

Protokoll zum
200. Steuerseminar für Praktiker und Doktoranden
vom 17.04.2026¹

„Symposium“

¹ Lydia Boubouloudi, Wissenschaftliche Mitarbeiterin am Lehrstuhl für Steuerrecht, Ruhr-Universität Bochum.

Inhaltsverzeichnis

A. Erster Teil	2
I. Einleitung – Dr. Peter Haas	2
II. Kooperativer Steuervollzug – Prof. Dr. Roman Seer	6
1. Abschnitt I – Zusagen	6
2. Abschnitt II – Tatsächliche Verständigung	9
3. Abschnitt III – Ergänzende Instrumente eines kooperativen Steuervollzugs	10
III. Abgabensystematik – Jun.-Prof. Dr. Maria Marquardsen	10
1. Explizite Vorgaben zur Staatsfinanzierung im GG	11
2. Implizite Vorgaben zur Staatsfinanzierung	12
3. Ausgangspunkt der Rechtfertigung	13
4. Maßstab der Rechtfertigungsanforderungen	14
IV. Diskussion	16
B. Zweiter Teil	17
I. Funktionsverlagerung und Entstrickung in der Betriebsprüfung – Dr. Lars Rehfeld	17
1. Was ist unter einer Entstrickung zu verstehen?	18
2. Was ist die Funktionsverlagerung?	18
3. Was ist die Rechtsfolge einer Funktionsverlagerung?	19
4. Wie ist die Funktionsverlagerung zu bewerten?	19
5. Widerstreitende Auffassungen – Betriebsprüfung	20
6. Widerstreitende Auffassungen – Steuerpflichtiger	21
7. Bewertung Kundenstamm	21
8. Weitere Diskussionspunkte	21
II. Schenkungen bei Leistungen an Kapitalgesellschaften nach § 7 Abs. 8 ErbStG - RIBFH Prof. Dr. Matthias Loose	22
1. Einleitung	22
2. Forderungsverzicht zwischen Gesellschaftern einer GmbH als freigebige Zuwendung – BFH-Urteil vom 19.06.2024 - II R 40/21	23
3. Werterhöhung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft als Schenkung – BFH-Urteil vom 10.04.2024 - II R 22/21	23
4. Mittelbare Grundstücksschenkung und § 7 Abs. 8 ErbStG – BFH-Urteil vom 27.08.2025 – II R 1/23	24

5. Subjektives Tatbestandsmerkmal in § 7 Abs. 8 ErbStG? – BFH-Urteil vom 23.09.2025 - II R 19/24	24
6. Zusammenfassung	26
III. Diskussion.....	26

A. Erster Teil

I. Einleitung – Dr. Peter Haas

Dr. Peter Haas, Vorsitzender der Arbeitsgemeinschaft für Fachanwälte für Steuerrecht, begrüßt die Teilnehmer des 200. Bochumer Steuerseminars für Praktiker und Doktoranden und eröffnet das Seminar mit einem Rückblick auf dessen Geschichte.

Diese sei ein untrennbarer Teil des Wirkens von *Prof. Dr. Roman Seer* am Lehrstuhl für Steuerrecht der Ruhr-Universität Bochum, welchen er im Jahre 1996 von *Prof. Dr. Heinrich Wilhelm Kruse* übernommen habe. Dieser habe seinerseits im Jahre 1971 einen Ruf erhalten an der noch sehr jungen Ruhr-Universität einen steuerrechtlichen Lehrstuhl aufzustellen.

Prof. Seer habe den Lehrstuhl fortgeführt und – formal betrachtet – die Wirkungsdauer seines Vorgängers bereits um fünf Jahre übertroffen. Auch inhaltlich habe er die gesetzten Meilensteine konsequent weiterentwickelt. Er sei Vorsitzender der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft geworden und habe die Kommentierung des Tipke/Kruse-Kommentars zur Abgabenordnung übernommen. Neben dem Erhalt der geschaffenen Strukturen habe er mit sprichwörtlicher Bochumer Beständigkeit, wissenschaftlicher Brillanz sowie einem offenen, weit über lokale und fachliche Grenzen hinausgehenden und stets praxisorientierten Interesse im Laufe seiner Tätigkeit zahlreiche neue Impulse gesetzt. Hierzu gehöre auch das Bochumer Steuerseminar, dessen 200. Veranstaltung im 30. Jahr seines Bestehens an diesem Tage gefeiert werde.

Später sei das Bochumer Steuerseminar in „Bochumer Steuerseminar für Praktiker und Doktoranden“ umbenannt worden. Bereits im zweiten Jahr seiner Tätigkeit als Ordinarius habe *Prof. Seer* die Idee entwickelt, Nachwuchswissenschaftlern eine Plattform zu bieten, auf der sie ihre Forschungsthemen vor einem erfahrenen Publikum präsentieren und wertvolle Impulse für ihre weitere Arbeit gewinnen könnten.

Zugleich habe das Format Praktikern die Möglichkeit eröffnen sollen, sich aktiv als Referenten einzubringen und sich zugleich kompakt über aktuelle Entwicklungen in Rechtsprechung und Gesetzgebung zu informieren. Darüber hinaus sei auch die persönliche Begegnung aller

Beteiligten im Rahmen des Seminars als besondere Bereicherung hervorgehoben worden, die im Laufe der Jahre zu zahlreichen fachlichen und persönlichen Verbindungen geführt habe.

Diese Konzeption habe sich – wie sich heute zeige – als außerordentlich erfolgreich erwiesen. Eine große Zahl an Doktoranden habe ihre Themen im Rahmen des Bochumer Steuerseminars vorgestellt und mit Prof. Seer sowie den Teilnehmern diskutiert. Viele von ihnen seien inzwischen zu renommierten Steuerrechtlern geworden; zahlreiche weitere würden folgen.

Haas erklärt, dass er die Geschichte des Bochumer Steuerseminars im Rahmen der Eröffnung dieser Festveranstaltung aufgrund seines Amtes als Vorsitzender der Arbeitsgemeinschaft der Fachanwälte für Steuerrecht darstelle, das er seit nahezu 20 Jahren inne habe. Sein Vorgänger und Vater, Franz Josef Haas, habe dem damals 36-jährigen Prof. Seer zugesagt, das Seminar in jeder Hinsicht zu unterstützen. Zugleich habe er ihn mit dem Hinweis gewarnt, dass er die Veranstaltung, sobald er einmal damit beginne, nicht mehr loswerden werde. Dieses Risiko sei Prof. Seer jedoch eingegangen, sodass es schließlich zu der Kooperation mit der Arbeitsgemeinschaft der Fachanwälte für Steuerrecht gekommen sei. Im Laufe der Jahre seien insgesamt 12.936 Teilnahmebescheinigungen ausgestellt und über 42.000 Vortragsstunden gehalten worden. Eine Rekordteilnahme habe das 175. Bochumer Steuerseminar mit 231 Teilnehmern verzeichnet. Am 123. Seminar hätten 194 Personen teilgenommen, während beim 78. Seminar 178 Teilnehmer anwesend gewesen seien. Insgesamt 14 Seminare seien infolge der Einschränkungen durch die Covid-19-Pandemie in den Jahren 2020 bis 2022 online oder in hybrider Form durchgeführt worden. Das Referentenverzeichnis umfasse mittlerweile rund 150 Referente.

Eine besondere Stellung nähmen schließlich die Symposien ein, bei denen mehrere Vortragende und Diskutanten zu anspruchsvollen Themen, Jubiläen oder anderen bedeutenden Anlässen zusammengekommen seien. So sei im 79. Seminar die Unternehmenssteuerreform 2008 unter besonderer Berücksichtigung ihrer internationalen Aspekte diskutiert worden, wobei Vertreter des Bundesfinanzministeriums, der Industrie sowie der Beratungspraxis teilgenommen hätten. Im 93. Bochumer Steuerseminar sei im Oktober 2009 das Thema „Erbchaftsteuerreform und Unternehmensentscheidungen“ behandelt worden. Hier hätten *Gerda Hofmann* für das Bundesministerium der Finanzen sowie *Hermann-Ulrich Viskorf*, damals Vorsitzender des Zweiten Senats des Bundesfinanzhofs und für die Erbschaftsteuer zuständig sowie Vizepräsident des BFH, gemeinsam mit Vertretern der Anwaltschaft und der Industrie diskutiert.

Das 100. Bochumer Steuerseminar habe sich mit dem Thema „Regierungskoalition und Steuerreform“ als kritische Bestandsaufnahme und Diskussion von Zukunftsaussichten befasst. Hieran hätten unter anderem *Prof. Dr. Klaus-Dieter Drüen* sowie Rechtsanwalt und Steuerberater,

späterer *Prof. Dr. Norbert Schneider*, mitgewirkt. Im Jahr 2011 sei in einem Symposium mit 140 Teilnehmern die strafbefreiende Selbstanzeige durch sechs Referenten eingehend behandelt worden. Ein weiteres Symposium habe im Dezember 2013 stattgefunden, in dem die praktischen Erfahrungen der Beraterschaft und der Finanzverwaltung mit der damaligen Neuregelung der Selbstanzeige erörtert worden seien. Im November 2014 habe eine ebenfalls sehr gut besuchte und anspruchsvolle Diskussion mit fünf namhaften Referenten zur Gewinnaufteilung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte auf Grundlage der damaligen Neuregelungen stattgefunden. Ein ähnlich breit besetztes Podium habe im Jahr 2015 die EU-beihilferechtliche Behandlung steuerlicher Maßnahmen zum Gegenstand gehabt.

Anlässlich der 175. Veranstaltung im Oktober 2021 habe ein Symposium unter dem Titel „50 Jahre Steuerrecht in Bochum – Steuervereinfachung“ mit einer Rekordteilnehmerzahl von über 230 Personen stattgefunden. Hierbei hätten sich die Diskutanten – namentlich *Prof. Dr. Johanna Hey*, *Jun.-Prof. Dr. Maria Marquardsen*, *Prof. Dr. Klaus-Dieter Drüen* und *Prof. Dr. Marcel Krumm* – durch besonders engagierte Beiträge hervorgetan. Den Eröffnungsvortrag habe *Prof. Dr. Paul Kirchhof* gehalten. *Prof. Seer* habe die Diskussion mit großer fachlicher Kompetenz geleitet und die Veranstaltung zu einem prägenden Moment in der Geschichte des Bochumer Steuerseminars gemacht.

Ab dem 76. Seminar sei die Auffassung vertreten worden, dass die Inhalte des Bochumer Steuerseminars einer breiteren Fachöffentlichkeit zugänglich gemacht werden sollten. Die Diskussionsbeiträge seien fortan auch für ein überregionales Publikum sichtbar gemacht worden. Seit Mai 2007 würden die Veranstaltungen daher protokolliert.

Die bislang 19 Protokollanten aus dem Kreis der wissenschaftlichen Mitarbeiter des Lehrstuhls seien später häufig selbst als Referenten aufgetreten. In der Anzahl der Protokolle führe *Frau Isabel Gabert*, nunmehr *Isabel Gabert-Petersberg*, mit insgesamt 30 Protokollen. Herr *Leon Wittling* folge mit 19 Protokollen. Stellvertretend seien zudem Frau *Diana Glesen*, Herr *Dr. Emran Sidiqi*, Frau *Anna Wilms* und Herr *Armin Wulfinghoff* zu nennen.

Aktuelle Protokollantin sei Frau *Lydia Boubouloudi*. Für das Engagement aller Protokollanten spricht *Haas* seinen herzlichen Dank aus.

Die 30-jährige Geschichte des Bochumer Steuerseminars sei eine Geschichte kontinuierlicher Anpassung an die Herausforderungen eines sich ständig wandelnden Steuerrechts bei gleichzeitiger Bewahrung eines klaren wissenschaftlichen und praxisorientierten Profils. Dass die Seminare bis heute regelmäßig stattfänden und in der Fachwelt breite Resonanz erfuhren, zeige

dass die ursprüngliche Idee aus den späten 90er Jahren – ein offenes Forum für reflektierte steuerrechtliche Diskussion – nichts von ihrer Bedeutung verloren habe. Das Bochumer Steuerseminar stehe beispielhaft für die fruchtbare Verbindung von universitärer Forschung, beruflicher Fortbildung und praxisnaher Diskussionen unter erfahrenen Vertretern aller Steuerwaltenden.

Eine Fortsetzung dieses Seminars sei zu erhoffen. Teilnehmer, Referenten und Mitveranstalter würden mit diesem Rückblick, mit der heutigen Fachveranstaltung und mit der persönlichen Begegnung im Anschluss an diesem Abend ihre Anerkennung und Dankbarkeit für die geleistete Arbeit zum Ausdruck bringen wollen. Hierzu habe man die verschriftlichen Arbeitsergebnisse in gebundener Form zusammengestellt. Darunter befinde sich ein Exemplar für *Prof. Seer* persönlich und ein weiteres für den Lehrstuhl. Die Exemplare würden vier Bände mit insgesamt 4000 Seiten umfassen. Dabei würde das Gewicht von über 8,3 kg von unermüdlicher Facharbeit zeugen. Der Blick in die Referentenliste, sowie in die Liste der Protokollanten und in den Protokollen selbst, solle *Prof. Seer* die Möglichkeit für ein Feuerwerk vielfältiger fachlicher und persönlicher Erinnerungen geben. *Haas* beendet seinen Vortrag mit einem herzlichen Dank an *Prof. Seer* und übergibt ihm die vier Bände der 200 Protokolle der Bochumer Steuerseminare.

Prof. Seer bedankt sich und tritt ans Rednerpult. Er erklärt er habe nicht mehr gewusst ab wann die Steuerseminare protokolliert worden seien, und habe dies nun durch den Vortrag von *Haas* erfahren. Gleichzeitig betont er, dass er sich nicht nur für das großartige Geschenk bedanke, sondern auch für die große Unterstützung. Heute sei vieles durch die Digitalisierung einfacher geworden, aber zu den Anfängen sei alles postalisch verlaufen. Die Arbeitsgemeinschaft habe in ihrem Kreis die Einladungen verschickt, da der Lehrstuhl von *Prof. Seer* zu der Zeit schlechter ausgestattet gewesen sei als jetzt. Was *Prof. Seer* an diesem Tage besonders freue, sei die Vielzahl bekannter Gesichter, die entweder als Studierende oder als Doktoranden bei ihm gewesen seien und aus denen sich in der Folge außerordentlich erfolgreiche Werdegänge entwickelt hätten. Einige von diesen hätten auch im Rahmen der Bochumer Steuerseminare als Referenten vorgetragen. Er erklärt, dass er es in den 30 Jahren nie bereut habe in Bochum gearbeitet zu haben und geblieben zu sein. Hier fühle er sich nach wie vor wohl.

Bevor er in seinen Vortrag einsteigt, begrüßt er einen besonderen Gast, *Prof. Dr. Adam Nita*. Er sei Ordinarius für Finanzrecht an der Jagiellonen-Universität in Krakau und ihm über die Jahre ans Herz gewachsen. Seit 1991 verbinde sie eine gute Partnerschaft und mittlerweile auch Freundschaft. Angefangen habe diese Partnerschaft zunächst mit gemeinsamen Lehrseminaren für polnische Studierende, die dem Ziel gedient hätten, ein Verständnis für das deutsche Recht

zu vermitteln. Diese hätten sich mit der Zeit zu rechtsvergleichenden Seminaren entwickelt, bei welchen die polnische und die deutsche Seite vorgestellt worden sei und man gemeinsam Unterschiede und Gemeinsamkeiten erarbeitet habe. Neben dem kulturellen Austausch hätten die rechtsvergleichenden Austausche *Prof. Seer* sehr angesprochen. *Prof. Nita* sei damals Assistent gewesen. Später sei er Privatdozent geworden, habe sich habilitiert und sei sodann auch Ordinarius am Institut für Finanzrecht geworden. Dementsprechend seien sie einander seit *Prof. Nitas* Assistenzzeit und *Prof. Seers* jungen Jahren am Lehrstuhl bekannt. Dass *Prof. Nita* am heutigen Tage anwesend sei, sei für *Prof. Seer* nicht selbstverständlich und er freue sich daher besonders.

II. Kooperativer Steuervollzug – Prof. Dr. Roman Seer

Prof. Seer leitet sodann in seinen Vortrag zum kooperativen Steuervollzug über. Diesen habe er in drei Abschnitte gegliedert: Zusagen, tatsächliche Verständigung und Neuerungen in der letzten Reform der Außenprüfung.

1. Abschnitt I – Zusagen

Er stellt sodann die Frage, welche Zusagen es gebe. In der Zeit, wo *Prof. Seer* seine Habilitationsschrift verfasst habe, habe lediglich die verbindliche Zusage einer Außenprüfung existiert. Bis heute sei diese jedoch kaum bis wenig in der Praxis genutzt worden. Im Jahre 2006 sei in den §§ 89 Abs. 2 bis 7 AO die verbindliche Auskunft dazu gekommen. Beide Elemente seien Ausprägungen der sog. Zusage, welche einen verwaltungsrechtlichen Begriff darstelle. Sie definiere sich als einseitige Zukunftsbindung der Verwaltung und stelle eine empfangsbedürftige öffentlich-rechtliche Willenserklärung dar, die man als begünstigenden Verwaltungsakt kategorisieren müsse.

Dennoch handele es sich um zwei unterschiedliche Fälle. Bei der verbindlichen Zusage einer Außenprüfung gehe es um einen bereits verwirklichten Sachverhalt, der in der Betriebsprüfung geprüft werde, jedoch bereits Wirkungen in die Zukunft entfalte. Dieser Sachverhalt sei entweder ein Dauersachverhalt oder ein Sachverhalt mit Dauerwiederkehr. Die Erkenntnisse aus der Betriebsprüfung würden somit durch eine sog. verbindliche Zusage periodenübergreifend perpetuiert, d. h. weiter in die Zukunft fortgeführt.

Bei der verbindlichen Auskunft gehe es demgegenüber um einen Sachverhalt, der noch nicht realisiert sei und somit lediglich fiktiven Charakter habe. Die Verwaltung äußere sich durch eine verbindliche Auskunft verbindlich dazu, wie sie einen Sachverhalt rechtlich beurteilen werde, wenn er sich verwirkliche. Der Adressat der verbindlichen Auskunft erhalte einen Anspruch darauf, dass diese Rechtsauskunft bei Erlass des Steuerbescheides befolgt werde. Wenn

man dies mit der tatsächlichen Verständigung in einem Gesamtzusammenhang bringe, könne man eine Stufenfolge vorfinden: Die sog. tatsächliche Verständigung behandle einen Sachverhalt, der – wie bei der verbindlichen Zusage – bereits abgeschlossen sei. Der Unterschied sei jedoch darin zu sehen, dass hierbei eine beiderseitige vertragliche Bindung eingegangen werde. Der der tatsächlichen Verständigung zugrunde liegende Sachverhalt werde als Geschehen einvernehmlich festgelegt und sei somit für weitere steuerliche Verhandlungen nicht mehr abänderbar.

In seiner Habilitationsschrift habe *Prof. Seer* die These aufgestellt, dass auch Sachverhalte, die eine verbindliche Zusage erfüllen würden, ebenfalls verständigungsfähig seien. Dies bedeute, dass sich nicht nur die Finanzverwaltung einseitig binde, sondern auch der Steuerpflichtige selbst. Er verpflichte sich dazu, periodenübergreifend künftig keine Fragen in diesem Zusammenhang zu stellen. Diese These sei jedoch bis heute nicht verwirklicht worden, sodass es der sog. tatsächlichen Verständigung bedürfe. Lasse man dies zu, habe die verbindliche Zusage nach einer Außenprüfung eine deutlich höhere Attraktivität, weil die Finanzbehörde ein Synalagma erhalte, und zwar in Form von Rechtssicherheit. Sie könne diesen Bereich für eine bestimmte Zukunft als konsentiert sehen.

Prof. Seer grenzt die einzelnen Rechtsinstitute sodann voneinander ab (Folie 4). Er meint, dass sog. tatsächliche Verständigungen retrospektiv, während verbindliche Zusagen nach der Außenprüfung als retrospektiv aber mit prospektiver Sicht zu verstehen seien. Die verbindliche Auskunft sei rein prospektiv.

Sodann führt er an, dass bis heute viele teils einfache Fragen noch nicht abschließend geklärt seien, so auch die Frage bei der verbindlichen Zusage nach einer Außenprüfung, was unter „Zukunft“ zu verstehen sei. Hierzu gebe es verschiedene Auffassungen. So werde etwa von Herrn Frotscher vertreten, dass eine prospektive Betrachtung vom jeweiligen Veranlagungszeitraum abhängig gemacht werden müsse. Zur Veranschaulichung führe er ein Beispiel an:

Im Jahr 2006 habe das Finanzamt im Rahmen einer angeordneten Außenprüfung die Veranlagungszeiträume 2001 bis 2003 bei einer GmbH geprüft. Gegenstand der Prüfung sei unter anderem die Angemessenheit des Gehalts des Gesellschafter-Geschäftsführers gewesen. Im Anschluss an die Schlussbesprechung habe das Finanzamt Anfang des Jahres 2007 auf Antrag der GmbH eine verbindliche Zusage hinsichtlich des Modus der Berechnung eines angemessenen Gehalts erteilt. Nun stelle sich jedoch die Frage, was für die Veranlagungszeiträume 2004 bis 2006 gelten solle.

Nach der Sicht von *Frotscher* seien die Veranlagungszeiträume von 2004 bis 2006 nicht zusagefähig, da es sich um einen retrospektiven Sachverhalt handele, der im Jahr 2007 schon erledigt sei. Man dürfe den Modus erst ab 2007 verbindlich zusagen. Dies halte *Prof. Seer* für sinnwidrig, da es nicht sein könne, dass die Verbindlichkeit in der Zeitferne von dem eigentlichen Geschehen zunehme. Zusage bedeute, dass man sich fragen müsse, wie man sich als Behörde in der Zukunft verhalte. Der Bescheid für die Jahre 2004 bis 2006, um den es dann gehe, sei noch nicht erlassen, sodass es sich um Zukunft handele. Dementsprechend könne man für die Zwischenzeit verbindliche Zusagen erteilen und sich – nach Auffassung von *Prof. Seer* – sogar weitergehend binden. Er vertrete die Ansicht, dass sich das Ganze in eine tatsächliche Verständigung fassen lasse, die zeitraumübergreifend wirke und zugleich auch den Steuerpflichtigen im Sinne des Grundsatzes *venire contra factum proprium* verpflichte. Bis heute sei diese Frage nicht abschließend geklärt, was *Prof. Seer* als bemerkenswert empfinde.

Wenn man die verbindliche Zusage und die verbindliche Auskunft als begünstigende Verwaltungsakte ansehe, hätten sie entsprechende Wirkungen und stellten für den jeweiligen Regelungsbereich eine Art Rechtsgrundlage für die nachfolgende Steuerveranlagung dar. Insoweit bestehe ein Erfüllungsanspruch, der nicht von weiteren Dispositionen abhängig sei. Die Frage, ob Dispositionen getroffen worden seien, sei jedoch für die Beurteilung relevant, ob sich die Finanzverwaltung einseitig von einer verbindlichen Auskunft oder Zusage wieder lösen könne. Dies sei nach Auffassung von *Prof. Seer* im Rahmen der Änderungsvorschriften zu prüfen.

Eine Selbstbindung des Steuerpflichtigen existiere in Bezug auf verbindliche Zusagen und Auskünfte bis heute jedoch nicht, sodass die Finanzverwaltung mit Ermessen arbeite. Hier spreche § 204 AO von einem „soll“, wobei § 89 AO auf § 5 AO und dem dort kodifizierten pflichtgemäßen Ermessen verweise. Bei der verbindlichen Auskunft müsse dieser Aspekt durch die bestehende Gebührenpflicht verdeutlicht werden. Fordere man eine solche aus Sicht der Finanzverwaltung ein, dann müsse man bei ordnungsgemäßer Antragstellung einen Rechtsanspruch auf Auskunftserteilung erhalten. Das „Ob“ der Auskunftserteilung konkretisiere sich dadurch zumindest im Regelfall zu einem „Muss“. Das „Wie“ obliege der Einschätzung der Finanzverwaltung.

Prof. Seer kommt sodann auf die Ablehnungsgründe der Finanzverwaltung zu sprechen, welche im Anwendungserlass zu § 89 AO geregelt und im Gesetz nicht zu finden seien. Ein Ablehnungsgrund sei das Austesten der Grenze des Gestaltungsmissbrauchs im Sinne von § 42 AO. Im Regelfall würde die Verwaltung sich hierauf berufen und eine verbindliche Auskunft ablehnen. *Prof. Seer* meint jedoch, man müsse sich gegenteilig verhalten und anbieten, im Vorfeld

zu prüfen, ob ein Gestaltungsmissbrauch vorliege. Falle diese Prüfung zugunsten des Steuerpflichtigen aus, sei eine verbindliche Auskunft zu erteilen. Dies würde den Steuergestalter dazu veranlassen, zur Vermeidung eines Haftungsfalls sämtliche relevanten Sachverhalte frühzeitig gegenüber der Finanzverwaltung offenzulegen und einen Antrag auf verbindliche Auskunft zu stellen. Somit würden auch die Anzeigepflichten aus §§ 138 d AO ff. entfallen. In Österreich sei in § 118 der österreichischen BAO ein Auskunftsbescheid gerade über Fragen des Gestaltungsmissbrauchs vorgesehen. Hierauf bestünde sogar ein Rechtsanspruch. *Prof. Seer* meint, dass sich die deutsche Rechtsordnung dieses Beispiel zu eigen machen solle.

Er spricht sodann die Gebührenpflicht der verbindlichen Auskunft an (Folie 10). Diese sei grundsätzlich gerechtfertigt, da eine entsprechende verbindliche Auskunft eine befriedende Wirkung entfalte. In der Regel komme es daher nicht zu einem streitigen Verfahren, insbesondere dann nicht, wenn die verbindliche Auskunft dem Antrag entspreche. Vor diesem Hintergrund sei es nicht zu beanstanden, eine Gerichtsgebühr als Maßstab heranzuziehen. Ungerechtfertigt sei es hingegen, einen solchen Maßstab auch für eine Negativauskunft zugrunde zu legen. Insoweit komme allenfalls ein Zeitmaßstab auf Grundlage der durchschnittlichen Verwaltungskosten in Betracht, um den entstandenen Aufwand abzugelten. Die herrschende Meinung vertrete, dass eine Gebühr lediglich im Fall der Nichtauskunft nicht entstehe. Für den Fall einer Negativauskunft solle hingegen die Erfolgsgebühr Anwendung finden.

Sodann stellt *Prof. Seer* die Mängel der verbindlichen Zusage dar (Folie 11). Zunächst sei die Sechsmonatsfrist umzugestalten. Hier solle man sich an § 42a VwVfG richten und eine Genehmigungsfiktion einbauen. Werde über sechs Monate keine Antwort erteilt, solle das Beantragte gelten. In Österreich bestehe eine zweimonatige Frist, die der Beschleunigung des Verfahrens zuträglich sei. Ferner bestünde mangels zentraler Zuständigkeiten eine Rechtszersplitterung. Die verbindliche Auskunft erteile dasjenige Finanzamt, welches nachträglich über den Steuerbescheid zu entscheiden habe. Dieses könne jedoch variieren, sodass es vorteilhaft sei für diese Fälle die Zuständigkeiten wenigstens auf Landesebene zu zentralisieren. Auch bei einer Lohnsteueranrufungsauskunft bestünde eine sehr lange Frist, die *Prof. Seer* verkürzen wolle.

2. Abschnitt II – Tatsächliche Verständigung

Prof. Seer spricht sodann die sog. tatsächliche Verständigung an und geht auf den Begriff als solchen zunächst ein. Dabei müsse klargestellt werden, dass nicht die Tatsache der Verständigung als solche Gegenstand sei, sondern die Verständigung über tatsächliche Umstände. Begrifflich sei dies einer Entscheidung des Reichsfinanzhofs aus dem Jahr 1925 entnommen

worden. Sie sei ein öffentlich-rechtlicher Vertrag im Steuerrecht und in § 78 Nr. 3 AO immerhin angedeutet.

Ein Dauerproblem stelle die Frage der Genehmigung dar. Nach dem BFH sei eine tatsächliche Verständigung nicht genehmigungspflichtig, da sie einen höchstpersönlichen Akt darstelle. Die Verwaltung habe diese Ansicht nicht geteilt. Das BMF führe hierzu aus, dass die Finanzverwaltung den Steuerpflichtigen darauf hinweisen müsse, dass solange die Genehmigung nicht vorliege ein Widerruf möglich sei.

3. Abschnitt III – Ergänzende Instrumente eines kooperativen Steuervollzugs

Mit in Kraft treten des § 199 Abs.2 S.2 AO könne man sich in der Außenprüfung nun über die Prüfungsschwerpunkte, die Unterlagen und die Mittel einigen. Halte sich der Steuerpflichtige hieran, bestehe kein qualifiziertes Mitwirkungsverzögerungsverlangen. Ebenso könne auch kein Mitwirkungsverzögerungsgeld bei einer solchen Rahmenvereinbarung verlangt werden. Dies sei ein Ausdruck eines neuen und weitergehenden kooperativen Denkens. Gut finde *Prof. Seer* den Teilabschlussbescheid, um bestimmte unstreitige Tatsachen, verbindlich festzustellen. Umgekehrt sei es jedoch auch möglich etwas festzustellen, was streitig sei. Hier fehle ein Zusatz in § 75 FGO zur Sprungklage, da ein Teilabschlussbescheid über Streitiges aus Beschleunigungsgründen direkt zu einer solchen führen müsse.

Damit beendet *Prof. Seer* seinen Vortrag und bedankt sich bei den Zuhörern. Er übergibt das Wort an *Jun.-Prof. Dr. Maria Marquardsen*.

III. Abgabensystematik – Jun.-Prof. Dr. Maria Marquardsen

Jun.-Prof. Marquardsen bedankt sich und freut sich am heutigen 200. Bochumer Steuerseminar vortragen zu dürfen. Es sei ihr zweiter Vortrag als Referentin beim Bochumer Steuerseminar. Erstmals habe sie vor mehreren Jahren ihre Dissertation vorstellen dürfen. Auch heute erstatte sie einen Bericht über ihre Forschungstätigkeit. Man werde heute aus dem handfesten Steuerrecht herausgehen und in eine verfassungsrechtliche Perspektive der Staatsfinanzierung einsteigen, wobei die Steuer eine wichtige Rolle spiele. Sie möchte in ihrem Vortrag darüber nachdenken, wie man die Steuer vor anderen Abgaben beschützen könne. Diese Thematik sei ein Teilaspekt eines von ihr betriebenen größeren Forschungsprojektes. Dieses thematisiere die zutreffende Bemessung nichtsteuerlicher Abgaben *Jun.-Prof. Marquardsen* wolle über die verfassungsrechtlichen Vorgaben sprechen, die zur Staatsfinanzierung bestünden. Ferner wolle sie sich explizite und implizite Vorgaben anschauen und daraus ableiten, inwiefern neben der Steuer auch weitere Abgaben in der Bundesrepublik Deutschland erhoben werden dürften.

1. Explizite Vorgaben zur Staatsfinanzierung im GG

Sodann steigt *Jun.-Prof. Marquardsen* in die expliziten Vorgaben der Verfassung zur Staatsfinanzierung ein. Sie führt an, dass es grundsätzlich nicht viele Vorgaben hierzu gebe. Vielmehr bestünden keine expliziten Regelungen zur Finanzierung des Staates. Allein die Finanzverfassung stelle klar, dass die Steuer eine geeignete Einnahmequelle sei. Hier bestünden bekanntermaßen dezidierte Regelungen zur Gesetzgebungskompetenz und vor allem zur Ertragskompetenz, also zur Verteilung von Steuereinnahmen. Im Übrigen gebe die Verfassung an mehreren kleineren Stellen Regelungen zu anderen Einnahmequellen vor. Hierzu gehörten dezidierte und ausführliche Regeln zur Kreditaufnahme, allerdings nicht überwiegend zur Legitimation dieser, sondern zu ihrer Einschränkung. Die Verfassung stelle sehr klar, dass die Kreditaufnahme gerade keine ordentliche Einnahmequelle sei.

Hierneben könne man sich jedoch andere echte Einnahmequellen vorstellen, und zwar andere Formen von Abgaben oder einen wirtschaftlichen Erfolg des Staates. Dieser könne sich als eigene wirtschaftliche Betätigung äußern. In der Praxis stelle dies nicht die relevanteste Einnahmequelle dar, allerdings gehe es darum, dass die Verfassung diese Quelle neben der Steuer ausdrücklich kenne. Diese lasse sich zumindest mittelbar an verschiedenen Stellen in der Verfassung finden. Ein Beispiel hierfür sei die Regelung der Finanzmonopole. Diese seien nichts anderes als eine wirtschaftliche Betätigung. Zwar gebe es keine mehr, aber die Verfassung sehe sie vor. Im Rahmen des Art. 110 GG seien im Haushaltsrecht zudem Zuführungen und Ablieferungen von Bundesbetrieben geregelt. Dies erfordere zunächst die Entstehung eines wirtschaftlichen Erfolgs, dementsprechend sei auch dies als Einnahmequelle zu verstehen. Zudem dürfe man auch preußische Unternehmen weiterhin fortführen. Dies habe sich zwar in der Praxis mittlerweile erledigt, aber in der Theorie bestünde weiterhin die Möglichkeit dazu. Die Verfassung kenne dementsprechend mehrere implizite Einnahmequellen neben der Steuerfinanzierung.

Des Weiteren erwähne die Verfassung an zwei Stellen den Abgabentyp der Gebühr, namentlich bei den Gesetzgebungskompetenzen im Rahmen des Straßenverkehrs und bei den Verwaltungskompetenzen bezüglich des Postwesens. Die Gebühr sei zwar nicht als Einnahmequelle geregelt, allerdings werde sie in der Verfassung erwähnt, sodass sie jedenfalls bekannt sei. Andere Abgabeformen würden nicht von der Verfassung erwähnt; bemerkenswerterweise auch nicht die Beiträge zur Sozialversicherung. Die Verfassung kenne daher eigentlich nur die Steuer als echte Einnahmequelle. Hieraus könne man zumindest ableiten, dass der Staat Steuern zur Finanzierung erheben dürfe. Explizit ausgeschlossen seien weitere Einnahmequellen damit jedoch nicht.

2. Implizite Vorgaben zur Staatsfinanzierung

Fraglich sei jedoch, ob ein impliziter Ausschluss bestehe. Hierzu müsse man sich die Verfassung als Ganzes anschauen. Tatsächlich könne man aus dem Gesamtkonzept und aus wesentlichen Verfassungsprinzipien eine Grenze für andersartige Abgaben ableiten.

Ganz grundlegend diene hierzu das Demokratieprinzip. Demokratie sei Herrschaft des Volkes, das bedeute aber auch gleiche Bedeutung aller Bürger bei der Meinungsbildung des Volkes. Alle Bürger müssten in gleicher Weise Einfluss auf die Meinungsbildung nehmen. In Bezug auf Abgaben könnten gegenleistungsbezogene Abgaben möglicherweise ein Problem darstellen. Finanziere man sich aus gegenleistungsbezogenen Abgaben, dann generiere man Finanzen durch die zahlungskräftige Bevölkerung. Hierdurch habe nicht mehr jeder gleichermaßen Einfluss auf die Willensbildung des Staates. Auch Wahlen könnten das nicht ausgleichen; jedenfalls dann nicht, wenn keine Umverteilungsmasse übrigbleibe. Dies würde dazu führen, dass Staatsaufgaben, die keine Gegenleistung erbringen würden, nicht mehr finanziert werden könnten. Dies schließe die Verfassung schon auf Grundlage des Demokratieprinzips aus. Es müsse daher zumindest eine voraussetzungslose Einnahmequelle zur Finanzierung bestehen.

Hinzukomme das Bundesstaatsprinzip. Die Finanzverfassung regle die Steuer, d.h. die Gesetzgebungskompetenz und die Ertragskompetenz. Letztere werde zwischen Bund und Länder aufgeteilt. Beide bräuchten, um ihrer Staatlichkeit gerecht werden zu können, eine finanzielle Ausstattung. Nur dann bestehe Staatlichkeit und das Bundesstaatsprinzip sei erfüllt. Dieses sehe eine ausgewogene Verteilung der staatlichen Finanzen zwischen Bund und Ländern vor. Die Erhebung anderer Abgaben könne nach den allgemeinen Gesetzgebungskompetenzen erfolgen. Über die Entstehung einer neuen Ertragsquelle würde derjenige entscheiden, der die Sachkompetenz innehat. Dieser könne sich auch den Ertrag selbst zuweisen. Damit würde die Verteilung zwischen Bund und Ländern außer Kraft gesetzt und eine Friktion mit der Bundesstaatlichkeit hervorgerufen werden. Das Bundesstaatsprinzip grenze dementsprechend die Einnahmeerhebung durch andere Quellen ein.

Auch das Sozialstaatsprinzip verlange eine Umverteilungsmasse, da sozialen Aufgaben des Staates nur dann nachgekommen werden könne, wenn eine finanzielle Masse bestehe, die verteilt werden könne. Bürger, die soziale Zuwendungen vom Staat erhielten, hätten jedoch gerade keine Möglichkeit eine Gegenleistung zu erbringen. Dies erfordere eine Umverteilungsmasse, die aus voraussetzungslosen Einnahmequellen erhoben werden müsse.

Des Weiteren verlange die Gewaltenteilung, dass der Bundestag seine Kontrollfunktion gegenüber der Regierung ausübe. Das mächtigste Mittel dieser Kontrollfunktion sei das Budgetrecht

des Parlaments. Dieses müsse einen Überblick über den gesamten Haushalt haben können, um die Regierung zu kontrollieren. Damit gebe die Gewaltenteilung vor, dass jedenfalls der Großteil der relevanten Staatseinnahmen haushaltswirksam sein müssten. Andere Abgaben neben Steuern genügten diesem Erfordernis nicht, sodass auch hierin eine implizite Beschränkung zu sehen sei.

Auch Freiheitsgrundrechte schränkten das ein, was die Verfassung explizit anerkenne. Damit sie die Möglichkeit der eigenwirtschaftlichen Betätigung gemeint. Art. 12 und Art. 14 GG ermöglichten grundsätzlich die freie Verfügung der Bürger über Kapital und Arbeit. Diese sei jedoch nur dann gegeben, wenn der Staat sich wirtschaftlich nicht einmische. Das bedeute, dass eine eigenwirtschaftliche Betätigung des Staates durch Art. 12 GG und 14 GG i.V.m. Art. 2 Abs.1 GG grundsätzlich verboten sei. Vor diesem Hintergrund könne sich der Staat nicht in signifikantem Umfang eigenwirtschaftlich betätigen, da sonst die Wirtschaftsfreiheit der Bürger nicht gewährleistet sei.

Zuletzt müsse der Gleichheitssatz, der im Steuerrecht eine große Rolle spiele, angeführt werden. Im Ausgangspunkt sehe der Gleichheitssatz eine Belastungsgleichheit vor, die man durch eine gleichheitsgerechte Belastung der gesamten Bevölkerung prinzipiell erreiche. Allerdings bedeute gleichheitsgerechte Belastung eine Beteiligung an der allgemeinen Staatsfinanzierung. Im Umkehrschluss bedeute dies, dass sobald es um besondere staatliche Leistungen gehe, die nicht der Gesamtbevölkerung in allgemeiner Weise zur Verfügung stünden, der Vorteil der begünstigten Person gegebenenfalls abgeschöpft werden müsse. Anderenfalls würde der Einzelne mit seinem Interesse durch die Gesamtheit der Bevölkerung finanziert, was nicht mehr zu einer gleichheitsgerechten Abwicklung führe.

3. Ausgangspunkt der Rechtfertigung

Diese Verfassungsprinzipien müssten demnach bei der Überlegung weiterer Einnahmequellen berücksichtigt werden. Die Verfassung sage daher, dass der Staat sich grundlegend aus Steuern finanzieren könne und solle. Andere Einnahmequellen seien daher nur in begrenztem Umfang zulässig. In bestimmten Umständen verlange die Verfassung jedoch nach anderen Abgabenformen, nämlich dann, wenn der Einzelne den Staat zu Sondervorteilen heranziehe. Jede nichtsteuerliche Abgabenart müsse vor den verfassungsrechtlichen Prinzipien gerechtfertigt werden. Das Bundesverfassungsgericht sage hierzu, dass eine nichtsteuerliche Abgabe dann gerechtfertigt werden könne, wenn sie im Wesentlichen einen Zweck verfolge, der über die Staatsfinanzierung hinausgehe. Damit sei die allgemeine Staatsfinanzierung gemeint, obwohl dies so

ausdrücklich nicht definiert werde. Als Beispiel hierzu nennt *Jun.-Prof. Marquardsen* den Ausgleich von Vorzügen und Lasten.

Über die Jahrzehnte habe sich eine Praxis etabliert, die *Jun.-Prof. Marquardsen* als nicht mehr praktikabel erachte. Das BVerfG neige dazu die in Frage stehende Abgabe einem der drei Abgabentypen, d.h. Gebühren, Beiträgen und Sonderabgaben, zuzuordnen (Folie 6). Könne die Abgabe als Gebühr oder Beitrag klassifiziert werden, dann sei sie per se gerechtfertigt. Im Fokus stehe daher nicht die Staatsfinanzierung, sondern der Ausgleich für einen vom Staat gewährten Vorzug. Unproblematisch und zutreffend sei diese Einschätzung bei den Urtypen von Gebühren und Beiträgen. Als Beispiel führt *Jun.-Prof. Marquardsen* Verwaltungsgebühren für Personalausweise oder Gebühren für Kindergartenplätze an. Auch Studienbeiträge seien hiervon gedeckt. Problematisch werde es jedoch bei neueren Gebühren- und Beitragsformen. Exemplarisch für das Problem stehe die Entscheidung des BVerfG zum Rundfunkbeitrag. Interessant sei diese, weil sich das Gericht breit dazu äußere, ob es sich um einen Beitrag handele. Nachdem das Gericht zum Schluss komme, dass ein Beitrag vorliege, nehme es eine Rechtfertigung ohne Weiteres an. Noch interessanter werde es, wenn neue Aufgabentypen aufkämen. Hierzu gehörten die sog. Ressourcennutzungsgebühren oder Verleihungsgebühren. Hier käme die Frage auf, ob eine Gebühr vorliege. Sobald dies bejaht werde, sei auch die verfassungsrechtliche Rechtfertigung gegeben. *Jun.-Prof. Marquardsen* führt aus, dass diese Argumentation nicht zielführend sei. Es gehe nicht um die Qualifikation einer Abgabenart als Gebühr, sondern darum festzustellen, ob eine Abgabe vorliege, die verfassungsrechtliche Grundprinzipien der Staatsfinanzierung gefährde. Dies entscheide sich nicht danach, ob die Abgabe als Gebühr definiert werden könne, sondern nach dem inhaltlichen Gehalt der Abgabe. Dies könne nur gelingen, wenn man sich nicht an bestimmte Begrifflichkeiten orientiere.

4. Maßstab der Rechtfertigungsanforderungen

Der eigentliche Maßstab der Rechtfertigungsanforderungen, solle sich dementsprechend am Zweck der Abgabe orientieren. Man müsse sich demnach fragen, ob ein Zweck vorliege, der nicht primär der allgemeinen Staatsfinanzierung diene. Dies könne man an der Gegenleistungsbezogenheit oder der Inanspruchnahme besonderer staatlicher Leistungen festmachen. Gebe es einen unmittelbaren Gegenleistungsbezug, dann bestehe keine Friktion zu den verfassungsrechtlichen Prinzipien und zur Abgabe der Steuer.

Zur Veranschaulichung zeigt *Jun.-Prof. Marquardsen* auf eine Grafik (Folie 7), welche den Grad an Rechtfertigungsaufwand darstelle. Je weiter man sich vom konkreten Gegenleistungsbezug des Abgabenschuldners entferne, desto größer sei die Gefahr der allgemeinen

Staatsfinanzierung und damit auch der Gefährdung verfassungsrechtlicher Grundprinzipien. Je mehr man sich der Steuer nähert, desto mehr Rechtfertigungsaufwand müsse man betreiben.

Jun.-Prof. Marquardsen möchte ihre Ausführungen an mehreren Beispielfällen verdeutlichen. Dazu führt sie zunächst den klassischen Fall der Kindergartengebühr an. Für einen Kindergartenplatz müsse man unabhängig vom Standort innerhalb Deutschlands einen bestimmten Betrag zahlen, da eine Leistung des Staates in Anspruch genommen werde. Dabei erklärt sie, dass sie sich auf städtische Kindergärten beziehe. Hier handele es sich um ein klares Gegenleistungsverhältnis. Offensichtlich werde ein Vorzug beim Abgabenschuldner, hier die Betreuung des Kindes, vom Staat abgegolten. Es liege ein Zweck vor, der nicht der allgemeinen Staatsfinanzierung diene. Dementsprechend liege ein klassischer Fall einer Gebühr vor, der nicht weiter rechtfertigungsbedürftig sei.

Als Beitragsbeispiel zieht *Jun.-Prof. Marquardsen* sodann die Studienbeiträge heran. Hier werde eine Abgabe dafür gezahlt, dass Leistungen der Universität in Anspruch genommen werden könnten. Eine Verpflichtung diese Leistungen zu beziehen, bestehe jedoch nicht. Hier sei der Gegenleistungsbezug nicht derartig eng, wie im vorherigen Beispiel. Man nehme typisierend an, dass eingeschriebene Studenten auch die universitären Leistungen in Anspruch nähmen. Gewissheit hierüber bestehe jedoch nicht. Dadurch, dass der individuelle Gegenleistungsbezug nicht klar sei, sei der Grad der Rechtfertigung größer. Die Gefahr der allgemeinen Staatsfinanzierung sei jedoch dadurch abgegolten, dass ein eingegrenzter Kreis der Abgabenschuldner vorliege. Man könne annehmen, dass jeder eingeschriebene Student in irgendeiner Weise Leistungen in Anspruch nehme.

Beim Rundfunkbeitrag sei dies anders. Diesen würden grundsätzlich alle zahlen müssen. In erster Linie bestehe hier ein Gegenleistungsverhältnis, welches sich von den Studienbeiträgen dahingehend unterscheide, dass man sich diesem nicht entziehen könne. Es handele sich um einen flächendeckenden Beitrag, welcher der allgemeinen Staatsfinanzierung ziemlich nahestehe. Dementsprechend müsse eine Rechtfertigung anhand der allgemeinen Verfassungsprinzipien stattfinden. Dabei sei eine Vorteilsabschöpfung beim Einzelnen schon deshalb schwierig festzumachen, weil der einzelne Vorteil schon nicht klar definiert werden könne. In Bezug auf die Gewaltenteilung sei festzustellen, dass es sich um ein hohes Aufkommen handele, das vom Haushalt unabhängig sei. Der Beitrag werde nur zur Finanzierung des öffentlich-rechtlichen Rundfunks eingesetzt. Vor dem Hintergrund des allgemeinen Gleichheitssatzes argumentiere das BVerfG damit, dass ein Sondervorteil abgeschöpft werde. Dieser werde jedoch mit demokratiebildenden Faktoren begründet. Zwar sei der öffentlich-rechtliche Rundfunk wichtig für

eine Demokratie, allerdings müsse man sich fragen, ob es sich um einen individuellen Vorteil des Abgabenschuldners oder einen gesamtgesellschaftlichen Vorteil handele.

Folgend spricht *Jun.-Prof. Marquardsen* CO₂-Zertifikate an. Diese unterfielen der Kategorie der Verleihungs- bzw. Ressourcennutzungsgebühren. Ein grundsätzlich staatlich frei zugängliches Gut werde hierbei gesetzlich beschränkt. Die Nutzung werde sodann gegen Zahlung ermöglicht. Vor Einführung dieser Zertifikate sei eine Produktion von CO₂ uneingeschränkt möglich gewesen. Die vom Staat erbrachte Gegenleistung erschöpfe sich daher in der Beschränkung der CO₂ Produktion. Es bestehe somit keine Gegenleistung. Rechtfertigen könne man dies trotzdem, allerdings bedürfe es eines klaren Lenkungszwecks, der sich nicht in Finanzeinnahmen erschöpfe, sondern sonstiger politischer Art sei. Bei CO₂-Zertifikaten dominiere ein Umweltschutzgedanke, sodass eine Rechtfertigung problemlos möglich sei.

Zuletzt spricht *Jun.-Prof. Marquardsen* die Sonderabgaben an, welche am schwierigsten zu rechtfertigen seien. Unter engen Voraussetzungen könne sie das BVerfG anerkennen. Hier bestünde kein direkter Gegenleistungsbezug. Der Abgabenschuldner erhalte lediglich eine mittelbare Gegenleistung. Beispielhaft hierfür seien Kinobetreiber. Sie erhielten keine direkte Gegenleistung, sondern nur mittelbar dadurch, dass deutsche Filmprojekte von der Filmförderungsanstalt gefördert werden würden, die das Geld für Filmprojekte wieder verwenden würden. Zu Recht verlange hierfür das BVerfG eine homogene Gruppe und eine Nähe zu der Aufgabe, die damit erfüllt werde. Wichtig sei jedoch, dass allein die Einstufung als Sonderabgabe nicht zu einer Rechtfertigung führen dürfe. Man müsse vielmehr genau feststellen, wie die Sonderausgabe ausgestaltet sei. Nur dann sei eine Rechtfertigung möglich.

Damit beendet *Jun.-Prof. Marquardsen* ihren Vortrag und bedankt sich für die Aufmerksamkeit.

IV. Diskussion

Prof. Seer bedankt sich für den systematischen Vortrag und eröffnet die Diskussionsrunde. *Prof. Loose* meldet sich zu Wort und erklärt, dass der BFH jüngst Entscheidungen getroffen habe, die den Gebührentatbestand betreffen würden. Hier sei es überwiegend um die Frage des Sachverhalts in diesem Zusammenhang gegangen. In seinem Senat habe man sich mit einem komplizierten Fall zur vorweggenommenen Erbfolge befasst. Hier seien 45 Gebührentatbestände von der Finanzverwaltung identifiziert worden.

Es habe sich um mehrere Bescheide gehandelt, die noch nach altem Recht zu beurteilen seien. In diesem Zusammenhang habe sich insbesondere die Frage gestellt, ob bei mehreren Steuer-schuldnern ein gemeinsamer Vorteil berücksichtigt werden könne, was nach neuem Recht –

etwa im Bereich der Erbschaft- und Schenkungsteuer bei Gesamtschuldern – anders geregelt sei. Darüber hinaus sei von Bedeutung gewesen, wie Fälle zu behandeln seien, in denen eine vorweggenommene Erbfolge in mehreren Schritten erfolge. Hier stelle sich die Frage, ob für jeden einzelnen Schritt gesondert eine Gebühr zu erheben sei oder ob ein einheitlicher Lebenssachverhalt vorliege. Im konkreten Fall sei jeweils die Höchstgebühr festgesetzt worden, und zwar auch für eine Negativauskunft, was zu erheblichen Gebührenbeträgen geführt habe. In dem anhängigen Verfahren sei bislang durch ein Zwischenurteil lediglich über den Grund der Gebühr entschieden worden. Die Frage der konkreten Höhe – insbesondere, ob eine Zeitgebühr oder die Höchstgebühr anzusetzen sei – bleibe hingegen der abschließenden Entscheidung des Finanzgerichts vorbehalten. Damit bedankt er sich für den Vortrag.

Ein Teilnehmer meldet sich zu Wort und knüpft an den Vortrag von *Prof. Seer* an. Er erklärt er könne ihm in der Hinsicht nicht zustimmen, dass Gebühren für eine verbindliche Auskunft dem Grunde nach in Ordnung seien. Der Staat schaffe unverständliches Recht und könne daher im Anschluss kein Geld dafür verlangen, dass sich der Bürger dieses durch eine verbindliche Auskunft erklären lasse. *Prof. Seer* entgegnet, dass es innerhalb der OECD kein Land gebe, das eindeutiges Recht schaffe. Jedes Recht erlasse Gesetze mit Interpretationsschwierigkeiten, die zu Rechtsunsicherheiten führen würden. Der Mehrwert einer verbindlichen Auskunft liege darin, dass die Finanzverwaltung einen Sachverhalt prüfe, der noch nicht existiere und damit Steuerplanungssicherheit für zukünftige Veranlagungszeiträume gewähre. Dadurch verringere sich ein Streitpotenzial, was zu einer späteren Zeit Gerichtsgebühren hervorrufen könnte.

Er übergibt *Prof. Nita* das Wort und fragt ihn, wie dies in Polen geregelt sei. Dieser erklärt, dass es in Polen das System der Selbstveranlagung gebe, sodass ein größeres Auskunftsbedürfnis bestehe. Die Verbindlichkeit sei jedoch nicht in der Weise gegeben, wie sie das deutsche Rechtssystem verstehe. Eine Auskunft könne nach Erteilung zu einem späteren Zeitpunkt geändert werden. Im Vergleich zu Deutschland seien die Gebühren in Polen deutlich preiswerter.

Damit entlässt *Prof. Seer* die Teilnehmer in eine kurze Kaffeepause.

B. Zweiter Teil

I. Funktionsverlagerung und Entstrickung in der Betriebsprüfung – Dr. Lars Rehfeld

Nach der Pause begrüßt *Prof. Rehfeld* die Teilnehmer zurück in den Veranstaltungssaal und stellt sich kurz vor. Er erklärt er sei Abteilungsleiter der Konzernsteuerabteilung von Würth. Mit knapp 85000 Mitarbeitern sei der Konzern, der ursprünglich als kleiner Schraubenhandel mit zwei Mitarbeitern gestartet sei, seit 1945 sehr gewachsen und weiterhin familiengeführt. Dabei sei ein Jahresumsatz von 20 Milliarden € zu vermerken. *Prof. Rehfeld* habe zu seiner Zeit

ebenfalls in Bochum studiert und sei im Rahmen des Intensivkurses für Steuerrecht auf das Rechtsgebiet gestoßen. Dies habe ihn derartig begeistert, dass er über die Jahre ein tiefes Interesse für das Steuerrecht entwickelt habe. Im Jahre 2014 sei er dann nach einer längeren Zeit als Steuerberater in die Würth-Gruppe eingestiegen. Auch er habe im Rahmen des Bochumer Steuerseminars bereits zwei Vorträge halten dürfen. Im Jahre 2007 habe er damals, angelehnt an seine Dissertation, zum Außensteuergesetz aus theoretischer Sicht referiert. Heute wolle er aus der Praxis sprechen. Damals habe *Prof. Seer* einleitend die Frage gestellt, ob das deutsche Außensteuergesetz unter dem Gesichtspunkt des Europarechts eine Zukunft habe. Heute könne man diese Frage mit Nachdruck bejahen. Das Außensteuergesetz habe diverse Reformen, Änderungen und Ergänzungen erfahren. *Prof. Rehfelds* Erachten nach hätten diese jedoch zu keiner Besserung geführt.

Schon damals habe *Prof. Rehfeld* über die Funktionsverlagerung gesprochen, welche durch das im Jahre 2008 erlassene Unternehmensteuergesetz ins Gesetz implementiert worden sei. Damals sei er zum Ergebnis gekommen, dass diese abzuschaffen sei. Heute finde man diese zwar nicht mehr in § 1 Abs. 3 S. 9 AStG a.F., allerdings sei sie weiterhin in § 1 Abs. 3b AStG vorhanden. Sie habe sowohl in der Betriebsprüfung als auch in der Rechtsprechung an Relevanz gewonnen.

1. Was ist unter einer Entstrickung zu verstehen?

Prof. Rehfeld steigt sodann in den Tatbestand der Entstrickung ein. Diese sei der Vorgang, durch den das territoriale Besteuerungsrecht auf in einem Wirtschaftsgut ruhende – noch nicht realisierte – stille Reserven ganz oder teilweise verloren gehen oder beschränkt werden würden. Als klassisches Beispiel sei die Überführung eines Wirtschaftsguts aus dem inländischen Stammhaus in eine ausländische DBA-Betriebsstätte zu verstehen, so dass künftig entstehende Wertzuwächse nicht mehr der deutschen Besteuerung unterliegen würden. Dies habe zur Folge, dass die bis dahin entstandenen stillen Reserven fingiert als entnommen gelten würden und mit dem gemeinen Wert aufzudecken und zu versteuern seien.

2. Was ist die Funktionsverlagerung?

Sodann definiert *Prof. Rehfeld* den Tatbestand der Funktionsverlagerung. Diese liege vor, wenn eine Funktion einschließlich der materiellen und immateriellen Wirtschaftsgüter, der Chancen und Risiken und sonstigen Vorteile in Form von sonstigen vermögenswerten Positionen ganz oder teilweise übertragen oder überlassen werde, so dass das übernehmende Unternehmen diese Funktion ausüben oder eine bereits bestehende Funktion ausweiten könne. Die Funktion selbst sei eine Geschäftstätigkeit die aus einer Zusammenfassung gleichartiger betrieblicher Aufgaben

bestehe, die von bestimmten Stellen oder Abteilungen eines Unternehmens erledigt werden würden. Dabei handele es sich um einen organischen Teil des Unternehmens, nicht jedoch um einen Teilbetrieb.

3. Was ist die Rechtsfolge einer Funktionsverlagerung?

Fraglich sei die Rechtsfolge einer solchen Funktionsverlagerung. Die verlagerte Funktion als Ganzes bilde das sog. Transferpaket. In Ermangelung von Vergleichsdaten für dieses sei regelmäßig der sog. hypothetische Fremdvergleich anzuwenden. Auf der Grundlage des Transferpakets sei sodann der Einigungsbereich im Sinne des hypothetischen Fremdvergleichs zu bestimmen.

4. Wie ist die Funktionsverlagerung zu bewerten?

Folglich könne man sich die Frage stellen, wie der Einigungsbereich bewertet werde. Hierzu benötige man eine Funktions- und Risikoanalyse vor und nach Funktionsverlagerung. Es seien zunächst die bestehenden Handlungsalternativen darzustellen, insbesondere unter Berücksichtigung der jeweiligen Standorte sowie deren Vorteile und Nachteile. Darüber hinaus seien etwaige Synergieeffekte zu würdigen. Ferner seien die steuerlichen Auswirkungen im Inland und im Ausland gesondert zu analysieren. Auf dieser Grundlage sei eine kapitalwertorientierte Bewertungsmethode anzuwenden. Dabei seien insbesondere die Erwartungen der finanziellen Überschüsse der beteiligten Unternehmen, angemessene Kapitalisierungszinssätze, sowie ein von den Umständen der Funktionsausübung abhängiger Kapitalisierungszeitraum zugrunde zu legen.

Prof. Rehfeld fügt das Gesagte in den Kontext der Würth-Gruppe ein. Diese sei auf Handel spezialisiert, sodass der Vertrieb eine entscheidende Rolle spiele. Der Vertrieb stelle sich in jedem Geschäftsbereich unterschiedlich dar. Es komme insbesondere darauf an, ob Waren lediglich gehandelt oder zuvor noch individualisiert würden. Diese Geschäftsmodelle seien nicht einheitlich zu betrachten. Gemeinsam sei ihnen jedoch, dass sie in der Regel nationale Grenzen überschreiten würden, da der Markt in Deutschland begrenzt sei und eine Expansion ins Ausland angestrebt werde. Vor diesem Hintergrund stelle sich die Frage, wie die Markterschließung im Ausland erfolge.

Zur Markterschließung bediene man sich eines bestimmten Modells. Eine unmittelbare Gründung einer Tochtergesellschaft werde zunächst häufig vermieden; ebenso bestehe regelmäßig Zurückhaltung gegenüber der Begründung einer Betriebsstätte. Letztere unterscheide sich aus Compliance-Sicht nicht wesentlich von einer Tochtergesellschaft und sei zudem fehleranfälliger, insbesondere aufgrund der schwierigen Gewinnabgrenzung, die jährlich neu vorzunehmen

sei. Vor diesem Hintergrund seien – zumindest bis zur BEPS-Initiative und teilweise auch darüber hinaus – sogenannte Tandemmodelle verbreitet gewesen. Danach verfüge das Unternehmen in einem Staat bereits über eine Tochtergesellschaft, die jedoch andere Funktionen ausübe. Ergänzend würden etwa Vertriebsmitarbeiter bei einer ausländischen Gesellschaft angestellt, die auf Grundlage eines Dienstleistungsvertrags Vertriebsunterstützungsleistungen erbrächten. Dabei handle es sich typischerweise nicht um Vertriebspersonal mit Abschlussvollmacht; vielmehr würden die Verträge weiterhin vom Stammhaus geschlossen, von dem auch die Warenlieferungen ausgingen.

Diese Struktur werde regelmäßig über einen gewissen Zeitraum erfolgreich praktiziert. Gleichwohl seien derartige Modelle in ihrer Wachstumsfähigkeit begrenzt. Dies liege insbesondere daran, dass Mitarbeitende, die lediglich Vertriebsunterstützung leisten, anders motiviert seien als solche, die eigenständig vertrieblich tätig seien. Entsprechend unterschieden sich auch die Vergütungsstrukturen und Anreizsysteme erheblich.

In der Folge ermögliche das Modell zwar, einen Markt initial über Vertriebsunterstützung aufzubauen; eine weitergehende Expansion lasse sich hierüber jedoch regelmäßig nicht erreichen. Ab einem gewissen Zeitpunkt sei das Unternehmen faktisch gezwungen, seine Struktur anzupassen, sofern die Entwicklung weiterhin positiv verlaufen und nicht stagnieren oder sich gar umkehren solle. In der Konsequenz werde regelmäßig eine klassische Vertriebsgesellschaft gegründet. Diese erhalte typischerweise bereits einen bestehenden Kundenstamm, der im Rahmen des zuvor praktizierten Tandemmodells aufgebaut worden sei. Im Stammhaus verbleibe häufig ein Vertriebsinnendienst, der weiterhin Bestellungen abwickle, die Logistik koordiniere und gegebenenfalls auch Einkaufsfunktionen im Sinne von Synergien für den Gesamtkonzern übernehme. Die neu gegründete Vertriebsgesellschaft sei hingegen für das jeweilige Produktportfolio sowie die Kundenbeziehungen verantwortlich. Bereits hier zeige sich das zentrale Spannungsfeld.

5. Widerstreitende Auffassungen – Betriebsprüfung

Im Rahmen einer Betriebsprüfung stelle sich regelmäßig die Frage nach der zutreffenden steuerlichen Einordnung. Die Finanzverwaltung vertrete dabei häufig eine dezidierte Auffassung: Den Verrechnungspreisdokumentationen zufolge seien die Vertriebsgesellschaften eigenständig und autonom tätig. Ihnen würden insbesondere Entscheidungsbefugnisse hinsichtlich Strategie, Preisgestaltung, Vertragsabschluss und Sortiment zugeschrieben. Darüber hinaus erbrächten sie Supportleistungen und After-Sales-Services, trügen das Forderungsausfallrisiko sowie Markt- und Geschäftsrisiken und nähmen entsprechende Kontroll- und

Risikominderungsfunktionen wahr. Diese Funktionen und Risiken seien nach der Verrechnungspreisdokumentation mit der Gründung der Auslandsgesellschaft vom DE-Vertrieb auf den NL-Vertrieb übergegangen (s. hierzu Folie 7). Darüber hinaus seien neben dem Kundenstamm auch der eigenständige Marktzugang, das Vertriebsrecht für den jeweiligen Markt sowie die damit verbundene Gewinnchance übertragen worden. Im Ergebnis liege somit eine Funktionsverlagerung vor, welche in einer Betriebsprüfung bewertet werden müsse (zu den Daten der Bewertung s. Folie 9).

6. Widerstreitende Auffassungen – Steuerpflichtiger

Nach Auffassung des Steuerpflichtigen liege jedoch keine Übertragung einer Funktion vor. Der Vertriebsinnendienst für die einzelnen Regionen werde vielmehr durch dasselbe Personal unter Nutzung derselben Ressourcen erbracht; es würden identische sachliche und personelle Mittel für verschiedene Regionen eingesetzt. Die personelle und sachliche Kontinuität des Vertriebsinnendienstes des DE-Vertriebs bleibe auch nach der Ausgründung des NL-Vertriebs gewahrt. Im Ergebnis liege daher lediglich die steuerpflichtige Entstrickung eines Kundenstamms vor.

7. Bewertung Kundenstamm

Die Bewertung richte sich nach dem voraussichtlich eintretenden Nutzen des NL-Vertriebs, der als geschätzter Wert der zukünftigen Cashflows zu bestimmen sei, welche während der verbleibenden Nutzungsdauer des Kundenstamms generiert werden könnten. Hierbei sei die Residualwertmethode als anerkannte kapitalwertorientierte Bewertungsmethode für immaterielle Vermögensgegenstände im Sinne des IDW S 5 anzuwenden. Hinsichtlich des maßgeblichen Bewertungszeitpunkts ergebe sich aus dem BFH-Urteil vom 19.11.2025 – I R 41/22, dass Sinn und Zweck der Vorschrift, die Gesetzssystematik sowie die Gesetzeshistorie dafürsprächen, dass der relevante Zeitpunkt, zu dem die Rechtsfolgen des § 4 Abs. 1 S. 3 EStG eintreten sollten, die letzte juristische Sekunde vor dem Wirksamwerden des Ausschlusses oder der Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts sei. Man schaue dementsprechend weiter auf Geschäftschancen in der Zukunft und bilde daraus eine Bemessungsgrundlage für eine Einkünftekorrektur nach § 1 AStG.

8. Weitere Diskussionspunkte

Diskussionswürdig seien jedoch noch weitere Punkte.

Hierzu gehöre die Bewertung einer Funktionsverlagerung im Lichte des Bestimmtheitsgrundsatzes. Ferner stelle sich die Frage nach einer möglichen retroaktiven Anwendung der Preisanpassungsklausel gemäß § 1a AStG. Im Falle der Annahme einer Funktionsverlagerung sei zudem ein Verständigungsverfahren in Betracht zu ziehen. Die Funktionsverlagerung könne als

Konkretisierung des Territorialitätsprinzips verstanden werden, die einen gerechtfertigten bzw. verhältnismäßigen Eingriff in die Grundfreiheiten des AEUV darstelle. Schließlich könne die Funktionsverlagerungsbesteuerung als betriebswirtschaftliches Wachstumshemmnis qualifiziert werden.

Damit schließt *Prof. Rehfeld* seinen Vortrag und bedankt sich für die Aufmerksamkeit.

II. Schenkungen bei Leistungen an Kapitalgesellschaften nach § 7 Abs. 8 ErbStG - RIBFH Prof. Dr. Matthias Loose

1. Einleitung

Sodann übergibt er das Wort an *Prof. Loose*. Auch er freut sich erneut als Referent am Bochumer Steuerseminar teilnehmen zu dürfen. Er stünde mittlerweile zum vierten Mal am Rednerpult und sei unter den zehn ersten Referenten der Seminarreihe aufgetreten. Er erklärt, dass er ebenso wie *Prof. Rehfeld* als Student an die Ruhr-Universität herangetreten sei. Später habe er als studentische Hilfskraft am Lehrstuhl von *Prof. Kruse* gearbeitet, habe promoviert und sei mittlerweile Lehrbeauftragter. Dementsprechend habe er sich nie von der Ruhr-Universität getrennt. Seine berufliche Richtung habe sich in den Bereich Erbschaftssteuer und Grunderwerbssteuer entwickelt. Das heute von ihm behandelte Thema sei jedoch von allgemeiner Relevanz. Er wolle sich dabei auf Schenkungen bei Leistungen an Kapitalgesellschaften nach § 7 Abs. 8 ErbStG.

Orientieren wolle er sich an aktuellen Entscheidungen des BFH. Die Norm gebe es seit 2012, allerdings sei sie bislang restriktiv angewandt worden. Sie beruhe auf einer Rechtsprechung des Senats, an welcher *Prof. Loose* noch nicht beteiligt gewesen sei. Dieser habe eine disquotale Einlage zu behandeln gehabt und sei zum Ergebnis gekommen, dass es sich bei dieser um keine freigebige Zuwendung handele. Dabei liege eine disquotale Einlage vor, wenn Gesellschafter an einer Gesellschaft beteiligt seien, bei der Kapital verbilligt oder unentgeltlich hineingegeben werde, ohne dass sich die Beteiligungsanteile veränderten. Hier sei fraglich gewesen, ob eine Schenkung vorliege. Hierzu sei zwischen nahen Angehörigen und fremden Dritten unterschieden worden. Bei ersteren sei eine solche angenommen worden, bei letzteren nicht. Der Senat habe sich jedoch streng am Zivilrecht orientiert und eine Steigerung des Vermögens des Anteilseigners nicht per se angenommen. Vielmehr habe er sich die Frage gestellt, ob damit nicht eher eine Wertsteigerung des Anteils vorliege. Durch Schaffung des § 7 Abs.8 ErbStG habe der Gesetzgeber diesen Fall abdecken wollen. Dabei handele es sich um eine unwiderlegbare Vermutung, dass es sich um eine Schenkung handele.

2. Forderungsverzicht zwischen Gesellschaftern einer GmbH als freigebige Zuwendung – BFH-Urteil vom 19.06.2024 - II R 40/21

Hiernach sei dem Senat ein Fall zugetragen worden, bei dem die Beteiligten den Sachverhalt an die geänderte Rechtsprechung angepasst hätten. Es sei um einen Vater und seine zwei Söhne gegangen, die eine GmbH gegründet hätten, an welcher alle zu gleichen Teilen beteiligt gewesen seien. Ausdrücklich habe man jedoch eine Schenkung bei einer etwaigen Einlage ausgeschlossen. Die eingebrachten Vermögenswerte sollten intern dem Einleger so zustehen, wie er sie im Verhältnis eingebracht habe. Entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung sei dementsprechend keine Schenkungsteuer abgeführt worden. Später habe man aufgrund der neuen Rechtsprechung des BFH eine Kapitalerhöhung gemacht, nach welcher die freien Kapitalrücklagen allen Gesellschaftern jeweils zu einem Drittel zugerechnet worden seien. Man habe dementsprechend entgegen den gesellschaftsrechtlichen Vereinbarungen agiert. Hier habe der Senat jedoch geurteilt, dass die Vereinbarungen wirksam gewesen seien und der Verzicht des Vaters im Rahmen der Kapitalerhöhung jedenfalls einen Verzicht auf diese Ausgleichsforderungen darstelle.

3. Werterhöhung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft als Schenkung – BFH-Urteil vom 10.04.2024 - II R 22/21

Im Folgenden berichtet *Prof. Loose* über einen weiteren von seinem Senat beurteilten Sachverhalt. Stark vereinfacht sei es um die Frage gegangen, ob eine Schenkung an die übrigen Anteilseigner verwirklicht worden sei, wenn ein Anteilseigner seinen Anteil unter seinem tatsächlichen Wert an die Gesellschaft selbst verkaufe. Dem Grunde nach habe der Senat dies bejaht. Fraglich sei daher zunächst, ob eine Leistung vorliege. Des Weiteren sei fraglich gewesen, ob eine Vermögensverschiebung stattgefunden habe. Zuletzt habe man sich die Frage gestellt, ob eine Werterhöhung bestehe. Dabei habe man geurteilt, dass die Werterhöhung auf keinen Fall höher sein könne als der Wert der Leistung. Bei der Werterhöhung der Anteile sei zudem eine Bewertung vorzunehmen. Zudem habe man eine Auffangregelung geschaffen, indem entschieden worden sei, dass, wenn die Beteiligten den teilweise entgeltlichen Leistungen genau den Wert beigemessen hätten, den fremde Dritte am Markt für entsprechende Leistungen vereinbart hätten, das Finanzamt nicht Jahre später hiervon abweichen und eine abweichende Bewertung vornehmen solle. Bei der Bewertung müsse das berücksichtigt werden, was unter den Gesellschaftern vereinbart worden sei.

4. Mittelbare Grundstücksschenkung und § 7 Abs. 8 ErbStG – BFH-Urteil vom 27.08.2025 – II R 1/23

Prof. Loose führt mit einem weiteren Fall zu § 7 Abs. 8 ErbStG fort. Im Sachverhalt sei der Kläger alleiniger Gesellschafter einer GmbH gewesen, deren Tätigkeit sich ausschließlich auf die Verwaltung von Immobilienvermögen beschränkt habe.

Mit einem privatschriftlichen Vertrag habe die Mutter des Klägers diesem einen Geldbetrag in Höhe von 4.000.000 € zugewendet. Die Zuwendung habe jedoch unter der Auflage gestanden, dass der Kläger das Geld nicht frei verwende, sondern es in die GmbH einbringe, damit diese ein Grundstück erwerbe.

Das Geld sei zunächst dem Privatkonto des Klägers gutgeschrieben worden. In der Folge habe der Kläger den Betrag in die GmbH eingebracht, welche sodann das entsprechende Grundstück erworben habe. Wirtschaftlich sei das Vermögen damit in der GmbH angekommen. Eine solche Gestaltung wäre früher als klassische mittelbare Grundstücksschenkung qualifiziert worden und sei auch weiterhin steuerlich anerkannt. Der Fall zeige, dass diese Gestaltung nach wie vor vorteilhaft sein könne, da das Grundstück im Rahmen der steuerlichen Bewertung regelmäßig niedriger angesetzt werde als der tatsächlich gezahlte Kaufpreis. Dies sei insbesondere bei Immobilien in stark nachgefragten Lagen – etwa in München – relevant, da die steuerlichen Bewertungsverfahren typischerweise auf Vergangenheitswerten beruhten und daher hinter den aktuellen Marktpreisen zurückblieben. Nur bei entsprechenden Marktentwicklungen könnten sich auch die steuerlichen Werte anpassen.

Hier sei eine Werterhöhung in Anbetracht des Substanzwertes angestellt worden. Zwischen den Beteiligten sei jedoch unstrittig gewesen, dass es sich um einen Fall des § 7 Abs. 8 ErbStG handele.

5. Subjektives Tatbestandsmerkmal in § 7 Abs. 8 ErbStG? – BFH-Urteil vom 23.09.2025 - II R 19/24

Zuletzt referiert *Prof. Loose* über einen recht sentimentalen Sachverhalt. Hier sei es um eine GmbH gegangen, an welcher der Kläger, sein Bruder sowie der Vater beteiligt gewesen seien. Die beiden Brüder hätten jeweils 30 % der Anteile gehalten, während der Vater über 40 % verfüge habe. Die 30 %-Beteiligungen der Brüder hätten diese zuvor bereits im Wege der Schenkung vom Vater erhalten, was im weiteren Verlauf noch von Bedeutung sei. Im Jahr 2013 hätten sie sodann einen Vertrag geschlossen, wonach der Bruder des Klägers seine Beteiligung an der Gesellschaft an diese veräußern solle. Die Veräußerung habe mit Wirkung zum 01.11.2017 erfolgen sollen. Um eine Schenkungsteuer einzusparen habe man eine vierjährige

Zeitspanne eingebaut. In der Zeit sollte der ausscheidende Bruder keine weiteren Stimmrechte haben.

In der Folge habe der Kläger auf Grundlage des geschlossenen Vertrags erklärt, dass nunmehr die GmbH – entsprechend der ursprünglichen Vereinbarung – die Anteile zu einem Kaufpreis von 2,1 Mio. € abzüglich der zwischenzeitlichen Ausschüttungen erwerben solle. Die Transaktion sei sodann reibungslos vollzogen worden. Im Anschluss habe die Finanzverwaltung Schenkungsteuer in erheblicher Höhe festgesetzt. Zwar seien die Anteile zu dem vereinbarten Kaufpreis von 2,1 Mio. € veräußert worden; die Finanzverwaltung habe jedoch einen deutlich höheren Wert – nahezu 10 Mio. € – angenommen. Aus der Differenz zwischen dem angenommenen Verkehrswert der Anteile und dem tatsächlich gezahlten Kaufpreis habe sie auf eine freigebige Zuwendung geschlossen und insoweit eine Schenkung angenommen. Entsprechend sei Schenkungsteuer auf den Differenzbetrag festgesetzt worden.

Der Kläger habe vorgetragen, dass der eingetretene Mehrwert der Anteile maßgeblich auf seinen eigenen unternehmerischen Entscheidungen zurückzuführen sei. Er habe – nachdem er zuvor durch die Beteiligung seines Bruders eingeschränkt gewesen sei – umfangreiche Investitionen vorgenommen und erhebliche Anstrengungen unternommen, um die Gesellschaft wirtschaftlich voranzubringen.

Demgegenüber sei zu berücksichtigen, dass die zivilrechtliche Wirksamkeit der Anteilsveräußerung erst im Jahr 2017 eingetreten sei, obwohl der Kaufpreis bereits Jahre zuvor – im Jahr 2013 – festgelegt worden sei. Zu diesem früheren Zeitpunkt habe nicht mit Sicherheit festgestanden, ob sich die vereinbarte Preisvorstellung tatsächlich realisieren werde.

Das Verfahren sei daher an das Finanzgericht zurückverwiesen worden. Dieses habe sich zuvor maßgeblich auf die Annahme eines subjektiven Tatbestands gestützt, was jedoch nicht zu überzeugen vermocht habe, da ein solcher nach der maßgeblichen Vorschrift nicht erforderlich sei.

Nunmehr werde das Finanzgericht erneut zu prüfen haben, ob und inwieweit die vereinbarte Kaufpreisabrede unter Berücksichtigung der später eingetretenen Wertentwicklung steuerlich zu würdigen sei. Insbesondere stelle sich die Frage, ob die Beteiligten im Zeitpunkt der Vereinbarung davon ausgehen durften, dass der vereinbarte Kaufpreis dem damaligen Wert entspreche, oder ob bewusst ein unter dem Verkehrswert liegender Preis in Kauf genommen worden sei, etwa weil der veräußernde Bruder sich aus unternehmerischen Risiken habe lösen wollen.

Zu berücksichtigen sei hierbei auch, dass die Brüder einander – jeweils anwaltlich beraten – wie fremde Dritte gegenübergestanden hätten und der Kaufpreis von 2,1 Mio. € im Verhandlungszeitpunkt ernsthaft und verbindlich ausgehandelt worden sei. Erst durch den Zeitablauf und die spätere wirtschaftliche Entwicklung habe sich die erhebliche Differenz zwischen Kaufpreis und tatsächlichem Wert ergeben, was nunmehr die steuerliche Problematik begründe.

Prof. Norbert Schneider meldet sich zu Wort und erklärt, dass wenn der Verkauf nicht an die GmbH, sondern direkt an den Bruder stattgefunden hätte, womöglich keine Schenkung vorliegen hätte. *Prof. Loose* bejaht dies und erklärt, dass im vorliegenden Fall kein subjektiver Tatbestand erfüllt sei, da die Veräußerung an die GmbH erfolgt sei und somit der Tatbestand des § 7 Abs. 8 ErbStG einschlägig sei.

6. Zusammenfassung

Prof. Loose fasst seine Ergebnisse zusammen. Er erklärt, dass er den Tatbestand nach wie vor als sehr weit erachte. Er erfasse die Werterhöhung der Anteile sämtlicher Gesellschafter, und zwar unabhängig davon, ob es sich um Angehörige handele oder nicht. Darüber hinaus würden auch Leistungen Dritter einbezogen, sodass nicht lediglich Leistungen der Gesellschafter selbst maßgeblich seien. Nach Satz 1 werde eine freigebige Zuwendung unwiderlegbar fingiert, sodass es auf eine Bereicherungsabsicht nicht ankomme. Es stelle sich daher die Frage, ob eine Korrektur über die Bewertung möglich sei.

Damit schließt er seinen Vortrag, bedankt sich für die Aufmerksamkeit und lädt zur Diskussion ein.

III. Diskussion

Dr. Weckerle meldet sich zu Wort und knüpft an den letzten geschilderten Fall an. Das Problem liege darin, dass der BFH bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer keine wirtschaftliche Betrachtungsweise zugrunde lege. Orientiere man sich an dieser seien die Anteile mit dem ursprünglichen Vertrag übergegangen. Ab diesem Zeitpunkt habe allein der verbleibende Bruder die Stimmrechte gehabt und ihm hätten die Gewinne zugestanden. Hätte man dementsprechend auf diesen Übergang abgestellt, so wäre das Problem nicht entstanden. Es könne daher nicht auf den Zeitpunkt der tatsächlichen Eintragung ins Handelsregister ankommen.

Prof. Loose entgegnet, dass auch der austretende Bruder Gewinnansprüche gehabt habe. Der Fall solle lediglich die Komplexität solcher Geschäftshandlungen darstellen.

Prof. Seer moniert, dass der zweite Senat des BFH widersprüchlich agiere. Er nehme eine zivilrechtliche Betrachtung an, aber argumentiere letztlich mit wirtschaftlichen Argumenten. Das

Zivilrechtsdogma sei in Bezug auf zivilrechtliche Begrifflichkeiten einleuchtend, sofern solche jedoch nicht im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht verwendet werden würden, bestehe keine Einschränkung in Bezug auf eine wirtschaftliche Betrachtungsweise.

Prof. Loose meint, dass man sich in einigen Entscheidungen vom Zivilrecht bereits gelöst habe. Hier sei der Besteuerungsgegenstand die Werterhöhung der Anteile gewesen, sodass man frei in der Betrachtung sei. Er gibt *Prof. Seer* darin Recht, dass der BFH nur dann eine wirtschaftliche Betrachtungsweise zugrunde lege, wenn es keine zivilrechtlichen Anknüpfungspunkte gebe.

Ein Teilnehmer stellt eine Frage an *Prof. Rehfeld*. Bei der geschilderten Konstellation handele es sich im Kern um den klassischen Aufbau von Absatz- und Vertriebsstrukturen. Als Exportnation verfare Deutschland nach wie vor regelmäßig in dieser Weise: Zunächst werde über Versand und gegebenenfalls über Vertreter oder Vertriebsunterstützung in einem Markt agiert; entwickle sich das Geschäft erfolgreich, werde sodann eine eigene Niederlassung oder Tochtergesellschaft gegründet. Vor diesem Hintergrund stelle sich die Frage, ob die im vorliegenden Fall vorgenommene steuerliche Einordnung dazu führe, dass dieses etablierte Geschäftsmodell gewissermaßen in einzelne Bestandteile „atomisiert“ werde. Das zugrunde liegende wirtschaftliche Ziel – nämlich die Ausweitung der Umsätze eines deutschen Unternehmens im Ausland – bleibe dabei unverändert und werde faktisch fortgeführt. Würde man jedoch einzelne Elemente dieses Prozesses isoliert herausgreifen und jeweils gesondert steuerlich würdigen, könne dies dazu führen, dass entsprechende Auslandsexpansionen wirtschaftlich kaum noch vertretbar seien. Insbesondere bestehe die Gefahr erheblicher steuerlicher Konsequenzen, die geeignet seien, unternehmerische Entscheidungen in diesem Bereich maßgeblich zu beeinflussen.

Prof. Rehfeld entgegnet, dass sogar noch weitergehend argumentiert werden könne, dass es sich im Ergebnis um eine Art „doppelten Zugriff“ handele. Zum einen komme es im Zeitpunkt der Ausgliederung beim DE-Vertrieb zu einem vorübergehenden Rückgang der Vertriebsgewinne, da diese auf die neu gegründete NL-Vertriebsgesellschaft verlagert würden. In der Folge steige jedoch – bedingt durch den fortbestehenden Warentransfer sowie die Einkaufs- und Lieferbeziehungen zwischen DE- und NL-Vertrieb – die Ertragslage erneut deutlich an. Insbesondere nach der Ausgründung könne sich die Entwicklung zunächst stabilisieren, bevor die Gewinne der Gesellschaft in der weiteren Folge erheblich anstiegen. Vor diesem Hintergrund werde einerseits die Funktionsverlagerung steuerlich erfasst. Andererseits profitiere der DE-Vertrieb weiterhin von steigenden Gewinnen, sodass es zusätzlich zu einer erhöhten Besteuerung in Deutschland komme. Dies betreffe nicht nur die ausländische Vertriebsgesellschaft, sondern

führe auch dazu, dass der DE-Vertrieb im Verhältnis zu seiner ursprünglichen Ertragslage überproportional höhere Gewinne erziele.

Haas erklärt, dass er diesen Fall auch gerade aus strafrechtlicher Sicht interessant finde. Ausgangspunkt sei regelmäßig nicht, dass eine Funktionsverlagerung bereits in ihrer gesamten Breite in der Steuererklärung abgebildet worden sei, die später der Betriebsprüfung zugrunde liege. Vielmehr werde in vergleichbaren Fällen häufig lediglich eine Teilentstrickung erklärt, etwa indem ein Kundenstamm auf eine ausländische Gesellschaft – beispielsweise in die Niederlande – übertragen und die hieraus resultierenden stillen Reserven versteuert würden. Eine darüberhinausgehende Funktionsverlagerung werde demgegenüber nicht erklärt.

In der Folge stelle sich die Frage, wie im Rahmen der Compliance- oder Abwehrberatung damit umzugehen sei, insbesondere für den Fall, dass nach einer Schätzung im Besteuerungsverfahren ein Steuerstrafverfahren eingeleitet werde. Es gehe dabei darum, durch eine geeignete Erklärungsgestaltung zu vermeiden, dass spätere Betriebsprüfungen über den erklärten Fall einer Teilentstrickung hinaus zu einer Einordnung als Funktionsverlagerung gelangten, die regelmäßig mit deutlich weitergehenden finanziellen Konsequenzen verbunden sei und nicht selten zu erheblichen strafrechtlichen Risiken führe.

Nach der Rechtsprechung des BGH könne ein strafrechtliches Risiko grundsätzlich dadurch reduziert werden, dass der Sachverhalt in der Steuererklärung vollständig offengelegt werde. Zugleich bestehe jedoch die Gefahr, dass eine umfassende Darstellung der tatsächlichen Verhältnisse der Finanzverwaltung weitergehende Schlussfolgerungen ermögliche, die über den ursprünglich erklärten Sachverhalt hinausgingen und in späteren Betriebsprüfungen zu einer weitergehenden steuerlichen Qualifikation – etwa als Funktionsverlagerung oder zusätzliche Entstrickungstatbestände – führten.

Vor diesem Hintergrund stelle sich die Frage, ob Konzerne gegenwärtig dazu übergingen, ihre Steuererklärungen zunehmend umfangreich und detailliert auszugestalten, um Haftungs- und Strafbarkeitsrisiken zu minimieren, oder ob auf Seiten der Finanzverwaltung weiterhin ein hinreichendes Maß an Augenmaß bestehe.

Insbesondere weist *Haas* darauf hin, dass es sich bei der Einordnung als Funktionsverlagerung häufig um Schätzungsfälle handele, bei denen die maßgeblichen Werte nicht eindeutig feststünden und daher im Rahmen von Verständigungsverfahren einvernehmliche Lösungen gefunden würden. In solchen Fällen könne eine Einigung im Besteuerungsverfahren dazu führen, dass ein anschließendes Strafverfahren unterbleibe.

Problematisch erscheine jedoch, dass Steuerstrafverfahren in der Praxis nicht selten bereits frühzeitig eingeleitet würden, mitunter auch mit dem Ziel, im Rahmen der Betriebsprüfung zusätzlichen Druck für eine Einigung aufzubauen. Dabei seien Verständigungen in der Vergangenheit leichter zu erzielen gewesen als heute, was zu einer spürbaren Verschärfung des Verhältnisses zwischen Finanzverwaltung und steuerpflichtigen Unternehmen geführt habe.

Prof. Rehfeld erklärt, dass seiner Einschätzung zufolge ein solcher Sachverhalt regelmäßig sehr ausführlich in der Verrechnungspreisdokumentation als außergewöhnlicher Geschäftsvorfall offengelegt werde. Die Ausgründung sei insoweit vollständig transparent dargestellt. Daraus ergebe sich jedoch nicht zwingend, dass eine Funktionsverlagerung im steuerlichen Sinne vorliege; vielmehr könne auch lediglich eine Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter in Betracht kommen. Vor diesem Hintergrund sehe er der steuerlichen Würdigung vergleichsweise gelassen entgegen. Gleichwohl verbleibe bei derartigen Sachverhalten angesichts der erheblichen Beträge stets ein nicht unerhebliches Risiko. Aus seiner Sicht sei es daher entscheidend, die einschlägigen regulatorischen Entwicklungen sowie neue gesetzliche Vorgaben zeitnah zu berücksichtigen und entsprechend zu dokumentieren. Andernfalls bestehe die Gefahr, dass erst Jahre später im Rahmen einer Betriebsprüfung entsprechende Sachverhalte aufgegriffen und neu bewertet würden.

Problematisch bleibe jedoch die Abgrenzung zwischen der Entstrickung einzelner Wirtschaftsgüter und einer Funktionsverlagerung. Gerade diese Unschärfe erschwere eine einvernehmliche Lösung im Besteuerungsverfahren erheblich. Hinzu komme, dass aus seiner Wahrnehmung heraus innerhalb der Finanzverwaltung ein zunehmender Druck bestehe, höhere Mehrergebnisse zu erzielen, was die Bereitschaft zu sachorientierten Verständigungen weiter reduziere.

In der Praxis führe dies dazu, dass sich die Auseinandersetzung zunehmend von einer reinen Bewertungsebene auf die Tatbestandsebene verlagere. Es gehe dann nicht mehr primär um die Höhe der anzusetzenden Werte, sondern um die grundlegende Frage, ob überhaupt eine Funktionsverlagerung vorliege. Dies sei aus seiner Sicht problematisch, da hierdurch die Unsicherheiten weiter verstärkt würden.

Nach *Prof. Seer* setze eine Funktionsverlagerung voraus, dass eine Funktion im Inland tatsächlich wegfallende und im Ausland in vergleichbarer Form neu entstehe. Dies müsse klar nachgewiesen werden. Andernfalls erscheine die Annahme einer Funktionsverlagerung nicht gerechtfertigt. Er weist darauf hin, dass sich bei fehlender korrespondierender Anerkennung im Ausland regelmäßig sogenannte „Mismatch“-Konstellationen ergäben, die eine Verständigung zusätzlich erschweren. Insgesamt sei die Situation daher als unbefriedigend zu bewerten. Bereits vor

rund zwanzig Jahren sei Kritik an der Unbestimmtheit des Funktionsbegriffs geäußert worden, die bis heute fortwirke.

Damit schließt *Prof. Seer* den fachlichen Teil des 200. Bochumer Steuerseminars. Das nächste Bochumer Steuerseminar finde am 29. Mai 2026 statt. Wissenschaftlicher Mitarbeiter und Doktorand am Lehrstuhl für Steuerrecht, Herr Martin Blümer, werde zur Betriebsaufspaltung als Fall richterlicher Rechtsfortbildung vortragen.

Er bedankt sich bei den Referierenden und lädt zum gemeinsamen Ausklang bei Speisen und Getränken im Foyer des Veranstaltungszentrums ein.