



DStZ.1–2

Deutsche Steuer-Zeitung

IN ZUSAMMENARBEIT MIT: ARBEITSGEMEINSCHAFT DER FACHANWÄLTE FÜR STEUERRECHT E.V.
SCHRIFTLEITUNG: PROF. DR. JOACHIM SCHIFFERS, PROF. DR. THOMAS KÖSTER

AUS DEM INHALT

- Prof. Dr. Inge Wulf | Systematik und Bilanzierung von Software
- Thomas Lörke | Das Kartenhaus der erbschaftsteuerrechtlichen Betriebsvermögensvergünstigungen am Beispiel des Ausschlusses der Vermietung von Gewerbeimmobilien
- Prof. Dr. Siegfried Grotherr | Grenzüberschreitende Funktionsverlagerung: Anzeigepflicht, Besteuerungsgrundzüge und Neuerungen bei den Verrechnungspreisvorschriften
- Prof. Dr. Joachim Schiffers | Option zur Körperschaftbesteuerung nach § 1a KStG – stille Beteiligung an der Gesellschaft oder Unterbeteiligung/Nießbrauch am Anteil

Zu diesem Heft

Auch dieses Heft beginnen wir in der Rubrik DStZ-Aktuell wieder mit einem Überblick über die aktuellen Entwicklungen in Gesetzgebung, Rechtsprechung und Verwaltung. Von Seiten der Gesetzgebung fällt der Blick auf den Koalitionsvertrag. Aus Sicht des Ertragsteuerrechts sind die angekündigten Vorhaben allerdings eher zurückhaltend. Es sind keine wesentlichen Schritte im Bereich der Unternehmensbesteuerung vorgesehen. Herausgestellt wird allerdings, dass mit dem Ziel der Stärkung der Selbstfinanzierungskraft das Optionsmodell und die Thesaurierungsbesteuerung evaluiert werden sollen und insoweit soll eine Prüfung erfolgen, „inwiefern praxistaugliche Anpassungen erforderlich sind“. Zur Frage der Steuersätze werden keine Aussagen getroffen. Offen bleibt, was dies letztlich bedeutet.

Ansonsten ist auf weitere Rechtsprechung zur Abgrenzung des Begriffs der ersten Tätigkeitsstätte hinzuweisen. Dieser wichtige Begriff zur Entfernungspauschale/zum Reisekostenrecht wird vom BFH weiter konturiert. Auch ist auf das BFH-Urteil vom 2.9.2021 zur Frage der Aufhebung einer Anrufungsauskunft gem. § 42e EStG hinzuweisen. Im Lohnsteuerabzugsverfahren als Massenverfahren spielt das Instrument der Anrufungsauskunft eine große Rolle, um Rechtssicherheit über einen bestimmten, bei mehreren oder gar vielen Arbeitnehmern vorkommenden Sachverhalt zu erhalten. Insoweit gibt der BFH Rechtssicherheit dahingehend, dass eine rechtmäßig erteilte Auskunft nicht ohne Weiteres aufgehoben werden kann.

In dem ersten Themenbeitrag ab Seite 13 erläutert *Wulf* Fragen zur Bilanzierung von Software. Diese Fragen erlangen zunehmend eine sehr große Bedeutung. Daneben ist ein Auseinanderlaufen von

Handelsbilanz und Steuerbilanz festzustellen. Nicht nur diese systematische Aufbereitung, sondern auch die Praxishinweise sind sehr hilfreich.

In dem zweiten Themenbeitrag ab Seite 24 geht *Lörke* auf die Frage der erbschaftsteuerlichen Betriebsvermögensvergünstigung am Beispiel des Ausschlusses der Vermietung von Gewerbeimmobilien ein. Deutlich wird, wie fragil die aktuellen Regelungen vor dem Hintergrund der verfassungsrechtlichen Vorgaben sind. Insoweit kommt *Lörke* zu dem Schluss, dass die gegenwärtige Regelung auf Grund ihrer Selektivität an Zielgenauigkeit vermissen lässt.

In dem dritten Themenbeitrag ab Seite 35 geht *Grotherr* auf Fragen zur grenzüberschreitenden Funktionsverlagerung ein, insbesondere Fragen der Anzeigepflicht, Besteuerungsgrundzüge und Neuerungen bei den Verrechnungspreisvorschriften. Der Gesetzgeber hat vor kurzem für grenzüberschreitende Funktionsverlagerungen eine neue Anzeigepflicht eingeführt und die bei einer Funktionsverlagerung häufig zur Anwendung gelangenden Vorschriften zum hypothetischen Fremdvergleich durch das AbzStEntModG modifiziert. Insoweit gilt es, sich auf diese neuen Rahmenbedingungen einzustellen.

In dem abschließenden Diskussionsbeitrag ab Seite 52 geht *Schiffers* auf die Fragen ein, die sich im Falle der Option zur Körperschaftbesteuerung nach § 1a KStG ergeben, wenn eine stille Beteiligung an der Gesellschaft besteht bzw. eine Unterbeteiligung/Nießbrauch an Anteilen. Insbesondere die Nießbrauchsfälle sind in der Praxis sehr bedeutsam, werfen andererseits aber auch vielfältige Fragen auf.

Prof. Dr. Joachim Schiffers

DStZ-Aktuell

Gesetzgebung/Steuerrecht – Allgemein

	7.12.2021		Koalitionsvertrag zwischen SPD, Bündnis 90/Die Grünen und FDP.....	1
--	-----------	--	--	---

Unternehmer und Freiberufler

Unternehmensbesteuerung im Allgemeinen

OFD Frankfurt	26.10.2021	S 2245 A-018-St 214	Freiberufliche Tätigkeit von Ärzten – Ausstellung von Impfzertifikaten und Durchführung von Corona-Tests....	2
------------------	------------	---------------------	--	---

Kapitalgesellschaften

BFH	12.7.2021	VI R 3/19	Zufluss von Tantiemen bei beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführern	2
BFH	13.7.2021	I R 16/18	Verdeckte Gewinnausschüttung – gemeinnützige Stiftung als nahestehende Person.....	3

Gemeinnützige Körperschaften, BgA, Stiftungen

BMF	27.10.2021		Entwurf KStR 2022 – Auswirkungen auf Betriebe gewerblicher Art.....	4
-----	------------	--	---	---

Natürliche Personen

Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit

BFH	2.9.2021	VI R 14/19	Typischerweise arbeitstägliches Aufsuchen eines vom Arbeitgeber festgelegten Sammelpunkts.....	5
BFH	2.9.2021	VI R 19/19	Aufhebung einer Anrufungsauskunft gemäß § 42e EStG	6

Einkünfte aus Kapitalvermögen

BFH	4.5.2021	VIII R 14/20 VIII R 17/18	Besteuerung von Anteilszuteilungen durch eine EU-Kapitalgesellschaft	7
BFH	1.7.2021	VIII R 9/19 VIII R 28/19 VIII R 6/20 VIII R 19/20 VIII R 27/20 VIII R 15/20	Zuteilung von Aktien im Rahmen eines ausländischen „Spin-Off“ – ertragsteuerliche Folgen für den inländischen Privatanleger	8

Erbschaftsteuer

BFH	6.5.2021	II R 46/19	Steuerbegünstigung für ein Familienheim bei Zuerwerb	11
-----	----------	------------	--	----

DStZ-Themen

Prof. Dr. Inge Wulf	Systematik und Bilanzierung von Software.....	13
Thomas Lörke	Das Kartenhaus der erbschaftsteuerrechtlichen Betriebsvermögensvergünstigungen am Beispiel des Ausschlusses der Vermietung von Gewerbeimmobilien.....	24
Prof. Dr. Siegfried Grotherr	Grenzüberschreitende Funktionsverlagerung: Anzeigepflicht, Besteuerungsgrundzüge und Neuerungen bei den Verrechnungspreisvorschriften	35

DStZ-Diskussion

Prof. Dr. Joachim Schiffers	Option zur Körperschaftbesteuerung nach § 1a KStG – stille Beteiligung an der Gesellschaft oder Unterbeteiligung/Nießbrauch am Anteil	52
------------------------------------	---	----

Deutsche Steuer-Zeitung

Herausgeber: Professor Dr. Dr. h.c. mult. Paul Kirchhof, Richter des Bundesverfassungsgerichts a.D.;
Professor Dr. Carl Otto Lenz, Generalanwalt beim Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften a.D.;
Professor Dr. Christian Flämig, Universität Marburg;
Professor Dr. Dr. h.c. Wolfgang Schön, Max-Planck-Institut, München;
Professor Dr. Franz-Christoph Zeitler, Vizepräsident der Deutschen Bundesbank i.R.;
Dr. h.c. Wolfgang Spindler, Präsident des Bundesfinanzhofs a.D.

Schriftleitung: Professor Dr. Joachim Schiffers, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater
und Professor Dr. Thomas Köster, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater

Nr. 1–2 / 15. Januar 2022

110. Jahrgang

Seite 1

DStZ-Aktuell

Bearbeiter: Professor Dr. Thomas Köster, WP, StB, Aachen [TK];
Professor Dr. Joachim Schiffers, WP, StB, Ratingen [JS].

Gesetzgebung/Steuerrecht – Allgemein

Koalitionsvertrag zwischen SPD, Bündnis 90/Die Grünen und FDP

Koalitionsvertrag v. 7.12.2021, www.spd.de.

Nun liegt der Koalitionsvertrag 2021–2025 zwischen SPD, Bündnis 90/Die Grünen und FDP vor, der die wesentlichen Punkte für die Regierungsarbeit darlegt. Die Ausführungen zum Bereich Steuern enthalten nur wenig konkrete Punkte. Entwicklungslinien sind jedoch erkennbar. Folgende Aussagen können herausgestellt werden:

- Durch Digitalisierung und Entbürokratisierung der Steuerverwaltung soll das Steuersystem einfacher werden.
- Investitionen für Klimaschutz und digitale Wirtschaftsgüter sollen in den Jahren 2022 und 2023 durch eine „Investitionsprämie“ gefördert werden. Gesprochen wird auch von einer „Superabschreibung“.
- Der erweiterte Verlustrücktrag (offensichtlich die angehobenen Maximalgrenzen) soll zeitlich bis Ende 2023 verlängert werden. Ebenso soll der Verlustrücktrag auf zwei Veranlagungszeiträume ausgedehnt werden.
- Mit dem Ziel der Stärkung der Selbstfinanzierungskraft soll das Optionsmodell und die Thesaurierungsbesteuerung evaluiert werden und insoweit soll eine Prüfung erfolgen, „inwiefern praxistaugliche Anpassungen erforderlich sind“.
- Die steuerlichen Regelungen des Homeoffice „für Arbeitnehmer“ sollen bis zum 31.12.2022 verlängert werden.
- Der Ausbildungsfreibetrag soll von 924 € auf 1 200 € erhöht werden.
- Das Urteil des BFH zum Alterseinkünftegesetz soll umgesetzt werden. „Deshalb soll der Vollabzug der Rentenversicherungsbeiträge als Sonderausgaben – statt nach dem Stufenplan ab 2025 – vorgezogen und bereits ab 2023 erfolgen. Zudem werden wir

den steuerpflichtigen Rentenanteil ab 2023 nur noch um einen halben Prozentpunkt steigen. Eine Vollbesteuerung der Renten wird damit erst ab 2060 erreicht.“

- Der Sparerpauschbetrag soll zum 1.1.2023 auf 1 000 € bzw. 2 000 € bei Zusammenveranlagung erhöht werden.
- Den Ländern soll mehr Freiraum bei der Gestaltung der Grunderwerbsteuer gegeben werden, um den Erwerb selbst genutzten Wohneigentums zu erleichtern. Zur Gegenfinanzierung sollen „steuerliche Schlupflöcher beim Immobilienerwerb von Konzernen (Share Deals)“ geschlossen werden.
- Es soll gesetzlich klargestellt werden, „dass sich eine gemeinnützige Organisation innerhalb ihrer steuerbegünstigten Zwecke politisch betätigen kann sowie auch gelegentlich darüber hinaus zu tagespolitischen Themen Stellung nehmen kann, ohne ihre Gemeinnützigkeit zu gefährden.“
- Bestehende steuerrechtliche Hürden bei Sachspenden an gemeinnützige Organisationen sollen beseitigt werden, um so die Vernichtung dieser Waren zu verhindern.

Separat herausgestellt werden die Vorhaben zu „Vollzug, Vereinfachung und Digitalisierung“. Dort heißt es wörtlich:

- „Das strategische Vorgehen gegen Steuerhinterziehung, Finanzmarktkriminalität und Geldwäsche werden wir im Bundesfinanzministerium organisatorisch und personell stärken, und dabei auch Zoll, Bundeszentralamt für Steuern (BZSt), Bundesanstalt für Finanzdienstleistungen (BaFin) und die Financial Intelligence Unit (FIU) stärken.“
- Durch digitale Verfahren soll die Erfüllung der steuerlichen Pflichten für die Bürgerinnen und Bürger erleichtert werden, wie zum Beispiel durch vorausgefüllte Steuererklärungen (Easy Tax). Wir werden daher die Digitalisierung des Besteuerungsverfahrens konsequent weiter vorantreiben und dafür sorgen, dass steuerliche Regelungen grundsätzlich

auch digital umsetzbar sind. Unser Ziel ist es, dass die gesamte Interaktion zwischen Steuerpflichtigen und Finanzverwaltung digital möglich ist.

- Im Bereich der Unternehmensbesteuerung ist es uns ein Anliegen, die Steuerprüfung zu modernisieren und zu beschleunigen. Dafür setzen wir uns insbesondere für verbesserte Schnittstellen, Standardisierung und den sinnvollen Einsatz neuer Technologien ein. Zur Sicherung der Anschlussfähigkeit der Steuerverwaltung an den digitalen Wandel und für eine spürbare Verringerung der Steuerbürokratie wird eine zentrale Organisationseinheit auf Bundesebene eingerichtet.
- Wir wollen Steuerbürokratie spürbar verringern, beispielsweise durch höhere Schwellenwerte und volldigitalisierte Verfahren.
- Das geplante Steuerforschungsinstitut wollen wir nutzen, um eine aktuelle und bessere Datenlage etwa für die Evaluierung von Steuerregelungen – auch im Hinblick auf ihre Belastungswirkung – oder die entgangenen Steuereinnahmen auf Grund Steuerhinterziehung und Steuergestaltung verschafft und damit die Grundlage für eine evidenzbasierte Gesetzgebung verbessern.“

Weiterhin werden herausgestellt Bestrebungen zur Bekämpfung der „Steuerhinterziehung und aggressiver Steuergestaltung“. Dazu ist insbesondere geplant:

- Ausweitung der Mitteilungspflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltungen auch auf nationale Steuergestaltungen von Unternehmen mit einem Umsatz von mehr als 10 Mio. €.
- Bekämpfung des Umsatzsteuerbetrugs. Dazu soll „schnellstmöglich ein elektronisches Meldesystem bundesweit einheitlich eingeführt werden, das für die Erstellung, Prüfung und Weiterleitung von Rechnungen verwendet wird“. Und es heißt weiter: „Wir werden uns auf EU-Ebene für ein endgültiges Mehrwertsteuersystem einsetzen (z.B. Reverse-Charge).“
- Missbräuchliche Dividendenarbitragegeschäfte sollen unterbunden werden.
- Die Einführung der globalen Mindestbesteuerung soll weiter aktiv unterstützt werden.

Hinweis: Zu möglichen Tarifänderungen werden keine Aussagen getroffen.

[JS]

Unternehmer und Freiberufler

Unternehmensbesteuerung im Allgemeinen

Freiberufliche Tätigkeit von Ärzten – Ausstellung von Impfberechtigungen und Durchführung von Corona-Tests

OFD Frankfurt a.M. v. 26.10.2021, S 2245 A-018-St 214, www.stotax-first.de.

ESTG § 15, § 18.

Ärzte können auch digitale Impfberechtigungen ausstellen und dies auch für Personen, die an anderer Stelle, so

z.B. in einem Impfzentrum, geimpft wurden. Hierzu stellt – wie die OFD Frankfurt a.M. mitteilt – das BMF in Abstimmung mit den Ländern fest, dass „das Ausstellen von Impfberechtigungen durch Ärzte keine gewerbliche Tätigkeit i.S.v. § 15 EStG darstellt. Das Ausstellen von digitalen Impfberechtigungen ist lediglich eine (andere) Dokumentationsform (anstelle der/ergänzend zur bisherigen Dokumentation im „gelben“ Impfpass) über durchgeführte Covid-19-Impfungen. Sie ist untrennbar mit der eigentlichen Impfung verbunden, die eine originäre ärztliche Tätigkeit i.S.v. § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG darstellt. Dies gilt auch dann, wenn die Impfung durch eine andere Praxis oder Stelle (z.B. Impfzentrum) vorgenommen wurde. Dass die Ärzte hierfür u.U. ein gesondertes Honorar erhalten, hat auf die ertragsteuerliche Beurteilung keinen Einfluss.“

Auch die Durchführung von Corona-Tests durch Ärzte (sowohl PCR- als auch Antigen-Tests) ist nicht als gewerbliche Tätigkeit i.S.v. § 15 EStG einzuordnen. Dies gilt unabhängig von der jeweiligen medizinischen Fachrichtung der Ärzte. Unschädlich ist auch die Mithilfe anderer Personen (z.B. Arzthelferin/Arzthelfer) bei der Durchführung der Tests, wenn der Arzt weiterhin auch bei der Durchführung von Corona-Tests leitend und eigenverantwortlich (vgl. H 15.6 „Mithilfe anderer Personen“ EStH) tätig ist. [JS]

Kapitalgesellschaften

Zufluss von Tantiemen bei beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführern

BFH v. 12.7.2021, VI R 3/19, www.stotax-first.de.

ESTG § 11 Abs. 1 Satz 4, § 19 Abs. 1.

Mit seinem nicht zur amtlichen Veröffentlichung vorgesehenen Urteil vom 12.7.2021 hat der BFH in Bestätigung seiner ständigen Rechtsprechung festgestellt,

- dass einem beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer Einnahmen aus Tantiemeforderungen gegen seine Kapitalgesellschaft, die die Gesellschaft ihrem beherrschenden Gesellschafter schuldet und die sich bei der Ermittlung des Einkommens der Kapitalgesellschaft ausgewirkt haben, bereits bei Fälligkeit zufließen;
- dass der Tantiemeanspruch fällig wird mit der Feststellung des Jahresabschlusses, sofern die Vertragsparteien nicht zivilrechtlich wirksam und fremdüblich eine andere Fälligkeit im Anstellungsvertrag vereinbart haben;
- Fehlen im Anstellungsvertrag Regelungen zur Fälligkeit des Tantiemeanspruchs oder ist dort nur eine Ermächtigung zur freien Bestimmung des Fälligkeitszeitpunkts enthalten, kann der beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer gleichwohl wirtschaftlich bereits im Zeitpunkt der Feststellung des Jahresabschlusses über seinen Tantiemeanspruch verfügen, der damit zu diesem Zeitpunkt zugeflossen ist.

Im konkreten Streitfall hatte die alleinige Gesellschafter-Geschäftsführerin einer Steuerberatungs-GmbH geklagt. Nach ihrem Geschäftsführer-Dienstvertrag hatte sie Anspruch auf jährliche Tantiemen. Eine Anlage zu der Tantiemevereinbarung von 2010 enthielt

folgende Regelung: „Der Anspruch auf Auszahlung der Tantieme wird aufgrund dieser Vereinbarung nicht mit Feststellung des Jahresabschlusses fällig zur Auszahlung, sondern nach gesonderter Aufforderung durch den Geschäftsführer unter Berücksichtigung der Zahlungsmöglichkeit.“

Für die Streitjahre 2013 und 2014 wurden lediglich Teile der Tantiemen ausgezahlt, wobei das FA im Rahmen der Einkommensteuerfestsetzungen aber neben den ausgezahlten Tantiemen auch die nicht ausgezahlten Teilbeträge der Tantiemeansprüche als Arbeitslohn berücksichtigte. Das FG wies die hiergegen erhobene Klage ab, da dem beherrschenden Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft eine eindeutige und unbestrittene Forderung gegen seine Gesellschaft bereits mit deren Fälligkeit zufließe.

Dieses Ergebnis hat der BFH unter Verweis auf seine ständige Rechtsprechung bestätigt. Tantiemen gehören zum Arbeitslohn i.S.d. § 19 EStG und seien bei Zufluss steuerlich zu erfassen. Der Zufluss trete mit der Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht ein (Verweis auf BFH v. 28.4.2020, VI R 44/17, BStBl II 2021, 392). In der Regel würden Geldbeträge dadurch zufließen, dass sie dem Empfänger bar ausbezahlt oder einem Konto des Empfängers bei einem Kreditinstitut gutgeschrieben werden. Abweichend davon fließe alleinigen oder jedenfalls beherrschenden Gesellschaftern eine eindeutige und unbestrittene Forderung gegen „seine“ Kapitalgesellschaft bereits mit deren Fälligkeit zu, da es ein beherrschender Gesellschafter regelmäßig in der Hand habe, sich geschuldete Beträge auszahlen zu lassen, wenn der Anspruch eindeutig, unbestritten und fällig ist. Wenn nun im Anstellungsvertrag Regelungen zur Fälligkeit des Tantiemeanspruchs fehlten oder dort nur eine Ermächtigung zur freien Bestimmung des Fälligkeitszeitpunkts enthalten sei, habe es der beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer einer zahlungsfähigen Gesellschaft in der Hand, den Fälligkeitszeitpunkt des Auszahlungsanspruchs zu bestimmen. Somit sei (wegen der Verfügungsmacht) bereits im Zeitpunkt der Feststellung des Jahresabschlusses der Tantiemeanspruch auch als zu diesem Zeitpunkt zugeflossen anzusehen.

Hinweis: Der BFH stellt in ständiger Rechtsprechung darauf ab, ob es der beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer einer zahlungsfähigen GmbH „in der Hand“ hat, den Fälligkeitszeitpunkt des Auszahlungsanspruchs zu bestimmen, so dass er damit wirtschaftlich bereits im Zeitpunkt der Beschlussfassung über seinen Gewinnanteil verfügen kann. Dies gilt aber dann nicht, wenn die Satzung der GmbH bindende Regelungen über eine vom Grundsatz der „sofortigen Fälligkeit mit dem Gewinnverteilungsbeschluss“ abweichende Fälligkeit enthält. Hierzu genügt z.B. eine Regelung im Anstellungsvertrag, nach der „Tantiemen einen Monat nach Genehmigung des Jahresabschlusses durch die Gesellschafterversammlung fällig“ sein sollen.

Noch nicht eindeutig geklärt scheint in diesem Zusammenhang die Frage, ob der (fällige) Anspruch des beherrschenden Gesellschafters auch tatsächlich als Aufwand in der Gewinnermittlung der GmbH berücksichtigt worden sein muss, sich also bei der Ermittlung des Einkommens der GmbH ausgewirkt ha-

ben muss (bejahend BFH v. 3.2.2011, VI R 4/10, HFR 2011, 542; verneinend BMF v. 12.5.2014, IV C 2 – S 2743/12/10001, BStBl I 2014, 860).

[TK]

Verdeckte Gewinnausschüttung – gemeinnützige Stiftung als nahestehende Person

BFH v. 13.7.2021, I R 16/18, www.stotax-first.de.

KStG § 8 Abs. 3 Satz 2; EStG § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2.

Der BFH hat entschieden, dass

- auch eine gemeinnützige Stiftung im Verhältnis zu einem Anteilseigner einer Kapitalgesellschaft eine nahestehende Person sein kann; Zuwendungen der Kapitalgesellschaft an die Stiftung können eine vGA i.S.v. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG sein.
- Ein Vorgang ist bereits dann geeignet, einen sonstigen Bezug bei einem Anteilseigner einer Kapitalgesellschaft i.S.v. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG auszulösen, wenn eine dem Anteilseigner nahestehende Person aus einer Vermögensverlagerung einen Nutzen zieht. Bei einer gemeinnützigen Stiftung liegt ein solcher Nutzen u.a. vor, wenn sie durch eine zuvor erfolgte Vermögensverlagerung in die Lage versetzt wird, ihrem Satzungszweck nachzugehen.

Im Urteilsfall ging es um Sachspenden einer GmbH an die A-Stiftung. Die GmbH begehrte insoweit den Spendenabzug. Das FA sah dagegen in den Sachspenden vGA.

Insoweit stellte sich der Sachverhalt wie folgt dar: Gesellschafter der GmbH waren die Eheleute B und C. Außerdem hielt B als Treuhänder einen weiteren Geschäftsanteil für einen Dritten als Treugeber.

B und C gründeten im Jahr 2009 als einzige Stifter die gemeinnützige A-Stiftung. Deren Zweck ist die Förderung von Kunst und Kultur, was u.a. dadurch verwirklicht werden sollte, dass die von den Eheleuten in die Stiftung eingebrachte Sammlung von Kunstwerken gepflegt und als Dauerleihgabe der Galerie in X oder dem Kunstmuseum in Z zur Verfügung gestellt wird. Gemäß der Satzung verfolgt die Stiftung mit diesen Kunstwerken ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige Zwecke i.S.d. AO. Vorsitzender des Stiftungsvorstands ist D. Weitere Vorstandsmitglieder der A-Stiftung sind die Eheleute B und C und die Vertreter der vorgenannten Museen. Der Stiftungsvorstand entscheidet im Regelfall mit einfacher Mehrheit. Bei Stimmengleichheit gibt die Stimme des Vorsitzenden oder seines Stellvertreters den Ausschlag.

Seit 2009 spendeten die Eheleute B und C wertvolle Kunstwerke an die A-Stiftung und machten diese Spenden im Rahmen ihrer persönlichen Einkommensteuererklärung nach § 10b EStG als Sonderausgaben geltend. Durch diese Sachspenden wurden die Höchstbeträge nach § 10b Abs. 1 und 1a EStG im Laufe der Zeit ausgeschöpft.

Seit 2009 erwarb nun die GmbH Kunstwerke, welche diese an die A-Stiftung spendete und diese Sachspenden als abziehbare Aufwendungen nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG geltend gemacht.

Der BFH bestätigt insoweit das Vorliegen von vGA. Eine vGA kann auch dann in Betracht kommen, wenn die Zuwendung nicht unmittelbar an den Gesellschafter, sondern an eine ihm nahestehende Person bewirkt wird. Ein solches Näheverhältnis kann dann bejaht werden, wenn die Kapitalgesellschaft dem Dritten einen Vermögensvorteil zugewendet hat, den sie bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters einer Person, die dem betreffenden Gesellschafter nicht nahesteht, nicht gewährt hätte. Da das „Nahestehen“ lediglich ein Indiz für eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis ist, reicht zu dessen Begründung jede Beziehung zwischen einem Gesellschafter und dem Dritten aus, die den Schluss zulässt, sie habe die Vorteilszuwendung der Kapitalgesellschaft an den Dritten beeinflusst. Derartige Beziehungen können familienrechtlicher, gesellschaftsrechtlicher, schuldrechtlicher oder auch rein tatsächlicher Art sein.

Dies gelte auch für die steuerrechtliche Beurteilung von Zuwendungen (Spenden oder Mitgliedsbeiträge), die eine Kapitalgesellschaft einer gemeinnützigen Organisation gewährt. Ein Näheverhältnis bzw. eine Veranlassung einer Spende durch das Gesellschaftsverhältnis kann zwar nicht bereits dann angenommen werden, wenn sich ein Gesellschafter mit den Zielen des Begünstigten identifiziert.

Andererseits würde jedoch eine Handhabung, die allein auf das Vorliegen einer „gemeinnützigen“ Motivation abstellt, den in § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG vorgegebenen Vorrang des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG weitgehend aushöhlen, was ebenfalls nicht richtig sein kann (a.A. Janssen, DStZ 2001, 161, 162; Janssen, DStZ 2010, 170, 173). Aus denselben Gründen kann eine vGA nicht bereits dann verneint werden, wenn durch eine Spende die Allgemeinheit in Form eines bestimmten Personenkreises gefördert wird (a.A. Beiser, DStZ 2019, 299). Denn – so der BFH – § 52 Abs. 1 AO setzt eine Förderung der Allgemeinheit gerade als Tatbestandsmerkmal voraus, um die Förderung gemeinnütziger Zwecke i.S.v. § 52 AO bejahen zu können. Der gesetzlich vorgesehene Vorrang des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG würde somit ebenfalls weitestgehend leerlaufen.

Eine Spende ist daher nach Ansicht des BFH jedenfalls dann als vGA zu werten, wenn sie durch ein besonderes Näheverhältnis zwischen dem Empfänger und dem Gesellschafter der spendenden Kapitalgesellschaft veranlasst ist. Durch das Erfordernis eines besonderen Näheverhältnisses wird zugleich dem Regel-Ausnahmeverhältnis des in § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG geregelten Vorrangs einer vGA ausreichend Rechnung getragen; ein besonderes Näheverhältnis und damit eine vGA wird regelmäßig nur bei entsprechenden Indizien bejaht werden können.

Ein solches zu einer vGA führendes Näheverhältnis kann auch zu einer gemeinnützigen Stiftung als Zuwendungsempfängerin bestehen. Ein „Näheverhältnis“ hängt nicht von einer Beteiligung oder Mitgliedschaft des Anteilseigners an der Stiftung oder dessen Einflussmöglichkeit auf die Willensbildung der Stiftung ab. Entscheidend für eine vGA der zuwendenden Kapitalgesellschaft ist vielmehr, ob die Kapitalgesellschaft einem Dritten bzw. einer gemeinnützigen Körperschaft einen Vermögensvorteil zugewendet hat,

den sie bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters einer Person, die dem betreffenden Gesellschafter nicht nahesteht, nicht gewährt hätte. Insoweit unterscheiden sich Stiftungen nicht von anderen gemeinnützigen Körperschaften. Eine vGA ist bei Zuwendungen an Stiftungen auch nicht deswegen ausgeschlossen, weil das Stiftungsvermögen durch die Stiftungssatzung oder das steuerliche Gemeinnützigkeitsrecht (§§ 51 ff. AO) gebunden ist oder sie staatlich beaufsichtigt werden (a.A. Wagner, DStR 2011, 1594, 1597).

Hinweis: Ob das Handeln einer Kapitalgesellschaft durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst oder mitveranlasst ist, muss anhand aller Umstände des konkreten Einzelfalls beurteilt werden. Vorliegend war wichtiger Anhaltspunkt für ein Näheverhältnis der Eheleute B und C zur A-Stiftung, dass diese die A-Stiftung im Jahr 2009 als einzige Stifter gegründet haben. Darüber hinaus hat das FG den Umfang der Spendentätigkeit der Klägerin als weiteres Indiz gewertet. Die Klägerin hatte seit 2009 von ihr erworbene Kunstwerke an die A-Stiftung gespendet, während Spenden an andere gemeinnützige Organisationen nur in geringem Umfang angefallen sind.

Letztlich bleibt festzuhalten, dass eine solche Beurteilung nur für den Einzelfall möglich ist. Insoweit ist eine sorgfältige Dokumentation anzuraten. Bei der Beurteilung solcher Sachverhalte ist zu beachten, dass der „ordentliche und gewissenhafte Geschäftsführer“ als neutrale Person zu sehen ist.

[JS]

Gemeinnützige Körperschaften, BgA, Stiftungen

Entwurf KStR 2022 – Auswirkungen auf Betriebe gewerblicher Art

BMF v. 27.10.2021, www.bundesfinanzministerium.de.

KStG § 4.

Vorgelegt wurde der Entwurf der Körperschaftsteuer-Richtlinie 2022, die die Fassung aus dem Jahr 2015 ersetzen wird. Für den Bereich der Besteuerung der Betriebe gewerblicher Art (BgA) ist auf folgende vorgesehene Änderungen hinzuweisen:

- Erhöhung der Grenze des wirtschaftlichen Gewichts von 35 000 € auf 45 000 € (R 4.1 Abs. 5 Satz 1);

Hinweis: Ausdrücklich ist darauf hinzuweisen, dass es sich bei dieser Betragsgrenze lediglich um eine Vereinfachung bei der Prüfung des Vorliegens eines BgA handelt. Gesetzlich verankert ist diese Betragsgrenze nicht und von der Rechtsprechung wird die Abgrenzung des BgA mittels einer festen Umsatzgrenze abgelehnt. Hieraus kann nicht geschlossen werden, dass bei Einnahmen unterhalb dieser Grenze kein BgA vorliegt und damit auch keine Erklärspflicht besteht. Liegen die Einnahmen unterhalb dieser Grenze, so muss in der Praxis sehr sorgfältig geprüft werden, ob tatsächlich von dem

Nichtvorliegen eines BgA ausgegangen werden kann oder nicht ggf. zumindest der Sachverhalt der FinVerw. gegenüber offengelegt wird, um einem möglichen Vorwurf der Nichtklärung eines steuerlich relevanten BgA – was zur Prüfung der Einleitung eines Steuerstrafverfahrens führen kann – zu begegnen. Insbesondere sind in der Praxis nicht selten die Fälle strittig, bei denen die Umsatzgröße von 130 000 € nicht überschritten wird und das Vorhandensein jeglicher Organisationsmaßnahme verneint werden kann (so die entgeltliche Abgabe von Feinstaubplaketten, vgl. Bürstinghaus in H/H/R, § 4 KStG Rz. 27 [Stand: 1.6.2020]). Gerade in solchen Fällen kann die Abgrenzung des Vorliegens eines BgA nur für den konkreten Fall tätigkeitsbezogen erfolgen und bedarf besonderer Sorgfalt.

- Streichung des Wortes „gleichartig“ in R 4.2. „Zusammenfassung von BgA“ (das Wort war überflüssig, da ohnehin auf § 4 Abs. 6 KStG verwiesen wurde);
- In R 4.3 wird zu den Verpachtungsbetrieben der Hinweis darauf, dass dann, wenn an den Pächter gewährte Zuschüsse die Pacht übersteigen, kein BgA anzunehmen ist, gestrichen.

Hinweis: Insoweit ist darauf hinzuweisen, dass die steuerliche Behandlung der Verpachtungsbetriebe kurzfristig in einem separaten BMF-Schreiben geregelt werden wird.

[JS]

Natürliche Personen

Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit

Typischerweise arbeitstägliches Aufsuchen eines vom Arbeitgeber festgelegten Sammelpunkts

BFH v. 2.9.2021, VI R 14/19, www.stotax-first.de.

EStG § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 1, § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 3, § 9 Abs. 4 Satz 2, § 9 Abs. 4 Satz 3.

Zur Frage der Anwendung der Entfernungspauschale auf Grund des Vorliegens eines vom Arbeitgeber festgelegten Sammelpunkts hat der BFH Folgendes entschieden:

- Die entsprechende Anwendung der Entfernungspauschale gem. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 3 EStG setzt voraus, dass der Arbeitnehmer den Ort oder das weiträumige Gebiet zur Aufnahme der Arbeit auf Grund einer Weisung des Arbeitgebers zum einen typischerweise arbeitstäglich und zum anderen auch dauerhaft aufzusuchen hat.
- Ein „typischerweise arbeitstägliches“ Aufsuchen erfordert kein ausnahmsloses Aufsuchen des vom Arbeitgeber festgelegten Orts oder Gebiets an sämtlichen Arbeitstagen des Arbeitnehmers.
- Für die Frage, ob der Arbeitnehmer denselben Ort oder dasselbe weiträumige Tätigkeitsgebiet auf

Grund der Weisung des Arbeitgebers „dauerhaft“ aufzusuchen hat, ist die Legaldefinition in § 9 Abs. 4 Satz 3 EStG entsprechend heranzuziehen.

Im Streitfall ist der Kläger als Elektroinstallateur bei der Firma ... (Arbeitgeber) in X beschäftigt. Gemäß Arbeitsvertrag ist sein Arbeitsort „der Sitz des Betriebes sowie alle Baustellen des Arbeitgebers“. Im Streitjahr 2015 war der Kläger durchgängig auf einer Fernbaustelle (Y) tätig. Von 202 Arbeitstagen suchte er an 177 Tagen zunächst den Betrieb des Arbeitgebers mit seinem eigenen Pkw auf, um von dort mit einem Firmenfahrzeug zu der auswärtigen Baustelle zu fahren. An weiteren 25 Tagen fuhr er mit seinem privaten Pkw direkt zu der Baustelle. Strittig war nun, ob die Fahrten zum Betrieb an diesen 177 Tagen nach Reisekostengrundsätzen oder mittels Entfernungspauschale anzusetzen sind.

Der BFH konnte den Fall auf Basis der Feststellungen des FG nicht entscheiden, stellt aber Folgendes heraus:

- Hat ein Arbeitnehmer keine erste Tätigkeitsstätte und hat er nach den dienst- oder arbeitsrechtlichen Festlegungen sowie den diese ausfüllenden Absprachen und Weisungen zur Aufnahme seiner beruflichen Tätigkeit dauerhaft denselben Ort typischerweise arbeitstäglich aufzusuchen (sog. Sammelpunkt), gilt § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG für die Fahrten von der Wohnung zu diesem Ort entsprechend (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 3 EStG).
- Die Frage, ob ein Arbeitnehmer ohne erste Tätigkeitsstätte zur Aufnahme seiner beruflichen Tätigkeit dauerhaft denselben Ort oder dasselbe weiträumige Tätigkeitsgebiet typischerweise arbeitstäglich aufzusuchen hat, wird wie im Fall der Zuordnung zu einer ersten Tätigkeitsstätte (§ 9 Abs. 4 Satz 2 EStG) durch die dienst- oder arbeitsrechtlichen Festlegungen sowie die diese ausfüllenden Absprachen und Weisungen bestimmt (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 3 EStG).
- Die entsprechende Anwendung der Entfernungspauschale nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 3 EStG setzt gem. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 3 EStG voraus, dass der Arbeitnehmer den Ort oder das weiträumige Gebiet zur Aufnahme der Arbeit auf Grund der Weisung des Arbeitgebers zum einen typischerweise arbeitstäglich und zum anderen auch dauerhaft aufzusuchen hat (BFH v. 19.4.2021, VI R 6/19, BStBl II 2021, 727, Rz. 19).
- Nach dem Wortlaut „typischerweise“ ist nicht maßgebend, dass der Arbeitnehmer den vom Arbeitgeber bestimmten Ort oder das Gebiet im Veranlassungszeitraum ausnahmslos aufzusuchen hat. Vielmehr erfordert das Gesetz nur, dass er ihn nach der Anweisung „typischerweise arbeitstäglich“ aufzusuchen hat. Typischerweise meint „i.d.R. üblich“, „im Normalfall“. Damit bringt der Wortsinn zum Ausdruck, dass das Gesetz gerade kein ausnahmsloses Aufsuchen an sämtlichen Arbeitstagen voraussetzt (BFH v. 19.4.2021, VI R 6/19, BStBl II 2021, 727, Rz. 21).
- Ein dauerhaftes Aufsuchen ist entsprechend der Legaldefinition in § 9 Abs. 4 Satz 3 EStG zu bejahen, wenn die Anordnung des Arbeitgebers zum Aufsu-

chen desselben Orts oder desselben weiträumigen Tätigkeitsgebiets unbefristet, für die Dauer des Dienstverhältnisses oder über einen Zeitraum von 48 Monaten hinaus erfolgt (BFH v. 19.4.2021, VI R 6/19, BStBl II 2021, 727, Rz. 24).

Im zweiten Rechtsgang wird das FG zunächst zu prüfen haben, ob der Kläger im Streitjahr auf Grund einer den Arbeitsvertrag ergänzenden Weisung seines Arbeitgebers dessen Betriebssitz oder auch der Fernbaustelle Y als einer Einrichtung eines vom Arbeitgeber bestimmten Dritten dauerhaft zugeordnet und in dem erforderlichen Umfang dort tätig war. Hierzu kommt insbesondere eine Vernehmung des Arbeitgebers als Zeuge in Betracht. [JS]

Aufhebung einer Anrufungsauskunft gemäß § 42e EStG

BFH v. 2.9.2021, VI R 19/19, www.stotax-first.de.

AO § 207 Abs. 2; EStG § 34 Abs. 2 Nr. 4, § 42e.

Im Lohnsteuerabzugsverfahren als Massenverfahren spielt das Instrument der Anrufungsauskunft eine große Rolle, um Rechtssicherheit über einen bestimmten, bei mehreren oder gar vielen Arbeitnehmern vorkommenden Sachverhalt zu erhalten. Hierzu stellt der BFH fest, dass

- eine Anrufungsauskunft gem. § 42e EStG entsprechend § 207 Abs. 2 AO mit Wirkung für die Zukunft aufgehoben oder geändert werden kann (Anschluss an BFH v. 2.9.2010, VI R 3/09, BStBl II 2011, 233);
- die Aufhebung oder Änderung einer Anrufungsauskunft ermessensfehlerhaft ist, wenn das FA zu Unrecht von deren Rechtswidrigkeit ausgeht.

Im Urteilsfall hatte die Klägerin eine Anrufungsauskunft gem. § 42e EStG gestellt. Sie bat um Bestätigung, dass Zahlungen aus einem sog. Langzeitvergütungsmodell (Long Term Incentive Modell – LTI-Modell) die Voraussetzungen einer Vergütung für eine mehrjährige Tätigkeit i.S.v. § 34 Abs. 2 Nr. 4 EStG erfüllten und die Lohnsteuer unter Anwendung der sog. „Fünftelregelung“ gem. § 39b Abs. 3 Satz 9 EStG berechnet werden könne. Den Sachverhalt schilderte die Klägerin im Wesentlichen wie folgt: Bestimmten Führungskräften werde seit dem Jahr 2010 als Ersatz für das bisherige Aktienoptionsmodell jährlich die Teilnahme an einem „Long Term Incentive Modell“ genannten Vergütungsprogramm angeboten. Abhängig von der Entwicklung des durchschnittlichen Geschäftserfolges abzüglich der Kapitalkosten innerhalb eines Zeitraums von vier Jahren im Vergleich zu den vorangegangenen vier Jahren erhielten die betreffenden Beschäftigten nach Ablauf des sog. „Performancezeitraums“ eine entsprechende Vergütung. So seien Berechnungsbasis des LTI-Modells 2010 der Performancezeitraum 1.1.2010 bis 31.12.2013 sowie der Vergleichszeitraum 1.1.2006 bis 31.12.2009. Unterschreite die Entwicklung des Geschäftserfolges eine im Vorhinein festgelegte Grenze, erfolgten keinerlei Zahlungen auf Grund des LTI-Modells an die teilnehmenden Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter. Ihre Teilnahme an dem Programm müssten berechnigte Beschäftigte innerhalb der ersten Monate des Performancezeitraums schriftlich erklären.

Die Klägerin vertrat die Auffassung, dass es sich bei den Zahlungen im Rahmen des LTI-Modells um Vergütungen für eine mehrjährige Tätigkeit handele, da sie für einen Tätigkeitszeitraum von vier Jahren geleistet würden. Auf Grund dessen habe die Berechnung der Lohnsteuer unter Anwendung der „Fünftelregelung“ zu erfolgen. Mit Anrufungsauskunft vom 21.4.2011 bestätigte das FA die Rechtsauffassung der Klägerin.

Durch Bescheid vom 5.4.2017 hob das FA die vorgenannte Anrufungsauskunft sodann mit Wirkung für die Zukunft auf. Zur Begründung führte es im Wesentlichen aus, bei den Zahlungen auf Grund des LTI-Modells handele es sich nicht um außerordentliche Einkünfte i.S.v. § 34 EStG. Es lägen vielmehr „Bonuszahlungen“ vor, durch die in der Vergangenheit erbrachte Leistungen honoriert würden, deren Berechnung und Auszahlung jährlich erfolge. Demgegenüber seien außerordentliche Einkünfte nur einmalige und für die jeweilige Einkunftsart ungewöhnliche Einkünfte, die das zusammengeballte Ergebnis mehrerer Jahre darstellten und im Vergleich zur sonstigen Besteuerung zu einer einmaligen und außergewöhnlichen Progressionsbelastung führten. Der Widerruf der Anrufungsauskunft sei auch ermessensgerecht, da der Inhalt der Auskunft materiell-rechtlich unzutreffend gewesen sei.

Gegen die Aufhebung der Anrufungsauskunft erhob die Klägerin nach erfolglosem Vorverfahren Klage, der das FG Hessen mit Urteil vom 11.4.2019 (6 K 306/18, EFG 2019, 1557) stattgab. Der BFH wies nun die Revision des FA zurück.

Im Grundsatz kann eine Anrufungsauskunft für die Zukunft widerrufen werden. § 42e EStG enthält zwar für die Aufhebung bzw. Änderung einer Anrufungsauskunft keine eigene Korrekturbestimmung. Das Fehlen einer solchen Korrekturvorschrift stellt eine Gesetzeslücke dar, die durch entsprechende Anwendung des § 207 Abs. 2 AO zu schließen ist. Die Aufhebung oder Änderung der Anrufungsauskunft ist damit eine Ermessensentscheidung des FA. Die Vorschrift macht die Entscheidung von sachgerechten Ermessenserwägungen der Behörde abhängig (§ 5 AO). Abzuwägen ist insbesondere, ob das Vertrauen des Stpfl. in die Einhaltung der Anrufungsauskunft größeres Gewicht hat als der Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung, der die Durchsetzung des „richtigen Rechts“ verlangt. Die Aufhebung oder Änderung einer formell und materiell rechtmäßigen Anrufungsauskunft ist hiernach i.d.R. unzulässig, wenn die Gründe für ihre Erteilung fortbestehen, der Stpfl. sein Vertrauen bereits betätigt hat und über ein besonderes steuerliches Interesse an der Anrufungsauskunft verfügt.

Für die Aufhebung oder Änderung einer rechtmäßigen Anrufungsauskunft muss deshalb ein besonderer, sachgerechter Anlass gegeben sein. Ein solcher Anlass kann u.a. vorliegen, wenn sich die einschlägige höchstrichterliche Rechtsprechung ändert. Daneben kann ein Widerruf auch dann sachgerecht sein, wenn sich die allgemeine Verwaltungsauffassung zu der die Auskunft betreffenden Rechtsfrage ändert und die – ggf. auch von der Rechtsprechung abweichende – geänderte Rechtsauffassung ihren Niederschlag in allgemeinen Verwaltungsvorschriften oder die FinVerw.

bindenden Anwendungsschreiben (z.B. Schreiben des BMF oder Verfügung einer OFD) findet.

Vorliegend war die ursprünglich erteilte Anrufungsauskunft rechtmäßig. Auch wenn die Zahlungen nach dem im Streitfall vereinbarten LTI (bei Vorliegen der Voraussetzungen) jährlich erfolgen, so ist entscheidend, dass für die Berechnung der variablen Vergütung – anders als bei Jahresboni – der Geschäftserfolg mehrerer Jahre maßgeblich und somit die erforderliche mehrjährige Zweckbestimmung gegeben ist. Der Umstand, dass sich die Vergütung aus mehreren Beträgen zusammensetzt, die jeweils einem bestimmten Einzeljahr zugerechnet werden können, hindert die Annahme einer Vergütung für eine mehrjährige Tätigkeit als solche ebenfalls nicht.

Auch liegen wirtschaftlich vernünftige Gründe in der gewählten Vorgehensweise. Denn die Klägerin wollte nach ihrem Vortrag mit der Einführung des LTI-Modells u.a. den Rahmenbedingungen gerecht werden, die sich aus dem Deutschen Corporate Governance Kodex ergeben hätten. Die Klägerin habe die Vergütungsstruktur hinsichtlich der variablen Vergütungsbestandteile an eine nachhaltige Unternehmensentwicklung ausrichten wollen.

Da sich die der Klägerin erteilte Anrufungsauskunft vom 21.4.2011 folglich als rechtmäßig erweist, handelte das FA ermessensfehlerhaft, indem es die Auskunft nur gestützt auf deren vermeintlich materiell-rechtliche Fehlerhaftigkeit aufhob.

Hinweis: Für die Praxis wird die Bedeutung des Instruments der Anrufungsauskunft bestätigt. In solchen Fällen ist von besonderer Wichtigkeit, dass der angefragte Sachverhalt umfassend und richtig dargestellt wird.

[JS]

Einkünfte aus Kapitalvermögen

Besteuerung von Anteilszuteilungen durch eine EU-Kapitalgesellschaft

BFH v. 4.5.2021, VIII R 14/20, www.stotax-first.de,
BFH v. 4.5.2021, VIII R 17/18, www.stotax-first.de.

EStG § 20 Abs. 4a; KStG § 27 Abs. 8.

Mit zwei teilweise inhaltsgleichen Urteilen vom 4.5.2021 (beide zur amtlichen Veröffentlichung vorgehen) hat sich der BFH mit der Frage, ob die Zuteilung von Anteilen einer ausländischen Kapitalgesellschaft als Sachdividende oder Einlagenrückgewähr zu beurteilen ist, befasst, und dazu ausgeführt,

- dass ein ausländischer Vorgang dann nicht mit einer Abspaltung i.S.d. § 20 Abs. 4a Satz 7 EStG vergleichbar ist, wenn es an einer Übertragung von Vermögensteilen gegen Gewährung von Anteilen des übernehmenden Rechtsträgers an die Anteilsinhaber des übertragenden Rechtsträgers fehlt,
- dass die Ermittlung der Höhe des Kapitalertrags nicht bereits deshalb unmöglich i.S.d. § 20 Abs. 4a Satz 5 EStG ist, weil die Anteile von einer ausländischen Gesellschaft zugeteilt werden,

- dass die Voraussetzungen des § 20 Abs. 4a Satz 5 EStG jedenfalls dann nicht vorliegen, wenn die Steuerbarkeit der Anteilszuteilung dem Grunde nach – wegen der Fiktion des § 27 Abs. 8 Satz 9 KStG – und der Höhe nach – wegen eines vorhandenen Börsenkurses der zugeteilten Anteile – feststeht, und

- dass es fraglich ist, ob die Regelung des § 27 Abs. 8 Satz 9 KStG, die keine individuelle Nachweismöglichkeit einer Einlagenrückgewähr für Anteilseigner von EU-Kapitalgesellschaften im Veranlagungsverfahren vorsieht, unter Berücksichtigung der EuGH-Rechtsprechung mit den Vorgaben der Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 63 AEUV) zu vereinbaren ist.

In beiden Urteilssachverhalten stritten die Beteiligten um die einkommensteuerliche Behandlung der von einer ausländischen Kapitalgesellschaft vorgenommenen Zuteilung von Aktien an einem anderen Unternehmen (in beiden Fällen: Ausschüttungen und Zuteilungen durch die Vodafone Group PLC im Streitjahr 2014). In beiden Sachverhalten hielten die Kläger Aktien der Vodafone Group PLC, einer AG nach dem Recht Großbritanniens. In der Folge einer Beteiligungsveräußerung durch die Vodafone Group PLC erhielten die Aktionäre sowohl Ausschüttungen wie auch die Zuteilung von Verizon-Aktien. Die Depotbanken behielten – ermittelt nach dem Börsenwert der Verizon-Aktien – Kapitalertragsteuer und Solidaritätszuschlag ein.

Darüber hinaus wurden die Vodafone-Aktien im Verhältnis 11 zu 6 zusammengelegt (sog. reverse split). Insofern behielten die Depotbanken keine Steuerbeträge ein.

Urteil VIII R 14/20: Im Verfahren unter dem Az. VIII R 14/20 gaben die Kläger auf Grund der Zuteilung der Verizon-Aktien einen Kapitalertrag an, erhoben später Einspruch und begehrten die Herabsetzung der Kapitaleinkünfte, da die Zuteilung der Verizon-Aktien nach § 20 Abs. 4 Satz 7 EStG steuerneutral zu behandeln sei; der Sachverhalt sei einer Abspaltung vergleichbar. Sollte dies nicht greifen, läge in der Zuteilung aber auch eine nichtsteuerbare Einlagenrückgewähr i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG vor. Das FG Köln war der Auffassung, dass die Zuteilung der Verizon-Aktien gem. § 20 Abs. 4a Satz 5 EStG steuerneutral erfolgt sei und gab der Klage statt. Der BFH hat nun aber diese Vorentscheidung aufgehoben und die Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen. In der Sache hat der BFH folgende Aspekte hervorgehoben:

- Nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG gehören zu den Einkünften aus Kapitalvermögen u.a. Gewinnanteile (Dividenden), Ausbeuten und sonstige Bezüge aus Aktien. Unerheblich sei es insofern, ob es sich bei der ausschüttenden Gesellschaft um eine in- oder ausländische handelt. Mit der Einbuchung der Verizon-Aktien auf dem Depot seien dem Kläger entsprechende Kapitalerträge in Form einer Sachausschüttung zugeflossen.
- Die Zuteilung der Verizon-Aktien stelle keine Gegenleistung „für“ die Zusammenlegung der Vodafone-Aktien dar, sei also keine Gegenleistung im Rahmen einer Veräußerung, weil die Aktienzusammen-

legung allein der Kursstabilisierung der Vodafone-Aktie gedient habe.

- Da für die Ausschüttung der Vodafone nicht gesondert festgestellt worden sei, dass es sich um eine Einlagenrückgewähr gem. § 27 Abs. 8 Sätze 1 und 2 KStG handelt, gelte diese jedenfalls nach § 27 Abs. 8 Satz 9 KStG als Kapitalertrag i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG.
- Die Voraussetzungen des § 20 Abs. 4a Satz 7 EStG seien vorliegend nicht erfüllt. Danach gelten abweichend von § 20 Abs. 4a Satz 5 EStG und § 15 UmwStG die Sätze 1 und 2 der Regelung entsprechend, wenn Vermögen einer Körperschaft durch eine Abspaltung auf andere Körperschaften übergeht, was im Streitfall zur Folge hätte, dass die Anteilszuteilung steuerneutral zu qualifizieren wäre. Es habe aber weder eine Abspaltung gem. § 123 UmwG vorgelegen noch sei die Kapitalmaßnahme einer solchen Abspaltung vergleichbar, weil es an einer „Übertragung von Vermögensteilen gegen Gewährung von Anteilen des übernehmenden Rechtsträgers an die Anteilsinhaber des übertragenden Rechtsträgers“ fehle.
- Nach § 20 Abs. 4a Satz 5 EStG werden der Ertrag und die Anschaffungskosten von Anteilen i.S.d. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG, die einem Stpfl. zugeteilt werden, ohne dass dieser eine gesonderte Gegenleistung zu entrichten hat, mit 0 € angesetzt, wenn die Voraussetzungen der Sätze 3 und 4 nicht vorliegen und die Ermittlung der Höhe des Kapitalertrags nicht möglich ist. Der Wortlaut unterscheidet insoweit nicht zwischen inländischen und ausländischen Sachverhalten. Im Streitfall sei aber die Ermittlung auch der Höhe des Kapitalertrags wegen des Börsenkurses der zugewiesenen Verizon-Aktien ohne weiteres möglich gewesen.

Urteil VIII R 17/18: Im Verfahren unter dem Az. VIII R 17/18 waren den Klägern, die Aktionäre der Vodafone waren, ebenfalls im Streitjahr 2014 Verizon-Aktien zugewiesen auf ihrem Depot eingebucht worden. In der Jahressteuerbescheinigung der Depotbank für 2014 waren die vorgenannten Beträge als steuerpflichtige Kapitalerträge ausgewiesen. Die Kläger, nach deren Auffassung die Zuteilung der Verizon-Aktien (und auch die Gutschrift) steuerneutral zu behandeln seien, beantragten in ihrer Einkommensteuererklärung die Überprüfung des Steuereinbehalts für Kapitalerträge gem. § 32d Abs. 4 EStG sowie die Günstigerprüfung nach § 32d Abs. 6 EStG.

Das FA folgte dem nicht, sondern rechnete die einbehaltene und abgeführte Kapitalertragsteuer lediglich auf die festgesetzte Einkommensteuer an. Einspruch und Klage vor dem FG (FG Münster) blieben erfolglos.

Vor dem BFH argumentierten die Kläger, die Zuteilung der Verizon-Aktien, die zusätzlich erhaltene Gutschrift und die Zusammenlegung der Vodafone-Aktien seien als einheitliches Tauschgeschäft, zu dessen Auslegung der Begriff in § 20 Abs. 4a Satz 1 EStG herangezogen werden könne, zu qualifizieren, was sich schon darin zeige, dass die Verizon-Stammaktien, der Barausgleich und die neuen Vodafone-Aktien exakt dem Wert entsprachen, den die

Vodafone-Aktien vor den Kapitalmaßnahmen hatten. Hilfsweise seien die Vorgänge gem. § 20 Abs. 4a Satz 5 EStG als steuerneutral zu behandeln (Abspaltung). Würden zusammen mit der Abspaltung Barauszahlungen vorgenommen, seien diese steuerneutral zu behandeln, wenn die Aktien vor dem 1.1.2009 erworben und steuerentstrickt seien.

Der BFH hat die Vorentscheidung aufgehoben, die Sache an das FG zurückverwiesen und dabei teilweise inhaltsgleich mit dem Urteil VIII R 14/20 argumentiert. In dem Verfahren VIII R 17/18 weitergehend hervorzuheben ist die Feststellung, dass die Vorgänge auch nicht nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG 1999 (§ 52 Abs. 31 Satz 2 EStG) wegen Ablauf der Jahresfrist von der Besteuerung auszunehmen seien. Da die Ausschüttungen der Vodafone bereits als Kapitaleinkünfte i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG i.V.m. § 27 Abs. 8 Satz 9 KStG der Einkommensteuer unterliegen würden, könnten diese nicht zugleich Bestandteil eines Veräußerungspreises sein.

Hinweis: Im nächsten Zug werden die Vorinstanzen beider Verfahren also Feststellungen zum individuellen Nachweis einer Einlagenrückgewähr nachzuholen haben (unter VIII R 14/20 z.B. zu prüfen haben, ob sich durch die von den Klägern vorgelegten Unterlagen und Jahresabschlüsse hinreichend erkennen lässt, dass die Zuteilung der Verizon-Aktien im Rahmen einer nichtsteuerbaren Einlagenrückgewähr seitens der Vodafone erfolgte).

Soweit die Regelung des § 27 Abs. 8 Satz 9 KStG geeignet sein könnte, deutsche Anleger davon abzuhalten, Anteile an einer ausländischen EU-Kapitalgesellschaft zu erwerben (und damit eine Beschränkung des freien Kapitalverkehrs gem. Art. 63 AEUV darstellen könnte), werden sich die Vorinstanzen nach Vorgabe des BFH mit der einschlägigen EuGH-Rechtsprechung auseinandersetzen und erwägen müssen, ob ggf. Vorabentscheidungsverfahren gem. Art. 267 Abs. 2 AEUV einzuleiten sind.

[TK]

Zuteilung von Aktien im Rahmen eines ausländischen „Spin-Off“ – ertragsteuerliche Folgen für den inländischen Privatanleger

BFH v. 1.7.2021, VIII R 9/19, www.stotax-first.de,
 BFH v. 1.7.2021, VIII R 28/19, www.stotax-first.de,
 BFH v. 1.7.2021, VIII R 6/20, www.stotax-first.de,
 BFH v. 1.7.2021, VIII R 19/20, www.stotax-first.de,
 BFH v. 1.7.2021, VIII R 27/20, www.stotax-first.de,
 BFH v. 1.7.2021, VIII R 15/20, www.stotax-first.de.

EStG § 20 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 4a; UmwG § 123 Abs. 2.

In einer Reihe von insgesamt sechs Entscheidungen vom 1.7.2021 hat sich der VIII. Senat des BFH mit den ertragsteuerlichen Folgen der Zuteilung von Aktien im Rahmen eines ausländischen „Spin-Off“ für den inländischen Privatanleger befasst.

In der (amtlich veröffentlichten) Entscheidung unter dem Az. VIII R 15/20 ging es um die Zuteilung von PayPal-Aktien im Rahmen des eBay-„Spin-Off“, die

übrigen Verfahren (VIII R 9/19 amtlich veröffentlicht, die übrigen nicht amtlich veröffentlicht) betreffen den sog. Hewlett-Packard-„Spin-Off“ (Zuteilung von „Hewlett-Packard Enterprise Company“-Aktien).

Die nachfolgende Darstellung orientiert sich insbesondere an der (amtlich veröffentlichten) „Leitentscheidung“ unter dem Az. VIII R 9/19, bei der folgende Leitsätze formuliert worden sind:

- Teilt eine US-amerikanische Kapitalgesellschaft inländischen Anteilseignern im Wege eines sog. „Spin-Off“ Aktien ihrer US-amerikanischen Tochtergesellschaft zu, kann dies grundsätzlich zu Kapitaleinkünften i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG führen, soweit keine Abspaltung i.S.d. § 20 Abs. 4a Satz 7 EStG vorliegt.
- Die Aktienzuteilung im Rahmen eines US-amerikanischen „Spin-Off“ ist nach § 20 Abs. 4a Satz 7 EStG steuerneutral, wenn die „wesentlichen Strukturmerkmale“ einer Abspaltung i.S.d. § 123 Abs. 2 UmwG erfüllt sind. Die Kapitalverkehrsfreiheit nach Art. 63 AEUV gebietet eine Erstreckung des § 20 Abs. 4a Satz 7 EStG auch auf ausländische Vorgänge.
- Der Begriff der „Abspaltung“ i.S.d. § 20 Abs. 4a Satz 7 EStG ist typusorientiert auszulegen. Danach ist in Drittstaatenfällen ein gesetzlicher Vermögensübergang durch partielle Gesamtrechtsnachfolge nicht erforderlich (entgegen BMF v. 18.1.2016, IV C 1 – S 2252/08/10004 :027, BStBl I 2016, 85, Rz. 115 i.V.m. BMF v. 11.11.2011, IV C 2 – S 1978-b/08/10001, BStBl I 2011, 1314, Rz. 01.36). Entscheidend bei einer „Abspaltung“ i.S.d. § 20 Abs. 4a Satz 7 EStG ist, dass die Übertragung der Vermögenswerte in einem einheitlichen „zeitlichen und sachlichen Zusammenhang“ mit der und gegen die Übertragung von Anteilen an der übernehmenden Gesellschaft erfolgt.

Urteil VIII R 9/19: Im konkreten Streitfall hielten die zusammen zur Einkommensteuer veranlagten Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) in 2015 (Streitjahr) über ihre Depotbank Aktien der Hewlett-Packard Company (HPC), einer Kapitalgesellschaft nach dem Recht des US-Bundesstaats Delaware. Nachdem die HPC in Hewlett-Packard Inc. (HPI) umbenannt worden war, übertrug die HPI das Unternehmenskundengeschäft auf die Hewlett-Packard Enterprise Company (HPE), eine Tochtergesellschaft und ebenfalls Kapitalgesellschaft nach dem Recht des US-Bundesstaats Delaware. Die Aktionäre erhielten sodann für eine alte Aktie der HPC eine Aktie der umbenannten HPI. Zusätzlich teilte ihnen die HPI ihre bereits an der HPE gehaltenen Anteile zu, so dass die Aktionäre fortan im selben Verhältnis an den beiden Gesellschaften – der HPI und der HPE – beteiligt waren.

Die Depotbank hielt keine Steuerbeträge ein, wies aber die Zuteilung der Aktien in der Jahressteuerbescheinigung aus. Die Kläger wollten die Zuteilung als steuerneutral behandelt wissen, das FA jedoch behandelte die zugewiesenen HPE-Aktien als steuerpflichtigen Kapitalertrag. Die dagegen erhobene Klage vor dem FG hatte Erfolg (FG Düsseldorf v. 12.3.2019, 13 K 1762/17 E, juris). Der BFH hat die Revision des FA als

unbegründet zurückgewiesen und in der Sache folgende Aspekte hervorgehoben:

- Die Zuteilung der HPE-Aktien von der HPI an die Kläger führt bei isolierter Betrachtung zu einem Kapitalertrag i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG (in Form einer Sachausschüttung), für den Deutschland das Besteuerungsrecht zusteht.
- Da die HPE-Aktien jedoch im Rahmen einer Abspaltung i.S.d. § 20 Abs. 4a Satz 7 EStG zugewiesen wurden, löst der Vorgang bei den Klägern im Streitjahr keine Besteuerung aus.
- Voraussetzung ist zunächst der Vermögensübergang durch „Abspaltung“ (§ 123 Abs. 2 UmwG). Selbst in Fällen fehlender Anwendbarkeit des deutschen Umwandlungsrechts ist die Regelung des § 20 Abs. 4a Satz 7 EStG auch auf ausländische Vorgänge anwendbar, die bei einer rechtsvergleichenden Betrachtung der Abspaltung nach nationalem Umwandlungsrecht entsprechen.
- Die Erstreckung des § 20 Abs. 4a Satz 7 EStG auf ausländische Vorgänge gebietet dabei schon die Kapitalverkehrsfreiheit gem. Art. 63 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV). Ein Rechtfertigungsgrund dafür, dem inländischen Gesellschafter einer ausländischen Gesellschaft von vornherein die Anwendung des § 20 Abs. 4a Satz 7 EStG zu verweigern, besteht nicht.
- Allerdings verbietet die Kapitalverkehrsfreiheit lediglich eine Benachteiligung der ausländischen Gesellschaften und ihrer Anteilseigner – nicht aber eine Besserstellung gegenüber reinen Inlandssachverhalten –, so dass nur solche (ausländischen) Vorgänge erfasst werden, die einer (inländischen) Abspaltung i.S.d. § 123 Abs. 2 UmwG vergleichbar sind. Die „wesentlichen Strukturmerkmale“ einer Abspaltung i.S.d. § 123 Abs. 2 UmwG müssen erfüllt sein.
- Kennzeichnend ist insoweit die Übertragung von Vermögensteilen des übertragenden Rechtsträgers auf Grund eines Rechtsgeschäfts gegen Gewährung von Anteilen oder Mitgliedschaftsrechten des übernehmenden oder neuen Rechtsträgers an die Anteilsinhaber des übertragenden Rechtsträgers ohne liquidationslose Auflösung des übertragenden Rechtsträgers. Und im Streitfall hat die HPI im Streitjahr Vermögen in Gestalt des Unternehmenskundengeschäfts auf die HPE übertragen, wobei die Aktionäre der übertragenden HPI Anteile an der übernehmenden HPE erhielten. Die Zuteilung der HPE-Aktien vollzog sich auch in einem einheitlichen „zeitlichen und sachlichen Zusammenhang“ mit der Übertragung des Unternehmenskundengeschäfts, also „gegen“ die Vermögensübertragung.
- Im Ergebnis ist der „Spin-Off“ (die Zuteilung der HPE-Aktien) nicht als isolierte Sachausschüttung gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG zu behandeln und löst bei den Klägern insgesamt keine Besteuerung aus. Erst im Zeitpunkt einer späteren Veräußerung der HPE-Aktien oder der HPI-Aktien gem. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG sind etwaige Veräußerungsgewinne zu besteuern.

Urteil VIII R 28/19: Auch in diesem Streitfall (der ebenfalls den Spin-Off der Hewlett-Packard Company im Streitjahr 2015 betraf – abweichend vom zuvor dargestellten Sachverhalt hatte die Depotbank hier allerdings Kapitalertragsteuer einbehalten) hat der BFH die Revision des FA als unbegründet zurückgewiesen und im Ergebnis festgestellt, dass der „Spin-Off“ (die Zuteilung der HPE-Aktien) nicht als isolierte Sachausschüttung gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG zu behandeln ist und bei den Klägern insgesamt keine Besteuerung auslöst.

Urteil VIII R 6/20: Auch dieser Streitfall betraf den Spin-Off der Hewlett-Packard Company im Streitjahr 2015 (auch hier hatte die Depotbank Kapitalertragsteuer einbehalten); der BFH hat die Revision des FA als unbegründet zurückgewiesen und im Ergebnis festgestellt, dass der „Spin-Off“ (die Zuteilung der HPE-Aktien) nicht als isolierte Sachausschüttung gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG zu behandeln ist und bei den Klägern insgesamt keine Besteuerung auslöst.

Urteile VIII R 19/20, VIII R 27/20: Die Sachverhaltsdetails und das Ergebnis des BFH entsprechen denen der beiden vorgenannten Verfahren (also: Spin-Off der Hewlett-Packard Company in 2015 löst keine Besteuerung aus).

Urteil VIII R 15/20: Auch in diesem Streitfall (der den Spin-Off der eBay Inc. im Streitjahr 2015 betraf und bei dem die Depotbank der Kläger Kapitalertragsteuer einbehalten hatte) hat der BFH die Revision des FA als unbegründet zurückgewiesen und im Ergebnis festgestellt, dass der „Spin-Off“ (die Zuteilung von PayPal-Aktien) nicht als isolierte Sachausschüttung gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG zu behandeln ist und bei den Klägern insgesamt keine Besteuerung auslöst. Konkret hatte die eBay Inc. Vermögen auf die PayPal Holdings Inc. (PayPal), eine Tochtergesellschaft und ebenfalls Kapitalgesellschaft nach dem Recht des US-Bundesstaats Delaware übertragen und sodann ihre bereits gehaltenen Anteile an der PayPal ihren Aktionären zugeteilt, so dass diese fortan im selben Verhältnis an den beiden Gesellschaften – eBay und PayPal – beteiligt waren. Die Depotbank des Klägers hatte bei der Einbuchung der neu zugeteilten PayPal-Aktien Kapitalertragsteuer einbehalten, die das FA lediglich auf die festgesetzte Einkommensteuer an. Die dagegen gerichtete Klage hatte beim FG Köln Erfolg. Das FA führte im Rahmen der Begründung der Revision aus, dass der Spin-Off der eBay Inc. nicht mit dem Fall des Spin-Off der HPC zu vergleichen sei, da vorliegend kein integrativer Bestandteil des Unternehmens abgespalten und übertragen worden, sondern lediglich die Beteiligung an der PayPal durch die eBay an ihre Aktionäre „ausgeschüttet“ worden sei. Dieser Vorgang entspreche nach Maßstäben des deutschen Rechts daher vielmehr einer Einlage von Vermögenswerten in eine Tochtergesellschaft und einer anschließenden Sachausschüttung der bereits gehaltenen Anteile an der Tochtergesellschaft durch die Muttergesellschaft an ihre Anteilhaber, was auch bei einem rein inländischen Sachverhalt nicht unter § 20 Abs. 4a Satz 7 EStG falle.

Der BFH hat die Revision des FA zurückgewiesen und in seiner Begründung hervorgehoben,

- dass die Zuteilung der PayPal-Aktien zwar als Kapitalertrag i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG steuerbar ist, jedoch nach § 20 Abs. 4a Satz 7 EStG letztlich steuerneutral erfolgt,
- weil die Regelung des § 20 Abs. 4a Satz 7 EStG auch auf ausländische Vorgänge anwendbar ist, die bei einer rechtsvergleichenden Betrachtung der Abspaltung nach nationalem Umwandlungsrecht entsprechen,
- dass es sich bei dem übertragenen Vermögen nicht um einen Teilbetrieb i.S.d. § 15 UmwStG handeln müsse,
- dass – wie vorliegend – auch nach nationalem Recht die Abspaltung von Vermögen einer Muttergesellschaft auf eine bereits bestehende Tochtergesellschaft möglich (sog. „Abwärtsabspaltung“) sei, wobei die Pflicht zur Gewährung von Anteilen am übernehmenden Rechtsträger durch Zuteilung der bereits bestehenden, von der Muttergesellschaft gehaltenen Anteile an der Tochtergesellschaft erfüllt werden könne,
- dass also vorliegend die Zuteilung neu ausgegebener Anteile an der übernehmenden PayPal nicht erforderlich gewesen sei.

Hinweis: In allen vorgenannten Fällen hat der BFH darauf verwiesen, dass erst im Zeitpunkt einer späteren Veräußerung der Aktien etwaige Veräußerungsgewinne gem. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG besteuert werden müssten, wobei zu beachten sei, dass die jeweils zugeteilten Aktien auf Grund der Abspaltung anteilig an die Stelle der bereits gehaltenen Aktien treten und deren Anschaffungskosten – anteilig – übernehmen. Über den Aufteilungsmaßstab für die Anschaffungskosten an den Aktien musste der BFH i.Ü. in keinem der Streitfälle entscheiden.

Inzwischen hat der Gesetzgeber mit dem JStG 2020 § 20 Abs. 4a Satz 5 EStG dahingehend geändert, dass bei Zuteilung von Anteilen durch eine ausländische Kapitalgesellschaft ohne Erbringung einer Gegenleistung – wenn die Voraussetzungen des Satzes 7 nicht vorliegen – sowohl der Ertrag als auch die Anschaffungskosten der erhaltenen Anteile mit 0 € anzusetzen sind; die Anschaffungskosten der Altanteile bleiben unverändert. Damit wird für alle zukünftigen Spin-Off-Vorgänge zunächst die Steuerneutralität angeordnet, zugleich aber die Besteuerung auf den Veräußerungszeitpunkt der Anteile verschoben. Hinsichtlich einer etwaigen Aufteilung der Anschaffungskosten soll die sog. Fußstapfentheorie nicht gelten (Wackerbeck, EFG 2021, 834).

Unter dem Az. VIII R 7/20 ist beim BFH ein weiteres Verfahren betreffend die Zuteilung neuer Aktien bei US-amerikanischen „Spin-off“ anhängig, so dass die weitere Rechtsentwicklung aufmerksam zu beobachten ist.

Erbschaftsteuer

Steuerbegünstigung für ein Familienheim bei Zuerwerb

BFH v. 6.5.2021, II R 46/19, www.stotax-first.de.

ErbStG § 13 Abs. 1 Nr. 4c.

Der BFH stellt klar, dass der Erwerb von Todes wegen einer Wohnung, die an die vom Stpfl. selbst genutzte Wohnung angrenzt, als Familienheim steuerbegünstigt sein kann, wenn die hinzuerworbene Wohnung unverzüglich zur Selbstnutzung bestimmt ist. Der wegen der Beseitigung eines gravierenden Mangels eintretende Zeitverzug steht der unverzüglichen Selbstnutzung nicht entgegen, wenn der Erwerber den Baufortschritt angemessen fördert.

Im Urteilsfall war der Kläger Alleinerbe seines im Oktober 2013 verstorbenen Vaters (V). Zum Nachlass gehörte eine von V bis zu seinem Tod selbst genutzte Doppelhaushälfte (Doppelhaushälfte 1). Der Kläger bewohnt eine hieran direkt angrenzende Doppelhaushälfte (Doppelhaushälfte 2). Nach dem Abschluss von Renovierungs- und Sanierungsarbeiten nutzt der Kläger seit August 2016 die nunmehr zu einer Wohnung verbundenen Doppelhaushälften 1 und 2 selbst.

Der BFH begründet die im Streitfall grds. erfüllte Begünstigung damit, dass die Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG auch den Erwerb einer auf einem bebauten Grundstück i.S.d. § 181 Abs. 1 BewG gelegenen Wohnung umfassen kann, wenn diese räumlich an die vom Erwerber bereits selbst genutzte Wohnung angrenzt und nach dem Erwerb beide Wohnungen zu einer einheitlichen selbst genutzten Wohnung verbunden werden. Hinsichtlich der Wohnflächenbegrenzung kommt es allein darauf an, dass die Größe der hinzuerworbenen Wohnung 200 qm nicht übersteigt. Ob die Gesamtwohnfläche der nach Verbindung entstandenen Wohnung mehr als 200 qm beträgt, ist nicht ausschlaggebend. Das ergibt sich aus dem Wortlaut des § 13 Abs. 1 Nr. 4c Satz 1 ErbStG, der allein auf die Größe des erworbenen Familienheims abstellt.

Die (hinzuerworbene) Wohnung muss beim Erwerber unverzüglich zur Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken bestimmt sein (Familienheim). Der Erwerber muss die Wohnung „unverzüglich“, d.h. ohne schuldhaftes Zögern (vgl. § 121 Abs. 1 Satz 1 BGB), zur

Selbstnutzung für eigene Wohnzwecke bestimmen. Unverzüglich erfolgt eine Handlung nur, wenn sie innerhalb einer nach den Umständen des Einzelfalls zu bemessenden Prüfungs- und Überlegungszeit vorgenommen wird. Dies bedeutet, dass ein Erwerber zur Erlangung der Steuerbefreiung für ein Familienheim innerhalb einer angemessenen Zeit nach dem Erbfall die Absicht zur Selbstnutzung des Hauses fassen und tatsächlich umsetzen muss. Angemessen ist regelmäßig ein Zeitraum von sechs Monaten nach dem Erbfall. Innerhalb dieses Zeitraums kann der Erwerber i.d.R. prüfen, ob er einziehen, entsprechende Renovierungsarbeiten vornehmen und den Umzug durchführen will.

Wird die Selbstnutzung der Wohnung erst nach Ablauf von sechs Monaten aufgenommen, kann ebenfalls eine unverzügliche Bestimmung zur Selbstnutzung vorliegen. Allerdings muss der Erwerber in diesem Fall darlegen und glaubhaft machen, zu welchem Zeitpunkt er sich zur Selbstnutzung der Wohnung für eigene Wohnzwecke entschlossen hat, aus welchen Gründen ein tatsächlicher Einzug in die Wohnung nicht früher möglich war und warum er diese Gründe nicht zu vertreten hat. Umstände im Einflussbereich des begünstigten Erwerbers, die nach Ablauf des Sechsmonatszeitraums zu einer längeren Verzögerung des Einzugs führen (wie z.B. eine Renovierung der Wohnung), sind nur unter besonderen Voraussetzungen nicht dem Erwerber anzulasten. Das kann beispielsweise der Fall sein, wenn sich die Renovierung deshalb länger hinzieht, weil nach Beginn der Renovierungsarbeiten ein gravierender Mangel der Wohnung entdeckt wird, der vor dem Einzug beseitigt werden muss

Hinweis: Die „unverzügliche“ Selbstnutzung sollte sorgfältig dokumentiert werden. Der BFH bestätigt im Grundsatz die restriktive Auslegung der Voraussetzungen für diese Steuerbefreiung (hierzu nur Jochum in Wilms/Jochum, § 13 ErbStG Rz. 83 [Stand: 8/2020]). Werden umfangreichere Renovierungsarbeiten vorgenommen, die den Beginn der Selbstnutzung verzögern, so obliegt es dem Erwerber, die Renovierungsarbeiten und die Beseitigung etwaiger Mängel zeitlich so zu fördern, dass es nicht zu Verzögerungen kommt, die nach der Verkehrsanschauung als unangemessen anzusehen sind, wie der BFH herausstellt.

[JS]

DStZ-Themen

Systematik und Bilanzierung von Software

Ansatz- und Bewertungsentscheidungen mit Fokus auf Anwendungssoftware und Cloud Computing

Prof. Dr. Inge Wulf, Technische Universität Clausthal

Die digitale Transformation macht sich im Rechnungswesen nicht nur durch die eingesetzten Technologien und Prozesse bemerkbar, sondern stellt auch die bilanzielle Abbildung vor neue Herausforderungen. Dies gilt insbesondere für Anwendungssoftware und in jüngerer Zeit ebenso für das Cloud Computing. Vor diesem Hintergrund liefert der vorliegende Beitrag einen Überblick über zentrale Fragestellungen bei der Bilanzierung von Software. Neben handelsrechtlichen finden auch steuerrechtliche Vorschriften Berücksichtigung. Die Erläuterungen der Regelungen werden durch Praxishinweise ergänzt.

Inhalt	Seite
I. Einleitung.....	13
II. Systematisierung von Software gem. IDW RS HFA 11 n.F.....	14
III. Bilanzierung erworbener Software als immaterieller Vermögensgegenstand des Anlagevermögens.....	14
1. Einordnung erworbener Software als materieller oder immaterieller Vermögensgegenstand und Ansatzvorschriften	14
2. Ansatz und Bewertung von Anwendungssoftware	16
a) Abgrenzung zwischen Anschaffungs- und Herstellungsvorgang bei Anwendungssoftware und Aktivierungsfolgen	16
b) Maßnahmen zur Anpassung von Software und Aktivierungsfolgen	17
aa) Wesensänderungen einer betriebsbereiten Software	17
bb) Maßnahmen zur Erweiterung oder Verbesserung der betriebsbereiten Anwendungssoftware ...	17
cc) Customizing	18
dd) Updates und Release-Wechsel.....	18
c) Aktivierungspflichtige Kosten versus Sofortaufwand.....	19
d) Folgewirkung einer handelsrechtlichen Aktivierung von selbst erstellter Software	20
e) Folgebewertung von aktivierter Software	20
IV. Software as a Service (Cloud Computing)	21
1. Zum Begriff „Cloud Computing“ und Servicemodellen.....	21
2. Bilanzierung von Software as a Service-Verträgen	21
a) Unternehmen als Softwarenutzer ist wirtschaftlicher Eigentümer.....	21
b) Unternehmen als Softwarenutzer ist nicht wirtschaftlicher Eigentümer	21
V. Zusammenfassung	23

Literatur: *Brink/Dienes/Icks/Schröder*, Nutzung von Cloud-Computing im Verarbeitenden Gewerbe, IfM Bonn: Denkpapier 01/2017, Bonn; *Deubert/Lewe*, Aktivierbarkeit von Implementierungskosten bei Verträgen über Softwarenutzung nach HGB, BB 2021, 2800; *Deubert/Lewe*, Bilanzierung von Software beim Anwender nach HGB – Besonderheiten bei Cloud-Lösungen, BB 2019, 811; *Fink*, Die Bilanzierung von Apps, Clouds und Webseiten nach IFRS, PiR 2019, 193; *Gerlach/Oser*, Handelsrechtliche Behandlung von Implementierungskosten bei SaaS-Verträgen im Rahmen von Cloud Computing, DB 2019, 1969; *Mujkanovic*, Bilanzierung von Software nach IDW RS HFA 11 n.F. und 31 n.F. – Das IDW schwenkt auf die DRSC-Linie ein, StuB 2018, 49; *Schiffers*, Geänderte steuerliche Rahmenbedingungen: Drittes Corona-Steuerhilfegesetz und Nutzungsdauer von Computerhardware und bestimmter Software, DStZ 2021, 280; *Seidel/Grieger/Muske*, Bilanzierung von Entwicklungskosten nach dem BilMoG, BB 2009, 1289; *Tettenborn/Morgenstern/Orth*, Die Bilanzierung von Anwendersoftware als Anlagevermögen – Eine Systematisierung, StuB 2021,

227; *Velte/Wulf*, Rückstellungen für passive latente Steuern bei Personengesellschaften, DStZ 2013, 150; *Zwirner/Zieglmaier/Heyd*, Bilanzierung und Besteuerung digitaler Leistungen, StuB 2019 (Beilage zu Heft 9), 1.

I. Einleitung

Dem Einsatz von Softwarelösungen in Unternehmen kommt angesichts der zunehmenden Digitalisierung und Automatisierung von Prozessabläufen eine immer höhere Bedeutung zu, der durch die Covid-19-Pandemie weiter Auftrieb erfahren hat. Die digitale Transformation wirkt sich nicht nur auf die Technologien und Prozesse im Rechnungswesen aus, sondern stellt auch die bilanzielle Abbildung vor neue Herausforderungen.

Bei Software handelt es sich prinzipiell um einen immateriellen Vermögensgegenstand. Die Antwort der handelsrechtlichen Bilanzierung lautet – in Abhängigkeit von der Erfüllung der Aktivierungsvoraussetzun-

gen – einfach: Aufwand oder Aktivierungswahlrecht. Jedoch ist die bilanzielle Abbildung auch von erworbenen Softwarelösungen durchaus komplex, da je nach Vertragsgestaltung ein Herstellungsvorgang begründet sein kann. Zudem müssen selbst bei Anwendungssoftware häufig unternehmensspezifische Anpassungen vorgenommen werden. Dies betrifft insbesondere Standardsoftware, wozu auch die zur Steuerung und Optimierung von Geschäftsprozessen eingesetzte Enterprise Resource Planning Software (ERP-Software) gehört. Der gesamte Vorgang der Anpassung an unternehmensspezifische Belange wird als Implementierung bezeichnet. Die Implementierungskosten können durchaus das Fünf- bis Zehnfache der Lizenzkosten betragen.¹⁾ In diesem Kontext sind Fragen nach der Behandlung von Implementierungskosten wie auch Kosten für Erweiterungen und wesentlichen Verbesserungen sowie Wesensänderungen zu klären. Darüber hinaus findet in den letzten Jahren v.a. aus Kostengründen die Möglichkeit der Nutzung von Software as a Service (SaaS) im Rahmen des Cloud Computing mehr und mehr Anwendung. Für die bilanzielle Behandlung ist hierbei die Frage des wirtschaftlichen Eigentums zu klären.

Der vorliegende Beitrag zeigt zunächst die Systematisierung der Software auf und nimmt eine Einordnung von Software als materiellen oder immateriellen Vermögensgegenstand vor, woraus sich die Ansatzvorschriften bestimmen. Anschließend widmet sich der Beitrag der Bilanzierung von Anwendungssoftware. Neben der Abgrenzung von Anschaffungs- und Herstellungsvorgängen samt Aktivierungsfolgen werden bedeutsame Maßnahmen zur Anpassung von Software wie etwa Customizing, Wesensänderungen, Modifikationen sowie Updates und Release-Wechsel und ihre bilanzielle Behandlung hinsichtlich ihrer Aktivierbarkeit untersucht. Zudem wird auf die Erst- und Folgebewertung eingegangen. Im Anschluss wird nach Klärung des Begriffs „Cloud Computing“ die Bilanzierung von Software as a Service-Verträgen beleuchtet.

II. Systematisierung von Software gem. IDW RS HFA 11 n.F.

Im Gegensatz zur Hardware, die physisch greifbare Vermögensgegenstände wie den Computer und sämtliche Peripheriegeräte einschließlich Bildschirm, Tastatur und Maus sowie auch den Server umfasst, gehören zur Software insbesondere Programme und weitere Daten, die zum Betrieb eines Computers notwendig sind. Apps, die auch für Mobilgeräte wie Smartphones und Tabletcomputer zum Einsatz kommen, gehören ebenso zu Softwareanwendungen.²⁾

Im Prinzip werden wie folgt **drei Arten** von Software unterschieden:³⁾

- **Firmware:** Software, die fest mit einem elektronischen Gerät verbunden und nur zusammen mit diesem lauffähig ist. Ohne die Hardware ist die Firmware nicht nutzbar. Zu solchen Programmbausteinen gehören z.B. Steuerungssoftware einer Maschine oder das BIOS (Basic-Input/Output System) eines Computers.

- **Systemsoftware:** umfasst alle im Betriebssystem zusammengefassten Programme und stellt die Betriebsbereitschaft der Hardware her, also insb. die Steuerung von Programmabläufen. Systemsoftware stellt somit bei Nutzung des Computers eine Verbindung zur Hardware her und dient der praktischen Anwendung. Als bedeutsame Betriebssysteme sind z.B. Windows, Linux oder Mac OS X zu nennen.
- **Anwendungssoftware:** Oberbegriff für alle Programme zur Lösung von Datenverarbeitungsaufgaben bzw. zur Bearbeitung von Vorgängen des Anwenders. Die Anwendungssoftware ist in **Individualsoftware**, die ausschließlich auf die Bedürfnisse eines Anwenders zugeschnitten ist, und **Standardsoftware**, die einen klar definierten Anwendungsbereich abdeckt und sich für einen Einsatz bei vielen Anwendern eignet (z.B. Microsoft Office), zu unterscheiden. Standardsoftware kann durch das sog. Customizing auf individualisierte Bedürfnisse zugeschnitten werden; dies betrifft ERP-Programme, mit denen bestimmte Unternehmensfunktionen (Materialwirtschaft, Produktion, Logistik oder Finanz- und Rechnungswesen) geplant und gesteuert werden wie z.B. SAP oder Oracle.

Software, die im unternehmerischen Leistungsprozess eingesetzt wird, dient der Betriebsbereitschaft und wird in aller Regel länger als zwölf Monate genutzt, so dass eine Zuordnung zum **Anlagevermögen** erfolgt. Gleiches gilt für den Quellcode von Software. Umlaufvermögen liegt dann vor, wenn das bilanzierende Unternehmen die Software für einen Auftraggeber programmiert.

Im Zuge der Digitalisierung haben Begriffe wie etwa Big Data, Business Intelligence, Blockchain, Data Analytics, Data Mining, Industrie 4.0, künstliche Intelligenz Einzug erhalten. Aus Sicht der Bilanzierung handelt es sich hierbei schlicht um Software, konkret um Anwendungssoftware.⁴⁾ Cloud Computing kommt in den letzten Jahren verstärkt zum Einsatz, da hiermit die Möglichkeit eröffnet wird, Softwarelösungen schnell und kosteneffizient einzuführen. Die Besonderheiten des Cloud Computing werden in einem separaten Kapitel betrachtet.⁵⁾

III. Bilanzierung erworbener Software als immaterieller Vermögensgegenstand des Anlagevermögens

1. Einordnung erworbener Software als materieller oder immaterieller Vermögensgegenstand und Ansatzvorschriften

Software wird zumeist zusammen mit der Hardware gekauft. Grundsätzlich ist dabei der Einzelbewertungsgrundsatz zu beachten, d.h. Abgrenzung der erworbenen Vermögensgegenstände und Aufteilung des Gesamtkaufpreises auf die erworbenen Vermögensge-

1) Vgl. BMF v. 18.11.2005, IV B 2 – S 2172-37/05, BStBl I 2005, 1025, Rz. 6 (letztmals anzuwenden für Wj., die vor dem 1.1.2021 enden; siehe BMF v. 26.2.2021, IV C 3 – S 2190/21/10002 :013, BStBl I 2021, 298).

2) Vgl. Zwirner/Ziegler/Heyd, StuB 2019, 2.

3) Vgl. IDW RS HFA 11 n.F., Rz. 3.

4) Vgl. Loitz, DB 2017, M5.

5) Vgl. die Ausführungen in Kapitel IV.

genstände. Bezugnehmend auf die zuvor genannten drei Arten von Software ergibt sich die Zuordnung wie folgt:

Die **Firmware** (immaterieller Natur), die in einem elektronischen Gerät (materieller Natur) eingebettet ist und mit diesem in einem einzigen Funktionszusammenhang steht, ist nicht selbständig am Markt verfügbar und somit nicht selbständig bewertbar. Daher ist eine Aufspaltung in zwei Posten (Sachanlage- und immaterielles Anlagevermögen) nicht zulässig. Die Einstufung als materieller oder immaterieller Vermögensgegenstand richtet sich nach dem Wertverhältnis zwischen dem materiellen und immateriellen Anteil. Im Falle eines Mastertonträgers überwiegt der Wert der immateriellen Komponente und es erfolgt bei Erfüllung aller Aktivierungsvoraussetzungen ein Ansatz als immaterieller Vermögensgegenstand.⁶⁾ Firmware stellt dagegen einen unselbständigen Teil der Hardware dar, so dass die materielle Komponente überwiegt und die Firmware – unabhängig von der Zugangsart (käuflich erworben oder selbst erstellt) – nach Handels- und Steuerrecht zusammen mit dem Sachanlagevermögen in der Bilanz anzusetzen ist.⁷⁾

Bei **Systemsoftware** liegt ebenso wie bei Anwendungssoftware ein immaterieller Vermögensgegenstand vor, da die Software im Vergleich zum Datenträger den weitaus größeren Wert ausmacht. Beide sind selbständig verwertbar. So können Computer unterschiedliche Betriebssysteme nutzen und die Systemsoftware kann auch nach Löschung durch eine andere Systemsoftware ersetzt werden. Systemsoftware wird häufig im Paket mit der Hardware (PC oder Laptop) ohne gesonderte Berechnung erworben (sog. **Bundling**). Wenn eine Aufteilung des Gesamtpreises auf Soft- und Hardware nicht möglich ist, weil beide Komponenten nicht gesondert am Markt angeboten werden und somit keine separaten Marktpreise vorliegen, ist ausnahmsweise eine Behandlung der Systemsoftware zusammen mit der Hardware möglich, so dass eine Aktivierung zusammen mit dem Sachanlagevermögen vorzunehmen ist.⁸⁾ Dies gilt z.B. für die Treibersoftware von Druckern oder Scannern, die nur zusammen mit diesen Peripheriegeräten verkauft wird. Ebenso ist – auf Grund der i.d.R. nicht separat vertriebenen vorinstallierten System- und Anwendungssoftware – eine Aufteilung bei Smartphones und Tablets nicht möglich.⁹⁾ Fraglich ist, wie zu verfahren ist, wenn die Softwarekomponente als immaterielle Ressource den wesentlichen Nutzen stiftet. In Zweifelsfällen wie bei nicht trennbaren materiellen und immateriellen Komponenten (z.B. Maschinen- und Steuerungssoftware) schreibt DRS 24.10¹⁰⁾ eine Zuordnung zur Hauptkomponente vor.

Anwendungssoftware kann unabhängig von Standard- oder Individualsoftware jederzeit modifiziert oder ausgetauscht werden und ist daher separat von der Hardware als immaterieller Vermögensgegenstand zu bilanzieren.¹¹⁾ Ist in der Rechnung kein gesonderter Betrag ausgewiesen, ist der Marktpreis für beide Komponenten zu ermitteln und der Rechnungsbetrag (netto) entsprechend der Relation zum Marktpreis aufzuteilen. Auch wenn die ERP-Systeme aus verschiedenen Modulen bestehen, ist lediglich ein Vermögensge-

genstand zu aktivieren. Dies gilt selbst dann, wenn die Softwaremodule zu unterschiedlichen Zeiten erworben wurden.

Die **Zugangsart** der System- und Anwendungssoftware hat Einfluss auf die grundsätzliche **bilanzielle Behandlung**. Während übereinstimmend nach Handels- und Steuerrecht sowohl für Sachanlagen als auch für entgeltlich erworbene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens eine Ansatzpflicht besteht, laufen die Vorschriften für selbst erstellte immaterielle Anlagen auseinander. Nach § 248 Abs. 2 Satz 1 bis 2 HGB besteht ein Aktivierungswahlrecht für selbst geschaffene immaterielle Anlagen, es sei denn, es handelt sich um Marken, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten oder vergleichbare immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens. Gleiches gilt – abgesehen von § 248 Abs. 2 Satz 2 HGB (Verbote) – für geschenkte und unentgeltlich erworbene Software, da es ebenso wie bei Selbsterstellung an einem objektiven Wert mangelt und eine erhebliche Bewertungsunsicherheit besteht.

Anders als das Handelsrecht erlaubt das Steuerrecht keine Aktivierungsmöglichkeit für selbst erstellte immaterielle Wirtschaftsgüter (§ 5 Abs. 2 EStG), so dass alle Aufwendungen als Betriebsausgaben abzugsfähig sind. Neben selbst erstellter unterliegt auch geschenkte und unentgeltlich zugegangene Software (Free- oder Shareware) des Anlagevermögens einem Ansatzverbot. Lediglich entgeltlich erworbene immaterielle Wirtschaftsgüter sind zu aktivieren.

Praxishinweis: Das Aktivierungswahlrecht nach § 248 Abs. 2 Satz 1 HGB bzw. das Aktivierungsverbot nach § 5 Abs. 2 EStG gilt nicht für selbst erstellte immaterielle Vermögensgegenstände des **Umlaufvermögens**. Immaterielles Umlaufvermögen unterliegt sowohl nach Handels- als auch nach Steuerrecht einem Aktivierungsgebot.

Wenn selbst erstellte Software in der Handelsbilanz wahlweise aktiviert wird, sind passive latente Steuern zu buchen, da selbst erstellte immaterielle Wirtschaftsgüter steuerrechtlich ansatzverboten sind. Darüber hinaus ist die handelsrechtliche Aktivierung mit einer Ausschüttungs- und Abführungssperre verbunden (§ 268 Abs. 8 HGB).¹²⁾

Tabelle 1 fasst die Merkmale der Software für die drei verschiedenen Arten zusammen.

6) Vgl. Coenenberg/Haller/Mattner/Schultze, Einführung in das Rechnungswesen, 2018, 184.

7) Vgl. IDW RS HFA 11 n.F., Rz. 4.

8) Vgl. IDW RS HFA 11 n.F., Rz. 6.

9) Vgl. IDW RS HFA 11 n.F., Rz. 6; Zwirner/Zieglmaier/Heyd, StuB 2019, 2.

10) DRS 24 „Immaterielle Vermögensgegenstände im Konzernabschluss“ gilt grundsätzlich für den Konzernabschluss, jedoch wird eine Anwendung für den Jahresabschluss empfohlen (DRS 24.6).

11) Vgl. IDW RS HFA 11 n.F., Rz. 5; vgl. auch BFH v. 3.7.1987, III R 7/86, BStBl II 1987, 728; v. 18.5.2011, X R 26/09, BStBl II 2011, 865.

12) Vgl. die Ausführungen in Kapitel III.2.d).

Art der Software	Selbständige Verwertbarkeit	Art des Vermögensgegenstands	Ansatzvorschriften
Firmware	nicht gegeben, da einzelne Bestandteile nicht selbstständig verwertet werden können	Zuordnung zum Sachanlagevermögen	Ansatzpflicht für Sachanlagen nach Handels- und Steuerrecht unabhängig von der Zugangsart
Systemsoftware	gegeben, da Software verändert und ausgetauscht werden kann	immaterielles Anlagevermögen; Ausnahme: sog. Bundling bei Systemsoftware	<u>Käuflich erworben:</u> Ansatzpflicht nach Handels- und Steuerrecht ;
Anwendungssoftware: Standard- und Individualsoftware			<u>Selbst erstellt:</u> Handelsrecht: Ansatzwahlrecht; Steuerrecht: Ansatzverbot

Tabelle 1: Systematisierung von Software als Anlagevermögen gem. IDW RS HFA 11 und Ansatzvorschriften

Für Software des immateriellen Anlagevermögens ist somit entscheidend, ob ein Herstellungs- oder ein Anschaffungsvorgang vorliegt. Während gekaufte Software wie überwiegend im Falle von Systemsoftware und Standardsoftware und teils auch für Individualsoftware übereinstimmend nach Handels- und Steuerrecht als immaterieller Vermögensgegenstand zu aktivieren ist, kann das bilanzierende Unternehmen im Falle selbst erstellter Software wie bisweilen für Individualsoftware auf Grund des handelsrechtlichen Ansatzwahlrechts entscheiden, ob ein Bilanzansatz erfolgen soll oder nicht. In der Steuerbilanz besteht hingegen ein Ansatzverbot.

Im Folgenden wird gezeigt, dass insbesondere bei erworbener Software der zu Grunde liegende Vertrag von zentraler Bedeutung für die Ansatzentscheidung ist. Zur Beantwortung der Ansatzfrage ist zu prüfen, ob der Softwareanwender oder der Softwareanbieter das Herstellungsrisiko trägt. Des Weiteren ist für die Frage der Aktivierung entscheidend, ob es sich um Aufwendungen zur Herstellung der Betriebsbereitschaft handelt oder ob diese darüber hinausgehen.

2. Ansatz und Bewertung von Anwendungssoftware

a) Abgrenzung zwischen Anschaffungs- und Herstellungsvorgang bei Anwendungssoftware und Aktivierungsfolgen

Bei der Prüfung des Bilanzansatzes von Individualsoftware ist entscheidend, ob das bilanzierende Unterneh-

men als Softwareanwender oder ob der Softwareanbieter als dritte Person das Herstellungsrisiko trägt. Im Falle der **eigenen Herstellung durch das Unternehmen**, z.B. IT-Abteilung programmiert ein Kundenadressenverwaltungssystem, verbleibt das Herstellungsrisiko beim Unternehmen. In der Folge unterliegen die für die Erstellung der Individualsoftware entstandenen Personal- und Materialkosten nach Handelsrecht dem Aktivierungswahlrecht¹³⁾ und nach Steuerrecht dem Aktivierungsverbot. Gleiches gilt, wenn das bilanzierende Unternehmen die Software nicht selbst herstellt, sondern mit einem Softwareanbieter einen **Dienstvertrag** (§ 611 BGB) zur Softwareentwicklung abschließt. Kennzeichnend für den Dienstvertrag ist, dass das Unternehmen (Softwareanwender) als Dienstherr das wirtschaftliche Risiko (Herstellungsrisiko) trägt; bilanziell ist ein Zugang der Software per Dienstvertrag der Eigenherstellung gleichgestellt.¹⁴⁾

Anders als beim Dienstvertrag wird beim **Werkvertrag** (§ 612 BGB) in aller Regel ein konkreter Erfolg geschuldet. Aus Sicht des bilanzierenden Unternehmens als Softwareanwender liegt ein Anschaffungsvorgang vor, da dem Softwareanbieter als beauftragtes Unternehmen (Auftragnehmer) die Projektleitung und Federführung obliegt, er die Gewährleistung übernimmt und somit das Herstellungsrisiko trägt. Sollten Mitarbeiter des Softwareanwenders bei der Programmerstellung eingesetzt werden, verbleibt das Herstellungsrisiko in aller Regel beim Softwareanbieter. Die aus dem Einsatz eigener Mitarbeiter resultierenden Kosten sind als Anschaffungsnebenkosten i.S.d. § 255 Abs. 1 HGB zu aktivieren.¹⁵⁾ Auch im Falle eines **Kaufvertrags** (§ 433 BGB) trägt in aller Regel der Softwareanbieter das Herstellungsrisiko, so dass ebenfalls ein aktivierungspflichtiger Anschaffungsvorgang vorliegt. Die folgende Abbildung zeigt die Systematik der Aktivierbarkeit von Individualsoftware im Überblick.

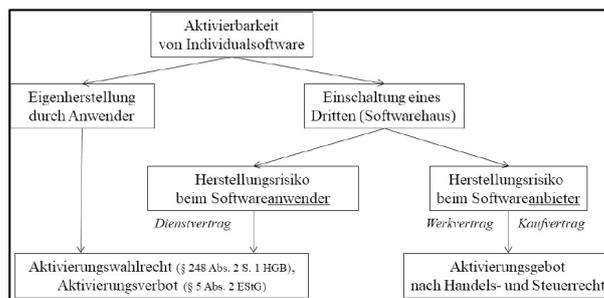


Abb. 1: Aktivierbarkeit von Individualsoftware nach Handelsrecht

Bei Vorliegen von Werk- und Kaufverträgen für den Zugang von Anwendungssoftware trägt als Ausnahmefall nur dann das bilanzierende Unternehmen als Softwareanwender das Herstellungsrisiko, wenn die erworbenen Programmteile durch die Verbindung mit der Individualsoftware untergehen und dementsprechend nicht selbstständig genutzt werden können. In solchen Fällen stellen die Aufwendungen aktivierbare

13) Zu den Voraussetzungen der Aktivierung bei Nutzung des Aktivierungswahlrechts vgl. DRS 24.45.
 14) Vgl. IDW RS HFA 11 n.F., Rz. 9.
 15) Vgl. IDW RS HFA 11 n.F., Rz. 10; Zwirmer/Zieglmaier/Heyd, StUB 2019, 6.

Herstellungskosten nach Handelsrecht dar,¹⁶⁾ wohingegen ein Aktivierungsverbot nach Steuerrecht gegeben ist.

ERP-Software wird in aller Regel als **Standardsoftware** käuflich erworben und an unternehmensspezifische Belange angepasst, hierzu gehören insbesondere Customizing sowie Programmiererweiterungen und Programmanpassungen. Auch wenn die Standardsoftware an betriebliche Besonderheiten anzupassen ist, stellt der Kauf von Standardsoftware einen **aktivierungspflichtigen Anschaffungsvorgang** dar.¹⁷⁾

Unabhängig davon, ob die Software selbst erstellt oder käuflich erworben wurde, stellt sich die Frage der Behandlung von Implementierungskosten, die im Zusammenhang mit dem Softwarekauf anfallen und insb. bei Standardsoftware recht hoch sein können. Die gesamten Implementierungskosten können das Fünf- bis Zehnfache der Lizenzkosten betragen.¹⁸⁾ Zu den Implementierungskosten gehören alle Kosten der Software-Einführung, wobei die durchgeführten Maßnahmen entweder der Erreichung der Betriebsbereitschaft dienen oder darüber hinausgehen und ggf. einen Herstellungsvorgang begründen. Im Folgenden werden als bedeutsame Maßnahmen der Anpassung von Software Wesensänderung, Modifikationen, Customizing sowie Updates und Release-Wechsel thematisiert.¹⁹⁾ Im Anschluss wird beleuchtet, welche Kosten aktivierungspflichtige Anschaffungskosten darstellen, welche Folgewirkungen mit der handelsrechtlichen Aktivierung verbunden sind und welche Vorgaben für die Folgebewertung zu beachten sind.

b) Maßnahmen zur Anpassung von Software und Aktivierungsfolgen

aa) Wesensänderungen einer betriebsbereiten Software

Eine Wesensänderung der Software liegt vor, wenn das Unternehmen als Softwareanwender nach dem Kauf bei der Anpassung an die betrieblichen Bedürfnisse so umfangreiche Modifikationen vornimmt, dass die Software in ihrem Wesen verändert wird.²⁰⁾ Dies ist durchaus üblich bei ERP-Software, die z.B. im Zuge von Industrie 4.0 das systemseitige Instrument mit unterschiedlichen Softwarelösungen darstellt, um im Unternehmen sowohl in der Produktentwicklung als auch in Produktion und Vertrieb wie auch beim Einsatz des Produktes beim Kunden, eine intelligente Vernetzung zu erreichen. Im Falle von umfangreichen Modifikationen entsteht **quasi ein neuer immaterieller Vermögensgegenstand** – genauer ausgedrückt geht die Standardsoftware in einem neuen Vermögensgegenstand „Individualsoftware“ unter. Ausschlaggebend für die Beurteilung einer Wesensänderung und mithin des Vorliegens eines neuen Vermögensgegenstands ist die Art der vor und nach der Anpassung vorhandenen Funktionen der Software.²¹⁾

Die bilanzielle Einstufung von wesentlichen Änderungen als Anschaffungs- oder Herstellungsvorgang hängt – analog zur Individualsoftware – davon ab, ob der Softwareanwender oder -anbieter das **Herstellungsrisko** trägt.²²⁾ Trägt das Unternehmen das Herstellungsrisko, besteht das Aktivierungswahlrecht für immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens gem. § 248 Abs. 2 Satz 1 HGB (DRS 24.37), je-

doch steuerbilanziell ein Aktivierungsverbot, d.h. abzugsfähige Betriebsausgabe. Wenn der Softwareanbieter das Herstellungsrisiko trägt, ist eine Aktivierung des neuen immateriellen Vermögensgegenstands vorzunehmen (DRS 24.38). Dies gilt ebenso steuerbilanziell, wenn ein neues Wirtschaftsgut entsteht.

bb) Maßnahmen zur Erweiterung oder Verbesserung der betriebsbereiten Anwendungssoftware

Von der Wesensänderung bei der Standardsoftware sind **Programmiererweiterungen oder über den ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserungen der Anwendungssoftware (Modifikationen)** zu unterscheiden, da diese nicht mit einer wesentlichen Änderung verbunden sind und aus der ERP-Software keine Individualsoftware wird. Demzufolge ändert sich bei Erweiterungen oder Verbesserungen nichts an der ursprünglichen Software vom Gepräge her; die Einstufung in Erwerb oder Herstellung ist somit bei Modifikationen ohne Belang (DRS 24.31). Vielmehr handelt es sich **um nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten**, so dass die Ansatzstetigkeit des § 246 Abs. 3 Satz 1 HGB greift und die damit verbundenen Aufwendungen ebenso zu behandeln sind wie jene zur Erlangung der ursprünglichen Software, d.h.

- wurde die ursprüngliche Software als Anschaffungsvorgang aktiviert, erhöhen die Kosten für die Modifikation nachträglich den Restbuchwert der modifizierten Software; dies gilt unabhängig davon, ob das Unternehmen oder der Softwareanbieter das Risiko der erfolgreichen Modifikation trägt (DRS 24.32). Die Ausschüttungssperre des § 268 Abs. 8 Satz 1 HGB greift nicht für die nachträgliche Buchwerterhöhung;
- wurde die ursprüngliche Software als Herstellungsvorgang i.S.d. Wahlrechts (§ 248 Abs. 2 Satz 1 HGB) aktiviert, sind ebenso die Kosten für die Modifikation zu aktivieren;
- wurde die ursprüngliche Software als Herstellungsvorgang i.S.d. Wahlrechts (§ 248 Abs. 2 Satz 1 HGB) nicht aktiviert, sind ebenso die Kosten für die Modifikation sofort in voller Höhe als Aufwand zu verrechnen. Dies gilt auch dann, wenn das Risiko einer erfolgreichen Modifikation bei einem Dritten liegt (DRS 24.33).²³⁾

Ein Indiz für eine Modifikation kann die Änderung oder Erweiterung des Quellcodes der erworbenen Software sein, die so umfangreich ausfällt, dass die Software z.B. nicht mehr releasefähig ist, die Gewährleistungsansprüche gegenüber dem Softwareanbieter verloren gehen und somit der Softwareanwender das

16) Vgl. IDW RS HFA 11 n.F., Rz. 11.

17) Vgl. IDW RS HFA 11 n.F., Rz. 13.

18) Vgl. BMF v. 18.11.2005, IV B 2 – S 2172–37/05 BStBl I 2005, 1025, Rz. 6 (letztmals anzuwenden für Wj., die vor dem 1.1.2021 enden; siehe BMF v. 26.2.2021, IV C 3 – S 2190/21/10002 :013, BStBl I 2021, 298).

19) Vgl. Zwirner/Zieglmaier/Heyd, StuB 2019, 6.

20) Vgl. IDW RS HFA 11 n.F., Rz. 14.

21) Vgl. IDW RS HFA 11 n.F., Rz. 14; Mujkanovic, StuB 2018, 49.

22) Vgl. IDW RS HFA 11 n.F., Rz. 15; vgl. auch die Ausführungen in Kapitel III.2.a).

23) Vgl. IDW RS HFA 11 n.F., Rz. 16.

Herstellungsrisiko trägt.²⁴⁾ In jedem Fall muss das bilanzierende Unternehmen (Softwareanwender) den Quellcode besitzen und berechtigt sein, eine Änderung des Quellcodes vorzunehmen.²⁵⁾ Dementsprechend unterliegen Modifikationsaufwendungen steuerbilanziell einem Aktivierungsverbot, es sei denn, die Modifikation erfolgt an käuflich erworbener Software und der Softwareanbieter trägt das Herstellungsrisiko. In einem solchen Fall handelt es sich um nachträgliche Anschaffungskosten.

Praxishinweis: In der Praxis kann es zu Abgrenzungsproblemen zwischen Programmiererweiterung oder wesentlicher -verbesserung sowie Wesensänderungen kommen. Eine Erweiterung oder wesentliche Verbesserung einer Software liegt vor, wenn diese z.B. durch den Kauf nachträglicher Module, die in das Gesamtsystem integriert werden, eine zusätzliche Funktion erhält oder sich der Anwendungsbeereich z.B. durch den Erwerb weiterer Nutzungsrechte erweitert.²⁶⁾

cc) Customizing

Insbesondere bei ERP-Software als betrieblich genutzte Standardsoftware können notwendige Anpassungen an die betrieblichen Bedürfnisse des Unternehmens erforderlich werden. Bei diesem Customizing geht es nicht um eine Wesensänderung und auch nicht um eine Programmänderung oder -erweiterung, sondern um Maßnahmen, die dazu dienen, die Standardsoftware in das spezielle Umfeld des Unternehmens (Softwareanwenders) einzubetten.

Entscheidend für die bilanzielle Behandlung ist, ob es sich um Aktivitäten handelt, die der **Herstellung der Betriebsbereitschaft** dienen, oder ob eine umfangreiche Bearbeitung und Ergänzung der Standardkonfigurationen der Software vorliegt. Im erstgenannten Fall sind die entstandenen Kosten, selbst wenn diese dem Anschaffungsvorgang nachgelagert sind, als Teil des Anschaffungsvorgangs zu sehen und als **Anschaffungsnebenkosten** zu aktivieren,²⁷⁾ da der Funktionsumfang der Software im Originalzustand durch die Herstellung der Betriebsbereitschaft nicht geändert wird; das Herstellerrisiko verbleibt beim Softwareanbieter. Dies gilt auch, wenn die Leistungen als Dienstvertrag erbracht worden sind.²⁸⁾

Die bilanzielle Behandlung von Kosten des Customizings mit umfangreicher Bearbeitung der Standardkonfigurationen der Software erfolgt analog zur Behandlung der Kosten für wesentliche Veränderungen und Modifikationen,²⁹⁾ d.h. die Bilanzierung der Kosten **analog zur ursprünglichen Software** ist maßgebend.³⁰⁾

Praxishinweis: „Wenn die Aufwendungen für Customizing im Verhältnis zu den Anschaffungskosten der Softwarelizenz gering sind, kann davon ausgegangen werden, dass die Maßnahmen der Vernetzung in einen betriebsbereiten Zustand dienen.“³¹⁾ Diese Kosten stellen aktivierungspflichtige Anschaffungsnebenkosten dar.

dd) Updates und Release-Wechsel

Updates stehen für eine neue Programmversion von bestehenden Softwaremodulen und können zu techni-

schon Modifikationen, Verbesserungen oder kleineren funktionalen Erweiterungen führen oder aber Patches mit Fehlerbehebungen zur Software darstellen. Updates sind i.d.R. nur mit kleinen Änderungen oder Verbesserungen der Funktionsfähigkeit der bestehenden Software verbunden und somit als Erhaltungsaufwand zu verbuchen. Während Upgrades zumeist wesentliche funktionale Erweiterungen und ggf. neue Funktionsbereiche beinhalten und neue Software-Module eingespielt werden, wird bei einem Release-Wechsel der Versionsstand des gesamten Softwaresystems verbessert. Sollte bei einem Release-Wechsel die Aufrechterhaltung der Funktionsfähigkeit bzw. Laufbarkeit (z.B. notwendige Aktualisierungen, Fehlerbehebungen) im Vordergrund stehen, liegt **Wartungsaufwand** (laufender Erhaltungsaufwand) vor.³²⁾ Geht ein Update oder Release-Wechsel hingegen mit einer umfangreicheren Erweiterung oder wesentlichen Verbesserung (**Modifikation**) einher, sind die Ausgaben als nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu aktivieren, sofern zuvor die ursprüngliche Software aktiviert wurde, demgegenüber liegt nach steuerrechtlicher Behandlung Erhaltungsaufwand vor.³³⁾ Letztlich folgt die bilanzielle Abbildung gem. dem **Stetigkeitsgebot** (§ 246 Abs. 3 Satz 1 HGB) der **Bilanzierung der ursprünglichen Software**.³⁴⁾ Dies ist der Fall, wenn die Aktualisierung neue Funktionen mit sich bringt oder neue Module bei einem ERP-System erworben werden.³⁵⁾

Praxishinweis: Kann nicht zweifelsfrei festgestellt werden, ob es sich um Aufwendungen für eine Modifikation der Software oder um Erhaltungsaufwendungen zur Aufrechterhaltung der Funktionsfähigkeit handelt, ist (vorsichtshalber) von Erhaltungsaufwendungen auszugehen (DRS 24.36).

Führen die Veränderungen zu einer tiefgreifenden Überarbeitung der Programmversion im Sinne eines Generationenwechsels, liegt eine **Wesensänderung** vor und somit **faktisch ein neuer Vermögensgegenstand**. Ein solcher Fall liegt bei der Vergabe neuer Lizenzen, beim Bedarf erneuter Datenmigration oder bei

24) Vgl. BMF v. 18.11.2005, IV B 2 – S 2172-37/05, BStBl I 2005, 1025, Rz. 4, 13 (letztmals anzuwenden für Wj., die vor dem 1.1.2021 enden; siehe BMF v. 26.2.2021, IV C 3 – S 2190/21/10002 :013, BStBl I 2021, 298).

25) Vgl. FG Düsseldorf v. 26.4.2011, 13 K 1159/09 F, www.stotax-first.de, Rz. 43, 48.

26) Vgl. Zwirner/Zieglmaier/Heyd, StuB 2019, 7.

27) Vgl. die Ausführungen in Kapitel III.2.c).

28) Vgl. IDW RS HFA 11 n.F., Rz. 18 Analog im Steuerrecht gem. BMF v. 18.11.2005, IV B 2 – S 2172-37/05, BStBl I 2005, 1025, Rz. 6 (letztmals anzuwenden für Wj., die vor dem 1.1.2021 enden; siehe BMF v. 26.2.2021, IV C 3 – S 2190/21/10002 :013, BStBl I 2021, 298).

29) Vgl. die Ausführungen in Kapitel III.2.b)bb).

30) Vgl. IDW RS HFA 11 n.F., Rz. 19.

31) IDW RS HFA 11 n.F., Rz. 20.

32) Vgl. IDW RS HFA 11 n.F., Rz. 21. So auch im Steuerrecht gem. BMF v. 18.11.2005, IV B 2 – S 2172-37/05, BStBl I 2005, 1025, Rz. 16 (letztmals anzuwenden für Wj., die vor dem 1.1.2021 enden; siehe BMF v. 26.2.2021, IV C 3 – S 2190/21/10002 :013, BStBl I 2021, 298).

33) So auch im Steuerrecht gem. BMF v. 18.11.2005, IV B 2 – S 2172-37/05, BStBl I 2005, 1025, Rz. 16 (letztmals anzuwenden für Wj., die vor dem 1.1.2021 enden; siehe BMF v. 26.2.2021, IV C 3 – S 2190/21/10002 :013, BStBl I 2021, 298).

34) Vgl. die Ausführungen in Kapitel III.2.b)bb).

35) Vgl. Zwirner/Zieglmaier/Heyd, StuB 2019, 7.

Erweiterung der Funktionen vor.³⁶⁾ Je nachdem, ob das Unternehmen oder der Softwareanbieter das Herstellungsrisiko trägt, liegt ein Aktivierungswahlrecht nach Handelsrecht, jedoch ein Aktivierungsverbot nach Steuerrecht vor.³⁷⁾ Bei wahlweiser oder pflichtgemäßer Aktivierung geht der Buchwert des veränderten immateriellen Vermögensgegenstands als Teil der Anschaffungs- oder Herstellungskosten in den neuen immateriellen Vermögensgegenstand unter und ist somit umzubuchen (DRS 24.76). Wurde auf den Kaufpreis der Neuversion auf Grund der Nutzung der Vorversion ein Nachlass gegenüber dem Normalpreis gewährt, geht der Buchwert der alten Softwareversion bis zur Höhe des Nachlasses in die Anschaffungskosten der neuen Version ein; ein etwaiger Restbetrag ist außerplanmäßig abzuschreiben.³⁸⁾

c) Aktivierungspflichtige Kosten versus Sofortaufwand

Die aktivierungspflichtigen Kosten umfassen bei Erwerb von Vermögensgegenständen neben dem Kaufpreis auch die Kosten der Betriebsbereitschaft, sofern diese einzeln zuordenbar sind wie auch Nebenkosten und nachträgliche Anschaffungskosten. Zurechenbare Anschaffungspreisminderungen sind in Abzug zu bringen (§ 255 Abs. 1 HGB). Bei Software ist der Zeitpunkt des Erwerbs nicht der Maßstab, ab dem die Kosten im Hinblick auf ihre Aktivierung zu prüfen sind. Vielmehr können Anschaffungskosten bereits vor dem Erwerbszeitpunkt anfallen.³⁹⁾ Die Beurteilung darüber, welche Maßnahmen der Softwarebeschaffung als Anschaffungsvorgang gelten, ist anhand **wirtschaftlicher Gesichtspunkte** zu entscheiden. Dabei ist die Zweckbestimmung der Aufwendungen maßgebend, d.h. jene Kosten, die nach ihrer Zweckbestimmung dem Erwerb oder der Verbringung des betriebsbereiten Zustands dienlich und einzeln zurechenbar sind.⁴⁰⁾

Unabhängig davon, ob es sich um selbst erstellte oder erworbene Anwendungssoftware handelt, ist die Bestimmung des **Zeitpunkts der Betriebsbereitschaft** von Bedeutung. Kosten für die Herstellung der Betriebsbereitschaft sind aktivierungspflichtig, sofern diese der Softwareanschaffung direkt zuzurechnen sind, z.B. direkt zurechenbare Aufwendungen aus Dienstverträgen wie etwa anteilige anhand von Stundensätzen ermittelte Personalaufwendungen.

Betriebsbereitschaft der Software ist gegeben, wenn diese gemäß ihrer Zweckbestimmung im Unternehmen genutzt werden kann. Während die Betriebsbereitschaft bei Standardsoftware in aller Regel bereits mit dem Kauf vorliegt, da diese ohne wesentliche weitere Anpassungen im Unternehmen eingesetzt werden kann, ist Individualsoftware wie auch ggf. unternehmensspezifisch modifizierte Standardsoftware erst dann betriebsbereit, wenn die vom Unternehmen spezifizierten Anforderungen an die Leistungsfähigkeit der Software erfüllt sind.⁴¹⁾

Als Beispiele für **aktivierungspflichtige Kosten** im Zusammenhang mit Customizing sind jene für Programm- und Systemtests (Testläufe) wie auch Beratungshonorare für das Einfahren der Programme zu nennen.⁴²⁾ Weiterhin gelten Kosten für die Einbettung in die bestehende Unternehmenssoftware durch Schnittstellen sowie Installation der Software auf den

lokalen Computern wie auch Kosten des Zusammenfügens einzelner Programme als Voraussetzung einer Betriebsbereitschaft und somit als Anschaffungsnebenkosten von Maßnahmen des Customizing.⁴³⁾

Praxishinweis: In der Praxis muss eine Abgrenzbarkeit z.B. von allgemeiner, grundsätzlicher und spezifischer Beratung gegeben sein, um eine Entscheidung über die Aktivierbarkeit treffen zu können.⁴⁴⁾ Im Falle einer mangelnden Abgrenzbarkeit der Beratungskosten ist vorsichtshalber von einer Aufwandsverrechnung auszugehen.

Alle Kosten, die der Herstellung der Betriebsbereitschaft vor- oder nachgelagert sind, sind ebenso wie Ausgaben, die nur mittelbar der Herstellung der Betriebsbereitschaft dienen, **nicht aktivierungsfähig** und sofort als Aufwand zu verrechnen. So sind Kosten, die im Zusammenhang mit dem Bewerten von Beschaffungsalternativen entstanden sind wie sie z.B. durch vor der Einführung der Software anfallende Aufwendungen für die allgemeine Organisationsberatung, die Analyse und Optimierung der Geschäftsprozesse und die Entwicklung von Grobkonzepten entstehen, als Sofortaufwand zu verrechnen, da diese sog. **Vorkosten** vor der Entscheidung über den Softwarekauf entstehen.⁴⁵⁾ Insofern ist ein konkreter Bezug zur künftigen Software nicht gegeben.⁴⁶⁾ Dies gilt auch für die Ableitung von Feinkonzepten, es sei denn, dass bereits Vorarbeiten für die Software geleistet werden, die direkt in das anschließende Customizing oder die Systeminstallation einfließen.⁴⁷⁾

Kosten sind auch als laufender Aufwand zu verrechnen, wenn ihre Entstehung der Betriebsbereitschaft und somit dem **Anschaffungsvorgang nachgelagert** sind und die Software bereits im Rahmen der betrieblichen Leistungserstellung genutzt wird wie z.B. Kosten für Piloteinsätze, um die Software für einen eingeschränkten Nutzerkreis produktiv zu verwenden. Sofortaufwand greift also für Maßnahmen, die die Betriebsbereitschaft voraussetzen wie z.B. zusätzliche Funktionen in Form von weiteren Auswertungs- oder Abfragemöglichkeiten. Werden die Funktionen hingegen erweitert oder wesentlich verbessert (Modifikation), ist eine Aktivierung geboten;⁴⁸⁾ Gleiches gilt im Falle von Wesensänderungen.⁴⁹⁾

Ebenso dürfen jene Kosten, die lediglich **mittelbar mit der Anschaffung verbunden sind**, nicht aktiviert werden. Hierzu zählen Kosten für Schulungsmaßnahmen für

36) Vgl. auch Zwirner/Zieglmaier/Heyd, StuB 2019, 7. Ebenso gem. Steuerrecht nach BMF v. 18.11.20005, IV B 2 – S 2172, BStBl I 2005, 1025, Rz. 10 (letztmals anzuwenden für Wj., die vor dem 1.1.2021 enden; siehe BMF v. 26.2.2021, IV C 3 – S 2190/21/10002 :013, BStBl I 2021, 298).

37) Vgl. die Ausführungen in Kapitel III.2.a).

38) Vgl. IDW RS HFA 11 n.F., Rz. 21.

39) Vgl. IDW RS HFA 11 n.F., Rz. 25.

40) Vgl. IDW RS HFA 11 n.F., Rz. 26.

41) Vgl. IDW RS HFA 11 n.F., Rz. 29.

42) Vgl. IDW RS HFA 11 n.F., Rz. 17.

43) Vgl. IDW RS HFA 11 n.F., Rz. 17.

44) Vgl. Tettenborn/Morgenstern/Orth, StuB 2021, 227.

45) Vgl. IDW RS HFA 11 n.F., Rz. 27; Zwirner/Zieglmaier/Heyd, StuB 2019, 7.

46) Vgl. Tettenborn/Morgenstern/Orth, StuB 2021, 227.

47) Vgl. IDW RS HFA 11 n.F., Rz. 27.

48) Vgl. die Ausführungen in Kapitel III.2.b)aa).

49) Vgl. die Ausführungen in Kapitel III.2.b)bb).

Administratoren oder Anwender ebenso wie Aufwendungen für die Anpassung von internen Betriebsprozessen (sog. reengineering costs), Weiterentwicklung der vorhandenen IT-Infrastruktur nebst Datenübernahme vom Alt- in das Nachfolgesystem (Migration), Wartungskosten, Erhaltungsaufwendungen sowie Prüfung des ordnungsmäßigen Systemeinsatzes, da diese Maßnahmen nicht für die Betriebsbereitschaft der Software erforderlich sind.

Praxishinweis: Die Anschaffungsnebenkosten sollten detailliert erfasst werden, um eine Abgrenzung zu nicht aktivierbaren Aufwendungen vornehmen zu können.⁵⁰⁾

d) *Folgewirkung einer handelsrechtlichen Aktivierung von selbst erstellter Software*

Macht das Unternehmen infolge des § 248 Abs. 2 Satz 1 HGB von dem Aktivierungswahlrecht Gebrauch, sind folgende Folgewirkungen zu beachten: Passivierung latenter Steuern sowie Ermittlung und Angabe einer Ausschüttungssperre sowie weitere Anhangangaben.⁵¹⁾ Auch nachträglich aktivierte Herstellungskosten, die mit dem Aktivierungswahlrecht der ursprünglichen Software in Verbindung stehen, unterliegen der Ausschüttungssperre und lösen eine Bilanzierung passiver latenter Steuern aus.

Im Fall einer handelsrechtlichen Aktivierung von selbst erstellter Software ist zu prüfen, ob **latente Steuern zu passivieren** sind. Eine Passivierungspflicht liegt vor, sofern nach Saldierung die Steuerbelastung höher ist als die Steuerentlastung (§ 274 Abs. 1 HGB).⁵²⁾

Infolge der Nutzung des Aktivierungswahlrechts ist die Gläubiger schützende **Ausschüttungssperre** des § 268 Abs. 8 HGB zu beachten. Konkret dürfen im Falle einer Aktivierung von selbst erstellten immateriellen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens „*Gewinne nur ausgeschüttet werden, wenn die nach der Ausschüttung verbleibenden frei verfügbaren Rücklagen zuzüglich eines Gewinnvortrags und abzüglich eines Verlustvortrags mindestens den insgesamt angesetzten Beträgen abzüglich der hierfür gebildeten passiven latenten Steuern entsprechen*“ (§ 286 Abs. 8 HGB). Die ausschüttungsgespernten Beträge sind im Anhang i.S.v. § 268 Abs. 8 HGB anzugeben und nach der Herkunft aufzugliedern (§ 285 Nr. 28 HGB).

Praxis-Beispiel:

In der Handelsbilanz wird zu Beginn des Geschäftsjahres 01 selbst erstellte Software i.H.v. 90 000 € aktiviert und über drei Jahre abgeschrieben; der Steuersatz beträgt 30 %. Der Bilanzansatz beträgt Ende 01 nach der Abschreibung (30 000 €) 60 000 €.

Die Ausschüttungssperre beläuft sich Ende 01 – nach Abzug der zu bildenden passiven latenten Steuern – auf 42 000 € (= 60 000 € – (60 000 € × 30 %)).

e) *Folgebewertung von aktivierter Software*

Nach erfolgter Aktivierung ist die Software als Teil des immateriellen Anlagevermögens mit den fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu bewerten. Neben planmäßiger Abschreibung gem. § 253 Abs. 3 Satz 1 HGB sind ggf. außerplanmäßige Abschreibungen und Zuschreibungen zu berücksichtigen. Als Ab-

schreibungsmethode bei **planmäßiger Abschreibung** empfiehlt DRS 24.102 die lineare Abschreibungsmethode, wenn der Verlauf der Abnahme des wirtschaftlichen Werts nicht verlässlich bestimmt werden kann. Gemäß § 7 Abs. 1 Satz 1 EStG ist ERP-Software linear abzuschreiben. Eine planmäßige Abschreibung ist ab dem Zeitpunkt der Betriebsbereitschaft über die voraussichtliche Nutzungsdauer vorzunehmen, der Zeitpunkt der Ingebrauchnahme ist nicht von Belang.⁵³⁾ Der Zeitpunkt der Betriebsbereitschaft ist bei Anwendungssoftware, die ohne Änderungen vom Anwender nutzbar ist, der Zeitpunkt des Erwerbs; bei Individualsoftware und unternehmensspezifisch modifizierter Standardsoftware ist es der Zeitpunkt, an dem die unternehmensspezifischen Anforderungen abgeschlossen sind.⁵⁴⁾

Die **Nutzungsdauer** ist anhand rechtlicher, wirtschaftlicher und sonstiger Faktoren zu bestimmen. Im Zweifel ist eine kürzere Nutzungsdauer heranzuziehen.⁵⁵⁾ Dies gilt insbesondere für Software, die häufig einem schnellen technischen Fortschritt unterliegt. In aller Regel beträgt die Nutzungsdauer von Standardsoftware **drei** und die von Individual- und ERP-Software **fünf Jahre**.⁵⁶⁾ Allerdings können v.a. die neueren Software-Trends wie Data Analytics sehr kurzlebig sein, so dass eine außerplanmäßige Abschreibung bzw. eine Teilwertabschreibung erforderlich sein kann. Eine außerplanmäßige Abschreibung ist gem. § 253 Abs. 3 Satz 5 HGB lediglich bei voraussichtlich dauernder Wertminderung geboten.⁵⁷⁾ Wenn der Grund der außerplanmäßigen Abschreibung entfällt, ist eine Zuschreibung bis zur Höhe der fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten vorzunehmen (§ 253 Abs. 5 HGB).

Das BMF hat erkannt, dass Betriebs- und Anwendungssoftware auf Grund des raschen technischen Fortschritts einem immer schnelleren Wandel unterliegt.⁵⁸⁾ Mit **Schreiben des BMF vom 26.2.2021** wurde die in § 7 Abs. 1 EStG anzusetzende Nutzungsdauer von grundsätzlich drei Jahren auf **ein Jahr** gekürzt, die für nach dem 31.12.2020 beginnende Wirtschaftsjahre Berücksichtigung finden darf.⁵⁹⁾ Demnach können die Anschaffungskosten, ungeachtet der Wertgrenzen von geringwertigen Wirtschaftsgütern (GWG), de facto sofort abgeschrieben werden, so dass eine Wertminderungsprüfung praktisch entfällt. Die GWG-Sofortabschreibung darf lediglich für System- und Anwendungssoftware und analog zu den Verein-

50) Vgl. Tettenborn/Morgenstern/Orth, StuB 2021, 227 f.

51) Anhangangaben werden hier nicht thematisiert, vgl. § 285 Nr. 22 HGB (Forschungs- und Entwicklungskosten betreffend selbst erstellter Software), § 277 Abs. 3 Satz 1 HGB (außerplanmäßige Abschreibungen) sowie DRS 24.134–146.

52) Vgl. zu passiven latenten Steuern Velte/Wulf, DStZ 2013, 150.

53) Vgl. IDW RS HFA 11 n.F., Rz. 37.

54) Vgl. IDW RS HFA 11 n.F., Rz. 34.

55) Vgl. Seidel/Grieger/Muske, BB 2009, 1289 f.

56) Vgl. Zwirner/Zieglmaier/Heyd, StuB 2019, 9; BMF v. 18.11.2005, IV B 2 – S 2172, BStBl I 2005, 1025, Rz. 22 (letztmals anzuwenden für Wj., die vor dem 1.1.2021 enden; siehe BMF v. 26.2.2021, IV C 3 – S 2190/21/10002 :013, BStBl I 2021, 298).

57) Zur Ermittlung des Vergleichswerts von immateriellen Vermögensgegenständen vgl. IDW S 5.

58) So auch IDW RS HFA 11.36 n.F. („sehr hohen Innovationsgeschwindigkeit“).

59) Vgl. BMF v. 26.2.2021, IV C 3 – S 2190/21/10002 :013, BStBl I 2021, 298, Rz. 1, 6; vgl. hierzu Schiffers, DStZ 2021, 280.

fachungen bei geringwertigen Wirtschaftsgütern in Anspruch genommen werden. Diese Anwendung gilt für **Trivialsoftware**, die sich durch Anschaffungskosten von nicht mehr als 800 € auszeichnet.⁶⁰⁾

IV. Software as a Service (Cloud Computing)

1. Zum Begriff „Cloud Computing“ und Servicemodellen

Vor wenigen Jahrzehnten hatten Unternehmen überwiegend noch eigene IT-Abteilungen mit einem Rechenzentrum. Nicht nur die über die Jahre gestiegenen Anforderungen, auch die zunehmenden technischen Möglichkeiten gingen mit einer Spezialisierung von IT-Leistungen einher. In der Folge haben sich mehr und mehr Unternehmen entschieden, betriebliche Prozesse und Funktionen auf andere Dienstleistungsunternehmen auszulagern, vermehrt betrifft die Auslagerung auch IT-Systeme (IT-Outsourcing). Ein Vorteil für das auslagernde Unternehmen ist – analog zum Leasing als Leasingnehmer – das geringe Investitionsrisiko. Mittlerweile werden IT-Dienstleistungen zunehmend aus der „Cloud“ bereitgestellt.⁶¹⁾ Bei Cloud Computing handelt es sich um ein Bereitstellungsmodell für eine schnelle und bedarfsgetriebene Nutzung von Hard- und Softwarekapazitäten über Netzwerke.⁶²⁾ Konkret stellt der Dienstleister dem auslagernden Unternehmen auf Abruf bestimmte Dienstleistungen speziell über das Internet zur Verfügung. Dabei werden **drei Servicemodelle** unterschieden: Infrastructure as a Service (IaaS), Platform as a Service (PaaS) und Software as a Service (SaaS).

Software as a Service (SaaS) findet in der Praxis zunehmend Anwendung, da bei diesem Servicemodell zusätzlich zur Infrastruktur (IaaS) auch System- und Anwendungssoftware des Cloud-Anbieters über Endgeräte (z.B. Laptop oder Smartphones) vom auslagernden Unternehmen genutzt werden. Der Zugriff auf die Anwendungen ist per Webbrowser oder anwendungsspezifischem Interface möglich. Der Service erfolgt vom Anbieter zentral, so dass dem nutzenden Unternehmen gegen ein festes oder variables Entgelt stets die aktuellste Softwareversion zur Verfügung steht.⁶³⁾ Als Bereitstellungsmodelle sind Public Cloud, Private Cloud, Community Cloud und Hybrid Cloud zu unterscheiden. Während beim Private Cloud die Cloud-Umgebung vom Unternehmen selbst betrieben oder von einem dritten Anbieter zur Verfügung gestellt wird und der Cloud-Zugang auf den Nutzer beschränkt ist, stellt der Anbieter beim Public Cloud eine Cloud-Umgebung in aller Regel für einen nicht begrenzten Kundenkreis gemeinschaftlich zur Verfügung. ERP-Software wird durchgängig über Private Cloud zur Verfügung gestellt, da sensible Daten verarbeitet werden.⁶⁴⁾

Cloud Computing-Vereinbarungen können bezüglich Service- oder Lizenzmodell unterschiedlich ausgestaltet sein, so dass die individuellen Vertragsgestaltungen zwischen Cloud-Anbieter und Softwarenutzer zu prüfen sind, um Aussagen über die bilanzielle Abbildung machen zu können. Aus bilanzieller Sicht stellt sich die Frage, ob und wie im Rahmen von SaaS-Verträgen die Software als genutzte IT-Anwendung wie

auch die Implementierungskosten, insb. für den Anschluss der Software, beim auslagernden Unternehmen als Softwarenutzer zu berücksichtigen sind. Für die Beantwortung der Frage ist analog zum Softwareleasing⁶⁵⁾ maßgebend, ob das Unternehmen als Softwarenutzer wirtschaftlicher Eigentümer der Software ist oder nicht, wie im Folgenden aufgezeigt wird. Bei solchen Nutzungsverträgen über Software sind nach h.M. die steuerrechtlichen Leasingregeln anzuwenden.⁶⁶⁾

2. Bilanzierung von Software as a Service-Verträgen

a) Unternehmen als Softwarenutzer ist wirtschaftlicher Eigentümer

Im Rahmen von SaaS-Verträgen zielt das auslagernde Unternehmen auf die Nutzung der Software und hat kein Interesse daran, die IT-Anwendung zu erwerben. Das Dienstleistungsunternehmen bleibt rechtlicher Eigentümer der IT-Anwendung. Handelsbilanziell ist gem. § 246 Abs. 1 Satz 2 HGB jedoch die Zuordnung zum wirtschaftlichen Eigentum entscheidend, wenn rechtliches und wirtschaftliches Eigentum auseinandergehen. Bei Individualsoftware, die auf die individuellen Bedürfnisse des nutzenden Unternehmens zugeschnitten ist, liegt quasi ein Spezialleasing vor.⁶⁷⁾

Ist das Unternehmen als Nutzer einer Individualsoftware und Leasingnehmer der wirtschaftliche Eigentümer,⁶⁸⁾ hat dieses entsprechend der Bilanzierung von Leasinggeschäften die **Software** mit ihren Anschaffungskosten einschl. Nebenkosten und nachträgliche Anschaffungskosten **zu aktivieren**. Kosten für den Anschluss der Software an die betrieblichen Prozesse gehören zu den Anschaffungskosten, da diese nötig sind, um die Betriebsbereitschaft zu erreichen; diese müssen jedoch der Software einzeln zugeordnet werden können. Ebenso stellen alle im Zusammenhang mit der Nutzung der cloud-basierten Software anfallenden **Implementierungskosten** wie z.B. Schnittstellenprogrammierungen, Customizing aktivierungspflichtige Anschaffungsnebenkosten dar.⁶⁹⁾

b) Unternehmen als Softwarenutzer ist nicht wirtschaftlicher Eigentümer

Üblicherweise ist das Unternehmen bei cloud-basierter System- und Standardsoftware nicht wirtschaftlicher Eigentümer, so dass der immaterielle Vermögensgegenstand nicht in der Bilanz des Unternehmens (Soft-

60) Vgl. IDW RS HFA 11 n.F., Rz. 8.

61) Vgl. Gerlach/Oser, DB 2019, 1969.

62) Vgl. BITKOM (Hrsg.), Cloud Computing – Was Entscheider wissen müssen, Leitfaden, Oktober 2009, S. 13; abrufbar unter: <https://www.bitkom.org/sites/default/files/file/import/090921-BITKOM-Leitfaden-CloudComputing-Web.pdf> (letzter Abruf: 3.12.2021).

63) Vgl. Gerlach/Oser, DB 2019, 1969.

64) Vgl. Fink, PIR 2019, 193, 197.

65) Zum Leasing von Software vgl. Zwirner/Zieglmaier/Heyd, StuB 2019, 9.

66) Vgl. IDW RS HFA 11 n.F., Rz. 23; Henneberger/Flick in Schulze-Osterloh/Hennrichs/Wüstemann (Hrsg.), HdJ, Abt. I/8, Rz. 8 (Stand: 2/2020).

67) Vgl. Zwirner/Zieglmaier/Heyd, StuB 2019, 8.

68) Zu Voraussetzungen des Vorliegens von wirtschaftlichem Eigentum vgl. DRS 24.65.

69) Vgl. Gerlach/Oser, DB 2019, 1969, 1970.

wareanwender), sondern in der Bilanz des Dienstleistungsunternehmens (Softwareanbieter) steht. Da das Unternehmen als Softwarenutzer mangels wirtschaftlichem Eigentums keinen (immateriellen) Vermögensgegenstand aktivieren darf, es mithin an einem aktivierungsfähigen Vermögensgegenstand fehlt, können auch keine Anschaffungsnebenkosten oder nachträgliche Anschaffungskosten vorliegen.⁷⁰⁾

Es ist zu prüfen, ob die anfallenden **Implementierungskosten** die Vermögensgegenstandseigenschaften erfüllen. Wenngleich keine Einigkeit besteht, welche Kriterien den handelsrechtlichen Vermögensgegenstand abstrakt bestimmen, spricht sich die h.M. für die selbständige Verkehrsfähigkeit eines Guts als zentrales Kriterium aus.⁷¹⁾ Nach der Verkehrsanschauung muss das individualisierbare Gut einzeln verwertbar sein, d.h. getrennt vom Unternehmen. Diese Trennung ist auch erfüllt, wenn das Gut nur zusammen mit anderen Vermögensgegenständen verwertet werden kann.⁷²⁾ Implementierungskosten stellen jedoch kein einzeln verwertbares Gut dar. Damit ist für das Unternehmen lediglich ein wirtschaftlicher Vorteil verbunden, der nicht auf ein anderes Unternehmen übertragen werden kann.⁷³⁾ Im Ergebnis erfüllen die anfallenden Implementierungskosten nicht die Vermögensgegenstandseigenschaften, die Implementierung ist ohne das Nutzungsrecht wertlos und somit dürfen diese **nicht als separater Vermögensgegenstand** aktiviert werden, sondern sind aufwandswirksam zu verrechnen.⁷⁴⁾ Teils wird in der Literatur versucht, einen **Analogieschluss zu Mietereinbauten bei Gebäuden** zu ziehen und eine isolierte Aktivierbarkeit der Implementierungskosten abzuleiten.⁷⁵⁾ Eine Übertragung der Grundsätze für Ein- oder Umbauten eines Mieters oder Pächters in Gebäude oder Gebäudeteile auf quasi gemietete Software ist jedoch **abzulehnen**, zumal es technisch gesehen bei dem Softwareanwender zu keinem Einbau in die Software, die sich im Eigentum des Dienstleistungsunternehmens befindet, kommt. Insofern scheidet eine separate Aktivierung der Implementierungskosten aus, die somit als Aufwand zu verbuchen sind.⁷⁶⁾

V. Zusammenfassung

System- und Anwendungssoftware gehören neben der Computerhardware zum Kernbereich der Digitalisierung. Zudem hat Software as a Service im Rahmen des Cloud Computing für Unternehmen als Softwareanwender nicht zuletzt aus Wirtschaftlichkeitsgründen durchaus Vorteile und findet mehr und mehr Anwendung, da die Software als Dienstleistung über das Internet bereitgestellt und betreut wird. Der vorliegende Beitrag hat die damit verbundenen handels- und steuerbilanziellen Herausforderungen beleuchtet.

Wie gezeigt worden ist, hat die Zugangsart von System- und Anwendungssoftware Einfluss auf die bilanzielle Behandlung: selbst erstellte Software kann nach Handelsrecht aktiviert werden (Wahlrecht) und ist nach Steuerrecht ansatzverboten; erworbene Software unterliegt einer Aktivierungspflicht. Bei käuflich erworbener Anwendungssoftware ist jedoch die Ver-

tragsgestaltung zu beachten, da entscheidend ist, bei wem das Herstellungsrisiko liegt. So besteht bei Kauf- oder Werkverträgen ein Aktivierungsgebot, nicht aber im Falle von Dienstverträgen, bei denen das Unternehmen als Softwareanwender das Herstellungsrisiko trägt und die Regelungen für selbst erstellte immaterielle Anlagen greifen.

Darüber hinaus ergeben sich unterschiedliche Bilanzierungsfolgen in Bezug auf verschiedene Maßnahmen zur Anpassung oder Weiterentwicklung der Software. Da bei Wesensänderungen letztlich ein neuer immaterieller Vermögensgegenstand entsteht, ist für die bilanzielle Behandlung wiederum entscheidend, wer das Herstellungsrisiko trägt. Im Falle von Modifikationen erfolgt die Bilanzierung der Kosten analog zur ursprünglichen Software. Gleiches gilt für Kosten des Customizings, es sei denn, es handelt sich um Kosten der Betriebsbereitschaft, die Anschaffungsnebenkosten darstellen. Bei Kosten für Updates und Release-Wechsel liegt Erhaltungsaufwand vor, sofern nicht umfangreichere Erweiterungen oder wesentliche Verbesserungen erfolgen oder aber tiefgreifende Überarbeitungen, die auf eine Modifikation oder eine Wesensänderung schließen lassen. Zu den Anschaffungsnebenkosten gehören jene Kosten, die der Betriebsbereitschaft dienen. Der Betriebsbereitschaft vor- oder nachgelagerte Kosten wie auch nur mittelbar mit der Anschaffung verbundene Kosten stellen Aufwand dar. Die Werthaltigkeit der aktivierten Beträge ist regelmäßig zu prüfen, jedoch ist die Werthaltigkeitsprüfung für Software angesichts der Reduzierung der Nutzungsdauer auf ein Jahr de facto gegenstandslos geworden.

Für die bilanzielle Abbildung von Cloud Computing-Lösungen beim Unternehmen als Softwareanwender ist entscheidend, ob das bilanzierende Unternehmen wirtschaftlicher Eigentümer ist oder nicht. Bei Unternehmen als wirtschaftlicher Eigentümer ist unstreitbar eine Aktivierung geboten und die zugehörigen Implementierungskosten stellen Anschaffungsnebenkosten dar. Ist das Unternehmen hingegen nicht wirtschaftlicher Eigentümer, wird teils z.B. mit einem Analogieschluss zu Mietereinbauten bei Gebäuden eine Aktivierung begründet. Dieser Begründung kann jedoch für Cloud Computing-Lösungen nicht gefolgt werden, wie auch vom FG München entschieden wurde, so dass eine Aufwandsverrechnung vorzunehmen ist.

70) Vgl. Schubert/Gadek in Beck'scher Bilanz-Kommentar, 12. Aufl. 2020, § 255 HGB Rz. 72.

71) Vgl. z.B. Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 6. Aufl. 1995, § 246 HGB, Rz. 15 ff.; Schubert/Huber in Beck'scher Bilanz-Kommentar, 12. Aufl. 2020, § 247 HGB Rz. 390.

72) Vgl. DRS 24.22.

73) Vgl. DRS 24.21.

74) So auch Gerlach/Oser, DB 2019, 1969, 1970; FG München v. 4.2.2021, 10 K 1620/20, EFG 2021, 931, Rz. 44-45, rkr. A.A. Deubert/Lewe, BB 2019, 811; Deubert/Lewe, BB 2021, 2801, 2800, 2802.

75) Vgl. Deubert/Lewe, BB 2021, 2800, 2802.

76) Vgl. Gerlach/Oser, DB 2019, 1969, 1970; FG München v. 4.2.2021, 10 K 1620/20, EFG 2021, 931, Rz. 46, rkr.

Das Kartenhaus der erbschaftsteuerrechtlichen Betriebsvermögensvergünstigungen am Beispiel des Ausschlusses der Vermietung von Gewerbeimmobilien

Dipl.-Finw. (FH) Thomas Lörke^{*)}

Die Erbschaft- und Schenkungsteuer ist ein verfassungsrechtlicher Dauerbrenner und war bereits mehrfach Gegenstand bundesverfassungsgerichtlicher Entscheidungen. In seinem Urteil vom 17.12.2014 hat sich das BVerfG erstmals ausführlicher mit der damaligen Konstruktion der Steuerbefreiung für Betriebsvermögen und sonstiges begünstigtes Vermögen in der Erbschaft- und Schenkungsteuer beschäftigt und diese als gleichheitssatzwidrig eingestuft. Auf das Urteil hat der Gesetzgeber mit der Erbschaftsteuerreform 2016 reagiert. Hierdurch wurde unter anderem die Ermittlung des begünstigten Vermögens neu konzipiert.

Ob die Neuregelung des Gesetzgebers ein verfassungsrechtlich sicheres Fundament aufweist, ist fraglich. Wurde vom BVerfG in seiner Entscheidung noch konstatiert, dass es der Steuerbefreiung auf Grund ihrer Gestaltungsanfälligkeit an Zielgenauigkeit mangelt, lässt die gegenwärtige Regelung auch auf Grund ihrer Selektivität an Zielgenauigkeit vermissen. Am Beispiel des Ausschlusses von vermieteten Gewerbeimmobilien aus der Steuerbefreiung zeigt der Beitrag auf, dass auch die gegenwärtige Konstruktion der Steuerbefreiung fragil und deren Vereinbarkeit mit dem allgemeinen Gleichheitssatz zweifelhaft ist.

Inhalt	Seite
I. Einführung	24
II. Förderungsziel der Steuerbefreiung nach §§ 13a bis 13c ErbStG	25
III. Gegenwärtige Konzeption der Steuerbefreiung nach §§ 13a bis 13c ErbStG	25
IV. Gleichheitsrechtliche Untersuchung des Verwaltungsvermögens nach § 13b Abs. 4 Nr. 1 ErbStG	26
1. Grundlagen des allgemeinen Gleichheitssatzes im Steuerrecht	27
2. Begünstigungsausschluss von zur gewerblichen Nutzung vermieteter Immobilien	27
3. Rechtfertigung des Begünstigungsausschlusses	27
a) Ziel des Verwaltungsvermögens	27
b) Rechtfertigungsniveau	28
c) Verhältnismäßigkeit des Verwaltungsvermögens nach § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 1 ErbStG	28
aa) Dritten zur Nutzung überlassene Grundstücke als zulässige Typisierung förderungsunwürdigen Vermögens	28
bb) Vermeidung von Gestaltungsmöglichkeiten	30
cc) Zwischenergebnis	30
d) Verhältnismäßigkeit des Begünstigungsausschlusses durch die Rückausnahmen des § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 ErbStG	30
aa) Rückausnahme für Wohnungsunternehmen	31
bb) Rückausnahme zum Absatz eigener Erzeugnisse	34
V. Zusammenfassung	34

Literatur: *Korezkij*, Update Verwaltungsvermögenstest: Aktuelles aus der Rechtsprechung und Finanzverwaltung, DStR 2018, 715; *Kraft*, Aktuelle Entwicklungen bei der Betriebsvermögensbegünstigung von Wohnungsunternehmen, ZEV 2021, 550; *von Oertzen/Reich*, Das erbschaftsteuerliche Wohnungsunternehmen: der Paukenschlag des BFH, DStR 2018, 1155; *Seer*, Erbschaftsteuerliche Behandlung des Unternehmens-(anteils-)erwerbs – nach wie vor ein Fall für das BVerfG, StuW 2021, 111; *Stoklassa*, Ungeklärte Zweifelsfragen bei der Behandlung von Wohnungsunternehmen i.S.d. § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 lit. d ErbStG n.F., ErbStB 2017, 80.

I. Einführung

Die Erbschaft- und Schenkungsteuer¹⁾ war bereits mehrfach Gegenstand bundesverfassungsgerichtlicher Entscheidungen. Während sich die ersten Entscheidungen des BVerfG besonders mit der Bewertung im Rahmen der Erbschaftsteuer beschäftigten,²⁾ rückte spätestens seit der Entscheidung des BVerfG vom 17.12.2014³⁾ auch die Steuerbefreiung für Betriebsver-

mögen und sonstiges begünstigtes Vermögen nach §§ 13a bis 13c ErbStG in den Vordergrund. Diese gewährt Erwerbern begünstigten Vermögens eine 85 %-ige Steuerbefreiung, wenn alle Tatbestandsvoraussetzungen erfüllt sind.⁴⁾ Eine solch weitreichende Steuerbefreiung führt zu einer enormen Ungleichbehandlung zwischen Erwerbern begünstigten Vermögens und Erwerbern nicht begünstigten Vermögens⁵⁾ und muss wie vom BVerfG betont einer umfassenden Verhältnismäßigkeitsprüfung standhalten.⁶⁾ In seinem Urteil stellte das BVerfG die Unvereinbarkeit der Steu-

*) Dipl.-Finw. (FH) Thomas Lörke ist wissenschaftlicher Mitarbeiter am Institut für Steuerrecht der Universität zu Köln. Dem Beitrag liegt die Mitarbeit an einem Gutachtauftrag zu Grunde.

1) Im Folgenden: Erbschaftsteuer.

2) BVerfG v. 22.6.1995, 2 BvR 552/91, BVerfGE 93, 165; v. 7.11.2006, 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1.

3) BVerfG v. 17.12.2014, 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136.

4) Auf Antrag des Stpfl. ist sogar eine 100 %-ige Steuerbefreiung möglich.

5) BVerfG v. 17.12.2014, 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136, Rz. 127 f.

6) BVerfG v. 17.12.2014, 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136, Rz. 130 f.

erbfreiung für Betriebsvermögen und sonstiges begünstigtes Vermögen mit dem allgemeinen Gleichheitssatz fest, soweit der Tatbestand der Steuerbefreiung derart weit gefasst ist, dass er das Förderungsziel nicht mehr erfüllt oder umfangreiche Gestaltungsmöglichkeiten eröffnet.⁷⁾ Der Gesetzgeber selbst hatte bei der Konzeption der Steuerbefreiung für Betriebsvermögen und sonstiges begünstigtes Vermögen i.d.F. des Erbschaftsteuerreformgesetzes 2009,⁸⁾ welche dem Urteil des BVerfG zu Grunde lag, bereits auf eine Reduzierung von Gestaltungsmöglichkeiten und eine zielgenaue Förderung abgestellt.⁹⁾ Die Absicht der Schaffung einer gestaltungsresistenten und zielgenauen Regelung betonte der Gesetzgeber auch beim Erbschaftsteuerreformgesetz 2016,¹⁰⁾ das als Reaktion auf das Urteil des BVerfG erlassen wurde.¹¹⁾ Augenscheinliche Gestaltungsmöglichkeiten hat der Gesetzgeber hierdurch auch beseitigt.¹²⁾ Bei der Zielgenauigkeit der Steuerbefreiung scheint der Gesetzgeber vorrangig den Fall vor Augen gehabt zu haben, dass nicht förderungswürdiges Vermögen von der Steuerbefreiung erfasst wird. Dies sollte vermieden werden. An einer zielgenauen Förderung fehlt es aber auch im umgekehrten Fall, wenn an sich förderungswürdiges Vermögen von der Steuerbefreiung ausgeschlossen wird.

Dieser Beitrag geht der Frage nach, ob der Gesetzgeber die Anforderung der zielgenauen Förderung im Rahmen der §§ 13a bis 13c ErbStG erfüllt. Am Beispiel der Vermietung von Gewerbeimmobilien wird dargestellt, dass die Steuerbefreiung typische förderungswürdige Sachverhalte nicht erfasst und hierdurch zu einem verfassungswidrigen Begünstigungsausschluss zahlreicher Erwerber von Betrieben führt.

II. Förderungsziel der Steuerbefreiung nach §§ 13a bis 13c ErbStG

Zu Beginn stellt sich die Frage, was durch die Steuerbefreiung gefördert werden soll. Welche Ziele verfolgt der Gesetzgeber und wie wird die Ungleichbehandlung von Erwerbern begünstigten und nicht begünstigten Vermögens gerechtfertigt?

Die erste Steuerbefreiung für Betriebsvermögen wurde im Jahr 1993 in das Erbschaftsteuergesetz eingefügt.¹³⁾ Zur Begründung der Steuerbefreiung hieß es:

„Maßnahmen zur Schonung des Erwerbs von Betriebsvermögen sind wegen der verhältnismäßig geringen Fungibilität, der erhöhten Sozialverpflichtung (Erhaltung von Arbeitsplätzen) und des höheren Risikos gerechtfertigt und notwendig. Der Freibetrag und der Bewertungsabschlag führen zu einer deutlichen Entlastung bei der Erbschaftsteuer. Die Erben müssen dem Betriebsvermögen nur noch in entsprechend gemindertem Umfang liquide Mittel für die Zahlung der Erbschaftsteuer entnehmen. Diese stehen stattdessen weiter für notwendige Investitionen und zum Erhalt von Arbeitsplätzen zur Verfügung.“¹⁴⁾

Dieses Ziel hat der Gesetzgeber auch in der Gesetzesbegründung des Erbschaftsteuerreformgesetzes 2009 genannt, durch welches die heutige Grundkonzeption der Steuerbefreiung für Betriebsvermögen und sonstiges betriebliches Vermögen geschaffen wurde:

„Durch zielgenaue Verschonungsregelungen wird das in besonderer Weise dem Gemeinwohl dienende Vermögen angemessen begünstigt. Deshalb werden diejenigen Unternehmen von der Steuer entlastet, bei denen im Zuge des Betriebsübergangs die Arbeitsplätze weitestgehend gesichert werden. Denn gerade in Deutschland mit seinen vielen kleinen und mittelständischen Unternehmen sowie bedeutenden Familienunternehmen stellt der Unternehmensübergang im Erbfall häufig auch für die Beschäftigten eine kritische Phase dar.“¹⁵⁾

Entsprechend begründete der Gesetzgeber auch die Änderung der Steuerbefreiungsvorschriften, die als Reaktion auf das Urteil des BVerfG vom 17.12.2014 erlassen wurde:

„Mit der Verschonung betrieblichen Vermögens von der Erbschaft- und Schenkungsteuer soll die im Betrieb angelegte Beschäftigung stabilisiert werden. Eine stabile Beschäftigung bildet die Basis für den Wohlstand breiter Bevölkerungsschichten.“¹⁶⁾

Der Gesetzgeber verfolgt mit der heutigen Steuerbefreiung der §§ 13a bis 13c ErbStG somit das Ziel, mittelständische Betriebe vor Liquiditätengpässen zu schützen und dadurch zu erhalten. Dies wiederum dient dem Schutz der mit den Betrieben verbundenen Arbeitsplätze.¹⁷⁾

III. Gegenwärtige Konzeption der Steuerbefreiung nach §§ 13a bis 13c ErbStG

Die §§ 13a bis 13c ErbStG bilden nach der gegenwärtigen Konzeption der Steuerbefreiung für Betriebsvermögen und sonstiges begünstigtes Vermögen ein einheitliches Regelungskonzept. § 13b Abs. 2 ErbStG bestimmt das begünstigte Vermögen, von dem gem.

7) Siehe BVerfG v. 17.12.2014, 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136, Rz. 170, 221, 231.

8) Gesetz zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts v. 24.12.2008, BGBl. I 2008, 3018.

9) Gesetzesentwurf der Bundesregierung zum Erbschaftsteuerreformgesetz 2009 v. 28.1.2008, BT-Drucks. 16/7918, S. 35 f.

10) Gesetz zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des BVerfG v. 4.11.2016, BGBl. I 2016, 2464.

11) Gesetzesentwurf der Bundesregierung zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des BVerfG v. 7.9.2015, BT-Drucks. 18/5923, S. 24 ff.; Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses v. 22.6.2016, BT-Drucks. 18/8911, S. 40.

12) Insbesondere durch die Abschaffung der unschädlichen Verwaltungsvermögensquote von 50 %. Die Gestaltung mithilfe von Cash-GmbHs wurde bereits durch das Gesetz zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften v. 26.6.2013, BGBl. I 2013, 1809 unterbunden.

13) Standortsicherungsgesetz v. 13.9.1993, BGBl. I 1993, 1569.

14) Gesetzesentwurf der Bundesregierung zum Standortsicherungsgesetz v. 5.3.1993, BT-Drucks. 12/4487, S. 47.

15) Siehe Gesetzesentwurf der Bundesregierung zum Erbschaftsteuerreformgesetz 2009 v. 28.1.2008, BT-Drucks. 16/7918, S. 23.

16) Gesetzesentwurf der Bundesregierung zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des BVerfG v. 7.9.2015, BT-Drucks. 18/5923, S. 16.

17) Warias, Die Erbschaftsteuerreform 2016, Diss., Bonn 2021, S. 54; Stalleiken in von Oertzen/Loose, 2. Aufl. 2020, § 13a ErbStG Rz. 14; Weinmann in Moench/Weinmann, § 13a ErbStG Rz. 83 (Stand: 9/2021); Seer in Tipke/Lang, 24. Aufl. 2021, Rz. 15.106.

§ 13a Abs. 1 Satz 1 ErbStG 85 % steuerfrei bleiben. Auf Antrag des Stpfl. erhöht sich die Steuerbefreiung gem. § 13a Abs. 10 Satz 1 Nr. 1 ErbStG auf 100 % des begünstigten Vermögens.

Seit der Erbschaftsteuerreform 2016 erfolgt die Ermittlung des begünstigten Vermögens in zwei Stufen. Hierzu unterscheidet § 13b ErbStG zwischen begünstigungsfähigem und begünstigtem Vermögen. § 13b Abs. 1 ErbStG definiert zunächst das begünstigungsfähige Vermögen. Begünstigungsfähig sind neben land- und forstwirtschaftlichem Vermögen (Nr. 1), Betriebe und Anteile an einer Personengesellschaft i.S.d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 3 oder § 18 Abs. 4 Satz 2 EStG (Nr. 2) und Anteile an einer Kapitalgesellschaft (Nr. 3).¹⁸⁾ Das begünstigungsfähige Vermögen ist somit in einem ersten Schritt sehr weit definiert.

Durch Abzug des schädlichen Verwaltungsvermögens wird in einem zweiten Schritt nach § 13b Abs. 2 Satz 1 ErbStG das begünstigungsfähige Vermögen auf das begünstigte Vermögen reduziert. Die Qualifikation des Verwaltungsvermögens übernimmt § 13b Abs. 4 ErbStG. Zum Verwaltungsvermögen zählen Dritten zur Nutzung überlassene Grundstücke, Grundstücksteile, grundstücksgleiche Rechte und Bauten (Nr. 1), Anteile an Kapitalgesellschaften mit einer unmittelbaren Beteiligung von weniger als 25 % (Nr. 2), typische Gegenstände der privaten Lebensführung (Nr. 3), Wertpapiere und vergleichbare Forderungen (Nr. 4) sowie Finanzmittel (Nr. 5). Die Einordnung von begünstigungsfähigem Vermögen als Verwaltungsvermögen führt vorbehaltlich der Ausnahmen für unschädliches Verwaltungsvermögen¹⁹⁾ dazu, dass dieses Vermögen nicht mehr in den Genuss der Steuerbefreiung kommt.²⁰⁾

Innerhalb der Verwaltungsvermögenskategorien sind spezifische Rückausnahmen vorgesehen. Vermögen i.S.d. § 13b Abs. 4 Nr. 2, Nr. 4 und Nr. 5 ErbStG ist kein Verwaltungsvermögen, wenn die jeweiligen Vermögensgegenstände „dem Hauptzweck des Gewerbebetriebs eines Kreditinstituts oder eines Finanzdienstleistungsinstituts (...), eines Wertpapierinstituts (...) oder eines Versicherungsunternehmens (...) zuzurechnen sind.“ § 13b Abs. 4 Nr. 3 ErbStG enthält eine Rückausnahme, „wenn der Handel mit diesen Gegenständen, deren Herstellung oder Verarbeitung oder die entgeltliche Nutzungsüberlassung an Dritte“ den Hauptzweck des Betriebs darstellt.

Auch § 13b Abs. 4 Nr. 1 ErbStG enthält in Satz 2 Buchstaben a) bis f) umfangreiche Rückausnahmen. Buchstabe a) enthält insbesondere Fälle der Betriebsaufspaltung. Buchstabe b) sieht eine Rückausnahme in besonderen Fällen der Verpachtung eines ganzen Betriebs vor. Nach Buchstabe c) liegt keine schädliche Nutzungsüberlassung vor, soweit das Grundstück innerhalb eines Konzerns überlassen und von dem nutzenden Betrieb nicht weiter an Dritte zur Nutzung überlassen wird. Buchstabe f) enthält eine Rückausnahme, wenn die Grundstücke zur land- und forstwirtschaftlichen Nutzung überlassen werden.

Für das Beispiel der Vermietung von Gewerbeimmobilien sind die weiteren Rückausnahmen der Buchstaben d) und e) besonders relevant. Diese lauten wie folgt:

„Eine Nutzungsüberlassung an Dritte ist nicht anzunehmen, wenn (...)

d) die überlassenen Grundstücke, Grundstücksteile, grundstücksgleichen Rechte und Bauten zum Betriebsvermögen, zum gesamthänderisch gebundenen Betriebsvermögen einer Personengesellschaft oder zum Vermögen einer Kapitalgesellschaft gehören und **der Hauptzweck des Betriebs in der Vermietung von Wohnungen im Sinne des § 181 Absatz 9 des Bewertungsgesetzes besteht**,²¹⁾ dessen Erfüllung einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (§ 14 der Abgabenordnung) erfordert;

e) die Grundstücke, Grundstücksteile, grundstücksgleichen Rechte und Bauten vorrangig überlassen werden, um im Rahmen von Lieferungsverträgen dem Absatz von eigenen Erzeugnissen und Produkten zu dienen;“

Der Gesetzgeber hat sich in der gegenwärtigen Konzeption der Steuerbefreiung somit nicht dafür entschieden, das begünstigte Vermögen positiv zielgenau zu definieren.²²⁾ Vielmehr bildet ein denkbar weites begünstigungsfähiges Vermögen den Ausgangspunkt der Steuerbefreiung. Ihre Zielgenauigkeit erhält die Steuerbefreiung erst durch die Definition und die Ausgrenzung des Verwaltungsvermögens. Das Verwaltungsvermögen selbst ist ebenfalls extensiv definiert und wird durch vielzählige Rückausnahmen wieder beschränkt. Es entsteht letztlich ein Regel-Ausnahme-Rückausnahme-Verhältnis.²³⁾ Alle Stufen der Ermittlung des begünstigten Vermögens müssen derart aufeinander abgestimmt sein, dass sie den Zweck der Steuerbefreiung zielgenau erreichen. Fehlt eine solche Abstimmung und kommt es deshalb zu einem verfassungswidrigen Begünstigungsausschluss, fällt die gesamte Konstruktion der Steuerbefreiung für Betriebsvermögen und sonstiges begünstigtes Vermögen wie ein Kartenhaus in sich zusammen.

IV. Gleichheitsrechtliche Untersuchung des Verwaltungsvermögens nach § 13b Abs. 4 Nr. 1 ErbStG

Es stellt sich somit die Frage, ob die Konzeption der Steuerbefreiung für Betriebsvermögen und sonstiges begünstigtes Vermögen zu einem verfassungswidrigen Begünstigungsausschluss und damit zu einem Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheitssatz führt. Dies soll im Folgenden am Beispiel der Vermietung von gewerblich genutzten Immobilien untersucht werden.

18) Letztere unter Einhaltung der Mindestbeteiligung von 25 % bzw. wenn eine Poolvereinbarung i.S.d. § 13b Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 ErbStG vorliegt.

19) Siehe § 13b Abs. 7 ErbStG.

20) Geck in Kapp/Ebeling, § 13b ErbStG Rz. 78 (Stand: 5/2021).

21) Hervorhebungen nur hier durch den Verf.

22) Einen sog. Hauptzweckansatz sah der Gesetzesentwurf der Bundesregierung zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des BVerfG v. 7.9.2015, BT-Drucks. 18/5923, S. 25 vor.

23) So auch Gesetzesentwurf der Bundesregierung zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des BVerfG v. 7.9.2015, BT-Drucks. 18/5923, S. 25; Müller, Unternehmensnachfolge und Erbschaftsteuer, Diss., Berlin 2017, S. 245.

1. Grundlagen des allgemeinen Gleichheitssatzes im Steuerrecht

Artikel 3 Abs. 1 GG bestimmt, dass alle Menschen vor dem Gesetz gleich sind. Hieraus ergibt sich das Gebot, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln.²⁴⁾ Dem Gesetzgeber ist zwar nicht jedwede Differenzierung untersagt, allerdings bedürfen Differenzierungen einer sachlichen Rechtfertigung, die im Verhältnis zum Differenzierungsziel und dem Ausmaß der Ungleichbehandlung angemessen sind.²⁵⁾ Hierbei kann das Rechtfertigungsniveau der Ungleichbehandlung, welches der Gesetzgeber erfüllen muss, von einem reinen Willkürverbot bis zu einer strengen Beachtung der Verhältnismäßigkeitserfordernisse reichen („Neue Formel“).²⁶⁾ Entscheidend für das Rechtfertigungsniveau ist, ob neben dem allgemeinen Gleichheitssatz auch Freiheitsrechte betroffen sind,²⁷⁾ inwieweit das Differenzierungsmerkmal für den Einzelnen verfügbar ist und ob eine Nähe zu einem Differenzierungsmerkmal des Art. 3 Abs. 3 GG besteht.²⁸⁾

Im Steuerrecht ist der Grundsatz der Steuergerechtigkeit Ausgangspunkt einer gleichheitsrechtlichen Betrachtung, so dass Stpfl. durch ein Steuergesetz tatsächlich und rechtlich gleichmäßig belastet werden müssen.²⁹⁾ Bei der Auswahl des Steuergegenstandes und des Steuersatzes hat der Gesetzgeber einen weiten Einschätzungsspielraum.³⁰⁾ Eine einmal getroffene Belastungsentscheidung muss er jedoch folgerichtig umsetzen,³¹⁾ so dass bei der Ausgestaltung der Steuer Verstöße gegen das Folgerichtigkeitsgebot einer umfassenden Verhältnismäßigkeitsprüfung unterliegen. Dies beinhaltet auch das Verbot eines gleichheitswidrigen Begünstigungsausschlusses, bei dem einer Personengruppe eine Begünstigung gewährt, aber einer anderen Personengruppe vorenthalten wird.³²⁾ Verfolgt der Gesetzgeber außerfiskalische Lenkungsziele, muss er eine Abweichung von der Steuergerechtigkeit hierbei durch Gemeinwohlziele rechtfertigen.³³⁾ Lediglich bei der Auswahl der Gemeinwohlziele ist der Gesetzgeber weitgehend frei.³⁴⁾

Auf Grund der Massenvorgänge im Steuerrecht erkennt das BVerfG auch Typisierungen zur Rechtfertigung von Ungleichbehandlungen an.³⁵⁾ Mit einer Typisierung sind unvermeidlich Härten verbunden. Diese führen aber nicht zu einem Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheitssatz, wenn die Typisierung an einem realistischen, typischen Fall ausgerichtet ist. Voraussetzung dafür ist, dass sämtliche betroffene Gruppen und Regelungsgegenstände berücksichtigt werden, die Anzahl der nicht realitätsgerecht erfassten und dadurch benachteiligten Fälle gering gehalten werden und die Nachteile in diesen Einzelfällen in einem angemessenen Verhältnis zum Zweck der Typisierung stehen.³⁶⁾

2. Begünstigungsausschluss von zur gewerblichen Nutzung vermieteter Immobilien

Auf Grund der oben dargestellten aktuellen Konzeption der Steuerbefreiung findet auf gleich mehreren Ebenen eine Ungleichbehandlung von Dritten zur gewerblichen Nutzung überlassenen Immobilien im Vergleich zu begünstigtem Vermögen statt. Einerseits besteht eine Ungleichbehandlung darin, dass die Ver-

mietung von Gewerbeimmobilien unter die Verwaltungsvermögenskategorie des § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 1 ErbStG fällt. Darüber hinaus ist für dieses Vermögen keine Rückausnahme des § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 ErbStG einschlägig. § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 Buchst. d ErbStG greift nicht, da dieser die Rückausnahme auf die Vermietung von Wohnungen i.S.d. § 181 Abs. 9 BewG beschränkt. Auch § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 Buchst. e ErbStG ist regelmäßig nicht einschlägig, da mit der Vermietung von Gewerbeimmobilien oftmals kein Absatz eigener Erzeugnisse oder Produkte im Rahmen eines Lieferungsvertrages einhergeht. Somit sind Erwerber von Betrieben, die Immobilien an Dritte zur gewerblichen Nutzung überlassen, von der Steuerbefreiung ausgeschlossen.

3. Rechtfertigung des Begünstigungsausschlusses

Dieser Begünstigungsausschluss von Betrieben, die Immobilien zur gewerblichen Nutzung vermieten, müsste gerechtfertigt sein.

a) Ziel des Verwaltungsvermögens

Hierbei ist wiederum die Frage zu beantworten, was das Ziel des Gesetzgebers bei der Definition des Verwaltungsvermögens ist. Das Erfordernis nicht von der Steuerbefreiung erfasstes Verwaltungsvermögen zu bestimmen, ergibt sich aus der weiten Definition des begünstigungsfähigen Vermögens. Diese weite Definition wird der Anforderung einer zielgenauen Förderung für sich genommen nicht gerecht und würde die Steuerbefreiung für nicht förderungswürdiges Vermögen eröffnen. Entsprechend begründete auch der Gesetzgeber die Einführung der Kategorie des Verwaltungsvermögens:

„Durch die nach dem Einkommensteuerrecht geschaffene Möglichkeit, Vermögensgegenstände, die nicht

- 24) BVerfG v. 17.4.2008, 2 BvL 4/05, BVerfGE 121, 108, Rz. 41; v. 17.12.2014, 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136, Rz. 121.
 25) BVerfG v. 17.12.2014, 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136, Rz. 121; v. 15.12.2015, 2 BvL 1/12, BVerfGE 141, 1, Rz. 93; v. 29.3.2017, 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, 106, Rz. 98.
 26) BVerfG v. 17.12.2014, 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136, Rz. 122; v. 15.12.2015, 2 BvL 1/12, BVerfGE 141, 1, Rz. 93; v. 29.3.2017, 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, 106, Rz. 98; v. 19.11.2019, 2 BvL 22/14 u.a., BVerfGE 152, 274, Rz. 96.
 27) BVerfG v. 26.1.1993, 1 BvL 38/92 u.a., BVerfGE 88, 87, 96; v. 8.6.2011, 1 BvR 2053/07, BVerfGE 129, 49, 69.
 28) BVerfG v. 26.1.1993, 1 BvL 38/92 u.a., BVerfGE 88, 87, 96; v. 8.6.2011, 1 BvR 2053/07, BVerfGE 129, 49, 69.
 29) BVerfG v. 7.11.2006, 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1, 30; v. 21.7.2010, 1 BvR 2464/07, BVerfGE 126, 400, 417; v. 17.12.2014, 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136, Rz. 123; v. 29.3.2017, 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, 106, Rz. 99.
 30) BVerfG v. 6.12.1983, 2 BvR 1275/79, BVerfGE 64, 325, 354.
 31) BVerfG v. 7.11.2006, 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1, 31; v. 15.1.2008, 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1, 29; v. 17.12.2014, 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136, Rz. 123.
 32) BVerfG v. 21.6.2006, 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164, Rz. 69; v. 17.12.2014, 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136, Rz. 121.
 33) BVerfG v. 22.6.1995, 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121, 147; v. 6.3.2002, 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73, 112 f.; v. 17.12.2014, 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136, Rz. 124; Seer, StuW 2021, 111, 115.
 34) BVerfG v. 12.2.1964, 1 BvL 12/62, BVerfGE 17, 216, 216; v. 17.12.2014, 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136, Rz. 125.
 35) Siehe nur BVerfG v. 12.10.2010, 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224, 246.
 36) BVerfG v. 3.11.1982, 1 BvR 343/79, BVerfGE 63, 119, 128; v. 7.11.2006, 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1, 31; v. 7.5.2013, 2 BvR 1981/06, BVerfGE 133, 377, 412.

ihrer Natur nach der privaten Lebensführung dienen, zu „gewillkürtem“ Betriebsvermögen zu erklären, können praktisch alle Gegenstände, die üblicherweise in Form der privaten Vermögensverwaltung gehalten werden (vermietete und verpachtete Grundstücke und Gebäude, Minderbeteiligungen an Kapitalgesellschaften, Wertpapiere), auch in Form eines Gewerbebetriebs gehalten werden. Die derzeitigen Begünstigungen nach § 13a ErbStG führten vermehrt zu solchen Gestaltungen. Vermögen, das in erster Linie der weitgehend risikolosen Renditeerzielung dient und i.d.R. weder die Schaffung von Arbeitsplätzen noch zusätzliche volkswirtschaftliche Leistungen bewirkt, wird daher nach der Zielrichtung dieses Gesetzesentwurfs nicht begünstigt.“³⁷⁾

Aus Sicht des Gesetzgebers ist die Ausgrenzung des Verwaltungsvermögens aus der Steuerbefreiung notwendig, damit eine zielgenaue Verschonung unter Berücksichtigung des Hauptziels der Steuerbefreiung, nämlich dem Erhalt von Unternehmen und Arbeitsplätzen möglich ist und unerwünschte Gestaltungen vermieden werden. Das BVerfG hat diese Ziele in seiner Entscheidung vom 17.12.2014 grundsätzlich gebilligt.³⁸⁾ Hierbei stellt das BVerfG darauf ab, dass nur „produktives Vermögen“³⁹⁾ begünstigt sein soll, ohne genauer zu bestimmen, wann produktives Vermögen vorliegt.

b) Rechtfertigungsniveau

Indem der Gesetzgeber Verwaltungsvermögen definiert und dieses von der Steuerbefreiung ausnimmt, präzisiert er seine Entscheidung, welches Vermögen im Rahmen der §§ 13a bis 13c ErbStG förderungswürdig sein soll. Somit betrifft die Ungleichbehandlung durch die Einordnung von Vermögen als Verwaltungsvermögen die Ausgestaltung der Steuer und unterliegt einer umfassenden Verhältnismäßigkeitsprüfung (siehe bereits unter IV.1.). Zwar spricht das BVerfG bei der Prüfung der Vereinbarkeit der Qualifikation von Verwaltungsvermögen mit dem allgemeinen Gleichheitssatz allgemein davon, dass dieses dazu dient,

„(...) das vom Gesetzgeber im Rahmen seines insoweit großen Einschätzungsspielraums als – gemessen an den Zielen der Verschonungsregelung – nicht förderungswürdig erkannte Vermögen von der steuerlichen Begünstigung auszunehmen“.⁴⁰⁾

Der hierbei benannte „große Einschätzungsspielraum“ kann sich jedoch lediglich auf das Förderungsziel der Steuerbefreiung und nicht auf das begünstigte Vermögen beziehen. Die Abgrenzung von begünstigungsfähigem und nicht begünstigungsfähigem Vermögen hat das BVerfG in seinem Urteil vom 17.12.2014 einer umfassenden Verhältnismäßigkeitsprüfung unterzogen.⁴¹⁾ Die Qualifikation von Vermögen als Verwaltungsvermögen hat für einen Erwerber des Vermögens nach der gegenwärtigen Konzeption der Steuerbefreiung letztlich dieselbe Bedeutung wie die Qualifikation als nicht begünstigungsfähiges Vermögen. Aus Sicht des benachteiligten Erwerbers, auf die es nach Ansicht des BVerfG bei der Bestimmung der Ungleichbehandlung ankommt,⁴²⁾ macht es keinen Unterschied, ob das erworbene Vermögen nicht begünstigungsfähig oder nicht begünstigt ist. In beiden Fällen kommt der Erwerber nicht in den Genuss der

Steuerbefreiung für Betriebsvermögen. Es wäre nicht konsequent, die Bestimmung des begünstigungsfähigen Vermögens einer strengen Verhältnismäßigkeitsprüfung zu unterziehen, dem Gesetzgeber bei der Qualifizierung des (nicht begünstigten) Verwaltungsvermögens jedoch einen weiten Einschätzungsspielraum zu belassen.⁴³⁾ Auch der Telos der Regelung des Verwaltungsvermögens spricht für eine strenge Rechtfertigungsprüfung. Das Verwaltungsvermögen soll die Zielgenauigkeit der Steuerbefreiung sicherstellen. Die Regelung kann aber nur dann auf ihre Zielgenauigkeit überprüft werden, wenn man die Qualifikation von Vermögen als Verwaltungsvermögen und damit die Benachteiligung von Erwerbern von nicht begünstigtem Vermögen einer umfassenden Verhältnismäßigkeitsprüfung unterzieht. Hierfür ist es nicht entscheidend, ob der Erwerber von der Steuerbefreiung ausgeschlossen ist, weil er kein begünstigungsfähiges Vermögen erworben hat, oder ob das Vermögen zwar begünstigungsfähig, aber nicht begünstigt ist. Beide Stufen der Ermittlung des begünstigten Vermögens verlangen vielmehr dasselbe Rechtfertigungsniveau.

c) Verhältnismäßigkeit des Verwaltungsvermögens nach § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 1 ErbStG

Betrachtet man die Vermietung von gewerblich genutzten Immobilien, so müsste die nach § 13b Abs. 4 Nr. 2 Satz 1 ErbStG einschlägige Kategorie des Verwaltungsvermögens ihren Zielen, nämlich der zielgenauen Verschonung von Betriebsvermögen unter Berücksichtigung des Hauptziels der Steuerbefreiung und der Vermeidung von Gestaltungsmöglichkeiten, gerecht werden, um den Ausschluss begünstigungsfähigen Vermögens von der Steuerbefreiung rechtfertigen zu können. Dritten zur Nutzung überlassene Grundstücke müssten demnach Vermögen darstellen, dass im Gegensatz zu sonstigem Betriebsvermögen nicht **begünstigungswürdig** ist oder bei dem eine erhöhte Gestaltungsanfälligkeit besteht.

aa) Dritten zur Nutzung überlassene Grundstücke als zulässige Typisierung förderungsunwürdigen Vermögens

Wie bereits dargestellt ist das Hauptziel der Steuerbefreiung nach §§ 13a bis 13c ErbStG der Schutz und der Erhalt von Betrieben zum Schutz der mit diesen verbundenen Arbeitsplätze (siehe II.). Durch den Katalog

37) Gesetzesentwurf der Bundesregierung zum Erbschaftsteuerreformgesetz 2009 v. 28.1.2008, BT-Drucks. 16/7918, S. 35 f.

38) BVerfG v. 17.12.2014, 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136, Rz. 238 f.

39) BVerfG v. 17.12.2014, 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136, Rz. 239.

40) BVerfG v. 17.12.2014, 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136, Rz. 242.

41) BVerfG v. 17.12.2014, 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136, Rz. 132.

42) BVerfG v. 17.12.2014, 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136, Rz. 132.

43) Ähnlich Bernert, Das BVerfG und die Erbschaftsteuer, Diss., Baden-Baden 2018, S. 167 f., der eine zielgenaue Ausgestaltung des durch den Gesetzgeber verfolgten Zwecks fordert; allgemein zum Rechtfertigungsniveau bei der Ausgestaltung von Lenkungs Vorschriften Wernsmann, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, Habil., Tübingen 2005, S. 222 f., Allerdings ist zu berücksichtigen, dass das Verwaltungsvermögen nach der damaligen Fassung des § 13b ErbStG nicht automatisch von der Begünstigung ausgenommen war, sondern die Rechtsfolgen vielmehr von der Über- oder Unterschreitung der 50 %-Grenze des Verwaltungsvermögens abhing.

des begünstigungsfähigen Vermögens in § 13b Abs. 1 ErbStG hat der Gesetzgeber bereits sichergestellt, dass nur Betriebsvermögen von der Steuerbefreiung erfasst ist. Die Prüfung, ob ein Betrieb vorliegt, ist mithin der Prüfung des begünstigten Vermögens vorgelagert. Der Schutz von Arbeitsplätzen ist dagegen der gesamten Steuerbefreiung nach §§ 13a bis 13c ErbStG immanent. Vermögen, das keine Arbeitsplätze schafft, soll entsprechend nicht in den Genuss der Steuerbefreiung kommen. Trotzdem knüpft der Katalog des Verwaltungsvermögens nach § 13b Abs. 4 ErbStG nicht daran an, ob konkrete Arbeitsplätze vorliegen oder nicht.⁴⁴⁾ Die Lohnsummenregelung nach § 13a Abs. 3 ErbStG übernimmt in der Konzeption der Steuerbefreiung vielmehr vorrangig die Aufgabe, den Erhalt von Arbeitsplätzen sicherzustellen.⁴⁵⁾ Und selbst bei der Lohnsummenregelung hat sich der Gesetzgeber dazu entschieden, nicht an konkreten Arbeitsplätzen anzuknüpfen.⁴⁶⁾ Mithilfe des Verwaltungsvermögens möchte der Gesetzgeber dagegen Vermögen von der Steuerbefreiung ausnehmen,

„das in erster Linie der weitgehend risikolosen Renditezielung dient und i.d.R. weder die Schaffung von Arbeitsplätzen noch zusätzliche volkswirtschaftliche Leistungen bewirkt.“⁴⁷⁾

Der Gesetzgeber mag mit der Entscheidung, Dritten zur Nutzung überlassene Grundstücke als Verwaltungsvermögen einzustufen, beabsichtigt haben, von der Art und der Nutzung des Vermögens auf das Vorhandensein von Arbeitsplätzen zu schließen und hierbei eine typisierende Betrachtung vorzunehmen; diese Typisierung von arbeitsplatzerhaltendem Vermögen müsste allerdings auch sachgerecht erfolgt sein.

Zum Teil wird es zutreffend sein, dass Grundstücke, die Dritten zur Nutzung überlassen werden, innerhalb des Betriebs keine besondere Bedeutung für die Arbeitsplätze haben. Ob damit allerdings der typische Fall von Vermögen abgebildet wird, welches keine Arbeitsplätze schafft, ist zweifelhaft. Diese Annahme entbehrt gerade dann jeder Grundlage, wenn es der Hauptzweck eines Betriebs ist, Grundstücke an Dritte zu überlassen. Bei einem solchen Betrieb stehen die Arbeitsplätze in direkter Verbindung mit den zur Nutzung überlassenen Grundstücken. Bei der Vermietung von Wohnungen hat der Gesetzgeber dies auch anerkannt. Er hat mit § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 Buchst. d ErbStG eine Rückausnahme vom Verwaltungsvermögen gerade auf Grund der mit der Vermietung verbundenen Arbeitsplätze zugelassen.⁴⁸⁾ Warum die Vermietung von Gewerbeimmobilien anders zu beurteilen sein sollte, erschließt sich nicht. Allein die Nutzung beim Eigentümer ist für sich genommen nicht in der Lage, eine Aussage darüber zu treffen, ob das Vermögen für den Erhalt von Arbeitsplätzen typischerweise relevant ist oder nicht.⁴⁹⁾

Entsprechend hat der Gesetzgeber bei den übrigen Kategorien des Verwaltungsvermögens nach § 13b Abs. 4 Satz 2 Nr. 2 bis 5 ErbStG Rückausnahmen vom Verwaltungsvermögen vorgesehen, die auf die Nutzung des Vermögens im Betrieb abstellen. Eine solche generelle Rückausnahme, die auf den Zweck des Betriebs abstellt, fehlt aber für das Verwaltungsvermögen nach § 13b Abs. 4 Nr. 1 ErbStG.⁵⁰⁾ Die weite Defi-

inition des Verwaltungsvermögens in § 13b Abs. 4 Nr. 1 ErbStG schließt somit mangels Rückausnahme vielzählige Betriebe von der Steuerbefreiung aus, obwohl bei den Betrieben durchaus eine direkte Verbindung zwischen der Nutzungsüberlassung der Grundstücke und den im Betrieb befindlichen Arbeitsplätzen besteht.⁵¹⁾ Und nicht nur durch die Vermietung, sondern auch durch die Nutzung des Grundstücks beim Mieter kann sich eine arbeitsplatzschaffende oder -erhaltende Wirkung einstellen. Um produktiv arbeiten zu können, benötigen viele Betriebe Gewerbeimmobilien. Hat der Betrieb keinen eigenen Grundbesitz, ist er darauf angewiesen, dass ihm Gewerbeimmobilien zur Nutzung überlassen werden. Damit trägt die Nutzungsüberlassung von Grundstücken auch beim nutzenden Betrieb zur Schaffung von Arbeitsplätzen bei. Dass Grundstücke, die an Dritte zur Nutzung überlassen werden, einer weitgehend risikolosen Renditezielung dienen, lässt sich bei einer Vielzahl von Nutzungsüberlassungen von Grundstücken ebenfalls nicht feststellen. Gerade die Vermietung von Gewerbeimmobilien ist mit enormen Risiken verbunden. Durch die oftmals individuelle Herrichtung der Immobilie auf die Wünsche des Mieters ist der überlassende Betrieb auf eine langfristige Nutzung durch den Mieter angewiesen. Die Mieter können nicht beliebig ausgewechselt werden. Damit partizipiert der überlassende Betrieb indirekt auch am Betriebsrisiko des nutzenden Betriebs.

Zum gleichen Ergebnis kommt auch die Ansicht des BVerfG, welches den Schutz von Arbeitsplätzen durch sog. produktives Vermögen typisiert. Zwar definiert das BVerfG den Begriff des produktiven Vermögens nicht weiter, jedoch wird deutlich, dass das produktive Vermögen vom Zweck der Steuerbefreiung her bestimmt werden muss.

„Mit der genauen normativen Umschreibung des Verwaltungsvermögens legt der Gesetzgeber fest, welche Vermögensbestandteile eines Betriebs er trotz Betriebszugehörigkeit für nicht förderungswürdig – weil nicht produktiv – und damit im Sinne eines der zentralen Ziele der Verschonungsregelung für nicht arbeitsplatzerhaltend hält.“⁵²⁾

Nach diesen Ausführungen ist es für eine sachgerechte Typisierung nicht ausreichend, abstrakt auf die Art

44) Seer, StW 2021, 111, 121.

45) Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, § 13a ErbStG Rz. 56 (Stand: 7/2021); Weinmann in Moench/Weinmann, § 13a ErbStG Rz. 83 (Stand: 9/2021).

46) Gesetzesentwurf der Bundesregierung zum Erbschaftsteuerreformgesetz 2009 v. 28.1.2008, BT-Drucks. 16/7918, S. 33.

47) Gesetzesentwurf der Bundesregierung zum Erbschaftsteuerreformgesetz 2009 v. 28.1.2008, BT-Drucks. 16/7918, S. 35 f.

48) Bericht des Finanzausschusses v. 26.11.2008, BT-Drucks. 16/11107, S. 12.

49) Dass die Nutzung beim Mieter durchaus relevant sein kann, siehe unten IV.3.d)(1.). Die Nutzung allein ist jedoch nicht entscheidend.

50) Vgl. Wachter in Fischer/Pahlke/Wachter, 7. Aufl. 2020, § 13b ErbStG Rz. 355 f.; Stalleiken in von Oertzen/Loose, 2. Aufl. 2020, § 13b ErbStG Rz. 109; Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, § 13b ErbStG Rz. 260 (Stand: 9/2020); dies erkennt sogar die FinVerw., siehe R E 13b.13 Satz 3 ErbStR 2019, wobei sich die Richtlinie auf Grundstücksteile beschränkt.

51) Stalleiken in von Oertzen/Loose, 2. Aufl. 2020, § 13b ErbStG Rz. 111; Warias, Die Erbschaftsteuerreform 2016, Diss., Bonn 2021, S. 68 f.

52) BVerfG v. 17.12.2014, 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136, Rz. 240.

des Vermögens und den Zweck der Nutzungsüberlassung abzustellen. Entscheidend für die Produktivität eines Vermögensgegenstands ist es, ob der Vermögensgegenstand zum Erhalt von Arbeitsplätzen beiträgt. Dies kann sowohl aus Sicht des Überlassenden als auch aus Sicht des nutzenden Betriebs bestimmt werden. Hierbei kommt es entscheidend auf das Geschäftsfeld des jeweiligen Betriebs an. Ohne Berücksichtigung des Geschäftsfelds lässt sich nicht bestimmen, ob das Vermögen zum Erhalt von Arbeitsplätzen beiträgt. Eine Typisierung ohne Berücksichtigung des Geschäftsfelds lässt jede sachliche Anknüpfung vermissen. Mangels einer solchen Anknüpfung schließt die Regelung des Verwaltungsvermögens nach § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 1 ErbStG auch Vermögen von der Steuerbefreiung aus, welches für den Betrieb und damit die Arbeitsplätze im Betrieb entscheidend ist. Besondere gleichheitsrechtliche Bedenken bestehen, wenn nach den obigen Ausführungen doppelt produktives im Sinne von arbeitsplatzerhaltenden Vermögen gegeben ist. Dies ist der Fall, wenn die Vermietung von Immobilien die Kerntätigkeit eines Betriebs darstellt, und das Grundstück auch im nutzenden Betrieb produktiv eingesetzt wird. § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 1 ErbStG schließt somit vielfach produktives Vermögen von der Steuerbefreiung aus und stellt keine realitätsgerechte Typisierung unproduktiven Vermögens dar. Die gegenwärtige Typisierung von Verwaltungsvermögen nach § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 1 ErbStG ist somit nicht in der Lage, die Steuerbefreiung auf arbeitsplatzerhaltendes Vermögen zu beschränken, sondern läuft dem Ziel der Steuerbefreiung in Teilen sogar zuwider.

bb) Vermeidung von Gestaltungsmöglichkeiten

Es ist auch nicht ersichtlich, dass bei dem Vermögen i.S.d. § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 1 ErbStG typischerweise eine erhöhte Gestaltungsanfälligkeit besteht und das Vermögen aus diesem Grund von der Steuerbefreiung ausgeschlossen werden müsste. Der Gesetzgeber hat einen Katalog an Verwaltungsvermögen bestimmt, welches aus seiner Sicht typisches Privatvermögen darstellt und damit nicht förderungswürdig ist, jedoch durch Überführung in Personen- oder Kapitalgesellschaftsvermögen in begünstigungsfähiges Vermögen umgewandelt werden kann.⁵³⁾ Diese Gefahr besteht aber nicht, wenn die Vermietung von Immobilien der Hauptzweck eines Betriebs ist und die Vermietung über eine bloße Vermögensverwaltung hinausgeht. Denn dann handelt es sich nicht um Privatvermögen, welches nur auf Grund der Gesellschaftsform zu Betriebsvermögen wird. Solange die Tätigkeit über die Vermögensverwaltung hinausgeht, besteht keine Gestaltungsanfälligkeit.⁵⁴⁾ Ad absurdum wird das Ziel der Einschränkung von Gestaltungen geführt, wenn brach liegende Grundstücke unabhängig von ihrer Bedeutung für den Betrieb kein Verwaltungsvermögen darstellen⁵⁵⁾ und damit begünstigt sind, Dritten zur Nutzung überlassene Grundstücke aber pauschal als Verwaltungsvermögen eingestuft werden. Inwieweit bei ungenutzten Grundstücken im Vergleich zu zur Nutzung überlassenen Grundstücken eine geringere Gestaltungsanfälligkeit besteht, ist schlicht nicht ersichtlich.

Eine generelle Rückausnahme für den Fall, dass die Nutzungsüberlassung von Grundstücken über die blo-

ße Vermögensverwaltung hinausgeht, fehlt. Die Voraussetzungen für eine typisierende Vereinfachung im Steuerrecht (dazu oben unter IV.1.) sind damit nicht erfüllt. Die Typisierung des gestaltungsanfälligen Vermögens in § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 1 ErbStG ist nicht realitätsgerecht und führt auch nicht nur zu vereinzelt Härten, sondern schließt ganze Wirtschaftszweige von der Steuerbefreiung aus. Dies ist mit dem Ziel der Steuerbefreiung nicht vereinbar. Dementsprechend kann der Ausschluss von Verwaltungsvermögen nach § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 1 ErbStG in der gegenwärtigen Konzeption der Steuerbefreiung auch nicht mit der Typisierung einer besonderen Gestaltungsanfälligkeit gerechtfertigt werden, soweit die Nutzungsüberlassung in den einzelnen Betrieben über die reine Vermögensverwaltung hinausgeht.

cc) Zwischenergebnis

Der Begriff des Verwaltungsvermögens in § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 1 ErbStG ist folglich in seinem Anwendungsbereich zu weit und geht über den eigentlichen Zweck des Verwaltungsvermögens hinaus. Diese (zu) weite Definition des Verwaltungsvermögens führt zu einem Ausschluss von zahlreichen Erwerbern förderungswürdigen Vermögens. Entsprechend wird die Voraussetzung einer zielgenauen Abgrenzung förderungswürdigen Vermögens nicht erfüllt. Auch mit einer Typisierung von gestaltungsanfälligem Vermögen kann der Ausschluss von der Steuerbefreiung nicht gerechtfertigt werden. Die weite Definition des Verwaltungsvermögens in § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 1 ErbStG führt entsprechend in einem ersten Schritt vielfach zu einem verfassungswidrigen Begünstigungsausschluss von Erwerbern förderungswürdigen Vermögens.

d) *Verhältnismäßigkeit des Begünstigungsausschlusses durch die Rückausnahmen des § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 ErbStG*

Da sich der Gesetzgeber bei der Definition des Verwaltungsvermögens für einen möglichst weiten Anwendungsbereich entschieden hat, der in einem ersten Schritt zu einem verfassungswidrigen Begünstigungsausschluss führt, müssten die Rückausnahmen nach § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 Buchst. a bis f ErbStG den Verwaltungsvermögensbegriff in einem zweiten Schritt wieder auf einen verfassungsgemäßen Anwendungsbereich begrenzen. § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 Buchst. d und e ErbStG stellen auf die soeben geforderte Berücksichtigung des Geschäftsfelds des jeweiligen Betriebs ab. Fraglich ist, ob diese Rückausnahmen alle typischen Fälle einer Nutzungsüberlassung von

53) Stalleken in von Oertzen/Loose, 2. Aufl. 2020, § 13b ErbStG Rz. 99; Wachter in Fischer/Pahlke/Wachter, 7. Aufl. 2020, § 13b ErbStG Rz. 334.

54) Dementsprechend fordert Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, § 13b ErbStG Rz. 259 (Stand: 9/2020) eine Analogie zu den Rückausnahmen von § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 Buchst. d und e ErbStG; ebenso von Oertzen/Reich, DStR 2018, 1155, 1158, ohne jedoch die Konstruktion der Analogie explizit zu nennen.

55) Geck in Kapp/Ebeling, § 13b ErbStG Rz. 92 (Stand: 5/2021); Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, § 13b ErbStG Rz. 259 (Stand: 9/2020); Stalleken in von Oertzen/Loose, 2. Aufl. 2020, § 13b ErbStG Rz. 108; Wachter in Fischer/Pahlke/Wachter, 7. Aufl. 2020, § 13b ErbStG Rz. 354; Weinmann in Moench/Weinmann, § 13b ErbStG Rz. 112 (Stand: 3/2018).

Grundstücken erfassen, die mit dem Förderungsziel der Steuerbefreiung in Einklang stehen. Da die Vermietung von Gewerbeimmobilien von den Rückausnahmen nicht erfasst ist (siehe IV.2.), stellt sich die Frage, inwieweit sich diese von den in den Rückausnahmen genannten Fällen unterscheidet und wie die Ungleichbehandlung gerechtfertigt werden kann.

aa) Rückausnahme für Wohnungsunternehmen

Voraussetzung für die Rückausnahme nach § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 Buchst. d ErbStG ist eine Vermietung von Wohnungen, die einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb i.S.d. § 14 AO erfordert. Während die FinVerw. den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb im Rahmen des § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 Buchst. d ErbStG vorwiegend nach quantitativen Merkmalen bestimmt, stellt der BFH auf qualitative Merkmale ab. Nach Ansicht der FinVerw. liegt ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb regelmäßig vor, wenn ein Unternehmen mehr als 300 Wohnungen hält.⁵⁶⁾ Im Falle der Vermietung von Gewerbeimmobilien müsste entsprechend auf die Anzahl der Gewerbeimmobilien abgestellt werden. Ergänzend stellt die FinVerw. auf den Umfang der Geschäfte, das Unterhalten eines Büros, eine Buchführung zur Gewinnermittlung, eine umfangreiche Organisationsstruktur zur Durchführung der Geschäfte, eine Bewerbung der Tätigkeit und das Anbieten der Dienstleistung/der Produkte einer breiteren Öffentlichkeit gegenüber ab.⁵⁷⁾ Es soll nicht erforderlich sein, dass der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb bei dem Betrieb vorliegt, der übertragen wird. Es ist ausreichend, wenn die Vermietung und Verwaltung von einem externen Dienstleistungsunternehmen erbracht wird und bei diesem durch die Vermietung und Verwaltung des Bestands an Grundbesitz ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb erforderlich ist.⁵⁸⁾ Auch wenn an der genauen Grenze gezweifelt werden kann,⁵⁹⁾ so ist der FinVerw. darin zuzustimmen, dass der Umfang des Immobilienbestandes erhebliche Aussagekraft darüber hat, ob die Vermietung einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erfordert.⁶⁰⁾

Der BFH bestimmt das Merkmal des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs mithilfe qualitativer Kriterien wie folgt:

„Der für die Annahme begünstigten Vermögens nach § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 Buchst. d ErbStG⁶¹⁾ erforderliche wirtschaftliche Geschäftsbetrieb liegt vor, wenn die Gesellschaft neben der Überlassung von Wohnungen Zusatzleistungen erbringt, die das bei langfristigen Vermietungen übliche Maß überschreiten und der Vermietungstätigkeit einen originär gewerblichen Charakter i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, Abs. 2 EStG verleihen.“⁶²⁾

Zum Umfang der Vermögensverwaltung führt der BFH aus:

„Zur üblichen Vermietungstätigkeit, die die Grenze der bloßen Vermögensverwaltung nicht überschreitet, gehören die Verwaltung der Wohnungen und deren Bewirtschaftung. Die Wohnungsverwaltung umfasst die Suche nach dem passenden Mieter durch Anzeigen in Portalen, die Erstellung des Mietvertrags, die Wohnungsübergabe, den Einzug von Mietzahlungen, den Kontakt mit den Mietern während des laufenden Mietverhältnisses, das Abfassen von Betriebskostenab-

rechnungen, die Sauberhaltung der gemeinschaftlich genutzten Räumlichkeiten, die Gestaltung und Pflege der Außenanlagen sowie die Erfüllung der Räum- und Streupflicht. Die Verwaltungstätigkeit beinhaltet außerdem die Instandsetzung und Instandhaltung der Wohnungen sowie die Beauftragung der entsprechenden Handwerker, deren Überwachung und Kontrolle und deren Bezahlung. Zur Bewirtschaftung von Wohnungen gehören u.a. die Versorgung mit Strom, Heizkraft und Wasser und der Kontakt sowie die Abwicklung der Aufträge mit den entsprechenden Lieferfirmen einschließlich der Kontrolle und Bezahlung von Rechnungen.“⁶³⁾

Werden dagegen nicht übliche Sonderleistungen erbracht, überschreitet die Tätigkeit die reine Vermögensverwaltung.⁶⁴⁾ Gleiches gilt, wenn besonders schnelle, sich aus der Natur der Vermietung ergebende Mieterwechsel eine Unternehmensorganisation erforderlich machen.⁶⁵⁾ Nicht ausreichend ist, dass das Vermögen im Eigentum einer Kapitalgesellschaft steht. Dies hat nach Ansicht des BFH keine Auswirkungen auf das Vorliegen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs.⁶⁶⁾

Die Voraussetzungen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs müssten in jedem Einzelfall gegeben sein. Diese Voraussetzung ist ein wichtiger Baustein, um Gestaltungen, die nicht im Sinne der Steuerbefreiung sind, zu unterbinden. Typisches Privatvermögen kann durch dieses Tatbestandsmerkmal nicht mehr mithilfe von Gestaltungen in den Genuss der Steuerbefreiung kommen. Diese Voraussetzung der Rückausnahme des § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 Buchst. d ErbStG ist somit grundsätzlich nicht zu beanstanden.⁶⁷⁾

Ist ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb gegeben, so besteht der einzige Unterschied zwischen dem Vermögen von Betrieben, die Immobilien zur gewerblichen Nutzung an Dritte überlassen, und dem von der Rückausnahme nach § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 Buchst. d ErbStG erfassten Vermögen, in der Nutzung der Mietobjekte durch den Mieter, nämlich zu Wohn- bzw. gewerblichen Zwecken. Der Gesetzgeber begründet die Rückausnahme für Wohnungsunternehmen auch mit dem Erhalt bezahlbaren Wohnraums:

56) R E 13b.17 Abs. 3 Satz 2 ErbStR 2019.

57) R E 13b.17 Abs. 3 Satz 1 ErbStR 2019.

58) R E 13b.17 Abs. 4 Satz 2 ErbStR 2019; kritisch hierzu Seer, *StuW* 2021, 111, 121; Weinmann in Moench/Weinmann, § 13b ErbStG Rz. 150 (Stand: 3/2018).

59) BFH v. 24.10.2017, II R 44/15, *BStBl II* 2018, 358, Rz. 38; *Stoklassa*, *ErbStB* 2017, 80, 82.

60) So auch Kraft, *ZEV* 2021, 550, 556.

61) Die Entscheidung erging noch zur Rechtslage vor der Erbschaftsteuerreform 2016, jedoch ist das Merkmal des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs identisch geblieben.

62) BFH v. 24.10.2017, II R 44/15, *BStBl II* 2018, 358, Rz. 15.

63) BFH v. 24.10.2017, II R 44/15, *BStBl II* 2018, 358, Rz. 24.

64) Hierzu Geck in Kapp/Ebeling, § 13b ErbStG Rz. 118 (Stand: 5/2021).

65) BFH v. 24.10.2017, II R 44/15, *BStBl II* 2018, 358, Rz. 27; so auch Buge in Herrmann/Heuer/Raupach, *EStG/KStG*, § 15 *EStG* Rz. 1180 (Stand: 8/2017); Pfirrmann in Herrmann/Heuer/Raupach, *EStG/KStG*, § 21 *EStG* Rz. 253 (Stand: 10/2018), 300; Seer in Tipke/Kruse, *AO/FGO*, § 14 *AO* Rz. 12 (Stand: 6/2020); Wachter in Fischer/Pahlke/Wachter, 7. Aufl. 2020, § 13b ErbStG Rz. 440.

66) BFH v. 24.10.2017, II R 44/15, *BStBl II* 2018, 358, Rz. 20.

67) Über die Voraussetzungen, die der einzelne Betrieb erfüllen muss, kann allerdings durchaus gestritten werden.

„Durch die Ausnahme großer Wohnungsvermietungsunternehmen von der Besteuerung mit Erbschaft- und Schenkungsteuer soll eine Veräußerung dieser Unternehmen zur Zahlung der Erbschaft- und Schenkungsteuer vermieden werden. Eine Veräußerung großer Bestände von Wohnungen könnte den angespannten Wohnungsmarkt weiter negativ beeinflussen und zu Mietsteigerungen bei den veräußerten Wohnungen führen. Der Erhalt von bezahlbarem Wohnraum rechtfertigt als besonderer Gemeinwohlgrund eine Rückausnahme für Wohnungsvermietungsunternehmen, deren Hauptzweck in der Vermietung von Wohnungen besteht und dessen Erfüllung einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erfordert.“⁶⁸⁾

Nach der Konzeption der Rückausnahme kann der Erhalt bezahlbaren Wohnraums allerdings nur ein untergeordnetes Ziel sein. Indem der Gesetzgeber die Rückausnahme auf Unternehmen beschränkt, deren Tätigkeit einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erfordert, schließt der Gesetzgeber eine nicht unerhebliche Anzahl von Betrieben von der Rückausnahme aus. Sollte die Rückausnahme vorrangig bezahlbaren Wohnraum erhalten, wäre eine derartige Begrenzung der Rückausnahme nicht zielführend.⁶⁹⁾ Vielmehr müsste es sogar unerheblich sein, ob Wohnimmobilien im Privatvermögen oder im Betriebsvermögen gehalten werden. Dass dies nicht der Fall ist, zeigt ein Vergleich zur Steuerbefreiung nach § 13d ErbStG. Diese sieht nur eine 10 %-ige Steuerbefreiung bei zu Wohnzwecken überlassenen Grundstücken außerhalb des begünstigten Vermögens vor. Die mit 85 % bzw. 100 % wesentlich weitreichendere Steuerbefreiung der §§ 13a bis 13c ErbStG kann nur dadurch gerechtfertigt werden, dass diese ein weiteres übergeordnetes Förderungsziel verfolgt.⁷⁰⁾ Dieses übergeordnete Förderungsziel ist der Schutz von Betrieben zum Schutz der damit verbundenen Arbeitsplätze. Allein der Erhalt bezahlbaren Wohnraums kann die Ungleichbehandlung zwischen Betrieben, die Wohnimmobilien vermieten und solchen, die Gewerbeimmobilien vermieten, mithin nicht rechtfertigen. Unter Berücksichtigung des Hauptzwecks der Steuerbefreiung der §§ 13a bis 13c ErbStG sind Arbeitsplätze in Wohnungsunternehmen nicht wertvoller als Arbeitsplätze in Betrieben, die Gewerbeimmobilien überlassen.

Nimmt man diesen Hauptzweck der Steuerbefreiung ernst und stellt dabei auf die Nutzung des Vermögens ab, sind Gewerbeimmobilien im Vergleich zu Wohnimmobilien sogar förderungswürdiger. Viele Betriebe sind darauf angewiesen, dass ihnen Gewerbeimmobilien zur Nutzung überlassen werden, weil sie hierdurch erst die Möglichkeit erlangen, ihre Tätigkeit auszuführen. Damit wirkt sich die Vermietung von Immobilien zu gewerblichen Zwecken im nutzenden Betrieb direkt potenziell arbeitsplatzerhaltend aus. Dass eine solche potenziell arbeitsplatzerhaltende Wirkung ausreichend ist, macht der Gesetzgeber deutlich, indem er auch bei der Rückausnahme des § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 Buchst. d ErbStG auf eine direkte Anknüpfung an Arbeitsplätze verzichtet. Im Gegensatz dazu besteht bei einer Vermietung zu Wohnzwecken beim Mieter überhaupt keine arbeitsplatzerhaltende Wirkung. Wohnimmobilien sind gerade nur zur privaten und nicht zur betrieblichen Nutzung bestimmt. Dass eine förderungswürdige Nutzung des überlassenen

Grundstücks beim nutzenden Betrieb von Bedeutung sein kann, zeigt die Rückausnahme des § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 Buchst. f ErbStG. Diese stellt explizit darauf ab, dass das überlassene Grundstück zu land- und forstwirtschaftlichen Zwecken und damit im Sinne der Steuerbefreiung förderungswürdig genutzt wird. Vermögen der Land- und Forstwirtschaft ist schließlich nach § 13b Abs. 1 Nr. 1 ErbStG begünstigungsfähig. Die Rückausnahme des § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 Buchst. f ErbStG geht sogar so weit, dass das überlassene Grundstück nicht nur als land- und forstwirtschaftliches Vermögen, sondern auch als Teil des (gewillkürten) Betriebsvermögens oder des Vermögens einer Kapitalgesellschaft begünstigungsfähig ist.⁷¹⁾ Dies zeigt, dass es für die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung sowohl auf die Nutzung des Vermögens im überlassenden als auch im nutzenden Betrieb ankommt. Nimmt man also den Schutz und Erhalt von Arbeitsplätzen als Hauptzweck der Steuerbefreiung ernst, dann ist die Vermietung von Gewerbeimmobilien doppelt förderungswürdig, da sowohl im überlassenden als auch im nutzenden Betrieb potenziell Arbeitsplätze gesichert werden. Im Vergleich zu Wohnimmobilien erfüllen Gewerbeimmobilien auch die Anforderung des BVerfG nach produktivem Vermögen somit gleich zweifach.

Der zweite Unterschied zwischen Wohn- und Gewerbeimmobilien könnte sein, dass Letztere in erster Linie der risikolosen Renditeerzielung dienen. Auch hier zeigt sich, dass Gewerbeimmobilien im Gegensatz zu Wohnimmobilien deutlich umfangreicher am betrieblichen Risiko der Mieter teilnehmen. Wohnraum ist ein knappes Gut, so dass bei Zahlungsunfähigkeit von Mietern zeitnah Nachmieter gefunden werden können. Dies verdeutlicht die Tatsache, dass der Gesetzgeber als untergeordnetes Ziel mit der Rückausnahme für Wohnimmobilien nach § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 Buchst. d ErbStG den Erhalt bezahlbaren Wohnraums verfolgt. Dies ist bei Gewerbeimmobilien mitunter anders. Gewerbeimmobilien werden im Gegensatz zu Wohnimmobilien regelmäßig umfassend an die Vorstellung des Mieters angepasst. Individuelle Anpassungen der Mietsache an die Wünsche des Mieters gehen jedoch mit enormen finanziellen Vorleistungen einher. Hierbei besteht bei gewerblicher Vermietung ein erhöhtes Risiko, dass sich die Investitionen nicht amortisieren, wenn der Mieter in der Folgezeit zahlungsunfähig wird. Für individuell angepasste und damit für eine bestimmte Nutzung spezialisierte Gewerbeimmobilien lässt sich nicht ohne Weiteres ein Nachmieter finden. Mithin ist die Vermietung von Gewerbeimmobilien deutlich risikobehafteter als die Vermietung von Wohnimmobilien.

Wohnimmobilien und Gewerbeimmobilien unterscheiden sich demnach nicht derart wesentlich, dass es gerechtfertigt ist, nur für Wohnimmobilien eine Rückaus-

68) Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses v. 22.6.2016, BT-Drucks. 18/8911, S. 41.

69) Seer, StuW 2021, 111, 121.

70) Seer, StuW 2021, 111, 120.

71) Hannes/Holtz in Meincke/Hannes/Holtz, 18. Aufl. 2021, § 13b ErbStG Rz. 62; RE 13b.19 Abs. 2 Satz 1 und 5 ErbStR 2019; Dagegen verlangt Geck in Kapp/Ebeling, § 13b ErbStG Rz. 126 (Stand: 5/2021), dass das Vermögen gerade Teil eines begünstigungsfähigen land- und forstwirtschaftlichen Betriebs i.S.d. § 13b Abs. 1 Nr. 1 ErbStG ist.

nahme vorzusehen. Vielmehr ist gerade die Vermietung von Gewerbeimmobilien unter Berücksichtigung des Förderungsziels der Steuerbefreiung förderungswürdiger als die Vermietung von Wohnimmobilien. Gewerbeimmobilien müssten mithin auch an der Rückausnahme des § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 Buchst. d ErbStG partizipieren. Da dies nicht der Fall ist, ist dessen Anwendungsbereich zu eng und kann den verfassungswidrig weiten Begünstigungsausschluss des § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 1 ErbStG nicht kompensieren.

bb) Rückausnahme zum Absatz eigener Erzeugnisse

Voraussetzung der Rückausnahme des § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 Buchst. e ErbStG ist, dass Grundstücke zur Nutzung an Dritte überlassen werden, um vorwiegend dem Absatz von Erzeugnissen oder Produkten des erworbenen Betriebs zu dienen. Erfasst werden im Wesentlichen Grundstücksüberlassungen von Brauereien an Gaststättenbetreiber im Rahmen von Bierlieferungsverträgen.⁷²⁾ Die Rückausnahme setzt eine besondere Verwaltungspraxis der bayerischen FinVerw. um.⁷³⁾ Aus diesem Grund wird die Rückausnahme auch als Umsetzung der „Lex Baiuvariorum“⁷⁴⁾ bezeichnet.

Zwar setzen Betriebe, die Gewerbeimmobilien vermieten, regelmäßig keine eigenen Erzeugnisse oder Produkte ab, allerdings ist auch nicht ersichtlich, weshalb die Rückausnahme ausschließlich für Betriebe eröffnet sein sollte, die Produkte absetzen.⁷⁵⁾ Sobald die Tätigkeit durch umfangreiche Leistungen über die reine Vermögensverwaltung hinausgeht, ist es unerheblich, ob der überlassende Betrieb Handel betreibt oder Dienstleistungen erbringt. Die Art des Geschäftsbetriebs ist zwar für die Frage entscheidend, welches Vermögen dem Schutz und Erhalt von Arbeitsplätzen dient, sie kann jedoch keine Aussage darüber treffen, ob und in welchem Umfang Arbeitsplätze im Betrieb vorhanden sind. Entsprechend bestehen bei den übrigen Verwaltungsvermögenskategorien Rückausnahmen, die darauf abstellen, ob das Vermögen dem Hauptzweck des Betriebs dient. § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 Buchst. e ErbStG setzt eine solche Rückausnahme nur für wenige Wirtschaftszweige um, ohne dass ersichtlich ist, inwieweit diese Wirtschaftszweige gegenüber anderen Wirtschaftszweigen förderungswürdiger sind. Auch der Anwendungsbereich dieser Rückausnahme ist ungerechtfertigt eng, so dass eine Reihe von Betrieben, bei denen die Nutzungsüberlassung von Grundstücken über die Vermögensverwaltung hinausgeht, nicht erfasst werden. Mit dem Förderzweck der Steuerbefreiung ist dies nicht zu vereinbaren.

Dementsprechend kann auch die Rückausnahme des § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 Buchst. e ErbStG den verfassungswidrig weiten Begünstigungsausschluss des § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 1 ErbStG nicht kompensieren.

V. Zusammenfassung

In seinem Urteil vom 17.12.2014 hat das BVerfG entschieden, dass die damalige Konzeption der Steuerbefreiung für Betriebsvermögen und sonstiges begünstigtes Vermögen nicht mit dem allgemeinen Gleichheitssatz vereinbar war, weil diese zu gestal-

tungsanfällig und damit nicht zielgenau war. Die Steuerbefreiung wurde aus Sicht des BVerfG in zu vielen Fällen gewährt. Die vorstehende Untersuchung zeigt jedoch, dass es gleichheitsrechtlich nicht nur dann problematisch ist, wenn die Steuerbefreiung ihr Ziel nicht erreicht, weil sie in zu vielen Fällen gewährt wird, sondern auch dann, wenn sie zu selektiv gewährt wird. Genau dies ist jedoch das Ergebnis der gegenwärtigen Konzeption. Die Vermietung von Gewerbeimmobilien ist durch die Definition des Verwaltungsvermögens in § 13b Abs. 4 Nr. 1 ErbStG auch dann von der Steuerbefreiung ausgeschlossen, wenn eine originär gewerbliche und arbeitsplatzschaffende Tätigkeit ausgeführt wird. Das Beispiel verdeutlicht, dass die starren Kategorien des Verwaltungsvermögenskatalogs nicht in der Lage sind, das tatsächlich förderungswürdige Vermögen zielgenau zu bestimmen. Hierauf wurde von der Bundesregierung bereits im Gesetzgebungsverfahren zur Erbschaftsteuerreform 2016 hingewiesen:

„Die Unzulänglichkeiten der abschließenden Aufzählung im Verwaltungsvermögenskatalog mit ihrer statischen Abgrenzung (...) lassen sich weder rechtssicher noch vollständig beheben. Deshalb ist eine neue normative Umschreibung des begünstigten Vermögens geboten.“⁷⁶⁾

Zum gleichen Ergebnis kam auch der Wissenschaftliche Beirat des BMF im Jahr 2012:

„Steuertechnisch liegt die Crux der Verschonungsregel in der irrigen Vorstellung, man könne eine Trennlinie zwischen unproduktivem Verwaltungsvermögen und produktivem Betriebsvermögen ziehen.“⁷⁷⁾

Es stellt sich die Frage, ob der Gesetzgeber tatsächlich an der gegenwärtigen Steuerbefreiung für Betriebsvermögen festhalten möchte. Der Ausschluss vermieteter Gewerbeimmobilien aus der Steuerbefreiung zeigt exemplarisch, wie fragil die Konstruktion selbiger ist. Die gesetzliche Regelung des begünstigten Vermögens bleibt nicht nur weiterhin gestaltungsanfällig, sondern schließt zudem förderungswürdiges Vermögen von der Steuerbefreiung aus. Ist eine Konstruktion jedoch unflexibel und fragil, droht sie unter Druck zu brechen. Eben dieser Druck ist durch die zahlreichen Erwerber von Vermögen zu erwarten, die in gleichheitswidriger Weise von der Steuerbefreiung ausgeschlossen sind. Diese könnten den Anstoß geben, der das Kartenhaus der Steuerbefreiung für Betriebsvermögen endgültig in sich zusammenfallen lässt.

72) Ein weiterer Anwendungsfall ist die Verpachtung von Tankstellengrundstücken durch Mineralölunternehmen.

73) Verfügung des BayLfSt v.11.8.2010, S 3812a.2.1-3 St 34.

74) Weinmann in Moench/Weinmann, § 13b ErbStG Rz. 156 (Stand: 3/2018).

75) Korezkij, DStR 2018, 715, 717; Stalleiken in von Oertzen/Loose, 2. Aufl. 2020, § 13b ErbStG Rz. 138.

76) Gesetzesentwurf der Bundesregierung zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des BVerfG v. 7.9.2015, BT-Drucks. 18/5923, S. 25. Zwar sah die Bundesregierung hier vornehmlich die Gefahr von Gestaltungsmöglichkeiten, die Schwächen dieser Konstruktion der Steuerbefreiung, nämlich die unflexible Definition von Verwaltungsvermögen, bewahrt werden jedoch auch bei Begünstigungsausschlüssen.

77) Wissenschaftlicher Beirat beim BMF, Die Begünstigung des Unternehmensvermögens in der Erbschaftsteuer, 2012, S. 36.

Grenzüberschreitende Funktionsverlagerung: Anzeigepflicht, Besteuerungsgrundzüge und Neuerungen bei den Verrechnungspreisvorschriften

Prof. Dr. Siegfried Grotherr, Hamburg^{*)}

Grenzüberschreitende Funktionsverlagerungen innerhalb einer multinational tätigen Unternehmensgruppe dienen der Erschließung von ausländischen Märkten und im gewerblichen Bereich insbesondere der Realisierung von Kosteneinsparpotenzialen. Soweit von einer Funktionsverlagerung v.a. immaterielle Werte berührt werden, können auch steuerplanerische Überlegungen für den grenzüberschreitenden Verlagerungsvorgang eine bedeutende Rolle spielen. Für die Finanzverwaltungen sind Funktionsverlagerungen oft nicht oder nur schwer erkennbar im Rahmen von steuerlichen Außenprüfungen. Das Aufdecken von Funktionsverlagerungen spielt bei der Besteuerung der darin enthaltenen stillen Reserven für prüfende Finanzbehörden jedoch eine bedeutende Rolle. Der Gesetzgeber hat vor kurzem für grenzüberschreitende Funktionsverlagerungen eine neue Anzeigepflicht eingeführt und die bei einer Funktionsverlagerung häufig zur Anwendung gelangenden Vorschriften zum hypothetischen Fremdvergleich durch das AbzStEntModG (BGBl. I 2021, 1259) modifiziert. Der folgende Beitrag befasst sich näher mit diesen Neuerungen, geht zum besseren Verständnis jedoch auch auf grundlegende Aspekte einer Funktionsverlagerungsbesteuerung ein.

Inhalt	Seite
I. Problemstellung	36
II. Anzeigepflicht bei der grenzüberschreitenden Funktionsverlagerung (§ 138d ff. AO)	37
III. Grundzüge der Funktionsverlagerungsbesteuerung und Neuerungen bei den Verrechnungspreisvorschriften durch das AbzStEntModG.	38
1. Regelungszweck der Funktionsverlagerungsbesteuerung	38
2. Ausgewählte Evaluationsergebnisse aus der Betriebsprüfung zur Funktionsverlagerung	39
3. Erkennen einer Funktionsverlagerung und Gestaltungen zur Abwendung einer Funktionsverlagerungsbesteuerung	39
4. Neue Gesetzessystematik bei der Funktionsverlagerungsbesteuerung	40
5. Funktionsverlagerungsbesteuerung nach § 1 Abs. 3b Satz 1 AStG als Sonderfall des hypothetischen Fremdvergleichs	43
a) Besonderheiten bei der Funktionsverlagerungsbesteuerung	43
b) Sachliche Abgrenzung einer Funktionsverlagerung	44
c) Bestimmung des Einigungsbereichs beim hypothetischen Fremdvergleich bei der Verlagerung einer Funktion als Ganzes auf der Basis des Transferpakets	45
6. Öffnungsklauseln zur Abwendung einer zweieitigen ertragswertorientierten Gesamtbewertung	48
a) Gegenstand der Funktionsverlagerung waren keine wesentlichen immateriellen Wirtschaftsgüter oder sonstigen Vorteile (§ 1 Abs. 3b Satz 2 AStG)	48
b) Funktionsverlagerung auf ein ausschließlich gegenüber dem verlagernden Unternehmen tätiges Routineunternehmen (§ 1 Abs. 3b Satz 3 AStG)	49
IV. Zeitlicher Anwendungsbereich der Änderungen bei der Funktionsverlagerungsbesteuerung	51
V. Schlussbetrachtung	51

Literatur: Ackermann/Halbach, Einfluss von Handlungsalternativen auf die Aufteilung von Synergien bei Funktionsverlagerungen, DB 2013, 2582; Baumhoff/Ditz/Greinert, Auswirkungen des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 auf die Besteuerung grenzüberschreitender Funktionsverlagerungen, DStR 2007, 1649; Baumhoff/Puls, Der OECD-Diskussionsentwurf zu Verrechnungspreisaspekten von „Business Restructurings“ – Analyse und erster Vergleich mit den deutschen Funktionsverlagerungsregeln nach § 1 Abs. 3 AStG, IStR 2009, 73; Bodenmüller/Hülster, Handlungsalternativen bei der Bewertung von Transferpaketen – Besonderheiten bei erzwungenen Funktionsverlagerungen und bei der Verlagerung von Verlustfunktionen, IStR 2010, 650; Bohr, Die Transferpaket(be)rechnung – die Quadratur des Kreises, IWB, Fach 3 Deutschland, Gr. 1, 2286; Busch, RefE eines ATAD-Umsetzungsgesetzes: Überblick über die Verrechnungspreisaspekte, DB 2020, 191; Crüger/Heggmaier/Boehlke, Der Entwurf des BMF-Schreibens „Verwaltungsgrundsätze-Funktionsverlagerung“, IStR

2010, 86; Ditz/Bärsch/Engelen/Quilitzsch, Unternehmensteuerrechtliche Änderungen im AStG – Ein erster Überblick über den Referentenentwurf des ATAD-Umsetzungsgesetzes v. 10.12.2019, DStR 2020, 73; Ditz/Haverkamp, Verrechnungspreiskorrekturen, Funktionsverlagerungen und die Kapitalertragsteuer, IStR 2020, 499; Freudenberg/Ludwig, Funktionsverlagerungen im Lichte des OECD Business Restructuring-Berichts, BB 2011, 215; Frischmuth, Was bleibt übrig von der Transferpaketbesteuerung nach § 1 Abs. 3 Satz 9 AStG?, IWB 2011, 48; Frischmuth, Wann genau liegt eine Funktionsverlagerung nach der FVerlV vor?, StuB 2008, 864; Frischmuth, Die Konzeption der Funktionsverlagerungsbesteuerung nach dem UntStRefG 2008, StuB 2007, 386; Gosch, Wurde der Verordnungsgeber ordnungsgemäß zu der „FVerlV“ und der

^{*)} Prof. Dr. Siegfried Grotherr ist Inhaber des Lehrstuhls für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre am Institut für Wirtschaftsprüfung und Steuerwesen der Universität Hamburg.

„BsGaV“ ermächtigt?, ISR 2020, 116; Greil, Die Funktionsverlagerung im Lichte des OECD-Diskussionspapiers über Business Restructurings, IWB, Fach 3 Deutschland, Gr. 1, 2366; Heidecke/Hübscher/Eger, Ermittlung des Kapitalisierungszinssatzes, in Heidecke/Schmidtke/Wilmanns (Hrsg.), Funktionsverlagerung und Verrechnungspreise, Wiesbaden 2017, 181; Hemmerich/Günther, Funktionsverlagerung in das Inland in Zeiten der COVID-19-Krise. Implikationen für die (Wert-)Ermittlung des Transferpakets, IWB 2020, 845; Hentschel/Kraft, Funktionsverlagerungen in anstehenden Außenprüfungen – eine Bestandsaufnahme potenzieller Streitfragen, IStR 2015, 193; Jacobsen, Das AStG nachdem ATAD-Umsetzungsgesetz, DStZ 2021, 743; Jacobsen, Deutsche Umsetzung der Anti Tax Avoidance Directive, DStZ 2020, 201; Kroppen/Rasch, Anmerkungen zu den Verwaltungsgrundsätzen Funktionsverlagerung vom 13.10.2010, IWB 2010, 824; Kroppen/Rasch, Funktionsverlagerung – Entwurf der Verwaltungsgrundsätze, IWB, Fach 3 Deutschland, Gr. 1, 2440; Leonhardt, Kann die deutsch-steuerliche Implementierung des DEMPE-Konzepts der OECD Gewinnrealisierungen auslösen?, IStR 2021, 628; Looks/Scholz, Funktionsverlagerungen nach der Neufassung des § 1 Abs. 3 AStG, BB 2007, 2541; Luckhaupt, OECD Business Restructuring im Vergleich zur Funktionsverlagerung, DB 2010, 2016; Münch/Sendke, Unionaler Grundrechtsschutz bei der Anzeigepflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltungen, IStR 2021, 454; Oestreicher, Die (reformbedürftigen) Regelungen zur Ermittlung der Verrechnungspreise in Fällen der Funktionsverlagerung, Ubg 2009, 80; Puls/Storm, Steuerrechtliche Rahmenbedingungen von Funktionsverlagerungen, in Heidecke/Schmidtke/Wilmanns (Hrsg.), Funktionsverlagerung und Verrechnungspreise, Wiesbaden 2017, 81; Rasch, Neue Verrechnungspreisregelungen in § 1 AStG und § 89a AO. Anmerkungen zu den Neuregelungen im Abzugsteuerentlastungsmodernisierungsgesetz, IWB 2021, 441; Rasch/Schmidtke, Routinefunktionen, Gewinnverlagerungen und das Versagen des hypothetischen Fremdvergleichs, IStR 2009, 92; Rohler, Gründung eines ausländischen Vertriebsunternehmens – Aspekte der Funktionsverlagerung nach § 1 Abs. 3 Satz 9 ff. AStG, GmbH-StB 2009, 302; Schilling, Die indirekte Bewertung von Transferpaketen – Ein Praxisbeispiel unter Berücksichtigung des BMF-Schreibens vom 13.10.2010, StuB 2011, 868; Schmidtke/Schenkelberg/Eger, Transferpaketbewertung, in Heidecke/Schmidtke/Wilmanns (Hrsg.), Funktionsverlagerung und Verrechnungspreise, Wiesbaden 2017, 149; Schnorberger/Etzig, Verrechnungspreise in der Praxis nach dem ATAD-UmsG – Anmerkungen zum Referentenentwurf vom 24.3.2020, BB 2020, 1630; Stein/Schwarz, Verrechnungspreise immaterieller Werte im Lichte des DEMPE-Konzepts, DB 2021, 1292; Wellens/Schwemin, Optimierung von Funktionsverlagerungen mittels Lizenzierung möglich?, DB 2013, 2881; Wellens/Wall, Verrechnungspreise als Teil der Compliance-Organisation im Unternehmen, DB 2016, 1385; Werra, Verrechnungspreise bei der Restrukturierung internationaler Unternehmensgruppen – Zum Stand der Diskussion in der OECD, IStR 2009, 81; Wilmanns/Lappé/Heidecke/Nolden/John, Kommentierung des BMF-Referentenentwurfs des ATAD-Umsetzungsgesetzes – Fokus Verrechnungspreise, IStR 2020, 162.

I. Problemstellung

Mit der Funktionsverlagerungsbesteuerung sollen bei der grenzüberschreitenden Verlagerung von Funktionen v.a. selbstgeschaffene immaterielle Werte für die FinVerw. „sichtbar“ gemacht werden,¹⁾ die in der Zukunft im Ausland verwendet und dort zu einer Gewinnerzielung führen, obwohl sie mit Einsatz der inländischen Infrastruktur geschaffen worden sind. Insofern zielt die Funktionsverlagerungsbesteuerung auf die Beseitigung eines Vollzugsdefizits seitens der FinVerw. v.a. bei der Verlagerung von selbstgeschaffenen immateriellen Werten (z.B. geschäftswertbildende Faktoren) ab.²⁾ Insbesondere die selbstgeschaffenen immateriellen Werte des Anlagevermögens können vom Betriebsprüfer nur schwer identifiziert werden.³⁾ Aber auch der Stpfl. selbst kann den Übergang von bisher nicht bilanzierten selbstgeschaffenen immateriellen Werten nur schwer im Rahmen einer Einzelbewertung von Wirtschaftsgütern erkennen. Nur durch eine zweiseitige ertragswertorientierte Gesamtbewertung der verlagerten Funktion als Ganzes (Transferpaket) wird der Übergang einer vorangegangenen Wertschöpfung (insbesondere in Form von selbstgeschaffenen immateriellen Werten) häufig erst sichtbar. Es wundert deshalb nicht, dass der Gesetzgeber zur Umsetzung der sog. DAC 6-Richtlinie⁴⁾ die Funktionsverlagerung in die Anzeigepflicht nach den § 138d ff. AO mit aufgenommen hat, um z.B. bei einer grenzüberschreitenden Verlagerung eine „Entstrickungsbesteuerung“ vornehmen zu können.

Die Sichtbarmachung von selbst geschaffenen immateriellen Werten im Rahmen einer Funktionsverlagerung erfolgt jedoch nicht nur durch eine Anzeigepflicht seitens des Stpfl., sondern auch durch die meist zur Anwendung kommende besondere Bewertungsmethodik in Form der zweiseitigen ertragswertorientierten Gesamtbewertung der Funktion als Ganzes (Transferpaket), wenn keine Fremdvergleichswerte feststellbar sind. Hierdurch werden selbst geschaffene immaterielle Werte im Rahmen einer grenzüberschreitenden Funktionsverlagerung wertmäßig oft erst erkennbar. Es handelt sich dabei v.a. um die ökonomischen Chancen und die sonstigen Vorteile, die mit einer Funktionsverlagerung von dem verlagernden auf das übernehmende Unternehmen übergehen, die im Rahmen einer Funktionsverlagerungsbesteuerung zur inländischen Besteuerung herangezogen werden sollen. Bei diesen selbstgeschaffenen immateriellen Werten handelt es sich u.a. um geschäftswertbildende Faktoren wie z.B. der Kundstamm, der gute Ruf eines Unternehmens, die gute Betriebsorganisation, das spezielle Wissen von ausgebildeten Mitarbeitern, aus denen ein erzielbares Gewinnpotenzial aus künftigen Umsatzerlösen entsteht. Im Rahmen einer Funktionsverlagerungsbesteuerung findet

1) Begründung zu § 1 Abs. 3 FVerlV, BR-Drucks. 352/08 v. 23.5.2008, 12.

2) Siehe auch Hentschel/Kraft, IStR 2015, 195.

3) So in einem Bericht des Finanzausschusses zum Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung steuerlicher EU-Vorgaben sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften, BT-Drucks. 17/939 v. 4.3.2010, 8.

4) Richtlinie (EU) 2018/822 des Rates vom 25. Mai 2018 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen (ABl. EU Nr. L 139 v. 5.6.2018).

insoweit eine zukunftsbezogene Gewinnbesteuerung statt, wobei das künftige Steuersubstrat bei der grenzüberschreitenden Funktionsverlagerung in territorialer Hinsicht in dem Ansässigkeitsstaat des übernehmenden Unternehmens anfällt. Insofern kann bei der Funktionsverlagerungsbesteuerung von einer zukunftsbezogenen, extraterritorialen Besteuerung gesprochen werden. Das nachvollziehbare gesetzgeberische Interesse, mit der Besteuerung der Funktionsverlagerung eine Kompensation für die durch die Nutzung der inländischen Infrastruktur entstandenen Wertschöpfungen zu schaffen, kann daran nichts ändern.

Mit dem AbzStEntModG hat der Gesetzgeber die Vorschriften zum hypothetischen Fremdvergleich, die bei einer Funktionsverlagerung mangels feststellbarer Fremdvergleichswerte häufig zur Anwendung gelangen, im Außensteuergesetz neu strukturiert und punktuelle Änderungen vorgenommen. Den Änderungen ist zu einem großen Teil gemeinsam, dass die Verrechnungspreisvorschriften stärker als bisher an den OECD-Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen 2017 (im Weiteren kurz als „OECD-Leitlinien 2017“ bezeichnet) ausgerichtet werden.⁵⁾ Bei der Funktionsverlagerungsbesteuerung ist diese Ausrichtung an den OECD-Leitlinien 2017 allerdings weniger erkennbar, da es sich eher um rein „deutsches Gewächs“ handelt.

In dem nachfolgenden Beitrag soll auf die Anzeigepflicht bei Funktionsverlagerungen gem. den §§ 138d ff. AO sowie auf Grundzüge und Neuerungen bei der Funktionsverlagerungsbesteuerung (§ 1 Abs. 3b AStG) eingegangen werden, die einen „Aufschwung“ erleben könnte, da die FinVerw. nunmehr auf die Funktionsverlagerungen stärker aufmerksam gemacht wird, als das in der Vergangenheit der Fall war. Soweit im Weiteren bei der Paragrafenangabe nicht das betreffende Gesetz mit angegeben ist, bezieht sich die Angabe jeweils auf das **AStG**.

II. Anzeigepflicht bei der grenzüberschreitenden Funktionsverlagerung (§ 138d ff. AO)

Nach § 138e Abs. 2 Nr. 4 Buchst. c AO sind seit dem 1.7.2020 unter den weiteren Anwendungsvoraussetzungen der §§ 138d ff. AO Verrechnungspreisgestaltungen gegenüber dem BZSt anzeigepflichtig, bei denen

- innerhalb von verbundenen Unternehmen eine
- grenzüberschreitende Übertragung oder Verlagerung von Funktionen, Risiken sowie Wirtschaftsgütern oder sonstigen Vorteilen stattfindet und der
- erwartete jährliche Gewinn vor Zinsen und Steuern (EBIT)⁶⁾ des übertragenden Unternehmens über einen Zeitraum von drei Jahren (Durchschnittsbetrachtung) nach der Übertragung weniger als 50 % des jährlichen EBIT des übertragenden Unternehmens beträgt, welches erwartet worden wäre, wenn die Übertragung nicht stattgefunden hätte. Bei dieser Erwartung ist davon auszugehen, dass die verbundenen Unternehmen nach den Grundsätzen ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter handeln.

Diese Ausführungen gelten sinngemäß auch für Betriebsstätten.⁷⁾ Eine Anzeigepflicht besteht somit nur dann, wenn sich dies erheblich negativ auf den erwarteten jährlichen Gewinn vor Zinsen und Steuern des übertragenden Unternehmens auswirkt,⁸⁾ d.h. wenn eine Funktionseinstellung bzw. -aufgabe (= Funktionsausgliederung) oder eine Funktionseinschränkung (= Funktionsabschmelzung) vorliegt.⁹⁾ Es liegt hier ein sog. unbedingtes Kennzeichen vor, d.h. für die Anzeigepflicht kommt es nicht darauf an, ob mit der Gestaltung ein steuerlicher Vorteil erlangt werden kann oder nicht. Diese Anzeigepflicht greift sowohl beim tatsächlichen als auch beim hypothetischen Fremdvergleich bei Funktionsverlagerungen, d.h. bei der Anzeigepflicht wird nicht auf fehlende Fremdvergleichswerte rekurriert (anders bei der Anzeigepflicht für die Übertragung von schwer zu bewertenden immateriellen Werten, bei denen vorausgesetzt wird, dass keine ausreichenden Vergleichswerte vorliegen; siehe § 138e Abs. 2 Nr. 4 Buchst. b AO).

Mitteilungen für Funktionsverlagerungen machen scheinbar einen erheblichen Anteil an den gesamten mitteilungspflichtigen grenzüberschreitenden Sachverhalten aus.¹⁰⁾ Es ist deshalb damit zu rechnen, dass die Funktionsverlagerungsbesteuerung künftig an Bedeutung gewinnen wird, weil die FinVerw. nunmehr verstärkt auf Fälle hingewiesen wird, bei denen die Voraussetzungen des § 1 Abs. 3b AStG erfüllt sind, was in der Vergangenheit weniger der Fall war, da Funktionsverlagerungen häufig nur zufällig bzw. beiläufig im Rahmen von steuerlichen Außenprüfungen seitens der FinVerw. entdeckt wurden. Die FinVerw. steht seit jeher vor dem Problem, dass die wesentlichen immateriellen Wirtschaftsgüter, insbesondere die selbstgeschaffenen immateriellen Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, vom Betriebsprüfer nicht identifiziert und damit bei einer grenzüberschreitenden Verlagerung nicht bewertet werden konnten.¹¹⁾ Erstaunlich erscheint die Feststellung in dem Evaluationsbericht des BZSt, dass die FinVerw. lediglich in 51,8 % der Fälle durch die Dokumentation des Unternehmens von der Funktionsverlagerung Kenntnis erlangte. In 48,2 % der Fälle erlangte die FinVerw. nicht durch Dokumentation bzw. durch Aufzeichnungen für außergewöhnliche Geschäftsvorfälle von der Funktionsverlagerung Kenntnis. Damit wird ein relativ hoher Anteil bei den erfolgten Funktionsverlagerungen von den Unternehmen selbst als solches nicht erkannt oder

5) Siehe BT-Drucks. 19/27632 v. 17.3.2021, 67; ebenso im BMF-Schreiben v. 14.7.2021, IV B 5 – S 1341/19/10017 :001, BStBl I 2021, 1098, VWG Verrechnungspreise, Rz. 2.1. bis 2.4.

6) Earnings Before Interest and Taxes.

7) § 138e Abs. 2 Nr. 4 Buchst. c AO; entspricht Anhang IV EU-Amtshilferichtlinie, Teil II E.3.

8) Siehe hierzu bereits Grotherr in Gosch, AO/FGO, § 138e AO Rz. 78 f.

9) Siehe hierzu auch § 1 Abs. 2 Satz 1 FVerlV; BMF v. 13.10.2010, IV B 5 – S 1341/08/10003, BStBl I 2010, 774 (VWG Funktionsverlagerung), Rz. 19 u. 21. Siehe ebenfalls weiter unten Abschn. III.5.b).

10) Nach der Statistik einer der Big4-Gesellschaften machen Mitteilungen für Funktionsverlagerungen 18 % der gesamten Meldefälle aus. Siehe Kowallik, beck.digitax 2021, 46.

11) So in einem Bericht des Finanzausschusses zum Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung steuerlicher EU-Vorgaben sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften, BT-Drucks. 17/939 v. 4.3.2010, 8.

möglicherweise vorsätzlich nicht dokumentiert, um einer Funktionsverlagerungsbesteuerung zu entgehen.¹²⁾

Mitteilungspflichtig ist jedoch nur eine „signifikante“ Funktionsverlagerung, die sich **erheblich negativ** auf das EBIT des übertragenden Unternehmens oder Unternehmensteils (bei Betriebsstätten) auswirkt. Abzustellen ist auf die Erwartungen zum Zeitpunkt der Übertragung. Zu Grunde zu legen ist eine durchschnittliche Betrachtungsweise über den Dreijahreszeitraum.¹³⁾ Das Erfordernis der erheblichen EBIT-Minderung des verlagernden Unternehmens spielt für die Tatbestandsverwirklichung des § 1 Abs. 3b Satz 1 AStG (Funktionsverlagerungsbesteuerung) keine Rolle. Problematisch an der Anzeigepflicht ist, dass hierbei allein auf die Prognoserechnung zum Zeitpunkt der Übertragung abgestellt wird und diese kann sich im Nachhinein betrachtet als Fehlkalkulation herausstellen. Die Anzeigepflicht nach dieser Bestimmung kann sich mit der Anzeigepflicht für die Übertragung oder Überführung von schwer zu bewertenden immateriellen Werten überschneiden,¹⁴⁾ die häufig zeitlich vorgelagert zum Tragen kommt. Bei sinngemäßer Anwendung auf Betriebsstätten ist das EBIT des übertragenden Unternehmens ohne Berücksichtigung der Betriebsstätte, auf die die Funktionen, Risiken oder Wirtschaftsgütern übertragen wurden, zu berechnen.¹⁵⁾ Da der Tatbestand einer Anzeigepflicht für grenzüberschreitende Funktionsverlagerungen tendenziell unbestimmt ist und potenziell eine Vielzahl von Anzeigen auslöst, an denen kein Interesse besteht, weil das AStG den Finanzbehörden bereits Kontroll- und Korrekturinstrumente an die Hand gibt, wird in der Literatur¹⁶⁾ die Auffassung vertreten, dass dieser gegen die Grundrechtecharta¹⁷⁾ verstoßen könnte und damit nicht unionsrechtskonform sei.¹⁸⁾

Die Anzeigepflicht für Funktionsverlagerungen und die Funktionsverlagerungsbesteuerung sind nicht aneinandergelockt oder aufeinander abgestimmt. Anzeigepflichtige Funktionsverlagerungen müssen keine Funktionsverlagerungsbesteuerung auslösen. Einkünfteberichtigungen bei einer grenzüberschreitenden Funktionsverlagerung sind möglich, ohne dass die Funktionsverlagerung anzeigepflichtig war. Allerdings wird die FinVerw. durch die Anzeigepflicht häufig erst auf eine Funktionsverlagerung aufmerksam gemacht.

III. Grundzüge der Funktionsverlagerungsbesteuerung und Neuerungen bei den Verrechnungspreisvorschriften durch das AbzStEntModG

1. Regelungszweck der Funktionsverlagerungsbesteuerung

Bei der Funktionsverlagerungsbesteuerung handelt es sich um eine Fortentwicklung von „Entstrickungsregelungen“ bei einer Verlagerung von Geschäftstätigkeiten ins Ausland („betriebliche Wegzugsbesteuerung“),¹⁹⁾ bei denen nicht nur Einzelwirtschaftsgüter grenzüberschreitend verlagert werden, sondern auch geschäftliche Vorteile und Chancen, die mit einem künftigen Gewinnpotenzial verbunden sind. Der Gesetzgeber hatte dabei v.a. Produktions- und Vertriebsverlagerungen im Auge, bei denen die in Deutschland

geschaffenen immateriellen Wirtschaftsgüter und Vorteile wie z.B. Know-how, patentiertes oder nicht patentiertes technisches Wissen, Markenrechte und -namen, Kundenstamm o.Ä. anderenfalls steuerneutral ins Ausland verlagert werden könnten, obwohl sie vorher in Deutschland mit Hilfe der deutschen Infrastruktur entstanden sind, ohne dass die daraus später erzielten Gewinne der inländischen Besteuerung unterworfen werden können als Ausgleich für die Ermöglichung der Entwicklung dieser künftigen Wertschöpfungsbeiträge.²⁰⁾

Mit der Funktionsverlagerungsbesteuerung sollen Werte steuerlich erfasst werden die nach anderen Entstrickungsnormen (z.B. § 4 Abs. 1 Satz 3 und 4 EStG; § 12 Abs. 1 KStG) regelmäßig tatbestandsmäßig oder bewertungsmäßig nicht erfasst werden wie z.B. die Übertragung eines funktionsbezogenen Geschäftswertes. Die Summe der Einzelverrechnungspreise für die übertragenen und/oder überlassenen Wirtschaftsgüter unterschreitet den Gesamtwert eines Transferpakets, wenn mit der Funktion geschäftswertbildende Faktoren übertragen werden. Die Funktionsverlagerungsbesteuerung zielt damit v.a. auf die Besteuerung dieser geschäftswertbildenden Faktoren ab, soweit sie mit der Funktion auf das übernehmende Unternehmen übergehen. Darüber hinaus sollen im Rahmen der Funktionsverlagerungsbesteuerung Einkünfte bei Geschäftsbeziehungen zum Ausland erfasst werden, die nach anderen Einkünftekorrekturnormen (insb. vGA, vE) tatbestandsmäßig nicht erfasst werden können (z.B. bei einer unentgeltlichen Nutzungsüberlassung einer inländischen Muttergesellschaft an eine ausländische Tochtergesellschaft).

Bei der Funktionsverlagerungsbesteuerung geht es somit im Ergebnis um die Entstrickungsbesteuerung für ein Gewinnpotenzial.²¹⁾ Problematisch hieran ist, dass mit der Besteuerung eines erst künftig entstehenden Gewinnpotenzials aus der Verlagerung von wertvollen immateriellen Wirtschaftsgütern und Vorteilen die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verlassen werden könnte, weil nicht mehr realisierte Gewinne zur Besteuerung herangezogen

12) Siehe hierzu ausführlicher BR-Drucks. 153/16 v. 22.3.2016 („Bericht der Bundesregierung über die Erfahrungen mit den Regelungen zur Funktionsverlagerung [§ 1 Absatz 3 AStG und Funktionsverlagerungsverordnung] und die Auswirkungen auf die Unternehmen“).

13) Siehe BMF v. 29.3.2021, IV A 3 – S 0304/19/10006 :010, BStBl I 2021, 583, Rz. 190.

14) So bereits Schnitger/Brink/Welling, IStR 2018, 526.

15) Siehe Begründung zu der Vorschrift in BT-Drucks. 19/14685 v. 4.11.2019, 41.

16) Siehe hierzu Münch/Sendke, IStR 2021, 454 ff.; Münch in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 138d AO Rz. 48 ff.; Münch in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 138e AO Rz. 273; zur möglichen Bedeutung der Grundrechtecharta für die Anzeigepflicht siehe auch Münster/Fehling, IStR 2021, 621 ff.

17) Charta der Grundrechte der Europäischen Union (2010/C 83/02), Abl.EU Nr. C 83/391 v. 30.3.2010, dort insbesondere Art. 16 (Unternehmerische Freiheit) und Art. 8 (Schutz personenbezogener Daten).

18) Art. 52 Abs 1 Satz 2 der Grundrechtecharta verlangt die Wahrung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit.

19) Rupp in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, KStG, IntGA, Rz. 93.

20) Gesetzesbegründung zu § 1 AStG a.F., BT-Drucks. 16/4841 v. 27.3.2007, 84.

21) Gl.A. Rohler, GmbH-StB 2009, 304; Looks/Scholz, BB 2007, 2545.

werden, sondern bereits als realisierbar angenommene Gewinne. Darüber hinaus stellt sich die Frage nach der Vermeidung der internationalen (wirtschaftlichen) Doppelbesteuerung, wenn zum einen im Verlagerungszeitpunkt künftige Gewinnpotenziale im Inland versteuert und die später tatsächlich eintretenden Gewinne als Realisierung des Gewinnpotenzials erneut der Besteuerung im Ausland unterworfen werden.

Nach der Gesetzesbegründung soll jedoch nicht nur der Wertetransfer ins Ausland im Rahmen einer grenzüberschreitenden Funktionsverlagerung besteuert, sondern bei einer Funktionsverlagerung ins Inland auch eine Aktivierung immaterieller Wirtschaftsgüter (z.B. eines Geschäftswerts) ermöglicht werden mit der Folge, dass es anschließend zu einer gewinnmindernden Abschreibung kommen kann.²²⁾

2. Ausgewählte Evaluationsergebnisse aus der Betriebsprüfung zur Funktionsverlagerung

Das BZSt hat mit Stichtag zum 31.12.2015 aus den Erkenntnissen von Betriebsprüfungen eine „Evaluation zu den Erfahrungen mit der Funktionsverlagerung“ verfasst,²³⁾ aus der sich einige bemerkenswerte Erkenntnisse zur Funktionsverlagerungsbesteuerung gewinnen lassen. Dabei wurden aus Betriebsprüfungen insgesamt 133 Funktionsverlagerungen für die VZ 2002 bis 2013 untersucht. Zielstaaten der Funktionsverlagerungen waren in 55,3 % der Fälle andere EU-Staaten, in 37,9 % der Fälle Drittstaaten. In lediglich 6,8 % der Fälle lagen Funktionsverlagerungen ins Inland vor.

Funktionsverlagerungen sind deutlich seltener Gegenstand von Betriebsprüfungen als ursprünglich geschätzt (ursprüngliche Schätzung der Fallzahlen: 150 bis 600 betroffene Unternehmen). Allerdings wird in zwei Drittel der Betriebsprüfungen der Wert der Funktionsverlagerung auf Grund von Prüfungsfeststellungen erhöht oder erstmalig angesetzt. Die Steuererhöhungsbeträge lagen zwischen ca. 22 000 € und 68 Mio. €. In der Summe wurden die Werte für Funktionsverlagerungen bei den Betriebsprüfungen, in deren Rahmen die Werte für Funktionsverlagerungen erhöht wurden, um ca. 325 Mio. € erhöht, durchschnittlich um ca. 4,2 Mio. € je Betriebsprüfungsfall. Das erwartete jährliche Steuermehraufkommen i.H.v. ca. 1,77 Mrd. €²⁴⁾ wird damit deutlich verfehlt. Allerdings bleiben die durch die präventive Wirkung der Funktionsverlagerungsbesteuerung tatsächlich nicht erfolgten Funktionsverlagerungen ins Ausland bei der Summe der Erhöhungsbeträge aus allen Betriebsprüfungen i.H.v. 325 Mio. € unberücksichtigt, die ohne nähere Quantifizierbarkeit zum aktuellen inländischen Steueraufkommen beitragen.

Die grenzüberschreitenden Funktionsverlagerungen finden ganz überwiegend zwischen verbundenen Kapitalgesellschaften statt. Nur zwei Betriebsprüfungsfälle betrafen Stammhaus-Betriebsstätten-Beziehungen. In 93,2 % der Fälle trat ein Großbetrieb i.S.d. Betriebsprüfungsordnung als verlagerndes Unternehmen auf. Überwiegend (67,7 %) erfolgte die Funktionsverlagerung im Bereich des Verarbeitenden Gewerbes. Als verlagerte „Funktionen“ wurden Produktion (42,9 %), Vertrieb (34,6 %), Kundenstamm (3,8 %), Handel (3,8 %), Lizenzen und Know-how

(4,5 %) und Übrige mit 10,5 % der Betriebsprüfungsfälle angegeben.

In dem Evaluationsbericht des BZSt zur Funktionsverlagerungsbesteuerung wird angeführt, dass es in 22,5 % der untersuchten Betriebsprüfungsfälle zu einer Verlängerung des Kapitalisierungszeitraums durch die Finanzbehörde gekommen ist und lediglich in einem Fall zu einer Verkürzung. Bei den untersuchten Betriebsprüfungsfällen zur Funktionsverlagerung wurde in 17,3 % der Fälle von einem unbegrenzten Kapitalisierungszeitraum ausgegangen,²⁵⁾ was zeigt, dass ein unbegrenzter Kapitalisierungszeitraum in der Praxis der Funktionsverlagerungsbesteuerung durchaus nicht die Regel ist, wie es der Wortlaut des § 6 FVerlV auf den ersten Blick vielleicht vermuten lassen könnte.

3. Erkennen einer Funktionsverlagerung und Gestaltungen zur Abwendung einer Funktionsverlagerungsbesteuerung

Das eigene Erkennen bzw. das Sichtbarmachen von selbstgeschaffenen immateriellen Wirtschaftsgütern anlässlich einer Funktionsverlagerung ist für den Stpfl. deshalb so bedeutsam, da bei der späteren Aufdeckung einer grenzüberschreitenden Funktionsverlagerung im Rahmen einer steuerlichen Außenprüfung eine internationale (wirtschaftliche) Doppelbesteuerung kaum noch vermieden werden kann, wohingegen eine vom Stpfl. selbst erkannte Funktionsverlagerung „geordnet“ erfolgen und in diesem Fall häufig sowohl eine Sofortversteuerung der stillen Reserven als auch eine internationale Doppelbesteuerung vermieden werden kann. Ob eine grenzüberschreitende Wertverknüpfung in einem anderen EU-Mitgliedstaat entsprechend Art. 5 Abs. 5 und 6 der Richtlinie (EU) 2016/1164 v. 12.7.2016 (Anti-Steuervermeidungs-Richtlinie; ATAD I-Richtlinie)²⁶⁾ mit einem **step-up** in Betracht kommt, darf bezweifelt werden, da unklar ist, ob die deutsche zweiseitige ertragswertorientierte Gesamtbewertung im Rahmen der Funktionsverlagerungsbesteuerung aus der Sicht des anderen EU-Mitgliedstaates zu einer Bewertung mit dem „Marktwert“ führt, da nur in diesem Fall für den Aufnahmestaat eine Richtlinienverpflichtung zur Wertverknüpfung besteht. Da bei der Funktionsverlagerungsbesteuerung z.B. auch Standortvorteile und steuerliche Effekte beim verlagernden und übernehmenden Unternehmen bewertungsmäßig berücksichtigt werden, ist zweifelhaft, ob der deutsche Wertansatz für die verlagerte Funktion einem Marktwertansatz entspricht.²⁷⁾ Demgegenüber können

22) Siehe Gesetzesbegründung zu § 1 Abs. 3 AStG a.F., BT-Drucks. 16/4841 v. 27.3.2007, 34; siehe auch BMF v. 14.7.2021, IV B 5 – S 1341/19/10017 :001, BStBl I 2021, 1098 (VWG Verrechnungspreise) Rz. 3.3.

23) Zu den folgenden Ausführungen siehe im Detail BR-Drucks. 153/16 v. 22.3.2016, 50 Seiten.

24) Finanzielle Auswirkungen der Besteuerung von Funktionsverlagerungen, Gesetzesbegründung zu § 1 AStG a.F., BT-Drucks. 16/4841 v. 27.3.2007, 41.

25) BR-Drucks. 153/16 v. 22.3.2016, 25 f.

26) ABL EU Nr. L 193 v. 19.7.2016, 1.

27) Siehe hierzu auch Hagemann in Hagemann/Kahlenberg (Hrsg.), Anti Tax Avoidance Directive (ATAD) Kommentar, Herne 2018, Art. 5 Rz. 227 ff. sowie Rz. 318, dort auch die Nachweise in der Fn. 729, wonach die Bewertung von Funktionsverlagerungen (Transferpaketbewertung; Erfassung von Gewinnpotenzialen) gegen den Marktwertansatz der ATAD verstoße.

bei den durch schuldrechtliche Verträge übertragenen (bisher bilanzierten und auch die nicht bilanzierten) Wirtschaftsgütern bei dem übernehmenden (ausländischen) Unternehmen regelmäßig – abhängig vom jeweiligen ausländischen Bilanzsteuerrecht – Anschaffungskosten steuerlich aktiviert²⁸⁾ und damit in den Folgejahren steuerlich wirksame Abschreibungspotenziale (sog. *Tax Amortisation Benefit*) berücksichtigt werden.

Der beste Schutz gegen die negativen Folgen einer Funktionsverlagerungsbesteuerung und gegen eine internationale Doppelbesteuerung besteht somit aus der Sicht eines Stpfl. darin, organisatorische Vorsorge dafür zu treffen, dass das Vorliegen einer grenzüberschreitenden Funktionsverlagerung frühzeitig erkannt wird. Hierfür ist es zweckmäßig, ein Managementinformationssystem²⁹⁾ aufzubauen, welches bei Vorliegen bestimmter Sachverhalte die Gefahr einer möglichen Funktionsverlagerung intern meldet. Dabei kann auf die Prüfkriterien der FinVerw. zurückgegriffen werden wie z.B.³⁰⁾

- verringerte Umsatzerlöse oder Gewinne im inländischen Betrieb,
- geringere Lohnaufwendungen infolge einer verringerten Mitarbeiterzahl, Sozialpläne, Rückstellungen für Sozialpläne,
- geringere Aufwendungen für Raum- oder Lagermieten bzw. Veräußerung von Betriebsgrundstücken,
- Erlöse aus der Übertragung bzw. Überlassung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens (z.B. Maschinen, Patente) und des Umlaufvermögens (Rohmaterial, Forderungen),
- gestiegene Aufwendungen für die Inanspruchnahme von Dienstleistungen,
- gestiegene Aufwendungen für Reisen zu verbundenen Unternehmen,
- Aufzeichnungen über Forschungsprojekte und über die Verwendung der Ergebnisse,
- bei Kreditinstituten eingereichte Unterlagen zur Kreditgewährung.

Sofern die grenzüberschreitende Funktionsverlagerung jedoch Gegenstand von Kaufverträgen, Nutzungsüberlassungsverträgen, Dienstleistungs-Verträgen usw. ist und dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechende Vereinbarungen vorliegen (siehe § 4 Abs. 1 FVerlV), gehen daraus für die betreffenden übertragenen Wirtschaftsgüter die für die Bilanzierung im Ansässigkeitsstaat des übernehmenden Unternehmens relevanten steuerlichen Bilanzansätze hervor, auch für die bisher nicht bilanzierten, selbstgeschaffenen immateriellen Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens des verlagernden Unternehmens. Bei einer derartigen Vorgehensweise des Stpfl. kann die Gefahr einer internationalen Doppelbesteuerung gemindert werden. Es kann allerdings insofern zu einer internationalen Doppelbesteuerung und Liquiditätsbelastung innerhalb der Unternehmensgruppe kommen, als ein im Rahmen der Gesamtbewertung des Transferpakets aufgedeckter funktionsbezogener Geschäftswert der sofortigen inländischen Besteuerung unterworfen wird und im ausländischen Ansässigkeitsstaat des übernehmenden Unternehmens hierfür keine planmäßige Abschreibung in Anspruch genommen werden kann, so

dass der sofortigen steuerlichen Belastung im Inland keine spätere steuerliche Entlastung durch Abschreibungspotenzial bei einer späteren Gewinnerzielung im Ausland gegenüber steht.³¹⁾ In den Staaten, die eine Abschreibung eines funktionsbezogenen Geschäftswerts gestatten, könnte der dafür angesetzte Betrag insofern bei der dortigen Steuerverwaltung auf Unverständnis stoßen, als sich dieser partiell auf künftige Gewinne stützt, die in dem betreffenden Ansässigkeitsstaat des übernehmenden Unternehmens erst noch erzielt werden müssen. Das Problem der internationalen Doppelbesteuerung bei einer grenzüberschreitenden Funktionsverlagerung ließe sich aus der Sicht der beteiligten Stpfl. nur durch ein *bilaterales Advance Pricing Agreement*³²⁾ vermeiden, welches regelmäßig mit einem erheblichen Zeit- und Verwaltungsaufwand verbunden ist.

Eine weitere Möglichkeit, um eine Sofortversteuerung von stillen Reserven sowie eines funktionsbezogenen Geschäftswerts durch eine Funktionsverlagerungsbesteuerung zu vermeiden, besteht in der ausschließlichen Nutzungsüberlassung der immateriellen Wirtschaftsgüter oder der sonstigen Vorteile gegen ein erfolgsabhängiges Nutzungsentgelt (z.B. in der Form einer gewinn-/umsatzabhängigen Lizenzgebühr für die überlassenen immateriellen Wirtschaftsgüter oder sonstigen Vorteile).³³⁾ Auf Antrag des Stpfl. wird bei fehlenden vertraglichen Vereinbarungen gem. § 4 Abs. 2 FVerlV von einer Nutzungsüberlassung hinsichtlich der Funktion als Ganzes (Transferpaket) oder von einzelnen Bestandteilen ausgegangen, was eine Sofortversteuerung von stillen Reserven und damit eine unerwünschte hohe sofortige Liquiditätsbelastung vermeidet. Da die FinVerw. in diesem Fall wohl von einem unbegrenzten Überlassungszeitraum ausgehen dürfte,³⁴⁾ wäre von einem entsprechend hohen Nutzungsentgelt auszugehen. Eine fremdvergleichskonforme erfolgsabhängige Lizenzierung der Funktion als Ganzes (Transferpaket) hätte den Vorzug, dass ein möglicher Ansatz eines angemessenen Anpassungsbetrags nach § 1a Satz 6 Nr. 3 AStG nicht in Betracht kommen würde. Der Ansatz eines angemessenen Anpassungsbetrags nach § 1a AStG stellt eine besonders große Gefahr für eine internationale Doppelbesteuerung dar. Die Abb. 1 gibt einen schematischen Überblick über die Rechtswahl- bzw. Dispositionsmöglichkeiten des Stpfl. bei einer grenzüberschreitenden Funktionsverlagerung.

4. Neue Gesetzessystematik bei der Funktionsverlagerungsbesteuerung

Wer den Begriff „Funktionsverlagerungsbesteuerung“ vernimmt, wird künftig zunächst an § 1 Abs. 3b AStG denken oder an die Vorgängerregelungen des § 1 Abs. 3

28) BMF v. 13.10.2010, IV B 5 – S 1341/08/10003, BStBl I 2010, 774 (VWG Funktionsverlagerung), Rz. 172 f.

29) Darüber hinaus können Verrechnungspreise (allgemein) als Teil der Compliance-Organisation im Unternehmen betrachtet werden; vgl. hierzu ausführlich Wellens/Wall, DB 2016, 1385 ff.

30) BMF v. 13.10.2010, IV B 5 – S 1341/08/10003, BStBl I 2010, 774 (VWG Funktionsverlagerung), Rz. 160.

31) Kahle in Haun/Kahle/Goebel/Reiser, § 1 AStG Rz. 267.

32) Siehe hierzu § 89a AO; BMF v. 5.10.2006, IV B 4 – S 1341-38/06, BStBl I 2006, 594.

33) Vgl. hierzu ausführlicher Wellens/Schwemin, DB 2013, 2881 ff.

34) Oestreicher, Ubg 2009, 85.

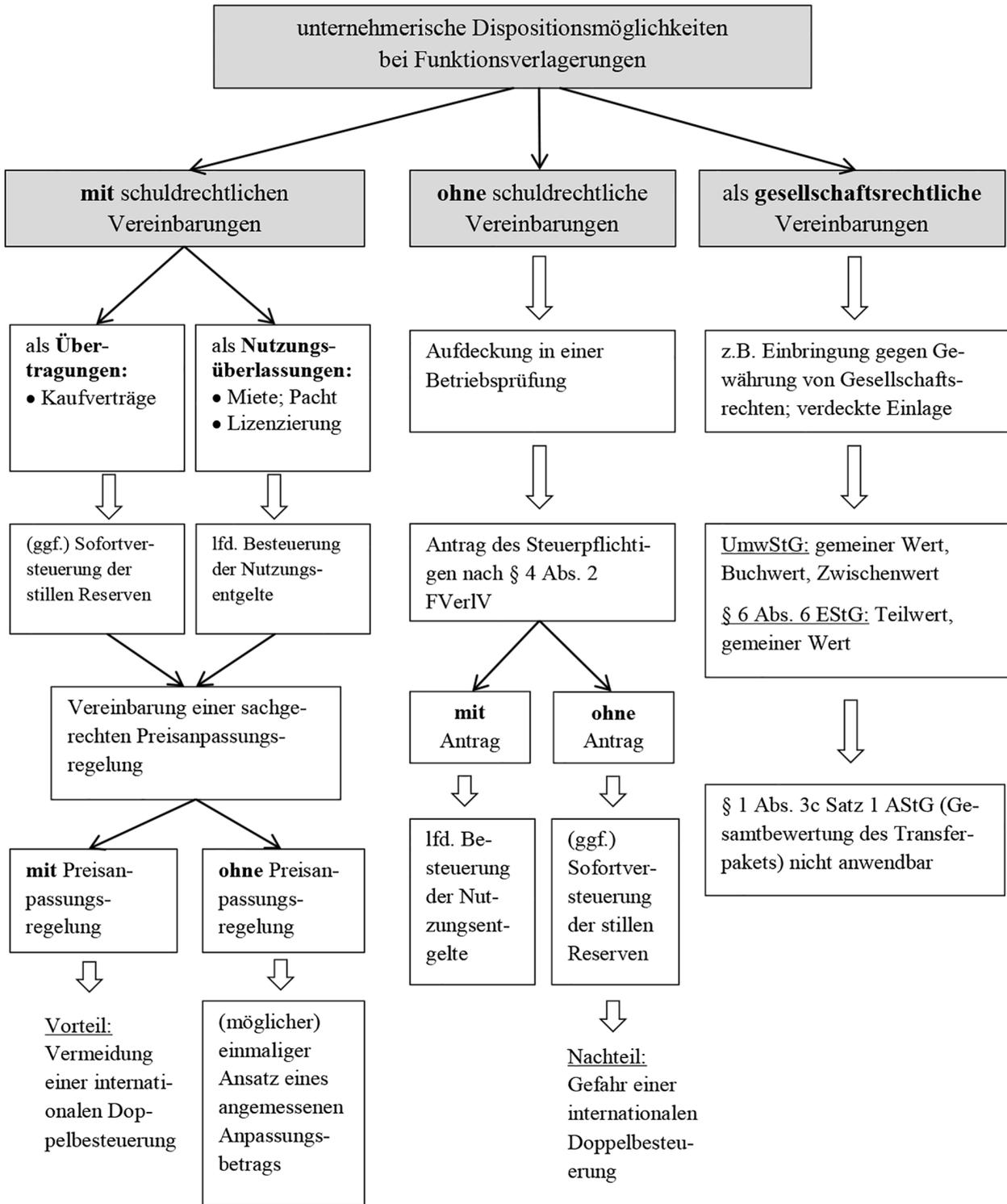


Abb. 1: Rechtswahl- bzw. Dispositionsmöglichkeiten bei der Funktionsverlagerung

Sätze 9 und 10 AStG a.F. Allerdings handelt es sich bei der Regelung des § 1 Abs. 3b AStG nur um einen Sonderfall für den in § 1 Abs. 3 Satz 7 AStG normierten hypothetischen Fremdvergleich, der voraussetzt, dass für den Verrechnungspreissachverhalt keine Vergleichswerte für die Bestimmung des Fremdvergleichspreises feststellbar sind. Aus dem Evaluationsbericht des BZSt zur Funktionsverlagerung ergibt sich, dass in 42,9 % der Fälle die Bewertung der Funktionsverlagerung nach

den Grundsätzen für Transferpakete (Gesamtbewertung) (entspricht § 1 Abs. 3b AStG) erfolgte und hier in 84,4 % der Fälle eine Bewertung in Form des hypothetischen Fremdvergleichs durchgeführt wurde. In diesem Fällen ist eine zweiseitige ertragswertorientierte Gesamtbewertung vorgesehen, einmal aus der Sicht des Leistenden (verlagernden Unternehmens) und einmal aus der Sicht des Leistungsempfängers (übernehmendes Unternehmen). Nach § 1 Abs. 3a Satz 5 AStG ergibt sich

aus dem Mindestpreis des Leistenden und dem Höchstpreis des Leistungsempfängers ein Einigungsbereich. Der fremdvergleichskonforme Verrechnungspreis ergibt sich in diesem Fall aus dem Mittelwert (= arithmetisches Mittel) des Mindestpreises und des Höchstpreises, sofern der Stpfl. nicht glaubhaft macht, dass ein anderer Wert innerhalb des Einigungsbereichs dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht (§ 1 Abs. 3a Satz 6 AStG), was z.B. bei einer höheren Verhandlungsmacht einer Vertragspartei der Fall sein kann. Bei der Funktionsverlagerungsbesteuerung in Form des hypothetischen Fremdvergleichs, d.h. wenn keine Vergleichsdaten festgestellt werden können, finden auch § 1 Abs. 3 Satz 1 AStG (Maßgeblichkeit der tatsächlichen Verhältnisse), § 1 Abs. 3 Satz 2 AStG (Funktions- und Risikoanalyse) sowie § 1 Abs. 3 Satz 4 AStG (Verhältnisse zum Zeitpunkt der Vereinbarung des Geschäftsvorfalles maßgebend) Anwendung (siehe hierzu auch die tabellarische Veranschaulichung in der Abb. 2).

Tatsächlicher Fremdvergleich	Hypothetischer Fremdvergleich
§ 1 Abs. 3 – Bestimmung der Fremdvergleichspreise	
Satz 1: Maßgeblichkeit der tatsächlichen Verhältnisse	+
Satz 2: Funktions- und Risikoanalyse	+
Satz 3: Vergleichbarkeitsanalyse	–
Satz 4: Verhältnisse zum Zeitpunkt der Vereinbarung des Geschäftsvorfalles	+
Satz 5: Am besten geeignete Verrechnungspreismethode	–
Satz 6: Vornahme von sachgerechten Anpassungen	–
	Satz 7: Keine Vergleichswerte feststellbar; ökonomisch anerkannte Bewertungsmethoden
§ 1 Abs. 3a – Bandbreite und Bandbreiteneinengung	
Satz 1: Bandbreite von Fremdvergleichswerten	–
Satz 2: Bandbreiteneinengung bei verbleibenden Unterschieden in der Vergleichbarkeit	–
Satz 3: Interquartilsmethode, wenn keine Anhaltspunkte für eine bestimmte Einengung	–
Satz 4: Median maßgeblich, wenn Verrechnungspreis außerhalb der (ggf. eingengten) Bandbreite; ggf. Gegenbeweis	–

Tatsächlicher Fremdvergleich	Hypothetischer Fremdvergleich
–	Satz 5: Einigungsbereich aus Mindestpreis und Höchstpreis der Beteiligten
–	Satz 6: Mittelwert des Einigungsbereichs fremdüblicher Verrechnungspreis; ggf. Gegenbeweis
§ 1 Abs. 3b – Funktionsverlagerungsbesteuerung	
–	Satz 1: Funktionsverlagerungsbesteuerung; zweiseitige ertragswertorientierte Gesamtbewertung
Satz 2: Keine Verlagerung von wesentlichen immateriellen Wirtschaftsgütern oder sonstigen Vorteilen	–
Satz 3: Ausübung der Funktion ausschließlich gegenüber verlagerndem Unternehmen und Anwendung der Kostenaufschlagsmethode	–

Abb. 2: Zuordnung der Funktionsverlagerungsbesteuerung zum tatsächlichen und hypothetischen Fremdvergleich

Aus dem Evaluationsbericht des BZSt zur Funktionsverlagerung ergibt sich auch, dass in 41,3 % der Fälle die Bestimmung des fremdüblichen Verrechnungspreises nach Einzelverrechnungspreisen erfolgte, d.h. nicht in Form der zweiseitigen ertragswertorientierten Gesamtbewertung. Bei der Bestimmung des fremdüblichen Verrechnungspreises für eine Funktionsverlagerung findet damit auch der tatsächliche Fremdvergleich in einem erheblichen Umfang Anwendung, d.h. in der Praxis gilt scheinbar nicht die „Grundaussage“, dass es für Funktionsverlagerungen keine fremdüblichen Preise wegen der Einmaligkeit des Geschäftsvorfalles gibt. Bei Anwendung des tatsächlichen Fremdvergleichs für eine Funktionsverlagerung gelten damit die Regelungen in § 1 Abs. 3 Sätze 1 bis 6 AStG sowie in § 1 Abs. 3a Sätze 1 bis 4 AStG, d.h. z.B. Durchführung einer Vergleichbarkeitsanalyse, Anwendung der am besten geeigneten Verrechnungspreismethode, Vornahme von sachgerechten Anpassungen, ggf. Einengung der Bandbreite der festgestellten Fremdvergleichswerte, Maßgeblichkeit des Medians der festgestellten Bandbreite, sofern der vom Stpfl. vereinbarte Verrechnungspreis außerhalb der (ggf. eingengten) Bandbreite liegt und der Stpfl. keinen anderen Wert innerhalb der Bandbreite glaubhaft machen kann, der dem Fremdvergleichsgrundsatz besser entspricht.

Schließlich ist zu erwähnen, dass auch bei einer Funktionsverlagerung die gesetzliche Preisanpassungsklausel des § 1a AStG zu beachten ist, wenn die Vertragsparteien bei der Übertragung oder Überlassung eines wesentlichen immateriellen Wertes oder Vorteils keine sachgerechte Preisanpassungsregelung verein-

bart haben und es nach Ablauf eines siebenjährigen Überprüfungszeitraums zu einer erheblichen Abweichung zwischen der tatsächlichen späteren Gewinnentwicklung gegenüber der Gewinnerwartung gekommen ist, die zum Zeitpunkt des Geschäftsabschlusses der Bestimmung des vereinbarten Verrechnungspreises zu Grunde gelegt worden ist. Auch bei der Anwendung des tatsächlichen Fremdvergleichs auf eine Funktionsverlagerung würde die gesetzliche Preisanpassungsklausel zu beachten sein.

5. Funktionsverlagerungsbesteuerung nach § 1 Abs. 3b Satz 1 AStG als Sonderfall des hypothetischen Fremdvergleichs

a) Besonderheiten bei der Funktionsverlagerungsbesteuerung

Die Funktionsverlagerungsbesteuerung als Teil der innerstaatlichen Regelungen zur Bestimmung von angemessenen Verrechnungspreisen bei einer Geschäftsbeziehung zum Ausland mit einer nahestehenden Person und damit zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes ist (nur) für den Fall des **hypothetischen** Fremdvergleichs zentral in § 1 Abs. 3b AStG geregelt. Weiterhin tritt ergänzend die Verordnung zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes nach § 1 Abs. 1 AStG in Fällen grenzüberschreitender Funktionsverlagerungen (Funktionsverlagerungsverordnung – FVerIV) vom 12.8.2008³⁵⁾ hinzu. Als einschlägiger Verwaltungserlass ist das BMF-Schreiben betr. Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung zwischen nahestehenden Personen in Fällen von grenzüberschreitenden Funktionsverlagerungen (Verwaltungsgrundsätze Funktionsverlagerung) vom 13.10.2010³⁶⁾ zu nennen. Es ist festzustellen, dass wesentliche Ausführungen des betreffenden BMF-Schreibens weitgehend identisch sind mit der Begründung zur FVerIV.³⁷⁾ Die Grundsätze des BMF-Schreibens gelten auch für Funktionsverlagerungen ins Inland (dort Rz. 3). Dem Stpfl. wird zugesagt, dass er keine Einkünfteberichtigung nach § 1 AStG befürchten muss, wenn er die VWG Funktionsverlagerung beachtet (dort Rz. 2). Darüber hinaus konzidiert die FinVerw. (dort Rz. 10), dass die Aussagen in den OECD Leitlinien, insbesondere im IX. Kapitel zum „*Business Restructuring*“ für die Beurteilung von Funktionsverlagerungen von Bedeutung sind, was insofern für den Stpfl. von Relevanz sein dürfte, als dies – im Idealfall – zu einer Vermeidung der internationalen (wirtschaftlichen) Doppelbesteuerung beitragen kann. In den VWG Funktionsverlagerung wird vielfach auf die Ausführungen des OECD-Steuerausschusses im IX. Kapitel der OECD-Leitlinien verwiesen, was den Eindruck vermittelt, dass die deutsche Funktionsverlagerungsbesteuerung als besondere Form einer „Entstrickungsbesteuerung“ international akzeptiert sein dürfte. Dies ist aber so nicht zutreffend, da die deutschen Regelungen an vielen Stellen von den Empfehlungen in den OECD-Leitlinien zum „*Business Restructuring*“ abweichen.³⁸⁾ Unter „*Business Restructuring*“ wird allgemein die Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit in der Form einer grenzüberschreitenden Verlagerung bzw. Umverteilung von Funktionen, Wirtschaftsgütern und/oder Risiken einer multinationalen Unternehmensgruppe verstan-

den.³⁹⁾ Allerdings sind die im IX. Kapitel der OECD-Leitlinien enthaltenen (teilweise vage formulierten) Überlegungen für einen inländischen Stpfl. insofern von Interesse, als die deutsche Sichtweise zur Funktionsverlagerungsbesteuerung mit den dortigen Ausführungen vereinbar erscheint und damit die Aussicht auf Vermeidung einer internationalen Doppelbesteuerung im Rahmen eines Verständigungsverfahrens erhöht wird.⁴⁰⁾ In der Besteuerungspraxis scheint es die Tendenz zu geben, dass sich die an einem Verständigungsverfahren oder an einem *Advance Pricing Agreement* beteiligten Steuerverwaltungen häufig als Kompromiss auf der Basis der Empfehlungen in den OECD-Leitlinien einigen können, wenn abweichende nationale Einkünftekorrekturregelungen bestehen.⁴¹⁾

Bei der grenzüberschreitenden Funktionsverlagerung handelt es sich gem. der konkretisierenden Definition in § 1 Abs. 1 Satz 1 FVerIV⁴²⁾ um die Verlagerung einer Geschäftstätigkeit ins Ausland (oder auch umgekehrt ins Inland) auf eine nahestehende Person (verbundenes Unternehmen oder Unternehmensteil), die aus einer Zusammenfassung gleichartiger betrieblicher Aufgaben besteht, die von bestimmten Stellen oder Abteilungen eines Unternehmens erledigt werden. Die Funktionsverlagerung umfasst häufig die Übertragung oder Überlassung von einem Bündel an materiellen und immateriellen Wirtschaftsgütern, die Erbringung von Dienstleistungen, die Einräumung von wirtschaftlichen Chancen und/oder Vorteilen sowie die Übernahme von unternehmerischen Risiken. Die Funktionsverlagerung unterscheidet sich insoweit von der „üblichen“ Bestimmung von angemessenen Verrechnungspreisen, als der Verrechnungspreis hier bei fehlenden Fremdvergleichswerten auf Basis der Verlagerung einer Funktion als Ganzes (Transferpaket) zu bestimmen ist. Im Vordergrund der Verrechnungspreisermittlung stehen in diesem Falle nicht mehr die übertragenen oder überlassenen Einzelwirtschaftsgüter, sondern die Übertragung der mit der Verlagerung der Funktion einhergehenden künftig zu erwirtschaftenden Gewinne, d.h. des Gewinnpotenzials. Da bei einer Funktionsverlagerung eng miteinander verknüpfte oder wirtschaftlich zusammenhängende Geschäftsvorfälle vorliegen, erscheint es nach Auffassung des Gesetzgebers und der FinVerw. sachgerecht, diese Geschäftsvorfälle nicht isoliert zu betrachten, sondern als Einheit.⁴³⁾ Ausnahmsweise lässt der Gesetzgeber

35) BGBl. I 2008, 1680.

36) BStBl I 2010, 774; eine ausführliche Analyse dieses BMF-Schreibens erfolgt durch Kroppen/Rasch, IWB, Fach 3 Deutschland, Gr. 1, 2440 ff.; Crüger/Heggmaier/Boehlke, IStR 2010, 86 ff.; Kroppen/Rasch, IWB 2010, 824 ff.

37) Abgedruckt in BR-Drucks. 352/08 v. 23.5.2008, 1 ff.

38) Vgl. hierzu den ausführlichen Vergleich von Schreiber in Kroppen/Rasch, Handbuch Internationale Verrechnungspreise, FVerl, Rz. 31.1; zur näheren Analyse des IX. Kapitels in den OECD Leitlinien 2010 zum *Business Restructuring* siehe auch Baumhoff/Puls, IStR 2009, 73 ff.; Greil, IWB, Fach 3 Deutschland, Gr. 1, 2366 ff.; Luckhaupt, DB 2010, 2016 ff.; Freudenberg/Ludwig, BB 2011, 215 ff.

39) OECD Leitlinien 2017, Tz. 9.1.

40) So Freudenberg/Ludwig, BB 2011, 219.

41) So Werra, IStR 2009, 81; Freudenberg/Ludwig, BB 2011, 216.

42) Die Legaldefinition einer Funktionsverlagerung befindet sich in § 1 Abs. 3b Satz 1 AStG, die jedoch wenig aussagekräftig ist.

43) BMF v. 13.10.2010, IV B 5 – S 1341/08/10003, BStBl I 2010, 774 (VWG Funktionsverlagerung), Rz. 5 f.

unter bestimmten Bedingungen aber auch eine Einzelverrechnungspreisermittlung für die übertragenen oder überlassenen Wirtschaftsgüter oder sonstigen Vorteile zu (Öffnungsklauseln gem. § 1 Abs. 3b Sätze 2 und 3 AStG).

Die Anwendung des § 1 Abs. 3b Satz 1 AStG setzt damit das Vorliegen einer Funktionsverlagerung **und** die erforderliche Durchführung eines hypothetischen Fremdvergleichs voraus, wenn für die Funktion als Ganzes (Transferpaket) keine Vergleichsdaten festgestellt werden können. Die Bestimmung des Einigungsbereichs ergibt sich aus einer zweiseitigen ertragswertorientierten Gesamtbewertung der jeweiligen Gewinnpotenziale des verlagernden und übernehmenden Unternehmens aus der Ausübung der betreffenden (verlagerten) Funktion. Bewertungsobjekt bei der Funktionsverlagerungsbesteuerung ist nicht der Substanzwert der Funktion als Ganzes bzw. als Sachgesamtheit, sondern der Ertragswert (Barwert) der jeweiligen Gewinnpotenziale, zum einen aus der (virtuellen) Fortführung der Funktion durch das verlagernde Unternehmen und zum anderen aus der (geplanten) Ausübung der übernommenen (verlagerten) Funktion durch das übernehmende Unternehmen.

b) Sachliche Abgrenzung einer Funktionsverlagerung

Eine steuerlich relevante Funktionsverlagerung i.S.d. § 1 Abs. 3b Satz 1 AStG liegt nach der FVerlV nur dann vor, wenn das übernehmende verbundene Unternehmen durch die übertragenen oder überlassenen Wirtschaftsgüter oder sonstigen Vorteile sowie durch die Übernahme der damit verbundenen Chancen und Risiken eine Geschäftstätigkeit (Funktion) ausübt, die von dem verlagernden (verbundenen) Unternehmen bisher ausgeübt worden ist und es dadurch gleichzeitig zu einer Einstellung (= Funktionsaufgabe bzw. Funktionseinstellung) oder Einschränkung (= Funktionseinschränkung) der betreffenden Funktion bei dem verlagernden Unternehmen kommt (§ 1 Abs. 2 Satz 1 FVerlV).⁴⁴⁾ Es muss somit mindestens eine Einschränkung der bisher ausgeübten Geschäftstätigkeit durch das verlagernde Unternehmen vorliegen, damit eine Funktionsverlagerung gegeben sein kann.⁴⁵⁾ Nicht erforderlich für das Vorliegen einer Funktionsverlagerung ist, dass das übernehmende Unternehmen die Funktion tatsächlich in gleicher Weise wie das verlagernde Unternehmen ausübt.⁴⁶⁾ Die Auswirkungen der Funktionsverlagerung auf die anschließenden Gewinnerwartungen des verlagernden Unternehmens spielen für die Tatbestandsverwirklichung keine Rolle, d.h. diese können fallen oder steigen. Ohne Bedeutung ist auch, ob das verlagernde Unternehmen aus rechtlichen oder tatsächlichen Gründen überhaupt in der Lage war, die bisher ausgeübte Funktion fortzuführen. Dies kann sich jedoch auf die Bewertung der Funktion als Ganzes (Transferpaket) auswirken.⁴⁷⁾ Durch die Einbeziehung einer Funktionseinschränkung in den Begriff der Funktionsverlagerung mittels Rechtsverordnung stellt sich die Frage, ob der Verordnungsgeber damit auch für Teilverlagerungen einer Funktion einen zusätzlichen Besteuerungstatbestand geschaffen hat, der durch den Gesetzeswortlaut des § 1 Abs. 3b Satz 1 AStG so nicht gedeckt ist.⁴⁸⁾ Die Funktionseinschränkung als Besteuerungstatbestand kann nicht bloß als klarstellende oder präzisierende

Erläuterung des Gesetzeswortlauts zur einheitlichen Anwendung angesehen werden.

In der Literatur⁴⁹⁾ haben sich eine Reihe von Begrifflichkeiten ausgeprägt, bei denen die Frage zu beantworten ist, inwieweit dort der Tatbestand einer grenzüberschreitenden Funktionsverlagerung i.S.d. § 1 Abs. 3b Satz 1 AStG mit der Konsequenz einer Gesamtbewertung der Funktion als Ganzes (Transferpaket) erfüllt wird. Die folgende Abb. 3 zeigt überblicksartig die möglichen **Positivfälle** einer Funktionsverlagerung **dem Grunde nach**.

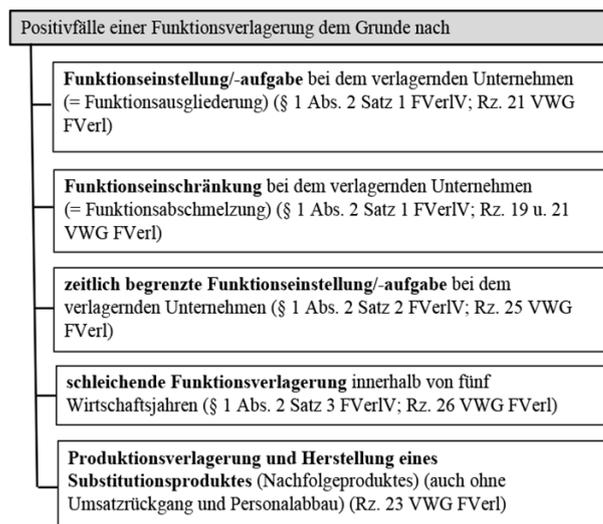


Abb. 3: Positivfälle einer Funktionsverlagerung dem Grunde nach

Für die Beantwortung der Frage, ob eine steuerlich relevante Funktionsverlagerung vorliegt, kann auch eine Negativabgrenzung Hilfestellungen geben. Die folgende Abb. 4 gibt einen Überblick über mögliche **Negativfälle**, d.h. bei denen eine Funktionsverlagerung **dem Grunde nach** nicht vorliegt.

- 44) Typische Beispiele für eine Funktionsaufgabe oder eine Funktionseinschränkung finden sich in BMF v. 13.10.2010, IV B 5 – S 1341/08/10003, BStBl I 2010, 774 (VWG Funktionsverlagerung), Rz. 21 sowie Rz. 201 ff.; zum Begriff „Funktionsverlagerung“ s.a. Frischmuth, StuB 2008, 864 ff.
- 45) BMF v. 13.10.2010, IV B 5 – S 1341/08/10003, BStBl I 2010, 774 (VWG Funktionsverlagerung), Rz. 16.
- 46) Begründung zu § 1 Abs. 2 Satz 1 FVerlV, BR-Drucks. 352/08 v. 23.5.2008, 11; siehe auch BMF v. 13.10.2010, IV B 5 – S 1341/08/10003, BStBl I 2010, 774 (VWG Funktionsverlagerung), Rz. 24.
- 47) BMF v. 13.10.2010, IV B 5 – S 1341/08/10003, BStBl I 2010, 774 (VWG Funktionsverlagerung), Rz. 20.
- 48) Kritisch hierzu Schreiber in Kroppen/Rasch, Handbuch Internationale Verrechnungspreise, FVerl, Rz. 12 m.w.N.; Baumhoff/Puls, IStR 2009, 74. Siehe auch Gosch, ISR 2020, 116 ff.
- 49) Z.B. Schreiber in Kroppen/Rasch, Handbuch Internationale Verrechnungspreise, FVerl, Rz. 52; Baumhoff/Ditz/Greinert, DStR 2007, 1650; Frischmuth, StuB 2007, 387; Ditz/Greinert in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, § 1 AStG Rz. 1225 ff.; Frotscher, Internationales Steuerrecht, München, 4. Aufl. 2015, Rz. 1078; Puls/Storm, Steuerrechtliche Rahmenbedingungen von Funktionsverlagerungen, in Heidecke/Schmidtke/Wilmanns (Hrsg.), Funktionsverlagerung und Verrechnungspreise, Wiesbaden 2017, 88 ff.

Negativfälle (= keine Funktionsverlagerung dem Grunde nach)	
	Funktionsverdoppelung (ohne Funktionseinschränkung innerhalb von fünf Jahren beim verlagernden Unternehmen (§ 1 Abs. 6 Satz 1 FVerlV; Rz. 42ff. VWG FVerl)
	Funktionsverdoppelung (mit Funktionseinschränkung beim verlagernden Unternehmen, jedoch ohne unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Funktionsverdoppelung) (§ 1 Abs. 6 Satz 2 letzter Satzteil FVerlV; Rz. 46f. VWG FVerl)
	Neuaufnahme einer Funktion, die bisher noch nicht durchgeführt wurde (= Funktionsausweitung) (Rz. 57 VWG FVerl)
	ausschließliche Übertragung oder Überlassung von Wirtschaftsgütern oder Erbringung von Dienstleistungen (ohne gleichzeitig wirtschaftlicher Bestandteil einer Funktionsverlagerung zu sein) (§ 1 Abs. 7 Satz 1 FVerlV; Rz. 51ff. VWG FVerl)
	Personalentsendung ohne Mitnahme des bisherigen Zuständigkeitsbereichs und ohne wirtschaftlichen Zusammenhang mit einer tatsächlich verwirklichten Funktionsverlagerung (§ 1 Abs. 7 Satz 2 erste Alt. FVerlV; Rz. 54ff. VWG FVerl)
	Verlagerungsvorgänge, die entsprechend dem Fremdvergleichsgrundsatz nicht als Funktionsverlagerung angesehen werden (z.B. fristgerechte Kündigungen oder Auslaufen von Verträgen) (§ 1 Abs. 7 Satz 2 zweite Alt. FVerlV; § 8 FVerlV; Rz. 58ff. VWG FVerl)
	Verlagerungsvorgänge mit einer geringfügigen oder zeitlich begrenzten Funktionseinschränkung (sog. Bagatellfälle) (Umsatzeinbußen von weniger als 1 Mio. € p.a. innerhalb der folgenden fünf Wirtschaftsjahre) (Rz. 49 und 58 VWG FVerl)

Abb. 4: Negativfälle einer Funktionsverlagerung dem Grunde nach

In neuerer Zeit taucht die Frage nach dem **Verhältnis des DEMPE-Funktionskonzepts zur Funktionsverlagerungsbesteuerung** auf.⁵⁰⁾ Organisatorische Veränderungen in einer multinational tätigen Unternehmensgruppe können zu einer räumlichen Verlagerung von DEMPE-Funktionen und -Risiken über die Steuerhoheitsgrenzen führen und damit die internationale Einkünfteabgrenzung tangieren. Soweit hierdurch die Tatbestandsvoraussetzungen des § 1 Abs. 3b AStG erfüllt werden und es beim verlagernden Unternehmen zu einer Funktionseinstellung oder Funktionseinschränkung kommt, hat eine **Entstrickungsbesteuerung** für das übertragene Gewinnpotenzial zu erfolgen (Funktionsverlagerungsbesteuerung). In der Folge können dann die Voraussetzungen für die Anwendung des DEMPE-Funktionskonzepts (§ 1 Abs. 3c AStG) erfüllt sein, welches eine **wirtschaftliche Ertragsberechtigung im Rahmen der laufenden Besteuerung** beinhaltet. Das DEMPE-Funktionskonzept löst selbst keine Funktionsverlagerungsbesteuerung aus. Allerdings ist bei Anwendung des DEMPE-Funktionskonzepts zu prüfen, ob es im Vorwege zu einer Funktionsverlagerung gekommen ist. Die Schaffung von neuen DEMPE-Funktionen innerhalb einer Unternehmensgruppe kann naturgemäß keine Funktionsverlagerung begründen. Umgekehrt ist bei Anwendung der Funktionsverlagerungsbesteuerung nachfolgend zu monitorieren, ob die Tatbestandsvoraussetzungen für das DEMPE-Funktionskonzept und damit für eine wertschöpfungsbeitrags- und risikoorientierte Erfolgszurechnung an nahestehende Personen vorliegen.

c) *Bestimmung des Einigungsbereichs beim hypothetischen Fremdvergleich bei der Verlagerung einer Funktion als Ganzes auf der Basis des Transferpakets*

Neue Regelung: § 1 Abs. 3b Satz 1 AStG
„Wird eine Funktion einschließlich der dazugehörigen Chancen und Risiken sowie der mitübertragenen oder mitüberlassenen Wirtschaftsgüter oder sonstigen Vorteile verlagert und ist auf die verlagerte Funktion Absatz 3 Satz 7 anzuwenden , weil für die Verlagerung der Funktion als Ganzes (Transferpaket) keine Vergleichsdaten festgestellt werden können, ist der Einigungsbereich auf der Grundlage des Transferpakets zu bestimmen.“ ⁵¹⁾
Bisherige Regelung: § 1 Abs. 3 Satz 9 AStG a.F.
„Wird eine Funktion einschließlich der dazugehörigen Chancen und Risiken und der mit übertragenen oder überlassenen Wirtschaftsgüter und sonstigen Vorteile verlagert (Funktionsverlagerung) und ist auf die verlagerte Funktion Satz 5 anzuwenden, weil für das Transferpaket als Ganzes keine zumindest eingeschränkt vergleichbare Fremdvergleichswerte vorliegen, hat der Steuerpflichtige den Einigungsbereich auf der Grundlage des Transferpakets zu bestimmen.“

§ 1 Abs. 3b AStG enthält einen Sonderfall des hypothetischen Fremdvergleichs (§ 1 Abs. 3 Satz 7 AStG und § 1 Abs. 3a Sätze 5 und 6 AStG),⁵²⁾ bei dem im Falle einer **grenzüberschreitenden Funktionsverlagerung** der dafür angemessene Verrechnungspreis auf der Basis einer zweiseitigen ertragswertorientierten Gesamtbewertung aller übertragenen bzw. überlassenen Bestandteile eines sog. Transferpakets zu ermitteln ist, sofern für die Funktion als Ganzes (Transferpaket) keine vergleichbaren Fremdvergleichswerte („Vergleichsdaten“) feststellbar sind – was in der Realität häufig der Fall ist – **und** vom Stpfl. nicht auf der Basis der in § 1 Abs. 3b Sätze 2 und 3 AStG genannten Öffnungsklauseln ausnahmsweise eine Einzelverrechnungspreisbestimmung vorgenommen werden darf.⁵³⁾ § 1 Abs. 3b Satz 1 AStG entspricht inhaltlich weitgehend der Vorgängerregelung des § 1 Abs. 3 Satz 9 AStG a.F. Statt „und sonstige Vorteile“ formuliert der Gesetzgeber nunmehr „oder sonstige Vorteile“. Damit wird klargestellt, dass die Übertragung von „sonstigen Vorteilen“ im Rahmen einer grenzüberschreitenden Funktionsverlagerung kein konstitutives Tatbestandsmerkmal für die zweiseitige ertragswertorientierte Gesamtbewertung bei der Verlagerung einer Funktion als

50) Siehe z.B. Leonhardt, IStR 2021, 628, 630 u. 633. **DEMPE** steht für die tätigkeitsbezogenen Funktionen Entwicklung/ Erschaffung (**d**evelopment), Verbesserung (**e**nhancement), Erhaltung (**m**aintenance), Schutz (**p**rotection) und/oder Verwertung (**e**xploitation).

51) Anm. d. Verf.: Fettdruck nicht im Original. Gleiches gilt für den Fettdruck in den weiteren wiedergegebenen Gesetzestexten.

52) Gl.A. z.B. Frischmuth, IWB 2011, 59f.

53) Nach Sinz/Menges in Haun/Kahle/Goebel/Reiser, § 1 AStG Rz. 78, ist die Funktionsverlagerung nach § 1 Abs. 3 Satz 9 ff. AStG a.F. **kein** Unterfall des hypothetischen Fremdvergleichs, da der Begriff der Funktionsverlagerung auch Fälle umfasst, in denen (uneingeschränkt oder eingeschränkt vergleichbare) Fremdvergleichspreise verfügbar sind. Siehe hierzu auch § 2 Abs. 1 Satz 1 FVerlV. Aus § 1 Abs. 3c Satz 1 ergibt sich jedoch eindeutig der Bezug zum hypothetischen Fremdvergleich: „und ist auf die verlagerte Funktion Absatz 3 Satz 7 anzuwenden“.

Ganzes (Transferpaket) ist.⁵⁴⁾ Umgekehrt ist nicht mehr erforderlich, dass im Rahmen einer Funktionsverlagerung zwingend Wirtschaftsgüter mitübertragen oder mitüberlassen werden müssen.⁵⁵⁾ Bei einer Funktionsverlagerung ist grundsätzlich auch ein tatsächlicher Fremdvergleich möglich, wenn hierfür Vergleichsdaten für Funktionsverlagerungen zwischen unabhängigen Unternehmen festgestellt werden können.

Statt von einem „Transferpaket als Ganzes“ spricht der Gesetzgeber nun von einer „Funktion als Ganzes (Transferpaket)“, was allerdings nur als redaktionelle Umformulierung zu interpretieren ist, ohne dass sich daraus materiell-rechtliche Konsequenzen ergeben. Für die Anwendung des § 1 Abs. 3b Satz 1 AStG dürfen keinerlei Vergleichsdaten festgestellt werden können, was der bisherigen Rechtslage entspricht. Eine gewisse Neuerung in § 1 Abs. 3b Satz 1 AStG besteht insoweit, als dass sich diese Regelung nunmehr sowohl an den Stpfl. als auch an die prüfende Finanzbehörde wendet („ist ... zu bestimmen“), es sich somit explizit um eine Ermittlungs- und Korrektornorm handelt, wohingegen § 1 Abs. 3 Satz 9 AStG a.F. in der Gesetzesformulierung nur auf den Stpfl. abgestellt hat („hat der Steuerpflichtige ...“). Hatte der Stpfl. § 1 Abs. 3 Satz 9 AStG a.F. bei seiner Einkünfteermittlung nicht beachtet, so war allerdings auch bereits nach § 1 Abs. 1 Satz 1 AStG eine Einkünfteberichtigung durch die prüfende Finanzbehörde möglich. Insofern ist davon auszugehen, dass es sich diesbezüglich ebenfalls „nur“ um eine redaktionelle Klarstellung seitens des Gesetzgebers handelt.

Die Funktionsverlagerungsbesteuerung gem. § 1 Abs. 3b Satz 1 AStG knüpft auf tatbestandlicher Ebene an § 1 Abs. 3 Satz 7 AStG (Anwendung des hypothetischen Fremdvergleichs) an und zieht die Besteuerungsfolgen gem. § 1 Abs. 3a Satz 5 AStG (Rechtsfolgen des hypothetischen Fremdvergleichs) sowie § 1 Abs. 3a Satz 6 AStG (fremdvergleichskonformer Verrechnungspreis = Mittelwert des Einigungsbereichs) nach sich. Die nachfolgende Abb. 5 zeigt die Zusammenhänge bei der Bestimmung des Einigungsbereichs bei einer grenzüberschreitenden Funktionsverlagerung und die Komplexität der Bewertungsmethodik

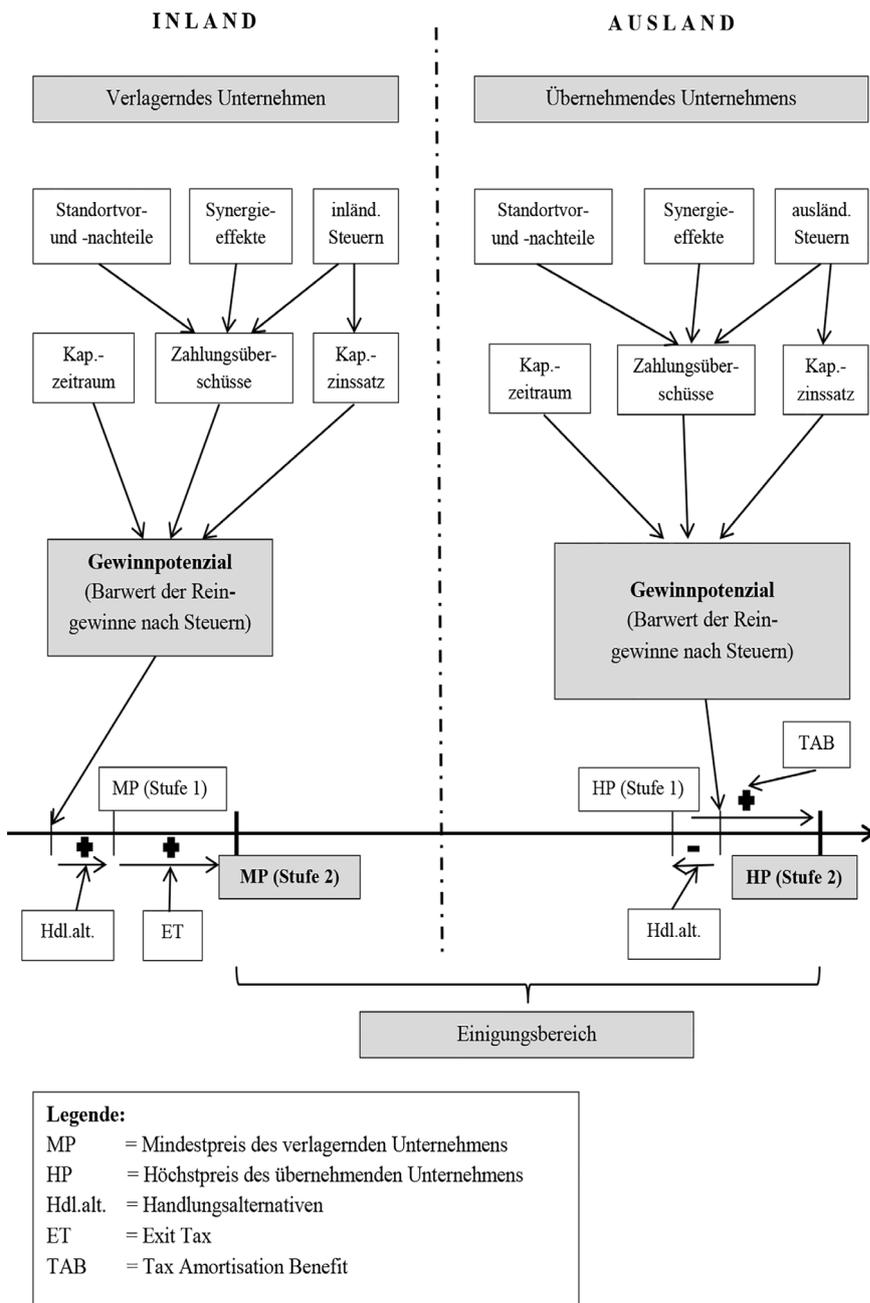


Abb. 5: Bestimmung des Einigungsbereichs bei der Funktionsverlagerung

auf. Gegenüber der Vorgängerregelung des § 1 Abs. 3 Satz 9 AStG a.F. dürften sich insoweit durch § 1 Abs. 3b Satz 1 AStG jedoch keine nennenswerten Änderungen ergeben.

Für das leistende (verlagernde) Unternehmen ergibt sich der Mindestpreis für die Verrechnungspreistransaktion aus dem Wegfall des Gewinnpotenzials,⁵⁶⁾ welches dem übertragenen Wirtschaftsgut, dem über-

54) Siehe hierzu auch Busch, DB 2020, 193; Ditz/Bärsch/Engelen/Quilitzsch, DB 2020, 74; Jacobsen, DStZ 2020, 204; Schnorberger/Etzig, BB 2020, 1634; Wilmanns/Lappé/Heidecke/Nolden/John, IStR 2020, 165.

55) Siehe Rasch, IWB 2021, 441, 450.

56) Siehe hierzu z.B. Schmidtke/Schenkelberg/Eger, Transferpaketbewertung, in: Heidecke/Schmidtke/Wilmanns (Hrsg.), Funktionsverlagerung und Verrechnungspreise, Wiesbaden 2017, 149 ff.

lassen den Vorteil oder der verlagerten Funktion zugeordnet werden kann.⁵⁷⁾ Soweit mit der Übertragung des Wirtschaftsgutes oder mit der Verlagerung der Funktion weitere Kosten des Leistenden verbunden sind (z.B. Schließungskosten bei der Aufgabe einer bisher ausgeübten Produktionsfunktion), geht § 7 Abs. 1 Satz 1 FVerlV davon aus, dass ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter sich diese Kosten zusätzlich zum Wegfall des Gewinnpotenzials vom Erwerber (das übernehmende Unternehmen) erstatten lassen würde. Zu den Schließungskosten einer Funktion können z.B. Abfindungszahlungen für ausscheidende Mitarbeiter, Demontagekosten von Betriebsanlagen, Mietzahlungen bei kurzfristig nicht kündbaren Zeitmietverträgen bzw. Leasingverträgen o.Ä. gehören.

Tatsächlich im Zeitpunkt des Geschäftsabschlusses bestehende Handlungsalternativen des leistenden (verlagernden) Unternehmens zur durchgeführten Verrechnungspreistransaktion (Funktionsverlagerung) sind preiserhöhend mit zu berücksichtigen (§§ 3 Abs. 2 Satz 1 sowie 7 Abs. 1 Satz 2 FVerlV).⁵⁸⁾ Allerdings ist die nach der FVerlV verlangte Berücksichtigung von preiserhöhenden Handlungsalternativen insofern mit dem Denkmodell des hypothetischen Fremdvergleichs schwer in Einklang zu bringen, als bei bestehenden Handlungsalternativen zumindest eingeschränkt vergleichbare (interne) Fremdvergleichsdaten vorhanden sein dürften bzw. ermittelbar sein müssten, die gerade den hypothetischen Fremdvergleich ausschließen. Insofern kann die Logik der verrechnungspreismodifizierenden Berücksichtigung von Handlungsalternativen beim hypothetischen Fremdvergleich nicht stichhaltig begründet werden.

Beim leistungsempfangenden (übernehmenden) Unternehmen wird der Höchstpreis für die Verrechnungspreistransaktion (Funktionsverlagerung) durch das erwartete Gewinnpotenzial aus der Verwendung des erhaltenen Wirtschaftsgutes oder aus der Ausübung der übernommenen Funktion bestimmt (§ 7 Abs. 4 FVerlV). Tatsächlich bestehende Handlungsalternativen können preismindernd zu berücksichtigen sein (§ 7 Abs. 4 Satz 2 FVerlV). Ist die Übertragung eines Wirtschaftsgutes (der verlagerten Funktion) aus der Sicht des leistenden (verlagernden) Unternehmens betriebswirtschaftlich zweckmäßig, weil z.B. keine sinnvolle Verwendung im Rahmen des bestehenden Produktionsprogramms gegeben und insofern mit künftigen Verlusten daraus zu rechnen ist, kann es zu einer Situation kommen, dass das leistungsempfangende (übernehmende) Unternehmen nicht bereit ist, ggf. anfallende Schließungskosten voll oder teilweise auszugleichen.⁵⁹⁾

Nach Auffassung der FinVerw. ist bei der Berechnung des Mindestpreises des verlagernden Unternehmens auch die Steuerbelastung aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Transferpakets preiserhöhend zu berücksichtigen (sog. „Exit Tax“).⁶⁰⁾ Diese Exit Tax kann einen erheblichen Einfluss auf die Höhe des angemessenen Verrechnungspreises bei der Funktionsverlagerung haben.⁶¹⁾ Die Einbeziehung basiert auf der Überlegung, dass das verlagernde Unternehmen im Rahmen von fiktiven Preisverhandlungen versuchen würde, die anlässlich der Funktionsverlagerung aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern zu entrichtende Steuerbelastung auf das übernehmende Unternehmen zu überwälzen und diese somit in die Preisun-

tergrenze einbeziehen würde, um sich mit einer Funktionsverlagerung nicht ökonomisch schlechter zu stellen als ohne Funktionsverlagerung.⁶²⁾

Formelmäßig drückt die FinVerw. dies wie folgt aus:⁶³⁾

Mindestpreis (Stufe 2)

$$= \frac{\text{Mindestpreis (Stufe 1)} - (\text{Steuersatz} \times \text{Buchwert})}{1 - \text{Steuersatz}}$$

Der „Mindestpreis (Stufe 1)“ steht für den Barwert des Gewinnpotenzials nach Steuern aus der Aufgabe der Funktion beim verlagernden Unternehmen (= Ertragswert der Reingewinne nach Steuern aus dem Transferpaket). Der Term „Steuersatz x Buchwert“ bedeutet die Reduktion der Exit Tax um die Steuerentlastung durch die Berücksichtigung des Restbuchwertes der übertragenen Wirtschaftsgüter im Rahmen der Funktionsverlagerung. Der Term im Nenner „1 – Steuersatz“ steht für die Überwälzung der Exit Tax auf das übernehmende Unternehmen. Der „Mindestpreis (Stufe 2)“ bildet dann den maßgebenden Mindestpreis des Leistenden i.S.d. § 1 Abs. 3a Satz 5 AStG für die Bestimmung des Einigungsbereichs.

Bei der Berechnung des Höchstpreises des übernehmenden Unternehmens sollen die Steuerentlastungen aus der Abschreibung der im Transferpaket enthaltenen Wirtschaftsgüter (sog. „Tax Amortisation Benefit“) preiserhöhend berücksichtigt werden.⁶⁴⁾ Dieser Auffassung der FinVerw. liegt die Sichtweise zu Grunde, dass das übernehmende Unternehmen Steuerentlastungen aus der künftigen Abschreibung der im Transferpaket enthaltenen und übernommenen Wirtschaftsgüter erlangt, die die potenzielle Zahlungsbereitschaft des übernehmenden Unternehmens für das Transferpaket erhöht.⁶⁵⁾

57) Zur Ermittlung des Gewinnpotenzials (Reingewinne nach Steuern) unter besondere Berücksichtigung der Implikationen der COVID-19-Krise siehe z.B. Hemmerich/Günther, IWB 2020, 845 ff.

58) S.a. BMF v. 13.10.2010, IV B 5 – S 1341/08/10003, BStBl I 2010, 774 (VWG Funktionsverlagerung), Rz. 96; zur Bedeutung von Handlungsalternativen für die Ermittlung der Preisgrenzen siehe ausführlicher Bodenmüller/Hülster, IStR 2010, 650 ff.; Ackermann/Halbach, DB 2013, 2582 ff.

59) BMF v. 13.10.2010, IV B 5 – S 1341/08/10003, BStBl I 2010, 774 (VWG Funktionsverlagerung), Rz. 122; siehe auch § 7 Abs. 3 FVerlV.

60) BMF v. 13.10.2010, IV B 5 – S 1341/08/10003, BStBl I 2010, 774 (VWG Funktionsverlagerung), Rz. 118.

61) In dem in der Anlage der BMF v. 13.10.2010, IV B 5 – S 1341/08/10003, BStBl I 2010, 774 (VWG Funktionsverlagerung) enthaltenen Beispiel 1 erhöht sich in dem Fall A der Mindestpreis des verlagernden Unternehmens durch diesen Effekt allein um 42,85 %!

62) Der Mindestpreis unter Berücksichtigung der Veräußerungsgewinnbesteuerung beim verlagernden Unternehmen wird in der Anlage der BMF v. 13.10.2010, IV B 5 – S 1341/08/10003, BStBl I 2010, 774 (VWG Funktionsverlagerung), Beispiel 1, als „Mindestpreis (Stufe 2)“ bezeichnet. Siehe hierzu auch Schilling, StuB 2011, 868 ff., Tz. 2.4.

63) BMF v. 13.10.2010, IV B 5 – S 1341/08/10003, BStBl I 2010, 774 (VWG Funktionsverlagerung), Anlage, Beispiel 1.

64) BMF v. 13.10.2010, IV B 5 – S 1341/08/10003, BStBl I 2010, 774 (VWG Funktionsverlagerung), Rz. 125.

65) Der Höchstpreis unter Berücksichtigung der Steuerentlastungen aus den künftigen Abschreibungen der übernommenen Wirtschaftsgüter beim übernehmenden Unternehmen wird in der Anlage der BMF v. 13.10.2010, IV B 5 – S 1341/08/10003, BStBl I 2010, 774 (VWG Funktionsverlagerung), Beispiel 1, als „Höchstpreis (Stufe 2)“ bezeichnet. Siehe hierzu auch Schilling, StuB 2011, 868 ff., Tz. 3.4.

Formelmäßig drückt die FinVerw. dies wie folgt aus:⁶⁶⁾

$$\frac{\text{Höchstpreis (Stufe 1)}}{1 - \text{Steuerbarwert des Abschreibungspotenzials}}$$

Der „Höchstpreis (Stufe 1)“ steht für den Barwert des Gewinnpotenzials nach Steuern aus der Übernahme der verlagerten Funktion durch das übernehmende Unternehmen (= Ertragswert der Reingewinne nach Steuern aus der Ausübung der übernommenen Funktion). Der Begriff im Nenner „Steuerbarwert des Abschreibungspotenzials“ steht für die diskontierte Steuerentlastung im Ausland aus dem Abschreibungspotenzial für die im Transferpaket enthaltenen Wirtschaftsgüter, d.h. den *Tax Amortisation Benefit* für das übernehmende Unternehmen. Dieser Steuerbarwert des Abschreibungspotenzials wird ins Verhältnis gesetzt zur Abschreibungsbemessungsgrundlage der im Transferpaket enthaltenen Wirtschaftsgüter, so dass er stets kleiner als 1 ist. Der Term „1 – Steuerbarwert des Abschreibungspotenzials“ im Nenner bildet dann nach Auffassung der FinVerw. die Erhöhung der Zahlungsbereitschaft des übernehmenden Unternehmens aus der steuerlichen Abschreibungsfähigkeit der im Transferpaket enthaltenen Wirtschaftsgüter ab.

Der Term „Höchstpreis (Stufe 2)“ repräsentiert den maßgebenden Höchstpreis des Leistungsempfängers i.S.d. § 1 Abs. 3a Satz 5 AStG für die Bestimmung des Einigungsbereichs. Soweit bei der ertragswertorientierten Gesamtbewertung des Transferpakets ein funktionsbezogener Geschäftswert aufzudecken ist, setzt die Berücksichtigung als *Tax Amortisation Benefit* voraus, dass dieser im ausländischen Ansässigkeitsstaat des übernehmenden Unternehmens als Wirtschaftsgut ansetzbar und steuerlich planmäßig abschreibbar ist, was vom ausländischen Steuerrecht abhängt. Soweit für die Übertragung eines funktionsbezogenen Geschäftswerts eine vertragliche Vereinbarung getroffen wird, um die Ansatzmöglichkeit im ausländischen Ansässigkeitsstaat vor der dortigen Steuerverwaltung rechtfertigen zu können, muss auch geprüft werden, inwieweit dies dort als versuchte Steuerverkürzung angesehen werden könnte. Um die Gefahr einer drohenden Nichtanerkennung im ausländischen Ansässigkeitsstaat des übernehmenden Unternehmens zu verringern, könnte sich die Beantragung eines bilateralen *Advance Pricing Agreements*⁶⁷⁾ oder die Beantragung eines Verständigungsverfahrens⁶⁸⁾ aus der Sicht des inländischen Stpfl. anbieten, in dem die deutsche FinVerw. ihre diesbezügliche Rechtsauffassung gegenüber der ausländischen Steuerbehörde vertreten kann.⁶⁹⁾

Im Falle einer ertragswertorientierten Gesamtbewertung des Transferpakets in Schätzungsfällen will die FinVerw. sowohl auf der Seite des verlagernden Unternehmens einen Aufschlag auf den Mindestpreis (Preisuntergrenze) i.H.v. pauschal 15 % für die *Exit Tax* und einen selbigen Aufschlag i.H.v. pauschal 15 % auf den Höchstpreis (Preisobergrenze) bei dem übernehmenden Unternehmen für den *Tax Amortisation Benefit* vornehmen, sofern der Stpfl. keine sachgerechten Berechnungen hierzu vorlegt.⁷⁰⁾ Da es für diese Vorgehensweise keine hinreichend konkrete gesetzliche Grundlage gibt, könnte es angezeigt sein, angesichts der erheblichen steuerlichen Auswirkungen in derarti-

gen Fällen auch eine gerichtliche Überprüfung in Erwägung zu ziehen.

Der angemessene Verrechnungspreis für die Funktionsverlagerung ergibt sich dann als Mittelwert (arithmetisches Mittel) aus dem Mindestpreis (Stufe 2) des Leistenden (verlagerndes Unternehmen) und dem Höchstpreis (Stufe 2) des Leistungsempfängers (übernehmendes Unternehmen), sofern der inländische Stpfl. nicht glaubhaft machen kann, dass z.B. infolge der besonderen Verhandlungsstärke des übernehmenden (verbundenen) Unternehmens ein anderer Wert innerhalb des Einigungsbereichs dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht (§ 1 Abs. 3a Satz 6 AStG).

6. Öffnungsklauseln zur Abwendung einer zweiseitigen ertragswertorientierten Gesamtbewertung

a) *Gegenstand der Funktionsverlagerung waren keine wesentlichen immateriellen Wirtschaftsgüter oder sonstigen Vorteile (§ 1 Abs. 3b Satz 2 AStG)*

Neue Regelung: § 1 Abs. 3b Satz 2 AStG
„Hiervon kann abgesehen werden , wenn der Stpfl. glaubhaft macht, dass keine wesentlichen immateriellen Wirtschaftsgüter oder sonstigen Vorteile Gegenstand der Funktionsverlagerung waren.“
Bisherige Regelung: § 1 Abs. 3 Satz 10 erste Alt. AStG a.F.
„In den Fällen des Satzes 9 ist die Bestimmung von Einzelverrechnungspreisen für alle betroffenen Wirtschaftsgüter und Dienstleistungen nach Vornahme sachgerechter Anpassungen anzuerkennen, wenn der Steuerpflichtige glaubhaft macht, dass keine wesentlichen immateriellen Wirtschaftsgüter und Vorteile Gegenstand der Funktionsverlagerung waren, ...“

§ 1 Abs. 3b Satz 2 AStG enthält die erste Öffnungsklausel, nach der der Stpfl. von einer zweiseitigen ertragswertorientierten Gesamtbewertung bei einer grenzüberschreitenden Funktionsverlagerung absehen kann. Danach hat die prüfende Finanzbehörde in den Fällen einer grenzüberschreitenden Funktionsverlagerung die Bestimmung von Einzelverrechnungspreisen nach den allgemeinen Grundsätzen von § 1 Abs. 3 und Abs. 3a AStG (tatsächlicher oder hypothetischer Fremdvergleich mit einer Einzelbewertung)⁷¹⁾ für alle übertragenen oder zur Nutzung überlassenen Wirtschaftsgüter und für erbrachte Dienstleistungen nach Vornahme sachgerechter Anpassungen anzuerkennen, wenn der Stpfl. glaubhaft macht, dass keine wesentlichen immateriellen Wirtschaftsgüter und keine sonstigen Vorteile Gegenstand der Funktionsverlagerung waren. In diesem Fall kann

66) BMF v. 13.10.2010, IV B 5 – S 1341/08/10003, BStBl I 2010, 774 (VWG Funktionsverlagerung), Anlage, Beispiel 1.

67) Siehe hierzu § 89a AO; BMF v. 5.10.2006, IV B 4 – S 1341-38/06, BStBl I 2006, 594.

68) Siehe hierzu BMF v. 13.7.2006, IV B 6 – S 1300-340/06, BStBl I 2006, 461.

69) Vgl. zu diesem Hinweis Bohr, IWB, Fach 3 Deutschland, Gr. 1, S. 178.

70) BMF v. 13.10.2010, IV B 5 – S 1341/08/10003, BStBl I 2010, 774 (VWG Funktionsverlagerung), Rz. 163; siehe auch BMF v. 13.10.2010, IV B 5 – S 1341/08/10003, BStBl I 2010, 774 (VWG Funktionsverlagerung), Anlage, Beispiel 2.

71) Siehe auch BMF v. 13.10.2010, IV B 5 – S 1341/08/10003, BStBl I 2010, 774 (VWG Funktionsverlagerung), Rz. 69.

eine exakte Gesamtbewertung der Funktion als Ganzes (Transferpaket) unterbleiben (siehe auch § 2 Abs. 1 Satz 3 FVerlV), die nach der Gesetzesbegründung zu § 1 Abs. 3 Satz 10 AStG a.F. „vielfach für aufwendig und ungewohnt gehalten wird.“⁷²⁾ Dies entspricht der vormaligen Regelung des § 1 Abs. 3 Satz 10 Alt. 1 AStG a.F. Gemäß der Definition in § 1 Abs. 5 FVerlV sind immaterielle Wirtschaftsgüter oder sonstige Vorteile in diesem Fall (umgekehrt formuliert) als nicht wesentlich anzusehen, wenn sie für die verlagerte Funktion nicht erforderlich (qualitativer Maßstab) sind oder⁷³⁾ ihr Fremdvergleichspreis insgesamt (= Gesamtwert aller verlagerten immateriellen Wirtschaftsgüter und Vorteile in dem Transferpaket) nicht mehr als 25 % der Summe der Einzelverrechnungspreise (quantitativer Maßstab) aller Wirtschaftsgüter und sonstigen Vorteile des Transferpakets beträgt.

Da auch die sonstigen Vorteile in den quantitativen Vergleichsmaßstab mit einfließen, kann sich dort die Frage stellen, ob dann insoweit wiederum eine Gesamtbewertung des Transferpakets erforderlich ist, die mit der Öffnungsklausel im Grundsatz vermieden werden sollte. Um diese Öffnungsklausel nicht ad absurdum zu führen, können bei dem quantitativen Vergleichsmaßstab damit nur diejenigen sonstigen Vorteile mit einfließen, die einer Einzelbewertung und damit einem Ansatz mit Einzelverrechnungspreisen zugänglich sind.⁷⁴⁾ Allerdings scheint die FinVerw. dies anders zu sehen, da gem. Rz. 39 VWG Funktionsverlagerung „für die Bestimmung, ob der quantitative Maßstab erfüllt ist, die Bestandteile des Transferpakets (ggf. einschließlich der geschäftswertbildenden Faktoren) unabhängig von deren Ausweis als Wirtschaftsgut zu berücksichtigen (sind).“ Nach Rz. 75 der VWG Funktionsverlagerung ist für die Glaubhaftmachung durch den Stpfl. allerdings dabei keine präzise Wertberechnung für das Transferpaket erforderlich.

b) Funktionsverlagerung auf ein ausschließlich gegenüber dem verlagernden Unternehmen tätiges Routineunternehmen (§ 1 Abs. 3b Satz 3 AStG)

Neue Regelung: § 1 Abs. 3b Satz 3 AStG

„Dies gilt dann, wenn das übernehmende Unternehmen die übergehende Funktion ausschließlich gegenüber dem verlagernden Unternehmen ausübt und das Entgelt, das für die Ausübung der Funktion und die Erbringung der entsprechenden Leistungen anzusetzen ist, nach der Kostenaufschlagmethode zu ermitteln ist.“

Bisherige Regelung: § 2 Abs. 2 Satz 1 FVerlV

„Übt das übernehmende Unternehmen die übergehende Funktion **ausschließlich gegenüber dem verlagernden Unternehmen** aus und ist das Entgelt, das für die Ausübung der Funktion und die Erbringung der entsprechenden Leistungen anzusetzen ist, nach der **Kostenaufschlagmethode** zu ermitteln, ist davon auszugehen, dass mit dem übergehenden Transferpaket keine wesentlichen immateriellen Wirtschaftsgüter und Vorteile übertragen werden, so dass § 1 Abs. 3 Satz 10 erste Alternative des Außensteuergesetzes anwendbar ist.“

Die Bestimmung von Einzelverrechnungspreisen nach den allgemeinen Grundsätzen des § 1 Abs. 3 AStG so-

wie § 1 Abs. 3a AStG (tatsächlicher oder hypothetischer Fremdvergleich mit einer Einzelbewertung) für alle im Rahmen einer Funktionsverlagerung übertragenen oder zur Nutzung überlassenen Wirtschaftsgüter und für erbrachte Dienstleistungen nach Vornahme sachgerechter Anpassungen ist ebenfalls durch die Finanzbehörde anzuerkennen, wenn

- das übernehmende Unternehmen die übergehende Funktion ausschließlich gegenüber dem verlagernden Unternehmen ausübt („Outsourcing“; Funktionsabspaltung) **und**
- das Entgelt, das für die Ausübung der Funktion und die Erbringung der entsprechenden Leistungen anzusetzen ist, nach der Kostenaufschlagmethode zu ermitteln ist.⁷⁵⁾

In diesem Fall ist nach § 1 Abs. 3b Satz 3 AStG als zweite Öffnungsklausel (entspricht inhaltlich § 2 Abs. 2 Satz 1 FVerlV) davon auszugehen, dass mit dem übergehenden Transferpaket keine wesentlichen immateriellen Wirtschaftsgüter und Vorteile übertragen werden, so dass § 1 Abs. 3b Satz 2 AStG ebenfalls anwendbar ist. Eine exakte Gesamtbewertung des Transferpakets kann unterbleiben.⁷⁶⁾ § 1 Abs. 3a Satz 3 AStG enthält somit keine zusätzliche Anwendungsvoraussetzung für § 1 Abs. 3b Satz 2, sondern stellt eine weitere Öffnungsklausel dar. Der Gesetzgeber hätte dies deutlicher zum Ausdruck bringen können, indem er formuliert hätte: „Dies gilt *auch* dann, wenn ...“ um anzudeuten, dass es sich dabei um einen weiteren Fall für die Ausnahme von der zweiseitigen ertragswertorientierten Gesamtbewertung handelt.⁷⁷⁾

Diese Vorgehensweise für die Bestimmung des Verrechnungspreises durch Einzelbewertung ist insbesondere anzuwenden, wenn durch das übernehmende Unternehmen Routinefunktionen ausgeübt werden und dieses Routineunternehmen nur geringe wirtschaftliche Risiken trägt. Als Routinefunktionen kommen insbesondere die konzerninterne Erbringung von marktgängigen Dienstleistungen oder einfache Vertriebsfunktionen in Betracht, bei denen nur in geringem Umfang Wirtschaftsgüter eingesetzt werden.⁷⁸⁾

72) Gesetzesbegründung zu § 1 Abs. 3 Satz 10 Halbsatz 2 AStG a.F., BT-Drucks. 17/939 v. 4.3.2010, 16.

73) Für das Vorliegen eines wesentlichen immateriellen Wirtschaftsgutes und Vorteils müssen nach § 1 Abs. 5 FVerlV ein qualitativer Maßstab („erforderlich“) **und** ein quantitativer Maßstab („mehr als 25 %“) erfüllt sein, d.h. bei Nichterfüllung bereits eines Maßstabs liegt keine Wesentlichkeit mehr vor. Deshalb wird das „und“ bei der Negativformulierung (d.h. es liegt kein wesentliches immaterielles Wirtschaftsgut und Vorteil vor) zum „oder“.

74) Gl.A. wohl Kraft in Kraft, München, 2. Aufl. 2019, § 1 AStG Rz. 442; a.A. Pohl in Blümich, § 1 AStG Rz. 149; Ditz/Greinert in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, § 1 AStG Rz. 1356.

75) BMF v. 13.10.2010, IV B 5 – S 1341/08/10003, BStBl I 2010, 774 (VWG Funktionsverlagerung), Rz. 66.

76) Siehe hierzu auch Rasch/Schmidtke, IStR 2009, 94.

77) Stein/Schwarz vertreten hierzu die Auffassung, dass § 1 Abs. 3b Satz 3 einen beispielhaften, aber nicht abschließenden Anwendungsbereich der Öffnungsklausel normiert und es sich nicht um eine Verengung der Öffnungsklausel auf den Fall des Outsourcings unter Anwendung der Kostenaufschlagmethode handelt. Siehe Stein/Schwarz, DB 2021, 1296.

78) So im BMF v. 12.4.2005, IV B 4 – S 1341-1/05, BStBl I 2005, 570 (VWG Verfahren 2005), Tz. 3.4.2010.2 Buchst. a; das BMF-Schreiben v. 12.4.2005 wurde allerdings aufgehoben durch BMF v. 14.7.2021, IV B 5 – S 1341/19/10017 :001, BStBl I 2021, 1098 (VWG Verrechnungspreise), Rz. 6.1.

Auf ein solches Routineunternehmen gehen infolge der Funktionsverlagerung keine nennenswerten Chancen und Risiken über, die die Zahlung eines besonderen Entgelts an das verlagernde Unternehmen für die Übertragung oder Nutzungsüberlassung von immateriellen Wirtschaftsgütern und/oder Vorteilen rechtfertigen. In derartigen Fällen erschöpft sich die laufende Vergütung für die durch das übernehmende Routineunternehmen erbrachten Leistungen in einem Tätigkeitsentgelt.⁷⁹⁾ Unter bestimmten Voraussetzungen kann dies auch bei der Verlagerung der Produktion eines bestimmten Erzeugnisses auf einen ausländischen Lohnfertiger gegeben sein,⁸⁰⁾ wenn die Produktions- und Vermarktungsrisiken weiterhin beim verlagernden Unternehmen verbleiben. Weitere typische Routinefunktionen könnten z.B. die Verlagerung der elektronischen Buchführung ins Ausland (§ 146 Abs. 2a AO) oder die Verlagerung der telefonischen Hotline für den Kundenservice ins Ausland sein.

Im Zuge der Neuformulierung der Funktionsverlagerungsbesteuerung in § 1 Abs. 3b Satz 1 AStG mit den zwei Öffnungsklauseln in § 1 Abs. 3b Sätze 2 und 3 AStG sind auch gleichzeitig zwei vormalige Öffnungsklauseln ersatzlos entfallen, und zwar die bisherige Öffnungsklausel nach § 1 Abs. 3 Satz 10 Alt. 2 AStG a.F. („... oder dass die Summe der angesetzten Einzelverrechnungspreise, gemessen an der Bewertung des Transferpakets als Ganzes, dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht“) sowie die bisherige Öffnungsklausel nach § 1 Abs. 3 Satz 10 Alt. 3 AStG a.F. („... macht der Steuerpflichtige glaubhaft, dass zumindest ein wesentliches immaterielles Wirtschaftsgut Gegenstand der Funktionsverlagerung ist, und bezeichnet er es genau, sind Einzelverrechnungspreise für die Bestandteile des Transferpakets anzuerkennen.“).

Ausweislich des Evaluationsberichts des BZSt über die Funktionsverlagerungsbesteuerung verhält sich die Häufigkeit der Funktionsverlagerungen mit einer Gesamtbewertung nach den Grundsätzen für Transferpakete und nach Einzelverrechnungspreisen (Anwendung der Öffnungsklauseln) nahezu gleich: In 57 der insgesamt untersuchten 133 Betriebsprüfungsfälle zur Funktionsverlagerung wurde die Bewertung nach den Grundsätzen für Transferpakete vorgenommen (Gesamtbewertung), in 55 Fällen erfolgte die Bewertung der Funktionsverlagerung nach Einzelverrechnungspreisen.⁸¹⁾ Dabei wurde von den Öffnungsklauseln gem. § 1 Abs. 3 Satz 10 AStG a.F. wie folgt Gebrauch gemacht (Abb. 6):⁸²⁾

Gründe für die Wertermittlung nach Einzelverrechnungspreisen (§ 1 Abs. 3 Satz 10 AStG a.F.)	rel. Anteil
Alt. 1 (Glaubhaftmachung, dass keine wesentlichen immateriellen Wirtschaftsgüter und Vorteile Gegenstand der Funktionsverlagerung waren.)	30,9 %
Alt. 2 (Glaubhaftmachung, dass die Summe der Einzelverrechnungspreise für die Bestandteile des Transfers, gemessen am Wert für das Transferpaket als Ganzes, dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht.)	16,4 %

Gründe für die Wertermittlung nach Einzelverrechnungspreisen (§ 1 Abs. 3 Satz 10 AStG a.F.)	rel. Anteil
Alt. 3 (Glaubhaftmachung, dass zumindest ein genau bezeichnetes, wesentliches immaterielles Wirtschaftsgut Gegenstand der Funktionsverlagerung war.)	41,8 %
Kombination aus Alt. 1 und 2	9,1 %

Abb. 6: Gründe für die Wertermittlung nach Einzelverrechnungspreisen

Die Evidenz hätte damit eher für die Perpetuierung der in § 1 Abs. 3 Satz 10 Alt. 3 AStG a.F. enthaltenen Öffnungsklausel gesprochen. Der Gesetzgeber hat sich jedoch für die Öffnungsklausel in § 1 Abs. 3 Satz 10 Alt. 1 AStG a.F. entschieden sowie die Öffnungsklausel aus § 2 Abs. 2 Satz 1 FVerIV in das Gesetz übernommen.

IV. Zeitlicher Anwendungsbereich der Änderungen bei der Funktionsverlagerungsbesteuerung

Nach § 21 Abs. 25 AStG i.d.F. des AbzStEntModG ist § 1 Abs. 3b AStG erstmals für die Einkommen- und Körperschaftsteuer für den VZ 2022 und nach § 21 Abs. 1 Nr. 2 AStG i.d.F. des ATAD-Umsetzungsgesetzes für die Gewerbesteuer erstmals für den EZ 2022 anzuwenden. Der Gesetzgeber wird zeitnah eine geänderte Funktionsverlagerungsverordnung vorlegen müssen, da einige Vorschriften in § 1 Abs. 3b AStG bzw. § 1a AStG übernommen wurden und insoweit obsolet geworden sind.

V. Schlussbetrachtung

Durch die neu geschaffene Anzeigepflicht für Funktionsverlagerungen wird zunächst das BZSt hierüber informiert. Das BZSt teilt anschließend den für den relevanten Stpfl. (Nutzer) der grenzüberschreitenden Steuergestaltung zuständigen Finanzbehörden der Länder mit, dass ihm Angaben über die mitgeteilte Funktionsverlagerung vorliegen (§ 138i AO). Anschließend stellt das BZSt dem Veranlagungsfinanzamt des Nutzers auch die mitteilungspflichtigen Angaben nach § 138f Abs. 3 AO sowie die Ergebnisse eigener Sachverhaltsermittlungen zum Abruf zur Veranlagungsunterstützung bereit (§ 138j Abs. 3 AO). Damit ist überprüfbar, ob der relevante Stpfl. die von ihm verwirklichte Funktionsverlagerung auch in seiner maßgeblichen Steuererklärung, d.h. die Registrier- und Offenlegungsnummer angegeben hat.⁸³⁾ Für die zuständigen Finanzämter ist die Kenntnis über inhaltliche Angaben zu der grenzüberschreitenden Funktionsverlagerung für die Bearbeitung der steuerlichen Veranlagungen von Bedeutung, um z.B. weitergehende Prüfungs- oder Ermittlungsschritte einzuleiten (z.B.

79) So in der Begründung zu § 2 Abs. 2 Satz 1 FVerIV, BR-Drucks. 352/08 v. 23.5.2008, 16.

80) BMF v. 13.10.2010, IV B 5 – S 1341/08/10003, BStBl I 2010, 774 (VWG Funktionsverlagerung), Rz. 207.

81) BR-Drucks. 153/16 v. 22.3.2016, 18.

82) BR-Drucks. 153/16 v. 22.3.2016, 22, dort Tabelle 5 (Auszug).

83) BT-Drucks. 19/14685 v. 4.11.2019, 47.

Meldung zur Betriebsprüfung).⁸⁴⁾ Betriebsprüfer werden deshalb künftig bei gemeldeten Funktionsverlagerungen deren Behandlung bei der Sachverhalts- und Angemessenheitsdokumentation genau unter die Lupe nehmen. Um eine drohende internationale Doppelbesteuerung bei einer Funktionsverlagerung zu vermeiden, kann es sich für den Stpfl. anbieten, gezielt Rechtswahl- und Dispositionsmöglichkeiten in Anspruch zu nehmen, um eine Funktionsverlagerungsbesteuerung möglichst aus dem Weg zu gehen. Der Gesetzgeber hat zwei bisher bestehende Öffnungsklauseln zur Vermeidung einer zweiseitigen ertragswertorientierten Gesamtbewertung gestrichen (§ 1 Abs. 3 Satz 10 Alt. 2 und 3 AStG a.F.), wodurch die Möglichkeiten einer Einzelbewertung der übertragenen Wirtschaftsgüter eingeeengt worden sind. Die Ge-

fahr einer internationalen Doppelbesteuerung ist bei einer Funktionsverlagerung besonders groß, weil die deutsche Funktionsverlagerungsbesteuerung in ihrer Bewertungsmethodik in den allermeisten anderen Steuerhoheitsgebieten unbekannt ist und deshalb eine Gegenberichtigung in gleicher Höhe (insbesondere durch Ansatz eines abschreibungsfähigen Wirtschaftsgutes) beim übernehmenden verbundenen Unternehmen im Ausland eher unwahrscheinlich ist. Die Funktionsverlagerungsbesteuerung bekommt damit den Charakter einer „Strafbesteuerung“.

84) So in der Begründung in der BR-Drucks. 489/19 (Beschluss) v. 8.11.2019, 10.

DStZ-Diskussion

Option zur Körperschaftsbesteuerung nach § 1a KStG – stille Beteiligung an der Gesellschaft oder Unterbeteiligung/Nießbrauch am Anteil

Prof. Dr. Joachim Schiffers, WP/StB, Ratingen^{*)}

Mit dem Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts¹⁾ wurde mit § 1a KStG Personenhandelsgesellschaften und Partnerschaftsgesellschaften die Möglichkeit der Option zur Besteuerung als Kapitalgesellschaft geschaffen. Von Interesse ist diese Option zur Körperschaftsbesteuerung insbesondere für Familien-Personengesellschaften. Bei diesen finden sich in der Praxis vielfach Situationen, bei denen Gesellschaftsanteile mit einem Nießbrauch belastet sind oder Unterbeteiligungen an einem Anteil bestehen. In dem folgenden Beitrag wird dargestellt, welche Auswirkungen sich insoweit bei Option zur Körperschaftsbesteuerung ergeben.

Inhalt	Seite
I. Stille Beteiligung an der optierenden Gesellschaft	53
1. Typisch stille Gesellschaft	53
2. Atypisch stille Gesellschaft	53
a) Steuerliche Struktur vor Option zur Körperschaftsbesteuerung	53
b) Option zur Körperschaftsbesteuerung	53
II. Unterbeteiligung an einem Gesellschaftsanteil	54
1. Mitunternehmerische Unterbeteiligung	54
2. Unterbeteiligung wird nicht als Mitunternehmerschaft eingestuft	54
3. Ausnahmefall: Unterbeteiligter als wirtschaftlicher Eigentümer am Gesellschaftsanteil	54
III. Nießbrauch an einem Gesellschaftsanteil	55
1. Nießbraucher ist als Mitunternehmer einzustufen	55
2. Nießbraucher ist nicht als Mitunternehmer einzustufen	56
IV. Fazit	56

Literatur: *Babler*, Nießbrauchbelastete Anteile in der Umstrukturierung von Familiengesellschaften, Ubg 2011, 863; *Brühl/Weiss*, „Check the box“ from good old Germany – Die Option zur Besteuerung als Körperschaft nach dem Entwurf des KöMoG, DStR 2021, 889; *Daragan*, Der Mitunternehmeranteil des Nießbrauchers, DStR 2011, 1347; *Hermes*, Das mitunternehmerische Nießbrauchrecht als Mitunternehmeranteil besonderer Art, FR 2019, 852; *Hermes*, Mitunternehmerisches Nießbrauchrecht nur bei wirtschaftlichem Eigentum am Mitunternehmeranteil? – Zugleich An-

merkung zu BFH vom 1.3.2018 (IV R 15/15) und vom 22.6.2017 (IV R 42/13), DStZ 2019, 112; *Schindhelm/Pickhardt-Poremba/Hilling*, Das zivil- und steuerrechtliche Schicksal der Unterbeteiligung bei „Umwandlung“ der Hauptgesellschaft (Teil II), DStR 2003, 1469;

*) WP/StB Prof. Dr. Joachim Schiffers ist Partner bei der Warth & Klein Grant Thornton Wirtschaftsprüfungsgesellschaft AG in Düsseldorf und daneben Honorarprofessor an der RWTH Aachen.

1) Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts v. 25.6.2021, BGBl. I 2021, 2050 = BStBl I 2021, 889.

Schwertlik, Veräußerung nießbrauchsbelasteter Personengesellschaftsanteile, GmbHR 2006, 1096; *Söffing, G./Jordan*, Nießbrauch an einem Mitunternehmeranteil, BB 2004, 353; *Wacker/Krüger/Levedag/Loschelder*, Zum Optionsmodell nach dem Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts – oder: *eventus varios res nova semper habet*, DStR 2021, Beihefter zu Heft 41/2021.

I. Stille Beteiligung an der optierenden Gesellschaft

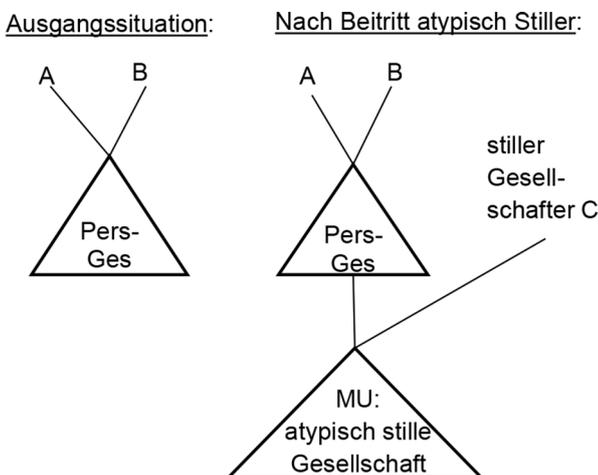
1. Typisch stille Gesellschaft

Besteht an der Personenhandelsgesellschaft eine typisch stille Gesellschaft, so setzt sich diese nach der Option zur Körperschaftbesteuerung unverändert fort. Dies gilt auch steuerlich.

2. Atypisch stille Gesellschaft

a) Steuerliche Struktur vor Option zur Körperschaftbesteuerung

Die Begründung einer atypisch stillen Gesellschaft an einer Mitunternehmerschaft wird steuerlich von der Rechtsprechung als Einbringung des Betriebsvermögens der Personengesellschaft in die neu entstehende Mitunternehmerschaft atypisch stille Gesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten eingestuft.²⁾ Es entsteht mithin eine doppelstöckige Mitunternehmerschaft mit der Personengesellschaft als Obergesellschaft und der atypisch stillen Gesellschaft als Unter-gesellschaft. Im Ergebnis wird die atypisch stille Gesellschaft für steuerliche Zwecke wie eine im Innenverhältnis bestehende (fiktive) KG behandelt.³⁾



Der Umfang des in die Mitunternehmerschaft atypisch stille Gesellschaft eingebrachten Betriebsvermögens hängt von der Beteiligung des atypisch stillen Gesellschafters ab:

- Ist der atypisch stille Gesellschafter am Gewinn- und Verlust sowie den stillen Reserven des gesamten Betriebs der Personengesellschaft beteiligt, so bringt die Personengesellschaft ihren gesamten Betrieb in die Mitunternehmerschaft atypisch stille Gesellschaft ein.
- Ist der atypisch stille Gesellschafter am Gewinn- und Verlust sowie den stillen Reserven nur eines ab-

gegrenzten Teils der Personengesellschaft beteiligt (sog. tracking stock-Struktur), so bringt die Personengesellschaft auch nur diesen Teil in die Mitunternehmerschaft atypisch stille Gesellschaft ein.

Da im Rahmen der Begründung der atypisch stillen Gesellschaft am gesamten Betrieb der Personengesellschaft das gesamte Betriebsvermögen der Personengesellschaft in die neu entstehende Mitunternehmerschaft atypisch stille Gesellschaft übergeht, verbleibt bei der Personengesellschaft kein eigenes operatives Betriebsvermögen. Dies bedeutet allerdings nicht, dass diese nicht mehr über Betriebsvermögen im steuerlichen Sinne verfügt. Vielmehr sind dieser ertragsteuerlich die dem Betriebsvermögen der atypisch stillen Gesellschaft zuzurechnenden Wirtschaftsgüter entsprechend ihrem Anteil zuzurechnen und die Obergesellschaft erzielt aus der mitunternehmerischen Beteiligung an der atypisch stillen Gesellschaft Einkünfte nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG.⁴⁾ Vorliegend bei der atypisch stillen Beteiligung an einer Personengesellschaft werden diese anteiligen Wirtschaftsgüter aber auf Grund der Transparenz der Oberpersonengesellschaft steuerlich unmittelbar den Gesellschaftern der Oberpersonengesellschaft zugerechnet. Bei der Obergesellschaft erfolgt die Bilanzierung der „Beteiligung“ an der Mitunternehmerschaft „atypisch stille Gesellschaft“ nach der Spiegelbildmethode.⁵⁾

b) Option zur Körperschaftbesteuerung

Hinsichtlich der Möglichkeiten einer Option zur Körperschaftbesteuerung ist in dieser Struktur wie folgt zu differenzieren:

- Die Mitunternehmerschaft atypisch stille Beteiligung ist als reine Innengesellschaft nicht antragsberechtigt.
- Dagegen ist aber – unter den sonstigen Voraussetzungen – die Mitunternehmerschaft antragsberechtigt, an der diese Beteiligung besteht.⁶⁾

Gesellschaftsrechtlich ergibt sich durch die Option zur Körperschaftbesteuerung keinerlei Veränderung der Struktur. Nach wie vor wird das Unternehmen in der Rechtsform der Personengesellschaft betrieben und hieran besteht eine stille Beteiligung.

Aus steuerlicher Sicht setzt sich die atypisch stille Gesellschaft am Geschäftsbetrieb der Mitunternehmerschaft nach Option der Mitunternehmerschaft zur Körperschaftbesteuerung unverändert fort und besteht dann an der optierenden Gesellschaft. Die Mitunternehmerschaft atypisch stille Gesellschaft ist von der Option des Geschäftsinhabers nicht berührt.⁷⁾ Es besteht dann aus steuerlicher Sicht quasi eine GmbH & atypisch Still.

Nach Option zur Körperschaftbesteuerung wird das steuerlich in der Mitunternehmerschaft atypisch stille

2) Nur BFH v. 1.3.2018, IV R 38/15, BStBl II 2018, 587, Rz. 37 m.w.N.

3) BFH v. 21.12.2017, IV R 44/14, BFH/NV 2018, 407, Rz. 26; v. 1.3.2018, IV R 38/15, BStBl II 2018, 587, Rz. 37.

4) So BFH v. 1.3.2018, IV R 38/15, BStBl II 2018, 587, Rz. 38.

5) So LfSt Rheinland-Pfalz v. 29.12.2017, S 2133b A – St 31 3/ St 32 1, juris = BeckVerw 434731.

6) Vgl. Brühl/Weiss, DStR 2021, 889, 891.

7) So auch Schießl in Widmann/Mayer, UmwR, § 1a KStG Rz. 35 (Stand: 10/2021).

Gesellschaft erzielte Ergebnis des operativen Geschäftsbetriebs wie folgt steuerlich behandelt:

- Die Mitunternehmerschaft atypisch stille Gesellschaft unterliegt selbst der Gewerbesteuer.
- Für die Mitunternehmerschaft atypisch stille Gesellschaft erfolgt eine einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung.
- Der stille Gesellschafter erzielt Einkünfte aus Gewerbebetrieb. § 35 EStG kommt zur Anwendung.
- Die optierende Gesellschaft als weiterer Mitunternehmer der atypisch stillen Gesellschaft unterliegt selbst der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer. Bei der Gewerbesteuer kommt hinsichtlich des Gewinnanteils aus der Mitunternehmerschaft atypisch stille Gesellschaft die Kürzung nach § 9 Nr. 2 GewStG zur Anwendung. Die „Beteiligung“ an der Mitunternehmerschaft atypisch stille Gesellschaft wird in der Steuerbilanz der optierenden Gesellschaft nach der Spiegelbildmethode bilanziert.

II. Unterbeteiligung an einem Gesellschaftsanteil

1. Mitunternehmerische Unterbeteiligung

Besteht eine mitunternehmerische Unterbeteiligung am Mitunternehmeranteil,⁸⁾ so bleibt diese durch die rein steuerliche Option nach § 1a KStG zivilrechtlich unberührt, bleibt also am zivilrechtlich weiter bestehenden Personengesellschaftsanteil bestehen. Steuerlich geht dies allerdings regelmäßig mit einer Gewinnrealisierung aus der Unterbeteiligung einher, denn die mitunternehmerische Unterbeteiligung wird gegen eine schuldrechtliche Unterbeteiligung bei dem (aus steuerlicher Sicht) neuen Anteil an der fiktiven Kapitalgesellschaft eingetauscht.⁹⁾ An dem nun aus steuerlicher Sicht bestehenden Kapitalgesellschaftsanteil kann keine mitunternehmerische Unterbeteiligung bestehen.¹⁰⁾ Die Einkommensteuer auf den Veräußerungsgewinn berechnet sich gem. § 34 Abs. 3 bzw. § 34 Abs. 1 i.V.m. § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG; ggf. kommt die Freibetragsregelung des § 16 Abs. 4 EStG zur Anwendung.

Fraglich erscheint allerdings, ob in diesem Falle die im Zuge des (fiktiven) Formwechsels gesehene Einbringung nach § 20 UmwStG nicht als Einbringung für eigene (des Gesellschafters) und für fremde Rechnung (des Unterbeteiligten) gewertet werden muss, so dass für diesen Vorgang insgesamt die Buchwertneutralität nach § 20 UmwStG gesichert sein kann und mithin keine stillen Reserven in der Unterbeteiligung aufzudecken sind. Dies vor dem Hintergrund, dass sich die Mitunternehmerinitiative und das Mitunternehmerrisiko des Unterbeteiligten stets auf die Beteiligung des Hauptbeteiligten bezieht.

Als Ausweidlösung zur Vermeidung einer Gewinnrealisierung in der Unterbeteiligung wird insoweit vorgeschlagen, dass der Unterbeteiligte vor dem Formwechsel in die Rechtsstellung eines Hauptbeteiligten wechselt, was insoweit steuerneutral nach Realteilungsgrundsätzen vollzogen werden kann¹¹⁾ und dieser sodann als (Haupt-)Gesellschafter in den steuerneutralen Formwechsel einbezogen wird.¹²⁾

2. Unterbeteiligung wird nicht als Mitunternehmerschaft eingestuft

Kann der Unterbeteiligte keine Mitunternehmerinitiative entfalten bzw. trägt kein Mitunternehmerrisiko, so liegt in der Unterbeteiligung keine Mitunternehmerschaft vor.¹³⁾ Nicht abschließend geklärt ist insoweit die Einstufung einer Unterbeteiligung am Anteil einer gewerblich geprägten Personengesellschaft. So wird vertreten, dass in diesen Fällen der Unterbeteiligte selbst kein Mitunternehmer ist.¹⁴⁾

Insoweit liegen beim Unterbeteiligten Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG vor.¹⁵⁾

Erfolgt in dieser Situation die Option zur Körperschaftsbesteuerung, so setzt sich zivilrechtlich die Unterbeteiligung am Personengesellschaftsanteil unverändert fort und steuerlich tritt für den Unterbeteiligten kein Statuswechsel wie bei der atypischen Unterbeteiligung ein, der steuerliche Folgen auslösen könnte.

3. Ausnahmefall: Unterbeteiligter als wirtschaftlicher Eigentümer am Gesellschaftsanteil

Diese Fragen stellen sich nicht, wenn – im Ausnahmefall – die Unterbeteiligung dem Unterbeteiligten Rechte in dem Umfang einräumt, dass nach dem fiktiven Formwechsel dieser als wirtschaftlicher Eigentümer i.S.d. § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO an dem fiktiven Kapitalgesellschaftsanteil anzusehen ist.¹⁶⁾ Dies ist gegeben, wenn der Unterbeteiligte nach dem Inhalt der getroffenen Abrede alle mit der Beteiligung verbundenen wesentlichen Rechte (Vermögens- und Verwaltungsrechte) ausüben und im Konfliktfall effektiv durchsetzen kann.¹⁷⁾

In diesem Fall steht das Wertansatzwahlrecht des § 20 Abs. 2 UmwStG dem Unterbeteiligten als Einbringenden i.S.d. §§ 25, 20 Abs 1 UmwStG zu.¹⁸⁾ Nach Option erzielt der Unterbeteiligte als wirtschaftlicher Inhaber

- 8) Zur Abgrenzung vgl. BFH v. 6.7.1995, R 79/94, BStBl II 1996, 269; v. 9.12.2002, VIII R 20/01, BFH/NV 2003, 601.
- 9) Wacker/Krüger/Levedag/Loschelder, DStR 2021, Beihefter zu Heft 41/2021, 1, 9; Schießl in Widmann/Mayer, UmwR, § 1a KStG Rz. 35 (Stand: 10/2021). So auch zum tatsächlichen Formwechsel Patt in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 25 UmwStG Rz. 36 (Stand: 1.3.2017); Schmitt in Schmitt/Hörtnagl, 9. Aufl. 2020, § 25 UmwStG Rz. 28; Schindhelm/Pickhardt-Poremba/Hilling, DStR 2003, 1469, 1472; bei Einbringungen Levedag in HdB Stille Gesellschaft, 9. Aufl. 2020, Rz. 31.28; Herlinghaus in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, 3. Aufl. 2019, § 20 UmwStG Rz. 176; Schmitt in Schmitt/Hörtnagl/Stratz, 9. Aufl. 2020, § 20 UmwStG Rz. 163.
- 10) BFH v. 18.5.2005, VIII R 34/01, BStBl II 2005, 857 unter II.1.b) bb) (1).
- 11) Hierzu Levedag in HdB Stille Gesellschaft, 9. Aufl. 2020, Rz. 31.29.
- 12) Nur Schindhelm/Pickhardt-Poremba/Hilling, DStR 2003, 1469, 1472.
- 13) Zur Abgrenzung vgl. BFH v. 6.7.1995, R 79/94, BStBl II 1996, 269; v. 9.12.2002, VIII R 20/01, BFH/NV 2003, 601.
- 14) So Wacker in Schmidt, 40. Aufl. 2021, § 15 EStG Rz. 367; Herlinghaus in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, 3. Aufl. 2019, § 20 UmwStG Rz. 176.
- 15) Nur BFH v. 28.11.1990, I R 111/88, BStBl II 1991, 313.
- 16) Ebenso Schießl in Widmann/Mayer, UmwR, § 1a KStG Rz. 35 (Stand: 10/2021).
- 17) BFH v. 18.5.2005, VIII R 34/01, BStBl II 2005, 857; FG Düsseldorf v. 28.10.2019, 8 K 2812/16 E, EFG 2020, 42, rkr.
- 18) So auch zum tatsächlichen Formwechsel Patt in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 25 UmwStG Rz. 37 m.w.N. (Stand: 1.3.2017).

des fiktiven Kapitalgesellschaftsanteiles originär Einkünfte nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG aus Gewinnanteilen und realisiert im Falle einer Aufgabe/Veräußerung der Unterbeteiligung einen Gewinn nach § 17 EStG.

III. Nießbrauch an einem Gesellschaftsanteil

1. Nießbraucher ist als Mitunternehmer einzustufen

Besteht an einem Anteil an der Personengesellschaft ein Nießbrauch, so bleibt dieser durch die rein steuerliche Option nach § 1a KStG zivilrechtlich unberührt, bleibt also am zivilrechtlich weiterbestehenden Personengesellschaftsanteil bestehen. Steuerlich liegt allerdings ein fiktiver Formwechsel vor, so dass sich entsprechend zum tatsächlichen Formwechsel folgende Konsequenzen ergeben:¹⁹⁾

Ist der Nießbraucher wegen seiner weitergehenden Rechte (etwa der Beteiligung an den stillen Reserven) als Mitunternehmer anzusehen,²⁰⁾ kommt es mit der Option zur Körperschaftsbesteuerung zu einer Beendigung dieser Mitunternehmerschaft. Nach Option ist die Beteiligung des Hauptgesellschafters steuerlich als Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft einzustufen und an einem Kapitalgesellschaftsanteil kann keine mitunternehmerische Unterbeteiligung bestehen.²¹⁾ Insoweit verdrängt die steuerliche Fiktion des § 1a KStG die gesellschaftsrechtlich (unveränderte) Situation.

Es liegt nahe, in der Beendigung des Mitunternehmeranteils des Nießbrauchers steuerlich eine Aufgabe des Mitunternehmeranteils i.S.d. § 16 EStG zu sehen. Veräußerungserlös wäre hierbei der Wert des Nießbrauchs an dem Gesellschaftsanteil.

Nicht abschließend geklärt ist allerdings, ob diese Grundsätze auch für den vorliegenden Fall der Option zur Körperschaftsbesteuerung gelten. Meines Erachtens spricht vieles dafür, dass es nicht zu einem gewinnrealisierenden Vorgang hinsichtlich des Mitunternehmeranteils „Nießbrauch“ kommt. Dies aus den folgenden Erwägungen:

- Zunächst muss insoweit gesehen werden, dass zivilrechtlich der Nießbrauch keinerlei Änderung erfährt, also in der vereinbarten Form am gesellschaftsrechtlich weiterbestehenden Personengesellschaftsanteil fortbesteht. Insoweit kann sich auch der Charakter als Vorbehalt Nießbrauch oder Zuvendungs Nießbrauch nicht ändern.²²⁾
- Ebenso ist fraglich, ob vorliegend auf Grund der fehlenden gesellschaftsrechtlichen Änderung eine (fiktive) Aufgabe/Veräußerung des Nießbrauchs bzw. der insoweit bestehenden Mitunternehmerstellung gesehen werden kann. Da der Nießbraucher regelmäßig nicht an den stillen Reserven des Gesellschaftsanteils beteiligt ist, kann insoweit eine Gewinnrealisierung nicht erfolgen. Hinsichtlich der zukünftigen laufenden Erträge auf Grund des Nießbrauchs kann aber ebenso eine Gewinnrealisierung nicht gesehen werden, da sich der Nießbrauch zivilrechtlich unverändert fortsetzt und damit der Nießbraucher nicht etwa über seine Einkommensquelle, nämlich das Nießbrauchsrecht, verfügt hat.²³⁾ Insoweit ist fraglich, ob die Fiktion des § 1a KStG auch

auf das Nießbrauchsrecht als eigenständige Einkommensquelle wirkt.

- Bei Annahme einer gewinnrealisierenden Betriebsaufgabe des Mitunternehmeranteils „Nießbrauch“ stellt sich zudem die Frage, ob im Rahmen der Gewinnermittlung (§ 16 Abs. 2 EStG) der Nießbrauch einen Buchwert von Null hat²⁴⁾ oder ihm (in Höhe des Wertverhältnisses von Nießbrauch zu unbelastetem Anteil) ein Anteil an den Buchwerten des Betriebsvermögens zuzuordnen ist.²⁵⁾
- Daneben könnte eine eventuelle Gewinnrealisierung im Nießbrauch vermieden werden, wenn dem Nießbraucher im Zuge der Option zur Körperschaftsbesteuerung ein – ggf. geringfügiger – Anteil an der Gesellschaft gewährt wird, so dass § 20 UmwStG eröffnet ist.
- Andererseits wird aber auch – m.E. überzeugend – vertreten, dass der Nießbrauch die im Anteil verkörperte Mitgliedschaft zwischen Nießbraucher und Gesellschafter vergemeinschaftet und daher die Anteilsgewährung an den Gesellschafter – bzw. vorliegend bei dem steuerlich fiktiven Formwechsel die Anwendung des § 20 UmwStG ohne ausdrücklich Anteilsgewährung – dem Nießbraucher zugerechnet werden kann,²⁶⁾ da der Nießbraucher seine Rechtsstellung als Mitunternehmer von dem Gesellschafter herleitet, dessen Gesellschaftsanteil mit dem Nießbrauchsrecht belastet ist.²⁷⁾ Mitwirkungsrechte, die eine Mitunternehmerinitiative begründen könnten, können dem Nießbrauchsberechtigten nur über den Gesellschaftsanteil des Nießbrauchbestellers/Gesellschafters vermittelt werden.²⁸⁾ Insoweit wird mit Bestellung eines Nießbrauchsrechts an einem Mitunternehmeranteil nach bisheriger Sichtweise auch keine gesonderte Mitunternehmerschaft begründet, vielmehr kommt es in Person des Gesellschafter und des Nießbrauchers zu einer Verdoppelung der Mitunternehmerstellung bei einer Personengesellschaft, die sich aus einem Gesellschaftsanteil ableitet (diagonale Spaltung ein und desselben Mitunternehmeranteils).²⁹⁾

Nach der Option zur Körperschaftsbesteuerung steht dem Nießbraucher kein Gewinnanteil aus einer gewerblichen Personengesellschaft mehr zu, sondern dieser erzielt Einkünfte aus Kapitalvermögen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG aus Ausschüttungen.³⁰⁾

19) Vgl. Widmann in Widmann/Mayer, UmwR, § 20 UmwStG Rz. 139 (Stand: 1/1992).

20) Hierzu Bodden in Korn, § 15 EStG Rz. 418 (Stand: 7/2020).

21) BFH v. 18.5.2005, VIII R 34/01, BStBl II 2005, 857 unter II.1.b) bb) (1).

22) Zu dieser Fragestellung Baßler, Ubg 2011, 863.

23) Ähnlich Baßler, Ubg 2011, 863. Hierzu auch Schwertlik, GmbHR 2006, 1096, 1098 f.

24) Daragan, DStR 2011, 1347, 1349.

25) So Schwertlik, GmbHR 2006, 1096, 1097.

26) Baßler, Ubg 2011, 863.

27) Zu letzterem Aspekt Söffing, G./Jordan, BB 2004, 353, 354.

28) Hierzu Hermes, DStZ 2019, 112, 116.

29) BFH v. 1.3.1994, VIII R 35/92, BStBl II 1995, 241; v. 9.4.1991, #IX R 78/88, BFH/NV 1991, 44; FG Niedersachsen v. 22.12.2004, 3 K 277/03, EFG 2005, 639, rkr. Hierzu Bodden in Korn, § 15 EStG Rz. 268 und 418 (Stand: 7/2020); Hermes, FR 2019, 852.

30) Hierzu ausführlich Hamacher/Dahm in Korn, § 20 EStG Rz. 95 ff. (Stand: 9/2017).

2. Nießbraucher ist nicht als Mitunternehmer einzustufen

In allen anderen Fällen tritt durch den fiktiven Formwechsel keine Gewinnrealisierung beim Nießbraucher ein. Dies umfasst insbesondere Fälle des entgeltlichen Nießbrauchs, in denen der Nießbraucher nicht Mitunternehmer ist, was insbesondere bei einem am Gewinnanteil bzw. am Gewinnstammrecht bestehenden Nießbrauch bzw. reinen Ertragsnießbrauch möglich sein kann.³¹⁾

Auch insoweit gilt, dass nach der Option zur Körperschaftsteuer dem Nießbraucher kein Gewinnanteil aus einer gewerblichen Personengesellschaft mehr zusteht, sondern dieser erzielt Einkünfte aus Kapitalvermögen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG aus Ausschüttungen.

IV. Fazit

Es muss festgehalten werden, dass dann, wenn an einem Gesellschaftsanteil der Personengesellschaft

eine mitunternehmerische Unterbeteiligung oder ein Nießbrauch, bei dem der Nießbraucher als Mitunternehmer einzustufen ist, besteht, der mit der Option zur Körperschaftsteuer nach § 1a KStG verbundene fiktive Formwechsel die Frage aufwirft, ob dieser Vorgang für den Unterbeteiligten bzw. Nießbraucher erfolgsneutral erfolgt. Insoweit dürfte für die Praxis Rechtsunsicherheit bestehen, so dass die Einholung einer verbindlichen Auskunft bei der FinVerw. zu prüfen ist.

31) BFH v. 16.5.1995, VIII R 18/93, BStBl II 1995, 714; FG des Saarlandes v. 7.10.2004, 1 V 266/04, juris; FG Köln v. 15.11.2002, 5 K 4243/93, EFG 2003, 587. Vgl. auch Bodden in Korn, § 15 EStG Rz. 114 (Stand: 7/2020); Schulze zur Wiesche, DStZ 2016, 44.

Deutsche Steuer-Zeitung

Verlag: Stollfuß Verlag, Postanschrift: Lefebvre Sarrut GmbH, Dechenstraße 7, 53115 Bonn, Fernruf: (02 28) 7 24-0; Telefax: (02 28) 72 49 11 81; Bankkonto: Sparkasse KölnBonn, BIC COLSDE33XXX, IBAN DE08 3705 0198 1936 0827 32. Satz: rdz GmbH, Siegburg; Druck: Bonner Universitäts-Buchdruckerei (bub).

Schriftleitung: Professor Dr. Joachim Schiffers, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, E-Mail: J.Schiffers@JSchiffers.de und Professor Dr. Thomas Köster, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, E-Mail: ProfessorKoester@yahoo.de.

Manuskripte: Adresse für Manuskripte: in elektronischer Form an die Schriftleitung bzw. an Stollfuß Verlag, Dechenstraße 7, 53115 Bonn. Für unverlangt eingesandte Manuskripte haftet der Verlag nicht. Sie werden nur bei Mitsendung des Rückports zurückgegeben. Ansonsten erfolgt die Annahme zur Veröffentlichung stets schriftlich. Mit der Annahme erwirbt der Verlag alle Rechte. Der Verfasser versichert dabei, dass er allein über das Urheberrecht verfügen kann, das Manuskript keinem anderen Verlag zur Veröffentlichung angeboten hat und nicht Befugnisse Dritter verletzt.

Urheber- und Verlagsrechte: Die Zeitschrift sowie die darin veröffentlichten Aufsätze, Beiträge u.Ä. sind urheberrechtlich geschützt. Alle Rechte einschließlich das der Übersetzung in fremde oder computergerechte Sprachen bleiben vorbehalten. Kein Teil dieser Zeitschrift darf (auch nicht auszugsweise) ohne schriftliche Genehmigung des Verlages in irgendeiner Form – durch Fotokopie, Mikrofilm oder sonstige Verfahren – reproduziert oder in eine von Datenverarbeitungsanlagen und anderen Maschinen verwendbare Sprache übertragen werden. Ebenso liegen die Rechte der Wiedergabe durch Vortrag, Funk, Film, Fernsehen, Tonträger oder auf ähnlichem Wege beim Verlag. Entsprechendes gilt auch für gerichtliche Entscheidungen und deren Leitsätze sowie für Texte der Verwaltung u.Ä., wenn und soweit sie vom Einsender oder von der Schriftleitung der Zeitschrift redigiert, erarbeitet oder bearbeitet sind. Fotokopien für den persönlichen und sonstigen Gebrauch dürfen nur von einzelnen Teilen der Zeitschrift als Einzelstücke angefertigt werden.

Bezugsbedingungen: Bestellungen beim Verlag oder beim Buchhandel. – Postverlagsort: Bonn. – Erscheint am 1. und 15. jeden Monats – Bezugspreis (einschl. Umsatzsteuer): halbjährlich 230,00 €, Preis der Einzelnummer: 34,00 €, jeweils zuzügl. Versandkosten. Alle Zahlungen für den laufenden Bezug sind im Voraus fällig. Kündigung der Zeitschrift muss spätestens 6 Wochen vor Ende des Kalenderjahres erfolgen. – Erfüllungsort: Bonn. – Muss die Zeitschrift aus Gründen, die durch den Verlag nicht zu vertreten sind, ihr Erscheinen unterbrechen oder einstellen, so hat der Bezieher keinen Anspruch auf Lieferung oder auf Rückzahlung vorausbezahlter Bezugsgelder.

Anzeigen: sales friendly Verlagsdienstleistungen, Pfaffenweg 15, 53227 Bonn, Tel. (02 28) 9 78 98-0, Fax (02 28) 9 78 98-20, E-Mail: media@sales-friendly.de; Anzeigenschluss: ca. drei Wochen vor Erscheinen; Anzeigenpreise: Zurzeit gelten die Preise und Bedingungen der Preisliste Nr. 41. Einzusehen im Internet unter www.stollfuss.de. Verantwortlich für den Anzeigenteil: Toni Bilstein, Stollfuß Verlag, Dechenstr. 7, 53115 Bonn. ISSN 0724-5637