50      |
| Anlagevermögen neu | 100 | Kapital C-GmbH                      |  | 50      |
| Umlaufvermögen neu | 150 | Kapitalabstockung                   |  | -230    |
|                    |     | Rücklage § 6 Abs. 1 UmwStG          |  | 20      |
|                    |     | Bankdarlehen                        |  | 560     |
|                    | 450 |                                     |  | 450     |

### Zusammenfassend

- In jedem Fall ist das Übernahmeergebnis erster und zweiter Stufe zu ermitteln.
- Ist der übernehmende Rechtsträger am übertragenden Rechtsträger beteiligt, ist zu prüfen, ob ein Beteiligungskorrekturgewinn entsteht.
- Bestehen Darlehensverhältnisse zwischen den umwandelnden Unternehmen, kann ein Konfusionsgewinn entstehen.

## 7.2.3 Betrachtung des Anteilseigners

Durch die Umwandlung entfällt eine Besteuerungsebene, was steuerlich auszugleichen ist. Zu diesem Zweck wurde § 7 UmwStG geschaffen. Für alle Anteilseigner des übertragenden Rechtsträgers wird eine Totalausschüttung der anteiligen Gewinnrücklagen fingiert. Es handelt sich um Einkünfte im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG, die der Abgeltungssteuer unterliegen (natürliche Person als Anteilseigner und Anteile im Privatvermögen, § 20 Abs. 4 EStG, § 32d EStG), im Rahmen des Teileinkünfteverfahrens zu besteuern sind (natürliche Person als Anteilseigner und Anteile im Betriebsvermögen, § 3 Nr. 40 EStG) oder mit 5 % der Körperschaftsteuer unterliegen (Körperschaft als Anteilseigner, § 8b Abs. 1 und 5 KStG). Hierbei ist die Einlagefiktion des § 5 Abs. 2 UmwStG zu beachten, sodass bei einer Beteiligung von mindestens 1 % stets eine Besteuerung im Rahmen des Teileinkünfteverfahrens erfolgt. Die offenen Rücklagen ermitteln sich gem. § 7 S. 1 UmwStG als Differenz des Eigenkapitals abzüglich des Nennkapitals, da dieses in Umwandlungsfällen gem. § 29 Abs. 1 KStG als auf Null herabgesetzt gilt, und des steuerlichen Einlagekontos:

Eigenkapital des übertragenden Rechtsträgers  
 ./ Nennkapital (ohne Sonderausweis)  
./ Steuerliches Einlagekonto § 27 Abs. 1 KStG  
 Offene Rücklagen

Die Bezüge nach § 7 UmwStG fallen unabhängig von der Beteiligungshöhe und der Zuordnung zum Betriebs- oder Privatvermögen für jeden Anteilseigner des übertragenden Rechtsträgers an.<sup>33</sup> Auf die fingierte Dividende entfällt Kapitalertragsteuer, für die die steuerliche Rückwirkung nicht gilt. Die Steuer entsteht mit Eintragung der Umwandlung in das Handelsregister und ist durch den übernehmenden Rechtsträger als Gesamtrechtsnachfolger zu bescheinigen.<sup>34</sup>

<sup>33</sup>Randziffer 07.07 des BMF-Schreibens vom 11.11.2011 a. a. O.

<sup>34</sup>Randziffer 07.08 des BMF-Schreibens vom 11.11.2011 a. a. O.

Der Grundfall der Verschmelzung einer Körperschaft auf eine Personengesellschaft ist aus Sicht des Gesetzgebers, dass die Personengesellschaft die Anteile an der Körperschaft hält<sup>35</sup>. Ersichtlich wird dies aus der Konzeption des § 5 UmwStG. § 5 Abs. 2 UmwStG gibt vor, dass Anteile im Sinne des § 17 EStG, also Anteile an einer Körperschaft von mindestens 1 %, die im Privatvermögen gehalten werden, als in das Betriebsvermögen des übernehmenden Rechtsträgers eingelegt gelten. Als Einlagewert sind die Anschaffungskosten anzusetzen. § 5 Abs. 3 UmwStG ist die hierzu korrespondierende Regelung für Anteile des Betriebsvermögens. Bei Anteilen im Betriebsvermögen ist die Beteiligungshöhe unerheblich. Der Einlagewert ist in diesem Fall der Buchwert zuzüglich erfolgter steuerwirksamer Teilwertabschreibungen und Abzügen nach § 6b EStG a. F. Als Obergrenze des Einlagewerts ist der gemeine Wert der Anteile anzusetzen. Ein Gewinn aus einer derartigen Zuschreibung wird Beteiligungskorrekturgewinn genannt.

---

**Zusammenfassend**

Sind offene Rücklagen vorhanden, wird eine Totalausschüttung fingiert, die zu Bezügen nach § 7 UmwStG führt.

---

### 7.3 Verschmelzung von Kapitalgesellschaften

In den sachlichen Anwendungsbereich der §§ 11–13 UmwStG fallen gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UmwStG inländische und grenzüberschreitende Verschmelzungen. Der persönliche Anwendungsbereich ist durch § 1 Abs. 2 Nr. 1 UmwStG auf Unternehmen beschränkt, die nach dem Recht eines Staates der EU oder des EWR gegründet sind und in einem dieser Staaten Sitz und Geschäftsleitung haben.

Bei einer Verschmelzung einer oder mehrerer Körperschaften auf eine andere Körperschaft wird das gesamte Vermögen der Körperschaft auf eine bereits bestehende oder noch zu gründende Körperschaft übertragen. Die übertragende Körperschaft geht hierbei unter und die Anteilseigner dieser Körperschaft werden zu Anteilseignern der übernehmenden Körperschaft. Es kommt hierbei zu einem Erlöschen des übertragenden Rechtsträgers ohne Abwicklung. Eine Darstellung der zivilrechtlichen Grundlagen der Verschmelzung findet sich im Abschn. 7.1.2 (vgl. §§ 2–122 UmwG).

Im dritten Teil des UmwStG finden sich steuerliche Regelungen zu Verschmelzungen von Körperschaften und Vollübertragungen zwischen Körperschaften.

Hier sind drei Arten der Verschmelzung zu unterscheiden und stets die verschmelzungsrechtlichen Regelungen zu beachten:

---

<sup>35</sup>Haritz in Haritz/Menner 2015, § 5 Rz. 1, 4.

### 1. Upstream-Merger

Es handelt sich um eine Verschmelzung einer Tochtergesellschaft auf ihre Muttergesellschaft. Hält die Muttergesellschaft 100 % der Anteile an der Tochtergesellschaft, ist eine Kapitalerhöhung im Zuge der Verschmelzung unzulässig.<sup>36</sup>

Die Ebene der Anteilseigner des übernehmenden Rechtsträgers wird nicht berührt.

### 2. Downstream-Merger

Dies ist das Gegenstück zum Upstream-Merger, da hier die Muttergesellschaft auf die Tochtergesellschaft verschmolzen wird.

Ist die Muttergesellschaft alleinige Anteilseignerin der Tochtergesellschaft, ist keine Kapitalerhöhung erforderlich.<sup>37</sup>

Die Anteilseigner des übertragenden Rechtsträgers tauschen ihre Anteile an dieser gegen Anteile am übernehmenden Rechtsträger.

### 3. Sidestream-Merger

In dieser Konstellation kommt es zu einer Verschmelzung von Schwestergesellschaften. Werden Tochtergesellschaften verschmolzen, an denen die Muttergesellschaft zu 100 % beteiligt ist, ist eine Kapitalerhöhung entbehrlich.<sup>38</sup>

Die Anteilseigner des übertragenden Rechtsträgers verlieren ihre Anteile an diesem und erhalten grundsätzlich Anteile am übernehmenden Rechtsträger.

## 7.3.1 Betrachtung des übertragenden Rechtsträgers

Die Regelung des § 11 UmwStG entspricht in weiten Teilen der des § 3 UmwStG. § 11 Abs. 1 UmwStG regelt, dass im Fall einer Verschmelzung zweier Körperschaften gemeine Werte anzusetzen sind und dass der übertragende Rechtsträger zur Abgabe einer steuerlichen Schlussbilanz verpflichtet ist. Hierbei sind auch selbst geschaffene immaterielle Wirtschaftsgüter anzusetzen, einschließlich eines Geschäfts- oder Firmenwerts. Pensionsrückstellungen sind nicht mit ihrem gemeinen Wert, sondern mit dem Steuerbilanzwert nach § 6a EStG anzusetzen.

Abweichend hiervon können auf Antrag Buchwerte oder Zwischenwerte angesetzt werden, wenn die Voraussetzungen des § 11 Abs. 2 S. 1 UmwStG erfüllt sind. So muss sichergestellt sein, dass eine spätere Veräußerung der übertragenen Wirtschaftsgüter der Körperschaftsteuer unterliegt, dass das deutsche Besteuerungsrecht nicht beschränkt wird und dass keine Gegenleistung oder eine Gegenleistung, die in Gesellschaftsrechten besteht, gewährt wird. Das umwandlungssteuerrechtliche Bewertungswahlrecht kann unabhängig von handelsrechtlichen Bewertungswahlrechten ausgeübt werden. Es besteht insoweit keine Maßgeblichkeit.

---

<sup>36</sup>Edelmann in Kraft/Edelmann/Bron, § 11 Rz. 31.

<sup>37</sup>Edelmann in Kraft/Edelmann/Bron, § 11 Rz. 34.

<sup>38</sup>Edelmann in Kraft/Edelmann/Bron, § 11 Rz. 33.



Werden gemeine Werte oder Zwischenwerte angesetzt, entsteht ein Übertragungsgewinn in Höhe der Differenz der angesetzten Werte zu den Buchwerten.<sup>39</sup>

$$\begin{array}{r}
 \text{Übergehende Wirtschaftsgüter mit gemeinen Werten} \\
 \text{./. Übergehende Wirtschaftsgüter mit Buchwerten} \\
 \text{Buchgewinn (Übertragungsgewinn vor Umwandlungskosten)} \\
 \text{./. Umwandlungskosten} \\
 \hline
 \text{Übertragungsgewinn}
 \end{array}$$

Daneben entsteht ein Beteiligungskorrekturgewinn, wenn der übertragende Rechtsträger am übernehmenden Rechtsträger beteiligt ist und er die Beteiligung abgeschrieben hat. Vorgenommene steuerwirksame Abschreibungen und Abzüge nach § 6b EStG a. F. sind in der steuerlichen Schlussbilanz rückgängig zu machen nach § 11 Abs. 2 S. 2 UmwStG. Der gemeine Wert der Beteiligung bildet hierbei die Bewertungsobergrenze.

#### Zusammenfassend

- Wird nicht der Buchwert angesetzt, ist ein Übertragungsgewinn zu ermitteln.
- Ist der übertragende Rechtsträger am übernehmenden Rechtsträger beteiligt, ist zu prüfen, ob ein Beteiligungskorrekturgewinn entsteht.

### 7.3.2 Betrachtung des übernehmenden Rechtsträgers

Der übernehmende Rechtsträger ist an die Bilanzansätze des übertragenden Rechtsträgers gebunden gem. § 12 Abs. 1 S. 1 UmwStG und tritt in dessen steuerliche Rechtsposition ein gem. § 12 Abs. 3 S. 1 UmwStG. Die übertragende Körperschaft übernimmt somit die Abschreibungsmethoden, Sonderabschreibungen, Vorbesitzzeiten und getroffenen Dispositionen bei Ansatz- und Bewertungswahlrechten.<sup>40</sup>

Verluste und Verlustvorräte gehen jedoch gem. § 12 Abs. 3 i. V. m. § 4 Abs. 2 S. 2 UmwStG nicht auf die übernehmende Körperschaft über, sondern Verluste gehen mit der übertragenden Körperschaft unter. Die letzte Möglichkeit der Verlustnutzung besteht in einer Aufstockung der Buchwerte in der steuerlichen Schlussbilanz des übertragenden Rechtsträgers. Hierdurch erhält die übernehmende Körperschaft zusätzliches Abschreibungsvolumen. Zu beachten ist, dass lediglich die Verluste des übertragenden Rechtsträgers untergehen, nicht aber die des übernehmenden Rechtsträgers. Im Konzernverbund kann somit auch eine optimierte Verlustnutzung durch

<sup>39</sup>Bärwaldt in Haritz/Menner 2015, § 11 Rz. 26.

<sup>40</sup>Wisniewski in Haritz/Menner 2015, § 12 Rz. 69–70.

Änderung der Verschmelzungsrichtung erreicht werden (Gewinngesellschaft auf Verlustgesellschaft verschmelzen). Neben der Regelung des § 4 Abs. 2 S. 2 UmwStG ist auch der § 8c KStG zu beachten. Kommt es innerhalb von fünf Jahren zu einer Anteilsübertragung von mehr als 25 % bzw. mehr als 50 % auf einen Erwerber, gehen die Verluste anteilig bzw. ganz unter. Die Anteilsgewährung an Anteilseigner der übertragenden Körperschaft gilt hierbei als Anteilsübertragung im Sinne des § 8c KStG, da die Finanzverwaltung Verschmelzungen strikt als Veräußerungstatbestände behandelt.<sup>41</sup>

Grundsätzlich ist in jedem Verschmelzungsfall ein Übernahmeergebnis zu ermitteln, das jedoch regelmäßig gem. § 12 Abs. 2 S. 1 UmwStG außer Ansatz bleibt.<sup>42</sup> Es wird nicht unterschieden, ob ein Übernahmeertrag oder Übernahmeverlust entsteht. Das Übernahmeergebnis ermittelt sich gem. § 12 Abs. 2 S. 1 UmwStG als Differenz zwischen dem Buchwert der Anteile am übertragenden Rechtsträger und den Werten des übernommenen Vermögens abzüglich der Kosten des Vermögensübergangs. Der Buchwert entspricht grundsätzlich den Anschaffungskosten der Beteiligung. Besteht die Beteiligung seit der Gründung der Körperschaft, sind die Anschaffungskosten das eingezahlte Stammkapital und geleistete Einzahlungen in die Kapitalrücklage. Wurden die Anteile nach der Gründung erworben, bilden der Kaufpreis der Anteile und in die Kapitalrücklage geleistete Einzahlungen die Anschaffungskosten. Die Anschaffungskosten entsprechen nicht dem Buchwert, wenn Teilwertabschreibungen auf die Anschaffungskosten vorgenommen wurden oder wenn ein Abzug nach § 6b EStG a. F. zur Übertragung stiller Reserven vorgenommen wurde.

Eine Besonderheit ist der Upstream-Merger, also die Verschmelzung einer Tochtergesellschaft auf ihre Muttergesellschaft. Für diesen Fall bestimmt § 12 Abs. 2 UmwStG, dass ein Übernahmeergebnis zu ermitteln ist, das im Verlustfall außer Ansatz bleibt und im Gewinnfall zu 95 % steuerfrei ist gem. § 8b Abs. 2 S. 1 und Abs. 3 S. 1 KStG.<sup>43</sup>

### Beispiel

Die A-GmbH ist an der B-GmbH zu 40 % beteiligt. Die B-GmbH verfügt über Betriebsvermögen mit Buchwerten von 400 und soll auf die A-GmbH verschmolzen werden. Die A-GmbH hat die Anteile an der B-GmbH mit den Anschaffungskosten von 100 bilanziert. Die Verschmelzung erfolgt zulässigerweise zum Buchwert.

### Lösung

Für die A-GmbH ist ein Übernahmeergebnis zu berechnen nach § 12 Abs. 2 S. 1 UmwStG:

<sup>41</sup>Randziffer 00.02–00.03 des BMF-Schreibens vom 11.11.2011 a. a. O.

<sup>42</sup>BFH-Urteil vom 09.01.2013, I R 24/12, DStR 2013 S. 582.

<sup>43</sup>Randziffer 12.06 des BMF-Schreibens vom 11.11.2011 a. a. O.

|                                        |               |
|----------------------------------------|---------------|
| Buchwerte des übergegangenen Vermögens | 400           |
| Buchwert der Anteile an der B-GmbH     | <u>/ .100</u> |
| Übernahmegewinn                        | 300           |

Der Gewinn im Sinne des § 12 Abs. 2 S. 2 UmwStG beträgt 40 % von 300, da insoweit der übernehmende Rechtsträger am übertragenden Rechtsträger beteiligt war: 120. Auf diesen Teil des Übernahmeergebnisses ist § 8b Abs. 2 S. 1 und Abs. 3 S. 1 KStG anzuwenden, sodass im Ergebnis 5 % von 120 der Körperschaftsteuer unterliegen: 6.

Zusätzlich kann ein Beteiligungskorrekturgewinn nach § 12 Abs. 1 S. 2 i. V. m. § 4 Abs. 1 S. 2 und 3 UmwStG anfallen. Vorgenommene steuerwirksame Abschreibungen der Anteile an der übertragenden Körperschaft und Abzüge nach § 6b EStG a. F. sind rückgängig zu machen, wobei der gemeine Wert der Beteiligung die Bewertungsobergrenze bildet. Abschreibungen auf Anteile an Körperschaft sind seit Einführung des § 8b KStG 2002 steuerlich unwirksam. Nach Auffassung der Finanzverwaltung sind steuerlich wirksame Abschreibungen vor steuerunwirksamen Abschreibungen rückgängig zu machen.<sup>44</sup>

Auch in Verschmelzungsfällen kann ein Konfusionsgewinn entstehen, da § 6 UmwStG gem. § 12 Abs. 4 UmwStG entsprechend anzuwenden ist. Ein Konfusionsgewinn entsteht, wenn sich aufseiten des übertragenden Rechtsträgers und des übernehmenden Rechtsträgers Verbindlichkeit und Forderung gegenüberstehen und diese mit unterschiedlichen Werten bilanziert sind. Bei Fällen des Upstream-Mergers ist § 6 UmwStG nach dem Wortlaut des § 12 Abs. 4 UmwStG nur insoweit anzuwenden, wie die übernehmende Körperschaft an der übertragenden Körperschaft beteiligt ist.

#### Zusammenfassend

- In jedem Fall ist ein Übernahmeergebnis zu ermitteln, wobei die Besonderheiten im Fall des Upstream-Mergers zu beachten sind.
- Ist der übernehmende Rechtsträger am übertragenden Rechtsträger beteiligt, ist zu prüfen, ob ein Beteiligungskorrekturgewinn entsteht.
- Bestehen Darlehen zwischen den umwandelnden Unternehmen, kann ein Konfusionsgewinn entstehen.

### 7.3.3 Betrachtung des Anteilseigners

Wird eine Körperschaft auf eine andere Körperschaft verschmolzen, gelten die Anteile an der übertragenden Körperschaft als zum gemeinen Wert veräußert und die Anteile an der

<sup>44</sup>Randziffer 04.07 des BMF-Schreibens vom 11.11.2011 a. a. O., ebenso Edelmann in Kraft/Edelmann/Bron, § 12 Rz. 99.

übernehmenden Körperschaft als zu diesem Wert erworben nach § 13 Abs. 1 UmwStG. Diese Regelung beinhaltet somit eine Veräußerungsfiktion und eine Anschaffungsfiktion, wobei eine Wertverknüpfung zwischen diesen Fiktionen besteht. Es entsteht ein Veräußerungsgewinn in Höhe der Differenz zwischen dem gemeinen Wert und dem Buchwert bzw. der Anschaffungskosten der Anteile am übertragenden Rechtsträger. Die Besteuerung des Veräußerungsvorgangs richtet sich nach den allgemeinen Grundsätzen, sodass bei Anteilen im Betriebsvermögen die Regelungen der §§ 13, 15 oder 18 EStG und bei Anteilen im Privatvermögen ggf. §§ 17 oder 20 EStG Anwendung finden.

Auf Antrag kann statt des gemeinen Werts der Buchwert angesetzt werden, wenn die Voraussetzungen des § 13 Abs. 2 UmwStG vorliegen. So kann der Buchwert angesetzt werden, wenn das deutsche Besteuerungsrecht nicht beschränkt wird oder wenn Artikel 8 der Fusionsrichtlinie einschlägig ist.

Die erhaltenen Anteile am übernehmenden Rechtsträger treten rechtlich in die Position der Anteile am übertragenden Rechtsträger. Aufgrund der Anwendung der Fußstapfentheorie wird die neue Beteiligung, unabhängig von ihrer Höhe, als Beteiligung im Sinne des § 17 EStG angesehen, wenn die Beteiligung an der übertragenden Körperschaft eine Beteiligung im Sinne des § 17 EStG (mindestens 1 %) war.<sup>45</sup>

---

#### **Zusammenfassend**

Durch die Veräußerungsfiktion liegt ein im Allgemeinen steuerpflichtiger Veräußerungsvorgang der Anteile am übertragenden Rechtsträger vor.

---

## **7.4 Aufspaltung und Abspaltung**

Der vierte Teil des Umwandlungssteuergesetzes regelt die Fälle der Aufspaltung, Abspaltung und Vermögensübertragung. Aufgrund der größeren praktischen Relevanz werden in diesem Abschnitt nur die Fälle der Aufspaltung und Abspaltung behandelt. Die zivilrechtlichen Grundlagen werden in Abschn. 7.1.2 erläutert. In den sachlichen Anwendungsbereich der §§ 15–16 UmwStG fallen gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UmwStG inländische und grenzüberschreitende Spaltungen. Der persönliche Anwendungsbereich ist durch § 1 Abs. 2 Nr. 1 UmwStG auf Unternehmen beschränkt, die nach dem Recht eines Staates der EU oder des EWR gegründet sind und in einem dieser Staaten Sitz und Geschäftsleitung haben. Der gesetzliche Grundfall des § 15 UmwStG ist die Spaltung einer Körperschaft auf eine oder mehrere Körperschaften. Soweit eine Personengesellschaft übernehmender Rechtsträger ist, ist die Sonderregelung des § 16 UmwStG zu beachten. Bei einer Aufspaltung wird eine Körperschaft auf mindestens zwei übernehmende Rechtsträger aufgeteilt und geht hierbei unter. Bei einer Abspaltung wird nur

---

<sup>45</sup>Neumann in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut 2019, § 13 Rz. 79.

ein Teil des Vermögens auf eine oder mehrere übernehmende Rechtsträger übertragen, wobei die abspaltende Körperschaft bestehen bleibt. Zivilrechtlich können einzelne Wirtschaftsgüter oder Teilbetriebe gem. § 123 Abs. 1 und 2 UmwG im Rahmen der Spaltung übertragen werden. Damit die steuerlichen Vorteile der §§ 15–16 UmwStG jedoch Anwendung finden, ist es jedoch gem. § 15 Abs. 1 S. 2 UmwStG notwendig, dass ausschließlich Teilbetriebe übertragen werden.

### 7.4.1 Spaltungen auf Körperschaften

§ 15 Abs. 1 S. 1 UmwStG bestimmt, dass auf Aufspaltungen und Abspaltungen die §§ 11–13 UmwStG Anwendung finden. Das bedeutet, dass gem. § 15 Abs. 1 S. 1 i. V. m. § 11 Abs. 1 UmwStG bei der übertragenden Körperschaft in der steuerlichen Schlussbilanz grundsätzlich gemeine Werte anzusetzen sind. Nach § 15 Abs. 1 S. 1 i. V. m. § 11 Abs. 2 UmwStG können jedoch auf Antrag bei Vorliegen der genannten Voraussetzungen auch Buchwerte oder Zwischenwerte angesetzt werden. Die Voraussetzungen für dieses Wahlrecht wurden bereits im vorhergehenden Abschnitt erläutert. § 15 Abs. 1 S. 2 UmwStG fordert jedoch als weitere Bedingung für einen Wertansatz unter dem gemeinen Wert, dass im Fall der Aufspaltung auf alle übernehmenden Rechtsträger jeweils ein Teilbetrieb übergehen muss. Im Fall der Abspaltung muss ebenfalls auf alle übernehmenden Rechtsträger jeweils ein Teilbetrieb übergehen und bei der abspaltenden Körperschaft muss ein Teilbetrieb verbleiben (doppeltes Teilbetriebs-erfordernis).<sup>46</sup>

Ein Teilbetrieb ist die Gesamtheit der in einem Unternehmensteil einer Körperschaft vorhandenen aktiven und passiven Wirtschaftsgüter, die organisatorisch eine funktionsfähige Einheit darstellen. Zu einem Teilbetrieb gehören alle funktional wesentlichen Wirtschaftsgüter (rein qualitative Betrachtungsweise) sowie die Wirtschaftsgüter, die diesem Teilbetrieb wirtschaftlich zuzuordnen sind.<sup>47</sup> Dieser Teilbetriebsbegriff entspricht der europäischen Definition und ist nach Ansicht der Finanzverwaltung auch bei reinen Inlandsfällen zugrunde zu legen.<sup>48</sup> Als Teilbetrieb gilt nach § 15 Abs. 1 S. 3 UmwStG auch ein Mitunternehmeranteil oder eine 100-% Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft.<sup>49</sup> Die erforderlichen Teilbetriebe müssen zum Spaltungsstichtag vorliegen; insoweit gilt die Rückwirkung des § 2 Abs. 1 UmwStG nicht.<sup>50</sup>

---

<sup>46</sup>Dworschak in Kraft/Edelmann/Bron, § 15 Rz. 33.

<sup>47</sup>Randziffer 15.02 des BMF-Schreibens vom 11.11.2011 a. a. O.

<sup>48</sup>Anderer Auffassung: Graw, C., Der Teilbetrieb im Umwandlungssteuerrecht nach dem Umwandlungssteuer-Erlass 2011, IFSt-Schrift Nr. 488 (2013).

<sup>49</sup>Randziffer 15.04–05 des BMF-Schreibens vom 11.11.2011 a. a. O.

<sup>50</sup>Randziffer 15.03 des BMF-Schreibens vom 11.11.2011 a. a. O.

Bei einem Wertansatz über dem Buchwert ist ein Übertragungsgewinn zu ermitteln, der sich wie folgt berechnet:<sup>51</sup>

$$\begin{array}{r} \text{Übergehende Wirtschaftsgüter mit gemeinen Werten} \\ \text{./. Übergehende Wirtschaftsgüter mit Buchwerten} \\ \text{Buchgewinn (Übertragungsgewinn vor Umwandlungskosten)} \\ \text{./. Umwandlungskosten} \\ \hline \text{Übertragungsgewinn} \end{array}$$

Daneben entsteht ein Beteiligungskorrekturgewinn, wenn die übertragende Körperschaft an den übernehmenden Rechtsträgern beteiligt ist und die Beteiligung abgeschrieben hat. Vorgenommene steuerwirksame Abschreibungen und Abzüge nach § 6b EStG a. F. sind in der steuerlichen Schlussbilanz rückgängig zu machen nach § 11 Abs. 2 S. 2 UmwStG. Der gemeine Wert der Beteiligung bildet hierbei die Bewertungsobergrenze.

Die übernehmenden Rechtsträger treten gem. § 15 Abs. 1 S. 1 i. V. m. § 12 Abs. 1 und 2 UmwStG in die Rechtsstellung der übertragenden Körperschaft. Dies gilt nicht für die Übernahme von Verlusten der übertragenden Körperschaft; diese gehen in Aufspaltungsfällen gem. § 15 Abs. 1 S. 1 i. V. m. § 12 Abs. 3 2. HS i. V. m. § 4 Abs. 2 S. 2 UmwStG vollständig unter und in Abspaltungsfällen anteilig gem. § 15 Abs. 3 UmwStG.

Bestand vor der Spaltung eine Beteiligung der übernehmenden Körperschaft an der übertragenden Körperschaft, ist ein Übernahmeergebnis zu ermitteln, das jedoch zu 95 % steuerfrei ist gem. § 15 Abs. 1 S. 1 i. V. m. § 12 Abs. 2 UmwStG. Ein Übernahmeergebnis ist somit nicht zu ermitteln, wenn an der Spaltung nur einander fremde Körperschaften beteiligt sind. Das Übernahmeergebnis ermittelt sich als Differenz zwischen dem (anteiligen) Buchwert der Anteile am übertragenden Rechtsträger und den Werten des übernommenen Vermögens abzüglich der Kosten des Vermögensübergangs. Es wird nicht unterschieden, ob ein Übernahmegewinn oder Übernahmeverlust entsteht.

Zudem kann ein Beteiligungskorrekturgewinn nach § 15 Abs. 1 S. 1 i. V. m. § 12 Abs. 1 S. 2 i. V. m. § 4 Abs. 1 S. 2 und 3 UmwStG anfallen, wenn zumindest eine der übernehmenden Körperschaften an der übertragenden Körperschaft beteiligt ist. Vorgenommene steuerwirksame Abschreibungen der Anteile an der übertragenden Körperschaft und Abzüge nach § 6b EStG a. F. sind rückgängig zu machen, wobei der gemeine Wert der Beteiligung die Bewertungsobergrenze bildet.

Auch in Spaltungsfällen kann ein Konfusionsgewinn entstehen, da § 6 UmwStG gem. § 15 Abs. 1 S. 1 UmwStG i. V. m. § 12 Abs. 4 UmwStG entsprechend anzuwenden ist. Ein Konfusionsgewinn entsteht, wenn sich aufseiten des übertragenden Rechtsträgers und eines der übernehmenden Rechtsträger Verbindlichkeit und Forderung gegenüberstehen und diese mit unterschiedlichen Werten bilanziert sind.

<sup>51</sup>Bärwaldt in Haritz/Menner 2015, § 11 Rz. 26.

Für die Anteilseigner der übertragenden Körperschaft ist § 15 Abs. 1 S. 1 i. V. m. § 13 UmwStG zu beachten. Die Anteile (bzw. Teile der Anteile) am übertragenden Rechtsträger gelten als zum gemeinen Wert veräußert, und die Anteile an dem oder den übernehmenden Rechtsträger(n) gelten als zu diesem Wert angeschafft. Im Übrigen gilt das im Abschn. 7.3 Ausgeführte.

§ 15 Abs. 2 UmwStG schränkt den Anwendungsbereich der steuerneutralen Spaltung dahingehend ein, dass der Buchwertansatz in den dort genannten Missbrauchsfällen nicht möglich ist. Die Rechtsfolge eines Verstoßes gegen die Missbrauchsklauseln ist, dass § 11 Abs. 2 UmwStG, also der Ansatz eines Wertes unter dem gemeinen Wert, nicht anzuwenden ist. Da kein Verweis auf § 13 UmwStG aufgeführt wird, hat ein Verstoß keine Auswirkungen auf Ebene der Anteilseigner.

Wird ein fiktiver Teilbetrieb, also ein Mitunternehmeranteil oder eine 100-% Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft, innerhalb von drei Jahren vor dem steuerlichen Übertragungsstichtag erworben oder aufgestockt, liegt gem. § 15 Abs. 2 S. 1 UmwStG ein Missbrauchsfall vor, wenn die erworbenen Anteile für sich betrachtet keinen Teilbetrieb darstellen.

Ein Missbrauch liegt zudem nach § 15 Abs. 2 S. 2 UmwStG vor, wenn durch die Spaltung eine Veräußerung an Außenstehende erfolgt. Eine außenstehende Person ist eine Person, die zum Zeitpunkt der Spaltung nicht zum Gesellschafterkreis gehört und die kein verbundenes Unternehmen i. S. d. § 271 Abs. 2 HGB ist.<sup>52</sup>

Der dritte Missbrauchstatbestand ist die Schaffung der Voraussetzungen für eine Veräußerung der Anteile durch die Spaltung gem. § 15 Abs. 2 S. 3–5 UmwStG. Dies wird nach Auffassung der Finanzverwaltung unwiderlegbar vermutet, wenn in den fünf Jahren nach der Spaltung mehr als 20 % der Anteile veräußert werden.<sup>53</sup> Die Grenze von 20 % ist auf die Beteiligungsverhältnisse vor der Spaltung zu beziehen.

Sind aufgrund eines Verstoßes nach § 15 Abs. 2 UmwStG gemeine Werte anzusetzen, erfolgt dies rückwirkend. Die erlassenen Steuerbescheide sind nach § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO zu korrigieren.<sup>54</sup>

---

### Beispiel

An der A-GmbH sind B zu 60 % und C zu 40 % beteiligt. Die A-GmbH betreibt den Teilbetrieb Blumenladen mit einem Wert von 1200 und den Teilbetrieb Garten- und Landschaftsbau mit einem Wert von 800. In 2013 wird die A-GmbH auf die B-GmbH und die C-GmbH aufgespalten. Die B-GmbH übernimmt den Teilbetrieb Blumenladen und hat B als alleinigen Anteilseigner. Die C-GmbH übernimmt den Teilbetrieb Garten- und Landschaftsbau und hat C als alleinigen Anteilseigner.

---

<sup>52</sup>Randziffer 15.26 des BMF-Schreibens vom 11.11.2011 a. a. O.

<sup>53</sup>Randziffer 15.27 des BMF-Schreibens vom 11.11.2011 a. a. O.

<sup>54</sup>Randziffer 15.34 des BMF-Schreibens vom 11.11.2011 a. a. O.

In 2014 verkauft B einen Anteil von 30 % an der B-GmbH an D und in 2015 veräußert C einen Anteil von 15 % an der C-GmbH an F.

### Lösung

Die Aufspaltung auf die B-GmbH und die C-GmbH erfolgt grundsätzlich unter Ansatz des gemeinen Wertes gem. § 15 Abs. 1 S. 1 i. V. m. § 11 Abs. 1 UmwStG. Abweichend hiervon ist ein Ansatz des Buchwertes möglich, wenn die Voraussetzungen des § 11 Abs. 2 UmwStG vorliegen und gem. § 15 Abs. 1 S. 2 UmwStG jeweils Teilbetriebe übergehen. Diese Voraussetzungen sind erfüllt. Jedoch sind die Missbrauchsklauseln des § 15 Abs. 2 UmwStG zu prüfen und hier insbesondere § 15 Abs. 2 S. 4 UmwStG.

In 2014 verkauft B 30 % der Anteile an der B-GmbH, was einem Anteil von 18 % an der A-GmbH entspricht (30 % von 60 %). In 2014 liegt somit noch kein Verstoß gegen § 15 Abs. 2 S. 2–4 UmwStG vor.

In 2015 verkauft C 15 % der Anteile an der C-GmbH, was einem Anteil von 6 % an der A-GmbH entspricht (15 % von 40 %). In 2015 liegt somit ein Verstoß gegen § 15 Abs. 2 S. 2–4 UmwStG vor ( $18 \% + 6 \% = 24 \% > 20 \%$ ).

Durch den Verstoß wird der Buchwertansatz des § 11 Abs. 2 UmwStG rückwirkend versagt. Die erlassenen Steuerbescheide sind nach § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO zu korrigieren.

### Zusammenfassend

- Wird nicht der Buchwert angesetzt, ist ein Übertragungsgewinn für die übertragende Körperschaft zu ermitteln.
- Ist der übertragende Rechtsträger am übernehmenden Rechtsträger beteiligt, ist zu prüfen, ob auf Ebene der übertragenden Körperschaft ein Beteiligungskorrekturgewinn entsteht.
- Für die übernehmenden Rechtsträger ist ein Übernahmeergebnis zu ermitteln, das grundsätzlich außer Ansatz bleibt.
- Ist der übernehmende Rechtsträger am übertragenden Rechtsträger beteiligt, ist zu prüfen, ob ein Beteiligungskorrekturgewinn entsteht.
- Bestehen Darlehen zwischen den umwandelnden Unternehmen, kann bei der übernehmenden Körperschaft ein Konfusionsgewinn entstehen.
- Die Anteilseigner der übertragenden Körperschaft realisieren einen Veräußerungsgewinn.

## 7.4.2 Spaltungen auf Personengesellschaften

§ 16 UmwStG regelt die Abspaltung oder Aufspaltung des Vermögens einer Körperschaft auf eine Personenhandels-gesellschaft. Die steuerliche Beurteilung erfolgt gem. § 16 S. 1 UmwStG nach den Grundsätzen der §§ 3–8, 10 und 15 UmwStG. Eine Aus-



gliederung eines Teilbetriebs in eine Personengesellschaft erfolgt ausschließlich nach § 24 UmwStG.

Die Spaltung erfolgt gem. § 16 S. 1 i. V. m. § 15 Abs. 1 S. 1 i. V. m. § 11 Abs. 1 UmwStG grundsätzlich unter Ansatz gemeiner Werte in der steuerlichen Schlussbilanz der übertragenden Körperschaft. Nach § 16 S. 1 i. V. m. § 15 Abs. 1 S. 1 i. V. m. § 11 Abs. 2 UmwStG können jedoch auf Antrag bei Vorliegen der genannten Voraussetzungen auch Buchwerte oder Zwischenwerte angesetzt werden. Erforderlich ist auch bei einer Spaltung auf eine Personengesellschaft, dass Teilbetriebe übertragen werden, bzw. im Fall der Abspaltung, dass zudem ein Teilbetrieb zurückbleibt. Ebenfalls sind die Missbrauchsregelungen des § 15 Abs. 2 UmwStG zu beachten, wenn innerhalb von fünf Jahren nach der Spaltung Anteile an der Personengesellschaft veräußert werden.

Verluste der Körperschaft gehen nicht auf die Personengesellschaft über gem. § 16 S. 1 i. V. m. § 15 Abs. 3 UmwStG (Abspaltung) bzw. gem. § 16 S. 1 i. V. m. § 15 Abs. 1 S. 1 i. V. m. § 12 Abs. 3 2. HS i. V. m. § 4 Abs. 2 S. 2 UmwStG (Aufspaltung).

Durch die Spaltung werden die offenen Rücklagen der Körperschaft fiktiv ausgeschüttet, soweit eine Spaltung auf eine Personengesellschaft erfolgt. Die Anteilseigner der Körperschaft erzielen insoweit Einnahmen nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Es gilt das im Abschn. 7.2 Ausgeführte.

Die übernehmende Personengesellschaft ist gem. § 16 S. 1 i. V. m. § 4 Abs. 1 UmwStG an die Werte in der steuerlichen Schlussbilanz der übertragenden Körperschaft gebunden und tritt in deren Rechtsstellung ein.

Es entsteht gem. § 16 S. 1 i. V. m. § 4 Abs. 4 UmwStG ein Übernahmeergebnis, das den Mitunternehmern der Personengesellschaft zuzurechnen ist.

---

#### **Zusammenfassend**

- Wird nicht der Buchwert angesetzt, ist ein Übertragungsgewinn für die übertragende Körperschaft zu ermitteln.
- Für die Mitunternehmer der übernehmenden Personengesellschaft ist ein Übernahmeergebnis zu ermitteln.
- Sind offene Rücklagen vorhanden, wird eine Totalausschüttung fingiert, die bei den Anteilseignern zu Bezügen nach § 7 UmwStG führt, die auch an der übernehmenden Personengesellschaft beteiligt sind.

---

## **7.5 Einbringung in Kapitalgesellschaften und Anteilstausch**

Das Umwandlungsgesetz kennt den Begriff der Einbringung nicht, sondern es handelt sich vielmehr um einen steuerrechtlichen Begriff. Er umfasst mit Blick auf § 20 UmwStG bzw. § 21 UmwStG die Übertragung von Unternehmensteilen bzw. Kapitalgesellschaftsanteilen auf eine Kapitalgesellschaft gegen Gewährung von neuen Gesellschaftsanteilen. Eine Einbringung wäre ohne die Anwendung des Umwandlungs-

steuergesetzes steuerlich als Veräußerungsvorgang einzuordnen mit der Konsequenz, dass stille Reserven aufzudecken wären und eine Besteuerung ausgelöst würde. Um dies zu vermeiden, wurden die Regelungen der §§ 20 und 21 UmwStG geschaffen. Es kann sich hierbei sowohl um Vorgänge der Gesamtrechtsnachfolge (z. B. Ausgliederung nach § 123 Abs. 3 UmwG) als auch um Fälle der Einzelrechtsnachfolge handeln, die gem. § 1 Abs. 3 Nr. 4 und 5 UmwStG in den sachlichen Anwendungsbereich des sechsten Teils des Umwandlungssteuergesetzes fallen. Hierbei ist zu unterscheiden, ob es sich um die Einbringung von Unternehmensteilen handelt, die unter § 20 UmwStG fallen, oder um die Einbringung von Anteilen an Kapitalgesellschaften, die nach § 21 UmwStG (sog. qualifizierter Anteilstausch) zu beurteilen sind. Die Besteuerung des Anteilseigners ist für beide Fallgruppen in § 22 UmwStG und die Auswirkungen auf die übernehmende Körperschaft in § 23 UmwStG geregelt. Wird ein Unternehmensteil im Sinne des § 20 UmwStG eingebracht und sind in diesem Betriebsvermögen Anteile an einer Kapitalgesellschaft enthalten, gilt gem. § 22 Abs. 1 S. 5 UmwStG vorrangig § 21 UmwStG.

Die Einbringung wird mit Übergang des wirtschaftlichen Eigentums (vgl. § 39 Abs. 1 Nr. 1 AO), also in der Regel dem Übergang von Nutzen und Lasten, wirksam.<sup>55</sup> Auf Antrag kann gem. § 20 Abs. 5 und 6 UmwStG das Einkommen und Vermögen der Beteiligten so ermittelt werden, als ob das übertragene Vermögen bereits zum steuerlichen Übertragungsstichtag übertragen worden wäre. Die Rückwirkungsmöglichkeit gilt nicht für das Vorliegen von Betrieben oder Teilbetrieben;<sup>56</sup> diese müssen bereits zum steuerlichen Übertragungsstichtag vorgelegen haben. Sie gilt ebenfalls nicht für Fälle des (qualifizierten) Anteilstausches nach § 21 UmwStG, der eine dem § 20 Abs. 6 UmwStG entsprechende Rückwirkungsregelung nicht enthält.<sup>57</sup>

### 7.5.1 Einbringung von Unternehmensteilen

§ 20 Abs. 1 UmwStG definiert die Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder eines Mitunternehmeranteils in eine Kapitalgesellschaft als Sacheinlage.

Der Begriff des Betriebs ist nicht gesetzlich definiert und normspezifisch auszulegen.<sup>58</sup> Aktuell ist strittig, ob die Definition des nationalen Rechts zu § 16 EStG oder die europäische Definition der Fusionsrichtlinie Anwendung findet. Die Finanzverwaltung wendet den nationalen Betriebsbegriff an, sodass ein Betrieb als ein selbstständiger Organismus des Wirtschaftslebens verstanden wird und alle funktional wesentlichen,

---

<sup>55</sup>Randziffer 21.17 des BMF-Schreibens vom 11.11.2011 a. a. O.

<sup>56</sup>Randziffer 20.14 des BMF-Schreibens vom 11.11.2011 a. a. O.

<sup>57</sup>Rabback in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut 2019, § 21 Rz. 66, 68.

<sup>58</sup>Herlinghaus in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut 2019, § 20 Rz. 122.

nicht aber funktional unwesentliche Betriebsgrundlagen umfasst.<sup>59</sup> Der Begriff des Teilbetriebs ist jedoch nach der Fusionsrichtlinie auszulegen, sodass hier die Ausführungen im Abschn. 7.4.1 entsprechend gelten.<sup>60</sup>

Ob ein Mitunternehmeranteil vorliegt, ist nach ertragsteuerlichen Grundsätzen zu beurteilen. Ein Mitunternehmeranteil umfasst den Anteil am Gesamthandsvermögen (Gesamthandsbilanz und Ergänzungsbilanz) und das Sonderbetriebsvermögen. Demzufolge muss auch das Sonderbetriebsvermögen, soweit es sich um wesentliche Betriebsgrundlagen handelt, eingebracht werden. Eine bloße Überlassung an die übernehmende Körperschaft, z. B. im Rahmen eines Mietverhältnisses, ist nicht ausreichend.<sup>61</sup>

Wird einer der genannten Unternehmensteile eingebracht, hat die übernehmende Körperschaft das übertragene Betriebsvermögen gem. § 20 Abs. 2 S. 1 UmwStG grundsätzlich mit dem gemeinen Wert anzusetzen. Abweichend hiervon kann das Betriebsvermögen auf Antrag mit dem Buch- bzw. Zwischenwert angesetzt werden, wenn die Voraussetzungen des § 20 Abs. 2 S. 2 UmwStG vorliegen. So muss sichergestellt sein, dass eine spätere Veräußerung der übertragenen Wirtschaftsgüter der Körperschaftsteuer unterliegt, dass die eingebrachten Passiva nicht die eingebrachten Aktiva übersteigen und dass das deutsche Besteuerungsrecht nicht beschränkt wird. Zudem ist gem. § 20 Abs. 2 S. 2 Nr. 4 UmwStG erforderlich, dass der gemeine Wert sonstiger Gegenleistungen 25 % des Buchwerts des eingebrachten Vermögens oder 500.000 €, höchstens jedoch den Buchwert des eingebrachten Vermögens, nicht überschreitet.

Übersteigen die Wertansätze der passiven eingebrachten Wirtschaftsgüter diejenigen der aktiven eingebrachten Wirtschaftsgüter, sind die stillen Reserven mindestens so weit aufzudecken, dass der Saldo von Aktiva und Passiva null beträgt.<sup>62</sup> Geschieht dies in einem Fall der Sachgründung, wäre das bilanzielle Eigenkapital null. Aufgrund der Mindestgrenze des Stammkapitals einer GmbH von 25.000 € nach § 5 Abs. 1 GmbHG wird auf der Aktivseite der Bilanz ein steuerlicher Ausgleichsposten gebildet. Dieser Ausgleichsposten ist kein Wirtschaftsgut und nicht Bestandteil des Betriebsvermögens.<sup>63</sup>

Daneben müssen dem Einbringenden als Gegenleistung für das eingebrachte Vermögen neue Anteile an der Kapitalgesellschaft gewährt werden. Neue Anteile sind Anteile, wenn sie durch eine Sachgründung oder Sachkapitalerhöhung der aufnehmenden Kapitalgesellschaft bei Einbringung entstehen.<sup>64</sup> Die erhaltenen neuen Anteile müssen nicht dem Wert des eingebrachten Betriebsvermögens entsprechen und

---

<sup>59</sup>Randziffer 20.06 des BMF-Schreibens vom 11.11.2011 a. a. O.

<sup>60</sup>Herlinghaus in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut 2019, § 20 Rz. 125.

<sup>61</sup>Randziffer 20.06 des BMF-Schreibens vom 11.11.2011 a. a. O.

<sup>62</sup>Randziffer 20.19 des BMF-Schreibens vom 11.11.2011 a. a. O.

<sup>63</sup>Randziffer 20.20 des BMF-Schreibens vom 11.11.2011 a. a. O.

<sup>64</sup>Randziffer E 20.10 des BMF-Schreibens vom 11.11.2011 a. a. O.

zusätzlich darf neben neuen Anteilen auch eine andere Gegenleistung gewährt werden, ohne dass der Anwendungsbereich des § 20 Abs. 1 UmwStG verlassen wird. Übersteigen die sonstigen Gegenleistungen den Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens, so ist dieses nach § 20 Abs. 2 S. 4 UmwStG mindestens mit dem gemeinen Wert der sonstigen Gegenleistung anzusetzen.

Das Wahlrecht zum Buch- bzw. Zwischenwert liegt in den Fällen des § 20 UmwStG nicht beim übertragenden Rechtsträger, sondern beim übernehmenden Rechtsträger.<sup>65</sup> Wird ein Wert über dem Buchwert gewählt, entsteht beim Einbringenden ein Einbringungsgewinn in folgender Höhe:<sup>66</sup>

Wertansatz des eingebrachten Vermögens (Veräußerungspreis gem.  
§ 20 Abs. 3 S. 1 UmwStG)  
./. Buchwerte der eingebrachten Wirtschaftsgüter  
./. Einbringungskosten  
./. ggf. Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG  
Einbringungsgewinn/-verlust

Werden bei der Einbringung eines Betriebs oder Teilbetriebs gemeine Werte angesetzt, ist der Einbringungsgewinn gem. § 20 Abs. 4 S. 1 UmwStG begünstigt. Bei Vorliegen der einkommensteuerlichen Voraussetzungen können ein Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG und eine Tarifiermäßigung nach § 34 Abs. 1 oder 3 EStG gewährt werden. Wird ein Zwischenwertansatz gewählt, ist der Einbringungsgewinn laufender Gewinn, der weder durch den Freibetrag noch durch eine Tarifiermäßigung begünstigt wird.

Für den Einbringenden gilt gem. § 20 Abs. 3 S. 1 UmwStG der Wertansatz des übertragenen Betriebsvermögens als Anschaffungskosten der erhaltenen Anteile an der übernehmenden Kapitalgesellschaft.

## 7.5.2 Anteilsbewertung beim Anteilstausch

Werden Anteile an einer Kapitalgesellschaft in eine andere Kapitalgesellschaft eingebracht und erhält der Einbringende hierfür neue Anteile an der übernehmenden Kapitalgesellschaft, liegt ein Anteilstausch nach § 21 Abs. 1 S. 1 UmwStG vor. In diesem Fall hat die übernehmende Kapitalgesellschaft die Anteile grundsätzlich mit dem gemeinen Wert anzusetzen. Abweichend hiervon kann gem. § 21 Abs. 1 S. 2 UmwStG auf Antrag ein Buch- bzw. Zwischenwertansatz erfolgen, wenn ein qualifizierter Anteilstausch vorliegt. Ein qualifizierter Anteilstausch ist gegeben, wenn die übernehmende Kapitalgesellschaft nach der Einbringung die Stimmrechtsmehrheit an der Kapitalgesellschaft hält, deren Anteile eingebracht wurden. Es ist unerheblich, ob die Einbringung zur

<sup>65</sup>Randziffer 20.21 des BMF-Schreibens vom 11.11.2011 a. a. O.

<sup>66</sup>Herlinghaus in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut 2019, § 20 Rz. 414.

Stimmrechtsmehrheit führt oder ob diese bereits vorher bestand.<sup>67</sup> Werden neben den neuen Anteilen sonstige Gegenleistungen erbracht, ist dies gem. § 21 Abs. 1 S. 2 Nr. 2 UmwStG für den Buchwertansatz unschädlich, wenn der gemeine Wert der sonstigen Gegenleistungen 25 % des Buchwerts der eingebrachten Anteile oder 500.000 €, höchstens jedoch den Buchwert der eingebrachten Anteile, nicht überschreitet. Übersteigen die sonstigen Gegenleistungen den Buchwert der eingebrachten Anteile, so sind diese nach § 21 Abs. 1 S. 4 UmwStG mindestens mit dem gemeinen Wert der sonstigen Gegenleistung anzusetzen.

Für den Anteilseigner gilt gem. § 21 Abs. 2 S. 1 UmwStG im reinen Inlandsfall der Wertansatz der übernehmenden Kapitalgesellschaft für die eingebrachten Anteile als deren Veräußerungspreis und als Anschaffungskosten der Anteile an der übernehmenden Kapitalgesellschaft.

Erfolgt der Anteilstausch zu Buchwerten, führt die Einbringung für den Anteilseigner nicht zu einem Einbringungsgewinn. Wird ein Wertansatz oberhalb des Buchwerts gewählt, entsteht ein Einbringungsgewinn, der sich wie folgt berechnet:<sup>68</sup>

$$\begin{array}{l} \text{Wertansatz der eingebrachten Anteile} \\ \text{./. Buchwert der eingebrachten Anteile} \\ \text{./. Einbringungskosten} \\ \text{./. ggf. Freibetrag gem. § 17 Abs. 3 oder § 16 Abs. 4 EStG} \\ \hline \text{Einbringungsgewinn} \end{array}$$

In diesem Fall kommen gem. § 21 Abs. 3 UmwStG sowohl der Freibetrag des § 16 Abs. 4 EStG als auch des § 17 Abs. 3 EStG in Betracht. Befanden sich die eingebrachten Anteile zuvor im Betriebsvermögen und erfolgt die Einbringung im Zuge einer Betriebsaufgabe oder als Einbringung eines Teilbetriebs (100 %-Beteiligung), ist § 16 Abs. 4 EStG anzuwenden, wenn die stillen Reserven vollständig aufgedeckt wurden, also bei Ansatz gemeiner Werte. Der Freibetrag des § 17 Abs. 3 EStG ist bei Anteilen von mindestens 1 % im Privatvermögen zu prüfen.

---

#### **Zusammenfassend**

Wird nicht der Buchwert angesetzt, ist ein Einbringungsgewinn für den Einbringenden zu ermitteln.

---

<sup>67</sup>Randziffer 21.09 des BMF-Schreibens vom 11.11.2011 a. a. O.

<sup>68</sup>Edelmann in Kraft/Edelmann/Bron, § 21 Rz. 160.

### 7.5.3 Betrachtung des übernehmenden Rechtsträgers

Neben dem in den vorhergehenden Abschnitten Erläuterten gilt für die Besteuerung des übernehmenden Rechtsträgers Folgendes:

Ein Verlust des Einbringenden kann nicht mit eingebracht werden, sondern geht gem. § 23 Abs. 5 UmwStG unter.

Für die Berechnung der Abschreibung ist wie folgt zu unterscheiden:

a) Ansatz des Buchwertes:

Die Einbringung erfolgt im Wege der Gesamtrechtsnachfolge, sodass die übernehmende Kapitalgesellschaft gem. § 23 Abs. 1 i. V. m. § 12 Abs. 3 UmwStG in die Rechtsstellung des Einbringenden eintritt. Die übernehmende Kapitalgesellschaft übernimmt die AfA-Bemessungsgrundlage, die AfA-Methode und die Vorbesitzzeiten.

b) Ansatz eines Zwischenwertes:

Die Einbringung erfolgt im Wege der Gesamtrechtsnachfolge, sodass die übernehmende Kapitalgesellschaft gem. § 23 Abs. 3 UmwStG in die Rechtsstellung des Einbringenden eintritt. Die Abschreibung ist auf Grundlage der Zwischenwerte nach einer frei zu wählenden Abschreibungsmethode neu zu berechnen.

c) Ansatz des gemeinen Wertes:

Es muss zunächst festgestellt werden, ob die Einbringung im Rahmen einer Einzelrechts- oder Gesamtrechtsnachfolge vorgenommen wird.

Erfolgt die Einbringung im Wege der Einzelrechtsnachfolge, gilt gem. § 23 Abs. 4 1. HS UmwStG eine Anschaffungsfiktion, sodass die Abschreibung aufgrund der gemeinen Werte nach einer frei zu wählenden Abschreibungsmethode neu zu berechnen ist.

Wurde die Einbringung im Wege der Gesamtrechtsnachfolge durchgeführt, tritt die übernehmende Kapitalgesellschaft gem. § 23 Abs. 4 2. HS i. V. m. Abs. 3 UmwStG in die Rechtsstellung des Einbringenden ein. Auch in diesem Fall ist die Abschreibung auf Basis der gemeinen Werte nach einer frei zu wählenden Abschreibungsmethode neu zu berechnen.

Veräußert der Anteilseigner seine Anteile an der übernehmenden Kapitalgesellschaft, entsteht ein Einbringungsgewinn I, da rückwirkend eine Einbringung zum gemeinen Wert nach § 22 Abs. 1 UmwStG erfolgt. In diesen Fällen kann die übernehmende Kapitalgesellschaft nach § 23 Abs. 2 UmwStG auf Antrag die Buchwerte um den Einbringungsgewinn I aufstocken. Voraussetzung hierfür ist, dass der Anteilseigner die Steuer auf den Einbringungsgewinn I entrichtet hat und dies durch eine Bescheinigung gem. § 23 Abs. 2 S. 1 UmwStG nachweisen kann. Die Aufstockung erfolgt nicht rückwirkend, sodass keine Anpassung der Bilanzen der Jahre ab der Einbringung erforderlich ist.

### 7.5.4 Betrachtung des Anteilseigners

Neben dem in den vorhergehenden Abschnitten Erläuterten gilt für die Besteuerung des Anteilseigners Folgendes:

Sowohl für die erhaltenen Anteile als auch für die eingebrachten Anteile gilt eine Sperrfrist, in der die Anteile u. a. nicht ohne negative Steuerfolgen veräußert werden können. Hierbei ist zu unterscheiden, ob die erhaltenen Anteile (Sperrfrist nach § 22 Abs. 1 UmwStG) oder die eingebrachten Anteile (Sperrfrist nach § 22 Abs. 2 UmwStG) veräußert werden.

Bei einer Einbringung nach § 20 UmwStG unter dem gemeinen Wert unterliegen die erhaltenen Anteile gem. § 22 Abs. 1 S. 1 UmwStG einer siebenjährigen Sperrfrist. Erfolgt eine Veräußerung dieser Anteile innerhalb der Sperrfrist, erfolgt die Einbringung rückwirkend zum gemeinen Wert, wodurch ein steuerpflichtiger Einbringungsgewinn I entsteht. Der Einbringungsgewinn I ist nach § 22 Abs. 1 S. 3 UmwStG für jedes volle Jahr ab der Einbringung um ein Siebtel zu mindern.

§ 22 Abs. 1 S. 6 UmwStG zählt abschließend Tatbestände auf, die einer schädlichen Veräußerung gleichgestellt werden:

1. Der Einbringende überträgt die erhaltenen Anteile unentgeltlich auf eine Kapitalgesellschaft.
2. Der Einbringende veräußert die erhaltenen Anteile außerhalb einer Folgeeinbringung nach §§ 20 Abs. 1, 21 Abs. 1 UmwStG.
3. Die übernehmende Kapitalgesellschaft wird liquidiert, setzt ihr Stammkapital herab oder schüttet aus dem steuerlichen Einlagekonto aus.
4. Der Einbringende bringt die erhaltenen Anteile zum Buchwert in eine Kapitalgesellschaft ein, und diese verwendet die Anteile nach § 22 Abs. 1 S. 6 Nr. 1 oder 2 UmwStG schädlich, und es liegt kein Fall der Ketteneinbringung vor. Eine Ketteneinbringung ist gegeben, wenn die Folgeeinbringung zu Buchwerten erfolgt.
5. Der Einbringende bringt die erhaltenen Anteile zum Buchwert in eine Kapitalgesellschaft ein und die Anteile dieser Kapitalgesellschaft werden nach § 22 Abs. 1 S. 6 Nr. 1 oder 2 UmwStG schädlich verwendet und die Einbringung erfolgte nicht zu Buchwerten.
6. Der Einbringende oder die übernehmende Kapitalgesellschaft erfüllt nicht mehr die Voraussetzungen des § 1 Abs. 4 UmwStG (z. B. Sitzverlegung ins Ausland).

Kein Fall schädlicher Verwendung ist die unentgeltliche Übertragung der Anteile auf eine natürliche Person, da dieser Fall nicht im abschließenden Katalog des § 22 Abs. 1 S. 6 UmwStG genannt wird.<sup>69</sup>

---

<sup>69</sup>Bilitewski in Haritz/Menner 2015, § 22 Rz. 147.

Neben dem Einbringungsgewinn I ist die Veräußerung der Anteile steuerlich zu würdigen. Hierbei handelt es sich im Regelfall um einen nach § 17 Abs. 1 S. 1 EStG steuerbaren Vorgang (vgl. § 17 Abs. 6 EStG), der bei einer natürlichen Person als Anteilseigner dem Teileinkünfteverfahren nach § 3 Nr. 40 c i. V. m. § 3c Abs. 2 EStG unterliegt. Der Einbringungsgewinn I ist gem. § 22 Abs. 1 S. 4 UmwStG bei der Berechnung des Gewinns nach § 17 EStG als nachträgliche Anschaffungskosten gewinnmindernd zu berücksichtigen.

### Beispiel

A bringt sein Einzelunternehmen zum 15.06.2012 in die neu gegründete A-GmbH ein. Das Einzelunternehmen hatte zu diesem Zeitpunkt einen Wert von 600. Als Gegenleistung für die Einbringung erhält A alle Anteile an der A-GmbH. Die Einbringung erfolgte zu Buchwerten (400). Am 10.06.2015 verkauft A seine Anteile an der A-GmbH für 1000 an B.

### Lösung

Die Einbringung zu Buchwerten in 2012 ist ein Fall des § 20 Abs. 1 UmwStG, die als Veräußerung zu Buchwerten anzusehen ist, sodass sich ein Gewinn nach § 16 EStG von null ergibt. Die Buchwerte von 400 sind für A sowohl Veräußerungspreis des eingebrachten Betriebs als auch Anschaffungskosten der Anteile an der A-GmbH nach § 20 Abs. 3 S. 1 UmwStG. Die Veräußerung der erhaltenen Anteile ist eine schädliche Verwendung nach § 22 Abs. 1 S. 1 UmwStG, die zu einer rückwirkenden Besteuerung der Einbringung in 2012 führt. Hierfür ist nach § 22 Abs. 1 S. 3 UmwStG der Einbringungsgewinn I zu ermitteln:

|                                          |              |
|------------------------------------------|--------------|
| Gemeiner Wert des eingebrachten Betriebs | 600          |
| Ange-setzter Wert (Buchwert)             | <u>/.400</u> |
| Zwischenergebnis                         | 200          |
| Abschmelzung um 2/7                      | <u>/.57</u>  |
| Einbringungsgewinn I                     | 143          |

Die Abschmelzung erfolgt in Höhe von 2/7, da seit der Einbringung zwei volle Jahre abgelaufen sind.

Der Einbringungsgewinn I ist als Gewinn im Sinne des § 16 EStG im Jahr 2012 zu erfassen. Gemäß § 22 Abs. 1 S. 1, 2. HS UmwStG ist weder der Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG noch eine Tarifiermäßigung nach § 34 EStG zu gewähren.

Die Veräußerung der Anteile in 2015 fällt unter den Tatbestand des § 17 EStG. Der Gewinn wird gem. § 17 Abs. 2 S. 1 EStG i. V. m. § 22 Abs. 1 S. 4 UmwStG unter Berücksichtigung des Einbringungsgewinns I als nachträgliche Anschaffungskosten wie folgt ermittelt:



|                            |              |
|----------------------------|--------------|
| Veräußerungserlös          | 1.000        |
| Anschaffungskosten 400+143 | <u>./543</u> |
| Gewinn                     | 457          |

Der Gewinn unterliegt dem Teileinkünfteverfahren und ist zu 60 % steuerpflichtig nach § 3 Nr. 40, § 3c Abs. 2 EStG. Gegebenenfalls ist ein Freibetrag nach § 17 Abs. 3 EStG zu gewähren.

Bei einer Einbringung nach § 20 Abs. 1 oder § 21 Abs. 1 UmwStG unter dem gemeinen Wert unterliegen die erhaltenen Anteile gem. § 22 Abs. 2 S. 1 UmwStG einer siebenjährigen Sperrfrist. Veräußert die übernehmende Kapitalgesellschaft die Anteile innerhalb der Sperrfrist, erfolgt die Einbringung rückwirkend zum gemeinen Wert, wodurch der Einbringungsgewinn II entsteht. Eine Ausnahme hiervon besteht, wenn der Einbringende eine Körperschaft ist und eine Einbringung über dem Buchwert nach § 8b KStG zu 95 % steuerfrei gewesen wäre. Der Einbringende ist bezüglich seiner Besteuerung aufgrund der Verlagerung der Haltefrist auf die übernehmende Kapitalgesellschaft von den Entscheidungen der Kapitalgesellschaft abhängig. Die Tatbestände des § 22 Abs. 1 S. 6 UmwStG sind analog anzuwenden.

Der Einbringungsgewinn II wird gem. § 22 Abs. 2 S. 3 UmwStG wie folgt ermittelt:

|                                                       |
|-------------------------------------------------------|
| Gemeiner Wert der eingebrachten Anteile               |
| ./ Einbringungskosten                                 |
| <u>./ angesetztter Wert der eingebrachten Anteile</u> |
| Einbringungsgewinn II                                 |

Bei der Ermittlung des Einbringungsgewinns II ist zu beachten, dass der gemeine Wert zum Zeitpunkt der Einbringung anzusetzen ist, sodass Wertentwicklungen zwischen der Einbringung und der schädlichen Verwendung unerheblich sind, d. h. steuerfrei bleiben.<sup>70</sup> Der Einbringungsgewinn II ist nach § 22 Abs. 2 S. 3 UmwStG für jedes volle Jahr ab der Einbringung um ein Siebtel zu mindern. Ein Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG ist aufgrund der Regelung des § 22 Abs. 2 S. 2, 2. HS UmwStG nicht zu gewähren.

Der Einbringungsgewinn II ist gem. § 22 Abs. 2 S. 2 i. V. m. Abs. 1 S. 2 UmwStG rückwirkend im Veranlagungszeitraum der Einbringung zu versteuern, wobei der betreffende Steuerbescheid nach § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO zu korrigieren ist.

<sup>70</sup>Bilitewski in Haritz/Menner 2015, § 22 Rz. 247, 250

Der Einbringungsgewinn II führt nach § 22 Abs. 2 S. 4 UmwStG zu nachträglichen Anschaffungskosten der erhaltenen Anteile, die sich jedoch erst bei Veräußerung dieser Anteile in der Zukunft steuermindernd auswirken.<sup>71</sup>

Der Steuerpflichtige hat gem. § 22 Abs. 3 S. 1 UmwStG jährlich bis zum 31.05 nachzuweisen, wem die erhaltenen Anteile in Fällen der Einbringung eines Unternehmens teils nach § 20 UmwStG und die eingebrachten Anteile in Fällen der Einbringung von Anteilen nach §§ 20 oder 21 UmwStG zuzurechnen sind. Diese Nachweispflicht obliegt dem Einbringenden für die sieben auf die Einbringung folgenden Jahre. Erbringt der Einbringende diesen Nachweis nicht, gelten die Anteile gem. § 22 Abs. 3 S. 2 UmwStG als veräußert, sodass ein Einbringungsgewinn I bzw. II anfällt.

### Beispiel

A ist zu 60 % an der A-GmbH und der B-GmbH beteiligt. Zum 02.12.2012 bringt A die Anteile an der A-GmbH in die B-GmbH ein. Als Gegenleistung erhält A neue Anteile an der B-GmbH im Nennwert von 140. An beiden Gesellschaften ist A seit Gründung mit einer Bareinlage von je 140 beteiligt.

Zum Zeitpunkt der Einbringung haben beide Gesellschaften einen Wert von 400. In 2015 wird dem Finanzamt nicht mitgeteilt, wem die Anteile an der A-GmbH zuzurechnen sind.

### Lösung

Es handelt sich um einen Fall des Anteilstauschs nach § 21 Abs. 1 UmwStG. Da es sich um einen qualifizierten Anteilstausch im Sinne des § 21 Abs. 1 S. 2 UmwStG handelt, kann die Einbringung zu Buchwerten erfolgen. Der Buchwert (hier die Anschaffungskosten) von 140 sind für A sowohl Veräußerungspreis der Anteile an der A-GmbH als auch Anschaffungskosten der Anteile an der B-GmbH nach § 21 Abs. 2 S. 1 UmwStG.

Da A in 2015 dem Finanzamt nicht bis zum 31.05. mitgeteilt hat, dass die eingebrachten Anteile an der A-GmbH weiterhin der B-GmbH zuzurechnen sind, gelten die Anteile gem. § 22 Abs. 3 S. 1 Nr. 2, S. 2 UmwStG als am 03.12.2014 veräußert. Aufgrund dessen liegt eine schädliche Verwendung im Sinne des § 22 Abs. 2 S. 1 UmwStG vor, sodass ein Einbringungsgewinn II zu ermitteln ist:

|                                                 |              |
|-------------------------------------------------|--------------|
| Gemeiner Wert der eingebrachten Anteile         | 400          |
| ./. angesetztter Wert der eingebrachten Anteile | <u>./140</u> |
| Zwischenergebnis                                | 260          |
| Abschmelzung um 2/7                             | <u>./74</u>  |
| Einbringungsgewinn II                           | 186          |

<sup>71</sup>Randziffer 22.16 des BMF-Schreibens vom 11.11.2011 a. a. O.

Der Einbringungsgewinn ist als Gewinn im Sinne des § 17 EStG im Jahr 2012 zu erfassen.

Der Einbringungsgewinn II ist bei einer späteren Veräußerung der Anteile an der B-GmbH als nachträgliche Anschaffungskosten zu berücksichtigen gem. § 22 Abs. 2 S. 4 UmwStG.

Die B-GmbH kann gem. § 23 Abs. 2 S. 5 UmwStG den Buchwert der Anteile an der A-GmbH in Höhe von 140 um den Einbringungsgewinn II des A aufstocken, wenn A die Steuer auf diesen zahlt und eine Bescheinigung hierüber nach § 23 Abs. 5 UmwStG vorlegen kann.

---

#### **Zusammenfassend**

- Werden die erhaltenen Anteile schädlich verwendet, ist ein Einbringungsgewinn I zu ermitteln.
- Werden die eingebrachten Anteile schädlich verwendet, ist ein Einbringungsgewinn II zu ermitteln.

---

### **7.6 Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils in eine Personengesellschaft**

§ 24 UmwStG regelt die Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils in eine Personengesellschaft. In den sachlichen Anwendungsbereich des § 24 UmwStG fallen sowohl Vorgänge der Gesamtrechtsnachfolge als auch der Einzelrechtsnachfolge.<sup>72</sup>

- Verschmelzung von Personengesellschaften nach §§ 39 ff. UmwG (Gesamtrechtsnachfolge)
- Spaltungen von Personengesellschaften auf Personengesellschaften nach §§ 123 ff. UmwG (Gesamtrechtsnachfolge)
- Aufnahme eines Mitunternehmers in ein Einzelunternehmen, da hierbei gedanklich erst eine Einbringung des Einzelunternehmens in eine Personengesellschaft erfolgt (Einzelrechtsnachfolge)
- Zusammenschluss mehrerer Einzelunternehmen zu einer Personengesellschaft (Einzelrechtsnachfolge)
- Aufnahme eines weiteren Mitunternehmers in eine Personengesellschaft, da hierbei gedanklich eine Einbringung der Mitunternehmeranteile der Altgesellschafter in eine neue Personengesellschaft erfolgt (Einzelrechtsnachfolge)

---

<sup>72</sup>Randziffer 01.47 des BMF-Schreibens vom 11.11.2011 a. a. O.

In Fällen der Gesamtrechtsnachfolge gelten bezüglich der steuerlichen Rückwirkung die Regelungen des § 20 Abs. 5 und 6 UmwStG gem. § 24 Abs. 4 UmwStG entsprechend. Liegt ein Fall der Einzelrechtsnachfolge vor, ist nach den gesetzlichen Regelungen keine steuerliche Rückwirkung möglich.

Alle genannten Fälle sind Fälle der Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen. Ein Teilbetrieb ist nach Auffassung der Finanzverwaltung auch eine 100-prozentige Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft.<sup>73</sup> Wird einer der genannten Unternehmensteile eingebracht und der Einbringende wird Mitunternehmer der übernehmenden Personengesellschaft, liegt ein Fall des § 24 Abs. 1 UmwStG vor. Rechtsfolge dessen ist grundsätzlich, dass das eingebrachte Betriebsvermögen gem. § 24 Abs. 2 S. 1 UmwStG mit dem gemeinen Wert anzusetzen ist. Durch den Ansatz des gemeinen Werts realisiert der Einbringende einen Einbringungsgewinn in Höhe der Differenz des gemeinen Werts und des Buchwerts, da gem. § 24 Abs. 3 S. 1 UmwStG der angesetzte Wert als Veräußerungspreis gilt. Der Gewinn unterliegt im Allgemeinen der Steuerpflicht des § 16 EStG.

Abweichend hiervon kann auch nach § 24 Abs. 2 S. 1 UmwStG ein Buch- bzw. Zwischenwert angesetzt werden, wenn dies beantragt und das deutsche Besteuerungsrecht nicht eingeschränkt oder ausgeschlossen wird. Des Weiteren ist es erforderlich, dass bei Gewährung von sonstigen Nebenleistungen diese 25 % des Buchwerts des eingebrachten Betriebsvermögens oder 500.000 €, höchstens jedoch den Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens, nicht übersteigen.

Wird im Zuge der Einbringung ein Wert unter dem gemeinen Wert angesetzt, so ist der Freibetrag des § 16 Abs. 4 EStG nicht zu gewähren. Der Freibetrag ist gem. § 24 Abs. 3 S. 2 UmwStG ebenfalls nicht zu gewähren, wenn ein Teil eines Mitunternehmeranteils eingebracht wird.

In weiten Teilen gelten die zu den §§ 20–23 UmwStG dargestellten Grundsätze entsprechend. Jedoch sind folgende Besonderheiten zu beachten:

- Eine Einbringung zum Buchwert ist auch möglich, wenn die eingebrachten Passiva die eingebrachten Aktiva wertmäßig übersteigen.<sup>74</sup>
- Es ist unschädlich, wenn einzelne Wirtschaftsgüter nicht in das Eigentum der übernehmenden Gesellschaft übergehen, sondern dieser nur zur Nutzung überlassen werden, da diese als Sonderbetriebsvermögen steuerverhaftet bleiben.<sup>75</sup>

§ 24 UmwStG enthält keine Regelung bezüglich einer Wertverknüpfung zwischen dem Wertansatz bei der übernehmenden Personengesellschaft und den Anschaffungskosten der Beteiligung des Einbringenden, da dies steuersystematisch nicht notwendig ist. Der Einbringende ist als Mitunternehmer an allen Wirtschaftsgütern der Mitunternehmerschaft

---

<sup>73</sup>Randziffer 24.02 des BMF-Schreibens vom 11.11.2011 a. a. O.

<sup>74</sup>Randziffer 24.04 des BMF-Schreibens vom 11.11.2011 a. a. O.

<sup>75</sup>Randziffer 24.05 des BMF-Schreibens vom 11.11.2011 a. a. O.

beteiligt und im Falle der Veräußerung des Mitunternehmeranteils stellen die anteiligen Buchwerte der Wirtschaftsgüter der Personengesellschaft seine Anschaffungskosten dar.

Des Weiteren enthält § 24 UmwStG nur eine Missbrauchsregelung, da bei einer Einbringung in eine Personengesellschaft an sich keine steuerlichen Vorteile geschaffen werden, die missbraucht werden könnten. Jedoch könnte ein Steuervorteil genutzt werden, wenn eine natürliche Person einen Anteil an einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft einbringt und an dieser auch Kapitalgesellschaften beteiligt sind. Veräußert die Personengesellschaft den Kapitalgesellschaftsanteil, wird der Gewinn hieraus auf Ebene der Mitunternehmer besteuert. Die beteiligten natürlichen Personen würden im Rahmen des Teileinkünfteverfahrens 60 % des Gewinns versteuern. Die beteiligten Kapitalgesellschaften würden aufgrund der Regelung des § 8b KStG nur 5 % des Gewinns versteuern. Aus diesem Grund regelt § 24 Abs. 5 UmwStG, dass in einer Fallkonstellation, wie geschildert, im Fall der Veräußerung innerhalb von sieben Jahren nach Einbringung insoweit rückwirkend der gemeine Wert anzusetzen ist. Diese Regelung entspricht der Regelung des § 22 Abs. 2 UmwStG zum Einbringungsgewinn II, sodass auf Abschn. 7.5.4 verwiesen wird.

#### Zusammenfassend

- Wird nicht der Buchwert angesetzt, ist ein Einbringungsgewinn für den Einbringenden zu ermitteln.
- Sind auch Kapitalgesellschaften an der übernehmenden Personengesellschaft beteiligt und wird ein Anteil an einer Kapitalgesellschaft eingebracht und im Folgenden schädlich verwendet, entsteht rückwirkend ein Einbringungsgewinn.

## 7.7 Formwechsel einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft

Der sachliche Anwendungsbereich des § 25 UmwStG umfasst gem. § 1 Abs. 3 Nr. 3 UmwStG Fälle des Formwechsels einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft. Der Formwechsel einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft ist zivilrechtlich in §§ 190 ff. UmwG geregelt (vgl. Abschn. 7.1.2). Steuerlich wird ein derartiger Formwechsel wie eine übertragende Umwandlung behandelt. Hierbei wird davon ausgegangen, dass die Mitunternehmer der Personengesellschaft ihre Mitunternehmeranteile in eine Kapitalgesellschaft einbringen und hierfür Anteile an dieser erhalten. Dies ergibt sich durch den Verweis des § 25 S. 1 UmwStG auf die Regelungen zu Einbringungen in Kapitalgesellschaften nach §§ 20–23 UmwStG.

Erforderlich für die Anwendung des § 25 UmwStG ist zudem, dass die formwechselnde Gesellschaft in den persönlichen Anwendungsbereich des § 1 Abs. 4 UmwStG fällt. Hierfür ist gem. § 1 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 a aa i. V. m. Abs. 2 Nr. 1 UmwStG

erforderlich, dass diese nach dem Recht eines Staates der EU oder des EWR gegründet ist und in diesem Gebiet auch ihren Sitz und die Geschäftsleitung hat.

Aufgrund des Verweises auf den achten Teil des Umwandlungssteuergesetzes finden die §§ 20–23 UmwStG Anwendung. Hierbei ist insbesondere die Missbrauchsregelung des § 22 Abs. 1 UmwStG zu beachten. Werden die erhaltenen Anteile innerhalb der Sperrfrist des § 22 Abs. 1 UmwStG veräußert oder anderweitig schädlich verwendet, ist rückwirkend ein Einbringungsgewinn I zu ermitteln.

Zudem ist nach § 25 S. 2 UmwStG die Regelung des § 9 S. 2+3 UmwStG entsprechend anzuwenden. Die formwechselnde Personengesellschaft hat gem. § 25 S. 2 i. V. m. § 9 S. 2 UmwStG auf den Zeitpunkt des Formwechsels eine Übertragungsbilanz aufzustellen und die Kapitalgesellschaft eine Eröffnungsbilanz. § 25 S. 2 i. V. m. § 9 S. 3 UmwStG beinhaltet eine eigene Regelung zur steuerlichen Rückwirkung. Auch hier umfasst der steuerliche Rückwirkungszeitraum acht Monate.

### Beispiel

Die AB-OHG besteht aus den Mitunternehmern A und B, die zu gleichen Teilen an dieser beteiligt sind. Die AB-OHG soll zum 01.01.2015 in eine GmbH umgewandelt werden, die mit einem Stammkapital von 200 ausgestattet sein soll. Am 05.07.2015 melden sie den Formwechsel zum Handelsregister an.

Zum 31.12.2014 wurde für die AB-OHG folgende Übertragungsbilanz erstellt:

| Aktiva         |     | Übertragungsbilanz der AB-GmbH |  | Passiva         |     |
|----------------|-----|--------------------------------|--|-----------------|-----|
| Anlagevermögen | 200 | Kapital A                      |  | Kapital A       | 100 |
| Umlaufvermögen | 100 | Kapital B                      |  | Kapital B       | 100 |
|                |     | Verbindlichkeit                |  | Verbindlichkeit | 100 |
|                | 300 |                                |  |                 | 300 |

### Lösung

Es handelt sich um einen Formwechsel einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft im Sinne des § 25 UmwStG. Der Formwechsel kann gem. § 25 S. 2 i. V. m. § 9 S. 3 UmwStG rückwirkend zum 31.12.2012 als steuerlichem Übertragungsstichtag erfolgen.

A und B bringen ihre Mitunternehmeranteile an der AB-OHG in die AB-GmbH ein und erhalten hierfür neue Anteile, sodass ein Fall des § 25 S. 1 i. V. m. § 20 Abs. 1 UmwStG vorliegt. Die Einbringung erfolgt nach § 25 S. 1 i. V. m. § 20 Abs. 2 S. 1 UmwStG grundsätzlich zum gemeinen Wert. Da die AB-GmbH die Voraus-

setzungen des § 20 Abs. 2 S. 2 UmwStG erfüllt, kann die Einbringung zum Buchwert erfolgen.

Die AB-GmbH übernimmt die Werte der steuerlichen Schlussbilanz der AB-OHG in ihre Eröffnungsbilanz zum 01.01.2015:

| Aktiva         |     | Eröffnungsbilanz der AB-GmbH |  | Passiva |  |
|----------------|-----|------------------------------|--|---------|--|
| Anlagevermögen | 200 | Stammkapital                 |  | 200     |  |
| Umlaufvermögen | 100 | Verbindlichkeit              |  | 100     |  |
|                |     |                              |  |         |  |
|                | 300 |                              |  | 300     |  |

### Zusammenfassend

- Wird nicht der Buchwert angesetzt, ist für die Mitunternehmer ein Einbringungsgewinn zu ermitteln.
- Werden die erhaltenen Anteile schädlich verwendet, ist ein Einbringungsgewinn I zu ermitteln.

## 7.8 Weitere betroffene Steuerarten

Das Umwandlungssteuergesetz regelt im Kern die ertragsteuerlichen Konsequenzen eines Umwandlungsvorgangs. Zudem werden in den §§ 18 und 19 UmwStG einige gewerbesteuerliche Besonderheiten dargestellt. Die allgemeinen Besteuerungsgrundsätze zur Einkommensteuer, Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer sind jedoch zusätzlich auch in Umwandlungsfällen zu beachten.

Im Umwandlungssteuergesetz finden sich keine Regelungen zur Kapitalertragsteuer, Umsatzsteuer, Grunderwerbsteuer sowie Erb- und Schenkungsteuer. Hier sind ausschließlich die Regelungen in den jeweiligen Einzelsteuergesetzen maßgebend. Im Zuge einer Umwandlung können sich nicht nur im Bereich der Ertragsteuern erhebliche Folgen ergeben, sondern auch in den Anwendungsbereichen der genannten anderen Steuerarten.

### 7.8.1 Gewerbesteuer

Die §§ 18 und 19 UmwStG knüpfen an die Regelungen zu den einkommensteuerlichen und körperschaftsteuerlichen Konsequenzen einer Umwandlung an und regeln deren

gewerbesteuerliche Folgen. § 18 UmwStG findet Anwendung auf Umwandlungen einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft oder Einzelunternehmung und § 19 UmwStG befasst sich mit Umwandlungen von Körperschaften.

Gemäß § 18 Abs. 1 S. 1 UmwStG gelten die Regelungen der §§ 3–9, 16 UmwStG auch für die Ermittlung des Gewerbeertrags. Unerheblich für die Ausübung des Wahlrechts zum Ansatz des Buch- bzw. Zwischenwerts ist, ob die stillen Reserven nach der Umwandlung weiterhin der Gewerbesteuer unterliegen.<sup>76</sup>

Entsteht beim übertragenden Rechtsträger im Zuge einer Umwandlung einer Körperschaft auf eine Personengesellschaft ein Übertragungsgewinn, so unterliegt dieser gem. § 18 Abs. 1 UmwStG der Gewerbesteuer. Ebenfalls unterliegen ein Beteiligungskorrekturgewinn sowie ein Konfusionsgewinn/-verlust der Gewerbesteuer. Bezüge nach § 7 UmwStG, die auf Anteile entfallen, die im Betriebsvermögen gehalten wurden, fallen ebenfalls in die Gewerbesteuerpflicht.<sup>77</sup> Dies ergibt sich aus der Regelung des § 18 Abs. 2 S. 2 UmwStG im Umkehrschluss. Unterliegen die Bezüge nach § 7 UmwStG der Gewerbesteuer, ist das Schachtelprivileg des § 9 Nr. 2a GewStG als Kürzungstatbestand zu prüfen. Hierbei ist, wie auch bei dem Kürzungstatbestand des § 9 Nr. 7 GewStG, zu beachten, dass die Verhältnisse zu Beginn des Erhebungszeitraums maßgeblich sind.<sup>78</sup>

Nicht der Gewerbesteuer unterliegt ein Übernahmeergebnis gem. § 18 Abs. 2 UmwStG.

Verluste der übertragenden Kapitalgesellschaft gehen bei einer Umwandlung in eine Personengesellschaft oder Einzelunternehmung gem. § 18 Abs. 1 S. 2 UmwStG unter.

Nach den allgemeinen gewerbesteuerlichen Grundsätzen unterliegt ein Gewinn aus der Aufgabe oder Veräußerung eines Anteils an einer Mitunternehmerschaft nicht der Gewerbesteuer. Der Gewinn aus der Beendigung des Betriebs bei einer Kapitalgesellschaft unterliegt jedoch der Gewerbesteuer. Um zu vermeiden, dass kurz vor einer geplanten Betriebsbeendigung eine Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft oder ein Einzelunternehmen umgewandelt wird, um einer Steuerpflicht des Gewinns aus der Betriebsbeendigung zu entgehen, wurde § 18 Abs. 3 UmwStG als Sondertatbestand der Gewerbesteuerpflicht geschaffen. Werden im Falle der Umwandlung einer Körperschaft in eine Personengesellschaft die Anteile an der Personengesellschaft innerhalb von fünf Jahren nach der Umwandlung veräußert, unterliegt ein anfallender Veräußerungsgewinn gem. § 18 Abs. 3 UmwStG der Gewerbesteuer. Einer Veräußerung steht die Einbringung in eine Kapitalgesellschaft oder Personengesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten gleich, es sei denn, es handelt sich um eine Einbringung zum Buchwert nach § 20 oder § 24 UmwStG. Eine unentgeltliche Übertragung des Betriebs ist unschäd-

---

<sup>76</sup>Beutel in Lenski/Steinberg 2013, Anhang Rz. 103.

<sup>77</sup>Beutel in Lenski/Steinberg 2013, Anhang Rz. 165.

<sup>78</sup>Randziffer 18.04 des BMF-Schreibens vom 11.11.2011 a. a. O., hierzu zum Teil kritisch Beutel in Lenski/Steinberg 2013, Anhang Rz. 167.



lich, wenn diese unter die Regelung des § 6 Abs. 3 EStG fällt.<sup>79</sup> Andernfalls unterliegt der Veräußerungsgewinn der Gewerbesteuer.

Gemäß § 19 Abs. 1 UmwStG gelten die Regelungen der §§ 11–15 UmwStG auch für die Ermittlung des Gewerbeertrags. Entsteht im Falle einer Umwandlung von Körperschaften ein Übertragungsgewinn, unterliegt dieser gem. § 19 Abs. 1 UmwStG ebenfalls der Gewerbesteuer. Unerheblich für die Ausübung des Wahlrechts zum Ansatz des Buch- bzw. Zwischenwerts ist, ob die stillen Reserven nach der Umwandlung weiterhin der Gewerbesteuer unterliegen.

Nicht genutzte gewerbesteuerliche Verluste der übertragenden Körperschaft gehen gem. § 19 Abs. 2 i. V. m. § 12 Abs. 3 i. V. m. § 4 Abs. 2 S. 2 UmwStG unter.

### 7.8.2 Kapitalertragsteuer

In Fallkonstellationen, in denen ein Wechsel des Besteuerungsregimes von einer Kapitalgesellschaft zu einer Personengesellschaft oder einem Einzelunternehmen erfolgt, wird eine Vollausschüttung der offenen Rücklagen fingiert. Diese Bezüge nach § 7 UmwStG fallen unabhängig von der Beteiligungshöhe und der Zuordnung zum Betriebs- oder Privatvermögen für jeden Anteilseigner des übertragenden Rechtsträgers an. Auf die fingierte Dividende entfällt gem. § 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG Kapitalertragsteuer. Die Steuer ist nach § 43a Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG in Höhe von 25 % der Bemessungsgrundlage einzubehalten. Eine spätere (anteilige) Steuerfreiheit aufgrund der Regelungen des § 4 Nr. 40 EStG bzw. § 8b KStG ist gem. § 43 Abs. 1 S. 3 EStG unerheblich. Für die Kapitalertragsteuer gilt die steuerliche Rückwirkung des § 2 UmwStG nicht. Die Steuer entsteht mit Eintragung der Umwandlung in das Handelsregister. Schuldner der Kapitalertragsteuer ist nach § 44 Abs. 1 S. 1 EStG originär die übertragende Kapitalgesellschaft. Geht diese im Zuge der Umwandlung jedoch unter, tritt der übernehmende Rechtsträger in deren Fußstapfen und schuldet demnach auch die Kapitalertragsteuer.

### 7.8.3 Umsatzsteuer

Eine Verschmelzung stellt umsatzsteuerlich eine Geschäftsveräußerung im Ganzen dar und ist gem. § 1 Abs. 1a UStG nicht steuerbar. Auch in Spaltungsfällen kann eine Geschäftsveräußerung im Ganzen vorliegen. Hiervon ist auszugehen, wenn ein gesondert geführter Betrieb im Ganzen abgespalten wird, wovon bei einem Teilbetrieb regelmäßig auszugehen ist, da hier die Fortführung einer selbstständigen wirtschaftlichen Tätigkeit mit dem übertragenen Vermögen möglich ist.<sup>80</sup>

---

<sup>79</sup>Randziffer 18.07 des BMF-Schreibens vom 11.11.2011 a. a. O.

<sup>80</sup>Robisch in Bunjes 2019, § 1 Rz. 133.

Eine Einbringung nach §§ 20, 21, 24 UmwStG stellt an sich einen tauschähnlichen Umsatz dar, da sich Leistung (Betrieb, Teilbetrieb, Anteil an Kapitalgesellschaft bzw. Personengesellschaft) und Gegenleistung (Gesellschaftsrechte, Zuzahlung) gegenüberstehen. Jedoch liegt auch in diesem Fall typischerweise eine nicht steuerbare Geschäftsveräußerung im Ganzen vor, da steuerliche Betriebe bzw. Teilbetriebe eingebracht werden.

Eine fehlende Steuerbarkeit der Umwandlung hat keine Auswirkung auf einen möglichen Vorsteuerabzug aus entstandenen Umwandlungskosten.<sup>81</sup>

Die steuerliche Rückwirkung gilt für die Umsatzsteuer nicht. So ist der übertragende Rechtsträger bis zur Eintragung der Umwandlung ins Handelsregister zur Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen verpflichtet. Auch sind Leistungen zwischen übertragendem und übernehmendem Rechtsträger im umwandlungssteuerlichen Rückwirkungszeitraum steuerbar und keine Innenumsätze.

## 7.8.4 Erbschaft- und Schenkungsteuer

Umwandlungen sind grundsätzlich voll entgeltliche Vorgänge, die mangels Bereicherungswillens nicht zu einer Schenkung unter Lebenden nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 i. V. m. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG führen und somit keine Schenkungsteuer auslösen. Dies gilt insbesondere für Umwandlungen, bei denen die Anteilseigner nicht als nahe Angehörige im Sinne des § 15 AO anzusehen sind.

Eine Schenkungsteuerpflicht kommt anlässlich von Umwandlungsvorgängen in Betracht, wenn sich dadurch Wertverschiebungen zwischen den betroffenen Beteiligten, insbesondere unter den Anteilseignern bzw. Gesellschaftern der übertragenden und übernehmenden Rechtsträger ergeben. Durch solche umwandlungsbedingten Wertverschiebungen können sich Vermögenszuwächse für eine der beteiligten Personen ergeben, die als schenkungsteuerpflichtige Zuwendungen zu qualifizieren sind. Allerdings führt nicht jede beliebige Vermögensverschiebung zwischen den beteiligten Rechtsträgern sogleich zu einer Erbschaft- oder Schenkungsteuerpflicht, insbesondere da es oftmals an einem konkreten Zuwendungsgegenstand fehlt.<sup>82</sup> Vielmehr muss für Vermögensverschiebungen anlässlich einer Umwandlung oder sonstigen Umstrukturierung einer der besonderen, ausdrücklich gesetzlich geregelten Tatbestände des ErbStG erfüllt sein, die der Gesetzgeber insbesondere mit den Vorschriften des § 7 ErbStG geregelt hat:

- § 7 Abs. 1 Nr. 8, 9 ErbStG bei Stiftungsgeschäften oder Trusts als ausländische Vermögensmassen,

<sup>81</sup>Robisch in Bunjes 2019, § 1 Rz. 142.

<sup>82</sup>Fischer in Fischer/Pahlke/Wachter 2017, § 7 Rz. 49.

- § 7 Abs. 5 ErbStG bei Vermögensverschiebungen durch Buchwertabfindungsklauseln in Gesellschaftsverträgen von Personengesellschaften,
- § 7 Abs. 6 ErbStG für übermäßige bzw. unverhältnismäßige Gewinnbeteiligungen bei Personengesellschaften,
- § 7 Abs. 7 ErbStG für überproportionale Wertverschiebungen zwischen ausscheidenden und verbleibenden Gesellschaftern von Personengesellschaften oder Kapitalgesellschaften oder
- § 7 Abs. 8 ErbStG für beabsichtigte Wertverschiebungen zwischen Gesellschaftern an Kapitalgesellschaften in Gestalt der Werterhöhung von Anteilen.

Vorstehende Tatbestände können beispielsweise durch disquotale Kapitalerhöhungen, überhöhte Abfindungszahlungen bei Ausscheiden von Gesellschaftern und überhöhte Gewinnbeteiligungen realisiert werden. Im Verhältnis zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern gibt es keine schenkungsteuerbaren freigebigen Zuwendungen, die zeitgleich neben betrieblich veranlassten Rechtsbeziehungen, offene und verdeckte Gewinnausschüttungen sowie Kapitalrückzahlungen darstellen können.<sup>83</sup>

Erfolgen beispielsweise im Zuge einer Umwandlung Einlagen in eine Kapitalgesellschaft aufgrund eines Gesellschaftsbeschlusses, die die Gesellschafter abweichend von ihrer Beteiligungshöhe leisten, so liegt regelmäßig eine Schenkung nach § 7 Abs. 8 ErbStG vor. Durch die Einlage wird der Wert der Kapitalgesellschaft erhöht, und dies kommt den Gesellschaftern zugute, die weniger geleistet haben, als sie entsprechend ihrer Beteiligungshöhe hätten leisten müssen.<sup>84</sup>

### 7.8.5 Grunderwerbsteuer

Umwandlungen führen regelmäßig zu einem Rechtsträgerwechsel bezüglich der Grundstücke im Betriebsvermögen des übertragenden Rechtsträgers. Betroffen sind Verschmelzungen, Spaltungen und Einbringungen. Im Fall eines Formwechsels fällt keine Grunderwerbsteuer an, da kein zivilrechtlicher Vermögensübergang erfolgt, an den das Grunderwerbsteuergesetz anknüpft.

Ein Rechtsträgerwechsel ohne vorausgehendes Rechtsgeschäft (wie z. B. Kaufvertrag, Schenkung etc.) führt grundsätzlich ebenfalls zur Entstehung von Grunderwerbsteuer, da es sich um einen steuerbaren Vorgang nach § 1 Abs. 1 Nr. 3 GrEStG handelt. Hierunter fallen insbesondere Vorgänge des gesetzlichen Eigentumserwerbs z. B. durch Anwachsung.

Eine Steuerpflicht kann auch nach § 1 Abs. 2a GrEStG erwachsen, wenn innerhalb von fünf Jahren 95 % der Anteile an einer ein Grundstücke haltenden Personengesell-

---

<sup>83</sup>So BFH-Urteil vom 30.01.2013, II R 6/12, BStBl. 2013 II S. 930.

<sup>84</sup>Kritisch hierzu Fischer in Fischer/Pahlke/Wachter 2017, § 7 Rz. 558 ff.

schaft auf neue Gesellschafter übergehen. Zumeist ist jedoch eine Steuerpflicht bereits nach § 1 Abs. 1 Nr. 3 GrEStG gegeben, wenn nicht nur die Gesellschaftsanteile, sondern zugleich auch das Grundstück übertragen wird.

Zudem kann ein grunderwerbsteuerbarer Vorgang durch eine Anteilsvereinigung im Sinne des § 1 Abs. 3 GrEStG verwirklicht werden. Eine Anteilsvereinigung liegt vor, wenn 95 % der Anteile an einer Kapitalgesellschaft oder Personengesellschaft in der Hand eines Erwerbers vereinigt werden. Auch eine Vereinigung in der Hand einer Unternehmensgruppe, die aus abhängigen und beherrschenden Unternehmen besteht, löst eine Steuerpflicht nach § 1 Abs. 3 GrEStG aus. Diese Unternehmensgruppe aus herrschendem Unternehmen als Organträger und abhängigen Unternehmen als Organgesellschaften stellt eine grunderwerbsteuerliche Organschaft dar.<sup>85</sup> Ein Unternehmen ist gem. § 1 Abs. 4 Nr. 2b GrEStG abhängig, wenn es finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das herrschende Unternehmen eingegliedert ist. Für die Beurteilung der Eingliederung sind die Maßstäbe zur umsatzsteuerlichen Organschaft heranzuziehen. Hierdurch kann es auch bei Anteilsverschiebungen unterhalb von 95 % zu grunderwerbsteuerpflichtigen Vorgängen kommen.

§ 1 Abs. 3 GrEStG ist gegenüber der Regelung des § 1 Abs. 2a GrEStG subsidiär.

Eine Ausnahme bezüglich der Besteuerung von Umwandlungsvorgängen wurde durch § 6a GrEStG geschaffen. Nach dieser Regelung sind nach § 1 Abs. 1 Nr. 3, Abs. 2a und 3 GrEStG steuerbare Vorgänge grunderwerbsteuerfrei, wenn es sich um eine Umwandlung nach § 1 Abs. 1 Nr. 1–3 des UmwG handelt und nur herrschende und abhängige Unternehmen beteiligt sind. § 6a S. 4 GrEStG definiert eine Gesellschaft als abhängig, wenn das herrschende Unternehmen an ihrem Kapital fünf Jahre vor und nach der Umwandlung zu mindestens 95 % beteiligt ist.<sup>86</sup> Die Regelung des § 6a GrEStG findet lediglich einen kleinen Anwendungsbereich und ist keine generelle Konzernbefreiungsklausel. § 6a GrEStG findet keine Anwendung auf Fälle der Einbringung nach §§ 20, 21 und 24 UmwStG, da es sich hierbei um Umwandlungen handelt, die nicht unter das Umwandlungsgesetz fallen und auch keine entsprechende Einbringung vorliegt.<sup>87</sup>

Bei Umwandlungen unter Einbezug von Personengesellschaften sind die Steuerbefreiungen der §§ 5 und 6 GrEStG zu beachten. Soweit der Mitunternehmer an der Personengesellschaft beteiligt ist, sind sowohl Übertragungen von ihm auf die Personengesellschaft (§ 5 GrEStG) als auch von der Personengesellschaft auf ihn (§ 6 GrEStG) steuerfrei. Hierbei ist sowohl eine Nachlauffrist (§ 5 Abs. 3, § 6 Abs. 3 GrEStG) als auch, im Fall einer Übertragung auf den Mitunternehmer, eine Vorlauffrist (§ 6 Abs. 4 GrEStG) von jeweils fünf Jahren zu beachten.

---

<sup>85</sup>Pahlke, A. (2018), § 1 Rz. 351.

<sup>86</sup>Bei dieser Steuerbefreiungsnorm handelt es sich nicht um eine Beihilfe, vgl. EuGH vom 19.12.2018, C-374/17.

<sup>87</sup>Pahlke, A. (2018), § 6a Rz. 38.

Die Grunderwerbsteuer bemisst sich gem. § 8 Abs. 2 GrEStG nach dem Grundbesitzwert des § 138 BewG. Dieser ist zumeist niedriger als der Verkehrswert des entsprechenden Grundstücks. Der Steuersatz beträgt gem. § 11 Abs. 1 GrEStG 3,5 %. Der Steuersatz wird von den Ländern bestimmt und liegt mittlerweile daher zumeist über den genannten 3,5 %. Die Steuer entsteht gem. § 38 AO durch Verwirklichung des Tatbestands der Steuernorm, hier also durch Eintragung der Umwandlung als Rechtsträgerwechsel nach § 1 Abs. 1 Nr. 3 GrEStG in das Handelsregister.

Fällt im Zuge einer Umwandlung Grunderwerbsteuer an, ist diese in den Fällen des § 1 Abs. 2 a und 3 GrEStG bilanziell als sofort abzugsfähiger Aufwand zu behandeln.<sup>88</sup>

---

## 7.9 Vertiefungshinweise

Zur weiteren Vertiefung der Kenntnisse im Bereich des Umwandlungssteuerrechts wird neben dem Literaturverzeichnis auf folgende Ausführungen in der Lehrbuchliteratur verwiesen:

- Tipke, K, Lang, J. (Hrsg.) (2018). *Steuerrecht*, 23. Aufl. Köln: Schmidt
- Brähler, G., Krenzin, A. (2017). *Umwandlungssteuerrecht. Grundlagen für Studium und Steuerberaterprüfung*, 10. Aufl., Wiesbaden: Springer Gabler.
- Junge, B. (2017). *Lehrbuch Umwandlungssteuerrecht*. 4. Aufl., Herne: NWB.

---

## Literatur

- Bunjes, J. (Hrsg.). (2019). *Umsatzsteuergesetz. Kommentar* (18. Aufl.). München: Beck.
- Fischer, M., Pahlke, A., & Wachter, T. (Hrsg.). (2017). *Haufe. Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz. Kommentar* (6. Aufl.). Freiburg: Haufe.
- Graw, C. (2013). *Der Teilbetrieb im Umwandlungssteuerrecht nach dem Umwandlungssteuer-Erlass 2011*. IFSt-Schrift Nr. 488. Berlin: Inst. Finanzen und Steuern.
- Haritz, D., & Menner, S. (Hrsg.). (2015). *Umwandlungssteuergesetz. Kommentar* (4. Aufl.). München: Beck.
- Kraft, G., Edelmann, G., & Bron, J. (Hrsg.). (2019). *Umwandlungssteuergesetz* (2. Aufl.). Heidelberg: C.F. Müller.
- Lenski, E., & Steinberg, W. (Hrsg.). (2013). *Kommentar Gewerbesteuergesetz. 128 EL*. Köln: Schmidt.
- Pahlke, A. (2018). *Grunderwerbsteuergesetz. Kommentar* (6. Aufl.). München: Beck.

---

<sup>88</sup>Zur Grunderwerbsteuer aus § 1 Abs. 3 GrEStG BFH vom 20.04.2011, I R 2/10, BStBl. 2011 II S. 761. Zur Grunderwerbsteuer aus § 1 Abs. 2a GrEStG BFH vom 02.09.2014, IX R 50/13, BStBl. 2015 II, S. 260.

- Rödter, T., Herlinghaus, A., & van Lishaut, I. (Hrsg.). (2019). *Umwandlungssteuergesetz* (3. Aufl.). Köln: Schmidt.
- Schmitt, J., Hörtnagl, R., & Stratz, R. (Hrsg.). (2018). *Umwandlungsgesetz Umwandlungssteuergesetz* (8. Aufl.). München: Beck.



**Prof. Dr. jur. Richard Schmidt, Diplom-Finanzwirt (FH)**, ist seit 1999 als Steuer- und Wirtschaftsanwalt und seit 2008 als Professor an der FOM Hochschule in Köln und Düsseldorf im Bereich Wirtschafts- und Steuerrecht tätig. Er ist spezialisiert auf die Bereiche nationales und internationales Unternehmenssteuer-, Finanz- und Gesellschaftsrecht sowie Unternehmensnachfolgeplanungen und Umstrukturierungen. Nach der Ausbildung zum Diplom-Finanzwirt an der Fachhochschule für Finanzen in Nordkirchen studierte er Rechtswissenschaften an der Universität zu Köln. Danach arbeitete er als Rechtsanwalt in mehreren internationalen Anwaltssozietäten sowie seit 2009 in eigener Anwaltskanzlei in Köln und Düsseldorf. Er hat zahlreiche Beiträge zum internationalen und nationalen Steuerrecht veröffentlicht und ist u. a. Autor der namhaften Kommentierung Herrmann/Heuer/Raupach (EStG/KStG) zur Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften. Ferner ist er Mitglied in mehreren Berufsverbänden und Fachgremien wie z. B. im Steuerausschuss der Industrie- und Handelskammer (IHK) zu Köln.



**Katja Solbach, Diplom-Finanzwirtin (FH), LL.M.**, ist seit 2012 Lehrbeauftragte im Bereich Steuerrecht an der FOM Hochschule für Oekonomie & Management und ist im Beteiligungsmanagement der Stadt Essen tätig. Zuvor war sie im Prüfungsdienst verschiedener Körperschaften aktiv. Sie studierte Steuerrecht an der Fachhochschule für Finanzen NRW in Nordkirchen, Wirtschaftsrecht an der FOM Hochschule in Neuss sowie Steuerwissenschaften an der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster.

# Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht

# 8

Jan Bruns

## Inhaltsverzeichnis

|       |                                                                          |     |
|-------|--------------------------------------------------------------------------|-----|
| 8.1   | Die Interessenlage bei Erbschaft und Schenkung .....                     | 188 |
| 8.2   | Die systematische Stellung der Erbschaftsteuer .....                     | 189 |
| 8.3   | Das Erbschaftsteuergesetz und das Bürgerliches Gesetzbuch .....          | 199 |
| 8.4   | Die Erbschaftsbesteuerung .....                                          | 201 |
| 8.4.1 | Sachliche (objektive) Steuerpflicht .....                                | 201 |
| 8.4.2 | Persönliche Steuerpflicht .....                                          | 204 |
| 8.4.3 | Steuerpflichtige Erwerbe von Todes wegen .....                           | 212 |
| 8.4.4 | Die Berechnung der Erbschaftsteuer .....                                 | 233 |
| 8.4.5 | Persönliche Freibeträge .....                                            | 239 |
| 8.4.6 | Frühere Erwerbe .....                                                    | 245 |
| 8.4.7 | Der steuerpflichtige Erwerb bei Erwerben von Todes wegen .....           | 249 |
| 8.5   | Die Bewertung der erbschaftsteuerlichen Bereicherung nach dem BewG ..... | 275 |
| 8.5.1 | Bewertungsstichtag .....                                                 | 276 |
| 8.5.2 | Bewertung von Grundvermögen .....                                        | 278 |
| 8.5.3 | Bewertung von Betriebsvermögen .....                                     | 285 |
| 8.6   | Festzusetzende Erbschaftsteuer .....                                     | 286 |
| 8.7   | Schenkungssteuerliche Besonderheiten .....                               | 287 |
| 8.7.1 | Die steuerpflichtige Schenkung unter Lebenden .....                      | 288 |
| 8.7.2 | Die mittelbare Schenkung .....                                           | 293 |
| 8.7.3 | Grundstücksschenkungen unter Nießbrauchvorbehalt .....                   | 296 |
| 8.7.4 | Besonderheiten bei sich ändernden Steuerklassen .....                    | 297 |
|       | Literatur .....                                                          | 297 |

---

J. Bruns (✉)

FOM Hochschule für Oekonomie & Management, Duisburg, Deutschland

E-Mail: [jan.bruns@fom.de](mailto:jan.bruns@fom.de)

## 8.1 Die Interessenlage bei Erbschaft und Schenkung

Wer verschenkt oder vererbt, möchte in der Regel einer (oder mehreren) nahestehenden Person(en) die Zuwendung zum Zwecke der Bereicherung zukommen lassen. Es kann sich dabei um das eigene Kind oder die Kinder handeln, den Ehepartner oder Lebenspartner, Enkel, enge Freunde oder eine Stiftung, die nach Ansicht des Schenkers oder Erblassers aner kennenswerte Zwecke verfolgt.

In der Regel handelt es sich bei dem Zuwendungsempfänger um ein Privatrechts-subjekt. Das Interesse, die Allgemeinheit – den Staat – zu bereichern, zeigt sich in der Praxis als weniger ausgeprägt. Vielmehr geht es beim Schenken oder Vererben häufig darum, den Schenkgegenstand oder den Nachlass möglichst ohne eine diesen schmälernde Besteuerung auf den Beschenkten oder Erben zu übertragen.

Demgegenüber verfolgt der Gesetzgeber mit der Erbschaft- und Schenkungsteuer das Ziel, den durch einen Erbfall oder eine Schenkung anfallenden Vermögenszuwachs jeweils wertmäßig zu erfassen und die daraus resultierende Steigerung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Erwerbers zu besteuern.<sup>1</sup> Die Erbschaftsteuer greift damit auf einen Erwerb zu, der dem Steuerpflichtigen ohne dessen Zutun durch Erbschaft oder Schenkung anfällt. Zudem erfasst sie das Vermögen von Familienstiftungen und Familienvereinen in periodischen Abständen.

Die Erbschaftsteuer ist umstritten, und es wird kritisiert, dass sie bereits versteuertes Vermögen erneut einer Besteuerung unterwirft. Sie beeinträchtigt den Übergang von Betriebsvermögen im Erbgang und gefährdet Familienunternehmen und die dortigen Arbeitsplätze. Der norwegische Gesetzgeber etwa begründete mit dieser Gefährdung die Abschaffung des dort bis zum 31.12.2013 geltenden Erb- und Schenkungsteuergesetzes. Er formulierte offen das Ziel, vor allem die Liquiditätsbelastung im Zusammenhang mit dem Generationswechsel in Familienbetrieben und der Übertragung von Immobilien im Familienbesitz erleichtern zu wollen.<sup>2</sup>

Kritisiert wird weiter, die Erbschaftsteuer fördere Kapitalflucht, sei wirtschafts-politisch verfehlt und fiskalisch falsch. Sie stelle einen Standortnachteil für Deutschland dar, zumal sie den Übergang von Betriebsvermögen im Erbgang beeinträchtigt und Arbeitsplätze gefährdet. Die Erbschaftsteuer beeinträchtigt zudem die Eigentumsfreiheit und die Testierfreiheit des Erblassers und schwäche dessen Leistungswillen.<sup>3</sup>

Andererseits gibt es Gründe, die für die Erbschaftsteuer sprechen.<sup>4</sup>

---

<sup>1</sup>Vgl. BVerfG, Beschluss vom 15.05.1984 – 1 BvR 464/81, BStBl. II 84, 608, 613; Brüggemann und Störnberg (2018), S. 22.

<sup>2</sup>Vgl. die Darstellung bei Ring/Olsen-Ring, ZEV 2014, 155.

<sup>3</sup>Vgl. die Auflistung bei Meincke/Hannes/Holtz (2018), Einführung Rn. 2.

<sup>4</sup>Vgl. Begründung zum Regierungsentwurf, BT-DS 17/7918 S. 1, die sich allerdings mit der Behauptung begnügt, ein Verzicht auf die Erbschaftsteuer sei aus Gerechtigkeitsgründen keine sinnvolle Alternative; kritisch hierzu: Leipold, in: MünchKomm-BGB, Bd. 9 (2017), Einleitung Rn. 235.



- Umverteilung. Diesem Gedanken zufolge ist das Wirtschaftssystem derart angelegt, dass es ungleiche Vermögensentwicklungen begünstigt. Der Aufbau von Dynastien soll mit der Erbschaftsteuer korrigiert und der soziale Ausgleich gefördert werden. Dem ErbStG lässt sich dies unmittelbar nicht entnehmen, auch nicht dem Grundgesetz. Immerhin sieht die Regelung des Art. 123 Abs. 3 der Verfassung des Freistaates Bayern ausdrücklich vor, dass die Erbschaftsteuer auch dem Zwecke diene, die Ansammlung von Riesenvermögen in den Händen einzelner zu verhindern. Allerdings wird nach der Erbschaftsteuergesetzgebung des Bundes die Regelung auch in Bayern nicht für anwendbar gehalten.<sup>5</sup>
- Leistungsfähigkeit. Nach der Begründung des Reformgesetzgebers aus dem Jahre 1974 sollte der Zuwachs an wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit in der Person des Erwerbers zur Besteuerung führen.<sup>6</sup>
- Gleichbehandlung. Weil erarbeitete Vermögenszuflüsse besteuert werden, können nach dem Gedanken der Gleichbehandlung ohne Arbeit erworbene Vermögenszuflüsse nicht unbesteuert bleiben.<sup>7</sup>
- Äquivalenz. Weil der Staat durch seine Einrichtungen die Bildung und Sicherung der Vermögen erst ermöglicht, soll er beim Übergang der Vermögen im Erbgang die Erbschaftsteuer als eine Gegenleistung verlangen dürfen.<sup>8</sup>
- Verfassungsrechtliches Gebot. Nach einer in der Literatur vertretenen Ansicht ist die Erhebung der Erbschaftsteuer durch das Grundgesetz zum Zwecke der Umverteilung geboten.<sup>9</sup>

---

## 8.2 Die systematische Stellung der Erbschaftsteuer

Ihre gesetzliche Grundlage findet die Erbschaftsteuer in dem Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (ErbStG) sowie in dem Bewertungsgesetz (BewG). Die Anzeigepflichten finden ihre Regelung in der Erbschaftsteuerdurchführungsverordnung (ErbStDV), während in den Erbschaftsteuerrichtlinien<sup>10</sup> (ErbStR) und in den ergänzenden Erbschaftsteuer-Hinweisen<sup>11</sup> die für die Finanzämter bindenden Richtlinien und Erlasse enthalten sind.

---

<sup>5</sup>Vgl. Meder (2012), 4. Aufl., Art. 123 Rn. 7.

<sup>6</sup>BT-DS 6/3418, 1974, 59.

<sup>7</sup>Meincke/Hannes/Holtz (2018), Einführung Rn. 2.

<sup>8</sup>Meincke/Hannes/Holtz (2018), Einführung Rn. 2.

<sup>9</sup>Vgl. v. Waldenfels (2008), Der Gleichheitssatz im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht 2008, 93 ff., Eckert, FS Spiegelberger (2009), 79 ff.

<sup>10</sup>Vgl. zum Entwurf einer allgemeinen Verwaltungsvorschrift zur Anwendung des Erbschaftsteuer und Schenkungsteuerrechts 2019 (ErbStR 2019): Weber/Schwind, ZEV 2019, 56.

<sup>11</sup>Gleichlautender Ländererlass vom 19.12.2011, BStBl. I 2011, Sondernummer 1,117, geändert durch gleichlautende Ländererlasse, zuletzt vom 08.01.2016, BStBl. I 2016, 173.

Folgende Abgrenzungen sind von Bedeutung:

a. Erbschaftsteuer und Grundrechte.

Mit seinem Urteil vom 17.12.2014<sup>12</sup> hat das Bundesverfassungsgericht zum wiederholten Mal wesentliche erbschaft- und schenkungsteuerliche Regelungen des ErbStG für verfassungswidrig erklärt. Im Jahre 2006 sah das Bundesverfassungsgericht bereits das bis dahin geltende ErbStG mit den Bewertungsvorschriften für Betriebsvermögen, Gesellschaftsanteile, Grundbesitz und land- und forstwirtschaftliches Vermögen für verfassungswidrig an.<sup>13</sup> Es setzte dem Gesetzgeber eine Frist zur Neuregelung des ErbStG bis zum 31.12.2008. Mit dem ErbStRG vom 24.12.2008<sup>14</sup> hat der Gesetzgeber neue Regelungen in Kraft treten lassen, während nach Maßgabe des BVerfG bis zu diesem Zeitpunkt das alte Recht weiter anzuwenden war.<sup>15</sup> Auch nach der neuerlichen Entscheidung aus Dezember 2014 blieb es dem Gesetzgeber nachgelassen, innerhalb einer gesetzten Frist eine Neuregelung zu schaffen, die im Einklang mit dem Grundgesetz steht. Das Bundesverfassungsgericht hatte die Vorschriften der §§ 13a und 13b ErbStG, in denen es um die Verschonung beim Übergang bestimmter betrieblicher Vermögen ging, in Verbindung mit § 19 Abs. 1 ErbStG für unvereinbar mit dem Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 GG gehalten<sup>16</sup>. Betrafen die festgestellten Verfassungsverstöße damit für sich genommen die §§ 13a und 13b ErbStG jeweils nur in Teilbereichen, so erfassten sie doch die gesamte Verschonungsregelung in ihrem Kern, sodass sich wichtige Bausteine der Gesamtregelung als verfassungswidrig darstellen.<sup>17</sup> Nur im Interesse einer verlässlichen Finanz- und Haushaltsplanung und eines gleichmäßigen Verwaltungsvollzugs für Zeiträume einer weitgehend schon abgeschlossenen Veranlagung hat das BVerfG erneut die begrenzte Fortgeltung dieser Vorschriften nachgelassen, diesmal bis spätestens zum 30.06.2016. Der Gesetzgeber hat diese Frist verpasst. Erst am 14.10.2016 stimmte der Bundesrat dem ErbStRG 2016 zu, das nun rückwirken musste.

Es sind damit im Wesentlichen drei Gesetzeslagen zu unterscheiden: das „alte Recht“, das „neue Recht“ nach dem ErbStRG vom 24.12.2008 und die aktuelle Rechtslage nach dem ErbStRG 2016, das rückwirkend für alle Erwerbe ab dem 01.07.2016 in

---

<sup>12</sup>BVerfG, Urteil vom 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, ZEV 2015, 19.

<sup>13</sup>BVerfG, Beschluss vom 07.11.2006 – 1 BvL 10/02, NJW 2007, 573 = BStBl. II 2007, 192.

<sup>14</sup>BGBI. I 2008, 3018.

<sup>15</sup>Vgl. BVerfG, Beschluss vom 07.11.2006 – 1 BvL 10/02, NJW 2007, 573; dazu: Feick/Henn, DStR (2008), S. 1905; Tappe, DB (2008), S. 2267.

<sup>16</sup>BVerfG, Urteil vom 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, ZEV 2015, 19.

<sup>17</sup>BVerfG, Urteil vom 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, ZEV 2015, 19 (Rn. 282).

Kraft trat.<sup>18</sup> Das aktuelle Recht zielt auf eine verfassungskonforme Ausgestaltung insbesondere auch der Verschonung betrieblichen Vermögens ab, ohne aber an der grundsätzlichen Systematik der Erbschaft- und Schenkungsteuer etwas zu ändern. Gerade diese Verschonungsregelungen hatte das BVerfG als teilweise unwirksam erkannt. Problematisch können sich Fälle darstellen, in denen der Erwerb in den jeweiligen Übergangszeitraum fällt. Maßgeblich sind hier die Regelungen des § 37 ErbStG.

### Beispiel

Vater V schenkt seinem Sohn S ein mit einem Mehrfamilienhaus bebautes Grundstück mit notarieller Urkunde vom 01.11.2008. Die Eintragung des S in das Grundbuch erfolgt jedoch erst am 05.02.2009.

Die Schenkungsteuer entsteht gem. § 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG mit der Ausführung der Schenkung. Das ist dann der Fall, wenn der Beschenkte erhalten hat, was ihm nach der Schenkungsabrede verschafft werden soll. Hier gilt bei der Grundstücksschenkungen an sich nichts anderes, als nach dem natürlichen Wortsinn eine Ausführung der Schenkung erst dann anzunehmen ist, wenn der Leistungserfolg eingetreten und der Beschenkte Eigentümer des geschenkten Grundstücks geworden ist.<sup>19</sup> Allerdings ist bei der Übertragung von Grundstückseigentum der Eintritt des Leistungserfolgs wegen der Eintragungsbedürftigkeit des Eigentumswechsels im Grundbuch von der Mitwirkung des Grundbuchamtes abhängig. Die Parteien haben hierauf nur einen begrenzten Einfluss. Es entspricht daher der ständigen Rechtsprechung, dass die Ausführung der Zuwendung bei der Grundstücksschenkungen schon vor dem Eigentumswechsel zum Abschluss gelangt.<sup>20</sup> Es muss dafür eine formwirksame Auflassung vorliegen (§ 925 BGB) und die Vertragspartner müssen die für die Eintragung der Rechtsänderung im Grundbuch erforderlichen Erklärungen in gehöriger Form abgegeben haben. Ist der Beschenkte aufgrund dieser Erklärungen in der Lage, beim Grundbuchamt die Eintragung der Rechtsänderung zu beantragen, ist die Ausführung der Zuwendung zu bejahen.

Für die Besteuerung in dem vorstehenden Beispiel gilt danach noch altes Recht, § 37 Abs. 2 S. 2 ErbStG.

<sup>18</sup>Vgl. zur Rückwirkung: Crezelius, ZEV 2016, 367; Reich, DStR 2016, 1459.

<sup>19</sup>BFH, Urteil vom 14.03.1979 – II R 67/76, BFHE 127, 437 = BStBl. II 1979, 642; BFH, Urteil vom 14.07.1982 – II R 16/81, BStBl. II 1983, 19, 20.

<sup>20</sup>BFH, Urteil vom 14.03.1979 – II R 67/76, BFHE 127, 437 = BStBl. II 1979, 642, BFH; Urteil vom 14.07.1982 – II R 16/81, BStBl. II 1983, 19; BFH, Urteil vom 18.05.1988 – II R 163/85, BStBl. II 1988, 741; BFH, Urteil vom 06.03.1990 – II R 63/87, BStBl. II 1990, 504; BFH, Urteil vom 24.07.2002 – II R 33/01, BStBl. II 2002, 781.

b. Erbschaftsteuer und Einkommensteuer.

Das Verhältnis zwischen der Erbschaft- und Schenkungsteuer einerseits und der Einkommensteuer andererseits ist nicht ganz klar<sup>21</sup>. Nach der geltenden Fassung des EStG sind die Erwerbe von Todes wegen oder die Erwerbe durch Schenkung zwar nicht ausdrücklich von einer Besteuerung nach dem EStG ausgenommen.<sup>22</sup> Indes beschränkt sich das EStG auf die Besteuerung bestimmter Einkunftsarten, ohne dass die schenkweisen Erwerbe und die Erwerbe von Todes wegen hierzu gehören.<sup>23</sup> Dennoch können unentgeltliche Zuwendungen in das Betriebsvermögen von Kapitalgesellschaften oder Gewerbetreibenden neben der Schenkungsteuer auch Körperschaft- oder Einkommensteuer auslösen.<sup>24</sup>

Überschneidungen beider Steuerarten sind daher möglich, und die Folge der Doppelbesteuerung findet in der Rechtsprechung ihre ausdrückliche Anerkennung.<sup>25</sup> Demgegenüber wird in der Literatur vertreten, dass die Doppelbesteuerung eines Vermögenszugangs durch beide Steuerarten so weit wie möglich zu vermeiden sei.<sup>26</sup> Mit dem Grundgesetz ist eine doppelte Belastung vereinbar. Das BVerfG<sup>27</sup> hat bisher keine generelle Aussage zum Verhältnis von Erbschaft- und Einkommensteuer und dem Problem der latenten Einkommensteuerbelastung getroffen. Denn unabhängig von der Antwort auf die Frage, ob die Doppelbelastung mit Einkommen- und Erbschaftsteuer dem Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit widersprechen kann, war es jedenfalls bei zum Nachlass gehörenden Zinsansprüchen wegen der Typisierungs- und Pauschalierungsbefugnis des Gesetzgebers gerechtfertigt, eine später entstehende Einkommensteuer bei der Berechnung der Erbschaftsteuer unberücksichtigt zu lassen.

### Beispiel

Erbe E erwarb mit dem Nachlass seines verstorbenen Bruders festverzinsliche Wertpapiere, auf die bis zum Tode des Erblassers erhebliche Stückzinsen entfielen. Die Bank zahlte die Zinsen an den E als Erben aus, behielt aber die Kapitalertragsteuer

<sup>21</sup>Vgl. Keß, ZEV 2015, 254; Birnbaum, BB 2015, 2141; Meßbacher-Hönsch, ZEV 2018, 182.

<sup>22</sup>Anders noch § 12 Nr. 1 EStG 1920; § 6 Abs. 3 EStG 1925, vgl. Meincke/Hannes/Holtz (2018), Einführung Rn. 3.

<sup>23</sup>BFH, Urteil vom 20.10.1999 – X R 132/95, BStBl. II 2000, 82, 84.

<sup>24</sup>Vgl. BFH, Urteil vom 14.03.2006 – VIII R 60/03, BStBl. II 2006, 650; BFH, Urteil vom 06.09.1990 – IV R 125/89, BStBl. II 1990, 1028.

<sup>25</sup>Vgl. BFH, Urteil vom 17.02.2010 – II R 23/09, BFHE 229, 363 = BStBl. II 2010, 641; FG Baden-Württemberg, Urteil vom 10.03.2003 – 10 K 234/01, DStRE 2005, 243, 244; zur schenkungsteuerlichen Behandlung einer verdeckten Gewinnausschüttung: BFH, Urteil vom 27.08.2014 – II R 44/13, BFHE 246, 523.

<sup>26</sup>Vgl. Birnbaum m. w. N., BB 2015, 2141; vgl. auch Friz, Das Verhältnis der Erbschaft- und Schenkungsteuer zur Einkommensteuer, 2014, m. w. N.

<sup>27</sup>Vgl. BVerfG, Beschluss vom 07.04.2015 – 1 BvR 1432/10, FamRZ 2015, S. 1097.

ein und führte diese an das zuständige Finanzamt ab. Das Finanzamt setzte gegen den Erben unter Berücksichtigung der Zinsforderung mit deren Nennwert Erbschaftsteuer fest und sah davon ab, die auf die Zinsen entfallende Einkommensteuer als Nachlassverbindlichkeit abzuziehen.

Nach Ansicht des BFH<sup>28</sup> handelte das Finanzamt rechtmäßig: Sind dem Erblasser die Zinsen aus Wertpapieren zum Todeszeitpunkt noch nicht zugeflossen, besteht an dem für die Erbschaftsteuer maßgeblichen Stichtag keine Einkommensteuerschuld des Erblassers. Zwar mögen auch die bis zu seinem Tod angefallenen Stückzinsen auf dem Kapital und der Anlageentscheidung des Erblassers beruhen. Das begründet aber nicht eine Einkommensteuerschuld des Erblassers, weil der Einkommensteueratbestand erst nach dem erbschaftsteuerrechtlich maßgebenden Stichtag (§ 11 i. V. m. § 9 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG) mit Zufluss der Zinsen in der Person des Erben verwirklicht ist (§ 11 Abs. 1 S. 1 EStG). Entsprechend rechnet § 24 Nr. 2 EStG unter anderem Einkünfte aus einem früheren Rechtsverhältnis i. S. des § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 5 EStG mit rechtsbegründender Wirkung dem Erben zu, wenn sie ihm als Rechtsnachfolger zufließen<sup>29</sup>. Zugeflossen sind die Zinsen ausschließlich dem Erben E, sodass es sich bei der Einkommensteuerschuld nicht um eine im für die Erbschaftsteuer maßgeblichen Zeitpunkt bestehende Schuld des Erblassers – des Bruders – handelt, sondern um eine erst im (späteren) Zeitpunkt des Zuflusses entstehende eigene Einkommensteuerschuld des Erben.

Die beim Erbfall mit dem Erwerb der Zinsforderung einhergehende Einkommensteuerlast des Erben ist auch nicht über die Fälle des § 10 Abs. 5 ErbStG hinaus als Nachlassverbindlichkeit abziehbar. Erbschaftsteuer und Einkommensteuer greifen auf verschiedene Steuerobjekte zu und folgen dabei ihrer eigenen Sachgerechtigkeit. Die Erbschaftsteuer belastet den Vermögensanfall durch Erbschaft, wobei sie bereicherungsmindernd nur solche Verbindlichkeiten berücksichtigt, die zum maßgeblichen Stichtag (Tod des Erblassers) tatsächlich bestehen. Demgegenüber erfasst die Einkommensteuer das Einkommen des Erben auch dann, wenn der Erblasser zu seinen Lebzeiten eine Ursache für diese Einkünfte gesetzt hat. Dabei trifft die (künftige) Einkommensteuer den Erben nicht in seiner Eigenschaft als Bedachter, sondern als Einkommensbezieher und richtet sich demnach allein nach den für ihn geltenden Merkmalen, vor allem nach der Höhe des von ihm erzielten steuerlichen Einkommens<sup>30</sup>. Durch die hier erfolgte Kumulation von Einkommen- und Erbschaft-

<sup>28</sup>BFH, Urteil vom 17.02.2010 – II R 23/09, BFHE 229, 363 = BStBl. II 2010, 641.

<sup>29</sup>Vgl. BFH, Beschluss vom 17.12.2007, GrS 2/04, BFHE 220, 129 = BStBl. II 2008, 608, unter D.III.5.a („gespaltene Tatbestandsverwirklichung“).

<sup>30</sup>Vgl. BFH, Urteil vom 06.07.1956 – III 33/56 S, BFHE 63, 145 = BStBl. III 1956, 253; BFH, Urteil vom 22.12.1976 – II R 58/67, BFHE 121, 487, BStBl. II 1977, 420; BFH, Urteil vom 05.07.1978 – II R 64/73, BFHE 126, 55 = BStBl. II 1979, 23; BFH, Urteil vom 26.11.1986 – II R 190/81, BFHE 148, 324 = BStBl. II 1987, 175; BFH, Urteil vom 17.02.2010 – II R 23/09, BFHE 229, 363 = BStBl. II 2010, 641.

steuer werden weder die Erbrechtsgarantie des Art. 14 Abs. 1 GG noch der Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 GG verletzt.<sup>31</sup>

Anders verhält es sich bei der gegen den Erblasser bereits festgesetzten Einkommensteuer. Diese kann auch dann als Nachlassverbindlichkeit abgezogen werden, wenn der Erblasser noch zu seinen Lebzeiten gegen die Steuerfestsetzung Einspruch eingelegt hat und die Aussetzung der Vollziehung des angefochtenen Bescheides gewährt wurde.<sup>32</sup> Der Abzug einer Einkommensteuerschuld als Nachlassverbindlichkeit setzt nicht nur voraus, dass die Schuld schon im Zeitpunkt des Todes des Erblassers bereits entstanden war oder – bezogen auf das Todesjahr – dass der Erblasser den Einkommensteuertatbestand bereits verwirklicht hatte.<sup>33</sup> Vielmehr muss die Einkommensteuerschuld darüber hinaus im Todeszeitpunkt eine wirtschaftliche Belastung dargestellt haben.<sup>34</sup> Das ist für im Bewertungsstichtag bereits festgesetzte Steuern zu bejahen. Weil grundsätzlich davon auszugehen ist, dass die Finanzbehörden entstandene Steuern in der materiell-rechtlich richtigen Höhe festsetzen, ist im Todeszeitpunkt auch dann eine wirtschaftliche Belastung mit der Steuerschuld gegeben, wenn die Aussetzung der Vollziehung gewährt wurde.<sup>35</sup>

Erstattungszinsen nach § 233a AO auf Steuererstattungen an den Erblasser sind nur dann Teil des erbschaftsteuerlichen Erwerbs i. S. des § 10 Abs. 1 S. 1 ErbStG, wenn sie bereits zum Zeitpunkt des Erbfalls im abgabenrechtlichen Sinne entstanden sind.<sup>36</sup> Sie entstehen erst mit der Wirksamkeit der zugrunde liegenden Festsetzung, sodass – wenn den Erblasser betreffende Bescheide erst nach dessen Tod bekanntgegeben werden – die in den Bescheiden festgesetzten Erstattungszinsen nicht zum erbschaftsteuerlichen Nachlass gehören.

Der Verzicht des Kindes gegenüber seinen Eltern auf künftige Pflichtteilsansprüche stellt keinen entgeltlichen Leistungsaustausch zwischen Eltern und Kind und damit keine Kapitalüberlassung des Kindes an die Eltern dar. Daher soll nach Ansicht des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg bei verzinslicher Stundung der Entschädigung für den Verzicht die Auszahlung des verzinsten Betrages nicht zu Einnahmen aus Kapitalvermögen führen.<sup>37</sup>

<sup>31</sup>Vgl. BVerfG, Beschluss vom 07.04.2015 – 1 BvR 1432/10, FamRZ 2015, 1097.

<sup>32</sup>BFH, Urteil vom 14.11.2018 – II R 34/15, NZG 2019, 719.

<sup>33</sup>Vgl. BFH, Urteil vom 04.07.2012 – II R 15/11, BFHE 238, 233; BFH, Urteil vom 23.10.2015 – II R 46/13, BFHE 252, 448.

<sup>34</sup>BFH, Urteil vom 23.10.2015 – II R 46/13, BFHE 252, 448.

<sup>35</sup>BFH, Urteil vom 14.11.2018 – II R 34/15, NZG 2019, 719.

<sup>36</sup>FG München, Urteil vom 15.11.2017 – 4 K 3189/16, ZEV 2018, 161 (n.rkr.) mit Anmerkung Billig.

<sup>37</sup>Vgl. FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 22.11.2017 – 3 K 3189/17, ZEV 2018, 168.

c. Erbschaftsteuer und Grunderwerbsteuer.

Die Grunderwerbsteuer ist eine Verkehrssteuer. Die Doppelbesteuerung bei einem Erwerb eines Grundstücks durch Erbschaftsteuer und Grunderwerbsteuer ist nicht gewollt und soll durch die Regelung des § 3 Nr. 2 GrEStG grundsätzlich verhindert werden. Danach sind Grundstückserwerbe von Todes wegen und durch Schenkung unter Lebenden von der Grunderwerbsteuerpflicht ausgenommen.

---

**Beispiel**

Erbe E sieht sich dem Pflichtteilsanspruch des Kindes K des Erblassers ausgesetzt. Weil E aus liquiden Mitteln den Geldanspruch nicht erfüllen kann, einigt er sich mit K auf die Überlassung eines im Nachlass befindlichen wertgleichen Grundstücks an Erfüllung statt, § 364 BGB.

In diesem Fall ist der Vorgang grunderwerbsteuerpflichtig.<sup>38</sup> Für den steuerbefreiten Erwerbsvorgang von Todes wegen verlangt § 3 Nr. 2 S. 1 GrEStG, dass das – nämliche – Grundstück Gegenstand dieses Erwerbs ist. Gegenstand des Erwerbs ist indes nur der Pflichtteilsanspruch, der ein Geldanspruch ist. Wird das Grundstück an Erfüllung statt hingegeben, fehlt es an einem Erwerb von Todes wegen.

**Gestaltungshinweis**

Anders verhält es sich, wenn der Erbe das Grundstück als Abfindung für den Verzicht auf den Pflichtteil überträgt und damit den Übertragungsvorgang zu einem Erwerb von Todes wegen werden lässt (§ 3 Abs. 2 Nr. 4 ErbStG). Dann fällt keine Grunderwerbsteuer an.<sup>39</sup>

Grunderwerbsteuer fällt an, wenn der Beschenkte bei einer gemischten Schenkung zur Gegenleistung oder bei einer Schenkung unter Auflage zur Vollziehung der Auflage verpflichtet ist, § 3 Nr. 2. S. 2 GrEStG. Diese Vorschrift schließt bei verfassungskonformer Auslegung eine Doppelbelastung<sup>40</sup> des Erwerbers mit Erbschaft- oder Schenkungsteuer einerseits und Grunderwerbsteuer andererseits aus, weshalb nur der Wert der Gegenleistung maßgeblich ist.<sup>41</sup> Die Zurückbehaltung eines Wohnrechts

---

<sup>38</sup>BFH, Urteil vom 17.11.1955 – II 70/55 U, BStBl. III 56, 7; vgl. auch BFH, Urteil vom 26.01.1971 – II 86/65, BStBl. II 1971, 462; BFH, Urteil vom 29.08.1973 – II R 128/68, BStBl. II 1974, 40; BFH, Urteil vom 10.07.2002 – II R 11/01, BFHE 199, 28 = BB 2002, 1902.

<sup>39</sup>Vgl. BFH, Urteil vom 07.10.1998 – II R 52/96 BFHE 187, 50 = BStBl. II 1999, 23; Meincke/Hannes/Holtz (2018), Einführung Rn. 5; Brüggemann/Stirnberg, (2018), S. 63; Daragan, ZEV 2002, 426.

<sup>40</sup>Vgl. Hoffmann, DStR (2002), S. 1519; Halaczinsky, ZEV 2003, S. 97.

<sup>41</sup>BVerfG, Beschluss vom 15.05.1984 – 1 BvR 464/81, NJW 1984, 2514 = BStBl. II 1984, 608, 613 f.



unterliegt bei der Schenkung eines Grundstücks allerdings auch dann mit seinem Wert nach § 3 Nr. 2 S. 2 GrEStG der Grunderwerbsteuer, wenn die Schenkung des Grundstücks selbst von der Schenkungsteuer befreit ist. Die Grunderwerbsteuer ist nach dem Wert der Auflage zu bemessen, obwohl die Zuwendung des Grundstücks nicht der Schenkungsteuer unterliegt.<sup>42</sup>

d. Erbschaftsteuer und EU-Recht.

Seit der Entscheidung des EuGH „Erben Barbier“ vom 11.12.2003<sup>43</sup> bestehen keine Zweifel, dass die im Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union geregelten Grundfreiheiten – insbesondere die Freiheit des Kapital- und Zahlungsverkehrs und die Freizügigkeit – für das Erbschaftsteuer- und das Schenkungsteuerrecht uneingeschränkt gelten. Danach darf der nationale Steuervorbehalt nicht zu einer verschleierte Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit führen. So hat der EuGH mit seinem Urteil vom 17.01.2008<sup>44</sup> zum deutschen Erbschaftsteuerrecht entschieden, dass Bewertungsregelungen und Befreiungstatbestände, die inländisches vor ausländischem Vermögen im Bereich der EU begünstigen, gegen die Freiheit des Kapitalverkehrs verstoßen.

Auch andere Regelungen des deutschen Erbschaftsteuerrechts erkannte der EuGH als einen Verstoß gegen europäisches Recht.<sup>45</sup> So verstößt die Regelung, wonach der Freibetrag auf die Steuerbemessungsgrundlage im Fall der Schenkung eines im Inland belegenen Grundstücks bei einem Schenker und Schenkungsempfänger mit Wohnsitz im Inland niedriger ist, als der Freibetrag bei einem Wohnsitz im EU-Ausland es wäre, gegen die Freiheit des Kapitalverkehrs.<sup>46</sup> Nur von kurzer zeitlicher Dauer war auch die vom deutschen Gesetzgeber in Reaktion auf das letztgenannte Verfahren *Mattner gegen Finanzamt Velbert* eingeführte Vorschrift des § 2 Abs. 3 ErbStG a. F.: Um eine mit dem Unionsrecht konforme Rechtslage zu schaffen,<sup>47</sup> konnte auf Antrag des Erwerbers ein Vermögensanfall unter bestimmten Voraussetzungen als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt werden. Der EuGH entschied anders:<sup>48</sup> Eine nationale Regelung, nach der bei Schenkungen unter Gebietsfremden die Steuer unter

<sup>42</sup>Vgl. BFH, Urteil vom 12.07.2016 – II R 57/14, ZEV 2016, 600; vgl. auch BFH, Urteil vom 20.11.2013 – II R 38/12, BFHE 243,411 = BStBl. II 2014, 479.

<sup>43</sup>EuGH vom 11.12.2003 – C-364/01 (Erben Barbier), DStR 2004, 93.

<sup>44</sup>EuGH vom 17.01.2008 – C-256/06 (Theodor Jäger), ZEV 2008, 87 = DStRE 2008, 174 zu der im deutschen Recht vorgesehene Beschränkung der niedrigeren Bewertung und der steuerlichen Entlastung auf inländisches land- und forstwirtschaftliches Vermögen.

<sup>45</sup>Vgl. die Darstellungen bei Wachter, DStR 2004, 540; Jochum, ZErB 2004, 233.

<sup>46</sup>EuGH, Urteil vom 22.04.2010 – C-510/08 (Vera Mattner gegen Finanzamt Velbert), EuZW 2010, 461.

<sup>47</sup>Vgl. BT-Drucksache 17/6263, S. 64.

<sup>48</sup>EuGH, Urteil vom 08.06.2016 – C 479/14 (Hünnebeck gegen Finanzamt Krefeld), NJW 2016, 2638.



Anwendung eines niedrigeren Steuerfreibetrags berechnet wird, wenn der Erwerber keinen spezifischen Antrag stellt, verstößt gegen die Regelungen der Artikel 63 und 65 AEUV. Der EuGH bestätigte damit die Rechtsansicht des Finanzgerichts Düsseldorf,<sup>49</sup> wonach sich die Freibetragsregelung des § 16 Abs. 2 ErbStG ungeachtet der Regelung des § 2 Abs. 3 ErbStG a. F. mit der Kapitalverkehrsfreiheit als unvereinbar darstellt. § 2 Abs. 3 ErbStG wurde hiernach wieder aufgehoben, § 16 Abs. 2 neu gefasst.<sup>50</sup>

Die Nichtanwendung des Ehegattenfreibetrages für beschränkt Steuerpflichtige hielt bereits das FG Baden-Württemberg<sup>51</sup> für unionsrechtswidrig. Zuvor hatte der EuGH<sup>52</sup> erneut einen Verstoß einer deutschen erbschaftsteuerlichen Regelung gegen die Kapitalverkehrsfreiheit erkannt. Die deutsche Regelung über die Berechnung von Erbschaftsteuern sah für den Fall des Erwerbs eines in Deutschland belegenen Grundstücks durch Erbanfall vor, dass der Freibetrag auf die Steuerbemessungsgrundlage dann, wenn der Erblasser und der Erwerber zum Zeitpunkt des Erbfalls in einem Drittland wie der Schweiz einen Wohnsitz (oder gewöhnlichen Aufenthalt) hatten, niedriger ist als der Freibetrag, der bei unbeschränkter Steuerpflicht zur Anwendung kommen würde. Das ist mit dem Unionsrecht nicht vereinbar. Daraufhin gelangte in gemeinschaftsrechtskonformer Anwendung die Vorschrift des § 16 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG in gleicher Weise wie im Fall eines gebietsansässigen Erben der hohe Steuerfreibetrag zur Anwendung, den das Finanzamt zuvor dem Steuerpflichtigen verwehrt hatte.<sup>53</sup> Ob die jetzt gültige Regelung des § 16 Abs. 2 ErbStG unionsrechtskonform ist, wird bezweifelt.<sup>54</sup>

Zweifel an einer Vereinbarkeit mit EU-Recht gibt es auch bei der unterschiedlichen Bewertung von Beteiligungen an inländischen und ausländischen Personengesellschaften.<sup>55</sup> Allerdings steht es der Kapital- und Zahlungsverkehrsfreiheit nicht entgegen, wenn sich eine Befreiung von der Schenkungsteuer bezüglich bestimmter Landgüter, die aufgrund ihrer Zugehörigkeit zum kulturhistorischen nationalen Erbe geschützt sind, nur auf Anwesen erstreckt, die im Hoheitsgebiet dieses Mitglied-

---

<sup>49</sup>Vgl. FG Düsseldorf, Beschluss vom 22.10.2014- 4 K 488/14 Erb, ZEV 2015, 121 und Urteil vom 13.07.2016 – 4 K 488/14 Erb, EFG 2016, 1368.

<sup>50</sup>Vgl. StUmgBG, BGBl I 2017, 1682.

<sup>51</sup>FG Baden-Württemberg, Urteil vom 28.07.2014 – 11 K 3629/13, ZEV 2015, 122, ebenso nachgehend BFH, Urteil vom 10.05.2017 – II R 53/14, BFHE 258, 74 = BStBl. II 2017, 1200.

<sup>52</sup>EuGH, Urteil vom 17.10.2013 – C 181/12 (Yvon Welte gegen FiA Velbert), ZEV 2014, 46.

<sup>53</sup>FG Düsseldorf, Urteil vom 27.11.2013, 4 K 689/12 Erb, ZEV 2014, 166.

<sup>54</sup>Vgl. zur Unionsrechtswidrigkeit des Ansatzes: FG Düsseldorf, Urteil vom 13.07.2016 – 4 K 488/14 Erb, EFG 2016, 1368; Bockhoff/Flecke, ZEV 2017, 552, 555.

<sup>55</sup>EUGH, Urteil vom 02.10.2008 – C-360/06 (Heinrich Bauer Verlag BeteiligungsGmbH), IStR 2008, 773.

staates belegen sind,<sup>56</sup> sofern die Befreiung dann nicht ausgeschlossen ist, wenn es sich bei diesen Anwesen trotz des Umstands, dass sie in einem anderen Mitgliedstaat belegen sind, um Anwesen handelt, die zum kulturhistorischen Erbe dieses Mitgliedstaates gehören.

Der BFH hatte die Frage zum Ausschluss von ausländischem Betriebsvermögen von erbschaftsteuerlichen Begünstigungen dem EuGH zur Entscheidung vorgelegt.<sup>57</sup>

Im Schrifttum bestand die Erwartung, der EuGH werde im deutschen Erbschaftsteuerrecht über die Kapitalverkehrsfreiheit eine Öffnung für Drittstaatsverhältnisse erzwingen.<sup>58</sup> Tatsächlich hatte der EuGH mit seinem Urteil vom 19.07.2012<sup>59</sup> entschieden, dass die fragliche Regelung vorwiegend die Niederlassungsfreiheit berühre und die im Ausgangsverfahren in Rede stehende Maßnahme nicht anhand der Bestimmungen des Vertrages über den freien Kapitalverkehr zu prüfen sei. Eine Regelung eines Mitgliedstaates, wonach bei der Berechnung der Erbschaftsteuer die Anwendung bestimmter Steuervergünstigungen auf einen Nachlass in Form der Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft mit Sitz in einem Drittstaat ausgeschlossen ist, während diese Vergünstigung beim Erwerb einer solchen Beteiligung von Todes wegen gewährt werden, wenn sich der Sitz der Gesellschaft in einem Mitgliedstaat befindet, berührt die Ausübung der Niederlassungsfreiheit i. S. der Art. 49 ff. AEUV, sofern die genaue Beteiligung es ihrem Inhaber ermöglicht, einen sicheren Einfluss auf die Entscheidungen der betreffenden Gesellschaft auszuüben und deren Tätigkeiten zu bestimmen.<sup>60</sup>

Auf einen Sachverhalt, der die Beteiligung an einer Gesellschaft mit Sitz in einem Drittstaat betrifft, sind die Artikel indes nicht anwendbar.<sup>61</sup>

In einer anderen Entscheidung hatte der EuGH erkannt, dass die aus der fehlenden Steueranrechnung bei Bankguthaben in Spanien resultierende Doppelbelastung dann nicht gegen das europäische Recht verstößt, wenn die in Spanien gezahlte Erbschaftsteuer auf Kapitalforderungen nicht im Rahmen der deutschen Besteuerung

---

<sup>56</sup>EuGH, Urteil vom 18.12.2014 – C-133/13 (zur niederländischen Schenkungsteuer), ZEV 2015, 183 (LS).

<sup>57</sup>BFH, Beschluss vom 15.12.2010 – II R 63/09, DStR 2011, 440 = DB 2011, 214.

<sup>58</sup>Vgl. Hey, DStR 2011, 1149; Scheller und Bader, ZEV 2011, 112; Milatz und Kämper, IWB 2010, 605.

<sup>59</sup>EuGH, Urteil vom 19.07.2012 – C-31/11 (Marianne Scheunemann gegen Finanzamt Bremerhaven), DB 2012, 1963.

<sup>60</sup>Vgl. zur Frage der Vereinbarkeit einer erbschaftsteuerlichen Anzeigepflicht eines inländischen Kreditinstituts mit Zweigniederlassung im EU-Ausland und der Niederlassungsfreiheit: BFH, Beschluss vom 01.10.2014, II R 29/13, ZEV 2015, 117.

<sup>61</sup>EuGH, Urteil vom 19.07.2012 – C-31/11 (Marianne Scheunemann gegen Finanzamt Bremerhaven), DB 2012, 1963.

auf die deutsche Erbschaftsteuer angerechnet wird.<sup>62</sup> Gerade im Hinblick auf die letztgenannte Entscheidung des EuGH bestanden seitens des BFH Zweifel, ob die Kapitalverkehrsfreiheit nach Art. 63 Abs. 1 i. V. m. Art. 65 AEUF der Regelung des § 27 ErbStG entgegensteht.<sup>63</sup> Diese Frage hat der EuGH verneint.<sup>64</sup>

---

### 8.3 Das Erbschaftsteuergesetz und das Bürgerliches Gesetzbuch

Wer Vermögensübergänge zivilrechtlich gestalten will, muss zur Wirtschaftlichkeit der Gestaltung auch die steuerrechtlichen Folgen beachten. Das Erbschaftsteuerrecht ist auf dem maßgeblich im BGB geregelten Erbrecht aufgebaut.<sup>65</sup> Mit seinen Regelungen im ErbStG verwendet es vielfach Begriffe des Zivilrechts. Beispielfhaft zu nennen sind die Begriffe

- Erbanfall (vgl. § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG und § 1922 BGB),
- Vermächtnis (vgl. § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG und §§ 2147 ff. BGB),
- Pflichtteilsanspruch (vgl. § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG und §§ 2303 ff. BGB),
- Schenkung auf den Todesfall (vgl. § 3 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG und § 2301 BGB),
- Zugewinnngemeinschaft (vgl. § 5 Abs. 1 ErbStG und § 1363 BGB, § 6 LPartG)
- Gütergemeinschaft (vgl. § 7 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG und § 1415 BGB) und
- Vor- und Nacherbschaft (vgl. § 6 ErbStG und § 2100 BGB).

Die Anlehnung an das BGB gilt als ein Grundsatz des Erbschaftsteuerrechts.<sup>66</sup> Das Erbschaftsteuerrecht knüpft die steuerlichen Folgen an einen Vermögensanfall, dessen Voraussetzungen es dem Zivilrecht entnimmt – und nicht etwa selbst bestimmt.<sup>67</sup>

---

<sup>62</sup>EuGH, Urteil vom 12.02.2009 – C-67/08 (Marlene Block gegen Finanzamt Kaufbeuren), NJW 2009, 977 = EuZW 2009, 181.

<sup>63</sup>Vgl. BFH, Beschluss vom 20.01.2015 – II R 37/13, ZEV 2015, 299.

<sup>64</sup>Vgl. EuGH, Urteil vom 30.06.2016 – C-123/15 (Feilen gegen Finanzamt Fulda), EuZW 2016, 701; nachgehend BFH, Urteil vom 27.09.2016 – II R 37/13, BFHE 256, 191.

<sup>65</sup>Erbrechtliche Regelungen finden sich aber auch etwa im Familienrecht (z. B. § 1371 BGB) oder im Lebenspartnerschaftsrecht (z. B. § 10 LPartG).

<sup>66</sup>Vgl. BFH, Urteil vom 26.11.1986, II R 190/81: „bürgerlich-rechtlich geprägtes Erbschaftsteuerrecht“, BFHE 148, 324, BStBl. II 1987, 175; BFH, Urteil vom 15.10.1997, II R 68/95, BStBl. II 1997, 820; zum Prinzip der Maßgeblichkeit des Zivilrechts für das Erbschaftsteuerrecht: Crezelius, Erbschaftsteuer und Schenkungsteuer in zivilrechtlicher Sicht (1979), S. 37; Brüggemann und Stirnberg (2018), S. 75), wonach der Grundsatz der Maßgeblichkeit des bürgerlichen Rechts für Schenkungen unter Lebenden allerdings nur eingeschränkt gilt; vgl. auch Viskorf, in Viskorf/Schuck/Wälzholz, (2017) ErbStG Einf. Rn. 46.

<sup>67</sup>Vgl. Brüggemann und Stirnberg (2018), S. 75.

In einzelnen Punkten aber löst sich das Erbschaftsteuerrecht vom bürgerlichen Recht. Was der Praktikabilität und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung dienen soll, kann den Nachlass allerdings erheblich schmälern.

### Beispiel

Erblasser E ist mit seiner jüngeren Ehefrau W verheiratet und hat aus erster Ehe zwei Kinder. Im Falle seines Todes soll die Ehefrau über seinen Nachlass als Witwe versorgt sein. E möchte aber nicht, dass etwa im Falle einer Wiederverheiratung der Witwe und nach deren Versterben „sein“ Vermögen ganz oder anteilig deren zweitem Ehemann oder dessen Familie zufällt. Im Interesse des Erblassers soll das Vermögen in der eigenen Familie bleiben, weshalb E seine Ehefrau zur Vorerbin und seine Kinder zu Nacherben einsetzen möchte.

Erbrechtlich kann der Erblasser das von ihm verfolgte Ziel mittels eines Testaments oder eines Erbvertrages umsetzen: Durch die Anordnung einer Nacherbschaft kann der Erblasser über seinen Tod hinaus den Nachlass als wirtschaftliche Einheit erhalten und auf dessen weiteres Schicksal Einfluss nehmen.<sup>68</sup> Die W als Vorerbin wird dann zwar mit dem Erbfall Herrin des Nachlasses,<sup>69</sup> bleibt aber in der Dispositionsbefugnis beschränkt und hört mit dem Nacherbfall auf, Erbe zu sein. Vielmehr fällt mit dem Nacherbfall die Erbschaft des E den Nacherben aus der Familie des E an (§ 2139 BGB). Ihr eigenes, vom Nachlass unabhängiges Vermögen kann die Witwe W unabhängig davon vererben, wem sie will.

Erbschaftsteuerlich kann sich die von E gewählte Gestaltung als riskant erweisen, etwa wenn der Nachlass die geltenden Freibeträge übersteigt. Denn das Erbschaftsteuerrecht nimmt nach dem Tode des E abweichend vom Zivilrecht zwei Erbfälle an, weshalb der Nachlass zweifach der Besteuerung unterworfen wird: Nach § 6 Abs. 1 und 2 ErbStG gelten sowohl der Anfall beim Vorerben als auch der Anfall beim Nacherben als steuerpflichtige Vorgänge. Damit wird der Vorerbe wie ein Vollerbe behandelt, trotzdem er den auf dem Erwerb lastenden Beschränkungen ausgesetzt ist. Freibeträge, die der Nacherbe nach dem Erblasser nach Maßgabe des § 16 ErbStG für sich beanspruchen könnte, bleiben im ersten steuerpflichtigen Vorgang ungenutzt.<sup>70</sup> Zudem kann der Vorerbe die Erbschaftsteuer nach § 20 Abs. 4 ErbStG in Verbindung mit § 2126 BGB aus den Mitteln der Vorerbschaft entrichten,<sup>71</sup> weshalb die steuerliche Last den Nacherben zweifach trifft: Erst mindert die Steuerlast des Vorerben den

<sup>68</sup>Vgl. Lange (2017), § 27 Rn. 41.

<sup>69</sup>Vgl. Brox und Walker (2018), Rn. 361.

<sup>70</sup>Lange (2017), § 27 Rn. 45.

<sup>71</sup>Palandt/Weidlich (2019), § 2100 Rn. 3; vgl. auch § 20 Abs. 4 ErbStG.

Nachlass, danach muss der Nacherbe selbst den Erwerb als vom Vorerben stammend versteuern.<sup>72</sup>

Zwar gibt es keine vom Zivilrecht losgelöste Erbschaft im wirtschaftlichen Sinne.<sup>73</sup> Indes zeigt das Beispiel die Bedeutung erbrechtlicher und erbschaftsteuerlicher Kenntnisse bei der Vermögensübertragung: Sowenig das Erbschaftsteuerrecht in seiner derzeitigen Konzeption ohne die Rechtsvorgänge und Begriffe des BGB, deren Anwendung und Auslegung denkbar ist, sowenig ist eine erbrechtliche oder schenkungsrechtliche Vermögensübertragung ohne die Beachtung der erbschaftsteuerlichen Vorschriften sinnvoll zu gestalten.

---

## 8.4 Die Erbschaftsbesteuerung

### 8.4.1 Sachliche (objektive) Steuerpflicht

Die im Erbschaftsteuerrecht steuerbaren Vorgänge sind in § 1 Abs. 1 ErbStG abschließend bezeichnet. Die dort aufgeführten vier Grundtatbestände finden in den dann nachfolgenden Vorschriften ihre Konkretisierung (vgl. auch Abb. 8.1). Soweit hier nichts anderes bestimmt ist, gelten die Vorschriften über den *Erwerb von Todes wegen* auch für die übrigen Erwerbsvorgänge, § 1 Abs. 2 ErbStG. Vorschriften, die sich nicht ausdrücklich auf Erwerbe von Todes wegen beziehen, gelten auch für die Schenkungsteuer. Dagegen können nur auf den Erbfall bezogene Regelungen nicht auf Schenkungen übertragen werden.

---

#### Beispiel

Nach § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG sind die Kosten der Bestattung des Erblassers, die Kosten für ein angemessenes Grabdenkmal und die Kosten einer üblichen Grabpflege mit pauschal 10.300 € ohne Nachweis vom Erwerb abzuziehen. Dies betrifft den Fall der Schenkung unter Lebenden nicht.

Die Erwerbe von Todes wegen haben gemeinsam mit den *Schenkungen unter Lebenden* die größte praktische Bedeutung.<sup>74</sup>

---

<sup>72</sup>Lange (2017), § 27 Rn. 45.

<sup>73</sup>Vgl. BFH, Urteil vom 30.06.1960 – IV 150/58 U, BFHE 71, 259; vgl. auch BFH, Urteil vom 15.10.1997 – II R 68/95, BStBl. II 1997, 820; Meincke/Hannes/Holtz (2018), Einführung Rn. 13.

<sup>74</sup>Vgl. Moench und Hübner (2012), Rn. 41.

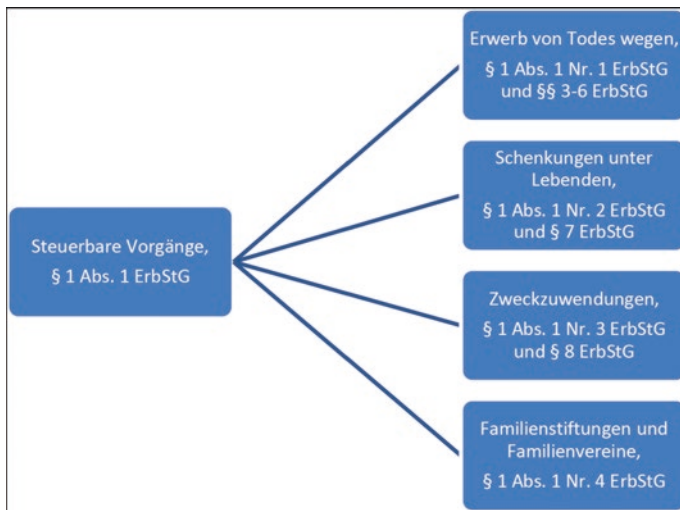


**Abb. 8.1** Vier Grundtatbestände

Bei *Zweckzuwendungen* handelt es sich im Wesentlichen um Zuwendungen von Todes wegen oder freigebige Zuwendungen unter Lebenden, die mit der Auflage verbunden sind, zugunsten eines bestimmten Zwecks verwendet zu werden, § 8 ErbStG.

#### Beispiel

Erblasserin E macht der als Erbin eingesetzten D-GmbH in dem Testament zur Auflage, „das Ererbte nur zugunsten von Angehörigen der Firma D zu verwenden, die in Not geraten sind und deren persönliche, dienstvertragliche oder von der öffentlichen Hand zu erlangenden Mittel nicht genügen, die Not angemessen ausreichend zu lindern“.

Hier liegt eine Zweckzuwendung vor. Die Begünstigung eines unbestimmten Personenkreises unterfällt der Regelung des § 8 ErbStG. Zwar hat die Erblasserin die Begünstigung auf die Mitarbeiter der Firma D beschränkt. Dieses Kriterium allein reicht indes nicht aus, um von einer direkten Zuwendung der Erblasserin an bestimmte Personen i. S. des § 3 Abs. 2 Nr. 2 ErbStG auszugehen.<sup>75</sup>

In der Zweckzuwendung treffen zwei steuerpflichtige Vorgänge zusammen, eine Zuwendung und eine Zweckauflage. Ihr ist die Belastung des Zuwendungsempfängers mit gewissen Leistungen gleichgestellt, die er aufbringen muss, um eine mit der Zuwendung verbundene Erwerbsbedingung zu erfüllen.<sup>76</sup> Die Zweckzuwendung wird

<sup>75</sup>Vgl. FG Münster, Urteil vom 13.02.2014 – 3 K 210/12 Erb, EFG 2014, 946.

<sup>76</sup>Vgl. Meincke/Hannes/Holtz (2018), § 8 Rn. 1.

aber nur angenommen, wenn die Auflage einem unpersönlichen Zweck dient.<sup>77</sup> Sie liegt nicht schon vor, wenn der Bedachte ein Sparguthaben mit der Auflage erhält, die zu Lebzeiten mit dem Erblasser vereinbarte Pflege seines Grabes zu besorgen.<sup>78</sup>

Nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG unterliegt das Vermögen einer Stiftung, sofern sie wesentlich im Interesse einer Familie oder bestimmter Familien errichtet ist, der Erbschaftsteuer. Gleiches gilt für einen Verein mit entsprechendem Zweck. Die damit erfassten Familienstiftungen haben eine hinlängliche begriffliche Klärung erfahren, was die Tatbestandmerkmale *Familie*, *Interesse* und *wesentlich* angeht.<sup>79</sup> Ob eine Stiftung als Familienstiftung anzusehen ist, ist anhand des vom Stifter verfolgten Zwecks der Stiftung zu beurteilen, wie er ihn objektiv erkennbar in der Satzung zum Ausdruck gebracht hat. Die Bezeichnung durch den Stifter sowie die Einschätzung der Stiftungsaufsicht sind für die erbschaftsteuerliche Beurteilung unerheblich.<sup>80</sup> Eine nichtrechtsfähige Stiftung erfüllt nicht den Begriff der Familienstiftung i. S. des § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG. Sie besitzt kein eigenes Vermögen, welches der Ersatzerbschaftsteuer unterliegen kann.<sup>81</sup> Die in Zeitabständen von je 30 Jahren zu erhebende Steuer auf das Vermögen dieser Stiftungen und Vereine wird als Ersatzerbschaftsteuer bezeichnet.<sup>82</sup> Der Gesetzgeber ging bei der Einführung der Steuer auf das Vermögen der Familienstiftungen und -vereine davon aus, dass ein Vermögen im Generationenwechsel, bei dem der Erblasser zwei Kinder hinterlässt, einmal der Erbschaftsbesteuerung unterworfen wird.<sup>83</sup> Entsprechend gewährt § 10 Abs. 1 S. 6 ErbStG den doppelten Freibetrag für Kinder und § 15 Abs. 2 S. 3 ErbStG wendet die Steuersätze der Steuerklasse I mit dem Prozentsatz an, der für die Hälfte des steuerpflichtigen Vermögens gelten würde.

Vor der Einführung der Ersatzerbschaftsteuer konnte durch die Einbringung des Vermögens in die Stiftung das Vermögen über mehrere Generationen hinweg vererbt werden, ohne dass Erbschaftsteuer anfiel. Hierin sah der Gesetzgeber eine systemwidrige Begünstigung, die unter Berücksichtigung des Grundsatzes des Vertrauensschutzes auch für bis dahin bestehende Stiftungen aufzuheben war.<sup>84</sup>

---

<sup>77</sup>Vgl. Moench und Hübner (2012), Rn. 42.

<sup>78</sup>BFH, Urteil vom 30.09.1987 – II R 122/85, BStBl. II 1987, 861.

<sup>79</sup>Vgl. BFH, Urteil vom 10.12.1997 – II R 25/94, BFHE 185, 58 = BStBl. II 1989, 114; Theuffel-Werhahn, ZEV 2014, 14 m. w. N. in der Literatur.

<sup>80</sup>BFH, Urteil vom 18.11.2009 – II R 46/07, BFH/NV 2010, 898.

<sup>81</sup>Vgl. BFH, Urteil vom 25.01.2017 – II R 26/16, BFHE 257, 341.

<sup>82</sup>Vgl. BFH, Urteil vom 18.11.2009 – II R 46/07, BFH/NV 2010, 898; Zur Reformbedürftigkeit: Löwe und Droege, ZEV 2006, 530.

<sup>83</sup>Vgl. BT-Drucksache 7/1333, 3; Huonker, BTProtokolle 7/4115.

<sup>84</sup>BT-Drucksache 7/1333, 3; Huonker, BTProtokolle 7/4115.

### 8.4.2 Persönliche Steuerpflicht

Neben einem Erwerb nach § 1 Abs. 1 ErbStG ist die weitere Voraussetzung einer Besteuerung, dass der Erwerber steuerpflichtig i. S. des deutschen ErbStG ist.<sup>85</sup> § 2 ErbStG regelt den Umfang dieser persönlichen Steuerpflicht.

Die Vorschrift soll einerseits den Kreis der potenziell steuerpflichtigen Personen umschreiben.<sup>86</sup> Dabei unterwirft § 2 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 lit. d) ErbStG neben der natürlichen Person auch Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die ihre Geschäftsleitung (§ 10 AO) oder ihren Sitz (§ 11 AO) im Inland haben, der Erbschaftsteuer. Problematisch erscheint die Behandlung der Außengesellschaft bürgerlichen Rechts, nachdem der BGH diese mit Urteil vom 29.01.2001<sup>87</sup> als Rechtssubjekt anerkannt hat.<sup>88</sup>

Nach einer zum Sachverhalt um eine KG vertretenen Ansicht<sup>89</sup> sollen unabhängig von der Frage, ob die Gesamthandsgemeinschaft nach zivilrechtlichen Grundsätzen als Beschenkte anzusehen ist, für Zwecke der Schenkungsteuer die Gesamthänder als bereichert anzusehen sein. Das hat zur Folge, dass diese Erwerber und Steuerschuldner sind. Durch die Rechtsprechung des BGH zur Rechtsfähigkeit der GbR habe sich für die Beurteilung der Frage, wer im Fall einer Zuwendung an eine Kommanditgesellschaft bereichert und deshalb Erwerber und Steuerschuldner ist, nichts geändert. Denn einer Kommanditgesellschaft komme (Teil-)Rechtsfähigkeit und damit die Fähigkeit, Vermögensträgerin zu sein, gemäß §§ 161 Abs. 2, 124 Abs. 1 HGB zu. Auf dieser Grundlage habe der BFH seine Entscheidungen vom 14.09.1994 und vom 15.07.1998 getroffen und daran weiter festgehalten.<sup>90</sup>

Auch der BFH hat zunächst für eine Schenkung an eine Gesamthandsgemeinschaft<sup>91</sup> bestätigt, dass für die Schenkungsteuer die Gesamthänder vermögensmäßig als bereichert anzusehen sind. Diese Rechtsprechung gelte entsprechend für die Frage, wer bei einer Schenkung von einer Gesamthandsgemeinschaft für die Schenkungsteuer als vermögensmäßig entreichert anzusehen ist. Dies seien die Gesamthänder und nicht die Gesamthandsgemeinschaft. Die Rechtsprechung des BGH zur Teilrechtsfähigkeit der

<sup>85</sup>Leipold in: MünchKomm-BGB Bd. 9 (2017), Einleitung Rn. 253.

<sup>86</sup>Vgl. Wohlschlegel, ZEV 1995, 94.

<sup>87</sup>BGH, Urteil vom 29.01.2001 – II ZR 331/00, BGHZ 146 = NJW 2001, 1056.

<sup>88</sup>Vgl. zur Gesamthand: NWBK-Hübner, § 2 Rn. 1.

<sup>89</sup>Vgl. FG Münster, Urteil vom 12.01.2017 – 3 K 518/15 Erb, EFG 2017, 696 (n.rkr.), Rev. anhängig unter BFH, II R 9/17.

<sup>90</sup>Vgl. BFH, Beschluss vom 11.09.2002 – II B 113/02, BStBl. II 2002, 777; BFH, Urteil vom 21.04.2009 – II R 57/07, BStBl. II 2009, 606; BFH, Urteil vom 11.11.2009 – II R 31/07, BStBl. II 2010, 504.

<sup>91</sup>BFH, Urteil vom 30.08.2017 – II R 46/15, BFHE 259/370; BFH, Urteil vom 22.02.2017 – II R 52/14, BFHE 257, 363, BStBl II 2017, 653, 856.



GbR rechtfertige es nicht, bei einer Zuwendung von einer KG diese schenkungsteuerrechtlich als Zuwendende anzusehen. Das BGH-Urteil vom 29.01.2001 – II ZR 331/00 betreffe eine GbR und nicht Kommanditgesellschaften. Bereits vor diesem Urteil sei unbestritten gewesen, dass eine KG nach § 161 Abs. 2 i. V. m. § 124 Abs. 1 HGB ebenso wie eine OHG Trägerin von Rechten und Pflichten sein kann und damit rechtsfähig ist.

Das überzeugt nicht. Es bleibt abzuwarten,<sup>92</sup> ob der BFH bei genauerer Befassung hiernach zu seiner Rechtsprechung aus dem Jahre 1988<sup>93</sup> zurückfindet und ohne einen erbschaftsteuerlichen Sonderweg den zivilrechtlichen Vorgaben folgend wieder die Gesellschaft als bereichert ansehen wird.

Zum Zweiten soll § 2 den Umfang des Erwerbs, der von der Steuerpflicht erfasst wird, bezeichnen. Hier ist zwischen der *beschränkten* und der *unbeschränkten Steuerpflicht* zu unterscheiden. Grundsätzlich können alle in § 1 ErbStG bezeichneten steuerpflichtigen Vorgänge entweder der beschränkten oder der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegen.

#### 8.4.2.1 Unbeschränkt Steuerpflichtige

Nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 tritt die Steuerpflicht für den gesamten Vermögensanfall ein, wenn der Erblasser zur Zeit seines Todes, der Schenker zur Zeit der Ausführung der Schenkung oder der Erwerber zur Zeit der Entstehung der Steuer (§ 9 ErbStG) ein Inländer ist. Als Inländer gelten nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 ErbStG

- natürliche Personen, die ihren Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthaltsort im Inland haben. Damit können auch ausländische Staatsangehörige Inländer i. S. des § 2 ErbStG sein. Ist im späteren Streit vor dem Finanzgericht in tatsächlicher Hinsicht das Vorliegen der wohnsitzbegründenden Umstände zweifelhaft, trägt derjenige die Feststellungslast, der sich auf das Vorhandensein des streitigen Wohnsitzes beruft.<sup>94</sup>
- deutsche Staatsangehörige, die sich nicht länger als 5 Jahre dauernd im Ausland aufgehalten haben, ohne einen Wohnsitz im Inland zu haben;
- oder die unabhängig von der Fünfjahresfrist im Ausland lebenden deutschen Staatsangehörigen, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben und zu einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts

---

<sup>92</sup>Vgl. hierzu Bruns (2005), Die Gesellschaft bürgerlichen Rechts als Rechtsform für kleine und mittlere Familienunternehmen unter der Berücksichtigung der veränderten Rechtsprechung des BGH, S. 177 ff.; FG Münster, Urteil vom 18.01.2007 – 3 K 2592/05Erb, EFG 2007, 1037; a. A. Moench und Hübner (2012), Rn. 53; für die Erbengemeinschaft als selbstständigen Rechtsträger im Sinne des Grunderwerbsteuerrechts: BFH, Urteil vom 12.02.2014 – II R 46/12, BFHE 244, 455 = BStBl. II 2014, 536.

<sup>93</sup>BFH, Urteil vom 07.12.1988 – II R 150/85, BFHE 155, 395.

<sup>94</sup>Vgl. FG München, Beschluss vom 19.6.2013 – 5 V 1314/13, ZEV 2014, 120 (LS), Musil, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler 2015, AO und FGO, § 8 AO Rn. 15 ff.; Buciek in Beermann/Gosch 2015, AO und FGO, § 8 AO Rn. 11.

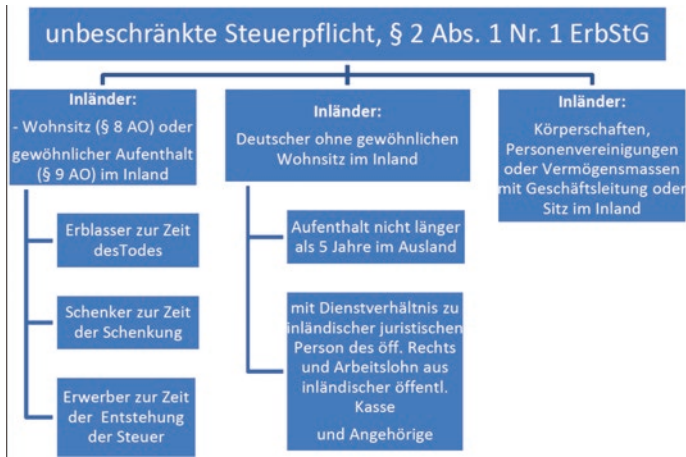


**Abb. 8.2** Unbeschränkte Steuerpflicht

in einem Dienstverhältnis stehen und dafür Arbeitslohn aus einer inländischen öffentlichen Kasse beziehen. Hiervon wird der deutsche Auslandsbeamte erfasst;

- sowie die zu ihrem Haushalt gehörenden Angehörigen, welche die deutsche Staatsangehörigkeit besitzen;
- Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Inland haben.

Dies ist in der Übersicht in Abb. 8.2 dargestellt.

Steuergegenstand ist bei der unbeschränkten Steuerpflicht das weltweite, gesamte Vermögen. Daher kann es im Falle einer Besteuerung durch ausländische Staaten zu einer Doppelbesteuerung kommen, wenn im Ausland belegenes Vermögen zum Erwerb gehört.<sup>95</sup> Das Gleiche gilt, wenn Steuerausländer am Erwerbsvorgang beteiligt sind. Dem kann entweder über die Vorschrift des § 21 ErbStG durch eine einseitige Anrechnung ausländischer Erbschaftsteuer oder durch ein Doppelbesteuerungsabkommen begegnet werden.

Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) dienen der Vermeidung der Doppelbesteuerung. Abkommen mit Regelungen zur Erbschaftsteuer bestehen in Deutschland mit

- Dänemark,
- Frankreich,
- Griechenland,
- Schweden,

<sup>95</sup>Vgl. BFH, Urteil vom 19.06.2013 – II R 10/12, BFHE 241, 402; Moench und Hübner, Rn. 55.

- Schweiz und
- USA.

Das DBA Deutschland – Österreich aus dem Jahre 1954 hat die Bundesregierung gekündigt, nachdem seit dem 01.08.2008 die Erbschaftsteuer in Österreich nicht mehr erhoben wird. Auch Schweden verzichtet auf die Erhebung dieser Steuer, sodass es des DBA mit Schweden an sich nicht mehr bedarf.

Fehlt es an einem Doppelbesteuerungsabkommen, kann der Erwerb bei einer Besteuerung auch im Ausland mehrfach der Besteuerung unterliegen. In diesem Fall ist nach § 21 ErbStG auf Antrag die festgesetzte, auf den Erwerber entfallende ausländische Steuer insoweit auf die deutsche Erbschaftsteuer anzurechnen, als das Auslandsvermögen auch der deutschen Erbschaftsteuer unterliegt. Voraussetzung dafür ist,<sup>96</sup> Dass

- die ausländische Steuer der deutschen Erbschaftsteuer entspricht;
- die ausländische Steuer nicht früher als fünf Jahre vor der deutschen Steuer, auf die sie angerechnet werden soll, entstanden ist;
- die ausländische Steuer vor der Anrechnung festgesetzt wurde;
- der Erwerber die ausländische Steuer bezahlt hat und sie keinem Ermäßigungsanspruch unterliegt;
- die ausländische Steuer auf Auslandsvermögen i. S. des Abs. 2 entfällt;
- der Erwerb des Auslandsvermögens auch der deutschen Besteuerung unterliegt und dabei
- die ausländische Steuer höchstens bis zu dem Betrag angerechnet werden kann, bis zu dem das Auslandsvermögen im Inland besteuert wird.

### Beispiel

Die Erblasserin verstarb im Jahre 1999 in Deutschland, wo sie zuletzt wohnhaft war. Sie wurde von ihrer Nichte beerbt. Der Nachlass bestand im Wesentlichen aus Kapitalvermögen, das zu einem Teil in Deutschland und zu einem anderen Teil bei Banken in Spanien angelegt war. Für das in Spanien angelegte Vermögen hatte die Alleinerbin eine Erbschaftsteuer in einer bestimmten Höhe zu zahlen. Das deutsche Finanzamt ließ die spanische Steuerschuld als Nachlassverbindlichkeit zum Abzug zu, berücksichtigte den persönlichen Freibetrag und gelangte zu einem steuerpflichtigen Erwerb. Hierauf setzte das Finanzamt die Steuer fest. Die Alleinerbin vertrat die Ansicht, die (höhere) spanische Steuer müsse auf die (niedrigere) deutsche Steuer angerechnet werden, anstatt sie wie eine Nachlassverbindlichkeit von der Bemessungsgrundlage abzuziehen. Den die deutsche Steuer übersteigenden Betrag verlangte sie vom Finanzamt erstattet.<sup>97</sup>

<sup>96</sup>Vgl. Meincke/Hannes/Holtz (2018), § 21 Rn. 5.

<sup>97</sup>Sachverhalt des Beispiels nach BFH, Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH vom 16.01.2008 – II R 45/05, BStBl. 2008 II, 623.

Das Finanzgericht<sup>98</sup> vertrat die Ansicht, eine Anrechnung der spanischen Erbschaftsteuer gemäß § 21 Abs. 1 ErbStG komme gemäß § 21 Abs. 2 Nr. 1 ErbStG nicht in Betracht, weil das in Spanien angelegte Kapitalvermögen nicht unter § 121 BewG falle und daher kein Auslandsvermögen sei. Die Definition des *Auslandsvermögens* in § 21 Abs. 2 Nr. 1 ErbStG sei gemeinschaftsrechtlich nicht zu beanstanden. Das führte zwar zu einer Doppelbesteuerung des in Spanien angelegten Kapitalvermögens, weil es in Spanien als Inlandsvermögen besteuert worden war. Das Finanzgericht sah es jedoch nicht als Aufgabe des deutschen Fiskus an, andere Staaten zu subventionieren. Ob der vom Finanzamt vorgenommene Abzug der spanischen Steuer als Nachlassverbindlichkeit rechtmäßig sei, konnte wegen des Verböserungsverbot auf sich beruhen.

In dem Vorabentscheidungsersuchen des BFH<sup>99</sup> an den EuGH ging es um die Frage, ob die Doppelbelastung mit deutscher und spanischer Erbschaftsteuer gegen die Freiheit des Kapital- und Zahlungsverkehrs verstößt (jetzt: Art. 63 ff. AEUV).

Der EuGH entschied mit Urteil vom 12.02.2009,<sup>100</sup> dass die Regelungen zum Kapital- und Zahlungsverkehr so auszulegen sind, dass sie einer Regelung eines Mitgliedstaates wie der des § 21 Abs. 2 Nr. 1 ErbStG nicht entgegenstehen, nach der bei der Berechnung der Erbschaftsteuer, die von einem Erben mit Wohnsitz in diesem Mitgliedstaat auf Kapitalforderungen gegen ein in einem anderen Mitgliedstaat ansässiges Finanzinstitut geschuldet wird, die in dem anderen Mitgliedstaat entrichtete Erbschaftsteuer auf die im erstgenannten Mitgliedstaat geschuldete Erbschaftsteuer nicht angerechnet wird, wenn der Erblasser zum Zeitpunkt seines Ablebens seinen Wohnsitz im erstgenannten Mitgliedstaat hatte.

Die Entscheidung des EuGH vom 12.02.2009 C -67/08 hindert den BFH indes nicht, bei einer doppelten Besteuerung von im Ausland belegenem Kapitalvermögen weder eine Anrechnung der ausländischen Erbschaftsteuer noch eine Berücksichtigung als Nachlassverbindlichkeit vorzunehmen.<sup>101</sup> Hierbei ist zu beachten, dass private Guthaben von Inländern bei ausländischen Banken nicht zum Auslandsvermögen gehören.<sup>102</sup>

Eine Pflicht der Bundesrepublik Deutschland, bei Fehlen eines auf die Erbschaftsteuer bezogenen DBA die Erbschaftsteuer, die ein ausländischer Staat für den von Todes wegen erfolgten Erwerb von privaten, gegen ausländische Schuldner gerichteten Forderungen inländischer Erblasser erhebt, auf die deutsche Erbschaftsteuer anzu-

<sup>98</sup>FG München, Urteil vom 06.07.2005 – 4 K 3290/03, EFG 2006, 59.

<sup>99</sup>BFH, Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH vom 16.01.2008 – II R 45/05, BStBl. II 2008, 623.

<sup>100</sup>EuGH, Urteil vom 12.02.2009, C-67/08 (Margarete Block gegen Finanzamt Kaufbeuren), NJW 2009, 977.

<sup>101</sup>BFH, Urteil vom 19.06.2013 – II R 10/12, BFHE 241, 402 = BStBl. II 2013, 746.

<sup>102</sup>Vgl. FG Baden-Württemberg, Gerichtsbesch. vom 06.11.2013, 7 K 3551/13, ZEV 2014, 273.

rechnen, bestehe nur in den von den in § 121 Nrn. 7 und 8 BewG genannten Ausnahmefällen. Eine grundsätzliche Pflicht zur Anrechnung lasse sich dagegen auch der Gewährleistung des Eigentums und des Erbrechts durch Art. 14 Abs. 1 S. 1 GG nicht entnehmen.<sup>103</sup>

#### 8.4.2.2 Beschränkt Steuerpflichtige

Erbfälle von *Steuerausländern* unterliegen der deutschen Erbschaftsteuer im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht: Die beschränkte Steuerpflicht ist danach die Steuerpflicht, die nur für den Erwerb von Inlandsvermögen gilt und auf die nicht ohne weiteres alle Bestimmungen des ErbStG anwendbar sind.<sup>104</sup> Sie erstreckt sich nur auf Vermögen der in § 121 BewG genannten Art, das auf das Inland entfällt, also auf

- inländisches land- und forstwirtschaftliches Vermögen,
- inländisches Grundvermögen,
- inländisches Betriebsvermögen und
- Anteile an Kapitalgesellschaften mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland, wenn der Gesellschafter entweder allein oder zusammen mit anderen ihm nahestehenden Personen mittelbar oder unmittelbar zu mindestens 10 % am Grund oder Stammkapital beteiligt ist.

Das Finanzgericht München<sup>105</sup> hält die im Schrifttum herrschende Meinung,<sup>106</sup> wonach Sachleistungsansprüche nicht der beschränkten Steuerpflicht unterliegen, weil sie in dem enumerativen Katalog des § 121 BewG nicht aufgezählt sind, für formaljuristisch und folgt ihr nicht. Es könne für die beschränkte Steuerpflicht des § 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG keinen wertungsmäßig relevanten Unterschied machen, ob eine Sache oder Recht i. S. des § 121 BewG unmittelbar zu zivilrechtlichem Eigentum erworben wird oder lediglich ein schuldrechtlicher Anspruch auf die Verschaffung der Eigentümerstellung besteht. Der Ansicht des FG München ist indes nicht zu folgen.

Die auf das Inlandsvermögen beschränkte Steuerpflicht greift dann ein, wenn keiner der am steuerpflichtigen Vorgang Beteiligten ein *Inländer* ist (vgl. Abb. 8.3).<sup>107</sup> In

<sup>103</sup>BFH, Urteil vom 19.06.2013 – II R 10/12, BFHE 241, 402 = BStBl. II 2013, 746.

<sup>104</sup>Vgl. Meincke/Hannes/Holtz (2018), § 2 Rn. 4.

<sup>105</sup>Vgl. FG München, Urteil vom 10.07.2019 – 4 K 174/16, juris.

<sup>106</sup>Vgl. Eisele in: Kapp/Ebeling, ErbStG, 80. Lieferung 05.2019, § 2 ErbStG Rn. 43.1; Jülicher in: Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG, § 2 Rn. 68; Meßbacher-Hönsch in: Wilms/Jochum, ErbStG/BewG/GrEStG, 1. Aufl. 2000, 100. Lieferung, § 2 ErbStG Rn. 154; Dötsch in: Gürsching/Stenger, Bewertungsrecht, 145. Lieferung 04.2019, § 121 BewG Rn. 109; Meincke/Hannes/Holtz, ErbStG, (2018), § 2 Rn. 21; Willmann in: Wilms/Jochum, ErbStG/BewG/GrEStG, 1. Aufl. 2000, 100. Lieferung, § 121 BewG Rn. 16; Kreutziger in: Kreutziger/Schaffner/Stephany, BewG, 4. Aufl. 2018, § 121 Rn. 11.

<sup>107</sup>Vgl. Meincke/Hannes/Holtz (2018), § 2 Rn. 19.



**Abb. 8.3** Beschränkte Steuerpflicht

diesem Fall sollen bei der Feststellung der Bereicherung nach § 10 ErbStG nur die mit dem inländischen Vermögen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Schulden und Lasten abzugsfähig sein, § 10 Abs. 6 S. 2 ErbStG.<sup>108</sup>

#### Beispiel

Die Familienstiftung F hält Vermögen im Inland. Nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG ist dieses Vermögen grundsätzlich der Besteuerung unterworfen. Anders, wenn die Familienstiftung ihren Sitz und die Geschäftsleitung im Ausland hat, § 2 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG. Dann soll nach einer in der Literatur vertretenen Ansicht inländisches Vermögen von der deutschen Ersatzerbschaftsteuer unangetastet bleiben, weil es an dem tatbestandlich von § 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG geforderten Vermögensanfall fehle.<sup>109</sup>

Die beschränkte Steuerpflicht hätte neben dem begrenzten Abzug von Schulden nach § 10 Abs. 6 S. 2 ErbStG gegenüber der unbeschränkten Steuerpflicht auch noch weitere Nachteile:<sup>110</sup>

- niedrigerer persönlicher Freibetrag, § 16 Abs. 2 ErbStG,
- Versorgungsfreibetrag nach § 17 ErbStG nur bei Amtshilfe, § 17 Abs. 3 ErbStG,
- Versagung der Anrechnung ausländischer Erbschaftsteuer nach § 21 ErbStG.

Ob diese auch nach den gesetzlichen Änderungen fortbestehenden Nachteile unionsrechtskonform sind, wird bezweifelt.<sup>111</sup> So dürfte der EuGH<sup>112</sup> in der Weise zu

<sup>108</sup>Vgl. Meincke/Hannes/Holtz (2018), § 2 Rn. 23; Piltz, ZEV 1998, 461.

<sup>109</sup>Meincke/Hannes/Holtz (2018), § 2 Rn. 9.

<sup>110</sup>Vgl. Högl, in: Gürsching und Stenger, BewG/ErbStG, Stand: August 2019, Einf. ErbStG Rn. 14; Hey, DStR 2011, 1149, 1150.

<sup>111</sup>Vgl. Brüggemann/Stirnberg (2018), S. 282.

<sup>112</sup>EuGH, Urteil vom 17.10.2013 – C 181/12 (Yvon Welte gegen FiA Velbert), ZEV 2014, 46.

verstehen sein, dass eine Beschränkung der Grundfreiheiten aus Gründen der Kohärenz nur zulässig ist, wenn ein Zusammenhang zwischen dem jeweiligen steuerlichen Vorteil und dessen Ausgleich durch eine bestimmte steuerliche Belastung besteht.<sup>113</sup> Indes wird der steuerliche Vorteil, der sich in Deutschland als dem Staat des Vermögensanfalls ergibt, indem ein unverminderter Freibetrag von der Bemessungsgrundlage abgezogen wird, in Deutschland durch keine bestimmte steuerliche Belastung ausgeglichen.<sup>114</sup>

#### 8.4.2.3 Erweiterte beschränkte Steuerpflicht

Nach Maßgabe des § 4 des Gesetzes über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (AStG) kann die beschränkte Steuerpflicht erweitert werden.<sup>115</sup> So ist in Anwendung des § 2 Abs. 1 S. 1 AStG eine natürliche Person, die in den letzten zehn Jahren vor dem Ende ihrer unbeschränkten Steuerpflicht als Deutscher insgesamt mindestens fünf Jahre unbeschränkt einkommensteuerpflichtig war, unter den weiteren Voraussetzungen der Norm bis zum Ablauf von zehn Jahren nach dem Ende der unbeschränkten Steuerpflicht erweitert beschränkt einkommensteuerpflichtig.

Hier knüpft § 4 AStG für die Erbschaftsteuer an: § 4 AStG erweitert (nur) bei weggezogenen Erblassern oder Schenkern die beschränkte Steuerpflicht auf den in § 121 Abs. 2 BewG nicht genannten Vermögensanfall mit Inlandsbezug.<sup>116</sup> War danach bei einem Erblasser oder Schenker zur Zeit der Entstehung der Steuerschuld § 2 Abs. 1 S. 1 AStG anzuwenden, so tritt bei einer Erbschaftsteuerpflicht nach § 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG die Steuerpflicht über den dort bezeichneten Umfang hinaus für alle Teile des Erwerbs ein, deren Erträge bei unbeschränkter Einkommensteuerpflicht nicht ausländische Einkünfte i. S. des § 34c Abs. 1 des EStG wären. Dieser Vermögensanfall wird als erweitert beschränkt steuerpflichtiges Vermögen<sup>117</sup> oder als erweitertes Inlandsvermögen bezeichnet.<sup>118</sup>

§ 4 Abs. 1 AStG findet allerdings keine Anwendung, wenn nachgewiesen wird, dass für die Teile des Erwerbs, die nach dieser Vorschrift über § 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG hinaus steuerpflichtig wären, im Ausland eine der deutschen Erbschaftsteuer entsprechende Steuer zu entrichten ist, die mindestens 30 % der deutschen Erbschaftsteuer beträgt, die bei Anwendung des Abs. 1 auf diese Teile des Erwerbs entfallen würde (§ 4 Abs. 2 AStG).

---

<sup>113</sup>Vgl. Brüggemann/Stirner (2018), S. 283.

<sup>114</sup>Vgl. Brüggemann/Stirner (2018), S. 283 m. w. N.

<sup>115</sup>Vgl. BMF-Schreiben vom 14.05.2004, BStBl. I 2004, Sondernummer 1/2004, Tz. 4.

<sup>116</sup>Vgl. Kraft, in Kraft, Außensteuergesetz, 2. Aufl. (2019), § 4 Rn. 3.

<sup>117</sup>Vgl. Kraft, in Kraft, Außensteuergesetz, 2. Aufl. (2019), § 4 Rn. 3.

<sup>118</sup>Vgl. Brüggemann/Stirner (2018), S. 285.

### 8.4.3 Steuerpflichtige Erwerbe von Todes wegen

Die Vorgänge, die als Erwerb von Todes wegen in Betracht kommen, sind in § 3 ErbStG abschließend aufgezählt.<sup>119</sup> Erwerbsgründe, die nicht im Katalog des § 3 ErbStG genannt werden, unterliegen nicht der Erbschaftsteuer, und es reicht für die Annahme eines Erwerbs von Todes wegen auch nicht aus, dass der Erwerb lediglich im Zusammenhang mit dem Erbfall steht.<sup>120</sup>

#### Beispiel

Die Erblasserin E setzte den Neffen N in einem Testament im Jahre 1997 zum Erben ein. Als E im Jahre 2004 verstarb, streitet N mit K um das Erbe, nachdem ein späteres Testament aus dem Jahre 2002 die K als Erbin bedachte und den N unberücksichtigt ließ. N trägt vor, E sei im Jahre 2002 wegen Altersdemenz testierunfähig gewesen, weshalb das letzte Testament unwirksam sei. In dem Zivilrechtsstreit vor dem Landgericht einigen sich N und K im Wege des Prozessvergleichs: K verpflichtet sich, an N 45.000 € zu zahlen, während im Gegenzug der N auf die Beantragung eines ihn als Erben ausweisenden Erbscheins verzichtet. Das Nachlassgericht erlässt sodann im November 2006 einen Erbschein, der die K als Alleinerbin ausweist. Stellt die Abfindungszahlung der K an N in Höhe von 45.000 € einen erbschaftsteuerpflichtigen Erwerb dar?<sup>121</sup>

Variante: E stirbt im Jahr 2019.

Die Abfindung, die der N aufgrund des mit der Alleinerbin geschlossenen Vergleichs zur Beendigung des Zivilrechtsstreits erhalten hatte, war kein Erwerb des N von Todes wegen. § 3 Abs. 1 Nr. 1 bestimmt als Erwerb von Todes wegen den Erwerb durch Erbanfall (§ 1922 BGB), durch Vermächtnis (§§ 2147 ff. BGB) oder aufgrund eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruchs (§§ 2303 ff. BGB). N hatte die Abfindung nicht durch Erbfall i. S. des § 1922 BGB erworben, nachdem er weder gesetzlicher noch testamentarischer Erbe der E geworden ist. Erbin der E ist vielmehr die K geworden. Die Abfindung beruhte auch nicht auf einem Vermächtnis der E nach § 2147 BGB, weil es an einer Bestimmung im Testament der E fehlt, dem N 45.000 € zukommen zu lassen. Als Neffe der E ist N auch nicht pflichtteilsberechtigt.

<sup>119</sup>BFH, Urteil vom 04.05.2011 – II R 34/09, Rn. 12, BStBl. II 2011, 725; BFH, Urteil vom 06.03.1991 – II R 69/87, BFHE 163, 394 = BStBl. II 1991, 412.

<sup>120</sup>BFH, Urteil vom 04.05.2011 – II R 34/09, Rn. 12, BStBl. II 2011, 725.

<sup>121</sup>Sachverhalt des Beispiels nach BFH, Urteil vom 04.05.2011 – II R 34/09, Rn. 12, BStBl. II 2011, 725 (Änderung der Rechtsprechung).



Eine analoge Anwendung des § 3 ErbStG auf Abfindungen, die aufgrund eines Vergleichs für den Verzicht auf die Geltendmachung eines streitigen erbrechtlichen Anspruchs gewährt werden, kam nicht in Betracht, weil es an der für eine Analogie erforderlichen Regelungslücke fehlte. Durch die Aufzählung der Erwerbe von Todes wegen kommt im Gesetz klar zum Ausdruck, dass die auf den Erbfall im Jahre 2004 anzuwendende Regelung des § 3 ErbStG in der geltenden Fassung abschließend ist. Die Erweiterung des Regelungsbereichs des § 3 ErbStG im Wege der Rechtsanalogie war damit ausgeschlossen. Andere als die in § 3 ErbStG genannten Erwerbe sollen nicht als Erwerb von Todes wegen erfasst werden.<sup>122</sup>

Dieses Ergebnis empfand der Gesetzgeber als unbillig,<sup>123</sup> insbesondere nachdem der BFH die Abzugsfähigkeit des Abfindungsbetrages als Nachlassverbindlichkeit trotz fehlender Steuerbarkeit der Abfindung zugelassen hatte.<sup>124</sup> Er erkannte die Regelungslücke und schloss sie mit der erneuten Ergänzung des § 3 Abs. 2 Nr. 4 ErbStG durch das StUmGBG.<sup>125</sup> Hiernach gilt nun als vom Erblasser zugewendet auch, was dafür gewährt wird, dass eine Rechtsstellung, insbesondere eine Erbenstellung, oder ein Recht oder ein Anspruch, die zu einem Erwerb nach Absatz 1 führen würden, nicht mehr oder nur noch teilweise geltend gemacht werden. In der Variante unterliegt der spätere Erwerb daher der Erbschaftsteuerpflicht. Weil die Steuer auf die Abfindung mit dem Zeitpunkt der Erklärung über das Nichtgeltendmachen entsteht (§ 9 Abs. 1 Nr. 1 lit. f), kann die frühere Rechtslage für Erbfälle vor dem 25.06.2017 auch nicht mehr genutzt werden.<sup>126</sup>

#### 8.4.3.1 Erbfall

Der Tod einer Person – des Erblassers – ist dem *Erbfall* gleichzusetzen, § 1922 Abs. 1 BGB.

Die Bestimmung des Todeszeitpunktes kann dabei Schwierigkeiten bereiten, weil unterschiedliche Zustände beim Ableben eines Menschen hierfür in Betracht kommen. Maßgeblich ist dann nach h. M. der Gesamthirntod und nicht etwa der Herzstillstand oder der Kreislaufstillstand.<sup>127</sup> Aber auch die Tatsache, dass ein Mensch unbeobachtet

---

<sup>122</sup>BFH, Urteil vom 04.05.2011 – II R 34/09, Rn. 12, BStBl. II 2011, 725.

<sup>123</sup>Vgl. BT-Drucks. 18/11132, 52.

<sup>124</sup>Vgl. BFH, Urteil 15.06.2016 – II R 24/15, BStBl 2017 II S. 128.

<sup>125</sup>BGBI. I 2017, 1682; eingehend dazu: Leidl, ZEV 2017, 357.

<sup>126</sup>Meincke/Hannes/Holtz, (2018), § 3 Rn. 116.

<sup>127</sup>Lange (2017), § 6 Rn. 8; Palandt/Weidlich (2019), § 1922 Rn. 2; Brox/Walker (2018), § 1 Rn. 5; OLG Frankfurt, Beschluss vom 11.07.1997 – 20 W 254/95, NJW 1997, 3099; OLG Köln, Beschluss vom 24.02.1992 – 2 Wx 41/91, FamRZ 1992, 860; a. A. Leipold, in: MünchKomm-BGB, Bd. 9 (2017), § 1922 Rn. 12.

verstirbt, kann den genauen Todeszeitpunkt zweifelhaft sein lassen. Ist dann etwa in der Sterbeurkunde als Todeszeitpunkt „zwischen dem 30.04. und dem 01.05.“ aufgeführt, so kann der genaue Todeszeitpunkt auch durch die Sterbeurkunde nicht geführt werden, obgleich diese ebenso wie das Sterbebuch grundsätzlich zum Beweis dient (§§ 54 Abs. 2, 55 Abs. 1 PStG). Ist die Tatsache des Todes des Erblassers streitig, so trägt derjenige die Beweislast, der das Erbrecht für sich in Anspruch nimmt.<sup>128</sup>

Ist der Tod ausnahmsweise nicht bekannt, können die Regeln des VerschG zur Anwendung kommen. Danach kann ein Verschollener im Aufgebotsverfahren für tot erklärt werden, § 2 VerschG. Nach Maßgabe des § 7 VerschG kann, wer in den von den §§ 4–6 VerschG erfassten besonderen Gefahrenlagen (z. B. Krieg, bei einer Fahrt auf See und Schiffsuntergängen oder bei Flugzeugabstürzen) in eine Lebensgefahr gekommen und seitdem verschollen ist, für tot erklärt werden, wenn seit dem Zeitpunkt, in dem die Lebensgefahr beendet ist oder ihr Ende nach den Umständen erwartet werden konnte, ein Jahr verstrichen ist.

Die Todeserklärung begründet die Vermutung, dass der Verschollene in dem im Beschluss festgestellten Zeitpunkt gestorben ist. Dies gilt auch, wenn vor der Todeserklärung ein anderer Zeitpunkt im Sterberegister eingetragen ist, § 9 Abs. 1 VerschG. Dabei ist als Zeitpunkt des Todes der Zeitpunkt festzustellen, der nach dem Ergebnis der Ermittlungen der wahrscheinlichste ist, § 9 Abs. 2 VerschG. § 9 Abs. 3 VerschG enthält Regelungen für den Fall, dass sich ein solcher Zeitpunkt nicht angeben lässt.

Kann nicht bewiesen werden, dass von mehreren gestorbenen oder für tot erklärten Menschen der eine den anderen überlebt hat, so wird vermutet, dass sie gleichzeitig gestorben sind, § 11 VerschG.

Das hat auch im Erbschaftsteuerrecht seine Bedeutung: Erwerbe von Todes wegen unterliegen der Steuerpflicht, § 1 Abs. 1 ErbStG. Die Steuerschuld entsteht grundsätzlich mit dem Tod des Erblassers.<sup>129</sup> Das Erbschaftsteuerrecht richtet sich dann für die Frage nach dem Tag des Todes nach der Sterbeurkunde.

Auch im Erbschaftsteuerrecht gilt, wenn nicht bewiesen werden kann, dass von mehreren gestorbenen oder für tot erklärten Menschen der eine den anderen überlebt hat, die Vermutung des § 11 VerschG, wonach diese Menschen gleichzeitig gestorben sind.<sup>130</sup>

---

<sup>128</sup>Lange (2017), § 6 Rn. 9.

<sup>129</sup>Vgl. Meincke/Hannes/Holtz (2018), § 9 Rn. 8.

<sup>130</sup>Vgl. FG München, Urteil vom 17.10.1994 – 4 K 3202/91, UVR 1995, 50.

Allerdings können sich im Erbschaftsteuerrecht Besonderheiten gegenüber dem Erbrecht ergeben: Erbrechtlich bestimmt sich die Rechtslage in Anwendung des § 9 Abs. 1 VerschG nach dem im Beschluss festgestellten Zeitpunkt des Todes. Erbschaftsteuerrechtlich könnte die Anwendung des § 49 AO zu einem anderen Zeitpunkt führen. Danach gilt bei Verschollenheit für die Besteuerung der Tag als Todestag, mit dessen Ablauf der Beschluss über die Todeserklärung des Verschollenen rechtskräftig wird. Das kann zu vom erbrechtlichen Ergebnis abweichenden steuerrechtlichen Lösungen führen.

### Beispiel

Erblasser E ist nach einem Flugzeugabsturz über dem Atlantik verschollen und hinterlässt neben seiner Ehefrau F die Kinder A und B, die eine Todeserklärung des E beantragen. Der Todeszeitpunkt wird in dem Beschluss auf den 01.11.2010 erkannt. Der Beschluss wird am 08.12.2012 rechtskräftig, und damit nach dem zwischenzeitlichen Versterben der verwitweten F.

Für die erbrechtlich zu beurteilende Frage, wer Erbe geworden ist, ist auf den sich nach § 9 VerschG bestimmenden Zeitpunkt abzustellen: E ist danach am 01.11.2010 verstorben. Mangels Testaments wird er gemäß §§ 1931 Abs. 1 BGB und § 1371 Abs. 1 BGB von F zu  $\frac{1}{2}$  sowie von seinen Kindern A und B gem. § 1924 BGB jeweils zu  $\frac{1}{4}$  beerbt.

Erbschaftsteuerrechtlich wäre in Anwendung des § 49 AO für die Frage des Erwerbs von Todes wegen auf den Zeitpunkt der Rechtskraft des Beschlusses abzustellen, also auf den 08.12.2012. Zu diesem Zeitpunkt war aber die F schon nicht mehr am Leben, weshalb sie nicht hat erben können, § 1923 Abs. 1 BGB. Daher wäre für A und B die Erbschaftsteuer nach ihrem Verwandtschaftsverhältnis zum Vater E am 08.12.2012 entstanden.

Ob § 49 AO in den Fällen der Erbschaftsteuer Anwendung findet, ist umstritten. Nach einer Ansicht soll sich die Erbfolge unter Zugrundelegung des Todeszeitpunkts nach § 9 Abs. 1 VerschG bestimmen, während die Erbschaftsteuer selbst gemäß § 9 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG mit dem sich aus § 49 AO ergebenden Zeitpunkt entsteht.<sup>131</sup>

Nach anderer Ansicht will die AO weder einen Erwerb von Todes wegen fingieren noch umgekehrt einen zivilrechtlich gegebenen Erwerb für das Erbschaftsteuerrecht negieren.<sup>132</sup> In Anwendung dieser Rechtsauffassung würde der zwischenzeitliche Tod der Ehefrau nicht dazu führen, dass wegen der Regelung des § 49 AO die F aus dem Kreise der Erben ausscheidet.<sup>133</sup> Diese Ansicht wird durch eine Entscheidung des BFH gestützt, wonach im Falle der Todeserklärung des Erben trotz § 49 AO das in der

<sup>131</sup>Dafür: Brüggemann und Stirnberg (2018), S. 91, 244.

<sup>132</sup>Vgl. Meincke/Hannes/Holtz (2018), § 3 Rn. 5.

<sup>133</sup>Vgl. Kipp (1927), § 2 Anm. 4.

Todeserklärung genannte Datum für die Entscheidung maßgeblich bleibe, ob der für tot erklärte Erbe zur Zeit des Erbfalls noch gelebt hat.<sup>134</sup>

Wer unrechtmäßig für tot erklärt wird, etwa nach § 9 Abs. 1 S. 1 VerschG, ist auch rechtlich nicht tot, wenn er wieder erscheint. Es hat dann kein Erbfall stattgefunden, und die vermeintlichen Erben waren im Hinblick auf das Vermögen nicht berechtigt. Sie müssen es nach Maßgabe des § 2031 BGB an die für tot erklärte, in Wahrheit lebende Person herausgeben.

### 8.4.3.2 Bereicherung des Erwerbers bei Erbschaft, Vermächtnis und Pflichtteil

#### 8.4.3.2.1 Erwerb durch Erbanfall

Der Erwerb i. S. von § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG durch Erbanfall ist nur der durch Erbfolge eingetretene (dingliche) Vermögenszuwachs,<sup>135</sup> während der Erwerb *aufgrund* eines Erbfalls durch § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG nicht erfasst wird.<sup>136</sup> § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG nimmt ausdrücklich auf § 1922 BGB Bezug. Danach geht mit dem Tode einer Person deren Vermögen als Ganzes auf den oder die Erben über, also im Wege der Gesamtrechtsnachfolge.

Der Begriff der *Gesamtrechtsnachfolge* (Universalsukzession) prägt das Erbrecht, ohne hierin eine Alleinstellung zu haben. Gesamtrechtsnachfolgen gibt es vielmehr auch im Gesellschaftsrecht, beispielsweise beim Übergang des Vermögens von einer Gesellschaft auf die andere im Wege der Verschmelzung.<sup>137</sup> Der Begriff der Gesamtrechtsnachfolge meint im Erbrecht, dass der Erbe nicht nur in Bezug auf ein bestimmtes subjektives Recht (Einzelrechtsnachfolge) die Rechtsnachfolge des Erblassers antritt, sondern dass er in sämtliche Rechte und Pflichten des Verstorbenen eintritt. Das für den Erbfall statuierte Prinzip der Gesamtrechtsnachfolge beschränkt sich nicht auf den Bereich des Zivilrechts, sondern erstreckt sich auch auf das öffentliche Recht und damit auch auf das Steuerrecht.<sup>138</sup>

Bei der Einzelrechtsnachfolge (Singularsukzession) gelten bestimmte Regelungen für die Übertragung eines Rechts: So wird der Käufer eines Grundstücks erst mit seiner Eintragung in das Grundbuch Eigentümer desselben, §§ 873, 925 BGB. Die Eigentumsübertragung

<sup>134</sup>BFH, Urteil vom 21.09.1956 – III 30/56 U, BStBl. III 56, 373.

<sup>135</sup>BFH, Urteil vom 04.05.2011 – II R 34/09, Rn. 13, BStBl. II 2011, 725; BFH, Urteil vom 01.04.1992.

– II R 21/89, BFHE 167, 562 = BStBl. II 1992, 669.

<sup>136</sup>BFH, Urteil vom 06.03.1991 – II R 69/87, BFHE 163, 394 = BStBl. II 1991, 412.

<sup>137</sup>Stadler, BGB-AT (2017), § 6 Rn. 4.

<sup>138</sup>BFH, Beschluss vom 17.12.2007 – GrS 2/04, BB 2008, 1038 = BFHE 220, 129 = BStBl. II 2008, 608.

an einer beweglichen Sache vollzieht sich nach den §§ 929 ff. BGB, die Übertragung von Forderungen und anderen Rechten nach §§ 398, 413 BGB.

Demgegenüber gelten diese Regeln bei der Vererbung nicht:<sup>139</sup> Der Erbe erwirbt mit dem Erbfall das Eigentum an einem zum Nachlass gehörenden Grundstück, ohne eine Auflassung und Eintragung. Das Grundbuch, das noch den Erblasser als Eigentümer führt, ist mit dem Erbfall nur unrichtig geworden und muss nach § 894 BGB berichtigt werden.

Steuerrechtlich sind nach § 3 Nr. 2 S. 1 GrEStG der Grunderwerb von Todes wegen und Grundstücksschenkungen unter Lebenden i. S. des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuerrechts im Rahmen der Grunderwerbsteuer von der Besteuerung ausgenommen.<sup>140</sup>

Bestandskräftige Entscheidungen in Erbschaftsteuersachen sind wegen dieses Vorrangs auch für die Grunderwerbsteuerstelle bindend.<sup>141</sup> Ob eine Grundstücksübertragung als Schenkung anzusehen ist oder ob ein Grundstückserwerb von Todes wegen vorliegt, richtet sich allein nach den §§ 3, 7 ErbStG.<sup>142</sup> Ist eine der Alternativen gegeben, kommt es nicht darauf an, ob tatsächlich Erbschaft- oder Schenkungsteuer erhoben werden muss.<sup>143</sup>

Das eröffnet die Möglichkeit einer steuerfreien Übertragung, sofern dem Zuwendungsempfänger etwa aufgrund der Freibeträge des § 16 ErbStG keine Erbschaftsteuer droht.

Beim Vermögenanfall durch Erbschaft besteht anders als bei der Schenkung prinzipiell eine Identität zwischen demjenigen, was der Erblasser im Zeitpunkt seines Todes hatte, und den Vermögensgegenständen, die auf den Erben übergehen.<sup>144</sup> Daher sind die Grundsätze zur mittelbaren Grundstücksschenkungen beim erbrechtlichen Erwerb von Todes wegen in erbschaftsteuerlicher Sicht nicht anwendbar.<sup>145</sup> Bei einer Schenkung kann sich die Vermögensmehrung des Beschenkten nämlich anders darstellen, als sich die Vermögenminderung des Schenkers zeigt.

### Beispiel

Erblasser E hatte noch zu Lebzeiten Interesse an dem im Eigentum des V stehenden Wohngrundstück gezeigt und mit V über einen Erwerb gesprochen. Als E stirbt, erbt allein dessen Sohn S. S schließt mit V den von seinem Vater E beabsichtigten

<sup>139</sup>Lange (2017), § 8 Rn. 21.

<sup>140</sup>Vgl. BVerfG, Beschluss vom 15.05.1984 – 1 BvR 464, 605/81 und 427, 440/82, BStBl. II 1984, 608.

<sup>141</sup>Vgl. BFH Urteil vom 07.09.1994 -, II R 99/91, BFH/NV 1995, 433.

<sup>142</sup>Vgl. Brüggemann und Stirnberg (2018), S. 55.

<sup>143</sup>Vgl. BFH, Urteil vom 14.06.1995 – II R 92/92, BStBl. II 1995, 609.

<sup>144</sup>Vgl. BFH, Urteil vom 10.07.1996 – II R 32/94, ZEV 1996, 438 = DStRE 1997, 206; Wohlschlegel, ZEV 1997, 107.

<sup>145</sup>Vgl. BFH, Urteil vom 10.07.1996 – II R 32/94, ZEV 1996, 438 = DStRE 1997, 206; BFH, Beschluss vom 03.07.2003 – II B 90/02, BFH/NV 2003, 1583.

Kaufvertrag über das Wohngrundstück im eigenen Namen und leistet den Kaufpreis von 700.000 € aus dem Nachlass. Dieser Kaufpreis entspricht dem gemeinen Wert des Grundstücks, den V und S im Ertragswertverfahren nach den §§ 184 ff. BewG ermittelt haben.<sup>146</sup>

Hier hat S die im Nachlass befindlichen 700.000 € zu versteuern, weil das Geld – und nicht etwa das daraus erst erworbene Grundstück – sich im Zeitpunkt des Erbfalls im Nachlass befand.

Wäre der Erwerb des Wohngrundstücks durch den S schenkweise im Wege der sog. mittelbaren Grundstücksschenkung erfolgt, würde er sich erbschaft- und schenkungsteuerlich günstiger darstellen. Bei der mittelbaren Schenkung stammt das Zuwendungsobjekt nicht unmittelbar aus dem Vermögen des Zuwendenden.<sup>147</sup> Lässt der Schenker dem Beschenkten Geld mit dem gemeinsamen Parteiwillen zukommen, einen bestimmten Gegenstand – etwa das Grundstück – zu erwerben, ist die Annahme einer Grundstücksschenkung zulässig.<sup>148</sup> Dem Beschenkten kommen dann die Bewertungsunterschiede zugute: Hätte also E dem S 700.000 € zum Erwerb des Grundstücks geschenkt, so müsste S in Anwendung des § 13c ErbStG nur den sich ergebenden Wert des Wohngrundstücks versteuern. Danach sind zu Wohnzwecken vermietete Grundstücke mit 90 % ihres Wertes anzusetzen. Nicht der Erwerb von 700.000 €, sondern nur derjenige in Höhe von 630.000 € wäre steuerlich anzusetzen.<sup>149</sup>

Zum Erbschaftserwerb gehören auch jene Nachlassgegenstände, die der Erblasser einem anderen zugewandt hat, etwa im Wege des Vermächtnisses, der Auflage oder einer Schenkung auf den Todesfall.<sup>150</sup> Der zur Erfüllung solcher Ansprüche verpflichtete Erbe kann bei der Ermittlung seiner Bereicherung allerdings diese vom Erblasser begründeten Verbindlichkeiten abziehen, § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG.

Die Vererblichkeit steuerrechtlicher Rechtspositionen bestimmt sich nach den jeweils einschlägigen Einzelsteuergesetzen. So gehören Einkommensteuererstattungsansprüche aus Veranlagungszeiträumen, die vor dem Todeszeitpunkt des Erblassers liegen und die in der Person des Erblassers entstanden sind, mit zum Nachlass – und auch zum steuerpflichtigen Erwerb.<sup>151</sup>

<sup>146</sup>Sachverhalt des Beispiels nach BFH, Urteil vom 03.07.2003 – II B 90/02, BFH/NV 2003, 1583.

<sup>147</sup>Vgl. Meincke (2018), § 7 Rn. 19.

<sup>148</sup>Vgl. FG Münster, Urteil vom 09.01.1992 – 3 K 2365/89 Erb, EFG 93, 588; vgl. auch zur unentgeltlichen Übertragung eines Kommanditanteils durch den Schenker und der nachfolgenden Veräußerung des Anteils durch den Bedachten: BFH, Urteil vom 8.3.2017, II R 2/15, BFHE 257, 345; Meincke (2018), § 7 Rn. 19 m. w. N.

<sup>149</sup>Vgl. BFH, Urteil vom 03.07.2003 – II B 90/02, BFH/NV 2003, 1583.

<sup>150</sup>Vgl. Meincke/Hannes/Holtz (2018), § 3 Rn. 20.

<sup>151</sup>BFH, Urteil vom 16.01.2008 – II R 30/06, BStBl. II 2008, 626.

Anders ist dies bei einem vom Erblasser nicht ausgenutzten Verlustvortrag nach § 10d EStG. Ein Verlustvortrag i. S. des § 10d EStG des Erblassers stellt für diesen zu Lebzeiten zwar auch eine steuerrechtliche Rechtsposition dar. Indes sind die vom Erblasser erzielten negativen Einkünfte von dessen Verbindlichkeiten strikt zu trennen und getrennt zu beurteilen: Negative Einkünfte verkörpern unlösbar mit der Person des Einkünftebeziehers verbundene Besteuerungsgrundlagen (vgl. § 157 Abs. 2, § 179, § 180 Abs. 1 Nr. 2 AO), während Schulden im Grundsatz verkehrsfähige negative Wirtschaftsgüter sind (vgl. §§ 414 ff., § 1967 Abs. 1 BGB).<sup>152</sup> Der Erbe kann daher einen vom Erblasser nicht ausgenutzten Verlustvortrag nicht bei seiner eigenen Veranlagung zur Einkommensteuer geltend machen.

Wer aufgrund eines ihm in Wirklichkeit nicht zustehenden Erbrechts etwas aus der Erbschaft erlangt hat, ist bloßer Erbschaftsbesitzer. Er ist dem wahren Erben gem. § 2018 BGB zur Herausgabe des Erlangten verpflichtet. Der Erbschaftsbesitzer hat also tatsächlich nicht durch Erbanfall erworben, weshalb ein ihm gegenüber ergangener Erbschaftsteuerbescheid in Anwendung des § 173 Abs. 1 S. 2 AO aufzuheben ist.

#### 8.4.3.2.2 Erwerb durch Vermächtnis

Nach § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG ist auch der Erwerb durch Vermächtnis (§§ 2147 ff. BGB) ein Erwerb von Todes wegen. Der Erblasser kann durch Testament einem anderen, ohne ihn als Erben einzusetzen, einen Vermögensvorteil als Vermächtnis zuwenden (§ 1939 BGB). Der Vermächtnisanspruch entsteht regelmäßig in der Person des Vermächtnisnehmers mit dem Erbfall (§ 2176 BGB). Der Vermächtnisnehmer wird damit zum Nachlassgläubiger und der Anspruch unterliegt der Verjährung nach §§ 195, 199 BGB.

Der Vermögensvorteil kann in der Zuwendung eines bestimmten Nachlassgegenstandes liegen. Bei einem solchen Sachvermächtnis, etwa als Grundstücksvermächtnis, erfolgt eine mehrfache steuerliche Erfassung.<sup>153</sup> Der Erbe erwirbt vom Erblasser den Nachlassgegenstand, der damit ein Teil des steuerpflichtigen Erwerbs ist. Zugleich handelt es sich um den Gegenstand der Vermächtnisverbindlichkeit, die nach § 10 Abs. 5 ErbStG in Abzug gebracht werden muss. Für den Vermächtnisnehmer wiederum stellt sich der ihm als Vermächtnis zugewandte Nachlassgegenstand als Erwerb von Todes wegen nach § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG dar.

#### Beispiel

Erblasser E setzt seine Tochter T zur Alleinerbin ein und verfügt in seinem Testament zugunsten seines Sohnes S, dass dieser das bis zum Tode des E von diesem bewohnte Familienheim im Wege des Vermächtnisses erhalten soll.

<sup>152</sup>BFH, Beschluss vom 17.12.2007 – GrS 2/04, BFHE 220, 129 = BStBl. II 2008, 608.

<sup>153</sup>Vgl. Meincke/HannesHoltz (2018), § 3, Rn. 46.

Die T kann als Erbin nicht die in § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG geregelte Begünstigung in Anspruch nehmen, weil sie das begünstigte Vermögen aufgrund einer letztwilligen Verfügung des Erblassers auf einen Dritten übertragen muss. Dieser Wegfall wirkt sich indes auf die Besteuerung der T nicht aus, weil dem auf das Grundstück entfallenden Wert ihres Erwerbs der Abzug der mit dem Vermächtnis einhergehenden Verbindlichkeit in gleicher Höhe gegenübersteht, § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG.

S kann die Steuerfreiheit des Familienheims oder die Befreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG für sich beanspruchen, wenn er das Familienheim entsprechend unverzüglich über die folgenden 10 Jahre zu Wohnzwecken nutzt. Die grundstücksbezogenen Verschonungsvorschriften sind auch auf den Erwerb begünstigter Vermögensgegenstände im Wege des Sachvermöchtnisses anwendbar.<sup>154</sup>

Handelt es sich bei dem Vermächtnis um ein Geldvermächtnis, so ist dieses in Anwendung des § 12 Abs. 1 ErbStG mit dem Wert nach § 12 Abs. 1 BewG, also in der Regel mit dem Nennwert zu bewerten.

Besteht aber der Nachlass maßgeblich aus Sachwerten, während der Erbe an den Vermächtnisnehmer Geld zu zahlen hat, kann der Erbe gezwungen sein, sich das Geld durch die Veräußerung der Sachwerte zu beschaffen. Leistet der Erbe in dieser Lage an Erfüllung statt ein Grundstück auf das Geldvermächtnis, ändert sich an der Bewertung nichts.<sup>155</sup>

Günstiger kann es sich für den Vermächtnisnehmer eines Geldvermöchtnisses gestalten, wenn dieser nach Absprache mit dem Erben das Vermächtnis ausschlägt und sich als Abfindung für die Ausschlagung von dem Erben ein Grundstück übertragen lässt.<sup>156</sup> In diesem Fall bildet nach § 3 Abs. 2 Nr. 4 ErbStG das als Abfindung übertragene Grundstück den Erwerb des mit dem Vermächtnis Begünstigten und ihm kommt der günstigere Grundstückswert zugute.

#### 8.4.3.2.3 Erwerb durch Pflichtteil

Nach § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG ist auch der Erwerb aufgrund eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruchs (§§ 2303 ff. BGB) ein Erwerb von Todes wegen. Das in den §§ 2303, 2309 BGB umschriebene Pflichtteilsrecht steht den Abkömmlingen, dem Ehegatten des Erblassers und seinen Eltern zu, wobei mit § 10 Abs. 6 LPartG der Kreis der Pflichtteilsberechtigten um den Partner einer eingetragenen Lebenspartnerschaft des Erblassers ergänzt wird.<sup>157</sup> Der Pflichtteilsanspruch setzt voraus, dass der

<sup>154</sup>Vgl. Brüggemann und Stirnberg (2018), S. 310.

<sup>155</sup>Vgl. BFH, Urteil vom 25.10.1995 – II R 5/92, BStBl. II 1996, 97.

<sup>156</sup>Vgl. BFH, Urteil vom 25.10.1995 – II R 5/92, BStBl. II 1996, 97.

<sup>157</sup>Vgl. die ausführliche Darstellung bei Lange (2017), § 84.



Erblasser den Pflichtteilsberechtigten durch Verfügung von Todes wegen von der Erbfolge ausgeschlossen hat und der Erbfall eingetreten ist. Der Anspruch richtet sich auf die Zahlung einer Geldsumme und ist im Grundsatz sofort fällig. Seiner Höhe nach besteht der Pflichtteilsanspruch in der Hälfte des Wertes des gesetzlichen Erbteils, den der Pflichtteilsberechtigte im hypothetischen Fall der gesetzlichen Erbfolge hätte beanspruchen können (§ 2303 Abs. 1 S. 2 BGB). Um die Höhe des Pflichtteilsanspruchs zu beziffern, ist der Nachlass nach zivilrechtlichen Grundsätzen festzustellen und zu bewerten.<sup>158</sup>

Der Pflichtteilsberechtigte ist nicht Miterbe. Er ist nur mit seiner Forderung am Nachlass beteiligt.<sup>159</sup>

### Beispiel

V und M waren lebzeitig verheiratet und hatten sich im Wege eines Berliner Testaments gegenseitig zum Erben eingesetzt. Im Jahre 2003 starb V und wurde aufgrund des gemeinschaftlichen Testaments von M als Alleinerbin beerbt. Erbschaftsteuer war nicht zu entrichten, weil die der M zustehenden Freibeträge (§§ 16, 17 ErbStG) nicht überschritten waren. Im Jahre 2004 stirbt M, die von der gemeinsamen Tochter K als Alleinerbin beerbt wird. Gegenüber dem Finanzamt, das gegen K Erbschaftsteuer festsetzen will, erklärt K im Jahre 2005, sie mache als Tochter des V ihren noch unverjährten Pflichtteilsanspruch geltend. Im Umfang dieses Anspruchs sei der auf sie übergegangene Nachlass der M zu reduzieren.<sup>160</sup>

Zu den nach § 10 Abs. 1 S. 2 ErbStG abzugsfähigen Nachlassverbindlichkeiten gehören unter anderem Verbindlichkeiten aus geltend gemachten Pflichtteilen, § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG. Damit übereinstimmend gilt ein Pflichtteilsanspruch gemäß § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG erst dann als Erwerb von Todes wegen, wenn er geltend gemacht wird. Dem bloßen Entstehen des Anspruchs auf einen Pflichtteil mit dem Erbfall (§ 2317 Abs. 1 BGB) kommt in erbschaftsteuerlicher Sicht noch keine Bedeutung zu, weder gegenüber dem Berechtigten noch gegenüber dem Verpflichteten. Das zeitliche Hinausschieben der erbschaftsteuerlichen Folgen eines Pflichtteilsanspruchs liegt im Interesse des Berechtigten und soll ausschließen, dass bei ihm auch dann Erbschaftsteuer anfällt, wenn er seinen Anspruch zunächst oder dauerhaft nicht erhebt.<sup>161</sup>

Die Geltendmachung des Pflichtteilsanspruchs besteht in dem ernstlichen Verlangen auf Erfüllung des Anspruchs gegenüber dem Erben.<sup>162</sup> Der Berechtigte muss

<sup>158</sup>Vgl. Meincke/Hannes/Holtz (2018), § 3 Rn. 55.

<sup>159</sup>Vgl. Lange (2017), § 84 Rn. 7.

<sup>160</sup>Sachverhalt des Beispiels nach BFH, Urteil vom 19.02.2013 – II R 47/11, ZEV 2013, 220.

<sup>161</sup>BFH, Urteil vom 07.10.1998 – II R 52/96, BFHE 187, 50 = BStBl. II 1999, 23; BFH, Urteil vom 19.07.2006 – II R 1/05, BFHE 213, 122 = BStBl. II 2006, 718; BFH, Urteil vom 31.05.2010 – II R 22/09 (Rn. 11), BFHE 229, 374 = BStBl. II 2010, 806.

<sup>162</sup>BFH, Urteil vom 19.02.2013 – II R 47/11, ZEV 2013, 220.

seinen Entschluss, die Erfüllung des Anspruchs zu verlangen, in geeigneter Weise bekunden.<sup>163</sup> Ist dies geschehen, so entsteht die Erbschaftsteuer für den Erwerb des Pflichtteilsanspruchs (§ 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG) nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 lit. b ErbStG mit dem Zeitpunkt der Geltendmachung.

Hinsichtlich des Abzugs des Pflichtteils als Nachlassverbindlichkeit wirkt dessen Geltendmachung hingegen auf den Zeitpunkt der Entstehung der Steuer gegenüber dem Erben, also auf den Zeitpunkt des Todes des Erblassers zurück (§ 9 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG). Er stellt damit ein rückwirkendes Ereignis i. S. des § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO dar. Nachlassverbindlichkeiten können nicht isoliert, sondern nur im Rahmen der Festsetzung der Erbschaftsteuer berücksichtigt werden.

Verstirbt der zur Leistung des Pflichtteils verpflichtete Erbe seinerseits, bevor der Pflichtteilsanspruch durch Erfüllung (§ 362 Abs. 1 BGB) oder aus einem anderen Grunde (z. B. Erlassvertrag, § 397 Abs. 1 BGB) erloschen ist, geht die Verbindlichkeit gemäß §§ 1922, 1967 Abs. 1 BGB auf dessen Erben über, ohne dass es auf die vorherige Geltendmachung des Anspruchs ankommt. Dabei stellt die Verpflichtung zur Zahlung abweichend vom Zivilrecht im Erbschaftsteuerrecht nur dann eine gemäß § 10 Abs. 1 S. 2 in Verbindung mit Abs. 5 Nr. 1 ErbStG abziehbare Nachlassverbindlichkeit dar, wenn der Pflichtteilsberechtigte den Pflichtteilsanspruch zu Lebzeiten des Verpflichteten geltend gemacht hatte oder ihn noch geltend macht. Der Pflichtteilsberechtigte, der nicht Erbe des zur Leistung des Pflichtteils Verpflichteten ist, kann auf diese Weise den Pflichtteil gegenüber den Erben des Verpflichteten geltend machen.

Geschieht dies vor der Verjährung des Anspruchs (§§ 195, 202 Abs. 2 BGB), so gilt der Pflichtteilsanspruch als Erwerb des Pflichtteilsberechtigten von Todes wegen. Der Erbe des Verpflichteten kann dann die Verbindlichkeit aus dem geltend gemachten Pflichtteilsanspruch gemäß § 10 Abs. 1 S. 2 in Verbindung mit Abs. 5 Nr. 1 ErbStG als Nachlassverbindlichkeit abziehen.

Musste der ursprünglich Verpflichtete nicht damit rechnen, den Pflichtteilsanspruch zu Lebzeiten erfüllen zu müssen, und war er damit nicht wirtschaftlich belastet, ändert dies daran nichts. Schließlich wirkt die Geltendmachung des Pflichtteils hinsichtlich dessen Abzugs als Nachlassverbindlichkeit auf den Eintritt des ursprünglichen Erbfalls zurück,<sup>164</sup> hier also auf den Tod des V.

Ist – wie hier – der Pflichtteilsberechtigte der Alleinerbe des Verpflichteten, erlöschen sowohl der Pflichtteilsanspruch als auch die entsprechende Verbindlichkeit des ursprünglichen Erben durch die Vereinigung von Forderung und Schuld in einer

---

<sup>163</sup>BFH, Urteil vom 19.07.2006 – II R 1/05, BFHE 213, 122 = BStBl. II 2006, 718.

<sup>164</sup>Vgl. zu der eingeschränkten Bedeutung des Kriteriums der wirtschaftlichen Belastung des Erblassers für den Abzug von Nachlassverbindlichkeiten: BFH, Urteil vom 02.03.2011 – II R 5/09 (Rn. 87), BFH/NV 2011, 1147.

Person (Konfusion).<sup>165</sup> Die Erfüllung des Anspruchs kann dann zivilrechtlich i. d. R. nicht mehr verlangt werden.<sup>166</sup>

Erbschaftsteuerrechtlich wird der zivilrechtlichen Beurteilung der Konfusion nicht gefolgt.<sup>167</sup> Es gelten die infolge des Erbanfalls durch Vereinigung von Recht und Verbindlichkeit oder von Recht und Belastung erloschenen Rechtsverhältnisse gemäß § 10 Abs. 3 ErbStG nicht als erloschen. Diese Fiktion erfasst auch das Recht des Pflichtteilsberechtigten, der Alleinerbe des Verpflichteten ist, die Geltendmachung des Pflichtteils (fiktiv) nachzuholen. Gibt der Pflichtteilsberechtigte gegenüber dem zuständigen Finanzamt vor der Verjährung des Pflichtteilsanspruchs eine entsprechende Erklärung ab, hat das Finanzamt diese zu berücksichtigen. Es muss sowohl hinsichtlich der Besteuerung des Erwerbs des Pflichtteils gemäß § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG als auch hinsichtlich des Abzugs der Pflichtteilsschuld als Nachlassverbindlichkeit die sich hieraus ergebenden steuerlichen Folgerungen ziehen. Dabei sind die jeweils maßgebenden Freibeträge zu berücksichtigen.

Daher ist der wegen der Enterbung durch V in der Person der K entstandene Pflichtteilsanspruch als Nachlassverbindlichkeit bei der Festsetzung der Erbschaftsteuer für den Erwerb der K als Erbin der M abzuziehen. Dies ist unabhängig davon, ob K den Anspruch bereits zu Lebzeiten der M gegenüber geltend gemacht hat oder ob M damit rechnen musste, den Anspruch zu Lebzeiten erfüllen zu müssen. K hat vor der Verjährung des Pflichtteilsanspruchs die Geltendmachung mit für das Steuerrecht verbindlicher Wirkung fiktiv nachgeholt.<sup>168</sup>

Weil sich der Pflichtteilsanspruch auf die Zahlung einer Geldsumme richtet, gelten für ihn die steuerlichen Wertermittlungsgrundsätze für bestimmte Vermögensarten, insbesondere die Verschonungsregelungen nicht.<sup>169</sup>

Nach wohl überwiegender Ansicht soll auch der Pflichtteilsergänzungsanspruch (§§ 2325 ff. BGB) nach § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG ein steuerpflichtiger Erwerb von Todes wegen sein.<sup>170</sup> Hat der Erblasser einem Dritten eine Schenkung gemacht, kann der Pflichtteilsberechtigte als Ergänzung des Pflichtteils den Betrag verlangen, um den sich der Pflichtteil bei einer fiktiven Hinzurechnung des verschenkten Gegenstands zum

---

<sup>165</sup>Vgl. BGH, Urteil vom 23.04.2009 – IX ZR 19/08 (Rn. 19 f.), NJW-RR 2009, 1059; BFH, Urteil vom 07.03.2006 – VII R 12/05, BFHE 212, 388, BStBl. II 2006, 584.

<sup>166</sup>Ausnahmen: Nachlassverwaltung und Nachlassinsolvenz (§ 1976 BGB) oder Erhebung der Dürftigkeitseinrede (§ 1991 Abs. 2 BGB).

<sup>167</sup>BFH, Urteil vom 19.02.2013 – II R 47/11, ZEV 2013, 220.

<sup>168</sup>BFH, Urteil vom 19.02.2013 – II R 47/11, ZEV 2013, 220.

<sup>169</sup>Vgl. Meincke/Hannes/Holtz (2018), § 3 Rn. 63.

<sup>170</sup>Vgl. Lange (2017), § 93 Rn. 170; Moench et al., DStR 1991, 1137; Meincke/Hannes/Holtz (2018), § 3 Rn. 64; Kipp (1927), § 2 Anm. 60; Moench und Weinmann, § 3 Rn. 117; Troll et al. (2019), § 3 Rn. 223; a. A., Crezelius, ZErB 2002, 142, 148; Geck, in: Kapp et al. (2020), § 3 Rn. 226; Fischer et al. (2017), § 3 Rn. 421.

Nachlass erhöhen würde (vgl. § 2325 Abs. 1 BGB). Der Pflichtteilsergänzungsanspruch soll vermeiden, dass der Erblasser durch Rechtsgeschäfte unter Lebenden den Pflichtteilsanspruch wirtschaftlich aushöhlen kann. Der Anspruch richtet sich gegen den Erben. Kann der Erbe nicht haftbar gemacht werden, darf der Beschenkte in Anspruch genommen werden (§ 2329 BGB).<sup>171</sup>

Zahlt ein künftiger gesetzlicher Erbe an einen anderen Erben eine Abfindung, damit dieser auf einen künftigen Pflichtteilsanspruch verzichtet, so stellt dies weder einen Pflichtteilserwerb noch eine fiktive freigebige Zuwendung des künftigen Erblassers an den verzichtenden Erben dar. Allerdings handelt es sich um eine freigebige Zuwendung des künftigen gesetzlichen Erben. Die auf die so anfallende Schenkungsteuer anzuwendende Steuerklasse richtet sich nach dem Verhältnis des verzichtenden Erben zu dem anderen gesetzlichen Erben,<sup>172</sup> nicht nach dem Verhältnis zwischen dem Verzichtenden und dem künftigen Erblasser.<sup>173</sup>

#### **8.4.3.3 Vermögensvorteile aufgrund vom Erblasser geschlossener Verträge**

Gemäß § 3 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG gilt als Erwerb von Todes wegen jeder Vermögensvorteil, der aufgrund eines vom Erblasser geschlossenen Vertrages bei dessen Tode von einem Dritten unmittelbar erworben wird. Zu diesen Vermögensvorteilen aufgrund eines Vertrages zugunsten Dritter gehört auch der Erwerb eines Anspruchs aus einer Lebensversicherung auf den Todesfall durch einen widerruflich bezugsberechtigten Dritten. Dabei entsteht der Leistungsanspruch des Dritten schließlich auch erst beim Tod des Versicherungsnehmers, und zwar gemäß §§ 328, 330, 331 Abs. 1 BGB unmittelbar in dessen Person.<sup>174</sup> Dasselbe gilt für Kapitalunfallversicherungen.<sup>175</sup> Demgegenüber qualifiziert das FG Münster in einer neueren Entscheidung<sup>176</sup> den Erwerb der Todesfallleistung als eine Schenkung unter Lebenden gem. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG, wobei die Schenkungsteuer erst mit dem Tod des Versicherungsnehmers entsteht. Nicht nach § 3 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG, sondern nach § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG richtet sich die Besteuerung einer Lebensversicherungsleistung im Todesfall, wenn der Anspruch auf die Versicherungsleistung, für die ein Bezugsberechtigter nicht benannt ist, im Wege der Erbfolge auf den Erben übergeht.<sup>177</sup>

<sup>171</sup>Vgl. die ausführliche Darstellung bei Lange (2017), § 91.

<sup>172</sup>BFH, Urteil vom 10.5.2017-II R 25/15, ZEV 2017, 533 mit Anmerkung Böing, (Aufgabe der früheren Rechtsprechung BFHE 241, 390).

<sup>173</sup>So aber noch BFH, Urteil vom 16.05.2013 – II R 21/11, BFHE 241, 390.

<sup>174</sup>BGH, Urteil vom 20. September 1995 – XII ZR 16/94, BGHZ 130, 377, 380.

<sup>175</sup>Vgl. BFH, Beschluss vom 04.08.1999, II B 59/99, DStRE 2000, 36.

<sup>176</sup>FG Münster, Urteil vom 13.09.2018 – 3 K 2766/16, ZEV 2019, 40.

<sup>177</sup>Vgl. Meincke/Hannes/Holtz, (2018), § 3 Rn. 83.

Auch nicht zu § 3 Abs. 1 Nr. 4 gehören Ansprüche auf eine zusätzliche betriebliche Altersversorgung, die Hinterbliebenen eines Arbeitnehmers zustehen; das gilt unabhängig davon, ob solche Ansprüche durch Tarifvertrag, Betriebsvereinbarung, eine Ruhegeldordnung, betriebliche Übung, den Gleichbehandlungsgrundsatz oder einen Individualarbeitsvertrag begründet wurden.<sup>178</sup> Ansprüche auf eine betriebliche Altersversorgung sollen nämlich erbschaftsteuerlich nicht anders behandelt werden als diejenigen Bezüge, die Hinterbliebene kraft Gesetzes erhalten. Das sind insbesondere die Bezüge, die Hinterbliebenen von gesetzlich rentenversicherten Arbeitnehmern, Beamten, Berufssoldaten und Richtern zustehen und die bereits dem Wortlaut nach nicht dem § 3 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG unterfallen. Insoweit unterliegt der (weite) Wortlaut der Vorschrift einer teleologischen Reduktion.<sup>179</sup> Diese Einschränkung des Anwendungsbereichs des § 3 Abs. 1 Nr. ErbStG erstreckt sich aber nicht auf einen Anspruch aus einer Direktversicherung, wenn der Bezugsberechtigte die in den §§ 46 bis 48 SGB VI bestimmten persönlichen Voraussetzungen für den Bezug einer gesetzlichen Rente des verstorbenen Arbeitnehmers nicht erfüllt.

#### Beispiel

D ist Alleinerbe seines im Januar 2003 verstorbenen Lebensgefährten L. Aus Lebensversicherungen, die der Arbeitgeber des L als Versicherungsnehmer bei der Lebensversicherung AG zugunsten des L als Versichertem abgeschlossen hat, erhält D einen Anspruch über 40.000 €, nachdem ihn L für den Todesfall als Bezugsberechtigten eingesetzt hatte. Die Versicherungsbeiträge für diese Direktversicherung i. S. des BetrAVG waren im Wege der Entgeltumwandlung durch einvernehmliche Herabsetzung des laufenden Gehalts des L aufgebracht worden. Das Finanzamt ist der Ansicht, dass der in der Person des D erworbene Anspruch gem. § 3 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG der Erbschaftsteuer unterliegt.<sup>180</sup>

Der BFH<sup>181</sup> sieht es unter Berücksichtigung der Anforderungen des allgemeinen Gleichbehandlungsgrundsatzes des Art. 3 Abs. 1 GG nicht als gerechtfertigt an, den Anspruch aus der Direktversicherung aus dem Anwendungsbereich des § 3 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG auszunehmen. Der Anspruch darf vielmehr nicht anders behandelt werden als der Anspruch aus einer vom Arbeitnehmer selbst geschlossenen

<sup>178</sup>St. Rspr. vgl. BFH, Urteil vom 20.05.1981 – II R 11/81, BFHE 133, 426, BStBl. II 1981, 715; BFH, Urteil vom 13.12.1989 – II R 31/89, BFHE 159, 223, BStBl. II 1990, 325; BFH, Urteil vom 15.07.1998 – II R 80/96, ZEV 1999, 115; BFH, Urteil vom 16.01.2008 – II R 30/06, BFHE 220, 518 = BStBl. II 2008, 626; BFH, Urteil vom 05.05.2010 – II R 16/08, BFHE 230, 188 = BStBl. II 2010, 923; BFH, Urteil vom 18.12.2013 – II R 55/12, BStBl. II 2014, 323.

<sup>179</sup>Vgl. BFH, Urteil vom 18.12.2013 – II R 55/12, BStBl. II 2014, 323.

<sup>180</sup>Sachverhalt des Beispiels nach BFH, Urteil vom 18.12.2013 – II R 55/12, ZEV 2014, 213.

<sup>181</sup>BFH, Urteil vom 18.12.2013 – II R 55/12, BFHE 243, 389 = BStBl. II 2014, 323.

Lebensversicherung. Von einem berechtigten, die Anwendbarkeit des § 3 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG ausschließenden Interesse des Erblassers kann hier aufgrund der typisierenden Betrachtungsweise, die der Abgrenzung der zum Bezug einer Rente aus der gesetzlichen Rentenversicherung berechtigten Hinterbliebenen gemäß §§ 46 bis 48 SGB VI zugrunde liegt, nicht ausgegangen werden.<sup>182</sup> Der von D mit dem Tod des L erworbene Anspruch gegen die Lebensversicherung AG auf die vereinbarte Versicherungssumme unterliegt somit der Erbschaftsteuer. Der Anspruch war wegen des Einverständnisses des L mit dem Abschluss der Direktversicherung durch seinen Arbeitgeber auf den Arbeitsvertrag des L zurückzuführen. Der D erfüllt aber als bloßer Lebensgefährte des L nicht die in den §§ 46 bis 48 SGB VI bestimmten persönlichen Voraussetzungen für den Bezug einer gesetzlichen Rente aus der Rentenversicherung des L.

Anders kann es sich verhalten, wenn die Lebensversicherung samt dem Bezugsrecht auf die Todesfallleistung lebzeitig vom künftigen Erblasser übertragen wird. Bei einer solchen Gestaltung soll es sich zwar um eine Schenkung unter Lebenden handeln. Allerdings knüpfe nach einer Ansicht diese bezüglich des Zuwendungsgegenstands „Todesfallleistung“ an den Tod des Erblassers an, sodass der maßgebliche Steuerentstehungszeitpunkt nicht zur Zeit der Übertragung, sondern im Todeszeitpunkt zu sehen sei.<sup>183</sup>

#### **8.4.3.4 Besonderheiten bei Ehegatten und gleichgeschlechtlichen Lebenspartnern**

Bei der Besteuerung von Ehegattenerwerben gelten ebenso wie bei der Besteuerung von Erwerben gleichgeschlechtlicher Lebenspartner einer eingetragenen Lebenspartnerschaft Besonderheiten.

Ehegatten und Lebenspartner werden erbschaftsteuerlich gleich behandelt.<sup>184</sup> Eine Gleichbehandlung einer Einstandsgemeinschaft von Geschwistern, die ihr Leben lang in einer Haushalts-, Wirtschafts- und Versorgungsgemeinschaft zusammengelebt haben, mit Ehegatten und eingetragenen Lebenspartnern kommt nicht in Betracht.<sup>185</sup> Diese können in der Folge auch nicht die Steuerbefreiungen für Familienheime nach § 13 Nrn. 4b und 4c ErbStG in Anspruch nehmen. Weder die Beschränkung des Anwendungsbereichs des § 13 Nrn. 4b und 4c ErbStG auf überlebende Ehegatten, Lebenspartner und Kinder noch

<sup>182</sup>BFH, Urteil vom 18.12.2013 – II R 55/12, BFHE 243, 389 = BStBl. II 2014, 323.

<sup>183</sup>FG Münster, Urteil vom 13.09.2018 – 3 K 2766/16, ZEV 2019, 40.

<sup>184</sup>Mit dem Jahressteuergesetz 2010 vom 08.12.2010, BGBl. I 2010, 1768 hat der Gesetzgeber den in der Entscheidung des BVerfG vom 21.07.2010 – 1 BvR 611/07, DStR 2010, 1721, enthaltenen verfassungsrechtlichen Kritikpunkten an der früheren Gesetzeslage abgeholfen.

<sup>185</sup>BFH, Urteil vom 24.04.2013 – II R 65/11, NJW 2013, 1984, ebenso in der Vorinstanz: FG Köln, Urteil vom 16.11.2011 – 9 K 3197/10.

die für das Jahr 2009 hinsichtlich der Freibeträge des § 16 Abs. 1 ErbStG und der Steuersätze des § 19 Abs. 1 ErbStG erfolgte Gleichstellung der Erwerber der Steuerklassen II und III ist nach Ansicht des BFH verfassungswidrig. Erwerber der Steuerklasse II wie etwa Geschwister können danach nicht von Verfassungen wegen beanspruchen, im Erbschaftsteuerrecht wie Ehegatten oder Lebenspartner behandelt zu werden. Dies gilt unabhängig von den konkreten Lebensverhältnissen. Anders als Ehegatten, die gemäß § 1353 Abs. 1 S. 2 BGB einander grundsätzlich zur ehelichen Lebensgemeinschaft verpflichtet sind und füreinander Verantwortung tragen, und Lebenspartner, deren dahin gehende Verpflichtung sich aus § 2 LPartG ergibt, besteht zwischen Geschwistern keine solche rechtliche Verpflichtung. Sie sind einander auch nicht zum Unterhalt verpflichtet, was sich bei Eheleuten und Lebenspartnern indes ebenfalls anders darstellt (§§ 1360 bis 1361, §§ 1569 bis 1586b BGB, §§ 5,12,16 LPartG). Dem steht auch Art. 14 der Konvention zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten (EMRK) in Verbindung mit Art. 1 des Zusatzprotokolls zur EMRK nicht entgegen.<sup>186</sup> Der Ausschluss von nichtehelichen Lebensgemeinschaften von den erbschaftsteuerlichen Regelungen für Ehegatten liegt innerhalb der Grenzen der dem Gesetzgeber obliegenden Gestaltungsbefugnis, wenn er an die eigenverantwortliche Entscheidung der Partner einer nichtehelichen Lebensgemeinschaft, keine Ehe miteinander eingehen zu wollen, andere Folgerungen knüpft als an eine formwirksam geschlossene Ehe mit ihren vielfältigen Rechten und Pflichten der Ehepartner.<sup>187</sup>

Die Besteuerung von Ehegatten in der für die Besteuerung günstigen Steuerklasse I setzt voraus, dass die Ehe im Zeitpunkt der Steuerentstehung rechtlich besteht, sie insbesondere nicht rechtskräftig geschieden oder rechtskräftig aufgehoben ist. Entsprechendes gilt für die Aufhebung der Lebenspartnerschaft. Geschiedene Ehegatten gehören der Steuerklasse II an, ebenso die Lebenspartner einer aufgehobenen Lebenspartnerschaft, § 15 Abs. 1 ErbStG. Demgegenüber begründet ein Verlöbnis allein keine bevorzugte steuerliche Behandlung.<sup>188</sup> Der Erwerb von Verlobten ist aber als Erwerb nach Steuerklasse I zu behandeln, wenn er unter der aufschiebenden Bedingung der Eheschließung gemacht wird und deshalb erst mit diesem Zeitpunkt als ausgeführt gilt.<sup>189</sup>

#### 8.4.3.4.1 Güterstandsschaukel

Leben die Ehegatten im gesetzlichen Güterstand der Zugewinnngemeinschaft (§ 1363 BGB), so sieht die Vorschrift des § 1371 BGB bei der Beendigung unterschiedliche Wege zur Auseinandersetzung vor: Endet die Zugewinnngemeinschaft durch den Tod

---

<sup>186</sup>Vgl. EGMR, Urteil vom 29.04.2008 – Nr. 13378/05, NJW-RR 2009, 1606.

<sup>187</sup>Vgl. BVerfG, Beschluss vom 01.06.1983 – 1 BvR 107/83, NJW 1984, 114.

<sup>188</sup>Vgl. BFH, Urteil vom 23.03.1998 – II R 41/96, BStBl. II 1998, 396.

<sup>189</sup>Vgl. RFH, Urteil vom 25.04.1940 – IIIe 3/40, RStBl. 40, 615; BFH, Urteil vom 21.04.2009 – II R 57/07, BStBl. II 2009, 606 (zur Forderung mit Besserungsabrede).



eines der beiden Ehegatten, wird der Zugewinn unabhängig von der Frage, ob überhaupt ein Zugewinn erzielt wurde, pauschal ausgeglichen, indem sich der gesetzliche Erbteil um  $\frac{1}{4}$  der Erbschaft erhöht, § 1371 Abs. 1 BGB.

Zu einem rechnerischen Ausgleich kommt es, wenn der Ehegatte nicht Erbe wird, § 1371 Abs. 2 BGB. Dabei ist es unerheblich, ob der überlebende Ehegatte ausschlägt oder der Erblasser den Ehegatten nicht als Erben bedacht hat, vgl. § 1371 Abs. 3 BGB.

In jedem Fall gilt in Anwendung des § 5 ErbStG beim überlebenden Ehegatten oder beim überlebenden Lebenspartner der Betrag, den er nach Maßgabe des § 1371 Abs. 2 BGB geltend machen könnte, nicht als Erwerb von Todes wegen i. S. des § 3 ErbStG.

§ 5 Abs. 2 ErbStG regelt dies auch für den Fall, dass der Güterstand der Zugewinnsgemeinschaft in anderer Weise als durch den Tod eines Ehegatten oder eines Lebenspartners beendet wird.

### Beispiel

Die Eheleute M und F schlossen am 20.12.1991 einen Ehevertrag, mit dem sie die Beendigung des Güterstandes der Zugewinnsgemeinschaft mit Ablauf des Tages des Vertragsschlusses vereinbarten. Zugleich begründeten sie mit Beginn des auf den Vertragsschluss folgenden Tages erneut den Güterstand der Zugewinnsgemeinschaft. Sie berechneten den während der Dauer der (ersten) Zugewinnsgemeinschaft entstandenen und auszugleichenden Zugewinn und setzten einvernehmlich die Ausgleichsforderung der F gegen M fest.<sup>190</sup>

Das Finanzamt sah in der Leistung auf die Zugewinnausgleichsforderung eine freigebige Zuwendung und setzte Schenkungsteuer fest.

Der BFH vertrat eine andere Ansicht.<sup>191</sup> Der Güterstand der Zugewinnsgemeinschaft kann – auch bei Fortbestand der Ehe – beendet und ggf. auch rückwirkend vereinbart werden.<sup>192</sup> Dies folgt aus der in § 1408 Abs. 1 BGB statuierten Vertragsfreiheit. Aus ihr folgt zugleich, dass die Beendigung des gesetzlichen Güterstandes und die anschließende Neubegründung bürgerlich-rechtlich zulässig sind.<sup>193</sup> Der für § 1408 Abs. 1 BGB erforderliche Güterstandsbezug liegt wegen der über den Vermögensausgleich hinausgehenden Wirkung immer vor, wenn der Güterstand insgesamt beendet wird.<sup>194</sup>

<sup>190</sup>Sachverhalt des Beispiels nach BFH, Urteil vom 12.07.2005 – II R 29/02, BStBl. II 2005, 843.

<sup>191</sup>BFH, Urteil vom 12.07.2005 – II R 29/02, BStBl. II 2005, 843.

<sup>192</sup>Vgl. BGH, Urteil vom 01.04.1998 – XII ZR 278/96, NJW 1998, 1857.

<sup>193</sup>Vgl. Staudinger/Thiele 2007, BGB, § 1408 Rn. 14.

<sup>194</sup>Palandt/Brudermüller (2019), § 1408 Rn. 20.



Diese bürgerlich-rechtliche Gestaltungsfreiheit muss auch das Schenkungsteuerrecht anerkennen,<sup>195</sup> wenn es tatsächlich zu einer güterrechtlichen Abwicklung i. S. der Ermittlung einer Ausgleichsforderung kommt. Soweit danach die Ehegatten – im Rahmen der zivilrechtlichen Vorschriften – den Umfang der Nichtsteuerbarkeit bestimmen können, ist dies in der Anknüpfung an das – insoweit dispositive – Zivilrecht angelegt.<sup>196</sup> Grenzen sind dieser Gestaltungsfreiheit erst dort gezogen, wo sie einem Ehepartner eine überhöhte Ausgleichsforderung dergestalt verschafft, dass der Rahmen einer güterrechtlichen Vereinbarung überschritten wird. Die Beendigung des gesetzlichen Güterstandes und seine anschließende Neubegründung sind regelmäßig nicht rechtsmissbräuchlich.<sup>197</sup>

Mit dieser sog. *Güterstandsschaukel* lassen sich steuerbare unentgeltliche Zuwendungen gemäß § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG aber nur vermeiden, wenn es tatsächlich zur Beendigung des Güterstands der Zugewinnsgemeinschaft kommt. Anders verhält es sich beim sog. *fliegenden Zugewinnausgleich*.<sup>198</sup> Dabei erfolgt der Ausgleich des Zugewinns mit der ausdrücklichen Vereinbarung, dass es beim Güterstand der Zugewinnsgemeinschaft verbleiben soll. Diese so durch freiwillige Vereinbarung begründete Ausgleichsforderung stellt eine steuerbare unentgeltliche Zuwendung i. S. des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG dar.

Anders verhält es sich auch, wenn zwar der Güterstand der Zugewinnsgemeinschaft beendet wird, die sich ergebende Zugewinnausgleichsforderung hiernach allerdings – womöglich sogar zinslos – gestundet wird. Die zinslose Stundung einer Zugewinnausgleichsforderung stellt sich nämlich regelmäßig als eine freigiebige Zuwendung i. S. des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG dar.<sup>199</sup> Der ausgleichsberechtigte Ehegatte begibt sich der Nutzungsmöglichkeit des Kapitals aus der Forderung für die Zeit der Stundung<sup>200</sup> und überlässt die Nutzung dem ausgleichspflichtigen Ehegatten.

Der zugewendete Nutzungsvorteil aufgrund der zinslosen Stundung der Ausgleichsforderung ist nicht wie eine lebenslängliche Nutzung, sondern wie eine Nutzung auf bestimmte Zeit zu bewerten.<sup>201</sup> Hat nämlich eine nach dem Leben bewertete Nutzung i. S. des § 14 Abs. 1 BewG bei einem bestimmten Alter jeweils eine bestimmte Zeit nicht überschritten und beruht der Wegfall auf dem Tod des Verpflichteten, so ist gemäß § 14

---

<sup>195</sup>Vgl. BFH, Urteil vom 28.06.1989 – II R 82/86, BFHE 157, 229 = BStBl. II 1989, 897; BFH, Urteil vom 12.05.1993 – II R 37/89, BFHE 171, 330 = BStBl. II 1993, 739.

<sup>196</sup>Vgl. BFH, Urteil vom 12.05.1993 – II R 37/89, BFHE 171, 330 = BStBl. II 1993, 739.

<sup>197</sup>BFH, Urteil vom 12.07.2005 – II R 29/02, BStBl. II 2005, 843.

<sup>198</sup>Vgl. BFH, Urteil vom 24.08.2005 – II R 28/02, BFH/NV 2006, 63 und BFH, Urteil vom 28.06.2007 – II R 12/06, BStBl. II 2007, 785.

<sup>199</sup>Vgl. BFH, Urteil vom 22.08.2018 – II R 51/15, BB 2019, 162.

<sup>200</sup>Vgl. BFH, Beschluss vom 12.09.2011 – VIII B 70/09, BFH/NV 2012, 229.

<sup>201</sup>Vgl. BFH, Urteil vom 22.08.2018 – II R 51/15, BB 2019, 162.

Abs. 2 Satz 1 BewG die Festsetzung der nicht laufend veranlagten Steuern auf Antrag nach der wirklichen Dauer der Nutzung oder Leistung zu berichtigen.

#### 8.4.3.4.2 Gemeinschaftliche Konten von Ehegatten

Häufig ist die Zurechnung von Sparguthaben und Wertpapierkonten zu dem Vermögen des einen oder anderen Ehegatten problematisch. Führt die Bank das Konto alleine auf den Namen eines Ehegatten, wird im Zweifel auch nur dieser Ehegatte als Kontoinhaber angesehen. Er ist dann der Eigentümer der im Depot gehaltenen Wertpapiere und der alleinige Forderungsberechtigte gegenüber der Bank, was sein Kontoguthaben angeht.<sup>202</sup> Das Konto ist also (auch bei Ehegatten) grundsätzlich allein dem Kontoinhaber zuzurechnen.<sup>203</sup> Ihm steht regelmäßig auch im Innenverhältnis der Ehegatten das Guthaben alleine zu, woran selbst die Erteilung einer Kontovollmacht nichts ändert.<sup>204</sup> Führt allein der Erblasser ein Einzelwertdepot, ist dem überlebenden Ehegatten kein (hälftiger) Anteil daran zuzurechnen, auch wenn ein wesentlicher Teil des in Wertpapieren angelegten Geldes aus dem Verkauf eines Hauses stammt, das beide Ehegatten im gemeinsamen Eigentum hatten. Überträgt ein Ehegatte den Vermögensstand seines Einzelkontos unentgeltlich auf das Einzelkonto des anderen Ehegatten, ist von einer Schenkung auszugehen und es ist Sache des zur Schenkungsteuer herangezogenen Ehegatten, die einer freigiebigen Zuwendung entgegenstehenden Tatsachen darzulegen.<sup>205</sup>

Allerdings sind Ehegatten oftmals gegenüber der Bank gemeinsam berechtigt. Die Behandlung solcher gemeinsamer Konten von Ehegatten, die bei nur gemeinsamer Verfügungsmacht als *Und-Konten* oder bei jeweiliger Verfügungsberechtigung des einzelnen Ehegatten als *Oder-Konten* geführt werden, ist umstritten. Einzelne Finanzgerichte rechnen jedem Ehegatten die Hälfte des Guthabens zu, ohne dass die Herkunft des Geldes oder des Erwerbs der Wertpapiere eine Bedeutung hätte.<sup>206</sup> Nach anderer Ansicht ist darauf abzustellen, aus wessen Vermögensbereich die Zuflüsse auf dem Konto stammen, welchem Kontoinhaber also der Guthabensaldo zur Zeit des Erbfalls wirtschaftlich zustand.<sup>207</sup> Dies hat nicht nur bei der Erbschaft, sondern auch bei der Schenkung Bedeutung. Danach ist es möglich, dass die Finanzverwaltung Zuflüsse auf einem Oder-Konto, die ausschließlich von einem Ehegatten stammen, in Höhe des

<sup>202</sup>Vgl. FG München, Urteil vom 19.10.2000 – 4 K 4977/97, EFG 2001, 406.

<sup>203</sup>Vgl. BFH, Urteil vom 29.06.2016 – II R 41/14, NJW 2016, 3054.

<sup>204</sup>Vgl. BGH, Urteil vom 11.09.2002 – XII ZR 9/01, NJW 2002, 3702; BFH, Urteil vom 29.06.2016 – II R 41/14, BFHE 254, 64.

<sup>205</sup>Vgl. BFH, Urteil vom 29.06.2016 – II R 41/14, NJW 2016, 3054.

<sup>206</sup>Vgl. Hessisches FG, Urteil vom 26.07.2001 – 1 K 2651/00, EFG 2002, 34; FG München, Urteil vom 19.10.2000 – 4 K 4977/97, EFG 2001, 406; FG Düsseldorf, Urteil vom 19.07.1995 – 4 K 7813/91, EFG 1996, 242.

<sup>207</sup>Vgl. Hessisches FG, Urteil vom 25.04.1991 – 10 K 10197/85, EFG 1992, 142; FG Münster, Urteil vom 03.12.1992 – 3 K 2366/89, EFG 1993, 589.

hälftigen Betrages als eine Schenkung an den anderen Kontoinhaber betrachtet.<sup>208</sup> Im finanzgerichtlichen Verfahren trifft die Feststellungslast für diejenigen Tatsachen, die zur Annahme einer steuerpflichtigen freigebigen Zuwendung erforderlich sind, das Finanzamt. Der zur Schenkungsteuer herangezogene Ehegatte ist bei der Aufklärung, wie sich das Innenverhältnis zwischen den Ehegatten in Bezug auf das Kontoguthaben gestaltet, zur Mitwirkung verpflichtet.<sup>209</sup> Allerdings sollen objektive Anhaltspunkte, die Zweifel an der Richtigkeit der Darstellung der Vermögensverhältnisse begründen, zu einer Beweislastumkehr führen.<sup>210</sup>

#### 8.4.3.4.3 Zuwendungen für Zwecke des Unterhalts

Zuwendungen von Ehegatten für Zwecke des Unterhalts sind steuerfrei, § 13 Abs. 1 Nr. 12 ErbStG. Eine freigebige Zuwendung ist nicht anzunehmen, wenn es sich bei der Unterhaltsleistung um eine Erfüllung der gesetzlichen Pflicht handelt (vgl. §§ 1360, 1360a BGB). Daher betrifft die Vorschrift des § 13 Nr. 12 ErbStG solche Zuwendungen, die über den gesetzlich geschuldeten Unterhalt hinausgehen. Auf einmalige Zuwendungen ist die Vorschrift nicht anwendbar.<sup>211</sup>

#### 8.4.3.5 Besonderheiten bei Vor- und Nacherbschaft

Durch die Anordnung einer Vor- und Nacherbfolge durch Verfügung von Todes wegen (vgl. §§ 2100 ff. BGB) kann der Erblasser auf längere Zeit die Zuordnung des von ihm hinterlassenen Vermögens bestimmen. So kann der Erblasser durch die Anordnung einer Vorerbschaft bspw. seine Ehefrau als Alleinerbin einsetzen, ohne die als Nacherben bedachten Kinder leer ausgehen zu lassen.<sup>212</sup> Die Einsetzung der Kinder als Nacherben erhält den Abkömmlingen das Vermögen, ohne dass die Ehefrau als Vorerbin das von ihrem Ehemann ererbte Vermögen anderen Personen zuwenden kann. Denn das Verfügungsrecht des Vorerben unterliegt im Zivilrecht erheblichen Einschränkungen (vgl. §§ 2112 ff. BGB).<sup>213</sup> Der Vorerbe wird zwar mit dem Erbfall Herr des Nachlasses, hört aber mit dem Nacherbfall auf, Erbe zu sein.<sup>214</sup> Die Erbschaft fällt den Nacherben an,

---

<sup>208</sup>Vgl. zur Vermeidung einhergehender Risiken: Götz, ZEV 2017, 77 und schon ZEV 2011, 408; vgl. auch zum Oder-Konto: BFH, Urteil vom 23.11.2011 – II R 33/10; BFHE 237, 179 = BStBl. II 2012, 473.

<sup>209</sup>Vgl. BFH, Urteil vom 23.11.2011 – II R 33/10, BFHE 237, 179 = BStBl. II 2012, 473.

<sup>210</sup>Vgl. BFH, Urteil vom 29.06.2016 – II R 41/14, BFHE 254, 64.

<sup>211</sup>Vgl. BFH, Urteil vom 13.02.1985 – II R 227/81, BStBl. II 1985, 333.

<sup>212</sup>Vgl. Brox/Walker (2018), § 25 Rn. 2.

<sup>213</sup>Vgl. ausführlich: Lange (2017), § 45 Rn. 88 ff.; zum befreiten Vorerben: Lange (2017), § 45 Rn. 130 ff.

<sup>214</sup>Vgl. Brox/Walker (2018), § 25 Rn. 13.

§ 2139 BGB. Vor- und Nacherbe sind beide Erben des Erblassers, aber nicht als Miterben gleichzeitig, sondern zeitlich nacheinander.

Im Erbschaftsteuerrecht (§ 6 ErbStG) wird von den zivilrechtlichen Vorgaben abgewichen: Trotz seiner zivilrechtlichen Stellung als Erbe auf Zeit wird der Vorerbe nach Maßgabe des § 6 Abs. 1 ErbStG als Vollerbe unbeschränkt zur Erbfolge berufen und besteuert.<sup>215</sup> Der Vorerbe darf zwar infolge der Regelung des § 20 Abs. 4 ErbStG die durch die Vorerbschaft veranlasste Erbschaftsteuer aus den Mitteln der Vorerbschaft entrichten, gleichwohl ist der Vorerbe Steuerschuldner i. S. des § 20 Abs. 1 ErbStG und haftet auch mit seinem Vermögensteil für die Steuerschuld.

Nach § 6 Abs. 2 ErbStG haben die Nacherben bei Eintritt der Nacherbfolge den Erwerb des auf sie übergehenden Vermögens als vom Vorerben stammend zu versteuern. Das hat in mehrfacher Hinsicht Nachteile:

- Der Nacherbe trägt die Erbschaftsteuer doppelt: einerseits über die Regelung des § 20 Abs. 4 ErbStG, wonach der Vorerbe die durch die Vorerbschaft veranlasste Steuer aus den Mitteln der Vorerbschaft zu entrichten hat; zweitens nach Eintritt des Nacherbfalls, wenn der Vermögensübergang des um die Erbschaftsteuer des Vorerben geschmälernten Nachlasses auf den Nacherben seinerseits besteuert wird.
- Der Vorerbfall wie auch der Nacherbfall können höher besteuert werden, als es möglicherweise bei einem unmittelbaren Vermögensübergang vom Erblasser auf den als Nacherben Bedachten infolge der anzuwendenden Steuerklasse geboten wäre.
- Wird der Nacherbe auch vom Vorerben wegen seines weiteren, nicht bereits vom Erblasser auf den Vorerben übergegangenen Vermögens zum Erben berufen, stellt sich der Erwerb des Nacherben als ein umfassender Erwerb dar, gegenüber möglichen zwei niedrigeren Erwerben, bei denen die Progressionswirkung vermindert wäre und mögliche Freibeträge mehrfach hätten genutzt werden können.

### Beispiel

Erblasser E hat ein minderjähriges Kind K aus der Ehe mit seiner bereits verstorbenen Ehefrau. E setzt seine Schwester S zur Vorerbin, sein Kind zum Nacherben ein. Der Nacherbfall soll mit dem Tod der S eintreten.

Hier muss S in Abhängigkeit von der Höhe des Nachlasses nach der ungünstigen, den Geschwistern zukommenden Steuerklasse II (vgl. § 15 ErbStG) und unter Berücksichtigung des geringen Freibetrages (vgl. § 16 ErbStG) die Erbschaftsteuer entrichten. Sie hat diese aus dem Nachlass zu leisten, § 20 Abs. 4 ErbStG.

Im Nacherbfall geht zwar das von E stammende – um die von S entrichtete Erbschaftsteuer geschmälernte – Vermögen auf das Kind K über, dies gilt aber gem. § 6 Abs. 2 ErbStG als Erwerb vom Vorerben. Das persönliche Verhältnis zwischen K als

<sup>215</sup>Vgl. Meincke/Hannes/Holtz (2018), § 6 Rn. 4.

Erwerber und der S als Erblasserin ist dasjenige eines Abkömmlings ersten Grades von Geschwistern und damit der Steuerklasse II zuzurechnen (vgl. § 15 ErbStG). In der Steuerklasse II gelten höhere Steuersätze (vgl. § 19 ErbStG).

Dem kann K nach Maßgabe des § 6 Abs. 2 S. 2 ErbStG begegnen: Danach steht dem Nacherben ein Wahlrecht zu, ob er der Versteuerung das Verhältnis zum Vorerben (hier: Steuerklasse II) oder das Verhältnis zum Erblasser zugrunde legen möchte. Weil K als Kind des E im persönlichen Verhältnis zu diesem der Steuerklasse I angehörig ist, stellt sich die Alternative als günstiger dar, zumal dem K im Verhältnis zum E auch der hohe Freibetrag nach § 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG zugutekommt. Dem K ist daher zu raten, von der in § 6 Abs. 2 S. 2 ErbStG ihm eröffneten Antragsmöglichkeit Gebrauch zu machen und den Erwerb nach seinem Verhältnis zum Erblasser zu versteuern. Den Pauschbetrag für Bestattungskosten nach § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG kann K allerdings nicht für sich beanspruchen, da dieser im Falle der Vor- und Nacherbfolge nur dem Vorerben zugestanden wird.<sup>216</sup>

Tritt der Nacherbfall in den zeitlichen Grenzen des § 27 ErbStG ein, so ist die Steuerermäßigungsvorschrift bei § 6 Abs. 2 ErbStG anwendbar.

Die Nacherbfolge kann auch durch einen anderen Umstand als den Tod des Vorerben eintreten, bspw. das Erreichen eines bestimmten Lebensalters des Nacherben. In diesem Fall gilt nach § 6 Abs. 3 ErbStG die Vorerbfolge als auflösend bedingter, die Nacherbfolge als aufschiebend bedingter Anfall. Dann ist dem Nacherben die vom Vorerben entrichtete Steuer abzüglich desjenigen Steuerbetrages anzurechnen, welcher der tatsächlichen Bereicherung des Vorerben entspricht. An sich wäre die auf den Vorerben entfallende Steuer nach § 5 Abs. 2 BewG beim Vorerben zu berichtigen.<sup>217</sup> Dazu kommt es infolge des § 6 Abs. 3 S. 2 ErbStG indes nicht, während zugunsten des Nacherben die Steuerpflicht durch die vorzunehmende Verrechnung verkürzt wird.

#### 8.4.4 Die Berechnung der Erbschaftsteuer

Die Berechnung der Erbschaftsteuer bestimmt sich nach

- früheren Erwerben, soweit diese zu berücksichtigen sind, § 14 ErbStG,
- der Steuerklasse, § 15 ErbStG,
- dem persönlichen Freibetrag, §§ 16, 17 ErbStG und
- dem Steuersatz, § 19 ErbStG.

---

<sup>216</sup>Meincke/Hannes/Holtz (2018), § 10 Rn. 55 m. w. N.

<sup>217</sup>Vgl. Meincke/Hannes/Holtz (2018), § 6 Rn. 24.

**Tab. 8.1** Steuersätze

| Wert des steuerpflichtigen Erwerbs (§ 10) bis einschließlich<br>... € | Prozentsatz in der Steuerklasse |    |     |
|-----------------------------------------------------------------------|---------------------------------|----|-----|
|                                                                       | I                               | II | III |
| 75.000                                                                | 7                               | 15 | 30  |
| 300.000                                                               | 11                              | 20 | 30  |
| 600.000                                                               | 15                              | 25 | 30  |
| 6.000.000                                                             | 19                              | 30 | 30  |
| 13.000.000                                                            | 23                              | 35 | 50  |
| 26.000.000                                                            | 27                              | 40 | 50  |
| Über 26.000.000                                                       | 30                              | 43 | 50  |

#### 8.4.4.1 Steuersatz und Härteausgleich

Die Erbschaftsteuer wird in Prozentsätzen nach dem Wert des steuerpflichtigen Erwerbs erhoben, den Steuersätzen. Dabei ist der Steuersatz in zweifacher Hinsicht progressiv gestaltet: Er hängt nämlich nicht nur vom Wert des steuerpflichtigen Erwerbs, sondern auch von der Steuerklasse ab.

§ 19 ErbStG in der Fassung seit dem 01.01.2010<sup>218</sup> bestimmt, dass die Erbschaftsteuer nach den in Tab. 8.1 genannten Prozentsätzen erhoben wird.

Damit hat der Gesetzgeber auch nach der Erbschaftsteuerreform an dem Stufen-  
tarif festgehalten. Es handelt sich dabei um einen sog. Vollmengentarif, bei dem der  
angegebene Steuersatz auf den gesamten steuerpflichtigen Erwerb anzuwenden ist.<sup>219</sup>  
Sobald also eine Wertgrenze überschritten wird, ist der sich dann ergebende (höhere)  
Steuersatz maßgebend. Das kann zu erheblichen Ungerechtigkeiten führen, denen der  
Gesetzgeber über die Vorschrift des § 19 Abs. 3 ErbStG begegnet:

§ 19 Abs. 3 ErbStG regelt als festen Bestandteil der Tarifvorschrift den sog. *Härteaus-  
gleich*. Er ist anzuwenden, wenn die letztvorhergesehene Wertgrenze überschritten wird.  
Ein sich dann ergebender Unterschiedsbetrag wird nur anteilig erhoben.

#### Beispiel 1

Der steuerpflichtige Erwerb des Kindes K nach dem verstorbenen Vater unterliegt  
der Besteuerung nach Steuerklasse I und überschreitet die Wertgrenze von 600.000 €

<sup>218</sup>Die Vorschrift des § 19 Abs. 1 ErbStG mit den Steuersätzen wurde mit Wirkung vom 01.01.2009 durch Gesetz vom 24.08.2008 (BGBl. I 2008, 3018) sowie durch Gesetz vom 22.12.2009 (BGBl. 2009 I, 3950) jeweils neu gefasst. In den unterschiedlichen Fassungen sind zum Teil unterschiedliche Steuersätze geregelt.

<sup>219</sup>Vgl. Moench und Hübner (2012), Rn. 261.

geringfügig um 1000 €. Dies würde – gäbe es den Härteausgleich nicht – zu einem erheblichen Anstieg der Steuer gegenüber der Steuer führen, die bei einem um 1000 € minderen Erwerb anfallen würde:

Bei einem minderen Erwerb von nur 600.000 € errechnet sich bei einem Steuersatz von 15 % eine Steuer in Höhe von 90.000 €.

Demgegenüber ist auf den Erwerb von 601.000 € der Steuersatz von 19 % anwendbar, weshalb ohne den Härteausgleich und ohne die Vorschrift des § 10 Abs. 1 S. 6 ErbStG die Steuer 114.190 € betragen würde. Der Mehrerwerb von nur 1.000 € würde als Folge des Stufentarifs eine um 24.190 € höhere Steuer auslösen. Der Härteausgleich des § 19 Abs. 3 ErbStG bemisst sich an dieser Differenz: Die Steuer wird nur insoweit erhoben, als der Erwerb bei einem Steuersatz bis zu 30 % aus der Hälfte des die Wertgrenze übersteigenden Betrags gedeckt werden kann, bei einem höheren Steuersatz aus  $\frac{3}{4}$  des die Wertgrenze übersteigenden Betrages: Der Betrag, um dem im Fallbeispiel der Erwerb die Wertgrenze überschreitet, beläuft sich auf 1000 €. Bei einem Steuersatz  $<30\%$  ist dieser Betrag zu halbieren, also 500 €. Die festzusetzende Steuer beträgt  $90.000\text{ €} + 500\text{ €} = 90.500\text{ €}$ .

---

### Beispiel 2

Wie im vorstehenden Beispiel unterliegt der steuerpflichtige Erwerb des Kindes K nach dem verstorbenen Vater der Besteuerung nach der Steuerklasse I und überschreitet die Wertgrenze von 600.000 €, diesmal aber um 77.400 €. Der steuerpflichtige Erwerb beträgt also 677.400 €.

Dies würde ohne Härteausgleich bei Anwendung des Steuersatzes von 19 % und nach Abrundung gem. § 10 Abs. 1 S. 6 zu einer Steuer in Höhe von 128.700 € führen.

Bei einem minderen Erwerb von nur 600.000 € errechnet sich bei einem Steuersatz von 15 % eine Steuer in Höhe von 90.000 €.

Der Mehrerwerb von 77.400 € würde als Folge des Stufentarifs eine um 38.706 € höhere Steuer auslösen. Der Härteausgleich des § 19 Abs. 3 ErbStG bemisst sich an dieser Differenz: Auch hier würde die Steuer nur insoweit erhoben, als der Erwerb bei einem Steuersatz bis zu 30 % aus der Hälfte des die Wertgrenze übersteigenden Betrags gedeckt werden kann: Der Betrag, um dem im Fallbeispiel der Erwerb die Wertgrenze überschreitet, beläuft sich auf 77.400 €. Bei einem Steuersatz  $<30\%$  ist dieser Betrag zu halbieren, also 38.700 €. Die festzusetzende Steuer beträgt  $90.000\text{ €} + 38.700\text{ €} = 128.700\text{ €}$ .

In diesem Beispiel führt die Härteausgleichsregelung des § 19 Abs. 3 ErbStG zu keiner besseren Besteuerung gegenüber der konsequenten Anwendung des Stufentarifs.

**Tab. 8.2** Maßgebende Grenzwerte für die Anwendung des Härteausgleichs

| Wertgrenze gemäß § 19 ErbStG | Härteausgleich gemäß § 19 Abs. 3 ErbStG bei einer Überschreitung der letztvorhergehenden Wertgrenze bis einschließlich ... € in der Steuerklasse ... |            |            |
|------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|------------|
| €                            | I                                                                                                                                                    | II         | III        |
| 75.000                       | –                                                                                                                                                    | –          | –          |
| 300.000                      | 82.600                                                                                                                                               | 87.400     | –          |
| 600.000                      | 334.200                                                                                                                                              | 359.900    | –          |
| 6.000.000                    | 677.400                                                                                                                                              | 749.900    | –          |
| 13.000.000                   | 6.888.800                                                                                                                                            | 6.749.900  | 10.799.900 |
| 26.000.000                   | 15.260.800                                                                                                                                           | 14.857.100 | –          |
| Über 26.000.000              | 29.899.900                                                                                                                                           | 28.437.400 | –          |

Aus der im Beispiel 2 aufgezeigten Wirkung des § 19 Abs. 3 ErbStG lässt sich eine Tabelle der maßgebenden Grenzwerte für die Anwendung des Härteausgleichs ableiten (siehe Tab. 8.2).<sup>220</sup>

#### 8.4.4.2 Die Steuerklasse

Das ErbStG unterteilt mit der Regelung des § 15 die Steuerpflichtigen nach dem persönlichen Verhältnis des Erwerbers zum Erblasser oder Schenker in drei Steuerklassen.

##### 8.4.4.2.1 Steuerklasse I

Der Steuerklasse I gehören der Ehegatte und der Lebenspartner, die Kinder und Stiefkinder und deren Abkömmlinge und – nur bei Erwerb von Todes wegen – die Eltern und die Voreltern an.

Der Ehegatte fällt so lange in die Steuerklasse I, wie die Ehe rechtlich besteht.<sup>221</sup> Ein dauerhaftes Getrenntleben ändert also an der Steuerklasse noch nichts. Anders verhält es sich bei der rechtskräftigen Scheidung, in deren Folge auf den überlebenden geschiedenen Ehegatten Steuerklasse II anzuwenden ist.<sup>222</sup> Entsprechendes gilt seit der Änderung des § 15 Abs. 1 ErbStG<sup>223</sup> für die Lebenspartnerschaft.

Unverheiratete, die in einer nichtehelichen Lebensgemeinschaft zusammenleben, fallen in die Steuerklasse III, was als verfassungskonform angesehen wird.<sup>224</sup>

<sup>220</sup>Vgl. H E 19 ErbStR 2011.

<sup>221</sup>Meincke/Hannes/Holtz (2018), § 15 Rn. 5.

<sup>222</sup>BFH, Urteil vom 22.10.1986 – II R 113/84, BStBl. II 1987, 174.

<sup>223</sup>Geändert durch Gesetz vom 08.12.2010, BGBl. I 2010, 1768.

<sup>224</sup>BVerfG, Beschluss vom 01.06.1983 – 1 BvR 107/83, NJW 1984, 114; BVerfG, Beschluss vom 15.11.1989 – 1 BvR 171/89, NJW 1990, 1593 = BStBl. II 1990, 103; BVerfG, Beschluss vom 15.05.1990 – 2 BvR 592/90, BStBl. II 1990, 764.



Nach herkömmlichem Verständnis kommt es für die in der Steuerklasse I genannten Kinder grundsätzlich auf die Abstammung im rechtlichen, nicht im biologischen Sinne an. Der Begriff des Kindes ist im ErbStG selbst nicht definiert. Kind im erbschaftsteuerlichen Sinn ist auch nicht gleichbedeutend mit dem Begriff des Kindes im Einkommensteuerrecht. Zur Auslegung der Begriffe von Ehe, Verwandtschaft und Schwägerschaft i. S. des § 15 ErbStG sind weitgehend die Regelungen des bürgerlichen Rechts heranzuziehen.<sup>225</sup> Im Verhältnis zur Mutter besteht die Abstammung infolge der Regelung des § 1591 BGB stets, auch wenn die Mutter unverheiratet ist. Hinsichtlich der Abstammung nach dem Vater ist die Vorschrift des § 1592 BGB maßgeblich. Danach muss, wenn nicht die Vaterschaft aus der Regelung des § 1592 Nr. 1 BGB etwa mangels einer Ehe der Mutter oder infolge einer Vaterschaftsanfechtung besteht, die Vaterschaft anerkannt oder festgestellt sein (§ 1592 Nr. 2 und 3 BGB).<sup>226</sup>

Nach anderer Ansicht des Hessischen Finanzgerichts<sup>227</sup> soll auch die biologische Vaterschaft zur Anwendung der Steuerklasse I führen: So hat der Europäische Gerichtshof für Menschenrechte (EGMR) zum Bestehen von Umgangsrechten anerkannt, dass zwischen einem Kind und seinem biologischen Vater eine natürliche unveränderliche Bindung besteht, die beim Vorliegen einer engen persönlichen Beziehung dem Schutzbereich des Art. 8 EMRK unterfällt. Selbst in dem Fall, dass der biologische Vater keine enge Bezugsperson des Kindes ist, ihm aber das Fehlen einer sozial-familiären Beziehung nicht zuzurechnen ist, liegt eine Verletzung von Art. 8 der Europäischen Konvention zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten (EMRK) vor, wenn er kategorisch und ohne Prüfung des Kindeswohls vom Umgang mit seinem Kind ausgeschlossen ist.<sup>228</sup> Nachdem sich das BVerfG dem im Wesentlichen angeschlossen hat, stellte es im Hinblick darauf, dass das frühere Familienrecht keine Möglichkeit für den biologischen Vater vorsah, eigene Rechte geltend zu machen, eine Verletzung des Art. 6 Abs. 2 Satz 1 GG fest.<sup>229</sup> Sowohl das sich dem anschließende Wirken des Gesetzgebers zum Umgangs- und Auskunftsrechten des leiblichen Vaters<sup>230</sup> als auch die Sichtweise des BVerfG, wonach in der Abstammung einer der konstitutiven Faktoren der mensch-

---

<sup>225</sup>Vgl. BFH, Beschluss vom 27.10.1982 – II B 77/81, BFHE 137, 76; vgl. auch Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, Loseblatt, Stand April 2016, § 15 Rdnr. 40; Längle in Fischer/Jüptner/Pahlke/Wachter, ErbStG, 2. Auflage, § 15, Rdnr. 13.

<sup>226</sup>Vgl. FG München, Urteil vom 09.10.1986 – X 79/85, EFG 1987, 255.

<sup>227</sup>Vgl. Hessisches FG, Urteil vom 15.12.2016 – 1 K 1507, EFG 17, 619, Revision anhängig unter BFH, II R 5/17.

<sup>228</sup>Vgl. Urteile des EGMR vom 21.12.2010 – 20578/07, NJW 2011, 3565 und vom 15. 09.2011 – 17080/07, NJW 2012, 2781.

<sup>229</sup>Vgl. BVerfG, Beschluss vom 09.04.2003 – 1 BvR 1493/96, 1 BvR 1724/01, BVerfGE 108, 82.

<sup>230</sup>Vgl. Gesetz zur Stärkung der Rechte des leiblichen, nicht rechtlichen Vaters vom 04.07.2013, BGBl. I 2013, 2176 f. mit der Regelung des § 1686 a BGB.

lichen Individualität zu sehen ist,<sup>231</sup> sprechen nach Ansicht des Hessischen Finanzgerichts für die Anwendung der Steuerklasse I im Verhältnis zum biologischen Vater. Schließlich trage dem Erfordernis der steuerrechtlichen Begünstigung einer leiblichen bzw. biologischen Abstammung § 15 Abs. 1a ErbStG Rechnung, wonach die Steuerklassen I und II Nr. 1 bis 3 auch dann gelten, wenn die Verwandtschaft durch Annahme als Kind bürgerlich rechtlich erloschen ist. Der BFH hat das Urteil des Hessischen Finanzgerichts aufgehoben und anders entscheiden, dass – wenn ein Kind vom biologischen Vater erbt, der nicht auch der rechtliche Vater ist – nicht die Steuerklasse I sondern die Steuerklasse II gilt. (Fußnote: BFH, Urteil vom 05.12.2019 – II R 5/17).<sup>232</sup>

### Beispiel

Erblasserin E setzt testamentarisch ihr einziges Enkelkind K zum Alleinerben ein. Die Tochter T der E hat als Mutter ihr Kind K zur Adoption freigegeben. Die Adoptiv-eltern A haben das Kind im Wege der Adoption angenommen, weshalb das Kind die Stellung eines gemeinschaftlichen Kindes der Eheleute A erhalten hat. Die verwandtschaftlichen Beziehungen zur leiblichen Mutter und zu der natürlichen Verwandtschaft sind damit aufgelöst. Welche Steuerklasse hat K nach dem Tode der E?

In Anwendung des § 15 Abs. 1a ErbStG gilt für das Kind K die Steuerklasse I, trotzdem die Verwandtschaft zur E bürgerlich-rechtlich erloschen ist. Die Auflösung der Verwandtschaft infolge der Adoption anerkennt das Steuerrecht nicht, weil gerade die Beziehungen der Großeltern zum Enkelkind geschützt werden sollen.<sup>233</sup>

#### 8.4.4.2.2 Steuerklasse II

Zur Steuerklasse II rechnet die Vorschrift des § 15 ErbStG die Geschwister und deren Abkömmlinge ersten Grades, die Stiefeltern, die Schwiegerkinder, die Schwiegereltern sowie den geschiedenen Ehegatten und den Lebenspartner einer aufgehobenen Lebenspartnerschaft. Sofern es sich nicht um einen Erwerb von Todes wegen handelt, sind auch die Eltern und Voreltern der Steuerklasse II zuzurechnen.

Mit dem ErbStRG strich der Gesetzgeber zunächst die den Angehörigen der Steuerklasse II gegenüber den übrigen Personen der Steuerklasse III vorteilhafteren Steuersätze. Seit dem Wachstumsbeschleunigungsgesetz vom 22.12.2009<sup>234</sup> werden die Angehörigen der Steuerklasse II allerdings wieder gegenüber den Angehörigen der Steuerklasse III privilegiert besteuert. Nach Ansicht des Gesetzgebers soll vor dem Hintergrund der demographischen Entwicklung die steuerliche Belastung mittels eines unterschiedlichen Steuertarifs differenzieren, wovon insbesondere Geschwister und

<sup>231</sup>Vgl. BVerfG, Urteil vom 31. 01.1989 I BvL 17/87, BVerfGE 79, 256, Rn. 44.

<sup>232</sup>Vgl. Hessisches FG, Urteil vom 15.12.2016 – I K 1507, EFG 17, 619, Revision anhängig unter BFH, II R 5/17.

<sup>233</sup>Vgl. Meincke/Hannes/Holtz (2018), § 15 Rn. 6.

<sup>234</sup>BGBI. I 2009, 3950.

Neffen profitieren sollen.<sup>235</sup> Die Differenzierung trage dem familiären Näheverhältnis Rechnung. Nach Ansicht des BFH ist der Gesetzgeber von Verfassungen wegen nicht verpflichtet, Erwerber der Steuerklasse II besser zu stellen als Erwerber der Steuerklasse III.<sup>236</sup>

#### 8.4.4.2.3 Steuerklasse III

Alle übrigen Erwerber und die Zweckzuwendungen fallen in die Steuerklasse III. Dies betrifft neben den natürlichen Personen außerhalb der Steuerklassen I und II auch die juristischen Personen. Richtigerweise sind hier auch die rechtsfähigen Personengesellschaften wie die Außengesellschaft bürgerlichen Rechts, die OHG, KG oder PartG einzuordnen.<sup>237</sup>

Besonderheiten gelten bei der Errichtung einer Familienstiftung: Hier richtet sich die Steuerklasse nach dem Verwandtschaftsverhältnis des nach der Stiftungsurkunde entferntest Berechtigten zum Erblasser oder Schenker, § 15 Abs. 2 S. 1 ErbStG. Der „entferntest Berechtigte“ ist derjenige, der – ohne einen klagbaren Anspruch haben zu müssen – nach der Satzung Vermögensvorteile aus der Stiftung erlangen kann.<sup>238</sup> Auf ihn ist abzustellen, auch wenn er im Zeitpunkt der Errichtung der Familienstiftung noch nicht unmittelbar bezugsberechtigt ist, sondern erst in der Generationenfolge bezugsberechtigt sein wird.

Wenn der Stifter nach der Errichtung einer Familienstiftung später weiteres Vermögen auf die Stiftung überträgt, wird diese Zustiftung nach Steuerklasse III besteuert.<sup>239</sup>

### 8.4.5 Persönliche Freibeträge

#### 8.4.5.1 Der persönliche Freibetrag nach § 16 ErbStG

Im Steuerrecht wird zwischen Freibeträgen und Freigrenzen unterschieden. Wird eine Freigrenze überschritten, unterliegt der gesamte Umfang der steuerlichen Berücksichtigung. Wird die Freigrenze dagegen nicht erreicht, so bleibt der darunterliegende Betrag vollumfänglich unberücksichtigt.

Anders verhält es sich bei Freibeträgen. Das sind Abzugsbeträge, die in jedem Fall berücksichtigt werden – unabhängig davon, ob sie der Höhe nach überschritten oder unterschritten werden. § 16 Abs. 1 ErbStG regelt in den Fällen der *unbeschränkten*

---

<sup>235</sup>Vgl. Entwurf eines Gesetzes zur Beschleunigung des Wirtschaftswachstums, BT-Drucksache 17/15, S. 21.

<sup>236</sup>BFH, Urteil vom 20.01.2015 – II R 9/11, ZEV 2015, 242.

<sup>237</sup>Vgl. zu den weitreichenden Konsequenzen: Bruns (2005), Die Gesellschaft bürgerlichen Rechts als Rechtsform, S. 178 f.

<sup>238</sup>RE 15.2 ErbStR 2011; RFH, Urteil vom 23.01.1930, RStBl. S. 115.

<sup>239</sup>RE 15.2 ErbStR 2011.

**Tab. 8.3** Persönliche Steuerfreibeträge

| § 16 ErbStG  | Erwerber zum Erblasser                | Steuerklasse | Persönlicher Freibetrag € |
|--------------|---------------------------------------|--------------|---------------------------|
| Abs. 1 Nr. 1 | Ehegatte und Lebenspartner            | I Nr. 1      | 500.000                   |
| Abs. 1 Nr. 2 | Kinder und Kinder verstorbener Kinder | I Nr. 2      | 400.000                   |
| Abs. 1 Nr. 3 | Kinder nicht verstorbener Kinder      | I Nr. 2      | 200.000                   |
| Abs. 1 Nr. 4 | Übrige Personen der StKl I            | I Nr. 4      | 100.000                   |
| Abs. 1 Nr. 5 | Alle Personen der StKl II             | II Nr. 1–7   | 20.000                    |
| Abs. 1 Nr. 7 | Alle Personen der StKl III            | III          | 20.000                    |

*Steuerpflicht* persönliche Freibeträge, die jedem Erwerber ohne Rücksicht auf den Gegenstand oder Zweck seines Erwerbs zustehen.<sup>240</sup> Die Bemessungsgrundlage für die Steuer (§ 10 Abs. 1 S. 1 ErbStG) wird um den jeweiligen persönlichen Freibetrag vermindert, sodass bei einem unter dem Freibetrag bleibenden Erwerb dieser insgesamt erbschaftsteuerfrei bleibt. Wird der Freibetrag überschritten, bleibt zwar der gesamte Erwerb der Besteuerung unterworfen. Indes wirkt sich die Besteuerung nur hinsichtlich des überschreitenden Teils des erbschaftsteuerpflichtigen Erwerbs aus.

Es gelten in Abhängigkeit von der Person des Erwerbers und seiner Steuerklasse unterschiedliche Freibeträge (vgl. Tab. 8.3).

- Der Ehegattenfreibetrag (§ 16 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG) setzt bei einem Erwerb von Todes wegen voraus, dass der Erwerber mit dem Erblasser schon und noch verheiratet ist oder schon und noch in eingetragener Lebenspartnerschaft lebt. Der in Scheidung lebende Ehegatte kann den Freibetrag noch bis zur Rechtskraft der Scheidung beanspruchen,<sup>241</sup> ebenso der eingetragene Lebenspartner bis zur Rechtskraft der Aufhebung der Lebenspartnerschaft. Die erbrechtlichen Sonderregeln der §§ 1933, 2077 BGB und der §§ 10 Abs. 3 und 5 LPartG, wonach die Wirkungen der Scheidung der Ehe und der Aufhebung der Lebenspartnerschaft vorverlegt werden, gelten für die Freibetragsregelung des § 16 Abs. 1 ErbStG nicht.<sup>242</sup> Verlobte unterliegen indes der Steuerklasse III.<sup>243</sup> Auch die Partner einer nichtehelichen Lebensgemeinschaft können den hohen Ehegattenfreibetrag nicht für sich in Anspruch nehmen.<sup>244</sup>

<sup>240</sup>Meincke/Hannes/Holtz (2018), § 16 Rn. 1.

<sup>241</sup>Meincke/Hannes/Holtz (2018), § 16 Rn. 9.

<sup>242</sup>Meincke/Hannes/Holtz (2018), § 16 Rn. 9.

<sup>243</sup>Vgl. BFH, Urteil vom 23.03.1998 – II R 41/96, BStBl. II 1998, 396.

<sup>244</sup>Vgl. BFH, Beschluss vom 27.10.1982 – II B 77/81, BStBl. II 1983, 114; BVerfG, Beschluss vom 15.11.1989 – 1 BvR 171/89, BStBl. II 1990, 103, auch wenn die Partnerschaft lange andauerte.

- Der Kinderfreibetrag nach § 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG kommt auch den Stiefkindern zugute, nachdem diese der Steuerklasse I Nr. 2 neben den Kindern angehören. Er gilt gleichermaßen für Enkelkinder, wenn diese nach einem Vorversterben ihrer Eltern die Großeltern beerben. Erben die Enkelkinder, während die Kinder noch leben, gilt der verminderte Freibetrag nach § 16 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG.

---

**Beispiel**

Der vermögende Erblasser E hatte zwei Kinder: Tochter T und Sohn S. Nach S und T kommen jeweils die Enkel A und B. E stirbt nach dem Tode seines Sohnes S. In der gesetzlichen Erbfolge tritt der Enkel A in die Erbenstellung des vorverstorbenen S. T schlägt wegen eines Zerwürfnisses mit ihrem Vater die Erbschaft aus, sodass der Enkel B seinen Großvater E statt ihrer zu gleichen Teilen mit dem A beerbt. Erbschaftsteuerrechtlich steht A günstiger: Er kann den hohen Freibetrag des § 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG von 400.000 € beanspruchen, nachdem sein Vater vorverstorben ist. Enkel B kann dagegen nur den Freibetrag nach § 16 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG in Höhe von 200.000 € beanspruchen.

- Der Elternfreibetrag (§ 16 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG) steht in gleicher Höhe den Großeltern zu. Hier unterscheidet das Gesetz allerdings nach der Art des Erwerbs: Bei Erwerben von Todes wegen gehören Eltern und Großeltern der Steuerklasse I (Nr. 4) an und können insoweit den Freibetrag von 100.000 € beanspruchen. Bei schenkweisen Erwerben gehören Eltern und Voreltern der Steuerklasse II (Nr. 1) an, weshalb der Steuerfreibetrag nur noch 20.000 € beträgt.
- Dieser Freibetrag von 20.000 € gilt – unabhängig von der Art des Erwerbs – für alle übrigen Erwerber, also auch für Geschwister, Stiefeltern, Schwiegereltern, geschiedene Ehegatten oder Lebenspartner nach Aufhebung der eingetragenen Lebenspartnerschaft. Er gilt auch für juristische Personen.

Die Freibeträge des § 16 ErbStG beziehen sich auf den jeweils einzelnen Erwerb. Im Falle eines Erwerbs durch eine Personengesellschaft in ihrer gesamthänderischen Verbundenheit führt dies auf Grundlage der derzeitigen Rechtsprechung des BFH<sup>245</sup> dazu, dass die Erwerbe den Gesellschaftern zugerechnet werden. Die Gesellschafter der Personengesellschaft können die Freibeträge daher gleich mehrfach in Anspruch nehmen und – in Abhängigkeit vom Angehörigenverhältnis der Beteiligten und den entsprechend günstigeren Steuerklassen – zusätzlich noch in privilegierter Höhe. Die Privilegierung bezieht sich nicht nur auf die persönlichen Freibeträge der Gesellschafter, sondern auch auf die günstigere Progression. Hier muss allerdings mit einer Änderung der Rechtsprechung gerechnet werden, in deren Folge der rechtsfähigen Personengesellschaft als

---

<sup>245</sup>BFH, Urteil vom 14.09.1994 – II R 95/92, BFHE 176, 44.

übrigem Erwerber der Steuerklasse III ebensowenig wie einer juristischen Person diese Privilegien weiter zukommen dürften.<sup>246</sup>

### Beispiel

Erblasser E ist verwitwet und kinderlos. Sein Nachlass beträgt 14 Mio. €. Testamentarisch hat E verfügt, dass die Rechtsanwaltssozietät, der er bis zu seinem Ruhestand angehörte, erben soll. In der Sozietät sind vier Rechtsanwälte als Gesellschafter zur gemeinsamen Berufsausübung verblieben.

Mit dem letzten Standpunkt des BFH aus seiner Entscheidung vom 14.09.1994<sup>247</sup> ergäbe eine eigenständige erbschaftsteuerliche Prüfung, dass nicht die Gesamthand, sondern die Gesamthänder durch den Erwerb von Todes wegen erbschaftsteuerrechtlich als bereichert anzusehen sind. Es handelt sich danach um vier jeweils einzelne Erwerbe. Die Erwerber wären mangels Angehörigenverhältnis zwar jeweils der Steuerklasse III zugehörig. Es gälte aber bei jedem der Steuersatz von 30 % und jeweils der Freibetrag von 20.000 € – auch wenn dieser in dem Beispiel nicht stark ins Gewicht fällt.

Anders wäre es auf Grundlage der Entscheidung des BFH vom 07.12.1988.<sup>248</sup> Erwerber und damit Steuerschuldner wäre die Sozietät als Gesellschaft zur gesamten Hand. Deren Vermögen ist im Verhältnis zu dem der Gesellschafter verselbstständigt. Nicht die Gesellschafter sind als Individualpersonen Träger gemeinschaftlicher Rechte, sondern die rechtsfähige Gesellschaft ist Träger des Vermögens. Die Erbschaftsteuer knüpft grundsätzlich an die bürgerlich-rechtliche Gestaltungsform an. Maßgeblich sind nicht wirtschaftliche, sondern rechtliche Vorgänge. Damit ist die Gesellschaft bereichert. Dass die Gesellschafter mittelbar bereichert sind, spielt insoweit keine Rolle.<sup>249</sup> Die Gesellschaft unterliegt auch dem für die Steuerklasse III geltenden Steuersatz. Infolge der Progression beträgt dieser aber nun 50 %. Zudem kann nur die Gesellschaft bei nur einem Erwerb den ihr zustehenden Freibetrag von geringfügigen 20.000 € geltend machen.

In den Fällen der *beschränkten Steuerpflicht* (§ 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG) wird der Freibetrag nach Abs. 1 um einen Teilbetrag gemindert. Der Teilbetrag entspricht dem Verhältnis der Summe der Werte des in demselben Zeitpunkt erworbenen, nicht der beschränkten Steuerpflicht unterliegenden Vermögens und derjenigen nicht der beschränkten Steuerpflicht unterliegenden Vermögensvorteile, die innerhalb von zehn

<sup>246</sup>Vgl. BFH, Urteil vom 07.12.1988 – II R 150/85, BFHE 155, 395; Bruns (2005), Die Gesellschaft bürgerlichen Rechts als Rechtsform, S. 177 ff.

<sup>247</sup>BFH, Urteil vom 14.09.1994 – II R 95/92, BFHE 176, 44.

<sup>248</sup>Vgl. BFH, Urteil vom 07.12.1988 – II R 150/85, BFHE 155, 395.

<sup>249</sup>Vgl. BFH, Urteil vom 07.12.1988 – II R 150/85, BFHE 155, 395.

Jahren von derselben Person angefallen sind, zum Wert des Vermögens, das insgesamt innerhalb von zehn Jahren von der Person angefallen ist. Die früheren Erwerbe sind mit ihrem früheren Wert anzusetzen. Der Gesetzgeber hat § 16 Abs. 2 ErbStG mit dem StUmGBG<sup>250</sup> seit dem 25.06.2017 neu gefasst. Es sei inkonsequent und gleichheitswidrig, wenn in Fällen der beschränkten Steuerpflicht, die sich nur auf den Erwerb einzelner Vermögensgegenstände bezieht, der bei Besteuerung des gesamten Vermögensanfalls unbeschränkte Freibetrag gewährt würde.<sup>251</sup>

Der persönliche Freibetrag des § 16 ErbStG kann nach Ablauf von zehn Jahren erneut beansprucht werden, § 14 Abs. 1 ErbStG. Das eröffnet Gestaltungsmöglichkeiten bei der lebzeitigen Übertragung von Vermögen, während bei dem Erwerb von Todes wegen solche Gestaltungen Risiken beinhalten, da der Zeitpunkt des Erbfalls regelmäßig nicht planbar sein wird. Wird der Zehnjahreszeitraum nicht erreicht, werden die einzelnen Erwerbe zusammengerechnet.

#### 8.4.5.2 Der Versorgungsfreibetrag nach § 17 ErbStG

Neben dem persönlichen Freibetrag des § 16 ErbStG sieht § 17 ErbStG für den Ehegatten, den Lebenspartner einer eingetragenen Lebenspartnerschaft und für die Kinder besondere Versorgungsfreibeträge in unterschiedlicher Höhe vor: Der Versorgungsfreibetrag beträgt für Ehegatten und Lebenspartner ungekürzt 256.000 € (§ 17 Abs. 1 ErbStG), für Kinder in Abhängigkeit ihres Alters bis zur Vollendung des 27. Lebensjahres zwischen 52.000 € und 10.300 €. Dies gilt nur bei Erwerben von Todes wegen, nicht auch bei Erwerben aus Anlass der Aufhebung einer Stiftung oder bei Schenkungen.<sup>252</sup> Der Gesetzgeber hat als Reaktion auf ein durch die EU-Kommission eingeleitetes Vertragsverletzungsverfahren die Vorschrift des § 17 ErbStG insoweit mit dem EU-Recht in Einklang gebracht, als die Regelung nunmehr sowohl die Fälle der unbeschränkten als auch die Fälle der beschränkten Steuerpflicht umfasst.<sup>253</sup> In den Fällen der beschränkten Steuerpflicht besteht die in § 17 Abs. 3 ErbStG geregelte zusätzliche Voraussetzung, dass durch den Ansässigkeitsstaat Amtshilfe geleistet wird.

Entgegen einem naheliegenden Verständnis von dem Begriff „Versorgungsfreibetrag“ handelt es sich nicht um einen Freibetrag, der für Versorgungszecke gewährt wird. Der Versorgungsfreibetrag für den Ehegatten und den Lebenspartner kommt vielmehr Erwerben jeder Art zugute und stellt den Erwerber von der Steuer frei, auch ohne dass im Nachlass zu Versorgungszwecken gedachte Vermögenswerte zugewandt werden.<sup>254</sup>

Allerdings enthält § 17 Abs. 1 S. 2 ErbStG eine Anrechnungsanordnung, wonach der Freibetrag bei Ehegatten und Lebenspartnern, denen aus Anlass des Todes des Erblassers

---

<sup>250</sup>BGBI. I 2017, 1682.

<sup>251</sup>Vgl. BR-Drucks. 816/16, 35.

<sup>252</sup>Vgl. Brüggemann und Stirnberg (2018), S. 1062.

<sup>253</sup>Vgl. StUmGBG, BGBI. I 2017, 1682.

<sup>254</sup>Vgl. Meincke/Hannes/Holtz (2018), § 17 Rn. 1.

nicht der Erbschaftsteuer unterliegende Versorgungsbezüge zustehen, um den Kapitalwert dieser Versorgungsbezüge gekürzt wird. Zu den nicht der Erbschaftsteuer unterliegenden Bezügen gehören insbesondere<sup>255</sup>

- Versorgungsbezüge der Hinterbliebenen von Beamten aufgrund der Beamtengesetze des Landes und der Länder,
- Versorgungsbezüge, die den Hinterbliebenen von Angestellten und Arbeitern aus der gesetzlichen Rentenversicherung zustehen, auch in den Fällen freiwilliger Weiter- und Höherversicherung,
- Versorgungsbezüge, die den Hinterbliebenen von Angehörigen der freien Berufe aus einer berufsständischen Pflichtversicherung zustehen, auch in den Fällen freiwilliger Weiter- und Höherversicherung,
- Versorgungsbezüge, die den Hinterbliebenen von Abgeordneten aufgrund der Diätengesetze des Bundes und der Länder zustehen,
- Hinterbliebenenbezüge, die auf Tarifvertrag, Betriebsordnung, Betriebsvereinbarung, betrieblicher Übung oder dem Gleichbehandlungsgrundsatz beruhen, und
- Hinterbliebenenbezüge aufgrund eines zwischen dem Erblasser und seinem Arbeitgeber geschlossenen Einzelvertrages, soweit diese angemessen sind.

Der Kapitalwert solcher Versorgungsbezüge ist nach § 14 BewG zu ermitteln. Nach dessen Abs. 1 sind lebenslängliche Nutzungen und Leistungen mit einem Vielfachen des Jahreswertes anzusetzen. Für diesen sog. Vervielfältiger gelten die vom Bundesfinanzministerium veröffentlichten Werte.<sup>256</sup>

#### Beispiel

Die der Kapitalwertermittlung unterliegenden jährlichen Bruttobezüge der 65-jährigen Witwe W nach ihrem verstorbenen Ehemann, dem Erblasser E, betragen 12.000 €. Der Kapitalwert ist in Anwendung des § 14 BewG zu ermitteln: Der Betrag von 12.000 € ist als Jahreswert mit dem Vervielfältiger zu multiplizieren. Der Vervielfältiger ist nach der veröffentlichten Sterbetafel des Statistischen Bundesamtes berechnet und stellt sich als Anlage zu § 14 Abs. 1 BewG ausschnittsweise wie in Tab. 8.4 gezeigt dar.<sup>257</sup>

Der Vervielfältiger beträgt in diesem Beispiel entsprechend dem Lebensalter der Witwe (65 Jahre), einer durchschnittlichen Lebenserwartung von 2100 Jahren und dem weiblichen Geschlecht der Erwerberin den Faktor 12.613, sodass sich ein

<sup>255</sup>Vgl. die Aufzählung, RE 17 Abs. 1 S. 2 ErbStR 2011.

<sup>256</sup>Vgl. BMF, BStBl. I 2018, 1306 ab 01.01.2019 als Bewertungsstichtag.

<sup>257</sup>Vgl. BMF, BStBl. I 2018, 1306.



**Tab. 8.4** Ausschnitt nach der Sterbetafel zum Vervielfältiger

| Vollendetes Lebensalter | Männer                            |             | Frauen                            |             |
|-------------------------|-----------------------------------|-------------|-----------------------------------|-------------|
|                         | Durchschnittliche Lebenserwartung | Kapitalwert | Durchschnittliche Lebenserwartung | Kapitalwert |
| ...                     | ...                               | ...         | ...                               | ...         |
| 64                      | 18,54                             | 11,759      | 21,85                             | 12,883      |
| 65                      | 17,80                             | 11,480      | 21,00                             | 12,613      |
| 66                      | 17,07                             | 11,193      | 20,17                             | 12,337      |
| ...                     | ...                               | ...         | ...                               | ...         |

Kapitalwert von  $12.000 \text{ €} \times 12,613 = 151.356 \text{ €}$  errechnet. Der Versorgungsfreibetrag der W von 256.000 € nach § 17 Abs. 1 S. 1 ErbStG reduziert sich bei Anwendung des § 17 Abs. 1 S. 2 ErbStG auf 104.644 €.

Private Versorgungsbezüge können ihre Ursache auch in einem Zugewinnausgleich haben. Indes wird die Vorschrift des § 17 ErbStG durch die Einbeziehung der erbschaftsteuerpflichtigen privaten Versorgungsbezüge in die Berechnung der fiktiven Zugewinnausgleichsforderung nach § 5 Abs. 1 ErbStG nicht berührt. Der Versorgungsfreibetrag ist deshalb auch nicht um den Teil der Versorgungsbezüge zu kürzen, der als Zugewinnausgleich im Ergebnis erbschaftsteuerfrei bleibt. § 17 Abs. 1 S. 2 ErbStG findet insoweit keine Anwendung.<sup>258</sup>

Der Kinderfreibetrag des § 17 Abs. 2 S. 1 ErbStG kommt nur den Abkömmlingen ersten Grades des Erblassers als Kindern der Steuerklasse I Nr. 2, also nicht den Enkelkindern zugute<sup>259</sup>. Nach § 17 Abs. 2 S. 2 ErbStG werden dem Kind aus Anlass des Todes des Erblassers nicht der Erbschaftsteuer unterliegende Versorgungsbezüge angerechnet, die dem Kind zustehen. Hier ist nicht von lebenslangen Bezügen, sondern von zeitlich begrenzten Bezügen auszugehen. Die Kürzung erfolgt dann nach Maßgabe des § 13 BewG. Nach dessen Abs. 1 ist der Kapitalwert von Nutzungen oder Leistungen, die auf bestimmte Zeit beschränkt sind, mit einem Vielfachen des Jahreswertes anzusetzen, wie er der Anlage 9a des Bewertungsgesetzes zu entnehmen ist.

### 8.4.6 Frühere Erwerbe

In Anwendung des § 14 Abs. 1 S. 1 ErbStG werden mehrere innerhalb von 10 Jahren von derselben Person anfallende Vermögensvorteile in der Weise zusammengerechnet, dass

<sup>258</sup>Vgl. H E 17 ErbStR 2011.

<sup>259</sup>Vgl. Meincke/Hannes/Holtz (2018), § 17 Rn. 11.

dem letzten Erwerb die früheren Erwerbe nach ihrem früheren Wert zugerechnet werden. Durch diese Regelung soll gewährleistet werden, dass die Freibeträge innerhalb des zehnjährigen Zusammenrechnungszeitraums nur einmal angewendet werden und sich für mehrere Erwerbe gegenüber einer einheitlichen Zuwendung in gleicher Höhe kein Progressionsvorteil ergibt.<sup>260</sup>

Die Regelung kann also erhebliche Folgen haben: Einerseits kann sie den Steuersatz für den jeweils letzten Erwerb verändern. Zudem kann sie die Freibetragsberechnung beeinflussen. Schließlich bleiben die einzelnen Erwerbe selbstständige steuerpflichtige Vorgänge, die jeder für sich der Steuer unterliegen, und § 14 Abs. 1 ErbStG ordnet für den jeweils letzten Erwerb innerhalb des Zehnjahreszeitraums eine besondere Steuerberechnung an.<sup>261</sup> Die Zusammenrechnung erfolgt bei

- mehreren Vermögensvorteilen (mindestens zwei),
- die von derselben Person
- an denselben Erwerber
- innerhalb von zehn Jahren stattfinden.

Für die Berechnung der Zehnjahresfrist kommt es auf den Steuerentstehungszeitpunkt (§ 9 ErbStG) an:

#### Beispiel

Vater V schenkte (1.) mit notariellem Vertrag vom 31.12.2001 seinem Kind K ein Grundstück. Die Zuwendung hatte einen Wert von 190.000 €. Wegen des berücksichtigten Freibetrages erfolgte keine Festsetzung der Schenkungsteuer. Mit notariellem Vertrag vom 29.12.2002 übertrug V (2.) dem K unentgeltlich im Wege der vorweggenommenen Erbfolge ein Grundstück zum festgestellten Wert von 90.000 €. Wegen des zu berücksichtigenden Freibetrages erfolgte erneut keine Festsetzung der Schenkungsteuer. Mit (3.) notariellem Vertrag vom 31.12.2011 übertrug V dem K unentgeltlich im Wege der vorweggenommenen Erbfolge ein Grundstück im gesondert festgestellten Wert von 200.000 €, wobei der Besitz am gleichen Tage auf K überging und V die Übernahme einer gegebenenfalls entstehenden Schenkungsteuer zusagte. In den jeweiligen notariellen Verträgen wurde stets auch die Auflassung erklärt. Das Finanzamt setzte die Schenkungsteuer fest, nachdem es die beiden Schenkungen vom 31.12.2001 und 29.12.2002 als Vorerwerbe berücksichtigt hat. Zu Recht?<sup>262</sup>

<sup>260</sup>BFH, Urteil vom 28.03.2012 – II R 43/11, Rn. 8, NJW-RR 2012, 973 = DB 2012, 1421.

<sup>261</sup>BFH, Urteil vom 03.11.2010 – II R 65/09, BFHE 231, 233 = BStBl. II 2011, 123.

<sup>262</sup>Sachverhalt des Beispiels nach FG Niedersachsen, Gerichtsbescheid vom 16.06.2011 – 3 K 136/11, ErbStB 11, 338.

Die Zusammenrechnung nach § 14 ErbStG betrifft mit dem mehrfachen schenkweisen Erwerb mehrere Vermögensvorteile. Es handelt sich um jeweils selbstständige Erwerbe, von denen der eine den anderen vorangegangen ist. Schon der Ersterwerb war steuerpflichtig. Eine qualitative Steuerbefreiung nach den §§ 13a, 13c, § 13 Abs. 1 Nr. 4 lit. a–c und Nr. 5, § 13 Abs. 1 Nr. 12 und § 13 Abs. 1 Nr. 14 ErbStG greift nicht ein. Wäre die Steuerpflicht des Ersterwerbs durch solch eine qualitative Steuerbefreiung ausgeschlossen gewesen, käme die Zusammenrechnung nicht in Betracht.<sup>263</sup> Soweit der K bei der Schenkung des ersten oder des zweiten Grundstücks eine quantitative Steuerbefreiung über seinen persönlichen Freibetrag beansprucht hat, der die Besteuerung des ersten und zweiten Erwerbs jeweils neutralisiert hat, werden der erste und zweite Erwerb in die Zusammenrechnung einbezogen.<sup>264</sup>

Zwischen dem V als Schenker einerseits und dem K als Beschenktem andererseits besteht auch die erforderliche Identität der beteiligten Personen.

Problematisch ist hier, ob die drei Vermögensvorteile im Zehnjahreszeitraum angefallen sind. Dieser Zeitraum ist vom letzten Zeitpunkt des Erwerbs zurückzurechnen, nachdem § 14 ErbStG die besondere Besteuerung des letzten Erwerbs bestimmt und damit auch in den weiteren Merkmalen an den letzten Erwerb anknüpft.<sup>265</sup> Das auslösende Ereignis ist also der aktuell der Erbschaft- oder Schenkungsteuer zu unterwerfende Erwerb (§§ 7, 9 ErbStG), nachdem § 14 ErbStG lediglich zusätzlich die Berücksichtigung früherer Erwerbe anordnet.

Der Zeitraum ist danach vom Steuerentstehungszeitpunkt aus zu berechnen, der zu ermitteln ist. Es entspricht der ständigen Rechtsprechung, dass die Ausführung der Zuwendung bei der Grundstücksschenkung schon vor dem Eigentumswechsel zum Abschluss gelangt.<sup>266</sup> Es muss dafür eine formwirksame Auffassung vorliegen (§ 925 BGB) und die Vertragspartner müssen die für die Eintragung der Rechtsänderung im Grundbuch erforderlichen Erklärungen in gehöriger Form abgegeben haben. Ist der Beschenkte aufgrund dieser Erklärungen in der Lage, beim Grundbuchamt die Eintragung der Rechtsänderung zu beantragen, ist die Ausführung der Zuwendung zu bejahen.<sup>267</sup> Es ist daher vom 31.12.2011 an – dem Zeitpunkt der letzten Schenkung – zurückzurechnen.

Der Zeitraum reicht zumindest zurück bis zum Vortag desjenigen Tages, der in seiner Benennung im Kalender dem Tag der Steuerentstehung für den letzten Erwerb

---

<sup>263</sup>BFH, Urteil vom 22.11.1951 – III 105/50, BStBl. III 1952, 14; BFH, Urteil vom 11.03.1954 – V 7/54 U, BFHE 58, 640 = BStBl. III 1953, 154.

<sup>264</sup>Vgl. BFH, Urteil vom 12.06.1959 – III 134/58 U, BStBl. III 1959, 332.

<sup>265</sup>Vgl. Meincke/Hannes/Holtz (2018), § 14 Rn. 8.

<sup>266</sup>BFH, Urteil vom 14.07.1982 – II R 16/81, BStBl. II 1983, 19; BFH, Urteil vom 18.05.1988 – II R 163/85, BStBl. II 1988, 741; BFH, Urteil vom 06.03.1990 – II R 63/87, BStBl. II 1990, 504; BFH, Urteil vom 24.07.2002 – II R 33/01, BStBl. II 2002, 781.

<sup>267</sup>Vgl. Meincke/Hannes/Holtz (2018), § 9 Rn. 50.

entspricht, vom 31.12.2011 also bis zum 01.01.2002. Ob der Zeitraum sich gar bis zum 31.12.2001 erstreckt, war umstritten.<sup>268</sup>

Diese Frage hat der BFH mittlerweile entschieden:<sup>269</sup> Die Vorschriften der §§ 187 ff. BGB sind nach § 108 AO entsprechend anwendbar, soweit nicht durch § 108 Abs. 2–5 AO etwas anderes bestimmt ist. § 108 AO gilt für die Berechnung aller verfahrensrechtlichen und materiell-rechtlichen Fristen im Steuerrecht.<sup>270</sup> Bei dem Zehnjahreszeitraum handelt es sich um eine Frist, nachdem „Frist“ i. S. des § 108 Abs. 1 AO ein abgegrenzter, bestimmter oder jedenfalls bestimmbarer Zeitraum ist.<sup>271</sup> Weil § 14 ErbStG die Berechnung der Steuer für den letzten Erwerb regelt, ist dieser letzte Erwerb Anlass und Ausgangspunkt für die Fristberechnung.

Auf rückwärts zu berechnende Fristen sind die §§ 187 ff. BGB entsprechend anwendbar.<sup>272</sup> Für die Berechnung der Frist des § 14 Abs. 1 S. 1 ErbStG sind § 108 Abs. 1 AO in Verbindung mit § 187 Abs. 2, § 188 Abs. 2 Alt. 2 BGB maßgebend.

§ 14 ErbStG ist für den Letzterwerb maßgeblich, wenn der Erwerber mehrere Vermögensvorteile „innerhalb von zehn Jahren“ erlangt hat. Der Zeitraum ist entsprechend § 187 Abs. 2 und § 188 Abs. 2 Alt. 2 BGB zu berechnen. Der Letzterwerb ist nach dem Sinn und Zweck des § 14 Abs. 1 S. 1 ErbStG kein Ereignis i. S. des § 187 Abs. 1 BGB. Die Einstufung als Ereignis würde dazu führen, den Tag des Letzterwerbs bei der Fristberechnung außer Acht zu lassen. Dem würde aber widersprechen, dass die Anwendung des § 14 Abs. 1 S. 1 ErbStG voraussetzt, dass Letzterwerb und Vorerwerb „innerhalb“ des Zehnjahreszeitraums liegen. Deshalb umfasst die Frist des § 14 Abs. 1 S. 1 ErbStG den Tag der Steuerentstehung des letzten Erwerbs. Weil es bei der Berechnung des Zehnjahreszeitraums nicht auf die genaue Uhrzeit der Erwerbe ankommt, sondern auf volle Kalendertage abzustellen ist,

---

<sup>268</sup>Vgl. Krause, NJW 1999, 1448; Grothe, in: MünchKomm BGB, 8. Aufl. (2018), § 187 Rn. 1; Geck, in: Kapp et al. (2020), § 14 Rn. 59; Götz, in: Fischer et al. (2017), ErbStG, § 14 Rn. 13; Maier/Ohletz, in: Wilms und Jochum, ErbStG, § 14 Rn. 23 a. E.; Weinmann, in: Moench und Weinmann, ErbStG, § 14 Rn. 6; Tiedtke (2009), in: Tiedtke, ErbStG, § 14 Rn. 10; Högl, in: Gürsching und Stenger (2018), Bewertungsrecht – BewG – ErbStG, § 14 ErbStG Rn. 40 f.; Jülicher, in: Troll et al. (2019), ErbStG, § 14 Rn. 8; Handzig, Erbschaft- und Schenkungsteuer, 9. Aufl., Rn. 472.

<sup>269</sup>BFH, Urteil vom 28.03.2012 – II R 43/11, Rn. 10, m. w. N., ZEV 2012, 384 = BStBl. II 2012, 599.

<sup>270</sup>BFH, Urteil vom 28.03.2012 – II R 43/11, Rn. 10, m. w. N., ZEV 2012, 384 = BStBl. II 2012, 599.

<sup>271</sup>Vgl. BFH, Urteil vom 14.10.2003 – IX R 68/98, BFHE 203, 26 = BStBl. II 2003, 898.

<sup>272</sup>Vgl. BFH, Urteil vom 06.06.2001 – II R 56/00, BFHE 195, 423 = BStBl. II 2002, 96; BSG, Urteil vom 22.03.1995 – 10 Rar 1/94, BSGE 76, 67; Palandt/Ellenberger, (2019) § 187 Rn. 4; Grothe, in: MünchKomm-BGB, 8. Aufl. (2018), § 187 Rn. 4.

beginnt der Zehnjahreszeitraum – wegen der Rückwärtsberechnung – mit dem Ende des Tages, an dem der letzte Erwerb erfolgt ist.<sup>273</sup>

Das Ende des Zehnjahreszeitraums bestimmt sich dann analog § 188 Abs. 2 Alt. 2 BGB: Danach endet die Frist in den Fällen des § 187 Abs. 2 BGB mit dem Beginn desjenigen Tages des letzten Monats der Frist, welcher dem Tag nachfolgt, der durch seine Benennung oder seine Zahl dem Anfangstag der Frist entspricht. Demnach war der Ersterwerb nicht mehr innerhalb der Zehnjahresfrist. Die Berücksichtigung der ersten Schenkung am 31.12.2001 erfolgte zu Unrecht.

Nach § 14 Abs. 1 S. 2 ErbStG ist von der Steuer für den Gesamtbetrag die Steuer abzuziehen, die für die früheren Erwerbe nach den persönlichen Verhältnissen des Erwerbers auf der Grundlage der geltenden Vorschriften zur Zeit des letzten Erwerbs zu erheben gewesen wäre. Nach § 14 Abs. 1 S. 3 ErbStG ist anstelle der Steuer nach S. 2 die tatsächlich für die in die Zusammenrechnung einbezogenen früheren Erwerbe zu entrichtende Steuer abzuziehen, wenn diese höher ist. Hierunter versteht die Rechtsprechung die Steuer, die bei zutreffender Beurteilung der Sach- und Rechtslage für diese Erwerbe festzusetzen wäre, und nicht die dafür wirklich festgesetzte Steuer.<sup>274</sup> Dies gilt auch, wenn keine Steuerfestsetzung für den Vorerwerb erfolgt ist.<sup>275</sup> Eine bei der Besteuerung des Vorerwerbs zu Unrecht abgezogene sachliche Steuerbefreiung ist nicht zu berücksichtigen.<sup>276</sup>

Die in einer Erbschaft- oder Schenkungsteuererklärung enthaltene unzutreffende Angabe, keine Vorschenkungen erhalten zu haben, stellt sowohl für die Besteuerung der Schenkung, auf die sich die Erklärung bezieht, als auch für diejenige der Vorschenkungen eine unrichtige Angabe über steuerlich erhebliche Tatsachen i. S. des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO dar, was den Tatvorwurf der Steuerhinterziehung begründen kann.<sup>277</sup>

#### 8.4.7 Der steuerpflichtige Erwerb bei Erwerben von Todes wegen

Zwar beschreiben die Vorschriften §§ 1 und 3 ErbStG den steuerpflichtigen Vorgang des Erwerbs von Todes wegen. Demgegenüber regelt § 10 ErbStG die *Bereicherung* des Erwerbers aus diesem Erwerb heraus. Für den steuerpflichtigen Erwerb ist daher neben dem steuerpflichtigen Vorgang des „Erwerbs von Todes wegen“ auch die dem Erwerber

---

<sup>273</sup>BFH, Urteil vom 28.03.2012 – II R 43/11, Rn. 10, m. w. N., ZEV 2012, 384.

<sup>274</sup>Vgl. BFH, Urteil vom 09.07.2009 – II R 55/08, BStBl. II 2009, 969; BFH, Urteil vom 12.7.2017 – II R 45/15, BFHE 258, 232 = BStBl II 2017, 1120; BFH, Urteil vom 22.08.2018 – II R 51/15, BB 2019, 162.

<sup>275</sup>Vgl. BFH, Urteil vom 22.08.2018 – II R 51/15, BB 2019, 162.

<sup>276</sup>Vgl. BFH, Urteil vom 08.05.2019 – II R 18/16, NJW 2019, 2496.

<sup>277</sup>Vgl. BGH, Beschluss vom 10.02.2015 – I StR 405/14, NJW 2015, 2354.

dadurch verschaffte Bereicherung erforderlich.<sup>278</sup> Es entsteht keine Steuerpflicht, wenn aus dem Erwerb von Todes wegen für den jeweiligen Empfänger nach den Umständen des Einzelfalls gar keine Bereicherung folgt.<sup>279</sup>

Ob – und wenn ja, in welcher Höhe – die Bereicherung anfällt, ist zu ermitteln. Dabei gilt nach § 10 Abs. 1 S. 1, 2 ErbStG für den Erwerb von Todes wegen als Bereicherung der Betrag, der sich nach Abzug der persönlichen und sachlichen Steuerbefreiungen als Differenz zwischen dem nach § 12 ErbStG zu ermittelnden Wert des gesamten Vermögensanfalls und den nach den Absätzen 3–9 des § 10 ErbStG abzugsfähigen Nachlassverbindlichkeiten ergibt. Es kommt also auf den Nachlass an, bei mehreren Erben auf den am Erbteil orientierten steuerpflichtigen Erwerb jedes einzelnen Miterben. Bei der Höhe des Nachlasses sind auch Steuererstattungsansprüche des Erblassers zu berücksichtigen, sofern sie nach Maßgabe des § 37 Abs. 2 AO bereits rechtlich entstanden sind, § 10 Abs. 1 S. 3 ErbStG.

### Beispiel

F ist Alleinerbin nach dem Versterben ihres Ehemannes E. Lebzeitig ließen sich E und F gemeinsam zur Einkommensteuer veranlagern. Nach dem Tode des E werden Einkommensteuerbescheide für mehrere Jahre geändert, woraus sich einerseits Steuererstattungsansprüche, andererseits Nachzahlungen ergeben. Das Finanzamt setzt die Erbschaftsteuer fest, indem es die sich ergebenden Steuererstattungsansprüche dem Erwerb von Todes wegen hinzurechnet und die Nachzahlungsbeträge als Nachlassverbindlichkeiten zum Abzug bringt. F ist der Ansicht, die Steuererstattungsansprüche gehören nicht zum steuerpflichtigen Erwerb.

Unzweifelhaft gehören private Steuererstattungsansprüche, die noch in der Person des Erblassers entstanden sind, beim Erben zu dessen steuerpflichtigem Erwerb i. S. des § 10 Abs. 1 ErbStG. Die Einkommensteuer entsteht mit Ablauf des Veranlagungszeitraums (§ 36 Abs. 1 in Verbindung mit § 25 Abs. 1 EStG). Einkommensteuererstattungsansprüche aus Veranlagungszeiträumen, die vor dem Tode des Erblassers endeten, sind mit Ablauf des jeweiligen Kalenderjahres entstanden.

Hier stellt sich allerdings die Frage, ob es auf die Durchsetzbarkeit der privaten Steuererstattungsansprüche zu dem Zeitpunkt des Eintritts des Erbfalls ankommt. Die Durchsetzbarkeit der Steuererstattungsansprüche bedeutet deren Festsetzung in einem Steuerbescheid.

Hatte das Finanzgericht<sup>280</sup> hierzu noch vertreten, dass Steuererstattungsansprüche nur insoweit zum steuerpflichtigen Erwerb zählten, wie diese im Zeitpunkt des Todes des Erblassers entstanden und durchsetzbar gewesen seien, so sah dies der BFH

<sup>278</sup>Vgl. Meincke/Hannes/Holtz (2018), § 3 Rn. 9.

<sup>279</sup>Vgl. Meincke/Hannes/Holtz (2018), § 3 Rn. 9.

<sup>280</sup>FG Hamburg, Urteil vom 14.02.2006 – III 214/05, EFG 2006, 1076, 1080.

anders.<sup>281</sup> Auf die Durchsetzbarkeit der Steuererstattungsansprüche soll es nicht ankommen. Werden die Ansprüche erst später fällig, entsteht die Erbschaftsteuer insoweit erst mit Eintritt der Fälligkeit. Private Steuererstattungsansprüche unterfallen daher mit dem bei Eintritt des Erbfalls materiell-rechtlich zutreffenden Wert der Erbschaftsteuer. In seinem zweiten Leitsatz formulierte der BFH: Erwirbt der Erbe mit dem Nachlass einen aufschiebend bedingten, betagten oder befristeten Anspruch, verschiebt § 9 Abs. 1 Nr. 1 lit. a, HS 2 ErbStG nicht den Erwerbszeitpunkt, sondern lediglich den Zeitpunkt der Steuerentstehung.

Stehen Steuererstattungsansprüche allerdings mehreren Gläubigern als Gesamtgläubigern zu, ist es aus Vereinfachungsgründen nicht zu beanstanden, wenn die Forderung nach Köpfen auf die einzelnen Gläubiger aufgeteilt wird. So verhält es sich hier: E und F hatten sich gemeinsam veranlassen lassen, weshalb beiden als Gesamtgläubigern die Steuererstattungsansprüche zustanden.<sup>282</sup>

#### 8.4.7.1 Ermittlung des steuerlichen Erwerbs

Der Erwerb kann sich aus verschiedenen Vermögensarten zusammensetzen, also aus land- und forstwirtschaftlichem Vermögen, aus Grundvermögen, Betriebsvermögen und übrigen Vermögen. Zur Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs muss der aus dem steuerpflichtigen Vorgang anfallende Vermögensvorteil eingegrenzt und bewertet werden.<sup>283</sup> Dabei sind die einzelnen Vermögensteile jeweils mit ihren steuerlichen Werten unter Berücksichtigung der sachlichen Befreiungen, der Freibeträge und der Abschläge nach Maßgabe der §§ 13, 13a, 13c ErbStG anzusetzen.<sup>284</sup> Hieraus ergibt sich der Vermögensanfall. Von diesem sind gemäß § 10 Abs. 5 ErbStG die *Nachlassverbindlichkeiten* in Abzug zu bringen, also

- die vom Erblasser herrührenden Schulden, soweit sie nicht mit einem zum Erwerb gehörenden Gewerbebetrieb, Anteil an einem Gewerbebetrieb, Betrieb der Land- und Forstwirtschaft in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen und bereits bei der Bewertung der wirtschaftlichen Einheit berücksichtigt worden sind;
- Verbindlichkeiten aus Vermächtnissen, Auflagen und geltend gemachten Pflichtteilen und Erbersatzansprüchen;
- Bestattungs- und Grabmal- und Grabpflegekosten sowie Kosten, die mit der Abwicklung, Regelung und Verteilung des Nachlasses oder der Erlangung des Erwerbs zusammenhängen.

---

<sup>281</sup>BFH, Urteil vom 16.01.2008 – II R 30/06, BStBl. II 2008, 626.

<sup>282</sup>Vgl. H E 10.3 ErbStR 2011.

<sup>283</sup>Vgl. Meincke/Hannes/Holtz (2018), § 10 Rn. 2.

<sup>284</sup>Vgl. Moench und Hübner (2012), Rn. 213.

Auch Aufwendungen für die Erstellung eines Sachverständigengutachtens zum Nachweis des niedrigeren gemeinen Wertes eines zum Nachlass gehörenden Grundstücks dürfen als Nachlassverbindlichkeit abgezogen werden, wenn sie in einem engen zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit dem Erwerb von Todes wegen anfallen.<sup>285</sup> Sieht sich der Erbe dem Pflichtteilsanspruch eines zum Pflichtteil Berechtigten ausgesetzt, kann dieser Anspruch beim Erben nur in der Höhe als Nachlassverbindlichkeit berücksichtigt werden, in der er vom Pflichtteilsberechtigten tatsächlich geltend gemacht wird.<sup>286</sup> Prozesskosten müssen nicht notwendig unmittelbar mit den der Besteuerung unterworfenen Vermögensgegenständen zusammenhängen.<sup>287</sup> § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 1 ErbStG erfordert für eine Abzugsfähigkeit von Prozesskosten eines Erwerbers nicht, dass diese in einem für diesen zumindest teilweise erfolgreichen Rechtsstreit entstanden sind. Vielmehr müssen die Prozesskosten nur im Zusammenhang mit der Erlangung des Erwerbs entstanden sein.<sup>288</sup>

Prozesszinsen, die der Erbe an den Pflichtteilsberechtigten zu zahlen hat, sind abzugsfähige gerichtliche Nachlassregulierungskosten.<sup>289</sup> Schließt der Erbe mit einem Vermächtnisnehmer einen gerichtlichen Vergleich über das Vermächtnis und hat dieser Vergleich einen erbrechtlichen Rechtsgrund, so ist nur die Vergleichssumme als Nachlassverbindlichkeit berücksichtigungsfähig.<sup>290</sup>

### Beispiel

Erbe E beerbt seinen verstorbenen Onkel O. Zum Nachlass gehört ein Zweifamilienhaus, in dem O eine Wohnung selbst bewohnte und die andere vermietet hatte. Das Haus wurde über eine Ölheizung beheizt. Noch vor seinem Tod hatte O Heizöl bezogen. Wegen der veränderten Qualität des Heizöls verschmutzte der Schlauch der Anlage so stark mit Ölschlamm, dass das Öl nicht mehr richtig angesaugt wurde. In der Folge sammelte sich das Öl zunächst in der aus drei Tanks bestehenden Anlage, trat dann aus und stand zuletzt zentimeterhoch in dem nur durch eine verschlossene Luke erreichbaren Ölauffangraum. Der nach dem Tode des O allein im Haus lebenden Mieterin fiel der starke Ölgeruch auf. Sie bemerkte den Sachverhalt und informierte die Fa. U, die das ausgelaufene Öl zunächst mit einem Ölbindemittel beseitigte.

<sup>285</sup>BFH, Urteil vom 19.06.2013 – II R 20/12, BFHE 241, 416 = BStBl. II 2013, 738.

<sup>286</sup>Vgl. FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 16.05.2013 – 4 K 2215/11, ZEV 2014, 273.

<sup>287</sup>Vgl. FG Düsseldorf, Urteil vom 25.01.2017 – 4 K 509/16 Erb, EFG 2017, 584, n.rkr., Revision anhängig: BFH II R 6/17; a. A. FG Nürnberg, Urteil vom 18.03.1999-IV 184/98, EFG 1999, 661; FG Baden-Württemberg, Urteil vom 25.03.2015 – 11 K 448/11, Revision anhängig: BFH, II R 29/16.

<sup>288</sup>Vgl. Schuck in Viskorf/Schuck/Wälzholz, ErbStG, 5. Aufl., § 10 Rn. 99.

<sup>289</sup>Vgl. FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 16.05.2013 – 4 K 2215/11, ZEV 2014, 273.

<sup>290</sup>Vgl. FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 16.05.2013 – 4 K 2215/11, ZEV 2014, 273.



Später wurden die alten Tanks ausgebaut, durch neue ersetzt und der Öllagerraum wurde gereinigt. Erbe E macht die damit einhergehenden Kosten als Nachlassverbindlichkeit geltend. Zu Recht?

Nach Ansicht des Finanzgerichts Münster<sup>291</sup> als Vorinstanz sind die Aufwendungen zur Beseitigung des Ölschadens keine Nachlassverbindlichkeiten i. S. des § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG.<sup>292</sup> Nach der Vorschrift sind zwar die vom Erblasser herrührenden Schulden (§ 1967 Abs. 2 BGB) als Nachlassverbindlichkeiten abzugsfähig. Diese sog. Erblasserschulden sind im Zeitpunkt des Erbfalls schon in der Person des Erblassers begründete gesetzliche, vertragliche und außervertragliche Verpflichtungen, auch wenn die Folgen erst nach dem Erbfall eintreten.<sup>293</sup> Weiterhin ist für den Abzug als Nachlassverbindlichkeit gem. § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG noch erforderlich, dass die Verbindlichkeiten neben ihrem rechtlichen Bestand den Erblasser im Zeitpunkt des Todes wirtschaftlich belastet haben, er also davon ausgehen musste, die Verpflichtung unter normalen Umständen selbst erfüllen zu müssen.<sup>294</sup> Mit dem zusätzlichen Erfordernis einer wirtschaftlichen Belastung weicht das Erbschaftsteuerrecht vom Zivilrecht ab.<sup>295</sup>

Das entspricht der Ansicht des BFH:<sup>296</sup> Aufwendungen zur Beseitigung von Schäden an geerbten Gegenständen wie Grundstücken oder Gebäuden, deren Ursache vom Erblasser gesetzt wurde, die aber erst nach dessen Tod in Erscheinung treten, sind nicht als Nachlassverbindlichkeiten i. S. des § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG abziehbar.<sup>297</sup> Entsprechendes gilt für Aufwendungen zum Abbruch eines Gebäudes, die nur dann als Erblasserschulden zu berücksichtigen sind, wenn der Erblasser dazu bereits zu Lebzeiten aufgrund einer privatrechtlichen oder einer öffentlich-rechtlichen Verpflichtung tätig werden musste.<sup>298</sup>

Hier war eine privatrechtliche Verpflichtung des Erblassers gegenüber der in dem Mietobjekt wohnenden Mieterin nicht festzustellen. Grundsätzlich ist der Erblasser gegenüber der Mieterin zwar verpflichtet, ihr die Mietsache in einem zum vertragsgemäßen Gebrauch geeigneten und mangelfreien Zustand zu überlassen (§§ 535, 536 BGB). Ein Mangel ist dabei eine für den Mieter nachteilige Abweichung

---

<sup>291</sup>Sachverhalt des Beispiels nach FG Münster, Urteil vom 30.04.2015 – 3 K 900/13, ZEV 2015, 488.

<sup>292</sup>FG Münster, Urteil vom 30.04.2015 – 3 K 900/13, ZEV 2015, 488.

<sup>293</sup>Vgl. Palandt/Weidlich (2019), § 1967 Rn. 2.

<sup>294</sup>Vgl. BFH, Beschluss vom 15.05.2009 – II B 155/08, BFH/NV 2009, 1441.

<sup>295</sup>Vgl. BFH, Urteil vom 27.06.2007 – II R 30/05, BFHE 217, 190 = BStBl. II 2007, 651, m. w. N.

<sup>296</sup>Vgl. BFH, Urteil vom 26.07.2017 – II R 33/15, BFHE 259, 119 = BStBl. II 2018, 203.

<sup>297</sup>Vgl. BFH, Urteil vom 26.07.2017 – II R 33/15, BFHE 259, 119 = BStBl. II 2018, 203, vgl. auch Weinmann, in: Moench/Weinmann, § 10 ErbStG Rn. 52.

<sup>298</sup>Vgl. BFH, Urteil vom 11.07.1990 – II R 153/87, BFH/NV 1991, 97; BFH, Beschluss vom 19.02.2009 – II B 132/08, BFH/NV 2009, 966.

des tatsächlichen Zustands der Mietsache vom vertraglich vorausgesetzten. Die Abweichung muss zudem den vertragsgemäß vorausgesetzten, konkreten Gebrauch der Mietsache aufheben oder mindern.<sup>299</sup> Mit dem Austritt des Öls liegt danach ein Mangel vor, denn der vertragsgemäß vorausgesetzte, konkrete Gebrauch der Mietsache ist gemindert. Schließlich hatte der Austritt des Öls eine erhebliche Geruchsbelästigung zur Folge, darüber hinaus war die Funktionsfähigkeit der Heizungsanlage beeinträchtigt. Indes wurde der Austritt des Öls erst ein halbes Jahr nach dem Todestag des Erblassers bemerkt. Das Finanzgericht Münster als Vorinstanz sah damit erhebliche Zweifel, ob der Mangel am Todestag selbst bereits vorlag und so Verpflichtungen des Erblassers als Vermieter zur Beseitigung entstanden waren.<sup>300</sup> Jedenfalls konnte das Finanzgericht nicht feststellen, dass der Erblasser bereits am Todestag mit einer Inanspruchnahme rechnen musste. Es fehlte mithin an der für den Abzug als Nachlassverbindlichkeit erforderlichen wirtschaftlichen Belastung. An die tatsächlichen Feststellungen sah sich der BFH in seiner Revisionsentscheidung gebunden.<sup>301</sup>

Gemäß § 10 Abs. 5 ErbStG sind von dem steuerpflichtigen Erwerb, soweit sich nicht aus den Abs. 6 bis 9 etwas anderes ergibt, als Nachlassverbindlichkeit nach Nr. 3 S. 1 der Vorschrift u. a. die Kosten abzugsfähig, die dem Erwerber unmittelbar im Zusammenhang mit der Abwicklung, Regelung oder Verteilung des Nachlasses oder mit der Erlangung des Erwerbs entstehen. Indes schließt § 10 Abs. 5 Nr. 3 S. 3 ErbStG den Abzug von Kosten der Verwaltung des Nachlasses aus. Eine bloße Kausalität mit der Abwicklung, Regelung oder Verteilung eines Nachlasses oder zur Erlangung von dessen Erwerb allein reicht nicht aus, um eine Nachlassverbindlichkeit zu begründen.<sup>302</sup> Der Begriff der Nachlassabwicklungskosten wird inhaltlich weit ausgelegt.<sup>303</sup> Er soll typischerweise die Kosten der Testamentseröffnung, der Erbscheinerteilung, der tatsächlichen und rechtlichen Feststellung des Nachlasses und seines Wertes, der Kosten zur Grundbuchumschreibung, die Kosten der Testamentsvollstreckung oder durch die Auflösung der Erbengemeinschaft anfallende Kosten umfassen.<sup>304</sup> Beauftragt etwa der Erbe einen Steuerberater mit der Erstellung oder Berichtigung der Einkommensteuererklärungen des Erblassers, rühren die daraus resultierenden Kosten vom Erblasser her. Daran ändert auch die Tatsache nichts, dass die Beauftragung eines Steuerberaters zur Erfüllung der (Nach-)Erklärungspflichten nicht in jedem Fall zwingend notwendig ist.

---

<sup>299</sup>Vgl. Palandt/Weidenkaff (2019), § 536 Rn. 16.

<sup>300</sup>FG Münster, Urteil vom 30.04.2015 – 3 K 900/13, ZEV 2015, 488.

<sup>301</sup>Vgl. BFH, Urteil vom 26.07.2017 – II R 33/15, BFHE 259, 119 = BStBl. II 2018, 203.

<sup>302</sup>FG Baden Württemberg, Urteil vom 18.12.2014 – 7 K 1377/14, juris.

<sup>303</sup>Vgl. BFH, Urteil vom 11.01.1961 – II 155/59 U, BFHE 72, 273 = BStBl. III 1961, 102; BFH, Urteil vom 19.06.2013 – II R 20/12, BFHE 241, 416 = BStBl. II 2013, 738.

<sup>304</sup>Vgl. Meincke/Hannes/Holtz (2018), § 10 Rn. 57m.w.N.; Kapp/Ebling, Kommentar zum ErbStG, § 10 Rn. 116 ff. m. w. N.

Denn der Fiskus hat die persönliche Entscheidung des Erben, einen Berufsträger zu mandatieren oder die Steuererklärungen selbst zu fertigen, zu akzeptieren.<sup>305</sup>

Sogenannte Entmüllungskosten, also Kosten zur Müllbeseitigung und Reinigung einer zum Nachlass gehörenden Immobilie, sind keine Nachlassverbindlichkeit i. S. des § 10 Abs. 5 Nr. 3 S. 1 ErbStG. Hierbei handelt es sich nach Ansicht des FG Baden-Württemberg um nichtabzugsfähige Kosten der Verwaltung des Nachlasses i. S. des § 10 Abs. 5 Nr. 3 S. 3 ErbStG.<sup>306</sup>

Zu den abzugsfähigen Nachlassverbindlichkeiten i. S. des § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG gehören allerdings die Steuerschulden, die zum Zeitpunkt des Erbfalls bereits rechtlich entstanden waren. Weiterhin gehören dazu die Steuerverbindlichkeiten, die der Erblasser als Steuerpflichtiger durch die Verwirklichung von Steuertatbeständen begründet hat und die mit Ablauf des Todesjahres entstehen.<sup>307</sup> Der Bereicherungsminderung steht nicht entgegen, dass die Steuerschulden aus der Veranlagung des Erblassers für das Todesjahr beim Erbfall noch nicht rechtlich entstanden waren. Schließlich hat der Erbe diese Steuerschulden zu tragen. Für den Abzug der Steuerschulden als Nachlassverbindlichkeit ist entscheidend, dass der Erblasser in eigener Person und nicht der Erbe als Gesamtrechtsnachfolger die steuerrelevanten Tatbestände verwirklicht hat und daher für den Erblasser als Steuerpflichtigen eine Steuer entsteht.<sup>308</sup>

Der BFH<sup>309</sup> sieht in Abkehr von einer früheren Rechtsprechung nunmehr die auf den Erben entsprechend seiner Erbquote entfallenden Abschlusszahlungen für die vom Erblasser herrührende Einkommensteuer des Todesjahres, einschließlich Kirchensteuer und Solidaritätszuschlag als Nachlassverbindlichkeit gem. § 10 Abs. 5 ErbStG abzugsfähig an.

Obwohl in den meisten Erbfällen der jeweilige Nachlass nicht alle Vermögensarten umfasst, empfiehlt sich eine streng schematische Prüfung. Der steuerpflichtige Erwerb ist daher nach dem in Tab. 8.5 dargestellten Schema zu ermitteln.<sup>310</sup>

#### 8.4.7.2 Steuerbefreiungen nach § 13

Bei der Wertermittlung sind von Amts wegen die Steuerbefreiungen zu berücksichtigen, die nach § 13 Abs. 1 ErbStG gewährt werden. Dies gilt vollkommen unabhängig von persönlichen Freibeträgen und auch unabhängig davon, ob mehrere Steuerbefreiungen eingreifen. Denn eine Befreiung schließt die andere, eventuell weitergehende Befreiung

---

<sup>305</sup>FG Baden Württemberg, Urteil vom 15.5.2019 – 7 K 2712/18, juris (n.rkr.), Revision anhängig unter BFH, II R 30/19.

<sup>306</sup>FG Baden Württemberg, Urteil vom 18.12.2014 – 7 K 1377/14, EFG 2015, 658.

<sup>307</sup>BFH, Urteil vom 04.07.2012 – II R 56/11, ZEV 2012, 500.

<sup>308</sup>BFH, Urteil vom 04.07.2012 – II R 56/11, ZEV 2012, 500.

<sup>309</sup>BFH, Urteil vom 04.07.2012 – II R 15/11, ZEV 2012, 500.

<sup>310</sup>Vgl. R E 10.1 ErbStR 2011.

**Tab. 8.5** Schema zur Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs

|    |                                                                                                                                           |          |
|----|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------|
| 1. | Steuerwert des Wirtschaftsteils des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens                                                             | €        |
|    | abzgl. Befreiungen nach § 13 Abs. 1 Nr. 2 u.3 ErbStG                                                                                      | –        |
|    | zzgl. Steuerwert des Betriebsvermögens                                                                                                    | +        |
|    | abzgl. Befreiungen nach § 13 Abs. 1 Nr. 2 u.3 ErbStG                                                                                      | –        |
|    | zzgl. Steuerwert der Anteile an Kapitalgesellschaften                                                                                     | +        |
|    | Zwischensumme                                                                                                                             | €        |
|    | abzgl. Befreiung nach § 13a ErbStG                                                                                                        | –        |
|    | zzgl. Steuerwert des Wohnanteils u. der Betriebswohnungen des land- u. forstwirtschaftl. Vermögens                                        | +        |
|    | abzgl. Befreiungen nach § 13 Abs. 1 Nr. 2, 3, 4b, 4c ErbStG                                                                               | –        |
|    | abzgl. Befreiungen nach § 13 c ErbStG                                                                                                     | –        |
|    | zzgl. Steuerwert des Grundvermögens                                                                                                       | +        |
|    | abzgl. Befreiungen nach § 13 Abs. 1 Nr. 2, 3, 4a bis 4c ErbStG                                                                            | –        |
|    | abzgl. Befreiungen nach § 13 c ErbStG                                                                                                     | –        |
|    | zzgl. Steuerwert des übrigen Vermögens                                                                                                    | +        |
|    | abzgl. Befreiungen nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 u. 2 ErbStG                                                                                     | –        |
|    | <b>=Vermögensanfall nach Steuerwerten</b>                                                                                                 | <b>€</b> |
| 2. | Steuerwert der Nachlassverbindlichkeiten, soweit nicht vom Abzug ausgeschlossen, mdst. Pauschbetrag für Erbfallkosten (einmal je Erbfall) |          |
|    | <b>=abzugsfähige Nachlassverbindlichkeiten</b>                                                                                            | <b>€</b> |
| 3. | Vermögensanfall nach Steuerwerten (1.)                                                                                                    |          |
|    | abzgl. abzugsfähige Nachlassverbindlichkeiten (2.)                                                                                        | –        |
|    | abzgl. weitere Befreiungen nach § 13 ErbStG                                                                                               | –        |
|    | <b>=Bereicherung des Erwerbers</b>                                                                                                        | <b>€</b> |
| 4. | Bereicherung des Erwerbers (3.)                                                                                                           |          |
|    | abzgl. ggfls. steuerfreier Zugewinnausgleich § 5 Abs. 1 ErbStG                                                                            | –        |
|    | zzgl. hinzuzurechnende Vorerwerbe, § 14 ErbStG                                                                                            | +        |
|    | abzgl. persönlicher Freibetrag, § 16 ErbStG                                                                                               | –        |
|    | abzgl. besonderer Versorgungsfreibetrag, § 17 ErbStG                                                                                      | –        |
|    | <b>=steuerpflichtiger Erwerb (abzurunden auf volle 100 €)</b>                                                                             |          |

nicht aus.<sup>311</sup> Die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung müssen grundsätzlich im Zeitpunkt der Steuerentstehung erfüllt sein.<sup>312</sup> Danach bleiben steuerfrei

<sup>311</sup>Vgl. R E 13.1 Abs. 2 ErbStR 2011.

<sup>312</sup>Vgl. R E 13.1 Abs. 1 ErbStR 2011.

- *Hausrat* bis zu einem Wert von 41.000 €, sofern der Erwerber der Steuerklasse I angehört (§ 13 Abs. 1 Nr. 1a ErbStG); sofern der Erwerber der Steuerklasse II oder III angehört: bis zu einem Wert von 12.000 € (§ 13 Abs. 1 Nr. 1c ErbStG),
- *andere bewegliche Gegenstände*, sofern diese nicht einem Grundbesitz zugehörig sind, es sich um Kunst handelt oder die Gegenstände einer Kunst- oder wissenschaftlichen Sammlung zugehörig sind, bis zu einem Wert von 12.000 € (§ 13 Abs. 1 Nr. 1b ErbStG), sofern der Erwerber der Steuerklasse I angehört.

Die Steuerbefreiung des § 13 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG ist eine Freibetragsregelung, die eine steuerfreie Übernahme des Hausrats bis zu dem sich errechnenden Gesamtwert von 53.000 € (Steuerklasse I) bzw. 12.000 € (Steuerklasse II und III) ermöglicht.<sup>313</sup> Die Freibeträge stehen jedem Erwerber zu, sofern ihm ein entsprechender Wert an dem Hausrat zufällt.

#### Beispiel

Erblasser E wird im Zuge der gesetzlichen Erbfolge von seiner Ehefrau F und den beiden Kindern T und S beerbt. Er hinterlässt neben anderen Vermögenswerten alleine einen Hausrat und andere Gegenstände i. S. des § 13 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG im Wert von 212.000 €.

Hier können die Miterben allein aufgrund der jedem einzelnen zukommenden Steuerbefreiung von jeweils 41.000 € + 12.000 € Freibeträge von insgesamt 159.000 € beanspruchen.

Obwohl in der Rechtsprechung des BFH Vergünstigungen, die das ErbStG für den Erwerb des Eigentums vorsieht, nicht zugleich für den bloßen Anspruch auf Übertragung des Eigentums gelten,<sup>314</sup> steht die Steuerfreiheit für den Hausrat und andere bewegliche Gegenstände auch dem Vermächtnisnehmer zu.<sup>315</sup>

Die Befreiungen gelten nicht für Zahlungsmittel, Wertpapiere, Münzen, Edelmetalle, Edelsteine und Perlen sowie für Gegenstände die einem land- und forstwirtschaftlichem Vermögen, Grundvermögen oder Betriebsvermögen angehören.

Ganz oder teilweise steuerfrei bleiben gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG

- Grundbesitz oder Teile von Grundbesitz, *Kunstgegenstände*, *Kunstsammlungen*, *wissenschaftliche Sammlungen*, *Bibliotheken* und *Archive*. Hierbei kann es sich um

<sup>313</sup>Meincke/Hannes/Holtz (2018), § 13 Rn. 2.

<sup>314</sup>Vgl. BFH, Urteil vom 01.07.2008 – II R 71/06, BStBl. II 2008, 874.

<sup>315</sup>Vgl. Viskorf, in: Viskorf/Schuck/Wälzholz (2017), § 13 Rn. 17; Meincke/Hannes/Holtz (2018), § 13 Rn. 2. Der BFH hatte dies für die Steuervergünstigungen von Betriebsvermögen, land- und forstwirtschaftlichem Vermögen usw. durch § 13a ErbStG a. F. aufgrund eines Vermächtnisses anerkannt, BFH, Urteil vom 13.08.2008 – II R 7/07, ZEV 2008, 550.

Gegenstände handeln, deren Erhaltung im öffentlichen Interesse liegt. Ob dies der Fall ist, soll in Zweifelsfällen durch ein Gutachten der landesrechtlich zuständigen Behörde nachzuweisen sein.<sup>316</sup>

Eine Kunstsammlung ist eine wirtschaftliche Einheit von Kunstgegenständen nach bestimmten Ordnungsprinzipien.<sup>317</sup> Zusätzlich soll sich aus der Zusammenfassung der einzelnen Kunstgegenstände ein besonderer (Mehr-)Wert ergeben. Der Erwerb einer Kunstsammlung ist aber nur insoweit in vollem Umfang steuerbefreit, als sich die einzelnen zur Kunstsammlung gehörenden Gegenstände zum Zeitpunkt des Erwerbs bereits mindestens 20 Jahre im Besitz der Familie befunden haben.<sup>318</sup>

Ist der Steuerpflichtige bereit, die Gegenstände der Denkmalspflege zu unterstellen, greift die sachliche Steuerbefreiung ganz ein (§ 13 Abs. 1 Nr. 2b ErbStG). Andernfalls sind 60 % des Wertes steuerfrei, wenn neben weiteren Voraussetzungen die Erhaltung dieser Gegenstände wegen ihrer Bedeutung für Kunst, Geschichte oder Wissenschaft im öffentlichen Interesse liegt. Bei Grundbesitz und Teilen von Grundbesitz können danach sogar 85 % des Wertes steuerfrei bleiben (§ 13 Abs. 1 Nr. 2a ErbStG). In besonderer Weise gemeinwohlgebundenes und gemeinwohlverpflichtetes Vermögen ist auf diese Weise erbschaftsteuerlich begünstigt.<sup>319</sup>

Allerdings fällt die Steuerbefreiung mit Wirkung für die Vergangenheit weg, wenn die Gegenstände innerhalb von 10 Jahren nach dem Erwerb veräußert werden.

Nach § 13 Abs. 1 Nr. 4a–c ErbStG wird der Erwerb des Familienheims

- als Zuwendung unter Lebenden, mit der ein Ehegatte dem anderen Ehegatten oder ein Lebenspartner dem anderen Lebenspartner über Eigentum oder Miteigentum verschafft (§ 13 Abs. 1 Nr. 4a ErbStG, und
- von Todes wegen durch den Ehegatten (§ 13 Abs. 1 Nr. 4b ErbStG) oder Lebenspartner (§ 13 Abs. 1 Nr. 4b ErbStG) sowie durch die Kinder (§ 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG) begünstigt.

Die Vorschriften sehen sich verfassungsrechtlichen Zweifeln ausgesetzt.<sup>320</sup> Insbesondere die Steuerbefreiung für die unbenannten Zuwendungen von Familienheimen zwischen Ehegatten stellen nach Ansicht des BFH eine Überbegünstigung von Ehegatten mit selbstgenutztem Wohneigentum dar, die eine verfassungsrechtlich gebotene Freistellung

<sup>316</sup>Vgl. R E 13.1 Abs. 3 ErbStR 2011.

<sup>317</sup>Vgl. FG Münster, Urteil vom 24.09.2014 – 3 K 2906/12 Erb, ZEV 2015, 175; Heuer/von Cube, ZEV 2013, 641, 645.

<sup>318</sup>Vgl. BFH, Urteil vom 12.5.2016, II R 56/14, BFHE 254, 48.

<sup>319</sup>Vgl. BVerfG, Urteil vom 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50, Rn. 121 ff.

<sup>320</sup>Vgl. Viskorf, in: Viskorf/Schuck/Wälzholz, ErbStG § 13 Rn. 34.

des sog. Gebrauchsvermögens bei weitem übertreffe.<sup>321</sup> Vom Gebrauchsvermögen sind diejenigen Wirtschaftsgüter umfasst, die der persönlichen Lebensführung des Steuerpflichtigen und seiner Familie dienen, die ihm einen Freiheitsraum für die eigenverantwortliche Gestaltung seines persönlichen Lebensbereichs und damit die Grundlage persönlicher Lebensführung verschaffen und die damit die ökonomische Grundlage individueller Freiheit bilden.<sup>322</sup> Der BFH sieht es hiernach als aus verfassungsrechtlichen Gründen geboten an, die Vorschriften eng am Wortlaut auszulegen.<sup>323</sup>

Der Begriff des Familienheims war zunächst umstritten,<sup>324</sup> findet aber durch die zwischenzeitlich ergangene Rechtsprechung seine Ausfüllung: Ein *Familienheim* ist nach Maßgabe des § 13 Abs. 1 Nr. 4b ErbStG ein bebautes Grundstück im Inland, in einem EU-Mitgliedstaat oder in einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums i. S. des § 181 Abs. 1 Nr. 1–5 BewG. Maßgeblich soll – so jedenfalls für die Vorschrift des § 13 Abs. 1 Nr. 4b ErbStG – der zivilrechtliche Grundstücksbegriff sein, nicht der Begriff der wirtschaftlichen Einheit i. S. d. § 2 Abs. 1 S. 1 und § 3 BewG.<sup>325</sup> Ein unbebautes Flurstück, das an ein mit einem Familienheim bebauten Grundstück angrenzt und im Grundbuch auf eigene Nummer eingetragen ist, ist daher auch dann nicht begünstigt, wenn es nach der Verkehrsanschauung eine wirtschaftliche Einheit mit dem bebauten Grundstück bildet. Notwendig soll das Volleigentum sein, sodass der Erwerber keine Steuerbefreiung erlangt, wenn die Eintragung der Erblasserin als Eigentümerin der noch zu ihren Lebzeiten als Familienheim bestimmten Eigentumswohnung im Grundbuch nicht mehr zu ihren Lebzeiten erfolgt ist.<sup>326</sup> Bereits für den vor dem ErbStRG geltenden Begriff des *Familienwohnheims* entsprach es der Rechtsprechung, dass sich darin auch ein Arbeitszimmer befinden durfte.<sup>327</sup> Das der aktuellen Gesetzeslage entsprechende Familienheim ist das bebaute Grundstück, das ein Ein- oder Zweifamilienhaus, ein Mietwohngrundstück, ein Wohnungs- oder Teileigentum, ein Geschäftsgrundstück oder ein gemischt genutztes Grundstück sein kann. Es ist also nicht notwendig, dass das Haus ganz oder auch nur überwiegend Wohnzwecken dient.<sup>328</sup> Allerdings muss der Erblasser darin bis zu

---

<sup>321</sup>Vgl. BFH, Urteil vom 23.06.2015 – II R 39/13, BStBl. II 2016, 225; BFH, Urteil vom 18.07.2013 – II R 35/11, BStBl. II 2013, 1051.

<sup>322</sup>BVerfG, Beschluss des Zweiten Senats vom 22.06.1995 – 2 BvR 552/91, BStBl. II 1995, 671, 674.

<sup>323</sup>Vgl. BFH, Urteil vom 28.05.2019 – II R 37/16, NJW 2019, 2495; BFH, Urteil vom 5.10.2016 – II R 32/15, BFHE 256, 359; BFH Urteil vom 29.11.2017 – II R 14/16, BFHE 260, 372; BFH, Urteil vom 05.10.2016 – II R 32/15, ZEV 2017, 50.

<sup>324</sup>Differenzierend insbesondere Jülicher, in Troll et al. (2020), Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz, § 13 Rn. 61; Schumann, DStR (2009, S. 197, 198).

<sup>325</sup>Vgl. FG Düsseldorf, Urteil vom 16.05.2018 – 4 K 1063/17 Erb, ZEV 2018, 488.

<sup>326</sup>Vgl. FG München, Urteil vom 25.07.2018 – 4 K 1028/18, ZEV 2018, 679.

<sup>327</sup>Vgl. BFH, Urteil vom 26.02.2009, II R 69/09, BStBl. II 2009, 480 = NJW 2009, 1373.

<sup>328</sup>Vgl. Meincke/Hannes/Holtz (2018), § 13 Rn. 24.



seinem Tod eine Wohnung genutzt haben. Die bloß gelegentliche Nutzung zweier Räume stellt ebenso wie die unentgeltliche Überlassung zu Wohnzwecken an Angehörige keine Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken dar.<sup>329</sup> Erforderlich ist vielmehr der hauptsächliche Wohnaufenthalt in der Art, dass sich hier der Mittelpunkt des familiären Lebens des Erblassers befunden hat.<sup>330</sup> Besuchsweise Aufenthalte des späteren Erblassers zu Familienfesten, Geburtstagen oder an Ostern oder Weihnachten in einer dem Erblasser gehörenden Wohnung, die dessen Sohn und späterer Erbe hauptsächlich zu eigenen Wohnzwecken nutzt, begründen keine die Steuerfreistellung rechtfertigende Selbstnutzung durch den Erblasser.<sup>331</sup> War der Erblasser aus zwingenden Gründen an einer Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken gehindert und ist die Wohnung beim Erwerber unverzüglich zur Selbstnutzung bestimmt, schadet das nicht (§ 13 Abs. 1 Nr. 4b S. 1 ErbStG a. E.). Das Alter und der Gesundheitszustand des Erblassers vor seinem Tod und die Verlegung des Wohnsitzes infolge einer Pflegebedürftigkeit in ein Pflegeheim stellen einen zwingenden Grund i. S. des § 13 Abs. 1 Nr. 4c S. 1 ErbStG dar, der die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung trotz einer in der Zeit im Pflegeheim fehlenden Selbstnutzung rechtfertigt.<sup>332</sup> Eine Steuerbefreiung scheidet aber aus, wenn der Erwerber von vornherein gehindert ist, die Wohnung in dem von Todes wegen erworbenen Einfamilienhaus für eigene Wohnzwecke zu nutzen und deshalb auch tatsächlich nicht einzieht.<sup>333</sup>

Der begünstigte Erwerber muss nach dem Erbfall die in einem bebauten Grundstück i. S. des § 181 Abs. 1 Nr. 1 bis 5 BewG befindliche Wohnung unverzüglich – also ohne schuldhaftes Zögern – zur Selbstnutzung für eigene Wohnzwecke bestimmen. Hierzu muss der Erwerber innerhalb einer angemessenen Zeit nach dem Erbfall die Absicht zur Selbstnutzung der Wohnung fassen und durch den Einzug in die Wohnung tatsächlich umsetzen.<sup>334</sup> Angemessen ist regelmäßig ein Zeitraum von sechs Monaten.<sup>335</sup> Nach Ablauf von sechs Monaten kann zwar immer noch eine unverzügliche Bestimmung zur Selbstnutzung vorliegen. Indes ist es in diesem Fall am Erwerber darzulegen und glaubhaft zu machen, zu welchem Zeitpunkt er sich zur Selbstnutzung als Familienheim entschlossen hat, aus welchen Gründen ein Einzug vorher nicht möglich war und warum er diese Gründe nicht zu vertreten hat. Dabei sind ihm Umstände, die – wie etwa eine Renovierung – in seinem Einflussbereich liegen, nur unter besonderen Voraussetzungen

<sup>329</sup>Vgl. zu § 13 Abs. 1 Nr. 4c: FG Hessen, Urteil vom 24.03.2015 – 1 K 118/15, ZEV 2015, 491.

<sup>330</sup>Vgl. zu § 13 Abs. 1 Nr. 4c: FG München, Urteil vom 22.10.2014 – 4 K 2517/12, ZEV 2015, 247.

<sup>331</sup>FG München, Urteil vom 22.10.2014 – 4 K 2517/12, ZEV 2015, 247.

<sup>332</sup>FG München, Urteil vom 22.10.2014 – 4 K 2517/12, ZEV 2015, 247.

<sup>333</sup>BFH, Urteil vom 23.06.2015 – II R 13/13, ZEV 2015, 656.

<sup>334</sup>BFH, Urteil vom 23.06.2015 – II R 39/13, ZEV 2015, 658.

<sup>335</sup>BFH, Urteil vom 28.05.2019 – II R 37/16, NJW 2019, 2495.



nicht anzulasten.<sup>336</sup> Besondere Umstände können etwa in der Entdeckung gravierender Baumängel nach Beginn der Renovierungsarbeiten begründet sein.

Die Schenkungsteuerbefreiung des § 13 Abs. 1 Nr. 4a ErbStG für Schenkungen an Ehegatten hinsichtlich des Familienheims scheidet aus, wenn die Immobilie nicht den ausschließlichen Mittelpunkt des familiären Lebens bildet, sondern als Zweitwohnung oder Feriendomizil genutzt wird.<sup>337</sup> Ein Familienwohnheim ist i. S. des § 13 Abs. 1 Nr. 4a ErbStG nur dann gegeben, wenn der übertragene Grundbesitz neben der im Streitfall unstreitigen ausschließlichen Nutzung zu familiären Wohnzwecken den Mittelpunkt des familiären Lebens bildet und nicht nur als Feriendomizil genutzt wird. Es muss sich um den Hauptwohnsitz handeln, nachdem der BFH in der gesetzlichen Regelung keine *abschließende* Definition sieht. Mit der gesetzlichen Regelung habe der Gesetzgeber die bis dahin gültige Erlasslage nach den gleichlautenden Ländererlassen vom 10.11.1988<sup>338</sup> verankert und sich so zu eigen gemacht.<sup>339</sup> Der in diesem Sinne vom Gesetzgeber verwendete Begriff sei daher auslegungsfähig. Die Regelung des § 13 Abs. 1 Nr. 4a ErbStG habe eine eng umgrenzte Ausnahme zur grundsätzlichen Steuerbarkeit und Steuerpflicht ehebedingter Zuwendungen geschaffen. Ob § 13 Abs. 1 Nr. 4a ErbStG, der vom Fall zusammenlebender Ehegatten ausgeht, auch auf getrennt lebende Ehegatten anzuwenden ist, bleibt offen.<sup>340</sup> Lebt etwa der Ehemann von der Ehefrau und den Kindern getrennt und überträgt der Ehemann das in seinem Eigentum befindliche, von der Ehefrau und den Kindern zu eigenen Wohnzwecken benutzte Hausgrundstück, soll § 13 Abs. 1 Nr. 4a ErbStG anwendbar sein.<sup>341</sup> Denn ein Haus, in dem die Ehefrau mit den Kindern wohnt, ist ein Familienheim.

Innerhalb des § 13 Abs. 1 Nr. 4b ErbStG fällt für den überlebenden Ehegatten keine Steuer an, wenn er das *Alleineigentum* an einem Familienheim von Todes wegen erwirbt. Die Vorschrift setzt abweichend vom Wortlaut des § 13 Abs. 1 Nr. 4a ErbStG voraus, dass der Erblasser in dem Familienheim bis zum Erbfall eine Wohnung zu eigenen Wohnzwecken genutzt hat.

Im Falle einer Erbengemeinschaft ist zu differenzieren. Schließlich kommt hier der Erwerb von Miteigentum durch den Ehegatten in Betracht. Die Freistellung kommt dann zunächst allen Miterben zugute.

Nach § 13 Abs. 1 Nr. 4b S. 2 ErbStG kann ein Erwerber die Steuerbefreiung nicht in Anspruch nehmen, wenn er das begünstigte Familienheim aufgrund einer letztwilligen oder rechtsgeschäftlichen Verfügung des Erblassers auf einen Dritten übertragen muss.

---

<sup>336</sup>BFH, Urteil vom 28.05.2019 – II R 37/16, NJW 2019, 2495.

<sup>337</sup>BFH, Urteil vom 18.07.2013 – II R 35/11, BFHE 242, 153 = BStBl. II 2013, 1051.

<sup>338</sup>BStBl. I 1988, 513.

<sup>339</sup>Vgl. BT-Drucksache 13/901, S. 157.

<sup>340</sup>Vgl. Viskorf, in: Viskorf/Schuck/Wälzholz (2017), ErbStG § 13 Rn. 39.

<sup>341</sup>Vgl. Meincke/Hannes/Holtz (2018), § 13 Rn. 27; a. A. RE13.3 Abs. 2 S. 1 ErbStR 2011: „gemeinsame Nutzung zu eigenen Wohnzwecken“.

### Beispiel

Erblasser E hat testamentarisch seine Kinder A und B zu seinen Erben eingesetzt, während die Ehefrau F das Familienheim vermacht erhält. Wie wirkt sich die Steuerbefreiung aus?

Erwerber sind hier A und B. Wegen des Vermächtnisses geht beiden mit der Übertragung des Familienheims die Verschonung verloren. Weil aber zugleich auf der Ebene der Bewertung eine Nachlassverbindlichkeit aufgrund des Anspruchs der F auf Erfüllung des Vermächtnisses begründet ist, wirkt sich der Verlust der Verschonung nicht aus.

Ehefrau F kann – trotzdem sie nicht Erbin geworden ist – die Steuerfreiheit nach § 13 Abs. 1 Nr. 4b ErbStG beanspruchen.<sup>342</sup>

Nach § 13 Abs. 1 Nr. 4b S. 3 ErbStG kann ein Erbe die Steuerbefreiung auch dann nicht in Anspruch nehmen, wenn er im Rahmen der Teilung des Nachlasses begünstigtes Vermögen auf einen Miterben überträgt (Miterbenauseinandersetzung<sup>343</sup>).

Um einen Wegfall der Steuerbefreiung zu verhindern, muss der Erwerber das Familienheim während der ersten zehn Jahre nach seinem Erwerb zu eigenen Wohnzwecken nutzen, damit ihm die Steuerbefreiung erhalten bleibt, § 13 Abs. 1 Nr. 4b S. 5 ErbStG. Etwas anders gilt, wenn er aus zwingenden Gründen an einer Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken gehindert ist. Der Tod des Erwerbers innerhalb der Frist von zehn Jahren soll keinen Anlass bieten, die Steuerbefreiung zu nehmen.<sup>344</sup>

Nach § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG wird der Erwerb des Familienheims von Todes wegen durch die Kinder begünstigt. Unproblematisch erscheint der Alleinerwerb durch ein Kind als Alleinerben. Für ihn gilt, dass, um das Familienheim vollständig steuerbefreit zu erwerben, der Erbe nicht mehr als 200 m<sup>2</sup> Wohnfläche des Familienheims für sich in Anspruch nehmen darf, § 13 Abs. 1 Nr. 4c S. 1 ErbStG. Eine 200 m<sup>2</sup> übersteigende Wohnfläche unterliegt nicht der Vergünstigung.

### Beispiel

Alleinerbe S erwirbt mit dem Nachlass das bis zu seinem Tode von seinem Vater, dem Erblasser, zu Wohnzwecken genutzte und den Mittelpunkt seines familiären Lebens bildende Hausgrundstück in einer ländlichen Gegend mit einer Wohnfläche von 350 m<sup>2</sup> und einem Grundbesitzwert von 350.000 €. Der S zieht unverzüglich dort ein.

Auf den S wirkt sich die Regelung des § 13 Abs. 1 Nr. 4c S. 1 a. E. ErbStG aus, nachdem die Steuerbefreiung bei ihm auf den Anteil beschränkt ist, der sich

<sup>342</sup>Vgl. R E 13.4 ErbStR 2011.

<sup>343</sup>Vgl. Viskorf, in Viskorf/Schuck/Wälzholz (2017), ErbStG§ 13 Rn. 55.

<sup>344</sup>Vgl. RE 13.4 Abs. 4 ErbStR 2011, ebenso Meincke/Hannes/Holtz (2018), § 13 Rn. 40.

aus dem Verhältnis der tatsächlichen Wohnfläche und der 200 m<sup>2</sup>-Grenze ergibt:  $(350.000 \text{ €} \times 200 \text{ m}^2) : 350 \text{ m}^2 = 200.000 \text{ €}$ . Nur in diesem Umfang ist sein Erwerb steuerbefreit.<sup>345</sup>

Zudem muss das Familienheim beim Erben unverzüglich zur Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken bestimmt sein, und die Selbstnutzung muss mehr als zehn Jahre anhalten. Eine Wohnung ist nach der Rechtsprechung des BFH<sup>346</sup> zur Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken bestimmt, wenn der Erwerber die Absicht hat, die Wohnung selbst zu eigenen Wohnzwecken zu nutzen, und diese Absicht auch tatsächlich umsetzt. Diese Absicht lässt sich als innere Tatsache nur aufgrund äußerer Umstände feststellen, wonach der Erwerber in die Wohnung einzieht und sie als Familienheim für eigene Wohnzwecke nutzt. Nur eine Widmung zur Selbstnutzung – etwa durch Angabe in der Erbschaftsteuererklärung – reicht nicht aus. Zieht die pflegebedürftige Erblasserin von der Wohnung im Obergeschoss in die Wohnung im Erdgeschoss des später vererbten Hauses und vermietet der Erbe die Erdgeschosswohnung nach dem Tod der Erblasserin an seine Angehörigen, kommt die Steuerbefreiung nicht in Betracht.<sup>347</sup> Der Erwerb durch das Kind ist auch nicht steuerbefreit, wenn das Kind die Wohnung nicht selbst zu Wohnzwecken nutzt, sondern die Wohnung unentgeltlich einem Dritten zur Nutzung überlässt, auch wenn es sich hierbei um die eigene Mutter handelt.<sup>348</sup> Ob der Erbe indes fortan über die Selbstnutzung zu Wohnzwecken hinaus den Mittelpunkt seines familiären Lebens in dem auf ihn übergegangenen Familienheim des Erblassers haben muss, verlangt die Regelung des § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG ausdrücklich nicht.

Bei mehreren Kindern, die als Miterben das Familienheim von Todes wegen erwerben, kommt ein gemeinsames Bewohnen in Betracht.

### Beispiel

Die gemeinsamen Kinder T und S des Erblassers E erwerben von Todes wegen ein zum Nachlass gehörendes Familienheim (Grundbesitzwert: 450.000 €/Wohnfläche 300 m<sup>2</sup>) und nutzen es fortan mehr als zehn Jahre zu eigenen Wohnzwecken. Eine Grundschuld valutiert zur Zeit des Erbfalls in Höhe von 90.000 €.

Es ist auf die Wohnung des Erblassers abzustellen, weshalb insgesamt nur 200 m<sup>2</sup> Wohnfläche begünstigt sind, also 2/3 der Gesamtfläche von 300 m<sup>2</sup>. In der Folge sind bei jedem Kind von dem hälftigen Grundbesitzwert  $(450.000 \text{ €} / 2 = 225.000 \text{ €})$  nur 2/3 steuerbefreit, also jeweils nur 150.000 €. Die hälftige Grundschuld  $(90.000 \text{ €} / 2 = 45.000 \text{ €})$  ist bei jedem Kind im Umfang von 2/3 von

<sup>345</sup>Vgl. HE 13.4 ErbStR 2011 mit weiteren Beispielen.

<sup>346</sup>BFH, Urteil vom 28.05.2019 – II R 37/16, NJW 2019, 2495.

<sup>347</sup>FG München, Urteil vom 11.04.2018 – 4 K 532/17, ZEV 2018, 428.

<sup>348</sup>BFH, Urteil vom 05.10.2016 – II R 32/15, BFHE 256, 359.

45.000 € = 30.000 € nach § 10 Abs. 6 S. 3 ErbStG nicht als Nachlassverbindlichkeit abzugsfähig, sondern nur im Umfang von 1/3 von 45.000 € = 15.000 €. <sup>349</sup> Weil nur 1/3 des Familienheimerwerbs steuerpflichtig ist, kommt auch nur 1/3 der Lasten zum Abzug.

Probleme ergeben sich dann, wenn das Familienheim im Zusammenhang mit einem Geldvermächtnis vom Erben auf den Vermächtnisnehmer übertragen werden soll. <sup>350</sup> Hier kann es sich empfehlen, das Geldvermächtnis auszuschlagen und sich als Abfindung für die Ausschlagung von den Erben das Familienheim übereignen zu lassen. Denn nach der Rechtsprechung des BFH ist dann Gegenstand des Erwerbs nach § 3 Abs. 2 Nr. 4 ErbStG das zur Abfindung übertragene Grundstück. <sup>351</sup>

### Beispiel

Erblasser E ist geschieden. Er setzt seinen Sohn S zum Alleinerben ein und wendet seiner 30-jährigen Tochter T ein Geldvermächtnis in Höhe von 450.000 € zu. Zum Nachlass gehört das Familienheim.

T hat das Geldvermächtnis zu versteuern: Nach Abzug ihres persönlichen Freibetrages (400.000 € gem. § 16 ErbStG) beträgt der Wert ihres steuerpflichtigen Erwerbs 50.000 €. Nach Anwendung des Steuersatzes nach § 19 ErbStG (Steuerklasse I) von 7 % errechnet sich eine Erbschaftsteuer von 3500 €.

S kann von seinem Erwerb die Vermächtnisverbindlichkeit (450.000 €) abziehen, § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG.

Kann S die Verbindlichkeit aus liquiden Mitteln nicht bezahlen, kommt die Übertragung eines Vermögensgegenstands in Betracht.

Einigen sich S und T darauf, dass S statt des Geldbetrages das im Nachlass befindliche Familienheim (gemeiner Wert gem. § 177 BewG: ebenfalls 450.000 €) erhält, muss T das Geldvermächtnis dennoch versteuern, selbst wenn sie anschließend das Familienheim zu Wohnzwecken nutzt. <sup>352</sup> Zudem wäre der Erwerb grunderwerbsteuerpflichtig. Die Steuerbefreiung des § 13 Abs. 1 Nr. 4c S. 5 ErbStG kommt ihr nicht zugute. Auch S kann die Steuerbefreiung nicht beanspruchen, weil er das Familienheim ja nicht zu Wohnzwecken nutzt.

T könnte andererseits das Geldvermächtnis ausschlagen und mit S als Abfindung für die Ausschlagung die Übertragung des Familienheims vereinbaren. In diesem

<sup>349</sup>Nach HE 13.4 ErbStR 2011.

<sup>350</sup>Vgl. Brüggemann und Stirnberg (2018, S. 308).

<sup>351</sup>BFH, Urteil vom 25.10.1995 – II R 5/92, BStBl. II 1996, 97; Meincke/Hannes/Holtz (2018), § 3 Rn. 48.

<sup>352</sup>Gegen dieses Ergebnis: Brüggemann und Stirnberg (2018), S. 308.

Fall käme T die Steuerbefreiung des § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG zugute, wenn sie anschließend das Familienheim zu Wohnzwecken nutzt.

Die Gestaltung der Grundstücksabfindung für die Ausschlagung des Geldvermöchtens anstelle der Grundstücksübertragung als Leistung an Erfüllung statt hatte vor der Erbschaftsteuerreform seine Begründung in den zumeist erheblich niedrigeren Grundstückswerten. Nach der Erbschaftsteuerreform liegt die praktische Bedeutung in der Ausnutzung der grundstücksbezogenen Verschonungsregelungen.<sup>353</sup>

Steuerfrei bleiben auch

- ein steuerpflichtiger Erwerb bis zu 20.000 €, der Personen anfällt, die dem Erblasser unentgeltlich oder gegen unzureichendes Entgelt Pflege oder Unterhalt gewährt haben, soweit das Zugewendete als angemessenes Entgelt anzusehen ist (§ 13 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG), und
- Geldzuwendungen unter Lebenden, die eine Pflegeperson für Leistungen zur Grundpflege oder hauswirtschaftlichen Versorgung vom Pflegebedürftigen erhält, bis zur Höhe des nach § 37 SGB XI gewährten Pflegegeldes oder eines entsprechenden Pflegegeldes aus privaten Versicherungsverträgen nach den Vorgaben des SGB XI oder einer Pauschalbeihilfe nach den Beihilfevorschriften für häusliche Pflege (§ 13 Abs. 1 Nr. 9a ErbStG).

Zu den nach § 13 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG begünstigten Pflegeleistungen zählen die Unterstützung und Hilfe bei den gewöhnlichen und wiederkehrenden Verrichtungen im Bereich der Körperpflege (z. B. Kämmen, Waschen, Duschen), der Ernährung (Nahrungszubereitung und -aufnahme), der Mobilität (selbständiges Aufstehen und Zu-Bett-Gehen, Ankleiden, Auskleiden, Stehen und Gehen, Treppensteigen, Verlassen der Wohnung und Rückkehr in die Wohnung) sowie der hauswirtschaftlichen Versorgung (vom Einkaufen über das Kochen bis zum Saubermachen von Wohnung, Wäsche und Kleidung). Werden solche Pflegeleistungen bei bestehender Pflegebedürftigkeit erbracht, steht dem Freibetrag in § 13 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG auch nicht entgegen, dass der Erwerber aus familienrechtlichen Vorschriften heraus abstrakt verpflichtet ist, dem pflegebedürftigen Erblasser Unterhalt zu gewähren.<sup>354</sup>

#### 8.4.7.3 Verschonung von Unternehmensvermögen

Mit den Vorschriften der §§ 13a, 13b und 19a ErbStG hatte der Gesetzgeber durch das ErbStRG vom 24.12.2008<sup>355</sup> den Erwerb unternehmerischen Vermögens

---

<sup>353</sup>Vgl. Brüggemann und Stirnberg (2018), S. 307.

<sup>354</sup>BFH, Urteil vom 10.05.2017 – II R 37/15, BFHE 258, 86 = BStBl. II 2017, 1069; aA RE 13.5 ErbStR 2011.

<sup>355</sup>BGBI. I 2008, S. 3018.

begünstigt. Solches Vermögen sieht der Gesetzgeber als eine Basis für Wertschöpfung, Beschäftigung und den Erhalt von Arbeitsplätzen.<sup>356</sup> Die Festlegung begünstigten Vermögens in § 13b Abs. 1 ErbStG hatte das Bundesverfassungsgericht in seinem Urteil vom 17.12.2014<sup>357</sup> nicht beanstandet. Der Gesetzgeber hat nach Ansicht des Bundesverfassungsgerichts auch einen Entscheidungsspielraum, kleine und mittlere Unternehmen, die in personaler Verantwortung geführt werden, zur Sicherung des Bestands und damit auch zum Erhalt der Arbeitsplätze von der Erbschaftsteuer weitgehend oder vollständig freizustellen, sofern der Gesetzgeber für das Maß der Steuerverschonung tragfähige Rechtfertigungsgründe hat. Systematisch regeln die Vorschriften in ihrer Ausgestaltung das begünstigte Vermögen (§ 13b ErbStG) und die Voraussetzungen der Verschonung (§ 13a ErbStG).

Das führte in der Vergangenheit zu der Gestaltungspraxis der sog. „Cash-GmbH“.<sup>358</sup> Ein Anteil an einer GmbH, deren Vermögen ausschließlich aus solchen Forderungen bestand, konnte durch freigebige Zuwendung oder von Todes wegen erworben werden, ohne dass Erbschaftsteuer anfiel, wenn die gesetzlichen Voraussetzungen erfüllt waren und der Erwerber von der Möglichkeit der Vollverschonung, die ihm die damals geltende Regelung eröffnete, zur Erlangung der völligen Steuerbefreiung Gebrauch machte. Solch eine Entwicklung hatte der Gesetzgeber nicht beabsichtigt und mit dem Amtshilferichtlinien-Umsetzungsgesetz<sup>359</sup> einer entsprechenden Änderung unterworfen. Seitdem gelten Bargeld und andere Zahlungsmittel, Geschäftsguthaben, Bankeinlagen, Geldforderungen und andere Forderungen in einem bestimmten Umfang nicht mehr als erbschaftsteuerlich begünstigtes Betriebsvermögen (vgl. § 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG).

Das Unternehmensvermögen war hiernach differenziert zu betrachten: Bestand nämlich das begünstigte Vermögen zu mehr als 50 % aus sog. Verwaltungsvermögen, konnte die Verschonung nicht beansprucht werden. Damit war der Begriff des Verwaltungsvermögens von zentraler Bedeutung. Wurde die Grenze eingehalten, blieb nach alter Gesetzeslage der gesamte Erwerb einschließlich des Verwaltungsvermögens verschont (Alles-oder-nichts-Prinzip). Genau dieses bei früherer Gesetzeslage geregelte „Alles-oder-nichts-Prinzip“ sah das BVerfG als einen Verstoß gegen Art. 3 GG und gab dem Gesetzgeber die Gelegenheit zur Neuregelung. Nur im Interesse einer verlässlichen Finanz- und Haushaltsplanung und eines gleichmäßigen Verwaltungsvollzugs für Zeiträume einer weitgehend schon abgeschlossenen Veranlagung hatten die Verfassungsrichter die Fortgeltung der Regelungen der §§ 13a und 13b ErbStG bis zu dieser Neuregelung angeordnet.<sup>360</sup>

---

<sup>356</sup>Vgl. BT-Drucksache 16/7918, S. 33.

<sup>357</sup>BVerfG, Urteil vom 17.12.2014 – 1 BvL21/12, ZEV 2015, 19.

<sup>358</sup>Vgl. Schrinner (2012), Handelsblatt vom 01.06.2012, S. 16.

<sup>359</sup>Amtshilferichtlinien-Umsetzungsgesetz vom 26. Juni 2013 (BGBl. I 2013, S. 1809).

<sup>360</sup>BVerfG, Urteil vom 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, ZEV 2015, 19.

Das neuregelnde „Gesetz zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des BVerfG“<sup>361</sup> trat rückwirkend zum 01.07.2016 in Kraft. Hierin hielt der Gesetzgeber an der unbeanstandeten Grundstruktur mit den Regelungen der §§ 13a und 13b ErbStG fest und passte nur die vom BVerfG beanstandeten Ausgestaltungen an.

Nunmehr regeln die §§ 13a bis 13c und § 28a ErbStG die zu gewährenden Verschonungen von begünstigtem Betriebsvermögen, land- und forstwirtschaftlichem Vermögen oder begünstigten Anteilen an Kapitalgesellschaften.<sup>362</sup> Dabei stellen die §§ 13a und 13b ErbStG sachliche Steuerbefreiungen dar. Der Steuerpflichtige kann – wenn er begünstigtes Vermögen i. S. des § 13b ErbStG erwirbt und dieses Vermögen eine Prüfungsschwelle von 26 Mio. € nicht übersteigt – zwischen zwei Begünstigungsmodellen wählen (§ 13a Abs. 1 ErbStG).<sup>363</sup> Die Regelverschonung des § 13a Abs. 1 ErbStG führt dazu, dass begünstigtes Vermögen zu 85 % steuerfrei bleibt. Dem steht die sog. Optionsverschonung<sup>364</sup> gegenüber, wonach auf Antrag statt der Regelverschonung eine Befreiung von 100 % zu gewähren ist, wenn die weiteren Voraussetzungen des § 13a Abs. 10 ErbStG vorliegen.

Nicht jedes begünstigungsfähige Vermögen (§ 13b Abs. 1 ErbStG) ist steuerbefreit, nur dasjenige nach § 13b Abs. 2 ErbStG als begünstigtes Vermögen. Hiernach ermittelt sich der begünstigte Teil des begünstigungsfähigen Vermögens dadurch, dass der Nettowert des Verwaltungsvermögens (§ 13b Abs. 4 ErbStG) abgezogen und das sog. unschädliche Verwaltungsvermögen (§ 13b Abs. 7 ErbStG) wieder hinzugerechnet wird.<sup>365</sup> Der gemeine Wert des in dem begünstigungsfähigen Vermögen enthaltenen Verwaltungsvermögens abzüglich anteiliger Schulden (§ 13 Abs. 6 ErbStG) und abzüglich der in § 13b Abs. 7 ErbStG geregelten 10 % bleibt steuerpflichtig.<sup>366</sup> Bei der Berechnung des steuerpflichtigen Erwerbs sowohl in der Regelverschonung als auch in der Optionsverschonung bietet sich folgende Prüfungsreihenfolge an:<sup>367</sup>

#### **I. Voraussetzung der sachlichen Steuerbefreiung:**

1. Liegt begünstigtes Vermögen i. S. der §§ 13a Abs. 1 S. 1, 13b Abs. 1 und 2 ErbStG vor?
2. Greift die Ausnahme des § 13b Abs. 2 S. 2 ErbStG: Verwaltungsvermögen zu max. 90 %

---

<sup>361</sup>BGBI. I 2016, 2464.

<sup>362</sup>Vgl. A 13a.1 ErbStR 2011.

<sup>363</sup>Vgl. Brüggemann/Stirnberg, 10. Aufl. (2018), S. 837.

<sup>364</sup>Vgl. A 13a.1 ErbStR 2011.

<sup>365</sup>Vgl. Meincke/Hannes/Holtz, (2018), § 13a Rn. 24.

<sup>366</sup>Vgl. Meincke/Hannes/Holtz, (2018), § 13a Rn. 24.

<sup>367</sup>Vgl. Philipp, in: Viskorf/Schuck/Wälzholz, (2017), ErbStG § 13a Rn. 4.



3. Ist gem. § 13a Abs. 3 S. 3 ErbStG die Ausgangslohnsumme >0 oder gibt es mindestens 5 Beschäftigte?
4. Werden die Behaltens- und Lohnsummenregelungen (§§ 13a Abs. 3 und 10 ErbStG) eingehalten?
5. Bei mehreren Erwerben: Wird der Abzugsbetrag im Zehnjahreszeitraum einmalig berücksichtigt (§ 13a Abs. 1 S. 2 ErbStG)?
6. Fehlt es an einer Verpflichtung zur Übertragung auf einen Dritten (§ 13a Abs. 5 ErbStG)?

## II. Rechtsfolge der Begünstigung:

1. Ist der Vorwegabschlag für qualifizierte Familiengesellschaften in Höhe von bis zu 30 % zu gewähren (§ 13a Abs. 9 ErbStG)?
2. Unterliegt der Erwerb der Regelverschonung in Höhe von 85 % (§ 13a Abs. 1 S. 1 ErbStG)? Greift der Abzugsbetrag nach § 13a Abs. 2 ErbStG ein? Liegen die Voraussetzung der bis zu sieben Jahren zu gewährenden Steuerstundung nach § 28 ErbStG bei Erwerb von Todes wegen vor?
3. Optionsverschonung: Auf Antrag Verschonungsabschlag von 100 % gemäß § 13a Abs. 10 ErbStG?

## III. Rechtsfolgen beim Verstoß:

1. § 13a Abs. 3 S. 5 ErbStG: Prozentuale Kürzung bei Verstoß gegen die Lohnsummenfrist.
2. § 13a Abs. 6 ErbStG: Bei Verstoß gegen die Behaltensfrist/bei Überentnahme: Zeitanteilige Kürzung.
3. Ausnahmeregelung § 13a Abs. 6 S. 3 ErbStG: Verbleibt der Veräußerungserlös in der begünstigten Vermögensart?

### 8.4.7.3.1 Regelverschonung von Unternehmensvermögen

Die Regelverschonung findet ihre gesetzliche Regelung in § 13a Abs. 1 S. 1 in Verbindung mit § 13b Abs. 2 ErbStG. Danach sind grundsätzlich 85 % des in § 13b Abs. 1 ErbStG bezeichneten begünstigungsfähigen Vermögens, also im Inland, der EU oder dem europäischen Wirtschaftsraum belegenes

- land- und forstwirtschaftliches Vermögen (Nr. 1),
- Betriebsvermögen (Nr. 2) und
- bestimmte Anteile an Kapitalgesellschaften, an deren Nennkapital Erblasser oder Schenker zu mehr als 25 % beteiligt waren (Nr. 3).

begünstigt, soweit der gemeine Wert den um das unschädliche Verwaltungsvermögen (§ 13b Abs. 7 ErbStG) gekürzten Nettowert des Verwaltungsvermögens (§ 13b Abs. 6 ErbStG) übersteigt. Zudem müssen die Lohnsummenfrist und die Behaltensfrist (5 Jahre) eingehalten werden (§ 13a Abs. 3 und 6 ErbStG). Zweck der Vorschrift des § 13a ErbStG ist es, mittels Begünstigung des Erwerbs bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer



einen bestehenden Betrieb des Erblassers oder Schenkers und dessen Arbeitsplätze zu erhalten.<sup>368</sup> Der Betrieb und die Arbeitsplätze sollen davor geschützt werden, dass der Erwerber zur Begleichung seiner persönlichen Erbschaft- oder Schenkungsteuerschuld auf die Vermögenswerte des Betriebs zurückgreifen muss. Indes dient § 13a ErbStG nicht allgemein dazu, die Gründung oder den Erwerb eines Betriebs durch den Erwerber mit finanziellen Mitteln des Zuwendenden zu begünstigen. Letzteres ist nach Ansicht des BFH mit der Begründung des verminderten Steuerzugriffs bei Betriebsvermögen aufgrund der Weiterführung, der Aufrechterhaltung und Fortführung des Betriebs des Erblassers oder Schenkers nicht vereinbar.<sup>369</sup>

Im Falle der Regelverschonung – nicht aber im Falle der Optionsverschonung<sup>370</sup> – kommt zusätzlich der gleitende Abzugsbetrag (§ 13a Abs. 2 ErbStG) in Betracht. Von dem Teil des übergegangenen begünstigten Vermögens, der nach Anwendung des Verschonungsabschlags verbleibt, wird ein Betrag von 1.500.000 € abgezogen. Dieser Abzugsbetrag verringert sich, wenn der Wert des verbleibenden Vermögens insgesamt die Wertgrenze von 150.000 € übersteigt, um 50 % des diese Wertgrenze übersteigenden Betrages.

### Beispiel

Vater V überträgt sein Einzelunternehmen im Wege der Schenkung auf seinen Sohn S. Das inländische Betriebsvermögen (begünstigungsfähiges Vermögen) beläuft sich nach dem gemeinen Wert auf 2.000.000 €. Der gemeine Wert des begünstigten Vermögens beträgt 1.760.000 €, das nicht begünstigte Verwaltungsvermögen (§ 13b Abs. 7 ErbStG) beträgt 240.000 €. Die Lohnsummen- und Behaltensregeln werden für die Dauer von 5 Jahren eingehalten.<sup>371</sup>

Die Steuerbefreiung berechnet sich in Anwendung des § 13 a Abs. 1 S. 1 ErbStG:

|                                                       |              |
|-------------------------------------------------------|--------------|
| Gemeiner Wert des begünstigten Vermögens              | 1.760.000 €  |
| Abzgl. Verschonungsabschlag (85%)                     | -1.496.000 € |
| Differenz nach Verschonungsabschlag                   | 264.000 €    |
| Abzgl. Abzugsbetrag (150.000 – ((264.000-150.000):2)) | - 93.000 €   |
| Differenz nach Abzugsbetrag                           | 171.000 €    |
| Zuzüglich nicht begünstigtes Verwaltungsvermögen      | 240.000 €    |
| Bereicherung                                          | 411.000 €    |
| Abzgl. Freibetrag § 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG            | -400.000 €   |
| Steuerpflichtiger Erwerb (§ 10 Abs. 1 S. 1 ErbStG)    | 11.000 €     |
| ErbSt (§ 19 Abs. 1 ErbStG) 7%                         | 770 €        |

<sup>368</sup>Vgl. BFH, Urteil vom 08.05.2019 – II R 18/16, NJW 2019, 2496.

<sup>369</sup>Vgl. BFH, Urteil vom 08.05.2019 – II R 18/16, NJW 2019, 2496; BFH, Urteil vom 14.02.2007 – II R 69/05, BFHE 215, 533 = BStBl. II 2007, 443.

<sup>370</sup>Vgl. A.13a.3 ErbStR 2011.

<sup>371</sup>Sachverhalt des Beispiels nach Brüggemann/Stirnberg (2018) S. 839.

Die Steuervergünstigungen des § 13a ErbStG dürfen nur gewährt werden, wenn das erworbene Vermögen sowohl auf Seiten des Erblassers oder Schenkers als auch aufseiten des Erwerbers Vermögen i. S. des Abs. 4 Nr. 1 oder 2 der Vorschrift ist.<sup>372</sup> Das ergibt sich nach Ansicht des BFH für die Erwerberseite bereits aus dem Begünstigungszweck der Norm in Verbindung mit den Nachversteuerungstatbeständen des Abs. 5 der Vorschrift und für die Seite des Erblassers oder Schenkers aus dem Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG.<sup>373</sup>

Eine weitere Voraussetzung für die Gewährung des Verschonungsabschlags ist die Einhaltung der Lohnsummenregelungen (§ 13a Abs. 3 und 4 ErbStG).<sup>374</sup> Die Summe der maßgebenden jährlichen Lohnsummen des Betriebs darf innerhalb von fünf Jahren nach dem Erwerb (sog. Lohnsummenfrist) einen bestimmten Prozentsatz der Ausgangslohnsumme nicht unterschreiten (Mindestlohnsumme). Die Ausgangslohnsumme ist die durchschnittliche Lohnsumme der letzten fünf vor dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer (§ 9 ErbStG) endenden Wirtschaftsjahre, § 13a Abs. 3 S. 2 ErbStG. Die Mindestlohnsumme ist je nach der Anzahl der Beschäftigten gestaffelt, vgl. § 13a Abs. 3 S. 4 ErbStG. Dies gilt auch für Beteiligungen an einer Personengesellschaft oder Anteilen an einer Kapitalgesellschaft für die Lohnsummen des Betriebs der jeweiligen Gesellschaft.

Keine Anwendung findet die Lohnsummenregelung auf Kleinstbetriebe, wenn also die Lohnsumme 0 € beträgt oder der Betrieb nicht mehr als fünf Beschäftigte hat (§ 13a Abs. 3 S. 3 ErbStG).

Auch die Behaltensregelungen (§ 13a Abs. 6 ErbStG) stehen – wie die Lohnsummenregelungen – in einem engen sachlichen Zusammenhang mit dem Begünstigungsgrund.<sup>375</sup> Sie dienen dazu, dass nur demjenigen Erwerber das Steuerprivileg des § 13a ErbStG zukommt, der sich seiner erhöhten Sozialbindung nicht vor Ablauf einer fünfjährigen Behaltensfrist entzieht.<sup>376</sup> Das betrifft die Fälle der Veräußerung eines Gewerbebetriebs oder eines Teilbetriebs, einer Beteiligung an einer Gesellschaft i. S. des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 und Abs. 3 oder § 18 Abs. 4 S. 2 EStG eines Anteils eines persönlich haftenden Gesellschafter einer KGaA oder eines Anteils daran. Gleiches gilt für die Veräußerung wesentlicher Betriebsgrundlagen eines Gewerbebetriebs oder deren Überführung in das Privatvermögen, § 13a Abs. 6 Nr. 1 S. 2 ErbStG. Unschädlich sind dagegen neben anderem die Übertragung im Wege der Verfügung von Todes wegen, die Weiterübertragung im Wege der vorweggenommenen Erbfolge oder im Rahmen der Erbauseinandersetzung.<sup>377</sup>

---

<sup>372</sup>Vgl. BFH, Urteil vom 08.05.2019 – II R 18/16, NJW 2019, 2496; zu der im Wesentlichen gleichen Vorläufervorschrift: BFH, Urteil vom 14.02.2007 – II R 69/05, BFHE 215, 533 = BStBl. II 2007, 443, unter II.2.b; BFH, Beschluss vom 18.02.2008 – II B 109/06, BFH/NV 2008, 1163.

<sup>373</sup>Vgl. BFH, Urteil vom 08.05.2019 – II R 18/16, NJW 2019, 2496; BFH, Urteil vom 14.02.2007 – II R 69/05, BFHE 215, 533 = BStBl. II 2007, 443.

<sup>374</sup>Vgl. BFH, Urteil vom 14.11.2018, II R 34/15, NZG 2019, 719.

<sup>375</sup>Vgl. Philipp, in: Viskorf/Schuck/Wälzholz, (2017), ErbStG§ 13a Rn. 76.

<sup>376</sup>Vgl. Philipp, in: Viskorf/Schuck/Wälzholz, (2017), ErbStG§ 13a Rn. 76.

<sup>377</sup>Vgl. Philipp, in: Viskorf/Schuck/Wälzholz, (2017), ErbStG§ 13a Rn. 80.

Die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen einer Personengesellschaft stellt eine Betriebsaufgabe dar und führt damit zum anteiligen Wegfall des Verschonungsabschlags nach § 13a Abs. 5 ErbStG.<sup>378</sup>

#### 8.4.7.3.2 Optionsverschonung von Unternehmensvermögen

Bei der Optionsverschonung kann der Steuerpflichtige einen Verschonungsabschlag von 100 % beantragen, § 13a Abs. 10 S. 1 Nr. 1 ErbStG. Für dessen Gewährung darf das begünstigungsfähige Vermögen nicht zu mehr als 20 % aus Verwaltungsvermögen nach § 13b Abs. 3 und 4 ErbStG bestehen. Die Einhaltung der Lohnsumme hat in der Lohnsummenfrist von 7 Jahren zu erfolgen, die Behaltensfrist beträgt ebenfalls 7 Jahre, vgl. § 13a Abs. 10 Nr. 2, 6 ErbStG.

Das ErbStG enthält keine Regelung, bis wann der Erwerber den Antrag auf Vollverschonung stellen kann. Das führt zu der Frage, ob die Steuerfestsetzung im Falle eines Vorläufigkeitsvermerks nach § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 bzw. 3 AO geändert werden kann. Hierzu werden unterschiedliche Auffassungen vertreten:

Die Finanzverwaltung hielt zunächst einen Antrag bis zum Eintritt der formellen Bestandskraft der Festsetzung der Erbschaft- oder Schenkungsteuer für erforderlich.<sup>379</sup> Demgegenüber vertritt sie in den Erbschaftsteuerrichtlinien 2011 die Auffassung, dass der Erwerber den Antrag grundsätzlich bis zum Eintritt der materiellen Bestandskraft der Festsetzung der Erbschaft- oder Schenkungsteuer stellen kann.<sup>380</sup> Dabei bleibt offen, wann ein Bescheid materiell bestandskräftig wird.

Nach anderer Ansicht der Oberfinanzdirektion Karlsruhe eröffnet ein Vorläufigkeitsvermerk nach § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit, sogar noch nach Unanfechtbarkeit der Steuerfestsetzung einen Antrag auf Vollverschonung zu stellen.<sup>381</sup> Wieder anders sieht es das Finanzministerium Nordrhein-Westfalen. Aus einem solchen Vorläufigkeitsvermerk ergäbe sich keine Änderungsbefugnis nach § 165 Abs. 2 AO.<sup>382</sup>

Im Schrifttum wird teilweise vertreten, dass ein Vorläufigkeitsvermerk nach § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 bzw. Nr. 3 AO dem Steuerpflichtigen ermögliche, nachträglich einen Antrag auf Optionsverschonung zu stellen.<sup>383</sup>

---

<sup>378</sup>Vgl. FG Nürnberg, Urteil vom 26.04.2018 – 4 K 572/16, ZEV 2018, 680.

<sup>379</sup>Vgl. Abschn. 17 Abs. 2 Satz 2 der gleich lautenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder zur Umsetzung des Gesetzes zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts vom 25.06.2009.

<sup>380</sup>Vgl. RE 13a.13 Abs. 2 Satz 2.

<sup>381</sup>Vgl. OFD Karlsruhe, Verfügung vom 07.08.2014, S 381.2a/50 – St 341 und S 033.8/48 – St 311.

<sup>382</sup>Vgl. Verfügungen vom 24.07. und 25.08.2015, S 3812a – 105 – V A 6.

<sup>383</sup>Vgl. Stalleiken in: von Oertzen/Loose, ErbStG, 2017, § 13a Rn. 252; Weinmann in: Moench/Weinmann, ErbStG, § 13a Rn. 242.

Nach Auffassung des Finanzgerichts Münster<sup>384</sup> beantwortet sich die Frage, bis wann ein Antrag auf Vollverschonung zu stellen ist, nach den allgemeinen Grundsätzen. Gemäß § 165 Abs. 2 Satz 1 AO kann die Finanzbehörde die Festsetzung aufheben oder ändern, soweit sie die Steuer vorläufig festgesetzt hat. Nach § 165 Abs. 2 Satz 2 AO ist eine vorläufige Steuerfestsetzung aufzuheben, zu ändern oder für endgültig zu erklären, wenn die Ungewissheit beseitigt ist. Änderungen nach § 165 Abs. 2 sind nach Art und Umfang nur in dem durch die Vorläufigkeit wirksam gesteckten Rahmen zulässig.<sup>385</sup> Dabei ist im Zweifelsfall der Umfang der Vorläufigkeit durch Auslegung zu ermitteln.<sup>386</sup> Entscheidend sei, wie der Adressat selbst nach den ihm bekannten Umständen – seinem „objektiven Verständnishorizont“ – den materiellen Gehalt der Erklärung unter Berücksichtigung von Treu und Glauben verstehen konnte. Dabei müsse im Zweifel das den Betroffenen weniger belastende Auslegungsergebnis vorgezogen werden, da er als Empfänger einer auslegungsbedürftigen Willenserklärung der Verwaltung durch etwaige Unklarheiten aus ihrer Sphäre nicht benachteiligt werden darf.<sup>387</sup>

Ist – wie beim Vorläufigkeitsvermerk nach § 165 Abs. 1 S. 2 Nr. 2 und 3 AO immanent – ungewiss, ob eine Norm verfassungsgemäß ist, hat der hierauf abhebende Vorläufigkeitsvermerk im Zweifel zur Folge, dass alle sachlich zusammenhängenden, also zu einem bestimmten Regelungskomplex gehörenden Rechtsfolgen offengehalten werden sollen.<sup>388</sup> Für den Streitfall ergab sich dem Finanzgericht Münster, dass das Finanzamt die Bestandskraft nur für den Fall offen halten wollte, dass sich die geltende Rechtslage durch die gesetzliche Neuregelung, welche aufgrund der Entscheidung des BVerfG vom 17.12.2014 erforderlich geworden war, ändere.<sup>389</sup>

#### **8.4.7.3.3 Verschonungsabschlag bei Großerwerben nach § 13c ErbStG**

Überschreitet der Erwerb von begünstigtem Unternehmensvermögen eine Grenze von 26 Mio. €, so kann der Erwerber einen Antrag stellen, damit sich der Verschonungsabschlag nach § 13a Abs. 1 oder Abs. 10 ErbStG um jeweils einen Prozentpunkt für jede vollen 750.000 €, die der Wert des begünstigten Vermögens die 26-Mio.-Grenze übersteigt, verringert (sog. Abschmelzungsmodell).

#### **8.4.7.4 Steuerbefreiung für zu Wohnzwecken vermietete Grundstücke nach § 13d**

§ 13 d ErbStG regelt die Steuerbefreiung für zu Wohnzwecken vermietete Grundstücke in der Weise, dass bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs bebaute Grund-

<sup>384</sup>FG Münster, Urteil vom 14.02.2018 – 3 K 565/17Erb, ZEV 2018, 352.

<sup>385</sup>Vgl. BFH, Urteil vom 20.11.2012 – IX R 7/11, BFHE 239, 302, BStB. II 2013, 359, Rn. 25.

<sup>386</sup>Vgl. BFH, Urteil vom 06.03.1992 – III R 47/91, BFHE 167, 290, BStBl II 1992, 588, Rn. 24.

<sup>387</sup>Vgl. BFH, Urteil vom 27.11.1996 – X R 20/95, BFHE 183, 348, BStBl II 1997, 791, Rn. 14.

<sup>388</sup>Vgl. BFH, Urteil vom 27.11.1996 – X R 20/95, BFHE 183, 348, BStBl. II 1997, 791, Rn. 17.

<sup>389</sup>FG Münster, Urteil vom 14.02.2018 – 3 K 565/17Erb, ZEV 2018, 352.

stücke oder Grundstücksteile mit 90 % ihres Werts anzusetzen sind, wenn sie 1) zu Wohnzwecken vermietet werden, 2) im Inland, in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums belegen sind und 3) nicht zum begünstigten Betriebsvermögen oder begünstigten Vermögen eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft i. S. des § 13a ErbStG gehören. Ob die Voraussetzungen des verminderten Wertansatzes nach § 13 d ErbStG erfüllt sind, richtet sich nach den Verhältnissen im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer.<sup>390</sup> Eine Vermietung eines bebauten Grundstücks i. S. des § 13d Abs. 3 Nr. 1 ErbStG muss also nach den Verhältnissen zum Zeitpunkt des Ablebens des Erblassers anzunehmen sein.

Der verminderte Wertansatz gilt für „bebaute Grundstücke“, die „zu Wohnzwecken vermietet werden“.

§ 13d ErbStG legt nicht fest, wann von einem bebauten Grundstück i. S. des § 13d Abs. 3 ErbStG auszugehen ist. Es fehlt ein ausdrücklicher Verweis auf § 180 BewG, der eine Begriffsbestimmung für das bebaute Grundstück enthält. Für die Erbschaftsteuer sind unter Anwendung des § 180 BewG unter anderem nur die Grundbesitzwerte für die wirtschaftlichen Einheiten des Grundvermögens zu ermitteln (§ 12 Abs. 3 ErbStG i. V. m. §§ 151 Abs. 1 S. 1 Nr. 1, 157 Abs. 3 S. 1 BewG).

Dennoch ist es im Hinblick auf die Rechtsprechung des BFH<sup>391</sup> bei Sinn und den Zweck der Regelungen gerechtfertigt, auch den Begriff des bebauten Grundstücks i. S. des § 13d Abs. 3 ErbStG unter entsprechender Anwendung des § 180 BewG festzulegen. Damit würden für Zwecke der Erbschaftsteuer der Grundbesitzwert nach § 12 Abs. 3 ErbStG und der verminderte Wertansatz nach § 13d ErbStG unter Heranziehung der gleichen Kriterien bestimmt.

Nach § 180 Abs. 1 S. 1 BewG sind bebaute Grundstücke solche, auf denen sich benutzbare Gebäude befinden. Noch zu bebauende Grundstücke werden von der Steuerbegünstigung nicht erfasst.<sup>392</sup> Wenn auf einem Grundstück ein Gebäude neu errichtet wird, liegt ein bebautes Grundstück erst vor, wenn das Gebäude benutzbar ist. Die Benutzbarkeit eines Gebäudes beginnt in dem Zeitpunkt der Bezugsfertigkeit. Ein Gebäude ist bezugsfertig, wenn den künftigen Bewohnern oder sonstigen Benutzern zugemutet werden kann, es zu benutzen.<sup>393</sup>

Dem Wortlaut des § 13d ErbStG nach sind nur Grundstücke begünstigt, die zu dem für die Beurteilung maßgeblichen Zeitpunkt zu Wohnzwecken vermietet oder zu einer

---

<sup>390</sup>BFH, Urteil vom 11.12.2014 – II R 24/14, ZEV 2015, 295 [m. w. N].

<sup>391</sup>Vgl. BFH, Urteil vom 11.12.2014 – II R 30/14, ZEV 2015, 298 (zur früheren Regelung des § 13c ErbStG a. F.).

<sup>392</sup>Vgl. BFH, Urteil vom 11.12.2014 – II R 30/14, ZEV 2015, 298, Jochum in Wilms/Jochum, ErbStG, § 13c Rn. 22; Philipp in Viskorf/Schuck/Wälzholz, 5. Aufl. (2017), § 13d ErbStG Rn 11; Wachter in Fischer et al., ErbStG, 6. Aufl., § 13d Rn. 52; Kien-Hümbert, in Moench/Weinmann, § 13d ErbStG (Rn. 3).

<sup>393</sup>Vgl. BFH, Urteil vom 18.04.2012 – II R 58/10, BFHE 237, 165 = BStBl. II 2012, 874.

solchen Vermietung bestimmt sind. Allerdings ist der Begriff „vermietet werden“ nicht eindeutig. Er kann bedeuten, dass die Steuerbegünstigung alleine bereits vermietete Grundstücke erfasst. Er kann aber auch so verstanden werden, dass die Steuerbegünstigung – neben vermieteten Grundstücken – noch nicht vermietete, aber schon zur Vermietung bestimmte Grundstücke umfasst.

Nach Ansicht des BFH<sup>394</sup> ist ein bebautes Grundstück im Steuerentstehungszeitpunkt zur Vermietung zu Wohnzwecken bestimmt, wenn eine konkrete Vermietungsabsicht des Erblassers oder des Schenkers bestanden hat und mit deren Umsetzung begonnen worden ist. Danach sei erforderlich, dass die Vermietungsabsicht des Erblassers oder des Schenkers und der Beginn deren Umsetzung anhand objektiv nachprüfbarer Tatsachen erkennbar geworden sind. Wer ein bisher selbstgenutztes bebautes Grundstück nach dem Erbfall erstmalig der Vermietung zuführt, kann die Steuerbegünstigung des § 13d ErbStG demzufolge nicht für sich beanspruchen.

### Beispiel

V erwirbt im Wege der Vermächtniserfüllung nach dem verstorbenen Erblasser ein Grundstück. Das Grundstück ist mit einem Erbbaurecht zugunsten eines Dritten belastet, nach dem nur eine Bebauung zu Wohnzwecken vorgesehen ist. Nach Ablauf des Erbbaurechts ist das Gebäude dem Erbbauberechtigten mit dem Verkehrswert zu entschädigen. V begehrt den verminderten Wertansatz des § 13d ErbStG.

Dem V wird der verminderte Wertansatz zu versagen sein.<sup>395</sup> Voraussetzung für die Steuerbegünstigung nach § 13d Abs. 3 Nr. 1 ErbStG ist, dass sich der Erwerb auf ein bebautes Grundstück bezieht, das zu Wohnzwecken vermietet wird. Hieran fehlt es beim Erwerb eines Erbbaugrundstücks: Ein erbaurechtsbelastetes Grundstück ist trotz tatsächlich vorhandener Bebauung kein bebautes Grundstück i. S. des § 13d Abs. 3 ErbStG. Die Steuerbegünstigung nach § 13d ErbStG erfasst gerade nicht solche Grundstücke, deren Bebauung zivilrechtlich nicht dem Grundstückseigentümer, sondern einem Dritten zugerechnet wird. So verhält es sich hier. Die auf dem Erbbaugrundstück befindlichen Gebäude sind zivilrechtlich Bestandteil des Erbbaurechts.<sup>396</sup> Sie gehören nach § 95 Abs. 1 S. 2 BGB nicht zu den Bestandteilen des Grundstücks. Das hat zur Folge, dass der Eigentümer des Erbbaugrundstücks nicht zugleich Eigentümer des Gebäudes ist. Eigentümer des Gebäudes ist vielmehr der Erbbauberechtigte, dem die tatsächliche Bebauung auch rechtlich zuzurechnen ist.

Zudem wurde das Erbbaugrundstück auch nicht durch den Erblasser als Grundstückseigentümer zu Wohnzwecken vermietet. Der Grundstückseigentümer hat mit dem Erbbauberechtigten einen Erbbaurechtsvertrag i. S. der §§ 1 ff. des Erbbaurechts-

<sup>394</sup>Vgl. BFH, Urteil vom 11.12.2014 – II R 24/14, ZEV 2015, 295.

<sup>395</sup>Sachverhalt des Beispiels nach BFH, Urteil vom 11.12.2014 – II R 25/14, ZEV 2015, 297.

<sup>396</sup>Vgl. BGH, Urteil vom 16.12.2011 – V ZR 244/10, NJW-RR 2012, 651.

gesetzes (ErbbauRG) geschlossen, nicht aber einen Mietvertrag nach § 535 BGB. Der Erbbaurechtsvertrag richtet sich auf die Belastung des Grundstücks in der Weise, dass dem Erbbauberechtigten das veräußerliche und vererbliche Recht zusteht, auf oder unter der Oberfläche des Grundstücks ein Bauwerk zu haben (vgl. § 1 Abs. 1 ErbbaurechtsRG). Zwar gehören zum Inhalt des Erbbaurechts auch die in § 2 ErbbaurechtsRG genannten Vereinbarungen. Zwischen dem Grundstückseigentümer und dem Erbbauberechtigten wird jedoch keine entgeltliche Nutzungsüberlassung des Grundstücks zu Wohnzwecken vereinbart. Die Vermietung des Erbbaugrundstücks durch den Erbbauberechtigten ist dem Erblasser als Grundstückseigentümer auch nicht zuzurechnen. Das gilt selbst für den Fall, dass das vereinbarte Erbbaurecht nach § 2 Nr. 1 ErbbaurechtsRG eine Bebauung zu Wohnzwecken vorsieht.

Wird ein bebautes Erbbaugrundstück, das der Erbbauberechtigte zu Wohnzwecken vermietet, von Todes wegen erworben, ist bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs des neuen Grundstückseigentümers damit ein verminderter Wertansatz nach § 13d Abs. 1 ErbStG nicht zu gewähren.<sup>397</sup>

Bei der Schenkung eines Erbbaurechts kann die Verpflichtung zur Zahlung des Erbbauzinses von der Bemessungsgrundlage nicht abgezogen werden.<sup>398</sup>

---

## 8.5 Die Bewertung der erbschaftsteuerlichen Bereicherung nach dem BewG

Die Bewertung der erbschaftsteuerlichen Bereicherung erfolgt grundsätzlich nach Maßgabe des Bewertungsgesetzes (BewG), § 12 ErbStG. Bei Bewertungen ist der gemeine Wert zugrunde zu legen, sofern nicht etwas anderes vorgeschrieben ist (§ 9 BewG). Dies betrifft vornehmlich bewegliche körperliche Gegenstände. Der gemeine Wert bestimmt sich durch den Preis, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre, § 9 Abs. 2 BewG.

Herkömmlich unterscheidet das BewG neben dem übrigen Vermögen innerhalb des zu bewertenden Vermögens drei Vermögensarten (vgl. § 18 BewG):

1. land- und forstwirtschaftliches Vermögen,
2. Grundvermögen und
3. Betriebsvermögen.

---

<sup>397</sup>Vgl. BFH, Urteil vom 11.12.2014 – II R 25/14, ZEV 2015, 297; Jülicher, in: Troll et al. (2014), ErbStG, § 13c Rn. 7; Ramb, Neue Wirtschaftsbriefe für Steuer- und Wirtschaftsrecht 2009, 2352, 2358; Billig, Umsatzsteuer- und Verkehrssteuer-Recht 2014, 208, unter Tz II.1.

<sup>398</sup>Vgl. FG Münster, Urteil vom 21.06.2018 – 3 K 621/16, ZEV 2018, 548.



Diese Unterscheidung findet sich in den auf die Erbschaftsteuer anzuwendenden Vorschriften wieder. Im sechsten Abschnitt des Bewertungsgesetzes (§§ 157 ff.) sind die Vorschriften für die Bewertung von Grundbesitz, von nicht notierten Anteilen an Kapitalgesellschaften und von Betriebsvermögen für die Erbschaftsteuer ab dem 01.01.2009 enthalten.

Dabei ist nicht das nach § 35 ErbStG für die Festsetzung der Erb- und Schenkungsteuer zuständige Finanzamt mit der Bewertung des Nachlasses befasst, sondern in Abhängigkeit der dem Nachlass zugehörigen Vermögensarten – bei Grundbesitz – das Lagefinanzamt bzw. – bei Betriebsvermögen und Anteilen an Kapitalgesellschaften – das Betriebsfinanzamt, § 152 Nr. 1–3 BewG.<sup>399</sup>

### 8.5.1 Bewertungsstichtag

§ 11 ErbStG bestimmt zum Bewertungsstichtag, dass für die Wertermittlung grundsätzlich der Zeitpunkt der Entstehung der Steuer maßgebend ist. Sowohl § 12 Abs. 2–6 ErbStG als auch § 157 BewG sehen für die Feststellung der Grundbesitzwerte, für die Feststellung des Wertes von Kapitalgesellschaften und die Feststellung des Wertes von Betriebsvermögen oder Anteilen daran den Bewertungsstichtag ausdrücklich vor. § 138 BewG bezeichnet den Zeitpunkt der Entstehung der Steuer auch als Besteuerungszeitpunkt, und es besteht ein systematischer Zusammenhang mit § 9 ErbStG, der die Entstehung der Steuer regelt.

Nach § 11 ErbStG gilt dies aber nur, soweit das ErbStG nichts anderes bestimmt. Eine abweichende Regelung enthält § 14 Abs. 1 S. 1 ErbStG für mehrere innerhalb von zehn Jahren anfallende Vermögensvorteile. Davon abgesehen sind spätere, nach der Steuerentstehung liegende Zeitpunkte für die Steuer unerheblich. Dies gilt insbesondere bei Wertschwankungen, etwa bei Kursgewinnen oder -verlusten von Wertpapieren.<sup>400</sup> Hier können besondere Härten eintreten, etwa wenn nach dem Erbfall erhebliche Kursverluste geerbten Wertpapiervermögens ohne eine Einflussmöglichkeit des Erben eintreten, der Besteuerung indes der dem stichtagsbezogenen hohen Kurswert entsprechende Steuerwert zugrunde gelegt wird. Ob in solchen Härtefällen Billigkeitsüberlegungen eine abweichende Besteuerung rechtfertigen, ist nicht abschließend geklärt.<sup>401</sup>

<sup>399</sup>Vgl. zum Feststellungsverfahren: Halaczinsky, ErbStB (2009, S. 303); zum Besteuerungsverfahren allgemein: Andres, in Münchener Anwaltshandbuch Erbrecht, 4. Aufl. (2014), § 69.

<sup>400</sup>Vgl. BFH, Urteil vom 02.02.1977 – II R 150/71, BStBl. II 1977, 425; BFH, Urteil vom 06.12.1989 – II B 70/89, BFH/NV 90, 643; BFH, Urteil vom 22.09.1999 – II B 130/97, BFH/NV 2000, 320; FG Berlin, Urteil vom 17.10.1989 – V 37/89, EFG 1990, 323.

<sup>401</sup>Für Billigkeitsmaßnahmen: Moench und Weinmann, § 11 Rn. 12; FG Köln, Urteil vom 23.10.1997 – 9 K 3954/89, EFG 1998, 1603; anders wohl BFH, Urteil vom 22.09.1999 – II B 130/97, NV 2000, 320; FG Münster, Urteil vom 12.10.2017 – 3 K 1625/15, EFG 2017, 1957.



**Beispiel 1**

Erblasserin E wendet der Vermächtnisnehmerin V ein Bankdepot mit festverzinslichen Wertpapieren und Aktien zu, Wert zur Zeit des Erbfalls 900.000 €. Die Erbin T, die mit diesem Vermächtnis belastet ist, gibt das Depot zunächst nicht, nach Monaten teilweise und erst nach Ablauf eines Jahres vollständig frei. Zu diesem Zeitpunkt der Freigabe hat das Depot nur noch einen Wert von 500.000 €.

Das Finanzamt legt der Besteuerung den Wert des Depots zum Zeitpunkt des Todestages der Erblasserin dagegen in Höhe von 900.000 € zugrunde und setzt eine entsprechende Erbschaftsteuer fest, die in der Höhe den gegenwärtigen Wert des Depots nahezu aufgezehrt hätte.<sup>402</sup>

Hier kann an eine abweichende Steuerfestsetzung oder an einen Erlass gedacht werden, § 163 AO und § 227 AO, was aber nur für besonders gelagerte Ausnahmefälle in Betracht gezogen wird.<sup>403</sup>

**Beispiel 2**

K beerbte seinen am 2.8.2002 verstorbenen Groß- und Adoptivvater. Zum Nachlass gehörten eine Kommanditbeteiligung und eine erhebliche Forderung gegen diese Gesellschaft. Gegen die Festsetzung der Erbschaftsteuer richtet sich der Einspruch des K mit dem gleichzeitigen Antrag, die Erbschaftsteuer gem. § 163 AO aus Billigkeitsgründen anderweitig festzusetzen. Dabei sei zu berücksichtigen, dass die Forderung des Erblassers gegen die Gesellschaft wertlos gewesen sei und eine Inanspruchnahme aus einer vom Erblasser der Bank gegenüber erteilten Bürgschaft bereits gedroht habe.

Das Finanzamt lehnte den Antrag mit der Begründung ab, eine sachliche Unbilligkeit liege nicht vor. Das Erbschaftsteuerrecht werde nach dem Willen des Gesetzgebers vom Stichtagsprinzip beherrscht, das dazu führe, dass Wertveränderungen nach dem Stichtag bei der Ermittlung der erbschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage selbst bei einer erheblichen Differenz nicht zu berücksichtigen seien.

Der BFH hat einen Anspruch des Steuerpflichtigen auf eine abweichende Festsetzung der Erbschaftsteuer aus Billigkeitsgründen verneint.<sup>404</sup> Der Zweck des § 163 AO liege darin, sachlichen und persönlichen Besonderheiten des Einzelfalls, die der Gesetzgeber bei der Besteuerungsnorm nicht berücksichtigt hat, durch eine nicht den Steuerbescheid selbst ändernde Korrektur des Steuerbetrags insoweit Rechnung zu

<sup>402</sup>Vgl. BVerfG, Beschluss vom 22.06.1995 – 2 BvR 552/91, BStBl. II 1995, 671.

<sup>403</sup>Vgl. FG München, Urteil vom 24.07.2002 – 4 K 558/02, ZEV 2003, 127; OFD Hannover, ZEV 2003, 161.

<sup>404</sup>BFH, Urteil vom 17.04.2013 – II R 13/11, BFH/NV 2013, 1383.

tragen, als sie die steuerliche Belastung als unbillig erscheinen lassen.<sup>405</sup> Die Festsetzung einer Steuer ist dann sachlich unbillig, wenn sie zwar äußerlich dem Gesetz entspricht, aber den Wertungen des Gesetzgebers im konkreten Fall derart zuwiderläuft, dass die Erhebung der Steuer als unbillig erscheint.<sup>406</sup> Das setzt voraus, dass der Gesetzgeber die mit der Einziehung der Steuer verbundene Härte nicht bewusst in Kauf genommen hat. Eine für den Steuerpflichtigen ungünstige Rechtsfolge, die der Gesetzgeber bewusst angeordnet oder in Kauf genommen hat, rechtfertigt dagegen keine Billigkeitsmaßnahme. Mit der Vorschrift des § 12 Abs. 5 S. 2 ErbStG in der Fassung von 1997, wie sie dem vom BFH entschiedenen Streitfall zugrunde lag, hatte der Gesetzgeber aus Gründen der Steuervereinfachung ausdrücklich in Kauf genommen, dass die nach ertragsteuerlichen Grundsätzen anzusetzenden Aktiv- und Passivposten der Steuerbilanz auch der Höhe nach für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer übernommen werden.<sup>407</sup> Damit kam eine Anwendung des § 163 AO nicht in Betracht.

## 8.5.2 Bewertung von Grundvermögen

Im ErbStG wird zwischen Wertermittlung und Bewertung unterschieden. Zur Wertermittlung zählt die Gesamtheit der Rechenschritte, die von der Feststellung des Vermögensanfalls zur Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs führen.<sup>408</sup> Demgegenüber bezeichnet der Begriff Bewertung i. S. des § 12 ErbStG jenen Teil, der auf die Feststellung des Wertes des gesamten Vermögensanfalls und des Wert der abzugsfähigen Nachlassverbindlichkeiten abzielt.<sup>409</sup> Die Bewertung von Grundbesitz richtet sich gem. § 12 Abs. 3 ErbStG nach den §§ 157 bis 198 BewG.

Zum Grundvermögen gehören nach Maßgabe des § 176 BewG der Grund und Boden, die Gebäude, sonstige Bestandteile und das Zubehör, Wohnungseigentum wie auch Erbaurechte, auch solche nach dem WEG. Bodenschätze oder Maschinen und Betriebsvorrichtungen sind nicht in das Grundvermögen einzubeziehen, § 176 Abs. 2 BewG. Vom Grundvermögen ist das land- und forstwirtschaftliche Vermögen abzugrenzen, § 159 BewG.

Bei der Bewertung von Grundstücken gelten in Abhängigkeit von der Art der Bebauung unterschiedliche Verfahren.<sup>410</sup>

---

<sup>405</sup>BFH, Urteil vom 20.09.2012 – IV R 29/10, BFHE 238, 518 m. w. N.

<sup>406</sup>Vgl. BFH, Urteil vom 04.02.2010 – II R 25/08, BStBl. II 2010, 636 m. w. N.

<sup>407</sup>Vgl. BT-Drucksache 12/1108, S. 36.

<sup>408</sup>Vgl. Meincke/Hannes/Holtz (2018), § 12 Rn. 1.

<sup>409</sup>Vgl. Meincke/Hannes/Holtz (2018), § 12 Rn. 1.

<sup>410</sup>Vgl. zu den aktuellen Entwicklungen in der Grundstücksbewertung: Drosdzol, ZEV 2012, 17.

### 8.5.2.1 Bewertung unbebauter Grundstücke

Unbebaute Grundstücke sind Grundstücke, auf denen sich keine benutzbaren Gebäude befinden, § 178 BewG. Benutzbar sind bezugsfertige Gebäude ab dem Zeitpunkt, in dem den zukünftigen Bewohnern oder sonstigen Benutzern zugemutet werden kann, sie zu benutzen, während es auf die Abnahme durch die Baubehörde nicht ankommt (§ 178 Abs. 1 BewG).

Die Bewertung der unbebauten Grundstücke bestimmt sich nach § 179 BewG. Der Steuerwert errechnet sich regelmäßig nach der Fläche und dem zuletzt vom Gutachterausschuss ermittelten Bodenrichtwert nach § 196 BauGB. Die Vorschrift des § 196 BauGB wurde durch Art. 4 ErbStRG verändert, um die Wertermittlung für die Finanzämter zu erleichtern. Die Gutachterausschüsse ermitteln aufgrund von Kaufpreissammlungen flächendeckend die Bodenrichtwerte.<sup>411</sup>

Es muss der unterschiedliche Entwicklungsstand berücksichtigt werden, weshalb nicht nur für Bauland, sondern auch für baureifes Land, Bauerwartungsland und land- und forstwirtschaftlich genutzte Flächen ein Bodenrichtwert herangezogen werden soll. Richtwertzonen sollen nach Art und Maß der baulichen Nutzung weitgehend übereinstimmen. Wenn kein Bodenrichtwert existiert, ist der Bodenwert vergleichbarer Flächen anzusetzen (§ 179 S. 4 BewG).<sup>412</sup>

Der Steuerpflichtige hat bei der Bewertung unbebauter Grundstücke keine Gestaltungs- oder Antragsmöglichkeiten. Allerdings kann der Steuerpflichtige nach § 198 BewG einen niedrigeren gemeinen Wert nachweisen.

#### Beispiel

Erblasser E wird von seiner Tochter T beerbt. Zum Nachlass gehört ein Baugrundstück mit 400 m<sup>2</sup> Fläche. Der zuständige Gutachterausschuss hat nach § 196 BauGB einen Bodenrichtwert von 500 €/m<sup>2</sup> ermittelt. Der sich in Anwendung des § 179 BewG errechnende Steuerwert beträgt 400 m<sup>2</sup> × 500 € = 200.000 €. Tatsächlich liegt der Verkehrswert wegen der angrenzenden Autobahnausfahrt niedriger. T kann unter Vorlage eines Gutachtens des örtlichen Gutachterausschusses oder eines geeigneten Sachverständigen den Nachweis des niedrigeren gemeinen Wertes nach § 198 BewG führen.<sup>413</sup>

Die Vorschrift des § 198 BewG gilt allgemein zum Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts eines zum Nachlass gehörenden Grundstücks. Die für die Erstellung eines Gutachtens nach § 198 BewG anfallenden Kosten sind Nachlassregelungskosten

<sup>411</sup>Vgl. zur Rechtsgrundlage: § 10 ImmoWertVO vom 19.05.2010.

<sup>412</sup>Vgl. hierzu: Roscher, DStR 2012, 122; Grootens, ErbStB 2012, 113.

<sup>413</sup>Vgl. R B 198 Abs. 3 ErbStR 2011; BFH, Urteil vom 03.12.2008 – II R 19/08, BStBl. II 2009, 403; BFH, Urteil vom 10.11.2004 – II R 69/01, BStBl. II 2005, 259.

und damit als Nachlassverbindlichkeit nach § 10 Abs. 5 Nr. 3 S. 1 ErbStG abzugsfähig.<sup>414</sup>

### 8.5.2.2 Bewertung bebauter Grundstücke

Anders verhält es sich bei der Bewertung bebauter Grundstücke. Auf *bebauten Grundstücken* befinden sich benutzbare Gebäude, § 180 BewG. Nach § 181 BewG sind bei der Bewertung bebauter Grundstücke folgende Grundstücksarten zu unterscheiden.<sup>415</sup>

Bei Ein- und Zweifamilienhäusern handelt es sich nach § 181 Abs. 2 BewG um Wohngrundstücke, die bis zu zwei Wohnungen enthalten und die kein Wohnungseigentum sind. Gemischt genutzte Grundstücke gelten dann noch als Ein- und Zweifamilienhaus, wenn die nicht als Wohnfläche genutzte Fläche geringer ist als 50 % und dadurch die Eigenart der Immobilie als Ein- und Zweifamilienhaus nicht wesentlich beeinträchtigt wird, § 181 Abs. 2 S. 2 BewG.

Mietwohngrundstücke sind gemäß § 181 Abs. 3 BewG Grundstücke, die zu mehr als 80 % Wohnzwecken dienen und die nicht Ein- und Zweifamilienhäuser oder Wohnungseigentum sind. Der Anteil berechnet sich nach der Wohnfläche und der Nutzfläche.

Wohnungseigentum ist das Sondereigentum an einer Wohnung in Verbindung mit dem Miteigentumsanteil an dem Gemeinschaftseigentum, zu dem es gehört (§ 181 Abs. 4 BewG).

Teileigentum ist gemäß § 181 Abs. 5 BewG das Sondereigentum an nicht zu Wohnzwecken dienenden Räumen eines Gebäudes in Verbindung mit dem Miteigentum an dem gemeinschaftlichen Eigentum, zu dem es gehört.

Geschäftsgrundstücke sind Grundstücke, die zu mehr als 80 %, berechnet nach der Wohn- und Nutzfläche, eigenen oder fremden betrieblichen oder öffentlichen Zwecken dienen und nicht Teileigentum sind, § 181 Abs. 6 BewG.

Gemischt genutzte Grundstücke sind Grundstücke, die teils Wohnzwecken, teils eigenen oder fremden betrieblichen oder öffentlichen Zwecken dienen und nicht Ein- oder Zweifamilienhäuser, Mietwohngrundstücke, Wohnungseigentum, Teileigentum oder Geschäftsgrundstücke sind (§ 181 Abs. 7 BewG).

#### Beispiel

Im Nachlass befindet sich ein innerstädtisch gelegenes Mehrfamilienhaus mit einem Ladenlokal im Erdgeschoss, das nur 18 % der Wohn- und Nutzfläche einnimmt und deshalb kein Geschäftsgrundstück ist.

Nach § 181 Abs. 8 BewG sind sonstige Grundstücke solche Grundstücke, die nicht unter § 181 Abs. 2–7 BewG fallen.

<sup>414</sup>BFH, Urteil vom 19.06.2013 – II R 20/12, BFHE 241, 416 = BStBl. 2013, 738.

<sup>415</sup>Vgl. RB 181.1 ErbStR 2011.

**Beispiel**

Ein sonstiges Grundstück ist beispielsweise eine Jagdhütte oder Gartenlaube, sofern es sich nicht nach der Größe und Ausstattung bereits um ein Einfamilienhaus handelt.<sup>416</sup>

Eine Wohnung ist die Zusammenfassung einer Mehrheit von Räumen, die in ihrer Gesamtheit so beschaffen sein müssen, dass die Führung eines selbstständigen Haushalts möglich ist, § 181 Abs. 9 BewG. Die Zusammenfassung einer Mehrheit von Räumen setzt neben einer baulichen Abgeschlossenheit der Wohneinheit die für die Führung eines selbstständigen Haushalts notwendigen Nebenräume wie Küche, Bad oder Dusche und Toilette voraus. Zudem muss die Wohnfläche mindestens 23 m<sup>2</sup> betragen.

Um den Wert der bebauten Grundstücke zu ermitteln, kommt das *Vergleichswertverfahren*, das *Ertragswertverfahren* oder das *Sachwertverfahren* in Betracht, § 182 Abs. 1 BewG. Es gilt dabei der Grundsatz, dass der Marktwert der Schätzung vorgeht, § 182 BewG. Lässt sich ein Kaufpreis für ein bebautes Grundstück feststellen, etwa durch eine Gutachtererstellung, ist dieser der Bewertung zugrunde zu legen. Fehlt es an solchen Daten, kommt es nachrangig zur Schätzung. Welches Verfahren anzuwenden ist, hängt nach § 182 Abs. 2–4 BewG von der Grundstücksart ab.

**8.5.2.2.1 Vergleichswertverfahren, § 183 BewG**

Wohnungs- und Teileigentum sowie Ein- und Zweifamilienhäuser werden nach dem Vergleichswertverfahren bewertet, § 182 Abs. 2 BewG. Das Verfahren ist in § 183 BewG geregelt: Es sind danach die Kaufpreise von Grundstücken heranzuziehen, die hinsichtlich der ihren Wert beeinflussenden Merkmale mit dem zu bewertenden Grundstück hinreichend übereinstimmen, sog. Vergleichsgrundstücke. Die Grundlage sollen vorrangig die von den Gutachterausschüssen mitgeteilten Vergleichspreise sein.

Statt der Preise für Vergleichsgrundstücke können nach § 183 Abs. 2 BewG von den Gutachterausschüssen für geeignete Bezugseinheiten ermittelte und mitgeteilte Vergleichsfaktoren herangezogen werden.

Nach § 183 Abs. 3 BewG bleiben privatrechtliche oder öffentlich-rechtliche Belastungen bei der Wertermittlung unberücksichtigt.

**Beispiel**

Das Einfamilienhaus ist mit einem lebenslangen Wohnrecht für einen 70-jährigen Mann belastet. Die Belastung findet bei der Wertermittlung des Einfamilienhauses nach dem Vergleichswertverfahren keine Berücksichtigung, allerdings besteht die Möglichkeit des Abzugs als Nachlassverbindlichkeit.<sup>417</sup>

<sup>416</sup>Vgl. Moench und Hübner (2012), Rn. 641.

<sup>417</sup>BFH, Urteil vom 11.06.2008 – II R 71/05, BStBl. II 2009, 132.

Der Steuerpflichtige kann auch in Anwendung des § 198 S. 1 BewG mittels eines geeigneten Gutachtens den niedrigeren gemeinen Wert der Immobilie nachweisen, wobei auch das Wohnrecht als Belastung privatrechtlicher Art wertmindernd berücksichtigt werden kann. Soweit dies geschieht, ist ein nochmaliger Abzug als Nachlassverbindlichkeit allerdings ausgeschlossen, § 10 Abs. 6 S. 6 ErbStG.<sup>418</sup>

#### 8.5.2.2.2 Ertragswertverfahren, § 184 BewG

Nach § 182 Abs. 3 BewG sind Mietwohngrundstücke, Geschäftsgrundstücke und gemischt genutzte Grundstücke, für die sich auf dem örtlichen Grundstücksmarkt eine übliche Miete ermitteln lässt, im Ertragswertverfahren zu bewerten. Bei Anwendung des Ertragswertverfahrens ist der Wert der Gebäude (sog. Gebäudeertragswert) getrennt von dem Bodenwert auf der Grundlage des Ertrags nach § 185 BewG zu ermitteln, § 184 Abs. 1 BewG.

Der Rohertrag bestimmt sich nach dem entsprechend dem Mietvertrag für den Zeitraum von zwölf Monaten zu zahlenden Entgelt, § 186 Abs. 1 BewG. Mietausfälle mindern den Wert des Grundstücks nicht. Fehlt es an einer vereinbarten Miete, ist die übliche Miete anzusetzen, § 186 Abs. 2 BewG.

Bewirtschaftungskosten sind abzuziehen, § 185 Abs. 1 BewG. Bewirtschaftungskosten sind nach Maßgabe des § 187 Abs. 1 BewG die bei gewöhnlicher Bewirtschaftung nachhaltig entstehenden Verwaltungskosten, Betriebskosten, Instandhaltungskosten und das Mietausfallwagnis. Bewirtschaftungskosten sind nach Erfahrungssätzen anzusetzen, die wiederum durch die Gutachterausschüsse mitgeteilt werden, § 187 Abs. 2 BewG. Fehlt es den Gutachterausschüssen an solchen Erfahrungssätzen, ist von pauschalierten Bewirtschaftungskosten (Anlage 23) auszugehen.

Von dem ermittelten Wert ist gemäß § 185 Abs. 2 BewG zur weiteren Ermittlung des Gebäudeertragswerts die Bodenwertverzinsung abzuziehen. Dabei sind die von den Gutachterausschüssen mitgeteilten Liegenschaftszinsen in Ansatz zu bringen. Fehlt es an mitgeteilten Liegenschaftszinsen, sind pauschale Zinssätze von 5 % für Mietwohngrundstücke und 6,5 % für Geschäftsgrundstücke anzusetzen, § 188 Abs. 2 S. 2 BewG.

Daraus ergibt sich der Gebäudereinertrag. Er wird mit einem Vervielfältiger multipliziert, der sich aus der Anlage 21 zum BewG ergibt. Er trägt dem Liegenschaftszins und der Restnutzungsdauer des Gebäudes Rechnung. Die Restnutzungsdauer bestimmt sich nach der aus der Anlage 22 zum BewG zu entnehmenden Gesamtnutzungsdauer abzüglich des Alters.

In Anwendung des § 184 Abs. 3 BewG ist zur Ermittlung des Ertragswerts der Gebäudeertragswert dem Bodenwert hinzuzurechnen. Der Bodenwert ergibt sich aus

---

<sup>418</sup>Vgl. Daragan, ZEV 2008, 471 m. w. N.

**Tab. 8.6** Berechnungsschema zur Ermittlung des Ertragswerts

|                                                                       |                   |
|-----------------------------------------------------------------------|-------------------|
| Ertragswertverfahren                                                  |                   |
| Rohertrag (Jahresmiete/übliche Miete)                                 | Bodenrichtwert    |
| abzgl. Bewirtschaftungskosten                                         |                   |
| = Reinertrag des Grundstücks                                          |                   |
| abzgl. Bodenwertverzinsung (Bodenwert $\times$ Liegenschaftszinssatz) |                   |
| = Gebäudereinertrag                                                   | $\times$          |
| $\times$ Vervielfältiger                                              | Grundstücksfläche |
| = Gebäudeertragswert                                                  | = Bodenwert       |
| Grundbesitzwert (Ertragswert) = Gebäudeertragswert + Bodenwert        |                   |

dem Bodenrichtwert und der Grundstücksfläche (§ 184 Abs. 2, § 179 BewG). Daraus ergibt sich das Berechnungsschema in Tab. 8.6.<sup>419</sup>

#### Beispiel

Im Nachlass befindet sich ein Mehrfamilienhaus (Baujahr 2000) mit einer Grundstücksgröße von 1000 m<sup>2</sup> und einem Bodenrichtwert von 500 €. Die fünf Wohnungen haben jeweils eine Größe von 100 m<sup>2</sup> und erwirtschaften einen monatlichen Ertrag von 4.000 € ohne Umlage der Bewirtschaftungskosten. Dies entspricht der ortsüblichen Miete. Die Wertberechnung wird in Tab. 8.7 auf das Jahr 2019 vorgenommen. Der Grundbesitzwert von 719.346,40 € ist der Besteuerung zugrunde zu legen.

#### 8.5.2.2.3 Sachwertverfahren, § 189 BewG

Fehlt es an einem Vergleichswert, so sind solche bebauten Grundstücke, für die grundsätzlich das Vergleichswertverfahren gilt, nach dem Sachwertverfahren zu bewerten. Das Verfahren findet auch Anwendung auf Geschäftsgrundstücke und gemischt genutzte Grundstücke, die mangels einer feststellbaren ortsüblichen Miete nicht im Ertragswertverfahren bewertet werden können. Auch sonstige bebaute Grundstücke i. S. des § 181 Abs. 8 BewG sind danach zu bewerten.

Beim Sachwertverfahren wird der Grundstückswert nach den Wiederbeschaffungskosten ermittelt.<sup>420</sup> Nach § 189 BewG sind der Gebäudesachwert und der Bodenwert getrennt zu ermitteln.

Für den Gebäudesachwert sind die Regelherstellungskosten (Anlage 24 zum BewG) abzüglich eines Alterswertabschlags anzusetzen. Dabei ist der Flächenpreis mit der

<sup>419</sup>Vgl. H B 184 ErbStR 2011.

<sup>420</sup>Vgl. Moench und Hübner (2012), Rn. 666.

**Tab. 8.7** Beispiel: Ermittlung des Ertragswerts

| Ertragswertverfahren                                                                                                                                                                                                        |                                        |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------|
| Rohertag (Jahresmiete 4.000 € × 12): 48.000 €                                                                                                                                                                               | Bodenrichtwert: 500 €/m <sup>2</sup>   |
| abzgl. Bewirtschaftungskosten von 23 % nach Anlage 23 zum BewG bei einer wirtschaftlichen Gesamtnutzungsdauer von 70 Jahren und einer auf das Jahr 2019 berechneten Restnutzungsdauer von 51 Jahren: 48.000 × 23 % 11.040 € |                                        |
| = Reinertrag des Grundstücks <b>36.960 €</b>                                                                                                                                                                                |                                        |
| abzgl. Bodenwertverzinsung (Bodenwert 500.000 € × Liegenschaftszinssatz, hier gem. § 188 Abs. 2 Nr. 1 BewG: 5 %): – 25.000 €                                                                                                | ×                                      |
| = Gebäudereinertrag: <b>11.960 €</b>                                                                                                                                                                                        |                                        |
| × Vervielfältiger (bei einer Restnutzungsdauer von 51 Jahren und dem Liegenschaftszinssatz von 5 % nach Anlage 21 zum BewG: 18,34)                                                                                          |                                        |
| = Gebäudeertragswert <b>219.346,40 €</b>                                                                                                                                                                                    | Grundstücksfläche: 1000 m <sup>2</sup> |
|                                                                                                                                                                                                                             | =Bodenwert: <b>500.000 €</b>           |
| Grundbesitzwert (Ertragswert) <b>719.346,40 €</b> = Gebäudeertragswert 219.346,40 € + Bodenwert 500.000 €                                                                                                                   |                                        |

Bruttogeschossfläche des Gebäudes zu multiplizieren. So errechnet sich der Gebäude-  
regelherstellungswert.

Hiervon ist die Alterswertminderung abzuziehen, sodass sich der Gebäudesachwert  
errechnet.

Der Bodenrichtwert errechnet sich aus den Faktoren Bodenrichtwert und Grund-  
stücksfläche, § 189 BewG. Die Summe aus Bodenwert und Gebäudesachwert ergibt  
den vorläufigen Sachwert, der wiederum mit einer Wertzahl multipliziert wird, um den  
Grundbesitzwert zu errechnen. Üblicherweise haben die Gutachterausschüsse solche  
Wertzahlen festgelegt. Andernfalls ergeben sie sich aus der Anlage 25 zum BewG.  
Daraus ergibt sich das in Tab. 8.8 dargestellte Berechnungsschema.<sup>421</sup>

Die maßgeblichen Regelherstellungskosten sind innerhalb des ErbStRG aus den  
Normalherstellungskosten der Wertermittlungsrichtlinien abgeleitet worden.<sup>422</sup> Nach der  
Feststellung, dass einige Gebäudetypen in den Gebäudeklassen der Anlage 24 II BewG  
nicht enthalten sind, enthalten nunmehr die Erbschaftsteuerhinweise eine Liste von  
Gebäudetypen, für welche die Regelherstellungskosten und die wirtschaftliche Gesamt-  
nutzungsdauer aus vergleichbaren Gebäudeklassen abgeleitet werden können.<sup>423</sup>

<sup>421</sup>Vgl. HB 189 ErbStR 2011.

<sup>422</sup>Vgl. Mannek, ZEV 2012, 6, 17.

<sup>423</sup>Vgl. HB 190.2 Abs. 2 ErbStR 2011.



**Tab. 8.8** Berechnungsschema für den Sachwert

|                                                    |                                    |
|----------------------------------------------------|------------------------------------|
| Sachwertverfahren                                  |                                    |
| Flächenpreis (Regelherstellungskosten)             | Bodenrichtwert × Grundstücksfläche |
| × Bruttogrundfläche                                |                                    |
| =Gebäuderegelherstellungswert                      |                                    |
| abzgl. Alterswertminderung                         |                                    |
| =Gebäudesachwert                                   | =Bodenwert                         |
| Vorläufiger Sachwert = Gebäudesachwert + Bodenwert |                                    |
| × Wertzahl                                         |                                    |
| =Grundbesitzwert (Sachwert)                        |                                    |

### 8.5.3 Bewertung von Betriebsvermögen

Die Bewertung von Betriebsvermögen, Anteilen an Betriebsvermögen und Anteilen an Kapitalgesellschaften richtet sich in Anwendung der §§ 12 Abs. 2 und 5 ErbStG nach den §§ 11 Abs. 2, 109 BewG und den §§ 199–203 BewG. Bei früherer Gesetzeslage stand die Verfassungsmäßigkeit der unterschiedlichen Bewertung von Betriebsvermögen in Zweifel,<sup>424</sup> weil die Vorschriften zur Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage beim Betriebsvermögen, den Anteilen an Kapitalgesellschaften und beim Grundbesitz gleichheitswidrig ausgestaltet waren.<sup>425</sup> Seitdem gilt, dass alle Vermögensgegenstände in einem Annäherungswert an den gemeinen Wert bewertet werden.<sup>426</sup>

Für den Wert von Anteilen an Kapitalgesellschaften gilt grundsätzlich § 151 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 BewG. Der Wert des Betriebsvermögens oder des Anteils am Betriebsvermögen (vgl. §§ 95 ff. BewG) bestimmt sich nach § 151 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 BewG. Sowohl der Wert von Anteil an Kapitalgesellschaften als auch der Wert des Betriebsvermögens oder des Anteils am Betriebsvermögen umfasst das Betriebsvermögen des Unternehmens.<sup>427</sup>

Das Betriebsvermögen umfasst gem. § 95 Abs. 1 BewG alle Teile eines Gewerbebetriebs i. S. des § 15 Abs. 1 und 2 EStG, also grundsätzlich alle Wirtschaftsgüter und sonstigen aktiven Ansätze sowie Schulden und sonstigen aktiven Abzüge, die bei der steuerlichen Gewinnermittlung zum Betriebsvermögen gehören.<sup>428</sup> Dies gilt aber nur, soweit das Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz nicht ausdrücklich etwas anderes vor-

<sup>424</sup>Vgl. BFH, Urteil vom 22.05.2002, BStBl. II 2002, 598.

<sup>425</sup>Vgl. BVerfG, Urteil vom 07.11.2006 – 1 BvL 10/02, BStBl. II 2007, 192.

<sup>426</sup>Vgl. Brüggemann und Stirnberg (2018), S. 752.

<sup>427</sup>Vgl. Brüggemann und Stirnberg (2018), S. 754.

<sup>428</sup>Vgl. Hoffmann, in: Viskorf/Schuck/Wälzholz (2017) Vor § 12 Rn. 17.

**Tab. 8.9** Berechnung der festzusetzenden Erbschaftsteuer

|    |                                                                                                                                                                   |   |
|----|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---|
| 1. | Tarifliche Erbschaftsteuer nach § 19 ErbStG                                                                                                                       | € |
|    | abzgl. abzugsfähige Steuer nach § 14 Abs. 1 ErbStG                                                                                                                | – |
|    | abzgl. Entlastungsbetrag nach § 19a ErbStG                                                                                                                        | – |
|    | <b>=Summe 1</b>                                                                                                                                                   | € |
| 2. | abzgl. Ermäßigung nach § 27 ErbStG (dabei Steuer lt. Summe 1 nach § 27 Abs. 2 ErbStG aufteilen und zusätzlich Kappungsgrenze nach § 27 Abs. 3 ErbStG beachten)    |   |
|    | abzgl. anrechenbare Steuer nach § 6 Abs. 3 ErbStG                                                                                                                 |   |
|    | <b>=Summe 2</b>                                                                                                                                                   | € |
| 3. | abzgl. anrechenbare Steuer nach § 21 ErbStG (dabei Steuer lt. Summe 2 nach § 21 Abs. 1 S. 2 ErbStG aufteilen)                                                     |   |
|    | <b>=Summe 3.</b><br>mindestens Steuer nach § 14 Abs. 1 S. 4 ErbStG<br>höchstens nach § 14 Abs. 3 ErbStG begrenzte Steuer (Hälfte des Wertes des weiteren Erwerbs) | € |
|    | <b>=festzusetzende Erbschaftsteuer</b>                                                                                                                            | € |
|    |                                                                                                                                                                   |   |

schreibt oder zulässt.<sup>429</sup> Dem Gewerbebetrieb steht die Ausübung eines freien Berufs (vgl. § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG) gleich, § 96 BewG. Das Betriebsvermögen von Gewerbetreibenden und freiberuflich Tätigen ist mit dem gemeinen Wert anzusetzen und die Ermittlung des Substanzwertes erfolgt stichtagsbezogen.<sup>430</sup>

## 8.6 Festzusetzende Erbschaftsteuer

Zwar beschreiben die §§ 1 und 3 den steuerpflichtigen Vorgang des Erwerbs von Todes wegen. Demgegenüber bestimmt § 10 ErbStG die Bereicherung des Erwerbers aus diesem Erwerb heraus. Für den steuerpflichtigen Erwerb ist daher neben dem steuerpflichtigen Vorgang des „Erwerbs von Todes wegen“ auch die dem Erwerber dadurch verschaffte Bereicherung maßgeblich.<sup>431</sup> Steht der steuerpflichtige Erwerb – abzurunden auf volle 100 € (vgl. § 10 Abs. 1 S. 6 ErbStG) – fest, ist für die Ermittlung der festzusetzenden Erbschaftsteuer die Berechnung in Tab. 8.9 anzustellen.<sup>432</sup>

<sup>429</sup>Vgl. RB 95 ErbStR 2011.

<sup>430</sup>Vgl. RB 109.1 und RB 109.2 ErbStR 2011.

<sup>431</sup>Vgl. Meincke/Hannes/Holtz (2018), § 3 Rn. 9.

<sup>432</sup>Vgl. R E 10.1 ErbStR 2011.

## 8.7 Schenkungsteuerliche Besonderheiten

Die Erhebung der Schenkungsteuer neben der Erbschaftsteuer verhindert den Anreiz, durch noch lebzeitige schenkweise Übertragung die Erbschaftsteuer zu umgehen,<sup>433</sup> weshalb die Erhebung der Schenkungsteuer neben der Erbschaftsteuer nur konsequent ist. Nach § 1 Abs. 2 ErbStG sind die Vorschriften über die Erwerbe von Todes wegen grundsätzlich auch für Schenkungen anzuwenden. Das betrifft diejenigen Vorschriften des Erbschaftsteuerrechts, die sich nicht ausdrücklich auf Erwerbe von Todes wegen beziehen. Andere Vorschriften können nicht auf den Schenkungsfall angewendet werden, weil sie nur beim Erbfall eintreten.

### Beispiel

Nach § 10 Abs. 5 Nr. 3 S. 2 ErbStG kann der Erbe 10.300 € pauschal als Kosten der Bestattung des Erblassers, Kosten eines angemessenen Grabmals und Kosten der Grabpflege von seinem Erwerb abziehen. Dieser Pauschbetrag ist auf Schenkungen nicht anwendbar.<sup>434</sup>

Eine entsprechende Nichtanwendbarkeit gilt für<sup>435</sup>

- den Abzug von Nachlassverbindlichkeiten, § 10 Abs. 1 S. 2 ErbStG,
- den Erwerb des Familienheims von Todes wegen, § 13 Abs. 1 Nr. 4b und 4c ErbStG,
- die Vorschrift des § 13 Abs. 1 Nr. 10 ErbStG (Steuerbefreiung bei Rückerwerben von Todes wegen,<sup>436</sup>
- die Regelung des § 15 Abs. 1 ErbStG zu Steuerklasse I Nr. 4 (Eltern und Voreltern bei Erwerben von Todes wegen) oder die Regelung zu Erwerben aufgrund gemeinschaftlicher Testamente von Ehegatten oder Lebenspartnern i. S. des Lebenspartnerschaftsgesetzes, § 15 Abs. 3 ErbStG,
- die Vorschrift des § 17 ErbStG zum besonderen Versorgungsfreibetrag für den überlebenden Ehegatten oder Lebenspartner i. S. des Lebenspartnerschaftsgesetzes (eingeschränkt),
- die Vorschrift des § 20 Abs. 6 S. 2 ErbStG zur Haftung von Kreditinstituten und
- die Regelung des § 27 ErbStG zur Steuerermäßigung bei mehrfachem Erwerb desselben Vermögens.<sup>437</sup>

<sup>433</sup>Vgl. Moench und Hübner (2012), Rn. 150.

<sup>434</sup>Vgl. FG Nürnberg, Urteil vom 11.03.1993 – IV (VI) 138/91, EFG 93, 729; Vgl. Meincke/Hannes/Holtz (2018), § 1 Rn. 25.

<sup>435</sup>Vgl. die Aufzählung in RE 1.1 ErbStR 2011.

<sup>436</sup>Vgl. BFH, Urteil vom 16.04.1986 – II R 135/83, BStBl. II 1986, 622.

<sup>437</sup>Vgl. BFH, Urteil vom 02.09.1987 – II B 103/87, BStBl. II 1987, 785; BFH, Beschluss vom 16.07.1997 – II B 99/96, BStBl. II 1997, 625.

### 8.7.1 Die steuerpflichtige Schenkung unter Lebenden

Unterliegen nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG die *Schenkungen unter Lebenden* der Erbschaftsteuer (Schenkungssteuer), so regelt § 7 Abs. 1 ErbStG unterschiedliche Bereicherungstatbestände, die als eine Schenkung unter Lebenden gelten. Zu den in § 7 Abs. 1 ErbStG geregelten Tatbeständen gehört jede freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird.

Ebenso wie die Erwerbe i. S. der steuerlichen Tatbestände der Erbschaftsteuer ihre Grundlage im bürgerlichen Recht haben, gilt dies für die schenkungssteuerlichen Erwerbe durch Schenkung unter Lebenden.<sup>438</sup> Ihnen liegt regelmäßig eine Schenkung zugrunde, die sich nach den §§ 516 ff. BGB bestimmt.

Gilt die Anlehnung an das BGB als ein Grundsatz im Erbschaftsteuerrecht,<sup>439</sup> so scheint die Maßgeblichkeit des Bürgerlichen Rechts für den Bereich der Schenkungen unter Lebenden umstritten.<sup>440</sup> Für eine enge Verbindung von Schenkungsrecht und Schenkungssteuerrecht spricht der jeweilige Wortlaut des § 516 Abs. 1 BGB und dem § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG: Nach § 516 Abs. 1 BGB ist eine Zuwendung, durch die jemand aus seinem Vermögen einen anderen bereichert, Schenkung, wenn beide darüber einig sind, dass die Zuwendung unentgeltlich erfolgt.

Eine freigebige Zuwendung i. S. des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG setzt in objektiver Hinsicht voraus, dass die Leistung zu einer Bereicherung des Bedachten auf Kosten der Zuwendenden führt und die Zuwendung (objektiv) unentgeltlich ist.<sup>441</sup> Dies erfordert, dass der Empfänger über das Zugewendete im Verhältnis zum Leistenden tatsächlich und rechtlich frei verfügen kann. Hierfür maßgebend ist ausschließlich die Zivilrechtslage.<sup>442</sup> In subjektiver Sicht ist das Bewusstsein des Zuwendenden erforderlich, zur Vermögenshingabe rechtlich nicht verpflichtet zu sein.<sup>443</sup>

---

<sup>438</sup>Vgl. Moench und Hübner (2012), Rn. 152.

<sup>439</sup>Siehe vorne, Abschn. 8.3.

<sup>440</sup>Für eine nur eingeschränkte Geltung: Brüggemann und Stirnberg (2018), S. 75; a. A. Moench und Hübner (2012), Rn. 153.

<sup>441</sup>Vgl. BFH, Urteil vom 30.11.2009 – II R 70/06, BFH/NV 2010, 900; BFH, Urteil vom 23.11.2011 – II R 33/10, ZEV 2012, 280; BFH, Urteil vom 22.10.2014 – II R 26/13, ZEV 2015, 115.

<sup>442</sup>Vgl. BFH, Urteil vom 22.08.2007 – II R 33/06, BFHE 218, 403 = BStBl. II 2008, 28; BFH, Urteil vom 16.01.2008 – II R 10/06, BFHE 220, 513 = BStBl. II 2008, 631; BFH, Urteil vom 23.11.2011 – II R 33/10, ZEV 2012, 280.

<sup>443</sup>Vgl. BFH, Urteil vom 02.03.1994 – II R 59/92, BStBl. II 1994, 366; BFH, Urteil vom 29.10.1997 – II R 60/94, BStBl. II 1997, 832; BFH, Urteil vom 27.08.2014 – II R 43/12, BFHE 246, 506 = BStBl. II 2015, 241.

**Beispiel**

Ehefrau F eröffnete im Jahre 2003 gemeinsam mit ihrem Ehemann E bei der D-Bank ein Direktdepot mit Extra-Konto, über das die Ehegatten jeweils allein und unbeschränkt hätten verfügen können (Oder-Konto). E unterhielt bereits seit Jahren ein Konto bei einer anderen Bank, das ebenfalls der Wertpapieranlage diene und für das die F eine Kontovollmacht hatte. Auf das Extra-Konto leistete der E in einzelnen Zahlungen in der Zeit zwischen 2003 und 2007 insgesamt ca. 3.000.000 €. Die F machte von der aktivierten TAN-Liste keinen Gebrauch.

Wegen der Zahlungen des E auf das Oder-Konto setzte das Finanzamt Schenkungssteuer fest.

Der BFH entschied anders.<sup>444</sup> Wird nämlich die Zahlung eines Ehegatten auf ein Gemeinschaftskonto der Eheleute als freigebige Zuwendung an den anderen Ehegatten der Schenkungssteuer unterworfen, trägt das Finanzamt die Feststellungslast für die Tatsachen, die zur Annahme einer freigebigen Zuwendung i. S. des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG erforderlich sind, also auch dafür, dass der nicht einzahlende Ehegatte im Verhältnis zum einzahlenden Ehegatten tatsächlich und rechtlich frei zur Hälfte über das eingezahlte Guthaben verfügen kann. Bei einem Oder-Konto sind die Ehegatten grundsätzlich Gesamtgläubiger nach § 428 BGB. Das hat zur Folge, dass sie nach § 430 BGB im Verhältnis zueinander zu gleichen Anteilen berechtigt sind, soweit nicht ein anderes bestimmt ist. Während einer intakten Ehe der Inhaber scheidet allerdings in der Regel eine Ausgleichspflicht aus, weil sich aus ausdrücklichen oder stillschweigenden Vereinbarungen, Zweck und Handhabung des Kontos oder aus Vorschriften über die eheliche Lebensgemeinschaft ergibt, dass i. S. des § 430 BGB „ein anderes bestimmt ist“.<sup>445</sup> Der BGH geht davon aus, dass während einer intakten Ehe der Beweis für eine der Ausgleichspflicht entgegenstehende Gestaltung des Innenverhältnisses im Allgemeinen einfach zu führen sein wird.<sup>446</sup>

Die vom Finanzgericht festgestellten Tatsachen reichten dem BFH nicht für die Annahme aus, dass die F als nicht einzahlender Ehegatte zur Hälfte an dem eingezahlten Betrag beteiligt sein sollte.<sup>447</sup> Das FG Nürnberg schränkt allerdings in einer anderen Entscheidung ein, dass bei dem Vorliegen objektiver Anhaltspunkte, die Zweifel an der Richtigkeit der Darstellung der Vermögensverhältnisse begründen, eine Umkehr der Beweislast zu erfolgen habe.<sup>448</sup>

<sup>444</sup>Vgl. BFH, Urteil vom 23.11.2011 – II R 33/10, ZEV 2012, 280.

<sup>445</sup>Vgl. BGH, Urteil vom 29.11.1989 – IVb ZR 4/89, NJW 1990, 705.

<sup>446</sup>Vgl. BGH, Urteil vom 29.11.1989 – IVb ZR 4/89, NJW 1990, 705.

<sup>447</sup>BFH, Urteil vom 23.11.2011 – II R 33/10, ZEV 2012, 280.

<sup>448</sup>FG Nürnberg, Urteil vom 15.5.2014 – 4 K 1390/11, ZEV 2015, 170.

Welche Personen als Zuwendender und als Bedachter die Beteiligten an einer freigebigen Zuwendung sind, bestimmt sich ausschließlich nach der Zivilrechtslage.<sup>449</sup> Zuwendender ist grundsätzlich derjenige, der Vermögen zugunsten des anderen hingibt und damit die steuerbare Zuwendung aus seinem Vermögen erbringt.<sup>450</sup> Auf Zuwendungen einer ausländischen Stiftung ist § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG allerdings nur anwendbar, wenn ein Verstoß gegen den Satzungszweck vorliegt.<sup>451</sup> Zwar kann grundsätzlich auch eine ausländische Stiftung Schenkerin i. S. der Vorschrift sein. Eine Schenkung unter Lebenden setzt nicht voraus, dass an dem Zuwendungsvorgang natürliche Personen als Zuwendender und Bedachter beteiligt sind.<sup>452</sup> Schenkerin kann schließlich auch eine juristische Person sein,<sup>453</sup> folglich auch eine Stiftung. Für das Gesellschaftsrecht allerdings behandelt der BFH Zuwendungen, die dem Gesellschaftszweck dienen (*societatis causa*), nicht als freigebige Zuwendung an die Gesellschaft.<sup>454</sup> Im Verhältnis einer Kapitalgesellschaft zu den eigenen Gesellschaftern existieren daher im Grundsatz keine freigebigen Zuwendungen.<sup>455</sup>

Die Besteuerung richtet sich bei der Schenkungsteuer danach, wie sich die Vermögensmehrung im Zeitpunkt der Zuwendung beim Beschenkten darstellt.<sup>456</sup> Entsprechend bestimmt sich der steuerpflichtige Erwerb gemäß § 10 Abs. 1 S. 1 ErbStG nach der Bereicherung des Erwerbers und knüpft die Wertermittlung (§ 11 ErbStG) über die Vorschriften der § 9 Abs. 1 Nr. 2 und § 12 ErbStG an den Gegenstand an, über den der Beschenkte endgültig verfügen kann.<sup>457</sup>

Eine Besonderheit im Erbrecht und im Erbschaftsteuerrecht stellen Lebensversicherungen dar.<sup>458</sup> Ansprüche aus einem Lebensversicherungsvertrag, die mit dem Tod der versicherten Person fällig werden, fallen nicht in den Nachlass, wenn der Erblasser einen Bezugsberechtigten widerruflich oder unwiderruflich im Wege des Vertrages zugunsten Dritter benannt hat.<sup>459</sup> Hat der Erblasser als Versicherter einen Bezugsberechtigten benannt, liegt bei der Lebensversicherung auf den Todesfall beim Bezugsberechtigten ein Erwerb von Todes wegen i. S. des § 3 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG vor.

<sup>449</sup>Vgl. BFH, Urteil vom 27.08.2014 – II R 43/12, BFHE 246, 506 = BStBl. II 2015, 241.

<sup>450</sup>BFH, Urteil vom 28.10.2009 – II R 32/08, BFH/NV 2010, 893; BFH, Urteil vom 23.06.2015 – II R 52/13, ZEV 2015, 654.

<sup>451</sup>BFH, Urteil vom 03.07.2019 – II R 6/16, juris.

<sup>452</sup>Vgl. BFH, Urteil vom 13.04.2011 – II R 45/09, BFHE 233, 178, BStBl. II 2011, 732.

<sup>453</sup>Vgl. BFH, Urteil vom 27.08.2014 – II R 43/12, BFHE 246, 506, BStBl. II 2015, 241.

<sup>454</sup>Vgl. BFH, Urteil vom 17.10.2007 – II R 63/05, BFHE 218, 429, BStBl. II 2008, 381; BFH, Urteil vom 20.01.2016 – II R 40/14, BFHE 252, 453, BStBl. II 2018, 284.

<sup>455</sup>Vgl. BFH, Urteil vom 13.09.2017 – II R 54/15, BFHE 260, 181, BStBl. II 2018, 292.

<sup>456</sup>Vgl. BFH, Urteil vom 09.09.1994 – II R 87/92, BFHE 176, 53 = BStBl. II 1995, 83; BFH, Urteil vom 22.06.2010 – II R 40/08, BFHE 230, 182 = BStBl. II 2010, 843.

<sup>457</sup>Vgl. BFH, Urteil vom 28.03.2012 – II R 39/10, ZEV 2012, 280.

<sup>458</sup>Vgl. Andres, in: Münchener Anwaltshandbuch Erbrecht, 4. Aufl. (2014), § 47.

<sup>459</sup>Vgl. Münch, FamRZ 2009, 830.

Hat der Erblasser als Versicherter keinen Bezugsberechtigten benannt, fällt die Versicherungssumme in den Nachlass und somit an den Erben.<sup>460</sup> In diesem Fall liegt ein Erwerb von Todes wegen vor, § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG.<sup>461</sup>

Eine Besonderheit schenkungsrechtlicher Art ergibt sich bei der Abfindung eines Pflichtteilsanspruchs durch einen oder mehrere weitere Erben: Zahlt ein künftiger Erbe an einen anderen gesetzlichen Erben eine Abfindung, damit dieser noch zu Lebzeiten des Erblassers auf einen künftigen Pflichtteilsanspruch verzichtet, so stellt dies eine freigebige Zuwendung des künftigen Erben an den Empfänger der Abfindung dar.<sup>462</sup> Aufseiten des Empfängers der Abfindung handelt es sich indes weder um einen Pflichtteilserwerb noch um eine fiktive freigebige Zuwendung des künftigen Erblassers an den verzichtenden Erben.

### Beispiel

Sohn S verzichtet im Februar 2006 durch notariell beurkundeten Erbschaftsvertrag gegenüber seinen drei Brüdern A, B und C auf die Geltendmachung eines Pflichtteilsanspruchs einschließlich etwaiger Pflichtteilsergänzungsansprüche nach der Mutter M gegen eine von den Brüdern zu zahlende Abfindung von je 150.000 €. Die Parteien waren sich einig, dass der Vertrag auch dann Bestand haben soll und die gezahlten Abfindungen nicht zurückzugewähren sind, wenn der S nach dem Tod der M nicht Erbe wird und keinen Pflichtteilsanspruch erwirbt.<sup>463</sup>

Die Entscheidung der Finanzbehörde, die Zahlung der Abfindungen von in der Summe 450.000 € sei als Schenkung der Mutter M an den Sohn S zu besteuern, hob das Finanzgericht auf.<sup>464</sup> Die Finanzbehörde war der Ansicht, der S sei zwar nicht aus dem Vermögen der M bereichert worden, es liege aber ein fiktiver Erwerb des S von M vor. Dieser sei in der wertmäßigen Teilhabe des S am Vermögen der M zu sehen, zumal ja die Abfindungszahlungen gemäß § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG als Kosten zur Erlangung des Erwerbs der Brüder des S als Erben abzuziehen seien.

Die Revision der Finanzbehörde blieb erfolglos: Der BFH entschied, es handele sich bei den von den Brüdern gezahlten Abfindungen um drei getrennt zu steuernde freigebige Zuwendungen der Brüder an den S. Eine Schenkung der M an den S läge indes nicht vor. Schließlich sei die Abfindung aus dem jeweiligen Vermögen

<sup>460</sup>Vgl. BGH, NJW 1960, 912; BGH, NJW 1996, 2230; Andres, in: Münchener Anwaltshandbuch Erbrecht, 3. Aufl. (2010), § 47 Rn. 16.

<sup>461</sup>Vgl. zur Bewertung von Lebensversicherungen im Erbrecht: Andres, in: Münchener Anwaltshandbuch Erbrecht, 4. Aufl. (2014), § 46 Rn. 49 ff.

<sup>462</sup>BFH, Urteil vom 16.05.2013 – II R 21/11, BFHE 241, 390.

<sup>463</sup>Sachverhalt nach BFH, Urteil vom 16.05.2013 – II R 21/11, BFHE 241, 390, FG Münster, Urteil v. 17.2.2011 – 3 K 4815/08Erb, juris.

<sup>464</sup>FG Münster, Urteil v. 17.2.2011 – 3 K 4815/08Erb, juris.

der künftigen gesetzlichen Erben geleistet worden und für die Beurteilung dieser Abfindungsleistung als freigebige Zuwendung der M fehle es an einer gesetzlichen Grundlage. Der Sondertatbestand des § 7 Abs. 1 Nr. 5 ErbStG ist nicht anwendbar, wenn ein künftiger gesetzlicher Erbe gegenüber einem anderen gegen Zahlung eines Geldbetrages auf seine künftigen Pflichtteils- und Pflichtteilsergänzungsansprüche verzichtet.<sup>465</sup> § 3 Abs. 2 Nr. 4 ErbStG ist ebenfalls tatbestandlich nicht erfüllt, nachdem die Vorschrift lediglich bestimmte Abfindungen nach Eintritt des Erbfalls betrifft.

Nach nochmaliger Überprüfung hält der BFH an dieser Rechtsprechung zur Bestimmung der Steuerklasse allerdings nun nicht mehr fest.<sup>466</sup> Eine steuerrechtliche Gleichbehandlung des vor und nach dem Erbfall erklärten Verzichts auf Pflichtteils(ergänzungs)ansprüche gegenüber anderen gesetzlichen Erben sei nicht möglich. Zudem könne eine Aufteilung des im Verhältnis zum Erblasser maßgebenden Freibetrags nach § 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG auf die jeweiligen freigebigen Zuwendungen der zur Abfindungszahlung verpflichteten gesetzlichen Erben nicht gewährleisten, dass beim Erwerber eine unabhängig vom Zeitpunkt des Pflichtteilsverzichts gleichmäßige Steuerbelastung eintrete. Denn die Abfindungen, die andere gesetzliche Erben leisten, seien bei einem Pflichtteilsverzicht vor dem Erbfall als freigebige Zuwendungen der anderen gesetzlichen Erben nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG zu besteuern, während bei einem Pflichtteilsverzicht nach dem Erbfall insoweit ein Erwerb von Todes wegen vom Erblasser nach § 3 Abs. 2 Nr. 4 ErbStG vorliegt. Wegen der progressiven Steuersätze könnte diese Berechnungsmethode eine im Ergebnis gleiche Steuerbelastung allenfalls zufällig erreichen.<sup>467</sup>

Bei einem Verzicht auf die Geltendmachung eines Pflichtteils gegen Abfindungsleistung nach § 3 Abs. 2 Nr. 4 ErbStG kann der Erbe von seinem Erwerb nur den tatsächlich geleisteten Abfindungsbetrag als Nachlassverbindlichkeit gem. § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG abziehen.<sup>468</sup>

Auch ein Zinsvorteil kann eine freigebige Zuwendung i. S. des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG sein. Dies erkannte der BFH im Falle einer eheähnlichen Lebensgemeinschaft, in dem ein von dem einen Partner dem anderen Partner gewährtes zinsloses Darlehen mit dem Kapitalisierungszinssatz von 5,5 % (§ 15 Abs. 1 BewG) anzusetzen ist.<sup>469</sup>

<sup>465</sup>BFH, Urteil vom 25.01.2001 – II R 22/98, BFHE 194, 440; BFH, Urteil vom 16.05.2013 – II R 21/11.

<sup>466</sup>BFH, Urteil vom 10.5.2017, II R 25/15, BFHE 258, 81.

<sup>467</sup>BFH, Urteil vom 10.5.2017, II R 25/15, BFHE 258, 81.

<sup>468</sup>FG Baden-Württemberg, Urteil vom 01.10.2014 – 7 K 1520/11, ErbStB 2015, 64; vgl. auch BFH, Beschluss vom 21.08.2015 – II B 126/14, juris.

<sup>469</sup>Vgl. BFH, Urteil vom 27.11.2013 – II R 25/12, ZEV 2014, 267.



### 8.7.2 Die mittelbare Schenkung

Bei der mittelbaren Schenkung wendet der Zuwendende dem Beschenkten Geld mit der Maßgabe zu, einen bestimmten Gegenstand von diesem Geld zu erwerben. Dies können Gesellschaftsanteile sein oder Grundvermögen.

#### Beispiel

Vater V schenkt seinem Sohn S 500.000 € unter der Auflage, sich von diesem Geld ein ganz bestimmtes Hausgrundstück zu kaufen.<sup>470</sup>

Es handelt sich um eine mittelbare Grundstücksschenkung, bei der sich der Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung als problematisch darstellen kann. Bei Schenkungen unter Lebenden entsteht die Schenkungsteuer mit dem Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung (§ 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG). Eine Schenkung oder freigebige Zuwendung ist ausgeführt, wenn der Bedachte dasjenige erhalten hat, was ihm nach der Schenkungsabrede, im Fall der freigebigen Zuwendung nach dem Willen des Zuwendenden, verschafft werden soll.<sup>471</sup>

Ist der Gegenstand der Schenkung jedoch ein Grundstück, wird der Zeitpunkt der Steuerentstehung vorverlagert. Maßgeblich ist dann nicht erst der Eintritt des Leistungserfolges, also der Übergang des zivilrechtlichen Eigentums durch Eintragung der Rechtsänderung in das Grundbuch. Vielmehr ist die freigebige Zuwendung bereits ausgeführt, wenn die Vertragspartner die für die Eintragung der Rechtsänderung in das Grundbuch erforderlichen Erklärungen in der gebotenen Form abgegeben haben und der Zuwendungsempfänger aufgrund dieser Erklärungen in der Lage ist, beim Grundbuchamt die Eintragung der Rechtsänderung zu bewirken. Das ist nach ständiger Rechtsprechung des BFH dann der Fall, wenn Vertragsparteien die Auflassung erklärt haben und der Berechtigte die Eintragung der Rechtsänderung in das Grundbuch bewilligt hat und zudem der Zuwendungsempfänger jederzeit seine Eintragung als Eigentümer in das Grundbuch beantragen und damit den Eintritt der dinglichen Rechtsänderung herbeiführen kann.<sup>472</sup>

Die Grundsätze über die Bestimmung des Ausführungszeitpunktes bei einer (unmittelbaren) Grundstücksschenkung finden auch auf die mittelbare Grundstücksschenkung Anwendung, weil der Gegenstand der Zuwendung nach dem Willen der Parteien in beiden Fällen das Grundstück ist.<sup>473</sup> Danach ist auch eine mittelbare Grundstücksschenkung bereits dann – aber auch nicht später – ausgeführt, wenn die

<sup>470</sup>Sachverhalt des Beispiels nach BFH, Urteil vom 23.08.2006 – II R 16/06, BStBl. II 2006, 786.

<sup>471</sup>Vgl. BFH, Urteil vom 27.04.2005 – II R 52/02, BFHE 210, 507 = BStBl. 2005, 892.

<sup>472</sup>Vgl. BFH, Urteil vom 02.02.2005 – II R 26/02, BFHE 208, 438 = BStBl. II 2005, 312 m. w. N.

<sup>473</sup>Vgl. BFH, Urteil vom 23.08.2006 – II R 16/06, BStBl. II 2006, 786.

Auflassung erklärt und die Eintragungsbewilligung erteilt ist und der Zuwendungsempfänger jederzeit den Eintritt der dinglichen Rechtsänderung herbeiführen kann.

Ist der Gegenstand der mittelbaren Grundstücksschenkung ein erst noch zu errichtendes Gebäude, ist die Zuwendung erst mit der Fertigstellung des Gebäudes ausgeführt. Denn erst in diesem Zeitpunkt erlangt der Bedachte endgültig dasjenige, was er nach der Schenkungsabrede oder dem Willen des Schenkers erhalten sollte.<sup>474</sup> Das soll auch im Fall einer mittelbaren Grundstücksschenkung gelten, die nicht nur den Erwerb des Grundstücks mit einem bereits vorhandenen Gebäude, sondern auch die Kosten für einen anschließenden Umbau oder Neubau als nachträgliche Herstellungsmaßnahme umfasst.<sup>475</sup> Dann ist die Schenkung ebenfalls nicht bereits mit der erklärten Auflassung und dem Antrag auf Eigentümerwechsel im Grundbuch, sondern erst mit Abschluss der Baumaßnahme vollständig vollzogen.

Es ist also nicht erforderlich, dass der Gegenstand, um den der Beschenkte bereichert wird, sich vorher in derselben Gestalt im Vermögen des Schenkers befunden hat und wesensgleich auf den Beschenkten übergeht. „Entreicherungsgegenstand“ und „Bereicherungsgegenstand“ müssen nicht identisch sein.<sup>476</sup> Danach kann in der Hingabe von Vermögensgegenständen mittelbar die Schenkung eines anderen Vermögensgegenstands zu sehen sein. Die Voraussetzung dafür ist, dass der Beschenkte im Verhältnis zum Schenker nicht über das ihm unmittelbar Zugewendete, sondern erst über das Surrogat verfügen kann. Dies gilt nicht nur für die Fälle der mittelbaren Grundstücksschenkung, sondern generell bei mittelbarer Schenkung aller als Zuwendungsobjekt in Betracht kommenden Gegenstände oder Rechte.<sup>477</sup> Von einer mittelbaren Schenkung kann aber nur ausgegangen werden, wenn der mittelbar zugewendete Vermögensgegenstand Zuwendungsobjekt i. S. des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG sein kann. Wird durch die unmittelbare Hingabe eines Vermögensgegenstands beim Bedachten mittelbar eine bloße Werterhöhung seines Vermögens bewirkt, verbleibt es bei der Besteuerung der unmittelbaren Zuwendung, und die Anwendung der Grundsätze über die mittelbare Schenkung scheidet aus.

### Beispiel

Versicherungsnehmer V schloss im Jahr 2004 bei der Lebensversicherung AG im eigenen Namen einen Rentenversicherungsvertrag ab. Vertragsbeginn war der 1.11.2004, und die Zahlung der lebenslangen Altersrente an V sollte mit dem

<sup>474</sup>BFH, Urteil vom 23.08.2006 – II R 16/06, BStBl. II 2006, 786.

<sup>475</sup>Vgl. FG München, Urteil vom 21.02.2018 – 4 K 1464/15, ZEV 2018, 356.

<sup>476</sup>Vgl. BFH, Urteil vom 13.03.1996 – II R 51/95, BFHE 180, 174 = BStBl. II 1996, 548.

<sup>477</sup>Vgl. BFH, Urteil vom 28.03.2012 – II R 39/10, BFHE 238, 208 = BStBl. II 2012, 712, zur mittelbaren Schenkung des Erlöses aus dem Verkauf übertragener Gesellschaftsanteile.

1.11.2021 beginnen. Die Versicherungsprämien betrugen zunächst monatlich 5000 € und waren ab einem bestimmten Zeitpunkt der Steigerung unterworfen. Von November 2004 bis Dezember 2007 zahlte die Tante U des V jeweils zum Monatsersten die fälligen Versicherungsprämien in voller Höhe mittels Überweisung an die Lebensversicherung AG. Stellen die monatlichen Zahlungen der Tante jeweils selbständige freigebige Zuwendungen dar, für die Schenkungsteuer festzusetzen ist?<sup>478</sup>

Würdigte das FG München<sup>479</sup> noch, dass Gegenstand der Zuwendung der Tante U an den V nach den Grundsätzen der mittelbaren Schenkung nicht die monatlich auf das Versicherungskonto des V eingezahlten Geldbeträge seien, sondern die aufgrund der monatlichen Zahlungen bewirkten Wertzuwächse des Rentenversicherungsanspruchs des V, so entschied der BFH anders:

Eine freigebige Zuwendung i. S. des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG erfordert eine Vermögensverschiebung, also eine Vermögensminderung auf der Seite des Schenkers und eine Vermögensmehrung auf der Seite des Bedachten.<sup>480</sup> Die Vermögensverschiebung zwischen dem Schenker und dem Bedachten muss sich auf die Vermögenssubstanz beziehen. Die Vermögenssubstanz des Bedachten kann durch den Zugang aktiver Vermögensgegenstände, den Wegfall negativer Vermögensgegenstände – etwa Schulden oder andere geldwerte Verpflichtungen – und das Erhalten von Gebrauchsmöglichkeiten oder anderen Nutzungsmöglichkeiten vermehrt werden.<sup>481</sup> Dagegen führen bloße Werterhöhungen des Vermögens des Bedachten, die nicht auf einer Mehrung der Vermögenssubstanz beruhen, nicht zu einer freigebigen Zuwendung i. S. des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG.<sup>482</sup> Die laufende Zahlung der Versicherungsprämien für eine vom Versicherungsnehmer abgeschlossene Lebensversicherung durch einen Dritten könne nicht als mittelbare Schenkung eines Lebens- bzw. Rentenversicherungsanspruchs angesehen werden.<sup>483</sup> Die aus der jeweiligen Zahlung der Versicherungsprämie folgende Werterhöhung des Versicherungsanspruchs ist kein Zuwendungsgegenstand i. S. des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG. Nach Abschluss eines Lebensversicherungsvertrages hat der Versicherungsnehmer bis zum Eintritt des Versicherungsfalls nur ein Anwartschaftsrecht. Die Höhe des Anwartschaftsrechts stellt den jeweiligen Wert des Versicherungsvertrages dar und ist Vermögen des Ver-

---

<sup>478</sup>Sachverhalt des Beispiels nach BFH, Urteil vom 22.10.2014 – II R 26/13, ZEV 2015, 115.

<sup>479</sup>FG München, Urteil vom 20.02.2013 – 4 K 690/10, DStRE 2014, 219.

<sup>480</sup>Vgl. BFH, Urteil vom 07.11.2007, II R 28/06, BFHE 218, 414 = BStBl. II 2008, 258; BFH, Urteil vom 18.09.2013 – II R 29/11, BFHE 243, 385 = BStBl. II 2014, 261; BFH, Urteil vom 22.10.2014 – II R 26/13, ZEV 2015, 115.

<sup>481</sup>Vgl. BFH, Urteil vom 30.01.2013 – II R 38/11, BFHE 240, 287; BFH, Urteil vom 22.10.2014 – II R 26/13, ZEV 2015, 115.

<sup>482</sup>Vgl. BFH, Urteil vom 30.01.2013 – II R 38/11, BFHE 240, 287; BFH, Urteil vom 22.10.2014 – II R 26/13, ZEV 2015, 115.

<sup>483</sup>Vgl. BFH, Urteil vom 22.10.2014 – II R 26/13, ZEV 2015, 115.

sicherungsnehmers.<sup>484</sup> Die Zahlung der vom Versicherungsnehmer geschuldeten Versicherungsprämien durch einen Dritten begünstigt den Versicherungsnehmer in erster Linie durch die damit eintretende Befreiung von der Verpflichtung zur Prämienzahlung. Die einhergehende Werterhöhung des Anwartschaftsrechts erfüllt damit nicht den objektiven Tatbestand des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG.

Vielmehr hat die Tante U mit ihren monatlichen Zahlungen auf das Konto der Lebensversicherung AG die vom Versicherungsnehmer geschuldeten Versicherungsprämien getilgt. Diese Tilgungsleistung erfüllt die Merkmale einer freigebigen Zuwendung i. S. des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG, weshalb die einzelnen Geldzuwendungen der Tante U an den V als selbständige Zuwendungen getrennt zu besteuern waren.<sup>485</sup>

### 8.7.3 Grundstücksschenkung unter Nießbrauchvorbehalt

Die Schenkung von Grundstücken unter Nießbrauchvorbehalt hat eine erhebliche praktische Bedeutung gewonnen.<sup>486</sup> Der Schenker behält sich dabei das dingliche Recht vor, die Nutzungen des mit diesem Recht belasteten Gegenstands zu ziehen, § 1030 BGB. Um den Nießbrauch an einem Grundstück wirksam zu bestellen, haben Einigung und Eintragung in das Grundbuch zu erfolgen, § 873 BGB.<sup>487</sup>

Bei der Besteuerung des beschenkten Nießbrauchbestellers ist grundsätzlich der Kapitalwert des Nießbrauchs von der Bemessungsgrundlage seines Erwerbs abziehen.<sup>488</sup> Die Berechnung des Kapitalwertes erfolgt nach Maßgabe des Vervielfältigers, wie er sich nach der Sterbetafel des Statistischen Bundesamtes bestimmt.<sup>489</sup> Kommt der Nießbrauch aufgrund eines vorzeitigen Versterbens des Nießbrauchberechtigten zum Wegfall, hat ohne Antragstellung eine Berichtigung nach § 14 Abs. 2 BewG zu erfolgen. Damit wird der Kapitalwert des Nießbrauchs angepasst und auf die wirkliche Dauer der Nutzung berichtigt.<sup>490</sup>

Behält sich der Schenker eines Grundstücks ein Wohnrecht zurück, unterliegt das auch dann mit seinem Wert nach § 3 Nr. 2 S. 2 GrEStG der Grunderwerbsteuer, wenn die Schenkung des Grundstücks selbst von der Schenkungsteuer befreit ist.<sup>491</sup>

<sup>484</sup>Vgl. Gerrit Winter in: Bruck/Möller 2013, VVG, 9. Aufl. § 169 Rn. 34.

<sup>485</sup>BFH, Urteil vom 22.10.2014 – II R 26/13, ZEV 2015, 115.

<sup>486</sup>Vgl. hierzu Ivens, ZEV 2012, 71.

<sup>487</sup>Vgl. Weirich (2010), Erben und Vererben, 6. Aufl. Rn. 1079.

<sup>488</sup>Vgl. RE 25.2 ErbStR 2011; Handzik (2012), Erbschaft- und Schenkungsteuer, 8. Aufl., Rn. 397.

<sup>489</sup>Vgl. BMF vom 26.09.2011, BStBl. I 2011, 834.

<sup>490</sup>Vgl. ausführlich: Ivens, ZEV 2012, 71, 74.

<sup>491</sup>Vgl. FG Baden Württemberg, Urteil vom 21.10.2014 – 5 K 2894/12, ZEV 2015, 184 (LS) (n.rkr.), Revision anhängig BFH – II R 57/14.

Der BFH<sup>492</sup> hatte bereits im Falle einer Verpflichtung zur Einräumung eines Wohnrechts am Grundstück entschieden, dass – soweit bei einer Grundstücksschenkung unter Auflage die Auflage bei der Schenkungsteuer dem Grunde nach bereicherungsmindernd abziehbar ist – sie mit ihrem nach den für die Grunderwerbsteuer geltenden Vorschriften zu ermittelnden Wert der Grunderwerbsteuer unterliegt. Die Vorschrift des § 3 Nr. 2 GrEStG gebiete es nicht, die Auflage bei der Schenkungsteuer und bei der Grunderwerbsteuer nach übereinstimmenden Maßstäben zu bewerten.

### 8.7.4 Besonderheiten bei sich ändernden Steuerklassen

Schenkungssteuerliche Besonderheiten können sich bei der Steuerklasse von Ehegatten ergeben, wenn mehrere Erwerbe nach § 14 ErbStG zusammengerechnet werden und zwischenzeitlich eine Änderung der Steuerklasse erfolgt ist. Wird etwa ein Schenkungsversprechen an den Ehegatten erst nach der Scheidung erfüllt, stellt sich die Frage nach der Besteuerung in Steuerklasse I oder in Steuerklasse II.<sup>493</sup> Auch hier dürfte das Datum der Steuerentstehung mit der Vollendung des Erwerbs maßgeblich sein.<sup>494</sup>

---

## Literatur

- Beermann, A., & Gosch, D. (2015). *Abgabenordnung Finanzgerichtsordnung*. Bonn: Stollfuß.
- Birnbaum, M. (2015). Doppelbelastung mit Einkommen- und Erbschaftsteuer: BVerfG, 7.4.2015 – 1 BvR 1432/10. BB 2141-2144.
- Brox, H., & Walker, W.-D. (2018). *Erbrecht* (28. Aufl.). München: Vahlen.
- Bruck/Möller, VVG, 9. Aufl. (2013). Berlin: de Gruyter.
- Brüggemann, G., & Stirnberg, M. (2018). *Erbschaftsteuer, Schenkungsteuer* (10. Aufl.). Achim: Erich Fleischer.
- Bruns, J. (2005). *Die Gesellschaft bürgerlichen Rechts als Rechtsform für kleine und mittlere Familienunternehmen unter der Berücksichtigung der veränderten Rechtsprechung des BGH*. Berlin: Logos.
- Crezelius, G. (2002). Erbschaftsteuerprobleme beim Pflichtteilsrecht. *ZErb*, 4, 142–148.
- Crezelius, G. (1979). *Erbschaftsteuer und Schenkungsteuer in zivilrechtlicher Sicht*. Berlin: Neue Wirtschafts-Briefe.
- Crezelius, G. (2016). ErbStG nach dem 30.06.2016 – Steuerpause? *ZEV* 2016, S. 367–368.
- Daragan, H. (2002). Übertragung eines Grundstücks an Erfüllungs Statt für den geltend gemachten Pflichtteils (ergänzungs) anspruch nicht grunderwerbsteuerbefreit. *ZEV*, S. 426–427.
- Daragan, H. (2008). Nutzungsrechte und genereller Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts. *ZEV*, S. 471–474.

---

<sup>492</sup>Vgl. BFH, Urteil vom 20.11.2013 – II R 38/12, BFHE 243,411 = BStBl. II 2014, 479.

<sup>493</sup>Vgl. Meincke/Hannes/Holtz (2018), § 15 Rn. 3.

<sup>494</sup>Vgl. zum Erwerb von Todes wegen: BFH, Urteil vom 22.10.1986 – II R 113/84, BStBl. II 1987, 174.

- Drosdzol, W.-D. (2012). Aktuelle Entwicklungen der erbschaftsteuerlichen Grundstücksbewertung. *ZEV*, S. 17–21.
- Eckert, R. (2009). Darf der Gesetzgeber die Erbschaftsteuer abschaffen? Überlegungen zur systematischen Stellung der Erbschaftsteuer im deutschen Steuerrecht. In T. Wachter (Hrsg.), *Festschrift für Sebastian Spiegelberger* (S. 79 ff.). Bonn: ZErB.
- Fischer, M., Pahlke, A., & Wachter, T. (2017). ErbStG Kommentar. In M. Fischer & A. Pahlke (Hrsg.), *Haufe Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht* (6. Aufl.). Freiburg: Haufe-Lexware.
- Feick, M., & Henn, T. (2008). Drohendes Überschreiten der vom BVerfG zur Neuregelung der Erbschaftsteuer gesetzten Frist zum 31. Dezember 2008: Darf das alte Recht weiter angewandt werden? *DStR*, S. 1905–1909.
- Friz, F. (2014). *Das Verhältnis der Erbschaft- und Schenkungsteuer zur Einkommensteuer*. Berlin: Duncker & Humblot.
- Grootens, M. (2012). Ermittlung des Bodenwerts bei der Grundbesitzbewertung. *ErbStB*, S. 113–117.
- Götz, H. (2011). Oder-Konten als Schenkungsteuerfalle. *ZEV*, 408–410; ders. (2017). Schenkungsteuerliche Risiken für Ehegatten bei Bankkonten, *ZEV*, S. 77.
- Gürsching, L., & Stenger, A. (2018). *Kommentar Bewertungsrecht – BewG – ErbStG*. Köln: Schmidt. Stand: Januar 2018.
- Halaczinsky, R. (2003). Ist eine Doppelbesteuerung mit Erbschaft- und Grunderwerbsteuer möglich? *ZEV*, S. 97–101.
- Halaczinsky, R. (2009). Grundstücksbewertung und Feststellungsverfahren nach der Erbschaftsteuerreform. *ErbStB*, S. 303–311.
- Handzik, P. (2012). *Erbschaft- und Schenkungsteuer* (9. Aufl.). Berlin: Schmidt.
- Hey, J. (2011). Erbschaftsteuer: Europa und der Rest der Welt Zur Europarechtskonformität des ErbStG n. F. insbesondere im Hinblick auf Drittstaatsverhältnisse. *DStR*, S. 1149–1157.
- Heuer, C.-H. & von Cube, N. (2013). Ordnung als Leitmotiv – Der erbschaftsteuerliche Sammlungsbegriff. *ZEV*, S. 641–647.
- Hoffmann, G. (2002). Berücksichtigung der Last aus einem Kaufrechtsvermächtnis als Nachlassverbindlichkeit. *DStR*, S. 1519–1521.
- Hübschmann, W., Hepp, E., & Spitaler, A. (2015). *Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung*. Köln: Schmidt.
- Ivens, M. (2012). Grundstücksschenkung unter Nießbrauchvorbehalt. *ZEV*, S. 71–76.
- Jochum, G. (2004). Barbiere Erben – Das Europarecht erreicht die Erbschaftsteuer. *ZErB*, S. 253–259.
- Kapp, R., Ebeling, J., & Geck, R. (2020). *Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Loseblatt-Kommentar*. Köln: Schmidt. Stand: April 2020.
- Keß, T. (2015). Das Verhältnis der Erbschaft- und Schenkungsteuer zur Einkommensteuer: Die aktuelle Rechtsprechung des BFH und ihre möglichen Konsequenzen. *ZEV*, S. 254–259.
- Kipp, T. (1927). *Kommentar zum Erbschaftsteuergesetz*. Berlin: Liebmann.
- Krause, H. (1999). Wie lang ist ein Monat? – Fristberechnung am Beispiel des § 5 III UmwG. *NJW*, 1448–1449.
- Kreutziger, S., Schaffner, M., & Stephany, R. (2018). *BewG* (4. Aufl.). Beck: München.
- Lange, K. W. (2017). *Erbrecht*. München: Beck.
- Löwe, C. von, & Droege, R. du Roi (2006). Ist die Erbersatzsteuer bei Familienstiftungen reformbedürftig? *ZEV*, S. 530–534.
- Mannek, W. (2012). Die wesentlichen Änderungen durch die Erbschaftsteuer-Richtlinien 2011 im Überblick. *ZEV*, S. 6–17.
- Meder, T. (1. Aufl. 1992). Die Verfassung des Freistaats Bayern, 4. Aufl. 2012, *Handkommentar*.
- Meincke, J. P., Hannes, F., & Holtz, M. (2018). *Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar* (17. Aufl.). München: Beck.

- Meßbacher-Hönsch, C., Doppelbelastung mit Erbschaft-/Schenkungssteuer und Ertragsteuer: eine Betrachtung anhand verschiedener Fallgruppen. *ZEV* 2018, S. 182–187.
- Milatz, J. E., & Kämper, A. (2010). Reichweite der Kapitalverkehrsfreiheit bei erbschaft- und schenkungssteuerlichen Übertragungen. *IWB* 2010, S. 605–616
- Moench D., & Weinmann, P. (1991). Schenkungen mit Todes-Folgen– Erbschaftsteuerliche Aspekte des Pflichtteilsergänzungsanspruchs. In D. Moench, P. Kien-Hümbert, & N. Weinmann (Hrsg.), *Kommentar zum Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz* (S. 1137). Saarbrücken: Loseblatt.
- Moench, D., & Hübner, H. (2012). Erbschaftsteuerrecht, 3. Aufl., München. Münch, C. (2009). Rechtsprechungsübersicht Erbrecht. *FamRZ*, S. 826–834.
- Palandt. (2019). Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch. In P. Bassenge, G. Brudermüller, J. Ellenberger, I. Götz, C. Grüneberg, S. Herrler, H. Sprau, K. Thorn, W. Weidenkaff, D. Weidlich, & H. Wicke (Hrsg.), *Palandt Bürgerliches Gesetzbuch mit Nebengesetzen* (78. Aufl.). München: Beck.
- Piltz, D. J. (1998). Schuldenabzug bei internationalen Erbfällen. *ZEV*, 461–462.
- Reich, M. (2016). Keine Übergangszeit in der Erbschaftsteuer – Erste Überlegungen für die Erbschaftsteuernotfallplanung des „Großunternehmers“ im neuen Recht. *DStR*, 2016, 1459.
- Ring, G., & Olsen-Ring, L. (2014). Norwegen: Aufhebung des Erbschaftsteuergesetzes zum 1.1.2014. *ZEV*, S. 155.
- Roscher, M. (2012). Grundbesitzbewertung bei fehlenden Bodenrichtwerten. *DStR*, S. 122–125.
- Scheller, P., & Bader, T. (2011). Wie weit reichen die europarechtlichen Grundfreiheiten in der Erbschaftsteuer bei Drittlandsfällen, insbesondere gegenüber der Schweiz? *ZEV*, S. 112.
- Schrinner, A., & Anger, H. (2012). Deutschlands reiche Erben, Handelsblatt Nr. 105 vom 01.06.2012, S. 16–17.
- Schumann, M. F. (2009). Erbschaftsteuerbefreiung für Familienheime nach der Erbschaftsteuerreform. *DStR*, 197–200.
- Stadler, A. (2017). *Allgemeiner Teil des BGB* (19. Aufl.). München: Beck.
- Staudinger (2007). Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, Buch 4– Familienrecht, §§ ... BGB, Nachbearbeitung, Berlin.
- Tappe, H. (2008). Rückwirkendes Inkraftsetzen der neuen Erbschaftsteuer? *DB*, S. 2267–2273.
- Theuffel-Werhahn, B. (2014). Unterliegen unselbständige Familienstiftungen der Ersatzerbschaftsteuerpflicht? – Zugleich eine Betrachtung des Begriffs „Stiftung“ im Steuerrecht. *ZEV*, S. 14–21.
- Troll, Gebel, Jülicher, & Gottschalk. (2020). *Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar* (58. Aufl.). begründet von Troll, Max, bearbeitet von Gebel, Dieter/Jülicher, Marc. München: Beck, Vahlen. Stand: 18. Dezember 2019 - Ausgegeben im 13. Januar 2020. (ISBN 978-3-8006-2402-7).
- Tiedtke K. (2009). In K. Tiedtke (Hrsg.), *Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar* (S. XXVII). Berlin: Erich Schmidt Verlag (zitiert: Bearbeiter, in Tiedtke, ErbStG 2009). (ISBN 978-3-503-11432-0).
- Viskorf, Schuck, & Wälzholz. (2017). In von Viskorf, Hermann-Ulrich/Schuck, Stephan/Wälzholz, Eckhard u. a., (Hrsg.), *Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Bewertungsgesetz (Auszug), Kommentar*. (5. Aufl.). Herne: NWB Verlag. (ISBN 978-3-482-51685-6).
- von Waldenfels, P. (2008). *Der Gleichheitssatz im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht – dargestellt am Beispiel der gemischten Schenkung*. Frankfurt: Lang.
- Wachter, T. (2004). Das Erbschaftsteuerrecht auf dem Prüfstand des Europäischen Gerichtshofs – Zugleich Anmerkung zu EuGH, Urteil vom 11.12.2003, Rs. C-364/01. *DStR*, S. 540–543.
- Weber, K. & Schwind, H. (2019). Auswirkungen des Entwurfs der ErbStR 2019 auf die Unternehmensnachfolge. *ZEV*, S. 56.



- Weirich, H.-A. (2010). *Erben und Vererben*, 6. Herne: Aufl.
- Wilms, H. & Jochum, G. (2000). *Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar*. Bonn: Stollfuß. Stand: April 2020. (zitiert: Bearbeiter, in Wilms/Jochum). (ISBN 978-3-08-257300-6).
- Wohlschlegel, H. (1995). Personengesellschaften als Erwerber im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht. *ZEV*, S. 94–98.
- Wohlschlegel, H. (1997). Mittelbare Zuwendungen im Erbschaftsteuerrecht. *ZEV*, S. 107–109.



**Prof. Dr. Jan Bruns** ist seit 2009 als Dozent an der FOM Hochschule für Oekonomie und Management am Hochschulstudienzentrum Essen tätig und hat dort seit 2011 eine Professur für Wirtschafts- und Steuerrecht inne. Auf sein Studium der Rechtswissenschaften in Konstanz folgten das Referendariat im OLG-Bezirk Düsseldorf und eine wissenschaftliche Mitarbeit im Fachbereich Wirtschaftswissenschaften der Gerhard Mercator Universität Gesamthochschule Duisburg. 2005 promovierte er zum Dr. rer. pol an der Universität Witten/Herdecke bei Prof. Dr. Knut Werner Lange. Seit 1998 ist er als Rechtsanwalt zugelassen und seit 2008 auch als Fachanwalt für Steuerrecht tätig.



Marion A. R. Müller

## Inhaltsverzeichnis

|       |                                                |     |
|-------|------------------------------------------------|-----|
| 9.1   | Das System der Umsatzsteuer                    | 303 |
| 9.1.1 | Einführung                                     | 303 |
| 9.1.2 | Die Netto-Allphasen-Steuer mit Vorsteuer-Abzug | 305 |
| 9.1.3 | Allgemeines Prüfungsschema                     | 305 |
| 9.1.4 | Steuerbare Umsätze                             | 306 |
| 9.1.5 | Definition „Inland“ – „Ausland“                | 307 |
| 9.2   | Der Leistungsaustausch                         | 307 |
| 9.2.1 | Voraussetzungen                                | 308 |
| 9.2.2 | Abgrenzungen                                   | 308 |
| 9.3   | Die Unternehmereigenschaft                     | 310 |
| 9.3.1 | Der Unternehmerbegriff                         | 310 |
| 9.3.2 | Die Unternehmerfähigkeit                       | 311 |
| 9.3.3 | Die Selbstständigkeit                          | 311 |
| 9.3.4 | Die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit      | 312 |
| 9.4   | Der Kleinunternehmer                           | 314 |
| 9.4.1 | Voraussetzungen                                | 314 |
| 9.4.2 | Folgen                                         | 314 |
| 9.4.3 | Option                                         | 315 |
| 9.5   | Die Lieferung                                  | 316 |
| 9.5.1 | Begriff                                        | 316 |
| 9.5.2 | Verschaffung der Verfügungsmacht               | 316 |
| 9.6   | Unentgeltliche Lieferung                       | 318 |
| 9.6.1 | Entnahme eines Gegenstandes                    | 318 |
| 9.6.2 | Sachzuwendung an das Personal                  | 319 |

---

M. A. R. Müller (✉)

FOM Hochschule für Oekonomie & Management, München, Deutschland

E-Mail: [marion.mueller@fom.de](mailto:marion.mueller@fom.de)

|        |                                                                    |     |
|--------|--------------------------------------------------------------------|-----|
| 9.6.3  | Andere unentgeltliche Zuwendungen .....                            | 320 |
| 9.6.4  | Ort der unentgeltlichen Lieferung .....                            | 320 |
| 9.6.5  | Das Verbringen in das Gemeinschaftsgebiet .....                    | 320 |
| 9.7    | Der Lieferzeitpunkt .....                                          | 321 |
| 9.8    | Der Ort der Lieferung .....                                        | 321 |
| 9.8.1  | Die warenbewegte Lieferung .....                                   | 321 |
| 9.8.2  | Die ruhende Lieferung .....                                        | 322 |
| 9.8.3  | Sonderregelungen .....                                             | 323 |
| 9.9    | Die sonstige Leistung .....                                        | 325 |
| 9.9.1  | Begriff .....                                                      | 325 |
| 9.9.2  | Abgrenzung bei der Abgabe von Speisen und Getränken .....          | 326 |
| 9.10   | Unentgeltliche sonstige Leistungen .....                           | 327 |
| 9.10.1 | Verwendung eines unternehmerischen Gegenstandes .....              | 327 |
| 9.10.2 | Dienstleistung für Zwecke außerhalb des Unternehmens .....         | 328 |
| 9.10.3 | Ort der unentgeltlichen sonstigen Leistung .....                   | 328 |
| 9.11   | Der Ort der sonstigen Leistung .....                               | 329 |
| 9.11.1 | Grundsätzliches .....                                              | 329 |
| 9.11.2 | Systematik der Leistungsortbestimmung nach § 3a UStG .....         | 329 |
| 9.11.3 | Vereinfachte Übersicht zu § 3a UStG .....                          | 330 |
| 9.11.4 | Sonderregelung nach § 3b UStG .....                                | 332 |
| 9.12   | Überblick zur Ermittlung der steuerbaren Leistung .....            | 332 |
| 9.13   | Werklieferung – Werkleistung .....                                 | 333 |
| 9.13.1 | Werklieferung .....                                                | 333 |
| 9.13.2 | Werkleistung .....                                                 | 335 |
| 9.13.3 | Abgrenzung .....                                                   | 335 |
| 9.14   | Steuerbefreiungen .....                                            | 335 |
| 9.14.1 | Grundsätzliches .....                                              | 336 |
| 9.14.2 | Steuerbefreiung i. R. d. Abzugsumsätze .....                       | 336 |
| 9.14.3 | Steuerbefreiungen i. R. d. Ausschlussumsätze .....                 | 337 |
| 9.15   | Die Reihengeschäfte .....                                          | 340 |
| 9.15.1 | Begriff .....                                                      | 340 |
| 9.15.2 | Die Bestimmung des Lieferortes .....                               | 340 |
| 9.15.3 | Sonderform: Das innergemeinschaftliche Dreiecksgeschäft .....      | 342 |
| 9.16   | Der innergemeinschaftliche Erwerb .....                            | 343 |
| 9.16.1 | Voraussetzungen gem. § 1a (1) UStG .....                           | 343 |
| 9.16.2 | Das innergemeinschaftliche Verbringen gem. § 1a (2) UStG .....     | 344 |
| 9.16.3 | Der Erwerb durch Halbunternehmer gem. § 1a Abs. 3 u. 4 UStG .....  | 344 |
| 9.16.4 | Der Erwerb neuer Fahrzeuge gem. § 1b UStG .....                    | 344 |
| 9.16.5 | Der Ort des innergemeinschaftlichen Erwerbs .....                  | 345 |
| 9.17   | Die Umkehr der Steuerschuldnerschaft .....                         | 346 |
| 9.18   | Der Zeitpunkt der Steuerentstehung gem. § 13 UStG .....            | 346 |
| 9.19   | Die Rechnungsstellung .....                                        | 347 |
| 9.19.1 | Grundsätzliches .....                                              | 347 |
| 9.19.2 | Sonderregelungen für Kleinbetragsrechnungen und Fahrausweise ..... | 348 |
| 9.19.3 | Unrichtiger Steuerausweis .....                                    | 348 |
| 9.19.4 | Unberechtigter Steuerausweis .....                                 | 349 |
| 9.20   | Die Bemessungsgrundlage .....                                      | 349 |
| 9.20.1 | Grundsätzliches .....                                              | 349 |
| 9.20.2 | Besonderheiten .....                                               | 350 |

|        |                                        |     |
|--------|----------------------------------------|-----|
| 9.20.3 | Änderung der Bemessungsgrundlage ..... | 350 |
| 9.21   | Die Steuersätze .....                  | 352 |
| 9.22   | Der Vorsteuerabzug .....               | 353 |
| 9.22.1 | Grundsätzliches .....                  | 353 |
| 9.22.2 | Ausschluss des Vorsteuerabzugs .....   | 354 |
| 9.22.3 | Aufzuteilende Vorsteuer .....          | 354 |
| 9.22.4 | Die Vorsteuerberichtigung .....        | 355 |
| 9.23   | Das Besteuerungsverfahren .....        | 356 |

## 9.1 Das System der Umsatzsteuer

### 9.1.1 Einführung

Die Umsatzsteuer stellt neben der Einkommensteuer die *bedeutendste Einnahmequelle* des Fiskus dar.<sup>1</sup> Mit Bestehen des europäischen Binnenmarkts seit dem 01.01.1993 entfielen als wesentliches politisches Ziel Grenzkontrollen und Zollschränken zwischen den Mitgliedstaaten der europäischen Union (*Gemeinschaftsgebiet*), sodass seither ein freier Austausch von Gütern und Dienstleistungen möglich ist. Um jedoch innerhalb des Binnenmarktes keine Wettbewerbsnachteile aufgrund national unterschiedlich hoher Steuersätze zu schaffen, wurde im Rahmen einer noch immer gültigen Übergangsregelung das sog. *Bestimmungslandprinzip* eingeführt:

► **Bestimmungslandprinzip (gilt nur für Umsätze auf Ebene der Unternehmen, „B2B“<sup>2</sup>)** Grenzüberschreitende Lieferungen oder sonstige Leistungen innerhalb des Gemeinschaftsgebiets werden ohne Erhebung der Umsatzsteuer ausgeführt und im Mitgliedstaat des Erwerbers/Empfängers (Bestimmungsland) mit dem dort geltenden Steuersatz besteuert und i. d. R. durch gleichzeitige Geltendmachung des VSt-Abzugs wieder komplett neutralisiert.

Für private Verbraucher („B2C“<sup>3</sup>) gilt im Gemeinschaftsgebiet i. d. R. das *Ursprungslandprinzip*:

<sup>1</sup>Entnommen aus: Steuereinnahmen nach Steuerarten in den Kalenderjahren 2014–2017, [https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Steuerschaeetzungen\\_und\\_Steuereinnahmen/2018-08-28-steuereinnahmen-nach-steuerarten-2010-2017.pdf?\\_\\_blob=publicationFile&v=2](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Steuerschaeetzungen_und_Steuereinnahmen/2018-08-28-steuereinnahmen-nach-steuerarten-2010-2017.pdf?__blob=publicationFile&v=2), Abgefragt am 13.08.2019.

<sup>2</sup>Business to Business.

<sup>3</sup>Business to Customer.

### ► Ursprungslandprinzip

Die Ware/Dienstleistung bleibt mit der USt des Ursprungslandes (Herkunftsland des Lieferers/des Leistenden) belastet. Den privaten Abnehmer treffen keine Registrierungs- und Meldepflichten. Die USt wird vom Leistenden im Ursprungsland geschuldet.

Wichtige *Ausnahmen*: Versandhandel, § 3c UStG (s. a. Abschn. 9.8.3.2); Erwerb neuer Fahrzeuge, § 1b UStG (s. a. Abschn. 9.16.4), innergemeinschaftlicher Erwerb über der Erwerbsschwelle (12.500 € in Deutschland) (s. a. Abschn. 9.16.3).

Grundsätzlich schuldet bei Umsätzen, die ausschließlich *Inlands Sachverhalte* betreffen,<sup>4</sup> gem. § 13a (1) Nr. 1 UStG der leistende Unternehmer die USt. Dies gilt auf allen wirtschaftlichen Stufen – sowohl im zwischenunternehmerischen Bereich als auch auf Ebene des Endverbrauchers (s. a. Abschn. 9.1.2).

*Rechtsgrundlagen* für das Besteuerungsverfahren der USt sind das UStG, die USt-DV und die AO. Daneben helfen Verwaltungsanweisungen in Form des UStAE sowie die Steuererlasse zur USt bei Anwendungsfragen, die jedoch nur die Finanzverwaltung, nicht aber die Gerichte binden. Das deutsche UStG ist wesentlich geprägt von europäischen Richtlinien, die in nationales Recht umgesetzt werden müssen, sowie EuGH-Entscheidungen, die national zu beachten sind.

Die deutsche Umsatzsteuer ist:

- Eine *indirekte* Steuer, da sie über den Preis einer Ware oder Dienstleistung erhoben wird.
- Eine *Verkehrssteuer*, da sie an die Übertragung von Gütern bzw. an einen Leistungsaustausch anknüpft.
- Eine *Objekt- oder Realsteuer*, da der Steuergegenstand der einzelne Umsatz ist ohne Berücksichtigung der persönlichen Leistungsfähigkeit des Steuerschuldners.
- *Veranlagungssteuer*; sie wird gem. §§ 16 Abs. 1 u. 2; 18 Abs. 1 UStG; 150 I 3 AO nach Ablauf des Kalenderjahres festgesetzt und erhoben. Besonderheit des Besteuerungsverfahrens: Die Umsatzsteuer wird vom Unternehmer selbst berechnet (Selbstveranlagung) (s. a. Abschn. 9.23)
- *Gemeinschaftssteuer*, da sie gemeinschaftlich Bund (53,9 %), Ländern (44,1 %) und Kommunen (2 %) zusteht.
- Eine *Allphasen-Steuer*, da die Steuer grundsätzlich bei jeder Transaktion erhoben wird, jedoch im zwischenunternehmerischen Bereich aufgrund des VSt-Abzugs zur USt-Neutralität führt und im Ergebnis nur der Endverbraucher mit der USt belastet wird.

---

<sup>4</sup>Insbesondere mit Ausnahme der in § 13b UStG geregelten Sachverhalte, wie z. B. Bauleistungen gem. § 13b (2) Nr. 4 UStG.

**Tab. 9.1** Beispiel für die Netto-Allphasen-Besteuerung mit VSt-Abzug

| Wirtschaftsstufen/<br>Verkauf von                                                                                                       | Umsatzerlös<br>netto | USt-Traglast<br>aus dem Erlös | Brutto-<br>Verkaufspreis | VSt-Abzug<br>aus d. Einkauf<br>(Stufe zuvor) | Verbleibende<br>USt-Zahllast |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------|-------------------------------|--------------------------|----------------------------------------------|------------------------------|
| A                                                                                                                                       | 100,00               | 19,00                         | 119,00                   | –                                            | 19,00                        |
| R                                                                                                                                       | 150,00               | 28,50                         | 178,50                   | 19,00                                        | 9,50                         |
| F                                                                                                                                       | 220,00               | <b>41,80</b>                  | 261,80                   | 28,50                                        | <b>13,30</b>                 |
| Zwischen den Unternehmern besteht aufgrund des VSt-Abzugs vollständige USt-Neutralität                                                  |                      |                               |                          |                                              |                              |
| Der Endverbraucher allein trägt die komplette USt-Belastung auf der letzten Wirtschaftsstufe, da er keine Möglichkeit zum VSt-Abzug hat |                      |                               |                          |                                              | <b>41,80</b>                 |

9.1.2 Die Netto-Allphasen-Steuer mit Vorsteuer-Abzug

Da die Umsatzsteuer bei inländischen Umsätzen auf alle Phasen von der Erzeugung, Weiterverarbeitung, den Handelsstufen (Groß-, Einzelhandel) bis hin zum Endverbraucher auf den Netto-Umsatz erhoben wird, spricht man von der Netto-Allphasen-Steuer (vgl. Tab. 9.1). Während im zwischenunternehmerischen Bereich der die Leistung empfangende Unternehmer i. d. R. die ihm in Rechnung gestellte Umsatzsteuer wieder als Vorsteuer in Abzug bringen kann, trägt der Endverbraucher, der keine Möglichkeit zum VSt-Abzug hat, die bezahlte USt in voller Höhe.

Beispiel

Der Autoreifen-Hersteller A aus Augsburg liefert Hochgeschwindigkeitsreifen

- an den Reifengroßhändler R in Regensburg zum Preis von 100 € zzgl. 19 € USt pro Reifen.
- R liefert die Reifen an den Fahrzeughändler F in Friedberg zum Preis von 150 € zzgl. 28,50 USt pro Reifen.
- F verkauft einen Reifen an den Endverbraucher Emil für 220 € zzgl. 41,80 € USt.

9.1.3 Allgemeines Prüfungsschema

Um festzustellen, ob steuerpflichtige Umsätze vorliegen, empfiehlt es sich, nach folgender Prüfreihefolge vorzugehen. Selbst bei der Frage nach der Möglichkeit des VSt-Abzugs bei Eingangsumsätzen empfiehlt es sich, zunächst zu prüfen, ob steuerpflichtige Ausgangsumsätze getätigt werden (vgl. Abb. 9.1).

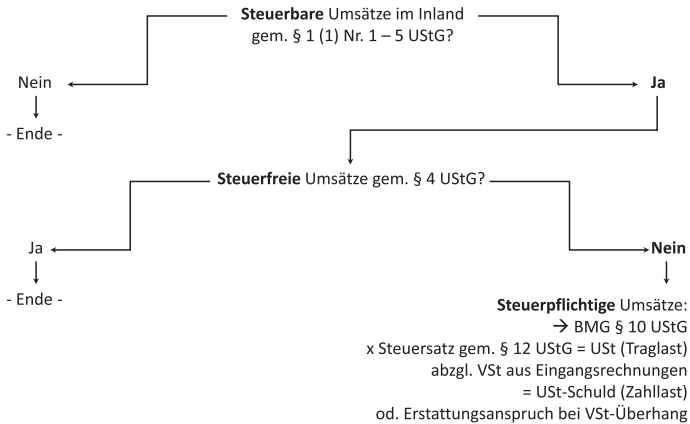


**Abb. 9.1** Prüfreihefolge zur Feststellung steuerpflichtiger Umsätze

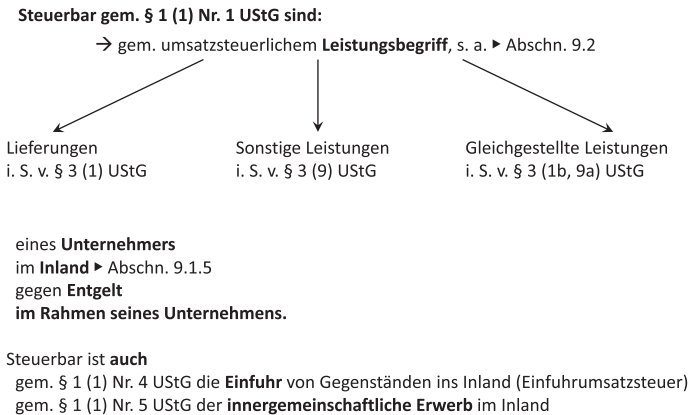


**Abb. 9.2** Steuerbare Umsätze

## 9.1.4 Steuerbare Umsätze

Die Frage, ob ein *steuerpflichtiger* Umsatz vorliegt, kann also *erst* beantwortet werden, wenn feststeht, dass der Umsatz *steuerbar* ist gem. § 1 UStG und keine Steuerbefreiung nach § 4 UStG vorliegt (s. a. Abb. 9.2). Beide Normen regeln die Sachverhalte abschließend, d. h., wenn kein Steuerbefreiungstatbestand nach § 4 UStG vorliegt, verbleibt es bei der Steuerpflicht, sofern der Umsatz die Voraussetzungen zur Steuerbarkeit nach § 1 UStG erfüllt.

► **Wichtig**

Ob ein Umsatz *steuerbar* ist, regelt abschließend § 1 UStG!

*Steuerpflichtig* ist ein Umsatz dann, *wenn* er *steuerbar* ist gem. § 1 UStG und *keine Steuerbefreiung* nach § 4 UStG vorliegt!

► **Einfuhr/Ausfuhr** bezieht sich immer auf Drittlandsgebiete (s. a. Abschn. 9.1.5)!

► **Innergemeinschaftlicher Erwerb/innergemeinschaftliche Lieferung** bezieht sich immer auf das Gemeinschaftsgebiet (s. a. Abschn. 9.1.5)!

### 9.1.5 Definition „Inland“ – „Ausland“

Nur wenn die Antwort auf die Frage nach dem Leistungsort „*Inland*“ lautet, handelt es sich um *steuerbaren Umsatz* i. S. v. § 1 (1) UStG. Die Definition für In- und Ausland ist § 1 (2) UStG zu entnehmen. Demnach ist:

- *Inland* = das Gebiet der Bundesrepublik Deutschland mit abschließend in § 1 (2) S. 1 UStG genannten Ausnahmen. Zum Inland zählen auch Zolllager, ausländische Botschaften, Einrichtungen fremder Truppen in der BRD sowie Transitbereiche deutscher Flughäfen,<sup>5</sup> s. a. A 1.9 (1) UStAE.
- *Ausland* = das Gebiet, das nicht Inland ist, § 1 (2) S. 2 i. V. m. S. 1 UStG, wobei zu unterscheiden ist zwischen:
  - *Gemeinschaftsgebiet* = Gebiet der EU-Mitgliedstaaten (ohne Inland = „übriges Gemeinschaftsgebiet“), § 1 (2) S. 1 f. UStG sowie A 1.10 (1) UStAE (abschließende Aufzählung!) und
  - *Drittlandsgebiet* = Gebiet, das nicht Gemeinschaftsgebiet ist, § 1 (2a) S. 3 UStG sowie A 1.10 (2) UStAE.

---

## 9.2 Der Leistungsaustausch

Eine notwendige Voraussetzung für einen steuerbaren Umsatz i. S. v. § 1 (1) UStG ist der sog. *Leistungsaustausch*, s. a. A 1.1 UStAE. Er bildet die Grundlage für die Umsatzbesteuerung.

---

<sup>5</sup>BFH-Urteil v. 03.11.2005, V R 63/02, BStBl. II, 2006, S. 337.

### 9.2.1 Voraussetzungen

Ein Leistungsaustausch liegt vor, wenn ein *wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung* vorliegt.

Das heißt, ein Unternehmer erbringt eine Leistung (siehe Umfang des Begriffs „Leistung“ Abschn. 9.1.4) an einen Leistungsempfänger, von dem er eine *Gegenleistung*, nämlich *Entgelt*, erhält. In der Regel handelt es sich bei Entgelt um *Geld*.

Die Gegenleistung kann aber auch in einem Tausch oder tauschähnlichen Vorgang gem. § 3 (12) UStG bestehen – mit oder ohne zusätzlicher Geldleistung (= Baraufgabe), wobei zu beachten ist:

- *Tausch gem. § 3 (12) S. 1 UStG*: Das *Entgelt für eine Lieferung besteht in einer Lieferung* (+ evtl. Baraufgabe, falls keine gleichwertige Gegenleistung), z. B. Kauf eines neuen Pkw (= Lieferung) gegen Inzahlungnahme eines alten Pkw (= Lieferung, Tausch) und Zahlung des Restpreises in bar (= Baraufgabe).
- *Tauschähnlicher Umsatz gem. § 2 (12) S. 2 UStG*: Das Entgelt für eine sonstige Leistung besteht in einer Lieferung oder sonstigen Leistung (+ evtl. Baraufgabe, falls keine gleichwertige Gegenleistung), z. B. Ein Steuerberater begleicht vereinbarungsgemäß die Anwaltstätigkeit (= sonstige Leistung) eines Rechtsanwalts für Verkehrsrecht durch Erstellen seiner Steuererklärungen (= sonstige Leistung, tauschähnlicher Umsatz) zzgl. Überweisung des Restbetrags (= Baraufgabe).

Das *Entgelt* ist zugleich die *BMG* für die Berechnung der USt nach § 10 UStG. Es umfasst alles, was der Leistungsempfänger aufwendet, um die Leistung zu erhalten, jedoch abzgl. der USt.

#### ► Wichtig

Nebenleistungen teilen umsatzsteuerlich das Schicksal der Hauptleistung = *Einheitlichkeit der Leistung*, s. a. A 3.10 (5) UStAE.

Bei umsatzsteuerpflichtiger Vermietung entfallen z.B. nicht nur auf die Miete 19 % USt, sondern auch auf die in Rechnung gestellten Nebenkosten.

Außerdem gilt:

► **Leistungsaustausch** Ein *Leistungsaustausch* liegt grundsätzlich *nur* vor, wenn Leistender und Leistungsempfänger *zwei verschiedene Personen* sind! Näheres s. Abschn. 9.2.2.1 und 9.3.3.1.

### 9.2.2 Abgrenzungen

Es liegt insbesondere in folgenden Fällen kein Leistungsaustausch vor:



### 9.2.2.1 Grundsatz der Unternehmenseinheit

Wenn sich der Umsatz innerhalb des Unternehmens des Leistenden vollzieht, handelt es sich um nicht steuerbaren Innenumsatz gem. § 2 (1) S. 2 UStG, s. a. A 2.7 (1) UStAE.

#### Beispiel

Der Bäcker- und Konditormeister Fritz Fein betreibt eine Bäckerei am Stadtrand und ein Café in der Innenstadt von Kempten als Einzelunternehmer. Die Bäckerei beliefert das Café täglich mit frischen Kuchen und Torten gegen Rechnung.

#### Fazit

Obwohl er zwei Betriebe unterhält, betreibt Fritz Fein *ein umsatzsteuerliches Unternehmen* i. S. v. § 2 I 2 UStG. Es handelt sich um *nicht steuerbaren Innenumsatz*. In den Rechnungen darf *keine USt* ausgewiesen werden.

### 9.2.2.2 Schadenersatz

Bei *echtem Schadenersatz* (s. a. A 1.3 UStAE) liegt kein Leistungsaustausch vor – dies gilt jedoch *nicht* bei *unechtem Schadenersatz*, der z. B. dann vorliegt, wenn an Mieter oder Vermieter Entschädigung für vorzeitige Räumung gezahlt wird.

► **Echter Schadenersatz** liegt insbesondere dann vor, wenn der Leistende dazu gesetzlich oder vertraglich grundsätzlich verpflichtet ist (z. B. Versicherungsleistungen, Vertragsstrafen, Mahngebühren ...). *Kein Leistungsaustausch!*

### 9.2.2.3 Mitgliedsbeiträge

Grundsätzlich besteht kein Leistungsaustausch bei der Erhebung von Mitgliedsbeiträgen, s. a. A 1.4. UStAE.

► Mitgliedsbeiträge an Vereine, die zur Erfüllung der satzungsgemäßen Aufgaben und damit den Belangen aller Mitglieder dienen, stellen keinen Leistungsaustausch mit dem einzelnen Mitglied dar.

### 9.2.2.4 Geschäftsveräußerung im Ganzen

Bei einer Geschäftsveräußerung im Ganzen (GiG) liegt gem. § 1 (1a) UStG, s. a. A 1.5 UStAE *kein steuerbarer Umsatz* vor. Ein umsatzsteuerlicher Unternehmer übereignet einen (Teil-)Betrieb entgeltlich oder unentgeltlich, wobei der Erwerber das Unternehmen fortsetzen muss (Fußtapfen-Theorie, § 1 (1a) S. 3 UStG). Entscheidend ist ferner, dass alle wesentlichen Betriebsgrundlagen in kurzem zeitlichen Zusammenhang an den Erwerber zur langfristigen Nutzung übergehen. Dieser tritt als Einzelrechtsnachfolger auch in die Berichtigungspflicht der Vorsteuer gem. § 15a (10) UStG ein.

### Beispiel

Der Vermieter eines Geschäftshauses (umsatzsteuerpflichtig) veräußert dieses an einen Erwerber, der die Vermietung unverändert fortsetzt. Der erwerbende umsatzsteuerliche Unternehmer tritt an die Stelle des Veräußerers. Es handelt sich um einen nicht steuerbaren Vorgang i. S. v. § 1 (1a) UStG, GiG.

#### 9.2.2.5 Nicht steuerbarer Gesellschafterbeitrag

Es handelt sich nicht um steuerbaren Leistungsaustausch, wenn die Tätigkeit eines Gesellschafters für die Personengesellschaft, an der er beteiligt ist, lediglich *im Rahmen der Gewinnverteilung* berücksichtigt wird. Dieser Gesellschafterbeitrag ist *nicht steuerbar*. Zu einem anderen Ergebnis kommt man dann, wenn es sich bei den Vergütungen um *vereinbartes Sonderentgelt* handelt, das unabhängig vom Geschäftsergebnis an den Gesellschafter entrichtet wird (dann *steuerbarer Leistungsaustausch*), s. a. A 1.6 (3) S. 2 UStAE mit nachfolgenden Beispielen.

### 9.3 Die Unternehmereigenschaft

Um einen *steuerbaren Umsatz* i. S. v. § 1 (1) UStG zu tätigen, ist es grundsätzlich erforderlich,<sup>6</sup> dass der Leistende *Unternehmer* i. S. v. § 2 (1) S. 1 UStG ist.

#### 9.3.1 Der Unternehmerbegriff

► **Unternehmer** ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt.

Der umsatzsteuerliche Unternehmerbegriff ist weit gefasst. Er gilt eigenständig *und losgelöst vom Ertragsteuerrecht*,<sup>7</sup> d. h., es bedarf:

- keiner Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr, § 2 (1) S. 3 UStG,<sup>8</sup>
- keiner Gewinnerzielungsabsicht, § 2 (1) S. 3 UStG, s. a. A 2.3 (8) UStAE, und
- keines Nachweises der Nachhaltigkeit bei Vorliegen einer „im weitesten Sinne gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit“<sup>9</sup>.

<sup>6</sup>Ausnahme: z. B. die Lieferung neuer Fahrzeuge durch Nichtunternehmer gem. § 1b UStG, s. a. Abschn. 9.16.4.

<sup>7</sup>BFH-Urteil v. 05.09.1963, V 117/60 U, BStBl. III, S. 520.

<sup>8</sup>BFH-Urteil v. 28.11.2002, V R 18/01, BStBl. II, 2003, S. 443.

<sup>9</sup>BFH-Urteil v. 13.11.2003, V R 59/02, BStBl. II 2004, S. 472.

### 9.3.2 Die Unternehmerfähigkeit

Die Frage, „wer“ Unternehmer i. S. v. § 2 (1) S. 1 UStG sein und steuerbare Leistungen ausführen kann, ist i. d. R. unproblematisch zu beantworten. Eingeschlossen sind sowohl *natürliche* (losgelöst von der Geschäftsfähigkeit) als auch *juristische Personen* des privaten Rechts (GmbH, AG, eG, KGaA ...) sowie *Personenvereinigungen* (OHG, KG, GbR ...). *Juristische Personen des öffentlichen Rechts* (z. B. Hochschulen) sind jedoch *nur i. R. d. gewerblichen Betriebs*, § 2 (3) S. 1 UStG, umsatzsteuerliche Unternehmer (z. B. Kantinenbetriebe) – *nicht im Bereich ihrer hoheitlichen Aufgaben*, s. a. A 2.1 (1) UStAE.

### 9.3.3 Die Selbstständigkeit

Im Rahmen der Prüfung der Unternehmereigenschaft der Unternehmereigenschaft des Leistenden muss auch das Kriterium der Selbstständigkeit erfüllt sein. Sie liegt grundsätzlich dann vor, wenn eine Tätigkeit *auf eigene Rechnung* und auf *eigene Verantwortung* ausgeübt wird (A 2.2 (1) S. 1 UStAE):

- Bei *natürlichen Personen* entscheidet das Gesamtbild der Verhältnisse, wie z. B. selbstständige Organisation und Durchführung, Unternehmerrisiko und -initiative, Geschäftsbeziehungen zu mehreren Vertragspartnern ... Es ist möglich, dass eine natürliche Person sowohl Arbeitnehmer und damit nichtselbstständig als auch selbstständiger Unternehmer (z. B. aufgrund Vermietungstätigkeit) sein kann.
- Zur natürlichen Person, die *als Gesellschafter* auftritt, siehe Abschn. 9.2.2.5.
- *Juristische Personen* sind grundsätzlich selbstständig, mit *Ausnahme* des Vorliegens einer *Organschaft* gem. § 2 (2) UStG (s. a. Abschn. 9.3.3.1).

#### 9.3.3.1 Abgrenzung: Die umsatzsteuerliche Organschaft

##### 9.3.3.1.1 Begriff

Gemäß § 2 (2) Nr. 2 UStG, A 2.8 UStAE sind *juristische Personen unselbstständig*, wenn sie im Verhältnis zu einem beherrschenden Unternehmen (= Organträger) diesem untergeordnet sind, s. a. A 2.8 (1) S. 6 UStAE. Während der Organträger (OT) jeder Unternehmer<sup>10</sup> sein kann, s. a. A 2.8 (2) S. 2 UStAE, kommt als *Organgesellschaft* (OG) nur die (unselbstständige) juristische Person infrage.<sup>11</sup> Die Unterordnung wird an drei wesentliche Voraussetzungen geknüpft:

---

<sup>10</sup>Natürliche Person, Personenvereinigung, Kapitalgesellschaft.

<sup>11</sup>BFH-Urteil v. 20.12.1973, V R 87/80, BStBl. II 1974, S. 311.

### 9.3.3.1.2 Voraussetzungen

Die Eingliederung der OG in das Unternehmen des OT muss vorliegen:

- *Finanziell*, d. h., OT muss durch Mehrheitsbeschluss seinen Willen in der OG durchsetzen können. In der Regel gegeben, wenn die Beteiligung des OT an der OG > 50 % ist.
- *Wirtschaftlich*, d. h. enger wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen OG und OT mit Förderung der wirtschaftlichen Ziele des OT.
- *Organisatorisch*, d. h., OT kann durch organisatorische Maßnahmen sicherstellen, dass in der OG der Wille des OT tatsächlich durchgesetzt wird. In der Regel bei personeller Verflechtung des Geschäftsführers des OT und der OG (Personalunion).

### 9.3.3.1.3 Folgen

Bei Vorliegen einer Organschaft bilden OT und OG ein *einheitliches Unternehmen*, § 2 (2) Nr. 2 S. 3 UStG, d. h., Umsätze *zwischen OT und OG* sind *nicht steuerbare Innenumsätze* i. S. v. § 2 (2) Nr. 2 UStG. Dies gilt jedoch *nicht für grenzüberschreitende Vorgänge*, § 2 (2) Nr. 2 S. 2 UStG.

#### Beispiel

Liefert ein deutsches (Mutter-)Unternehmen Waren an seine deutsche Tochter-GmbH (diese ist finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das Mutter-Unternehmen eingegliedert), so handelt es sich um nicht steuerbaren Innenumsatz. Kein USt-Ausweis möglich.

#### Abwandlung

Die Tochter-GmbH hat ihren Geschäftssitz in Österreich. In diesem Fall greift § 2 (2) Nr. 2 S. 2 UStG mit der Folge, der Umsatz ist steuerbar.

## 9.3.4 Die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit

Zur umsatzsteuerlichen Unternehmereigenschaft gehört schließlich die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit gem. § 2 (1) S. 1 UStG, A 2.3 UStAE. Im Gegensatz zur ESt oder GewSt ist der umsatzsteuerliche Begriff der gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit weit gefasst, jedoch ist die tatsächliche Ausführung der Tätigkeit von Bedeutung. Das umsatzsteuerliche Unternehmen umfasst alle Betriebe bzw. beruflichen Tätigkeiten eines Unternehmers (Unternehmenseinheit, § 2 (1) S. 2 UStG, s. a. Abschn. 9.2.2.1). Dazu gehören:

- die *Grundgeschäfte* (= eigentlicher Gegenstand der geschäftlichen Betätigung),
- die *Hilfsgeschäfte* (= jede Tätigkeit, die die Haupttätigkeit mit sich bringt, z. B. Verkauf von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, s. a. A 2.7 (2) UStAE) und

- *Nebengeschäfte* (stehen in wirtschaftlichem Zusammenhang mit eigentlicher Haupttätigkeit, z. B. Nachlassverwaltung eines Steuerberaters über das Vermögen eines verstorbenen Mandanten)

Diese Tätigkeiten finden *im Rahmen des Unternehmens* i. S. v. §§ 1 (1) Nr. 1 S. 1, 2 (1) S. 2 UStG statt.

#### 9.3.4.1 Abgrenzungen

*Nicht zum unternehmerischen Tätigkeitsbereich* i. S. v. § 2 (1) S. 1 UStG gehören:

- das bloße Erwerben, Halten und Veräußern von Beteiligungen.  
*Ausnahmen:* Die Beteiligung dient der Förderung der unternehmerischen Tätigkeit (z. B. Sichern günstiger Einkaufskonditionen) oder wurde i. R. d. gewerbsmäßigen Wertpapierhandels erworben oder veräußert, u. a., s. a. A 2.3 (3) S. 5 UStAE.
- die *Privatsphäre* (bei natürlichen Personen).
- der *hoheitliche Aufgabenbereich* (bei juristische Personen), Umkehrschluss aus § 2 (3) S. 1 UStG.
- den *Gemeinschaftszweck* betreffende Tätigkeiten (bei ideellen Vereinen), finanziert aus echten Mitgliedsbeiträgen, s. a. Abschn. 9.2.2.3.

Diese Bereiche befinden sich *außerhalb des Unternehmens*.

#### 9.3.4.2 Beginn

Die gewerbliche/berufliche Tätigkeit beginnt mit den *ersten Vorbereitungshandlungen*, die nach außen erkennbar sind und die Erzielung entgeltlicher Leistungen ernsthaft beabsichtigen (*Verwendungsabsicht*). Der eintretende Erfolg ist dabei nicht relevant. Gemäß der EuGH-Rechtsprechung<sup>12</sup> ist selbst bei Einstellen der Tätigkeit vor Erzielen des ersten Umsatzes ein VSt-Abzug aus Eingangsrechnungen möglich, s. a. A 2.6 UStAE.

Dieser Grundsatz *gilt auch für die Gründung einer Kapitalgesellschaft*,<sup>13</sup> d. h., bereits in der Phase der Vorgründungsgesellschaft (bis zum Abschluss des notariellen Gesellschaftsvertrages) und in der Vorgesellschaft (bis zur Eintragung ins Handelsregister) besteht sowohl die Unternehmereigenschaft als auch die grundsätzliche Berechtigung zum VSt-Abzug.

#### 9.3.4.3 Ende

Die Unternehmereigenschaft *endet mit dem letzten Tätigwerden* des Unternehmers, und zwar *losgelöst von*

---

<sup>12</sup>EuGH-Urteile v. 29.02.1996, C-110/94, BStBl. II 1996, S. 655 und v. 08.06.2000, C-400/98, BStBl. II 2003, S. 452.

<sup>13</sup>EuGH-Urteil v. 29.04.2004, C-137/02, BStBl. II 2005, S. 155.

- Einstellung oder Abmeldung des Gewerbebetriebs,
- Auflösung der Gesellschaft,
- Löschung im Handelsregister.

Selbst im Liquidationsstadium einer GmbH – auch im Insolvenzverfahren – wird die Unternehmereigenschaft fortgeführt, s. a. A 2.6 (6) UStAE.

---

## 9.4 Der Kleinunternehmer

Um organisatorische und finanzielle Erleichterungen für diejenigen Unternehmer zu schaffen, die zwar dem Grunde nach steuerbare und steuerpflichtige Umsätze tätigen, dies jedoch der Höhe nach nur in geringem Umfang vornehmen, schafft § 19 (1) UStG, die sog. „Kleinunternehmer-Regelung“, eine spezielle Privilegierung.

### 9.4.1 Voraussetzungen

Unter die Kleinunternehmer-Regelung fallen Unternehmer,

- die im Inland<sup>14</sup> ansässig sind *und*
- im vorangegangenen Kalenderjahr einen Gesamt-Brutto-Umsatz<sup>15</sup>  $\leq 22.000 \text{ €}$ <sup>16</sup> *und*
- im laufenden Kalenderjahr voraussichtlich einen Gesamt-Brutto-Umsatz  $\leq 50.000 \text{ €}$  erzielen.

Bei *Neugründungen* ist auf den laufenden Umsatz des Kalenderjahres (Umrechnung in Jahresgesamtsatz) abzustellen – *Grenze: 17.500 €, bzw. 22.000 € ab 01.01.2020*, § 19 (3) UStG, A 19.1 (4) UStAE.

### 9.4.2 Folgen

Gemäß § 19 (1) UStG wird der Unternehmer bei Vorliegen aller genannten Voraussetzungen wie eine Privatperson behandelt, d. h.:

---

<sup>14</sup>Sowie in Gebieten, die gem. § 1 (3) UStG wie Inland zu behandeln sind.

<sup>15</sup>Gekürzt um darin enthaltene Umsätze aus der Veräußerung/Entnahme von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens (Hilfsgeschäfte), § 19 (1) S. 2 UStG sowie steuerfreie Umsätze nach § 19 (3) UStG.

<sup>16</sup>Seit 01.01.2020 wurde die Grenze von 17.500 € auf 22.000 € erhöht.

- Er muss keine USt entrichten.
- Es entfällt die Abgabe von USt-Voranmeldungen – nicht aber die Pflicht zur Abgabe einer Jahres-Umsatzsteuer-Erklärung gem. § 18 (3) UStG.
- Er darf keine USt in Rechnung stellen – falls doch, schuldet er diese auch nach § 14c (2) UStG.
- Er darf keine USt-ID ausweisen und folglich keine steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferungen tätigen.
- Ein Verzicht auf Steuerbefreiung nach § 9 (1) UStG ist nicht möglich.
- Er kann keinen VSt-Abzug nach § 15 UStG in Anspruch nehmen.

► Aus den beiden zuletzt genannten Punkten ergibt sich für die Praxis: Von der Kleinunternehmer-Regelung *profitieren* insbesondere Unternehmer, die nur *geringe Umsatzsteuer in ihren Eingangsumsätzen ausgewiesen*<sup>17</sup> haben (die sie ja nicht als VSt abziehen dürfen) und/oder überwiegend *Ausgangsumsätze mit Privatleuten*, Kleinunternehmern oder anderweitig nicht abzugsberechtigten Unternehmern tätigen, die keinen Nachteil dadurch erfahren, dass der Kleinunternehmer keine USt ausweisen darf.

Trotz Inanspruchnahme der Kleinunternehmer-Regelung schuldet der Unternehmer dennoch die USt:

- Bei der Einfuhr von Gegenständen gem. § 1 (1) Nr. 4 UStG.
- Beim Innergemeinschaftlichen Erwerb gem. § 1 (1) Nr. 5 UStG.
- Sowie in den Fällen gem. § 19 (1) S. 3 UStG.

### 9.4.3 Option

Falls die Vorteile aus der Inanspruchnahme der Kleinunternehmer-Regelung nicht den Nachteil des fehlenden VSt-Abzugs kompensieren oder überwiegen, kann der Unternehmer gem. § 19 (2) UStG auf die *Anwendung des § 19 (1) UStG verzichten*. Er bindet sich an diese Entscheidung mindestens 5 Jahre gem. § 19 (2) S. 2 UStG. Die Verzichtserklärung kann konkludent durch die Erklärung ust-pflichtiger Umsätze gegenüber dem Finanzamt abgegeben werden. Es gelten für den Unternehmer dann die *allgemeinen Regeln zur Besteuerung* – einschließlich der *Berechtigung zum VSt-Abzug*.

---

<sup>17</sup>Weil z. B. Eingangsrechnungen auch von Kleinunternehmern, Privatleuten oder Unternehmern stammen, die nicht zum Ausweis von USt berechtigt sind (z. B. im Fall von steuerfreien Umsätzen).

## 9.5 Die Lieferung

Die (entgeltliche) Lieferung ist geregelt in § 3 (1) UStG und stellt eine Unterart der Leistung dar, s. a. Abschn. 9.1.4.

### ► Wichtig

Zur Erinnerung: Steuerbare Umsätze gem. § 1 (1) Nr. 1 UStG sind entweder

- Lieferungen oder
- sonstige Leistungen, s. a. Abschn. 9.9.  
„Leistung“ ist der Oberbegriff beider Umsatzarten

### 9.5.1 Begriff

Gemäß § 3 (1) UStG, A 3.1 (1–3) UStAE ist die *Lieferung* eines Unternehmers *eine Leistung*, durch die *der Unternehmer* (oder in seinem Auftrag ein Dritter) *dem Abnehmer* (oder in dessen Auftrag einem Dritten) *die Verfügungsmacht an einem Gegenstand verschafft*.

Gegenstand einer Lieferung können sein:

- Sachen gem. § 90 BGB, Tiere gem. § 90a BGB
- Bewegliche und unbewegliche Sachen
- Sachenähnliche Wirtschaftsgüter (z. B. Strom, Wärme, Wasserkraft ...)
- Immaterielle Wirtschaftsgüter (z. B. Firmenwert)
- *Nicht*: Rechte, Forderungen

### 9.5.2 Verschaffung der Verfügungsmacht

#### 9.5.2.1 Grundsätzliches

Die Verschaffung der Verfügungsmacht bedeutet, den Abnehmer in die Lage zu versetzen, dass er die *tatsächliche Herrschaft über den Gegenstand* innehat und *mit diesem nach Belieben verfahren kann*. Das trifft grundsätzlich auf den zivilrechtlichen Eigentümer zu gem. § 903 S. 1 BGB. Bei beweglichen Sachen erfolgt die Eigentumsübertragung durch Einigung und Übergabe gem. § 929 S. 1 BGB.

#### 9.5.2.2 Besonderheiten

Nicht in jedem Fall ist der zivilrechtliche Eigentumsübergang für die Verschaffung der Verfügungsmacht entscheidend. Da es darauf ankommt, dass der Abnehmer *faktisch über den Gegenstand verfügen kann*, muss insbesondere dann, wenn der zivilrechtliche



Eigentümer dazu nicht in der Lage ist, das Kriterium des *wirtschaftlichen Eigentümers* i. S. v. § 39 (2) Nr. 1 AO hinzugezogen werden.

Das führt dazu, dass die Verschaffung der Verfügungsmacht *bei unbeweglichen Sachen* (Immobilien) abweichend vom zivilrechtlichen Eigentumsübergang (durch Auflassung und Eintrag ins Grundbuch, §§ 925, 873 BGB) bereits durch Übergang von Nutzen und Lasten (findet i. d. R. vorher statt) erfolgen kann.

#### 9.5.2.2.1 Der Eigentumsvorbehalt

Findet eine Lieferung mit Eigentumsvorbehalt gem. § 449 BGB statt, erwirbt der Abnehmer (Käufer) das zivilrechtliche Eigentum an der Sache erst mit Bezahlung des Kaufpreises.

Davon losgelöst findet umsatzsteuerlich die *Verschaffung der Verfügungsmacht* mit Übergabe des Gegenstands (i. d. R. beim Kauf) statt, da der Abnehmer bereits zu diesem Zeitpunkt in der Lage ist, faktisch über die Sache zu verfügen – *unabhängig vom Zahlvorgang*, s. a. A 3.1(3) S. 4 UStAE.

---

##### Beispiel

Kundin K kauft sich beim Elektrohändler ein iPhone. Sie vereinbart einen Ratenkauf unter Eigentumsvorbehalt. Damit bleibt der Elektrohändler bis zur Bezahlung der letzten Rate zivilrechtlicher Eigentümer des Gerätes.

Umsatzsteuerlich wird bereits zum Zeitpunkt des Kaufs der Kundin K die Verfügungsmacht an dem iPhone verschafft, da sie über das Smartphone nach Belieben verfügen darf (wirtschaftliche Eigentümerin). Eine Lieferung i. S. v. § 3 (1) UStG ist somit erfolgt.

#### 9.5.2.2.2 Die Sicherungsübereignung

Es ist auch möglich, dass *eine zivilrechtliche Eigentumsübertragung* stattfindet *ohne Verschaffung der Verfügungsmacht*. Das trifft regelmäßig bei der Sicherungsübereignung zu, bei der es darum geht, dass eine Forderung abgesichert werden soll, die der Sicherungsnehmer (i. d. R. Bank) gegen den Sicherungsgeber (Schuldner der Forderung) hat. Letzterer bleibt im Besitz der Sache und kann weiterhin über sie verfügen. Eine Lieferung i. S. v. § 3 (1) UStG aufgrund Verschaffung der Verfügungsmacht erfolgt erst dann, wenn der Sicherungsnehmer von seinem Verwertungsrecht Gebrauch macht, s. a. A 3.1 (3) S. 1 UStAE.

---

##### Beispiel

Kunde M kauft sich einen nagelneuen Porsche 911 Carrera, den er allerdings bei seiner Hausbank finanzieren muss. Zur Sicherung des Kredites wird eine Sicherungsübereignung an dem Fahrzeug vereinbart. Obwohl die Bank dadurch zivilrechtliches

Eigentum an dem Porsche erwirbt, bleibt M wirtschaftlicher Eigentümer und kann faktisch über das Fahrzeug verfügen. Der Bank wurde keine Verfügungsmacht verschafft, daher findet zum Zeitpunkt der Sicherungsübereignung keine Lieferung i. S. v. § 3 (1) UStG statt.

#### 9.5.2.2.3 Das Kommissionsgeschäft

Eine weitere Besonderheit muss beim Kommissionsgeschäft i. S. v. § 383 HGB beachtet werden. Eine *Lieferung* i. S. v. § 3 (1) i. V. m. § 3 (3) UStG vom Kommittenten (Auftraggeber) an den Kommissionär (kauft oder verkauft im eigenen Namen für Rechnung des Auftraggebers) findet *erst im Zeitpunkt der Lieferung an den Abnehmer* statt, s. a. A 3.1 (3) S. 7 UStAE. Die bloße Zurverfügungstellung des Kommissionsguts an den Kommissionär stellt keine umsatzsteuerliche Lieferung dar.

## 9.6 Unentgeltliche Lieferung

Eine der genannten Voraussetzungen (Abschn. 9.1.4) für die Steuerbarkeit eines Umsatzes betrifft die Entgeltlichkeit der Leistung. Um folgende Tatbestände, die grundsätzlich unentgeltlich erfolgen, der Umsatzbesteuerung unterwerfen zu können, werden sie gem. § 3 (1b) UStG einer *Lieferung gegen Entgelt gleichgestellt*, s. a. A 3.3 UStAE, bzw. gem. § 3 (1a) UStG als solche behandelt.

### 9.6.1 Entnahme eines Gegenstandes

Es regelt § 3 (1b) Nr. 1 UStG, dass einer Lieferung gegen Entgelt

- die *Entnahme* eines Gegenstands durch einen Unternehmer
- *aus seinem Unternehmen*
- für *Zwecke außerhalb* des Unternehmens
- bei Vorliegen *vorheriger* (wenigstens teilweiser) *Vorsteuer-Abzugsberechtigung*

gleichgestellt wird.

#### ► Wichtig

Hat der Unternehmer den Gegenstand zuvor

- aus seinem Privatvermögen in das Unternehmensvermögen eingelegt oder
- von einem Privatmann oder
- von einem Unternehmer mit ausschließlich steuerfreien Umsätzen gem. § 4 Nr. 8 ff. UStG erworben

und war infolgedessen *nicht* zum *Vorsteuer-Abzug* berechtigt, unterliegt auch die spätere *Entnahme* nicht der *Umsatzsteuer*!

*Es ist jedoch Folgendes zu beachten:*

Wurden in den (später entnommenen) Gegenstand (z. B. Pkw) nach dessen Anschaffung *Bestandteile* (z. B. Klimaanlage) eingebaut, für die der Unternehmer zum Vorsteuer-Abzug berechtigt war, müssen diese Bestandteile im Falle der Entnahme jedoch der Umsatzsteuer unterworfen werden, s. a. A 3.3 (2) S. 2 UStAE. Aus *Vereinfachungsgründen* ist diese Regelung jedoch erst ab einem Wert des einzelnen nachträglich eingebauten Bestandteils von 20 % der *Anschaffungskosten* des Gegenstands und einem Übersteigen der Bagatellgrenze von 1000 € anzuwenden s. a. A 3.3 (4) UStAE. Andernfalls wird von keiner dauerhaften Werterhöhung des Gegenstandes ausgegangen. Von der Besteuerung werden außerdem Dienstleistungen, wie z. B. Lackarbeiten, ausgenommen, da *sonstige Leistungen nicht zu Bestandteilen des Gegenstandes* führen.<sup>18</sup>

Anwendungsbeispiele sowie Abgrenzungen für die Besteuerung sog. unentgeltlicher Wertabgaben gem. § 3 (1b) Nr. 1 UStG sind A 3.3. Abs. 5–8 UStAE zu entnehmen.

## 9.6.2 Sachzuwendung an das Personal

Ebenfalls einer Lieferung gegen Entgelt gleichgestellt wird gem. § 3 (1b) Nr. 2 UStG

- die unentgeltliche *Zuwendung* eines Gegenstands durch den Unternehmer (= Sachzuwendung; sie stellt keine Vergütung für die Dienstleistung des Arbeitnehmers dar)
- *aus* seinem *Unternehmen* im Inland
- an sein *Personal* für dessen *privaten Bedarf* (nicht jedoch: Aufmerksamkeiten, d. h. Geschenke aus Anlass eines besonderen persönlichen Ereignisses, bis 60 € brutto, da insoweit nicht steuerbar,<sup>19</sup> s. a. A 1.8 (3) UStAE)
- bei Vorliegen *vorheriger* (wenigstens teilweiser) *Vorsteuer-Abzugsberechtigung*.

► Dient die unentgeltliche Zuwendung an das Personal in erster Linie dem betrieblichen Interesse, wie z. B. im Rahmen von Betriebsveranstaltungen, aber auch durch das Zurverfügungstellen von Arbeitsmitteln oder von Betriebskindergärten, ist keine Besteuerung einer unentgeltlichen Wertabgabe durchzuführen.

<sup>18</sup>BFH-Urteile v. 18.10.2001, V R 106/98, BStBl. II S. 551; u. v. 20.12.2001, V R 8/98, BStBl. II S. 557.

<sup>19</sup>BFH-Urteil v. 22.03.1985, VI R 26/82, BStBl. II S. 641.

### 9.6.3 Andere unentgeltliche Zuwendungen

Wendet der Unternehmer

- Gegenstände, die jedoch nicht Geschenke von geringem Wert (bis 35 € netto) i. S. v. § 4 (5) Nr. 1 EStG sind
- aus seinem Unternehmen im Inland
- für Zwecke seines Unternehmens (z. B. zu Werbezwecken)
- bei Vorliegen vorheriger (wenigstens teilweiser) Vorsteuer-Abzugsberechtigung
- unentgeltlich z. B. Geschäftsfreunden oder Vereinen (Sachspenden) zu,

unterliegen diese unentgeltlichen Wertabgaben gem. § 3 (1b) Nr. 3 UStG ebenfalls der Besteuerung.

- Der Anwendungsbereich für diese Norm ist insbesondere dann eröffnet, wenn der Unternehmer aus seinem Fundus an Dritte zuwendet. Bei direktem Erwerb von Geschenken über 35 € netto wird gem. § 15 (1a) Nr. 1 i. V. m. § 4 (5) Nr. 1 EStG dem Unternehmer der Vorsteuerabzug versagt, sodass infolgedessen keine Besteuerung einer unentgeltlichen Wertabgabe vorzunehmen ist!

### 9.6.4 Ort der unentgeltlichen Lieferung

Seit 01.01.20 gelten die allgemeinen Ortsbestimmungen, s.a. Abschn. 9.8, auch für die unentgeltliche Lieferung i.S.v. § 3 (1b) UStG. Damit gilt als Lieferort i.d.R. der Ort, an dem der Unternehmer sein Unternehmen (oder seine Betriebsstätte) betreibt. Die Spezialregelung nach § 3f UStG, die das Unternehmerortprinzip regelte, wurde aufgehoben.

### 9.6.5 Das Verbringen in das Gemeinschaftsgebiet

Nach § 3 (1a) UStG gilt auch das Verbringen eines Unternehmensgegenstandes vom Inland in das Gemeinschaftsgebiet – zur Verfügung des Unternehmers – als Lieferung gegen Entgelt (z. B. Anlagevermögen wird zur Produktionsstätte ins Gemeinschaftsgebiet verbracht). Das innergemeinschaftliche Verbringen entspricht folglich, sofern nicht nur zur vorübergehenden Verwendung, s. a. A 1a.2 (10 ff.) UStAE, einer *innergemeinschaftlichen Lieferung* i. S. v. § 6a UStG.

## 9.7 Der Lieferzeitpunkt

Mangels gesetzlicher Regelung wird zur Bestimmung des Lieferzeitpunkts Rückgriff auf die zivilrechtlichen Regelungen zum *Gefahrenübergang* (§§ 446 f. BGB) genommen. Dieser tritt regelmäßig mit der Übergabe der verkauften Sache an den Käufer oder einen beauftragten Dritten (z. B. Spediteur) ein. Die Ermittlung des Lieferzeitpunkts ist entscheidend für das *Entstehen der Steuer* nach § 13 (1) Nr. 1 Buchst. a) UStG, das am „Ausführen der Leistung“ anknüpft, s. a. Abschn. 9.18.

## 9.8 Der Ort der Lieferung

Da unter die Steuerbarkeit nach § 1 (1) S. 1 UStG, s. a. Abschn. 9.1.4, nur Lieferungen und sonstige Leistungen fallen, die *im Inland ausgeführt* werden, ist die Bestimmung des Lieferorts von zentraler Bedeutung, um die *Steuerbarkeit einer Leistung* zu beurteilen. Nach § 3 (5a) UStG richtet sich der Lieferort nach § 3 (6–8) UStG, sofern vorrangig nicht die Spezialregelungen §§ 3c, 3e und 3g UStG einschlägig sind. Grundsätzlich ist bei der Bestimmung des Lieferorts nach § 3 (6–8) UStG zu unterscheiden, ob der *Gegenstand der Leistung fortbewegt* wird oder nicht. Ist dies der Fall, handelt es sich um eine *warenbewegte Lieferung*, falls nicht, um eine unbewegte oder ruhende Lieferung, s. a. A 3.12 UStAE.

### 9.8.1 Die warenbewegte Lieferung

Der Grundsatz zur Bestimmung des Lieferorts einer warenbewegten Lieferung richtet sich nach § 3 (6) UStG und besagt, dass der *Lieferort dort* ist, wo die *Warenbewegung beginnt*, wobei diese *entweder durch Befördern oder Versenden* erfolgen kann.

► **Befördern** Jede Fortbewegung eines Gegenstandes, § 3 (6) S. 2 UStG.

► **Versenden** Befördern lassen, und zwar durch einen selbstständigen Beauftragten, der die Beförderung selbst ausführt oder diese besorgen lässt, § 3 (6) S. 3 UStG. Das ist regelmäßig der Fall bei der Beauftragung eines Spediteurs oder Frachtführers. Mit der Übergabe des Gegenstandes an den Beauftragten beginnt die Versendung, § 3 (6) S. 4 UStG.

Die Beförderung oder Versendung kann grundsätzlich vom Lieferer (Verkäufer) oder Abnehmer (Erwerber) bzw. von einem beauftragten Dritten (z. B. Spediteur) erfolgen. Die Warenbewegung wird dadurch jeweils in Gang gesetzt.

### Beispiel

Der Schreinermeister E aus München hat einen Bauernschrank an seinen Kunden F in Paris verkauft.

- a) E transportiert den Schrank selbst und liefert ihn bei seinem Kunden in Paris aus.  
Es handelt sich um eine Beförderungslieferung, weil der Lieferer selbst die Ware fortbewegt (bewegte Warenlieferung). Der Ort der Lieferung ist München, gem. § 3 (6) S. 1 UStG, weil dort die Beförderung beginnt. Der Umsatz ist im Inland steuerbar gem. § 1 (1) Nr. 1 UStG i. V. m. § 3 (1) und § 3 (6) S. 1 UStG.
- b) F kommt mit seinem Transporter nach München, holt bei E den Schrank ab und transportiert ihn selbst nach Paris.  
Es handelt sich auch um eine Beförderungslieferung. Diesmal befördert der Abnehmer die Ware (sog. Abholfall). Es handelt sich gleichfalls um eine bewegte Warenlieferung. Der Ort der Lieferung ist wiederum München, gem. § 3 (6) S. 1 UStG, weil dort die Beförderung beginnt. Der Umsatz ist im Inland steuerbar gem. § 1 (1) Nr. 1 UStG i. V. m. § 3 (1) und § 3 (6) S. 1 UStG.
- c) F beauftragt eine Spedition, den Bauernschrank bei E in München abzuholen und nach Paris zu transportieren.
  - Es liegt eine Versandungslieferung vor (bewegte Warenlieferung), weil ein selbstständig Beauftragter den Bauernschrank befördert. Der Ort der Lieferung ist München, gem. § 3 (6) S. 1 UStG, weil dort die Beförderung beginnt. Der Umsatz ist im Inland steuerbar gem. § 1 (1) Nr. 1 UStG i. V. m. § 3 (1) und § 3 (6) S. 1 UStG.
  - Man gelangt zu demselben Ergebnis, falls E die Spedition beauftragt, den Schrank nach Paris zu befördern, weil in allen Fällen die *Warenbewegung gem. § 3 (6) S. 1 UStG in München beginnt!*

### 9.8.2 Die ruhende Lieferung

Wird der Gegenstand der Lieferung *nicht befördert oder versendet*, d. h. die Ware nicht bewegt, handelt es sich um eine unbewegte oder ruhende Lieferung nach § 3 (7) S. 1 UStG. Der *Lieferort* befindet sich dann dort, *wo sich der Gegenstand zur Zeit der Verschaffung der Verfügungsmacht befindet*.

Ruhende Lieferungen treten z. B. auf bei

- Grundstücksübertragungen,
- Verkaufskommissionsgeschäften (Lieferung des Verkaufskommittenten an den Kommissionär), s. a. Abschn. 9.5.2.2.3,
- Verwertung sicherungsübereigneter Gegenstände, s. a. Abschn. 9.5.2.2.2 und
- Vorliegen eines Besitzkonstituts gem. § 930 BGB (Käufer ist bereits im Besitz der Sache).

**Beispiel**

Felix G. aus Kempten (Allgäu) erwirbt von Max M. aus Hamburg eine Luxusvilla in Spanien an der Costa del Sol. Nutzen und Lasten gehen am 01.04. über. Damit wird Felix die Verfügungsmacht verschafft; er ist bereits wirtschaftlicher Eigentümer. Max liefert i. S. v. § 3 (7) S. 1 UStG (ruhende Lieferung) das mit der Luxusvilla bebaute Grundstück an Felix. Der Lieferort liegt in Spanien, weil sich dort das Grundstück zur Zeit der Verschaffung der Verfügungsmacht befindet. Der Umsatz ist im Inland nicht steuerbar, weil nicht alle Voraussetzungen des § 1 (1) Nr. 1 UStG vorliegen (es fehlt der Tatbestand „Inland“).

**9.8.3 Sonderregelungen**

Abweichend von § 3 (6) S. 1 UStG werden vereinzelte Sachverhalte zur Bestimmung des Lieferorts in speziellen Vorschriften *vorrangig* geregelt.

**9.8.3.1 Ortsverlagerung gem. § 3 (8) UStG**

Unter diese Sonderregelungen fällt die fiktive Verlagerung des Lieferortes nach § 3 (8) UStG, die unter kumulativem Zusammentreffen folgender Voraussetzungen zur Anwendung gelangt:

- Vorliegen einer *bewegten Lieferung* (Beförderungs- oder Versandungslieferung)
- vom Drittland ins Inland,
- wenn der *Lieferer* oder sein Beauftragter die *Einfuhrumsatzsteuer schuldet*.

Es ist vorliegend nicht entscheidend, wer die Beförderung übernimmt, sondern wer nach *zollrechtlichen Vorschriften* die Einfuhrumsatzsteuer schuldet, d. h., wer gemäß den *Lieferkonditionen* den Auftrag zur Abfertigung zum freien Verkehr stellt. Übernimmt dies der Lieferer, erfolgt die Lieferung „verzollt und versteuert“, s. a. A 3.13 UStAE. Durch die Ortsverlagerung nach § 3 (8) UStG gilt der Ort der Lieferung als im Inland gelegen und ist daher steuerbar nach § 1 (1) Nr. 1 UStG (nach § 3 (6) S. 1 UStG läge der Lieferort nicht im Inland, da die Beförderung oder Versendung im Ausland beginnt). Der Lieferer kann die entrichtete Einfuhrumsatzsteuer grundsätzlich wieder als Vorsteuer abziehen, s. a. A 15.8 (6) UStAE.

**Beispiel**

Die Firma M aus München bestellt bei der Firma J aus Japan Ware, die diese vereinbarungsgemäß verzollt und versteuert zu M nach München befördern lässt. J schuldet daher die deutsche Einfuhrumsatzsteuer. Es handelt sich ferner um eine bewegte Lieferung, deren Lieferort gem. § 3 (8) UStG nach München verlagert wird.

Die Lieferung ist steuerbar nach § 1 (1) Nr. 1 UStG und mangels Steuerbefreiung auch steuerpflichtig. J ist jedoch berechtigt, die entrichtete Einfuhrumsatzsteuer als Vorsteuer abzuziehen.

- Findet eine Ortsverlagerung nach § 3 (8) UStG nicht statt, weil nicht der Lieferer aus dem Drittland, sondern der deutsche Abnehmer die Einfuhrumsatzsteuer schuldet, ist dieser Umsatz zwar nicht steuerbar nach § 1 (1) Nr. 1 UStG (Lieferort ist nicht Inland nach § 3 (6) S. 1 UStG), aber aus Sicht des deutschen Abnehmers nach § 1 (1) Nr. 4 UStG (Einfuhr von Gegenständen) steuerbar und steuerpflichtig mit der Berechtigung zum Vorsteuerabzug nach § 15 (1) S. 1 Nr. 2 UStG.

### 9.8.3.2 Ortsverlagerung gem. § 3c UStG

Eine *Verlagerung des Lieferorts ins Bestimmungsland* (Ende der Beförderung) gem. § 3c (1) UStG ist insbesondere bei grenzüberschreitenden *innergemeinschaftlichen Versandumsätzen* an private Endverbraucher zu prüfen und bei Erfüllen der Voraussetzungen vorrangig vor § 3 (6) UStG anzuwenden. Der Hintergrund dieser Regelung besteht darin, Wettbewerbsverzerrungen zulasten der Endverbraucher aufgrund unterschiedlich hoher Steuersätze innerhalb des Gemeinschaftsgebiets abzubauen. Für den nicht vorsteuerabzugsberechtigten Kunden kann durch die Ortsverlagerung nach § 3c UStG eine niedrigere Besteuerung im Bestimmungsland gegenüber einem höheren Steuersatz im Ursprungsland (des Lieferers) die gewünschte Folge sein, s. a. Abschn. 9.1.1.

Die Ortsverlagerung gem. § 3c (1) UStG setzt voraus:

- Der *Lieferer befördert oder versendet* den Gegenstand (davon ausgenommen sind nach § 3c (5) UStG die Lieferung neuer Fahrzeuge, s. a. Abschn. 9.16.4)
- von einem EU-Mitgliedstaat *in einen anderen EU-Mitgliedstaat*,
- wobei es sich bei dem *Empfänger um eine in § 3c (2) UStG genannte Person* handeln muss (insbesondere sind das Privatpersonen, § 3c (2) Nr. 1 UStG oder z. B. nicht vorsteuerabzugsberechtigte (Klein-)Unternehmer, wenn diese die Erwerbsschwelle in ihrem jeweiligen Bestimmungsland weder überschritten noch auf die Anwendung verzichtet haben, § 3c (2) Nr. 2 UStG), und
- der *Lieferer* im vorangegangenen und im laufenden Kalenderjahr die *Liefereschwelle* des Bestimmungslandes gem. § 3c (3) Nr. 2 UStG *überstiegen* hat oder er gem. § 3c (4) UStG von seinem Optionsrecht zur Anwendung der Ortsverlagerung ins Bestimmungsland Gebrauch macht. Diese Option kann er für jedes Land (in Anbetracht der jeweiligen Steuersätze) gesondert ausüben und ist dann für mindestens zwei Kalenderjahre an seine Wahl gebunden.

Bei dem in § 3c (2) UStG genannten Personenkreis handelt es sich um Empfänger, die insbesondere *keinen innergemeinschaftlichen Erwerb* besteuern. Wäre dies der Fall, käme es durch die grundsätzliche Berechtigung zum korrespondierenden Vorsteuerabzug nach § 15 (1) S. 1 Nr. 3



UStG zu keiner ungleichen Belastung des Empfängers aufgrund unterschiedlich hoher Steuersätze innerhalb der EU-Mitgliedstaaten.

Im Ergebnis führt die Ortsverlagerung gem. § 3c (1) UStG dazu, dass die Versandhandelslieferung durch den Lieferer im EU-Bestimmungsland besteuert wird. Sie ist im EU-Ursprungsland aufgrund der Ortsverlagerung nicht steuerbar.

#### Beispiel

Der französische Elektro-Großhändler F beauftragt eine Spedition mit der Beförderung eines vom Privatmann D aus Deutschland bestellten Wein-Kühlschranks an diesen. Die deutsche Lieferschwelle des F ist im laufenden und im vorangegangenen Kalenderjahr überschritten.

Ort der Lieferung ist Deutschland, weil dort das Ende der Versendung liegt, § 3c (1) UStG. Die Lieferung ist im Inland steuerbar, weil alle Voraussetzungen des § 1 (1) Nr. 1 UStG i. V. m. § 3 (1) UStG und § 3c (1) UStG vorliegen.

## 9.9 Die sonstige Leistung

Neben der Lieferung ist die sonstige Leistung eine Unterart des umsatzsteuerlichen Leistungsbegriffs, s. a. Abschn. 9.1.4.

### 9.9.1 Begriff

Die sonstige Leistung ist geregelt in § 3 (9) S. 1 UStG sowie erläutert in A 3.1 (4) UStAE:

► **Sonstige Leistungen** sind Leistungen, die *keine Lieferungen* sind.

Gemäß § 3 (9) S. 2 UStG können sonstige Leistungen auch in einem

- *Tun* (Dienstleistungen, wie z. B. Werkleistungen, Beförderungs-, Vermittlungsleistungen),
- *Dulden* (Hinnahme fremder Aktivität, z. B. durch Vermietung, aber auch Bestellung eines Nießbrauchs oder Erbbaurechts)<sup>20</sup> oder
- *Unterlassen* (bewusste Nichtvornahme eigener Handlung, z. B. aufgrund von entgeltlicher Unterlassung von Wettbewerb)<sup>21</sup> bestehen

<sup>20</sup>BFH-Urteil v. 20.04.1988, X R 4/80, BStBl. II, S. 744.

<sup>21</sup>BFH-Urteil v. 13.11.2003, V R 59/02, BStBl. II 2004, 472.

### 9.9.2 Abgrenzung bei der Abgabe von Speisen und Getränken

Die Zuordnung einer *einheitlichen Leistung*, die sowohl Lieferungselemente als auch Elemente einer sonstigen Leistung enthält, richtet sich danach, welche Elemente nach dem Willen der Vertragsparteien den wirtschaftlichen Gehalt der Leistung bestimmen.<sup>22</sup> Mitunter ist eine zweifelsfreie Einstufung nicht möglich, sodass diese Frage erst nach höchstrichterlicher Entscheidung geklärt ist. Eine Übersicht bisher ergangener Rechtsprechung zu Abgrenzungsfragen hierzu enthält A 3.5 UStAE. Von besonderer Bedeutung und Aktualität ist dabei die Beurteilung der Abgabe von Speisen und Getränken,<sup>23</sup> die grundsätzlich möglich ist

- a) zum Verzehr in einem Restaurant (an Ort und Stelle) oder
- b) zur Mitnahme (Außer-Haus-Verkauf).

Während im Fall a) das Dienstleistungselement überwiegt und somit eine sonstige Leistung (*Restaurantsumsatz*) vorliegt, die grundsätzlich mit dem *Regelsteuersatz* nach § 12 (1) UStG zu besteuern ist, kann es sich im Fall b) um eine *Lieferung* handeln, für die eine Besteuerung zum *ermäßigten Steuersatz* nach § 12 (2) UStG möglich ist, wenn der Gegenstand der Lieferung in Anlage 2 aufgelistet ist, s. a. Abschn. 9.21. Große Relevanz wurde dabei auch der Frage nach der Einstufung der Abgabe von Speisen und Getränken im Rahmen eines Partyservices oder auch im Kino beigemessen, die schließlich vom EuGH zur Harmonisierung der Rechtslage der Mitgliedstaaten entschieden wurde.<sup>24</sup> Demnach erfolgt beim *Partyservice* *nur dann* die Behandlung als *Lieferung*, wenn dieser lediglich *nicht individuell zubereitete Standardspeisen ohne zusätzliche wesentliche Dienstleistungen* an den Kunden erbringt, während andererseits der Verzehr von frisch zubereitetem Popcorn und „Tortilla“-Chips im Kinosaal nicht auf eine Dienstleistung im Darreichungsbereich (wie Bedienung am Platz) schließen lässt. Wenn die *Dienstleistungselemente*, die der Lieferung der Nahrungsmittel voraus- und mit ihr einhergehen, *qualitativ nicht überwiegen*, verbleibt es bei der Beurteilung als *Lieferung*, was im Falle des Kinos bestätigt wurde, da aus Sicht des durchschnittlichen *Kinobesuchers* die Abgabe von Speisen und Getränken lediglich eine Abrundung des Kinobesuchs darstellt.

<sup>22</sup>BFH-Urteil v. 19.12.1991, V R 107/86, BStBl. II 1992, S. 449; BFH-Urteil v. 21.06.2011, V R 80/99, BStBl. II 2003, S. 810.

<sup>23</sup>EuGH-Urteil v. 10.03.2011, C-497/09; BFH-Urteile v. 08.06.2011, XI R 37/08; BFH-Urteil v. 30.06.2011, V R 3/07, V R 35/08, V R 18/10; BFH-Urteil v. 12.10.2011, V R 66/09; BFH-Urteil v. 23.11.2011, XI R 6/08. Konsequenzen daraus siehe BMF v. 20.03.2013.

<sup>24</sup>EuGH-Urteil v. 10.03.2011, C-497/09; C-499/09; C-501/09; C-502/09.

## 9.10 Unentgeltliche sonstige Leistungen

Um folgende sonstige Leistungen, die der Sache nach unentgeltlich erbracht werden, der Steuerbarkeit zu unterziehen, erfolgt analog zur Regelung unentgeltlicher Lieferungen gem. § 3 (1b) UStG (Abschn. 9.6) die Besteuerung einer der *sonstigen Leistung gegen Entgelt gleichgestellten Wertabgabe* nach § 3 (9a) UStG, s. a. A 3.4 UStAE.

### 9.10.1 Verwendung eines unternehmerischen Gegenstandes

Einer sonstigen Leistung gegen Entgelt wird gem. § 3 (9a) Nr. 1 UStG gleichgestellt:

- Die *Nutzung eines Gegenstandes des Unternehmensvermögens*
- durch den *Unternehmer oder sein Personal* (nicht jedoch Aufmerksamkeiten)
- im Inland für Zwecke *außerhalb des Unternehmens*
- bei Vorliegen *vorheriger* (wenigstens teilweiser) *Vorsteuer-Abzugsberechtigung*.

#### Beispiel

Der Einzelunternehmer E nutzt seinen dem Unternehmensvermögen zugeordneten Astra GTD auch für Privatfahrten. Er hat den Pkw vor einem Jahr unter voller Vorsteuer-Abzugsberechtigung für sein Unternehmen erworben.

Es liegt eine steuerbare unentgeltliche Nutzung eines betrieblichen Gegenstandes (Pkw) durch den Unternehmer für private Zwecke (= außerhalb des Unternehmens) gem. § 1 (1) Nr. 1 i. V. m. § 3 (9a) UStG vor. Die Besteuerung erfolgt i. d. R. gemäß der sog. 1 %- oder nach der Fahrtenbuchregelung.<sup>25</sup>

*Aber:*

#### ► Wichtige Abgrenzung

Wie wäre der Sachverhalt zu beurteilen, wenn im o.g. Beispiel nicht der Unternehmer E selbst das Fahrzeug für private Zwecke nutzt, sondern dessen *angestellter Außendienstmitarbeiter A*, da ihm dies laut Arbeitsvertrag gestattet ist?

Es liegt *keine unentgeltliche Wertabgabe* i. S. v. § 3 (9a) UStG vor! Vielmehr ist von einer entgeltlichen Leistung i. S. v. § 1 (1) Nr. 1 UStG auszugehen, da zu unterstellen ist, dass die Überlassung des Fahrzeugs an A nicht schenkweise geschieht, sondern Bestandteil der Vergütung für die Arbeitsleistung des Angestellten ist. Die Gegenleistung besteht folglich in der (anteiligen)

<sup>25</sup>Berechnung gem. BMF v. 5.6.2014, BStBl. I, S. 896, Nr. I. 5, A 15.23 Abs. 1–7 UStAE.

Arbeitsleistung. Es handelt sich somit um einen tauschähnlichen Umsatz i. S. v. § 3 (12) S. 2 UStG, der i. d. R. nach der 1 %- oder der Fahrtenbuchregelung berechnet wird.<sup>26</sup>

Die Nutzung von Gegenständen des Unternehmensvermögens durch das Personal außerhalb des Unternehmens unterliegt insbesondere bei einmaligen/unregelmäßigen Nutzungen, die nicht Bestandteil des Arbeitsvertrages sind (z. B. bei Überlassung einer betrieblichen Maschine durch den Arbeitgeber an den Arbeitnehmer für dessen privaten Hausbau etc.), der Besteuerung gem. § 3 (9a) UStG.

### 9.10.2 Dienstleistung für Zwecke außerhalb des Unternehmens

Die nicht unter § 3 (9a) Nr. 1 UStG fallenden

- *unentgeltlichen Dienstleistungen*
- für *nichtunternehmerische Zwecke* oder für den *privaten Bedarf des Personals*,
- die jedoch keine Aufmerksamkeiten sind,

werden als unentgeltliche Wertabgaben von § 3 (9a) Nr. 2 UStG erfasst.

#### Beispiel

Einsatz von Betriebspersonal

- im Privathaushalt des Unternehmers/Personals,
- im privaten Garten des Unternehmers/Personals oder
- beim Bau eines Eigenheims des Unternehmers/Personals.

► Im Gegensatz zur Verwendung von Gegenständen (§ 3 (9a) Nr. 1 UStG) spielt es bei der unentgeltlichen Erbringung einer anderen sonstigen Leistung nach § 3 (9a) Nr. 2 UStG *keine Rolle, ob der Inanspruchnahme ein Vorsteuerabzug vorausgegangen ist!*

### 9.10.3 Ort der unentgeltlichen sonstigen Leistung

Für *unentgeltliche Wertabgaben*, zu denen sowohl *unentgeltliche Lieferungen nach § 3 (1b) UStG* als auch *unentgeltliche sonstige Leistungen nach § 3 (9a) UStG*

<sup>26</sup>Berechnung gem. BMF v. 4.4.2018, Gz: IV C 5 – S 2334/18/10001, Rd. 3 ff. u. 23 ff., A 15.23 Abs. 8–13 UStAE.

zählen, richtet sich die Bestimmung des Ortes der Leistung seit 01.01.2020 nach den allgemeinen Regelungen der Ortsbestimmung, da § 3f UStG aufgehoben wurde. Es gilt dennoch i.d.R. das Unternehmerortprinzip. Demnach werden die Leistungen an dem Ort ausgeführt, an dem der Unternehmer sein Unternehmen bzw. seine Betriebsstätte betreibt.

---

## 9.11 Der Ort der sonstigen Leistung

Wie bei den Lieferungen der Lieferort, ist bei den sonstigen Leistungen der Ort der sonstigen Leistung entscheidend für die Steuerbarkeit des Umsatzes. Es besteht nur dann *Steuerbarkeit nach § 1 (1) Nr. 1 i. V. m. § 3 (9) UStG*, wenn die Prüfung des Leistungsorts „Inland“ ergibt.

### 9.11.1 Grundsätzliches

Es gilt bei der Bestimmung des Leistungsortes *vorab* festzustellen, ob *Sonderregelungen* greifen, die in folgenden Normen zu finden sind:

- § 3b UStG (Beförderungsleistungen), s. a. Abschn. [9.11.4](#),
- § 3e UStG (Restaurationsleistung während der Beförderung an Bord eines Schiffes, in einem Luftfahrzeug oder in einer Eisenbahn)

Trifft eine der genannten Vorschriften zu, richtet sich der Leistungsort nach dieser Spezialregelung. *Ist dies nicht der Fall*, ist die weitere Prüfung des Leistungsorts ausschließlich innerhalb des § 3a UStG vorzunehmen.

### 9.11.2 Systematik der Leistungsortbestimmung nach § 3a UStG

Bei der Ermittlung des Leistungsortes nach § 3a UStG ist zu beachten, dass die *Absätze 1 und 2 Grundtatbestände* regeln, während die *Absätze 3 bis 8* wiederum *Spezialregelungen* enthalten, die vorrangig gegenüber den ersten beiden Absätzen sind (lex specialis).

So ergibt sich innerhalb des § 3a UStG folgende Prüfreihefolge:

1. Ist eine *Spezialregelung* nach § 3a (3–8) UStG einschlägig?
  - Falls „ja“: diese anwenden!
  - Falls „nein“: Prüfung der Grundtatbestände, § 3a (1 + 2) UStG wie folgt:

## 2. Handelt es sich beim *Leistungsempfänger*

- a) um einen *Unternehmer*,
- b) der die sonstige Leistung *für sein Unternehmen* bezieht?<sup>27</sup>
  - Falls a) + b) „ja“: Leistungsort ist dort, wo der Leistungsempfänger sein *Unternehmen betreibt*<sup>28</sup>, § 3a (2) UStG.  
„B2B“-Umsatz, s. a. Abschn. 9.1.1.
  - Falls a) und b) nicht oder nicht kumulativ zutreffen, d. h., der Leistungsempfänger ist *kein Unternehmer* oder bezieht als Unternehmer die sonstige Leistung für seinen *nichtunternehmerischen Bereich*:  
Leistungsort ist dort, wo der leistende Unternehmer sein Unternehmen betreibt, § 3a (1) UStG.  
„B2C“-Umsatz, s. a. Abschn. 9.1.1.

### Beispiel

- a) Der Münchner Rechtsanwalt K erbringt an einen Anwaltskollegen in Rom Beratungsleistungen für dessen Kanzlei.  
Der Ort der sonstigen Leistung liegt gem. § 3a (2) UStG in Rom (Sitz des Leistungsempfängers). Der Umsatz ist in Deutschland nicht steuerbar (Merkmal „Inland“ gem. § 1 (1) Nr. 1 UStG fehlt!).
- b) Der Münchner Rechtsanwalt K erbringt Beratungsleistungen an eine Privatperson in Rom.  
Es handelt sich um einen steuerbaren Umsatz gem. § 1 (1) Nr. 1 UStG, und zwar um eine sonstige Leistung i. S. v. § 3 (9) UStG mit Ort der sonstigen Leistung in München gem. § 3a (1) UStG.

## 9.11.3 Vereinfachte Übersicht zu § 3a UStG

Die Vielfalt der in § 3a UStG geregelten Sachverhalte soll nachfolgend zum besseren Überblick vereinfacht wiedergegeben werden, wobei zugunsten der Übersicht auf detaillierte Regelungen und Vollständigkeit verzichtet wird:

Zu detaillierten Informationen zu den einzelnen Regelungen des § 3a UStG s. a. A 3a.1–A 3a.16 UStAE.

Die einzelnen Absätze des § 3a UStG bestimmen den Ort der sonstigen Leistung wie folgt:

<sup>27</sup>Ebenfalls erfasst sind nichtunternehmerisch tätige juristische Personen, denen eine USt-ID erteilt wurde.

<sup>28</sup>Ebenso erfasst ist eine Betriebsstätte, in der die Leistung vom Unternehmer empfangen wurde.

- Abs. 1: Ort am Sitz des leistenden Unternehmers, falls Empfänger Nichtunternehmer.
- Abs. 2: Ort am Sitz des Leistungsempfängers, falls Empfänger Unternehmer.<sup>29</sup>
- Abs. 3 Nr. 1: Belegenheitsort des Grundstücks (ungeachtet der Unternehmereigenschaft des Empfängers)
- Abs. 3 Nr. 2: Übergabeort des Beförderungsmittels bei kurzfristiger Vermietung (bei Pkw  $\leq 30$  Tage), bei langfristiger Vermietung, Differenzierung nach Satz 3 ff.
- Abs. 3 Nr. 3: Tätigkeitsort für
  - kulturelle, künstlerische, sportliche Leistungen u. a.
  - Restaurationsleistungen mit Ausnahme § 3e UStG
  - Arbeiten an beweglichen Gegenständen für Nichtunternehmer
- Abs. 3 Nr. 4: Ausführungsort für Vermittlungsleistungen, falls Empfänger Nichtunternehmer
- Abs. 3 Nr. 5: Veranstaltungsort für Eintrittsberechtigungen (kulturelle, künstlerische, sportliche, wissenschaftliche u. a. Veranstaltungen)
- Abs. 4: Ort am Sitz des Leistungsempfängers, falls
  - sonstige Leistung gem. § 3a (4) S. 2 Nr. 1–14 UStG und
  - Empfänger ist Privatperson im Drittland
- Abs. 5: Ort am Sitz des Leistungsempfängers, falls
  - Empfänger = Privatperson
  - bei Telekommunikations-, Rundfunk-, Fernseh- und auf elektronischem Weg erbrachte Dienstleistungen, mit Ausnahme des Unterschreitens der Grenze von 10.000 € an Privatperson in der EU, dann Ort am Sitz des Leistenden, § 3a (5) S. 3 ff.
- Abs. 6: Ort gilt als im Inland gelegen, falls Unternehmer mit Sitz im Drittland
  - eine sonstige Leistung erbringt nach § 3a (4) Nr. 1–10 UStG und Leistungsempfänger = juristische Person des öffentlichen Rechts als Nichtunternehmer oder
  - eine Telekommunikations-, Rundfunk- oder Fernsehdienstleistung erbringt oder
  - Beförderungsmittel vermietet mit Nutzung im Inland (z. B. ein im Inland ansässiger Privatmann mietet bei einem in der Schweiz ansässigen Autovermieter einen Pkw für ein Jahr und nutzt ihn im Inland)
- Abs. 7: Leistungsort im Drittland, falls Nutzung im Drittland und
  - Unternehmer mit Sitz im Inland
  - Leistungsempfänger = Unternehmer aus Drittland und Leistung = für sein Unternehmen

<sup>29</sup>Die Unternehmereigenschaft wird im Gemeinschaftsgebiet mit einer gültigen USt-ID nachgewiesen – im Drittland bedarf es einer separaten Unternehmerbescheinigung des Heimatlandes.

- kurzfristige Vermietung von Schienenfahrzeugen, Bussen oder Straßenfahrzeugen, nur zur Beförderung von Gegenständen bestimmt
- Abs. 8: Leistungsort im Drittland, falls Nutzung im Drittland bei Güterbeförderungsleistung etc. i. S. v. § 3b (2) UStG, Arbeiten an beweglichen körperlichen Gegenständen, Reisevor-, oder Veranstaltungsleistungen.

#### 9.11.4 Sonderregelung nach § 3b UStG

Beförderungsleistungen nach § 3b UStG, die als Lex Specialis § 3a UStG vorgehen, sind in zwei Bereiche zu unterscheiden:

##### a) *Personenbeförderung*

Ungeachtet dessen, ob die Leistung *an Unternehmer oder Nichtunternehmer* erbracht wird, gilt gem. § 3b (1) S. 2 UStG der *Teil, der sich auf die inländische Beförderung bezieht* (Streckenprinzip) als *im Inland steuerbar*. Wenn die Personenbeförderung sowohl auf inländischen als auch auf ausländischen Streckenteilen stattfindet, müssen diese in steuerbare inländische und nicht steuerbare ausländische Bereiche aufgeteilt werden.

##### b) *Gegenstandsbeförderungen*

Die Beförderung von Gütern unterliegt ebenfalls dem *unter a) genannten Streckenprinzip*, wenn die Beförderung *ausschließlich an einen Nichtunternehmer* erfolgt, § 3b (1) S. 3 UStG.

Handelt es sich jedoch um eine Beförderung an einen Nichtunternehmer, die in dem Gebiet eines Mitgliedstaates beginnt und in einem anderen Mitgliedstaat endet (= sog. *innergemeinschaftliche Beförderung eines Gegenstandes*), wird die Gegenstandsbeförderung an dem *Ort ausgeführt*, an dem die *Beförderung beginnt* gem. § 3b (3) UStG.

- Wird eine *Güterbeförderung an einen Unternehmer* für dessen Unternehmen ausgeführt, ist kein Anwendungsbereich nach § 3b UStG eröffnet. Es gilt vielmehr der *Grundtatbestand gem. § 3a (2) UStG*, das Empfängerortprinzip.

## 9.12 Überblick zur Ermittlung der steuerbaren Leistung

Um aufgrund der Vielzahl von detaillierten Regelungen zur Bestimmung der Leistung und des Leistungsortes den Überblick über die Hauptanwendungsfälle zu bewahren, sind diese in einem vereinfachten Prüfungsschema unter Verzicht auf Spezialregelungen und Vollständigkeit wiedergegeben (vgl. Abb. 9.3).



Steuerbare Leistung i. S. v. § 1 (1) Nr. 1 S. 1 UStG, wenn

- von einem **Unternehmer** (i. S. v § 2 (1) UStG)
- **gegen Entgelt** (Leistungsaustausch)
- **im Rahmen seines Unternehmens** (nicht für den privaten Bereich)
- **im Inland** ausgeführt (= Ort der Lieferung bzw. Ort der sonstigen Leistung)

Umsatzsteuerliche Leistung kann i. S. d. *Einheitlichkeit der Leistung* sein:

|                 |                     |             |                          |             |                          |
|-----------------|---------------------|-------------|--------------------------|-------------|--------------------------|
| <i>entweder</i> | <b>Lieferung</b>    | <i>oder</i> | <b>sonstige Leistung</b> | <i>oder</i> | gleichgestellte Leistung |
| i. S. v.        | <b>§ 3 (1) UStG</b> |             | <b>§ 3 (9) UStG</b>      |             | <b>§ 3 (1b, 9a) UStG</b> |

Ob der **Leistungsort im Inland** liegt, richtet sich nach folgenden Normen:

|                       |                  |
|-----------------------|------------------|
| <b>§ 3 (6-8) UStG</b> | <b>§ 3a UStG</b> |
|-----------------------|------------------|

Wenn „ja“ → **Steuerbare Leistung!**

### Abb. 9.3 Vereinfachtes Prüfungsschema

## 9.13 Werklieferung – Werkleistung

Das Unterscheiden einer Werklieferung von einer Werkleistung, s. a. A 3.8 UStAE, ist entscheidend für die Bestimmung des Leistungsortes. Während die *Werklieferung* (§ 3 (4) UStG) wie eine *Lieferung* (§ 3 (1) UStG) behandelt wird, fallen *Werkleistungen unter die Vorschriften der sonstigen Leistung* (§ 3 (9) UStG) mit den jeweiligen Bestimmungen zum *Leistungsort*. Darüber hinaus greifen je nach Leistungsart auch unterschiedliche Steuerbefreiungstatbestände, wie z. B. § 4 Nr. 1b UStG für die innergemeinschaftliche *Lieferung* gem. § 6a UStG.

### 9.13.1 Werklieferung

Eine Werklieferung i. S. v. § 3 (4) UStG liegt vor, wenn der leistende Unternehmer

- mindestens einen (Teil) von evtl. mehreren *Hauptstoffen beschafft* (d. h. kauft oder herstellt)
- und diese(n) zu einem fertigen Werk *be- oder verarbeitet* (z. B. Herstellung, Erweiterung, Erneuerung, Reparatur ...), wobei
  - *Hauptstoffe* die Eigenart eines *Gegenstandes prägen* und nicht nur Zutaten oder sonstige Nebensachen sind (z. B. Motor oder Kurbelwelle eines Kfz stellen Hauptstoffe dar) und
  - *Zutaten oder sonstige Nebensachen* Lieferungen sind, die bei Gesamtbetrachtung – aus der Sicht des Durchschnittsverbrauchers – nicht das Wesen des Umsatzes bestimmen (z. B. Nägel, Schrauben, Splinte ...).<sup>30</sup>

<sup>30</sup>BFH-Urteil v. 09.06.2005, V R 50/02, BStBl. II 2006, S. 98.

- Für die Abgrenzung ist nicht der Wert entscheidend, sondern ob die Stoffe *ihrer Art nach* sowie nach dem Willen der Beteiligten als Hauptstoffe oder als Nebensstoffe bzw. Zutaten des herzustellenden Werkes anzusehen sind.<sup>31</sup> Allein die Unentbehrlichkeit eines Gegenstandes macht ihn jedoch noch nicht zur Hauptsache.
- Stellt der Auftraggeber selbst entweder einen von mehreren Hauptstoffen oder Nebensstoffen bei (z. B. Werkzeuge, Maschinen, Material ...), sind diese sog. *Materialbeistellungen* vom Umfang der Werklieferung auszuscheiden. Es fehlt hierbei am Leistungsaustausch, sodass Materialbeistellungen *nicht steuerbar* sind i. S. v. § 1 (1) Nr. 1 UStG.

### Beispiel

Der Bauunternehmer R GmbH aus München erhält von den Eheleuten N aus Starnberg den Auftrag, ein schlüsselfertiges Haus zu errichten. Im Oktober desselben Jahres zieht das Ehepaar N unbeschadet einiger weniger noch ausstehender Restarbeiten in ihr neues Traumhaus ein. Die baubehördliche Abnahme erfolgt zwei Monate später, im Dezember. Im darauf folgenden Januar erhält das Ehepaar N die Schlussrechnung i. H. v. 950.000 € abzüglich Baumaterialien (Marmorfiesen und handgeschmiedete Geländer) im Wert von 50.000 €, die das Ehepaar N zu Beginn der Bauarbeiten der R GmbH zur Errichtung des Hauses zur Verfügung gestellt hat.

- Die R GmbH hat die Herstellung des Gebäudes übernommen und verwendet hierzu Stoffe (Baumaterial), die sie selbst beschafft hat. Da es sich bei dem Baumaterial nicht um sonstige Nebensstoffe oder Zutaten handelt, sondern (auch) um Hauptstoffe, liegt eine Werklieferung gem. § 3 (4) S. 1 UStG vor. Die feste Verbindung der Baumaterialien mit dem Grund und Boden sind dabei nicht schädlich gem. § 3 (4) S. 2 UStG.
- Das von den Eheleuten N zur Herstellung des Gebäudes zur Verfügung gestellte Baumaterial ist mangels Leistungsaustausch eine nicht steuerbare Materialbeistellung i. S. v. A 3.8 (2) S. 1 UStAE. Vom Umfang der Werklieferung (950.000 €) sind die Beistellungen (50.000 €) auszuscheiden.
- Der Lieferzeitpunkt ist im Oktober, da mit dem Einzug die Verfügungsmacht am Haus verschafft wird. Die fehlenden Restarbeiten sind unschädlich, solange der bestimmungsgemäße Gebrauch nicht beeinträchtigt ist. Die baubehördliche Abnahme ist nicht maßgebend, gem. A 13.2 S. 2 Nr. 1 S. 4 u. 5 UStAE.<sup>32</sup>

<sup>31</sup>BFH-Urteil v. 28.05.1953, V 22/53 U, BStBl. III, S. 217.

<sup>32</sup>BFH-Urteil v. 26.02.1976, V R 132/73, BStBl. II, S. 309.

- Der Ort der (Werk-)Lieferung ist gem. § 3 (7) S. 1 UStG (ruhende Lieferung) Starnberg. Es handelt sich um eine steuerbare Lieferung i. S. v. § 1 (1) Nr. 1 S. 1 i. V. m. § 3 (4) und § 3 (1) UStG, die ein Unternehmer gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens im Inland (§ 3 (7) S. 1 UStG) ausgeführt hat. Mangels Steuerbefreiung ist die Werklieferung auch steuerpflichtig. Insbesondere ist § 4 Nr. 9 BStb. a) UStG, s. a. Abschn. 9.14.3, nicht anwendbar,<sup>33</sup> vgl. A 4.9.1 (1) S. 4 UStAE.

### 9.13.2 Werkleistung

Eine Werkleistung i. S. v. § 3 (9) UStG liegt vor, wenn vom Auftraggeber sämtliche Hauptstoffe gestellt werden. Es handelt sich hierbei um eine sog. *Materialgestellung*, die ebenfalls vom Umfang der Werkleistung ausgeschieden wird, da es auch in diesem Fall am Leistungsaustausch fehlt. Die Materialgestellung selbst ist nicht steuerbar i. S. v. § 1 (1) Nr. 1 UStG. Der leistende Unternehmer beschafft entweder gar keine Stoffe selbst oder nur Nebstoffe bzw. Zutaten.

- Falls der Leistende im Namen des Auftraggebers Material beschafft, handelt es sich ebenfalls um eine Materialgestellung im Rahmen einer Werkleistung nach § 3 (9) UStG.

### 9.13.3 Abgrenzung

Um z. B. im Falle einer Kfz-Reparatur die exakte Zuordnung zu einer Werklieferung oder Werkleistung treffen zu können, müssen die *Haupt- und Nebstoffe* voneinander *abgegrenzt* werden. Wenn dies nicht zweifelsfrei geschehen kann, darf *bei Reparaturen von beweglichen körperlichen Gegenständen* die *Vereinfachungsregel* gem. A 3.8 (6) S. 6 UStAE angewandt werden. Demnach kann von einer *Werklieferung* ausgegangen werden, wenn der *Entgeltanteil*, der bei der Reparatur auf das verwendete *Material* entfällt, *mehr als 50 %* des Gesamtentgelts beträgt.

---

## 9.14 Steuerbefreiungen

§ 3 (1) AO regelt übergreifend, dass die Erzielung von (Steuer-)Einnahmen Neben-zweck der jeweiligen Steuergesetze sein kann. Damit ist grundsätzlich die Möglichkeit eingeräumt, durch Steuervorschriften sozialpolitische und/oder volkswirtschaftliche

---

<sup>33</sup>BFH-Beschluss v. 30.10.1986, V B 44/86, BStBl. II 1987, S. 145 u. BFH-Urteil v. 24.02.2000, V R 89/98, BStBl. II, S. 278.

Prozesse zu lenken; für die Umsatzsteuer gilt dies insbesondere vor dem Hintergrund der Harmonisierung des Mehrwertsteuersystems auf Ebene der EU-Mitgliedstaaten. In diesem Zusammenhang sind auch die Steuerbefreiungsvorschriften des UStG zu sehen.

### 9.14.1 Grundsätzliches

Wie im allgemeinen Prüfungsschema, s. Abschn. 9.1.3, zur Umsatzsteuerpflicht dargestellt, unterliegt ein steuerbarer Umsatz dann der Umsatzsteuer, wenn er nicht steuerfrei ist. Die Frage nach der Steuerfreiheit des Umsatzes ist enumerativ in § 4 UStG geregelt. Deshalb sind im Umkehrschluss alle Leistungen, die *steuerbar sind i. S. v. § 1 (1) Nr. 1–5 UStG* und *nicht in der abschließenden Aufzählung der steuerfreien Leistungen des § 4 UStG aufgeführt sind, umsatzsteuerpflichtig*.

Zu unterscheiden sind grundsätzlich *zwei Arten von Steuerbefreiungen*. Entweder ist der umsatzsteuerliche Unternehmer trotz anzuwendender Steuerbefreiungsvorschrift zum Vorsteuerabzug seiner Eingangsumsätze gem. § 15 (3) Nr. 1 UStG berechtigt (Abzugsumsätze) oder es verbleibt beim Ausschluss des Vorsteuerabzugs nach § 15 (2) Nr. 1 UStG (Ausschlussumsätze).

### 9.14.2 Steuerbefreiung i. R. d. Abzugsumsätze

Die Steuerbefreiungen der Abzugsumsätze sind geregelt in § 4 Nr. 1–7 UStG. Von hoher Bedeutung sind dabei insbesondere die steuerfreien Ausfuhrlieferungen (§ 4 Nr. 1a UStG) und die innergemeinschaftlichen Lieferungen (§ 4 Nr. 1b UStG).

#### 9.14.2.1 Ausfuhrumsätze

Geregelt sind die i. V. m. § 4 Nr. 1a UStG steuerfreien Ausfuhrlieferungen in § 6 UStG, s. a. A 6.1 UStAE. Gemäß § 6 (1) UStG müssen folgende Voraussetzungen vorliegen:

- steuerbare, *warenbewegte Lieferung* i. S. v. § 3 (6) UStG (Ort der Lieferung: Inland),
- der Gegenstand der Lieferung gelangt durch einen Unternehmer i. S. v. § 2 (1) UStG
- oder durch einen ausländischen Abnehmer i. S. v. § 6 (2) UStG
- körperlich *ins Drittland* i. S. v. § 1 (2a) S. 3 UStG.

Zu beachten ist, dass der Unternehmer nach § 6 (4) UStG i. V. m. § 8 ff. UStDV nachweisen muss, dass er, der Abnehmer oder ein Beauftragter den Gegenstand der Lieferung in das Drittlandsgebiet befördert oder versendet hat (*Ausfuhrnachweis*).

#### 9.14.2.2 Innergemeinschaftliche Lieferungen

Die i. V. m. § 4 Nr. 1b UStG steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferungen sind geregelt in § 6a UStG, s. a. A 6.1 UStAE. § 6a UStG setzt für eine innergemeinschaftliche Lieferung voraus:

- Steuerbare, *warenbewegte Lieferung* i. S. v. § 3 (6) UStG (Ort der Lieferung: Inland),
- der Gegenstand der Lieferung gelangt durch einen Unternehmer i. S. v. § 2 (1) UStG
- oder durch einen Abnehmer, der im anderen EU-Mitgliedstaat einen innergemeinschaftlichen Erwerb i. S. v. § 1a UStG analog besteuert (§ 6a (1) Nr. 3 UStG),
- körperlich vom *Inland in einen anderen EU-Mitgliedstaat*.

Zu beachten ist, dass der Unternehmer nach § 14a (3) S. 1 UStG eine *Nettorechnung* unter Angabe *seiner sowie der USt-ID-Nummer des Leistungsempfängers* ausstellen und nach § 6a (3) UStG i. V. m. §§ 17a, 17b, 17c UStDV die Voraussetzungen der innergemeinschaftlichen Lieferung beleg- und buchmäßig *nachweisen* muss. Es obliegt seiner Sorgfaltspflicht gem. § 6a (4) UStG, sich der Richtigkeit des Namens und der Anschrift des Abnehmers sowie der *Gültigkeit dessen USt-ID* zu vergewissern. Konnte der Unternehmer dennoch nicht erkennen, dass die Voraussetzungen für eine innergemeinschaftliche Lieferung nicht vorlagen, weil die Angaben des Abnehmers unrichtig waren, so schuldet dieser die entgangene Steuer. Der Lieferer kann sich auf die Erfüllung seiner Sorgfaltspflicht berufen und die Lieferung dennoch als steuerfrei behandeln (*Vertrauensschutzregel*), s. a. A 6a.8 Abs. 6–9 UStAE.

Für innergemeinschaftliche Lieferungen ist die Meldepflicht gem. § 18a UStG (Zusammenfassende Meldung, ZM) an das Bundeszentralamt für Steuern zu beachten.<sup>34</sup>

### 9.14.3 Steuerbefreiungen i. R. d. Ausschlussumsätze

Anders als bei den unter Abschn. 9.14.2 genannten Fällen führen Steuerbefreiungen nach § 4 Nr. 8–29 UStG zum Ausschluss des Vorsteuerabzugs gem. § 15 (2) UStG bei den Eingangsumsätzen.

#### 9.14.3.1 Überblick

Einige wichtige Ausschlussumsätze des § 4 UStG sind z. B.:

- Nr. 8: Umsätze auf dem Geld-, Kapitalmarkt und im Kreditwesen
- Nr. 9a: Umsätze, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen

---

<sup>34</sup>Seit Inkrafttreten der Neuregelungen des JStG 2019 zum 1.1.20 ist § 6a (1) Nr. 4 UStG verankert, dass der Abnehmer zum Zeitpunkt des Erwerbs bereits eine ihm vom anderen Mitgliedstaat erteilte gültige USt-ID verwenden muss. Außerdem entfällt die Steuerfreiheit gem. § 4 Nr. 1b UStG, wenn die ZM nicht, nicht richtig oder unvollständig vom Leistenden abgegeben wird. Ferner wurde durch Einführung von § 6b UStG unter den darin genannten Voraussetzungen die bisherige Besteuerung eines Konsignationslagers als innergemeinschaftliches Verbringen Abschn. 9.16.2 und Lieferung ins Bestimmungsland durch Fingieren einer innergemeinschaftlichen Lieferung ersetzt und vereinfacht, da die umsatzsteuerliche Registrierung des Lieferers im Bestimmungsland entfällt. Der Empfänger besteuert einen innergemeinschaftlichen Erwerb (i. g. E.).

- Nr. 10: Umsätze aus Versicherungsleistungen
- Nr. 11: Umsätze aus der Tätigkeit eines Bausparkassen-, Versicherungsvertreters oder -maklers
- Nr. 12a: Vermietung und Verpachtung von Grundstücken
- Nr. 14: Umsätze aus der Tätigkeit als Arzt, Zahnarzt, Heilpraktiker, Physiotherapeut (mit Einschränkungen)
- Nr. 21: Leistungen für unmittelbare Schul- und Bildungszwecke
- Nr. 22: Wissenschaftliche, kulturelle, sportliche u. a. Veranstaltungen von z. B. juristischen Personen des öffentlichen Rechts oder gemeinnützigen Vereinen
- Nr. 23: Leistungen i. R. d. Kinder- und Jugendhilfe
- Nr. 26: Ehrenamtliche Tätigkeit
- Nr. 28: Verkauf von Gegenständen, die ausschließlich für Ausschlussumsätze verwendet wurden.

#### 9.14.3.2 Besonderheit: Option gem. § 9 UStG

Der Nachteil des Ausschlusses des Vorsteuerabzugs kann dadurch beseitigt werden, dass der Steuerpflichtige in den in § 9 UStG genannten Fällen, bei Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen, auf die *Steuerfreiheit verzichtet* und folglich *steuerpflichtige Umsätze* tätigt, für die er dann auch den *Vorsteuerabzug geltend machen* kann. Gemäß § 9 (1) UStG besteht diese Möglichkeit abschließend für Ausschlussumsätze nach § 4 Nr. 8a – g, 9a, 12, 13 und 19 UStG.

- Besonders praxisrelevant ist dabei die Option zur Steuerpflicht bei Grundstücksvermietungen nach § 4 Nr. 12a UStG und bei Grundstückslieferungen nach § 4 Nr. 9a UStG.

##### 9.14.3.2.1 Voraussetzungen und Einschränkungen

Um von Ausschlussumsätzen zu steuerpflichtigen Umsätzen zu optieren, setzt § 9 (1) UStG voraus, dass es sich jeweils um einen Umsatz

- des leistenden Unternehmers i. S. v. § 2 (1) UStG handeln muss,
- der nach § 4 Nr. 8a–g, 9a, 12, 13 oder 19 UStG steuerbefreit (aber steuerbar!) ist.
- Der Umsatz muss ferner an einen anderen Unternehmer
- für dessen Unternehmen ausgeführt werden.

§ 9 (2) UStG verlangt *zusätzlich* insbesondere bei *Grundstücksvermietungen* nach § 4 Nr. 12a UStG, dass der *Leistungsempfänger* (= Mieter) zumindest beabsichtigt, das Grundstück ausschließlich für Abzugumsätze zu verwenden, d. h., die (künftigen) Umsätze des Mieters dürfen den Vorsteuerabzug nicht ausschließen.

- Bei *Altfällen*, siehe dazu § 27 (2) UStG, findet § 9 (2) UStG keine Anwendung, d. h., in diesen Fällen schaden Ausschlussumsätze des Leistungsempfängers nicht!

§ 9 (3) UStG regelt zusätzlich zeitliche und formelle Vorgaben zur Ausübung der Option bei *Grundstückslieferungen*. Insbesondere muss der *Verzicht* in diesen Fällen *im Notarvertrag* erklärt werden und bei Zwangsversteigerungen vom Vollstreckungsschuldner bis zur Aufforderung zur Abgabe von Geboten im Versteigerungstermin erklärt werden.

Durch das Ausüben der Option kann eine Vorsteuerberichtigung nach § 15a (1) S. 2 UStG innerhalb des 10-jährigen Berichtigungszeitraums vermieden werden. Durch eine steuerfreie Veräußerung käme es alternativ zu einer Änderung der Verhältnisse i. S. d. § 15a (8) UStG, falls der Steuerpflichtige zuvor zum Vorsteuerabzug berechtigt war (z. B. aufgrund steuerpflichtiger Vermietung).

- Die Option kann für jeden Umsatz gesondert ausgeübt werden (Teiloption). Das ist für gemischt genutzte Gebäude mit verschiedenen Nutzungsarten von Bedeutung.

#### Beispiel

F vermietet Praxisräume an den Zahnarzt Z und weitere Büroräume an die E GmbH. Kann er in beiden Fällen zur Steuerpflicht optieren?

F erfüllt zwar die Voraussetzungen gem. § 9 (1) UStG, da er *aufgrund seiner Vermietertätigkeit selbst umsatzsteuerlicher Unternehmer i. S. v. § 2 (1) UStG* ist und seinen Umsatz an umsatzsteuerliche Unternehmer im Rahmen ihres Unternehmens ausführt. Er kann jedoch nur im Fall der Vermietung an die E GmbH zur Umsatzsteuerpflicht optieren, da nur die GmbH Ausgangsumsätze mit Vorsteuerabzugsberechtigung (Abzugsumsätze) gem. § 9 (2) UStG tätigt. Die Umsätze des Zahnarztes Z sind zwar steuerbar, jedoch steuerfrei gem. § 4 Nr. 14 UStG. Der Zahnarzt Z ist gem. § 15 (2) Nr. 1 UStG nicht vorsteuerabzugsberechtigt. Es handelt sich insoweit um Ausschlussumsätze beim Leistungsempfänger (betreffend die Vermietung), sodass F für die Vermietung an den Zahnarzt nach § 9 (2) UStG nicht zur Steuerpflicht optieren kann.

#### 9.14.3.2.2 Sonderfall: Kleinunternehmer

Nach § 19 (1) S. 4 UStG besteht für den Kleinunternehmer *nicht* die Möglichkeit zur Option nach § 9 UStG. Er könnte jedoch von einer sog. *Doppeloption* Gebrauch machen, d. h., er müsste erst gem. § 19 (2) UStG auf die Kleinunternehmer-Regelung verzichten und könnte dann die Option nach § 9 UStG ausüben.

## 9.15 Die Reihengeschäfte

### 9.15.1 Begriff

Ein Reihengeschäft i. S. v. § 3 (6a) UStG, s. a. A 3.14 UStAE, liegt dann vor, wenn

- *mehrere* Unternehmer
- über *denselben Gegenstand*
- Umsatzgeschäfte abschließen und
- dieser Gegenstand bei der Beförderung/Versendung
- *unmittelbar* vom ersten Unternehmer *an*
- den *letzten Abnehmer* gelangt.

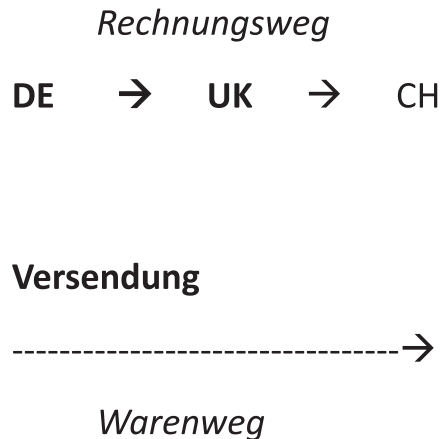
#### Beispiel

Der Schweizer Unternehmer C bestellt eine Maschine beim englischen Unternehmer U, der die Bestellung an den deutschen Hersteller D weitergibt. D lässt die Maschine durch einen Spediteur von Deutschland in die Schweiz zu C transportieren (s. a. Abb. 9.4).

### 9.15.2 Die Bestimmung des Lieferortes

Wie das Beispiel zeigt, werden bei *einer einzigen Warenbewegung* (hier von Deutschland in die Schweiz) *mehrere Lieferungen* (gem. Rechnungsweg) *fingiert*, hier von

**Abb. 9.4** Reihengeschäft





Deutschland nach England und von England in die Schweiz. Für jede Lieferung erfolgt eine eigene Bestimmung des Lieferorts.

Entscheidend ist, dass die *Beförderung oder Versendung* des Gegenstandes nur *einer einzigen Lieferung* gem. § 3 (6a) S. 1 UStG zuzuordnen ist. Dabei handelt es sich um die sog. *bewegte Lieferung*. Die andere(n) Lieferung(en) sind unbewegte oder ruhende Lieferungen. Die korrekte Unterscheidung ist insbesondere dann von Bedeutung, wenn es sich um eine *steuerfreie Ausfuhrlieferung* gem. § 4 Nr. 1a UStG oder eine *steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung* gem. § 4 Nr. 1b UStG handelt. Die *Steuerfreiheit* kann nur bei der bewegten Lieferung zum Tragen kommen, da ihr die gem. § 6 und § 6a UStG erforderliche Warenbewegung zugeordnet wird.

Welche Lieferung die *bewegte* ist, hängt davon ab, *wer befördert oder den Versendungsauftrag* (z. B. an die Spedition) *erteilt*. Das Befördern durch den Lieferer oder den Abnehmer (Abholfall) oder das Versenden durch einen vom Lieferer oder vom Abnehmer beauftragten Dritten kennzeichnet die bewegte Lieferung.

Der *Ort der bewegten Lieferung* richtet sich nach § 3 (6) S. 1 UStG (Ort des Beginns der Beförderung). Alle weiteren Lieferungen erfolgen ohne Beförderung oder Versendung und sind deshalb *ruhende Lieferungen*, deren Ortsbestimmung sich nach § 3 (7) S. 2 UStG richtet.

*Im Beispiel* versendet DE, da er den Auftrag zur Beförderung an eine Spedition erteilt. Damit ist die Warenbewegung nach § 3 (6a) S. 2 UStG der Lieferung von DE an UK zuzuordnen. Lieferort ist gem. § 3 (6) S. 1 UStG dort, wo die Versendung beginnt, also bei DE. Diese Lieferung ist steuerbar gem. § 1 (1) 1 Nr. 1 UStG; der Lieferort liegt insbesondere in Deutschland (Beginn der Warenbewegung). Da die bewegte Lieferung von DE nach UK geht, liegen die Voraussetzungen für eine steuerbefreite innergemeinschaftliche Lieferung gem. § 4 Nr. 1b UStG vor<sup>35</sup>.

Bei der Lieferung von UK nach CH handelt es sich um eine ruhende Lieferung, die der bewegten Versendungslieferung folgt, sodass der Lieferort gem. § 3 (7) S. 2 Nr. 2 UStG in der Schweiz liegt und die Lieferung damit nicht im Inland steuerbar ist. UK muss sich vielmehr umsatzsteuerlich in der Schweiz registrieren lassen, da er eine steuerbare und steuerpflichtige Leistung in der Schweiz erbringt.

Hinweis: Bei Veranlassung des Transports durch einen Zwischenhändler (Abnehmer, der zugleich Lieferer ist), wird diesem gemäß § 3 (6a) S. 4 ff. UStG bei Verwendung dessen USt-ID bzw. Steuernummer (falls Gegenstand ins Drittland gelangt) entgegen der gesetzlichen Vermutung nach § 3 (6a) S. 4 HS 1 UStG die Beförderung oder Versendung als Lieferer und nicht als Abnehmer zugeordnet.

---

<sup>35</sup>Aktuell gilt jedenfalls bis 31.12.2020 eine Übergangsregelung, in der Lieferungen nach UK als innergemeinschaftliche Lieferungen behandelt werden.

### 9.15.3 Sonderform: Das innergemeinschaftliche Dreiecksgeschäft

#### 9.15.3.1 Begriff

Beim innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäft handelt es sich um eine Sonderform des Reihengeschäftes, s. Abschn. 9.15.1. Es liegt dann vor, wenn

- *drei Unternehmer* aus jeweils *verschiedenen EU-Mitgliedstaaten* mit jeweiliger *USt-ID-Nr.*
- über denselben Gegenstand Umsatzgeschäfte schließen und
- der Gegenstand *unmittelbar* vom ersten Lieferer *zum letzten Abnehmer* in den anderen Mitgliedstaat gelangt.

- Der Gegenstand der Lieferung muss entweder *durch den ersten Lieferer oder den ersten Abnehmer* (= mittlerer Unternehmer) befördert oder versendet werden. *Kein Abholfall* (Beförderung durch letzten Abnehmer) möglich gem. § 25b (1) S. 1 Nr. 4 UStG!

#### 9.15.3.2 Rechtsfolgen

*Der erste Unternehmer* in der Reihe tätig in dem Staat, in dem die Warenbewegung beginnt, eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung.

*Der mittlere Unternehmer* tätigt einen innergemeinschaftlichen Erwerb, dieser *gilt* jedoch unter den Voraussetzungen des § 25 b (2) UStG *als besteuert* gem. § 25b (3) UStG. Er darf daher *keine Steuer* gem. § 14a (7) UStG ausweisen und muss auf das innergemeinschaftliche Dreiecksgeschäft und die Steuerschuld des letzten Abnehmers hinweisen. Dadurch entfällt für den mittleren Unternehmer die Pflicht zur umsatzsteuerlichen Registrierung im Bestimmungsland. Für ihn ergibt sich durch die zwingende Verlagerung der Steuerschuld auf den letzten Abnehmer eine deutliche *Vereinfachung* gegenüber dem Grundmodell des Reihengeschäfts, s. a. Lösung zum Beispiel vor Abschn. 9.15.2.

*Der letzte Abnehmer* schuldet gem. § 13a (1) Nr. 5 UStG die Steuer und ist gleichzeitig zum Vorsteuerabzug gem. § 25b (5) UStG berechtigt.

#### 9.15.3.3 Rechnungsstellung, Erklärungs- und Meldepflichten

Die genannten Rechtsfolgen setzen voraus, dass die formellen Erfordernisse korrekt eingehalten wurden. Zu beachten ist insbesondere:

Die Rechnung des mittleren Unternehmers an den letzten Abnehmer

- darf gem. § 25b (2) Nr. 3 UStG *keinen Steuerausweis* enthalten (Nettorechnung),
- muss einen Hinweis auf das *Vorliegen eines innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäfts* enthalten (§ 14a (7) UStG),
- muss die *eigene USt-ID-Nr.* und die *USt-ID-Nr. des letzten Abnehmers* enthalten (§ 14a (7) UStG).

Ferner muss gem. § 18a (7) Nr. 4 UStG die Lieferung an den letzten Abnehmer in dessen ZM, Voranmeldung und USt-Jahreserklärung (§ 18b (1) UStG) *gesondert* angegeben werden.

---

## 9.16 Der innergemeinschaftliche Erwerb

Zu den steuerbaren Umsätzen zählt gem. § 1 (1) Nr. 5 UStG auch der innergemeinschaftliche Erwerb, geregelt in den §§ 1a und 1b UStG, s. a. A 1a.1UStAE.

### 9.16.1 Voraussetzungen gem. § 1a (1) UStG

Der innergemeinschaftliche Erwerb von Gegenständen stellt insbesondere das Pendant zur innergemeinschaftlichen Lieferung dar, s. a. Abschn. 9.14.2.2, und liegt vor, wenn

- ein Gegenstand *von einem anderen EU-Land*
- *nach Deutschland* (Inland) geliefert wird i. S. v. § 3 (1) UStG,
- und zwar *entgeltlich* von einem *Unternehmer* (im Rahmen seines Unternehmens)
- an einen *Unternehmer* (im Rahmen seines Unternehmens), wobei Erwerber kein Kleinunternehmer sein darf.

Eine vorherige Einfuhr (vom Drittland) in das Gemeinschaftsgebiet (z. B. Transit) ist unschädlich.

---

#### Beispiel

Der österreichische Unternehmer A verkauft Möbel an den Möbelhändler D in München. A versendet diese durch Beauftragung einer Spedition an D. Beide USt-ID-Nummern sind auf der Nettrechnung angegeben. Die Versendung beginnt in Wien und endet in München. Beide Unternehmer verwenden den Umsatz im Rahmen ihres Unternehmens.

- A tätigt eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung, gem. § 4 Nr. 1b UStG analog.<sup>36</sup> Er ist zur Ausstellung einer (Netto-)Rechnung verpflichtet unter Angabe beider USt-ID-Nummern, § 14a (3) UStG analog.
- D besteuert einen innergemeinschaftlichen Erwerb i. S. v. § 1 (1) Nr. 5 i. V. m. § 1a (1) UStG mit Lieferort in Deutschland gem. § 3d UStG (Ende der Beförderung, Bestimmungsland). D hat die Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs vorzunehmen, ist aber auch zum Vorsteuerabzug berechtigt gem. § 15 (1) Nr. 3 UStG.

---

<sup>36</sup>Österreichisches UStR unter inhaltlicher Korrespondenz mit deutschen Normen des UStG.

### 9.16.2 Das innergemeinschaftliche Verbringen gem. § 1a (2) UStG

Verbringt ein Unternehmer einen Gegenstand *aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet* im Rahmen seines Unternehmens *ins Inland*, wo er ihm zur Verfügung steht (z. B. eine Produktionsmaschine wird von einem französischen Unternehmer in seinen Zweigbetrieb nach Deutschland verbracht), stellt dieses Verbringen ebenfalls einen innergemeinschaftlichen Erwerb i. S. v. § 1a (2) UStG dar, *es sei denn*, das Verbringen ist *nur zur vorübergehenden Verwendung* (Höchstdauer beträgt 24 Monate gem. A 1a.2 (12) UStAE).

### 9.16.3 Der Erwerb durch Halbunternehmer gem. § 1a Abs. 3 u. 4 UStG

*Halbunternehmer*, wie z. B.

- Unternehmer, die nur Ausschlussumsätze, s. a. Abschn. 9.14.3, tätigen oder
- Kleinunternehmer i. S. d. § 19 (1) UStG, s. a. Abschn. 9.4, die im vorigen und voraussichtlich im laufenden Kalenderjahr die *Erwerbsschwelle* (liegt bei 12.500 €, bezogen auf die Erwerbsvorgänge aus allen EU-Staaten, § 1a (3) Nr. 2 UStG)
- überschritten haben oder
- die Option gem. § 1a (4) UStG (durch Verwendung der USt-ID-Nummer) ausgeübt haben,

werden *wie Unternehmer* i. S. d. § 2 (1) S. 1 UStG behandelt und haben die Besteuerung eines innergemeinschaftlichen Erwerbs gem. § 1a (3 u. 4) UStG vorzunehmen.

### 9.16.4 Der Erwerb neuer Fahrzeuge gem. § 1b UStG

Für den *Erwerb neuer Fahrzeuge* durch *private Endverbraucher* gilt unabhängig etwaiger Erwerbsschwellen die *Besteuerung eines innergemeinschaftlichen Erwerbs* i. S. d. § 1b (2 u. 3) UStG, wobei ein Fahrzeug als Neufahrzeug i. S. v. § 1b (2) UStG gilt, wenn es nicht mehr als 6000 km zurückgelegt hat *oder* seine erste Inbetriebnahme nicht mehr als sechs Monate zurückliegt.<sup>37</sup> Wohnwagen und Anhänger sind nicht in den Anwendungsbereich einbezogen, s. a. A 1b.1 S. 5 UStAE.

---

<sup>37</sup>Somit gilt ein Oldtimer, der erst 5000 km zurückgelegt hat, als Neufahrzeug i. S. v. § 1b (2) UStG!

Gemäß § 13 (1) Nr. 7 UStG entsteht die Erwerbsteuer am Tag des Erwerbs und muss vom Erwerber innerhalb von zehn Tagen (§ 18 (5a) UStG) bei seinem Wohnsitz-Finanzamt (§ 21 (2) AO) angemeldet werden. Damit wird erreicht, dass beim Erwerb neuer Fahrzeuge immer der Steuersatz des Bestimmungslandes für die Besteuerung zugrunde gelegt wird.

Korrespondierend zur Erwerbsbesteuerung neuer Fahrzeuge gem. § 1b UStG werden gem. § 2a UStG auch Privatpersonen, die gelegentlich neue Fahrzeuge an einen Abnehmer in andere EU-Mitgliedstaaten liefern, wie Unternehmer behandelt. Im Ergebnis wird eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung ausgeführt.

### 9.16.5 Der Ort des innergemeinschaftlichen Erwerbs

Liegt ein innergemeinschaftlicher Erwerb vor, richtet sich die Ortsbestimmung ausschließlich nach § 3d UStG, wonach der *Ort des innergemeinschaftlichen Erwerbs* sich dort befindet, wo sich der *Gegenstand am Ende der Beförderung oder Versendung* befindet, also im Bestimmungsland. Das bedeutet, dass der *Erwerber die Besteuerung* durchzuführen hat. Gleichzeitig besteht die Berechtigung zum *Vorsteuerabzug nach § 15 (1) Nr. 3 UStG*.

*Besonderheit:* Der Erwerber verwendet eine *USt-ID eines anderen Mitgliedstaates* als dessen, in dem die Beförderung oder Versendung endet.

In diesem Fall *gilt* gem. § 3d S. 2 UStG der *Erwerb dort so lange als bewirkt*, bis der Erwerber die Besteuerung im Bestimmungsland oder nach § 25b (3) UStG (hier gilt der Erwerb des mittleren Unternehmers als besteuert, s. a. Abschn. 9.15.3.2) nachweist. Um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden, wird dann die zunächst aufgrund der USt-ID-Nummer fiktiv durchgeführte Besteuerung wieder gem. § 17 (2) Nr. 4 UStG rückgängig gemacht.

#### Abgrenzung zur Differenzbesteuerung gem. § 25a UStG

Handelt es sich um die Lieferung eines *beweglichen Gebrauchtgegenstandes* (z. B. Kfz, das gem. § 25a (7) Nr. 1b UStG *kein Neufahrzeug i. S. d. § 1b UStG* ist), den ein *Wiederverkäufer ohne* Möglichkeit zum *Vorsteuerabzug* innerhalb des Gemeinschaftsgebiets *erworben* hat (z. B. Ankauf von Privatpersonen oder Kleinunternehmern oder von Händlern, die ihrerseits die Differenzbesteuerung angewendet haben), unterliegt der *Umsatzsteuer* nur die *Differenz zwischen Ein- und Verkaufspreis* (Marge) gem. § 25a (3) UStG, s. a. A 25a.1 UStAE.

Bei dem Wiederverkäufer handelt es sich regelmäßig um einen umsatzsteuerlichen Unternehmer, der gewerbsmäßig mit Gebrauchtgegenständen handelt und *nicht für private Zwecke* erwirbt oder veräußert.

## 9.17 Die Umkehr der Steuerschuldnerschaft

Abweichend von der allgemeinen Vorschrift gem. § 13a (1) Nr. 1 UStG, wonach der leistende Unternehmer Steuerschuldner ist, regelt § 13b (5) UStG, dass der Unternehmer als Leistungsempfänger für bestimmte, in § 13b (1 u. 2) UStG genannte Umsätze die Umsatzsteuer schuldet, s. a. A 13b.1 ff. UStAE. Einige wichtige Fallgruppen des § 13b UStG sind:

- Abs. 1: Im Inland steuerpflichtige sonstige Leistungen eines im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässigen Unternehmers gem. § 3a (2) UStG, s. a. Abschn. 9.11
- Abs. 2 Nr. 1: Werklieferungen (s. a. Abschn. 9.13.1) und nicht unter Abs. 1 fallende sonstige Leistungen eines im Ausland ansässigen Unternehmers
- Abs. 2 Nr. 3: Umsätze, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen (bei Verzicht auf die Steuerbefreiung, § 9 i. V. m. § 4 Nr. 9a UStG, s. a. Abschn. 9.14.3.2)
- Abs. 2 Nr. 4: Bauleistungen eines inländischen Unternehmers, wenn der Leistungsempfänger ebenfalls Bauleistungen erbringt, § 13b (5) S. 2 UStG, s. a. A 13b.2 f. UStAE.

**Beachte:** § 13b (2) Nr. 4 S. 3 UStG ordnet Subsidiarität gegenüber Nr. 1 an.

Nach § 13b (1) UStG entsteht die Steuer für sonstige Leistungen (§ 3a (2) UStG) eines im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässigen Unternehmers mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die Leistung ausgeführt wurde.

Nach § 13b (2) UStG entsteht für die in diesem Absatz genannten Fälle die Steuer mit Ausstellung der Rechnung, spätestens jedoch mit Ablauf des der Ausführung der Leistung folgenden Kalendermonats.

Werden Anzahlungen (vor Ausführung der Leistung) vereinnahmt, entsteht die Steuer gem. § 13b (4) UStG mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem das (Teil-)Entgelt vereinnahmt wurde.

Der leistende Unternehmer ist nach § 14a (5) UStG verpflichtet, eine Rechnung ohne Umsatzsteuer auszustellen und darin auf die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers hinzuweisen. Dieser hat die Umsatzsteuer unter Anwendung des zutreffenden Steuersatzes gem. § 12 UStG selbst zu berechnen und ist gleichzeitig berechtigt, die Vorsteuer nach § 15 (1) S. 1 Nr. 4 UStG abzuziehen.

---

## 9.18 Der Zeitpunkt der Steuerentstehung gem. § 13 UStG

Während § 13b UStG sachverhaltsbezogen den Zeitpunkt der Steuerentstehung bei der Umkehr der Steuerschuldnerschaft regelt, s. a. Abschn. 9.17, behandelt § 13 UStG einen abschließenden Katalog von Umsätzen mit jeweiliger Zuordnung der maßgeblichen Zeitpunkte der Steuerentstehung.

*Besonders relevant ist dabei § 13 (1) Nr. 1 BStb. a) UStG, die sog. Regelbesteuerung:*

Mit Regelbesteuerung ist die Besteuerung *nach vereinbarten Entgelten* i. S. v. § 16 (1) UStG (Soll-Besteuerung) gemeint. Die Umsatzsteuer entsteht grundsätzlich *mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums*, in dem die *Leistung ausgeführt* wurde, und zwar losgelöst von Bezahlung und Rechnungsstellung.

Eine *Ausnahme* von dieser Regel sieht § 13 (1) Nr. 1 BStb. a) S. 4 UStG vor:

- Für *geleistete Anzahlungen* entsteht die Umsatzsteuer (vorausgesetzt, es handelt sich um eine steuerpflichtige Leistung) bereits mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die *Anzahlung vereinnahmt* wurde (sog. Mindest-Istbesteuerung).

*Ausnahmetatbestand die sog. Ist-Besteuerung:*

Unter den Voraussetzungen des § 20 UStG (Gesamtumsatz im vorangegangenen Kalenderjahr  $\leq 600.000$  € oder keine Buchführungspflicht oder Steuerpflichtiger ist Freiberufler i. S. v. § 18 EStG) kann die Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten (Ist-Besteuerung) beantragt werden. Wenn das Finanzamt diesem Antrag zustimmt, entsteht die Steuer gem. § 13 (1) Nr. 1 BStb. b) UStG mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem das Entgelt für die Leistung vereinnahmt wurde.

- Trotz Besteuerung nach *vereinnahmten Entgelten* gem. § 20 UStG kann der Steuerpflichtige grundsätzlich den *Vorsteuerabzug* nach § 15 (1) Nr. 1 UStG bei Erhalt einer ordnungsgemäßen Rechnung i. S. v. § 14 (4), bzw. § 14a UStG in Anspruch nehmen (*ungeachtet des Zahlvorgangs!*).

---

## 9.19 Die Rechnungsstellung

Die im Zusammenhang mit den § 6a UStG (s. a. Abschn. 9.14.2.2), § 13b UStG (s. a. Abschn. 9.17), § 25b UStG (s. a. Abschn. 9.15.3.3) zu berücksichtigenden Spezialvorschriften zur Ausstellung von Rechnungen gem. § 14a UStG nehmen Bezug auf die in § 14 UStG genannten allgemeinen Grundsätze, die wie folgt anzuwenden sind.

### 9.19.1 Grundsätzliches

Es obliegt der Entscheidung des Unternehmers, ob er Rechnungen in *Papierform* oder vorbehaltlich der Zustimmung des Empfängers gem. § 14 (1) S. 7 UStG *auf elektronischem Wege* übermittelt, s. a. A 14.4 (2) UStAE.

Gemäß § 14 (2) S. 2 UStG kann eine Rechnung auch in Form einer *Gutschrift vom Leistungsempfänger* ausgestellt werden. Sie muss dem leistenden Unternehmer übermittelt werden und behält ihre Wirksamkeit nur, wenn dieser der Gutschrift nicht

widerspricht gem. § 14 (2) S. 3 UStG, s. a. A 14.3 UStAE. Diese Form der Rechnungsstellung bietet sich vor allem dann an, wenn der Leistungsempfänger organisatorisch die Abrechnung einfacher erledigen kann als der Leistungserbringer, der z. B. als Selbstständiger regelmäßig Dienstleistungen, die in einem Rahmenvertrag vereinbart sind, an einen Unternehmer erbringt.

- Die *Gutschrift als Rechnung* ist nicht zu verwechseln mit *Korrektur- oder Storno-rechnungen*, die bisher auch als „Gutschrift“ bezeichnet wurden. Da § 14 (4) Nr. 10 UStG die Pflichtangabe „Gutschrift“ bei Selbstfakturierung vorsieht, sollten die Termini eindeutig verwendet werden.

Als Rechnung ist auch ein *Vertrag* anzusehen, wenn er die gem. § 14 (4) UStG erforderlichen Angaben enthält (z. B. Mietvertrag), s. a. A 14.1 (2) UStAE.

Unabhängig von der Art der Rechnungsstellung hat der Unternehmer die Gutschrift oder das Doppel der ausgestellten Rechnung gem. § 14b (1) S. 1 UStG *zehn Jahre lang*<sup>38</sup> so *aufzubewahren*, dass gem. § 14b (1) S. 2 i. V. m. § 14 (1) S. 2 UStG die Identität des Rechnungsausstellers sichergestellt ist, s. a. A 14.4. (2) S. 2 UStAE, und der Inhalt unveränderbar gelesen werden kann.

Zur Ausstellung einer Rechnung ist der Unternehmer gem. § 14 (2) S. 1 Nr. 2 UStG *innerhalb von sechs Monaten* nach Ausführung der Leistung verpflichtet, wenn es sich hierbei um keinen Ausschlussumsatz handelt und die Leistung an einen Unternehmer erbracht wurde.

Die *inhaltlichen Anforderungen*, die an eine ordnungsgemäße Rechnung gestellt werden, sind den Angaben aus § 14 (4) UStG zu entnehmen.

### 9.19.2 Sonderregelungen für Kleinbetragsrechnungen und Fahrausweise

Für Rechnungen, deren Bruttobetrag 250 € nicht übersteigt, können Rechnungen gem. § 33 f. UStDV vereinfacht nur mit Angabe des Ausstellungsdatums, des Bruttobetrages und des Steuersatzes sowie Name und Anschrift des Leistungserbringers, Menge der gelieferten Gegenstände bzw. Umfang der sonstigen Leistung gestellt werden.

### 9.19.3 Unrichtiger Steuerausweis

Nach § 14c (1) S. 1 UStG *schuldet* der Unternehmer die *Steuer*, die er *unrichtig* (weil z. B. nicht steuerbare oder steuerfreie Leistung) in einer Rechnung *zu hoch* ausgewiesen

---

<sup>38</sup>Beginnend mit dem Schluss des Kalenderjahres, in dem die Rechnung ausgestellt worden ist, § 14b (1) S. 3 UStG.



hat. Dies trifft jedoch *nicht bei zu niedrigem Steuerausweis* zu. In diesem Fall schuldet der Unternehmer die gesetzlich vorgeschriebene Steuer, s. a. A 14c.1 (9) UStAE.

Gemäß § 14c (1) S. 2 UStG besteht die Möglichkeit zur *Berichtigung* nach § 17 (1) UStG. Weitere Fälle eines unrichtigen Steuerausweises sind zu entnehmen aus A 14c.1 UStAE.

### 9.19.4 Unberechtigter Steuerausweis

Abzugrenzen vom unrichtigen Steuerausweis, s. Abschn. 9.19.3, ist der *unberechtigte Steuerausweis* gem. § 14c (2) UStG. Er betrifft Fälle, in denen z. B. Klein- oder Nicht-unternehmer Umsatzsteuer ausweisen, obwohl sie dazu nicht berechtigt sind. Sie schulden dann die ausgewiesene Steuer, können sie aber gem. § 17 (1) UStG berichtigen, wenn der Leistungsempfänger noch keinen Vorsteuerabzug durchgeführt bzw. diesen wieder dem Finanzamt zurückerstattet hat (damit ist die Gefährdung des Steueraufkommens beseitigt i. S. v. § 14c (2) S. 4 UStG) und das zuständige Finanzamt des Leistenden dem erforderlichen schriftlichen Antrag zur Berichtigung zugestimmt hat, § 14c (2) S. 5 UStG.

Weitere Fälle eines unberechtigten Steuerausweises sind zu entnehmen aus A 14c.2 UStAE.

---

## 9.20 Die Bemessungsgrundlage

### 9.20.1 Grundsätzliches

Die *Entgeltlichkeit* der Leistung, s. a. Abschn. 9.2.1, dient als Wertmaßstab für die Berechnung der Steuer. Die daraus resultierende *Bemessungsgrundlage*, auf die dann der maßgebliche Steuersatz, s. a. Abschn. 9.21, anzuwenden ist, um die Umsatzsteuer zu berechnen, ist gem. § 10 (1) S. 2 UStG *alles, was der Leistungsempfänger aufwendet, um die Leistung zu erhalten, jedoch abzüglich der Umsatzsteuer*.

---

#### Beispiel

Der Computer-Fachhändler verkauft einer Kundin ein Notebook zum Gesamtpreis (brutto) von 1785 €. Das bedeutet:  $1785 \text{ €} = 119 \text{ \%}$ .

Die *BMG* beträgt gem. § 10 (1) S. 2 UStG,  $1785/1,19 = 1500 \text{ €}$

Die *USt* beträgt gem. §§ 10 (1) S. 2 UStG, 12 (1) UStG,  $BMG \times 19 \text{ \%}$

$1500 \text{ €} \times 19 \text{ \%} = 285 \text{ €}$ .

## 9.20.2 Besonderheiten

Sollte i. S. v. § 10 (1) S. 3 UStG zusätzlich zum Entgelt ein *Zuschuss* eines Dritten gewährt werden, muss geprüft werden, ob es sich um einen *echten Zuschuss* handelt, der mangels *Leistungsaustausch nicht steuerbar* ist,<sup>39</sup> s. a. A 10.2 (7) UStAE, oder ob der *Zuschuss als Entgelt für Leistungen*,<sup>40</sup> s. a. A 10.2 (1–6) UStAE erbracht wird und deshalb in die BMG einzubeziehen ist.

*Durchlaufende Posten*, wie z. B. vorauslagte Gerichtskosten eines Rechtsanwalts für seinen Mandanten, gehören nach § 10 (1) S. 6 UStG *nicht zum Entgelt*.

Beim *Tausch* (§ 3 (12) S. 1 UStG) und *tauschähnlichen Umsätzen* (§ 3 (12) S. 2 UStG), s. a. Abschn. 9.2.1, gilt gem. § 10 (2) S. 2 u. 3 UStG der (*gemeine*) *Wert der Gegenleistung* (ohne Umsatzsteuer) als Entgelt.

Für *unentgeltliche Wertabgaben* richtet sich die BMG nach § 10 (4) UStG. Demnach zählt bei unentgeltlichen Lieferungen gem. § 3 (1b) UStG der *Einkaufspreis zuzüglich Nebenkosten* (hilfsweise die Selbstkosten) *ohne USt* als Entgelt und bei unentgeltlichen sonstigen Leistungen (§ 3 (9a) UStG) die *entstandenen Ausgaben ohne USt*.

Zur umsatzsteuerlichen Behandlung der *Privatnutzung eines betrieblichen Pkw*, s. Abschn. 9.10.1.

Führt der Unternehmer oder die Gesellschaft Umsätze an nahestehende Personen, an das Personal oder deren Angehörige aus, ist gem. § 10 (5) UStG die *Mindestbemessungsgrundlage* nach § 10 (4) UStG anzusetzen, wenn diese die BMG nach § 10 (1) UStG übersteigt, wobei das marktübliche Entgelt die Wertobergrenze bildet.

## 9.20.3 Änderung der Bemessungsgrundlage

Wenn sich nach Entstehen der Steuerschuld, s. Abschn. 9.18, die *BMG ändert*, weil z. B. noch Preiserhöhungen oder Preisnachlässe die Höhe des Entgelts beeinflusst haben, so muss sowohl der ausführende Unternehmer die *geschuldete Umsatzsteuer gem. § 17 (1) S. 1 UStG* als auch der die Leistung empfangende Unternehmer den *Vorsteuerabzug gem. § 17 (1) S. 2 UStG* berichtigen.

Bei der Einräumung von Skonti ist zu beachten, dass im Voranmeldungszeitraum der Steuerentstehung die Bemessungsgrundlage zur Berechnung der Umsatzsteuer bzw. Vorsteuer *nicht* um den eingeräumten Skontoabzug gekürzt wird. Es erfolgt vielmehr eine Berichtigung gem. § 17 (1) S. 1 f. UStG von Umsatzsteuer und Vorsteuer im Voranmeldungszeitraum der tatsächlichen Inanspruchnahme, also bei Zahlung.

<sup>39</sup>BFH-Urteil v. 28.07.1994, V R 19/92, BStBl. II, 1995, S 86 u. v. 13.11.1997, V R 11/97; BStBl. II, 1998, S. 169.

<sup>40</sup>BFH-Urteil v. 20.02.1992, V R 107/87, BStBl. II, S. 705.

In den Fällen des § 17 (2) UStG muss ebenfalls eine Berichtigung der Umsatz- und Vorsteuer vorgenommen werden. Dies gilt für uneinbringliche Forderungen, die Rückgängigmachung einer Leistung oder Erbringen des Nachweises gem. § 3d (2) UStG, s. Abschn. 9.16.5. Weitere Beispiele sind zu entnehmen aus A 17.1 UStAE.

Bevor eine Forderung als uneinbringlich anzusehen ist und lediglich als *zweifelhafte Forderung* wertberichtigt wird, darf noch *keine Umsatzsteuerkorrektur* vorgenommen werden. Berichtigungen von geschätzten Forderungsausfällen im Rahmen von Einzel- oder Pauschalwertberichtigungen dürfen nicht berücksichtigt werden, A 17.1 (5) S. 8 UStAE.

Die Berichtigungspflicht nach § 17 (1) S. 1 f. UStG tritt bei *Uneinbringlichkeit* gem. § 17 (2) Nr. 1 S. 1 UStG ein. Dies ist regelmäßig z. B. dann der Fall, wenn Zahlungsunfähigkeit beim Schuldner eintritt, A 17.1 (5) S. 2 UStAE, wenn der Leistungsempfänger das Bestehen oder die Höhe des Entgelts substantiiert bestreitet, A 17.1 (5) S. 4 UStAE, oder wenn für eine Leistung ein Entgelt entrichtet, die Leistung jedoch nicht ausgeführt wurde, § 17 (2) Nr. 2 UStG, A 17.1 (7) S. 1 UStAE. Der Schuldner hat ferner die Vorsteuer bereits dann zu berichtigen, wenn er nach einem gewissen Zeitablauf seit Eingehen der Verbindlichkeit erkennt, dass er seinen Zahlungsverpflichtungen nicht nachkommen wird, A 17.1 (5) S. 12 UStAE.

Der endgültige Forderungsausfall und damit die Uneinbringlichkeit liegt immer auch dann vor, wenn über das *Vermögen des Leistungsempfängers* Antrag auf Eröffnung des *Insolvenzverfahrens* gem. §§ 13 ff. InsO gestellt wurde und sein Vermögen dann in der Regel von einem vorläufigen Insolvenzverwalter gem. § 22 InsO verwaltet wird – unabhängig davon, ob dieser als schwacher oder starker vorläufiger Insolvenzverwalter vom Gericht bestellt wurde. Die Uneinbringlichkeit gilt umso mehr auch dann, wenn der Antrag mangels Masse abgewiesen wird. Wird dennoch das Entgelt nachträglich vereinbart, sind Umsatz- und Vorsteuer erneut zu berichtigen, A 17.1 (16) S. 4 f. UStAE. In der Praxis führt dies zu nachträglichen Zahlungen des Insolvenzverwalters in Höhe von (meist einstelligen) Quoten, die dann zu einer Korrektur der Umsatzsteuer in Höhe des Steuersatzes führen, der zum Zeitpunkt der Leistungserbringung maßgeblich war.

Wird über das *Vermögen des Leistenden* das Insolvenzverfahren eröffnet, gehen analog gem. § 80 Abs. 1 InsO die Verwaltungs- und Verfügungsbefugnisse und damit auch die Empfangszuständigkeit für die offenen Forderungen auf den Insolvenzverwalter über. Das führt zu einer Aufspaltung des Unternehmens in mehrere Unternehmensteile und hat die Uneinbringlichkeit der Forderungen aus Rechtsgründen zur Folge.<sup>41</sup>

Im Falle eines *starken vorläufigen Insolvenzverwalters* tritt die Uneinbringlichkeit und Pflicht zur Umsatzsteuerkorrektur mit seiner Bestellung ein. Nimmt dieser das Entgelt für eine uneinbringlich gewordene Leistung ein, die vor seiner Bestellung erbracht wurde, tritt die erneute Berichtigungspflicht im Zeitpunkt der Vereinnahmung ein, § 17 (2) Nr. 1 S. 2 UStG. Wird das Insolvenzverfahren nicht eröffnet, ist die aufgrund

---

<sup>41</sup>Gem. A 17.1 (11) UStAE.

der Bestellung des Insolvenzverwalters durchgeführte Berichtigung rückgängig zu machen. Dies gilt nicht für Steuerbeträge aus Umsätzen, die nach dessen Bestellung als sogenannte Masseverbindlichkeit begründet wurden.<sup>42</sup>

Handelt es sich um einen *schwachen vorläufigen Insolvenzverwalter*, der zwar dem Zustimmungsvorbehalt nach § 21 (2) Nr. 2 InsO unterliegt, aber berechtigt ist, Forderungen einzuziehen, sind sowohl die Steuerbeträge, die auf Umsätze vor dessen Bestellung als auch danach bis zum Abschluss des Insolvenzverfahrens entfallen, einer Berichtigung wegen Uneinbringlichkeit zu unterziehen. Eine erneute Berichtigung ist durchzuführen, wenn Entgelt für eine uneinbringlich gewordene Leistung vereinnahmt oder das Verfahren nicht eröffnet wird, § 17 (2) Nr. 1 S. 2 UStG. Das gilt auch, wenn bereits eine Berichtigung der Umsatzsteuer wegen Uneinbringlichkeit des Entgelts, z. B. aus Gründen der Zahlungsunfähigkeit, vor Bestellung des vorläufigen schwachen Insolvenzverwalters nach § 17 (2) Nr. 1 S. 1 i. V. m. § 17 (1) S. 1 UStG durchgeführt wurde und dann das Entgelt während des vorläufigen Insolvenzverfahrens entweder durch den schwachen vorläufigen Insolvenzverwalter oder den Insolvenzschuldner mit Zustimmung des schwachen vorläufigen Insolvenzverwalters vereinnahmt wird. Durch die Steuerberichtigung aufgrund der Vereinnahmung wird eine sonstige Masseverbindlichkeit begründet.<sup>43</sup>

---

## 9.21 Die Steuersätze

Gemäß § 12 (1) UStG beträgt der *Regelsteuersatz* seit 01.01.2007 19 % und ist einheitlich auf Haupt- und Nebenleistungen eines Umsatzes anzuwenden, s. Abschn. 9.2.1.

Der *ermäßigte Steuersatz* beträgt gem. § 12 (2) UStG 7 % und ist nur anzuwenden, wenn der Umsatz von der abschließenden Aufzählung in dieser Vorschrift erfasst ist.

Insbesondere betrifft die Ermäßigung nach § 12 (2) Nr. 1 UStG *Lieferungen*, die *Einfuhr* und den *innergemeinschaftlichen Erwerb* von Gegenständen, die in der Anlage 2 zum UStG aufgeführt sind, wie z. B. bestimmte Lebensmittel, lebende Tiere, Bücher, Zeitungen, Prothesen, Kunstgegenstände, s. a. A 12.1 ff. UStAE.<sup>44</sup>

Zu beachten ist, dass § 12 (2) Nr. 1 UStG *nicht* auf *sonstige Leistungen* anzuwenden ist. Daraus resultiert die langjährige Diskussion über eindeutige Abgrenzungskriterien für die Abgabe von Speisen und Getränken zum sofortigen Verzehr und zur Mitnahme im Hinblick auf die Beurteilung als Restaurationsleistung oder Lieferung, s. Abschn. 9.2.2.

---

<sup>42</sup>Gem. A 17.1 (12) UStAE.

<sup>43</sup>Gem. A 17.1 (13 f.) UStAE.

<sup>44</sup>Seit Inkrafttreten des JStG 2019 gilt gem. § 12 (2) Nr. 14 UStG der ermäßigte Steuersatz auch für E-Books und Zeitungen sowie Zeitschriften in elektronischer Form.

Unter den Voraussetzungen des § 12 (2) Nr. 10 UStG gilt für die *Personenbeförderung* auf Kurzstrecken und gem. § 12 (2) Nr. 11 UStG für die *kurzfristige Beherbergung von Fremden* (z. B. Hotelübernachtungen) ebenfalls der ermäßigte Steuersatz.

---

## 9.22 Der Vorsteuerabzug

Um die Umsatzsteuer-Zahllast oder -Erstattung des Unternehmers ermitteln zu können, wird die fällige Umsatzsteuer aus den Ausgangsumsätzen mit der abziehbaren Vorsteuer aus den Eingangsumsätzen des Unternehmers saldiert, § 16 (2) UStG. Durch den Vorsteuerabzug wird eine Kumulation der Umsatzsteuer vermieden und erreicht, dass insbesondere der Endverbraucher mit Umsatzsteuer belastet wird, s. Tab. 9.1.

### 9.22.1 Grundsätzliches

Der Vorsteuerabzug steht gem. § 15 (1) S. 1 Nr. 1 UStG dem *Unternehmer* in dem Besteuerungszeitraum zu, in dem ein anderer *Unternehmer* eine *Leistung für sein Unternehmen* ausgeführt hat, für die er eine *ordnungsgemäße Rechnung* i. S. v. §§ 14, 14a UStG erhalten hat.

Wurde die Leistung noch nicht ausgeführt, kann der Unternehmer gem. § 15 (1) S. 1 Nr. 1 S. 3 UStG den Vorsteuerabzug dann geltend machen, wenn er eine *Anzahlungsrechnung* mit gesondertem Steuerausweis erhalten *und* die Zahlung bereits geleistet hat, s. a. A 15.1 f. UStAE.

Beabsichtigt der Unternehmer, den Liefergegenstand<sup>45</sup> sowohl für unternehmerische als auch für private Zwecke zu nutzen, kann er gegenüber dem Finanzamt die 100-prozentige unternehmerische Verwendung erklären<sup>46</sup> und den vollen Vorsteuerabzug geltend machen.

Für die nichtunternehmerische Nutzung bedarf es dann der Besteuerung einer unentgeltlichen sonstigen Leistung nach § 3 (9a) Nr. 1 UStG, A 15.2c (2) S. 6 UStAE.

Dieses *Zuordnungswahlrecht* besteht jedoch nur dann, wenn die unternehmerische Nutzung mindestens 10 % der Gesamtnutzung beträgt, s. a. A 15.2c (1) S. 3 UStAE.

Wird nur der unternehmerisch genutzte Teil dem Unternehmen zugeordnet, entfällt die Besteuerung der unentgeltlichen Leistung, da nur für den unternehmerisch genutzten Teil der Vorsteuerabzug geltend gemacht wird. Für eine Berichtigung gem.

---

<sup>45</sup>Für Dienstleistungen gilt jedoch striktes Aufteilungsgebot, s. A 15.2 (2) Nr. 1 UStAE.

<sup>46</sup>Für die Mitteilung der Zuordnungsentscheidung gilt die Abgabefrist für Steuererklärungen nach § 149 (2) S. 1 AO, d. h. bis spätestens 31.07. des Folgejahres (ohne Verlängerungsoption!).

§ 15a (1) UStG innerhalb des Berichtigungszeitraums ist die Zuordnung zum unternehmerisch genutzten Teil maßgeblich, s. a. A 15.2c (2) Nr. 2 Buchst. a) i. V. m. 15a.1 (7) UStAE.

Der Vorsteuerabzug für *Kleinbetragsrechnungen* und *Fahrausweise* richtet sich nach § 35 UStDV.

*Reisekosten* fallen unter § 15 (1) S. 1 Nr. 1 UStG, sofern der Unternehmer auf der Rechnung als Leistungsempfänger hervorgeht (Rechnung darf nicht auf den Namen des Arbeitnehmers ausgestellt sein) und es sich bei den Reisekosten nicht um Pauschbeträge (z. B. für Verpflegungsmehraufwand oder Übernachtungskosten) handelt.

Die Abziehbarkeit der *Einfuhrumsatzsteuer* richtet sich nach § 15 (1) S. 1 Nr. 2 i. V. m. § 1 (1) Nr. 4 UStG, s. a. A 15.8 f. UStAE.

Der Unternehmer kann die Steuer für den *innergemeinschaftlichen Erwerb* nach § 15 (1) S. 1 Nr. 3 i. V. m. § 1 (1) Nr. 5 und § 1a UStG zum Zeitpunkt des Entstehens der Erwerbesteuer (mit Ausstellung der Rechnung, spätestens mit Ablauf des dem Erwerb folgenden Kalendermonats, § 13 (1) Nr. 6 UStG) als Vorsteuer abziehen, sodass den vorsteuerabzugsberechtigten Unternehmer durch die Erwerbsbesteuerung keine Zahllast trifft.

*Nicht abziehbar gem. § 15 (1a) UStG* sind Vorsteuerbeträge, die auf Aufwendungen entfallen, die vom Abzugsverbot des § 4 (5) S. 1 Nr. 1–4 u. 7 oder § 12 Nr. 1 EStG betroffen sind. Dies gilt jedoch nicht für *Bewirtungsaufwendungen* nach § 4 (5) S. 1 Nr. 2 EStG.

- Die Vorsteuer darf sowohl für den einkommensteuerrechtlich abzugsfähigen als auch nicht abzugsfähigen Teil der Bewirtungsaufwendungen i. S. v. § 4 (5) S. 1 Nr. 2 EStG in Abzug gebracht werden, § 15 (1a) S. 2 UStG.

### 9.22.2 Ausschluss des Vorsteuerabzugs

Grundsätzlich *nicht abziehbar* sind Vorsteuerbeträge, die für *steuerfreie Umsätze* verwendet werden, § 15 (2) S. 1 Nr. 1 UStG, wie es z. B. bei einem Arzt gem. § 4 Nr. 14 UStG der Fall ist.

Der Ausschluss gilt dann *nicht* gem. § 15 (3) Nr. 1 UStG, wenn es sich bei den steuerfreien Umsätzen um *Umsätze nach § 4 Nr. 1–7 oder § 25 (2) UStG* handelt. Das bedeutet, dass ein Unternehmer nicht seine grundsätzliche Berechtigung zum Vorsteuerabzug verliert, wenn er steuerfreie Ausfuhrlieferungen und/oder innergemeinschaftliche Lieferungen tätigt.

Zum Ausschluss des Vorsteuerabzugs sowie Ausnahmen davon enthält § 15 (2 u. 3) UStG zusätzliche Regelungen, s. a. A 15.12 ff. UStAE mit weiteren Beispielen.

### 9.22.3 Aufzuteilende Vorsteuer

Nach § 15 (4) S. 1 UStG ist für einen unternehmerischen Gegenstand, der *teilweise für Abzugs-* und *teilweise für Ausschlussumsätze* verwendet wird, die Vorsteuer entsprechend

der wirtschaftlichen Zurechnung *in abzugsfähige und nicht abzugsfähige Vorsteuern aufzuteilen*. Der Umsatz soll gem. § 15 (4) S. 3 UStG nur dann als Aufteilungsmaßstab herangezogen werden, wenn kein geeigneterer Aufteilungsschlüssel vorliegt. Wenn Gebäude von der Aufteilung der Vorsteuer betroffen sind, wird in diesen Fällen bevorzugt das Verhältnis der Flächen von vorsteuerschädlichen zu vorsteuerunschädlichen Verwendungsumsätzen als Maßstab für die Aufteilung der Vorsteuer zugrunde gelegt.<sup>47</sup>

#### Beispiel

Angenommen, der Vermieter F (siehe Beispiel zu Abschn. 9.14.3.2.1) hat 30 % der Gesamtfläche des Gebäudes an den Zahnarzt Z und 70 % steuerpflichtig an die E GmbH vermietet. Aufgrund einer Dachreparatur des Gebäudes wurden ihm 5000 € Vorsteuern in Rechnung gestellt.

Gemäß § 15 (4) UStG sind 70 % von 5000 €, also 3500 € der Vorsteuern abzugsfähig, da das Gebäude nur insoweit zu Abzugsumsätzen genutzt wird.

### 9.22.4 Die Vorsteuerberichtigung

Wenn sich bei einem Wirtschaftsgut ab dem Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung die für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse ändern, insbesondere zwischen steuerpflichtig und steuerfrei wechseln, ist eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs gem. § 15a UStG durchzuführen, s. a. A 15a.1 f. UStAE.

Gem. § 15a (1) UStG gilt für Wirtschaftsgüter, die nicht nur zur einmaligen Ausführung von Umsätzen verwendet werden, ein Berichtigungszeitraum von 5 Jahren (bewegliche Wirtschaftsgüter) bzw. 10 Jahren (Grundstücke). Es wird nach § 15a (5) S. 1 UStG in jedem Wirtschaftsjahr der Änderung 1/5 bzw. 1/10 der auf die Änderung entfallenden VSt-Beträge nachträglich korrigiert – sowohl zugunsten als auch zuungunsten des Unternehmers.

Wird z. B. durch einen Schadensfall die tatsächliche Verwendungsdauer gekürzt, verkürzt sich auch der Berichtigungszeitraum entsprechend, sodass sich der jährliche Berichtigungsbetrag erhöht, § 15a Abs. 5 S. 2 UStG.

Im Falle einer Veräußerung oder Lieferung i. S. v. § 3 Abs. 1b UStG erfolgt die Berichtigung gem. § 44 Abs. 3 S. 2 UStDV abweichend im VZ, in dem die Veräußerung oder Entnahme erfolgt ist.

#### ► Wichtig

Bei § 15a UStG ändern sich die Verhältnisse, s. Abschn. 9.14.3.2.1.

Bei § 17 UStG ändert sich die BMG, s. Abschn. 9.20.3.

<sup>47</sup>BFH-Urteil v. 12.03.1992, V R 70/87, BStBl. II, S. 755; s. a. EuGH Urteil v. 09.06.2016 – C-332/14.



## 9.23 Das Besteuerungsverfahren

Nach § 18 (3) S. 1 i. V. m. § 16 (1) S. 2 UStG hat der Unternehmer *kalenderjährlich* die *Umsatzsteuer selbst zu berechnen* und die Steuererklärung an das Finanzamt zu übermitteln. Es handelt sich um eine Steueranmeldung i. S. v. §§ 167 f. AO.

Im Falle einer Erstattung wird diese vom Finanzamt vergütet. Entsteht jedoch eine Abschlusszahlung, ist diese gem. § 18 (4) UStG *einen Monat nach Abgabe der Erklärung ohne weiteren Verwaltungsakt fällig*.

Unterjährig hat der Unternehmer jedoch zusätzlich auf elektronischem Weg *Umsatzsteuer-Voranmeldungen* bis zum zehnten Tag nach Ablauf des Voranmeldungszeitraumes abzugeben und die entsprechenden Vorauszahlungen zu leisten, § 16 (1) UStG.

Der Voranmeldungszeitraum ist *grundsätzlich* gem. § 18 (2) 1 UStG das *Kalendervierteljahr*. Hat die Steuer im vorangegangenen Kalenderjahr *mehr als 7500 €* betragen, ist der Voranmeldungszeitraum der *Kalendermonat*. Für *Unternehmensgründungen* gilt dies nach § 18 (2) S. 4 UStG für den laufenden und folgenden Veranlagungszeitraum. Hat die Steuer im vorangegangenen Kalenderjahr *nicht mehr als 1000 €* betragen, kann das Finanzamt den Unternehmer von der Abgabe der Voranmeldungen und der Entrichtung der Vorauszahlungen *befreien*.

Zur Vermeidung zeitlicher Engpässe kann gem. § 18 (6) UStG, § 46 ff. UStDV eine *Dauerfristverlängerung* von einem Monat für die Abgabe der Voranmeldungen und die Entrichtung der Vorauszahlungen beantragt werden. Während für Unternehmen mit vierteljährlichen Voranmeldungen dadurch keine zusätzlichen Kosten entstehen, wird die Fristverlängerung gem. § 47 UStDV bei Unternehmen mit monatlichen Voranmeldungen nur unter der Auflage gewährt, dass diese eine Sondervorauszahlung in Höhe von 1/11 der Summe der Vorauszahlungen für das vorangegangene Kalenderjahr entrichten. Im letzten Voranmeldungszeitraum des laufenden Kalenderjahres wird die geleistete Sondervorauszahlung wieder auf die Zahllast der laufenden Umsatzsteuer-Voranmeldung angerechnet bzw. ein Erstattungsüberhang ausbezahlt.



**Prof. Dr. jur. Marion A. R. Müller** lehrt Wirtschafts- und Steuerrecht an der FOM Hochschule für Oekonomie & Management am Hochschulstudienzentrum München. Sie ist überregional als Dipl.-Wirtschaftsjuristin in der Steuer- und Unternehmensberatung tätig und veröffentlicht regelmäßig Beiträge zum Wirtschafts- und Steuerrecht in Fachzeitschriften.



Hans-Jörg Fischer

## Inhaltsverzeichnis

|         |                                                                                |     |
|---------|--------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 10.1    | Charakter der Grunderwerbsteuer (GrESt) .....                                  | 358 |
| 10.2    | Rechtsgrundlagen. ....                                                         | 359 |
| 10.3    | Verhältnis zu anderen Steuern .....                                            | 359 |
| 10.3.1  | Umsatzsteuer .....                                                             | 359 |
| 10.3.2  | Erbschaft- und Schenkungsteuer .....                                           | 361 |
| 10.3.3  | Ertragsteuerliche Behandlungen der GrESt .....                                 | 361 |
| 10.4    | Allgemeines Prüfungsraster .....                                               | 361 |
| 10.5    | Gegenstand des Erwerbs: Der Begriff des Grundstücks .....                      | 361 |
| 10.6    | Der Erwerbsvorgang: Rechtsträger .....                                         | 363 |
| 10.6.1  | Allgemeines .....                                                              | 363 |
| 10.6.2  | Personengesellschaft .....                                                     | 364 |
| 10.7    | Erwerbstatbestände .....                                                       | 364 |
| 10.7.1  | Einteilung .....                                                               | 364 |
| 10.7.2  | Haupttatbestand des § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG .....                              | 365 |
| 10.7.3  | Die Nebentatbestände, insbesondere Unternehmensumwandlungen. ....              | 366 |
| 10.7.4  | Die Ersatztatbestände .....                                                    | 370 |
| 10.7.5  | Sonderfall: Umstrukturierungen im Konzern .....                                | 377 |
| 10.8    | GrESt und Gesamthand, §§ 5 und 6 GrEStG .....                                  | 379 |
| 10.9    | Vermeidung der Doppelbesteuerung in bestimmten Fällen, § 1 Abs. 6 GrEStG. .... | 382 |
| 10.10   | Steuerbefreiung .....                                                          | 382 |
| 10.11   | Bemessungsgrundlage .....                                                      | 383 |
| 10.11.1 | Umfang der Gegenleistung .....                                                 | 383 |
| 10.11.2 | Rolle von Verkehrsteuern (GrESt) als Teil der Gegenleistung .....              | 384 |
| 10.11.3 | Fehlen von Gegenleistungen .....                                               | 384 |

---

H.-J. Fischer (✉)

FOM Hochschule für Oekonomie & Management, Mannheim, Deutschland

E-Mail: [hans-joerg.fischer@fom.de](mailto:hans-joerg.fischer@fom.de)

|         |                                                                                          |     |
|---------|------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 10.12   | Nichtfestsetzung der Steuer, Aufhebung/Änderung der Steuerfestsetzung, § 16 GrEStG. .... | 386 |
| 10.13   | Steuersatz. ....                                                                         | 387 |
| 10.14   | Verfahrensrecht. ....                                                                    | 388 |
| 10.14.1 | Steuerschuldner. ....                                                                    | 388 |
| 10.14.2 | Entstehung der Steuer. ....                                                              | 388 |
| 10.14.3 | Fälligkeit der Steuer. ....                                                              | 388 |
| 10.14.4 | Örtliche Zuständigkeit. ....                                                             | 388 |
| 10.14.5 | Anzeigepflichten. ....                                                                   | 389 |
| 10.14.6 | Tätigkeit der Notare. ....                                                               | 390 |
|         | Literatur. ....                                                                          | 390 |

## 10.1 Charakter der Grunderwerbsteuer (GrESt)

Die Grunderwerbsteuer ist eine Steuer, die grundsätzlich anfällt, wenn ein Grundstück erworben wird. Damit ist sie eine Verkehrsteuer, da sie an einen Vorgang im Rechtsverkehr anknüpft. Zum Rechtsverkehr gehören insbesondere Rechtsgeschäfte über den Erwerb eines Grundstücks, in der Regel ein Kaufvertrag. Ähnliche Geschäfte können auch Umwandlungsvorgänge, Tauschverträge oder das Meistgebot in der Zwangsversteigerung sein. Die GrESt ist dabei zu unterscheiden von den Ertragsteuern (ESt, KSt oder GewSt), die an Erträge, Verbrauchsteuern, die an den Verbrauch bestimmter Rohstoffe anknüpfen, sowie die Substanzsteuern (Grundsteuer). Sie zählt zu den direkten Steuern, da Steuerschuldner und wirtschaftlich Belasteter der Steuer ein und dieselbe Person ist.

Für die Regelung der Rechtsmaterie der GrESt steht dem Bund gem. Art. 105 Abs. 2 Grundgesetz (GG) die konkurrierende Gesetzgebung zu, die er mit dem GrEStG 1983 auch ausübt. Gemäß Art. 106 Abs. 2 Nr. 3 GG steht der Steuerertrag den Ländern zu. Die Steuerverwaltungshoheit liegt gem. Art. 108 Abs. 2 GG ebenfalls bei den Bundesländern.

Das besondere Charakteristikum der GrESt ist der Rechtsträgerwechsel, der sie auch als Verkehrsteuer kennzeichnet. Die Steuer knüpft daher insbesondere an sog. „Erwerbsvorgänge“ im Sinne des § 1 GrEStG an.

Die GrESt ist historisch als Weiterentwicklung aus einer Stempelsteuer bzw. Urkundensteuer zu betrachten. Bestimmte Rechtsgeschäfte unterlagen der Besteuerung, deren Vollzug mit der Abstempelung einer Urkunde dokumentiert wurde.<sup>1</sup> Eine ähnliche Steuersystematik bestand beim Versicherungssteuergesetz sowie beim Kapitalverkehrssteuergesetz (KVStG, inzwischen aufgehoben). Bei der GrESt war die zugrunde gelegte Urkunde der jeweilige Grundstückskaufvertrag. Gesetzgeberisch gefasst wurde die ursprüngliche Besteuerung als Stempelsteuer durch das Reichsstempelgesetz, das durch das GrEStG vom 12.09.1919<sup>2</sup> ersetzt wurde.<sup>3</sup>

<sup>1</sup>Boruttau, GrESt, 19. Auflage, Vorb., Rn. 3 (Boruttau 2018).

<sup>2</sup>RGBl 1919, 1617.

<sup>3</sup>Boruttau, a. a. O., Vorb., Rn. 42 (Boruttau 2018).

## 10.2 Rechtsgrundlagen

Nach der Zuweisung der konkurrierenden Gesetzgebung gem. Art. 105 Abs. 2 GG an den Bund aufgrund Neufassung ab 01.01.1970<sup>4</sup> erhielt der Bund die Möglichkeit, eine einheitliche bundesgesetzliche Regelung der bisher durch Landesgesetze geregelten Materie zu treffen.

Demzufolge wurde das derzeit geltende GrEStG vom 17.12.1982<sup>5</sup> am 01.01.1983 in Kraft gesetzt. Der damalige Steuersatz von 2 % gem. § 11 GrEStG a. F. wurde durch das Jahressteuergesetz 1997 vom 20.12.1996<sup>6</sup> mit Wirkung ab 01.01.1997 auf 3,5 % erhöht. Im Rahmen der Föderalismusreform wurde Art. 105 Abs. 2a GG mit Wirkung vom 01.09.2006 dahin gehend ergänzt, dass die Länder die Befugnis zur Bestimmung des Steuersatzes der GrESt haben.<sup>7</sup> Hiervon haben nachfolgend sämtliche Bundesländer bis auf Bayern und Sachsen Gebrauch gemacht.

Es existiert ein großer Fundus an Schreiben, Erlassen und Verfügungen der Finanzverwaltung, beginnend mit dem Einführungserlass zum GrEStG 1980 vom 21.12.1982.<sup>8</sup>

---

## 10.3 Verhältnis zu anderen Steuern

### 10.3.1 Umsatzsteuer

Im Bezug zur Umsatzsteuer hat die GrESt grundsätzlich die Funktion, diese bei Umsätzen, die den Rechtsträgerwechsel an Grundstücken betreffen, zu ersetzen. Gemäß § 4 Nr. 9a UStG sind Umsätze, die unter das GrEStG fallen, steuerbefreit von der USt. Für den Fall der Anteilsvereinigung bei grundbesitzenden Gesellschaften (§ 1 Abs. 3 GrESt, Ersatztatbestand) ergibt sich die Befreiung von der Umsatzsteuerpflicht gem. § 4 Nr. 8 f UStG. Aus der Formulierung von § 4 Nr. 9a UStG schließt die Finanzverwaltung, dass die Steuerbefreiung schon auf Umsätze Anwendung findet, die grunderwerbsteuerbar sind.<sup>9</sup> Hieraus folgt, dass die Steuerbefreiung gem. § 4 Nr. 9 UStG nicht ausgeschlossen ist, sofern der entsprechende Umsatz zwar grunderwerbsteuerbar, jedoch aufgrund eines Befreiungstatbestands grunderwerbsteuerbefreit ist.<sup>10</sup>

---

<sup>4</sup>Boruttau, a. a. O., Vorb., Rn. 46 (Boruttau 2018).

<sup>5</sup>BGBI. I, 1982, 1770–1789.

<sup>6</sup>BGBI. I, 1996, 2049 ff.

<sup>7</sup>Vgl. Boruttau, a. a. O., Vorb., Rn. 59 (Boruttau 2018).

<sup>8</sup>BStBl. I, 1982, 968 ff.

<sup>9</sup>Abschn. 4.9.1 Umsatzsteuer-Anwendungserlass, Bundesministerium der Finanzen (Hrsg.), o. J., vom 01.10.2010, BStBl. I, S. 846 ff.

<sup>10</sup>Zum Beispiel beim Erwerb durch Erbgang oder im Wege der Schenkung.

Gemäß § 9 Abs. 1 UStG ist eine Option durch den Veräußerer zur USt möglich. Der Veräußerer hat somit die Möglichkeit, den von ihm getätigten Umsatz freiwillig der USt zu unterwerfen. Sofern Erbbaurechte im Sinne von § 1 Abs. 1 Erbbaurechtsgesetz bestellt oder übertragen werden,<sup>11</sup> kann für die Steuerbefreiung gem. § 9 Abs. 2 UStG nur dann optiert werden, wenn der Erwerber des Erbbaurechts dieses ausschließlich für umsatzsteuerpflichtige Umsätze verwendet. Den diesbezüglichen Nachweis hat gem. § 9 Abs. 2 S. 2 UStG der Veräußerer zu erbringen.

Im Falle der Option gem. § 9 Abs. 1 UStG bestünde eine steuerliche Doppelbelastung des Grundstücksumsatzes mit USt und GrESt. Dies ist jedoch unproblematisch, da der Veräußerer sich freiwillig für diese Doppelbelastung entscheidet. In der Praxis ist die Option zur USt bei Grundstücksveräußerungen insbesondere dann sinnvoll und gängig, wenn der Veräußerer seinerseits als umsatzsteuerpflichtiger Unternehmer erhebliche Vorsteuerabzugsbeträge aus Eingangsrechnungen geltend gemacht hat und eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs, der gem. § 15a Abs. 1 UStG binnen eines 10-Jahres-Zeitraum seit Vorsteuerabzug pro rata (abhängig von der verstrichenen Zeit seit Vorsteuerabzug) vorzunehmen ist, vermeiden möchte. Erfolgen diese Veräußerungsgeschäfte an nicht vorsteuerabzugsberechtigte Erwerber, hat die Option die Wirkung einer Kaufpreiserhöhung mit definitiver wirtschaftlicher Belastung (durch die USt) für den Erwerber. Bei Weiterveräußerung erhöht sich wiederum der Weiterveräußerungspreis an den Enderwerber.

Bis Ende 2007 war die Berechnung der Bemessungsgrundlage für die USt Gegenstand einer komplizierten Berechnung. Grund hierfür war, dass gem. § 9 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG die Bemessungsgrundlage für die USt das gezahlte Entgelt einschließlich der USt darstellt. Nach Abschn. 149 Abs. 7 der USt-Richtlinien, in Geltung bis 31.12.2007, zählten zur Bemessungsgrundlage für die USt nur 50 % der GrESt. Hierfür wurde zur Begründung angeführt, dass gem. § 13 Nr. 1 GrEStG sowohl Veräußerer als auch Erwerber Steuerschuldner der GrESt sind, jeweils als Gesamtschuldner gem. § 44 Abs. 1 AO.<sup>12</sup>

Mit Wirkung ab 01.01.2008 änderte die Finanzverwaltung ihre Ansicht und berücksichtigte die gesamtschuldnerisch von Erwerber und Veräußerer geschuldete GrESt nicht mehr bei der Bemessung des Entgelts für den Grundstücksveräußerungsvorgang.<sup>13</sup> Die Finanzverwaltung vertritt nunmehr die Auffassung, dass der Erwerber, der, wie in der Regel vertraglich festgelegt, die GrESt allein übernimmt, eine ausschließliche Eigenverbindlichkeit begleicht.<sup>14</sup>

---

<sup>11</sup>Erbbaurechte sind gem. § 2 Abs. 2 Nr. 1 GrESt hinsichtlich des Rechtsträgerwechsels Grundstücken gleichgestellt, sodass eine Bestellung oder Übertragung GrESt auslöst.

<sup>12</sup>Boruttau, § 13, Rn. 11 und 51 (Boruttau 2018).

<sup>13</sup>Abschn. 10.1 Abs. 7 S. 6 Anwendungserlass USt.

<sup>14</sup>Abschn. 10.1 Abs. 7 S. 6 Anwendungserlass USt.

### 10.3.2 Erbschaft- und Schenkungsteuer

Gemäß § 3 Nr. 2 GrEStG sind der Grundstückserwerb von Todes wegen und Grundstücksschenkungen unter Lebenden von der GrESt ausgenommen, somit Grunderwerbsteuerfrei.

### 10.3.3 Ertragsteuerliche Behandlungen der GrESt

Die gezahlte GrESt hat auch eine ertragsteuerliche Komponente. Sofern die GrESt durch den Erwerber gezahlt wird, zählt diese zu den Anschaffungsnebenkosten des Grundstücks.<sup>15</sup> Soweit dies, was gegebenenfalls durch eine Schätzung zu ermitteln ist, nicht nur auf den Grund und Boden, sondern auch auf das aufstehende Gebäude entfällt, erhöht damit die GrESt auch das Abschreibungsvolumen für das Gebäude und kann daher insoweit für den Erwerber über die Zeitdauer der Abschreibung ertragsteuerlich wieder neutralisiert werden.

---

## 10.4 Allgemeines Prüfungsraster

Das nachfolgende allgemeine Prüfungsraster kann als Grundlage zur Prüfung eines Grunderwerbsteuerlichen Falles herangezogen werden:

1. Gegenstand des Erwerbs: der Begriff des Grundstücks
2. Erwerbsvorgang i. S. d. § 1 GrEStG
3. GrESt-Befreiung, §§ 3 und 4 GrEStG
4. Bemessungsgrundlage, §§ 8 ff. GrEStG
5. Höhe der GrESt, § 11 ff. GrEStG
6. Steuerschuldner, § 13 GrEStG

---

## 10.5 Gegenstand des Erwerbs: Der Begriff des Grundstücks

Objekt der GrESt ist jeweils der Rechtsträgerwechsel hinsichtlich des Objekts „Grundstück“. Den Umfang dieses Begriffs regelt § 2 GrEStG abschließend. Grundsätzlich umfasst der Tatbestand der GrESt gem. § 2 Abs. 1 S. 1 GrEStG Grundstücke im Sinne des bürgerlichen Rechts. Damit wird auf die §§ 873 ff. BGB verwiesen, die als zivilrechtliche Vorschriften für den Grundstücksbegriff allein maßgebend sind.<sup>16</sup> Ein

---

<sup>15</sup>H 6.4 EStH, dies umfasst auch Säumniszuschläge zur GrESt.

<sup>16</sup>BFH vom 17.10.1990, Az. II R 42/88, BStBl. II 91, 144.

Grundstück im tatsächlichen Sinn ist ein räumlich abgegrenzter Teil der Erdoberfläche.<sup>17</sup> Dieser Begriff ist für die GrESt entscheidend und umfasst auch Grundstücke im Rechtssinne, die gem. § 3 Abs. 1 Grundbuchordnung (GBO) ein Grundbuchblatt erhalten haben.

Zum Grundstücksbegriff des § 2 GrEStG gehören auch die Bestandteile des Grundstücks gem. §§ 93 bis 96 BGB, insbesondere die aufstehenden Gebäude gem. § 94 BGB. Hiervon macht jedoch § 2 Abs. 1 S. 2 Nr. 1–3 GrEStG wiederum eine Ausnahme und nimmt bestimmte Teile des Grundstücks hiervon aus. Demzufolge fallen gem. § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 GrEStG Maschinen und Betriebsvorrichtungen nicht unter den Grundstücksbegriff. Der Begriff der Betriebsvorrichtungen ist gem. § 68 Abs. 2 Nr. 2 Bewertungsgesetz (BewG) definiert als „sonstige Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören“. Diese werden von der Finanzverwaltung von den Gebäuden abgegrenzt.<sup>18</sup>

Die Abgrenzung zwischen Gebäude und Betriebsvorrichtungen macht sich beispielsweise bemerkbar bei der Frage der Abschreibungsdauer und somit des AfA-Satzes. Der weitere Ausnahmefall des § 2 Abs. 1 S. 2 Nr. 2 GrEStG bezieht sich auf Mineralgewinnungsrechte, also das Recht zum Abbau von Bodenschätzen, die nicht bereits im Eigentumsrecht des Grundstückseigentümers enthalten sind.<sup>19</sup>

Die genannten Mineralgewinnungsrechte beziehen sich auf sog. bergfreie Bodenschätze nach dem Bundesberggesetz vom 13.08.1980.<sup>20</sup> Dies sind Bodenschätze wie Metalle (Gold, Silber, Platin, Aluminium, Blei etc.), Halbmetalle und Nichtmetalle, nicht jedoch die Ausbeute von Sand, Kies oder Ton.<sup>21</sup>

Schließlich ist gem. § 2 Abs. 1 S. 2 Nr. 3 GrEStG auch der Anspruch des Grundstückseigentümers auf den Erbbauzins kein Bestandteil des Grundstücksbegriffs. Dieser wird vielmehr als bloße Geldforderung gesehen, denn die GrESt soll den Umsatz von Grundstücken, nicht aber von Geldforderungen erfassen.<sup>22</sup>

Der Grundstücksbegriff wird jedoch gem. § 2 Abs. 2 GrEStG erweitert. Grundstücken nach dem GrEStG werden gem. § 2 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG auch Erbbaurechte gleichgestellt. Beim Erbbaurecht handelt es sich um ein beschränkt dingliches Recht, das im Erbbaurechtsgesetz (Erbbaurechtsgesetz) geregelt ist<sup>23</sup> und bis 30.11.2007 in der Erbbaurechtsverordnung geregelt wurde. Gemäß § 1 Abs. 1 Erbbaurechtsgesetz ist ein Erbbaurecht das veräußerliche und vererbliche Recht, auf oder unter der Oberfläche eines Grundstücks ein Bauwerk zu haben. Aus dem Charakter des Erbbaurechts als veräußerlichem Bebauungs- und

---

<sup>17</sup>Palandt, BGB, Überblick vor § 873, Rn. 1 (Palandt 2019).

<sup>18</sup>Ländererlass vom 15.03.2006, BStBl. I 06, 314.

<sup>19</sup>Boruttau, a. a. O. § 2, Rn. 146 (Boruttau 2018).

<sup>20</sup>BGBI. I, 1980, 1310.

<sup>21</sup>Boruttau, a. a. O., § 2, Rn. 146, 148 (Boruttau 2018).

<sup>22</sup>Boruttau, a. a. O., § 2, Rn. 63 (Boruttau 2018).

<sup>23</sup>BGBI. I, 2007, 2614.

Nutzungsrechts eines Grundstücks wird gefolgert, dass das Erbbaurecht somit wirtschaftlich mit einem Grundstück bzw. dem Eigentum hieran gleichgestellt ist.<sup>24</sup>

Ebenso erweitert § 2 Abs. 2 Nr. 2 GrEStG den grunderwerbsteuerlichen Grundstücksbegriff um Gebäude auf fremden Grund und Boden. Ausgangspunkt ist hierbei die Norm des § 95 Abs. 1 BGB, der zufolge zu den wesentlichen Bestandteilen von Grundstücken nicht diejenigen Bauwerke und Gebäude gezählt werden, die nur zu einem vorübergehenden Zweck mit dem Grund und Boden verbunden sind. Dies mag auch größere Bauwerke, wie z. B. Ausstellungspavillons, betreffen, die zwar durchaus eine gewisse „Unbeweglichkeit“ haben, sie sind jedoch dennoch keine „Grundstücke“, da sie auf Grund und Boden stehen, dessen Eigentümer ein anderer ist als der Gebäudeeigentümer.<sup>25</sup> Demzufolge wird der wirtschaftliche Gehalt der Übertragung solcher Gebäude auf fremden Grund und Boden der Übertragung eines Grundstücks mit aufstehendem Gebäude gleichgestellt. Dies entspricht der wirtschaftlichen Betrachtungsweise im Steuerrecht.

Schließlich erweitert § 2 Abs. 2 Nr. 3 GrEStG den Begriff des Grundstücks auch auf dinglich gesicherte Sondernutzungsrechte gem. § 15 WEG sowie § 1010 BGB. Demzufolge kann ein solches Sondernutzungsrecht entstehen, wenn durch Vereinbarung/Teilungserklärung von Wohnungseigentümern einem bestimmten Wohnungseigentümer das alleinige und ausschließliche Gebrauchs- bzw. Nutzungsrecht an Teilen des Gemeinschaftseigentums (z. B. Keller- und Bodenräume, Kfz-Stellplatz)<sup>26</sup> eingeräumt wird. Ähnliche Vereinbarungen können mit dinglicher Wirkung auch zwischen Miteigentümern eines Grundstücks gem. § 1010 BGB geschlossen werden.<sup>27</sup>

Wegen ihrer dinglichen Wirkung werden diese Sondernutzungsrechte aufgrund der wirtschaftlichen Betrachtungsweise auch in die Reichweite der GrESt einbezogen.

---

## 10.6 Der Erwerbsvorgang: Rechtsträger

### 10.6.1 Allgemeines

Die GrESt knüpft grundsätzlich daran an, dass an einem Grundstück entsprechend der in Abschn. 10.1 genannten Definition ein Rechtsträgerwechsel vollzogen wird. Dies ist der Fall, wenn das Grundstück von einer natürlichen oder juristischen Person auf eine andere natürliche oder juristische Person übertragen wird.<sup>28</sup> Mit dem Maßstab des Rechtsträgerwechsels lässt sich somit auch in schwierigen Randbereichen abgrenzen, ob ein grunderwerbsteuerpflichtiger Tatbestand vorliegt. Denklogisch unterliegt somit der Erwerb

---

<sup>24</sup>BFH vom 08.08.2001, Az. II R 46/99 BFH/NV 02, 71.

<sup>25</sup>Boruttau, a. a. O., § 2, Rn. 226 (Boruttau 2018).

<sup>26</sup>Boruttau, a. a. O., § 2, Rn. 261 (Boruttau 2018).

<sup>27</sup>Boruttau, a. a. O., § 2, Rn. 261 (Boruttau 2018).

<sup>28</sup>BFH vom 01.04.1981, Az. II R 87/78, BStBl. II 81, 488.

eines herrenlosen Grundstücks, somit eines Grundstücks, bei dem der frühere Eigentümer das Eigentum gem. § 928 BGB aufgegeben hatte (sodass kein „Rechtsträger“ existiert) und das demzufolge einem Aneignungsrecht des Staats („Fiskus“) gem. § 928 Abs. 2 BGB unterliegt, nicht der GrESt.<sup>29</sup>

## 10.6.2 Personengesellschaft

Wie bereits ausgeführt, unterfällt auch die Übertragung von Grundbesitz zwischen juristischen Personen als Rechtsträgerwechsel der GrESt. Personengesellschaften jedoch sind grundsätzlich keine juristischen Personen, sondern nur kraft Gesetzes aktiv- und passivlegitimiert sowie grundbuchfähig, vgl. § 124 HGB für die OHG sowie i. V. m. § 161 Abs. 2 HGB für die KG. Bei der Personengesellschaft ist hinsichtlich der GrESt zu unterscheiden. Soweit das Grundstück im Eigentum einer Gesamthandsgemeinschaft steht (Gesamthandseigentum), bedeutet die Übertragung auf eine andere Gesamthand, eine natürliche Person oder eine juristische Person ein Rechtsträgerwechsel.

Bei solchen Gesamthandsgemeinschaften kann es sich neben den Personengesellschaften OHG, KG und GbR auch um eine Erbengemeinschaft gem. §§ 2032, 2033, 2040 BGB oder um eine eheliche Gütergemeinschaft gem. § 1419 BGB handeln. Hier- von abzugrenzen ist ein reiner Strukturwechsel bei der Personengesellschaft, so z. B. die Änderung der Zahl oder Identität der Gesellschafter einer Personengesellschaft. Hierbei handelt es sich um Fälle der Identitätswahrung, da das Grundstück selbst im Gesamt- handsvermögen der Personengesellschaft verbleibt, sodass kein Rechtsträgerwechsel vorliegt.

Allerdings hat der Gesetzgeber mit der Einführung des § 1 Abs. 2a GrEStG mit Wirkung ab 1997 zur Verhinderung von „Missbräuchen“ einen Ausnahmetatbestand geschaffen. Mit diesem Ausnahmetatbestand wird der Steuertatbestand bereits dann ausgelöst, wenn sich innerhalb von fünf Jahren der Gesellschafterbestand der Gesellschaft – zunächst vollständig, mit Wirkung ab 01.01.2000 zu mindestens 95 % – ändert. § 1 Abs. 2a GrEStG ist somit eine nicht der Systematik entsprechende Missbrauchsver- hinderungsvorschrift.

---

## 10.7 Erwerbstatbestände

### 10.7.1 Einteilung

§ 1 GrEStG enthält eine abschließende und vollständige Auflistung der Tatbestände, die die Grunderwerbsteuerpflicht auslösen. Es wird unterschieden zwischen dem

---

<sup>29</sup>BFH vom 01.04.1981, Az. II R 87/78, BStBl. II 81, 488.



Haupttatbestand des § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG, den Nebentatbeständen des § 1 Abs. 1 Nr. 2 bis 7 GrEStG sowie den Ersatztatbeständen des § 1 Abs. 2, Abs. 2a und Abs. 3 GrEStG.

Während die Nebentatbestände auch Lebenssachverhalte der GrESt unterwerfen wollen, die zwar nicht den klassischen Rechtsträgerwechsel an einem Grundstück zum Gegenstand haben, einem solchen Rechtsträgerwechsel aber wirtschaftlich gleichstehen, haben die Ersatztatbestände überwiegend die Aufgabe, den Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten, die die Umgehung der GrESt zum Zwecke haben, zu verhindern.

Die Nebentatbestände umfassen Tatbestände, die, auch wenn ein Kaufvertrag nicht vorliegt, trotzdem zum Eigentumsübergang führen (§§ 1 Abs. 1 Nr. 2 bis 4 GrEStG), sowie die Zwischengeschäfte gem. § 1 Abs. 1 Nr. 5 bis 7 GrEStG, die die Übertragung und Abtretung von Ansprüchen im Hinblick auf den Rechtsträgerwechsel an Grundstücken zum Gegenstand haben.

### 10.7.2 Haupttatbestand des § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG

Gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG „unterliegt der GrESt [...] ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet“. Dies bedeutet, dass die GrESt vom Zeitpunkt der Besteuerung her an den Abschluss des obligatorischen, schuldrechtlichen Vertrags anknüpft, der den Anspruch (gem. § 433 BGB) auf Übereignung begründet.

Den Zeitpunkt der dinglichen Übereignung gem. § 873 BGB durch Einigung und Eintragung ins Grundbuch sieht das Grunderwerbsteuerrecht nicht als erheblich für den Besteuerungszeitpunkt an. Damit ist der Zeitpunkt der Besteuerung zeitlich vorverlegt, sodass der Steuertatbestand zunächst auch dann erfüllt ist, wenn es später nicht zur Übereignung kommt. Somit vermeidet diese Regelung eine doppelte Festsetzung, die angesichts der unterschiedlichen Zeitpunkte des schuldrechtlichen Grundgeschäfts und der dinglichen Übereignung möglich wäre, durch die Wahl des schuldrechtlichen Kausalgeschäfts als Besteuerungszeitpunkt.<sup>30</sup>

Voraussetzung ist jedoch, dass das schuldrechtliche Kausalgeschäft, der Kaufvertrag, wirksam ist. Unwirksame Kaufverträge können auch keine GrESt auslösen. Dies kann z. B. vorliegen bei Nichtigkeit gem. § 125 BGB, falls die notarielle Beurkundung des Grundstückskaufvertrags gem. § 311b BGB nicht erfolgt sein sollte.

In den Fällen, in denen ein Grundstückskaufvertrag einer Genehmigung bedarf, z. B. durch das Vormundschaftsgericht in den Fällen der §§ 1821 und 1822 BGB, ist der Kaufvertrag bis zur Erteilung dieser Genehmigung schwebend unwirksam. Der Zeitpunkt der Erteilung einer Genehmigung ist dann gem. § 14 Nr. 2 GrEStG für den Zeitpunkt der GrESt entscheidend.<sup>31</sup>

---

<sup>30</sup>Boruttau, a. a. O., § 1, Rn. 191 (Boruttau 2018).

<sup>31</sup>Boruttau, a. a. O., § 14, Rn. 61 (Boruttau 2018).

In den Fällen der Anfechtung des Grundstückskaufvertrags bei Vorliegen eines Anfechtungsgrundes gem. § 119 und 123 BGB greift die Anfechtungsfolge des § 142 BGB: Das angefochtene Rechtsgeschäft ist von Anfang an als nichtig anzusehen. Demzufolge handelt es sich in diesem Fall um ein rückwirkendes Ereignis gem. § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO, sodass der Grunderwerbsteueranspruch auch rückwirkend entfällt.

Neben dem Kaufvertrag können auch andere Kausalgeschäfte den Tatbestand des § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG erfüllen („ein anderes Rechtsgeschäft“). Es handelt sich hier insbesondere um den Tauschvertrag gem. § 480 BGB: Beim Tausch unterliegen beide vertraglich geschuldeten Leistungen der GrESt, § 1 Abs. 5 GrESt. Die Bemessungsgrundlage hierbei ist der Wert des jeweils anderen Grundstücks, soweit dieses den Wert des eingetauschten Grundstücks nicht übersteigt.

---

**Beispiel**

A tauscht sein Grundstück in Mannheim (gemeiner Wert 600.000,00 €) gegen das Grundstück des B in Frankfurt/Main (gemeiner Wert 900.000,00 €) und leistet eine Zuzahlung in Höhe von 300.000,00 €.

**Lösung**

Es handelt sich um jeweils zwei Grunderwerbsteuerliche Vorgänge. Bemessungsgrundlage Grundstück Mannheim: 600.000,00 €; Bemessungsgrundlage Grundstück Frankfurt/Main: 900.000,00 €.

### 10.7.3 Die Nebentatbestände, insbesondere Unternehmensumwandlungen

Die Nebentatbestände unterwerfen einen Sachverhalt nur dann der GrESt, wenn ein schuldrechtliches Grundgeschäft nicht vorliegt.

Zum einen handelt es sich um den Erwerbstatbestand des § 1 Abs. 1 Nr. 2 GrEStG. Hierbei erfolgt eine Auflassung gem. § 925 BGB, ohne dass dieser Auflassung ein schuldrechtliches Kausalgeschäft zugrunde liegt. Beispiele hierfür sind die relativ seltenen Fälle, in denen im Rahmen einer Beauftragung (Auftragsvertrag) gem. § 667 BGB der Beauftragte ein Grundstück, das er im Auftrag des Geschäftsherrn von einem anderen erworben hat, im Wege der Auflassung auftragsgemäß an seinen Geschäftsherrn übereignet. Ebenso liegt ein Fall des § 1 Abs. 1 Nr. 2 GrEStG vor, wenn die Grundstücksübergabe eine Schadensersatzleistung (§ 249 BGB) ist oder wenn das Grundstück im Wege des Herausgabeanspruchs wegen ungerechtfertigter Bereicherung (§ 812 BGB) zurückübertragen wird.

Zum anderen ist auch das Meistgebot in Zwangsversteigerungsverfahren gem. § 1 Abs. 1 Nr. 4 GrEStG ein Erwerbsvorgang, der GrESt auslöst. Hintergrund dieser Sonderregelung ist die Tatsache, dass im Zwangsversteigerungsverfahren der

Eigentumsübergang beim Grundstück nicht durch ein Rechtsgeschäft zwischen dem bisherigen Eigentümer und dem Ersteigerer begründet wird, sondern durch den Zuschlag gem. § 90 Abs. 1 Zwangsversteigerungsgesetz (ZVG). Es findet somit ein Eigentumserwerb durch hoheitlichen, somit öffentlich-rechtlichen Vollstreckungsakt statt.<sup>32</sup>

Das GrEStG knüpft jedoch nicht an den Zeitpunkt des Zuschlags, sondern an das Meistgebot an. Da das wirksame Meistgebot den Anspruch auf den Zuschlag gem. § 81 Abs. 1 ZVG begründet, wird das Meistgebot wirtschaftlich als gleichstehend mit einem schuldrechtlichen Verpflichtungsgeschäft angesehen.<sup>33</sup>

Noch weiter losgelöst vom Eigentumserwerb nach dem Trennungsprinzip (bezüglich Verpflichtungs- und Verfügungsgeschäft) ist der Tatbestand des § 1 Abs. 1 Nr. 3 S. 1 GrEStG. Demzufolge unterliegt der GrESt auch der Übergang des Eigentums, wenn weder ein schuldrechtliches Grundgeschäft vorliegt, noch eine Auffassung erforderlich ist.

Zusammengefasst betrifft dies den Übergang von Grundstückseigentum zum einen kraft Gesetzes, zum anderen kraft behördlichen Ausspruchs.<sup>34</sup>

Zum Eigentumsübergang von Grundstücken kraft Gesetzes gehören insbesondere die Fälle der Gesamtrechtsnachfolge, so insbesondere die Gesamtrechtsnachfolge des Erben gem. § 1922 Abs. 1 BGB sowie bei Umwandlungsvorgängen nach dem Umwandlungsgesetz. Umwandlungsvorgänge, bei denen ein Rechtsträgerwechsel stattfindet, sind die Verschmelzung gem. §§ 2–122 UmwG, die Spaltung gem. §§ 123 ff. UmwG sowie die Vermögensübertragung gem. §§ 174 ff. UmwG.

---

### Beispiel

Die A-GmbH, Eigentümerin eines Grundstücks, wird auf die B-GmbH gem. §§ 2 ff. verschmolzen und firmiert in der Folge als AB-GmbH.

### Lösung

Eine Verschmelzung ist dadurch gekennzeichnet, dass das gesamte Vermögen der Ausgangsgesellschaft auf einen anderen Rechtsträger übertragen wird. Somit besteht auch ein Rechtsträgerwechsel hinsichtlich des Grundstücks.

Demzufolge ist der Tatbestand des § 1 Abs. 1 Nr. 3 S. 1 GrEStG erfüllt und Grunderwerbsteuerbarkeit gegeben.

Sofern Verschmelzungsvorgänge von einer Personengesellschaft auf eine andere Personengesellschaft vorliegen, besteht grundsätzlich die Möglichkeit einer partiellen

---

<sup>32</sup>Stöber, ZVG, § 90, Rn. 2 (Stöber 2012).

<sup>33</sup>Boruttau, a. a. O., § 1, Rn. 464 (Boruttau 2018).

<sup>34</sup>Boruttau, a. a. O., § 1, Rn. 435; durch behördlichen Ausspruch z. B. im Rahmen des förmlichen Umlegungsverfahrens nach BauGB oder des Grundstückserwerbs kraft Enteignung, vgl. Boruttau, a. a. O., § 1, Rn. 442 ff (Boruttau 2018).

Steuerbefreiung gem. § 6 GrEStG, soweit ein Anteilseigner zu gleichen Teilen an beiden Gesellschaften beteiligt ist, da insoweit kein Rechtsträgerwechsel stattfindet.

---

**Beispiel zur Spaltung**

Die A-KG ist Eigentümerin eines Grundstücks. Sie wird gem. § 123 Abs. 1 UmwG im Wege der Aufspaltung umgewandelt in die X-GmbH und die Z-AG. Letztere ist nunmehr Eigentümerin des Grundstücks.

**Lösung**

Das Grundstück wurde von der A-KG auf die Z-AG übertragen, sodass ein Rechtsträgerwechsel stattfand. Damit ist der Tatbestand des § 1 Abs. 1 Nr. 3 S. 1 GrEStG erfüllt, der Vorgang ist grunderwerbsteuerbar.

Bei Spaltungsvorgängen von einer Personengesellschaft ist gegebenenfalls eine partielle Steuerbefreiung gem. § 6 GrEStG möglich, soweit beim übertragenden und beim übernehmenden Rechtsträger Personenidentität hinsichtlich eines Gesellschafters besteht (vgl. Abschn. 10.8).

Der Formwechsel gem. §§ 191 UmwG ist demgegenüber ein Umwandlungsvorgang, der, soweit die formwechselnde Gesellschaft Eigentümerin eines Grundstücks ist, keine GrESt auslöst. Ein Formwechsel ist lediglich der „Wechsel des Rechtskleids“ und begründet daher keinen Rechtsträgerwechsel. Ein Übergang des Eigentums im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 3 S. 1 GrEStG findet beim Formwechsel somit nicht statt.

Ein weiterer Fall des gesetzlichen Eigentumsübergangs gem. § 1 Abs. 1 Nr. 3 S. 1 GrEStG ist die Anwachsung, insbesondere bei Personengesellschaften. Ein häufiger Fall ist der der zweigliedrigen Personengesellschaft, bei der ein Gesellschafter kündigt oder in anderer Weise die Gesellschaft verlässt.

---

**Beispiel**

Die AB-OHG ist Eigentümerin eines Grundstücks. A scheidet aus Altersgründen aus der Gesellschaft aus.

**Lösung**

Durch das Ausscheiden des A wird die OHG aufgelöst, da eine Gesellschaft denklogisch aus mindestens zwei Personen bestehen muss. Der Betrieb wird von B als Einzelkaufmann weitergeführt. Das Betriebsgrundstück der AB-OHG ist im Wege der Anwachsung gem. § 738 BGB auf B, sofern er das Handelsgeschäft übernommen hat, übergegangen.<sup>35</sup> Es liegt somit auch hier ein grunderwerbsteuerlicher Erwerb kraft Gesetzes vor.

---

<sup>35</sup>BGH vom 06.05.1993, Az. IX ZR 73/92, NJW 93, 17.

Zu den Nebentatbeständen gehören auch die sog. Zwischengeschäfte. Zweck der Zwischengeschäfte des § 1 Abs. 1 Nr. 5 bis 7 GrEStG ist es, sog. „Zwischenhandels-geschäfte“ zu erfassen.<sup>36</sup>

Insbesondere soll damit ein Handel mit Grundstückskaufangeboten der Steuer unterworfen werden und die Besteuerung einer Grundstücksübertragung dadurch sichergestellt werden, dass auch vorhergehende Übertragungen von Ansprüchen grunderwerbsteuerbar werden.

Gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 5 GrEStG unterliegt der GrESt ein Anspruch auf Abtretung eines Übereignungsanspruchs.

---

### Beispiel

V verkauft ein Grundstück an K oder einen noch zu benennenden Dritten. K tritt seine Rechte aus dem Kaufvertrag an D ab, sodass D direkt von V die Übereignung verlangen und die Auffassung mit V vollziehen kann.

### Lösung

Die GrESt entsteht sowohl bei Abschluss des Kaufvertrags als auch bei der Abtretung (§ 398 BGB) an D.<sup>37</sup>

Ein weiteres Zwischengeschäft, das gem. § 1 Abs. 1 Nr. 6 GrEStG als grunderwerbsteuerpflichtiger Tatbestand behandelt wird, ist die Begründung eines Anspruchs auf Abtretung der Rechte aus einem Kaufangebot durch Rechtsgeschäft. Zweck dieser Regelung ist es, Steuerumgehungen zu vermeiden, die dadurch entstehen können, dass nicht mit Grundstücken selbst gehandelt wird (dies wäre ein Fall des § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG), sondern mit Angeboten, mit deren Verkauf entgeltlicher Handel getrieben wird.<sup>38</sup>

Der Tatbestand ist somit gegeben, wenn der Käufer das von ihm getätigte Kaufangebot in eigenem wirtschaftlichem Interesse verwertet, indem er dieses an einen Dritten abtritt, der schließlich den Kauf mit dem Verkäufer vollzieht. Demzufolge ist ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal, dass der Käufer das Kaufangebot wirtschaftlich verwertet, d. h., ein konkreter Vermögensvorteil für den Käufer ist Tatbestandsmerkmal.<sup>39</sup> Ein eigenes wirtschaftliches Interesse des Käufers entfällt nur dann, wenn die Abtretung des Kaufangebots allein im Interesse des Veräußerers liegt. Dies ist z. B. der Fall, wenn die Tätigkeit des Käufers lediglich in der Vermittlung des Grundstücksverkaufs oder in einer reinen Stellvertretung liegt.<sup>40</sup>

---

<sup>36</sup>BFH vom 10.07.1974, Az. II R 89/68, BStBl. II 1975, 86.

<sup>37</sup>Boruttau, § 1, a. a. O., Rn. 489 (Boruttau 2018).

<sup>38</sup>BFH vom 22.01.1997, Az. II R 97/94, BStBl. II 97, 411.

<sup>39</sup>BFH vom 22.01.1997, Az. II R 97/94, BStBl. II 97, 411.

<sup>40</sup>Boruttau, a. a. O., § 1 Rn. 530 (Boruttau 2018).

**Beispiel**

V macht K oder einer von K zu benennenden Person ein unwiderrufliches Angebot zum Abschluss eines Kaufvertrags über ein Grundstück. K benennt notariell seinen Gläubiger D, der das Kaufvertragsangebot notariell annimmt und hierfür K eine Zahlungserleichterung gewährt.

**Lösung**

Bei K liegt ein Zwischenerwerb vor. Er hat auch ein eigenes wirtschaftliches Interesse (Zahlungserleichterung durch Gläubiger D). Damit bestand auch ein konkreter Vermögensvorteil des K (Erlangung einer Zahlungserleichterung).

Der Tatbestand des § 1 Abs. 1 Nr. 6 GrEStG ist nur dann verwirklicht, wenn das Kaufangebot auch rechts- und formwirksam ist, somit die Formvorschrift des § 311b BGB, die notarielle Beurkundung, eingehalten wurde.

Gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 7 GrEStG unterliegt der GrESt auch die Abtretung eines der in § 1 Abs. 1 Nr. 5 und § 1 Abs. 1 Nr. 6 GrEStG genannten Rechte, sofern kein schuldrechtliches Kausalgeschäft vorangegangen ist. Hierbei handelt es sich um einen Auffangtatbestand für die Fälle, in denen ein schuldrechtliches Grundgeschäft nicht vorliegt.

Dies ist – ähnlich wie bei der Konstellation des § 1 Abs. 1 Nr. 2 GrEStG – der Fall, wenn die Abtretung im Falle eines Auftragsverhältnisses vom Geschäftsführer an den Geschäftsherrn bewirkt wird, die Abtretung im Wege der Schadenersatzleistung gem. § 249 BGB erfolgt oder aufgrund eines Anspruchs auf Herausgabe einer ungerechtfertigten Bereicherung gem. § 812 BGB.

## **10.7.4 Die Ersatztatbestände**

### **10.7.4.1 Allgemeines**

Die Ersatztatbestände bezwecken allgemein die Vermeidung von Umgehungen der GrESt durch zivilrechtliche Konstruktionen. Sie weiten die Grunderwerbsteuerpflicht über die Fälle hinaus aus, in denen ein Rechtsträgerwechsel stattfindet. Bei den Ersatztatbeständen findet somit die wirtschaftliche Betrachtungsweise bevorzugt Anwendung mit dem Ziel, Besteuerungslücken zu schließen. Die Ersatztatbestände bilden damit Ausnahmetatbestände zu den Haupt- und Nebentatbeständen, bei denen in der Regel ein Zusammenhang mit einem Rechtsträgerwechsel besteht.

Ein typischer Ersatztatbestand ist § 1 Abs. 2 GrEStG. Diese Regelung findet Anwendung, wenn die wirtschaftliche Verwertung eines Grundstücks ohne deren zivilrechtliche Übertragung gewährt wird (Verschaffung der Verwertungsbefugnis). An der Anknüpfung an eine Verwertungsbefugnis zeigt sich die wirtschaftliche Betrachtungsweise, die wirtschaftlich vergleichbare Tatbestände ebenfalls der Steuerpflicht unterwerfen will.

**Beispiel**

A vereinbart mit der X GmbH, dass diese auf seinem unbebauten Grundstück eine Fabrik errichtet. Er erhält hierfür 30.000,00 € jährlich. Nach Ablauf des Vertrags verlangt die X-GmbH entsprechend einer vertraglichen Vereinbarung statt einer Vertragsverlängerung eine Abfindung zum Verkehrswert des Gebäudes.

**Lösung**

A blieb stets zivilrechtlicher Eigentümer des Grund und Bodens, damit auch des Gebäudes. Die wirtschaftliche Verwertungsbefugnis war ihm aber während der Laufzeit des Vertrags mit der X-GmbH nicht möglich. Erst nach Vertragsbeendigung und der Entscheidung der X-GmbH, statt einer Vertragsverlängerung sich mit dem Verkehrswert des Gebäudes abfinden zu lassen, erlangt A die Verwertungsbefugnis über das Gebäude. Da es sich um ein Gebäude auf fremdem Grund und Boden handelt, welches gem. § 2 Abs. 2 Nr. 2 GrEStG Steuersubjekt der GrESt ist, liegt ein Grunderwerbsteuerpflichtiger Tatbestand vor.

**10.7.4.2 Personengesellschaften**

Durch das Jahressteuergesetz 1997 vom 20.12.1996<sup>41</sup> wurden mit Wirkung vom 01.01.1997 die Ersatztatbestände erweitert und § 1 Abs. 2a GrEStG eingeführt. Demzufolge wurde bereits die vollständige oder wesentliche Änderung des Gesellschafterbestandes einer Personengesellschaft, die Eigentümerin eines inländischen Grundstücks ist, als Grunderwerbsteuerbarer Sachverhalt angesehen, wobei als wesentlich gem. § 1 Abs. 2a S. 3 GrEStG eine Übertragung von mindestens 95 % der Anteile am Gesellschaftsvermögen auf neue Gesellschafter angesehen wurde. Hierbei wird im Rahmen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise die Übertragung wesentlicher Gesellschafterbeteiligungen an der Personengesellschaft die Übertragung eines Grundstücks gleichgestellt.

Die Regelung beabsichtigt, den Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten einzudämmen.<sup>42</sup>

Die Problematik bei dieser Vorschrift ist, ähnlich wie bei vielen, im Steuerrecht nicht unüblichen Missbrauchsbekämpfungsvorschriften, die Tatsache, dass diese Vorschriften nicht nur dann Anwendung finden, wenn ein Steuerpflichtiger diese Gestaltung bewusst wählt, um eine Steuervermeidung herbeizuführen.

Vielmehr greift diese Vorschrift für sämtliche Fälle, die vom Tatbestand des § 1 Abs. 2a GrEStG betroffen sind, unabhängig davon, ob eine Absicht zur Steuervermeidung besteht.

<sup>41</sup>BGBI. I, 1996, 2049 ff.

<sup>42</sup>Boruttau, a. a. O., § 1 Rn. 691 (Boruttau 2018).

Durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 vom 23.04.1999<sup>43</sup> wurde § 1 Abs. 2a GrEStG noch weiter verschärft und der Anwendungsbereich erweitert auf mittelbare Änderungen des Gesellschafterbestands. Hierbei dürften wiederum Missbrauchsverhinderungserwägungen im Vordergrund gestanden haben, insbesondere die Verhinderung von doppel- oder mehrstöckigen Gesellschaftskonstruktionen, bei denen es zu keiner unmittelbaren Übertragung von Gesellschaftsanteilen kommt, sondern diese auf einer höheren Stufe erfolgt.

Der Gesetzgeber nimmt bei den steuerschädlichen Anteilsübertragungen im Sinne des § 1 Abs. 2a GrEStG ausdrücklich den Erwerb von Gesellschaftsanteilen von Todes wegen aus. Es soll somit nur die „bewusste“ Anteilsübertragung zur Verwirklichung des steuerschädlichen Tatbestandes (Erreichen der 95 %-Grenze) führen.

---

**Beispiel**

Die A-Immobilien-KG besteht aus der mit 70 % beteiligten Komplementärin A und dem mit 30 % beteiligten Kommanditisten B. Da B sich aus Altersgründen aus der KG zurückziehen möchte, veräußert er in 2012 seinen Anteil an X. Gleichzeitig veräußert A 97 % ihres Anteils an X.

**Lösung**

Durch das vollständige Ausscheiden des B und den Eintritt des X ändert sich der Gesellschafterbestand der Personengesellschaft unmittelbar innerhalb des Fünf-Jahres-Zeitraums gem. § 1 Abs. 2a GrEStG. Die Änderung erfolgte zwar nicht vollständig, da A immer noch mit 2,1 % an der KG beteiligt ist. Nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise liegt jedoch eine wesentliche Änderung des Gesellschafterbestands vor, da mindestens 95 % der Anteile am Gesellschaftsvermögen auf neue Gesellschafter übergehen.

Nach dem Gesetzeswortlaut ist der Steuertatbestand erfüllt, wenn der vollständige oder wesentliche Übergang auf mindestens einen neuen Gesellschafter erfolgt. Es ist somit nicht erforderlich, dass der Übergang der Anteile auf eine neue Person als Gesellschafter erfolgt. Es ist vielmehr, wie aus dem Beispiel ersichtlich, auch der Übergang auf mehrere neue Gesellschafter steuerschädlich.

Die Vorschrift des § 1 Abs. 2a GrESt soll in 2019 durch den Gesetzgeber verschärft werden. Gem. dem Referentenentwurf vom 09.08.2019<sup>44</sup> sollte mit Wirkung am 01.01.2020 der steuerschädliche Übertragungsanteil von 95 % auf 90 % gesenkt und die 5-jährige Haltefrist auf 10 Jahre verlängert werden. Nach kritischen Fragen

---

<sup>43</sup>BGBI. I 1999, 402 ff.

<sup>44</sup>Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Grunderwerbsteuergesetzes, BR-Drs. 355/19 vom 09.08.2019.



zur Verfassungsmäßigkeit im Finanzausschuss des Bundestags am 14.10.2019 einigten sich die Koalitionspartner der Bundesregierung am 24.10.2019 auf eine Verschiebung des Gesetzgebungsverfahrens in die erste Jahreshälfte 2020, sodass ein Inkrafttreten nicht mehr zum 01.01.2020 stattfinden konnte.<sup>45</sup> Zudem ist die Einführung eines neuen § 1 Abs. 2b GrEStG geplant, der den Ergänzungstatbestand des § 1 Abs. 2a GrEStG auf Kapitalgesellschaften ausweiten und den Gesellschafterwechsel an einer grundbesitzenden Kapitalgesellschaft von mehr als 90 % innerhalb von 10 Jahren als steuerpflichtig behandeln soll. Der Bundesrat forderte am 20.09.2019 die Ergänzung der Neuregelungen um eine Börsenklausel – keine Anwendbarkeit bei überwiegend börsennotierten Gesellschaften – sowie beim § 6a GrEStG eine Konzernklausel zur Gewährleistung steuerneutraler Konzernumstrukturierungen.

Damit greift bei Kapitalgesellschaften die Steuerpflicht nicht mehr nur bei Erreichen einer bestimmten Beteiligungshöhe bei einem Mehrheitsgesellschafter, wie in § 1 Abs. 3 GrEStG geregelt, sondern bereits das Erreichen bestimmter Anteilsquoten innerhalb von 10 Jahren bei Anteilsübertragungen. Hintergrund der gesetzlichen Neuregelung war, dass die bisherige Regelung immer noch Steuergestaltungen (sog. „Share Deals“) zuließ, die zu Steuerminderungen führten.<sup>46</sup> Der Bundesrat stimmte der Neuregelung am 20.09.2019 zu.<sup>47</sup>

#### 10.7.4.3 Kapitalgesellschaften

Gemäß § 1 Abs. 3 GrEStG wird GrESt auch dann ausgelöst, wenn eine unmittelbar oder mittelbare Anteilsvereinigung erfolgt oder wenn unmittelbar oder mittelbar mindestens 95 % von Anteilen übertragen werden.

Gemäß § 1 Abs. 3 GrEStG ist die Vorschrift ein Auffangtatbestand zu § 1 Abs. 2a GrEStG. Der Zweck der Vorschrift ist auch hier, Steuerminderungen zu verhindern.<sup>48</sup>

Die Vorschrift möchte insbesondere diejenigen Gestaltungen erfassen, in denen GrESt bei unmittelbarem Grundstückserwerb dadurch umgangen werden soll, dass das Grundstück in eine Kapitalgesellschaft eingebracht wird und anschließend die Anteile an den Erwerber veräußert werden.

Die Vorschrift des § 1 Abs. 3 GrEStG spiegelt wieder einmal die wirtschaftliche Betrachtungsweise bei diesen Gestaltungen wider und wirkt sich – sehr praxisrelevant – auf den Verkauf von Grundstücksgesellschaften und die Umstrukturierung von Konzernen mit grundbesitzenden Gesellschaften aus.

Die Tatbestandsmerkmale der Vorschrift reduzieren sich auf das Vorliegen einer Gesellschaft, bei der es sich, da § 1 Abs. 2a GrEStG als Sondervorschrift für Personengesellschaften gilt, insbesondere um Kapitalgesellschaften handelt.

---

<sup>45</sup><https://www.spdfraktion.de/presse/pressemitteilungen/share-deals-koalitionsfraktionen-vereinbaren-umsetzung-effektiven>, abgerufen am 03.12.2019.

<sup>46</sup>BR-Drs. 355/19 vom 09.08.2019, a. a. O., Zielsetzung.

<sup>47</sup>BR-Drs. 355/19 (B) vom 20.09.2019, BT-Drs. 19/13437 vom 23.09.2019.

<sup>48</sup>BFH vom 26.07.1995, Az. II R 68/92, BStBl. II 1995, 736.

Ebenso müssen mindestens 95 % der Anteile in der Hand eines Erwerbers vereinigt oder auf einen anderen Erwerber weiter übertragen werden. Diese 95 %-Grenze wurde durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 vom 24.03.1999<sup>49</sup> mit Wirkung ab 2000 eingeführt und verhinderte frühere Steuerumgehungsmodelle. Demnach löste die Anteilsvereinigung oder der Erwerb keine GrESt aus, wenn ein weiterer Gesellschafter einen „Zwergen-Anteil“ zurückbehielt. Ebenso wurden mit Wirkung ab 2000 in den Tatbestand auch die mittelbare Anteilsvereinigung und der mittelbare Erwerb einbezogen. Schließlich muss dem Vermögen der Gesellschaft ein inländisches Grundstück im Betriebsvermögen zuzurechnen sein.

Bei Erfüllung dieser Voraussetzung kommt es auf eine Umgehungsabsicht nicht an. Der Tatbestand greift somit immer bei Vorliegen der Tatbestandsvoraussetzungen und erfasst auch Fälle ohne Missbrauchsabsicht. Keine Einschränkung erfährt der Tatbestand des § 1 Abs. 3 GrEStG durch eine Fünf-Jahres-Frist, sodass sich dieser von dem Tatbestand des § 1 Abs. 2a GrEStG unterscheidet.

Die Vorschrift des § 1 Abs. 3 GrEStG enthält zwei Haupttatbestände. Zum einen betrifft § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG den Erwerb von Gesellschaftsanteilen, wenn damit unmittelbar oder mittelbar mindestens 95 % der Gesellschaftsanteile einer grundbesitzenden Gesellschaft in der Hand des Erwerbers oder von Konzerngesellschaften vereinigt werden. § 1 Abs. 3 Nr. 2 GrEStG betrifft die gleiche Konstellation für den Fall, dass kein schuldrechtliches Grundgeschäft als Kausalgeschäft vorangegangen ist, so die bereits unter § 1 Abs. 1 GrEStG erwähnten Fälle, wenn die Übertragung im Wege des Schadenersatzes, eines Auftragsverhältnisses oder aufgrund eines Rückforderungsanspruchs nach Bereicherungsrecht erfolgt.

---

#### Beispiel

An der X-GmbH, die in ihrem Anlagevermögen ein inländisches Grundstück hat, ist der A zu 70 % und der X zu 30 % beteiligt. X tritt seine Beteiligung an A ab.

#### Lösung

Bei A werden die Anteile der X-GmbH zu 100 % in seiner Hand vereinigt. Da sich im Vermögen der X-GmbH ein Grundstück befindet, ist der Tatbestand des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG erfüllt.

---

#### Beispiel zur mittelbaren Anteilsvereinigung

An der Y-GmbH, in deren Anlagevermögen sich ein inländisches Grundstück befindet, ist die X-GmbH zu 70 % und X zu 30 % beteiligt. Alleingesellschafter der X-GmbH ist A. X tritt seine 30-prozentige Beteiligung vollständig an A ab.

---

<sup>49</sup>BGBI. I 1999 402 ff.

**Lösung**

A ist somit an der grundbesitzenden Y-GmbH direkt zu 30 % und mittelbar zu 70 % beteiligt. Mittelbar fand somit die Vereinigung sämtlicher Anteile in der Hand des A statt. Somit ist der Tatbestand des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG erfüllt.

Die Problematik des Steuertatbestands der mittelbaren Anteilsvereinigung zeigt sich insbesondere bei Umstrukturierungen im Konzern. Hier sind auch mehrstufige Strukturen möglich und nicht selten. Die Rechtsanwendung wird schwierig bei grenzüberschreitenden Konzernstrukturen, insbesondere wenn sich die Anteilsvereinigung beim mittelbaren Anteilseigner im Ausland vollzieht, im Hinblick auf eine deutsche Kapitalgesellschaft mit einem in Deutschland belegenden Grundstück. Hier sind auch steuerstrafrechtliche Aspekte nicht ausgeschlossen.<sup>50</sup>

Gemäß § 1 Abs. 3 Nr. 3 GrEStG unterliegt der GrESt ebenso die unmittelbare oder mittelbare Übertragung von mindestens 95 % einer Kapitalgesellschaft, in deren Vermögen sich inländischer Grundbesitz befindet. Der Unterschied zum Tatbestandsmerkmal des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG, „Anteilsvereinigung“, besteht darin, dass beim Tatbestand des § 1 Abs. 3 Nr. 3 GrEStG der Erwerber erstmalig Anteile an der grundstücksbesitzenden Kapitalgesellschaft erhält.

**Beispiel**

X ist zu 100 % Inhaber der Anteile an der X-GmbH, die ein inländisches Grundstück im Betriebsvermögen hält. Er tritt 98 % seiner Anteile an A ab.

**Lösung**

Da X 98 % und somit mindestens 95 % der Anteile der grundstücksbesitzenden Gesellschaft abgetreten hat, ist der Tatbestand des § 1 Abs. 3 Nr. 3 GrEStG erfüllt.

§ 1 Abs. 3 Nr. 4 GrEStG ergänzt § 1 Abs. 3 Nr. 3 GrEStG für den Fall, dass der dinglichen Übertragung kein schuldrechtliches Grundgeschäft vorausgegangen ist. Dies betrifft die bereits erwähnten Fallgruppen der Übertragung eines Grundstücks als Schadenersatz, in den Fällen der Geschäftsführung aufgrund eines Auftragsvertrags oder bei Herausgabeansprüchen nach Bereicherungsrecht.

**Sonderfall: Gewerbesteuerliche Organschaft**

Zur Präzisierung des Begriffs des „abhängigen Unternehmens“ und der „abhängigen Personen“ im Sinne von § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG zieht das Grunderwerbsteuerrecht gem. § 1 Abs. 4 GrEStG die Rechtsfigur der Organschaft heran und führt damit eine grunderwerbsteuerliche Organschaft ein. Demzufolge ist eine Anteilsvereinigung

<sup>50</sup>Fischer und Waßmer BB 2002, 969 ff. (Fischer und Waßmer 2002).

auch von weniger als 95 % der Anteile beim Erwerber ausreichend, sofern die zur Erreichung der 95 %-Grenze fehlenden Anteile in der Hand von abhängigen natürlichen und juristischen Personen erfolgt.

Gemäß § 1 Abs. 4 Nr. 2b GrEStG gilt dies bei solchen abhängigen juristischen Personen, insbesondere Gesellschaften, die finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in ein Unternehmen, somit beim Erwerber, eingegliedert sind. Eine finanzielle Eingliederung liegt bei einer Stimmrechtsmehrheit des herrschenden Unternehmens von mehr als 50 % der Stimmrechte vor.<sup>51</sup>

Eine wirtschaftliche Eingliederung liegt vor, wenn Organträger und Organgesellschaft im Rahmen einer wirtschaftlichen Kooperation zusammenarbeiten und somit eine wirtschaftliche Verpflichtung besteht; „die Tätigkeiten von Organträger und Organgesellschaft müssen aufeinander abgestimmt sein und sich dabei voll und ganz ergänzen“<sup>52</sup>.

Schließlich liegt eine organisatorische Eingliederung im Sinne von § 1 Abs. 4 Nr. 2b GrEStG vor, sofern dem Organträger die Beherrschung der Tochtergesellschaft möglich ist und dies tatsächlich auch ausgeführt wird; „entscheidend ist, ob durch die Gestaltung der Beziehung zwischen dem Organträger und der Organgesellschaft sichergestellt ist, dass eine vom Willen des Organträgers abweichende Willensbildung bei der Organtochter nicht stattfindet“<sup>53</sup>.

Es ist bemerkenswert, dass bei der GrESt die Voraussetzung der Organschaft, nämlich die finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Eingliederung, nach wie vor als Voraussetzung einer Organschaft erforderlich bleibt, während für die körperschaftsteuerliche und gewerbesteuerliche Organschaft gem. § 14 ff. KStG (inzwischen) eine finanzielle Eingliederung ausreichend ist.

#### **Sonderfall: RETT-Blocker-Modelle**

Nach Einführung des § 1 Abs. 3 GrEStG bzw. der Erweiterung des Steuertatbestands ab 2000 hatte sich in der Praxis ein steuerliches Optimierungsmodell der GrESt durch sog. Real-Estate-Transfer-Tax(RETT)-Blocker-Modelle entwickelt. Ausgangsbasis war der Grundsatz, dass bei mittelbaren Beteiligungen die Beteiligungsquote von mind. 95 % auf jeder Beteiligungsstufe erreicht sein musste und nicht durch Multiplikation der auf den jeweiligen Beleihungsstufen bestehende Beteiligungsquote ermittelt werden konnte.<sup>54</sup> Demzufolge war die mittelbare Anteilsvereinigung über eine Personengesellschaft ein Sonderfall, da an der Personengesellschaft nicht mindestens 95 %, sondern alle Anteile in einer Hand vereinigt werden mussten im

<sup>51</sup>Boruttau, a. a. O., § 1, Rn. 1125 (Boruttau 2018).

<sup>52</sup>BFH vom 10.04.2003, Az. IV R 63/01, BStBl II 2004, 434.

<sup>53</sup>BFH vom 03.04.2008, Az. V R 76/05, BStBl II 2008, 905.

<sup>54</sup>BFH vom 25.08.2010, Az. II R 65/08, BStBl. II 2001, 225.

Sinne einer sachenrechtlichen Betrachtungsweise, der zufolge einem Investor, bei dem eine Personengesellschaft zwischengeschaltet ist, die von einer Personengesellschaft gehaltene Beteiligung an einer Grundstücks-GmbH nicht zugerechnet werden konnte.

### Beispiel

Ein Investor erwirbt bis zu 94,9 % der Anteile an einer Grundstücks-GmbH direkt, die verbleibenden 5,1 % der Anteile werden von einer Personengesellschaft erworben, z. B. einer Kommanditgesellschaft (KG), an der der Investor wiederum zu 94,9 % beteiligt ist, während 5,1 % der Personengesellschaft von einem Dritten gehalten werden.

### Lösung

In dieser Konstellation hält der Erwerber zivilrechtlich lediglich 94,9 % der Gesellschaftsanteile. Wirtschaftlich wäre er, würde man die Beteiligungsquote „durchrechnen“, zu 99,74 % beteiligt ( $5,1 \% \times 94,9 \% = 4,84 \% + 94,9 \% = 99,74 \%$ ).

Durch das Amtshilferichtlinien-Umsetzungsgesetz vom 26.06.2013<sup>55</sup> wurde ein neuer § 1 Abs. 3a GrEStG eingeführt. Dieser § 1 Abs. 3a GrEStG hat den nachfolgenden Wortlaut:

Soweit eine Besteuerung nach Abs. 2a und Abs. 3 nicht in Betracht kommt, gilt als Rechtsvorgang im Sinne des Abs. 3 auch ein solcher, aufgrund dessen ein Rechtsträger unmittelbar oder mittelbar oder teils unmittelbar, teils mittelbar eine wirtschaftliche Beteiligung in Höhe von mindestens 95 % an einer Gesellschaft, zu deren Vermögen ein inländisches Grundstück gehört, innehat. Die wirtschaftliche Beteiligung ergibt sich aus der Summe der unmittelbaren und mittelbaren Beteiligungen am Kapital oder am Vermögen der Gesellschaft. Für die Ermittlung der mittelbaren Beteiligungen sind die Vmhundertsätze am Kapital und am Vermögen der Gesellschaft zu multiplizieren.

Diese Regelung fand gem. § 23 Abs. 11 GrEStG erstmals auf Erwerbsvorgänge Anwendung, die nach dem 06.06.2013 verwirklicht wurden. Mit dieser Regelung konnte im genannten Beispiel eine Beteiligungsquote von 99,74 % erzielt werden, sodass der steueroptimierende Effekt der RETT-Blocker-Modelle ausscheidet.

## 10.7.5 Sonderfall: Umstrukturierungen im Konzern

### 10.7.5.1 Allgemeines

Umwandlungsvorgänge nach dem Umwandlungsgesetz lösen, außer beim Formwechsel gem. § 1 Abs. 1 Nr. 3 GrEStG, ebenso eine Grunderwerbsteuerpflicht aus wie

<sup>55</sup>BGBI. I 2013, S 1843 ff.

die vorstehend behandelten Erwerbs- und Anteilsvereinigungstatbestände des § 1 Abs. 2a und § 1 Abs. 3 GrEStG. Hiergegen wurde in Praxis und Politik nachhaltige Kritik geäußert.<sup>56</sup> Dabei ist auch zu berücksichtigen, dass nach dem Umwandlungssteuergesetz 1977<sup>57</sup> sämtliche Umwandlungs- und Umstrukturierungsvorgänge im Konzern grunderwerbsteuerbefreit waren. Diese Vorschrift wurde durch das GrEStG 1983 aufgehoben.<sup>58</sup> Die Kritik entzündete sich insbesondere an der Tatsache, dass mit Wirkung ab 01.01.1997 der Steuersatz von 2 % auf 3,5 % angehoben und damit die Steuerbelastung fast verdoppelt wurde. Demzufolge wurde durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz vom 22.12.2009<sup>59</sup> mit Wirkung ab 01.01.2010 § 6a GrEStG eingefügt.

#### 10.7.5.2 Steuervergünstigung, § 6a GrEStG

Die mit Wirkung ab 2010 eingeführte Regelung des § 6a GrEStG soll die Freistellung von Grunderwerbsteuerbelastungen bei steuerbaren Vorgängen gem. § 1 Abs. 1 Nr. 3, gem. § 1 Abs. 2a und gem. § 1 Abs. 3 GrEStG sicherstellen.

Die Fälle des § 1 Abs. 1 Nr. 3 GrEStG betreffen die Fälle der Umwandlung gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1, Nr. 2 und Nr. 3 UmwG, somit die Fälle der Verschmelzung, der Spaltung und der Vermögensübertragung. Auch auf Umwandlungen, bei denen auch die Missbrauchstatbestände des § 1 Abs. 2a und Abs. 3 GrEStG greifen, findet § 6a GrEStG Anwendung.

Durch das Amtshilferichtlinien-Umsetzungsgesetz vom 26.06.2013<sup>60</sup> wurde der Anwendungsbereich des § 1 Abs. 1 Nr. 3 GrEStG auf Einbringungen und andere Erwerbsvorgänge auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage erweitert.

Jedoch besteht die Steuervergünstigung nur dann, wenn an diesem Umwandlungsvorgang ausschließlich ein herrschendes Unternehmen und ein oder mehrere von diesem abhängige Unternehmen beteiligt sind, § 6a S. 3 GrEStG. Die Steuervergünstigung beschränkt sich somit ausschließlich auf Umwandlungsvorgänge oder andere Umstrukturierungsvorgänge in Konzernstrukturen. Ausgeweitet wird der Tatbestand der Umwandlungsvorgänge auch gem. § 6a S. 2 GrEStG auf jegliche Umwandlungsvorgänge aufgrund des Rechts eines EU-Staates oder eines Staates des EWR (Europäischen Wirtschaftsraums), sofern hierbei ein inländisches Grundstück betroffen ist. Ebenso sind auch internationale grenzüberschreitende Umwandlungen von Gesellschaften aus verschiedenen Mitgliedstaaten von § 6a GrEStG erfasst.<sup>61</sup>

Um Strukturierungen von Umgehungstatbeständen durch Schaffung von Konzernstrukturen durch Eingliederung und Schaffung „abhängiger Gesellschaften“ im Sinne

---

<sup>56</sup>Überblick Boruttau, a. a. O., § 6a, Rn. 4 (Boruttau 2018).

<sup>57</sup>BStBl. I 1976, 2643, 2649.

<sup>58</sup>Boruttau, a. a. O., § 6a, Rn. 3 (Boruttau 2018).

<sup>59</sup>BGBI. I 2009, 2959 ff.

<sup>60</sup>BGBI. I 2013, 1843 ff.

<sup>61</sup>Boruttau, a. a. O., § 6a, Rn. 27 (Boruttau 2018).

von § 6a S. 3 GrEStG zu verhindern, sieht § 6a S. 4 GrEStG vor, dass eine abhängige Gesellschaft nur dann vorliegt, wenn an dieser eine Gesellschaft als herrschendes Unternehmen innerhalb von fünf Jahren vor dem betreffenden Umwandlungsvorgang und fünf Jahren nach dem betreffenden Umwandlungsvorgang unmittelbar oder mittelbar oder teils unmittelbar und teils mittelbar zu mindestens 95 % ununterbrochen beteiligt ist. Die Finanzverwaltung reagierte nach Einführung des § 6a GrEStG mit einem gleichlautenden Anwendungserlass der Länder mit dem Ziel einer Präzisierung der Gesetzesauslegung.<sup>62</sup>

In der Folge kamen Zweifel auf, ob die Regelung des § 6a GrEStG als Beihilferegelung anzusehen und nach den Maßstäben des Art. 107 Abs. 1 AEUV zu messen sei, mit der möglichen Konsequenz einer Qualifikation als verbotene Beihilfe. Diese Zweifel bewogen den BFH, mit Beschluss vom 30.05.2017<sup>63</sup> die Frage der Konformität mit Art. 107 Abs. 1 AEUV dem EuGH vorzulegen. Mit Urteil vom 19.12.2018<sup>64</sup> hatte der EuGH jedoch entschieden, dass es sich bei § 6a GrEStG nicht um eine unzulässige Beihilfe handelte, da diese Vorschrift dem Begünstigten keinen selektiven Vorteil gewährt.

---

## 10.8 GrESt und Gesamthand, §§ 5 und 6 GrEStG

Die §§ 5 und 6 GrEStG haben die allgemeine Funktion von Befreiungstatbeständen bei der Übertragung eines Grundstücks von oder auf eine Gesamthand, sofern insoweit kein Rechtsträgerwechsel stattfindet. Beide Vorschriften sind somit die konsequente Umsetzung des Prinzips der Steueranknüpfung an einen Rechtsträgerwechsel.

§§ 5 und 6 GrEStG behandeln jeweils getrennt den Übergang von Grundbesitz entsprechend der Übertragungsrichtung. Während § 5 GrEStG Befreiungstatbestände beim Übergang *auf* eine Gesamthand regelt, sieht § 6 GrEStG Befreiungstatbestände für den Fall vor, dass ein Grundstück *von* einer Gesamthand übertragen wird.

Hiervon ausgehend sieht § 5 Abs. 1 GrEStG die Nichterhebung der GrESt dann vor, soweit bei dem Übergang eines Grundstücks von mehreren Miteigentümern auf eine Gesamthand auf beiden Seiten die gleiche Person beteiligt ist.

---

### Beispiel

Ein Grundstück wird von der Miteigentümergeinschaft ABC (jeder zu 1/3 Bruchteilseigentümer) an die AX-OHG verkauft. An der AX-OHG sind A zu 20 % und X zu 80 % beteiligt.

---

<sup>62</sup>Ländererlass vom 01.12.2010, BStBl. I 2010, 1321.

<sup>63</sup>BFH vom 30.05.2017, Az. II R 62/14, BStBl. II 2017, 916.

<sup>64</sup>EuGH vom 19.12.2018, Rs. C-374/17, <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=209352&pageIndex=0&doclang=DE&mode=req&dir=&occ=first&part=1>.

**Lösung**

Bei der AX-OHG wird die Grunderwerbsteuer zu 20 % nicht erhoben, da in Höhe von 20 % ein Rechtsträgerwechsel nicht stattfindet, denn A ist an dem Erwerber zu 20 % beteiligt („soweit“).

Nach dem gleichen Prinzip wird die Steuer gem. § 5 Abs. 2 GrEStG nicht erhoben, sofern ein Grundstück von einem Alleineigentümer auf eine Gesamthand übergeht.

**Beispiel**

A verkauft das in seinem Alleineigentum stehende Grundstück an die AX-OHG, an welcher er zu 20 % und X zu 80 % beteiligt sind.

**Lösung**

Bei der AX-OHG wird die Grunderwerbsteuer zu 20 % nicht erhoben.

Eine Missbrauchsverhinderungsvorschrift enthält § 5 Abs. 3 GrEStG. Nach dieser Norm wird die vorgenannte Steuerbefreiung des § 5 GrEStG nicht gewährt, wenn der Begünstigte, d. h. der Beteiligte an der Ziel-Gesamthand, seine Beteiligung innerhalb von fünf Jahren nach Erwerb des Grundstücks veräußert.

Mit dieser Vorschrift sollen Gestaltungsmissbräuche verhindert werden, die darin bestehen, dass bei der Veräußerung des Grundstücks eine Gesamthand, an der der Veräußerer oder einer der veräußernden Miteigentümer beteiligt ist, „zwischen-geschaltet“ wird, sodass hierdurch die Steuerbegünstigung des § 5 GrEStG „erschlichen“ werden würde. Mit der Regelung des § 5 Abs. 3 GrEStG wird die 5-Jahres-Frist pauschal zur Verhinderung von Missbräuchen gewählt, ohne dass es hier auf einen spezifischen „Plan“ zum Gestaltungsmissbrauch ankäme, sodass die Rechtslage hierdurch deutlich „objektiviert“ worden sei.<sup>65</sup>

Mit § 6 GrEStG wird eine partielle Steuerbefreiung für den umgekehrten Fall geregelt, bei dem Grundbesitz von einer Gesamthand auf eine Miteigentümergeinschaft oder einen Einzelerwerber übergeht.

Gemäß § 6 Abs. 1 GrEStG erfolgt die Steuerfreistellung insoweit, als beim Übergang eines Grundstücks von einem Gesamthandvermögen auf eine Miteigentümergeinschaft der Begünstigte an beiden Seiten beteiligt ist.

**Beispiel**

Die ABX-OHG, an der A und B jeweils zu 20 % und X zu 60 % beteiligt sind, verkauft ein Grundstück an die ABC-Miteigentümergeinschaft nach Bruchteilen, an der jeder zu 1/3 beteiligt ist.

<sup>65</sup>Boruttau, a. a. O., § 5, Rn. 77 (Boruttau 2018).



**Lösung**

Bei A und B wird die Grunderwerbsteuer jeweils zu 20 % nicht erhoben, da jeweils A und B in dieser Höhe auf Veräußerer- und Erwerberseite beteiligt sind und ein Rechtsträgerwechsel insoweit nicht stattfindet.

Ebenso erfolgt eine Steuerbefreiung gem. § 6 Abs. 2 GrEStG, wenn ein Grundstück von einer Gesamthand in das Alleineigentum einer an der Gesamthand beteiligten Person übergeht.

**Beispiel**

An der AX-OHG ist X zu 65 % und A zu 35 % beteiligt. Die AX-OHG verkauft ein Grundstück an A.

**Lösung**

Bei A wird die GrESt zu 35 % nicht erhoben, da bei A insoweit kein Rechtsträgerwechsel stattfindet.

Gemäß § 6 Abs. 3 GrEStG erfolgt die Steuerbefreiung ebenso beim Übergang eines Grundstücks von einer Gesamthand auf die andere Gesamthand, soweit die gleichen Personen an beiden Gesamthandsgemeinschaften beteiligt sind, in Höhe der geringsten Beteiligungsquote dieser Person.

Mit der Vorschrift des § 6 Abs. 4 GrEStG soll, entsprechend der Regelung des § 5 Abs. 3 GrEStG, die Möglichkeit von Gestaltungsmissbräuchen verhindert werden. Demzufolge erfolgt die Steuerbefreiung der §§ 6 Abs. 1 bis 3 GrEStG nicht, wenn der begünstigte Gesamthänder bei der veräußernden Gesamthandsgemeinschaft seinen Anteil innerhalb von fünf Jahren vor der Grundstücksübertragung erworben hat, wobei dies nicht für den Erwerb durch Erbfolge gilt.

Durch diese Regelung soll verhindert werden, dass beim Grundstückserwerb eine Gesamthand „zwischengeschaltet“ wird, an der der Erwerber selbst beteiligt ist, und so ein Erwerber ungerechtfertigt den Vorteil der partiellen Steuerbefreiung hätte. Auch hier ist die Absicht der Steuerumgehung nicht Tatbestandsmerkmal der Ausnahmegvorschrift des § 6 Abs. 4 GrEStG, das Vorliegen der objektiven Tatbestandsmerkmale des § 6 Abs. 4 GrEStG ist ausreichend.<sup>66</sup>

---

<sup>66</sup>Boruttau, a. a. O., § 6, Rn. 73 (Boruttau 2018).

## 10.9 Vermeidung der Doppelbesteuerung in bestimmten Fällen, § 1 Abs. 6 GrEStG

Nach § 1 Abs. 6 S. 1 GrEStG unterliegt ein Grundstückserwerb, der unter einen Haupt- oder Ersatztatbestand (§ 1 Abs. 1, § 1 Abs. 2a oder § 1 Abs. 3 GrEStG) fällt, der GrESt auch dann, wenn diesem ein ebenfalls grunderwerbsteuerpflichtiger Sachverhalt zwischen denselben Beteiligten oder ihren Gesamtrechtsnachfolgern vorausgegangen ist.

Gemäß § 1 Abs. 6 S. 2 GrEStG wird die Steuer jedoch nur insoweit erhoben, als die Bemessungsgrundlage für den späteren Rechtsvorgang den Betrag übersteigt, von welchem beim vorausgegangenen Rechtsvorgang die Steuer berechnet worden ist. Mit dieser Vorschrift wird somit eine Doppelbesteuerung vermieden und die Besteuerung auf den die Bemessungsgrundlage des früheren Rechtsvorgangs überschießenden Betrag beschränkt.

Ein Beispiel hierfür ist im Rahmen eines Unternehmenskaufs denkbar.<sup>67</sup>

### Beispiel

Im Rahmen eines Unternehmenskaufs werden alle Anteile an einer grundbesitzenden GmbH erworben.

Für den Erwerber ist dies ein grunderwerbsteuerpflichtiger Tatbestand gem. § 1 Abs. 3 GrEStG. Nunmehr kauft der Erwerber von der erworbenen Gesellschaft deren Grundstück. Dies ist ein grunderwerbsteuerpflichtiger Tatbestand gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG (Haupttatbestand).

### Lösung

In diesem Fall greift § 1 Abs. 6 GrEStG ein, sodass lediglich eine „Differenzsteuer“ erhoben wird, da in beiden Fällen der Erwerber identisch ist.

## 10.10 Steuerbefreiung

Der Gesetzgeber unterscheidet zwischen Steuerbefreiungstatbeständen, die für jeden gelten (allgemeine Ausnahmen), und Steuerbefreiungstatbeständen, die nur für bestimmte Erwerber gelten (besondere Ausnahmen von der Besteuerung).

### Allgemeine Ausnahmen

Als allgemeiner Ausnahmetatbestand gilt gem. § 3 Nr. 1 GrEStG der Erwerb sog. „Bagatellgrundstücke“, somit der Erwerb von Grundstücken, bei denen die Bemessungsgrundlage den Betrag von 2500,00 € nicht übersteigt.

---

<sup>67</sup>Beispiel nach Boruttau, a. a. O., § 1, Rn. 1279 (Boruttau [2018](#)).

Ein weiterer wichtiger Steuerbefreiungstatbestand besteht gem. § 3 Nr. 2 GrEStG beim Grundstückserwerb von Todes wegen und bei Grundstücksschenkung unter Lebenden. Hier gibt der Gesetzgeber der Besteuerung durch das Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz den Vorrang.

Weiterhin ist gem. § 3 Nr. 3 GrEStG der Erwerb von Grundstücken im Rahmen der Auseinandersetzung des Nachlasses von der Steuer ausgenommen.

Gemäß § 3 Nr. 4 GrEStG ist der Grundstückserwerb durch den Ehegatten oder den Lebenspartner des Veräußerers von der Steuer ebenso befreit wie gem. § 3 Nr. 5 GrEStG der Grundstückserwerb durch den früheren Ehegatten des Veräußerers bzw. den früheren eingetragenen Lebenspartner des Veräußerers (§ 3 Nr. 5a GrEStG) im Rahmen der Vermögensauseinandersetzung nach der Scheidung bzw. nach der Aufhebung der eingetragenen Lebenspartnerschaft.

Ferner sind Grundstückserwerbe steuerbefreit durch Personen, die mit dem Veräußerer in gerader Linie verwandt sind, § 3 Nr. 6 GrEStG. Dies betrifft somit das Verhältnis Großeltern, Eltern und Kind, wobei gem. § 3 Nr. 6 S. 3 GrEStG diesen Personen auch deren Ehegatten oder deren Lebenspartner gleichstehen.

### **Besondere Ausnahmen**

Besondere Ausnahme von der Besteuerung gem. § 4 GrEStG sind insbesondere:

- Der Erwerb durch juristische Personen des öffentlichen Rechts, § 4 Nr. 1 GrEStG.
- Der Erwerb eines Grundstücks durch einen ausländischen Staat, § 4 Nr. 2 GrEStG.
- Der Erwerb durch ein ausländisches Kulturinstitut, § 4 Nr. 3 GrEStG.
- Der Erwerb von Grundstücken der Treuhandanstalt durch eine Kapitalgesellschaft, § 4 Nr. 4 GrEStG.
- Der Erwerb von Grundstücken, die unter den Einigungsvertrag fallen, § 4 Nr. 5 GrEStG.
- Der Erwerb eines Grundstücks durch eine Wohnungsgenossenschaft, § 4 Nr. 7 GrEStG.
- Ferner der Erwerb eines Grundstücks von einer juristischen Person des öffentlichen Rechts im Rahmen einer öffentlich-privaten Partnerschaft gem. § 4 Nr. 9 GrEStG.

---

## **10.11 Bemessungsgrundlage**

### **10.11.1 Umfang der Gegenleistung**

Gemäß § 8 Abs. 1 GrEStG bemisst sich die Steuer nach dem Wert der Gegenleistung. Die Gegenleistung ist in § 9 GrEStG bestimmt. Bei dem Kauf ist dies gem. § 9 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG der Kaufpreis einschließlich sonstiger übernommener Leistungen und, gem. § 9 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG, weitere vereinbarte Gegenleistungen. Gemäß § 9 Abs. 1 Nr. 2 GrEStG ist die Gegenleistung bei einem Tausch die Tauschleistung des anderen

Vertragsteils einschließlich einer zusätzlich vereinbarten Zahlung, z. B. eine Hinzuzahlung.

Beim Erwerb von Grundbesitz im Wege des Meistgebots im Zwangsversteigerungsverfahren ist die Gegenleistung gem. § 9 Abs. 1 Nr. 4 GrEStG das Meistgebot.

Gemäß § 9 Abs. 2 Nr. 2 GrEStG gehören zur Gegenleistung auch die vom Erwerber übernommenen Grundstücksbelastungen.

### 10.11.2 Rolle von Verkehrsteuern (GrESt) als Teil der Gegenleistung

Gemäß § 9 Abs. 3 GrEStG ist die GrESt, die für den zu besteuernenden Erwerbsvorgang zu entrichten ist, der Gegenleistung weder hinzuzurechnen noch von ihr abzuziehen.

Die Regelung des § 9 Abs. 3 GrEStG greift jedoch nicht, wenn die GrESt aus einem anderen als dem zu besteuernenden Rechtsvorgang übernommen wird.<sup>68</sup>

#### Beispiel

A verkauft B ein Grundstück, B übernimmt die GrESt. Anschließend tritt B gegenüber C den Anspruch auf Übereignung des Grundstücks ab. C übernimmt die GrESt für die Geschäfte A/B und B/C.<sup>69</sup>

#### Lösung

Für C ist die GrESt für das Geschäft A/B Teil der Gegenleistung, da sie nicht das ihn betreffende Geschäft B/C betrifft. Die GrESt für das Geschäft B/C gehört somit aber gem. § 9 Abs. 3 GrEStG nicht zur Gegenleistung.

### 10.11.3 Fehlen von Gegenleistungen

Gemäß § 8 Abs. 2 GrEStG bestimmt sich die Bemessungsgrundlage für die GrESt in den dort aufgeführten Fällen nach den sog. Bedarfswerten gem. § 138 Abs. 2 bis 4 des Bewertungsgesetzes (BewG).

Dies bedeutet, dass unbebaute Grundstücke gem. § 145 BewG und bebaute Grundstücke nach den §§ 146 bis 150 BewG bewertet werden. Erfahrungsgemäß sind die so ermittelten Bedarfswerte sowohl bei unbebauten Grundstücken als auch bei bebauten Grundstücken – hier wird pauschaliert von dem 12,5-Fachen einer Jahresmiete ausgegangen – niedriger als die Verkehrswerte.

<sup>68</sup>Boruttau, a. a. O., § 9, Rn. 591 (Boruttau 2018).

<sup>69</sup>Nach Boruttau, a. a. O., § 9, Rn. 591 (Boruttau 2018).

§ 8 Abs. 2 GrEStG sieht drei Fallgruppen für eine Bewertung nach den Bedarfswerten vor:

1. Gemäß § 8 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG erfolgt die Bedarfsbewertung, wenn eine Gegenleistung nicht vorhanden oder nicht zu ermitteln ist. Dies sind seltene Fälle, denkbar beispielsweise, wenn ein Träger öffentlicher Verwaltung zur Erfüllung öffentlicher Aufgaben unentgeltlich Grundstücke (z. B. Krankenhäuser) überträgt.<sup>70</sup>
2. Gemäß § 8 Abs. 2 Nr. 2 GrEStG erfolgt eine Bewertung nach den Bedarfswerten ebenfalls bei Umwandlungen aufgrund eines Bundes- oder Landesgesetzes, bei Einbringungen sowie bei anderen Erwerbsvorgängen auf gesellschaftsvertraglicher Grundlage. Hierbei sind insbesondere Umwandlungsvorgänge des Umwandlungsgesetzes, somit die Verschmelzung gem. § 2 ff. UmwG, die Spaltung gem. §§ 123 ff. UmwG und die Vermögensübertragung gem. §§ 174 ff. UmwG, umfasst. Ebenso erfasst § 8 Abs. 2 Nr. 2 GrEStG Einbringungen eines Grundstücks zur Erfüllung einer Sacheinlageverpflichtung gem. § 5 Abs. 4 GmbHG oder § 27 AktG.
3. Schließlich erfolgt eine Bedarfsbewertung gem. § 8 Abs. 3 Nr. 3 GrEStG auch bei den bereits ausführlich beschriebenen Missbrauchsverhinderungsvorschriften des § 1 Abs. 2a und § 1 Abs. 3 GrEStG. In diesen Fällen, also bei der steuerpflichtigen Änderung des Gesellschafterbestands einer Personengesellschaft, der Anteilsvereinigung oder dem Erwerb von Anteilen, wird in der Regel keine spezifische Gegenleistung für die Übertragung des Grundstücks bestimmt oder vereinbart, sodass hier nur eine Bewertung nach den Bedarfswerten infrage kommen kann.

Einen Sonderfall stellen die in der Praxis häufigen Bauträgergeschäfte dar, bei denen es zu einem Grundstückserwerb kommt. Üblicherweise erwirbt der Käufer ein Grundstück, das gegebenenfalls auch noch unbebaut ist; zumindest befindet sich das Gebäude erst im Stadium der Errichtung. Würde man – wie dies im GrEStG ansonsten praktiziert wird – vom Stichtagsprinzip ausgehen, wäre für den Zeitpunkt der Feststellung des entsprechenden Grundbesitzererwerbs der Erwerbszeitpunkt, somit der Zeitpunkt des Kaufvertrags, entscheidend. Gemäß § 8 Abs. 2 S. 2 GrEStG wird dieser Zeitpunkt aber in den Sonderfällen der Bauträgererwerbe auf den Zeitpunkt der Fertigstellung des Gebäudes hinausgeschoben. Dies ist jedoch nur dann der Fall, wenn die Errichtung des Gebäudes „auf einem vorgefassten Plan zur Bebauung eines Grundstücks“ beruht. Dies ist wiederum dann der Fall, wenn beides, der Erwerb des Grund und Bodens und der Erwerb des Gebäudes, ein einheitlicher Leistungsgegenstand ist.

Nach ständiger Rechtsprechung liegt ein einheitlicher Leistungsgegenstand bzw. ein einheitliches Vertragswerk in diesem Sinne dann vor, wenn „zwei oder mehrere an sich selbstständige Vereinbarungen durch den Willen der Beteiligten derartig miteinander

---

<sup>70</sup>BFH vom 29.03.2006, Az. II R 15/04, BStBl. II 06, 557.

verbunden sind, dass die Gültigkeit des einen Rechtsgeschäfts vom Bestand des anderen abhängt<sup>71</sup>“.

Demzufolge wird bei vielen Fallgestaltungen beim Erwerb vom Bauträger die Bemessungsgrundlage in der Regel um den Wert des noch zu errichtenden Gebäudes erhöht werden.

---

## **10.12 Nichtfestsetzung der Steuer, Aufhebung/Änderung der Steuerfestsetzung, § 16 GrEStG**

In Einzelfällen ist es denkbar, dass ein Grundstückskaufvertrag kurze Zeit nach Vertragschluss rückabgewickelt wird oder dass es nach Eintragung des neuen Eigentümers im Grundbuch zu einer Rückübertragung kommt. In diesen Fällen erwirbt der Erwerber den Grundbesitz nicht dauerhaft, sodass die gesetzgeberische Institution für diesen Fall darin liegt, den Erwerber von der GrESt zu befreien.

Gemäß § 16 Abs. 1 GrEStG erfolgt auf Antrag eine Nichtfestsetzung der Steuer bzw. eine Aufhebung der Steuerfestsetzung für den Fall, dass der Kaufvertrag abgeschlossen, jedoch eine Eintragung des Erwerbers noch nicht erfolgt ist. Dies ist gem. § 16 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG der Fall, wenn beim Kaufvertrag ein vertraglicher Rücktritt innerhalb von zwei Jahren nach dem Zeitpunkt des Kaufvertrags erfolgt, ebenso gem. § 16 Abs. 1 Nr. 2 GrEStG, wenn die Vertragsbedingungen nicht erfüllt werden oder ein Gewährleistungsfall eintritt.

§ 16 Abs. 2 GrEStG sieht eine Steuerbefreiung für den Fall vor, dass der Erwerber bereits als Eigentümer im Grundbuch eingetragen wurde und die Rückübertragung des Eigentums an den Veräußerer erfolgt. Die Steuerbefreiung gilt sowohl für den vorausgegangenen Erwerbsvorgang als auch für den Rückerwerb. Die Steuerbefreiung erfolgt gem. § 16 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG, wenn der Rückerwerb innerhalb von zwei Jahren nach dem Zeitpunkt des Kaufvertrags stattfindet. Ebenso erfolgt die Steuerbefreiung gem. § 16 Abs. 2 Nr. 2 GrEStG, wenn der Kaufvertrag nichtig oder gem. § 142 BGB angefochten wurde. Ferner erfolgt eine Steuerbefreiung im Falle der Rückübertragung des Eigentums am Grundstück gem. § 16 Abs. 2 Nr. 3 GrEStG, wenn Vertragsbedingungen des Kaufvertrags nicht erfüllt werden oder ein Gewährleistungsfall eintritt.

Gemäß § 16 Abs. 3 GrEStG wird auf Antrag die Steuer niedriger festgesetzt, wenn die Gegenleistung für das Grundstück innerhalb von zwei Jahren nach dem Zeitpunkt des Kaufvertrags herabgesetzt wird oder im Fall der Kaufpreisminderung gem. §§ 437 Nr. 2, 441 BGB.

---

<sup>71</sup>BGH vom 24.11.1983, Az. VII ZR 34/83, NJW 84, 869; Boruttau, a. a. O., § 9, Rn. 162 (Boruttau 2018).

### 10.13 Steuersatz

Gemäß § 11 Abs. 1 GrEStG beträgt die Steuer 3,5 %. Der Steuerbetrag wird nach § 11 Abs. 2 GrEStG auf volle Euro nach unten abgerundet.

Gemäß Art. 105 Abs. 2a S. 2 GG haben die Bundesländer die Befugnis zur Bestimmung des Steuersatzes bei der GrESt seit 01.09.2006. Von dieser Befugnis haben sämtliche Bundesländer bis auf Bayern und Sachsen Gebrauch gemacht. Die Steuersätze der verschiedenen Bundesländer sind Tab. 10.1 zu entnehmen.

Insgesamt hat sich die Tendenz bei den Bundesländern durchgesetzt, die Steuersätze bei der Grunderwerbsteuer zu erhöhen und somit den eigenen Steuerertrag anzureichern.

**Tab. 10.1** Steuersätze der verschiedenen Bundesländer über 3,5 %

| Bundesland             | Seit       | Steuersatz (%)   |
|------------------------|------------|------------------|
| Baden-Württemberg      | 05.11.2011 | 5,0 <sup>a</sup> |
| Berlin                 | 01.01.2014 | 6,0 <sup>b</sup> |
| Brandenburg            | 01.07.2015 | 6,5 <sup>c</sup> |
| Bremen                 | 01.01.2014 | 5,0 <sup>d</sup> |
| Hamburg                | 01.01.2009 | 4,5 <sup>e</sup> |
| Hessen                 | 01.01.2014 | 6,0 <sup>f</sup> |
| Mecklenburg-Vorpommern | 01.07.2019 | 6,0 <sup>g</sup> |
| Niedersachsen          | 01.01.2014 | 5,0 <sup>h</sup> |
| Nordrhein-Westfalen    | 01.01.2015 | 6,5 <sup>i</sup> |
| Rheinland-Pfalz        | 01.03.2012 | 5,0 <sup>j</sup> |
| Saarland               | 01.01.2015 | 6,5 <sup>k</sup> |
| Sachsen-Anhalt         | 01.03.2012 | 5,0 <sup>l</sup> |
| Schleswig-Holstein     | 01.01.2014 | 6,5 <sup>m</sup> |
| Thüringen              | 01.01.2017 | 6,5 <sup>n</sup> |

<sup>a</sup>Gesetz vom 26.10.2011, Gesetzblatt für Baden Württemberg 2011, 493

<sup>b</sup>Gesetz vom 23.11.2013, Gesetz- und Verordnungsblatt 2013, 583

<sup>c</sup>Gesetz vom 23.06.2015, Gesetz- und Verordnungsblatt Brandenburg 2015, Nr. 16 vom 24.06.2015

<sup>d</sup>Gesetz vom 19.11.2013, Gesetz- und Verordnungsblatt 2013, 559

<sup>e</sup>Gesetz vom 06.12.2008, Gesetz- und Verordnungsblatt 2008, 433

<sup>f</sup>Gesetz vom 16.07.2014, Gesetz- und Verordnungsblatt 2014, 179

<sup>g</sup>Gesetz vom 19.06.2019, Landtags-Drucksache 7/Dr 3408

<sup>h</sup>Gesetz vom 17.09.2013, Gesetz- und Verordnungsblatt 2013, 310

<sup>i</sup>Gesetz vom 18.12.2014, Gesetz- und Verordnungsblatt 2014, 954

<sup>j</sup>Gesetz vom 31.01.2012, Gesetz- und Verordnungsblatt 2012, 41

<sup>k</sup>Gesetz vom 03.12.2014, Amtsblatt des Saarlands 2014, 447

<sup>l</sup>Gesetz vom 17.02.2010, Gesetz- und Verordnungsblatt 2010, 69

<sup>m</sup>Gesetz vom 13.12.2013, Gesetz- und Verordnungsblatt 2013, 494

<sup>n</sup>Gesetz vom 21.12.2015, Gesetz- und Verordnungsblatt 2015, 238

## **10.14 Verfahrensrecht**

### **10.14.1 Steuerschuldner**

Gemäß § 13 Nr. 1 GrEStG sind beim Grundstückserwerb im Rahmen des Kaufvertrags grundsätzlich beide Vertragsteile Steuerschuldner, diese sind gem. § 44 AO Gesamtschuldner. Gemäß § 13 Nr. 2 GrEStG sind der bisherige Eigentümer und der Erwerber auch Gesamtschuldner beim Erwerb kraft Gesetzes. Dies betrifft insbesondere die Fälle, bei denen Grundbesitz im Rahmen eines Umwandlungsvorganges nach dem UmwG übertragen wird, somit bei den Erwerbsfällen gem. § 1 Abs. 1 Nr. 3 GrEStG.

Beim Meistgebot im Zwangsversteigerungsverfahren ist Steuerschuldner der Meistbietende, § 13 Nr. 4 GrEStG. Beim Steuertatbestand des § 1 Abs. 3 GrEStG, also der Vereinigung von mindestens 95 % der Anteile einer grundbesitzenden Gesellschaft in der Hand eines oder mehrerer Erwerber, ist gem. § 13 Nr. 5a GrEStG der Erwerber der Steuerschuldner, bei mehreren Erwerbern gem. § 13 Nr. 5b GrEStG sind diese Beteiligten Gesamtschuldner.

Beim Steuertatbestand des § 1 Abs. 2a GrEStG, der Änderung von mehr als 95 % des Gesellschafterbestandes an einer Personengesellschaft, ist gem. § 13 Nr. 6 GrEStG die Personengesellschaft Steuerschuldner.

### **10.14.2 Entstehung der Steuer**

Wie bereits ausgeführt, ist der Stichtag für die Entstehung der Steuerpflicht bei der GrESt nicht erst der Zeitpunkt der Eintragung des Erwerbers in das Grundbuch, sondern schon das Datum des Kaufvertrags, somit des schuldrechtlichen Grundgeschäftes. Gemäß § 14 Nr. 1 GrEStG verschiebt sich die Entstehung der Steuer bei einem Kaufvertrag, der unter einer Bedingung steht, sodass die Steuerpflicht erst mit Bedingungseintritt entsteht.

Gemäß § 14 Nr. 2 GrEStG entsteht die GrESt bei einem Kaufvertrag, der von einer Genehmigung abhängig ist, erst mit Erteilung dieser Genehmigung.

### **10.14.3 Fälligkeit der Steuer**

Gemäß § 15 S. 1 GrEStG wird die Steuer einen Monat nach der Bekanntgabe des Steuerbescheids (§ 122 AO) fällig. Das Finanzamt hat gem. § 15 S. 2 GrEStG jedoch die Möglichkeit, nach eigenem Ermessen längere Zahlungsfristen zu gewähren.

### **10.14.4 Örtliche Zuständigkeit**

Gemäß § 17 Abs. 1 GrEStG ist für die Steuerfestsetzung das Lagefinanzamt örtlich zuständig. Es handelt sich somit um das Finanzamt, in dessen Bezirk das Grundstück



oder der wertvollste Teil des Grundstücks liegt. Sollte sich ein Grundstück so erstrecken, dass es im Bezirk mehrerer Finanzämter liegt, oder in den Fällen, bei denen ein Kaufvertrag mehrere Grundstücke umfasst, die in den Bezirken verschiedener Finanzämter liegen, wird bezüglich der örtlichen Zuständigkeit darauf abgestellt, wo das wertvollste Grundstück oder der wertvollste Grundstücksteil gelegen ist (§ 17 Abs. 1 S. 2, Abs. 2 GrEStG).

Bei dem Steuertatbestand des § 1 Abs. 1 Nr. 3 GrEStG, dem Grundstückserwerb durch Umwandlungen, ist gem. § 17 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG das Finanzamt zuständig, in dessen Bezirk sich die Geschäftsleitung des Erwerbers (der Gesellschaft, in deren Betriebsvermögen das Grundstück nach erfolgter Umwandlung ist) befindet. Gemäß § 17 Abs. 3 Nr. 2 GrEStG ist bei den Missbrauchsverhinderungsvorschriften der §§ 1 Abs. 2a und 1 Abs. 3 GrEStG das Finanzamt zuständig, in dessen Bezirk sich die Geschäftsleitung der grundstücksbesitzenden Gesellschaft befindet.

Sofern sich bei den genannten Fällen die Geschäftsleitung im Ausland befindet, ist gem. § 17 Abs. 3 S. 2 GrEStG das Lagefinanzamt zuständig.

### 10.14.5 Anzeigepflichten

Dem Finanzamt sind gem. § 18 GrEStG von Gerichten, Behörden und Notaren Mitteilungen („Anzeigen“) über grunderwerbsteuerrelevante Vorgänge zu machen. Im Einzelnen ist gem. § 18 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG eine solche Mitteilung zu machen, wenn grunderwerbsteuerrelevante Beurkundungen oder diesbezügliche Beglaubigungen erstellt werden. Dies umfasst insbesondere die Beurkundung des Kaufvertrags oder anderer beurkundungsbedürftiger Nebengeschäfte hinsichtlich von Grundstücken. Ebenso sind gem. § 18 Abs. 1 Nr. 2 GrEStG Grundstücksberichtigungsanträge (§ 894 BGB) anzeigepflichtig. Gemäß § 18 Abs. 1 Nr. 3 GrEStG ist das Vollstreckungsgericht bei der Zwangsversteigerung zuständig zur Anzeige von Zuschlagsbeschlüssen (Grunderwerbsteueratbestand des § 1 Abs. 1 Nr. 4 GrEStG). Gemäß § 18 Abs. 1 Nr. 3 S. 2 GrEStG ist auch das Handelsregister als Registergericht anzeigepflichtig, soweit ein Wechsel von Grundstückseigentum durch Eintragung im Handels-, Genossenschafts- oder Vereinsregister dokumentiert wird. Dies ist der Fall beim Grundstückserwerb kraft Gesetzes aufgrund eines Umwandlungsvorgangs gem. UmwG.

Der Steuerschuldner ist anzeigepflichtig, sofern der Steuertatbestand der Verwertungsbefugnis gem. § 1 Abs. 2 GrEStG erfüllt ist (§ 19 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG). Ebenso trifft den Steuerschuldner eine Anzeigepflicht in den Fällen der Anteilsvereinigung bzw. des Erwerbs von Anteilen an einer grundbesitzenden Gesellschaft gem. § 19 Abs. 1 Nr. 4 bis Nr. 7 GrEStG. Schließlich ist der Steuerschuldner gem. § 19 Abs. 1 Nr. 3a GrEStG anzeigepflichtig in den Fällen der Änderung des Gesellschafterbestandes einer Personengesellschaft im Sinne von § 1 Abs. 2a GrEStG.

### 10.14.6 Tätigkeit der Notare

Die hauptsächliche Verantwortlichkeit für Mitteilungs- und Anzeigepflichten trifft die Notare. Diese haben die von ihnen beurkundeten oder beglaubigten Rechtsvorgänge gem. § 18 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 GrEStG anzuzeigen. Gemäß § 18 Abs. 3 GrEStG hat die Anzeige binnen zwei Wochen nach der Beurkundung oder der Beglaubigung zu erfolgen. Der Notar hat gem. § 18 Abs. 4 GrEStG die Übermittlung der Anzeige auf dem Original der Urkunde oder der entsprechenden beglaubigten Abschrift zu vermerken.

Gemäß § 21 GrEStG darf der Notar die entsprechende Urkunde erst den Beteiligten aushändigen, wenn die vorgenannte Anzeige dem Finanzamt übermittelt wurde.

Der Notar darf den Eintragungsantrag an das Grundbuchamt erst stellen, wenn er die Unbedenklichkeitsbescheinigung des Finanzamts gem. § 22 Abs. 1 GrEStG erhalten hat. Das Finanzamt erteilt die Unbedenklichkeitsbescheinigung gem. § 22 Abs. 2 GrEStG erst, wenn die GrESt vom Steuerschuldner gezahlt wurde oder ein anderer Grund für eine Unbedenklichkeitsbescheinigung besteht, z. B. wenn die Steuer gestundet wurde oder wenn der Vorgang steuerfrei ist.

---

### Literatur

Boruttau, E. P. (2018). *GrEStG, Kommentar* (19. Aufl.). München: Beck.

Bundesministerium der Finanzen (Hrsg.). (o. J.). *Bundessteuerblatt Teil I und Teil II*. Bonn: Stollfuß.

Fischer, H.-J., & Waßmer, M. (2002). Steuerstrafrechtliche Aspekte hinsichtlich grunderwerbsteuerlicher Sachverhalte bei internationalen M & A-Transaktionen. *Betriebs-Berater (BB)*, 19, 969 ff.

Palandt. (2019). *BGB, Kommentar* (78. Aufl.). München: Beck.

Stöber, K. (2012). *Zwangsversteigerungsgesetz, Kommentar* (20. Aufl.). München: Beck.



**Prof. Dr. Hans-Jörg Fischer** lehrt Wirtschafts- und Steuerrecht an der FOM Hochschule für Oekonomie & Management an den Hochschulzentren Mannheim und Karlsruhe und ist dort auch als wissenschaftlicher Gesamtstudienleiter tätig. Nach seinem Studium der Rechtswissenschaften in Heidelberg, Genf, Lausanne und Straßburg folgten Assistententätigkeit, Referendariat und Promotion in Heidelberg zu einem rechts- und steuergeschichtlichen Thema. Im Anschluss war er als Rechtsanwalt einige Jahre in Frankfurt/Main bei einer internationalen Rechtsanwaltskanzlei sowie bei einer „Big Four“-Wirtschaftsprüfungsgesellschaft tätig. Danach gründete er eine Kanzlei in Mannheim mit einer Niederlassung in München. Als Steuerberater, Fachanwalt für Steuerrecht und Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht ist er insbesondere in der Beratung kleiner und mittelständischer Unternehmen tätig. Er ist Autor zahlreicher Veröffentlichungen zum Steuerrecht und Wirtschaftsrecht in deutschen und britischen Fachzeitschriften.

Elke Sievert

## Inhaltsverzeichnis

|                                                                      |     |
|----------------------------------------------------------------------|-----|
| 11.1 Überblick .....                                                 | 391 |
| 11.2 Steuerobjekt .....                                              | 392 |
| 11.3 Steuerbefreiungen .....                                         | 393 |
| 11.4 Bemessungsgrundlage und Steuersatz .....                        | 397 |
| 11.5 Steuerschuldner .....                                           | 401 |
| 11.6 Steuerentstehung, -festsetzung und -erhebung .....              | 402 |
| 11.7 Verhältnis der Kraftfahrzeugsteuer zu anderen Steuerarten ..... | 403 |
| Literatur .....                                                      | 405 |

### 11.1 Überblick

Die Kraftfahrzeugsteuer (KFZ-Steuer) wurde 1906 als Luxusaufwandsteuer eingeführt. Sie stellt einen Ausgleich für die Beanspruchung der öffentlichen Straßen dar und folgt damit dem Äquivalenzgedanken, wenngleich eine Bemessung der Steuer nach der tatsächlichen Beanspruchung nicht erfolgt.<sup>1</sup> Zunehmend wird die KFZ-Steuer auch als Lenkungsnorm für ökologisches Bewusstsein und umweltgerechtes Verhalten verstanden, worunter auch die Umstellung der Bemessungsgrundlage auf den Ausstoß von

---

<sup>1</sup>Vgl. Reiß (2018), § 15 Rz. 48.

---

E. Sievert (✉)

Lauscher Schürmann Partnerschaft mbB, Greven, Deutschland

E-Mail: [elke.sievert@lauscher-schuermann.de](mailto:elke.sievert@lauscher-schuermann.de)

Kohlenstoffdioxid (CO<sub>2</sub>) als Maßnahme zum Klimaschutz durch das Gesetz zur Neuordnung der Kraftfahrzeugsteuer<sup>2</sup> fällt.

Zum 1.7.2009 ging durch das Gesetz zur Änderung des Grundgesetzes vom 19.3.2009<sup>3</sup> die Ertrags- und Verwaltungshoheit der Kraftfahrzeugsteuer auf den Bund über. Zuvor war die Kraftfahrzeugsteuer eine Landessteuer. Nach Auslaufen der Organelleihe ist gemäß Art. 3 Abs. 1 des 2. VerkehrStÄndG<sup>4</sup> am Tag nach der Gesetzesverkündung, mithin am 12.6.2015, die Übernahme der Verwaltung der Kraftfahrzeugsteuer durch die Zollverwaltung (Hauptzollämter) in Kraft getreten.

Die Steuereinnahmen aus der Kraftfahrzeugsteuer in Deutschland liegen in den letzten Jahren konstant bei 9 Mrd. EUR jährlich (2019: 9370 Mrd. EUR).<sup>5</sup>

---

## 11.2 Steuerobjekt

Der Kraftfahrzeugsteuer unterliegen gemäß § 1 Kraftfahrzeugsteuergesetz (KraftStG):

1. das *Halten* von *inländischen Fahrzeugen* oder Fahrzeuganhängern zum Verkehr auf öffentlichen Straßen, unabhängig davon, ob das Kraftfahrzeug tatsächlich benutzt wird.<sup>6</sup>
2. das *Halten* von *ausländischen Fahrzeugen*, solange sich diese *im Inland* befinden,
3. die *widerrechtliche Benutzung* von Fahrzeugen,
4. die Zuteilung von *Oldtimer-Kennzeichen* und von *roten Kennzeichen*, die von einer Zulassungsbehörde im Inland zur wiederkehrenden Verwendung ausgegeben werden mit Ausnahme von roten Kennzeichen für Prüfungsfahrten.

Unter den Begriff *Fahrzeug* fallen gemäß § 2 Abs. 1 KraftStG Kraftfahrzeuge und Kraftfahrzeuganhänger. Als Kraftfahrzeuge gelten Landfahrzeuge, die durch Maschinenkraft bewegt werden, ohne an Bahngleise gebunden zu sein (§ 1 Abs. 2 Straßenverkehrsgesetz i. V. m. § 2 Abs. 2 Nr. 1 KraftStG).

Das Kraftfahrzeugsteuergesetz unterscheidet inländische und ausländische Fahrzeuge. Ein inländisches Fahrzeug ist gegeben, wenn es unter die im Inland maßgebenden Vorschriften über das Zulassungsverfahren fällt und kein ausländisches Fahrzeug vorliegt

---

<sup>2</sup>Vgl. dazu Gesetzentwurf CDU/CSU und SPD, BT-Drs. 16/11742; Beschlussempfehlung und Bericht Finanzausschuss, BT-Drs. 16/11900 und 16/11931.

<sup>3</sup>BGBI. I 2009, S. 606.

<sup>4</sup>Vgl. 2. VerkehrStÄndG, BGBI. 2015 I, S. 901.

<sup>5</sup>Vgl. [https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Broschueren\\_Bestell-service/2018-03-29-zoll-kraftfahrzeugsteuer.html](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Broschueren_Bestell-service/2018-03-29-zoll-kraftfahrzeugsteuer.html).

<sup>6</sup>Vgl. BFH, BStBl. II 2006, S. 607.

(§ 2 Abs. 3 KraftStG). Ausländisch ist dagegen ein Fahrzeug, wenn es im Zulassungsverfahren eines anderen Staates aufgenommen ist (§ 2 Abs. 4 KraftStG).

Eine widerrechtliche Benutzung liegt vor, wenn ein Fahrzeug auf inländischen öffentlichen Straßen ohne die verkehrsrechtlich vorgeschriebene Zulassung benutzt wird. Jedoch entfällt die Besteuerung wegen widerrechtlicher Benutzung, wenn das Halten des Fahrzeugs von der Steuer befreit sein würde oder die Besteuerung bereits aufgrund des Haltens vorgenommen worden ist (§ 2 Abs. 5 KraftStG).

---

### 11.3 Steuerbefreiungen

Bestimmte Gruppen von Kraftfahrzeugen sind gemäß § 3 KraftStG von der Besteuerung ausgenommen. Hierunter fallenden gemäß § 3 Nr. 1 KraftStG *zulassungsfreie Fahrzeuge*. Als solche gelten nach der Fahrzeugzulassungsverordnung selbstfahrende Arbeitsmaschinen und Stapler mit einer Höchstgeschwindigkeit von 20 km/h, Leichtkrafträder, motorisierte Krankenfahrstühle, Leichtkraftfahrzeuge sowie elektronische Mobilitätshilfen (Segways).

Ebenfalls ist für die Wahrnehmung hoheitlicher Aufgaben gemäß § 3 Nr. 2 KraftStG für das Halten von Fahrzeugen, die ausschließlich im Dienst der Bundeswehr, der Bundespolizei, der Landespolizei oder des Zolls verwendet werden, eine Steuerbefreiung vorgesehen. Unerheblich ist mittlerweile die Art des Fahrzeugs.<sup>7</sup> Mit dem Fünften Gesetz zur Änderung des Kraftfahrzeugsteuergesetzes<sup>8</sup> erfolgte eine Erweiterung der Steuerbefreiung auf alle Zollfahrzeuge, da sich die Zollverwaltung einem fortschreitenden Wandel ihrer Aufgaben gegenüber sah.

Fahrzeuge, die von den Gebietskörperschaften (Bund, Länder oder Gemeinden) für Zwecke des *Straßen- und Wegebau*s gehalten und betrieben werden, sind gemäß § 3 Nr. 3 KraftStG von der Kraftfahrzeugsteuer befreit, wenn sie ausschließlich zu diesem Zweck verwendet werden und die Zweckbestimmung äußerlich erkennbar ist. Zum Wegebau gehören neben dem klassischen Bau von Straßen und Wegen auch die damit verbundene Unterhaltung sowie Instandsetzung sowie die Vornahme von Fahrbahnmarkierungen und Ausbesserungsarbeiten. Genauso fallen unter die Bezeichnung Straßen- und Wegebau das Setzen bzw. Verändern von Verkehrszeichen und Leitplanken sowie die Beschneidung von Bäumen an Straßen.

Fahrzeuge für die ausschließliche *Reinigung von Straßen* sind ebenfalls von der Kraftfahrzeugsteuer befreit (§ 3 Nr. 4 KraftStG), wenn die Zweckbestimmung der Fahrzeuge

---

<sup>7</sup>Vor dem 1.1.2000, Steuerbereinigungsgesetz 1999 vom 22.12.1999, BStBl. I 2000, S. 13 ff., galt die Steuerbefreiung nur für Fahrzeuge, bei denen der Zweck unmittelbar erkennbar war (z. B. Streifenwagen).

<sup>8</sup>Gesetz vom 27.5.2010, BGBl. I 2010, S. 668 ff.

äußerlich erkennbar ist. Zur Straßenreinigung gehört auch der Winterdienst mit den dazu notwendigen Streu- und Straßenreinigungsfahrzeugen. Nicht unter diese Steuerbefreiung fallen hingegen Fahrzeuge zur Abfallentsorgung.

Von der Steuer befreit sind auch Fahrzeuge, die ausschließlich im Sinne der *Feuerwehr*, des *Katastrophenschutzes* und bei Unglücksfällen, des zivilen Luftschutzes, des *Rettungsdienstes* und bei Krankentransporten sowie für *humanitäre Hilfstransporte* verwendet werden (§ 3 Nr. 5, 5a KraftStG).

Gemäß § 3 Nr. 6 KraftStG ist das Halten von Fahrzeugen (*Kraftfahrzeugomnibussen und Pkw*) im *Linienverkehr* steuerbefreit, wenn die Fahrzeuge mehr als die Hälfte ihrer Fahrleistung im Linienverkehr erbringen. Unerheblich dabei ist, ob es sich um einen Omnibus oder einen Pkw handelt, wenn mindestens acht Sitzplätze vorhanden sind. Demzufolge sind Fahrzeuge des sog. Gelegenheitsverkehrs, wie Taxen oder Mietwagen, nicht steuerbefreit, da sie zwar dem Öffentlichen Personennahverkehr (ÖPNV), nicht aber dem Linienverkehr angehören. Als weitere notwendige Voraussetzung für die Steuerbefreiung muss ein Buchnachweis der überwiegenden Nutzung für Fahrten des Linienverkehrs durch ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch erbracht werden. Ohne diesen formalen Buchnachweis kann die Steuerbefreiung nicht gewährt werden.<sup>9</sup>

Von der Kraftfahrzeugsteuer ist nach § 3 Nr. 7 KraftStG zudem das Halten von Zugmaschinen (mit Ausnahme von Sattelzugmaschinen), Sonderfahrzeugen (z. B. Mähdrescher) und Anhängern dieser Fahrzeuge (mit Ausnahme von Sattelanhängern) befreit, wenn die Fahrzeuge ausschließlich

- in land- oder forstwirtschaftlichen Betrieben,
- zur Durchführung von Lohnarbeiten in oben genannten Betrieben,
- zur Beförderung für oben genannte Betriebe, wenn die Beförderung in einem oben genannten Betrieb beginnt oder endet,
- zur Beförderung von Milch, Molke oder Rahm oder
- von Land- und Forstwirten zur Pflege von öffentlichen Grünflächen oder zur Straßenreinigung im Auftrag der Gemeinden verwendet werden.

Als ein landwirtschaftlicher Betrieb gilt im steuerrechtlichen Sinne ein Betrieb, in dem planmäßig die natürlichen Kräfte des Bodens zur Erzeugung und Verwertung von lebenden Pflanzen und Tieren genutzt werden.<sup>10</sup>

*Schausteller* erhalten für ihre Zugmaschinen, Wohnwagen und Packwagen gemäß § 3 Nr. 8a, b KraftStG Befreiung von der Kraftfahrzeugsteuer, wenn diese ausschließ-

<sup>9</sup>Vgl. BFH vom 12.8.1954, BStBl. II 1954, S. 294.

<sup>10</sup>Vgl. BFH vom 16.11.1978, BStBl. II 1979, S. 246; R 15.5 Abs. 1 Satz 1 EStR.

lich dem Schaustellergewerbe dienen. Unter Packwagen werden Einrichtungen zur Beförderung von Betriebseinrichtungen wie Verkaufs-, Schieß-, Verlosungs- oder Gerätewagen verstanden. Die Wohnwagen müssen für die Steuerbefreiung ein zulässiges Gesamtgewicht von mehr als 3500 kg aufweisen; bei den Packwagen mehr als 2500 kg. Die Steuerbefreiung gilt auch für selbstfahrende Wohnwagen; nicht jedoch für selbstfahrende Packwagen.<sup>11</sup>

*Kombiverkehr* für die Zustellung oder Abholung von Behältern mit mindestens 5 m<sup>3</sup> Rauminhalt im Vor- oder Nachlauf von Eisenbahn-, Binnenschiffs- oder Seeverkehr wird ebenfalls von der Steuer gemäß § 3 Nr. 9 KraftStG befreit, wenn die Transporte zum nächstgelegenen geeigneten Bahnhof vorgenommen werden. Notwendig ist ebenfalls eine entsprechende Kennzeichnung der Fahrzeuge.

*Diplomatenfahrzeuge* sind grundsätzlich gemäß § 3 Nr. 10 KraftStG von der Kraftfahrzeugsteuer befreit. Erforderlich ist allerdings, dass im Entsendeland für deutsche Diplomatenfahrzeuge eine Gegenseitigkeit der Steuerbefreiung vorhanden ist.

Gemäß § 3a Abs. 1 KraftStG werden Fahrzeuge von der Kraftfahrzeugsteuer befreit, die auf *schwerbehinderte Personen* zugelassen sind, wenn die Halter durch einen Ausweis mit den Merkmalen H, Bl oder aG nachweisen können, dass sie hilflos, blind oder außergewöhnlich gehbehindert sind. Andere Schwerbehinderte, die in ihrer Bewegungsfähigkeit im Straßenverkehr erheblich beeinträchtigt sind, kommen nach § 3a Abs. 2 KraftStG in den Genuss einer 50-prozentigen Steuerermäßigung. Diese Steuerermäßigung wird jedoch nicht gewährt, solange die schwerbehinderte Person das Recht zur unentgeltlichen Beförderung nach § 145 des Neunten Buches Sozialgesetzbuch in Anspruch nimmt. Beide Steuervergünstigungen werden im Übrigen nur für ein Fahrzeug gewährt und bedingen einen schriftlichen Antrag entsprechend § 3a Abs. 3 KraftStG.

Der Gesetzgeber hat die Begünstigung für elektrisch betriebene Kraftfahrzeuge weiter ausgedehnt, indem gemäß § 3d KraftStG *Elektroautos* für die ersten Jahre nach der Erstzulassung eine Steuerbefreiung von der Kraftfahrzeugsteuer durch Art. 2 Nr. 2 VerkehrStÄndG<sup>12</sup> erhalten. Die bisherige Beschränkung der Befreiung auf das Halten von Pkw mit Elektroantrieb wurde nunmehr auf das Halten von Elektrofahrzeugen ausgeweitet. Damit ist die Art des elektrisch betriebenen Fahrzeugs für die Gewährung der Steuerbefreiung nach § 3d KraftStG unerheblich geworden. Elektrofahrzeuge im Sinne von § 9 Abs. 2 KraftStG sind Fahrzeuge mit Antrieb ausschließlich durch Elektromotoren, die ganz oder überwiegend aus mechanischen oder elektrochemischen Energiespeichern oder aus emissionsfrei betriebenen Energiewandlern gespeist werden. Des

---

<sup>11</sup>Vgl. BFH vom 16.11.2004, BStBl. II 2005, S. 186.

<sup>12</sup>Gesetz zur Änderung des Versicherungsteuergesetzes und des Kraftfahrzeugsteuergesetzes (Verkehrsteueränderungsgesetz – VerkehrStÄndG) vom 5.12.2012, BGBl. I 2012, S. 2431 ff., Art. 2.

Weiteren wurden die Zeiträume der Steuerbefreiung verlängert. Für Elektrofahrzeuge mit einem erstmaligen Zulassungsdatum vom 18.5.2011 bis zum 31.12.2020 wird die Steuerbefreiung für zehn Jahre gewährt.

Nach Ablauf der Steuerbefreiung gemäß § 3d KraftStG wird für Elektrofahrzeuge gemäß § 9 Abs. 2 KraftStG eine Reduktion des Steuersatzes auf 50 % gewährt.

Beachtlich ist, dass der Bundesfinanzhof jüngst entschieden hat, dass es dem Gesetzgeber grundsätzlich nicht verwehrt ist, bei der Schaffung von Steuervergünstigungen Stichtage einzuführen, obwohl jeder Stichtag unvermeidliche Härten mit sich bringt.<sup>13</sup>

Hybridelektrofahrzeuge sind Fahrzeuge, die zum Zwecke des mechanischen Antriebs aus folgenden Quellen im Fahrzeug gespeicherte Energie beziehen: einem Betriebskraftstoff, einer Speichereinrichtung für elektrische Energie (z. B. Batterie, Kondensator, Schwungrad mit Generator). Bei diesen Fahrzeugen greift die Steuerbefreiung für reine Elektrofahrzeuge nicht.

Bei nachträglicher Umrüstung auf Elektroantrieb ist für die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung erforderlich, dass die Verkehrsbehörden den Umbau mit einem Erlöschen der allgemeinen Betriebserlaubnis des bisherigen Fahrzeugs gleichsetzen und das umgebaute Fahrzeug neu zulassen.<sup>14</sup> Bei nachträglicher Umrüstung eines Fahrzeugs zu einem Elektrofahrzeug zwischen dem 18. Mai 2016 und dem 31.12.2020 wird ebenfalls die 10-jährige Befreiung von der Kraftfahrzeugsteuer ab dem Tag der Zulassung der für die Umrüstung verwendeten Fahrzeugteile gewährt (§ 3d Abs. 4 KraftStG).

Die Steuerbefreiung nach § 3d KraftStG stellt eine fahrzeugbezogene Begünstigung dar, die für jedes Elektrofahrzeug einmalig gewährt wird. Im Falle eines Halterwechsels wird die befristete Steuerbefreiung nach § 3d Abs. 1 KraftStG – soweit sie noch nicht abgelaufen ist – dem neuen Halter zugeschrieben (§ 3d Abs. 2 Satz 2 KraftStG). Zeiten der Außerbetriebsetzung bzw. Ruhezeiträume bei saisonaler Zulassung führen nicht zu einem Hinausschieben und damit nicht zu einer Verlängerung des Befreiungszeitraums (§ 3d Abs. 3 KraftStG).

*Ausländische Fahrzeuge und ihre Anhänger, die nur vorübergehend in das Inland gelangen*, werden gemäß § 3 Nr. 13–16 KraftStG von der Besteuerung freigestellt. Als vorübergehend gilt dabei ein Zeitraum von bis zu einem Jahr. Hierdurch werden Befreiungsvorschriften des Genfer Abkommens<sup>15</sup> und der Doppelbesteuerungsabkommen ergänzt. Innerstaatliche Einsätze von Nutzfahrzeugen aus anderen Ländern der EU werden bereits gemäß § 1 Nr. 2 Satz 2 KraftStG als nicht steuerbar behandelt.<sup>16</sup>

---

<sup>13</sup>Vgl. BFH vom 5.7.2018, BFH/NV 2019, S. 85; Schmittmann (2019), S. 53.

<sup>14</sup>Vgl. § 21 StVZO i. V. m. § 2 Nr. 6 FZV (Einzelgenehmigung).

<sup>15</sup>Genfer Abkommen v. 18.5.1956, BGBl. II 1960, S. 2398 (BStBl. I 1961, S. 5).

<sup>16</sup>Vgl. Art. 5 der Richtlinie 1999/62/EG des Europäischen Parlamentes und des Rates vom 17.6.1999 (Abl. EG Nr. L 187 S. 42).



## 11.4 Bemessungsgrundlage und Steuersatz

Hinsichtlich der Steuerbemessungsgrundlagen und Steuersätze ist seit der Reform des Kraftfahrzeugsteuerrechts durch das Gesetz zur Neuregelung der Kraftfahrzeugsteuer und Änderung anderer Gesetze<sup>17</sup> für Pkw danach zu differenzieren, wann die Fahrzeuge zugelassen worden sind:

- a. Für Bestandsfahrzeuge, d. h. Pkw mit Hubkolbenmotorantrieb, die vor dem 30.6.2009 zugelassen wurden, bemisst sich die Kraftfahrzeugsteuer – wie bisher auch – nach dem Hubraum und der Schadstoff- und Kohlendioxidemission (§ 8 Nr. 1a KraftStG). Krafträder werden weiterhin ausschließlich nach dem Hubraum besteuert.
- b. Für Neuzulassungen, d. h. Pkw, die ab dem 1.7.2009 erstmals zugelassen werden, wurde der CO<sub>2</sub>-Ausstoß als wesentliche Bemessungsgrundlage für die Besteuerung im Gesetz verankert (§ 8 Nr. 1b KraftStG). Gleichwohl findet neben dem CO<sub>2</sub>-Ausstoß eine sog. Hubraumkomponente Eingang in die Steuerbemessung.
- c. Für Wohnmobile bleibt es auch nach der Reform der Kraftfahrzeugsteuer bei einer Steuerbemessungsgrundlage, die sich aus dem verkehrsrechtlich zulässigen Gesamtgewicht und zusätzlich nach den Schadstoffemissionen nach § 8 Nr. 1a KraftStG bemisst. Für alle anderen Fahrzeuge (z. B. Lkw und Omnibusse) ermittelt sich die Steuerbemessungsgrundlage nach dem zulässigen Gesamtgewicht des Fahrzeugs; bei Fahrzeugen mit einem zulässigen Gesamtgewicht über 3500 kg finden zusätzlich Schadstoff- und Geräuschemissionen Eingang in die Steuerbemessungsgrundlage gemäß § 8 Nr. 2 KraftStG.
- d. Für Trikes und Quads, worunter dreirädrige und leichte vierrädrige Kraftfahrzeuge mit Hubkolbenmotor verstanden werden, gelten als Steuerbemessungsgrundlage der Hubraum sowie die Schadstoff- und Kohlendioxidemission wie bei Bestandsfahrzeugen.<sup>18</sup>
- e. Für Oldtimer im Sinne des § 2 Nr. 22 FZV kann nach § 9 Abs. 1 FZV auf Antrag ein besonderes Kennzeichen zugeteilt werden, das sog. Oldtimer-Kennzeichen. Hier tritt die Haltereigenschaft als Besteuerungsgrundlage zurück.

Eine Besteuerung nach dem CO<sub>2</sub>-Ausstoß und dem Hubraum (§ 8 Nr. 1b KraftStG) kommt nur für Pkw in Betracht. Gemäß § 2 Abs. 2 KraftStG, der durch Art. 2 Nr. 1a VerkehrStÄndG<sup>19</sup> neu gefasst wurde, sind seit 1.1.2013 die im Kraftfahrzeugsteuergesetz

---

<sup>17</sup>Gesetz vom 29.5.2009, BGBl. I 2009, S. 1170.

<sup>18</sup>Die zwischenzeitlich kodifizierte CO<sub>2</sub>-Besteuerung musste gesetzlich revidiert werden, da der CO<sub>2</sub>-Ausstoß bei Quads und Trikes von den Zulassungsstellen nicht erfasst wird.

<sup>19</sup>Gesetz zur Änderung des Versicherungsteuergesetzes und des Kraftfahrzeugsteuergesetzes (Verkehrsteueränderungsgesetz – VerkehrStÄndG) vom 5.12.2012, BGBl. I 2012, S. 2431 ff., Art. 2.

verwendeten Begriffe des Verkehrsrechts nach den jeweils geltenden verkehrsrechtlichen Vorschriften maßgebend, soweit das Kraftfahrzeugsteuergesetz keine eigenen Begriffsdefinitionen enthält. Des Weiteren sind für die Beurteilung der Schadstoff-, Kohlendioxid- und Geräuschemissionen, anderer Bemessungsgrundlagen technischer Art sowie der Fahrzeugklassen und Aufbauarten die Feststellungen der Zulassungsbehörden verbindlich. In der Vergangenheit war es aufgrund der fehlenden Bindung des Kraftfahrzeugsteuergesetz an die Einstufungen der Zulassungsbehörden vermehrt, insbesondere im Bereich der Abgrenzung der Begriffe *Pkw* und *andere Fahrzeuge*, zu unterschiedlichen Ergebnissen zwischen Finanzverwaltung und Zulassungsbehörden gekommen.<sup>20</sup> Diese Abgrenzungsschwierigkeiten und divergierenden Ergebnisse mit den damit einhergegangenen aufwendigen Fahrzeugvorführungen zur eigenen Beweiserhebung durch die Finanzverwaltung sind durch diese Vereinfachungsregelung nunmehr obsolet geworden.

Im automatisierten Verfahren werden von der Zulassungsbehörde regelmäßig die Daten, die in den dem Fahrzeughalter ausgehändigten Fahrzeugpapieren (Zulassungsbescheinigung Teil I nach § 11 FZV – früher Fahrzeugschein – und Zulassungsbescheinigung Teil II nach § 12 FZV – früher Fahrzeugbrief) in den Feldern „J“=Fahrzeugklasse und (4)=Aufbauart ausgewiesen. Die dort ausgewiesene Fahrzeugklasse wird dann auch als Fahrzeugklasse und Aufbauart im Kraftfahrzeugsteuerbescheid übernommen. Die Fahrzeugzulassung hat dementsprechend für die Kraftfahrzeugsteuerfestsetzung die Wirkung eines Grundlagenbescheids i. S. d. § 171 Abs. 10 AO, sodass Änderungen in der Zulassung unmittelbare Wirkung auf die Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer entfalten.

Die Steuersätze werden in § 9 KraftStG nach der Art der Fahrzeuge unterschieden. Einen Regelsteuersatz gibt es bereits seit 1997 nicht mehr.<sup>21</sup>

- a. Bestandsfahrzeuge: Bei Pkw mit Erstzulassung vor dem 1.7.2009 gelten unverändert die Steuersätze nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a KraftStG.
- b. Neufahrzeuge: Die am CO<sub>2</sub>-Ausstoß orientierte Besteuerung gilt für alle ab dem 01.07.2009 erstmals zugelassenen Pkw, unabhängig davon, ob sie durch einen Hubkolbenmotor, Wankelmotor oder Drehkolbenmotor angetrieben werden.
- c. Elektrofahrzeuge: Gemäß § 9 Abs. 1 Nr. 3 und 4 KraftStG gilt für Elektrofahrzeuge ein gewichtsabhängiger Steuersatz, der gemäß § 9 Abs. 2 KraftStG auf 50 % ermäßigt wurde.
- d. Wohnmobile: Es gilt wie bisher ein Tarif, der vom Gewicht und der Schadstoffklasse abhängt, § 9 Abs. 1 Nr. 2a KraftStG.

---

<sup>20</sup>Vgl. ausführlich Zehn (2013), S. 205.

<sup>21</sup>Vgl. Reis (2018), § 15 Rz. 54.

- e. Trikes und Quads: Gemäß § 9 Abs. 1 Nr. 2b KraftStG wurde für Trikes und Quads ein eigener Steuersatz geschaffen, der sich nach dem Hubraum und dem Antrieb (Eigenzündung oder Fremdzündungsmotor) differenziert.
- f. Für Oldtimer-Kennzeichen wird die KFZ-Steuer nach den Vorschriften des § 9 Abs. 4 KraftStG pauschal ermittelt. Es gelten 46 EUR bei Zuteilung eines Oldtimer-Kennzeichens für ein Kraffrad und 191 EUR für die Zuteilung eines Oldtimer-Kennzeichens für ein anderes Fahrzeug
- g. Für alle übrigen Fahrzeuge (z. B. Lkw, Omnibusse etc.) gelten gewichtsabhängige Steuersätze, § 9 Abs. 1 Nr. 3, 4 und 5 KraftStG.

Die Steuersätze für Neufahrzeuge setzen sich gemäß § 9 Abs. 1 Nr. 2b KraftStG aus zwei Komponenten zusammen: der Hubraumkomponente als Sockelbetrag und einer am CO<sub>2</sub>-Ausstoß orientierten proportionalen Emissionskomponente.

Sinn und Zweck des Sockelbetrages ist eine Besteuerung des Hubraums, die mit der Größe und dem Wert des Pkw korreliert. Somit ist dem Ausgangspunkt der Kraftfahrzeugsteuer als Luxussteuer zumindest dem Grunde nach weiterhin Rechnung getragen worden. Der Sockelbetrag beträgt für Pkw mit Fremdzündungsmotor (Benziner, Ottomotor) 2 EUR je angefangenen 100 ccm Hubraum. Für Pkw mit Antrieb durch Selbstzündungsmotor (Diesel) beträgt der Sockelbetrag 9,50 EUR je angefangene 100 ccm Hubraum. Die unterschiedlichen Sätze für Diesel- und Benzinfahrzeuge lassen sich über die Vorteile des Dieselmotors bei der Energiesteuer rechtfertigen.

Pkw mit Wankelmotor (Dreh- oder Kreiskolbenmotor) verfügen nicht über einen Hubraum. Daher tritt an die Stelle des Hubraums ein sog. Hubraumäquivalent, nämlich ein Wert in Höhe des doppelten Nennkammervolumens. Die Begründung dafür liegt in der Abhängigkeit von Kammervolumen zur Leistung, entsprechend der Abhängigkeit von Hubraum zur Leistung beim Hubkolbenmotor.

Die ökologische Komponente der Kraftfahrzeugsteuer kommt in dem emissionsabhängigen Steuersatz gemäß § 9 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b KraftStG zum Ausdruck. Ausgangsbasis ist der von den Zulassungsbehörden festgestellte Wert des CO<sub>2</sub>-Ausstoßes des Fahrzeugs in Gramm pro Kilometer. Systematisch wird jedes Gramm CO<sub>2</sub> pro Kilometer identisch besteuert, unabhängig von Antriebsart etc. Dies entspricht der ökologischen Rechtfertigung. Für den CO<sub>2</sub>-Ausstoß sieht das Gesetz eine Freimenge als Freibetrag in Höhe von 110 g CO<sub>2</sub>/km vor. Soweit folglich ein Pkw weniger als 110 g CO<sub>2</sub>/km ausstößt, beschränkt sich seine Kraftfahrzeugsteuer auf den Sockelbetrag der Hubraumkomponente. Die über der Freimenge ausgestoßenen Gramm CO<sub>2</sub>/km werden mit 2 € besteuert.

#### Beispiel

Für einen 3er BMW (320i, Ottomotor) mit 1995 cm<sup>3</sup> der Schadstoffklasse Euro 5, CO<sub>2</sub>-Ausstoß 144 g/km sind KFZ-Steuern zu entrichten:

- a. Nach den für Bestandsfahrzeuge geltenden hubraumorientierten Regelungen (Erstzulassung: vor dem 1.7.2009):  
 $1995 \text{ cm}^3$  Hubraum, gerundet auf volle hundert:  $2000 \text{ cm}^3 \times 6,75 \text{ EUR}/100 \text{ cm}^3 =$   
**135 EUR**
- b. Nach den  $\text{CO}_2$ -orientierten Tarifen:

|                                                                                                                                        |               |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------|
| Hubraumkomponente: $2.000 \text{ cm}^3 \times 2 \text{ €} / 100 \text{ cm}^3$                                                          | = 40 €        |
| <u><math>\text{CO}_2</math>-Komponente: <math>144 \text{ g/km} - 110 \text{ g/km} = 34 \text{ g/km} \times 2 \text{ €/g/km}</math></u> | <u>= 68 €</u> |
| insgesamt                                                                                                                              | <b>108 €</b>  |

Die Steuerbelastung reduziert sich für diesen Fahrzeugtyp von 135 EUR jährlich auf 108 EUR. Ohne Überschreiten der  $\text{CO}_2$ -Freimenge wäre die steuerliche Entlastung sogar erheblich deutlicher ausgefallen.

Da der  $\text{CO}_2$ -Ausstoß von neu zugelassenen Pkw innerhalb Europas auch in den nächsten Jahren weiterhin sinken soll, reduziert sich die Freimenge bis 2014 auf folgende Mengen.

- a. für zwischen dem 1.7.2009 und 31.12.2011 erstmals zugelassene Pkw:  $120 \text{ g CO}_2/\text{km}$   
 b. für zwischen dem 1.1.2012 und 31.12.2013 erstmals zugelassene Pkw:  $110 \text{ g CO}_2/\text{km}$   
 c. für ab dem 1.1.2014 erstmals zugelassene Pkw:  $95 \text{ g CO}_2/\text{km}$ .

Seit dem 1.9.2018 werden PKW nur noch zugelassen, wenn Emissionen und Verbrauch nach dem WLTP-Messverfahren (Worldwide harmonized Light Duty Test Procedure) ermittelt wurden. Weil die Ergebnisse bei diesem Prüfverfahren realistischer als beim alten NEFZ-Verfahren sind, erhöht sich für viele Modelle die Kraftfahrzeugsteuer. Prinzipiell ist insbesondere aus ökologischer Sicht die Umstellung zu begrüßen, da die Verbrauchsangaben nach WLTP genauer und näher an der Praxis sind. Der neue Prüfzyklus basiert auf realen Fahrdaten aus 14 Ländern. WLTP besteht aus Einzelzyklen, die in Abhängigkeit neu eingeführter Fahrzeugklassen angewendet werden. Die Testdauer wurde gegenüber NEFZ verlängert; außerdem definiert WLTP die Geschwindigkeits- und Lastverhältnisse anspruchsvoller. Weiterhin wird die Prüftemperatur enger als bisher eingegrenzt. Zu guter Letzt wird nicht mehr nur eine Standardversion eines Fahrzeugtyps getestet, vielmehr werden alle erhältlichen Motor-Getriebe-Kombinationen inkl. Sonderausstattungen untersucht.

Die Kraftfahrzeugsteuer für Personenkraftwagen mit Erstzulassung ab 1.7.2009 ist nachfolgend zusammenfassend dargestellt (siehe Abb. 11.1).

Für bestimmte Fahrzeuge, insbesondere Geländefahrzeuge, Mehrzweckfahrzeuge sowie Büro- und Konferenzmobile, die vorrangig zur Personenbeförderung dienen, ist die von der Zulassungsbehörde übermittelte Fahrzeugart nur dann der Besteuerung zugrunde zu legen, wenn die KFZ-Steuer nicht niedriger ist als auf Basis der Tarife des

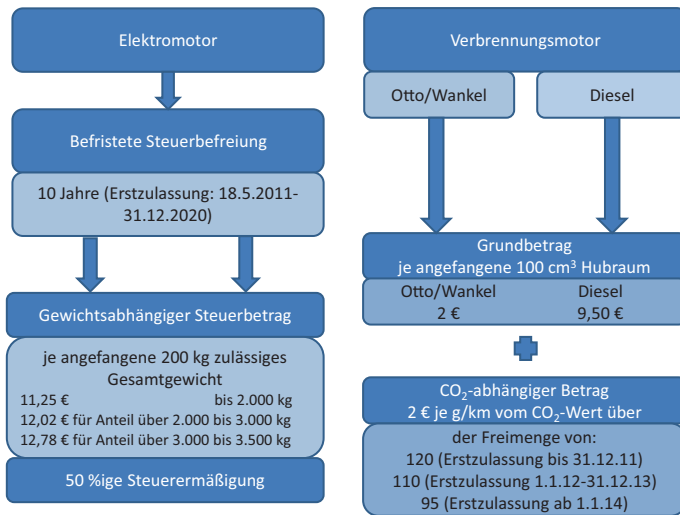


**Abb. 11.1** Übersicht zur Kraftfahrzeugsteuer für Personenkraftwagen mit Erstzulassung ab 1.7.2009 (In Anlehnung an BMF vom 12.12.2012, [http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Steuerarten/Kraftfahrzeugsteuer/Merkblaetter\\_und\\_Uebersichten/kfz-steuer-fuer-personenkraftwagen-anl-1.pdf?blob=publicationFile&v=4](http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Steuerarten/Kraftfahrzeugsteuer/Merkblaetter_und_Uebersichten/kfz-steuer-fuer-personenkraftwagen-anl-1.pdf?blob=publicationFile&v=4))

§ 9 Abs. 1 Nr. 2 KraftStG. Die dazu notwendige Vergleichsberechnung ist für einen Übergangszeitraum gem. § 18 Abs. 2 KraftStG anzuwenden.<sup>22</sup>

## 11.5 Steuerschuldner

Steuersubjekt und Steuerschuldner ist nach § 7 KraftStG

1. bei inländischen Fahrzeugen die Person, für die das Fahrzeug zum Verkehr zugelassen ist (*Fahrzeughalter*),
2. bei gebietsfremden oder bei widerrechtlich benutzten Fahrzeugen die Person, die das Fahrzeug benutzt und
3. bei einem roten oder Oldtimer-Kennzeichen die Person, der das Kennzeichen zugeteilt wurde.

<sup>22</sup>Ausführlich Zehn (Zens 2013), S. 207 f.

## 11.6 Steuerentstehung, -festsetzung und -erhebung

Die Kraftfahrzeugsteuer entsteht mit Beginn der Steuerpflicht, d. h. bei Zulassung inländischer Fahrzeuge, mit Benutzung bei gebietsfremden oder widerrechtlich benutzten Fahrzeugen und bei roten bzw. Oldtimer-Kennzeichen mit Zuteilung des Kennzeichens.

Bei fortlaufenden Entrichtungszeiträumen entsteht gemäß § 6 KraftStG die Steuer mit Beginn des jeweiligen (jährlichen) Entrichtungszeitraumes.

Die Steuerpflicht dauert bis zur Abmeldung des inländischen Fahrzeugs fort, mindestens jedoch einen Monat (§ 5 Abs. 1 Nr. 1 KraftStG). Bei Veräußerung eines inländischen Fahrzeugs endet die Steuerpflicht für den Veräußerer erst, wenn das Fahrzeug umgemeldet wird. Dies setzt eine ordnungsgemäße, verkehrsrechtlich vorgeschriebene Veräußerungsanzeige bei der Zulassungsbehörde voraus. Diese Mitteilung ist mit der Neufassung des § 13 Abs. 4 FZV durch Art. 1 Nr. 8 der Ersten Verordnung zur Änderung der Fahrzeug-Zulassungsverordnung und anderer straßenverkehrsrechtlicher Vorschriften<sup>23</sup> dann entbehrlich, wenn der Erwerber des Fahrzeugs seinerseits seiner Pflicht nach § 13 Abs. 4 Satz 3 FZV bereits nachgekommen ist. Nach § 13 Abs. 4 Satz 3 FZV hat wiederum der Erwerber unverzüglich bei der für seinen Wohnsitz oder Sitz zuständigen Zulassungsbehörde unter Vorlage weiterer Unterlagen die Zuteilung eines neuen Kennzeichens bei der für ihn örtlich zuständigen Zulassungsbehörde zu beantragen.

Wird ein Fahrzeug während der Mindestdauer der Steuerpflicht mehrmals nur kurzzeitig zugelassen, außer Betrieb gesetzt und im Anschluss wieder zugelassen, hat jeder einzelne Zulassungsvorgang die Mindestbesteuerung zur Folge. Im Falle wiederholter Tatbestandsverwirklichung innerhalb des Mindestzeitraums von einem Zeitmonat ist nach Auffassung der Finanzverwaltung<sup>24</sup> keine Doppelbesteuerung zu sehen, da Anknüpfungspunkt der Kraftfahrzeugsteuer die zum Erlangen der Halterstellung notwendige und jeweils vollzogene Fahrzeugzulassung als Vorgang des Rechtsverkehrs ist.

Wird ein inländisches Fahrzeug unterschlagen oder gestohlen, ist dies der Polizei anzuzeigen. Mit einer schriftlichen Bestätigung der Anzeige kann der bestohlene Fahrzeughalter einen Antrag auf Erlass der nach dem Diebstahltag angefallenen KFZ-Steuer stellen. Diesem Erlassantrag wird in der Praxis regelmäßig stattgegeben, sodass der Bestohlene eine KFZ-Steuerrückerstattung erhält.

Bei einem ausländischen Fahrzeug endet die Steuerpflicht entsprechend § 5 Abs. 1 Nr. 2 KraftStG, sobald das Fahrzeug das Inland verlässt. Bei einem widerrechtlich benutzten Fahrzeug endet die Steuerpflicht mit der Beendigung der widerrechtlichen Benutzung,

---

<sup>23</sup>Vom 19.10.2012, BGBl. 2012 I, S. 2232.

<sup>24</sup>BMF-Schreiben v. 9.11.2012, DStR 2012, S. 2389.

aber nicht vor Ablauf eines Monats (§ 5 Abs. 1 Nr. 3 KraftStG). Bei rotem oder Saisonkennzeichen dauert die Steuerpflicht solange an, wie das Kennzeichen geführt werden darf, mindestens jedoch einen Monat (§ 5 Abs. 1 Nr. 4, 5 KraftStG).

Die Kraftfahrzeugsteuer ist eine *Jahressteuer*. Sie ist gemäß § 11 Abs. 1 KraftStG jeweils für die Dauer eines Jahres im Voraus zu entrichten. Halbjährliche bzw. quartalsweise Zahlung ist zugelassen, wenn die Jahressteuer mehr als 500 bzw. 1000 EUR beträgt. Allerdings wird bei Abweichen von jährlicher Zahlung ein Zuschlag in Höhe von 3 % (bei halbjährlicher) und von 6 % (bei quartalsweiser) Zahlung erhoben (§ 11 Abs. 2 KraftStG). Unter bestimmten Voraussetzungen (§ 11 Abs. 3 und 4 KraftStG) ist sogar eine tageweise Entrichtung der Kraftfahrzeugsteuer zugelassen.

Die Kraftfahrzeugsteuer wird nach § 12 KraftStG von der für die Verwaltung der Steuer zuständigen (Bundes-)Behörde festgesetzt. Mit Datum vom 1.7.2009 ging sowohl die Ertrags- als auch die Verwaltungskompetenz für die Kraftfahrzeugsteuer von den Ländern auf den Bund über.<sup>25</sup> In der Zeit vom 1.7.2009 bis zum 30.6.2014 bediente sich das für die Verwaltung der Kraftfahrzeugsteuer zuständige Bundesministerium der Finanzen bei der Verwaltung der Kraftfahrzeugsteuer der Landesfinanzbehörden nach § 18a Finanzverwaltungsgesetz im Wege der Organleihe. Diese wurde mit Datum vom 12.6.2015 beendet, weshalb nun in allen Bundesländern nicht mehr die Landesfinanzbehörden, sondern die Hauptzollämter Ansprechpartner für die KFZ-Steuer sind.

Die für die Festsetzungsbehörde notwendigen Daten über die CO<sub>2</sub>-Emissionswerte erhält die Festsetzungsbehörde durch elektronischen Abruf aus dem Zentralen Fahrzeugregister.<sup>26</sup>

---

## 11.7 Verhältnis der Kraftfahrzeugsteuer zu anderen Steuerarten

*Umsatzsteuer* und Kraftfahrzeugsteuer fallen völlig unabhängig voneinander an. Kraftfahrzeugsteuer entsteht beim Halten von Fahrzeugen, während der Erwerb des Fahrzeugs und die laufenden Unterhaltsaufwendungen mit Umsatzsteuer belastet sind, sofern keine umsatzsteuerlichen Befreiungsvorschriften zur Anwendung gelangen. Zusätzlich zu den vorgenannten Steuern fällt auf die zwingend zu unterhaltende KFZ-Versicherung *Versicherungssteuer* an. Insofern kann man bzgl. der Kraftfahrzeugsteuer zwar nicht unmittelbar, gleichwohl mittelbar von einer Kumulation der Steuerarten sprechen, da die Kraftfahrzeugsteuer neben Umsatz- und Versicherungssteuer bei dem Betrieb eines KFZ anfällt.

---

<sup>25</sup>Gesetz zur Änderung des Grundgesetzes v. 19.3.2009, BGBl. I 2009, S. 606; Art. 108 Abs. 1 GG.

<sup>26</sup>§ 36 Abs. 3 StVG, § 39 Abs. 6a Fahrzeug-Zulassungsverordnung.

Die ertragsteuerliche Behandlung der Kraftfahrzeugsteuer hängt von der Nutzung des Fahrzeugs ab. Sie teilt das Schicksal der übrigen Fahrzeugkosten. Bei *betrieblicher Nutzung* des Fahrzeugs stellt die KFZ-Steuer eine abzugsfähige Betriebsausgabe gemäß § 4 Abs. 4 EStG dar. Soweit der Unternehmer ein Kraftfahrzeug betrieblich nutzt und Bücher führt, hat er die gezahlte KFZ-Steuer aufzuteilen. Aufwandswirksam wird nur der Teil der KFZ-Steuer, der dem Wirtschaftsjahr der Bilanz zuzuordnen ist. Da die KFZ-Steuer im Regelfall stets für ein Jahr im Voraus gezahlt wird, gerechnet ab dem Zulassungstag, ist der Betrag an gezahlter KFZ-Steuer, der auf die voraussichtliche Zulassungszeit im nachfolgenden Wirtschaftsjahr entfällt, in einen aktiven Rechnungsabgrenzungsposten einzustellen. Gemäß § 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG ist ein Rechnungsabgrenzungsposten zu aktivieren, wenn und soweit Ausgaben vor dem Abschlussstichtag vorliegen, die Aufwand für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen. Nach Auffassung des Bundesfinanzhofs kommt es für die Aktivierung des Rechnungsabgrenzungspostens allein darauf an, dass die KFZ-Steuer für das berechtigte Halten von Fahrzeugen zum Verkehr auf öffentlichen Straßen zeitbezogen auf die Dauer der Zulassung des Fahrzeugs und jährlich im Voraus erhoben wird.<sup>27</sup> Dass einer Steuer im Sinne des § 3 AO keine Gegenleistung gegenübersteht, ist nach Auffassung des Bundesfinanzhofs für die Frage des Ansatzes eines Rechnungsabgrenzungspostens unerheblich.<sup>28</sup> Da die vorausbezahlte KFZ-Steuer bei Bilanzaufstellung auch nicht zweifelhaft ist, besteht auch bei Kleinstbeträgen nach Auffassung des Bundesfinanzhofs die Verpflichtung einer zeitanteiligen Abgrenzung über die Bildung eines Rechnungsabgrenzungspostens.

*Arbeitnehmer* können für Dienstreisen und Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte Werbungskosten ansetzen. Hierbei ist allerdings zu berücksichtigen, dass in aller Regel die Pauschalierungsregelungen und Abzugsbeschränkung des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG (30 Cent pro gefahrenem km bei Dienstreisen und 30 Cent für jeden Entfernungskilometer bei Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte) Anwendung finden. Der Nachweis höherer Kosten anstelle der Entfernungspauschalen ist mittlerweile nur noch für behinderte Menschen möglich, deren Grad der Behinderung mindestens 70 % beträgt; alternativ bei mindestens 50-prozentiger Behinderung und zusätzlich erheblich eingeschränkter Bewegungsfähigkeit im Straßenverkehr (§ 9 Abs. 2 S. 3 EStG).

---

<sup>27</sup>Vgl. BFH vom 12.8.2010, I R 65/09, BStBl. II 2010, S. 967.

<sup>28</sup>Anders noch: Thüringer Finanzgericht vom 25.2.2009, EFG 2009, S. 1738.



## Literatur

- Reis. (2018). Kraftfahrzeugsteuerrecht. In K. Tipke & J. Lang (Hrsg.), *Steuerrecht* (24. Aufl.). Köln: Schmidt.
- Schmittmann, J. (2019). Steuerliche Förderung der Elektromobilität. *RAW Recht Automobil Wirtschaft* (S. 52–54), Frankfurt.
- Zens, D. (2009). Reform des Kraftfahrzeugsteuerrechts. *Neue Wirtschafts-Briefe Steuer und Wirtschaftsrecht*, 21, 1580–1590.
- Zens, D. (2010). Fünftes Gesetz zur Änderung des Kraftfahrzeugsteuergesetzes. *Neue Wirtschafts-Briefe Steuer und Wirtschaftsrecht*, 31, 2455–2465.
- Zens, D. (2013). Förderung der Elektromobilität und Neuregelung zur Abgrenzung der Fahrzeugklassen und Aufbauarten. *Neue Wirtschafts-Briefe Steuer und Wirtschaftsrecht*, 4, 204–213.



**Prof. Dr. Elke Sievert** ist seit 2006 als Steuerberaterin zugelassen und beratend tätig. Für die FOM Hochschule für Oekonomie & Management in Essen ist sie seit 2009 im Rahmen einer Professur für Rechnungswesen und Steuerlehre tätig. Ihr Studium der Betriebswirtschaftslehre an der Westfälischen-Wilhelms Universität Münster schloss sie 2001 als Diplom-Kauffrau ab. Im Jahr 2005 hat sie dort zum Thema „Konzernbesteuerung in Deutschland und Europa“ promoviert. Die Dissertation wurde von der Bundessteuerberaterkammer mit dem Förderpreis Internationales Steuerrecht 2007 ausgezeichnet.

Stephan Buntrock

## Inhaltsverzeichnis

|        |                                                                                                          |     |
|--------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 12.1   | Darstellung des Grundsteuerrechts .....                                                                  | 408 |
| 12.1.1 | Allgemeines .....                                                                                        | 408 |
| 12.1.2 | Steuerpflicht .....                                                                                      | 410 |
| 12.1.3 | Festsetzung des Grundsteuermessbetrages .....                                                            | 413 |
| 12.1.4 | Festsetzung und Entrichtung der Grundsteuer .....                                                        | 416 |
| 12.1.5 | Bemessung der Grundsteuer für Grundstücke ohne Einheitswerte<br>nach der Ersatzbemessungsgrundlage ..... | 417 |
| 12.1.6 | Erlass der Grundsteuer .....                                                                             | 417 |
| 12.2   | Allgemeines zur Einheitsbewertung .....                                                                  | 418 |
| 12.3   | Einheitsbewertung des Grundvermögens .....                                                               | 419 |
| 12.3.1 | Allgemeines .....                                                                                        | 419 |
| 12.3.2 | Die Bewertung der unbebauten Grundstücke .....                                                           | 419 |
| 12.3.3 | Die Bewertung der bebauten Grundstücke .....                                                             | 419 |
| 12.3.4 | Die Bewertung von Sonderfällen .....                                                                     | 422 |
| 12.4   | Zusammenfassung .....                                                                                    | 422 |
|        | Literatur .....                                                                                          | 423 |

---

S. Buntrock (✉)

Fischer Deeken Buntrock Steuerberater PartGmbH, Osterholz-Scharmbeck, Deutschland

E-Mail: [buntrock@fdb-partner.de](mailto:buntrock@fdb-partner.de)

## 12.1 Darstellung des Grundsteuerrechts

### 12.1.1 Allgemeines

#### 12.1.1.1 Gesetzliche Grundlagen

Gesetzliche Grundlagen der Grundsteuer sind das Grundsteuergesetz<sup>1</sup> (GrStG) und die Grundsteuerrichtlinien<sup>2</sup> (GrStR) aus 1978. Darüber hinaus finden die §§ 29 bis 33 der Grundsteuerdurchführungsverordnung<sup>3</sup> (GrStDV) Anwendung. Für die Ermittlung der als Bemessungsgrundlage dienenden Einheitswerte sind insbesondere das Bewertungsgesetz<sup>4</sup> (BewG) und die Richtlinien für die Bewertung des Grundvermögens<sup>5</sup> (BewRGr) von Bedeutung.

Die Grundsteuer knüpft als objektbezogene Realsteuer an die Besteuerung von Grundbesitz an. Sie wird unabhängig davon erhoben, ob der Steuerpflichtige ein Einkommen oder andere Mittel hat, um die Grundsteuerschuld zu begleichen.

Der Gemeinde, in der der Grundbesitz gelegen ist, steht sowohl das Heberecht als auch das Steueraufkommen zu.<sup>6</sup>

#### 12.1.1.2 Verfassungskonformität

Die Steuererhebung hat stets unter Einhaltung der gesetzlichen Besteuerungsgrundsätze zu erfolgen. Hier ist insbesondere der in § 85 AO aufgestellte Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu nennen. Dieser Besteuerungsgrundsatz ist ebenfalls in Artikel 3 des Grundgesetzes verankert und besagt, dass gleiche Sachverhalte grundsätzlich gleich zu besteuern sind.<sup>7</sup>

Eine gesetzliche Einschränkung des Steuergegenstandes, insbesondere bei Gegenständen, die nicht zur Ertragserzielung zur Verfügung stehen, existiert hingegen nicht.

So verstößt die Grundsteuer in ihrer Eigenschaft als objektbezogene Realsteuer ohne Rücksicht auf die persönlichen Verhältnisse und auf die Leistungsfähigkeit des Eigentümers nicht gegen verfassungsrechtliche Grundsätze.<sup>8</sup> Die Grundsteuerexistenzberechtigung stützt

---

<sup>1</sup>GrStG vom 07.08.1973, BStBl. I 1973, S. 965, zuletzt geändert durch das Jahressteuergesetz 2009 vom 19.12.2008, BGBl. I, S. 2794.

<sup>2</sup>GrStR vom 09.12.1978, BStBl. I 1978, S. 553.

<sup>3</sup>GrStDV vom 01.07.1937, RGBl. I 1937, S. 553, zuletzt geändert durch das Gesetz zur Umrechnung und Glättung steuerlicher Euro-Beträge vom 19.12.2000, BGBl. I, S. 1802.

<sup>4</sup>BewG vom 01.02.1991, BGBl. I, S. 231, zuletzt geändert durch Gesetz zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, Art. 2 vom 04.11.2016, BGBl. I, S. 2464.

<sup>5</sup>BewRGr vom 19.09.1966, BStBl. I 1966, S. 890.

<sup>6</sup>§ 1 Abs. 1 GrStG, Art. 106 Abs. 6 GG.

<sup>7</sup>Lippross/Seibel 2016, Rz. 3 zu § 85 AO; vgl. auch BVerfG vom 27.06.1991, 2 BvR 1493/89.

<sup>8</sup>BFH vom 20.12.2002, BFH/NV 2003, 508; die dagegen gerichtete Verfassungsbeschwerde wurde nicht zur Entscheidung angenommen – BVerfG vom 06.05.2004, BvR 434/03.

sich auf das Äquivalenzprinzip und soll den Sondernutzen bestimmter Steuerpflichtiger (Eigentümer von Grundbesitz) abgelten, da die Gemeinden ihre Infrastruktur und ihre sonstigen Leistungen ohne die ertragsunabhängige Grundsteuer nicht erbringen können.

Auch die verfassungsrechtlichen Bedenken im Hinblick auf die Vermögensteuer, die zu einem faktischen Wegfall der Vermögensteuer seit 1997 führten, stellen die Grundsteuer im Falle von selbstgenutztem Wohneigentum nicht per se als verfassungswidriges Instrument im Rahmen einer Vermögenspolitik dar. Die sog. Einheitswertbeschlüsse aus 1995<sup>9</sup> sahen die Besteuerung von Vermögen im Rahmen der Vermögensteuer dem Grunde nach als verfassungskonform an – vielmehr war es die inhaltliche Ausgestaltung des Gesetzes in Form der unterschiedlichen Behandlung von Grund- und Kapitalvermögen, die das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) bemängelte. Eine Qualifizierung der Grundsteuer als eine Art Sonder-Vermögensteuer begründet daher keine verfassungswidrige Besteuerungsform.

Da die Grundsteuer die veralteten – und in Abhängigkeit des Wertermittlungsverfahrens mehr oder weniger ausgeprägten realitätsfremden – Einheitswerte als Bemessungsgrundlage zugrunde legt, hatte das BVerfG mit Urteil vom 10.04.2018<sup>10</sup> die Regelungen des Bewertungsgesetzes zur Einheitsbewertung des Grundvermögens in den „alten“ Bundesländern für verfassungswidrig erklärt.

Der Gesetzgeber ist daher gehalten, spätestens bis zum 31.12.2019 eine Neuregelung zu treffen; im Rahmen einer Fortgeltungsanordnung dürfen die bestehenden Regelungen jedoch bis zu diesem Zeitpunkt weiter angewandt werden. Nach Verkündung einer Neuregelung dürfen die bestehenden Normen für weitere fünf Jahre ab Verkündung, längstens aber bis zum 31.12.2024 Anwendung finden.

### 12.1.1.3 Grundsteuerreform

Bereits vor dem Urteil des BVerfG aus 2018 wurden wegen der sich abzeichnenden<sup>11</sup> Verfassungswidrigkeit mögliche Reformen der Grundsteuer im Schrifttum diskutiert. Neben diversen wissenschaftlichen Aufsätzen hatten mehrere politische Arbeitsgruppen der Ländervertreter verschiedene Modelle skizziert und Machbarkeitsstudien erstellt.<sup>12</sup> Eine Reform, die gleichzeitig das Steueraufkommen sichert und eine starke Streuung von Einzelabweichungen in der Belastung verhindert, stellt jedoch eine große gesetzgeberische Herausforderung dar, deren erfolgreiche Umsetzung in der Literatur oftmals als Wunschdenken bezeichnet wurde.<sup>13</sup> Daneben müssen bei Reformbestrebungen

---

<sup>9</sup>BVerfG vom 22.06.1995, 2 BvL 37/91, BStBl. II 1995, S. 655; BVerfG vom 22.6.1995, 2 BvR 552/91, BStBl. II 1995, S. 671.

<sup>10</sup>BVerfG vom 10.04.2018, 1 BvL 11/14, 1 BvL 12/14, 1 BvL 1/15, 1 BvR 639/11, 1 BvR 889/12, BVerfGE 148, 147.

<sup>11</sup>Vgl. exemplarisch BFH vom 22.10.2014, II R 16/13, BStBl. II 2014, S. 957; ebenso BFH vom 30.06.2010, II R 60/08, BStBl. II 2010, S. 897.

<sup>12</sup>Für mögliche Reformansätze vgl. Hantzsch 2012 und Brüggemann 2012; für die politischen Arbeitsgruppen vgl. exemplarisch Schulemann (2011, S. 22 ff.).

<sup>13</sup>Vgl. exemplarisch Scheffler 2015, M5.

auch Aspekte von Politikverflechtung und Multilevel-Governance berücksichtigt werden, wodurch die Grundsteuer in erheblichem Maße parteilichen Interessen unterliegt und somit der Ausgestaltung der Gesetzgebungskompetenz erhöhte Aufmerksamkeit zukommt.<sup>14</sup>

Die nunmehr festgestellte Verfassungswidrigkeit zwingt den Gesetzgeber zum (kurzfristigen) Handeln, da bei fehlender Reformumsetzung bis zum 31.12.2019 die Grundsteuer ab dem Jahr 2020 nicht mehr erhoben werden darf.

Am 25.06.2019 hat das Bundeskabinett einen Gesetzesentwurf beschlossen und damit das Gesetzgebungsverfahren eingeleitet.<sup>15</sup> Das sog. Grundsteuerreformgesetz beinhaltet tiefgreifende Änderungen des Bewertungs- und Grundsteuergesetzes. Grundsteuerfestsetzungen sollen erstmals ab dem Jahr 2025 auf die Neuregelungen zugreifen, da zuvor in der Feststellung neuer Grundsteuerwerte für die bundesweit ca. 36 Mio. wirtschaftlichen Einheiten auf den 01.01.2022 umfangreiche Vorarbeiten zu leisten sind.

Neben den Änderungen im Bewertungsverfahren sieht der Entwurf auch eine Öffnungsklausel im Grundgesetz vor, welche den Bundesländern ab dem Jahr 2025 die Befugnis zu umfassenden abweichenden landesrechtlichen Regelungen einräumt.

Aufgrund der voraussichtlich langen Übergangsfrist wird nachfolgend ausschließlich die vor dem Grundsteuerreformgesetz bestehende Rechtslage dargestellt.

## 12.1.2 Steuerpflicht

### 12.1.2.1 Steuergegenstand

Steuergegenstand ist der im Inland gelegene Grundbesitz<sup>16</sup> i. S. d. Einheitsbewertung des BewG.<sup>17</sup> Das Grundsteuergesetz unterscheidet zwei Gruppen von Steuergegenständen:

- Betriebe der Land- und Forstwirtschaft (Grundsteuer A)
- Grundstücke (Grundsteuer B)

Betriebsgrundstücke werden losgelöst von ihrer Zugehörigkeit zu einem Gewerbebetrieb entsprechend ihrer Eigenart entweder wie land- und forstwirtschaftliches Vermögen oder wie Grundvermögen bewertet.<sup>18</sup>

---

<sup>14</sup>Vgl. exemplarisch Krause 2019, S. 231 ff.

<sup>15</sup>BT-Drucks. 19/11085.

<sup>16</sup>§ 2 GrStG.

<sup>17</sup>Das Bewertungsgesetz unterscheidet zwischen land- und forstwirtschaftlichem Vermögen (§§ 33 ff. BewG) und Grundvermögen (§§ 68 ff. BewG).

<sup>18</sup>§ 99 Abs. 3 BewG.

Jede wirtschaftliche Einheit ist selbstständiger Steuergegenstand.<sup>19</sup> Bei land- und forstwirtschaftlichem Vermögen ist es der jeweilige Betrieb,<sup>20</sup> bei Grundvermögen ist es das jeweilige Grundstück.<sup>21</sup>

---

**Beispiel**

Ein mit einem Einfamilienhaus bebautes Grundstück stellt eine wirtschaftliche Einheit i. S. d. BewG dar. Grundstück und Gebäude gemeinsam stellen daher den einzigen Steuergegenstand (das Grundstück) dar.

**12.1.2.2 Steuerbefreiungen und Steuerbegünstigungen**

Steuerbefreiungen existieren lediglich in geringem Umfang und beschränken sich im Wesentlichen auf Grundbesitz der öffentlichen Hand, der Kirchen sowie gemeinnütziger oder mildtätiger Körperschaften im Rahmen ihrer Zweckerfüllung.<sup>22</sup> Dies gilt nur in eingeschränktem Umfang für Grundvermögen, welches gleichzeitig Wohnzwecken dient oder land- und forstwirtschaftlich genutzt wird.<sup>23</sup> Wohnungen hingegen sind grundsätzlich steuerpflichtig.<sup>24</sup>

Daneben existiert für abgefundene Kriegsbeschädigte eine auf die Dauer ihrer gekürzten Versorgungsgebühren beschränkte Steuerbefreiung.<sup>25</sup>

---

**Beispiel**

Der SV Sportbach e. V. verfolgt satzungsgemäß den gemeinnützigen Zweck der Förderung des Sports (Drehstangen-Tischfußball). Er verfügt über ein Vereinsheim, in dem sich lediglich Übungsräume und Umkleidekabinen befinden. Eine zweckfremde Nutzung findet nicht statt. Das Grundstück ist daher von der Grundsteuer befreit.

---

**Beispiel**

Der ASV Talenhausen e. V. verfolgt satzungsgemäß den gemeinnützigen Zweck der Förderung des Sports (Fußball). Er verfügt über eine Eigentumswohnung, die besonders talentierten Jugendspielern unentgeltlich zu Wohnzwecken überlassen wird. Eine Steuerbefreiung ist trotz Verwendung zu steuerbegünstigten Satzungszwecken nicht möglich.

---

<sup>19</sup>§ 2 BewG.

<sup>20</sup>§ 33 Abs. 1 BewG.

<sup>21</sup>§ 70 Abs. 1 BewG.

<sup>22</sup>§ 3 GrStG; A 6 GrStR.

<sup>23</sup>§§ 5 Abs. 1, 6 GrStG.

<sup>24</sup>§ 5 Abs. 2 GrStG.

<sup>25</sup>§ 36 GrStG.

### 12.1.2.3 Stichtag

Für Zwecke der Grundsteuer ist stets auf die Verhältnisse zu Beginn eines Kalenderjahres abzustellen. Die Grundsteuer entsteht mit Beginn des Kalenderjahres, für das die Steuer festzusetzen ist.<sup>26</sup> Dieses Stichtagsprinzip bewirkt, dass Änderungen, die während des Kalenderjahres auftreten, erst vom nächsten Kalenderjahr an berücksichtigt werden.

#### Beispiel

Ein unbebautes Grundstück des Grundvermögens wird am 01.01.2018 erworben. Im Laufe des Jahres 2018 wird ein Gebäude darauf bezugsfertig errichtet. Steuergegenstand für das Jahr 2018 ist das unbebaute Grundstück. Erst ab 2019 wird ein bebautes Grundstück berücksichtigt.

### 12.1.2.4 Steuerschuldner

Die Zurechnung des Steuergegenstandes im Rahmen der Einheitswertfeststellung bestimmt grundsätzlich auch den Steuerschuldner der Grundsteuer.<sup>27</sup> Die Zurechnung kann sowohl gegen den zivilrechtlichen als auch gegen den steuerrechtlichen<sup>28</sup> Eigentümer erfolgen. Bei Grundvermögen kann insbesondere nach bereits erfolgtem Übergang von Nutzen und Lasten ohne gleichzeitige Eigentumsübertragung ein Auseinanderfallen von zivil- und steuerrechtlichem Eigentum vorliegen.

Für Erbbaurechtsgrundstücke gilt eine Sonderregelung, nach der der Erbbauberechtigte ebenfalls Schuldner der Grundsteuer ist.<sup>29</sup>

Ist der Steuergegenstand mehreren Personen zugerechnet, sind sie Gesamtschuldner.<sup>30</sup>

### 12.1.2.5 Haftung für Grundsteuerrückstände

Der Nießbraucher eines Steuergegenstandes und derjenige, dem ein dem Nießbrauch ähnliches Recht zusteht, haften für die Grundsteuer.<sup>31</sup>

Ebenfalls haften Erwerber eines Steuergegenstandes neben dem früheren Erwerber für die darauf entfallende Grundsteuer, begrenzt jedoch auf das letzte Jahr seit dem Erwerb.<sup>32</sup>

<sup>26</sup> § 9 GrStG.

<sup>27</sup> § 10 Abs. 1 GrStG.

<sup>28</sup> § 39 Abs. 2 AO i. V. m. A 6 Abs. 3 GrStR; zur Abgrenzung wirtschaftlichen Eigentums vgl. auch BFH X R 140/87 vom 20.09.1989 in BStBl. II 1990, S. 368.

<sup>29</sup> § 10 Abs. 2 GrStG.

<sup>30</sup> § 10 Abs. 3 GrStG; zur Gesamtschuldnerschaft vgl. Troll und Eisele 2014, Rz. 5 zu § 10 Abs. 3 GrStG.

<sup>31</sup> § 11 Abs. 1 GrStG; zur Haftung des Nießbrauchers vgl. Stöckel und Volquardsen 2012, Rz. 2 zu § 11 GrStG.

<sup>32</sup> § 11 Abs. 2 GrStG.

Ferner ruht die Grundsteuer auf dem Steuergegenstand als öffentliche Last,<sup>33</sup> sodass der Gemeinde aus dieser dinglichen Haftung das Recht zusteht, sich unmittelbar aus dem haftenden Gegenstand zu befriedigen. Zur Zahlung kann neben dem Steuerschuldner daher auch derjenige herangezogen werden, der persönlich für die Steuer haftet oder in dessen Eigentum sich der belastete Steuergegenstand befindet.

---

**Beispiel**

K erwirbt von V mit Kaufvertrag vom 05.10.2018 ein bebautes Grundstück. Der Lastenwechsel (Übergang Nutzen und Lasten und Besitzrechte) an K erfolgt am 10.11.2018. Die Eintragung in das Grundbuch erfolgt am 29.01.2019.

Da das wirtschaftliche Eigentum an K bereits am 10.11.2018 übergegangen ist, ist K Haftungsschuldner für die Jahre 2018 und 2019 (Steuerentstehung jeweils zu Beginn des Kalenderjahres).

## **12.1.3 Festsetzung des Grundsteuermessbetrages**

### **12.1.3.1 Mehrstufiges Verfahren**

Die Struktur zur Ermittlung der Grundsteuer beinhaltet ein mehrstufiges Verfahren.

1. Feststellung des Einheitswertes (Bewertungsgesetz)
2. Festsetzung des Grundsteuermessbetrages (Grundsteuergesetz)
3. Festsetzung und Erhebung der Grundsteuer (Grundsteuergesetz)

Die in der vorgelagerten Verfahrensstufe getroffenen Entscheidungen sind stets maßgeblich für die nachfolgende Verfahrensstufe. Die Einheitswerte werden als Besteuerungsgrundlagen gesondert festgestellt.<sup>34</sup> Dies geschieht, ebenso wie die anschließende Steuermessbetragsfestsetzung, durch das zuständige Lagefinanzamt.<sup>35</sup> Die Festsetzung und die Erhebung der Grundsteuer werden von den jeweiligen Lagegemeinden durchgeführt.

### **12.1.3.2 Die Einheitsbewertung als Besteuerungsgrundlage**

Besteuerungsgrundlage ist grundsätzlich der nach dem BewG festgestellte Einheitswert nach den Wertverhältnissen 1964.<sup>36</sup>

---

<sup>33</sup>§ 12 GrStG.

<sup>34</sup>§ 180 Abs. 1 Nr. 1 AO.

<sup>35</sup>§ 22 Abs. 1 AO i. V. m. § 18 Abs. 1 Nr. 1 AO.

<sup>36</sup>§ 13 Abs. 1 GrStG i. V. m. §§ 19 ff. BewG.



Abweichend dienen als Besteuerungsgrundlage:

- der Ersatzwirtschaftswert<sup>37</sup> (für land- und forstwirtschaftliches Vermögen in den neuen Bundesländern nach den Wertverhältnissen 1964),
- der Einheitswert 1935<sup>38</sup> für Grundstücke in den neuen Bundesländern, für die ein Einheitswert nach den Wertverhältnissen 1935 festgestellt oder festzustellen ist,
- die Ersatzbemessungsgrundlage<sup>39</sup> für vor 1991 entstandene Mietwohngrundstücke und Einfamilienhäuser in den neuen Bundesländern, wenn kein Einheitswert 1935 festgestellt worden ist.

### 12.1.3.3 Ermittlung des Steuermessbetrages

Für die Berechnung der Grundsteuer sind zwei Rechenschritte erforderlich.

Ausgehend vom Einheitswert/Ersatzwirtschaftswert setzt das Lagefinanzamt den Steuermessbetrag durch den Steuermessbescheid fest.<sup>40</sup> Dieser enthält ebenfalls Angaben über die Besteuerungsgrundlage sowie über die Steuermesszahl und stellt einen Grundlagenbescheid für die Grundsteuer dar. Die Steuermesszahl beträgt

- für Grundstücke in den alten Ländern je nach Art zwischen 2,6 und 3,5 ‰,<sup>41</sup> für Einfamilienhäuser existiert eine Staffelung,<sup>42</sup>
- für Grundstücke in den neuen Ländern mit einem maßgeblichen Einheitswert 1935 je nach Art und Gemeindegruppe zwischen 5 und 10 ‰,<sup>43</sup>
- für Betriebe der Land- und Forstwirtschaft einheitlich 6 ‰.<sup>44</sup>

### Beispiel

Der Einheitswert eines Einfamilienhauses beträgt 60.000 €. Der Grundsteuermessbetrag ist wie folgt zu berechnen:

|                            |   |                |
|----------------------------|---|----------------|
| 38.346,89 € zu 2,6‰        | = | 99,70 €        |
| <u>21.653,11 € zu 3,5‰</u> | = | <u>75,79 €</u> |
| Σ 60.000,00 €              |   |                |
| Messbetrag                 | = | 175,49 €       |

<sup>37</sup> §§ 125 ff. BewG.

<sup>38</sup> §§ 132 ff. BewG.

<sup>39</sup> § 42 GrStG.

<sup>40</sup> § 13 Abs. 1 GrStG; § 184 Abs. 1 AO.

<sup>41</sup> § 15 GrStG.

<sup>42</sup> § 15 Abs. 2 Nr. 1 GrStG.

<sup>43</sup> § 41 GrStG i. V. m. §§ 29 bis 33 GrStDV.

<sup>44</sup> § 14 GrStG.

#### 12.1.3.4 Veranlagungsarten für die Grundsteuermessbetragsfestsetzung

Die Feststellung des Grundsteuermessbetrages erfolgt, ähnlich wie die Einheitswertfeststellung bei Grundbesitz, nach einem System mit vier Veranlagungsarten.

Im Anschluss an die Hauptfeststellung der Einheitswerte ist zunächst eine allgemeine Feststellung der Steuermessbeträge durchzuführen (Hauptveranlagung).<sup>45</sup>

Ändern sich Wert oder Art des Steuergegenstandes, erfolgt eine Neuveranlagung auf den Neuveranlagungszeitpunkt, welcher in Abhängigkeit der Einheitswertänderung entweder der Beginn des Jahres des Änderungsantrages oder des Folgejahres der Feststellung ist.<sup>46</sup>

Erfolgt eine Nachfeststellung des Einheitswertes, so wird auch der Steuermessbetrag auf den Nachfeststellungszeitpunkt nachträglich festgesetzt (Nachveranlagung).<sup>47</sup> Gründe hierfür können z. B. eine neu gegründete wirtschaftliche Einheit oder der Wegfall von Voraussetzungen zur Grundsteuerbefreiung sein. Nachveranlagungszeitpunkt ist regelmäßig der Beginn des Kalenderjahres der nachträglichen Einheitswertfeststellung.

Bei Wegfall der wirtschaftlichen Einheit sind der Einheitswert und somit auch der Grundsteuermessbetrag aufzuheben. Dies geschieht regelmäßig mit Wirkung zum Beginn des Folgejahres der Aufhebung.<sup>48</sup>

#### 12.1.3.5 Anzeigepflicht

Eine generelle Erklärungspflicht zur Veranlagung des Grundsteuermessbetrages besteht nicht, da sich die wesentlichen Informationen im Regelfall aus der Einheitswertfeststellung ergeben. Wurden jedoch Grundsteuerbefreiungen gewährt und sind die Voraussetzungen hierfür weggefallen oder erfolgte eine Nutzungsänderung, so ist dies dem Finanzamt innerhalb von drei Monaten nach Wegfall der Voraussetzungen anzuzeigen.<sup>49</sup>

##### Beispiel

Der SV Königsdame e. V. verfolgt satzungsgemäß den gemeinnützigen Zweck der Förderung des Sports (Schach). Das bisher ausschließlich zu Trainings- und Wettkampfwegen genutzte und daher von der Grundsteuer befreite Vereinsheim wird ab dem 01.07.2019 anteilig als Gastronomie genutzt. Diese begünstigungsschädliche Verwendung ist dem zuständigen Finanzamt bis zum 30.09.2019 anzuzeigen.

<sup>45</sup> § 16 GrStG.

<sup>46</sup> § 17 GrStG; zur Neuveranlagung unter Fortschreibung des Einheitswertes vgl. Troll und Eisele 2014, Rz. 2 zu § 17 GrStG.

<sup>47</sup> § 18 GrStG.

<sup>48</sup> § 20 GrStG i. V. m. § 24 BewG.

<sup>49</sup> § 19 GrStG.

12.1.3.6 Zerlegung des Grundsteuermessbetrages

Der Grundsteuermessbetrag ist auf zwei oder mehrere Gemeinden zu verteilen, wenn sich der Steuergegenstand über mehrere Gemeinden erstreckt. Zerlegungsmaßstab ist im Regelfall die Flächengröße. Bei Betrieben der Land- und Forstwirtschaft ist auch die Lage des Wohnteils ein beeinflussender Faktor.<sup>50</sup>

12.1.4 Festsetzung und Entrichtung der Grundsteuer

Die Gemeinden besitzen das Recht, den Hebesatz der Grundsteuer eigenständig unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse festzulegen.<sup>51</sup> Für Betriebe der Land- und Forstwirtschaft und für die Grundstücke können jeweils unterschiedliche Hebesätze bestimmt werden.<sup>52</sup> Der Hebesatz entspricht einem Prozentsatz und ergibt nach Anwendung auf den Grundsteuermessbetrag den Grundsteuerjahresbetrag.

Die Grundsteuer wird regelmäßig für das jeweilige Kalenderjahr durch einen Grundsteuerbescheid festgesetzt. Eine Festlegung für mehrere Jahre ist ebenfalls möglich,<sup>53</sup> sofern auch der Hebesatz im Voraus festgelegt wurde. Ein Grundsteuerbescheid ist in diesen Fällen nur nach Änderung oder Aufhebung des Hebesatzes zu erteilen.

Der Jahresbetrag der Grundsteuer ist gleichmäßig zu je einem Viertel am 15.02., 15.05., 15.08. und 15.11. fällig.<sup>54</sup> Neben einer abweichenden Kleinbetragsregelung ist auf Antrag auch eine jährliche Einmalzahlung zum 01.07. möglich.<sup>55</sup> Für den Fall, dass noch kein Grundsteuerbescheid vorliegt, sind Vorauszahlungen auf Basis der letzten Jahressteuer zu den fixen Quartalsterminen zu leisten.<sup>56</sup>

Beispiel

Für ein bebautes Grundstück des Grundvermögens in D ist ein Grundsteuermessbetrag in Höhe von 175,49 € festgesetzt. Der Grundsteuerhebesatz in D beträgt 560 %. Die Grundsteuer ermittelt sich wie folgt:

|                                  |   |          |
|----------------------------------|---|----------|
| Messbetrag                       | = | 175,49 € |
| X Hebesatz 560 %                 | = | 982,74 € |
| Grundsteuer                      | = | 982,74 € |
| Vierteljährliche Vorauszahlungen | = | 245,69 € |

<sup>50</sup>§ 22 GrStG; A 34 GrStR.  
<sup>51</sup>§ 25 Abs. 1 GrStG; Art. 106 Abs. 6 Satz 2 GG.  
<sup>52</sup>§ 25 Abs. 4 GrStG.  
<sup>53</sup>§ 27 Abs. 1 GrStG.  
<sup>54</sup>§ 28 Abs. 1 GrStG.  
<sup>55</sup>§ 28 Abs. 2 und 3 GrStG.  
<sup>56</sup>§ 29 GrStG.

### 12.1.5 Bemessung der Grundsteuer für Grundstücke ohne Einheitswerte nach der Ersatzbemessungsgrundlage

Die Grundsteuer ist bei Grundstücken in den neuen Bundesländern nach der Ersatzbemessungsgrundlage zu erheben, wenn am 01.01.1991 kein Einheitswert vorlag, kein Einheitswert nachträglich festzustellen war oder es sich um ein Mietwohngrundstück bzw. Einfamilienhaus handelt und das Gebäude vor dem 01.01.1991 bezugsfertig war.<sup>57</sup>

Die Erhebung nach der Ersatzbemessungsgrundlage scheidet im Falle einer späteren Bezugsfertigkeit aus, da in diesen Fällen eine Nachfeststellung des Einheitswertes erfolgt.<sup>58</sup>

Bei Berücksichtigung der Ersatzbemessungsgrundlage wird zur Ermittlung der Grundsteuer die Quadratmeterzahl mit einem fixen Betrag multipliziert, welcher von der jeweiligen Wohnungsausstattung abhängig ist und für einen Hebesatz von 300 % festgelegt wurde.<sup>59</sup> Abweichungen vom tatsächlichen Hebesatz wirken sich anteilig auf den Fixbetrag aus.

#### Beispiel

Ein Einfamilienhaus in M mit 800 m<sup>2</sup> ist 1985 errichtet worden. Der Hebesatz für die Grundsteuer B in M beträgt 630 %. Ein Einheitswert wurde nicht ermittelt. Die Grundsteuer nach der Ersatzbemessung beträgt:

$$1\text{ €/m}^2 * 630\text{ \%}/300\text{ \%} (= 2,10\text{ €/m}^2) * 800\text{ m}^2 = 1680\text{ €}$$

### 12.1.6 Erlass der Grundsteuer

Das Grundsteuergesetz beinhaltet diverse Vorschriften über einen Erlass der festgesetzten Grundsteuer. Anders als die Erlassvorschriften der Abgabenordnung besteht kein Ermessensspielraum bei der Erlassgewährung, sondern vielmehr ein Rechtsanspruch. Der Erlassanspruch kann entweder auf einem öffentlichen Interesse oder auf einer wesentlichen Ertragsminderung ansetzen, ist jedoch nur auf Antrag zu gewähren.<sup>60</sup>

Grundbesitz, der Gegenstände von wissenschaftlicher, künstlerischer oder geschichtlicher Bedeutung der Öffentlichkeit nutzbar macht oder dessen Erhaltung selbst diese

<sup>57</sup>§ 42 Abs. 1 GrStG.

<sup>58</sup>§ 23 BewG i. V. m. §§ 129, 132 BewG.

<sup>59</sup>1,00 € oder 0,75 € je Quadratmeter; für Kfz-Garagenplätze gelten 5,00 € je Abstellplatz; § 42 Abs. 2 GrStG.

<sup>60</sup>§ 34 Abs. 2 GrStG i. V. m. A 41 GrStR; zur Durchführung des Erlassantrages vgl. Troll und Eisele 2014, Rz. 3 zu § 34 GrStG.

Voraussetzung erfüllt, unterliegt einem Erlass aus öffentlichem Interesse, sofern der Rohertrag dadurch gemindert bzw. unterhalb der jährlichen Kosten liegt. Ein öffentliches Interesse liegt ebenfalls bei öffentlichen Grünanlagen, Sport- oder Spielplätzen vor.<sup>61</sup>

Bei Grundbesitz, der grundsätzlich ertragsbringend ist, dessen Rohertrag jedoch ohne Verschulden des Eigentümers um mehr als 50 % gemindert ist, wird die Grundsteuer um 25 % erlassen. Bei vollkommener Rohertragsminderung (100 %) beträgt der Erlass 50 %.<sup>62</sup> Als Beispiele sind insbesondere Wohnungsleerstand wegen mangelnder Nachfrage und Ernteausfall bei Betrieben der Land- und Forstwirtschaft zu nennen.

---

## 12.2 Allgemeines zur Einheitsbewertung

Der Einheitswert ist konzipiert als steuerartenübergreifende Bemessungsgrundlage und wurde ursprünglich zu Zwecken der Grundsteuer, Vermögensteuer, Gewerbesteuer, Erbschaftsteuer und Grunderwerbsteuer herangezogen. Diese Bindungswirkung wurde jedoch sukzessive aufgelöst, da zunehmend Kritik an der übergreifenden Wertermittlung aufkam und die Einzelsteuergesetze sich anderer Wertermittlungsmethoden bedienten. Die Einheitswertbeschlüsse des BVerfG aus 1995 führten zuletzt zu einer gesetzlichen Neuregelung der Wertermittlung für Zwecke der Erbschaftsteuer,<sup>63</sup> sodass seit 1998 der Einheitswert nur noch Bedeutung für die Grundsteuer besitzt.

Die Einheitswerte wurden 1964 im Rahmen der Hauptfeststellung ermittelt. Neben dem Wert werden auch die Art und die Zurechnung der wirtschaftlichen Einheit festgestellt.<sup>64</sup> Das Bewertungsgesetz sah ursprünglich die Anpassung der Einheitswerte im Rahmen weiterer Hauptfeststellungen alle sechs Jahre vor, um den veränderten Wertverhältnissen Rechnung zu tragen.<sup>65</sup> Aufgrund des großen Arbeitsaufwands fand jedoch nach 1964 keine weitere Hauptfeststellung statt. Wertänderungen sind daher nur noch im Rahmen der Fortschreibung<sup>66</sup> oder Nachfeststellung<sup>67</sup> möglich. Größere Wertveränderungen<sup>68</sup> sind von Amts wegen fortzuschreiben. Bisher nicht erfasste wirtschaftliche Einheiten unterliegen der Nachfeststellung.

---

<sup>61</sup>§ 32 GrStG; A 35 bis 37 GrStR.

<sup>62</sup>§ 33 GrStG; A 38 GrStR.

<sup>63</sup>Die Bedarfswertermittlung für Zwecke der ErbSt ist im sechsten Abschnitt des BewG verankert.

<sup>64</sup>§ 19 Abs. 3 BewG.

<sup>65</sup>§ 21 Abs. 1 BewG.

<sup>66</sup>§ 22 BewG.

<sup>67</sup>§ 23 BewG.

<sup>68</sup>§ 22 Abs. 1 BewG; eine werterhöhende Veränderung muss mind. 10 % und 5000 DM oder mehr als 100.000 DM, eine wertmindernde Veränderung muss mind. 10 % und 500 DM oder mehr als 5000 DM betragen.

## 12.3 Einheitsbewertung des Grundvermögens

### 12.3.1 Allgemeines

Zum Grundvermögen zählen im Wesentlichen Grund und Boden, Gebäude sowie die sonstigen Grundstücksbestandteile, soweit es sich hierbei nicht um land- und forstwirtschaftliches Vermögen oder Betriebsgrundstücke<sup>69</sup> handelt.<sup>70</sup> Es werden zwei Hauptgruppen, die unbebauten und die bebauten Grundstücke, unterschieden.<sup>71</sup> Hier sind insbesondere Bauland einerseits und Wohnhausgrundstücke andererseits zu nennen.

### 12.3.2 Die Bewertung der unbebauten Grundstücke

Unbebaute Grundstücke werden mit dem gemeinen Wert bewertet.<sup>72</sup> Dies entspricht dem im Verkaufsfall zu erzielenden Preis. Eine Wertermittlung kann erfolgen durch Vergleich mit Kaufpreisen, durch Anwendung von Richtwerten und durch Einzelgutachten.<sup>73</sup> Die unmittelbare Ableitung aus Kaufpreisen ist im Regelfall der Anwendung von Richtwerten vorzuziehen.<sup>74</sup>

### 12.3.3 Die Bewertung der bebauten Grundstücke

Die Bewertung bebauter Grundstücke erfolgt mithilfe von zwei Verfahren, deren Anwendung sich nach der vorliegenden Grundstücksart richtet. Sowohl das Ertragswert- als auch das Sachwertverfahren sollen als Massenbewertungsverfahren zu einem typisierten gemeinsamen Wert führen.<sup>75</sup> Mögliche Grundstücksarten sind Mietwohngrundstücke, Geschäftsgrundstücke, gemischtgenutzte Grundstücke, Einfamilienhäuser, Zweifamilienhäuser und sonstige bebaute Grundstücke.<sup>76</sup>

---

<sup>69</sup>Die Einordnung als Betriebsgrundstück richtet sich nach ertragsteuerlichen Regelungen; vgl. Kap. 13 Anwendungserlass zur Bewertung des Anteils- und Betriebsvermögens vom 25.06.2009, BStBl. I 2009, S. 698.

<sup>70</sup>§ 68 Abs. 1 BewG; für Negativabgrenzungen wie z. B. Betriebsvorrichtungen vgl. § 68 Abs. 2 BewG.

<sup>71</sup>Zur Begriffsbeschreibung § 72 und § 74 BewG; zur Abgrenzung A 6 BewRGr.

<sup>72</sup>Aufgrund fehlender Spezialvorschrift ist § 9 BewG anzuwenden.

<sup>73</sup>Vgl. Kreutziger/Schaffner/Stephany 2018, Rz. 10 bis 17a zu § 9 BewG.

<sup>74</sup>Vgl. BFH-Urteil vom 26.09.1980, BStBl. II 1981, S. 153.

<sup>75</sup>Vgl. Kreutziger/Schaffner/Stephany 2018, Rz. 1 zu § 76 BewG.

<sup>76</sup>§ 75 Abs. 1 BewG; zur Abgrenzung § 75 Abs. 2 bis 7 BewG und A 15 BewRGr.

Für Wohn- und Geschäftsgrundstücke ist grundsätzlich das Ertragswertverfahren anzuwenden. Das Sachwertverfahren findet Anwendung bei sonstigen bebauten Grundstücken sowie bei bestimmten Einzelfällen der übrigen Grundstücksarten. Einzelfälle sind insbesondere bei fehlender (üblicher) Jahresrohmiete und bei besonderen Ausstattungsmerkmalen gegeben.<sup>77</sup>

### 12.3.3.1 Ertragswertverfahren

Das Ertragswertverfahren errechnet den Grundstückswert anhand des marktüblichen Grundstücksertrags. Die Ermittlung erfolgt durch Anwendung eines Vervielfältigers auf die Jahresrohmiete (Rohertrag). Außergewöhnliche Grundsteuerbelastungen sowie wertmindernde Umstände können den Wert anschließend noch reduzieren.<sup>78</sup>

Die Jahresrohmiete ist entweder das Entgelt bei tatsächlicher Vermietung oder die übliche Miete im Falle der Eigennutzung oder unentgeltlichen Überlassung. Zur Jahresrohmiete gehören neben der Grundmiete auch Betriebskosten wie Grundsteuer und Abfallgebühren, nicht jedoch solche Kosten, die wie Heizung und Strom in keinem Zusammenhang mit einer Raumnutzung stehen.<sup>79</sup>

Der Vervielfältiger bestimmt sich nach der Grundstücks- und Bauart, dem Baujahr sowie der Einwohnerzahl der Belegenheitsgemeinde zum Zeitpunkt der Hauptfeststellung und ist den Anlagen 3 bis 8 des BewG zu entnehmen.

#### Beispiel

Für ein 1917 errichtetes massives Einfamilienhaus in einer Gemeinde mit 300.000 Einwohnern beträgt die Jahresrohmiete 6000 DM. Hiervon entfallen auf den Hauptteil des Gebäudes 4000 DM und auf den in 1935 erweiterten Anbau 2000 DM. Die Vervielfältiger betragen 8,9 (Hauptteil) und 10,4 (Anbau). Der Grundstückswert berechnet sich wie folgt:

|                 |                 |             |
|-----------------|-----------------|-------------|
| Hauptteil       | 4.000 DM x 8,9  | = 35.600 DM |
| Anbau           | 2.000 DM x 10,4 | = 20.800 DM |
| Grundstückswert |                 | = 56.400 DM |
| Einheitswert    |                 | = 28.836 €  |

<sup>77</sup>Ob eine besondere Ausstattung vorliegt, ist nach dem Gesamtcharakter des Grundstücks zu entscheiden; für mögliche Einzelmerkmale A 16 Abs. 4 BewRGr.

<sup>78</sup>Zum Ertragswertverfahren §§ 78 bis 82 BewG.

<sup>79</sup>Für einzelne Komponenten der Rohertragsermittlung A 21 BewRGr.

### 12.3.3.2 Sachwertverfahren

Die Grundstückswertermittlung nach dem Sachwertverfahren zieht zunächst den Bodenwert, den Gebäudewert und den Wert der Außenanlagen heran (Ausgangswert). Anschließend wird dieser Wert an den gemeinen Wert angeglichen.<sup>80</sup>

Beim Grundstückswert wird trotz Bebauung von einem unbebauten Grundstück ausgegangen.<sup>81</sup>

Der Gebäudewert richtet sich nach dem Normalherstellungswert, welcher die durchschnittlichen Herstellungskosten nach den Baupreisverhältnissen 1958 zugrunde legt. Maßgeblich sind im Wesentlichen die Kubikmeter umbauten Raumes und die Preise gemäß den Anlagen 13 bis 15 BewRGr.<sup>82</sup> Der Herstellungswert wird anschließend um Wertminderungen wegen Alter und Baumängel sowie um übrige wertbeeinflussende Umstände korrigiert.<sup>83</sup>

Die Bewertung der Außenanlagen unterliegt einem ähnlichen Schema wie die Gebäudewertermittlung.<sup>84</sup> Durchschnittswerte sind der Anlage 17 der BewRGr zu entnehmen.

Zur Angleichung an den gemeinen Wert wird der zuvor ermittelte Ausgangswert mit einer Wertzahl multipliziert. Die Wertzahlen sind abhängig von Grundstücksart und -gruppe und wurden mit Rechtsverordnung<sup>85</sup> vom 02.09.1966 festgelegt.

#### Beispiel

Beispielhafte Einheitswertermittlung eines Fabrikgrundstücks im Sachwertverfahren:

|                                                                      |   |              |
|----------------------------------------------------------------------|---|--------------|
| Bodenwert                                                            | = | 400.000 DM   |
| Gebäudewert                                                          | = | 900.000 DM   |
| Wert der Außenanlagen                                                | = | 8.000 DM     |
| Ausgangswert                                                         | = | 1.308.000 DM |
| Angleichung an gemeinen Wert<br>mit Wertzahl 70 % (Nachkriegsbauten) | = | 915.600 DM   |
| Einheitswert (umgerechnet)                                           | = | 468.138 €    |

<sup>80</sup>§ 83 BewG; für eine schematische Übersicht vgl. Anlage 10 BewRGr.

<sup>81</sup>§ 84 BewG; A 35 BewRGr; Wertermittlung wie bei unbebautem Grundstück.

<sup>82</sup>§ 85 BewG; A 36 BewRGr; zur detaillierten Raum- und Preisermittlung A 37 und 38 BewRGr.

<sup>83</sup>§§ 86 bis 88 BewG; zur Berücksichtigung sonstiger wertbeeinflussender Umstände vgl. auch Kreutziger/Schaffner/Stephany 2018, Rz. 1 bis 21 zu § 88 BewG.

<sup>84</sup>§ 89 BewG; A 45 BewRGr.

<sup>85</sup>Verordnung zur Durchführung des § 90 des Bewertungsgesetzes vom 02.09.1966, BGBl. I, S. 553, zuletzt geändert und ergänzt durch Art. 18 Nr. 3 StEugIG vom 19.12.2000, BStBl. I 2000, S. 1790.



### 12.3.4 Die Bewertung von Sonderfällen

Für eine Reihe von Sonderfällen sieht das Bewertungsgesetz spezielle Wertermittlungsvorschriften und klarstellende Regelungen vor. So sind Grundstücke im Zustand der Bebauung je nach Vorliegen eines bezugsfertigen Gebäudes entweder als bebaut oder unbebaut zu behandeln.<sup>86</sup>

Ist ein Grundstück mit einem Erbbaurecht belastet, so gilt es als selbstständiges Grundstück und bildet mit dem belasteten Grundstück jeweils eine wirtschaftliche Einheit.<sup>87</sup>

Ebenso bilden jedes Wohnungseigentum und jedes Teileigentum eine wirtschaftliche Einheit, welche für sich allein zu bewerten ist.<sup>88</sup>

Als selbstständige wirtschaftliche Einheit gilt ebenfalls ein Gebäude auf fremdem Grund und Boden. Der Bodenwert wird dabei dem zivilrechtlichen Grundstückseigentümer, der Gebäudewert inkl. der Außenanlagen dem wirtschaftlichen Eigentümer zugerechnet.<sup>89</sup>

---

## 12.4 Zusammenfassung

Die Grundsteuer knüpft als objektbezogene Realsteuer an die Besteuerung von Grundbesitz an. Steuergegenstand ist der Grundbesitz i. S. d. Bewertungsgesetzes. Dabei wird zwischen land- und forstwirtschaftlichem Grundbesitz (Grundsteuer A) und den übrigen Grundstücken (Grundsteuer B) differenziert.

Da das Steueraufkommen vollständig den Gemeinden zusteht, stellt die Grundsteuer hinter der Gewerbesteuer und dem Einkommensteueranteil eine der wichtigsten Einnahmequellen der Gemeindefinanzierung dar. 2018 betrug das Grundsteueraufkommen ca. 14,2 Mrd. € und machte damit ca. 2 % der Gesamtsteuereinnahmen (Bund, Länder und Gemeinden) aus.

Die Steuerermittlung unterliegt einem mehrstufigen Verfahren, welches zunächst den Einheitswert feststellt und anschließend den Grundsteuermessbetrag und darauf folgend die Grundsteuer festsetzt. Während die Einheitswertermittlung und die Messbetragsfestsetzung vom Finanzamt durchgeführt werden, unterliegen die Erhebung der Grundsteuer sowie die Hebesatzbestimmung der jeweiligen Gemeinde.

---

<sup>86</sup>§ 91 BewG; die Vorschrift hat lediglich klarstellende Bedeutung; vgl. Kreutziger/Schaffner/Stephany 2018, Rz. 1 und 2 zu § 91 BewG.

<sup>87</sup>§ 92 BewG.

<sup>88</sup>§ 93 BewG.

<sup>89</sup>§ 94 BewG.

Die Grundsteuer ist seit 1998 die einzig verbliebene Steuer, die sich die Einheitswerte des Bewertungsgesetzes als Bemessungsgrundlage zunutze macht. Aufgrund der fehlenden turnusmäßigen Hauptfeststellungen und der damit verbundenen Wertverzerrung bei der Einheitswertfeststellung hat das BVerfG in 2018 die Vorschriften zur Einheitsbewertung als mit dem allgemeinen Gleichheitssatz unvereinbar und somit für die Bemessung der Grundsteuer als verfassungswidrig eingestuft. Der Gesetzgeber hat bis spätestens zum 31.12.2019 eine Neuregelung zu treffen. Nach Verkündung einer Neuregelung dürfen die bestehenden Regelungen für weitere fünf Jahre ab der Verkündung, längstens aber bis zum 31.12.2024 angewandt werden.

---

## Literatur

- Brüggemann, G. (2012). Reform der Grundsteuer: Quo vadis? *ErbBstg*, 04, 111–119.
- Hantzsch, D. (2012). Reform der Grundsteuer durch den Bundesgesetzgeber? *Deutsche Steuer-Zeitung*, 100, 758–767.
- Krause, S. (2019). *Eine institutionenökonomische Analyse von Kapitalisierungsprozessen im Rahmen einer Dezentralisierung von Steuergesetzgebungskompetenzen am Beispiel der Grundsteuer in Deutschland*. Berlin: Peter Lang.
- Kreutziger, S., Schaffner, M., & Stephany, R. (2018). *Bewertungsgesetz Kommentar*. München: Beck.
- Lippross, O. G., & Seibel, W. (2016). *Basiskommentar Steuerrecht*. Köln: Schmidt.
- Scheffler, W. (2015). Die Grundsteuer ist reformbedürftig. *Der Betrieb*, 8, M5.
- Schulemann, O. (2011). Reform der Grundsteuer: Handlungsbedarf und Reformoptionen. *Schriftenreihe des Karl-Bräuer-Instituts des Bundes der Steuerzahler e. V.*, 109, 1–52.
- Stöckel, R., & Volquardsen, C. (2012). *Grundsteuerrecht Kommentar*. Stuttgart: Deutscher Gemeindeverlag.
- Troll, M., & Eisele, D. (2014). *Grundsteuergesetz Kommentar*. München: Vahlen.



**Stephan Buntrock**, Diplomökonom, ist seit 2008 Lehrbeauftragter an der FOM Hochschule für Oekonomie & Management in Bremen im Bereich Steuerrecht. Hauptberuflich ist er als Steuerberater insbesondere in der Beratung kleiner und mittelständischer Unternehmen tätig. Er ist zudem Mitglied in Prüfungsausschüssen für die Steuerberaterprüfung und für die Fortbildungsprüfung zum Steuerfachwirt der Steuerberaterkammer Niedersachsen.

Joerg Andres

## Inhaltsverzeichnis

|        |                                                         |     |
|--------|---------------------------------------------------------|-----|
| 13.1   | Einleitung                                              | 427 |
| 13.1.1 | Allgemeiner Teil                                        | 427 |
| 13.1.2 | Begriffsbestimmungen                                    | 428 |
| 13.1.3 | Überblick über das Besteuerungsverfahren                | 428 |
| 13.1.4 | Begriff der Steuer (§ 3 Abs. 1 AO)                      | 428 |
| 13.1.5 | Steuerliche Nebenleistungen (§ 3 Abs. 4 AO)             | 430 |
| 13.2   | Das Steuerrechtsverhältnis                              | 430 |
| 13.3   | Das Steuerschuldverhältnis                              | 431 |
| 13.4   | Der Verwaltungsakt                                      | 432 |
| 13.4.1 | Allgemeines zum Verwaltungsakt                          | 432 |
| 13.4.2 | Begriff und Einteilung der Steuerverwaltungsakte        | 433 |
| 13.4.3 | Wirksamkeitsvoraussetzungen, Adressierung & Bekanntgabe | 433 |
| 13.4.4 | Bestandskraft von Verwaltungsakten                      | 434 |
| 13.4.5 | Inhalt und Begründung des Verwaltungsaktes              | 434 |
| 13.4.6 | Entstehung und Wirksamkeit                              | 435 |
| 13.4.7 | Formen der Bekanntgabe                                  | 435 |
| 13.4.8 | Formelle Fehler des Verwaltungsaktes                    | 436 |
| 13.4.9 | Sachliche und örtliche Zuständigkeit                    | 437 |
| 13.5   | Fristen und Termine                                     | 437 |
| 13.5.1 | Allgemeines                                             | 437 |
| 13.5.2 | Fristberechnung                                         | 439 |
| 13.5.3 | Fristarten                                              | 440 |
| 13.6   | Das Besteuerungsverfahren                               | 441 |
| 13.6.1 | Amtsermittlungsgrundsatz                                | 441 |

---

J. Andres (✉)

FOM Hochschule für Oekonomie & Management, Düsseldorf, Deutschland

E-Mail: [joerg.andres@fom.de](mailto:joerg.andres@fom.de)

|         |                                                                             |     |
|---------|-----------------------------------------------------------------------------|-----|
| 13.6.2  | Mitwirkungspflichten                                                        | 442 |
| 13.6.3  | Erklärungspflicht                                                           | 443 |
| 13.6.4  | Form und Inhalt der Steuererklärungen                                       | 443 |
| 13.6.5  | Festsetzungsverfahren                                                       | 444 |
| 13.7    | Das Erhebungsverfahren                                                      | 447 |
| 13.7.1  | Entstehung und Fälligkeit der Steuer                                        | 447 |
| 13.7.2  | Zahlungsmöglichkeiten (§ 224 AO)                                            | 448 |
| 13.7.3  | Folgen nicht rechtzeitiger Zahlung                                          | 448 |
| 13.7.4  | Säumniszuschlag                                                             | 448 |
| 13.7.5  | Vollstreckungsverfahren                                                     | 449 |
| 13.7.6  | Zinsen, §§ 233 ff. AO                                                       | 449 |
| 13.7.7  | Zinsen für Steuernachzahlungen/-erstattungen<br>(§ 233a AO)                 | 449 |
| 13.7.8  | Stundungszinsen                                                             | 450 |
| 13.7.9  | Zahlungsverjährung (§§ 228 ff. AO)                                          | 451 |
| 13.8    | Allgemeines zum außergerichtlichen und gerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren | 451 |
| 13.8.1  | Die wesentlichen Einspruchsvoraussetzungen (Überblick)                      | 451 |
| 13.8.2  | Die Einspruchsvoraussetzungen im Einzelnen                                  | 452 |
| 13.8.3  | Einspruchsentscheidung                                                      | 454 |
| 13.8.4  | Verböserung                                                                 | 455 |
| 13.8.5  | Aussetzung der Vollziehung                                                  | 455 |
| 13.8.6  | Anfechtbarkeit geänderter Verwaltungsakte                                   | 456 |
| 13.8.7  | Antrag auf „schlichte Änderung“                                             | 456 |
| 13.8.8  | Klage                                                                       | 457 |
| 13.9    | Der Amtsträger                                                              | 457 |
| 13.9.1  | Der Amtsträger                                                              | 457 |
| 13.9.2  | Das Steuergeheimnis                                                         | 457 |
| 13.9.3  | Ausschließung und Ablehnung von Amtsträgern                                 | 458 |
| 13.10   | Die Korrekturvorschriften                                                   | 458 |
| 13.10.1 | Allgemeines zum Berichtigungsverfahren                                      | 458 |
| 13.10.2 | Berichtigung offenkundiger Unrichtigkeiten (§ 129 AO)                       | 459 |
| 13.11   | Die Außenprüfung                                                            | 463 |
| 13.11.1 | Einleitung                                                                  | 463 |
| 13.11.2 | Zulässigkeit                                                                | 463 |
| 13.11.3 | Sachlicher Umfang                                                           | 464 |
| 13.11.4 | Prüfungsanordnung und Beginn der Prüfung                                    | 464 |
| 13.11.5 | Prüfungsgrundsätze und Mitwirkungspflichten                                 | 465 |
| 13.11.6 | Schlussbesprechung                                                          | 465 |
| 13.11.7 | Tatsächliche Verständigung                                                  | 465 |
| 13.11.8 | Prüfungsbericht                                                             | 467 |
| 13.12   | Die Festsetzungs- und die Feststellungsverjährung                           | 467 |
| 13.12.1 | Festsetzungsverjährung (§§ 169 ff. AO)                                      | 467 |
| 13.12.2 | Beginn der Festsetzungsfrist                                                | 467 |
| 13.12.3 | Festsetzungsfristen (§ 169 Abs. 2 AO)                                       | 467 |
| 13.12.4 | Ende der Festsetzungsfrist (Ablaufhemmungen)                                | 468 |
| 13.12.5 | Fristwahrung seitens der Verwaltung<br>(§ 169 Abs. 1 S. 3 AO)               | 469 |
|         | Literatur                                                                   | 469 |

## 13.1 Einleitung

### 13.1.1 Allgemeiner Teil

Um seine Pflichten gegenüber den Bürgern erfüllen zu können, benötigt der Staat laufend Einnahmen. Einen Teil davon erwirtschaftet er auf privatrechtlicher Ebene (z. B. durch den Betrieb öffentlicher Unternehmen, Anleihen, den Verkauf von Staatseigentum etc.).

Den weitaus größeren Teil der Einnahmen machen öffentlich-rechtliche Abgaben aus. Das sind vor allem Steuern (§ 3 Abs. 1 AO) und steuerliche Nebenleistungen (§ 3 Abs. 4 AO). Zudem gibt es noch sog. sonstige öffentlich-rechtliche Abgaben wie Gebühren und Beiträge, welche hier nicht weiter erörtert werden sollen.

Das Steuerrecht ist Teil des Öffentlichen Rechts und stellt den klassischen Fall der sog. Eingriffsverwaltung dar.<sup>1</sup> Dieser ist dadurch geprägt, dass der Staat einseitig in das Recht des einzelnen Steuerpflichtigen auf Eigentum (Art. 14 Abs. 1 Satz 1 GG: „Das Eigentum und das Erbrecht werden gewährleistet“) eingreift. Der Grundgesetzgeber hat diesen vorprogrammierten Konflikt zwischen Bürger und Staat erkannt und daher in Art. 14 Abs. 1 Satz 2 GG ausgesprochen: „Inhalt und Schranken werden durch die Gesetze bestimmt.“ Damit der Staat also im Rahmen der sog. Eingriffsverwaltung rechtmäßig Teile des Eigentums des jeweiligen Steuerpflichtigen beanspruchen kann, benötigt er eine zum Zeitpunkt des Eingriffs bestehende gesetzlich bestimmte Ermächtigungsgrundlage. Nur dann, wenn eine solche wirksame Ermächtigungsgrundlage besteht, muss der Steuerpflichtige den Eingriff in sein Grundrecht auf Eigentum oder Erbrecht dulden.

Die allgemeinen Regelungen im Bereich des Steuerverfahrensrechts, die für alle Steuerarten gelten, sind in der Abgabenordnung (AO) zusammengefasst. So stellt der Gesetzgeber sicher, dass ein gewisser Verfahrensstandard bei Anwendung aller Steuerarten zur Anwendung kommt,<sup>2</sup> ohne dass die Regelungen in jedem speziellen Steuergesetz (z. B. Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Umsatzsteuergesetz, Gewerbesteuergesetz, Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz) nochmals zusätzlich erwähnt werden müssen. Daher gilt die AO als „Grundgesetz des Steuerrechts“. Ergänzende Ausführungen zum Inhalt der Abgabenordnung finden sich z. B. im Anwendungserlass zur Abgabenordnung (kurz: AEAO) oder in der Betriebsprüfungsordnung (kurz: BPO), die sich grundsätzlich an die Finanzverwaltung richten, zugleich aber auch eine Auslegungshilfe für den Steuerpflichtigen und dessen Berater darstellen.

---

<sup>1</sup>Vgl. Gersch in Klein AO, § 3, Rn. 5.

<sup>2</sup>Vgl. Seer in Tipke/Kruse, AO, Einf. AO, Tz. 3.

### 13.1.2 Begriffsbestimmungen

Das Steuerrecht ist die Gesamtheit aller Rechtsvorschriften, die die Besteuerung aller (natürlichen und juristischen) Personen regeln, die einen gesetzlichen Steuertatbestand erfüllen.

### 13.1.3 Überblick über das Besteuerungsverfahren

Um sich zügig einen Überblick über die Inhalte der AO zu verschaffen, bietet es sich an, sich deren Struktur anhand wesentlicher Teile daraus zu vergegenwärtigen.

Die AO lässt sich wie in Tab. 13.1 gezeigt in ihren 9 Teilen kurz zusammengefasst darstellen.

### 13.1.4 Begriff der Steuer (§ 3 Abs. 1 AO)

Steuern sind Geldleistungen, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen und von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einnahmen allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft;<sup>3</sup> die Erzielung von Einnahmen kann Nebenzweck sein.

#### Tatbestandsvoraussetzungen des Begriffs „Steuer“

- Geldleistung
  - Die Erbringung von Sach- und Dienstleistungen stellt demgegenüber keine Geldleistung dar.
  - Für den Begriff der Steuer ist es ohne Belang, ob es sich um eine einmalige oder um laufende Geldleistungen handelt.
- Keine Gegenleistung
  - Steuern stellen keine Gegenleistung für eine besondere Leistung der steuererhebenden Körperschaft dar, sondern sind eine kraft Steuerhoheit der steuererhebenden Körperschaft auferlegte einseitige Last. Hiervon abzugrenzen sind die Gebühren und Beiträge, für die der Leistende jeweils eine Gegenleistung (z. B. Gebühr für Ausstellung einer Baugenehmigung) erhält.
- Erhebung durch öffentlich-rechtliches Gemeinwesen
  - Das sind z. B. Gebietskörperschaften wie der Bund, die Länder, die Kreise oder die Gemeinden. Nicht hingegen z. B. eine öffentlich-rechtliche Rundfunkanstalt wie der WDR, obwohl auch dieser eine Körperschaft des öffentlichen Rechts ist.

---

<sup>3</sup>Vgl. König/König AO § 3, Rn. 11 f.

**Tab. 13.1** Die neun Teile der AO

| Teil                                                                                   | Paragraphen    | Inhalte                                                                                    |
|----------------------------------------------------------------------------------------|----------------|--------------------------------------------------------------------------------------------|
| Erster Teil:<br>Einleitende Vorschriften<br>(§§ 1 – 32 AO)                             | §§ 1–2 AO      | Anwendungsbereich                                                                          |
|                                                                                        | §§ 3–15 AO     | Definitionen („Steuerliche Begriffsbestimmungen“)                                          |
|                                                                                        | §§ 16–29 AO    | Zuständigkeit der Finanzbehörden                                                           |
|                                                                                        | §§ 30–31b AO   | Steuergeheimnis                                                                            |
|                                                                                        | §§ 32–32j AO   | Haftungsbeschränkung für Amtsträger und mögliche Informations-, Lösch- und Widerrufsrechte |
| Zweiter Teil:<br>Steuerschuldrecht<br>(§§ 33 – 77 AO)                                  | §§ 33–36 AO    | Die Person des Steuerpflichtigen                                                           |
|                                                                                        | §§ 37–50 AO    | Das Steuerschuldverhältnis                                                                 |
|                                                                                        | §§ 51–68 AO    | Steuerbegünstigte Zwecke                                                                   |
|                                                                                        | §§ 69–77 AO    | Duldungspflicht                                                                            |
| Dritter Teil:<br>Allgemeine Verfahrensvorschriften<br>(§§ 78 – 133 AO)                 | §§ 78–117b AO  | Verfahrensgrundsätze                                                                       |
|                                                                                        | §§ 118–133 AO  | Verwaltungsakte                                                                            |
| Vierter Teil:<br>Durchführung der Besteuerung<br>(§§ 134 – 217 AO)                     | §§ 134–139d AO | Erfassung der Steuerpflichtigen                                                            |
|                                                                                        | §§ 140–154 AO  | Mitwirkungspflichten                                                                       |
|                                                                                        | §§ 155–192 AO  | Festsetzungs- und Feststellungsverfahren                                                   |
|                                                                                        | §§ 193–207 AO  | Außenprüfung                                                                               |
|                                                                                        | § 208          | Steuerfahndung (Zollfahndung)                                                              |
|                                                                                        | § 209–217 AO   | Steueraufsicht in besonderen Fällen                                                        |
| Fünfter Teil:<br>Erhebungsverfahren                                                    | §§ 218–232 AO  | Verwirklichung, Fälligkeit und Erlöschen von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis     |
|                                                                                        | §§ 233–240 AO  | Verzinsung, Säumniszuschläge                                                               |
|                                                                                        | §§ 241–248 AO  | Sicherheitsleistung                                                                        |
| Sechster Teil:<br>Vollstreckung                                                        | §§ 249–258 AO  | Allgemeine Vorschriften zur Vollstreckung                                                  |
|                                                                                        | §§ 259–327 AO  | Vollstreckung wegen Geldforderungen                                                        |
|                                                                                        | §§ 328–336 AO  | Vollstreckung wegen anderer Leistungen als Geldforderungen                                 |
|                                                                                        | §§ 337–346 AO  | Kosten der Vollstreckung                                                                   |
| Siebenter Teil:<br>Außergerichtliches Rechtsbehelfsverfahren<br>(=Einspruchsverfahren) | §§ 347–354 AO  | Zulässigkeit des Einspruchs                                                                |
|                                                                                        | §§ 355–368 AO  | Verfahrensvorschriften                                                                     |

(Fortsetzung)

**Tab. 13.1** (Fortsetzung)

| Teil                                                                           | Paragraphen   | Inhalte             |
|--------------------------------------------------------------------------------|---------------|---------------------|
| Achter Teil:<br>Straf- und Bußgeldvorschriften;<br>Straf- und Bußgeldverfahren | §§ 369–376 AO | Strafvorschriften   |
|                                                                                | §§ 377–384 AO | Bußgeldvorschriften |
|                                                                                | §§ 385–408 AO | Strafverfahren      |
|                                                                                | §§ 409–412 AO | Bußgeldverfahren    |
| Neunter Teil:<br>Schlussvorschriften                                           | §§ 413–415 AO | Schlussvorschriften |

- Zur Erzielung von Einnahmen
  - Die Erzielung von Einnahmen ist grundsätzlich der Hauptzweck. Etwas anderes (=Nebenzweck) gilt nur dann, wenn z. B. wirtschaftspolitische Interessen maßgebend sind oder Lenkungsziele verfolgt werden (vgl. § 3 Abs. 1 letzter Halbsatz AO).
- Abgrenzung zu steuerlichen Nebenleistungen<sup>4</sup>
  - Steuerliche Nebenleistungen sind in § 3 Abs. 4 AO definiert. Verspätungszuschläge (§ 152), Zinsen (§§ 233 bis 237), Säumniszuschläge (§ 240), Zwangsgelder (§ 329) und Kosten (§ 178, §§ 337 bis 345) sowie Zinsen im Sinne des Zollkodex.

Geldstrafen oder Bußgelder zählen ebenfalls nicht zu den Steuern.

### 13.1.5 Steuerliche Nebenleistungen (§ 3 Abs. 4 AO)

Von der Steuer zu unterscheiden sind steuerliche Nebenleistungen (vgl. Überblick in Abb. 13.1).

## 13.2 Das Steuerrechtsverhältnis

### Steuerpflichtiger, § 33 AO

Der Begriff des „Steuerpflichtigen“ ist in § 33 Abs. 1 AO (positiv) und in dessen Absatz 2 (negativ) legal definiert.

Demnach ist Steuerpflichtiger, „wer eine Steuer schuldet, für eine Steuer haftet, eine Steuer für Rechnung eines Dritten einzubehalten und abzuführen hat, wer eine Steuererklärung abzugeben, Sicherheit zu leisten, Bücher und Aufzeichnungen zu führen oder andere ihm durch die Steuergesetze auferlegte Verpflichtungen zu erfüllen hat.“

Steuerpflichtiger ist demnach nur, wer diese Voraussetzungen erfüllt.

<sup>4</sup>Vgl. Grashoff/Grashoff, Steuerrecht, Rn. 661 f.



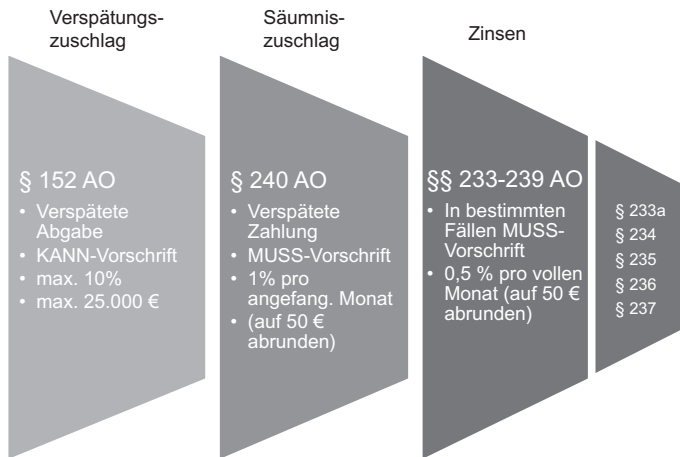


**Abb. 13.1** Überblick – Steuerliche Nebenleistungen (§ 3 Abs. 4 AO)

Wer z. B. lediglich in einer fremden Steuersache Auskunft zu erteilen, Urkunden vorzulegen, ein Sachverständigengutachten zu erstatten oder das Betreten von Grundstücken, Geschäfts- und Betriebsräumen zu gestatten hat, ist nicht Steuerpflichtiger (vgl. § 33 Abs. 2 AO).

### 13.3 Das Steuerschuldverhältnis

In den §§ 37 ff. AO ist das Steuerschuldverhältnis und dessen Entstehung geregelt.

Als Steuerschuldverhältnis bezeichnet man das besondere Über-/Unterordnungsverhältnis öffentlich-rechtlicher Art zwischen dem Fiskus einerseits und dem Steuerpflichtigen andererseits.<sup>5</sup>

Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis gemäß § 37 Abs. 1 AO sind z. B.

- der Steueranspruch,
- der Steuervergütungsanspruch,
- der Haftungsanspruch,
- der Anspruch auf eine steuerliche Nebenleistung
- der Erstattungsanspruch in Fällen der Zahlung ohne rechtlichen Grund gemäß § 37 Abs. 2 AO und
- die in Einzelsteuergesetzen geregelten Steuererstattungsansprüche.

Der Steueranspruch ist der Hauptanspruch, der aus dem Steuerrechtsverhältnis resultiert.

<sup>5</sup>Vgl. Leicht in Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, Buchstabe S, Rn. 2.

Dieser kann als Anspruch des Steuergläubigers gegen den Steuerschuldner auf Bezahlung der ihm auferlegten Steuer definiert werden.

Hierbei gilt es jedoch, die folgenden Begriffe zu unterscheiden:

1. *Steuergläubiger*: Derjenige, zu dessen Gunsten die Steuer erhoben wird
2. *Steuerschuldner*: Derjenige, der die Steuer schuldet
3. *Steuertatbestand*: Die jeweilige Norm („Ermächtigungsgrundlage“), die die Leistungspflicht jeweils begründet (Einzelsteuergesetz)
4. *Steuerbemessungsgrundlage*: Der Betrag, auf welchen der jeweilige Steuersatz angewendet wird (z. B. zu versteuerndes Einkommen bei der Einkommensteuer)
5. *Steuersatz*: Die Höhe der Steuer in Prozent (z. B. USt-Satz 19 %), die auf die jeweils einschlägige Bemessungsgrundlage angewendet wird

Die Entstehung von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis wird in § 38 AO wie folgt umschrieben:

Die Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis entstehen, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft.

Dabei ist es ohne Belang, ob die Steuer durch Steuerbescheid festgesetzt worden ist oder ob die Festsetzung in der zutreffenden Höhe erfolgt ist. Abzugrenzen ist zudem die Entstehung der Steuer von der i. d. R. erst später eintretenden Fälligkeit. Der Entstehungszeitpunkt ist dabei unabhängig vom jeweiligen Willen der Beteiligten und tritt kraft Gesetzes ein.<sup>6</sup> Nachdem z. B. die Steuerschuld entstanden ist, erlischt diese grundsätzlich weder durch einseitige Handlungen des Steuergläubigers bzw. Steuerschuldners noch durch Abschluss eines privatschriftlichen Vertrages.

Beispiele für Entstehung:

- *ESt*: Vorliegen eines genügend hohen zu versteuernden Einkommens (§ 38 AO i. V. m. § 36 (1) EStG)
- *USt*: Vorliegen eines steuerbaren und steuerpflichtigen Umsatzes (§ 38 AO i. V. m. § 13 UStG)
- *ErbSt*: Eintritt eines Erb-/Schenkungsfallles (§ 1 ErbStG).

---

## 13.4 Der Verwaltungsakt

### 13.4.1 Allgemeines zum Verwaltungsakt

Im Steuerrecht bedarf es keiner Handlung der Finanzverwaltung, um den Steueranspruch zur Entstehung gelangen zu lassen (vgl. § 38 AO). Vielmehr bestimmt das

---

<sup>6</sup>Vgl. Klein/Ratschow AO § 37 Rn. 3.

jeweilige (Einzelsteuer-)Gesetz, wann und in welcher Höhe Steuern festzusetzen oder steuerlich relevante Pflichten zu erfüllen sind. Ist der Anspruch einmal dem Grunde nach entstanden, so haben die Finanzbehörden die Aufgabe, die Ansprüche zu konkretisieren, dadurch deren Fälligkeit herbeizuführen und schließlich deren Erfüllung zu betreiben. Hierfür treffen die Finanzbehörden jeweils u. a. Entscheidungen in Form sog. Verwaltungsakte. Diese werden wirksam, wenn sie den Betroffenen mitgeteilt, d. h. bekanntgegeben, worden sind.<sup>7</sup>

### 13.4.2 Begriff und Einteilung der Steuerverwaltungsakte

Die AO erläutert den Begriff des Verwaltungsaktes in § 118 AO. Die Tatbestandsmerkmale des Verwaltungsakts lauten:

1. Behördliche Maßnahme

Willensäußerungen, die häufig als „Bescheid“ (insbesondere Steuerbescheid) oder „Verfügung“ bezeichnet werden und i. d. R. schriftlich ergehen.

2. Auf dem Gebiet des öffentlichen Rechts

Einseitiger Eingriff in die Rechtssphäre des Bürgers, wobei der Eingriff durch das Über-/Unterordnungsverhältnis zugunsten des Fiskus geprägt ist. Dies ist abzugrenzen zum privatrechtlichen Handeln auf Ebene des Zivilrechts, das im Gegensatz dazu durch die „Waffengleichheit“ der Vertragspartner geprägt wird.

3. Zur Regelung eines Einzelfalles

Entscheidungen, die über bloße unverbindliche Ankündigungen von späteren Verwaltungsakten oder Hinweisen auf die Rechtslage hinausgehen.

Hiervon abzugrenzen sind rein tatsächliche Verhaltensweisen der Finanzbehördenangehörigen („Realakte“).

Die Regelungswirkung setzt zudem eine unmittelbare Rechtswirkung nach außen voraus, sodass rein behördeninterne Maßnahmen (z. B. der Sachgebietsleiter weist den Sachbearbeiter an, einen Stundungsantrag abzulehnen) keine Rechtswirkung nach außen – und somit keine Regelungswirkung – entfalten.

### 13.4.3 Wirksamkeitsvoraussetzungen, Adressierung & Bekanntgabe

Die Steuerverwaltungsakte werden u. a. nach der Wirkung auf Steuerpflichtige in begünstigende und nichtbegünstigende (=belastende) Verwaltungsakte eingeteilt. Eine wei-

---

<sup>7</sup>Vgl. König/Fritsch AO § 122 Rn. 6.

tere wichtige Unterscheidung besteht in der Unterteilung zwischen Steuerbescheiden (bzw. Steuerbescheiden gleichgestellten Bescheiden) und sonstigen (Steuer-)Verwaltungsakten.

Zu den begünstigenden Verwaltungsakten gehören z. B. sog. Steuervergütungsbescheide (§ 155 Abs. 6 AO), eine Stundungsverfügung (§ 222 AO), der Erlass (§ 227 AO) oder die Gewährung einer Fristverlängerung (§ 109 AO).

Zu den belastenden Verwaltungsakten gehören z. B. der Steuerbescheid (§ 155 AO), Steueranmeldungen (§ 168 AO), Feststellungsbescheide (§ 179 AO), die Aufforderung zur Abgabe der Steuererklärung (§ 149 AO), die Aufforderung zur Einrichtung einer Buchführung (§ 141 Abs. 2 AO), verschärfte Vorschriften für elektronische Aufzeichnungen (§§ 146a, 146b AO vom 29.12.2016) Verspätungszuschläge (§ 152 AO), die Anordnung einer Außenprüfung (§ 196 AO) oder einer Steuerfahndungsmaßnahme (§ 208 AO) sowie die Anforderung von Säumniszuschlägen (§ 240 AO).

### **13.4.4 Bestandskraft von Verwaltungsakten**

#### **13.4.4.1 Formelle Bestandskraft**

Ein wirksamer Verwaltungsakt wird formell bestandskräftig, wenn er vom Steuerpflichtigen nicht mehr mit dem zulässigen Rechtsbehelf angefochten werden kann. In diesem Falle spricht man von der Unanfechtbarkeit des Verwaltungsakts.<sup>8</sup>

#### **13.4.4.2 Materielle Bestandskraft**

Von der formellen Bestandskraft ist die materielle Bestandskraft zu unterscheiden. Gemäß §§ 129 ff., 172 ff. AO können Verwaltungsakte nur unter den jeweils gesetzlich bestimmten Voraussetzungen geändert werden. Die materielle Bestandskraft tritt somit in den Fällen ein, in denen ein Verwaltungsakt nicht mehr geändert bzw. aufgehoben werden kann.

Dabei ist die Änderung oder Aufhebung von belastenden Verwaltungsakten regelmäßig an geringere Anforderungen geknüpft als die von begünstigenden (vgl. nur §§ 130, 131 AO). Dies hängt damit zusammen, dass der Steuerpflichtige im Fall der Korrektur eines belastenden Verwaltungsakts eines geringeren (Vertrauens-)Schutzes bedarf, als wenn ihm die Grundlage eines begünstigenden Verwaltungsakts ganz oder teilweise wieder entzogen werden soll.

### **13.4.5 Inhalt und Begründung des Verwaltungsaktes**

Der Verwaltungsakt muss inhaltlich hinreichend bestimmt sein, damit der Steuerpflichtige erkennen kann, welche Rechtsfolgen im Einzelnen daraus erwachsen (vgl. § 119 Abs. 1 AO).

Demnach muss jeweils erkennbar sein,

---

<sup>8</sup>Vgl. Grashoff/Kleinmanns, Steuerrecht, Rn. 516.

- *wer*, d. h. welche Behörde den Verwaltungsakt erlassen hat,
- *von wem*, d. h. von welchem Steuerschuldner etwas verlangt wird, und
- *was*, d. h. welche Steuerart (z. B. Einkommensteuer) in welcher Höhe,

verlangt.

Fehlt dem in Rede stehenden Verwaltungsakt eines dieser grundlegenden differenzierenden Merkmale, so ist der Verwaltungsakt in aller Regel nichtig (§ 125 AO), wenn nicht besondere Umstände hinzutreten, die diese(s) Defizit(e) wieder auszugleichen vermögen.

### 13.4.6 Entstehung und Wirksamkeit

Der Verwaltungsakt entsteht schrittweise.

Zunächst muss innerhalb der Behörde ein Sachverhalt erkennbar geprüft und beurteilt werden (= Willensbildung und Willensäußerung). Sodann muss der schriftliche Verwaltungsakt abschließend unterzeichnet werden (§ 119 Abs. 3 AO). Danach muss der Verwaltungsakt an die Poststelle des Finanzamtes zum sog. „Postlauf“ weitergegeben und dem Betroffenen bekanntgegeben werden (§ 122 Abs. 1 AO).<sup>9</sup> Erst mit der Bekanntgabe wird der Verwaltungsakt wirksam (§ 124 AO). Er wird mit dem Inhalt wirksam, mit dem er tatsächlich bekanntgegeben worden ist. Auch an einen fehlerhaften Verwaltungsakt sind Behörde und Betroffener so lange gebunden, bis dieser geändert worden ist (§ 124 Abs. 2 AO).

Eine Änderung eines Verwaltungsaktes ist möglich, wenn

- eine Berichtigungs- oder Aufhebungsvorschrift eingreift oder
- ein Einspruch eingelegt wird.

### 13.4.7 Formen der Bekanntgabe

Verwaltungsakte können mündlich, schriftlich oder in anderer Art und Weise bekanntgegeben werden (§ 119 Abs. 2 S. 1 AO). Die mündliche Bekanntgabe eines Steuerwaltungsaktes ist in den Fällen möglich, in denen keine schriftliche Bekanntgabe vorgeschrieben ist (z. B. bei Fristverlängerungen, Stundungen etc.). Aus Gründen der Rechtssicherheit werden Verwaltungsakte im Allgemeinen schriftlich erlassen. Zumindest aber sollte der Steuerpflichtige eine schriftliche Bestätigung verlangen (§ 119 Abs. 2 S. 2 AO).

Die schriftliche Bekanntgabe ist vorgeschrieben für

---

<sup>9</sup>Vgl. König/Fritsch AO § 122 Rn. 6 ff.

- Steuerbescheide (§ 157 AO),
- Prüfungsanordnungen (§ 196 AO),
- Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung (§ 164 Abs. 3 AO),
- Androhung von Zwangsmitteln (§ 332 AO) und
- Entscheidungen über Rechtsbehelfe (§ 366 AO).

Die schriftliche Bekanntgabe erfolgt meist im Wege der Übermittlung durch die Post:

- durch einfachen Brief (§ 122 Abs. 2 AO),
- durch eingeschriebenen Brief oder
- durch Zustellung (§ 122 Abs. 5 AO).

Die Übermittlung mithilfe der Post durch einfachen Brief ist die weitaus gebräuchlichste Form der Bekanntgabe, insbesondere für Steuerbescheide. Bei dieser Art der Bekanntgabe ist der genaue Bekanntgabezeitpunkt kaum feststellbar. Deshalb bestimmt § 122 Abs. 2 AO, dass der Verwaltungsakt bei der Übermittlung im Geltungsbereich der AO (=Inland) am dritten Tag nach Aufgabe zur Post, bei der Übermittlung an Beteiligte außerhalb des Geltungsbereichs der AO einen Monat nach Aufgabe zur Post, als zugegangen und somit als wirksam bekanntgegeben gilt. Dies gilt auch für einen eingeschriebenen Brief und ggf. eine E-Mail.

Erhält der Steuerpflichtige den Bescheid später, so ist zwar das Finanzamt für den Zugang beweispflichtig (§ 122 Abs. 2, letzter Halbsatz AO), es entspricht jedoch dem typischen Geschehensablauf, dass ein Bescheid innerhalb von drei Tagen ab Absendung den Empfänger erreicht. Etwas anderes gilt nur, wenn der Steuerpflichtige einen atypischen Geschehensablauf darlegt (z. B. mehrere Feiertage folgen auf einen Sonntag, im Falle eines Wohnungswechsels etc.). Wenn der Steuerpflichtige den Bescheid überhaupt nicht erhält, muss das Finanzamt den Zeitpunkt des Zugangs nachweisen. Im Allgemeinen wird dies nicht gelingen, und der Bescheid ist erneut bekanntzugeben.

Die Bekanntgabe von Verwaltungsakten per Telefax ist keine Übermittlung durch die Post. Dementsprechend ist auch die Bekanntgabefiktion (3-Tage-Regel) nicht anzuwenden. Der Verwaltungsakt ist in dem Zeitpunkt bekanntgegeben, in dem er dem Empfänger übermittelt wird (=Zugang).

Die Zustellung ist eine Bekanntgabe in besonderer Form. Sie erfolgt meist mit Postzustellungsurkunde (§ 3 VwZG). In diesem Fall gilt der Verwaltungsakt an dem Tag als bekanntgegeben, an dem der Postbedienstete die Übergabe an die Empfangsperson vermerkt.

#### **13.4.8 Formelle Fehler des Verwaltungsaktes**

Formelle Fehler betreffen die Form und das Verfahren, in dem der Verwaltungsakt erlassen wird. Materielle Fehler betreffen hingegen den Inhalt eines Verwaltungsaktes.

Je nach Schwere des formellen Fehlers können verschiedene Rechtsfolgen eintreten:

- die Nichtigkeit, d. h. die Unwirksamkeit des Verwaltungsaktes, kann eintreten oder
- die Wirksamkeit des Verwaltungsaktes kann trotz Auftretens formeller Fehler im Ergebnis unberührt bleiben.

Formell fehlerhafte, aber gleichwohl wirksame Verwaltungsakte können vom Steuerpflichtigen angefochten, durch die Finanzbehörde geheilt (§ 126 AO) oder müssen vom Steuerpflichtigen hingenommen (§ 127 AO) werden (s. Tab. 13.2).

### 13.4.9 Sachliche und örtliche Zuständigkeit

Die Zuständigkeitsregelungen der AO differenzieren nach der Art der jeweiligen Aufgabe (=sachliche Zuständigkeit, vgl. § 16 AO)<sup>10</sup> und danach, welche von mehreren Behörden mit dem gleichen Aufgabenbereich jeweils räumlich zuständig ist (=örtliche Zuständigkeit, vgl. § 17 AO).

Der Behördenaufbau ist im Gesetz über die Finanzverwaltung (FVG) geregelt. Die Landesfinanzverwaltungen sind wie in Abb. 13.2 aufgebaut.

Die Verletzung einer sachlichen Zuständigkeitsvorschrift stellt einen Verfahrensmangel dar. Dieser kann im gravierendsten Fall zur Nichtigkeit des Verwaltungsakts (vgl. § 125 AO) führen. In der Regel ist jedoch lediglich von der Anfechtbarkeit oder Aufhebbarkeit des Verwaltungsakts auszugehen.

---

## 13.5 Fristen und Termine

### 13.5.1 Allgemeines

Fristen und Termine betreffen zeitliche Festlegungen. Die Vorschriften der §§ 108–110 AO, die Fristen und Termine zum Gegenstand haben, beinhalten keine Definitionen der verwendeten Begriffe. Diese werden vielmehr als bekannt vorausgesetzt.

Während der Termin ein *Zeitpunkt* ist, dessen Beachtung oder Nichtbeachtung die Rechtslage ändern kann, handelt es sich bei der Frist um einen abgegrenzten *Zeitraum*, dessen Beachtung oder Nichtbeachtung die Rechtslage ändern kann und in der Regel auch ändert.<sup>11</sup>

Im Falle eines Termins kann die verlangte Handlung weder vorher noch nachher, sondern nur (genau) zum Termin erbracht werden.

---

<sup>10</sup>Vgl. Drüen in Tipke/Kruse, § 16 AO, Tz. 1.

<sup>11</sup>Koenig/Koenig AO § 108 Rn. 4 u. 14.

**Tab. 13.2** Übersicht formelle Fehler des Verwaltungsaktes

|                                                                                                                                                                                |                                                             |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------|
| Voraussetzungen des Verwaltungsaktes                                                                                                                                           | Fehlt die Voraussetzung, so ist der Verwaltungs-<br>akt ... |
| Schriftliche Form, wenn dies gesetzlich<br>bestimmt ist                                                                                                                        | Nichtig (§ 125 Abs. 1 AO)                                   |
| <b>Begründung (§ 121 AO)</b>                                                                                                                                                   |                                                             |
| Die Begründung kann beim gebundenen<br>Verwaltungsakt, bei dem sich eine bestimmte<br>Rechtsfolge zwingend aus dem Gesetz ergibt,<br>nachgeholt werden (§ 126 Abs. 1 Nr. 2 AO) | Wirksam                                                     |
| Beim nicht ausreichend begründeten<br>Ermessens-Verwaltungsakt ist ein Rechtsbehelf<br>allein schon wegen dieses Mangels erfolgreich                                           | Anfechtbar                                                  |
| (Umkehrschluss aus § 127 AO letzter Halbsatz)<br>Bekanntgabe an den falschen Adressaten                                                                                        | Nichtig (§ 125 Abs. 1 AO)                                   |

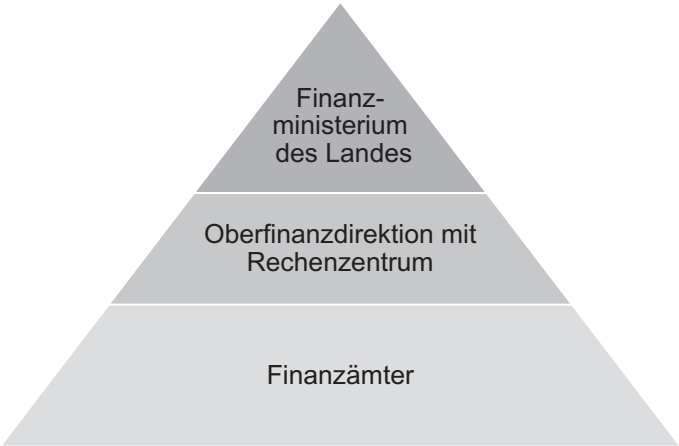


**Abb. 13.2** Aufbau der Landesfinanzverwaltungen

**Beispiel**

Wenn das Finanzgericht eine Person zur eidlichen Vernehmung auf den 28.08.2020 lädt, tritt bei Versäumen dieses Termins eine Änderung der Rechtslage ein: Dem nicht Erschienenen können aufgrund seiner Säumnis Kosten auferlegt werden. Ebenso kann seine zwangsweise Vorführung angeordnet werden.

Im Falle des Vorliegens einer Frist kann eine bestimmte Handlung nach Ablauf der Frist (=Zeitraum) nicht mehr vorgenommen werden.



### Beispiele für Fristen

- Einspruchsfrist (§ 355 AO)
- Schonfrist (§ 240 Abs. 3 AO)
- Verjährungsfristen (§§ 169 ff., 227 ff. AO)

Alle Fristen, die an einem Wochenende oder einem gesetzlichen Feiertag regulär enden würden, verlängern sich bis zum Ablauf des nächstfolgenden Werktags, § 108 Abs. 3 AO. Eine automatische Verschiebung von Terminen, die auf einen Samstag, Sonntag oder gesetzlichen Feiertag fallen, gibt es dagegen nicht.

### 13.5.2 Fristberechnung

Für die Praxis ist die Fristberechnung sehr wichtig, da sie – bei entsprechender Beachtung – nicht nur Rechte wahrt, sondern bei Nichtbeachtung auch zum Verlust von Rechten führen kann.

Die Dogmatik unterscheidet zum einen zwischen Beginnfristen und Ereignisfristen. Zum anderen wird zwischen gesetzlichen Fristen, die durch Gesetz oder Verordnung bestimmt werden, und behördlichen Fristen, die eigenständig durch Behörden festgelegt werden, unterschieden.

*Die Berechnung von sog. Beginnfristen erfolgt nach folgendem Schema:*

1. Zunächst ist das maßgebliche Ereignis festzustellen.  
Beispiel: Maßgebliches Ereignis für den Beginn der Einspruchsfrist des § 355 AO ist die Bekanntgabe nach § 122 AO.
  2. Daraus kann der Fristbeginn abgeleitet werden: Dieser erfolgt mit Beginn des dem Ereignistag folgenden Tages um 0:00 Uhr (oder anders ausgedrückt: mit Ablauf des Bekanntgabetales: 24:00 Uhr). Wenn die Bekanntgabe also am 15.03. erfolgt, ist Fristbeginn der 16.03., 0:00 Uhr.
  3. Die Dauer einer Frist kann in Tagen, Wochen, Monaten oder Jahren bemessen werden.
  4. Das Fristende tritt ein bei
    - a. Tagesfristen mit Ablauf des letzten genannten Tages (24:00 Uhr)
    - b. Monatsfristen mit Ablauf des Tages im nachfolgenden Monat, der die gleiche Bezeichnung (z. B. 13) hat wie der Bekanntgabetag, um 24:00 Uhr.
- **Merke** Fällt das Ende (*nicht!*) der Anfang der Frist auf einen Samstag, Sonntag oder Feiertag, so verlängert sich die Frist bis zum Ablauf des nächstfolgenden Werktages (§ 108 Abs. 3 AO).

**Tab. 13.3** Fristarten

| Behördliche Fristen                        | Gesetzliche Fristen                                     |
|--------------------------------------------|---------------------------------------------------------|
| § 109 Abs. 1 Satz 1, 2. Alt. AO            | z. B. Erklärungsfristen § 109 Abs. 1 Satz 1, 1. Alt. AO |
| Fristdauer wird von einer Behörde bestimmt | Fristdauer ergibt sich aus Gesetz o. RechtsVO           |
| Stets verlängerbar                         | Nur verlängerbar, wenn gesetzlich vorgesehen            |

*Allgemeines Schema zur Fristenberechnung:*

1. Schritt: Aufgabe zur Post + 3 Tage
2. Schritt: Bekanntgabe
3. Schritt: Fristbeginn (Folgetag der Bekanntgabe 0:00 Uhr)
4. Schritt: Fristdauer (z. B. 1 Monat ab Bekanntgabe des Verwaltungsakts für die Einspruchsfrist)
5. Schritt: Fristende

### 13.5.3 Fristarten

In Tab. 13.3 sind die Unterschiede zwischen behördlichen und gesetzlichen Fristen dargestellt.

#### Wiedereinsetzung in den vorigen Stand (§ 110 AO)

Eine Wiedereinsetzungsfrist gemäß § 110 AO besteht nur für *gesetzliche* Fristen.

Die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand schafft in Ausnahmefällen für den Steuerpflichtigen die Möglichkeit, dass eine einmal versäumte gesetzliche Frist, die mit dem Verlust materieller Rechte verbunden sein kann, als nicht versäumt behandelt wird (siehe auch Abb. 13.3).

Die Wiedereinsetzung ist dabei an folgende Voraussetzungen geknüpft:

1. Versäumnis einer wiedereinsatzfähigen (gesetzlichen) Frist
2. Fristversäumnis ohne Verschulden
3. Glaubhaftmachung der Wiedereinsetzungsgründe und Nachholung
4. der versäumten Rechtshandlung (z. B. des Einspruchs)
5. Wahrung der Wiedereinsetzungsfrist (1 Monat gemäß Abs. 2 bzw. 1 Jahr nach Abs. 3)

Zentraler Prüfungspunkt ist häufig die Frage, wann ein „Verschulden“ anzunehmen ist. Hierzu hat die Rechtsprechung einige Grundsatzurteile aufgestellt:

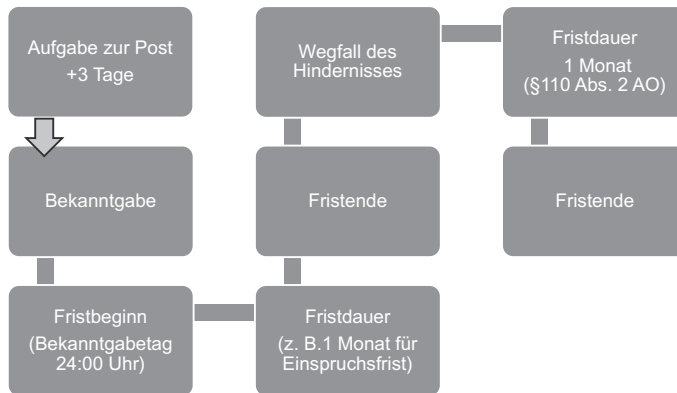


**Abb. 13.3** Allgemeines Schema zur Fristenberechnung bei Wiedereinsetzung in den vorigen Stand

- *Krankheit/Unfall*: Wiedereinsetzungsgrund nur dann, wenn es dem Steuerpflichtigen z. B. bei plötzlicher schwerer Erkrankung nicht zuzumuten war, das Schriftstück rechtzeitig einzureichen.<sup>12</sup>
- *Arbeitsüberlastung*: Kein Wiedereinsetzungsgrund<sup>13</sup>
- *Sprachschwierigkeiten*: Kein Wiedereinsetzungsgrund<sup>14</sup>

## 13.6 Das Besteuerungsverfahren

Die korrekte Steuerfestsetzung beruht letzten Endes auf den beiden Komponenten der Amtsermittlung einerseits und der Mitwirkung des Steuerpflichtigen andererseits.<sup>15</sup>

### 13.6.1 Amtsermittlungsgrundsatz

Die Finanzbehörde ist gehalten, den jeweils für die Besteuerung des Steuerpflichtigen relevanten Sachverhalt von Amts wegen – also aus eigenem Antrieb – zu ermitteln (vgl. § 88 AO). Dabei hat sie sich prinzipiell unparteiisch zu verhalten und sowohl die für den Steuerpflichtigen ungünstigen wie auch die für diesen günstigen Umstände zu ermitteln (vgl. § 88 Abs. 2 AO). Letzteres wird häufig nicht beachtet. Dieser „Amtsermittlungsgrundsatz“ wird auch „Untersuchungsgrundsatz“ genannt.

<sup>12</sup>Vgl. FG Münster, Urteil vom 28.04.2014 – 6 K 1015/13.

<sup>13</sup>Vgl. FG München, Urteil vom 16.10.2009 – 1 K 2522/09.

<sup>14</sup>Vgl. FG Hamburg, Urteil vom 17.06.2013 – 1 K 118/12.

<sup>15</sup>Vgl. Grashoff/Kleinmanns, Steuerrecht, Rn. 527 ff.

### 13.6.2 Mitwirkungspflichten

Die Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen (vgl. §§ 90 ff. AO, Neufassung vom 24.12.2016), die z. B. auch Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten sowie Preisauslagen umfassen können, sind am stärksten ausgeprägt. Allerdings können z. B. auch Dritte zur Sachverhaltsaufklärung hinzugezogen werden (vgl. § 93 AO).

Die vordergründige Mitwirkungsverpflichtung kann zugunsten des Steuerpflichtigen zugleich eine Chance darstellen, dafür zu sorgen, dass der zutreffende Sachverhalt der Besteuerung zugrunde gelegt wird. Dies trifft insbesondere zu, wenn die Finanzbehörde keine Kenntnis von steuerbefreienden oder -mindernden Umständen erlangt, der Steuerpflichtige diese aber ohne Weiteres darlegen und beweisen kann.

Da eine gesetzliche Regelung über die Verteilung der Feststellungslast (Beweislast) fehlt, hat die Rechtsprechung u. a. eine grundlegende Regel entwickelt.<sup>16</sup>

- ▶ Steuerbegründende oder steuererhöhende Tatsachen sind von der Finanzbehörde zu beweisen.
- ▶ Steuerbefreiungen oder -ermäßigungen sind vom Steuerpflichtigen zu beweisen.

Die Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen finden dort ihre Grenze, wo er sich durch bestimmte Auskünfte selbst belasten – also z. B. einer von ihm begangenen Steuerhinterziehung bezichtigen – müsste.

Sobald der Finanzbeamte den Verdacht einer Steuerstraftat gegen den Steuerpflichtigen z. B. im Rahmen einer Betriebsprüfung („Außenprüfung“) hegt, und ein Strafverfahren gegen ihn einleitet, ist er verpflichtet, dies dem Steuerpflichtigen unverzüglich mitzuteilen und insoweit keine weiteren Auskünfte des Steuerpflichtigen zu verlangen, damit der Steuerpflichtige nicht zum eigenen Nachteil seinen vermeintlich fortdauernden Mitwirkungspflichten irrtümlich nachkommt (vgl. § 393 Abs. 1 Satz 4 AO).

Bei nur lückenhaft oder insgesamt schwierig zu ermittelnden Sachverhalten kann das Finanzamt sich mit dem Steuerpflichtigen ggf. auch auf das Vorliegen eines bestimmten in der Vergangenheit liegenden Sachverhalts einigen,<sup>17</sup> um so einerseits eine Besteuerung zu ermöglichen und andererseits weiteren Ermittlungsaufwand einsparen zu können. Häufiger Schauplatz einer solchen „tatsächlichen Verständigung“ ist die Schlussbesprechung einer Betriebsprüfung (= „Außenprüfung“, vgl. § 201 AO).

<sup>16</sup>Vgl. BFH, Urteil vom 22.01.2003 – X R 9/99; BFH, Beschl. vom 29.06.2007 – III B 95/06.

<sup>17</sup>Vgl. BFH, Urteil vom 11.12.1984, BStBl II 1985, 354; BMF vom 30.07.2008 BStBl I 2008, 831.

### 13.6.3 Erklärungspflicht

Die Verpflichtung zur Abgabe einer Steuererklärung ergibt sich aus § 149 Abs. 1 Satz 1 AO i. V. m. den Einzelsteuergesetzen. Der Vorschrift des § 149 Abs. 1 Satz 2 AO zufolge ist außerdem jeder verpflichtet, eine Erklärung abzugeben, den das Finanzamt hierzu auffordert.

Die Verpflichtung zur Abgabe einer Steuererklärung bleibt auch dann bestehen, wenn die Finanzbehörde die Besteuerungsgrundlagen geschätzt hat (vgl. § 162 i. V. m. § 149 Abs. 1 Satz 4 AO).

Die Steuererklärungen sind – vorbehaltlich von Sonderregelungen wie z. B. § 18 Abs. 1 UStG, § 41a Abs. 1 EStG – spätestens fünf Monate nach Ablauf des Kalenderjahres oder des Stichtages abzugeben (§ 149 Abs. 2 AO). Diese Erklärungsfristen können generell oder im Einzelfall verlängert werden (§ 109 Abs. 1 AO).

Gibt der Steuerpflichtige die Erklärung nicht oder nicht fristgerecht ab, kann die Abgabe nach §§ 328 ff. AO erzwungen werden. Unberührt hiervon bleiben die Schätzung nach § 162 AO und die Festsetzung eines Verspätungszuschlags (vgl. § 152 AO). Zum Jahreswechsel 2016/2017 wurden die Mitwirkungspflichten der Steuerpflichtigen gem. § 162 AO wesentlich verschärft.

Bei der Festsetzung eines Verspätungszuschlags handelt es sich um eine Ermessensentscheidung der Finanzbehörde.

Soweit diese gemäß § 5 AO ermächtigt ist, nach ihrem Ermessen zu handeln, hat sie ihr Ermessen entsprechend dem Zweck der Ermächtigung auszuüben und die gesetzlichen Grenzen des Ermessens einzuhalten.

Für die Festsetzung eines Verspätungszuschlages sind daher folgende Voraussetzungen zu prüfen:

- a) Pflicht zur Abgabe einer Steuererklärung
- b) Verspätete Abgabe oder Nichtabgabe
- c) Vorliegen von Verschulden
- d) Bemessungsgrundlage: Für den Verspätungszuschlag bestehen zwei verschiedene Höchstgrenzen:
  - höchstens 10 % der festgesetzten Steuer und
  - höchstens 25.000 EUR
- e) Ausübung sachgerechten Ermessens.

### 13.6.4 Form und Inhalt der Steuererklärungen

Die Steuererklärungen sind gemäß § 150 AO nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck abzugeben, soweit nicht eine mündliche Steuererklärung zugelassen ist. Dabei hat der Steuerpflichtige in der Steuererklärung die Steuer selbst zu berechnen, soweit dies gesetzlich vorgeschrieben ist (sog. Steueranmeldung).

Die Angaben in den Steuererklärungen sind zudem wahrheitsgemäß nach bestem Wissen und Gewissen zu machen. Dies ist, wenn der Vordruck dies vorsieht, auch schriftlich zu versichern.

Eine Steuergefährdung i. S. v. § 379 AO (Neufassung vom 29.12.2016) umfasst auch schon Vorbereitungshandlungen, die der Minderung der Steuerschuld dienen sollen, wie beispielsweise das Ausstellen von verfälschten Belegen. Ein solcher Verstoß kann mit bis zu 25.000 EUR Geldbuße geahndet werden.

Ordnen die Steuergesetze zusätzlich an, dass der Steuerpflichtige die Steuererklärung eigenhändig zu unterschreiben hat, so ist die Unterzeichnung durch einen Bevollmächtigten nur dann zulässig, wenn der Steuerpflichtige infolge seines körperlichen oder geistigen Zustandes oder durch längere Abwesenheit an der Unterschrift gehindert ist. Die eigenhändige Unterschrift kann nachträglich verlangt werden, wenn der Hinderungsgrund weggefallen ist.

Schließlich müssen den Steuererklärungen die Unterlagen beigelegt werden, die nach den Steuergesetzen vorzulegen sind. Dritte Personen sind insoweit verpflichtet, hierfür erforderliche Bescheinigungen auszustellen.

Besondere Vorsicht ist bei der Aktualität der Angaben geboten. Sollten diese unzutreffend oder falsch übermittelt werden, z. B. dass eine Vollmacht für einen Dritten inhaltlich verändert oder ganz widerrufen wurde, kann eine Geldbuße von bis zu 10.000 EUR verhängt werden (§ 383b AO vom 01.01.2017).

Die Finanzbehörden haben bei der Überprüfung von Angaben dieselben Befugnisse wie bei der Aufklärung der für die Besteuerung erheblichen Verhältnisse.

### 13.6.5 Festsetzungsverfahren

Nachdem der steuerliche Sachverhalt und die einschlägigen Gesetzesvorschriften – durch die Finanzbehörde – ermittelt sind, kann das Finanzamt die Steuern festsetzen.<sup>18</sup> Steuern werden meist durch einen Steuerbescheid (vgl. § 155 Abs. 1 Satz 2 AO) festgesetzt. Diese unterscheidet man in sog. „formlose“ (gilt für Steueranmeldungen) und „förmliche“ Steuerbescheide (Regelfall) (vgl. Abb. 13.4).

#### 13.6.5.1 Förmliche Steuerbescheide

Ein „förmlicher“ Steuerbescheid (=Regelfall) muss hinsichtlich Form und Inhalt folgende Bedingungen erfüllen: Er muss.

- schriftlich ergehen (§ 157 Abs. 1 S. 1 AO),
- die erlassende Behörde bezeichnen (§ 119 Abs. 3 und 4 AO),

---

<sup>18</sup>Koenig/Cöster AO § 155 Rn. 10 f.

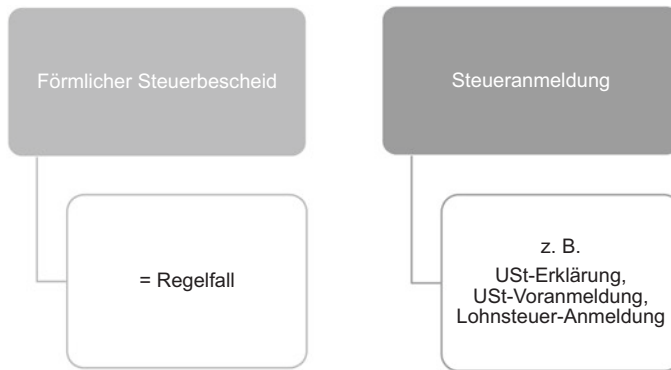


**Abb. 13.4** Formen der Steuerfestsetzung

- den Steuerschuldner bezeichnen (§ 157 Abs. 1 S. 2 AO),
- die Höhe und die Art der Steuerschuld angeben (§ 157 Abs. 1 S. 2 AO),
- eine Begründung enthalten (§§ 121, 157 Abs. 2 AO) und
- eine Rechtsbehelfsbelehrung enthalten (§ 157 Abs. 1 S. 3 AO).

Ergeht der Bescheid nicht schriftlich, sind die erlassende Behörde, der Steuerschuldner oder die Art und Höhe der Steuerschuld nicht hinreichend bezeichnet, so liegt ein schwerwiegender Mangel vor, der i. d. R. zur Nichtigkeit führt (§ 125 AO). Fehlt jedoch die Begründung, so kann sie durch das Finanzamt nachgeholt werden (§ 126 Abs. 1 Nr. 2 AO). Fehlt die Rechtsbehelfsbelehrung oder ist sie fehlerhaft, so ist dies ebenfalls ein heilbarer Mangel; der Steuerpflichtige kann dann bis zum Ablauf eines Jahres ab Bekanntgabe einen Einspruch einlegen (§ 356 Abs. 2 AO).

### 13.6.5.2 Steuerfestsetzung mit/ohne Nebenbestimmung

Steuerbescheide können wie folgt erlassen werden:

- ohne Angabe einer Nebenbestimmung,
- mit Angabe einer Nebenbestimmung, z. B.
  - unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 AO),
  - vorläufig (§ 165 AO).

Ist eine Steuer festgesetzt, so sind das Finanzamt und der Steuerpflichtige daran gebunden. Eine Änderung (=Berichtigung) oder Aufhebung der Festsetzung kann nur noch erfolgen, wenn Berichtigungsvorschriften (§§ 129, 172 ff. AO) dies erlauben oder der Steuerpflichtige Einspruch (§ 348 AO) einlegt. Um jedoch eine Verzögerung des Veranlagungsverfahrens zu vermeiden, hat der Gesetzgeber den Finanzämtern die Möglichkeit an die Hand gegeben, ohne genaue Prüfung zügig zu veranlagern, die genaue Prüfung

jedoch später vorzunehmen; die Steuer wird „unter dem Vorbehalt der Nachprüfung“ festgesetzt.

### **13.6.5.3 Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 AO)**

Jeder Steuerbescheid kann durch das Finanzamt mit dem Vermerk „unter dem Vorbehalt der Nachprüfung“ versehen werden. Einige Bescheide stehen kraft Gesetzes, d. h. auch ohne Vermerk, unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. Hierzu gehören insbesondere

- Vorauszahlungsbescheide (§ 164 Abs. 1 S. 2 AO),
- Steueranmeldungen (§ 168 S. 1 AO) (USt-Voranmeldung, LSt-Anmeldung, USt-Erklärung) und
- Eintragung eines Lohnsteuerfreibetrages (§ 39a Abs. 4 EStG).

Voraussetzung für den Vorbehalt der Nachprüfung ist, dass der Steuerfall noch nicht abschließend geprüft ist.<sup>19</sup> Eine Begründung für die Festsetzung unter dem Vorbehalt ist nicht erforderlich (§ 164 Abs. 1 S. 1 AO). Der Vorbehalt erfasst dabei den gesamten Bescheid.

Die Besonderheit der Festsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung besteht darin, dass die Steuerfestsetzung inhaltlich aufgehoben oder geändert werden kann, auch wenn der Bescheid bereits unanfechtbar ist, d. h., die Einspruchsfrist bereits abgelaufen ist. So können z. B. neue Tatsachen berücksichtigt oder Rechtsfehler berichtigt werden. Auch der Steuerpflichtige kann „jederzeit“ einen Änderungsantrag (=Berichtigungsantrag) stellen (§ 164 Abs. 2 S. 2 AO) oder eine geänderte Erklärung oder Steueranmeldung abgeben. Der Vorbehalt entfällt, wenn er ausdrücklich aufgehoben wird, eine Außenprüfung stattfand oder spätestens (ohne weitere Handlung des Finanzamtes), wenn die Festsetzungsfrist abläuft. Allerdings kommt nach § 164 Abs. 4 S. 2 nur die „kurze“ Verjährungsfrist von vier Jahren in Betracht.

### **13.6.5.4 Vorläufige Festsetzung (§ 165 AO)**

Eine Steuer kann vorläufig festgesetzt werden, wenn Ungewissheit über Besteuerungsgrundlagen bestehen (z. B. weil die Eigentumsverhältnisse an einer Sache ungeklärt sind oder die Steuerpflicht generell bestritten wird).

Umfang und Grund der Vorläufigkeit sind im Bescheid anzugeben (§ 165 Abs. 1 S. 3). Die Vorläufigkeit beschränkt sich auf die ungewissen Voraussetzungen, sie bezieht sich nur auf bestimmte Punkte des Steuerbescheides.<sup>20</sup>

Auch wenn das Bundesverfassungsgericht die Unvereinbarkeit eines Steuergesetzes mit dem Grundgesetz festgestellt hat und der Gesetzgeber zu einer Neuregelung ver-

<sup>19</sup>Vgl. Seer in Tipke/Kruse, § 164 AO, Tz. 12.

<sup>20</sup>Vgl. Seer in Tipke/Kruse, § 165 AO, Tz. 7.



pflichtet ist, ist die Steuer vorläufig festzusetzen. Daneben ist eine vorläufige Steuerfestsetzung auch dann möglich, wenn ein Musterverfahren beim Europäischen Gerichtshof oder dem Bundesverfassungsgericht anhängig ist (§ 165 Abs. 1 S. 2 AO).

---

## 13.7 Das Erhebungsverfahren

### 13.7.1 Entstehung und Fälligkeit der Steuer

Steuern können erst dann erhoben werden, wenn sie entstanden, festgesetzt und fällig sind.<sup>21</sup> Eine Steuer entsteht, wenn der gesetzliche Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft (vgl. § 38 AO). Dies richtet sich nach den jeweiligen Einzelsteuergesetzen.

---

#### Beispiele für die Steuerentstehung

- Einkommensteuer: Mit Ablauf des 31.12. des entsprechenden Jahres (§ 36 Abs. 1 EStG)
- USt-Voranmeldung: Mit Ablauf des USt-Voranmeldungszeitraums, in dem die Leistung ausgeführt wurde (§ 13 Abs. 1 Nr. 1a „Sollbesteuerung“)

Damit der Steuerpflichtige die Steuer entrichten kann, muss sie (insbesondere durch den Steuerbescheid, § 155 AO) festgesetzt sein. Steuern sind mit Fälligkeit zu bezahlen. Die Fälligkeit der Steuern richtet sich meist nach den Einzelsteuergesetzen (§ 220 Abs. 1 AO).

---

#### Beispiele

- ESt-Abschlusszahlung: 1 Monat nach Bekanntgabe (§ 36 Abs. 4 EStG)
- ESt-Vorauszahlung: 10.03; 10.06; 10.09; 10.12; (§ 37 EStG)
- KSt-Abschlusszahlung: 1 Monat nach Bekanntgabe (§§ 31 Abs. 1 KStG, 36 Abs. 4 EStG)
- GewSt-Abschlusszahlung: 1 Monat nach Bekanntgabe (§ 20 Abs. 2 S. 2 GewStG)
- GewSt-Vorauszahlung: 15.02; 15.05; 15.08; 15.11; (§ 19 GewStG)
- USt-Abschlusszahlung: 1 Monat nach Eingang der Jahressteuer-Anmeldung (§ 18 Abs. 4 S. 1 UStG) oder 1 Monat nach Bekanntgabe des USt-Bescheides (§ 18 Abs. 4 S. 2 UStG)
- USt-Voranmeldung: 10 Tage nach Ablauf des USt-Voranmeldungszeitraums (§ 18 Abs. 1 u. 2 UStG)
- LSt-Anmeldung: 10 Tage nach Ablauf des LSt-Anmeldungszeitraums (§ 41a Abs. 1 EStG)

---

<sup>21</sup>Vgl. Grashoff/Kleinmanns, Steuerrecht, Rn. 577.

### 13.7.2 Zahlungsmöglichkeiten (§ 224 AO)

Die Abgabenordnung sieht die in Tab. 13.4 genannten Zahlungsmodalitäten vor.

### 13.7.3 Folgen nicht rechtzeitiger Zahlung

Ist die Steuerschuld nicht rechtzeitig bezahlt worden, so

- fallen Säumniszuschläge (§ 240 AO) an und
- das Finanzamt kann das Vollstreckungsverfahren (§ 249 ff. AO) einleiten.

### 13.7.4 Säumniszuschlag

Wird eine Steuer nicht spätestens am Fälligkeitstag gezahlt, hat der Steuerpflichtige einen Säumniszuschlag zu entrichten (§ 240 Abs. 1 AO). Bei steuerlichen Nebenleistungen entstehen keine Säumniszuschläge (§ 240 Abs. 2 AO). Der Säumniszuschlag entsteht – kraft Gesetzes – allein durch Zeitablauf. Er wird jedoch bei einer Säumnis bis zu drei Tagen (=Schonfrist) nicht erhoben. Diese Schonfrist gilt jedoch nicht bei Bar-/Scheckzahlung (§ 240 Abs. 3 S. 2).

► **Merke** „Bar und Scheck – Schonfrist weg!“

Bei Steueranmeldungen (z. B. USt-Voranmeldung, USt-Erklärung oder LSt-Anmeldung) tritt die Säumnis nicht ein, bevor die Anmeldung abgegeben worden ist (§ 240 Abs. 1 S. 3). Gibt z. B. der Steuerpflichtige seine USt-Voranmeldung verspätet ab, so sind die Säumniszuschläge erst von dem auf den Tag des Eingangs der Voranmeldung folgenden Tag (0:00 Uhr) an zu berechnen. Für die verspätete Abgabe der Voranmeldung muss das Finanzamt nunmehr unter bestimmten Voraussetzungen ggf. einen Verspätungszuschlag (vgl. § 152 Abs. 2 AO) festsetzen.

**Tab. 13.4** Zahlungsmodalitäten

| Art der Zahlung     | Wirkung der Zahlung erfolgt                 |
|---------------------|---------------------------------------------|
| Bar-/Scheckzahlung  | am 3. Tag nach Eingang beim Finanzamt       |
| Überweisung         | am Tag der Gutschrift bei der Finanzbehörde |
| Einzugsermächtigung | am Fälligkeitstag                           |

### 13.7.5 Vollstreckungsverfahren

Das Finanzamt kann, meist nach Mahnung (§ 259 AO), mit eigenen Vollstreckungsbeamten in das Vermögen des Steuerpflichtigen vollstrecken (vgl. § 249 Abs. 1 AO). Demnach ist das Finanzamt also *nicht* darauf angewiesen, sich erst bei Gericht einen Vollstreckungstitel zu besorgen und damit einen Gerichtsvollzieher zu beauftragen.

### 13.7.6 Zinsen, §§ 233 ff. AO

Zinsen sind steuerliche Nebenleistungen (§ 3 Abs. 4 AO) und daher Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis (§ 37 Abs. 1 AO). Sie entstehen zulasten und zugunsten des Steuerpflichtigen nur, wenn dies gesetzlich bestimmt ist (§ 233 S. 1 AO, siehe auch Abb. 13.4).

Verzinst werden

- Zinsen für Steuernachzahlungen/-erstattungen (§ 233a AO),
- Stundungszinsen (§ 234 AO),
- Hinterziehungszinsen (§ 235 AO),
- Prozesszinsen (§ 236 AO) und
- Aussetzungszinsen (§ 237 AO).

Die Zinsen betragen (vgl. § 238 Abs. 1 u. 2 AO)

- 0,5 % der auf volle 50,00 EUR abgerundeten Steuerschuld
- für jeden vollendeten Monat.

Diese Berechnung muss für jede „Einzelforderung“ gesondert erfolgen und eine Festsetzung unterbleibt, wenn der Zinsbetrag weniger als 10,00 EUR beträgt (§ 239 Abs. 2 AO). Der Zinsbetrag wird auf volle Euro zugunsten des Stpfl. gerundet.

### 13.7.7 Zinsen für Steuernachzahlungen/-erstattungen (§ 233a AO)

Führt die Festsetzung der Steuer zu einer Nachzahlung bzw. Erstattung, so sind die nachgeforderten bzw. zu erstattenden Steuerbeträge grundsätzlich zu verzinsen (§ 233a AO). Diese Verzinsung soll einen Ausgleich dafür schaffen, dass die Steuern trotz gleichen Entstehungszeitpunkts für alle Steuerpflichtigen doch in den Einzelfällen zu unterschiedlichen Zeitpunkten festgesetzt und fällig werden. Von der Verzinsung sind nur

Nachforderungen und Erstattungen bei den in § 233a Abs. 1 S. 1 AO genannten Steuern, nämlich ESt, KSt, USt und GewSt betroffen.<sup>22</sup> Nachforderungen und Erstattungen von Abzugsteuern (z. B. LSt, KapESt) und Vorauszahlungen sind in § 233a Abs. 1 S. 2 ausdrücklich von der Zinspflicht ausgenommen. Ebenfalls ausgenommen ist der Solidaritätszuschlag und (teilweise) die Kirchensteuer. Der Zinslauf beginnt mit Ablauf der Karenzfrist, nämlich 15 Monate nach Entstehung der Steuer.<sup>23</sup> Dies war z. B. für das Jahr 2011 der 31.03.2013, 24:00 Uhr.

Für das Ende des Zinslaufs kommt es auf den Ablauf des Tages der wirksamen Steuerfestsetzung an; i. d. R. also auf den Ablauf des Tages der Bescheidbekanntgabe (§ 233a Abs. 2 S. 3 AO).

Grundlage für die Berechnung der Zinsen ist der sog. Unterschiedsbetrag. Er errechnet sich aus der Differenz zwischen jeweils festgesetzter Steuer (festgesetztes Soll) und festgesetzten Vorauszahlungen (Vorauszahlungssoll).<sup>24</sup>

$$\begin{array}{r}
 \text{Festgesetzte Steuer} \\
 \text{./. anzurechnende Steuerabzugsbeträge (LSt, KapESt)} \\
 \text{./. anzurechnende Körperschaftsteuer (nur bis 2001!)} \\
 \text{./.. festgesetzte Vorauszahlungen} \\
 \hline
 = \text{Unterschiedsbetrag}
 \end{array}$$

Führt jedoch die Festsetzung der Steuerschuld zu einer Erstattung, so sind die zu erstattenden Beträge ebenfalls zu verzinsen. Um Erstattungszinsen auf festgesetzte – aber nicht entrichtete – Vorauszahlungen zu vermeiden, ist nur der tatsächlich zu erstattende Betrag zu verzinsen.

### 13.7.8 Stundungszinsen

#### 13.7.8.1 Voraussetzung für eine Stundung; § 222 AO

Durch eine Stundung (§ 222 AO) kann die Fälligkeit hinausgeschoben werden. Hierzu müssen jedoch folgende Voraussetzungen erfüllt sein:

- Für den Steuerpflichtigen muss eine erhebliche Härte vorliegen.
- Der Steueranspruch darf nicht gefährdet sein.
- Ein Antrag muss vorliegen.

<sup>22</sup>Vgl. Klein/Rüsken AO § 233a Rn. 6.

<sup>23</sup>Vgl. Loose in Tipke/Kruse, § 233a AO, Tz. 16.

<sup>24</sup>Vgl. Koenig/Koenig AO § 233a Rn. 51.

- Die Gewährung erfolgt gegen Sicherheitsleistung.
- Es darf sich nicht um eine Abzugsteuer (z. B. Lohnsteuer der ArbN, KapEst) handeln.

### 13.7.8.2 Berechnung von Stundungszinsen

Der Zinszahlungszeitraum beginnt bei den Stundungszinsen mit dem 1. Tag der (eventuell rückwirkend gewährten) Stundung. Bei Stundung „ab Fälligkeit“ ist zu beachten, dass die Fälligkeit durch § 108 Abs. 3 AO hinausgeschoben sein kann.

### 13.7.9 Zahlungsverjährung (§§ 228 ff. AO)

Steueransprüche erlöschen u. a. auch mit Ablauf der Zahlungsverjährung. Das Finanzamt kann die Steuern nicht mehr fordern, und der Steuerpflichtige muss keine Zahlung mehr leisten. Die Zahlungsverjährungsfrist beträgt für alle Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis

- fünf Jahre (§ 228 AO) und beginnt mit
- Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuer fällig geworden ist (§ 229 AO).

---

## 13.8 Allgemeines zum außergerichtlichen und gerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren

Jeder Steuerpflichtige kann Maßnahmen der Verwaltung durch unabhängige Gerichte auf ihre Rechtmäßigkeit hin überprüfen lassen. Bevor jedoch die Gerichte bemüht werden können, soll grundsätzlich die Finanzbehörde in einem vorgeschalteten internen Verfahren den Verwaltungsakt noch einmal überprüfen.<sup>25</sup>

Die maßgebenden Vorschriften für das Einspruchsverfahren befinden sich in den §§ 347–367 AO. Ein Einspruch führt nur dann zu dem gewünschten Ergebnis, wenn er nicht nur zulässig, sondern auch begründet ist, d. h., das Vorbringen muss sowohl den formellen als auch den materiellen Anforderungen der Steuergesetze gerecht werden.

Zur Fristwahrung kann ein Einspruch zunächst auch ohne Begründung eingereicht und diese dann später nachgereicht werden.

### 13.8.1 Die wesentlichen Einspruchsvoraussetzungen (Überblick)

Zusammengefasst ergeben sich folgende Einspruchsvoraussetzungen, die allesamt im Rahmen der Zulässigkeit des Einspruchs zu prüfen sind:

---

<sup>25</sup>Vgl. Grashoff/Kleinmanns, Steuerrecht, Rn. 598 f.

- Statthaftigkeit des Einspruchs, vgl. § 347 AO
- Form des Einspruchs, vgl. § 357 AO
- Schriftform (eigenhändig) oder durch Niederschrift an Amtsstelle
- Erkennbarkeit, wer den Einspruch eingelegt hat (eine Unterschrift ist nicht erforderlich)
- unrichtige Bezeichnung schadet nicht
- Einlegung per Telefax reicht aus
- Beschwer, vgl. § 350 AO
- Bei einer festgesetzten Steuer i. H. v. 0,00 € besteht grds. keine Beschwer; anders, wenn z. B. ein zugleich begehrter Verlustvortrag versagt wird.
- Frist: Monatsfrist, vgl. §§ 355 Abs. 1, 122 Abs. 2, 108 Abs. 1 AO, §§ 187 f. BGB
- Einspruchsbefugnis gegen gesonderte Feststellungen (§ 352 AO)

► **Merke** Die Frist von einem Monat darf nicht mit einer vierwöchigen Frist verwechselt werden!

## 13.8.2 Die Einspruchsvoraussetzungen im Einzelnen

### 13.8.2.1 Statthaftigkeit

Der Einspruch ist nach § 347 Abs. 1 Nr. 1 AO in allen Abgabenangelegenheiten, auf denen die AO anwendbar ist, statthaft.

Hierunter fallen beispielsweise folgende Verwaltungsakte:

- Steuerbescheide (auch Vorauszahlungsbescheide)
- Steueranmeldungen
- Feststellungsbescheide
- Steuermessbescheide
- Ablehnung von Stundungs- und Erlassanträgen
- Festsetzung von Verspätungszuschlägen
- Ablehnung eines Antrags auf Aussetzung der Vollziehung

Hingegen ist ein Einspruch in folgenden Fällen nicht statthaft (vgl. § 348 AO):

- gegen Einspruchsentscheidungen (§ 367 AO)
- bei Nichtentscheidung über einen Einspruch und
- gegen Verwaltungsakte, die nicht unter § 347 Abs. 1 S. 1 Nr. 1–4 AO fallen (z. B. Gewerbesteuerbescheide der Gemeinden).

### 13.8.2.2 Form

Der Einspruch muss schriftlich, zur Niederschrift oder telegrafisch (oder durch Telefax) eingelegt werden. Eine eigenhändige Unterschrift ist nicht erforderlich (§ 357 AO). Tele-

fonische Einsprüche sind unzulässig. Ob der Einspruch als solcher bezeichnet wird, ist unschädlich. Demnach reicht auch die Bezeichnung „Widerspruch“ oder „Einwendung“ aus.

Aus dem Einspruch muss sich jedoch ergeben, wer den Rechtsbehelf einlegt. Außerdem muss erkennbar sein, welche Entscheidung der Behörde konkret angegriffen wird.

### **13.8.2.3 Beschwer**

Der Steuerpflichtige kann nach § 350 AO nur dann Einspruch einlegen, wenn er beschwert ist. Er muss geltend machen, dass er durch einen Verwaltungsakt in seinen Rechten verletzt ist.<sup>26</sup> Eine Beschwerde ist immer dann anzunehmen, wenn sich die Einwendungen des Steuerpflichtigen auf die Höhe der Steuer auswirken. Bei Festsetzung der Steuer auf 0,00 EUR liegt demnach keine Beschwerde vor;<sup>27</sup> ein Einspruch wäre nicht zulässig.

### **13.8.2.4 Frist**

Der Einspruch muss innerhalb der Einspruchsfrist von einem Monat nach Bekanntgabe (§ 122 Abs. 2 AO) des Verwaltungsaktes beim zuständigen Finanzamt eingelegt sein (§ 355 AO). Um die Einspruchsfrist zu wahren, kann der Steuerpflichtige den Einspruch zunächst auch ohne Begründung einlegen. Wird die Begründung nicht innerhalb einer vom Finanzamt festgesetzten Frist nachgereicht, kann der Einspruch als unbegründet zurückgewiesen werden (sog. „Präklusionsfrist“, § 364b AO).

Sollte der Steuerpflichtige – unverschuldet – die Einspruchsfrist versäumt haben, so hat er noch die Möglichkeit der Wiedereinsetzung in den vorigen Stand (§ 110 AO), soweit ihn kein Verschulden trifft.

### **13.8.2.5 Einspruchsbefugnis gegen gesonderte Feststellungen (§ 352 AO)**

§ 352 AO schränkt bei sog. Feststellungsbescheiden die Einspruchsbefugnis der an der Feststellung beteiligten Gesellschafter oder Gemeinschaften ein.

Nach § 179 Abs. 1 AO werden in den Steuergesetzen und insbesondere in den in § 180 AO genannten Fällen bestimmte Besteuerungsgrundlagen, die für die Steuerpflicht und für die Bemessung der Steuer maßgebend sind, durch einen selbstständigen Verwaltungsakt, einen Feststellungsbescheid, gesondert festgestellt.

Die gesonderte Feststellung erfolgt nach § 179 Abs. 2 S. 2 AO einheitlich, wenn dies gesetzlich vorgesehen ist, oder insbesondere, wenn der Gegenstand der Feststellung mehreren Steuerpflichtigen i. S. v. § 33 AO zuzurechnen ist. Der Feststellungsbescheid richtet sich dann gemäß § 179 Abs. 2 S. 1 AO gegen den Steuerpflichtigen, dem der

---

<sup>26</sup>Vgl. Koenig/Cöster AO § 350 Rn. 6.

<sup>27</sup>Vgl. Klein/Brockmeyer AO § 350 Rn. 6.

Feststellungsgegenstand bei der Besteuerung zuzurechnen ist. Der Feststellungsbescheid hat Bindungswirkung für alle Feststellungsbeteiligten.<sup>28</sup>

Jedem Feststellungsbeteiligten steht grundsätzlich die Einspruchsbefugnis gegen den Feststellungsbescheid zu, wenn er geltend macht, durch den Feststellungsbescheid beschwert zu sein.

Dieser Grundsatz, der in § 352 Abs. 1 Nr. 2 AO zum Ausdruck kommt, wird dann eingeschränkt, wenn sich die Feststellungsbeteiligten hinsichtlich des Gegenstands der Feststellung zivilrechtlich darauf verständigt haben, dass für die Verwaltung oder Geschäftsführung nur ein vertretungsberechtigter Geschäftsführer bestellt ist, der die rechtlichen Interessen der Gesamtheit der Gesellschafter, Gemeinschaftler oder Mitberechtigten dieses Zusammenschlusses wahrzunehmen hat.

Die Einschränkung des Rechtsschutzes durch § 352 Abs. 1 Nr. 1 AO besteht dann nicht, wenn durch den Feststellungsbescheid in die eigene Rechtssphäre des einzelnen Gesellschafters oder Gemeinschafters eingegriffen wird und seine Interessen durch den bestellten Vertreter oder Einspruchsbevollmächtigten i. S. v. § 352 Abs. 2 AO insoweit nicht wirksam wahrgenommen werden können. Die individuelle Einspruchsbefugnis des Gesellschafters, Gemeinschafters oder Mitberechtigten ist in den in § 352 Abs. 1 Nr. 3 bis 5 AO aufgezählten Fällen auch dann gegeben, wenn ein vertretungsberechtigter Geschäftsführer oder Einspruchsbevollmächtigter i. S. v. § 352 Abs. 2 AO vorhanden ist.

### 13.8.3 Einspruchsentscheidung

Über den Einspruch entscheidet die Finanzbehörde, die den Verwaltungsakt erlassen hat, durch Einspruchsentscheidung (367 Abs. 1 AO). Die Behörde muss den angefochtenen Verwaltungsakt in vollem Umfang überprüfen.

Keine förmliche Entscheidung ist erforderlich, wenn dem Einspruch stattgegeben wird; in diesem Fall kann die Finanzbehörde den angefochtenen Verwaltungsakt zurücknehmen oder in vollem Umfang ändern (sog. Abhilfebescheid, siehe auch Abb. 13.5).

Das Einspruchsverfahren ist hinsichtlich der Aktivitäten des Finanzamts kostenlos. Auf der anderen Seite sieht die AO – auch im Falle der aus Sicht des Steuerpflichtigen erfolgreichen Durchführung eines Einspruchsverfahrens – keine Kostenerstattung zugunsten des Steuerpflichtigen vor. Dies gilt prinzipiell unabhängig davon, ob der Steuerpflichtige Ersatz für eigenen Aufwand oder solchen für die Einschaltung eines Bevollmächtigten (Steuerberater, Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer o. Ä.) im Einspruchsverfahren begehrt.

In Fällen, in denen der Finanzbeamte offensichtlich einen gravierenden Fehler gemacht hat, kann die Geltendmachung eines Amtshaftungsanspruchs gemäß Art. 34 GG i. V. m. § 839 BGB in Betracht kommen.

---

<sup>28</sup>Vgl. Klein/Ratschow AO § 179 Rn.14.



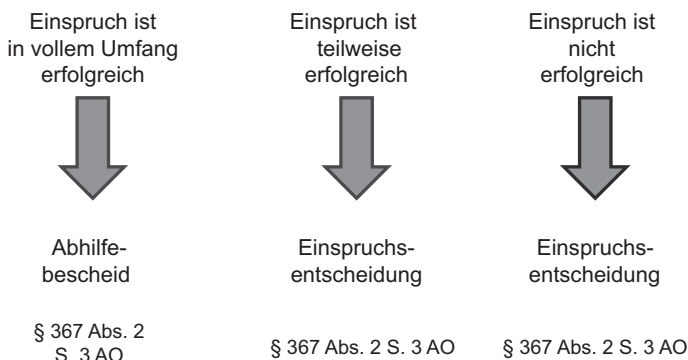


**Abb. 13.5** Folgen des Einspruchs

### 13.8.4 Verböserung

Die Überprüfung des Verwaltungsaktes kann auch zu einem Nachteil für den Steuerpflichtigen führen (sog. Verböserung).<sup>29</sup> Allerdings muss die Behörde den Steuerpflichtigen auf diese Möglichkeit aufmerksam gemacht haben und ihm Gelegenheit geben, sich zu äußern (§ 367 Abs. 2 AO). Der Einspruch kann in diesen Fällen zurückgenommen werden.

### 13.8.5 Aussetzung der Vollziehung

Durch das Einlegen des Einspruchs wird die Zahlungsverpflichtung des angefochtenen Verwaltungsaktes nicht eingeschränkt (§ 361 Abs. 1 S. 1 AO), d. h. insbesondere, dass der Steuerpflichtige trotz Einspruchs die festgesetzte Steuerschuld in vollem Umfang bezahlen muss.

Wird dagegen die Vollziehung ausgesetzt, so wird die angeordnete Rechtsfolge (=Verpflichtung zur Zahlung) nicht vollzogen, d. h., die Fälligkeit der Steuerschuld wird vorübergehend ausgesetzt.

Eine Aussetzung der Vollziehung soll nach der Vorstellung des Gesetzes jedoch nur dann erfolgen, wenn ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Verwaltungsaktes bestehen oder wenn die Vollziehung für den Betroffenen eine unbillige Härte darstellt. Die Aussetzung kann zudem von einer Sicherheitsleistung abhängig gemacht werden, soweit eine Gefährdung der Steuerforderung besteht.

Die Finanzbehörde, die den angefochtenen Verwaltungsakt erlassen hat, ist auch für die Aussetzung der Vollziehung zuständig (§ 361 Abs. 2 AO).

<sup>29</sup>Vgl. Koenig/Cöster AO § 367 Rn. 19.

Hat der Steuerpflichtige mit dem eingelegten Einspruch keinen Erfolg, so ist der geschuldete Betrag zu verzinsen (§ 237 AO).

### 13.8.6 Anfechtbarkeit geänderter Verwaltungsakte

In § 351 Abs. 1 AO wird geregelt, dass Verwaltungsakte, die unanfechtbare Verwaltungsakte ändern, nur insoweit durch den Einspruch angegriffen werden können, wie die jeweilige Änderung reicht. Ziel dieser Regelung ist es, im Rahmen des Einspruchsverfahrens keine Umgehung der materiellen Bestandskraft zuzulassen. Ergeht ein materiell fehlerhafter Erstbescheid und wird gegen diesen innerhalb der Einspruchsfrist kein Einspruch eingelegt, so erwächst er in Bestandskraft. Wird ein später ergehender Änderungsbescheid mit Einspruch angegriffen, verhindert § 351 Abs. 1 AO, dass der Änderungsbescheid vollumfänglich änderbar ist.

### 13.8.7 Antrag auf „schlichte Änderung“

Ist ein fehlerhafter Steuerbescheid ergangen, so kann der Steuerpflichtige neben dem Einspruch auch eine „schlichte Änderung“ beantragen. Soll sich die Änderung zugunsten des Steuerpflichtigen auswirken, so muss dieser Antrag *vor Ablauf der Einspruchsfrist* der Finanzbehörde vorliegen (§ 172 Abs. 1 Nr. 2a AO).

Gegenüber dem Einspruch und dem damit verbundenen Rechtsbehelfsverfahren bietet der Antrag auf schlichte Änderung den Vorteil, dass er formfrei – also auch mündlich – gestellt werden kann. Darüber hinaus vermeidet er die Gefahr der Verböserung des ursprünglichen Bescheides. Es wird nicht der gesamte Steuerfall aufgerollt, sondern die Berichtigung ist auf die beantragten Punkte beschränkt (Punktberichtigung).<sup>30</sup> Mit dem Antrag auf schlichte Änderung kann allerdings keine Aussetzung der Vollziehung gem. § 361 Abs. 2 AO gewährt werden (lediglich ein Antrag auf Stundung (§ 222 AO) wäre möglich). Zusätzlich birgt der Antrag auf schlichte Änderung die große Gefahr, dass bei nicht rechtzeitiger Bearbeitung durch den Sachbearbeiter des Finanzamts der ursprüngliche, fehlerhafte Bescheid mit Ablauf der Einspruchsfrist bestandskräftig wird und dann kein förmlicher Einspruch mehr möglich ist.

Ein möglicher Fall eines solchen fehlerhaften Bescheides mit u. U. gravierenden Auswirkungen ist ein Vorauszahlungsbescheid.

Wie beschrieben, weisen der Einspruch und der Antrag auf schlichte Änderung (vgl. § 172 Abs. 1 Nr. 2a AO) gewisse Überschneidungen auf. Dazu die Gegenüberstellung in Tab. 13.5.

---

<sup>30</sup>Vgl. Loose in Tipke/Kruse, § 177 AO, Tz. 30.

**Tab. 13.5** Gegenüberstellung Einspruch und Antrag auf schlichte Änderung

| Einspruch                                | Antrag auf schlichte Änderung                |
|------------------------------------------|----------------------------------------------|
| Schriftlich                              | Auch mündlich möglich                        |
| Aussetzung der Vollziehung               | Nur Möglichkeit der Stundung                 |
| Gesamter Steuerfall bleibt „offen“       | Punktuelle Änderung                          |
| Verböserung möglich                      | Verböserung nicht möglich                    |
| Rechtsbehelfsmöglichkeit bleibt erhalten | Rechtsbehelfsmöglichkeit geht u. U. verloren |

### 13.8.8 Klage

Ist das Einspruchsverfahren erfolglos geblieben, so kann der Steuerpflichtige gerichtlich gegen den Verwaltungsakt der Behörde vorgehen. Diese Möglichkeit besteht insbesondere durch die Erhebung einer Klage (§§ 40 ff. FGO) und der Revision (§ 115 FGO). Die Klage ist beim zuständigen Finanzgericht schriftlich zu erheben (§ 64 FGO). Die Frist zur Erhebung der Klage beträgt einen Monat ab Bekanntgabe der Entscheidung über den Einspruch.

Näheres hierzu im Beitrag 14 „Verfahren vor den Finanzgerichten (FGO)“.

## 13.9 Der Amtsträger

### 13.9.1 Der Amtsträger

Der Begriff des „Amtsträgers“ wird in § 7 AO definiert (vgl. hierzu auch: § 11 Abs. 1 Nr. 2 und 3 StGB). Für die tägliche Praxis im Umgang mit den Finanzbehörden sind v. a. § 7 Nr. 1 AO in Bezug auf Beamte sowie § 7 Nr. 3 AO in Bezug auf „zur Wahrnehmung von Aufgaben der öffentlichen Verwaltung bestellte Personen“ von Bedeutung. Dabei wird unter „Aufgaben der öffentlichen Verwaltung“ nur eine insoweit „selbständige Tätigkeit mit Entscheidungsbefugnis“ verstanden (z. B. Angestellter, der eine Betriebsprüfung durchführt). Hilfspersonen, die lediglich bei öffentlichen Aufgaben mitwirken und rein mechanische Tätigkeiten ausüben (z. B. angestellte Fahrer, Registratur- oder Schreibkräfte) sind keine Amtsträger.

### 13.9.2 Das Steuergeheimnis

Da im Besteuerungsverfahren vom Steuerpflichtigen die vollständige Offenlegung aller steuerrelevanten persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse verlangt wird, gebietet schon der grundrechtlich verbrieft Schutz der Privatsphäre, dass im Gegenzug alle

Amtsträger der Finanzverwaltung zur Amtsverschwiegenheit verpflichtet werden.<sup>31</sup> Unter anderem aus diesem Grunde wurde in § 30 AO die Wahrung des Steuergeheimnisses fixiert. Die Verschwiegenheitsverpflichtung der Amtsträger wird in § 30 Abs. 3 AO auf weitere Personen ausgedehnt.

Verletzungen des Steuergeheimnisses werden gemäß § 355 StGB mit Geldstrafe oder Freiheitsstrafe bis zu zwei Jahren sanktioniert.

### **13.9.3    Ausschluss und Ablehnung von Amtsträgern**

Bei der steuerlichen Eingriffsverwaltung handelt es sich um einen hochsensiblen Bereich innerhalb der privaten Sphäre des Steuerpflichtigen.

Daher hat der Gesetzgeber in den §§ 82–84 AO Vorkehrungen getroffen, um zu vermeiden, dass die Unparteilichkeit des jeweils innerhalb der Finanzverwaltung tätig werdenden gewährleistet ist. So werden bestimmte Personen von vornherein von einer Bearbeitung des Steuerfalls des Steuerpflichtigen ausgenommen, wenn sie z. B. Angehöriger des Steuerpflichtigen (vgl. § 82 Abs. 1 Nr. 2 AO) oder dessen Bevollmächtigter (vgl. § 82 Abs. 1 Nr. 3 AO) sind.

Darüber hinaus kann eine Ablehnung des mit dem Fall des Steuerpflichtigen befassten verlangt werden (vgl. § 83 Abs. 1 AO), wenn Gründe vorgetragen werden, die die Unparteilichkeit des Betreffenden vermuten lassen.

---

## **13.10 Die Korrekturvorschriften**

### **13.10.1    Allgemeines zum Berichtigungsverfahren**

Mit der Bekanntgabe ist der Steuerverwaltungsakt wirksam, selbst dann, wenn er ganz oder teilweise fehlerhaft ist. Er bindet die Finanzbehörde und die am Verfahren Beteiligten bis zum Ablauf der Festsetzungsfrist (§ 124 Abs. 2 AO).

Werden Steuern unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 AO) oder vorläufig (§ 165 AO) festgesetzt, so können die zugrunde liegenden Bescheide innerhalb der Festsetzungsfrist jederzeit aufgehoben oder geändert werden.

Fehlt jedoch ein entsprechender Vermerk, so können Bescheide und andere Verwaltungsakte nur unter bestimmten Voraussetzungen und in beschränktem Umfang aufgehoben oder geändert werden.

Der Steuerpflichtige kann einen Einspruch einlegen (§§ 347 ff. AO). Im Rahmen des Einspruchsverfahrens kann der ursprüngliche Verwaltungsakt berichtigt werden. Hat der Steuerpflichtige die Einspruchsfrist versäumt, so ist der Verwaltungsakt bestandskräftig.

---

<sup>31</sup>Vgl. Drüen in Tipke/Kruse, § 30 AO), Tz. 8 f.

**Tab. 13.6** Systematik (Überblick)

| Berichtigungsverfahren                                                                                             | Einspruchsverfahren                                                                           |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1. Nur für gesetzlich bestimmte Fehler<br>z. B. §§ 129, 164, 172, 173, 175 AO                                      | 1. Alle übrigen Fehler<br>z. B. falsch ermittelte Besteuerungsgrundlage                       |
| 2. Nur während der Festsetzungsfrist<br>§ 170 AO: Anlaufhemmung<br>§ 169 AO: Fristdauer<br>§ 171 AO: Ablaufhemmung | 2. Nur während der Einspruchsfrist<br>§ 355 AO: 1 Monat nach Bekanntgabe des Steuerbescheides |
| 3. Zahlungsverpflichtung<br>Eine AdV ist nicht möglich!<br>Aber: § 222 AO: Stundungsmöglichkeit                    | 3. Zahlungsverpflichtung<br>§ 361 AO: Eine AdV ist möglich                                    |
| 4. Verböserung<br>Nicht möglich                                                                                    | 4. Verböserung möglich<br>§ 367 Abs. 2 AO                                                     |

Unabhängig von einem förmlichen Einspruchsverfahren kann das Finanzamt Steuerbescheide (bestandskräftig) bis zum Ablauf der Festsetzungsverjährung aufheben oder ändern bzw. berichtigen.<sup>32</sup>

Folgende Berichtungsvorschriften sind zu unterscheiden:

- offenbare Unrichtigkeit (§ 129 AO),
- Aufhebung und Änderung (§§ 172 ff. AO),
- Vorbehaltsfestsetzungen (§ 164 Abs. 2, 3 AO) und
- vorläufige Festsetzungen (§ 165 Abs. 2 AO) (Tab. 13.6).

Sonstige (Steuer-)Verwaltungsakte werden ausschließlich nach den Vorschriften der §§ 129–131 AO korrigiert. Bei diesen Verwaltungsakten handelt es sich insbesondere um Haftungsbescheide (vgl. § 191 AO), verbindliche Auskünfte (vgl. § 89 Abs. 2 AO, AEAO § 89 Nr. 3.6.5), um Bescheide zur Aussetzung der Vollziehung (vgl. § 361 Abs. 2, 3 AO), Stundungsbescheide (vgl. § 222 AO) und Bescheide zur Festsetzung von Verspätungszuschlägen (vgl. § 152 AO).

Dabei ist § 130 AO die einschlägige Korrekturvorschrift für rechtswidrige und § 131 AO die für rechtmäßige Verwaltungsakte.

### 13.10.2 Berichtigung offenkundiger Unrichtigkeiten (§ 129 AO)

Eine offenkundige Unrichtigkeit (§ 129 AO) liegt vor, wenn

<sup>32</sup>Vgl. Klein/Brockmeyer AO § 367 Rn. 15.

- nach objektiven Gesichtspunkten
- ein Schreib- oder Rechenfehler oder
- eine ähnliche offenbare Unrichtigkeit
- seitens der Finanzbehörde

angenommen werden muss.

Die Unrichtigkeit muss auf einem Versehen der Behörde (nicht also des Steuerpflichtigen) beruhen. Dem Steuerpflichtigen steht zur Beseitigung eigener Fehler nur der Einspruch zu.

Objektiv erkennbar ist ein Fehler, der für das Finanzamt und für den Steuerpflichtigen leicht erkennbar ist. Dabei reicht es nach Auffassung der Verwaltung aus, wenn nur ein Beteiligter den Fehler leicht erkennen kann.

Schreib- und Rechenfehler (z. B. offensichtlicher Zahlendreher: anstatt 15.000,00 EUR: 51.000,00 EUR) sind relativ leicht festzustellen.

Streitig sind hingegen häufig die Berichtigungen, die die Finanzbehörde mit der Begründung vornehmen will, eine „ähnliche offenbare Unrichtigkeit“ liege vor. Beispiele für ähnliche offenbare Unrichtigkeiten sind Fehler beim Ablesen der Einkommensteuertabelle, bei der Eingabe in die Datenerfassung, bei Auswerten des Außenprüfungsberichtes oder Übertragungsfehler oder Übersehen einer Kontrollmitteilung.

Keine offenbare Unrichtigkeit liegt vor, wenn dem Finanzamt ein Denkfehler, ein Rechtsirrtum oder ein Fehler aufgrund mangelnder Sachaufklärung unterläuft.<sup>33</sup>

Offenbare Unrichtigkeiten des Steuerpflichtigen führen grundsätzlich nicht zur Berichtigung nach § 129 AO. Hier greifen eventuell andere Berichtigungsvorschriften (z. B. § 173 AO) ein.

Jedoch ist zu beachten, dass Fehler des Steuerpflichtigen zu Fehlern des Finanzamtes werden können, wenn das Finanzamt den Fehler hätte entdecken können, aber nicht entdeckt hat.

Ebenfalls gilt diese Regelung aus der Sicht des Steuerpflichtigen gem. § 173a AO, die mit Wirkung ab dem 01.01.2017 in die Abgabenordnung aufgenommen worden ist.

### **13.10.2.1 § 129 AO – Änderung wegen offener Unrichtigkeit**

Die Berichtigung wegen offener Unrichtigkeit kann nur innerhalb der Festsetzungsfrist erfolgen (§ 169 Abs. 1 S. 2 AO); das Wort „jederzeit“ in § 129 AO ist insoweit irreführend.

Zu beachten ist im Fall einer offener Unrichtigkeit jedoch zusätzlich die Ablaufhemmung des § 171 Abs. 2 AO. Siehe dazu auch Abb. [13.6](#).

---

<sup>33</sup>Vgl. Klein/Ratschow AO § 129 Rn. 9.

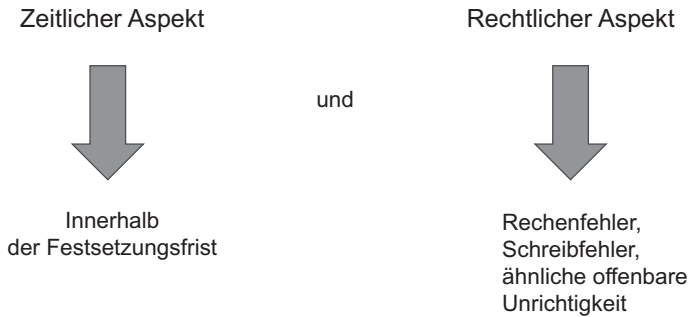


**Abb. 13.6** § 129 AO – Änderung wegen offenbarer Unrichtigkeit

### 13.10.2.2 Aufhebung und Änderung von Steuerbescheiden (§§ 172 ff. AO)

Der Steuerpflichtige kann eine Änderung oder Aufhebung erreichen, wenn

- der Bescheid vorläufig oder unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergangen ist,
- eine offenbare Unrichtigkeit vorliegt oder
- eine Berichtigungsvorschrift der §§ 172 ff. AO eingreift.

Das Finanzamt kann einen Steuerbescheid ändern oder aufheben, wenn

- der Steuerpflichtige zustimmt oder einen Antrag stellt oder
- nachträglich neue Tatsachen oder Beweismittel bekannt werden.

### 13.10.2.3 Änderung und Aufhebung auf Antrag oder mit Zustimmung des Steuerpflichtigen (§ 172 AO)

Ist ein fehlerhafter Steuerbescheid ergangen, so kann der Steuerpflichtige neben dem Einspruch auch eine „schlichte Änderung“ beantragen (vgl. hierzu Abschn. 13.8.7).

#### 13.10.2.4 Änderung und Aufhebung wegen neuer Tatsachen oder Beweismittel (§ 173 AO)

Bestandskräftige Steuerbescheide müssen bis zum Ablauf der Festsetzungsfrist aufgehoben oder geändert werden, wenn dem Bearbeiter beim Finanzamt nachträglich neue Tatsachen oder Beweismittel bekannt werden, die

1. zu einer höheren Steuer führen (§ 173 Abs. 1 Nr. 1 AO) oder
2. zu einer niedrigeren Steuer führen, wenn den Steuerpflichtigen am nachträglichen Bekanntwerden kein grobes Verschulden trifft (§ 173 Abs. 1 Nr. 2 AO).

Neue Tatsachen sind alle Bestandteile, die Einfluss auf die Höhe der Steuer bzw. auf eine Besteuerungsgrundlage haben (z. B. Familienstand, Alter, private Nutzung eines betrieblichen Anlagegutes). Keine Tatsachen sind bloße Schlussfolgerungen, Vermutungen etc.

Beweismittel (§ 92 AO) sind insbesondere Gutachten, die neue Tatsachen enthalten, neue Urkunden, Auskünfte und eidesstattliche Versicherungen.<sup>34</sup>

Nachträglich bekannt werden Tatsachen oder Beweismittel, wenn sie bei Erlass des Steuerbescheids bereits vorhanden, den zuständigen Beamten aber zu diesem Zeitpunkt noch nicht bekannt waren.<sup>35</sup>

Trifft den Steuerpflichtigen ein grobes Verschulden am erst nachträglichen Bekanntwerden von Tatsachen, so führt dies dazu, dass zugunsten des Steuerpflichtigen nichts mehr geändert werden kann.

Als grobes Verschulden hat der Steuerpflichtige Vorsatz und grobe Fahrlässigkeit zu vertreten. Grobe Fahrlässigkeit ist anzunehmen, wenn er die ihm zumutbare Sorgfaltpflicht in ungewöhnlichem Maße und in nicht entschuldbarer Weise verletzt. Ein grobes Verschulden kann im Allgemeinen angenommen werden, wenn der Steuerpflichtige trotz Aufforderung eine Steuererklärung nicht abgegeben hat, allgemeine Grundsätze der Buchführung verletzt oder Hinweise, Vordrucke oder Merkblätter der Finanzbehörden nicht beachtet (vgl. zu § 173 Nr. 5.1.3 AEAO).

Allein mangelnde steuerrechtliche Kenntnisse eines Steuerpflichtigen ohne einschlägige Vorbildung, der seine Steuererklärung ohne Beratung selbst fertigt, können den Vorwurf der groben Fahrlässigkeit nicht begründen.

### **13.10.2.5 Aufhebung oder Änderung von Steuerbescheiden in sonstigen Fällen (§ 175 AO)**

Soweit ein Grundlagenbescheid (z. B. Gewinnfeststellungsbescheid, vgl. § 182 Abs. 1 AO), Gewerbesteuerermessbescheid (vgl. § 184 Abs. 1 AO) etc. geändert wird, ist auch der Folgebescheid (z. B. ESt-Bescheid) zu ändern (§ 175 Abs. 1 Nr. 1 AO). Einzige Voraussetzung dieser Norm ist, dass ein Grundlagenbescheid ergeht, geändert oder aufgehoben wird. Was als Grundlagenbescheid gilt, regeln § 171 Abs. 10 AO und der Anwendungserlass (zu § 175 AEAO).

Zudem ergibt sich aus § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO, dass eine Änderung möglich ist, falls ein rückwirkendes Ereignis eintritt. Dieses liegt beispielsweise vor, wenn nachträglich eine Vaterschaft zugebilligt wird (vgl. die sehr zahlreichen Beispiele zu § 175 AEAO).

---

<sup>34</sup>Vgl. Gebel in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, Anhang AO, § 172 Tz. 31.

<sup>35</sup>Vgl. BFH, Urteil vom 11. 12. 1997 – V R 56–94; BFH, Urteil vom 28. 4. 1998 – IX R 49/96611.



## 13.11 Die Außenprüfung

### 13.11.1 Einleitung

Der Ermittlung des Steueranspruchs dient auch die Außenprüfung.<sup>36</sup> Die früher im Gesetz verwendete Bezeichnung „Betriebsprüfung“ ist umgangssprachlich immer noch sehr verbreitet. Bei der Außen- bzw. Betriebsprüfung können die Finanzbehörden im Rahmen der Vorschriften der §§ 193 bzw. 207 AO die steuerlichen Verhältnisse von Steuerpflichtigen im Detail ermitteln und überprüfen.

### 13.11.2 Zulässigkeit

Eine allgemeine Außenprüfung ist nach § 193 Abs. 1 AO nur zulässig bei Steuerpflichtigen mit land- und forstwirtschaftlichen, gewerblichen oder freiberuflichen Einkünften. Eine besondere Außenprüfung ist nach § 193 Abs. 2 Nr. 1 AO auch bei Steuerpflichtigen möglich, die für Rechnung eines anderen Steuern zu entrichten oder Steuern einzubehalten oder abzuführen haben. Typisches Beispiel ist die Lohnsteuer-außenprüfung.

Ausnahmsweise können auch andere Steuerpflichtige nach § 193 Abs. 2 Nr. 2 AO geprüft werden, wenn die für die Besteuerung erheblichen Verhältnisse der Aufklärung bedürfen und eine Prüfung an Amtsstelle nicht zweckmäßig erscheint.

Grundsätzlich müssen keine weitergehenden Voraussetzungen für die Zulässigkeit der Durchführung einer Außenprüfung erfüllt sein. Der Begriff „zulässig“ räumt den Finanzbehörden zwar einen Ermessensspielraum ein, allerdings wird dieser Spielraum in dem Sinne eingeschränkt, dass dem Umstand Rechnung getragen werden soll, dass die Finanzbehörden personell und technisch nicht in der Lage sein können, jeden in § 193 Abs. 1 AO genannten Steuerpflichtigen zu prüfen.<sup>37</sup> Es handelt sich beim Ermessen i. S. des § 193 Abs. 1 AO nicht um eine „klassische“ Ermessensentscheidung i. S. des § 5 AO. Die Ermessensentscheidung beschränkt sich auf die Berücksichtigung der öffentlichen Belange. Wegen der übergeordneten Aufgabe der Finanzbehörden (=Sicherstellung einer gleichmäßigen und gerechten Besteuerung) bleibt für ein eventuell vorhandenes Individualinteresse praktisch kein Raum (Ausnahme: Willkür- und Schikaneverbot). Grundsätzlich spricht die Vermutung dafür, dass die Auswahl des Steuerpflichtigen nach § 193 Abs. 1 AO nicht ermessensfehlerhaft ist.

Zufallsgesichtspunkte sind beim Auswahlermessen nach § 193 Abs. 1 AO ein sachliches Kriterium. So besteht z. B. weder ein Anspruch auf eine Außenprüfung noch ein solcher auf eine Prüfungspause. Eine Selbstbindung der Verwaltung durch die zeitliche

---

<sup>36</sup>Vgl. Koenig/Intemann AO § 193 Rn. 1.

<sup>37</sup>Vgl. Klein/Rüsen AO § 194 Rn. 17b f.

Vorhersehbarkeit von Außenprüfungen würde deren präventiven Charakter verletzen und damit die in § 85 AO genannten Aufgaben infrage stellen. Die unterschiedliche Prüfungshäufigkeit aufgrund des Zufallsprinzips verstößt deshalb nicht gegen den Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 GG.

Aufgrund der insgesamt begrenzten personellen und technischen Möglichkeiten der Verwaltung ist eine Lenkung des Zufalls im Rahmen der Prüfungsvorbereitung nicht per se ermessensfehlerhaft. Ausnahmen sind nur denkbar, wenn gegen den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit und das Willkür- und Schikaneverbot verstoßen wird.

### 13.11.3 Sachlicher Umfang

Bei einer Außenprüfung nach § 193 Abs. 1 AO können nach § 194 Abs. 1 AO die steuerlichen Verhältnisse von Steuerpflichtigen für eine oder mehrere Steuerarten geprüft werden. Nach der Betriebsprüfungsordnung unterteilt die Finanzverwaltung die Betriebe in vier Größenklassen (Großbetriebe, Mittelbetriebe, Kleinbetriebe und Kleinstbetriebe).<sup>38</sup> Die Zuordnung ist in den meisten Fällen vom Umsatz und Gewinn abhängig. Bei Großbetrieben sollen nach § 4 Abs. 2 BPO sog. Anschlussprüfungen stattfinden, wobei der Prüfungszeitraum auf mehr als drei Jahre ausgedehnt werden kann. Bei den übrigen Betrieben werden in der Regel nach § 4 Abs. 3 BPO die letzten drei Jahre geprüft.

Aus § 194 Abs. 3 AO ergibt sich die Zulässigkeit von Kontrollmitteilungen. Durch sie sollen anlässlich einer Außenprüfung getroffene Feststellungen ausgewertet werden, die für die Besteuerung von anderen Steuerpflichtigen von Bedeutung sind.

### 13.11.4 Prüfungsanordnung und Beginn der Prüfung

Die zuständige Finanzbehörde muss nach § 196 AO den Umfang der Außenprüfung in einer schriftlichen Prüfungsanordnung mit Rechtsmittelbelehrung bekannt geben. Wie jeder Verwaltungsakt muss auch die Prüfungsanordnung hinreichend bestimmt sein (§ 119 Abs. 1 AO), und zwar insbesondere hinsichtlich ihres Inhalts und des Adressaten.

Ein schriftlicher Verwaltungsakt ist schriftlich zu begründen, soweit dies zu seinem Verständnis erforderlich ist (§ 121 Abs. 1 AO). Einer Begründung bedarf es nicht, soweit dem Adressaten die Auffassung des Finanzamtes bekannt bzw. ohne Weiteres erkennbar ist (§ 121 Abs. 2 Nr. 2 AO).

Der Beginn der Außenprüfung ist nach § 198 Satz 2 AO unter Angabe von Datum und Uhrzeit aktenkundig zu machen. Der genaue Beginn einer Außenprüfung hat z. B. Bedeutung für den Ablauf der Festsetzungsfrist nach § 171 Abs. 4 AO sowie für die Erstattung einer Selbstanzeige nach § 371 Abs. 2 Nr. 1 AO.

---

<sup>38</sup>Vgl. Koenig/Intemann AO § 194 Rn. 26.

### 13.11.5 Prüfungsgrundsätze und Mitwirkungspflichten

Der Außenprüfer hat nach § 199 Abs. 1 AO die Besteuerungsgrundlagen zugunsten und zuungunsten des Steuerpflichtigen zu überprüfen. Über eventuelle Auswirkungen der festgestellten Sachverhalte muss der Steuerpflichtige nach § 199 Abs. 2 AO laufend unterrichtet werden.

Der Steuerpflichtige andererseits hat im Rahmen der Betriebsprüfung Mitwirkungspflichten zu erfüllen. Insbesondere muss er nach § 200 Abs. 1 AO Auskünfte erteilen sowie Aufzeichnungen, Bücher, Geschäftspapiere und andere Urkunden (z. B. Verträge) zur Einsicht und Prüfung vorlegen und diese eventuell erläutern.

### 13.11.6 Schlussbesprechung

Über das Ergebnis der Außenprüfung ist nach § 201 Abs. 1 AO eine Schlussbesprechung zwischen den Vertretern der Finanzverwaltung und dem Steuerpflichtigen abzuhalten. Die Schlussbesprechung stellt den formellen Abschluss der Außenprüfung dar. Der Steuerpflichtige hat einen Rechtsanspruch darauf, sofern die Prüfungsfeststellungen zu einer Änderung der Besteuerungsgrundlagen führen.<sup>39</sup>

Zweck der Schlussbesprechung ist die

- abschließende Unterrichtung des Steuerpflichtigen über die Prüfungsfeststellungen,
- Möglichkeit der Erörterung und Diskussion über Sachverhalts- und Rechtsprobleme und dadurch
- Herbeiführung einer bindenden tatsächlichen Verständigung.

Eine Schlussbesprechung unterbleibt nach § 201 Abs. 1 AO, wenn sich keine Änderung der Besteuerungsgrundlagen ergibt oder wenn der Steuerpflichtige darauf verzichtet. Wenn Anlass dazu besteht, z. B. bei hohen Mehrergebnissen, soll der Steuerpflichtige nach § 201 Abs. 2 AO auf mögliche strafrechtliche oder bußgeldrechtliche Folgen hingewiesen werden.

### 13.11.7 Tatsächliche Verständigung

Tatsächliche Verständigungen sind als Vereinbarungen über bestimmte Sachbehandlungen jederzeit, d. h. in jedem Stadium des Veranlagungsverfahrens zulässig, um die Festsetzung der Steuern zu fördern und einen möglichen Rechtsstreit zu vermeiden.

---

<sup>39</sup>Vgl. BFH, Urteil vom 16.12.1987 – I R 66/84.

Sie dienen damit letztlich der Effektivität der Besteuerung und dem Rechtsfrieden zwischen den Beteiligten.

Voraussetzung für das Herbeiführen einer tatsächlichen Verständigung ist, dass

- es sich um eine Einigung im sachlichen Bereich und nicht im Hinblick auf rechtliche Streitfragen handelt,
- die Sachverhaltsermittlung im tatsächlichen Bereich ohne Einigung erheblich erschwert bzw. sogar unmöglich ist,
- die Einigung nicht zu einem offensichtlich unzutreffenden Ergebnis führt und
- ein im Steuerfestsetzungsverfahren entscheidungsbefugter Amtsträger teilnimmt.

Der beteiligte Amtsträger des Finanzamtes muss im Hinblick auf das Festsetzungsverfahren entscheidungsbefugt sein. Dies ist in der Regel der Vorsteher bzw. ein Veranlagungssachgebietsleiter (u. U. auch der Leiter der Rechtsbehelfsstelle). Der Verzicht auf die Beteiligung eines solchen Amtsträgers bei Vereinbarungen im Rahmen einer Außenprüfung ist nicht möglich, da der Prüfer in der Regel nur die Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln hat (Ausnahme: veranlagende Außenprüfung). Der Steuerpflichtige ist über der Beteiligung eines entscheidungsbefugten Beamten bei der Schlussbesprechung zu informieren. Eine Vertretung ist insoweit nicht möglich, da durch die persönliche Anwesenheit die Bedeutung der tatsächlichen Verständigung zum Ausdruck gebracht werden soll. Die Vorschriften des rein zivilrechtlichen Vertretungsrechts kommen deshalb nicht zur Anwendung. Insbesondere ist die nachträgliche Genehmigung nicht zulässig.

Die zulässige und wirksame tatsächliche Verständigung ist für die Beteiligten nach dem Grundsatz von Treu und Glauben bindend. Die Bindungswirkung wird bereits im Rahmen der Außenprüfung erreicht, d. h., der Erlass eines Steuerbescheides ist nicht Voraussetzung für den Beginn der Bindungswirkung. Sachverhalte, über die eine tatsächliche Verständigung erzielt wurde, können nicht mit einem Einspruch angegriffen werden.

Eine unwirksame tatsächliche Verständigung verpflichtet das Finanzamt zur Überprüfung der vom Betriebsprüfer festgestellten Besteuerungsgrundlagen. Die Verpflichtung zur Sachaufklärung ist insofern nicht durch Treu und Glauben eingeschränkt (vgl. §§ 88 ff. AO).

Das Steuergeheimnis gem. § 30 AO wird durch die Neufassung des § 88b AO in wesentlicher Hinsicht aufgeweicht, da Daten des Steuerpflichtigen länderübergreifend eingesehen und übermittelt werden dürfen. §§ 29b ff. AO rechtfertigen sowohl die personenbezogene Datenverarbeitung durch Finanzbehörden als auch deren Weiterverarbeitung in Fällen der besonderen Erforderlichkeit.

### 13.11.8 Prüfungsbericht

Über das Ergebnis der Außenprüfung ergeht nach § 202 Abs. 1 AO ein schriftlicher Prüfungsbericht, in dem die für die Besteuerung erheblichen Prüfungsfeststellungen sowie die Änderungen der Besteuerungsgrundlagen darzustellen sind. Auf Antrag ist dem Steuerpflichtigen nach § 202 Abs. 2 AO Gelegenheit zu geben, dazu Stellung zu nehmen.

---

## 13.12 Die Festsetzungs- und die Feststellungsverjährung

### 13.12.1 Festsetzungsverjährung (§§ 169 ff. AO)

Nach Ablauf der Festsetzungsverjährung kann eine erstmalige Steuerfestsetzung, eine Änderung oder Aufhebung einer Steuerfestsetzung nicht mehr erfolgen. (§ 169 Abs. 1 S. 1 AO). Sowohl der Steueranspruch des Steuergläubigers als auch der Erstattungsanspruch des Steuerpflichtigen kann somit verjähren. Das bedeutet aber auch, dass nach Eintritt der Festsetzungsverjährung weder ein Bescheid erstmals ergehen, noch ein Bescheid korrigiert werden darf (vgl. § 169 Abs. 1 Sätze 1 und 2 AO).

Für den Bereich der gesonderten Feststellungen verwendet die AO den Begriff der Feststellungsverjährung (vgl. § 181 Abs. 3 AO). Insoweit finden die Regelungen für die Festsetzungsverjährung von Steuern entsprechende Anwendung (vgl. § 181 Abs. 1 AO). Sonderregelungen finden sich in § 181 Abs. 3–5 AO.

Die Berechnung der Festsetzungsverjährung setzt voraus, dass sowohl Beginn als auch Dauer (und somit auch Ende) der Frist jeweils festgestellt werden.

### 13.12.2 Beginn der Festsetzungsfrist

Bei den Steuerarten, bei denen eine Erklärung oder Anmeldung einzureichen ist, ist der Beginn der Frist hinausgeschoben (sog. „Anlaufhemmung“, vgl. §§ 170 Abs. 2, 181 Abs. 3 Satz 2 AO).

### 13.12.3 Festsetzungsfristen (§ 169 Abs. 2 AO)

Es gibt vier verschiedene Festsetzungsfristen (s. Tab. [13.7](#)).

**Tab. 13.7** Festsetzungsfristen

|                                                                     | Festsetzungsfrist | Paragraph             |
|---------------------------------------------------------------------|-------------------|-----------------------|
| 1. für Zölle, Verbrauchsteuern                                      | 1 Jahr            | § 169 Abs. 2 Nr. 1 AO |
| 2. alle in Nr. 1 nicht genannten Steuern und Steuer-<br>vergütungen | 4 Jahre           | § 169 Abs. 2 Nr. 2 AO |
| 3. im Falle leichtfertig verkürzter Steuern (§ 378 AO)              | 5 Jahre           | § 169 Abs. 2 S. 2 AO  |
| 4. im Falle hinterzogener Steuern (§ 370 AO)                        | 10 Jahre          | § 169 Abs. 2 S. 2 AO  |

### 13.12.4 Ende der Festsetzungsfrist (Ablaufhemmungen)

Grundsätzlich endet die Festsetzungsfrist entsprechend der Regelung in Bezug auf deren Beginn an einem 31.12. eines Kalenderjahres. Greift aber eine der in § 171 Abs. 1–13 AO aufgeführten Ablaufhemmungen ein, kann die Frist ausnahmsweise auch im Laufe eines Kalenderjahres enden. Dauer und Umfang der Ablaufhemmung sind bei fast jedem Ablaufhemmungsgrund anders geregelt.

Wichtig sind vor allem die Ablaufhemmungen nach § 171 Abs. 1–4 und Abs. 10 AO, da diese in der Praxis am häufigsten vorkommen.

#### Beispiele zur Ablaufhemmung

- **Höhere Gewalt – § 171 Abs. 1 AO**  
Innerhalb der letzten sechs Monate des Fristablaufes erfolgt eine Verlängerung der Festsetzungsfrist wegen höherer Gewalt.
- **Offenbare Unrichtigkeit – § 171 Abs. 2 AO**  
Bei einer offenbaren Unrichtigkeit (§ 129 AO) endet die Festsetzungsfrist insoweit nicht vor Ablauf eines Jahres nach Bekanntgabe des fehlerhaften Bescheides.
- **Einspruchseinlegung – § 171 Abs. 3 AO**  
Bei einem Antrag auf Aufhebung oder Änderung einer Steuerfestsetzung oder einem Einspruch endet die Frist nicht, bevor über den jeweiligen Antrag oder den Einspruch unanfechtbar entschieden wurde.
- **Beginn einer Außenprüfung – § 171 Abs. 4 AO**  
Wird vor Ablauf der Festsetzungsfrist mit einer Außenprüfung begonnen, so endet die Frist nicht, bevor die aufgrund der Außenprüfung ergangenen Steuerbescheide unanfechtbar (= Ablauf der Einspruchsfrist) geworden sind. Hat die Außenprüfung zu keinen Beanstandungen geführt, ist eine Mitteilung nach § 202 Abs. 1 S. 3 AO zu erteilen. Die Festsetzungsfrist läuft dann nicht ab, bevor nach Bekanntgabe dieser Mitteilung drei Monate verstrichen sind.
- **Änderung eines Grundlagenbescheides – § 171 Abs. 10 AO**

Ist für die Festsetzung einer Steuer ein Feststellungsbescheid, Steuermessbescheid oder ein anderer Verwaltungsakt bindend (Grundlagenbescheid), so endet die Festsetzungsfrist nicht vor Ablauf von zwei Jahren nach Bekanntgabe des Grundlagenbescheides an den Steuerpflichtigen.

### 13.12.5 Fristwahrung seitens der Verwaltung (§ 169 Abs. 1 S. 3 AO)

Will die Finanzverwaltung kurz vor Ablauf der Festsetzungsfrist einen Bescheid erlassen, so muss sie dafür Sorge tragen, dass der Bescheid noch vor Ablauf der Festsetzungsfrist den Bereich der für die Steuerfestsetzung zuständigen Finanzbehörde verlässt (§ 169 Abs. 1 S. 3 Nr. 1); der Zeitpunkt des Zugangs ist für die Fristwahrung nicht entscheidend.

---

## Literatur

- Alber, M., et al. (2019). *Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon* (48. Aufl.). München: Beck.
- Grashoff, D. (2018). *Grundzüge des Steuerrechts* (14. Aufl.). München: Beck.
- Klein, F. (2018). *Abgabenordnung: AO* (14. Aufl.). München: Beck.
- Koenig, U. (2014). *Abgabenordnung: AO* (3. Aufl.). München: Beck.
- Tipke, K., & Kruse, H. W. (2019). *Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung: AO, FGO*. Köln: Dr. Otto Schmidt Verlag.
- Troll, M., et al. (2019). *Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz* (57. Aufl.). München: Vahlen.



**Prof. Dr. Joerg Andres** ist Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Steuerberater ([www.andresrecht.de](http://www.andresrecht.de)) und Geschäftsführer der DR. ANDRES Rechtsanwaltsgesellschaft mbH in Düsseldorf. Er ist spezialisiert auf die Bereiche Erbrecht/Erbschaftsteuer, Steuerverfahrens- und Gesellschaftsrecht. Seit 2010 ist er als Professor für die FOM Hochschule vorwiegend am Standort Düsseldorf tätig. Als Autor behandelt er u. a. erb- und erbschaftsteuer- bzw. steuerverfahrensrechtliche Themen, insbesondere auch zur Besteuerung des digitalen Nachlasses, des Internets und der Blockchain. Zudem unterhält er den YouTube-Kanal „andresrecht“, auf dem er regelmäßig Videos zu aktuellen Rechtsthemen produziert.

# Verfahren vor den Finanzgerichten (FGO)

# 14

Joerg Andres und Dirk Schiffbauer

## Inhaltsverzeichnis

|        |                                                                    |     |
|--------|--------------------------------------------------------------------|-----|
| 14.1   | Das Finanzgericht als Regulativ zwischen Bürger und Staat. . . . . | 472 |
| 14.2   | Stellung und Besetzung des Finanzgerichts. . . . .                 | 474 |
| 14.3   | Vorläufiger Rechtsschutz und Hauptsacheverfahren . . . . .         | 476 |
| 14.4   | Besonderheiten des vorläufigen Rechtsschutzes . . . . .            | 477 |
| 14.5   | Das Hauptsacheverfahren. . . . .                                   | 478 |
| 14.5.1 | Vorüberlegungen . . . . .                                          | 478 |
| 14.5.2 | Der Sachverhalt . . . . .                                          | 479 |
| 14.5.3 | Formelle Rechtsfragen. . . . .                                     | 479 |
| 14.5.4 | Materielle Rechtsfragen. . . . .                                   | 483 |
| 14.5.5 | Ablauf des gerichtlichen Verfahrens . . . . .                      | 483 |
| 14.5.6 | Verfahrensgrundsätze. . . . .                                      | 484 |
| 14.5.7 | Geeignete Anträge im Finanzgerichtsverfahren. . . . .              | 485 |
| 14.6   | Schlussbemerkungen . . . . .                                       | 486 |
|        | Literatur. . . . .                                                 | 486 |

Der Bereich innerhalb des Steuerrechts, der die Finanzgerichtsordnung betrifft, stellt einen juristisch geprägten Teil dessen dar. Zudem weist dieser Bereich eine Fülle von Parallelen zu dem Teil der Abgabenordnung auf, in dem das Einspruchsverfahren behandelt wird. Daher erscheint es sinnvoll, an verschiedenen Stellen auf die

---

J. Andres (✉)

FOM Hochschule für Oekonomie & Management, Düsseldorf, Deutschland

E-Mail: [joerg.andres@fom.de](mailto:joerg.andres@fom.de)

D. Schiffbauer

Richard Schmidt Anwalts- und Steuerkanzlei, Düsseldorf, Deutschland

E-Mail: [dschiffbauer@professor-schmidt.com](mailto:dschiffbauer@professor-schmidt.com)



Parallelen – aber auch die Unterschiede – zwischen Einspruchsverfahren einerseits und finanzgerichtlichem Klageverfahren andererseits hinzuweisen. Dies dient dem mit der Materie noch nicht vertrauten Leser vor allem dazu, Zusammenhänge besser zu verstehen und sich diese somit auch besser merken zu können.

---

## 14.1 Das Finanzgericht als Regulativ zwischen Bürger und Staat

Ausgehend von dem in Art. 20 Abs. 3 GG niedergelegten Gewaltenteilungsprinzip zwischen gesetzgebender Gewalt (= Legislative), ausführender Gewalt (= Exekutive) und rechtsprechender Gewalt (= Judikative), ist das fast jedem Steuerpflichtigen bekannte Einspruchsverfahren auf Ebene der Exekutive (hier: Finanzamt) angesiedelt, während das finanzgerichtliche Verfahren sich im Regelfall erst an dieses sog. Vorverfahren anschließt und auf Ebene der Judikative (hier: Finanzgericht) abläuft.

Die in Art. 19 Abs. 4 GG festgeschriebene sog. Rechtsweggarantie soll das permanent bestehende Über-/Unterordnungsverhältnis zwischen Staat einerseits und Steuerpflichtigem andererseits, das zwangsläufig zu einem Machtungleichgewicht zugunsten des Staates führt, zumindest teilweise wieder zurechtrücken. Der Grundgesetzgeber hat erkannt, dass der Steuerpflichtige ein Ventil benötigt, um in Fällen erlittenen Unrechts gegen den Staat (hier: Fiskus) vorgehen zu können. Die Rechtsweggarantie besagt, dass zugunsten eines jeden die Möglichkeit bestehen muss, in solchen Fällen das hoheitliche Handeln durch unabhängige Gerichte überprüfen – und erforderlichenfalls korrigieren – zu lassen.<sup>1</sup> Selbst in Fällen, in denen der Steuerpflichtige den Rechtsweg mangels eigener finanzieller Mittel nicht beschreiten kann, eröffnet ihm das Institut der sog. Prozesskostenhilfe (§§ 114 ff. ZPO) die Möglichkeit, die eigenen Interessen vor Gericht durch die Hilfe geeigneter Dritter (z. B. Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer) zu verfolgen, solange sein Anliegen Aussicht auf Erfolg hat und nicht mutwillig erscheint (vgl. § 114 ZPO). Um in den Genuss der Prozesskostenhilfe zu kommen, muss der Antragsteller allerdings seine (tatsächlich limitierten) Vermögensverhältnisse offenlegen. Im Gegenzug erhält er bei positiver Beurteilung des Gerichts allerdings auch schon einen ersten positiven Fingerzeig auf die Erfolgsaussichten seines Vorhabens, wenn ihm Prozesskostenhilfe gewährt wird. Im anderen Fall sollte ohnehin nochmals überlegt werden, ob ein Rechtsstreit überhaupt Sinn macht.

Der Fiskus benötigt eine solche Form der finanziellen Unterstützung nicht, da er seine Rechtsansichten ohne vorheriges Führen von gerichtlichen Prozessen in Bescheide (= Verwaltungsakt, § 118 AO) kleiden und aufgrund des Vorhandenseins einer eigenen

---

<sup>1</sup>Vgl. Antoni in Hömig, Grundgesetz für die BRD, Art 19 GG Rn. 16.

Vollstreckungsabteilung beim jeweiligen Finanzamt nach Eintritt der Bestandskraft auch selbst vollstrecken lassen kann.

Im Bereich des Steuerrechts handelt es sich allerdings um ein klassisches Gebiet der Eingriffsverwaltung.<sup>2</sup> Das bedeutet, dass dem Staat die Befugnis eingeräumt wird, selbst in die grundlegendsten Rechte des Einzelnen einzugreifen (z. B. in das Grundrecht auf Eigentum, Art. 14 Abs. 1 GG). Aus diesem Grunde benötigt die Verwaltung jeweils eine ausreichende gesetzliche Ermächtigungsgrundlage, auf die sie ihr jeweiliges Handeln stützt (vgl. § 121 AO), wenn sie z. B. vom Steuerpflichtigen die Zahlung von Steuern verlangt.

Dies zu überprüfen, gehört zu den Kernaufgaben der Finanzgerichte, die im Regelfall dann zum Tragen kommen, wenn im Rahmen eines vorhergehenden Einspruchsverfahrens noch keine Einigung zwischen Fiskus und Steuerpflichtigem erreicht werden konnte.

### **Finanzgerichte als Teil der Rechtsprechung in Deutschland**

Die Finanzgerichtsbarkeit stellt sich als eine Gerichtsbarkeit unter mehreren dar.

Während die sog. ordentliche Gerichtsbarkeit die meisten zivilrechtlichen Streitigkeiten (z. B. Ansprüche aus Verträgen, die u. a. auf Erfüllung oder Rückabwicklung, und solche aus Delikt, die auf Schadenersatz oder Schmerzensgeld gerichtet sind) abdeckt und daneben auch mit strafrechtlich relevanten Verfehlungen (von Mord über Betrug und Diebstahl bis hin zu Urkundenfälschung und Hausfriedensbruch) befasst ist, stellt die Arbeitsgerichtsbarkeit eine separate Disziplin dar, die sich u. a. mit allen aus der Begründung, Durchführung und Beendigung des Arbeitsverhältnisses resultierenden Konflikten beschäftigt.

Daneben existiert der Verwaltungsrechtsweg, der sich seinerseits untergliedert in den allgemeinen Verwaltungsrechtsweg (z. B. Baurecht, Recht der Gewerbebetriebe und Polizeirecht als Recht der öffentlichen Sicherheit und Ordnung), den Sozialrechtsweg (z. B. Ansprüche auf Hartz IV, Wohngeld und sonstige Sozialleistungen) und schließlich den Finanzrechtsweg, der insoweit grundsätzlich eine Sonderstellung einnimmt, als er – im Gegensatz zu den anderen Rechtswegen – nur eine Tatsacheninstanz (= Finanzgericht) und eine Revisionsinstanz (= Bundesgerichtshof) vorsieht. Dies bringt gewisse Einschränkungen mit sich, da der Rechtssuchende dann nur eine einzige Instanz zur Verfügung hat, in der er den dem Rechtsstreit zugrunde liegenden Sachverhalt durch den Vortrag von Tatsachen mithilfe von Beweismitteln gestalten kann (siehe auch Abb. 14.1).

Der Instanzenzug der Finanzgerichtsbarkeit stellt sich – im Gegensatz zur ordentlichen Zivilgerichtsbarkeit – demnach buchstäblich als „kurzer“ Rechtsweg bestehend aus nur zwei Instanzen (ein oder mehrere Finanzgerichte auf Ebene des jeweiligen Landes sowie Bundesfinanzhof mit Sitz in München als oberste Instanz) dar.

---

<sup>2</sup>Vgl. Klein/Gersch AO § 3 Rn. 5.

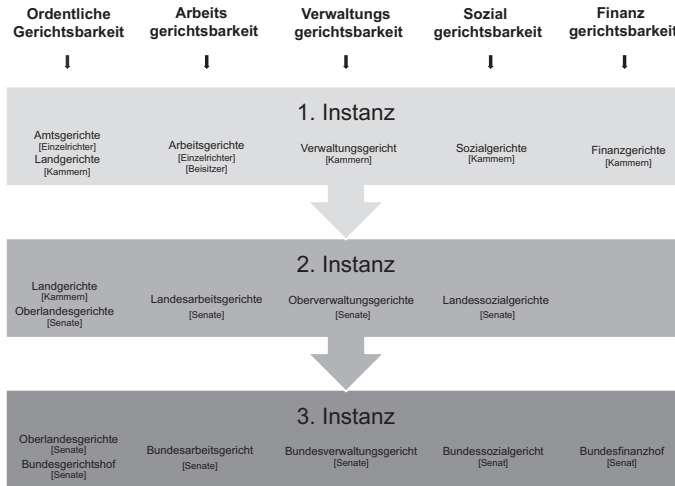


**Abb. 14.1** Gegenüberstellung von ordentlichem Rechtsweg (ZivilR, StrafR), Arbeitsrechtsweg, Verwaltungsrechtsweg (= Allg. VerwRsweg, Sozialrechtsweg, Finanzrechtsweg) und Verfassungsrechtsweg

## 14.2 Stellung und Besetzung des Finanzgerichts

Die Grundsätze auch des finanzgerichtlichen Verfahrens sind – jedenfalls in allgemeiner Hinsicht – im Gerichtsverfassungsgesetz (GVG) niedergelegt. Die spezielleren Regelungen zum Verfahren vor den Finanzgerichten finden sich hingegen in der Finanzgerichtsordnung (FGO).

Da im finanzgerichtlichen Verfahren eine zusätzliche Revisionsinstanz fehlt, ist das Finanzgericht gemäß § 2 FGO ein Oberstes Landesgericht. Daher handelt es sich bei dem Spruchkörper des Finanzgerichts auch um einen Senat (und nicht „nur“ um eine Kammer). Dieser ist regulär mit drei Berufsrichtern und zwei Laienrichtern (= ehrenamtlichen Richtern) besetzt. Außerhalb der mündlichen Verhandlung ist das Finanzgericht lediglich mit 3 Berufsrichtern besetzt (§ 5 Abs. 3 FGO, vgl. Abb. 14.2).

Ehrenamtliche Richter, die Deutsche sein müssen, das 25. Lebensjahr vollendet und ihren Wohnsitz oder ihre gewerbliche oder berufliche Niederlassung innerhalb des Gerichtsbezirks haben sollen (vgl. § 17 FGO), werden – je nach Bundesland – in einem speziellen Wahlverfahren auf mehrere Jahre aus einer Vorschlagsliste gewählt. Sie haben in der mündlichen Verhandlung dieselben Rechte wie die Berufsrichter (vgl. § 16 FGO), d. h., dass z. B. ihr Stimmrecht innerhalb des Senats mit dem der Berufsrichter gleichwertig ist.

Nicht in allen Fällen sieht die FGO Entscheidungen des gesamten Senats vor. So kann z. B. dann eine Entscheidung durch den sog. Einzelrichter kraft vorherigen Senatsbeschlusses (vgl. § 6 Abs. 1 FGO) gefällt werden, wenn

## Besetzung des Finanzgerichts

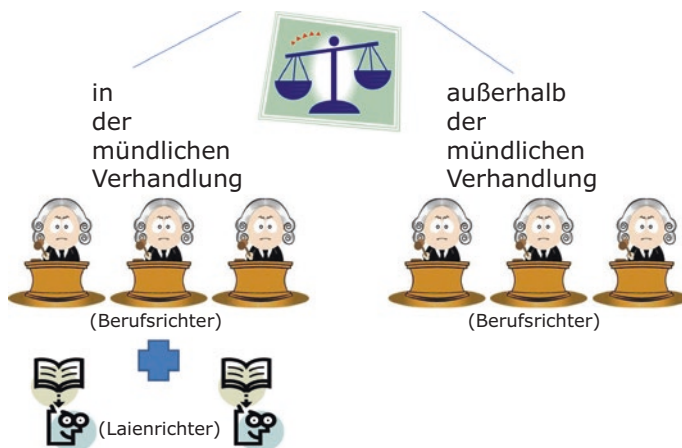


**Abb. 14.2** Besetzung des Finanzgerichts. (In der mündlichen Verhandlung/außerhalb der mündlichen Verhandlung)

- a) die Sache keine besonderen rechtlichen oder tatsächlichen Schwierigkeiten aufweist,
- b) die Rechtssache keine grundsätzliche Bedeutung (i. S. des § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO) hat und
- c) der Senat noch nicht mündlich verhandelt hat (Ausnahme: im Fall des Erlasses eines Teil- oder Zwischenurteils).

Auf der anderen Seite kann der mit einer Sache durch den Senat einmal betraute Einzelrichter den Rechtsstreit unter bestimmten Voraussetzungen wieder auf den Senat zurückübertragen (vgl. § 6 Abs. 3 FGO), z. B. dann, wenn sich aus einer wesentlichen Änderung der Prozesslage ergibt, dass die Sache doch grundsätzliche Bedeutung hat oder besondere Schwierigkeiten tatsächlicher oder rechtlicher Art aufweist.<sup>3</sup>

In den Fällen des § 79a Abs. 1 und 4 FGO entscheidet entweder der Vorsitzende oder der sog. Berichterstatter (= der Richter, der die gesamte Akte des betreffenden Falles lesen und diesen dem Senat vorstellen muss) im vorbereitenden Verfahren (also stets vor oder nach der mündlichen Verhandlung) u. a. über Fragen der Prozesskostenhilfe, der Klagerücknahme, der Aussetzung und des Ruhens des Verfahrens, des Streitwerts und der Kosten.

Gemäß § 79a Abs. 3 u. 4 FGO können sich alle Beteiligten damit einverstanden erklären, dass der Vorsitzende oder der Berichterstatter (jeweils als Einzelrichter)

<sup>3</sup>Vgl. Brandis in Tipke/Kruse 2019, § 6 FGO, Tz. 20 f.

## Vorläufiger Rechtsschutz und Hauptsacheverfahren

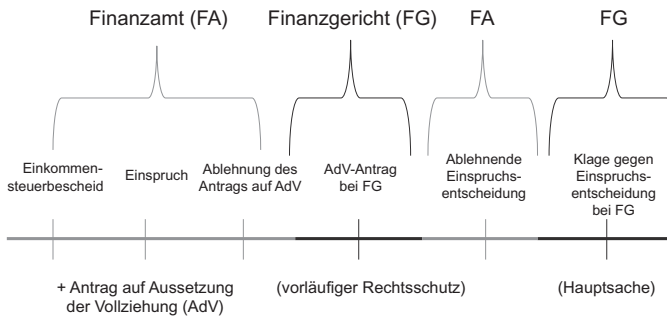


**Abb. 14.3** Gegenüberstellung vorläufiger Rechtsschutz und Hauptsache

anstelle des gesamten Senats über den Fall entscheidet.<sup>4</sup> Ob der so Ermächtigte hiervon Gebrauch macht oder nicht, steht in dessen eigenem Ermessen, d. h., trotz eines einmal erteilten Einverständnisses ist es dem Vorsitzenden bzw. dem Berichterstatter möglich, die Sache gleichwohl vom Senat entscheiden zu lassen.

Die einmal erteilte Zustimmung zur Übertragung der Sache auf den Einzelrichter kann von dem jeweiligen Zustimmenden (= Kläger, Beklagter bzw. Beigeladener) nicht mehr angefochten werden.

### 14.3 Vorläufiger Rechtsschutz und Hauptsacheverfahren

Die grundlegende Unterscheidung zwischen vorläufigem Rechtsschutz und dem Rechtsschutz im Rahmen des Hauptsacheverfahrens kann man sich am besten anhand der Zeitachse klar machen (siehe dazu Abb. 14.3).

Immer dann, wenn ein Steuerbescheid (z. B. Einkommensteuerbescheid) ergangen ist, der eine darin festgesetzte Steuerzahlungsverpflichtung enthält, ist der Steuerpflichtige grundsätzlich verpflichtet, die festgesetzte Steuer innerhalb der gesetzten Frist (meist 1 Monat) zu zahlen.

Auch dann, wenn er einen Einspruch gegen den Bescheid einlegt, hat dieser Einspruch zunächst – isoliert betrachtet – keine aufschiebende Wirkung in Bezug auf die Zahlungspflicht. Hierzu bedarf es zusätzlich eines Antrags auf Aussetzung der Vollziehung (kurz: „AdV“).

<sup>4</sup>Vgl. Gräber/Koch FGO § 79a Rn. 30.

Ein solcher Antrag bietet sich immer dann an, wenn der Steuerpflichtige die verlangte Zahlung gegenwärtig nicht oder nur teilweise bezahlen kann.

Ebenso wie beim Finanzamt kann ein solcher „AdV-Antrag“, der sich gegen die Zahlungspflicht aus einer Einspruchsentscheidung wendet – z. B. wenn die AdV zuvor vom Finanzamt abgelehnt worden ist –, auch beim Finanzgericht gestellt werden (vgl. § 69 FGO).

---

## 14.4 Besonderheiten des vorläufigen Rechtsschutzes

Nun würde es dem Steuerpflichtigen wenig nützen, wenn sein AdV-Begehren parallel zu seinem materiellen Begehren und erst mit diesem zusammen durch das Gericht viele Monate oder gar Jahre später beschieden werden würde.

Aus diesem Grund wird der dringendere Teil des Rechtsschutzbegehrens des Steuerpflichtigen faktisch vorgezogen. Das Gericht entscheidet also zuerst über die Frage, ob die durch die Einspruchsentscheidung angeordnete Zahlungsverpflichtung vorübergehend ausgesetzt werden kann oder nicht, bevor es sich um die Frage kümmert, ob der Bescheid materiell-rechtlich zutreffend zustande gekommen ist oder ggf. ganz oder teilweise wieder aufgehoben oder geändert werden kann bzw. muss.

Je schneller ein Gericht entscheiden muss, desto oberflächlicher wird die erforderliche Prüfung ausfallen. Da auch der Gesetzgeber diesen Zusammenhang erkannt hat, erlegt er dem Finanzgericht in Fällen des sog. vorläufigen Rechtsschutzes keine ausufernde Prüfungspflicht auf, sondern belässt es bei einer überschlägigen Prüfung.<sup>5</sup> Dabei wird ein denkbar nachvollziehbarer Maßstab angelegt, der darauf abstellt festzustellen, ob die Sache überwiegend Aussicht auf Erfolg hat oder nicht. Davon ist bereits dann auszugehen, wenn ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angegriffenen Verwaltungsakts bestehen oder wenn die Vollziehung für den Betroffenen eine unbillige, nicht durch überwiegende öffentliche Interessen gebotene Härte zur Folge hätte (vgl. § 69 Abs. 3 FGO).

Wenn aber ein Senat in Bezug auf einen einheitlichen Fall einmal über die generellen Erfolgsaussichten in Bezug auf den sog. vorläufigen Rechtsschutz und danach über die sog. Hauptsache (= das eigentliche Klagebegehren) entscheidet, spricht vieles dafür, dass seine eigene vorläufige Einschätzung sich mit seiner endgültigen Beurteilung des Falles decken wird, vorausgesetzt, an der Zusammensetzung des Senats ändert sich nichts Durchgreifendes.

Mit anderen Worten: Eine positive Entscheidung eines Senats im Falle vorläufigen Rechtsschutzes lässt häufig vermuten, dass auch die Hauptsache berechnigte Aussichten auf einen erfolgreichen Ausgang des Verfahrens hat. Umgekehrt kann eine negative

---

<sup>5</sup>Vgl. Seer in Tipke/Kruse 2019, § 69 FGO, Tz. 121.

Entscheidung im einstweiligen Rechtsschutzverfahren Anlass dazu sein, die weitere Verfolgung des Rechtsschutzbegehrens in der Hauptsache noch einmal zu überdenken und ggf. eine Klagerücknahme zu erwägen.

Aus diesem Grund kann es sinnvoll sein, auch dann eine gerichtliche AdV zu beantragen, wenn der Steuerpflichtige nicht zwangsläufig und dauerhaft die Inanspruchnahme der AdV in Erwägung zieht. Denkbar ist etwa der Fall, dass die erfolgreiche Geltendmachung einer AdV nach Erhalt der positiven Entscheidung zum Anlass genommen wird, auf die Wirkung der AdV gegenüber dem beklagten Finanzamt zu verzichten und stattdessen die geforderte Steuer vorweg zu bezahlen. Dies kann jedenfalls unter dem Gesichtspunkt einer Verzinsung des gezahlten potenziellen Rückerstattungsguthabens i. H. v. 6 % p. a. für den Steuerpflichtigen u. U. eine sehr sinnvolle und attraktive Vorgehensweise darstellen.

---

## **14.5 Das Hauptsacheverfahren**

### **14.5.1 Vorüberlegungen**

Bevor eine Klage zum Finanzgericht erhoben wird, ist es erforderlich, einige Grundüberlegungen anzustellen.

Kommt es vor allem auf eine schnelle Entscheidung des Finanzgerichts an, z. B. weil der Verlust von Beweismitteln droht (= ein wichtiger Zeuge ist schwer erkrankt) oder der Prozess für eine Haftpflichtversicherung geführt wird, die für einen Beratungsfehler des Steuerberaters erst dann aufkommt, wenn eine finanzgerichtliche Entscheidung vorliegt, so kann es sinnvoll sein, bereits nach Erlass des ursprünglichen Steuerbescheids – und nicht erst nach Erlass einer Einspruchsentscheidung – mit dem Finanzamt über die Zustimmung zu einer Sprungklage (vgl. § 45 FGO) zu verhandeln.

Ist es hingegen so, dass eine schnelle Entscheidung gerade nicht gewollt ist, z. B. weil die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs in der zu entscheidenden Frage sich möglicherweise kurzfristig zugunsten des Klägers ändern könnte, kann es sinnvoll sein, zwar die Klage nach Ende des Einspruchsverfahrens zu erheben, sodann aber erst einmal das „Ruhe des Verfahrens“ zu beantragen, um so Zeit zu gewinnen.

Auch sollten Gebührenaspekte bei der Frage des Vorgehens frühzeitig angestellt werden.

Schätzt der Kläger seine Chancen bei einem Sachverhalt, der mehrere Jahre (= Veranlagungszeiträume) umfasst, eher gering ein, kann es sinnvoll sein, mit dem Finanzamt zu vereinbaren, dass dieses vorab nur über einen Einspruch entscheidet, die anderen Einsprüche ruhend gestellt werden und zunächst nur gegen die einzelne Einspruchsentscheidung geklagt wird.

Sofern die Klage dann tatsächlich ohne Erfolg bleibt, wurden weitere Kosten – insbesondere solche für den Berater – vermieden. Stellt sich hingegen heraus, dass die Klage erfolgreich war, können die Beraterkosten aus dem Einspruchsverfahren nur für

dieses Klageverfahren vom Finanzamt erstattet verlangt werden, da die Abgabenordnung die Erstattung von Beraterkosten für das Einspruchsverfahren schlicht nicht vorsieht. Solche sind grundsätzlich nur dann erstattungsfähig, wenn sie im Klageverfahren mit geltend gemacht werden.

Eine Ausnahme gilt nur für sog. Amtshaftungsansprüche, die aber nur in engem Rahmen von den Zivilgerichten – die hierfür sachlich zuständig sind – anerkannt werden.

### 14.5.2 Der Sachverhalt

Zunächst ist wichtig, sich bewusst zu machen, dass der aus der Einspruchsentscheidung hervorgehende Sachverhalt nicht in Stein gemeißelt, also feststehend, ist, sondern im Grunde genommen nur die Sichtweise der Finanzverwaltung beinhaltet. Wenngleich jeder Finanzbeamte gemäß § 88 Abs. 2 AO verpflichtet ist, auch die für die Beteiligten günstigen Umstände zu berücksichtigen, geschieht dies häufig nur recht stiefmütterlich. Daher sollte der eine Klage vorbereitende Berater größten Wert darauf legen, den Sachverhalt auf solche Umstände hin zu prüfen, die für den Mandanten günstig sind. Letzten Endes kann auch der Finanzrichter nur auf Grundlage des Sachverhalts entscheiden, der ihm zum Zeitpunkt der Urteilsfindung bekannt ist. Wenngleich das Finanzgericht gemäß § 76 Abs. 1 Satz 1 FGO seinerseits dazu verpflichtet ist, den Sachverhalt von Amts wegen zu ermitteln, sollte die Motivation der Finanzrichter, hier detektivische Detailarbeit zu leisten, nicht überschätzt werden.

### 14.5.3 Formelle Rechtsfragen

Steuerberater, die häufig von der betriebswirtschaftlichen Ausbildungsseite her geprägt sind, konzentrieren sich oft nahezu ausschließlich auf die materiellen Rechtsfragen, ohne von vornherein zu berücksichtigen, dass eine ganze Reihe formeller Fragen zufriedenstellend beantwortet werden muss, bevor Fragen des materiellen Rechts überhaupt geprüft werden.

► **Merke** Die Zulässigkeit ist stets *vor* der Begründetheit zu prüfen!

Mit anderen Worten: Eine Klage, die die Anforderungen der Zulässigkeit nicht erfüllt, führt in jedem Falle zur Klageabweisung, und zwar unabhängig davon, ob der materielle Anspruch besteht oder nicht! Ein solches Urteil wird „Prozessurteil“<sup>6</sup> genannt.

---

<sup>6</sup>Vgl. BFH, Beschl. vom 18.06.2013 – III B 83/12.



Folgende Zulässigkeitsvoraussetzungen müssen erfüllt sein, damit ein Prozessurteil vermieden werden kann:

- Die deutsche Gerichtsbarkeit muss zuständig sein, d. h., es darf kein ausländisches Recht zur Anwendung kommen.
- Der Finanzrechtsweg muss gegeben sein (§ 33 FGO). Dies ist bei Straf- und Bußgeldverfahren wegen steuerlicher Tatbestände, bei sog. Amtshaftungsverfahren und in Fällen von Drittwiderspruchsklagen bei Vollstreckung durch das Finanzamt jeweils nicht der Fall, weil in solchen Fällen die ordentlichen Gerichte zuständig sind.<sup>7</sup> Bei Klagen gegen einen Gewerbesteuerbescheid sind in der Regel die Verwaltungsgerichte zuständig (Ausnahmen: Berlin, Bremen und Hamburg).
- Die örtliche, sachliche und instanzielle Zuständigkeit des angerufenen Gerichts muss bestehen (vgl. §§ 35–39 FGO).
- Die gewählte Klageart (Anfechtungs-, Verpflichtungs-, Leistungs- und Feststellungsklage) muss zutreffend („statthaft“) sein.
- Die FGO sieht insgesamt vier verschiedene Klagearten vor:<sup>8</sup>
  - a) Anfechtungsklage
  - b) Verpflichtungsklage
  - c) Allgemeine Leistungsklage
  - d) Feststellungsklage

Die Anfechtungsklage ist die wichtigste – weil am häufigsten verwendete – Klageart (vgl. § 40 Abs. 1 FGO). Diese ist auf die Aufhebung oder Änderung eines schon bestehenden Verwaltungsaktes, in aller Regel eines Steuerbescheides – gerichtet. Zu den Folgen eines erfolgreich gerichtlich angegriffenen Steuerbescheids vgl. § 100 Abs. 1 FGO.

Die Verpflichtungsklage (§ 40 Abs. 2, 2. Alt. FGO) kommt immer dann zur Anwendung, wenn der Erlass eines (bislang vergeblich beantragten oder schlicht unterlassenen) Verwaltungsaktes begehrt wird.

Die beklagte Behörde agiert beim Erlass eines Verwaltungsakts häufig im Ermessensbereich, z. B. beim beantragten Erlass einer Steuerschuld oder bei der Festsetzung eines Verspätungszuschlags. Gemäß § 102 FGO beschränkt sich die Prüfung der ablehnenden Ermessensentscheidung und der hierzu ergangenen Einspruchsentscheidung darauf, ob das Finanzamt bei seiner Entscheidung die gesetzlichen Grenzen des Ermessens ggf. überschritten oder das ihm eingeräumte Ermessen ggf. gar nicht erkannt und demnach auch nicht genutzt hat. In solchen Fällen kann das Gericht der Behörde lediglich aufgeben, die Ermessensentscheidung nochmals unter Beachtung der Rechtsauffassung des Gerichts zu treffen („Bescheidungsurteil“).

---

<sup>7</sup>Vgl. Scheel in Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, Buchstabe F, Rn. 3.

<sup>8</sup>Vgl. Seer in Tipke/Kruse 2019, § 40 FGO, Tz. 2 ff.

Die Leistungsklage (§ 40 Abs. 1, 3. Alt. FGO) ist davon zu unterscheiden. Sie verfolgt das Ziel eines positiven Tuns oder Unterlassens, das *nicht* in dem Erlass eines Verwaltungsakts besteht. Hier kann es z. B. um die Erzwingung einer Akteneinsicht oder die Verhinderung der Weitergabe von Ermittlungsergebnissen gehen.

Zusätzlich stellt die FGO in Form der Feststellungsklage in § 41 Abs. 1 eine vierte Klageart zur Verfügung. Hier gilt das Subsidiaritätsprinzip, d. h., eine Feststellungsklage kann nur dann wirksam erhoben werden, wenn das Klagebegehren nicht auf dem einfacheren Weg einer Gestaltungsklage (= Anfechtungsklage oder Verpflichtungsklage) oder einer Leistungsklage erreicht werden kann (vgl. § 41 Abs. 2 FGO).

In der ersten Variante einer Feststellungsklage geht es um das Bestehen oder Nichtbestehen eines Rechtsverhältnisses, also z. B. die Frage, ob das Finanzamt zu Unrecht eine Kontrollmitteilung erstellt hat oder ein Verein berechtigt ist, Spendenquittungen auszustellen.

In der zweiten Variante wird die Feststellung der Nichtigkeit eines Verwaltungsakts begehrt.

Hier ist stets zu prüfen, ob tatsächlich eine Nichtigkeit oder ggf. nur eine Anfechtbarkeit vorliegt. Im letzteren Fall geht eine Anfechtungsklage vor.

- Die Beteiligtenfähigkeit (vgl. § 57 FGO) muss ebenfalls gegeben sein, d. h., die betreffende Person muss die Fähigkeit besitzen, Subjekt eines finanzgerichtlichen Prozessverhältnisses zu sein.<sup>9</sup> Das trifft zu auf den Kläger, den Beklagten, den Beigeladenen (vgl. § 60 FGO, § 174 Abs. 5 AO) und beigetretene Behörden (vgl. § 122 Abs. 2 FGO).
- Die Prozessfähigkeit (vgl. § 58 FGO) muss vorliegen, d. h., die Person muss fähig sein, alle Prozesshandlungen selbst oder durch selbst gewählte Vertreter vorzunehmen oder entgegenzunehmen.<sup>10</sup> Nur dadurch können wirksame Prozesshandlungen herbeigeführt werden. Fehlt es an der Prozessfähigkeit (z. B. wegen fehlender wirksamer Vollmacht eines Vertreters), werden die vorgenommenen Prozesshandlungen als nicht erfolgt gewertet und bleiben somit wirkungslos.
- Die gegenüber dem Finanzgericht auftretende Person muss jeweils postulationsfähig sein (vgl. § 62 FGO), d. h., sie muss berechtigt sein, wirksam Erklärungen vor Gericht abzugeben. Während der Steuerpflichtige vor dem Finanzgericht selbst auftreten und wirksam Erklärungen abgeben kann (vgl. § 62 Abs. 1 FGO), bedarf es vor dem Bundesfinanzhof einer qualifizierten Vertretung durch einen Prozessbevollmächtigten (vgl. § 62 Abs. 4 Satz 1 FGO).
- Eine ordnungsgemäße Klageerhebung muss vorliegen (vgl. §§ 64, 65 FGO). Dazu gehört, dass die Formvorschriften der Klage eingehalten werden.<sup>11</sup> Werden diese

---

<sup>9</sup>Vgl. Koenig/Cöster AO § 359 Rn. 3.

<sup>10</sup>Vgl. Drüen in Tipke/Kruse 2019, § 58 FGO, Tz. 1.

<sup>11</sup>Vgl. Brandis in Tipke/Kruse 2019, § 64 FGO, Tz. 1.

verletzt, kommt eine Heilung bei der Anfechtungs- oder Verpflichtungsklage grundsätzlich nur innerhalb der Klagefrist in Betracht. Eine Frist zur Nachholung der einmal versäumten ordnungsgemäßen Form ist nicht vorgesehen. Wird also beispielsweise eine Klageschrift per Telefax eingereicht – was grundsätzlich zulässig ist –, aber nicht ordnungsgemäß unterzeichnet, gilt die Klage als nicht erhoben. Eine Unterzeichnung mit bloßem Namenszeichen (Paraphe) ist nach ständiger Rechtsprechung des BFH unzulässig.<sup>12</sup> Erfolgt die Klageerhebung per E-Mail, müssen die Voraussetzungen des § 52a FGO eingehalten werden, insbesondere ist das Dokument mit einer qualifizierten elektronischen Signatur zu versehen.

- Die Klagebefugnis muss gegeben sein (§ 40 Abs. 2 u. 48 FGO), d. h., in der Regel ist nur der unmittelbar selbst Betroffene klagebefugt. Der Kläger muss also eine Beeinträchtigung seiner individuellen Rechte geltend machen. Mit anderen Worten: Er muss substantiiert und schlüssig vortragen, dass er durch den Erlass eines Verwaltungsakts, dessen Ablehnung oder Unterlassung oder ein sonstiges Verhalten der jeweiligen Finanzbehörde in seinen Rechten konkret verletzt worden ist.
- Der Kläger muss ein nachvollziehbares Rechtsschutzbedürfnis vortragen. Daran fehlt es, wenn das mit der Klage in Aussicht genommene Ziel bereits erreicht ist (ein entsprechend geänderter Bescheid ist bereits ergangen) oder gar nicht erreicht werden kann oder auf einfacherem Weg zu erreichen ist (z. B. wenn eine Anfechtungsklage genügt und keine Feststellungsklage durchgeführt werden muss).
- Der Fall darf noch nicht bei einem anderen Gericht rechtshängig gemacht worden sein (vgl. § 66 FGO) und demnach auch noch keine rechtskräftige Entscheidung darüber vorliegen (vgl. § 110 Abs. 1 FGO).
- Der Kläger darf keinen wirksamen Klageverzicht erklärt haben (§ 50 Abs. 1 Satz 3 FGO).
- Ein Vorverfahren muss entweder bereits durchgeführt und abgeschlossen worden oder entbehrlich sein (§§ 44–46 FGO). Die Entbehrlichkeit des Vorverfahrens kann dann gegeben sein, wenn gemäß § 46 Abs. 1 FGO z. B. eine Untätigkeit des Finanzamts im Einspruchsverfahren vorliegt und der Kläger den Abschluss des Vorverfahrens daher nicht abwarten muss. Das Erheben der Untätigkeitsklage schließt den Erlass eines Einspruchsbescheids nicht aus, setzt die Finanzverwaltung allerdings unter zeitlichen Druck. Ebenso kann gemäß § 45 FGO das außergerichtliche Vorverfahren übersprungen werden, wenn die Voraussetzungen für eine sog. Sprungklage vorliegen. Im Falle der Sprungklage muss das Finanzamt, das über den Einspruch zu entscheiden hat, innerhalb eines Monats nach Zustellung der Klageschrift diesem Vorgehen zustimmen. Tut es das nicht, gilt die Klage als Einspruch. Daher empfiehlt es

---

<sup>12</sup>Vgl. BFH, Beschl. vom 12.09.1991, X R 38/91, BFH NV 1992, 50.

sich, vor Erhebung einer Sprungklage Kontakt mit dem Finanzamt aufzunehmen, um dessen Zustimmung dadurch zu erwirken.

- Schließlich muss die Klagefrist eingehalten worden sein (vgl. § 47 Abs. 1 FGO: Monatsfrist für Anfechtungsklagen; Abs. 2: Fiktion der Einhaltung der Klagefrist).

- **Hinweis** Die Auslegung des Begriffs „Anbringen“ einer Klage wird häufig in Klausuren abgefragt!

### 14.5.4 Materielle Rechtsfragen

Erst nachdem das Gericht positiv festgestellt hat, dass alle diese Zulässigkeitsvoraussetzungen („Sachurteilsvoraussetzungen“) vorliegen, kann es über den materiell-rechtlichen Anspruch (also z. B. über die Frage einer angeblich zu hohen Einkommensteuerschuld oder einer Umsatzsteuerzahllast) entscheiden. Fehlt es auch nur an einer Sachurteilsvoraussetzung, muss die Klage als unzulässig abgewiesen werden! Ein solches Urteil wird „Prozessurteil“ genannt.

### 14.5.5 Ablauf des gerichtlichen Verfahrens

Einen Überblick über den Ablauf des gerichtlichen Verfahrens gibt Abb. 14.4.

Nachdem der Kläger dem Finanzgericht die Klageschrift eingereicht hat, wird das Finanzgericht zunächst einmal intern prüfen, ob offensichtliche Zulässigkeitsvoraussetzungen (wie z. B. die fristgerechte Erhebung der Klage) fehlen. Ist dies nicht der Fall, wird entschieden, welcher Richter zum Berichterstatter des Falles (oder ggf. auch zum Einzelrichter) bestimmt wird. Dieser ist für die Prüfung und Betreuung des Klagefalls verantwortlich. Hierdurch soll gewährleistet werden, dass nicht jeder im Senat

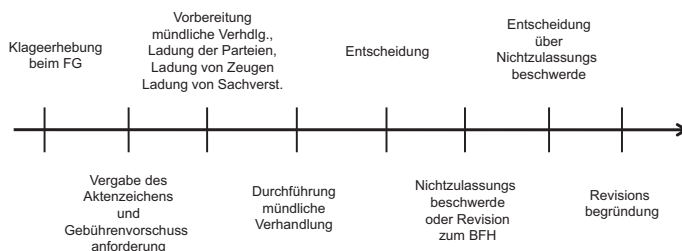


**Abb. 14.4** Zeitstrahl mit Milestones für gerichtliches Verfahren

befindliche Berufsrichter jede Einzelheit eines Falles lesen und zur Kenntnis nehmen muss. Der Berichterstatter hat vielmehr die Aufgabe, die übrigen Richter – auch die ehrenamtlichen – in den Streitstoff einzuführen, damit diese sich auf die Lösung der wesentlichen Fragen des Falles konzentrieren können.

### 14.5.6 Verfahrensgrundsätze

Auch im finanzgerichtlichen Verfahren gilt der Amtsermittlungs- oder Untersuchungsgrundsatz (vgl. § 76 Abs. 1 FGO; vgl. § 88 AO für das Vorverfahren).

Demnach muss der Kläger im finanzgerichtlichen Verfahren den vom Finanzamt der (Einspruchs-)Entscheidung zugrunde gelegten Sachverhalt grundsätzlich nicht ergänzen oder richtigstellen. Im Regelfall ist jedoch nicht davon auszugehen, dass das Finanzgericht dann auch alle für den Kläger günstigen Umstände selbst ermitteln und herausfinden wird. Schon insofern bietet es sich an, die Erfolgchancen des Klägers durch einen differenzierten Sachverhaltsvortrag *und* einen exakten Vortrag zur rechtlichen Begründung der Klage zu steigern.

Insbesondere kann der Kläger Beweismittel vorlegen oder Beweisaufnahmen beantragen.

Zulässige Beweismittel sind Augenschein (= z. B. die Besichtigung eines Hausgrundstücks), Zeugen, Urkunden (z. B. Bewirtsungsbelege), Sachverständige (= mündliche Vernehmung oder Vorlage eines Gutachtens) und die Parteivernehmung (also z. B. die Vernehmung des Klägers).<sup>13</sup>

Zugleich gilt im FG-Verfahren der Beschleunigungsgrundsatz, sodass der Richter (= Berichterstatter) zur Vorbereitung der mündlichen Verhandlung z. B. einen Erörterungstermin (vgl. § 79 Abs. 1 Nr. 1 FGO) durchführen, den Parteien Fristen zur Beibringung von Erklärungen oder Beweismitteln setzen (vgl. § 79 Abs. 1 Nr. 2 und Nr. 4 FGO) und Beweise im Einzelfall – also nicht generell – selbstständig erheben (vgl. § 79 Abs. 1 Nr. 3 FGO) kann. Insoweit bestehen Mitwirkungspflichten der Prozessbeteiligten, also auch solche des Klägers.

Gleichwohl kann es passieren, dass Teile des Sachverhalts nicht restlos aufzuklären sind. Insoweit stellt sich die Frage, wer die Nichterweislichkeit einzelner Tatsachen zu vertreten hat. Diese Frage der sog. Feststellungslast wird auch „objektive Beweislast“ genannt.

---

<sup>13</sup>Vgl. Gräber/Koch FGO § 81 Rn. 17.

Hier gilt eine einfache Regel:<sup>14</sup>

- Für alle steuerbefreienden oder steuermindernden Tatsachen trägt der Kläger die Feststellungslast. Alle steuererhöhenden Tatsachen sind vom Finanzamt zu beweisen.

Darüber hinaus gelten einige gesetzliche Beweisregeln (vgl. §§ 158, 160 AO, §§ 165, 314 ZPO, § 159 AO).

Ein generelles Recht auf Akteneinsicht besteht weder im Besteuerungsverfahren noch im Rechtsbehelfsverfahren (ggf. dann, wenn ein Amtshaftungsanspruch durchgesetzt werden soll).

Anders im FG-Verfahren. Dort wird ein solcher Rechtsanspruch auf Akteneinsicht in § 78 AO gewährt.

Weigert sich das Finanzamt dennoch, die Akteneinsicht zu gewähren oder die Vorlage von verlangten Akten durchzuführen, stellt in den Fällen des § 86 Abs. 1 und 2 FGO der Bundesfinanzhof ohne mündliche Verhandlung durch Beschluss fest, ob diese Weigerung rechtswidrig oder rechtmäßig ist.

### 14.5.7 Geeignete Anträge im Finanzgerichtsverfahren

Ist die Klagefrist abgelaufen, kann eine einmal eingereichte Klage grundsätzlich nicht mehr geändert werden. Ausnahmen gelten dann, wenn die Klageänderung von dem Beklagten gebilligt oder durch das Gericht als sachdienlich beurteilt wird, die übrigen Sachurteilsvoraussetzungen vorliegen und insbesondere damit keine Umgehung der Klagefrist verbunden ist (vgl. § 67 FGO).

Auch eine Klageerweiterung ist grundsätzlich unzulässig, kann aber im Einzelfall in engen Grenzen möglich sein (z. B. bei betragsmäßiger Erweiterung einer Anfechtungsklage).

Die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand ist hinsichtlich versäumter gesetzlicher Fristen gemäß § 56 FGO im Rahmen von dessen Voraussetzungen grundsätzlich möglich, hinsichtlich versäumter richterlicher Fristen nur, soweit die FGO ausdrücklich durch einen entsprechenden Verweis auf § 56 FGO die Regeln der Wiedereinsetzung jeweils für anwendbar erklärt.

Eine Klagerücknahme ist für den Kläger bis zum Ende der mündlichen Verhandlung vor dem Finanzgericht auch ohne Zustimmung des Beklagten möglich. Danach bedarf es dessen Zustimmung. Gleiches gilt, wenn ein Gerichtsbescheid ergangen ist.

Wichtig für den Kläger ist es, zu wissen, dass eine Klagerücknahme mit einer vollständigen Kostentragung zu seinen Lasten verbunden ist (vgl. § 136 Abs. 2 FGO).

---

<sup>14</sup>Vgl. BFH, *Urteil* vom 22.01.2003 – X R 9/99; BFH, *Beschl.* vom 29.06.2007 – III B 95/06.

Hat jedoch das beklagte Finanzamt den Bescheid in der vom Kläger eingeklagten Form kurz vor Durchführung der mündlichen Verhandlung erlassen, ist nicht etwa eine Klagerücknahme angezeigt, sondern vielmehr eine Erledigungserklärung des Klägers. Diese hat den Effekt, dass das Gericht dann nur noch über die Tragung der Kosten zu entscheiden hat. Zudem wird sich das Finanzgericht bei seiner Entscheidung an der Frage orientieren, wie der Rechtsstreit ausgegangen wäre, wenn der Beklagte den Bescheid nicht geändert hätte. In aller Regel wird das Gericht in einem solchen Fall zu einer vollständigen oder jedenfalls weit überwiegenden Kostentragungsverpflichtung des Beklagten kommen.

Ist es zu einer streitigen Entscheidung des Gerichts gekommen (vgl. § 36 Nr. 1 FGO), so ist gegen ein solches Urteil die Revision zum Bundesfinanzhof möglich, wenn das Finanzgericht diese im Urteil ausdrücklich zugelassen hat.

Im anderen Fall (Teil des Urteilstenors: „Die Revision zum Bundesfinanzhof wird nicht zugelassen“) hat der Kläger die Möglichkeit, eine Nichtzulassungsbeschwerde gemäß §§ 115 Abs. 1 i. V. m. Abs. 2, 116 FGO zum Bundesfinanzhof binnen eines Monats zu erheben.

Nur dann, wenn es gelingt, das höchste Finanzgericht mit Sitz in München vom Vorliegen eines Revisionsgrundes (grundsätzliche Bedeutung der Rechtssache, Erfordernis der Fortbildung des Rechts oder die Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung, Vorliegen eines Verfahrensmangels) i. S. v. § 115 Abs. 2 FGO zu überzeugen, hat der Kläger die Möglichkeit, durch Einreichen eines zusätzlichen Revisionsbegründungsschriftsatzes die Entscheidung des Finanzgerichts noch zu korrigieren.

In allen anderen Fällen tritt Rechtskraft zulasten des Klägers ein.

---

## 14.6 Schlussbemerkungen

Das finanzgerichtliche Verfahren lehnt sich teilweise an Grundsätze des Verwaltungsverfahrens an, weicht aber teilweise auch davon ab. Durch den streng formalisierten Ablauf des prozessualen Verfahrens ist das FG-Verfahren noch juristischer ausgestaltet als das Vorverfahren, das beim Finanzamt angesiedelt ist. Der Steuerpflichtige ist jedenfalls gut beraten, wenn er Chancen und Risiken eines Gangs zum Finanzgericht vorher sorgfältig abwägt und seine Entscheidung in Abstimmung mit einem erfahrenen Prozessexperten trifft. So ist gewährleistet, dass gute Erfolgsaussichten genutzt und fehlende Erfolgsaussichten als solche identifiziert werden können.

---

## Literatur

Tipke, K., & Kruse, H. W. (2019). *Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung: AO, FGO (157. Aktualisierung) Kommentar zur AO und FGO (inklusive Steuerstrafrecht)*. Köln: Dr. Otto Schmidt.

## Weiterführende Literatur

Birle, J. P., et al. (2018). *Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon* (42. Aufl.). München: Beck. (beck-online.de).

Hömig, D., & Wolff, H. A. (2018). *Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland. Handkommentar* (12. Aufl.). Baden-Baden: Nomos.

Klein, F. (2018). *Abgabenordnung: AO einschließlich Steuerstrafrecht* (14. Aufl.). München: Beck.



**Prof. Dr. Joerg Andres** ist Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Steuerberater ([www.andresrecht.de](http://www.andresrecht.de)) und Geschäftsführer der DR. ANDRES Rechtsanwaltsgesellschaft mbH in Düsseldorf. Er ist spezialisiert auf die Bereiche Erbrecht/Erbschaftsteuer, Steuerverfahrens- und Gesellschaftsrecht. Seit 2010 ist er als Professor für die FOM Hochschule vorwiegend am Standort Düsseldorf tätig. Als Autor behandelt er u. a. erb- und erbschaftsteuer- bzw. steuerverfahrensrechtliche Themen, insbesondere auch zur Besteuerung des digitalen Nachlasses, des Internets und der Blockchain. Zudem unterhält er den YouTube-Kanal „andresrecht“, auf dem er regelmäßig Videos zu aktuellen Rechtsthemen produziert.



**Dirk Schiffbauer** ist seit 2012 als Rechtsanwalt und seit 2014 als Steuerberater zugelassen. Sein Tätigkeitsschwerpunkt liegt in der steuerlichen und rechtlichen Beratung von Unternehmen und Privatpersonen, dort insbesondere in der vertraglichen Gestaltung in der Schnittstelle zwischen Zivil- und Steuerrecht (z. B. der Umstrukturierung von Unternehmen sowie der Nachfolgeplanung). Dirk Schiffbauer ist darüber hinaus Dozent an der FOM Hochschule und unterrichtet u. a. an den Hochschulzentren Köln, Aachen und Düsseldorf.



Jens M. Schmittmann

*Das Steuerrecht darf nicht zur Magd der Finanzpolitik werden*  
(So zutreffend: Tipke, DB 2008, Heft 40, S. I.)

## Inhaltsverzeichnis

|        |                                                   |     |
|--------|---------------------------------------------------|-----|
| 15.1   | Einleitung                                        | 489 |
| 15.2   | Haftung von Personen                              | 490 |
| 15.2.1 | Haftungstatbestände innerhalb der Abgabenordnung  | 490 |
| 15.2.2 | Haftungstatbestände außerhalb der Abgabenordnung  | 505 |
| 15.3   | Haftung von Sachen                                | 513 |
| 15.4   | Akzessorietät der Haftung                         | 514 |
| 15.5   | Subsidiarität der Haftung                         | 515 |
| 15.6   | Ermessensausübung bei der Haftungsinanspruchnahme | 516 |
|        | Literatur                                         | 518 |

---

## 15.1 Einleitung

Im Haftungsrecht verwirklichen sich die Risiken wirtschaftlicher Tätigkeit. Steuerpflichtiger ist gemäß § 33 Abs. 1 AO nicht nur, wer eine Steuer schuldet, sondern auch, wer für eine Steuer haftet. Sowohl die Vorschriften der Abgabenordnung als auch die

---

J. M. Schmittmann (✉)  
FOM Hochschule für Oekonomie & Management, Essen, Deutschland  
E-Mail: [jens.schmittmann@fom.de](mailto:jens.schmittmann@fom.de)

Einzelsteuergesetze beinhalten eine Vielzahl von Haftungsvorschriften, die sich zum Teil gegen Personen und zum Teil gegen Sachen richten.<sup>1</sup>

Die nachfolgenden Ausführungen geben einen Überblick über das steuerliche Haftungsrecht. Sie ermöglichen eine Risikoabschätzung bei unternehmerischer Tätigkeit.

---

## 15.2 Haftung von Personen

Vorrangig kommt eine Haftung von Personen in Betracht. Die Pflichten der gesetzlichen Vertreter, der Vermögensverwalter und der Verfügungsberechtigten sind in §§ 34, 35 AO geregelt. Die Haftung selbst ist Gegenstand von §§ 69–77 AO. Darüber hinaus sind weitere Haftungstatbestände außerhalb der Abgabenordnung, insbesondere aus dem EStG, dem Versicherungsteuergesetz und dem ErbStG zu beachten. Auch Haftungstatbestände aus dem Gesellschaftsrecht können zugunsten der Finanzverwaltung greifen.<sup>2</sup>

### 15.2.1 Haftungstatbestände innerhalb der Abgabenordnung

Die Haftungstatbestände innerhalb der Abgabenordnung knüpfen an die Pflichten der gesetzlichen Vertreter, der Vermögensverwalter und der Verfügungsberechtigten (§§ 34, 35 AO), Steuerhinterziehung (§§ 70, 71 AO) oder an bestimmte andere Sachverhalte, z. B. Organschaft (§ 73 AO) oder Betriebsübernahme (§ 75 AO), an.

---

<sup>1</sup>Vgl. zur Haftung: *Nacke*, Ungeklärte Rechtsfragen des steuerlichen Haftungsrechts, DStR 2013, 335 ff.; *Berninghaus*, Der Geschäftsführer-Haftungsbescheid nach § 69 AO im finanzgerichtlichen Verfahren, DStR 2012, 1001 ff.; *Klomfaß*, Praxisfall zur Inhaftungnahme des Geschäftsführers einer insolventen GmbH, KKZ 2012, 228 ff.; *Bruschke*, Die „Geschäftsführerhaftung“ nach § 69 AO, DStZ 2012a, 407 ff.; *Steiner*, Die Steuerhaftung des Testamentsvollstreckers, ErbStB 2011, 201 ff.; *Bruschke*, Die Haftung der Vertreter und Verfügungsberechtigten nach § 69 AO – „Geschäftsführerhaftung“, StB 2011, 167 ff.; *Kamps*, Haftung des Vorstands für Steuerschulden der AG – Geschäftsverteilungspläne, anteilige Befriedigung und Verschulden, AG 2011, 586 ff.; *Ehlers*, Die persönliche Haftung von ehrenamtlichen Vereinsvorständen, NJW 2011, 2689 ff.; *Stapper/Jacobi*, Die Haftung des Geschäftsführers in Krise und Insolvenz, NJ 2010, 397 ff.; *Müller*, Die Vertreterhaftung nach § 69 AO und der hypothetische Kausalverlauf, AO-StB 2010, 145 ff.; *Nacke*, Die Haftung des Geschäftsführers nach § 69 AO, Steuer und Studium 2010, 262 ff.; *Waza/Uhländer/Schmittmann*, Insolvenzen und Steuern, 12. Aufl., Herne, 2019, Rn. 1000 ff.; *Schmittmann/Theurich/Brune*, Das insolvenzrechtliche Mandat, 5. Aufl., Bonn, 2017, § 6 Rn. 352 ff.

<sup>2</sup>S. BFH, Beschluss vom 12. Dezember 2012 – XI B 70/11 Rn. 16; BFH/NV 2013, 705, BFH, Beschluss vom 11. Februar 2004 – VII B 224/03, BFH/NV 2004, 1060.

### 15.2.1.1 Haftung der gesetzlichen Vertreter, Vermögensverwalter und Verfügungsberechtigten

Die gesetzlichen Vertreter natürlicher und juristischer Personen und die Geschäftsführer von nicht rechtsfähigen Personenvereinigungen und Vermögensmassen haben gemäß § 34 Abs. 1 S. 1 AO deren steuerliche Pflichten zu erfüllen. Dies gilt gemäß § 34 Abs. 3 AO auch für Vermögensverwalter, soweit ihre Verpflichtung reicht. Die gleiche Regelung gilt auch für Verfügungsberechtigte im Sinne von § 35 AO, soweit sie die Pflichten rechtlich und tatsächlich erfüllen können.

Gemäß § 1629 BGB sind Vater und Mutter die gesetzlichen Vertreter ehelicher Kinder. Gesetzlicher Vertreter einer juristischen Person ist z. B. der Vorstand einer Aktiengesellschaft (§ 78 Abs. 1 AktG) oder der Geschäftsführer einer GmbH (§ 35 Abs. 1 GmbHG). Auch ein ausgeschiedener Liquidator kann hinsichtlich der innerhalb seiner Amtszeit erfolgten Pflichtverletzungen Haftungsschuldner sein.<sup>3</sup> Der Insolvenzverwalter ist verfahrensrechtlich Vermögensverwalter im Sinne von § 34 Abs. 3 AO.<sup>4</sup> Ein sog. „schwacher“ vorläufiger Insolvenzverwalter ist nicht Vermögensverwalter im Sinne von § 34 Abs. 3 AO, wohl aber ein sog. „starker“ vorläufiger Insolvenzverwalter, wenn ein allgemeines Verfügungsverbot angeordnet worden ist.<sup>5</sup> Im Hinblick auf die Neuregelung in § 55 Abs. 4 InsO durch das Haushaltsbegleitgesetz 2011 kommt der Differenzierung keine praktische Bedeutung zu, sofern das Insolvenzverfahren nach dem 31. Dezember 2010 beantragt worden ist. Im vorläufigen Eigenverwaltungsverfahren gem. § 270a InsO ist die Bestimmung des § 55 Abs. 4 InsO nicht entsprechend anwendbar.<sup>6</sup>

Als Verfügungsberechtigter im Sinne von § 35 AO kommt in Betracht, wer aufgrund bürgerlich-rechtlicher Verfügungsmacht im Außenverhältnis wirksam handeln kann.<sup>7</sup> Hier kommt insbesondere der faktische Geschäftsführer in Betracht.<sup>8</sup> Nicht als Verfügungsberechtigter wird angesehen, wer eine ihm übertragene Verwaltungsbefugnis überschreitet und lediglich tatsächlich über Gelder verfügt.<sup>9</sup>

Die gesetzlichen Vertreter, Vermögensverwalter und Verfügungsberechtigten haben – soweit die Verwaltung reicht bzw. sie die Pflichten rechtlich und tatsächlich erfüllen können – die steuerlichen Pflichten zu erfüllen (§ 34 Abs. 1 S. 1 AO) und insbesondere

<sup>3</sup>So FG München, Beschluss vom 16. Februar 2012 – 14 V 3619/11, DStRE 2013, 620 ff.

<sup>4</sup>So BFH, Beschluss vom 15. September 2010 – II B 4/10, BFH/NV 2011, 2 f.

<sup>5</sup>So BFH, Beschluss vom 16. Oktober 2009 – VIII B 346/04, BFH/NV 2010, 56 f.; *Waza/Uhländer/Schmittmann*, Insolvenzen und Steuern, Rn. 483.

<sup>6</sup>So BGH, Urteil vom 22. November 2018 – IX ZR 167/16, ZIP 2018, 2488 ff. = EWiR 2019, 49 f. [Thole] = NZI 2019, 236 ff. = NJW 2019, 224 ff. mit Anm. *Swierczok* = WM 2018, 2373 ff.

<sup>7</sup>So BFH, Urteil vom 16. März 1995 – VII R 38/94, BFHE 177, 209 ff. = BStBl. II 1995, 859.

<sup>8</sup>Vgl. umfassend: *Himmelskamp/Schmittmann*, StuB 2006, 326 ff.; BGH, Beschluss vom 13. Dezember 2012 – 5 StR 407/12, NJW-Spezial 2013, 122.

<sup>9</sup>So BFH, Beschluss vom 27. Mai 2009 – VII B 156/08, BFH/NV 2009, 1591 f. = ZIP 2009, 2255 f.

dafür zu sorgen, dass die Steuern aus den Mitteln entrichtet werden, die sie verwalten (§ 34 Abs. 1 S. 2 AO).

Werden Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis (§ 37 AO) infolge vorsätzlicher oder grob fahrlässiger Verletzung der den vorgenannten Personen auferlegten Pflichten nicht oder nicht rechtzeitig festgesetzt oder erfüllt oder werden Steuervergütungen oder Steuererstattungen ohne rechtlichen Grund gezahlt, haften die Vertreter. Es handelt sich um eine öffentlich-rechtliche Haftung, die nicht abdingbar ist.<sup>10</sup> Die Haftung gilt für alle Arten von Steuern und Abgaben.<sup>11</sup>

Die Tatbestandsvoraussetzungen ergeben sich aus § 69 S. 1 AO:<sup>12</sup>

- Zugehörigkeit zum Personenkreis der §§ 34, 35 AO
- Pflichtverletzung
- Eintritt eines Haftungsschadens
- Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für den Schadenseintritt
- Schuldhaftigkeit des Handelns des Haftenden

Eine Haftung kommt nur in Betracht, wenn eine der in §§ 34, 35 AO genannten Pflichten verletzt worden ist. Es handelt sich um die Pflichten des Schuldners, die während des Bestehens der Vertretungs- oder Verfügungsmacht (§ 36 AO) durch die AO selbst oder Einzelsteuergesetze begründet worden sind. Es kommt nicht darauf an, ob die Pflichten durch positives Tun, z. B. durch Abgabe einer inhaltlich unzutreffenden Steuererklärung, oder durch Unterlassen, z. B. Nichtabgabe einer Steuererklärung, verletzt werden.<sup>13</sup> Der Vorstand eines gemeinnützigen Vereins hat die fortlaufende Pflicht, die Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit (§§ 51 ff. AO) zu überprüfen.<sup>14</sup>

Sind bei einer GmbH mehrere Geschäftsführer vorhanden und haben diese die Aufgaben aufgeteilt, z. B. die interne Zuständigkeit für den kaufmännischen und für den technischen Bereich geschaffen, ist der kaufmännische Geschäftsführer primär für die Erfüllung der Steuerangelegenheiten zuständig. Gleichwohl bleibt es bei einer Gesamtverantwortlichkeit.<sup>15</sup> Im Übrigen trifft die nicht mit steuerlichen Angelegenheiten befassten Geschäftsführer eine Überwachungspflicht, die sich steigert, wenn die

<sup>10</sup>So BFH, Urteil vom 27. März 1990 – VII R 26/89, BStBl. II 1990, 939, 941.

<sup>11</sup>So Schmittmann/Theurich/Brune 2017, Das insolvenzrechtliche Mandat, § 6 Rn. 356.

<sup>12</sup>So Tipke/Kruse-Loose 2019, AO/FGO, § 69 AO Rn. 5. Vgl. zu aktuellen Haftungsfragen: Schmittmann, StuB 2019, 404 f.; Nacke, DStR 2013, 335, 336 ff.

<sup>13</sup>So Tipke/Kruse-Loose 2019, AO/FGO, § 69 AO Rn. 12.

<sup>14</sup>So BFH, Urteil vom 12. Juni 2018 – VII R 2/17, BFH/NV 2019, 6 f. = HFR 2019, 95 ff.

<sup>15</sup>So BFH, Urteil vom 23. Juni 1998 – VII R 4/98, BStBl. II 1998, 761, 763.

wirtschaftliche Lage der Gesellschaft oder die Person des handelnden Gesellschafters dazu Anlass gibt.<sup>16</sup>

Grundsätzlich ist die Abgrenzung der Aufgaben bei der Bestellung mehrerer Geschäftsführer hilfreich. Die interne Geschäftsverteilung muss nach Auffassung des BFH jedoch eindeutig durch Gesellschafterbeschluss, Geschäftsordnung oder in anderer Weise schriftlich geregelt sein.<sup>17</sup> Nach der Rechtsprechung des BGH ist eine schriftliche Dokumentation nicht erforderlich, gleichwohl m. E. schon zu Beweis Zwecken geboten.<sup>18</sup>

Auch in der Krise besteht grundsätzlich die Verpflichtung der in §§ 34, 35 AO genannten Personen, für die Steuerzahlungen zu sorgen. Bei der Umsatzsteuer gilt der „Grundsatz der anteiligen Tilgung“<sup>19</sup>, sodass Umsatzsteuerverbindlichkeiten im gleichen Umfang zu tilgen sind wie die Verbindlichkeiten anderer Gläubiger.<sup>20</sup> Bei der Lohnsteuer gilt der „Grundsatz der anteiligen Tilgung“ nicht. Die Nichtabführung einzubehaltender und anzumeldender Lohnsteuer zu den gesetzlichen Fälligkeitszeitpunkten stellt stets eine Pflichtverletzung dar. Reichen die liquiden Mittel nicht aus, um den arbeitsrechtlich geschuldeten Lohn zu zahlen und die Lohnsteuer abzuführen, muss der Arbeitgeber die Löhne gekürzt auszahlen und aus den dann verbleibenden Mitteln die auf die gekürzten Löhne entfallende Lohnsteuer abführen.<sup>21</sup> Wirkt der Haftungsschuldner an der Ermittlung der Haftungsquote nicht mit, kann dem Finanzamt nicht vorgeworfen werden, wenn es eine Haftungsquote in der Nähe von 100 % schätzt.<sup>22</sup>

Weitere Voraussetzung der Haftung ist der Eintritt eines Haftungsschadens, also dass Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis nicht oder nicht rechtzeitig festgesetzt oder erfüllt worden sind. Eine Haftung scheidet aus, wenn der Primärschuldner die Steuer-

---

<sup>16</sup>So BFH, Urteil vom 26. April 1984 – V R 128/79, BStBl. II 1984, 776, 778; BFH, Beschluss vom 21. August 2000 – VII B 260/99, BFH/NV 2001, 413.

<sup>17</sup>So BFH, Urteil vom 26. April 1984 – V R 128/79, BStBl. II 1984, 776, 778; BFH, Urteil vom 17. Mai 1988 – VII R 90/85, BFH/NV 1989, 4.

<sup>18</sup>So BGH, Urteil vom 6. November 2018 – II ZR 11/17, ZIP 2019, 261 ff. = WM 2019, 265 ff. = NZI 2019, 224 ff. mit Anm. *Schädlich* = BB 2019, 590 ff., dazu EWiR 2019, 135 f. (*Kleindiek*); *Buck-Heeb*, BB 2019, 584 ff.

<sup>19</sup>Auch bei der Gewerbesteuer gilt, dass bei Fehlen ausreichender Mittel im Zeitpunkt der Fälligkeit die vorhandenen Mittel anteilig zur Befriedigung des Steuergläubigers und der übrigen Gläubiger eingesetzt werden müssen, so VG Arnberg, Urteil vom 16. April 2015 – 5 K 482/15, ZInsO 2015, 1354 ff.

<sup>20</sup>So BFH, Urteil vom 26. August 1992 – VII R 90/91, BStBl. II 1993, 8; BFH, Beschluss vom 31. März 2000 – VII B 187/99, BFH/NV 2000, 1322; *Waza/Uhländer/Schmittmann*, Insolvenzen und Steuern, Rn. 1011 ff.

<sup>21</sup>So BFH, Urteil vom 11. Mai 1962 – VI 195/60, BStBl. II 1962, 342; BFH, Beschluss vom 21. Dezember 1998 – VII B 175/98, BFH/NV 1999, 745 ff.

<sup>22</sup>So BFH, Beschluss vom 19. November 2012 – VII B 126/12, BFH/NV 2013, 504 ff.; vgl. *Schmittmann*, StuB 2013, 223, 224.

schuld bezahlt hat. Sollen Ansprüche gegen den Haftungsschuldner geltend gemacht werden, müssen die Ansprüche gegen den Erstschuldner dem Grunde und der Höhe nach feststehen. Einer Festsetzung bedarf es allerdings nicht.<sup>23</sup>

Es kommen insgesamt fünf Varianten des Haftungsschadens in Betracht:

- Nichtfestsetzung von Ansprüchen,
- nicht rechtzeitige Festsetzung von Ansprüchen,
- Nichterfüllung von Ansprüchen,
- nicht rechtzeitige Erfüllung von Ansprüchen oder
- Zahlung von Steuervergütungen oder Steuererstattungen ohne rechtlichen Grund.

Die Haftung kommt nur in Betracht, wenn die Pflichtverletzung der in §§ 34, 35 AO genannten Personen für den Haftungsschaden ursächlich war. Dies ist dann der Fall, wenn der Haftungsschaden ohne die Pflichtverletzung nicht eingetreten wäre.<sup>24</sup>

Maßgeblich ist die Adäquanztheorie; es ist also darauf abzustellen, ob die Pflichtverletzung allgemein oder erfahrungsgemäß geeignet ist, den Erfolg zu verursachen.<sup>25</sup>

Gibt der Geschäftsführer einer GmbH die Umsatzsteuer-Voranmeldungen verspätet ab, so ist dieses Verhalten dafür ursächlich, dass die Umsatzsteuer verspätet festgesetzt wird.

Schließlich muss der Haftende auch schuldhaft gehandelt haben. Die Schuld bezieht sich auf die Pflichtverletzung und nicht darauf, dass die Ansprüche nicht oder nicht rechtzeitig festgesetzt oder erfüllt werden.<sup>26</sup> Vorsätzlich handelt, wer die Pflichten gekannt und ihre Verletzung gewollt hat, wobei ausreicht, dass der Haftende die Pflichtverletzung vorausgesehen und in seinen Willen aufgenommen hat. Es kommt nicht darauf an, ob er die Pflichtverletzung gewünscht hat.<sup>27</sup>

Fahrlässigkeit liegt vor, wenn der Haftende die Sorgfalt, zu der er nach den Umständen und nach seinen persönlichen Kenntnissen und Fähigkeiten verpflichtet und imstande war, außer Acht gelassen hat und infolgedessen den Erfolg, den er bei Anwendung pflichtgemäßer Sorgfalt hätte voraussehen können, nicht vorausgesehen hat („unbewusste Fahrlässigkeit“) oder den Eintritt des Erfolges zwar für möglich gehalten, aber darauf vertraut hat, er werde nicht eintreten („bewusste Fahrlässigkeit“).<sup>28</sup>

<sup>23</sup>So *Tipke/Kruse-Loose* 2019, AO/FGO, § 69 AO Rn. 14; *Schmittmann*, *StuB* 2019, 404 f.

<sup>24</sup>So BFH, Urteil vom 26. April 1984 – V R 128/79, BFHE 141, 343 ff. = BStBl. II 1984, 776, 778.

<sup>25</sup>So BFH, Urteil vom 17. Februar 1989 – III R 35/85, BFHE 156, 355 ff. = BStBl. II 1990, 263 ff.

<sup>26</sup>So BFH, Urteil vom 12. April 1988 – VII R 131/85, BStBl. II 1988, 742, 744; BFH, Urteil vom 11. Dezember 1990 – VII R 85/88, BStBl. II 1991, 282, 284.

<sup>27</sup>Vgl. BFH, Beschluss vom 12. Juli 1983 – VII B 19/83, BStBl. II 1983, 655.

<sup>28</sup>So *Schmittmann/Theurich/Brune* 2017, Das insolvenzrechtliche Mandat, § 6 Rn. 359; *Tipke/Kruse-Loose*, AO/FGO, § 69 AO Rn. 25.

Bei dem Anspruch gemäß § 69 AO handelt es sich um eine Schadenersatzhaftung,<sup>29</sup> die neben den Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis auch die infolge der Pflichtverletzung zu zahlenden Säumniszuschläge umfasst, § 69 S. 2 AO.

### 15.2.1.2 Haftung des Vertretenen, des Steuerhinterziehers, des Steuerhählers und des Teilnehmers

Gerade in den Fällen der Steuerhinterziehung oder Steuerhähleret besteht ein Interesse des Staates, nicht nur die in §§ 34, 35 AO bezeichneten Personen heranziehen zu können, sondern auch die Vertretenen selbst.<sup>30</sup> Die Haftungsnorm greift allerdings lediglich dann, wenn der Vertretene nicht selbst Steuerschuldner ist. Die Norm beruht auf § 153 VereinszollG und anderen ebenfalls bereits vor 1919 bestanden habenden Haftungsvorschriften der damaligen Tabak-, Zigaretten- und Weinsteuergesetze, die verhindern sollten, dass durch Steuerhinterziehungen und leichtfertige Steuerverkürzungen der gesetzlichen Vertreter und der anderen in §§ 34, 35 AO genannten Personen Steuerausfälle eintreten, weil die hinterzogenen oder leichtfertig verkürzten Beträge von diesen nicht geleistet werden können.<sup>31</sup>

Der praktische Anwendungsbereich der Norm ist gering, da es lediglich im Bereich der Zölle, Verbrauchssteuer und der Einfuhrumsatzsteuer Fallkonstellationen gibt, in denen der Vertretene nicht zugleich auch Steuerschuldner ist.<sup>32</sup> Darüber hinaus ist die Vorschrift nicht anwendbar bei Taten gesetzlicher Vertreter natürlicher Personen, wenn diese aus der Tat des Vertreters keinen Vermögensvorteil erlangt haben, § 70 Abs. 2 S. 1 AO. Eine Haftung scheidet im Übrigen gemäß § 70 Abs. 2 S. 2 AO aus, wenn die Vertretenen denjenigen, der die Steuerhinterziehung oder die leichtfertige Steuerverkürzung begangen hat, sorgfältig ausgewählt und beaufsichtigt haben. Ob die Norm auf Abzugsteuern Anwendung findet, ist umstritten. Entgegen der Auffassung des BMF<sup>33</sup> kommt eine Anwendung des § 70 Abs. 1 AO auf Abzugsteuern nicht in Betracht, da in den Wortlaut hineinzulesen ist, dass die Vorschrift nur Anwendung findet, wenn der Vertretene nicht Steuerschuldner oder Haftender ist. Bei den Abzugsteuern ist der zum Abzug Verpflichtete jedoch Haftungsschuldner.<sup>34</sup>

---

<sup>29</sup>So BFH, Urteil vom 26. Juli 1988 – VII R 83/87, BStBl. II 1988, 859; BFH, Urteil vom 1. August 2000 – VII R 110/99, BStBl. II 2001, 271.

<sup>30</sup>Vgl. im Einzelnen: Mösbauer, Die Haftung des Vertretenen, INF 1987a, 529 ff.; Lohmeyer, Die Haftungsansprüche aus §§ 70, 71 AO, INF 1988, 1 ff.; Olgemöller, Haftung für Zollschnlden, ZfZ 2006, 74 ff.; Brusckhe, Die Haftung des Vertretenen nach § 70 AO, StB 2012b, 359 ff.; Fehsenfeld, Die Reichweite der Haftung des Vertretenen nach § 70 AO, DStZ 2012, 852 ff.; Dißbars, Verfahrensrechtliche Folgen einer Steuerstraftat oder Steuerordnungswidrigkeit, StB 2001, 169 ff.; Gehm, Haftung des Steuerhinterziehers und des Steuerhählers nach § 71 AO, BuW 2000, 362 ff.

<sup>31</sup>So Tipke/Kruse-Loose, AO/FGO, § 70 AO Rn. 1.

<sup>32</sup>So Tipke/Kruse-Loose, AO/FGO, § 70 AO Rn. 2.

<sup>33</sup>Siehe AEAO zu § 70.

<sup>34</sup>So Tipke/Kruse-Loose, AO/FGO, § 70 AO Rn. 3.

Soll der Haftungstatbestand zur Anwendung kommen, so müssen der objektive und subjektive Tatbestand entweder der Steuerhinterziehung (§ 370 AO) oder der Steuerverkürzung (§ 378 AO) gegeben und die in §§ 34, 35 AO genannte Person Täter der Steuerhinterziehung oder der Steuerverkürzung sein. Der Versuch reicht nicht aus.<sup>35</sup>

Für die Praxis ist deutlich bedeutsamer die Haftungsvorschrift des § 71 AO, wonach derjenige, der eine Steuerhinterziehung oder eine Steuerhehlerei begeht oder an einer solchen Tat teilnimmt, für die verkürzten Steuern und die zu Unrecht gewährten Steuervorteile sowie für die Zinsen nach § 235 AO haftet.<sup>36</sup>

Ebenso wie § 69 AO führt § 71 AO zu einer Haftung auf Schadenersatz.<sup>37</sup> Der durch die Steuerhinterziehung (§ 370 AO) oder die Steuerhehlerei (§ 378 AO) verursachte Vermögensschaden des Fiskus soll durch die Haftungsvorschrift ausgeglichen werden.<sup>38</sup>

Die Geltendmachung des Haftungsanspruchs erfolgt durch Haftungsbescheid (§ 191 AO).

Die Haftungsnorm kommt nur zur Anwendung, wenn der objektive und subjektive Tatbestand der Steuerhinterziehung (§ 370 AO) oder der Steuerhehlerei (§ 374 AO) erfüllt sind.<sup>39</sup> Der Versuch der Steuerhinterziehung oder der Steuerhehlerei reicht nicht aus, da der Versuch mangels Schadenseintritt keine Haftung begründen kann.

Die Haftung erstreckt sich nicht nur auf den oder die Täter, sondern auch auf Anstifter und Gehilfen, also Teilnehmer. Das Fehlen eines der Strafbarkeit nach §§ 370, 374

<sup>35</sup>So Tipke/Kruse-Loose, AO/FGO, § 70 AO Rn. 8.

<sup>36</sup>Vgl. *Felix*, Die steuerliche Haftung des Steuerhinterziehers- und -hehlers, FR 1958, 458 ff.; *Streck/Mack*, Haftungsrisiken des Steuerberaters bei der Beteiligung an Steuerhinterziehungen des Mandanten, Stbg. 1989, 300 ff.; *Müller*, Die Auswirkung der Steuerstraftat im Besteuerungsverfahren, DStZ 1998, 449 ff.; *Raub*, Zu den straf- und steuerrechtlichen Folgen der Hinterziehung, INF 2000, 353 ff.; *Dißbars*, Verfahrensrechtliche Fragen einer Steuerstraftat oder Steuerordnungswidrigkeit, StB 2001, 169 ff.; *Krömker*, Haftung des Täters und Gehilfen einer Steuerhinterziehung, AO-StB 2002, 389 ff.; *Pelz*, Die Haftung der Banken für von Kunden hinterzogene Steuern, WM 2003, 1661 ff.; *Schwedhelm*, Strafrechtliche Risiken steuerlicher Beratung, DStR 2006, 1017 ff.; *Stahl*, Steuerliche Folgen aus Steuerstraftaten und Steuerordnungswidrigkeiten, KÖSDI 2006, 15021 ff.; *Müller*, Der Berater als Nothelfer des strafbaren Mandanten, AO-StB 2008, 196 ff.; *Jope*, Haftung des Täters und des Gehilfen einer Steuerhinterziehung nach § 71 AO, Stbg. 2010, 299 ff. Vgl. auch den instruktiven Sachverhalt aus: FG München, Urteil vom 7. Juli 2011 – 14 K 1355/08, DStRE 2013, 622 ff. Die Revision war für den Kläger erfolgreich. Der BFH (Urteil vom 18. April 2013 – V R 19/12, BFH/NV 2013, 1515 ff. = BB 2013, 2530 ff. mit Anm. *Gierlich*) hat das Urteil und den Haftungsbescheid aufgehoben.

<sup>37</sup>So BGH, Beschluss vom 25. September 2012 – 1 StR 407/12, DStR 2013, 268, 270; BFH, Urteil vom 25. Februar 1997 – VII R 15/96, BFHE 182, 480 ff. = BStBl. II 1998, 2 (6).

<sup>38</sup>So BFH, Urteil vom 13. Juli 1994 – I R 112/93, BFHE 175, 489 ff. = BStBl. II 1995, 198 ff.

<sup>39</sup>So BFH, Urteil vom 25. Oktober 2005 – VII R 10/04, BFHE 211, 19 ff. = BStBl. II 2006, 356 ff.



AO begründenden persönlichen Merkmals hindert die Haftung nicht.<sup>40</sup> Eine Haftung scheidet allerdings aus, wenn der mutmaßliche Haupttäter anonym bleibt.<sup>41</sup>

Es ist Sache der Finanzverwaltung, den Sachverhalt zu ermitteln und zu beweisen, dass der Straftatbestand erfüllt ist. Dabei ist die Finanzbehörde weder an die Rechtsauffassung noch die tatsächlichen Feststellungen des Strafgerichts gebunden.<sup>42</sup>

In der Praxis wird sich die Finanzbehörde jedoch die strafrechtlichen Feststellungen des Strafgerichts zu eigen machen, um ihren eigenen Aufwand zu minimieren. Die Haftung bei Steuerhinterziehung hat erhebliche wirtschaftliche Dimensionen, was durch einen Fall des BGH dokumentiert wird. Sechs Angeklagte waren wegen Steuerhinterziehung in mehreren Fällen zu Haftstrafen zwischen vier und sieben Jahren verurteilt worden. Gegenstand der Verurteilung ist ein international operierendes Umsatzsteuerhinterziehungssystem im Handel mit Emissionszertifikaten, bei dem Umsatzsteuern in einer Gesamthöhe von mehr 260 Mio. EUR hinterzogen wurden.<sup>43</sup>

### Beispiel

Das FG Rheinland-Pfalz hatte einen Fall zu entscheiden, in dem ein Inhaber eines Eiscafé von einer GmbH, die Kassensysteme einschließlich Manipulationssoftware hergestellt und vertrieben hat, um Kunden die Verkürzung von Steuern zu ermöglichen, vom LG Koblenz wegen Steuerhinterziehung zu einer Freiheitsstrafe von drei Jahren verurteilt worden ist. Gegenstand des Verfahrens vor dem FG Rheinland-Pfalz war die Haftung des Geschäftsführers der GmbH, die die Manipulationssoftware hergestellt und vertrieben hat. Bei einer Außen- und Steuerfahndungsprüfung wurden bei dem Inhaber des Eiscafé Manipulationen an den im Kassensystem erfassten Daten seit mindestens 2003 festgestellt, die zu einer erheblichen Minderung der tatsächlich erzielten Umsätze geführt hatten. Gegen den Geschäftsführer der Software-GmbH wurde ein Verfahren wegen Beihilfe zur Steuerhinterziehung eingeleitet sowie ein Haftungsbescheid hinsichtlich der Steuerrückstände deshalb erlassen, da dieser die hinterzogenen Beträge nicht gezahlt hatte und Vollstreckungsmaßnahmen ohne nennenswerten Erfolg geblieben waren. Gegen den Haftungsbescheid legte der Geschäftsführer Einspruch ein und behauptete, das Manipulationsprogramm sei „hinter seinem Rücken“ von einem Mitarbeiter entwickelt worden. Der Geschäftsführer hatte mit seinem Einspruch eine Minderung der Haftungsschuld von 2,8 Mio. € auf 1,6 Mio. € erreicht und begehrte mit seiner Klage Aufhebung des Haftungsbescheides. Zudem beantragte er vorläufigen Rechtsschutz.

<sup>40</sup>So BFH, Beschluss vom 27. Mai 1986 – VII S 5/86, BFH/NV 1987, 10 f.

<sup>41</sup>So BFH, Urteil vom 15. Januar 2013 – VIII R 22/10, DB 2013, 797 ff.

<sup>42</sup>So BFH, Urteil vom 10. Oktober 1972 – VII R 117/69, BFHE 107, 168 ff. = BStBl. II 1973, 68 (71).

<sup>43</sup>Siehe BGH, Beschluss vom 21. November 2012 – 1 StR 391/12, DStR 2013, 140 ff.

Das FG Rheinland-Pfalz kam zu dem Ergebnis, dass der Geschäftsführer selbst für den Verkauf der Manipulationssoftware verantwortlich sei, zumal er auch in der Rechnung der GmbH als Bearbeiter ausgewiesen sei. Es könne dahin stehen, wann genau und durch wen die Installation und Einweisung in das Programm erfolgt sei und ob der Geschäftsführer selbst oder ein Dritter die Manipulationssoftware entwickelt habe. Die Beihilfe zur Steuerhinterziehung bestehe hier vielmehr darin, dass der Geschäftsführer ein komplettes System (Manipulationssoftware und Kassensystem) mit dem Wissen verkauft habe, welche Möglichkeiten dieses System biete, und mit dem Ziel, dem Käufer eine Steuerverkürzung zu ermöglichen. Die GmbH habe das Kassensystem als völlig risikoloses Instrument zur Verkürzung von Steuern angeboten und verkauft.<sup>44</sup> Nach Auffassung des FG Rheinland-Pfalz ist es ermessensgerecht, wenn das Finanzamt einen vorsätzlich Beihilfe zur Steuerhinterziehung leistenden Gehilfen als Haftenden in Anspruch nehme. Der Geschäftsführer werde nicht für sein Fehlverhalten als Geschäftsführer der GmbH in Anspruch genommen, sondern für die vorsätzliche Beteiligung an einer fremden Steuerhinterziehung.<sup>45</sup>

Eine Haftung des Geschäftsführers einer GmbH, die als Promotionsvermittler tätig ist, kommt z. B. dann in Betracht, wenn die GmbH an einen Professor für die Annahme und Betreuung einer Promotion Zahlungen geleistet und diese zu Unrecht als Betriebsausgaben abgezogen hat. Dies gilt auch dann, wenn der tatsächliche Zahlungsempfänger durch Einschaltung von Zwischenpersonen verschleiert worden ist.<sup>46</sup>

Die Haftung erstreckt sich auf die verkürzten Steuern, die zu Unrecht gewährten Steuervorteile sowie die Hinterziehungszinsen, nicht aber auf die Säumniszuschläge.<sup>47</sup>

Auch die Haftung gemäß § 71 AO wird durch Haftungsbescheid gemäß § 191 AO festgesetzt, indem die objektiven und subjektiven Tatbestandsvoraussetzungen durch die Finanzverwaltung schlüssig dargelegt werden müssen. Die Festsetzungsfrist beträgt gemäß § 191 Abs. 3 S. 2 AO zehn Jahre.

### 15.2.1.3 Haftung wegen Verletzung der Kontenwahrheit

Gemäß § 154 Abs. 1 AO darf niemand auf einen falschen oder erdichteten Namen für sich oder einen Dritten ein Konto errichten oder Buchungen vornehmen lassen, Wert-

<sup>44</sup>So FG Rheinland-Pfalz, Beschluss vom 7. Januar 2015 – 5 V 2068/14, BB 2015, 406 ff. = MMR 2015, 514 [Ls.]; vgl. dazu: *Schmittmann*, Aktuelle Entwicklungen im Steuerrecht in der Informationstechnologie 2014/15, K&R 2016, 28, 35; *Schmittmann*, Update Steuerrecht, in: *Taeger*, Internet der Dinge – Digitalisierung von Wirtschaft und Gesellschaft, Tagungsband Herbstakademie 2015, Edeweicht, 2015, S. 951 (969).

<sup>45</sup>So FG Rheinland-Pfalz, Beschluss vom 7. Januar 2015 – 5 V 2068/14, BB 2015, 406 ff. = MMR 2015, 514 [Ls.].

<sup>46</sup>So FG Köln, Beschluss vom 18. November 2011 – 10 V 2432/11, EFG 2012, 286 ff. mit Anm. *Matthes* = DStRE 2012, 738 ff.

<sup>47</sup>So BFH, Urteil vom 21. Januar 2004 – XI R 3/03, BFHE 205, 394 ff. = BStBl. II 2004, 919 ff.

sachen (Geld, Wertpapiere, Kostbarkeiten) in Verwahrung geben oder verpfänden oder sich ein Schließfach geben lassen. Aus § 154 Abs. 3 AO ergibt sich, dass in Fällen eines Verstoßes Guthaben, Wertsachen und der Inhalt eines Schließfaches nur mit Zustimmung des Finanzamtes herausgegeben werden dürfen.

Der Verstoß gegen § 154 Abs. 3 AO wird gemäß § 72 AO dadurch geahndet, dass, wer vorsätzlich oder grob fahrlässig der Vorschrift des § 154 Abs. 3 AO zuwider handelt, haftet, soweit dadurch die Verwirklichung von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis beeinträchtigt wird.<sup>48</sup>

Der Haftung gemäß § 72 AO unterliegen neben den natürlichen Personen, die gegen das Herausgabeverbot des § 154 Abs. 3 AO verstoßen, auch die Organe von juristischen Personen, die sich das Verschulden ihrer Erfüllungsgehilfen zurechnen lassen müssen. Die juristische Person haftet im Übrigen für das schuldhafte Verhalten ihrer Organe und Erfüllungsgehilfen.<sup>49</sup>

Ein Verstoß gegen das Gebot der Kontenwahrheit führt kraft Gesetzes zu einer öffentlich-rechtlichen Kontensperre mit der Folge eines Herausgabeverbotes. Die Bank haftet daher für den Steuerschaden, der dadurch eintritt, dass sie das Konto nicht sperrt. Da Steuern im öffentlichen Interesse so weit irgend möglich einzuziehen sind, entspricht die Inhaftungnahme der Bank rechtmäßigem Ermessensgebrauch.<sup>50</sup>

Auch die Haftung gemäß § 72 AO wird durch Haftungsbescheid (§ 191 AO) geltend gemacht.

#### 15.2.1.4 Haftung bei der Organschaft

Eine Organschaft im umsatzsteuerlichen Sinne liegt vor, wenn eine juristische Person nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert ist (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG).<sup>51</sup> Eine Organgesellschaft haftet gemäß § 73 S. 1 AO für solche Steuern des Organträgers, für welche die Organschaft zwischen ihnen steuerlich von Bedeutung ist. Dies gilt gemäß § 73 S. 2 AO auch für Ansprüche auf Erstattung von Steuervergütungen.<sup>52</sup>

---

<sup>48</sup>Vgl. *Waadt/Klinger*, Virtuelle Bankkonten und das Gebot der Kontenwahrheit gemäß § 154 AO, DStR 2019, 1610 ff.; *Gehm*, Haftung der Bank bei grob fahrlässigem Verstoß gegen die Kontenwahrheit, DB 2012, 1648 ff.; *Bruschke*, Kontenwahrheit und Haftung (§ 72 AO i. V. m. § 154 AO), StB 2010, 124 ff.; *Pelz*, Die Haftung der Banken für von Kunden hinterzogene Steuern, WM 2003, 1661 ff.; *Lohmeyer*, Die Haftungstatbestände der §§ 69 bis 72 AO, StB 1985, 377 ff.

<sup>49</sup>So BFH, Urteil vom 17. Februar 1989 – III R 35/85, BFHE 156, 355 ff. = BStBl. II 1990, 263, 266.

<sup>50</sup>So BFH, Urteil vom 13. Dezember 2011 – VII R 49/10, BFHE 236, 1 ff. = BStBl. II 2012, 398 ff.

<sup>51</sup>Vgl. zur Organschaft im Körperschaftsteuerrecht: *Lühn*, Abschn. 5.8; vgl. zur Organschaft im Gewerbesteuerrecht: *Müller*, Abschn. 6.4.

<sup>52</sup>Vgl. umfassend *Wollweber*, Steuerklauseln in Unternehmenskaufverträgen – Typisch für Problemstellungen in der Praxis, AG 2012, 789 ff.; *Mayer*, Asset Deal wegen § 73 AO? – Reichweite der Haftung bei Unternehmensverkäufen, DStR 2011, 109 ff.; *Braunagel/Paschke*, Die Haftung nach § 73 AO – Akquisitionshemmnis beim Unternehmenskauf?, Ubg 2011, 233 ff.;

Die Haftung nach § 71 AO greift nur ein, wenn die Steuer während der Dauer des Organschaftsverhältnisses entstanden ist.<sup>53</sup> Eine Haftung für vor Bestehen des Organschaftsverhältnisses entstandene Steuer besteht nicht, selbst wenn sie während der Organschaft fällig wird.<sup>54</sup> Die Organschaft endet nach neuerer Rechtsprechung des BFH mit Bestellung eines vorläufigen Insolvenzverwalters über das Vermögen der Organgesellschaft, auch wenn nur ein Zustimmungsvorbehalt angeordnet worden ist.<sup>55</sup>

Die Anwendung des § 73 AO führt dazu, dass der Organkreis als einheitliches Ganzes behandelt wird. Die Vorschrift erfasst auch diejenigen Steuern, die im Unternehmen des Organträgers angefallen sind, und zwar unabhängig davon, wo die Steuern verursacht wurden.<sup>56</sup> Besteht die Organschaft nicht für sämtliche Steuerarten, sondern lediglich nur für einzelne, haftet die Organgesellschaft nur für die Steuern, für welche die Organschaft besteht.<sup>57</sup>

Die Haftung gemäß § 73 AO erstreckt sich nicht auf Nebenleistungen im Sinne von § 3 Abs. 4 AO und somit nicht auf Zinsen.<sup>58</sup>

Es ist weder systemwidrig noch widerspricht es grundlegenden Wertungen des Umsatzsteuerrechts, wenn ein Finanzamt die von einer Organgesellschaft bis zur Insolvenzeröffnung verursachte Umsatzsteuer gegenüber dem Organträger festsetzt, obwohl dieser von der Organgesellschaft<sup>59</sup> keine Mittel erhalten hat, um die Steuer zu entrichten.<sup>60</sup> Die Haftung gemäß § 73 AO kommt insbesondere im Zusammenhang mit Insolvenzverfahren zum Tragen, da es oftmals in der Praxis so gehandhabt wird, dass der

---

*Bruschke*, Die Haftung der Organgesellschaft für Steuerschulden des Organträgers, StB 2009, 201 ff.; *Bröder*, Die Haftung im Organkreis nach § 73 AO, Steuer und Studium 2008, 163 ff.; *Schmittmann*, Gefahren für die Organschaft in der Insolvenz, ZSteu 2007, 191 ff.; *Breuer*, Haftung bei Organschaft, AO-StB 2003, 342 ff.; *Dorner*, Die Haftung im Steuerrecht, StB 1997, 470 ff.; *Mösbauer*, Haftung bei umsatzsteuerrechtlicher Organschaft, UR 1995a, 321 ff.; *Mösbauer*, Haftung bei körperschaftsteuerlicher Organschaft, FR 1989a, 473 ff.; *Probst*, Die Organgesellschaft im Umsatzsteuerrecht – Eine Gesellschaft mit unbeschränkter Haftung?, BB 1987, 1992 ff.; *Lemken*, Folgen der Beendigung einer umsatzsteuerlichen Organschaft durch Insolvenz, InsbÜO 2012, 417 ff.; *Schmittmann*, Aktuelles zur körperschaft- und umsatzsteuerlichen Organschaft, StuB 2008, 531 f.

<sup>53</sup>Vgl. zum Ende der Organschaft im Falle der Insolvenzantragstellung oder Insolvenzeröffnung: *Waza/Uhländer/Schmittmann*, Insolvenzen und Steuern, Rn. 1931 ff.

<sup>54</sup>So *Tipke/Kruse-Loose*, AO-FGO, § 73 Rn. 3.

<sup>55</sup>So BFH, Urteil vom 8. August 2013 – V R 18/13, BFH/NV 2013, 1747 ff. = ZIP 2013, 1773 ff. = BB 2013, 2595 ff. mit Anm. Böing.

<sup>56</sup>So BGH, Urteil vom 22. Oktober 1992 – IX ZR 244/91, BGHZ 120, 50 ff. = NJW 1993, 585 ff.

<sup>57</sup>So BFH, Urteil vom 21. Februar 1986 – VI R 9/80, BFHE 146, 293 ff. = BStBl. II 1986, 768 ff.

<sup>58</sup>So BFH, Urteil vom 5. Oktober 2004 – VII R 76/03, BFHE 207, 18 ff. = BStBl. II 2006, 3 ff.

<sup>59</sup>Die Organgesellschaft hat gegen den Organträger einen bürgerlich-rechtlichen Anspruch auf Auszahlung der von ihr verursachten Vorsteuerbeträge: BGH, Urteil vom 13. Januar 2013 – II ZR 91/11, ZIP 2013, 409 ff. = EWIR 2013, 187 f. [*Schmittmann*].

<sup>60</sup>So BFH, Urteil vom 14. März 2012 – XI R 28/09, BFH/NV 2012, 1493 ff.

Organträger die anfallenden Steuern nicht selbst an die Finanzverwaltung leistet, sondern die Zahlung unmittelbar von der Organgesellschaft erfolgt, da diese regelmäßig das operative Geschäft betreibt und daher über Liquidität verfügt. Diese Zahlung hat Doppelwirkung, weil die Organgesellschaft nicht nur die Verbindlichkeit des Organträgers tilgen will, sondern auch ihre eigene Haftungsschuld. Dies ermöglicht nach Wahl des Insolvenzverwalters nach Verfahrenseröffnung eine Insolvenzanfechtung sowohl gegenüber dem Leistungsempfänger als auch gegenüber dem Organträger.<sup>61</sup> Wenn die Steuerforderung gegenüber dem Organträger nicht mehr einbringlich und damit wertlos ist, soll die Zahlung sogar gemäß § 134 InsO für einen Zeitraum von vier Jahren vor dem Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens anfechtbar sein.<sup>62</sup> Die Finanzverwaltung versucht regelmäßig, Zahlungen an den Insolvenzverwalter aufgrund Insolvenzanfechtung zu vermeiden, indem sie mit Haftungsforderungen aufrechnet. Dies ist auch ohne den vorherigen Erlass eines Haftungsbescheides, der Feststellung der Haftungsforderung oder ihrer Anmeldung zur Tabelle möglich.<sup>63</sup>

#### 15.2.1.5 Haftung des Eigentümers

Die Haftungsnorm des § 74 AO soll verhindern, dass betriebliche Steuerschulden eines Unternehmens ausfallen, weil die dem Betrieb dienenden Gegenstände einem Dritten gehören und daher zunächst nicht zur Vollstreckung zur Verfügung stehen.

Gehören Gegenstände, die einem Unternehmen dienen, nicht dem Unternehmer, sondern einer an dem Unternehmen wesentlich beteiligten Person, so haftet gemäß § 74 Abs. 1 S. 1 AO der Eigentümer der Gegenstände mit diesen für diejenigen Steuern des Unternehmens, bei denen sich die Steuerpflicht auf den Betrieb des Unternehmens gründet. Erstattungen stehen dem gleich, § 74 Abs. 1 S. 3 AO. Eine wesentliche Beteiligung liegt vor, wenn der Haftungsschuldner gemäß § 74 Abs. 2 AO zu mehr als 25 % am Grund- oder Stammkapital oder am Vermögen des Unternehmens unmittelbar oder mittelbar beteiligt ist oder auf das Unternehmen einen beherrschenden Einfluss ausübt.<sup>64</sup> Ob ein Gegenstand einem

---

<sup>61</sup>So BGH, Urteil vom 19. Januar 2012 – IX ZR 2/11, BGHZ 192, 221 ff.=ZIP 2012, 280 ff.=EWiR 2012, 149 f. [Bork].

<sup>62</sup>So BFH, Urteil vom 23. September 2009 – VII R 43/08, BFHE 226, 391 ff.=BStBl. II 2010, 215 ff.

<sup>63</sup>So BFH, Urteil vom 10. Mai 2007 – VII R 18/05, BFHE 217, 216 ff.=BStBl. II 2007, 914 ff.

<sup>64</sup>Vgl. umfassend: *Delcker*, Haftung des Eigentümers von Gegenständen für Steuern des Unternehmens bei wesentlicher Beteiligung oder beherrschendem Einfluss, BB 1985, 55 ff.; *Jestedt*, Haftung gemäß § 74 AO und Betriebsaufspaltung, DStR 1989, 343 ff.; *Mösbauer*, Haftung des Eigentümers von Gegenständen für Steuern des Unternehmens, DStZ 1996, 513 ff.; *Becker*, Die Haftung nach §§ 73 und 74 AO, StBp 2000, 278 ff.; *Adamek/Loose*, Die Haftung der GmbH-Gesellschafter nach § 74 AO, GmbHR 2001, 649 ff.; *Bruschke*, Die Haftung des Eigentümers von Gegenständen für die Steuerschulden des Nutzers nach § 74 AO, StB Bruschke 2008b, 168 ff.; *Haritz*, Renaissance der Gesellschafterhaftung nach § 74 AO, DStR 2012, 883 ff.; *Dusch*, Aufrechnung und § 74 AO, DStR 2012, 1537 ff.; *Dusch*, Rechtscharakter des Haftungsanspruchs nach § 74 AO, DStR 2013, 19 ff.

anderen gehört, ist eine zivilrechtliche Vorfrage, die nach den Vorschriften des Bürgerlichen Rechts zu lösen ist. Zurechnungsvorschriften des Steuerrechts, z. B. § 39 AO, finden keine Anwendung. Ein Sicherungsnehmer ist daher ein nicht tauglicher Haftungsschuldner.<sup>65</sup> Die Haftung des an einem Unternehmen wesentlich beteiligten Eigentümers von Gegenständen, die er diesem Unternehmen überlässt, erstreckt sich auch auf ein überlassenes Erbaurecht, das dem Unternehmen als Betriebsgrundlage dient. Die Haftung nach § 74 AO wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass der dem Unternehmen überlassene Gegenstand nicht im Eigentum des Haftenden, sondern im Eigentum einer KG steht, wenn an der KG ausschließlich der Haftende und eine andere am Unternehmen wesentlich beteiligte Person beteiligt sind.<sup>66</sup>

Dem Unternehmen dienende Gegenstände sind dann gegeben, wenn das Dienen nicht lediglich vorübergehender Natur ist. Es ist allerdings nicht erforderlich, dass die Gegenstände wesentliche Betriebsgrundlage sind.<sup>67</sup> Die Haftung nach § 74 AO ist dinglich beschränkt, weil der Eigentümer nur „mit“ den Gegenständen haftet, die er dem Unternehmen überlassen hat. Die Vorschrift soll in bestimmten Fällen die Vollstreckung auch in solche Gegenstände ermöglichen, die dem Unternehmen zur Aufrechterhaltung seiner Betriebstätigkeit in nicht unerheblicher Weise dienen, ihm jedoch nicht selbst gehören.<sup>68</sup>

Die Haftung ist auf Betriebssteuern beschränkt. Dies sind Steuern, die nach dem anspruchsbegründenden Tatbestand des Steuergesetzes für ihre Entstehung das Vorhandensein eines Unternehmens voraussetzen und infolgedessen bei Nichtunternehmern nicht anfallen können, also z. B. Umsatzsteuer, Gewerbesteuer, Verbrauchsteuer bei Herstellungsbetrieben, Rückforderung von Investitionszulagen, nicht hingegen allerdings Einkommensteuer, Körperschaftsteuer und Erbschaftsteuer.<sup>69</sup> In zeitlicher Hinsicht wird der Haftungsumfang durch das Bestehen der wesentlichen Beteiligung und durch die Dauer begrenzt, auf welche die Gegenstände dem Betrieb des Unternehmens dienen.<sup>70</sup> In gegenständlicher Hinsicht erstreckt sich die Haftung nicht nur auf die dem Unternehmen überlassenen und diesem dienenden Gegenstände, sondern auch – in Fällen der Weggabe

<sup>65</sup>So *Tipke/Kruse-Loose*, AO/FGO, § 74 AO Rn. 3.

<sup>66</sup>So BFH, Urteil vom 23. Mai 2012 – VII R 29/10, BFH/NV 2012, 1924 ff.; BFH, Urteil vom 23. Mai 2012 – VII R 28/10, BFHE 238, 16 ff. = BStBl. II 2012, 763 ff. = EWiR 2012, 745 f. [*Schmittmann*]; die Verfassungsbeschwerde wurde nicht zur Entscheidung angenommen: BVerfG, Beschluss vom 17. September 2013 – 1 BvR 1928/12, ZIP 2013, 2105 ff. = ZfIR 2013, 826 [Ls.].

<sup>67</sup>So BFH, Beschluss vom 15. September 2000 – V B 93/00, BFH/NV 2001, 199.

<sup>68</sup>Vgl. BFH, Urteil vom 17. Oktober 1985 – VII R 180/83, BFH/NV 1986, 314 f.; FG Baden-Württemberg, Urteil vom 18. Juli 2012 – 14 K 3903/11, EFG 2012, 2179 ff.; der BFH (Urteil vom 28. Januar 2014 – VII R 34/12, BStBl. II 2014, 551 ff. = HFR 2014, 762 f. = DStRE 2014, 1057 f.) hat die Revision des Finanzamtes als unbegründet zurückgewiesen.

<sup>69</sup>So *Tipke/Kruse-Loose*, AO/FGO, § 74 AO Rn. 15.

<sup>70</sup>So *Tipke/Kruse-Loose*, AO/FGO, § 74 AO Rn. 16.

oder des Verlustes von Gegenständen – auf die Surrogate, also z. B. Veräußerungserlöse oder Schadenersatzzahlungen.<sup>71</sup>

Die Haftung gemäß § 74 AO ist verschuldensunabhängig und wird durch Haftungsbescheid geltend gemacht.

#### 15.2.1.6 Haftung des Übernehmers eines Unternehmens

Die Haftungsnorm des § 75 AO soll die Finanzverwaltung vor dem Verlust des Haftungssubjekts durch Unternehmensübergang schützen.

Wird ein Unternehmen oder ein in der Gliederung eines Unternehmens gesondert geführter Betrieb im Ganzen übereignet, so haftet der Erwerber für Steuern, bei denen sich die Steuerpflicht auf den Betrieb des Unternehmens gründet, und für Steuerabzugsbeträge, vorausgesetzt, dass die Steuern seit dem Beginn des letzten, vor der Übertragung liegenden Steuerjahres entstanden sind und bis zum Ablauf von einem Jahr nach Anmeldung des Betriebes durch den Erwerber festgesetzt oder angemeldet werden.<sup>72</sup>

Die Haftungsnorm erstreckt sich gemäß § 75 Abs. 1 S. 3 AO auf die Erstattung von Steuervergütungen. Sie ist gegenständlich auf den Bestand des übernommenen Vermögens beschränkt, § 75 Abs. 1 S. 2 AO, und gilt gemäß § 75 Abs. 2 AO<sup>73</sup> nicht für Erwerbe aus einer Insolvenzmasse und für Erwerbe im Vollstreckungsverfahren.

Der Begriff des „Unternehmens“ im Sinne des § 75 AO ist identisch mit dem Begriff aus § 2 Abs. 1 UStG,<sup>74</sup> sodass auf die dortige Kommentierung verwiesen werden kann.<sup>75</sup>

---

<sup>71</sup>So BFH, Urteil vom 22. November 2011 – VII R 63/10, BFHE 235, 126 ff. = BStBl. II 2012, 223 ff.

<sup>72</sup>Vgl. umfassend: *Mösbauer*, Übereignung eines Unternehmens oder eines in der Gliederung eines Unternehmens gesondert geführten Betriebes als Voraussetzung der Betriebsübernehmerhaftung nach § 75 AO, DStZ 1995c, 481 ff.; *Mösbauer*, Zur sachlichen, zeitlichen und gegenständlichen Beschränkung der Haftung des Betriebsübernehmers nach § 75 AO, DStZ 1995b, 705 ff.; *Leibner/Pump*, Die Vorschriften des § 75 AO und § 25 HGB – Wege zur zivilrechtlichen und steuerlichen Haftungsvermeidung, DStR 2002, 1689 ff.; *Schmittmann*, Unternehmensübertragungen in der Krise, StuB 2006, 945 ff.; *Bruschke*, Die Haftung nach § 75 AO: Risiken einer Betriebsübernahme (Teil 1), BB 2019a, 2074 ff.; (Teil 2), BB 2019, 2139 ff.; *Bruschke*, Die Betriebsübernehmerhaftung nach § 25 HGB, BB 2019b, 2271 ff.; *Bruschke*, Die Haftung des Betriebsübernehmers nach § 75 AO, StB 2008a, 327 ff.; *Heeg*, Haftet der Betriebsnachfolger für Einkommensteuerschulden des früheren Inhabers?, DStR 2012, 2159 ff.; *Wollweber*, Steuerklausel in Unternehmenskaufverträgen – Typische Problemstellungen in der Praxis, AG 2012, 789 ff.; *Zerres*, Inhaberwechsel und haftungsrechtliche Konsequenzen, Jura 2006, 253 ff.

<sup>73</sup>Vgl. zur Haftung, wenn lediglich unpfändbare Gegenstände übernommen worden sind: FG Köln, Urteil vom 2. September 2011 – 4 K 2375/10, DStRE 2013, 624 ff.; der BFH Urteil vom 14. Mai 2013 – VII R 36/12 hat den Haftungsbescheid bestätigt.

<sup>74</sup>So *Tipke/Kruse-Loose*, AO/FGO, § 75 AO Rn. 4.

<sup>75</sup>Siehe *Müller*, Abschn. 9.3.1.



Ein Teilbetrieb ist ein in der Gliederung eines Unternehmens gesondert geführter Betrieb mit einer gewissen Selbstständigkeit. Es muss sich um einen organisch geschlossenen Teil des gesamten Unternehmens handeln, der für sich allein lebensfähig ist.<sup>76</sup> Die Erwerberhaftung nach § 75 Abs. 1 AO kommt nur in Betracht, wenn es sich um ein lebensfähiges Unternehmen mit fortbestehender Ertragskraft handelt. Bei „sterbenden“ oder gar stillgelegten Unternehmen greift die Haftungsnorm nicht.<sup>77</sup>

Eine Haftung kommt darüber hinaus auch nur dann in Betracht, wenn das Unternehmen oder der Teilbetrieb auf den Erwerber in der Weise übergegangen ist, dass dieser in der Lage ist, wirtschaftlich wie ein Eigentümer darüber zu verfügen, gleichgültig, ob er im bürgerlich-rechtlichen Sinne Eigentümer geworden ist oder nicht. Der Erwerber muss sich die wirtschaftliche Kraft zu eigen machen, da dies der Grund für seine Haftung ist.<sup>78</sup>

Erwerber ist grundsätzlich der zivilrechtliche Eigentümer, da diesem das Unternehmen oder der Teilbetrieb zuzurechnen ist. Wird das Unternehmen oder der Teilbetrieb an eine Gesamthands- und Bruchteilsgemeinschaft übereignet, so gilt jedes Mitglied als Erwerber und haftet somit als Gesamtschuldner.<sup>79</sup>

Für die Haftung ist unerheblich, ob der Erwerber Kenntnis der Steuerrückstände hatte.<sup>80</sup> Hinsichtlich der zeitlichen Beschränkung kommt es nicht auf die Fälligkeit, sondern auf die Entstehung der Ansprüche im Sinne von § 38 AO an.

Weiterhin müssen die Ansprüche bis zum Ablauf von einem Jahr nach Anmeldung des Betriebes durch den Erwerber festgesetzt oder angemeldet sein, um diesen vor einer späteren, gegebenenfalls überraschenden Haftung zu schützen.<sup>81</sup>

In der Praxis stellt die Norm des § 75 Abs. 1 AO beim Kauf eines Unternehmens außerhalb eines Insolvenzverfahrens ein erhebliches Risiko für den potenziellen Erwerber dar, sodass dieser regelmäßig versuchen wird, den Abschluss des Unternehmenskaufvertrages davon abhängig zu machen, dass der Veräußerer eine Bescheinigung der Finanzverwaltung beibringt, aus der sich ergibt, dass Steuerrückstände nicht vorhanden sind bzw. sich die Höhe der Steuerrückstände ergibt, die dann gegebenenfalls bei der Bemessung des Kaufpreises berücksichtigt wird.

Die Geltendmachung der Haftung erfolgt durch Haftungsbescheid (§ 191 AO).

#### **15.2.1.7 Haftung des Herstellers eines Datenverarbeitungsprogramms**

Der Hersteller nichtamtlicher Datenverarbeitungsprogramme für das Besteuerungsverfahren (§ 87 c AO) haftet gemäß § 72 a Abs. 1 AO, soweit die Daten infolge einer

---

<sup>76</sup>So BFH, Urteil vom 13. Februar 1996 – VIII R 39/92, BFHE 180, 278 ff. = BStBl. II 1996, 409 ff.

<sup>77</sup>So BFH, Beschluss vom 21. Juni 2004 – VII B 345/03, BFH/NV 2004, 1509 f.

<sup>78</sup>So Tipke/Kruse-Loose, AO/FGO, § 75 AO Rn. 24.

<sup>79</sup>So BFH, Urteil vom 12. Januar 2011 – XI R 11/08, BFHE 232, 389 ff. = BStBl. II 2011, 477 ff.

<sup>80</sup>So BFH, Urteil vom 4. Februar 1974 – IV R 172/70, BFHE 112, 110 ff. = BStBl. II 1974, 434 ff.

<sup>81</sup>Vgl. Tipke/Kruse-Loose, AO/FGO, § 75 AO Rn. 57.



Verletzung seiner Pflichten unrichtig oder unvollständig verarbeitet und dadurch Steuern verkürzt oder zu Unrecht steuerliche Vorteile erlangt werden. Die Haftung entfällt, soweit der Hersteller nachweist, dass die Pflichtverletzung nicht auf grober Fahrlässigkeit oder Vorsatz beruht.

## **15.2.2 Haftungstatbestände außerhalb der Abgabenordnung**

Der Kern der Haftungstatbestände befindet sich innerhalb der Abgabenordnung. Es gibt aber auch in den Einzelsteuergesetzen praktisch relevante Haftungsbestimmungen, die nachstehend kursorisch dargestellt werden.

### **15.2.2.1 Haftung nach Einkommensteuergesetz**

Von besonderer praktischer Bedeutung ist die Lohnsteuerhaftung des Arbeitgebers. Der Arbeitnehmer ist gemäß § 38 Abs. 2 S. 1 EStG Schuldner der Lohnsteuer. Sie wird gemäß § 38 Abs. 1 EStG durch den Abzug vom Arbeitslohn erhoben, wobei der Arbeitgeber gemäß § 38 Abs. 3 S. 1 EStG die Lohnsteuer für Rechnung des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung vom Arbeitslohn einzubehalten hat. Es handelt sich im Ergebnis um eine Vorauszahlung auf die Jahreseinkommensteuerschuld.

Der Arbeitgeber hat gemäß § 41a Abs. 1 S. 1 EStG bis spätestens am zehnten Tag nach Ablauf eines Lohnsteuer-Anmeldungszeitraumes die Lohnsteuer-Anmeldung einzureichen und die einbehaltene und übernommene Lohnsteuer an das Betriebsstättenfinanzamt abzuführen. Der Arbeitgeber ist gemäß § 42b Abs. 1 S. 1 EStG berechtigt, seinen unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen Arbeitnehmern, die während des abgelaufenen Kalenderjahres in einem zu ihm bestehenden Dienstverhältnis gestanden haben, die für das Ausgleichsjahr einbehaltene Lohnsteuer insoweit zu erstatten, als sie die auf den Jahresarbeitslohn entfallende Jahreslohnsteuer übersteigt. Faktisch führt der Arbeitgeber in diesem Falle den Lohnsteuer-Jahresausgleich durch. Arbeitgeber, die zum 31. Dezember des Ausgleichsjahres mindestens zehn Arbeitnehmer beschäftigen, sind zum Lohnsteuer-Jahresausgleich gemäß § 42b Abs. 1 S. 2 EStG verpflichtet, sofern nicht ein Ausnahmefall von § 42b Abs. 1 S. 3 EStG vorliegt, also insbesondere der Arbeitnehmer es beantragt.

Im Rahmen der Lohnsteuer wird der Arbeitgeber als Steuereintreiber für den Staat tätig, sodass trotz der Steuerschuldnerschaft des Arbeitnehmers sichergestellt sein muss, dass der Arbeitgeber seiner Anmeldungs- und Abführungsverpflichtung auch nachkommt. Die Bestimmung des § 42d Abs. 1 EStG sieht daher eine Haftung des Arbeitgebers für die Lohnsteuer des Arbeitnehmers vor. Diese erstreckt sich auf die Lohnsteuer, die er einzubehalten und abzuführen hat (§ 42d Abs. 1 Nr. 1 EStG); die Lohnsteuer, die er beim Lohnsteuer-Jahresausgleich zu Unrecht erstattet hat (§ 42d Abs. 1 Nr. 2 EStG), die Einkommensteuer (Lohnsteuer), die aufgrund fehlerhaften Angaben im Lohnkonto oder in der Lohnsteuerbescheinigung verkürzt wird (§ 42d Abs. 1 Nr. 3 EStG), und die Lohnsteuer in den Fällen des § 38 Abs. 3a (tarifvertragliche Ansprüche gegen einen Dritten), die der Dritte zu übernehmen hat (§ 42d Abs. 1 Nr. 4 EStG).

Soweit die Haftung des Arbeitgebers reicht, sind der Arbeitgeber und der Arbeitnehmer gemäß § 42d Abs. 3 S. 1 EStG Gesamtschuldner. Auch wenn der Arbeitnehmer zur Einkommensteuer veranlagt wird, kann der Arbeitgeber gemäß § 42d Abs. 3 S. 3 EStG in Anspruch genommen werden. Die Gesamtschuldnerschaft des Arbeitnehmers kommt gemäß § 42d Abs. 3 S. 4 EStG nur in Betracht, wenn der Arbeitgeber die Lohnsteuer nicht vorschriftsmäßig vom Arbeitslohn einbehalten hat (§ 42d Abs. 3 S. 4 Nr. 1 EStG) oder der Arbeitnehmer weiß, dass der Arbeitgeber die einbehaltene Lohnsteuer nicht vorschriftsmäßig angemeldet hat (§ 42d Abs. 3 Nr. 2 EStG).

Während bei den übrigen Haftungstatbeständen der Erlass eines Haftungsbescheides gemäß § 191 AO erforderlich ist, bedarf es für die Inanspruchnahme des Arbeitgebers gemäß § 42d Abs. 4 S. 1 EStG keines Haftungsbescheides und keines Leistungsgebotes, soweit der Arbeitgeber die einzubehaltende Lohnsteuer angemeldet hat (§ 42d Abs. 4 S. 1 Nr. 1 EStG) oder nach Abschluss einer Lohnsteuer-Außenprüfung seine Zahlungsverpflichtung schriftlich anerkannt hat (§ 42d Abs. 4 S. 1 Nr. 2 EStG).

In den Fällen der Arbeitnehmerüberlassung ist der Dritte (Entleiher) ebenfalls Haftungsschuldner, wenn nicht einer der Ausnahmetatbestände eingreift. Im Übrigen haftet der Arbeitgeber gemäß § 42d Abs. 2 EStG in den dort im Einzelnen genannten Fällen nicht.<sup>82</sup> Im Falle einer Betriebsübernahme im Sinne von § 75 AO haftet der Übernehmer nicht nur für die vom Betriebsvorgänger nicht abgeführte Lohnsteuer, sondern auch gegebenenfalls für zu wenig einbehaltene Lohnsteuer, sofern diese seit dem Beginn des letzten vor der Übereignung liegenden Kalenderjahres entstanden ist.<sup>83</sup>

In der Praxis ebenfalls von erheblicher Bedeutung ist die Haftung im Zusammenhang mit der Kapitalertragsteuer. Aus § 43 Abs. 1 EStG ergibt sich im Einzelnen, bei welchen Kapitalerträgen die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag (Kapitalertragsteuer) einbehalten wird. Grundsätzlich ist Schuldner der Kapitalertragsteuer der Gläubiger der Kapitalerträge, § 44 Abs. 1 S. 1 EStG. Im Entstehungszeitpunkt der Kapitalertragsteuer (§ 44 Abs. 1 S. 2 EStG) hat im Grundsatz der Schuldner der Kapitalertragsteuer den Steuerabzug für Rechnung des Gläubigers der Kapitalerträge vorzunehmen, § 44 Abs. 1 S. 3 EStG.

Gemäß § 44 Abs. 5 S. 1 EStG haften die Schuldner der Kapitalerträge, die den Verkaufsauftrag ausführenden Stellen oder die die Kapitalerträge auszahlenden Stellen für die Kapitalertragsteuer, die sie einzubehalten und abzuführen haben. Dies gilt dann nicht, wenn sie nachweisen, dass sie die ihnen auferlegten Pflichten weder vorsätzlich noch grob fahrlässig verletzt haben. Der Gläubiger der Kapitalerträge wird nur in den in § 44 Abs. 5 S. 2 EStG genannten Fällen in Anspruch genommen.

Ebenso wie bei der Lohnsteuer bedarf es gemäß § 44 Abs. 5 S. 3 EStG keines Haftungsbescheides für die Inanspruchnahme des Schuldners der Kapitalerträge, der den Verkaufsauftrag ausführenden Stelle und der die Kapitalerträge auszahlenden Stelle,

---

<sup>82</sup>Vgl. im Einzelnen: *Schmidt/Krüger* 2019, EStG – Kommentar, § 42d Rn. 14.

<sup>83</sup>So *Schmidt/Krüger* 2019, EStG – Kommentar, § 42d Rn. 37.

soweit die Kapitalertragsteuer angemeldet oder die Zahlungsverpflichtung gegenüber dem Finanzamt oder dem Prüfungsbeamten schriftlich anerkannt worden ist.

Weitere Hinweise zum Thema Kapitalertragsteuer siehe Beitrag 4 „Ertragsteuerrecht“.

Bei Bauleistungen ist bei Vorliegen der Voraussetzungen im Übrigen ein Steuerabzug gemäß §§ 48 ff. EStG vorzunehmen. Der Steuerabzug beträgt 15 % und ist gemäß § 48 Abs. 1 S. 1 EStG vom Leistungsempfänger vorzunehmen, wenn er Unternehmer im Sinne von § 2 UStG oder juristische Person des öffentlichen Rechts ist und eine Bauleistung bezieht. Der Steuerabzug kann gemäß § 48 Abs. 2 S. 1 EStG unterbleiben, wenn der Leistende dem Leistungsempfänger eine gültige Freistellungsbescheinigung vorlegt oder die Grenzen gemäß § 48 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 und Nr. 2 EStG nicht überstiegen werden. Die „Bauabzugsteuer“ ist keine eigene Steuerart, sondern eine besondere Erhebungsform der Einkommen- und Körperschaftsteuer.<sup>84</sup>

Gemäß § 48a Abs. 3 S. 1 EStG haftet der Leistungsempfänger für einen nicht oder zu niedrig abgeführten Abzugsbetrag, es sei denn, dass ihm im Zeitpunkt der Gegenleistung eine Freistellungsbescheinigung (§ 48b EStG) vorgelegen hat, auf deren Richtigkeit er vertrauen konnte, § 48a Abs. 3 S. 2 EStG.

Der Haftungsanspruch nach § 48a Abs. 3 EStG ist nicht streng akzessorisch im Sinne von § 191 Abs. 5 AO in Bezug auf einen Steueranspruch gegenüber dem Leistenden.<sup>85</sup> Die Bauabzugsteuer ist gemäß der Regelung in § 48c Abs. 1 EStG anzurechnen. Sie sichert nicht nur gegenwärtige, sondern auch zukünftige Lohnsteuerforderungen, sodass es nicht ermessensfehlerhaft ist, dass die offenen Ansprüche aus Lohnsteueranmeldungen betragsmäßig noch nicht die abgeführten Bauabzugssteuerbeträge erreichen.<sup>86</sup>

Der Haftungsstatbestand des § 48a Abs. 3 S. 1 EStG kann durch Haftungsbescheid im Sinne von § 191 Abs. 1 AO geltend gemacht werden.<sup>87</sup>

Die Einkommensteuer bei beschränkt Steuerpflichtigen wird im Wege des Steuerabzugs nach Maßgabe von § 50a EStG erhoben, was insbesondere bei Künstlern und Sportlern von praktischer Bedeutung ist. Die Höhe des Steuerabzugs beträgt gemäß § 50a Abs. 2 S. 1 EStG bei Einkünften aus künstlerischen, sportlichen, artistischen und unterhaltenden Darbietungen, bei der Verwertung solcher Darbietungen sowie bei Einkünften aus Lizenzrechten etc. 15 % und bei Einkünften von Aufsichts- und Verwaltungsräten (§ 50a Abs. 1 Nr. 4 EStG) 30 %.

Der Schuldner der Vergütung hat den Steuerabzug für Rechnung des Gläubigers (Steuerschuldner) vorzunehmen, sobald die Vergütung dem Gläubiger zufließt, § 50a

---

<sup>84</sup>Vgl. im Einzelnen: *Waza/Uhländer/Schmittmann*, Insolvenzen und Steuern, Rn. 1594; *Schmittmann/Theurich/Brune* 2017, Das insolvenzrechtliche Mandat, § 9 Rn. 91.

<sup>85</sup>So FG München, Urteil vom 24. September 2009 – 7 K 1238/08, EFG 2010, 147 ff. = DStRE 2011, 156 f.

<sup>86</sup>So FG München, Urteil vom 24. September 2009 – 7 K 1238/08, EFG 2010, 147 ff. = DStRE 2011, 156 f.

<sup>87</sup>So FG Münster, Urteil vom 12. Juli 2012 – 13 K 2592/08, EFG 2012, 1938 f.

Abs. 5 S. 1 und S. 2 EStG. Der Schuldner der Vergütung haftet gemäß § 50a Abs. 5 S. 4 EStG für die Einbehaltung und Abführung der Steuer.

Tritt auf einer inländischen Bühne ein ausländischer Schauspieler auf, der für die Vorstellung einen Betrag in Höhe von 10.000,00 € erhält, ist der Veranstalter zum Steuerabzug verpflichtet. Damit soll sichergestellt werden, dass das Honorar nicht unbesteuert bleibt. Unterlässt der Veranstalter den Steuerabzug, so haftet er gemäß § 50a Abs. 5 S. 4 EStG.

Daneben kann der Schauspieler gemäß § 50a Abs. 5 S. 5 EStG in Anspruch genommen werden, wenn der Veranstalter den Steuerabzug nicht vorschriftsmäßig vorgenommen hat.

Darüber hinaus hat das Finanzamt gemäß § 50a Abs. 7 S. 1 EStG die Möglichkeit anzuordnen, dass der Schuldner der Vergütung für Rechnung des Gläubigers (Steuerschuldner) die Einkommensteuer von beschränkt steuerpflichtigen Einkünften, soweit diese nicht bereits dem Steuerabzug unterliegen, im Wege des Steuerabzugs einzuhalten und abzuführen hat, wenn dies zur Sicherung des Steueranspruchs zweckmäßig ist. Die Entscheidung über die Anordnung des Sicherungseinhalts ist ein Verwaltungsakt im Sinne von §§ 118 ff. AO und kein Steuerbescheid im Sinne von § 155 AO. Der Erlass des Bescheides steht im Ermessen des Finanzamtes des beschränkt steuerpflichtigen Vergütungsgläubigers (§§ 19 Abs. 2 S. 2, 20 Abs. 4 AO).<sup>88</sup>

Besonderheiten ergeben sich im Bereich der Doppelbesteuerungsabkommen, § 50d EStG.<sup>89</sup>

### 15.2.2.2 Haftung nach Umsatzsteuergesetz

Das Umsatzsteuergesetz sieht verschiedene Haftungstatbestände vor.

Die Haftung gem. § 13c Abs. 2 UStG betrifft die in der abgetretenen, verpfändeten und gepfändeten Forderung enthaltene Umsatzsteuer, soweit sie im vereinnahmten Betrag enthalten ist. Die Haftung des Abtretungsempfängers gem. § 13c UStG umfasst alle Formen der Abtretung – auch die Globalzession – von Forderungen des Abtretenden aus Umsätzen.<sup>90</sup> Mit der Festsetzung der Haftungsschuld werden Zessionar und Zedent Gesamtschuldner.<sup>91</sup> Allein die Anfechtung einer Forderungsabtretung im Insolvenzverfahren durch den Insolvenzverwalter hindert die Haftungsinspruchnahme des Zessionars nach § 13c UStG nicht.<sup>92</sup>

<sup>88</sup>So Schmidt/Loschelder 2019, EStG – Kommentar, § 50a Rn. 43.

<sup>89</sup>Vgl. dazu: Schmidt/Loschelder, EStG – Kommentar, § 50d Rn. 34.

<sup>90</sup>So BFH, Urteil vom 20. März 2013 – XI R 11/12, BFHE 241, 89 ff. = BFH/NV 2013, 1361 ff. = ZIP 2013, 1289 ff. = EWiR 2013, 495 f. [Schmittmann].

<sup>91</sup>So BGH, Urteil vom 17. Januar 2007 – IIX ZR 171/06, BGHZ 170, 311 ff.; BFH, Urteil vom 21. November 2013 – V R 21/12, BFH/NV 2014, 646 ff. = ZIP 2014, 737 ff.

<sup>92</sup>So FG Düsseldorf, Urteil vom 6. Juni 2012 – 5 K 2914/11, DStRE 2013, 548 ff. Nach der zurückverweisenden Revisionsentscheidung des BFH (Urteil vom 21. November 2013 – V R 21/12, BFH/NV 2014, 646 ff. = DStR 2014, 528 ff. = ZIP 2014, 727 ff. = NZI 2014, 280 ff. = ZInsO 2014, 548 ff. = StUB 2014, 233 f. mit Anm. jh) kann sich die von § 13c UStG

Bis zum 31. Dezember 2019 war in § 25d UStG eine Haftung für die schuldhaft nicht abgeführte Steuer geregelt. Die nachfolgenden Ausführungen beziehen sich auf Haftungstatbestände, die vor dem 1. Januar 2020 verwirklicht worden sind. Der Unternehmer haftet gem. § 25d Abs. 1 UStG für die Steuer aus einem vorangegangenen Umsatz, soweit dieser in einer nach § 14 UStG ausgestellten Rechnung ausgewiesen wurde, der Aussteller der Rechnung entsprechend seiner vorgefassten Absicht die ausgewiesene Steuer nicht entrichtet oder sich vorsätzlich außer Stande gesetzt hat, die ausgewiesene Steuer zu entrichten und der Unternehmer bei Abschluss des Vertrages über seinen Eingangsumsatz davon Kenntnis hatte oder nach der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes hätte haben müssen.

Von der Kenntnis oder dem Kennenmüssen ist gem. § 25d Abs. 2 UStG insbesondere auszugehen, wenn der Unternehmer für seinen Umsatz einen Preis in Rechnung stellt, der zu dem Zeitpunkt des Umsatzes unter dem marktüblichen Preis liegt. Dasselbe gilt, wenn der ihm in Rechnung gestellte Preis unter dem marktüblichen Preis oder unter dem Preis liegt, der seinen Lieferanten oder anderen Lieferanten, die am Erwerb der Ware beteiligt waren, in Rechnung gestellt wurde. Weist der Unternehmer nach, dass die Preisgestaltung betriebswirtschaftlich begründet ist, schließt dies eine Haftung aus.

Das „Kennenmüssen“ i. S. v. § 25d Abs. 1 UStG muss sich im Rahmen eines konkreten Leistungsbezuges auf Anhaltspunkte beziehen, die für den Unternehmer den Schluss nahelegen, dass der Rechnungsaussteller bereits bei Vertragsschluss die Absicht hatte, die Umsatzsteuer nicht abzuführen.<sup>93</sup> Allein der Umstand, dass der Steuerpflichtige Kenntnis von steuerstrafrechtlichen Ermittlungen gegen einen Vertragspartner hat, führt trotz der dem Unternehmer zukommenden Aufgaben, öffentliche Gelder als „Steuereinnahmer für Rechnung des Staates“<sup>94</sup> zu vereinnahmen, nicht zur Eröffnung des Tatbestandsmerkmals des Kennenmüssens.<sup>95</sup>

In Insolvenzfällen kann nicht generell davon ausgegangen werden, dass der Insolvenzschnldner die Absicht hat, die von ihm in einer Rechnung ausgewiesene Umsatzsteuer nicht zu entrichten, sodass beim Erwerb von dem Schuldner, hinsichtlich dessen Vermögen Sicherungsmaßnahmen angeordnet sind und ein vorläufiger Insolvenzverwalter

---

vorausgesetzte Steuerfestsetzung aus einem Umsatzsteuer-Vorauszahlungsbescheid ergeben. Dieser erledigt sich durch den Umsatzsteuerjahresbescheid, sodass sich die Höhe der festgesetzten und bei Fälligkeit nicht entrichteten Steuer nach dem Jahresbescheid bestimmt. Können Steuerbescheide aufgrund der Insolvenzeröffnung über das Vermögen des Zedenten nach § 251 Abs. 2 S. 1 AO i. V. m. § 87 InsO nicht mehr ergehen, erledigt sich der Vorauszahlungsbescheid durch die Eintragung in die Insolvenztabelle (§ 178 Abs. 3 InsO) oder im Fall des Bestreitens durch den gemäß § 185 InsO i. V. m. § 251 Abs. 3 AO zu erlassenden Feststellungsbescheid.

<sup>93</sup>So BFH, Urteil vom 10. August 2017 – V R 2/17, BFHE 259, 476 ff. = BFH/NV 2018, 160 ff. = BB 2017, 3045 ff.

<sup>94</sup>Vgl. EuGH, Urteil vom 21. Februar 2008 – Rs. C-271/06, Rn. 21; BFH, Urteil vom 24. Oktober 2013 – V R 31/12, BFHE 243, 451 ff. = BStBl. II 2015, 674 ff. Rn. 21.

<sup>95</sup>So BFH, Urteil vom 10. August 2017 – V R 2/17, BFHE 259, 476 ff. = BFH/NV 2018, 160 ff. = BB 2017, 3045 ff. Rn. 15.

bestellt ist, ohne das Risiko einer Inanspruchnahme nach § 25d UStG Lieferung oder sonstige Leistungen bezogen werden können.<sup>96</sup> Die Darlegungs- und Beweislast für das Vorliegen der Merkmale gem. § 25d Abs. 1 UStG trägt das Finanzamt.<sup>97</sup>

Unlängst wurden auch besondere Pflichten für die Betreiber eines elektronischen Marktplatzes gem. § 22f UStG eingeführt. In § 22f Abs. 1 UStG ist geregelt, dass der Betreiber eines elektronischen Marktplatzes für Lieferungen eines Unternehmers, die auf einem von ihm bereitgestellten Marktplatz rechtlich begründet worden sind und bei denen die Beförderung oder Versendung im Inland beginnt oder endet, eine Vielzahl von Unterlagen, u. a. die Unternehmerbescheinigung des Händlers,<sup>98</sup> vorzuhalten hat. Insbesondere sind die dem liefernden Unternehmer erteilte Steuernummer und soweit vorhanden die ihm vom Bundeszentralamt für Steuern erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer aufzuzeichnen.

Gemäß § 25e Abs. 1 UStG haftet der Betreiber eines elektronischen Marktplatzes für die nicht entrichtete Steuer aus der Lieferung eines Unternehmers, die auf dem von ihm bereitgestellten Marktplatz begründet worden ist. Eine Haftung scheidet gemäß § 25e Abs. 2 UStG aus, wenn er eine Bescheinigung nach § 22f Abs. 1 S. 2 UStG oder eine elektronische Bestätigung nach § 22f Abs. 1 S. 6 UStG<sup>99</sup> vorlegt. Dies gilt nicht, wenn er Kenntnis davon hatte oder nach der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns hätte haben müssen, dass der liefernde Unternehmer seinen steuerlichen Verpflichtungen nicht oder nicht im vollen Umfang nachkommt.

Darüber hinaus haftet der Betreiber gemäß § 25e Abs. 3 UStG nicht, wenn die Registrierung auf dem elektronischen Marktplatz des Betreibers nicht als Unternehmer erfolgt ist und der Betreiber die Anforderungen nach § 22f Abs. 2 UStG erfüllt. Dies gilt nicht, wenn nach Art, Menge und Höhe der erzielten Umsätze davon auszugehen ist, dass der Betreiber Kenntnis davon hatte oder nach der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns hätte haben müssen, dass die Umsätze im Rahmen eines Unternehmens erbracht werden.

Das Bundesfinanzministerium hat mit Schreiben vom 28. Januar 2019 zur Haftung zur Umsatzsteuer beim Handel mit Waren im Internet Stellung genommen.<sup>100</sup> In diesem Schreiben werden zunächst die Aufzeichnungspflichten, § 22f UStG, näher konkretisiert. Weiterhin ist die Bescheinigung über die steuerliche Erfassung geregelt. Für den

---

<sup>96</sup>So BFH, Urteil vom 28. Februar 2008 – V R 44/06, BFHE 221, 415 ff. = BStBl. II 2008, 586 ff. = ZIP 2008, 932 ff.

<sup>97</sup>So BFH, Urteil vom 28. Februar 2008 – V R 44/06, BFHE 221, 415 ff. = BStBl. II 2008, 586 ff.

<sup>98</sup>Vgl. im Einzelnen: BMF, Schreiben vom 17. Dezember 2018 – III C 5 – S 7420/14/10005-06, [https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF\\_Schreiben/Steuerarten/Umsatzsteuer/2018-12-17-einfuehrung-vordruckmuster-USt-1-TJ-und-USt-1-TI.html](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Steuerarten/Umsatzsteuer/2018-12-17-einfuehrung-vordruckmuster-USt-1-TJ-und-USt-1-TI.html).

<sup>99</sup>Vgl. im Einzelnen: BMF, Schreiben vom 17. Dezember 2018 – III C 5 – S 7420/14/10005-06, [https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF\\_Schreiben/Steuerarten/Umsatzsteuer/2018-12-17-einfuehrung-vordruckmuster-USt-1-TJ-und-USt-1-TI.html](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Steuerarten/Umsatzsteuer/2018-12-17-einfuehrung-vordruckmuster-USt-1-TJ-und-USt-1-TI.html).

<sup>100</sup>So BMF, Schreiben v. 28. Januar 2019 – III C 5 – S 7420/19/10002:002 DOK 2019/0069610. Vgl. dazu: *L'habitant*, StuB 2019, 177 ff.

Antrag kann das bundeseinheitliche Vordruckmuster BUST 1 TJ verwendet werden, wobei auch ein formloser Antrag möglich ist. Grundsätzlich tritt die Haftung nach § 25e Abs. 1 UStG nicht ein, wenn dem Betreiber des elektronischen Marktplatzes eine gültige Bescheinigung nach § 22f Abs. 1 Satz 2 UStG vorliegt.<sup>101</sup> Davon abweichend tritt die Haftung allerdings ein, wenn davon auszugehen ist, dass der Betreiber eines elektronischen Marktplatzes davon Kenntnis hatte oder nach der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns hätte haben müssen, dass der liefernde Unternehmer seinen umsatzsteuerlichen Pflichten nicht oder nicht in vollem Umfang nachkommt.<sup>102</sup> Von einer Kenntnis oder einem Kennenmüssen ist insbesondere auszugehen, wenn der Betreiber des elektronischen Marktplatzes ihm offensichtliche oder bekannt gewordene Tatsachen außer Acht lässt, die auf eine umsatzsteuerliche Pflichtverletzung des auf seinem Marktplatz tätigen Unternehmers schließen lassen. Dazu ist nach Auffassung des BMF ein aktives Ausforschen nicht erforderlich.<sup>103</sup>

Liegen dem örtlich zuständigen Finanzamt Erkenntnisse vor, dass ein Unternehmer, der Umsätze auf einem elektronischen Marktplatz ausführt, seinen umsatzsteuerlichen Pflichten nicht nachkommt oder andere von ihm zu veranlassende Maßnahmen keinen unmittelbaren Erfolg versprechen, ist es nach § 25e Abs. 4 Satz 1 UStG berechtigt, den betreffenden Betreiber eines elektronischen Marktplatzes zu informieren (Offenbarungsbefugnis). Dem Marktplatzbetreiber ist sodann die Möglichkeit einzuräumen, dass er innerhalb der vom Finanzamt gesetzten Frist auf den betreffenden Unternehmer einwirkt, dass dieser seinen umsatzsteuerlichen Pflichten nachkommt oder sicherstellt, dass der Unternehmer über seinen Marktplatz keine weiteren Umsätze ausführen kann, z. B. durch eine Sperrung des Accounts. Erfolgt die Sperrung des Accounts, wird eine Inanspruchnahme für die nicht entrichtete Umsatzsteuer hinfällig.<sup>104</sup>

Zunächst hat das BMF angeordnet, dass aus Vereinfachungsgründen nicht beanstandet wird, wenn der Betreiber eines elektronischen Marktplatzes die Aufzeichnungspflichten für die in § 22f Abs. 1 Satz 4 UStG genannten Unternehmer erst zum 1. März 2019 und für die übrigen dort nicht genannten Unternehmer erst zum 1. Oktober 2019 erfüllt.<sup>105</sup>

---

<sup>101</sup>So BMF, Schreiben v. 28. Januar 2019 – III C 5 – S 7420/19/10002:002 DOK 2019/0069610, Rdnr. 14.

<sup>102</sup>So BMF, Schreiben v. 28. Januar 2019 – III C 5 – S 7420/19/10002:002 DOK 2019/0069610, Rdz. 15.

<sup>103</sup>So BMF, Schreiben v. 28. Januar 2019 – III C 5 – S 7420/19/10002:002 DOK 2019/0069610, Rdz. 16.

<sup>104</sup>So BMF, Schreiben v. 28. Januar 2019 – III C 5 – S 7420/19/10002:002 DOK 2019/0069610, Rdz. 19.

<sup>105</sup>So BMF, Schreiben v. 28. Januar 2019 – III C 5 – S 7420/19/10002:002 DOK 2019/0069610, Rdz. 21.



### 15.2.2.3 Haftung nach Versicherungsteuergesetz

Der Versicherungsteuer unterliegt gemäß § 1 Abs. 1 Versicherungsteuergesetz (VersStG) die Zahlung des Versicherungsentgelts aufgrund eines durch Vertrag oder auf sonstige Weise entstandenen Versicherungsverhältnisses. Steuerschuldner der Versicherungsteuer ist gemäß § 7 Abs. 1 S. 1 VersStG der Versicherungsnehmer.<sup>106</sup>

Der Versicherer hat gemäß § 7 Abs. 1 S. 3 VersStG die Steuer für Rechnung des Versicherungsnehmers zu entrichten. Er haftet für die Steuer gemäß § 7 Abs. 1 S. 2 VersStG. In den Fällen, in denen die Entgegennahme des Entgelts einem Bevollmächtigten übertragen worden ist, haftet auch der Bevollmächtigte für die Steuer (§ 7 Abs. 1 S. 4 VersStG).

### 15.2.2.4 Haftung nach Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz

Der Erbschaft- und Schenkungsteuer unterliegen gemäß § 1 Abs. 1 ErbStG der Erwerb von Todes wegen, die Schenkungen unter Lebenden, die Zweckzuwendungen sowie das Vermögen einer Stiftung unter den im Einzelnen im Gesetz geregelten Voraussetzungen. Der Erwerber ist Steuerschuldner gemäß § 20 Abs. 1 S. 1 ErbStG. Bei einer Schenkung ist auch der Schenker, bei einer Zweckzuwendung der mit der Ausführung der Zuwendung Beschwerte und im Übrigen die Stiftung Steuerschuldner.<sup>107</sup>

Der Nachlass haftet gemäß § 20 Abs. 3 ErbStG bis zur Auseinandersetzung (§ 2042 BGB) für die Steuer der am Erbfall Beteiligten.

Hat der Steuerschuldner den Erwerb oder Teile desselben vor Entrichtung der Erbschaftsteuer einem anderen unentgeltlich zugewendet, haftet der andere gemäß § 20 Abs. 5 ErbStG in Höhe des Wertes der Zuwendung persönlich für die Steuer.

Eine weitere Haftung ergibt sich aus § 20 Abs. 6 ErbStG, wonach Versicherungsunternehmen, die vor Entrichtung oder Sicherstellung der Steuer die von ihnen zu zahlende Versicherungssumme oder Leibrente nach außerhalb von Deutschland zahlen oder außerhalb Deutschlands wohnhaften Beteiligten zur Verfügung stehen.<sup>108</sup> Hier haftet das Versicherungsunternehmen in Höhe des ausgezahlten Betrages für die Steuer, § 20 Abs. 6 S. 1 ErbStG. Die gleiche Haftung trifft gemäß § 20 Abs. 6 S. 2 ErbStG Personen, in deren Gewahrsam sich Vermögen des Erblassers befindet, soweit sie das Vermögen vorsätzlich oder fahrlässig vor Entrichtung oder Sicherstellung der Steuer in ein Gebiet außerhalb von Deutschland bringen oder außerhalb Deutschlands wohnhaften Berechtigten zur Verfügung stellen.

---

<sup>106</sup>Vgl. *Nacke*, DStR 2013, 335, 341 f.

<sup>107</sup>Die Heranziehung des Schenkers ist jedenfalls dann verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden, wenn ein hinreichender Sachgrund für das Entstehenmüssen für eine fremde Steuerschuld vorliegt, so BVerfG, Beschluss vom 18. Dezember 2012 – 1 BvR 1509/10, NJW 2013, 1357, 1358.

<sup>108</sup>Vgl. zu den Einzelheiten: Bayerisches Landesamt für Steuern, Verfügung vom 14. Januar 2013 – S 3830.1.1 – 2/St 34, DB 2013, 319.



### 15.3 Haftung von Sachen

Neben der Haftung von Personen kommt auch die Haftung von Sachen in Betracht. Verbrauchsteuerpflichtige Waren und einfuhr- und ausfuhrabgabenpflichtige Waren dienen gemäß § 76 Abs. 1 AO ohne Rücksicht auf die Rechte Dritter als Sicherheit für die darauf ruhenden Steuern. Die Sachhaftung gilt für Ein- und Ausfuhrabgaben und Verbrauchsteuern, z. B. bei Bier, Kaffee und Mineralöl. Eine Anwendung auf die Umsatzsteuer, außer in Fällen der Einfuhrumsatzsteuer gemäß § 21 Abs. 1 UStG, kommt auch in analoger Anwendung nicht in Betracht.<sup>109</sup>

Die Formulierung der Vorschrift geht am Kern der Regelung vorbei, da Sachen nicht abgaben- oder steuerpflichtig sein können. Vielmehr statuiert die Norm ein Pfandrecht, das zur Sachhaftung in Form eines öffentlich-rechtlichen Rechtsverhältnisses führt.<sup>110</sup> Im Insolvenzverfahren berechtigt dieses Pfandrecht zur Absonderung nach § 51 Nr. 4 InsO. Dieses ist im Regelfall allerdings nicht werthaltig, da es nach den Vorschriften der Insolvenzanfechtung, §§ 129 ff. InsO, nach Verfahrenseröffnung vom Insolvenzverwalter angefochten werden kann. So entsteht zwar an dem Bier, das der Schuldner im vorläufigen Insolvenzverfahren braut, eine Sachhaftung zur Sicherung der Biersteuer, die aber wegen objektiver Gläubigerbenachteiligung nach Verfahrenseröffnung angefochten werden kann.<sup>111</sup>

Der Haftungstatbestand greift bereits mit Beginn der Gewinnung oder Herstellung verbrauchsteuerpflichtiger Waren oder mit dem Verbringen in den Geltungsbereich des Gesetzes, § 76 Abs. 2 AO.

Die Haftung verwirklicht sich durch Beschlagnahme. Die Beschlagnahme ist ein vollziehbarer Verwaltungsakt. Sie bewirkt, dass die Behörde die Sachen in Gewahrsam behält oder wie bei der Pfändung nach §§ 276, 336 Abs. 2 AO in Gewahrsam nimmt.<sup>112</sup> Die Beschlagnahme kann unabhängig davon erfolgen, ob die Abgaben- oder Steuerschuld bereits entstanden ist. Es reicht aus, dass die Haftung entstanden ist.<sup>113</sup> Die Sach-

---

<sup>109</sup>So *Tipke/Kruse-Loose*, AO/FGO, § 76 AO Rn. 1; vgl. zur Sachhaftung auch: *Mösbauer*, Zur Sachhaftung verbrauchsteuer- und zollpflichtiger Waren (§ 76 AO), DStZ 1987b, 397 ff.; *Mösbauer*, Beschlagnahme zur Sicherstellung der Sachhaftung durch Zollfahndungsämter, DStZ 1989b, 380 ff.; *Kock*, Die Sachhaftung nach § 76 AO, DDZ 1997, 42 ff.; *Olgemöller*, Haftung für Zollschulden, ZfZ 2006, 74 ff.; *Kraus*, Sicherung von Einfuhrabgaben und Verbrauchsteuern, ZfZ 2008, 294; *Schmittmann*, Biersteuer, Anfechtung und Sachhaftung, ZInsO 2009, 1949 f.; *Eckenroth*, Haftung für fremde Steuerschuld nach der Abgabenordnung 1977, Mitteilungen der Rheinischen Notarkammer 1979, 85 ff.

<sup>110</sup>So *Tipke/Kruse-Loose*, AO/FGO, § 76 AO Rn. 2.

<sup>111</sup>So BGH, Urteil vom 9. Juli 2009 – IX ZR 86/08, ZIP 2009, 1674 ff. = NZI 2009, 644 ff. mit Besprechungsaufsatz *Schmittmann*, ZInsO 2009, 1949 f., und *Gundlach/Flöther*, NZI 2009, 646 f.

<sup>112</sup>So *Tipke/Kruse-Loose*, AO/FGO, § 76 AO Rn. 9.

<sup>113</sup>So *Tipke/Kruse-Loose*, AO/FGO, § 76 AO Rn. 8.

haftung ist akzessorisch, sodass sie gleichzeitig mit der Steuerschuld erlischt, § 76 Abs. 4 S. 1 AO. Sie erlischt darüber hinaus gemäß § 76 Abs. 4 S. 2 AO mit der Aufhebung der Beschlagnahme oder dadurch, dass die Waren mit Zustimmung der Finanzbehörde in einen steuerlich nicht beschränkten Verkehr übergehen.

Gegen die Beschlagnahme ist gemäß § 347 AO Einspruch möglich. Bei der Anordnung der Beschlagnahme handelt es sich um eine Ermessensentscheidung.<sup>114</sup>

## 15.4 Akzessorietät der Haftung

Die Geltendmachung eines Haftungsanspruchs scheidet aus, wenn der zugrunde liegende Steueranspruch erloschen ist. Begründung dafür ist der Grundsatz der Akzessorietät der Haftung, der z. B. in § 291 Abs. 5 AO seinen Niederschlag darin gefunden hat, dass ein Haftungsbescheid nicht mehr ergehen kann, soweit die Steuer gegen den Steuerschuldner nicht festgesetzt worden ist und wegen Ablaufs der Festsetzungsfrist auch nicht mehr festgesetzt werden kann (§ 191 Abs. 5 Nr. 1 AO) oder soweit die gegen den Steuerschuldner festgesetzte Steuer verjährt ist oder die Steuer erlassen worden ist (§ 191 Abs. 5 Nr. 2 AO). Haften im Sinne des § 191 AO bedeutet Einstehenmüssen für eine fremde Schuld, sodass die Inanspruchnahme des Haftungsschuldners voraussetzt, dass die Steuerschuld, für die gehaftet wird, im Zeitpunkt des Erlasses des Haftungsbescheides materiell-rechtlich noch besteht.<sup>115</sup>

Der Grundsatz der Akzessorietät verlangt aber für die Inanspruchnahme des Haftungsschuldners nicht, dass die Steuerschuld gegen den Erstschuldner bereits festgesetzt worden ist. Ein Haftungsbescheid kann ergehen, ohne dass zuvor ein Steuerbescheid gegen den Erstschuldner ergangen ist.<sup>116</sup> Gleichwohl setzt die Haftungsinanspruchnahme z. B. für einen Umsatzsteuerrückforderungsanspruch wegen (angeblich) materiell-rechtlich zu Unrecht festgesetzter und ausgezahlter negativer Umsatzsteuer (Vorsteuerüberschüsse) voraus, dass aufgrund der formellen Bescheidlage (Aufhebung oder Änderung der Steuerfestsetzung) beim Steuerpflichtigen (Primärschuldner) festgestellt wurde, dass der Umsatzsteuererstattungsanspruch bzw. Vergütungsanspruch nicht bestanden hat.<sup>117</sup>

Wird eine Steuerforderung gegenüber einer GmbH widerspruchslös zur Insolvenztabelle festgestellt, ist der als Haftungsschuldner in Anspruch genommene Geschäftsführer der GmbH gemäß § 166 AO mit Einwendungen gegen die Höhe der Steuerforderung ausgeschlossen, wenn er der Forderungsanmeldung hätte widersprechen

<sup>114</sup>So *Tipke/Kruse-Loose*, AO/FGO, § 76 AO Rn. 11.

<sup>115</sup>So BFH, Urteil vom 24. Oktober 1979 – VII R 7/77, BFHE 129, 13 ff. = BStBl. II 1980, 58 ff.; BFH, Urteil vom 12. Oktober 1999 – VII R 98/98, BFHE 190, 25 ff. = BStBl. II 2000, 486 ff.; BFH, Beschluss vom 11. Juli 2001 – VII R 28/99, BFHE 195, 510 ff. = BStBl. II 2002, 267 ff.

<sup>116</sup>So BFH, Beschluss vom 21. Mai 2004 – V B 212/03, BFH/NV 2004, 1368 f.

<sup>117</sup>So BFH, Urteil vom 14. März 2012 – XI R 6/10, BFHE 237, 296 ff. = BFH/NV 2012, 1686 ff.

können, dies aber nicht getan hat. Die Pflicht eines GmbH-Geschäftsführers, finanzielle Mittel zur Entrichtung geschuldeter Steuern bereitzuhalten, besteht auch dann, wenn das FA AdV gewährt hat.<sup>118</sup>

Von der Festsetzung der Haftungsschuld zu unterscheiden ist die Zahlungsaufforderung gegenüber dem Haftungsschuldner. Gemäß § 219 AO darf ein Haftungsschuldner auf Zahlung nur in Anspruch genommen werden, soweit die Vollstreckung in das bewegliche Vermögen des Steuerschuldners ohne Erfolg geblieben oder anzunehmen ist, dass die Vollstreckung aussichtslos sein würde. Eine Ausnahme gilt nur dann, wenn die Haftung darauf beruht, dass der Haftungsschuldner Steuerhinterziehung oder Steuerhhelei begangen hat oder gesetzlich verpflichtet war, Steuern einzubehalten und abzuführen oder zulasten eines anderen zu entrichten, § 219 S. 2 AO.

Gegen den Haftungsschuldner kann zwar ein Haftungsbescheid ergehen, dieser darf aber, solange die Voraussetzungen von § 219 S. 1 AO nicht erfüllt sind, keine Zahlungsaufforderung enthalten.<sup>119</sup> Ein Gesellschafter einer im Insolvenzverfahren befindlichen Kapitalgesellschaft darf so lange nicht in Anspruch genommen werden, wie noch die Möglichkeit besteht, dass die Finanzverwaltung die Steuerschuld durch Aufrechnung mit Erstattungsansprüchen der Gesellschaft tilgt.<sup>120</sup>

Grundsätzlich können auch mehrere Personen als Gesamtschuldner für Steuerschulden in Anspruch genommen werden. Die Ausgleichspflicht unter diesen Personen richtet sich nach den Vorschriften des § 426 Abs. 1 S. 1 BGB.<sup>121</sup> Grundsätzlich können auch Steuerschuldner (Primärschuldner) und Haftungsschuldner Gesamtschuldner sein. In diesem Falle steht dem Steuerschuldner kein Ausgleichsanspruch gegen den Haftungsschuldner zu.<sup>122</sup>

---

## 15.5 Subsidiarität der Haftung

Nach dem Grundsatz der Subsidiarität muss die Finanzverwaltung zumindest den Versuch unternehmen, in das bewegliche Vermögen des Steuerschuldners zu vollstrecken, § 219 S. 1 AO. Demgegenüber ist die Finanzverwaltung nicht verpflichtet, die Vollstreckung in das unbewegliche Vermögen zu versuchen. Diese braucht auch nicht aus-

---

<sup>118</sup>So BFH, Beschluß vom 29. August 2018 – XI R 57/17, NZI 2019, 89 ff. mit Anm. Engels = StuB 2019, 414 f. mit Anm. jh; im Anschluß an: BFH, Urteil vom 16. Mai 2017 – VII R 25/16, ZIP 2017, 1464 ff. = EWiR 2017, 555 f. [Kahlert] = StuB 2017, 685 [Ls.] mit Anm. jh; vgl. van Marwyk, ZInsO 2019, 549 ff.

<sup>119</sup>So Tipke/Kruse-Loose, AO/FGO, § 219 AO Rn. 1.

<sup>120</sup>So BFH, Urteil vom 21. September 1993 – VII R 119/91, BFHE 172, 308 ff. = BStBl. II 1994, 83 ff.

<sup>121</sup>So RFH, Urteil vom 8. Juli 1921 – II A 205/21.

<sup>122</sup>So BFH, Urteil vom 21. Juli 1983 – IV R 59/80, BFHE 139, 165 ff. = BStBl. II 1983, 763 ff.

sichtslos zu sein.<sup>123</sup> Unter dem Gesichtspunkt des Ermessens sollte die Finanzverwaltung allerdings überprüfen, ob gegebenenfalls unbewegliches Vermögen in hinreichendem Umfang vorhanden ist, in das vollstreckt werden kann.<sup>124</sup> Eine Vollstreckung braucht durch die Finanzverwaltung im Übrigen nicht versucht zu werden, wenn z. B. eine Eintragung in das Schuldnerverzeichnis vorliegt, ein Insolvenzantrag mangels einer die Kosten des Verfahrens deckenden Masse abgewiesen worden ist, ein eröffnetes Insolvenzverfahren mangels Masse eingestellt worden ist oder lediglich Auslandsvermögen vorhanden ist.<sup>125</sup> Die Subsidiarität hat allerdings für in der Praxis häufig vorkommende Fälle keine Bedeutung, da der Grundsatz gemäß § 219 S. 2 AO in den Fällen der Abzugsteuer sowie in den Haftungsfällen der §§ 69 und 71 ff. AO aufgehoben wird. In den Fällen der Steuerhinterziehung und Steuerhelierei ist verständlich, dass nicht zunächst die Vollstreckung beim Primärschuldner gesucht werden muss, wenn der Haftungsschuldner eine Straftat begangen hat. Die Aufhebung des Grundsatzes der Subsidiarität in den Fällen der Einbehaltungsteuern, die in der Praxis massenhaft vorkommt, z. B. im Rahmen der Lohnsteuer, macht den Grundsatz der Subsidiarität zur Farce.<sup>126</sup>

## 15.6 Ermessensausübung bei der Haftungsinanspruchnahme

Aus dem Wortlaut des § 191 Abs. 1 S. 1 AO ergibt sich, dass die Erfüllung des Haftungstatbestandes nicht notwendig zur Inanspruchnahme des Haftenden führt. Die Finanzverwaltung hat eine Ermessensentscheidung zu treffen, die in zwei Stufen erfolgt. Zunächst ist zu prüfen, ob die tatbestandlichen Voraussetzungen der Haftung erfüllt sind (erste Stufe). Sodann wird geprüft, ob die für eine Haftung in Betracht kommende Person in Anspruch genommen werden soll (Entschließungsermessen; zweite Stufe).<sup>127</sup> Fehlende Ermessensausübung macht den Haftungsbescheid rechtswidrig.<sup>128</sup>

Aufgrund der Zweigliedrigkeit der Entscheidung über die Inanspruchnahme eines Haftungsschuldners hat das Finanzamt zunächst zu prüfen, ob in der Person oder in den Personen, die es heranziehen will, die tatbestandlichen Voraussetzungen der Haftungsvorschrift erfüllt sind, was durch das Finanzgericht in vollem Umfang überprüfbar ist, weil es sich um eine Rechtsfrage handelt. Daran schließt sich die Ermessensent-

<sup>123</sup>So BFH, Urteil vom 22. Juli 1986 – VII R 191/83, BFH/NV 1987, 140 f.

<sup>124</sup>So Tipke/Kruse-Loose, AO/FGO, § 219 AO Rn. 5.

<sup>125</sup>So Tipke/Kruse-Loose, AO/FGO, § 219 AO Rn. 6.

<sup>126</sup>So Tipke/Kruse-Loose, AO/FGO, § 219 Rn. 9.

<sup>127</sup>So Tipke/Kruse-Loose, AO/FGO, § 69 AO Rn. 46.

<sup>128</sup>So OVG Nordrhein-Westfalen, Beschluss vom 29. November 2004 – 10 B 2076/04; OVG Nordrhein-Westfalen, Beschluss vom 5. Januar 2012 – 14 B 1144/11, GemHH 2012, 69; VG Arnsberg, Urteil vom 16. April 2015 – 5 K 482/15, ZInsO 2015, 1354, 1355; VG Köln, Beschluss vom 25. August 2011 – 24 L 560/11, [www.nrwe.de](http://www.nrwe.de).

scheidung des Finanzamtes an, ob und wen es als Haftenden in Anspruch nehmen will. Diese Entscheidung ist gerichtlich lediglich auf Ermessensfehler (Ermessensüberschreitung oder Ermessensfehlgebrauch) überprüfbar.<sup>129</sup>

Es steht einer Inanspruchnahme nicht entgegen, wenn der in Anspruch genommene Geschäftsführer lediglich „Strohfrau“ ist. Im Beispielsfall war die im Jahre 1915 geborene Mutter des faktischen Geschäftsführers zur im Handelsregister eingetragenen Geschäftsführerin bestellt worden. Sie hat lediglich die Jahressteuererklärungen unterschrieben. Der später in Anspruch genommene Sohn hat das Unternehmen geleitet und den Kontakt zum Finanzamt gehalten. Die Klage der im Handelsregister eingetragenen Geschäftsführerin scheiterte, da sie sich nicht damit entschuldigen konnte, von der ordnungsgemäßen Führung der Geschäfte ferngehalten worden zu sein und dass die Geschäfte tatsächlich von einem anderen geführt worden sind. Habe sie die Geschäfte rein tatsächlich nicht führen können, sich also innerhalb der Gesellschaft nicht durchsetzen können, so hätte sie zurücktreten müssen und nicht im Rechtsverkehr den Eindruck erwecken dürfen, als sorge sie für die ordnungsgemäße Abwicklung der Geschäfte.<sup>130</sup>

Gemäß § 191 Abs. 2 AO ist die zuständige Berufskammer zu hören, wenn gegen einen Rechtsanwalt, Patentanwalt, Notar, Steuerberater, Steuerbevollmächtigten, Wirtschaftsprüfer oder vereidigten Buchprüfer ein Haftungsbescheid wegen einer Handlung im Sinne des § 69 AO, die er in Ausübung seines Berufes vorgenommen hat, erlassen werden soll.

Die Verwaltung muss die Ermessensentscheidung im Haftungsbescheid, spätestens aber in der Einspruchsentscheidung, begründen, da das Gericht keine eigenen Ermessenserwägungen anstellen darf, sondern lediglich behördliche Ermessensentscheidungen überprüft. Die von der Verwaltung angestellten Erwägungen, also die Abwägung des Für und Wider der Inanspruchnahme des Haftungsschuldners, müssen aus der Entscheidung erkennbar sein.<sup>131</sup>

Ein Ermessensfehler liegt bereits dann vor, wenn die Finanzverwaltung selbst davon ausgeht, keine Ermessensentscheidung treffen zu wollen oder zu müssen.<sup>132</sup> Dies gilt insbesondere dann, wenn die Finanzverwaltung selbst davon ausgeht, kein Auswahlermessen auszuüben. Bei einer solchen sog. Ermessensunterschreitung ist die Ermessensentscheidung stets rechtswidrig.<sup>133</sup>

Bei der Ermessensentscheidung, wer von mehreren in Betracht kommenden Haftungsschuldern in Anspruch genommen wird, kann die Finanzverwaltung sich von ver-

---

<sup>129</sup>So BFH, Urteil vom 11. März 2004 – VII R 52/02, BFHE 205, 14 ff. = BStBl. II 2004, 579 ff.

<sup>130</sup>So BFH, Urteil vom 11. März 2004 – VII R 52/02, BFHE 205, 14 ff. = BStBl. II 2004, 579 ff.

<sup>131</sup>So BFH, Urteil vom 3. Februar 1981 – VII R 86/78, BFHE 133, 1 ff. = BStBl. II 1991, 493 ff.; BFH, Urteil vom 30. April 1987 – VII R 48/84, BFHE 149, 511 ff. = BStBl. II 1988, 170 ff.

<sup>132</sup>So BFH, Urteil vom 29. Mai 1990 – VII R 81/89, BFH/NV 1991, 283 ff.

<sup>133</sup>So BFH, Urteil vom 9. August 2002 – VII R 41/96, BFHE 200, 200 ff. = BStBl. II 2003, 160 ff.; BFH, Urteil vom 26. Februar 1985 – VII R 110/79, BFH/NV 1985, 20 f.

schiedenen Aspekten leiten lassen, z. B. mit einem größeren Verschulden des Haftenden, mit der besseren Realisierbarkeit des Haftungsanspruches, mit der besseren Vermögenslage des Haftenden oder aber mit der Vermögenslosigkeit des Erstschuldners.<sup>134</sup>

Wird der im Handelsregister eingetragene Geschäftsführer einer GmbH wegen nicht abgeführter Lohn- und Kirchensteuern in Anspruch genommen, bestehen an der Rechtmäßigkeit des Haftungsbescheides ernsthafte Zweifel, wenn die angefochtenen Verwaltungsakte keine Ausführungen zur Begründung des Auswahlermessens hinsichtlich einer denkbaren Haftungsinanspruchnahme des faktischen Geschäftsführers bzw. des Nachfolgegeschäftsführers enthalten.<sup>135</sup>

---

## Literatur

- Adamek, L. (2001). Die Haftung der GmbH-Gesellschafter nach § 74 AO. *GmbHR*, S. 649 ff.
- Becker, E. (2000). Die Haftung nach §§ 73 und 74 AO. *StBp*, S. 278 ff.
- Berninghaus, S. (2012). Der Geschäftsführer-Haftungsbescheid nach § 69 AO im finanzgerichtlichen Verfahren. *DStR*, S. 1001 ff.
- Braunagel, M. (2011). Die Haftung nach § 73 AO – Akquisitionshemmnis beim Unternehmenskauf? *Ubg*, S. 233 ff.
- Breuer, J. (2003). Haftung bei Organschaft. *AO-StB*, S. 342 ff.
- Bröder, A. (2008). Die Haftung im Organkreis nach § 73 AO. *Steuer und Studium*, S. 163 ff.
- Bruschke, G. (2008a). Die Haftung des Betriebsübernehmers nach § 75 AO. *StB*, S. 327 ff.
- Bruschke, G. (2008b). Die Haftung des Eigentümers von Gegenständen für die Steuerschulden des Nutzers nach § 74 AO. *StB*, S. 168 ff.
- Bruschke, G. (2009). Die Haftung der Organgesellschaft für Steuerschulden des Organträgers. *StB*, S. 201 ff.
- Bruschke, G. (2010). Kontenwahrheit und Haftung (§ 72 AO i. V. m. § 154 AO). *StB*, S. 124 ff.
- Bruschke, G. (2011). Die Haftung der Vertreter und Verfügungsberechtigten nach § 69 AO – „Geschäftsführerhaftung“. *StB*, S. 167 ff.
- Bruschke, G. (2012a). Die „Geschäftsführerhaftung“ nach § 69 AO. *DStZ*, S. 407 ff.
- Bruschke, G. (2012b). Die Haftung des Vertretenen nach § 70 AO. *StB*, S. 359 ff.
- Bruschke, G. (2019a). Die Haftung nach § 75 AO: Risiken einer Betriebsübernahme (Teil 1), *BB*, 2074 ff.; (Teil 2), *BB*, S. 2139 ff.
- Bruschke, G. (2019b). Die Betriebsübernehmerhaftung nach § 25 HGB, *BB*, S. 2271 ff.
- Delcker, M. (1985). Haftung des Eigentümers von Gegenständen für Steuern des Unternehmens bei wesentlicher Beteiligung oder beherrschendem Einfluss. *BB*, S. 55 ff.
- Dißbars, B. (2001). Verfahrensrechtliche Fragen einer Steuerstraftat oder Steuerordnungswidrigkeit. *StB*, S. 169 ff.
- Dorner, R. (1997). Die Haftung im Steuerrecht. *StB*, S. 470 ff.
- Dusch, J. J. (2012). Aufrechnung und § 74 AO. *DStR*, S. 1537 ff.
- Dusch, J. J. (2013). Rechtscharakter des Haftungsanspruchs nach § 74 AO. *DStR*, S. 19 ff.

---

<sup>134</sup>Vgl. *Tipke/Kruse-Loose*, AO/FGO, § 191 Rn. 6.

<sup>135</sup>So BFH, Beschluss vom 23. Oktober 1990 – VII S 22/90, BFH/NV 1991, 500 ff.

- Eckenroth, E. H. (1979). Haftung für fremde Steuerschuld nach der Abgabenordnung 1977. *MittRhNotK*, S. 85 ff.
- Ehlers, H. (2011). Die persönliche Haftung von ehrenamtlichen Vereinsvorständen. *NJW*, S. 2689 ff.
- Fehsenfeld, D. M. (2012). Die Reichweite der Haftung des Vertretenen nach § 70 AO. *DStZ*, S. 852 ff.
- Felix, G. (1958). Die steuerliche Haftung des Steuerhinterziehers und -hehlers. *FR*, S. 458 ff.
- Gehm, M. E. (2000). Haftung des Steuerhinterziehers und des Steuerhehlers nach § 71 AO. *BuW*, S. 362 ff.
- Gehm, M. E. (2012). Haftung der Bank bei grob fahrlässigem Verstoß gegen die Kontenwahrheit. *DB*, S. 1648 ff.
- Haritz, D. (2012). Renaissance der Gesellschafterhaftung nach § 74 AO. *DStR*, S. 883 ff.
- Heeg, V. (2012). Haftet der Betriebsnachfolger für Einkommensteuerschulden des früheren Inhabers? *DStR*, S. 2159 ff.
- Himmelskamp, K., & Schmittmann, J. (2006). Der faktische Geschäftsführer – Steuer- und insolvenzrechtliche Verantwortlichkeit. *StuB*, S. 326 ff.
- Jestedt, H. (1989). Haftung gemäß § 74 AO und Betriebsaufspaltung. *DStR*, S. 343 ff.
- Jope, A. (2010). Haftung des Täters und des Gehilfen einer Steuerhinterziehung nach § 71 AO. *Stbg*, S. 299 ff.
- Kamps, H. (2011). Haftung des Vorstands für Steuerschulden der AG – Geschäftsverteilungspläne, anteilige Befriedigung und Verschulden. *AG*, S. 586 ff.
- Klomfaß, A. (2012). Praxisfall zur Inhaftungnahme des Geschäftsführers einer insolventen GmbH. *KKZ*, S. 228 ff.
- Kock, J. (1997). Die Sachhaftung nach § 76 AO. *DDZ*, S. 42 ff.
- Kraus, L. M. (2008). Sicherung von Einfuhrabgaben und Verbrauchsteuern. *ZfZ*, S. 294 ff.
- Krömker, U. (2002). Haftung des Täters und Gehilfen einer Steuerhinterziehung. *AO-StB*, S. 389 ff.
- L'habitant, B. (2019). Das BMF-Schreiben vom 28.01.2019 zur Haftung für Umsatzsteuer beim Handel mit Waren im Internet, *StuB*, S. 177 ff.
- Leibner, W., & Pump, H. (2002). Die Vorschriften des § 75 AO und § 25 HGB – Wege zur zivilrechtlichen und steuerlichen Haftungsvermeidung. *DStR*, S. 1689 ff.
- Lemken, L. (2012). Folgen der Beendigung einer umsatzsteuerlichen Organschaft durch Insolvenz. *InsbÜO*, S. 417 ff.
- Lohmeyer, E. (1985). Die Haftungstatbestände der §§ 69–72 AO. *StB*, S. 377 ff.
- Lohmeyer, E. (1988). Die Haftungsansprüche aus §§ 70, 71 AO. *INF*, S. 1 ff.
- Mayer, S. (2011). Asset Deal wegen § 73 AO? – Reichweite der Haftung bei Unternehmensverkäufen. *DStR*, S. 109 ff.
- Mösbauer, S. H. (1987a). Die Haftung des Vertretenen. *INF*, S. 529 ff.
- Mösbauer, S. H. (1987b). Zur Sachhaftung verbrauchsteuer- und zollpflichtiger Waren (§ 76 AO). *DStZ*, S. 397 ff.
- Mösbauer, S. H. (1989a). Haftung bei körperschaftsteuerlicher Organschaft. *FR*, S. 473 ff.
- Mösbauer, S. H. (1989b). Beschlagnahme zur Sicherstellung der Sachhaftung durch Zollfahndungsämter. *DStZ*, S. 380 ff.
- Mösbauer, S. H. (1995a). Haftung bei umsatzsteuerrechtlicher Organschaft. *UR*, S. 321 ff.
- Mösbauer, S. H. (1995b). Zur sachlichen, zeitlichen und gegenständlichen Beschränkung der Haftung des Betriebsübernehmers nach § 75 AO. *DStZ*, S. 705 ff.
- Mösbauer, S. H. (1995c). Übereignung eines Unternehmens oder eines in der Gliederung eines Unternehmens gesondert geführten Betriebes als Voraussetzung der Betriebsübernehmerhaftung nach § 95 AO. *DStZ*, S. 481 ff.
- Mösbauer, S. H. (1996). Haftung des Eigentümers von Gegenständen für Steuern des Unternehmens. *DStZ*, S. 513 ff.



- Müller, A. (1998). Die Auswirkung der Steuerstraftat im Besteuerungsverfahren. *DStZ*, S. 449 ff.
- Müller, A. (2008). Der Berater als Nothelfer des strafbaren Mandanten. *AO-StB*, S. 196 ff.
- Müller, A. (2010). Die Vertreterhaftung nach § 69 AO und der hypothetische Kausalverlauf. *AO-StB*, S. 145 ff.
- Nacke, A. (2010). Die Haftung des Geschäftsführers nach § 69 AO. *Steuer und Studium*, S. 262 ff.
- Nacke, A. (2013). Ungeklärte Rechtsfragen des steuerlichen Haftungsrechts. *DStR*, S. 335 ff.
- Olgemöller, K. (2006). Haftung für Zollschulden. *ZfZ*, S. 74 ff.
- Pelz, C. (2003). Die Haftung der Banken für von Kunden hinterzogene Steuern. *WM*, S. 1661 ff.
- Probst, U. (1987). Die Organgesellschaft im Umsatzsteuerrecht – Eine Gesellschaft mit unbeschränkter Haftung? *BB*, S. 1992 ff.
- Raub, S. (2000). Zu den straf- und steuerrechtlichen Folgen der Hinterziehung. *INF*, S. 353 ff.
- Schmidt, L. (2019). *ESTG – Kommentar* (38. Aufl.). München: Auflage.
- Schmittmann, J. M. (2006). Unternehmensübertragungen in der Krise. *StuB*, S. 945 ff.
- Schmittmann, J. M. (2007). Gefahren für die Organshaft in der Insolvenz. *ZSteu*, S. 191 ff.
- Schmittmann, J. M. (2008). Aktuelles zur körperschaft- und umsatzsteuerlichen Organshaft. *StuB*, 531 f.
- Schmittmann, J. M. (2009). Biersteuer, Anfechtung und Sachhaftung. *ZInsO*, S. 1949 f.
- Schmittmann, J. M. (2013). Abgabenrechtliche Haftungsfragen in der aktuellen Rechtsprechung des BFH. *StuB*, S. 223 f.
- Schmittmann, J. M. (2015). Update Steuerrecht, in: Taeger, Internet der Dinge – Digitalisierung von Wirtschaft und Gesellschaft, Tagungsband Herbstakademie 2015, Edewecht, 2015, S. 951 ff.
- Schmittmann, J. M. (2016). Aktuelle Entwicklungen im Steuerrecht in der Informationstechnologie 2014/15, *K&R*, S. 28 ff.
- Schmittmann, J. M. (2019). Das Schwert des Damokles und die Haftung der Geschäftsführung. *StuB*, S. 404 f.
- Schmittmann, J., Theurich, H., & Brune, T. (2017). *Das insolvenzrechtliche Mandat* (5. Aufl.). Bonn: Dt. Anwaltverl.
- Schwedhelm, C. (2006). Strafrechtliche Risiken steuerlicher Beratung. *DStR*, S. 1017 ff.
- Stahl, R. (2006). Steuerliche Folgen aus Steuerstraftaten und Steuerordnungswidrigkeiten. *KÖSDI*, S. 15021 ff.
- Stapper, F., & Jacobi, C. A. (2010). Die Haftung des Geschäftsführers in Krise und Insolvenz. *NJ*, S. 397 ff.
- Steiner, A. (2011). Die Steuerhaftung des Testamentsvollstreckers. *ErbStB*, S. 201 ff.
- Streck, M., & Mack. (1989). Haftungsrisiken des Steuerberaters bei der Beteiligung an Steuerhinterziehungen des Mandanten. *Stbg*, S. 300 ff.
- Tipke, K., & Kruse, H. W. (2019). *AO/FGO – Kommentar*, 156. Köln: EL.
- Waadt, S., & Klinger, C. (2019). Virtuelle Bankkonten und das Gebot der Kontenwahrheit gemäß § 154 AO, *DStR*, S. 1610ff.
- Waza, T., Uhländer, C., & Schmittmann, J. (2019). *Insolvenzen und Steuern* (12. Aufl.). Herne: NWB.
- Wollweber, M. (2012). Steuerklausel in Unternehmenskaufverträgen – Typische Problemstellungen in der Praxis. *AG*, S. 789 ff.
- Zerres, T. (2006). Inhaberwechsel und haftungsrechtliche Konsequenzen. *Jura*, 253 ff.





**Prof. Dr. Jens M. Schmittmann** ist Professor für Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, Wirtschafts- und Steuerrecht an der FOM Hochschule für Oekonomie & Management Essen, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Insolvenzrecht, Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht und Fachanwalt für Steuerrecht sowie Steuerberater und Mitglied des Senats für Anwaltssachen des Bundesgerichtshofs. Darüber hinaus ist er Vizepräsident des RIFAM Rhein-Ruhr-Instituts für angewandte Mittelstandsforschung e. V., Düsseldorf. Seine Forschungsschwerpunkte liegen im Insolvenz- und Steuerrecht. Er ist u. a. Gastdozent bei der Bundesfinanzakademie und der Universität Oldenburg.

Claudia Rademacher-Gottwald

## Inhaltsverzeichnis

|        |                                                                                          |     |
|--------|------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 16.1   | Grundlagen des internationalen Steuerrechts. . . . .                                     | 524 |
| 16.1.1 | Regelungsbereiche des internationalen Steuerrechts. . . . .                              | 524 |
| 16.1.2 | Welteinkommens- und Territorialitätsprinzip . . . . .                                    | 525 |
| 16.1.3 | Ursachen einer Doppelbesteuerung . . . . .                                               | 527 |
| 16.1.4 | Vermeidung der Doppelbesteuerung nach nationalem Recht . . . . .                         | 529 |
| 16.2   | Doppelbesteuerungsabkommen. . . . .                                                      | 533 |
| 16.2.1 | Begriff und Ziele . . . . .                                                              | 533 |
| 16.2.2 | Entstehung, Wirkungsweise und Stellung innerhalb der Rechtsordnung . . . . .             | 534 |
| 16.2.3 | Treaty Override . . . . .                                                                | 535 |
| 16.2.4 | Aufbau eines deutschen Doppelbesteuerungsabkommens . . . . .                             | 537 |
| 16.2.5 | Persönlicher, sachlicher und räumlicher Geltungsbereich. . . . .                         | 538 |
| 16.2.6 | Abgrenzung der Besteuerungsrechte (Zuweisungsartikel) . . . . .                          | 539 |
| 16.2.7 | Anrechnungs- und Freistellungsmethode (Methodenartikel) . . . . .                        | 544 |
| 16.3   | Internationale Steuerplanung am Beispiel der Rechtsformwahl . . . . .                    | 545 |
| 16.3.1 | Ausländische Zweigniederlassung oder Tochtergesellschaft? . . . . .                      | 545 |
| 16.3.2 | Systematische Besteuerungsunterschiede . . . . .                                         | 546 |
| 16.3.3 | Steuerbelastung einer Kapitalgesellschaft mit ausländischer Betriebsstätte . . . . .     | 547 |
| 16.3.4 | Steuerbelastung einer Kapitalgesellschaft mit ausländischer Tochtergesellschaft. . . . . | 551 |
| 16.3.5 | Vergleich der Steuerbelastung . . . . .                                                  | 552 |
| 16.3.6 | Zusammenfassung . . . . .                                                                | 553 |
|        | Literatur. . . . .                                                                       | 554 |

---

C. Rademacher-Gottwald (✉)  
FOM Hochschule für Oekonomie & Management, Berlin, Deutschland  
E-Mail: [claudia.rademacher-gottwald@fom.de](mailto:claudia.rademacher-gottwald@fom.de)

## 16.1 Grundlagen des internationalen Steuerrechts

### 16.1.1 Regelungsbereiche des internationalen Steuerrechts

Das internationale Steuerrecht befasst sich mit der *Besteuerung grenzüberschreitender Sachverhalte*. Dabei geht es sowohl um Steuerpflichtige, die in Deutschland leben und Einkünfte im Ausland erzielen, als auch um Steuerpflichtige, die im Ausland leben und Einkünfte in Deutschland erzielen. Desgleichen betrifft das internationale Steuerrecht Personenvereinigungen und Kapitalgesellschaften mit grenzüberschreitenden Einkünften.<sup>1</sup>

#### Beispiel

Enno S ist wohnhaft in Potsdam und betreibt dort eine Buchhandlung. Er ist Eigentümer eines Mehrfamilienhauses in Swinemünde und vermietet es ganzjährig.

Mit dem Verkauf der Bücher erzielt Enno S inländische Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Durch die Vermietung des Mehrfamilienhauses erzielt er ausländische Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Sowohl Deutschland als auch Polen erheben Ansprüche auf die Besteuerung der Einkünfte aus dem polnischen Mehrfamilienhaus.

Bei der Besteuerung grenzüberschreitender Sachverhalte treffen mindestens zwei nationale Steuergesetze aufeinander, da mindestens zwei Staaten ihre Besteuerungsansprüche geltend machen. Daraus resultiert die *Problematik der Doppelbesteuerung*, durch die – wie im o. g. Beispiel – ein Steuerpflichtiger mit denselben Einkünften in einem Jahr mehrfach besteuert wird.

Die Doppelbesteuerung steht dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit entgegen, sodass viele Staaten völkerrechtliche Verträge zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung abgeschlossen haben. Diese Verträge nennt man *Doppelbesteuerungsabkommen*.

Mit grenzüberschreitenden Sachverhalten ist in einigen Fällen eine *Funktionsverlagerung* oder ein *Wohnsitzwechsel* verbunden, die der Steuerflucht aus einem Hochsteuerland in ein Niedrigsteuerland dienen. Das nationale Steuerrecht enthält Regelungen, die der Steuerflucht entgegenwirken sollen. Sie sind in einem eigens dafür geschaffenen Gesetz, dem Außensteuergesetz, enthalten.

#### Beispiel

Ben T ist ein erfolgreicher deutscher Fußballer, der bisher in München gelebt hat. Da Monaco seine Einkünfte mit einem geringeren Steuersatz belastet als Deutschland,

---

<sup>1</sup>Vgl. Trinks, B./Trinks, M., Praxisfälle, 2/2018 S. 26.

zieht Ben T mit seiner Familie im nächsten Monat nach Monaco um. Seinen Wohnsitz in Deutschland gibt er auf. Er erzielt jedoch weiterhin inländische Einkünfte aus der Vermietung von Immobilien und aus Kapitalvermögen.

Der Wohnsitzwechsel erfolgt in diesem Fall allein aus steuerlichen Gründen. Die steuerlichen Folgen sind im Außensteuergesetz geregelt (§§ 2–5 AStG).

Zu den Rechtsquellen des internationalen Steuerrechts gehören insbesondere die nationalen *Einzelsteuergesetze*, die *Doppelbesteuerungsabkommen* (DBA) und das *Außensteuergesetz* (AStG).

### 16.1.2 Welteinkommens- und Territorialitätsprinzip

Jeder Staat kann innerhalb seines Hoheitsgebietes die ausschließliche und umfassende Staatsmacht ausüben und verfügt über das Recht, seine internen Rechtsverhältnisse und die Rechtsverhältnisse zu anderen Staaten autonom zu regeln (*Gebietshoheit*). Diese staatliche Souveränität muss von anderen Staaten respektiert werden.

Der Gebietshoheit eines Staates sind alle Personen unterworfen, die sich in dem jeweiligen Staatsgebiet aufhalten oder mit dem Staatsgebiet auf eine andere Weise verbunden sind. Auf die Staatsangehörigkeit kommt es nicht an. Die staatliche Souveränität erstreckt sich nicht nur auf Sachverhalte innerhalb des Staatsgebietes, sondern auch auf Sachverhalte außerhalb des Staatsgebietes, sofern sie von einer Person realisiert werden, die seiner Staatsgewalt unterworfen ist.<sup>2</sup>

Weiterhin verfügt ein Staat über die *Personalhoheit*. Sie bezieht sich auf das Staatsvolk und wird durch die Staatsangehörigkeit abgegrenzt. Das bedeutet, dass ein Staat durch das Merkmal der Staatsangehörigkeit die Personalhoheit über sein Staatsvolk ausübt. Dies gilt unabhängig davon, wo sich diese Personen befinden.

Die beiden genannten Rechte eines Staates, d. h. die Gebietshoheit und die Personalhoheit, führen zu wichtigen *Grundprinzipien des internationalen Steuerrechts*.

Aus der Gebietshoheit werden die *Wohnsitzbesteuerung* und die *Quellenbesteuerung* abgeleitet.

Die Wohnsitzbesteuerung bedeutet, dass der Staat auf das gesamte Einkommen aller Personen zugreifen kann, die in seinem Staatsgebiet leben. Dabei ist unerheblich, ob die Einkünfte aus inländischen oder ausländischen Quellen stammen. Die Wohnsitzbesteuerung umfasst somit das *Welteinkommen*. Aus der Wohnsitzbesteuerung resultiert die *unbeschränkte Steuerpflicht*.

---

<sup>2</sup>Vgl. BFH vom 1.4.1969, II R 75/67, BFHE 95, S. 345.

Sie betrifft nach deutschem Recht die folgenden Personen:

- Natürliche Personen, die in Deutschland ihren Wohnsitz i. S. d. § 8 AO haben (§ 1 Abs. 1 EStG)
- Natürliche Personen, die sich in Deutschland gewöhnlich aufhalten i. S. d. § 9 AO, d. h. mindestens für sechs Monate ohne Unterbrechung (§ 1 Abs. 1 EStG)
- Juristische Personen, die in Deutschland ihre Geschäftsleitung haben (§ 1 Abs. 1 KStG)
- Juristische Personen, die in Deutschland ihren Sitz haben (§ 1 Abs. 1 KStG)

---

#### Beispiel

Teo G ist Opernsänger und lebt mit seiner Familie in Wien. In diesem Jahr verbringt er die Monate Januar und Februar bei seiner Familie und kümmert sich um sein neues Musikalbum. Ab dem 1. März bis zum 30. September arbeitet er an der Deutschen Oper in Berlin. Er wohnt in diesem Zeitraum in der Wohnung seines Freundes in Berlin und fliegt jeden Monat einmal nach Wien zu seiner Familie. Ab Oktober arbeitet er am Salzburger Landestheater.

Teo G ist in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig, da er sich für einen Zeitraum von mehr als sechs Monaten in Berlin aufhält. Vorbehaltlich eines Doppelbesteuerungsabkommens mit Österreich muss er sein gesamtes Einkommen in Deutschland versteuern.

Die Quellenbesteuerung erstreckt sich auf die Einkünfte, die aus inländischen Quellen stammen. Das bedeutet, dass ein Staat einen Anspruch auf die Besteuerung aller Einkünfte hat, die aus Quellen innerhalb seines Hoheitsgebietes entstanden sind (*Territorialitätsprinzip*). Die Quellenbesteuerung erstreckt sich somit nur auf das inländische Einkommen. Aus ihr wird die *beschränkte Steuerpflicht* abgeleitet.

Sie betrifft nach deutschem Recht die folgenden Personen:

- Natürliche Personen ohne Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in Deutschland mit inländischen Einkünften i. S. d. § 49 EStG (§ 1 Abs. 4 EStG)
- Juristische Personen ohne Geschäftsleitung oder Sitz in Deutschland mit inländischen Einkünften (§ 2 KStG)

---

#### Beispiel

Claudine N ist Flötistin und lebt mit ihrer Familie in Lyon. In diesem Jahr verbringt sie die Monate Januar und Februar bei ihrer Familie und kümmert sich um ihr neues Musikalbum. Ab dem 1. März bis zum 30. Juni arbeitet sie an der Bayrischen Staatsoper in München. Sie wohnt in diesem Zeitraum in einem Hotel und fliegt jeden Monat einmal nach Lyon zu ihrer Familie. Ab Juli arbeitet sie an der Oper Nizza.

Claudine N ist in Deutschland nicht unbeschränkt steuerpflichtig, da sie dort weder über eine Wohnung noch über einen gewöhnlichen Aufenthalt verfügt. Als Flötistin erzielt sie inländische Einkünfte gemäß § 49 Abs. 1 Nr. 3 oder Nr. 4 EStG. Sie ist somit in Deutschland beschränkt steuerpflichtig mit ihren inländischen Einkünften.

Neben den Grundformen der unbeschränkten und beschränkten Steuerpflicht gibt es für Grenzpendler die *unbeschränkte Steuerpflicht auf Antrag* gemäß § 1 Abs. 3 EStG i. V. m. § 1a EStG. Deutsche Staatsangehörige, die ihren inländischen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt aufgegeben haben, aber weiterhin Einkünfte aus Deutschland erzielen, können unter die *erweiterte beschränkte Steuerpflicht* nach §§ 2–5 AStG fallen.

Im internationalen Vergleich ist das Territorialitätsprinzip mit der Konzentration der Besteuerung der Einkünfte aus inländischen Quellen weit verbreitet. Um das Welteinkommen der unbeschränkt Steuerpflichtigen zu besteuern, greifen die meisten Staaten auf die Wohnsitzbesteuerung zurück. Von diesem Grundsatz gibt es jedoch auch Ausnahmen. Abweichend vom Wohnsitzprinzip knüpfen z. B. die USA an ihre Personalhoheit an und machen die persönliche Steuerpflicht von der Staatsangehörigkeit abhängig. Das bedeutet, dass US-amerikanische Staatsbürger in den USA unbeschränkt steuerpflichtig sind unabhängig davon, wo sie ihren Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Das Aufeinandertreffen von Gebietshoheit und Personalhoheit führt in diesem Fall dazu, dass ein US-amerikanischer Staatsbürger, der in Berlin lebt, sowohl in den USA als auch in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig ist.<sup>3</sup>

### 16.1.3 Ursachen einer Doppelbesteuerung

#### 16.1.3.1 Juristische Doppelbesteuerung

Wenn mindestens zwei Staaten bei grenzüberschreitenden Einkünften einer Person ihre Besteuerungsansprüche geltend machen, kommt es zur doppelten Besteuerung der Einkünfte.

Die *juristische Doppelbesteuerung* liegt vor, wenn

- dieselbe Person
- in mindestens zwei Staaten
- mit denselben Einkünften
- in demselben Jahr
- zu einer gleichartigen Steuer

herangezogen wird.

---

<sup>3</sup>Vgl. SEAA/Maywald, A./Miethe, N., USA, 2018, Rz. 36.

Dies liegt z. B. dann vor, wenn eine Person in einem Staat unbeschränkt steuerpflichtig ist und ausländische Einkünfte erzielt, die in einem anderen Staat der beschränkten Steuerpflicht unterworfen werden. Desgleichen tritt eine juristische Doppelbesteuerung ein, wenn eine Person in zwei Staaten unbeschränkt steuerpflichtig ist.

---

**Beispiel**

Nicole C wohnt in Potsdam und arbeitet dort als Schönheitschirurgin in eigener Praxis. Mehrmals im Jahr arbeitet sie in Krakau, wo sie eine zweite Praxis hat.

Nicole C ist in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig und muss dort sowohl ihre Einkünfte aus der Praxis in Potsdam als auch ihre Einkünfte aus der Praxis in Krakau versteuern.

In Polen ist Nicole C beschränkt steuerpflichtig mit ihren Einkünften aus der Praxis in Krakau. Diese Einkünfte werden doppelt besteuert.

### **16.1.3.2 Wirtschaftliche Doppelbesteuerung**

Eine doppelte Besteuerung liegt auch dann vor, wenn eine Einkommensquelle doppelt besteuert wird, ohne dass dieselbe Person der doppelten Besteuerung unterliegt. In diesem Fall fehlt es an der Identität des Steuersubjekts. Alle anderen der o. g. Merkmale einer Doppelbesteuerung sind erfüllt. Bei fehlender Steuersubjektidentität spricht man von der *wirtschaftlichen Doppelbesteuerung*.

---

**Beispiel**

Die O-OHG betreibt einen Baustoffhandel in Dresden und hat eine Zweigniederlassung in Budapest. Die Gesellschafter der OHG sind Otto B und Hugo D. Sie leben in Dresden.

Nach deutschem Steuerrecht werden Personengesellschaften transparent besteuert, d. h., die Gesellschaft ist selbst nicht einkommen- oder körperschaftsteuerpflichtig, sondern die an ihr beteiligten Gesellschafter sind mit ihren Gewinnanteilen steuerpflichtig.

Nach ungarischem Steuerrecht werden Personengesellschaften wie Kapitalgesellschaften besteuert.<sup>4</sup>

Otto B und Hugo D sind in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig. Zu ihrem Anteil am Gewinn der OHG gehört auch der in der ungarischen Zweigniederlassung erzielte Gewinn.

In Ungarn sind Otto B und Hugo D nicht beschränkt steuerpflichtig, weil Ungarn die OHG wie eine Kapitalgesellschaft behandelt und den Gewinn der Zweigniederlassung besteuert.

---

<sup>4</sup>Vgl. Schmitt, B., Steuerrecht Ungarns, 2004, S. 7.

Eine juristische Doppelbesteuerung liegt nicht vor. Der Gewinn der ungarischen Zweigniederlassung wird jedoch wirtschaftlich doppelt besteuert.

### 16.1.3.3 Effektive und virtuelle Doppelbesteuerung

Im Zusammenhang mit dem Begriff der Doppelbesteuerung unterscheidet man die effektive Doppelbesteuerung von der virtuellen Doppelbesteuerung. Bei einer *effektiven* doppelten Besteuerung erheben mindestens zwei Staaten vergleichbare Steuern auf dieselbe Einkunftsquelle, sodass tatsächlich Steuern in mindestens zwei Staaten gezahlt werden müssen. Im Falle einer virtuellen Doppelbesteuerung besteht nur die Möglichkeit einer Doppelbesteuerung. Sie liegt dann vor, wenn ein Staat nach nationalem Steuerrecht keinen Steueranspruch erhebt.

#### Beispiel

Olaf R wohnt in Augsburg und ist dort als freiberuflicher Unternehmensberater tätig.

Mehrmals im Jahr reist er in ein anderes Land, um Kunden vor Ort zu beraten. Dieses Land besteuert die Gewinne von Olaf R nicht, weil die beschränkte Steuerpflicht nur dann besteht, wenn eine Betriebsstätte vorliegt.

In Deutschland ist Olaf R unbeschränkt steuerpflichtig mit seinen inländischen und ausländischen Einkünften. Eine Doppelbesteuerung liegt jedoch nur virtuell vor, denn der ausländische Staat erhebt keinen Besteuerungsanspruch auf die Gewinne, die Olaf R in seinem Hoheitsgebiet erzielt.

## 16.1.4 Vermeidung der Doppelbesteuerung nach nationalem Recht

### 16.1.4.1 Überblick

Eine effektive Doppelbesteuerung wirkt sich nachteilig auf grenzüberschreitende Sachverhalte aus, denn sie erhöht die Abgabenlast und beeinträchtigt den grenzüberschreitenden Wirtschaftsverkehr. Aus diesem Grund sieht das nationale Steuerrecht eine Reihe von Maßnahmen vor, die dazu dienen, die Doppelbesteuerung zu vermeiden oder zumindest zu reduzieren.

Nach aktuellem deutschem Steuerrecht sind die folgenden Maßnahmen relevant:<sup>5</sup>

- Anrechnung der ausländischen Steuer auf die inländische Steuer (Anrechnungsmethode)
- Abzug der ausländischen Steuer bei der Ermittlung der Einkünfte (Abzugsmethode)
- Erlass oder Pauschalierung
- Einbeziehung der ausländischen Einkünfte in inländische Steuervergünstigungen

<sup>5</sup>Vgl. Wilke, K.-M./Weber, A., Internationales Steuerrecht, 2018, S. 15–16.



#### 16.1.4.2 Anrechnungsmethode

Bei der *Anrechnungsmethode* wird eine Steuerermäßigung gewährt, indem die ausländische Steuer von der inländischen Steuer abgezogen wird (§ 34c EStG, § 26 KStG). Dadurch reduziert sich die Gesamtsteuerbelastung. Die Anrechnung wird jedoch auf einen Höchstbetrag beschränkt, damit es nicht zur Erstattung ausländischer Steuern durch den deutschen Staat kommen kann. Es können maximal die ausländischen Steuern angerechnet werden, die der inländischen Steuerbelastung auf die ausländischen Einkünfte entsprechen (*Anrechnungshöchstbetrag*). Demzufolge entstehen Anrechnungsüberhänge, wenn das ausländische Steuerniveau höher als das inländische Steuerniveau ist.

Der Anrechnungshöchstbetrag wird ermittelt, indem man zuerst den durchschnittlichen tariflichen Steuersatz ausrechnet, der sich bei der Veranlagung des gesamten Einkommens (d. h. einschließlich der ausländischen Einkünfte) nach dem deutschen Steuerrecht ergibt. Dieser Durchschnittssteuersatz wird sodann mit den ausländischen Einkünften multipliziert. Das Produkt aus beiden Faktoren ergibt den Anrechnungshöchstbetrag.

$$\text{Anrechnungshöchstbetrag} = \text{Durchschnittssteuersatz} \times \text{ausländische Einkünfte.}$$

Wichtig ist, dass der Höchstbetrag für jedes Land, aus dem die Einkünfte stammen und in dem sie einer Besteuerung unterworfen sind, separat berechnet wird. Dieses Verfahren wird als *per-country-limitation* bezeichnet. Die Anrechnung der ausländischen Steuer betrifft nur die Einkommensteuer und die Körperschaftsteuer. Für die Annexsteuern gilt sie nicht.

Die obige Formel zur Berechnung des Anrechnungshöchstbetrags ist nicht auf ausländische private Kapitalerträge anwendbar, denn diese Erträge unterliegen nicht der Tarifbelastung, sondern der Abgeltungsteuer von 25 % (§ 43a Abs. 3 Satz 1 EStG). Für die Quellensteueranrechnung gibt es in diesem Fall Sonderregelungen gemäß § 32d Abs. 5 EStG.

#### Beispiel

Die X-AG hat ihre Geschäftsleitung in Deutschland und eine Tochtergesellschaft TG in einem ausländischen Staat. Für die Überlassung eines Patents zahlt die TG der X-AG eine Gebühr von 100.000 €. Der ausländische Staat erhebt darauf eine Quellensteuer von 15 %, d. h. 15.000 €.

Für die Gewährung des Patents sind bei der X-AG Personalaufwendungen in Höhe von 30.000 € verursacht worden.

Aus der Patentüberlassung an TG ist bei der X-AG somit ein Gewinn von 70.000 € entstanden.

Die Körperschaftsteuer ohne Annexsteuern beläuft sich auf 10.500 €. Dieser Betrag ist der Höchstbetrag für die Anrechnung der ausländischen Quellensteuer.

Es ergibt sich ein Anrechnungshöchstbetrag von 4500 €.

Neben der Anrechnung der effektiven ausländischen Steuern gibt es die Möglichkeit einer *fiktiven Anrechnung*. In diesem Fall erfolgt die Anrechnung ohne Rücksicht darauf, ob und in welcher Höhe eine ausländische Steuer überhaupt angefallen ist. Die fiktive Steueranrechnung erhöht die Investitionsrendite und ist als entwicklungspolitische Maßnahme anzusehen. Sie wird im Regelfall bei Einkünften aus Schwellen- und Entwicklungsländern angewendet.

#### Beispiel

Steve M wohnt in Stuttgart und ist dort als Angestellter tätig. Er erzielt u. a. ausländische Zinseinkünfte aus Simbabwe. Dort wird keine Quellensteuer auf Zinsen erhoben. Es gibt eine fiktive Quellensteuer von 10 %. Durch die fiktive Quellensteueranrechnung sinkt die deutsche Steuerbelastung von 25 % auf 15 %. Der deutsche Steuersatz beträgt 25 % gemäß § 43a Abs. 1 Nr. 1 EStG.

#### 16.1.4.3 Abzugsmethode

Alternativ zur Anrechnungsmethode kann der Steuerpflichtige auch die *Abzugsmethode* wählen. Dabei wird die ausländische Steuer nicht von der entsprechenden inländischen Steuer, sondern bei der Ermittlung der Einkünfte abgezogen.

In diesem Fall werden die ausländischen Steuern wie Betriebsausgaben oder Werbungskosten behandelt (§ 34c Abs. 2 EStG, § 26 KStG). Der Abzug der ausländischen Steuer setzt voraus, dass es sich bei der ausländischen Steuer um eine grundsätzlich anrechenbare Steuer handelt und dass die Einkünfte, die im Ausland besteuert worden sind, nicht nach deutschem Steuerrecht steuerfrei sind.

Die Abzugsmethode hat gegenüber der Anrechnungsmethode zwei Vorteile. Zum einen kann sie bei sehr hohen Anrechnungsüberhängen zu einer größeren Reduktion der Gesamtsteuerbelastung führen als die Anrechnungsmethode. Zum anderen ist sie vorteilhaft, wenn die Summe der Einkünfte = null oder negativ ist, sodass es überhaupt nicht zur Anrechnung der ausländischen Steuer auf die inländische Steuer kommt. Denn in einem solchen Fall entsteht keine inländische Steuer. Durch die Abzugsmethode tritt bei negativer Summe der Einkünfte die Steuerentlastung durch einen Verlustrücktrag oder -vortrag in andere Veranlagungszeiträume gemäß § 10d EStG ein.

#### Beispiel

Udo V wohnt in Düsseldorf und erzielt aus seinem Gewerbebetrieb einen Verlust in Höhe von 60.000 €. Weitere inländische Einkünfte hat er nicht. Er ist beruflich oft im Ausland tätig und erzielt dort Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit in Höhe von 40.000 €.

Die im Ausland gezahlte Steuer beläuft sich auf 10.800 €.

Wegen der negativen Summe der Einkünfte entsteht in Deutschland keine Einkommensteuer. Demzufolge kann die ausländische Steuer von 10.800 € nicht von der deutschen Steuer abgezogen werden.

Es besteht jedoch die Möglichkeit, die ausländische Steuer von der Summe der Einkünfte abzuziehen. Dadurch erhöht sich der Betrag, der für die Verlustübertragung in andere Veranlagungszeiträume in Betracht kommt.

#### 16.1.4.4 Erlass oder Pauschalierung

Eine weitere Methode zur Reduktion der Doppelbesteuerung ist der Verzicht auf die Besteuerung der ausländischen Einkünfte (*Erlass*) oder die *Pauschalierung* ausländischer Einkünfte gemäß § 34c Abs. 5 EStG und § 26 Abs. 6 KStG. In diesem Fall werden die ausländischen Einkünfte entweder überhaupt nicht besteuert oder mit einem Steuersatz von 25 % belastet. Die Anwendung dieser Steuererleichterung ist nur zulässig, wenn

- sie aus volkswirtschaftlichen Gründen zweckmäßig ist oder
- die Steueranrechnung besonders schwierig ist.

Der volkswirtschaftliche Zweck besteht insbesondere darin, Steuererleichterung für Tätigkeiten in *Entwicklungsländern* zu schaffen, mit denen Deutschland keine Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen hat. In Entwicklungsländern werden für Fachkräfte aus Deutschland häufig Steueranreize geschaffen, die bei voller Besteuerung in Deutschland verloren gingen.<sup>6</sup>

Zu beachten ist, dass sich ausländische Einkünfte, die in Deutschland nicht der Besteuerung unterworfen werden, auf die Berechnung des deutschen Einkommensteuersatzes auswirken. Die steuerfreien ausländischen Einkünfte erhöhen das Gesamteinkommen des Steuerpflichtigen und steigern somit seine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit. Aus diesem Grund unterliegen die ausländischen Einkünfte dem *Progressionsvorbehalt* gemäß § 32b Abs. 1 Nr. 2 EStG.

Ein Beispiel für eine solche Steuerfreistellung ist der *Auslandstätigkeitserlass*<sup>7</sup>. Danach wird für bestimmte Tätigkeiten, die Arbeitnehmer der Privatwirtschaft in bestimmten ausländischen Staaten ausüben, eine Steuerfreistellung in Deutschland gewährt, sofern die nachfolgend genannten Voraussetzungen erfüllt sind.

Es muss sich um Auslandstätigkeiten handeln, die für einen

- inländischen Lieferanten,
- inländischen Hersteller oder
- inländischen Auftragnehmer

---

<sup>6</sup>KKB/Kraft, C., § 34c EStG Rz. 65.

<sup>7</sup>Vgl. BMF vom 31.10.1983, BStBl I 1983, S. 470.

für einen Zeitraum von mindestens drei Monaten ohne Unterbrechung ausgeübt werden. Die Gewährung von kurzfristigen Freizeitblöcken ist für den geforderten Zeitraum ohne Belang.<sup>8</sup>

Nach dem o. g. Auslandstätigkeitserlass müssen die Auslandstätigkeiten in einem Staat erbracht werden, mit dem Deutschland kein Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen hat, und sich auf folgende Arbeiten beziehen:

- Planung, Errichtung, Inbetriebnahme, Erweiterung, Instandsetzung, Modernisierung, Überwachung und Wartung von Fabriken, Bauwerken, ortsgebundenen Maschinen oder ähnlichen Anlagen
- Einbau, Aufstellung, Instandsetzung sonstiger Wirtschaftsgüter
- Betrieb der Anlagen bis zur Übergabe an den Auftraggeber
- Beratung ausländischer Auftraggeber oder Organisationen hinsichtlich der in den vorigen Punkten genannten Vorhaben oder mit der deutschen öffentlichen Entwicklungshilfe im Rahmen der technischen oder finanziellen Zusammenarbeit

Die steuerfreien Einkünfte nach dem Auslandstätigkeitserlass unterliegen dem Progressionsvorbehalt gemäß § 32b Abs. 2 EStG.

#### **16.1.4.5 Steuerfreistellung nach unilateralem deutschen Steuerrecht**

Im deutschen Steuerrecht wird die Doppelbesteuerung ausländischer Einkünfte in einigen Fällen dadurch vermieden, dass die ausländischen Einkünfte in den Katalog der steuerfreien Einkünfte gemäß § 3 EStG oder § 8b KStG einbezogen werden. Dies betrifft z. B. das Teileinkünfteverfahren gemäß § 3 Nr. 40 EStG oder die Freistellung von Dividendeneinkünften gemäß § 8b Abs. 1 KStG.

Die mit den nach § 3 Nr. 30 EStG steuerfreien Einkünften zusammenhängenden Aufwendungen sind gemäß § 3c Abs. 2 EStG nicht abzugsfähig. Für die steuerfreien Einkünfte gemäß § 8b Abs. 1 KStG ist die Hinzurechnungsvorschrift gemäß § 8b Abs. 5 KStG zu beachten.

---

## **16.2 Doppelbesteuerungsabkommen**

### **16.2.1 Begriff und Ziele**

Die nationalen Maßnahmen zur Steuererleichterung im Zusammenhang mit ausländischen Einkünften führen nicht zu einer vollumfänglichen Vermeidung der

---

<sup>8</sup>Vgl. Schleswig-Holsteinisches FG vom 23.12.2013, 3 V 101/12, EFG 2014, S. 643.

Doppelbesteuerung. Sie kommen regelmäßig erst dann zur Anwendung, wenn eine Doppelbesteuerung bereits entstanden ist. Außerdem führen sie in den meisten Fällen nur zur Reduktion, nicht jedoch zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung, da sie grundsätzlich nur indirekt über den Steuersatz wirken. Besondere Steueranreize von Staaten, die ausländisches Kapital oder andere ausländische Investitionen anziehen wollen, gehen vielfach verloren.

Aus diesen Gründen haben viele Staaten völkerrechtliche Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (DBA) abgeschlossen, mit denen die Entstehung einer Doppelbesteuerung bei grenzüberschreitender wirtschaftlicher Tätigkeit vermieden werden kann. Die Abkommen erstrecken sich auf unterschiedliche Steuerarten und auf die Zusammenarbeit zwischen den Staaten im Besteuerungsverfahren.

Es gibt DBA auf dem Gebiet der *Steuern vom Einkommen und vom Vermögen*, außerdem DBA auf dem Gebiet der *Erbschaft- und Schenkungsteuern* und der *Kraftfahrzeugsteuer* sowie Abkommen auf dem Gebiet der *Rechts- und Amtshilfe* und des *Informationsaustauschs*. Schließlich gibt es Sonderabkommen betreffend die Einkünfte und das Vermögen von *Schiffahrt- und Luftfahrtunternehmen*.

Diese Abkommen verfolgen vorrangig die folgenden Ziele:

- Vermeidung der Doppelbesteuerung
- Verhinderung der Steuerverkürzung und der Steuerhinterziehung

Auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen gibt es derzeit mehr als 100 deutsche DBA. Zu den Staaten, mit denen Deutschland noch kein DBA abgeschlossen hat bzw. mit denen derzeit kein wirksames DBA besteht, gehören z. B. Monaco, Brasilien, Jordanien, Angola, Äthiopien und Chile.

### 16.2.2 Entstehung, Wirkungsweise und Stellung innerhalb der Rechtsordnung

Bei den DBA handelt es sich um *völkerrechtliche Verträge*, die in einem mehrstufigen Prozess entstehen und nach der Ratifizierung zum nationalen Recht gehören. Maßgebend für grundlegende Fragen im Zusammenhang mit dem Abschluss, der Anwendung, der Einhaltung und der Auslegung eines völkerrechtlichen Vertrages ist das *Wiener Übereinkommen über das Recht der Verträge* (WÜRV) vom 23.05.1969. Dieses Übereinkommen wurde von der Bundesrepublik Deutschland durch Gesetz vom 03.08.1985 ratifiziert.<sup>9</sup>

Ein DBA ist das Ergebnis von Verhandlungen zwischen zwei Staaten. Am Ende der Verhandlungen paraphieren die Unterhändler den Entwurf des Abkommens. Im nächsten

---

<sup>9</sup>BGBI II 1985, S. 296.

Schritt unterzeichnen die Beauftragten beider Staaten diesen Entwurf, wodurch der Vertragstext festgelegt wird und nicht mehr geändert werden kann. Eine Änderung ist nach diesem Zeitpunkt nur möglich, wenn die Vertragsverhandlungen neu aufgenommen werden.

Als Nächstes müssen die Parlamente der Vertragsparteien dem Vertragstext zustimmen. Mit der anschließenden *Ratifikation* ist das DBA völkerrechtlich wirksam und bindend. Beide Staaten tauschen die Ratifikationsurkunden aus und gewährleisten die innerstaatliche Einhaltung der vertraglichen Vereinbarungen. Das DBA tritt grundsätzlich am Tag der Ratifikation in Kraft, es sei denn, es ist ein anderer Zeitpunkt vereinbart.

Durch die Ratifikation werden die Regelungen eines DBA *unmittelbar anwendbares innerstaatliches Recht*. Gemäß § 2 AO nehmen sie eine *Vorrangstellung* gegenüber den deutschen Steuergesetzen ein und müssen von den Steuerbehörden von Amts wegen beachtet werden. Diese Vorrangstellung bedeutet jedoch nicht, dass durch ein DBA neue Steueransprüche begründet oder bestehende Steueransprüche erweitert werden können.

Die Wirkungsweise eines DBA stellt sich vielmehr wie folgt dar:

Die Steueransprüche eines Staates ergeben sich allein aufgrund der nationalen Steuergesetze. Durch ein DBA werden diese Steueransprüche beibehalten, der Höhe nach begrenzt oder aufgehoben. Die Wirkungsweise eines DBA konzentriert sich auf die Zuteilung der Besteuerungsrechte der beteiligten Staaten. Dabei geht es insbesondere um die Frage, ob und in welchem Umfang der Quellenstaat seine Besteuerungsansprüche ausüben kann.

### 16.2.3 Treaty Override

In einigen Fällen können durch die Anwendung eines DBA Besteuerungsfolgen eintreten, die den fiskalischen Interessen entgegenwirken. Ein DBA ist darauf ausgerichtet, die doppelte Besteuerung von Einkünften zu vermeiden. Der Fokus liegt dabei auf der Vermeidung einer virtuellen Doppelbesteuerung, die durch das Aufeinandertreffen von Welteinkommensprinzip und Territorialitätsprinzip entstehen kann. Ob es im Einzelfall tatsächlich zu einer doppelten Besteuerung kommt, wird bei der Anwendung eines DBA nicht immer geprüft.

Durch nationale Steuergesetze, die nicht aufeinander abgestimmt sind, und durch Sachverhaltsgestaltungen, die darauf ausgerichtet sind, eine abkommensrechtliche Regelungslücke auszunutzen, können sich *weiße Einkünfte* ergeben. Darunter versteht man Einkünfte, die infolge der Anwendung eines DBA in keinem Staat der Besteuerung unterworfen werden. Eine solche „doppelte Nichtbesteuerung“ widerspricht dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit.

**Beispiel**

Die G-GmbH hat ihre Geschäftsleitung in Stuttgart. Sie ist an einer ausländischen Gesellschaft beteiligt, die mit einer deutschen Kommanditgesellschaft vergleichbar ist. Die ausländische Gesellschaft stellt in einer Fabrik Waren her.

Nach dem ausländischen Steuerrecht wird die Gesellschaft als Kapitalgesellschaft behandelt. Nach deutschem Steuerrecht liegt dagegen eine Mitunternehmerschaft vor.

Zum Jahresende tritt die G-GmbH gegen eine Ausgleichszahlung von 500.000 € aus der Gesellschaft aus. Der ausländische Staat behandelt die Ausgleichszahlung als Dividende. Eine Quellensteuer wird nicht erhoben.

Aus deutscher Sicht handelt es sich bei der Ausgleichszahlung um die Gegenleistung für die Veräußerung eines Mitunternehmeranteils. Aus der Sicht der G-GmbH ist die Fabrik der ausländischen Personengesellschaft eine ausländische Betriebsstätte. Für diese Einkünfte teilt das DBA dem Betriebsstättenstaat ein Besteuerungsrecht zu. Der Ansässigkeitsstaat stellt die Einkünfte von der Besteuerung frei.

Infolgedessen ergeben sich weiße Einkünfte. Die Ausgleichszahlung wird in keinem Staat besteuert.

Um dieses Ergebnis zu verhindern, gibt es im deutschen Steuerrecht Vorschriften, mit denen die abkommensrechtlichen Regelungen überlagert werden. Das US-amerikanische Steuerrecht bezeichnet solche Regelungen als *treaty override*.<sup>10</sup>

Ein Beispiel ist § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 EStG:

Sind Einkünfte eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer auszunehmen, so wird die Freistellung der Einkünfte ungeachtet des Abkommens nicht gewährt, soweit

1. der andere Staat die Bestimmungen des Abkommens so anwendet, dass die Einkünfte in diesem Staat von der Besteuerung auszunehmen sind oder nur zu einem durch das Abkommen begrenzten Steuersatz besteuert werden können.

Nach dieser Vorschrift wird die Steuerfreistellung in Deutschland nicht gewährt, wenn die Einkünfte, für die ein anderer Staat ein Besteuerungsrecht hat, tatsächlich dort nicht besteuert werden.

Es handelt sich um eine sog. *Rückfallklausel*, die dazu führt, dass das Besteuerungsrecht, das nach einem DBA dem Quellenstaat zugeteilt wird, an den Ansässigkeitsstaat zurückfällt.

---

<sup>10</sup>Vgl. Daragan, H., Rechtsstaatsprinzip der Union und Treaty Override, 2019, S. 1329 und Schwenke, H., Treaty Override, 2018, S. 2310.

Derartige Klauseln sind nach innerstaatlichem Recht zulässig und nicht verfassungswidrig.<sup>11</sup> Aus völkerrechtlicher Sicht sind sie jedoch bedenklich, da sie gegen die bilateralen Verträge verstoßen.

#### 16.2.4 Aufbau eines deutschen Doppelbesteuerungsabkommens

Seit dem Ende des 19. Jahrhunderts gibt es zwischen den Staaten Europas Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung. Die OECD, die UN und die USA haben Musterabkommen entwickelt, die als Grundlage für die Länderabkommen herangezogen werden. Das Musterabkommen der OECD (*OECD-MA*) wurde für die Abkommen zwischen *Industriestaaten* entwickelt, während das UN-Musterabkommen (*UN-MA*) für Abkommen zwischen *Industrie- und Entwicklungsländern* konzipiert wurde. Zum Musterabkommen der OECD existiert ein Musterkommentar, der die Auslegung und Anwendung des Musterabkommens erleichtern soll (*OECD-MK*). Das US-Musterabkommen (*US-MA*) berücksichtigt die US-amerikanischen Interessen bei der Gestaltung der bilateralen Steuerverträge.<sup>12</sup>

Die folgenden Ausführungen beziehen sich auf Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen und erläutern das OECD-MA, weil dieses Musterabkommen den meisten deutschen DBA zugrunde liegt.

Ein DBA ist nicht in Paragraphen, sondern in *Artikel* unterteilt. Das OECD-MA umfasst insgesamt 31 Artikel. Es ist in sieben Abschnitte unterteilt. Der erste Abschnitt beinhaltet die Art. 1 und 2 und regelt den *persönlichen und sachlichen Geltungsbereich*. Der zweite Abschnitt mit den Art. 3 bis 5 enthält *Definitionen* von abkommensrechtlichen Fachbegriffen, die in mehreren Artikeln verwendet werden. Zum dritten Abschnitt gehören die Art. 6 bis 21. Sie enthalten die *Zuteilungsnormen* für die Besteuerung der *Einkünfte*. Der vierte Abschnitt umfasst nur Art. 22 und teilt die Besteuerungsrechte für das *Vermögen* zu. Im fünften Abschnitt finden sich die Art. 23 A und Art. 23B. Sie enthalten die *Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung*, die im Ansässigkeitsstaat zur Anwendung kommen, wenn die Zuteilungsnormen beiden Staaten ein Besteuerungsrecht gewähren. Der sechste Abschnitt enthält *besondere Bestimmungen* z. B. zum steuerlichen Diskriminierungsverbot, zum Austausch von Informationen zwischen den Finanzbehörden und zur Gewährung von Amtshilfe (Art. 24 bis 29). Der siebte Abschnitt regelt in den Art. 30 und 31 das *Inkrafttreten* und die *Kündigung* des Abkommens.

Zusammenfassend sieht die Struktur des OECD-MA wie folgt aus:

---

<sup>11</sup>Vgl. BVerfG, Beschluss vom 15.12.2015, 2 BvL 1/12, BVerGE 2017, S. 1.

<sup>12</sup>Vgl. Kessler, W./Eicke, R., US-Musterabkommen, 2007, S. 7.



#### Struktur des OECD-MA

- Abschnitt I: Geltungsbereich des Abkommens (Art. 1-2)
- Abschnitt II: Begriffsbestimmungen (Art. 3-5)
- Abschnitt III: Besteuerung des Einkommens (Art. 6-21)
- Abschnitt IV: Besteuerung des Vermögens (Art. 22)
- Abschnitt V: Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (Art. 23 A, 23B)
- Abschnitt VI: Besondere Bestimmungen (Art. 24-29)
- Abschnitt VII: Schlussbestimmungen (Art. 30-31)

Einige Länderabkommen enthalten zusätzliche Vereinbarungen, die z. B. in einem Abkommensprotokoll, einer Denkschrift oder einem Briefwechsel geregelt sind. Diese Zusatzvereinbarungen sind ebenfalls Bestandteile des Abkommens.

### 16.2.5 Persönlicher, sachlicher und räumlicher Geltungsbereich

Die Anwendung eines DBA beginnt mit der Prüfung des persönlichen, sachlichen und räumlichen Geltungsbereichs.

Der persönliche Geltungsbereich betrifft die Abkommensberechtigung. Art. 1 OECD-MA regelt sie wie folgt:

Dieses Abkommen gilt für Personen, die in einem Vertragsstaat oder in beiden Vertragsstaaten ansässig sind.

Die Ansässigkeit ist in Art. 4 OECD-MA definiert. Sie knüpft an die Tatbestände der *unbeschränkten Steuerpflicht* nach nationalem Steuerrecht an. Demzufolge gilt die Abkommensberechtigung für natürliche und juristische Personen, die mindestens in einem der beiden Staaten unbeschränkt steuerpflichtig sind.

Personengesellschaften sind im Regelfall nicht abkommensberechtigt, da sie nicht persönlich steuerpflichtig sind. Einige DBA gewähren Personengesellschaften die Abkommensberechtigung, wenn sie nach dem nationalen Steuerrecht eines Vertragsstaates persönlich steuerpflichtig sind.

Im Falle einer *doppelten Ansässigkeit* ist Folgendes zu beachten:

Bei der Anwendung der abkommensrechtlichen Zuteilungs- und Methodenartikel ist es wichtig, zu klären, welcher Staat der Ansässigkeitsstaat und welcher Staat der Quellenstaat ist. Diese Frage muss eindeutig beantwortet werden. Ein Staat kann somit nicht Ansässigkeitsstaat und Quellenstaat zugleich sein.

Gemäß Art. 4 Abs. 2 OECD-MA (*tie-breaker-rule*) ist bei doppelter Ansässigkeit von natürlichen Personen zu prüfen, zu welchem Staat der Steuerpflichtige die engeren persönlichen Beziehungen hat. Die Rangfolge der Kriterien ist festgelegt: Zuerst

wird geprüft, in welchem Staat die Person ihre ständige Wohnstätte hat. Im Falle der doppelten ständigen Wohnstätte kommt es auf den Mittelpunkt der Lebensinteressen an. Ist dieses Kriterium ebenfalls nicht eindeutig, wird der gewöhnliche Aufenthalt herangezogen. Das vierte Abgrenzungskriterium ist die Staatsangehörigkeit. Steht auch nach Prüfung des vierten Kriteriums nicht fest, welcher Staat der Ansässigkeitsstaat ist, muss ein Verständigungsverfahren geführt werden.

#### Beispiel

Titus W wohnt mit seiner Familie in Hamburg. Im Zeitraum von Oktober bis April arbeitet er in der ausländischen Zweigniederlassung seines Arbeitgebers in Wien. Da er in Zukunft regelmäßig für einige Monate pro Jahr dort arbeiten wird, hat er sich eine Wohnung in Wien gekauft, in der er allein lebt. Seine Familie bleibt in Hamburg.

Titus W ist in Deutschland und Österreich unbeschränkt steuerpflichtig, da er in beiden Staaten eine ständige Wohnstätte hat. Er ist in beiden Staaten ansässig. Der Mittelpunkt der Lebensinteressen ist Deutschland. Deshalb ist Deutschland der Ansässigkeitsstaat und Österreich der Quellenstaat.

Bei doppelter Ansässigkeit von juristischen Personen ist der Staat, in dem sich die *tatsächliche Geschäftsleitung* befindet, der Ansässigkeitsstaat (Art. 4 Abs. 3 OECD-MA).

Der *sachliche Geltungsbereich* eines DBA betrifft die Steuerarten, die als Steuern vom Einkommen und Vermögen unter das Abkommen fallen. Aus deutscher Sicht gilt das DBA für die Einkommen-, Gewerbe-, Körperschaft- und Grundsteuer und für die Steuerarten, die an der Einkunftsquelle einbehalten werden (z. B. Lohnsteuer, Kapitalertragsteuer). Für die Annexsteuern (Kirchensteuer, Solidaritätszuschlag) gilt das DBA dagegen nicht. Inwieweit ausländische Steuern unter das DBA fallen, muss im Einzelfall durch Analogie geprüft werden. Dies betrifft insbesondere die föderal strukturierten Staaten (z. B. USA, Kanada, Australien, Schweiz).

Der räumliche Geltungsbereich eines DBA richtet sich nach dem Begriff des Vertragsstaates. Aus deutscher Sicht sind damit das Staatsgebiet der Bundesrepublik Deutschland und die deutsche Wirtschaftszone (z. B. für Windkraftanlagen) gemeint. Bei ausländischen Staaten muss der räumliche Geltungsbereich im Einzelfall geprüft werden, weil einige Steueroasengebiete (z. B. Hongkong, Kanalinseln, Niederländische Antillen) ausgenommen sind.

### 16.2.6 Abgrenzung der Besteuerungsrechte (Zuweisungsartikel)

Ein DBA vermeidet die Doppelbesteuerung von Einkünften im Quellenstaat dadurch, dass es die Besteuerungsrechte beider Staaten begrenzt. Bei dieser Zuteilung der Besteuerungsrechte soll die Besteuerung vornehmlich in dem Staat erfolgen, in dem die Einkünfte entstanden sind.

Die Zuteilung der Besteuerungsrechte erfolgt für jede Einkunftsart nach einem individuellen Zuteilungsgrundsatz. Das Abkommensrecht orientiert sich bei der Unterscheidung der Einkunftsarten nicht am Steuerrecht der Vertragsstaaten, sondern nimmt eine eigene Qualifikation der Einkunftsarten vor. Die erste abkommensrechtliche Einkunftsart sind Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen (Art. 6 OECD-MA). Darunter fallen sowohl die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§ 13 EStG) als auch die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG). Für Lizenzgebühren, die in vielen Fällen unter § 21 EStG fallen, gibt es mit Art. 12 OECD-MA eine eigene abkommensrechtliche Zuteilungsnorm.

Nach dem OECD-MA werden die Besteuerungsrechte für die Einkünfte im Quellenstaat zwischen den Vertragsstaaten folgendermaßen aufgeteilt:

### **Art 6 OECD-MA: Unbewegliches Vermögen (Definition nach nationalem Recht)**

→ Zuteilung nach der *Lage*

- Vermietung u. Verpachtung von Grundvermögen
- Land- u. Forstwirtschaft
- Ausbeutung von Mineralvorkommen u. Ä.
- Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen eines Unternehmens (Art. 6 vor Art. 7, Art. 6 Abs. 4)
- Veräußerungsgewinne

### **Art. 7 OECD-MA: Unternehmensgewinne**

→ Zuteilung nach dem Betriebsstättenprinzip (d. h. soweit die Einkünfte einer Betriebsstätte im Quellenstaat zugerechnet werden)

- Einkünfte aus Gewerbebetrieb
- Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit
- Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit
- Nicht: Einkünfte der Künstler, Sportler, Mitglieder von Aufsichts- und Verwaltungsräten
- Betriebsstättenvorbehalt: Vorrang des Art. 7 vor Dividenden (Art. 10 Abs. 4), Zinsen (Art. 11 Abs. 4), Lizenzgebühren (Art. 12 Abs. 3), Veräußerungsgewinne (Art. 13 Abs. 2), andere Einkünfte (Art. 21 Abs. 2)

### **Art. 8 OECD-MA: Seeschifffahrt, Binnenschifffahrt und Luftfahrt**

→ Zuteilung nach dem *Ort der Geschäftsleitung*

- Wenn der Ort der Geschäftsleitung an Bord eines Schiffes liegt, ist der Heimathafen des Schiffes maßgebend
- Hilfsweise der Vertragsstaat, in dem die das Schiff betreibende Person ansässig ist

**Art. 10 OECD-MA: Dividenden**

→ Zuteilung nach der *Ansässigkeit* des Empfängers,

- Aber Quellensteuerabzug bis zu 5 % bei 25 % Mindestbeteiligung und bis zu 15 % bei Streubesitz möglich
- Zu beachten ist der Betriebsstättenvorbehalt gemäß Art. 10 Abs. 4

**Art. 11 OECD-MA: Zinsen**

→ Zuteilung nach der *Ansässigkeit* des Empfängers,

- Aber Quellensteuerabzug bis zu 10 % möglich
- Zu beachten ist der *Betriebsstättenvorbehalt* gemäß Art. 11 Abs. 4
- Bei überhöhten Zinsen: volles Besteuerungsrecht des QS
- (Fremdvergleich, dealing at arm`s length-Prinzip, Art. 11 Abs. 6)

**Art. 12 OECD-MA: Lizenzgebühren**

→ Zuteilung nach der *Ansässigkeit* des Empfängers,

- Zu beachten ist der *Betriebsstättenvorbehalt* gemäß Art. 12 Abs. 3
- bei überhöhten Gebühren: volles Besteuerungsrecht des QS
- (Fremdvergleich, dealing at arm`s length-Prinzip, Art 12 Abs. 4)

**Art. 13 OECD-MA: Veräußerungsgewinne**

- unbewegliches Vermögen: Lageprinzip
- Anteile an Grundstücksgesellschaften: Lageprinzip
- bewegliches Betriebsstättenvermögen: Betriebsstättenprinzip
- Schiffe, Luftfahrzeuge: Ort der Geschäftsleitung
- anderes Vermögen: Ansässigkeit des Veräußerers

**Art. 15 OECD-MA: Unselbstständige Arbeit**

→ Zuteilung nach dem *Ort der Tätigkeit (Arbeitsortprinzip)*

- Aber: Zuteilung nach der *Ansässigkeit* des Arbeitnehmers, wenn
  - der Arbeitnehmer sich im Quellenstaat insgesamt nicht länger als 183 Tage innerhalb eines Zeitraums von 12 Monaten, der während des betreffenden Steuerjahres beginnt oder endet, aufhält, und
  - die Vergütungen von einem oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden, der nicht im Quellenstaat (des Arbeitnehmers) ansässig ist, und
  - die Vergütungen nicht von einer Betriebsstätte getragen werden, die der Arbeitgeber im Quellenstaat des Arbeitnehmers hat.

- Die 183-Tage-Regel gilt nicht für:
  - Flug- u. Schiffspersonal (Art 15 Abs. 3)
  - Künstler u. Sportler (Art. 17)
  - Zahlungen aus öffentlichen Kassen (Art. 19)
  - Studenten, Praktikanten u. Lehrlinge (Art. 20)
- Ermittlung der 183 Tage (körperliche Anwesenheit im Quellenstaat, mit Übernachtung), dazu gehören:
  - Anreise- u. Abreisetage
  - Anwesenheitstage unmittelbar vor, während u. nach der Tätigkeit (z. B. Samstag, Sonntag, Feiertage, Urlaubstage)
  - Anwesenheitstage während Arbeitszeitunterbrechungen (Streik ...)
  - Aufenthalte in unterschiedlichen Steuerjahren werden bei der Fristberechnung addiert

#### **Art. 16 OECD-MA: Aufsichts- u. Verwaltungsratsgebühren**

→ Zuteilung nach der *Ansässigkeit* der Gesellschaft

#### **Art. 17 OECD-MA: Künstler u. Sportler**

→ Zuteilung nach dem *Ort der Tätigkeit*, auch dann, wenn die Einnahmen dem Künstler oder Sportler nicht direkt zufließen

#### **Art. 18 OECD-MA: Private Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen**

→ Zuteilung nach der *Ansässigkeit* des Empfängers

#### **Art. 19 OECD-MA: Öffentlicher Dienst**

→ Zuteilung nach der *zahlenden Kasse (Kassenstaatsprinzip)*.

Ausnahme: Zuteilung nach der Ansässigkeit des Empfängers

- Erbringung der Dienste im Ansässigkeitsstaat
- Ansässigkeit im Ansässigkeitsstaat
- Staatsangehörigkeit des Ansässigkeitsstaates oder Ansässigkeit nicht allein wegen der Dienstleistung

Die Ausnahme betrifft z. B. Personen, die an ausländischen Vertretungen des „Heimatstaates“ beschäftigt sind.

#### **Art. 20 OECD-MA: Studenten**

Zahlungen für Unterhalt, Studium oder Ausbildung, die Studenten, Praktikanten und Lehrlinge erhalten, die sich im Quellenstaat nur zur Ausbildung aufhalten, dürfen dort nicht besteuert werden, wenn sie aus Quellen außerhalb des Quellenstaates stammen. Die Besteuerung erfolgt im Ansässigkeitsstaat.

**Art. 21 OECD-MA: Andere Einkünfte**

→ Zuteilung nach der *Ansässigkeit* des Empfängers

**Art. 22: Vermögen**

→ Zuteilung nach den für die Einkünfte geltenden *Zuteilungsprinzipien*

Die Zuteilungsnormen des OECD-MA werden anhand der folgenden Fälle exemplarisch erläutert:

**Beispiel**

Der Einzelunternehmer Ulf M wohnt im Staat A und betreibt dort ein Hotel. Zu diesem Hotel gehören auch ein Ferienhaus, das ganzjährig an verschiedene Feriengäste vermietet wird, und ein Restaurant im Staat B. Im Betriebsvermögen des Restaurants befindet sich eine 20 %-Beteiligung an der Sunshine AG, einer internationalen Hotelkette mit Geschäftsleitung in Staat B. Sie schüttet eine Dividende an Ulf M aus.

Ulf M ist abkommensberechtigt nach Art. 1 OECD-MA, denn er verfügt über eine ständige Wohnstätte im Staat A und ist dort ansässig nach Art. 4 OECD-MA. Er erzielt im anderen Vertragsstaat Unternehmensgewinne (Art. 7 OECD-MA), die einer Betriebsstätte (Art. 5 OECD-MA) zuzurechnen sind (Restaurant). Zum Betriebsstättengewinn gehört auch die Dividende aus der Beteiligung an der Sunshine AG (Betriebsstättenvorbehalt gemäß Art. 10 Abs. 4 OECD-MA). Der Vertragsstaat, in dem sich die Betriebsstätte befindet, hat das Besteuerungsrecht für den Betriebsstättengewinn.

Außerdem erzielt Ulf M Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen gemäß Art. 6 OECD-MA (Ferienhaus). Es ist unerheblich, dass die Einkünfte aus dem Ferienhaus nach nationalem Steuerrecht Einkünfte aus Gewerbebetrieb darstellen. Der Vertragsstaat, in dem sich das Ferienhaus befindet, hat das Besteuerungsrecht für die Einkünfte.

**Beispiel**

Tanja F hat ihren Wohnsitz im Staat B und arbeitet im Jahr 01 für fünf Monate für ihren Arbeitgeber mit Geschäftsleitung im Staat B in dessen Auslieferungslager im Staat A. Da sie grenznah wohnt, kehrt sie am Abend stets an ihren Wohnort im Staat B zurück.

Tanja F ist abkommensberechtigt gemäß Art. 1 OECD-MA, da sie im Staat B wohnt und dort ansässig ist gemäß Art. 4 OECD-MA. Sie erzielt im Staat A Einkünfte aus unselbstständiger Arbeit gemäß Art. 15 OECD-MA. Da Tanja F im Jahr 01 weniger als 183 Tage in Staat A tätig ist und das Auslieferungslager nach Art. 5 Abs. 4 Buchst. b OECD-MA keine Betriebsstätte darstellt und der Arbeitgeber von Tanja F nicht im Staat A ansässig ist, steht dem Staat A als Quellenstaat kein Besteuerungsrecht für die Einkünfte von Tanja F zu.

Die Besteuerung der Einkünfte erfolgt ausschließlich im Staat B.

### 16.2.7 Anrechnungs- und Freistellungsmethode (Methodenartikel)

Wenn die Zuteilungsnormen sowohl dem Quellenstaat als auch dem Ansässigkeitsstaat ein Besteuerungsrecht für die im Quellenstaat erzielten Einkünfte zuteilen, bleibt die Doppelbesteuerung dieser Einkünfte bestehen. Dieses Ergebnis tritt in den folgenden Fällen ein:

- Der Ansässigkeitsstaat und der Quellenstaat haben ein *uneingeschränktes Besteuerungsrecht* (z. B. Unternehmensgewinne, Lizenzgebühren)
- Der Ansässigkeitsstaat hat ein *uneingeschränktes Besteuerungsrecht* und der Quellenstaat hat ein *beschränktes Besteuerungsrecht* (z. B. Dividenden, Zinsen)

Um diese Doppelbesteuerung zu verhindern, enthält das DBA zwei weitere Artikel, die sich ausschließlich an den Ansässigkeitsstaat richten. Nach Art. 23 A verzichtet der Ansässigkeitsstaat auf sein Besteuerungsrecht, indem er die ausländischen Einkünfte freistellt und nur bei der Berechnung des inländischen Steuersatzes berücksichtigt (*Freistellungsmethode unter Progressionsvorbehalt*). Nach Art. 23B rechnet der Ansässigkeitsstaat die ausländischen Steuern an oder lässt den Steuerabzug bei der Ermittlung der Summe der Einkünfte zu (*Anrechnungs- oder Abzugsmethode*).

Die *Freistellungsmethode* kommt zur Anwendung, wenn dem Quellenstaat nach den Zuteilungsnormen ein uneingeschränktes Besteuerungsrecht gewährt wird. Sie führt zur größtmöglichen Entlastung, weil die betreffenden Einkünfte nur im Quellenstaat besteuert werden. Die Höhe der Steuerbelastung richtet sich nach dem Steuertarif des Quellenstaates.<sup>13</sup>

Die folgenden Einkünfte werden üblicherweise im Ansässigkeitsstaat freigestellt:

- Unternehmensgewinne (gewerbliche und freiberufliche Einkünfte, sofern sie einer Betriebsstätte im Quellenstaat zuzurechnen sind) – Art. 7 OECD-MA
- Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit, soweit die 183-Tage-Regelung gemäß Art. 15 Abs. 2 OECD-MA nicht greift
- Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen – Art. 6 OECD-MA
- Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft – Art. 6 OECD-MA
- Dividenden, die an eine Kapitalgesellschaft ausgeschüttet werden, sofern die Kapitalgesellschaft eine Mindestbeteiligungsquote erfüllt (Schachteldividenden, z. B. ab einer Beteiligungshöhe von 10 % oder 25 %) – Art. 10 OECD-MA

Die *Anrechnungsmethode* bewirkt eine Steuerentlastung durch Anrechnung der ausländischen Steuer auf die inländische Steuer. Diese Steuerentlastung ist geringer als im

---

<sup>13</sup>Vgl. ausführlich Rombach, J., Freistellungsmethode, 2019, S. 167.

Falle einer Freistellung. Wegen der Begrenzung der Anrechnung auf einen Höchstbetrag können sich Anrechnungsüberhänge ergeben, sofern der ausländische Steuertarif höher ist als der inländische Steuertarif. Im umgekehrten Fall, wenn der inländische Steuertarif höher ist als der ausländische Steuertarif, werden die ausländischen Einkünfte mit dem inländischen Steuertarif belastet. Dadurch werden die ausländischen Einkünfte stets mit dem jeweils höheren Steuertarif besteuert, sodass länderspezifische Steueranreize verloren gehen.

Bei den folgenden Einkünften kommt die Anrechnungsmethode zur Anwendung:

- Dividenden aus Streubesitz – Art. 10 OECD-MA
- Dividenden, die einer natürlichen Person oder einer Personengesellschaft zuzurechnen sind, unabhängig von der Höhe der Beteiligung – Art. 10 OECD-MA
- Zinsen – Art. 11 OECD-MA
- Lizenzgebühren (häufig in den Länderabkommen geregelt, abweichend vom OECD-MA) – Art. 12 OECD-MA
- Einkünfte der Künstler und Sportler – Art. 17 OECD-MA
- Aufsichts- und Verwaltungsratsvergütungen – Art. 18 OECD-MA

Darüber hinaus wird die Anrechnungsmethode angewendet, wenn ein DBA die Steuerfreistellung von zusätzlichen Voraussetzungen abhängig macht. Dazu gehören insbesondere die Ausübung einer aktiven Tätigkeit durch ausländische Betriebsstätten und Kapitalgesellschaften (*Aktivitätsklausel*) und die tatsächliche Besteuerung im *Quellenstaat* (*remittance base*, *subject-to-tax Klausel*, *switch-over-Klausel*). Die zuletzt genannten Klauseln sollen sicherstellen, dass keine weißen Einkünfte entstehen. Findet keine tatsächliche Besteuerung der Einkünfte im Quellenstaat statt oder kann die tatsächliche Besteuerung im Quellenstaat nicht nachgewiesen werden, fällt das Besteuerungsrecht an den Ansässigkeitsstaat zurück.

---

## 16.3 Internationale Steuerplanung am Beispiel der Rechtsformwahl

### 16.3.1 Ausländische Zweigniederlassung oder Tochtergesellschaft?

Inländische Unternehmen, die eine Auslandsinvestition planen, müssen sich u. a. mit der Frage der *Rechtsformwahl* befassen. Es handelt sich dabei um eine strategische Entscheidung, die nicht allein aus steuerlichen Gründen getroffen werden sollte. Ungeachtet dessen stehen die steuerlichen Folgen der Rechtsformwahl im Zentrum der nachfolgenden Ausführungen. Im Rahmen eines Steuerbelastungsvergleichs soll gezeigt werden, welche Besteuerungsunterschiede zwischen den Rechtsformen bestehen.

Dabei geht es um die Unterschiede zwischen einer *ausländischen Zweigniederlassung* und einer *ausländischen Tochtergesellschaft*. Unterstellt wird, dass es sich



in beiden Fällen um eine Investition in einem Staat handelt, mit dem Deutschland ein *DBA* abgeschlossen hat, und dass es sich bei dem inländischen Stammhaus bzw. bei der inländischen Muttergesellschaft um eine in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtige *Kapitalgesellschaft* handelt.<sup>14</sup>

Der Steuerbelastungsvergleich befasst sich nur mit der laufenden Besteuerung der Einkünfte. Die Gründungsbesteuerung wird ebenso wenig betrachtet wie die Besteuerung einer Veräußerung der Zweigniederlassung oder Tochtergesellschaft. Bei der Darstellung der abkommensrechtlichen Besteuerungsunterschiede werden aus Vereinfachungsgründen die Vorschriften des *Musterabkommens der OECD* (OECD-MA) herangezogen, da die deutschen Länderabkommen überwiegend nach diesem Abkommensmodell verfasst sind.

### 16.3.2 Systematische Besteuerungsunterschiede

#### 16.3.2.1 Fehlende steuerliche Rechtsfähigkeit der Betriebsstätte

Betriebsstätten sind rechtlich *unselbstständige Einheiten*, durch die ein Unternehmen seine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt. Nach der Legaldefinition des Art. 5 OECD-MA handelt es sich bei Betriebsstätten um *feste Geschäftseinrichtungen*. Dazu gehören beispielsweise der Ort der Leitung, eine Zweigniederlassung oder eine Bau- oder Montageausführung mit einer Mindestdauer von zwölf Monaten. Typische Erscheinungsformen von Betriebsstätten sind somit Zweigniederlassungen, Produktionsstätten und Geschäftsstellen (zur Definition nach nationalem Recht vgl. § 12 AO). Keine Betriebsstätten sind z. B. Einkaufsstellen, Planungsbüros, Repräsentationsbüros, Kontroll- und Koordinierungsstellen und Managementbüros, die noch nicht den Umfang einer Geschäftsleitungsbetriebsstätte erfüllen.

Auch wenn Betriebsstätten rechtlich unselbstständig sind, unterliegen sie im Betriebsstättenstaat eigenen Pflichten, z. B. Registrierungs-, Buchführungs- und Steuererklärungspflichten.<sup>15</sup>

Eine im Inland ansässige Kapitalgesellschaft mit einer Betriebsstätte im Ausland muss den Gewinn dieser Betriebsstätte im Rahmen ihrer *beschränkten Körperschaftsteuerpflicht* im Ausland versteuern, da die Betriebsstätte selbst nicht persönlich körperschaftsteuerpflichtig ist. Die Besteuerung richtet sich danach, ob und in welcher Höhe ein Betriebsstättengewinn entstanden ist. Maßgebend hierfür sind die Gewinnermittlungsvorschriften des Staates, in dem sich die Betriebsstätte befindet.

Der *Gewinntransfer* vom Ausland an das inländische Stammhaus unterliegt grundsätzlich keiner Besteuerung. Es gibt jedoch Länder, die eine Quellensteuer erheben auf

---

<sup>14</sup>Vgl. näher Micker L./Schwarz, R., *Ausländische Betriebsstätten*, Schwarz 2017, S. 448 und dies., *Ausländische Kapitalgesellschaften*, Teil I und Teil II, 2019, S. 512 und S. 551.

<sup>15</sup>Vgl. BFH, Urteil vom 14.11.2018, I R 81/16, BStBl II 2019, S. 390.

die Zurückführung der Betriebsstättengewinne an das Stammhaus (z. B. Branch Profits Tax).<sup>16</sup>

Im Rahmen der unbeschränkten Steuerpflicht der inländischen Kapitalgesellschaft wird der ausländische Betriebsstättengewinn in das steuerpflichtige Einkommen einbezogen, da sich die unbeschränkte Steuerpflicht auf das *Welteinkommen* erstreckt. Demzufolge kommt es zur *Doppelbesteuerung* des Betriebsstättengewinns, die durch das jeweilige DBA vermieden oder zumindest reduziert wird.

### 16.3.2.2 Steuerrechtsfähigkeit der Tochtergesellschaft

Anders als Betriebsstätten sind *Tochtergesellschaften* selbstständige Rechtssubjekte, die persönlich steuerpflichtig sind. Eine ausländische Tochtergesellschaft ist in dem Land, in dem sich ihre Geschäftsleitung oder ihr Sitz befindet, mit ihren Einkünften unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig. Die inländische Muttergesellschaft wird dort erst im Zeitpunkt der Gewinnausschüttung oder beim Bezug anderer Einkünfte wie Zinsen oder Lizenzgebühren beschränkt steuerpflichtig.

Die Einkünfte der Tochtergesellschaft müssen von den Einkünften der Muttergesellschaft abgegrenzt werden. Bei internen Leistungen kommt der Fremdvergleichsgrundsatz (*dealing at arm's length*) zur Anwendung. Sofern die Verrechnung der internen Leistung dem Drittvergleich nicht standhält, erfolgt eine Gewinnkorrektur (Art. 9 OECD-MA). Das deutsche Steuerrecht sieht hierfür die verdeckte Gewinnausschüttung (§ 8 Abs. 3 KStG) oder die verdeckte Einlage (§ 4 Abs. 1 und § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG, § 8 Abs. 1 KStG) vor.

Die *Dividenden*, die von der Tochter- an die Muttergesellschaft fließen, sind in Deutschland zu 95 % steuerfrei gemäß § 8b Abs. 1 und Abs. 5 KStG. Erhält die Muttergesellschaft von ihrer Tochtergesellschaft *Zinsen* oder *Lizenzgebühren*, werden diese ausländischen Einkünfte zum steuerpflichtigen Welteinkommen der Muttergesellschaft addiert. Je nach DBA steht dem Quellenstaat für Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren ein der Höhe nach begrenztes Quellensteuerabzugsrecht zu. Demzufolge tritt eine doppelte Besteuerung ein, die durch das DBA vermieden bzw. gesenkt wird.

## 16.3.3 Steuerbelastung einer Kapitalgesellschaft mit ausländischer Betriebsstätte

### 16.3.3.1 Betriebsstättenprinzip

Wenn sich die Betriebsstätte in einem DBA-Staat befindet, erfolgt die Abgrenzung der Besteuerungsrechte nach dem *Betriebsstättenprinzip* (Art. 7 OECD-MA). Danach wird der Betriebsstättengewinn im Quellenstaat, d. h. im Betriebsstättenstaat, versteuert, während Deutschland als Ansässigkeitsstaat (Geschäftsleitung der inländische

---

<sup>16</sup>Frotscher, M., DBA-USA, 2009, S. 51.

Kapitalgesellschaft) auf sein Besteuerungsrecht verzichtet (Freistellungsmethode gem. Art. 23 A OECD-MA). Folglich hängt die Steuerbelastung von der Höhe des ausländischen Körperschaftsteuersatzes und der nach ausländischem Steuerrecht ermittelten Bemessungsgrundlage ab.

Die Freistellung der ausländischen Betriebsstättengewinne von der deutschen Besteuerung gilt grds. auch für Betriebsstättenverluste. Das bedeutet, dass ausländische Betriebsstättenverluste nicht mit positiven inländischen Einkünften des Stammhauses verrechnet werden können. Eine Berücksichtigung der Verluste ist nur nach dem ausländischen Steuerrecht möglich. Abweichend von diesen Grundsätzen gestattet § 2a EStG eine grenzüberschreitende Verlustverrechnung von Betriebsstättenverlusten, wenn es sich um Verluste aus Drittstaaten handelt. Darunter fallen gemäß § 2a Abs. 2a EStG alle Staaten, die nicht zur den Mitgliedstaaten der EU gehören.

### **16.3.3.2 Abgrenzung der Besteuerungsrechte für Betriebsstättengewinne**

Die in- und ausländischen Einkünfte der Kapitalgesellschaft müssen voneinander abgegrenzt werden. Dies erfordert eine Ermittlung des Betriebsstättengewinns und eine Ermittlung des Gewinns des inländischen Stammhauses. Art. 7 Abs. 2 OECD-MA fingiert die Selbstständigkeit der Betriebsstätte und stellt sie den Kapitalgesellschaften gleich.

Bei der Anwendung dieser Artikel sowie von Artikel 23 A, 23B sind die Gewinne, die der in Absatz 1 genannten Betriebsstätte in jedem Vertragsstaat zuzurechnen sind, die Gewinne, die sie hätte erzielen können, insbesondere im Verkehr mit anderen Teilen des Unternehmens, dessen Betriebsstätte sie ist, wenn sie als selbstständiges und unabhängiges Unternehmen eine gleiche oder ähnliche Geschäftstätigkeit unter gleichen oder ähnlichen Bedingungen ausgeübt hätte; dabei sind die vom Unternehmen durch die Betriebsstätte ausgeübten Funktionen, eingesetzten Wirtschaftsgüter und übernommenen Risiken zu berücksichtigen.

Unternehmensinterne Leistungen zwischen dem Stammhaus und der Betriebsstätte werden separat bewertet und abgegrenzt. Dies geschieht mithilfe von *Verrechnungspreisen*. Wichtig ist, dass diese Preise nicht willkürlich festgelegt werden dürfen, sondern einem *Drittvergleich* standhalten müssen. Bei jeder internen Leistungsverrechnung wird die Frage gestellt, welchen Preis fremde Dritte für eine solche Leistung festlegen würden. Verrechnungspreise werden üblicherweise mithilfe folgender Standardmethoden ermittelt:<sup>17</sup>

---

<sup>17</sup>Vgl. Krüger, E., Verrechnungspreismethoden, 2016, Rz. 12.

- Preisvergleichsmethode  
(interner betriebsindividueller Preis oder externer Marktpreis)
- Wiederverkaufspreismethode  
(Marktpreis bei Veräußerung an Dritte abzüglich branchenüblicher Marge)
- Kostenaufschlagsmethode  
(Selbstkosten zuzüglich branchenüblicher Gewinnaufschlag)

Wenn die Betriebsstättengewinne genauso wie die Gewinne von Tochtergesellschaften ermittelt werden, kommt es zum Ausweis von *Zwischengewinnen*, die auf dem Leistungsaustausch zwischen dem Stammhaus und den Betriebsstätten beruhen. Desgleichen können Zwischengewinne durch Leistungen zwischen mehreren Betriebsstätten entstehen.

Folglich ist der Gewinn einer Betriebsstätte nicht mehr durch das Gesamtergebnis des Unternehmens begrenzt. Einer Betriebsstätte kann z. B. ein Gewinn zugerechnet werden, selbst wenn das Gesamtunternehmen einen Verlust erwirtschaftet hat.

Nach dem BMF-Schreiben v. 22.12.2016<sup>18</sup> (), erfolgt die Ermittlung des Betriebsstättengewinns in *zwei Schritten*:

Zuerst wird eine *Funktions- und Risikoanalyse* durchgeführt, die darüber entscheidet, welche Leistungen bzw. Erlöse dem Stammhaus und welche Leistungen bzw. Erlöse den Betriebsstätten zugerechnet werden. Analog erfolgt die Zurechnung von Vermögenswerten, Kapital und Aufwendungen. Zentrale Funktionen wie z. B. Personalfunktionen oder Finanzierungsfunktionen werden funktionsgerecht auf die Unternehmensteile aufgeteilt.

Das Dotationskapital einer ausländischen Betriebsstätte wird grundsätzlich nach der Mindestkapitalausstattungs-methode vorgenommen. Bei dieser Methode wird einer Betriebsstätte nur das Kapital zugerechnet, das sie aus betriebswirtschaftlicher Sicht benötigt. Eine höhere Dotation ist zulässig, wenn sie durch einen Vergleich der Funktionen und Risiken der Betriebsstätte mit den Funktionen und Risiken der übrigen Unternehmensteile gerechtfertigt ist.

Im zweiten Schritt werden die *innerbetrieblichen Geschäftsvorfälle* berücksichtigt, d. h. die Geschäftsvorfälle zwischen dem Stammhaus und den Betriebsstätten bzw. zwischen den Betriebsstätten untereinander. Diese Geschäftsvorfälle werden so behandelt, als wären sie von voneinander unabhängigen Geschäftsführern abgeschlossen worden. Die Überlassung von Wirtschaftsgütern zur Nutzung und die Erbringung von Dienstleistungen werden den schuldrechtlichen Geschäftsbeziehungen zwischen Dritten gleichgestellt.

---

<sup>18</sup>Az. 17 IV B 5 – S 1341/12/10001-03.

Diese innerbetrieblichen Geschäftsbeziehungen müssen zunächst bestimmt und anschließend bewertet werden, um zu einem angemessenen Betriebsstättengewinn zu kommen. Die Bewertung erfolgt mit Verrechnungspreisen, die der im ersten Schritt vorgenommenen Funktions- und Risikoordnung entsprechen. Jede innerbetriebliche Geschäftsbeziehung wird auf der Basis von fremdüblichen Entgelten einschließlich eines Gewinnaufschlags verrechnet.

Das internationale Steuergefälle bezüglich der Gewinnbesteuerung und der Besteuerung von Einzelleistungen, wie z. B. Lizenzgebühren für die Nutzung immaterieller Vermögenswerte, wird dadurch zu einer wichtigen Steuerungsgröße der internationalen Steuerplanung.

### 16.3.3.3 Vermeidung der Doppelbesteuerung

Die doppelte Besteuerung von Betriebsstättengewinnen wird dadurch vermieden, dass nur der Quellenstaat sein Besteuerungsrecht ausübt, während der Ansässigkeitsstaat keine Besteuerung vornimmt. In Deutschland sind die ausländischen Betriebsstättengewinne steuerfrei (*Freistellungsmethode*, Art. 23 A OECD-MA). Der Progressionsvorbehalt spielt bei inländischen Kapitalgesellschaften aufgrund des einheitlichen Körperschaftsteuersatzes keine Rolle. Die ausländischen Betriebsstättengewinne sind in Deutschland nicht gewerbsteuerpflichtig (§ 9 Nr. 3 GewStG). Im Ergebnis richtet sich die Höhe der Steuerbelastung von ausländischen Betriebsstättengewinnen ausschließlich nach ausländischem Steuerrecht.

Abweichend von Art. 23 A OECD-MA machen einige Länderabkommen die Freistellung der Betriebsstättengewinne von zusätzlichen Voraussetzungen abhängig. Die *Aktivitätsklausel* reduziert die Steuerbefreiung auf Betriebsstättengewinne aus aktiver Tätigkeit. Dazu gehören z. B. die Herstellung und der Verkauf von Gütern und Waren, die technische Beratung sowie technische oder kaufmännische Dienstleistungen und Bank- oder Versicherungsgeschäfte. Passive Tätigkeiten sind z. B. die Vermietung und Verpachtung von Wirtschaftsgütern, die Land- und Forstwirtschaft und die Überlassung von Rechten und Know-how.

Wenn die Einnahmen aus passiven Tätigkeiten mehr als 10 % der Bruttoerträge ausmachen, ist die Aktivitätsklausel nicht erfüllt. Aktivitätsklauseln sind z. B. enthalten in Art. 24 Abs. 1 Nr. 1a DBA-Schweiz, Art. 23 Abs. 1 Buchst. c Vereinigtes Königreich, Art. 24 Abs. 1 Buchst. c DBA-Polen, Notenwechsel zu Art. 23 DBA-Spanien, Protokoll Ziff. 8 zu Art. 24 DBA-Portugal. Es gibt keine einheitliche Abgrenzung von aktiven und passiven Tätigkeiten, sodass stets die individuelle abkommensrechtliche Regelung zu beachten ist. Die Aktivitätsklausel ergibt sich entweder aus den Methodenartikeln, den Abkommensprotokollen oder Notenwechseln.

Bei Nichterfüllung der Aktivitätsklausel wendet Deutschland anstelle der Freistellungsmethode die *Anrechnungsmethode* an (Art. 23B OECD-MA). Dann werden die ausländischen Betriebsstättengewinne in Deutschland steuerpflichtig, wobei die ausländische Körperschaftsteuer auf die deutsche Steuer angerechnet wird (§ 26 Abs. 6

KStG i. V. m. § 34c Abs. 1 EStG). Alternativ besteht die Möglichkeit zum *Steuerabzug* (§ 26 Abs. 6 KStG i. V. m. § 34c Abs. 2 u. 3 EStG). Bei der Anrechnungs- und Abzugsmethode richtet sich die Steuerbelastung nach deutschem Steuerrecht.

Ähnlich wie die Aktivitätsklausel sehen auch die in einigen Länderabkommen enthaltenen *Rückfallklauseln* (Subject-to-tax-Klauseln) und ähnliche Regelungen (z. B. *Switch-over-Klauseln*, *Remittance-base-Prinzip*) die Anwendung der Anrechnungsmethode anstelle der Freistellungsmethode vor. Diese Klauseln geben das Besteuerungsrecht für solche Einkünfte, für die der Quellenstaat ein Besteuerungsrecht hat, dieses jedoch tatsächlich nicht ausübt, an den Ansässigkeitsstaat, um eine doppelte Nichtbesteuerung (weiße Einkünfte) zu verhindern. Sie finden sich z. B. in Art. 7 Abs. 2 und Art. 10 Abs. 3 Satz 2 DBA-Luxemburg sowie in Art. 28 DBA-Österreich.

### **16.3.4 Steuerbelastung einer Kapitalgesellschaft mit ausländischer Tochtergesellschaft**

#### **16.3.4.1 Abgrenzung der Besteuerungsrechte für ausgeschüttete Gewinne, Zinsen und Lizenzgebühren**

Da eine ausländische Tochtergesellschaft selbst steuerpflichtig ist, unterliegt ihr Einkommen der ausländischen Körperschaftsteuer. Findet keine Gewinnausschüttung statt, fällt grundsätzlich keine deutsche Steuer an (Ausnahme § 8 AStG).

Die inländische Muttergesellschaft wird mit den Einkünften, die sie aufgrund ihrer Beteiligung oder aufgrund von Leistungsbeziehungen von ihrer Tochtergesellschaft erhält (z. B. Dividenden, Zinsen, Lizenzgebühren) im Ausland beschränkt steuerpflichtig. Der *Gewinntransfer* von einer ausländischen Tochtergesellschaft ist folglich im Unterschied zum Gewinntransfer von einer ausländischen Betriebsstätte grundsätzlich steuerpflichtig. Zu beachten ist jedoch die inländische Steuerbefreiung für Dividenden gemäß § 8b Abs. 1 i. V. m. Abs. 5 KStG.

Die ausländischen Einkünfte der Muttergesellschaft unterliegen nicht nur der ausländischen, sondern grundsätzlich auch der deutschen Besteuerung, sodass es zur Doppelbesteuerung kommt. Sie wird wie folgt vermieden:

Für die Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren erhält der Quellenstaat ein der Höhe nach beschränktes Besteuerungsrecht. Einige Abkommen weisen das Besteuerungsrecht für Lizenzgebühren sogar ausschließlich dem Sitzstaat zu. Für Mutter- und Tochtergesellschaften in EU-Staaten haben die abkommensrechtlichen Kapitalertragsteuersätze für Dividenden jedoch keine Bedeutung mehr, vorausgesetzt, es besteht eine Beteiligungshöhe von mindestens 10 % und eine Beteiligungsdauer von mindestens 24 Monaten (Mutter-/Tochter-Richtlinie, 90/435/EWG).

Die Steuersätze für Dividenden von Kapitalgesellschaften in Drittstaaten betragen 0–20 % (Schachteldividenden) und 10–25 % (sonstige Dividenden); für Zinsen und Lizenzgebühren belaufen sie sich auf 0–25 %.

### 16.3.4.2 Vermeidung der Doppelbesteuerung

Deutschland vermeidet die Doppelbesteuerung von Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren durch die Anrechnung der ausländischen Quellensteuern auf die deutsche Körperschaftsteuer (Art. 23B OECD-MA, § 26 KStG i. V. m. § 34c Abs. 1 EStG). Da die Anrechnung auf die Höhe der Körperschaftsteuer begrenzt ist, die nach deutschem Recht auf die ausländischen Einkünfte entfallen würde, bestimmt sich die Steuerbelastung nach dem deutschen Steuerniveau.

Anstelle der Anrechnung kann auch der Steuerabzug gewählt werden. Dabei wird die ausländische Steuer von der inländischen Steuerbemessungsgrundlage abgezogen (§ 26 KStG, § 34c Abs. 2 EStG).

Die ausländischen Dividenden sind nach § 8b Abs. 1 und Abs. 5 KStG zu 95 % steuerfrei. Diese Steuerbefreiung besteht für alle Dividenden, sofern die empfangende Kapitalgesellschaft mit mindestens 10 % an der ausschüttenden Gesellschaft beteiligt ist (§ 8 Abs. 4 KStG). Es kommt weder auf eine Mindesthaltefrist noch auf die Art der Einkünfte der Tochtergesellschaft (aktiv/passiv) an.

Die tatsächlich entstandenen Betriebsausgaben, die mit den Dividenden in Zusammenhang stehen, sind in vollem Umfang abzugsfähig, da § 3c Abs. 1 EStG gem. § 8b Abs. 5 Satz 2 KStG nicht anwendbar ist.

Die Steuerbefreiung nach § 8b KStG hat zur Folge, dass ausländische Quellensteuern auf Dividenden, die nicht unter die Mutter-/Tochter-Richtlinie fallen, nicht auf die deutsche Körperschaftsteuer angerechnet werden können. Die Möglichkeit zum Steuerabzug besteht ebenfalls nicht.

Bei der Berechnung der inländischen Gewerbesteuerbelastung ist zu beachten, dass der steuerpflichtige Dividendenanteil von 5 % in den Gewerbeertrag einfließt (§ 7 Satz 4 Hs 2, § 9 Nr. 7 Satz 3 mit Verweis auf § 9 Nr. 2a Satz 4 GewStG).

### 16.3.5 Vergleich der Steuerbelastung

Im folgenden Beispiel wird auf der Basis einer Veranlagungssimulation ausgerechnet, welche Gesamtsteuerbelastung sich für eine inländische Kapitalgesellschaft mit ausländischer Betriebsstätte (Fall a) oder ausländischer Tochtergesellschaft mit 100 %-Beteiligung (Fall b) ergibt.

#### Beispiel

Die Investition erfolgt in einem EU-Staat. Die Betriebsstätte erzielt ihren Gewinn ausschließlich aus aktiver Tätigkeit. Die ausländischen Gewinne werden sofort an die Muttergesellschaft ausgeschüttet.

Der ausländische Körperschaftsteuersatz beträgt 25 %. Die ausländische Quellensteuer auf Zinsen beläuft sich auf 15 % (zulässig nach dem DBA).

Der inländische Gewerbesteuerhebesatz beläuft sich auf 400 %, der Körperschaftsteuersatz auf 15 % und der Solidaritätszuschlag auf 5,5 %.

Der ausländische Gewinn vor Zinsen und vor ausländischer Körperschaftsteuer beträgt 300.000 €. Das ausländische Unternehmen zahlt an das inländische Unternehmen Zinsen i. H. v. 40.000 € für ein Darlehen. Der inländische Gewinn beläuft sich auf 500.000 € (ohne Zinsen).

Aus Vereinfachungsgründen erfolgt keine Abrundung der Bemessungsgrundlagen.  
Berechnung der Steuerbelastung im Fall a:

| Fall a: Ausländische Betriebsstätte       | €              |
|-------------------------------------------|----------------|
| Ausl. Gewinn nach Zinsen und vor Steuern  | 260.000        |
| Ausl. KSt 25 %                            | <u>-65.000</u> |
| Ausl. Gewinn nach ausl. KSt               | 195.000        |
| Inl. Gewinn vor Steuern (stpl. Einkommen) | 540.000        |
| Inl. KSt + SolZ 15,825 %                  | <u>-85.455</u> |
| Stpl. Gewerbeertrag                       | 540.000        |
| GewSt 14 %                                | <u>-75.600</u> |
| Ausschüttbarer Betrag                     | 573.945        |
| Steuerbelastung insgesamt                 | 226.055        |
| Steuerbelastung in %                      | 28,25%         |

Berechnung der Steuerbelastung im Fall b:

| Fall b: Ausländische Tochtergesellschaft       | EUR            |
|------------------------------------------------|----------------|
| Ausl. Gewinn vor Zinsen und Steuern            | 300.000        |
| Zinsen                                         | 40.000         |
| Ausländische Quellensteuer 15 %                | <u>6.000</u>   |
| Ausländischer Gewinn nach Zinsen               | 260.000        |
| Ausl. KSt 25 %                                 | <u>-65.000</u> |
| Keine KapEST                                   |                |
| Inl. Gewinn vor Steuern                        | 500.000        |
| Nicht abzf. Betriebsausgaben 5 % x 195.000 EUR | 9.750          |
| Steuerpflichtige ausl. Zinsen                  | 40.000         |
| Steuerpflichtiges inl. Einkommen               | 549.750        |
| Inl. KSt + SolZ 15,825 %                       | <u>86.997</u>  |
| Anrechnung der ausl. Quellensteuer auf Zinsen  | 6.000          |
| Verbleibende inl. Körperschaftsteuer           | <u>80.997</u>  |
| Stpl. Gewerbeertrag                            | 540.000        |
| GewSt 14 %                                     | <u>-75.600</u> |
| Ausschüttbarer Betrag                          | 571.038        |
| Steuerbelastung insgesamt                      | 227.597        |
| Steuerbelastung in %                           | 28,45%         |

### 16.3.6 Zusammenfassung

Ausgehend von den gegebenen Daten des Beispiels führt die ausländische Betriebsstätte zu einer geringfügig geringeren Gesamtsteuerbelastung als die ausländische Kapitalgesellschaft. Es wird eine weitgehende Rechtsformneutralität erreicht. Bei Veränderung der Annahmen, insbesondere bei anderen Steuersätzen, ergeben sich abweichende Ergeb-



nisse. Die Unterschiede liegen darin, dass die ausländischen Betriebsstättengewinne in Deutschland in voller Höhe von der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer befreit sind.

Demgegenüber sind die Dividenden von einer ausländischen Tochterkapitalgesellschaft nur zu 95 % steuerfrei. Um diese Steuermehrbelastung zu vermeiden, besteht z. B. die Möglichkeit, die Beteiligung an der Tochtergesellschaft über eine ausländische Betriebsstätte zu halten, sodass die Dividenden nicht direkt an die Muttergesellschaft ausgeschüttet werden, sondern in den Betriebsstättengewinn einfließen (Betriebsstättenvorbehalt gem. Art. 10 Abs. 4 OECD-MA).

Das vorliegende Beispiel zeigt, dass jedes Auslandsengagement individuell geplant werden muss, da sich die Steuerbelastung durch Sachverhaltsgestaltungen beeinflussen lässt. Bei der Steuerplanung müssen die ausländischen Steuergesetze ebenso beachtet werden wie die Regelungen des DBA und des deutschen Steuerrechts.

---

## Literatur

- Brähler, G. (2014). *Internationales Steuerrecht* (8. Aufl.). Wiesbaden: Gabler.
- Daragan, H. (2019). Rechtsstaatsprinzip der Union und Treaty Override, DStR, S. 1329
- Frotscher, M. (2009). Doppelbesteuerungsabkommen/USA die Branch profits tax und das DBA-USA, IStR, S. 51
- Jacobs, O. H., Endres, D., & Spengel, C. (2016). *Internationale Unternehmensbesteuerung* (8. Aufl.). München: Beck.
- Kanzler, H.-J., Kraft, G., Bäuml, S. O., Hechtner, F., & Marx, F. J. (2019). *Einkommensteuergesetz Kommentar* (4. Aufl.). Herne: NWB.
- Kessler, W., & Eicke, R. (2007). Das neue U.S.-Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, PIStB, S. 7
- Krüger, E. (2016). Verrechnungspreismethoden, NWB, NWB-XAAAF-31859
- Mennel, A., & Förster, J. (2019). *Steuern in Europa, Amerika und Asien (SEAA), Loseblattwerk mit 120. Aktualisierung*. Herne: NWB.
- Micker L., & Schwarz, R. (2017). Ausländische Betriebsstätten inländischer Unternehmen, IWB, S. 448
- Micker L., & Schwarz, R. (2019). Ausländische Kapitalgesellschaften inländischer Anteilseigner – Teil I und Teil II, IWB, S. 512, 551
- Polatzky, R., & Schäfer, M. (2019). Mitteilungspflicht für grenzüberschreitenden Steuer-gestaltungen, StuB, S. 915
- Rombach, J. (2019). Die Freistellungsmethode im internationalen Steuerrecht, FR, S. 167.
- Schmitt, B. (2004). Übersicht über das Steuerrecht Ungarns, IWB Nr. 3 vom 11.02.2004 – NWB IAAAB-16178 Fach 5 Ungarn Gr. 2
- Schwenke, H. (2018). Treaty Override im Lichte des Demokratieprinzips – Offenes und verdecktes Override: Was ist geklärt, was offen?, DStR 2018, S. 2310
- Trinks, B., & Trinks, M. (2018). Praxisfälle mit Doppelbesteuerungsabkommen – Was ist im Zusammenhang mit internationalen Sachverhalten zu beachten? NWB Nr. 26 vom 25.06.2018, Beilage 2/2018, S. 26
- Wilke, K.-M., & Weber, A. (2018). *Lehrbuch Internationales Steuerrecht* (14. Aufl.). Herne: NWB.



**Prof. Dr. Claudia Rademacher-Gottwald (Diplom-Kauffrau und Diplom-Finanzwirtin)** ist seit 2012 Professorin für Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, insbesondere Betriebswirtschaftliche Steuerlehre und Finanzierung, an der FOM Hochschule für Oekonomie & Management und seit 2019 zudem wissenschaftliche Leiterin des KCAT KompetenzCentrum für Accounting & Taxation der FOM. Schwerpunkte ihrer Arbeit liegen im externen Rechnungswesen, im Bilanzsteuerrecht und im internationalen Steuerrecht. Praktische Erfahrungen sammelte sie in der Finanzverwaltung und in der Steuerberatung.

---

# Stichwortverzeichnis

183-Tage-Regel, 542

## A

Abfärbetheorie, 119  
Abflussprinzip, 69, 78  
Abgabenordnung (AO), 38, 427, 490, 505  
Abgeltungsteuer, 61  
Abgeltungsteuertarif, 64  
Abgeltungsverfahren, 100  
Absetzung für Abnutzung, 70  
Abzugsmethode, 531  
Abzugsumsatz, 336  
Aktivitätsklausel, 550  
Alleinsteuern, 10  
Amtshaftungsanspruch, 454, 485  
Anlagevermögen, 13, 73, 76, 78, 374  
Anrechnung, 100, 133, 136  
    fiktive, 531  
Anrechnungshöchstbetrag, 530  
Anrechnungsmethode, 530, 544  
Anrechnungsverfahren, 11, 100  
Ansässigkeit, doppelte, 538  
Ansatz von Betriebsvermögen, 73  
Anschaffungskosten, 75, 153  
Anteilstausch, 165, 168  
    qualifizierter, 174  
Anteilsvereinigung, 184, 359  
    mittelbare, 374  
Antrag, 148  
Anzeigepflicht, 189, 389, 390, 415

Äquivalenz, 189  
Äquivalenzprinzip, 18, 409  
Arbeitsortprinzip, 541  
Aufgabegewinn, 65, 128  
Ausfuhrnachweis, 336  
Ausfuhrumsatz, 336  
Ausgleichsposten, organschaftlicher, 112  
Ausland, 171, 196, 205, 206, 208, 210, 307  
Auslandstätigkeitserlass, 532  
Auslandsvermögen, 207, 208  
Ausschlussumsatz, 336  
Außensteuergesetz, 525

## B

B2B, 303  
B2C, 303  
Bagatellsteuer, 11  
Bedarfwert, 384, 385  
Befördern, 321  
Behinderten-Pauschbetrag, 54  
Belastung  
    außergewöhnliche, 55  
    zumutbare, 54  
Besitzsteuer, 116  
Besitzunternehmen, 56, 120  
Besteuerungsgrundlage, 117, 413, 414  
Bestimmtheitsgebot, 15  
Bestimmungslandprinzip, 303  
Beteiligungskorrekturgewinn, 151, 155, 157,  
    159, 162, 180

Betrieb gewerblicher Art, 85  
Betriebsaufgabe, 57, 58  
Betriebsaufspaltung, 56, 57, 120  
Betriebsausgabe, 77, 83  
    nicht abziehbare, 77, 92, 104  
Betriebseinnahme, 77  
    steuerfreie, 92  
Betriebsstätte, 546  
Betriebsstättenfiktion, 126  
Betriebsstättenprinzip, 540, 547  
Betriebsstättenvorbehalt, 540, 541  
Betriebsveräußerung, 13  
Betriebsvermögen, 72, 73, 149, 285  
    einer Körperschaft, 104  
Betriebsvermögensvergleich, 71, 72, 91  
Betriebsverpachtung im Ganzen, 123  
Bewertung der erbschaftsteuerlichen  
    Bereicherung, 275  
Bilanzidentität, 72  
Bodenrichtwert, 279, 284  
Buchwert, 148  
Buchwertverknüpfung, 149

## D

Dauerfristverlängerung, 356  
Dividendenbezüge, 83, 100, 102, 103  
    freigestellte, 104  
Doppelbesteuerung, 45, 100, 206, 345, 382,  
    524  
    effektive, 529  
    juristische, 527  
    wirtschaftliche, 528  
Doppelbesteuerungsabkommen, 36, 45, 86, 92,  
    206, 508, 524, 533  
Doppeloption, 339  
Downstream-Merger, 156  
Drittlandsgebiet, 307, 336  
Durchschnittssteuersatz, 63, 65

## E

Ehegattenerwerb, 226  
Ehegattenfreibetrag, 240  
Eigenkapital, 72  
Eigentumsvorbehalt, 317  
Einbringung, 165, 166, 175  
Einbringungsgewinn, 168, 169, 176  
    I, 170–173, 178  
    II, 173

Eingliederung  
    finanzielle, 376  
    organisatorische, 376  
    wirtschaftliche, 376  
Einheitsbewertung, 413, 418, 419  
Einkommensermittlung, 89, 91, 110, 112  
Einkommensteuer, 17, 43  
    Einzel- und Zusammenveranlagung, 49  
    Erhebungsverfahren, 48  
    festzusetzende, 66  
    Veranlagungsverfahren, 48  
Einkommensteuergesetz (EStG), 19, 33  
Einkommensteuerpflicht  
    beschränkte, 47  
    erweiterte beschränkte, 48  
    fiktive unbeschränkte, 48  
    natürliche Personen, 44  
    Personengesellschaften, 44  
    persönliche, 43  
    sachliche, 50  
    unbeschränkte, 44  
Einkommensteuertarif, 63  
Einkünfte  
    aus Gewerbebetrieb, 50, 55, 90, 95, 98  
    aus Kapitalvermögen, 50, 52, 58, 60, 63,  
        64, 105  
    aus Land- und Forstwirtschaft, 50, 55, 67  
    aus nichtselbstständiger Arbeit, 50, 60, 67,  
        108  
    aus selbstständiger Arbeit, 50, 59, 76  
    aus Vermietung und Verpachtung, 50, 61,  
        120  
    außerordentliche, 65  
    sonstige, 50, 62, 67, 95  
Einkünfteermittlung, 67, 94  
Einkunftsart, 55, 67  
Einlage, 73, 76, 79  
    verdeckte, 92, 107, 109  
Einlagefiktion, 154  
Einnahme, steuerfreie, 51  
Einzelrechtsnachfolge, 166, 170, 175, 176, 216  
Einzelsteuergesetz, 38, 418, 443  
Entnahme, 73, 76, 79  
Entrichtung, 416  
Erbbaurecht, 360  
Erbfall, 188, 201, 213  
Erbrecht, 216, 290  
Erbschaftsteuer, 188, 189, 201, 211  
    Berechnung, 233  
    Bürgerliches Gesetzbuch, 199

festzusetzende, 286  
Erlass, 417, 434, 532  
Ermäßigungshöchstbetrag, 136  
Ersatzbemessungsgrundlage, 414, 417  
Ersatztatbestand, 370  
Ertragsteuer, 29, 82  
Ertragswertverfahren, 282, 420  
Erwerb  
    durch Erbanfall, 212, 216, 268, 271  
    durch Pflichtteil, 220  
    durch Vermächtnis, 219  
    früherer, 247  
    grunderwerbsteuerlicher, 368  
    innergemeinschaftlicher, 304, 307, 345  
    von Todes wegen, 195, 201, 212, 217, 219,  
        220, 383, 512  
Erwerbstatbestand, 366  
Erwerbsvorgang, Rechtsträger, 363  
Existenzminimum, 63  
    steuerfreies, 20

**F**

Familienheim, 259  
Festsetzung, 15  
Finanzausgleich, 25  
    horizontaler, 25  
    vertikaler, 25  
Finanzgericht, 471  
    Stellung und Besetzung, 474  
Finanzgerichtsordnung, 471, 474  
Finanzierungsanteil, 129  
Formwechsel, 141, 144, 146, 177, 368  
Freibetrag, 58, 97  
    persönlicher, 210  
Freistellungsmethode, 544  
    unter Progressionsvorbehalt, 544  
Freistellungsverfahren, 100, 104, 112  
Fünftelregelung, 65

**G**

Gebietshoheit, 525  
Gefahrenübergang, 321  
Gemeindesteuer, 116  
Gemeinschaftsgebiet, 303, 307, 320, 344  
Gemeinschaftsrecht  
    primäres, 37  
    sekundäres, 37  
Gemeinschaftsteuer, 82

Geprägetheorie, 119  
Gerechtigkeit, 10, 15, 18, 22  
Gesamthand, 379  
Gesamtrechtsnachfolge, 176, 216  
Geschäftsbetrieb, wirtschaftlicher, 89, 121  
Geschäftsveräußerung im Ganzen, 181, 309  
Gesetzesauslegung, 15  
Gesetzgebungshoheit, 22, 23, 82  
    ausschließliche, 23, 24  
Gesetzgebungskompetenz, 23  
    allgemeine, 25  
    konkurrierende, 23  
Gesetzmäßigkeit, 14  
Gewerbebetrieb, 55, 118  
    kraft gewerblicher Betätigung, 118  
    kraft Rechtsform, 120  
    kraft wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, 121  
    stehender, 117, 118  
Gewerbeertrag, 30, 117, 128  
Gewerbesteueraufkommen, 116  
Gewerbesteuermessbetrag, 134  
Gewerbesteuermesszahl, 134  
Gewerbeverlust, 133  
Gewinnabführungsvertrag, 110, 111, 126  
Gewinnausschüttung, 83, 99, 100  
    verdeckte, 92, 107  
Gewinneinkunft, 67  
Gewinnermittlung, 71, 76  
    durch Betriebsvermögensvergleich, 71  
Gewinnermittlungsart, 79  
Gewinnerzielungsabsicht, 56  
Gewinnrücklage, 154  
GmbH & Co. KG, 85  
Grenzsteuersatz, 35, 63  
Grunderwerbsteuer, 195, 358  
Grundgeschäft, 312  
Grundsatz der  
    Verhältnismäßigkeit, 21, 464  
Grundstücksbegriff, 361, 362  
Grundstücksschenkung unter  
    Nießbrauchvorbehalt, 296  
Grundvermögen, 278  
Günstigerprüfung, 64, 102  
Güterstandsschaukel, 227, 229

**H**

Haftung  
    Akzessorietät, 514  
    für Grundsteuerrückstände, 412

Subsidiarität, 515  
von Personen, 490  
von Sachen, 513  
Haftungsrecht, 489  
Halbeinkünfteverfahren, 100  
Halbteilungsgrundsatz, 22  
Harmonisierung  
    direkte Steuern, 28  
    indirekte Steuern, 28  
Härteausgleich, 234  
Hauptsacheverfahren, 476, 478  
Herstellungskosten, 75  
Hilfsgeschäft, 312  
Hinzurechnung, 129  
    außerbilanzielle, 92, 108

## I

Infektionstheorie, 119  
Inland, 44, 45, 307  
Insolvenzverfahren, 123  
Internationales Recht, 36  
Ist-Besteuerung, 347

## J

Juristische Person  
    des ausländischen privaten Rechts, 84  
    des öffentlichen Rechts, 85, 87

## K

Kapitalertragsteuer, 61, 506  
Kapitalgesellschaft, 83, 90, 95, 97, 100, 120,  
    131, 145, 155, 165, 168, 177, 313, 373  
Kapitalvermögen, 50, 60  
Kassenstaatprinzip, 542  
Kinderfreibetrag, 53, 54, 241, 245  
Kirchensteuer, 12, 24, 30, 53, 67  
Kleinunternehmer, 314, 315, 339, 343  
Kommissionsgeschäft, 318  
Komplexität, 11, 12  
Konfusionsgewinn, 151, 153, 159, 162, 180  
Konten, gemeinschaftliche von Ehegatten, 230  
Körperschaft, 160, 164  
Körperschaftsteuer, 29, 82  
Körperschaftsteuervorauszahlung, 98  
Kraftfahrzeugsteuer, 24, 391  
    Steuerbefreiungen, 393

## Kürzung

    außerbilanzielle, 92, 110  
    des Gewerbeertrags, 130  
Kürzungsbetrag, 130  
    erweiterter, 131

## L

Lageprinzip, 541  
Lebenspartner, eingetragener, 226  
Legalitätsprinzip, 15  
Leistung  
    einheitliche, 326  
    sonstige, 325  
    unentgeltliche sonstige, 327  
Leistungsaustausch, 307  
Leistungsfähigkeit, 5, 19, 189  
Leistungsfähigkeitsprinzip, 18, 19  
Lieferung, 316  
    ruhende, 322  
    unentgeltliche, 318  
    warenbewegte, 321

## M

Mantelkaufregelung, 97  
Maßgeblichkeit, 156  
    der Handelsbilanz, 148  
    Gesellschaftsrecht, 142  
    handelsrechtliche, 156  
Maßgeblichkeitsgrundsatz, 73  
Maßgeblichkeitsprinzip, 91  
Mehr- oder Minderabführung, 112  
Meldung, zusammenfassende, 337  
Mengensteuer, 34  
Mineralgewinnungsrecht, 362  
Missbrauchsverhinderungsvorschrift, 364, 380,  
    385, 389  
Mitgliedsbeitrag, 309  
Mitunternehmerschaft, 56, 132  
Musterabkommen, 37

## N

Nacherbfolge, 231, 233  
Nachlassverbindlichkeit, 250, 251, 255  
Nebengeschäft, 313  
Nebentatbestand, 366  
Netto-Allphasen-Steuer, 305

Nettoprinzip, 19  
objektives, 19  
subjektives, 19  
Nichtanwendungserlass, 40  
Nichtbesteuerung, doppelte, 535  
Nießbrauchvorbehalt, 296  
Normenbestimmtheit, 15  
Normenklarheit, 15  
Notar, 390

**O**

Objektsteuer, 116  
Optionsmöglichkeit, 12  
Organgesellschaft, 110, 112, 127, 311  
Organschaft, 110, 312, 499  
gewerbesteuerliche, 126, 375  
Organträger, 110, 112, 127, 311, 376  
Ortsverlagerung, 323, 324

**P**

Pauschalierung, 532  
Pensionsrückstellung, 74  
per-country-limitation, 530  
Person, natürliche, 44, 145  
Personalhoheit, 525  
Personalrabatt, 68  
Personengesellschaft, 44, 85, 100, 102, 111,  
119, 124, 145, 164, 175, 177, 364, 371  
Personensteuer, 5, 82, 94  
Pflege-Pauschbetrag, 54  
Progressionsvorbehalt, 64, 66, 532

**Q**

Quellensteuer, 50

**R**

Rahmengesetz, 38  
Realsteuer, 304, 408, 422  
Rechnungsabgrenzungsposten, 75, 404  
Recht, supranationales, 38  
Rechtsanwendungsgleichheit, 18  
Rechtssetzungsgleichheit, 18  
Rechtsfrage, materielle, 483  
Rechtsschutz, 454, 476  
vorläufiger, 476, 477

Rechtssicherheit, 15  
Rechtsstaatsprinzip, 21  
Rechtsweggarantie, 472  
Regelbesteuerung, 347  
Regelsteuersatz, 326, 352, 398  
Reisegewerbebetrieb, 117  
RETT-Blocker-Modell, 376  
Rückfallklausel, 536  
Rücklagen, steuerfreie, 75  
Rückstellung, 74, 76  
Rückwirkung, 146, 154, 178  
echte, 16  
steuerliche, 144  
tatbestandliche, 16  
unechte, 16  
Rückwirkungsfiktion, 145  
Rückwirkungsverbot, 16

**S**

Sachbezug, 68  
Sachsteuer, 5  
Sachwertverfahren, 281, 283, 420, 421  
Schachtelprivileg, 132  
Schadenersatz, 309  
Schenkung, 31, 182, 188  
mittelbare, 293  
unter Lebenden, 288, 512  
Schenkungsteuer, 31  
Schenkungsteuerrecht, 188  
Schlussbilanz, steuerliche, 147, 148  
Selbstständigkeit, 311  
Selbstveranlagung, 304  
Sicherungsübereignung, 317  
Sidestream-Merger, 156  
Singularsukzession, 216  
Solidaritätszuschlag, 30, 61, 66, 98, 255, 450  
Soll-Besteuerung, 347  
Sonderausgabe, 52  
beschränkt abzugsfähige, 53  
unbeschränkt abzugsfähige, 52  
Sonderfall, 422  
Sozialstaatsprinzip, 20  
Spaltung, 141, 143, 161, 164  
Abspaltung, 143, 160  
Aufspaltung, 143, 160  
Spende, 132  
Spendenabzug, 93, 132  
Sperrfrist, 171, 173

Spitzensteuersatz, 63, 65  
 Splitting-Tarif, 49, 63  
 Steuer  
   betriebliche, 117  
   Definition, 4  
   direkte, 28, 116  
 Steueranspruch des Staats, 7  
 Steuerart, 5, 11  
   Verknüpfung, 12  
 Steuerausländer, 47, 209  
 Steuerausweis  
   unberechtigter, 349  
   unrichtiger, 348  
 Steuerbarkeit, 321, 329  
 Steuerbefreiung, 255, 335, 382, 393, 411  
   der Abzugsumsätze, 336  
   der Ausschlussumsätze, 337  
   objektive, 33  
   persönliche, 33  
   sachliche, 33  
   subjektive, 33, 125  
 Steuerbemessungsgrundlage, 33, 432  
 Steuerbilanz, 91  
 Steuerentlastungsgesetz, 372, 374  
 Steuererklärung, 443  
 Steuerfestsetzung, 444–446, 467  
 Steuergegenstand, 118, 206, 410  
 Steuergerechtigkeit, 18, 19  
   horizontale, 19  
   vertikale, 19  
 Steuergesetzgebungshoheit, 23  
 Steuergestaltungslehre, 6  
 Steuerhaftungsrecht, 489  
 Steuerhinterziehung, 32, 495  
 Steuerklasse, 227, 236  
   I, 236, 238, 239  
   II, 238, 239  
   III, 239  
 Steuerlehre, 6  
   normative betriebswirtschaftliche, 7  
 Steuermessbetrag, 414  
 Steuerobjekt, 33, 117, 392  
   quantifiziertes, 33  
 Steuerpflicht  
   Befreiung von, 51, 88, 125  
   beschränkte, 86, 209, 526  
   erweiterte beschränkte, 527  
   persönliche, 84, 87, 204  
   unbeschränkte, 86, 205, 525

  unbeschränkteauf Antrag, 527  
 Steuerrecht  
   Komplexität, 11, 12  
 Steuerrechtsordnung, 10, 11  
 Steuersatz, 234  
   ermäßigter, 65, 66  
   progressiv, 20, 34, 234  
   proportional, 20, 34  
   regressiv, 34  
 Steuerschuldner, 124, 346, 388, 389, 401, 412  
 Steuersubjekt, 33, 124  
 Steuertarif, 34, 63  
 Steuerumgehung, 32  
 Steuervergünstigung, 378  
 Steuerverkürzung, leichtfertige, 32  
 Steuervermeidung, 32  
 Steuerverteilung, 5  
 Steuerwirkungslehre, 6  
 Stichtag, 412  
 Stücksteuer, 34  
 Substanzsteuer, 30

## T

Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung, 15  
 Teilbetrieb, 161, 165, 166, 175  
 Teilbetriebserfordernis, doppeltes, 161  
 Teileinkünfteverfahren, 51, 59, 60, 100, 102, 103  
 Territorialitätsprinzip, 526  
 Territorialprinzip, 87  
 tie-breaker-rule, 538  
 Totalausschüttung, 154, 165  
 Treaty Override, 535  
 Trennsystem, 25  
 Trennungsprinzip, 82, 86, 99, 367

## U

Überleitungsrechnung, 91  
 Übernahmeergebnis, 150, 158, 162, 165, 180  
 Übernahmefolgegewinn, 151  
 Überschusseinkunft, 67  
 Übertragungsgewinn, 147, 157, 162, 180, 181  
 Übertragungsstichtag, 144  
 Umlaufvermögen, 73, 76, 78  
 Umsatzsteuer, 28, 303, 359, 403, 493  
 Umstrukturierung im Konzern, 375, 377  
 Umwandlungsgesetz, 367, 377



Universalsukzession, 216  
Unterhalt, 53, 54, 231  
Unternehmenseinheit, 309  
Unternehmensvermögen  
  Regelschonung, 265  
  Vollverschonung, 265  
Unternehmereigenschaft, 310–313  
Unternehmerortprinzip, 329  
Upstream-Merger, 156, 158, 159  
Ursprungslandprinzip, 303

## V

Veranlagungsart, 415  
Veranlagungssteuer, 82, 304  
Veranlagungszeitraum, 48  
Veräußerungsgeschäft, privates, 62  
Veräußerungsgewinn, 58  
Veräußerungsvorgang, 141, 160, 166  
Verbindlichkeit, 74, 76  
Verbringen, innergemeinschaftliches, 320, 344  
Verbundsystem, 25  
Verfahrensrecht, 2, 388, 427  
Verfügungsmacht, 316  
Vergleichswertverfahren, 281, 283  
Verkehrssteuer, 32, 358, 384  
Verlustrücktrag, 96  
Verlustverrechnungsbeschränkung, 96  
Verlustvortrag, 96  
Vermögensübertragung, 141  
Verrechnungspreis, 548  
Versandumsatz, 324  
Verschmelzung, 141, 142, 145, 155  
Versenden, 321  
Versorgungsbezüge, 244, 245  
Versorgungsfreibetrag, 243, 245  
Vertrag, völkerrechtlicher, 534  
Vertrauensschutz, 16  
Vertrauensschutzregel, 337  
Völkerrecht, 36

Vorbehalt des Gesetzes, 14  
Vorbereitungshandlung, 313  
Vorerbfolge, 233  
Vorrang des Gesetzes, 15

## W

Welteinkommensprinzip, 44, 86, 525  
Werbungskosten, 69, 102  
  Pauschbeträge, 71, 101, 102  
Werkleistung, 333, 335  
Werklieferung, 333  
Wert, gemeiner, 76, 147  
Wertabgabe,  
  unentgeltliche, 327, 328, 350  
Wertsteuer, 34  
Wertungsabhängigkeit, 12  
Wiener Übereinkommen über das Recht der  
  Verträge, 534  
Wirtschaftsgüter, 73  
  Bewertung, 75  
Wohnsitz, 45, 46  
Wohnsitzprinzip, 527

## Z

Zerlegung, 135, 416  
Zerlegungsmaßstab, 135, 416  
Zinsschranke, 95  
Zuflussprinzip, 68, 78  
Zugewinnngemeinschaft, 227, 228  
Zuordnungswahlrecht, 353  
Zuschlagsteuer, 30, 66  
Zuständigkeit, 134  
  örtliche, 388, 437  
  sachliche, 437  
Zwangsversteigerungsverfahren, 366, 388  
Zweckbetrieb, 89  
Zweckzuwendung, 202, 239, 512  
Zwischenwert, 148, 170

# Das Bachelor- oder Master-Hochschulstudium neben dem Beruf.

Alle Studiengänge, alle Infos  
unter: **fom.de**

