



# Betriebs Berater

15 | 2021

Währungssicherungsgeschäfte ... Realisierungszeitpunkte ... nichtfinanzielle Berichterstattung ...

12.4.2021 | 76. Jg.  
Seiten 833–896

## DIE ERSTE SEITE

**Iris Plöger** und **Prof. Dr. Birgit Weitemeyer**

Eine neue GmbH mit gebundenem Vermögen –  
keine sinnvolle Rechtsform für die deutsche Wirtschaft!

## WIRTSCHAFTSRECHT

**Prof. Dr. Hervé Edelmann**, RA, **Dr. Tilman Schultheiß**, RA, und  
**Tilman Hölldampf**, RA

Grenzen der Eingriffsbefugnisse der BaFin gegenüber Kreditinstituten  
nach § 4 Abs. 1a FinDAG | 835

## STEUERRECHT

**Marcel Tschatsch**, MBA, WP/StB, und **Franz Schober**, Syndikus-StB

Währungssicherungsgeschäfte: Auswirkungen der BFH-Rechtsprechung und  
des BMF-Schreibens in der Praxis | 855

**Dr. Götz Weitbrecht**, RA/FAStR, und **Dr. Charlotte Strehlke-Verkühlen**, LL.M., RAin  
Cum-Cum, wohin geht die Reise? – Ein kurzes Statement | 860

## BILANZRECHT UND BETRIEBSWIRTSCHAFT

**Prof. Dr. Reiner Quick**, **Kevin Gauch**, M.Sc., und **Nicolas Pappert**, M.A.

Nichtfinanzielle Berichterstattung zu den Umweltbelangen in den Geschäftsberichten  
der DAX-30-Unternehmen | 875

## ARBEITSRECHT

**Dr. Justus Frank**, LL.M, Maître en droit, RA, und Dipl.-Jur. **Maurice Heine**

Panoptikum Home-Office – mitbestimmungspflichtig,  
gerichtlich verwertbar, erstattungsfähig? | 884

diesem Zusammenhang gilt es ebenso zu beachten, dass Absicherungsgeschäften in der Praxis typischerweise auf Indizes bzw. eine Vielzahl von Aktien vorgenommen. Eine entsprechend praxisnahe Regelung wäre aus Sicht des Steuerpflichtigen wünschenswert. Die weiteren Entwicklungen ggf. im Rahmen eines aktualisierten BMF-Schreibens zu Anwendungsfragen der Abgeltungsteuer gilt es vor diesem Hintergrund aufmerksam zu beobachten. Aufgrund der Reichweite und besonderen Wichtigkeit der Regelung bedarf es bei Klarstellung durch die Finanzverwaltung bzw. Neuregelung durch den Gesetzgeber einer trennscharfen gesetzlichen Regelung bzw. Auslegung im Rahmen eines Anwendungsschreibens.

#### IV. Fazit

Das BFH-Urteil I R 20/16 vom 10.4.2019 und das in diesem Zusammenhang veröffentlichte BMF-Schreiben vom 5.10.2020 klären einige grundsätzliche Aspekte bei der Berücksichtigung von Gewinnen und Verlusten aus Währungssicherungsgeschäften – sofern es sich um „antizipative“ Geschäfte handelt. Unseres Erachtens sind diese Aspekte auch auf andere abzusichernde Risiken anwendbar, z. B. auf Zins-, Ausfall- oder Preisänderungsrisiken.

In der Praxis besteht die große Herausforderung darin, ein passgenaues Absicherungsgeschäft<sup>36</sup> abzuschließen, um den hohen Anforderungen der Finanzverwaltung gerecht zu werden. Letztlich ist die steuerliche Würdigung des Sicherungsgeschäftes in hohem Maße von der sauberen, nachvollziehbaren und geeigneten Dokumentation des Vorganges abhängig. Eine Grundlage dafür sollte u. E. der IDW RS HFA 35 bilden.

Nicht unerwähnt sollte an dieser Stelle allerdings bleiben, dass die postulierten strengen Grundsätze auch auf Verluste aus den Sicherungsgeschäften Anwendung finden.<sup>37</sup> Hier könnte die Auffassung der Finanzverwaltung dem Steuerpflichtigen entsprechende Handlungsoptionen eröffnen.<sup>38</sup> So wären Verluste aus Sicherungsgeschäf-

ten, die in den Anwendungsbereich des § 8b Abs. 2 bzw. Abs. 3 KStG fallen, von einer außerbilanziellen Hinzurechnung betroffen, wohingegen Sicherungsgeschäfte, die die Anforderungen der Finanzverwaltung nicht erfüllen, steuerlich vollumfänglich berücksichtigungsfähig sind.

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass u. E. die konkreten Auswirkungen des BFH-Urteils und des damit einhergehenden BMF-Schreibens jeweils im Rahmen einer Einzelfallprüfung zu analysieren sind. Für noch zu realisierende Sachverhalte empfiehlt sich, eine stichhaltige und passgenaue Dokumentation des zugrunde liegenden Sachverhaltes. Dabei sollte u. E. auf der Dokumentation für das Risikomanagement und der handelsrechtlichen Dokumentation für Zwecke der Bewertungseinheiten aufgebaut werden.

**Marcel Tschatsch**, MBA, WP/StB, ist Partner im Bereich Financial Services Tax bei KPMG AG, Wirtschaftsprüfungsgesellschaft in Frankfurt a. M. und München.



**Franz Schober** ist als Syndikus-Steuerberater/Tax Specialist bei einem französischen Kreditinstitut tätig. Er ist dort auf die Besteuerung von Kapitalanlagen spezialisiert.



36 So sind z. B. Erträge in Höhe des übersicherten Anteils als steuerpflichtig zu behandeln; BMF, 5.10.2020 – IV C 2 – S 2750-a/19/10005 :002, BStBl. I 2020, 1033, Rn. 9 und 10, RdF-Verwaltungsreport *Lechner*, RdF 2021, 78.

37 BMF, 5.10.2020 – IV C 2 – S 2750-a/19/10005 :002, BStBl. I 2020, 1033, Rn. 20, RdF-Verwaltungsreport *Lechner*, RdF 2021, 78.

38 RdF-Verwaltungsreport *Lechner*, RdF, 2021, 78.

Dr. Götz Weitbrecht, RA/FAStR, und Dr. Charlotte Strehlke-Verkühlen, LL.M., RAin

## Cum-Cum, wohin geht die Reise? – Ein kurzes Statement

Nach diversen Urteilen sollte man meinen, die Rechtslage wäre geklärt. Weit gefehlt. Die Finanzverwaltung will ihr Schreiben vom 17.7.2017 anpassen und dabei in eine – von den Gerichten zu Teilen vorgezeichnete – Richtung gehen, die sowohl dem Wortlaut als auch der Systematik der Vorschriften, insbesondere § 39 AO widerspricht.

### I. Der Status Quo weist in die falsche Richtung

Das Cum-Cum-Schreiben vom 17.7.2017<sup>1</sup> war bekanntlich eine „schwere Geburt“. Für viele damals überraschend werden „Cum-Cum-Gestaltungen“ seither von der Finanzverwaltung dem Regime des § 42 AO unterworfen. Über manches in diesem Schreiben lässt sich streiten und auch klagen. Interessanterweise hat es aber den An-

schein, dass es bei allen Schwierigkeiten für beide Seiten – Finanzverwaltung und Steuerpflichtige – zur „Befriedung“ beiträgt. Nunmehr soll es überarbeitet werden und statt auf § 42 AO soll primär auf § 39 AO abgestellt werden. Das könnte auf den ersten Blick durchaus naheliegen. Denn der BFH scheint Entsprechendes in seinem Urteil I R 88/13 schon im Jahr 2015 vorgegeben zu haben,<sup>2</sup> und auch die Finanzgerichte folgen ihm vielfach.<sup>3</sup> Doch bei Lichte betrachtet ist es der Weg in die falsche Richtung.

1 BMF, 17.7.2017 – IV C 1 – S 2252/15/10030, DStR 2017, 1599.

2 BFH, 18.8.2015 – I R 88/13, BB 2016, 231.

3 Beispielhaft Hessisches FG, 28.1.2020 – 4 K 890/17, IStR 2020, 628. Allerdings hat sich nur das Hessische FG in diesem Urteil (am Rande auch) mit einer bloßen Cum-Cum-Gestaltung befasst. Alle anderen Urteile drehten sich entweder um Cum-Ex oder um sog. „strukturiertes“ (bzw. „optimiertes“) Cum-Cum, also Gestaltungen, bei denen der Erwer-

## II. Kleine Historie der Rechtsprechung zum wirtschaftlichen Eigentum

Lehrreich ist ein Blick in die Vergangenheit. In seinem Urteil vom 11.7.2006 (VIII R 32/04) fasst der BFH sehr anschaulich seine Rechtsprechung zur Beantwortung der Frage zusammen, wann bereits vom Übergang des wirtschaftlichen Eigentums ausgegangen werden kann, obwohl das zivilrechtliche Eigentum noch nicht übergegangen ist.<sup>4</sup> Dann nämlich, wenn der Erwerber eine Rechtsposition erlangt hat, die ihm gegen seinen Willen nicht mehr entzogen werden kann, und auch alle wesentlichen Rechte und insbesondere Chancen und Risiken auf ihn übergegangen sind. Das klingt einleuchtend und nachvollziehbar. Und auf dieser Linie lag auch schon das sog. Stripping-Urteil des I. Senats vom 15.12.1999.<sup>5</sup> Der BFH urteilte damals, dass das wirtschaftliche Eigentum an über die Börse erworbenen Aktien bereits mit dem Kauf derselben übergeht, weil sichergestellt ist, dass nach den Börsen-Usancen auch zwei Tage später die Belieferung erfolgt und die Parteien deshalb bereits zum Kaufzeitpunkt davon ausgehen können, dass Besitz, Gefahr, Nutzen, Lasten und (Kurs-)Risiken und Chancen übergehen – was die Parteien so auch wollen.

## III. Anwendung der Rechtsprechung zu § 39 AO auf Cum-Cum-Fälle

Diese Rechtsprechung scheint insbesondere auch in den sog. „Cum-Ex-Fällen“ von Relevanz, in denen es den Parteien gerade darauf ankam, dass das wirtschaftliche Eigentum an Aktien bereits mit dem Kaufdatum (Schlusstag am Hauptversammlungstag oder dem Tag davor) überging, obwohl die Belieferung erst später („ex“) erfolgte.<sup>6</sup>

Die sog. „Cum-Cum-Fälle“ liegen aber anders. In diesen Fällen ist zum relevanten Zeitpunkt für die Dividendenberechtigung (Hauptversammlungstag) regelmäßig nicht nur der Kaufvertrag geschlossen, sondern die Aktie auch bereits geliefert, also das *zivilrechtliche Eigentum bereits übergegangen*. Jetzt ist also umgekehrt zu fragen, ob – entgegen § 39 Abs. 1 AO – trotz des Übergangs des zivilrechtlichen Eigentums das wirtschaftliche Eigentum nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 S. 1 AO (noch) nicht mit übergegangen ist.

Im Hinblick auf beide Konstellationen sind zwei Gesichtspunkte von wesentlicher Bedeutung:

- Erstens: Das ganz entscheidende Kriterium für den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums ist der Übergang des zivilrechtlichen Eigentums. Das bestimmt § 39 Abs. 1 AO. Wenn also (i) das wirtschaftliche Eigentum trotz fehlenden Übergangs des zivilrechtlichen Eigentums schon übergegangen sein soll (BFH VIII R 32/04), muss an die „wirtschaftlichen Gesichtspunkte“ ein anderer Maßstab angelegt werden, als wenn (ii) das wirtschaftliche Eigentum trotz Übergang des zivilrechtlichen Eigentums verneint werden soll (Cum-Cum-Fälle). Mit anderen Worten: Im Fall (i) müssen die „sonstigen wirtschaftlichen Gesichtspunkte“ besonders stark sein, im Fall (ii) müssen sie besonders schwach sein. Es gibt im Hinblick auf diese „sonstigen wirtschaftlichen Merkmale“ also keinen „Mittelwert“, oberhalb dessen das wirtschaftliche Eigentum übergeht und unterhalb dessen es das nicht tut.
- Zweitens: Im Fall VIII R 32/04 (Übergang trotz fehlenden zivilrechtlichen Eigentums) hat der BFH festgestellt, *was der Erwerber bereits vor Erwerb des zivilrechtlichen Eigentums „schon alles bekommen hat“*. Im umgekehrten Fall verlangt § 39 Abs. 2 Nr. 1 S. 1 AO aber gerade nicht, quasi umgekehrt festzustellen, was der zivilrechtliche Eigentümer

„noch nicht hat“. Vielmehr ist festzustellen, *ob ein anderer ihn von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut ausschließen kann*.

Dieses vom Wortlaut des § 39 AO ausdrücklich vorgegebene Prüfungsmerkmal scheint in einigen Urteilen in den Hintergrund zu treten, ist aber von großer Bedeutung:

Denn wenn bspw. der Erwerber ein Stimmrecht nicht mehr ausüben kann, weil der Erwerb zu kurz vor dem HV-Termin stattfand und deshalb der Erwerber aus technischen bzw. zeitlichen Gründen nicht als abstimmungsberechtigter Aktionär an der HV teilnehmen kann, *dann hindert ihn der späte Erwerb, aber kein anderer*, und insbesondere nicht der Veräußerer. Wenn ihn jemand hindert, dann er selbst, weil er so spät gekauft hat.

Und wenn bspw. eine Bank ein geliehenes Wertpapier während der Leihe-Zeit aus eigener Entscheidung nicht nutzt, dann nicht, weil der Verleiher sie daran hindert, sondern weil sie es nicht will. Allein die Tatsache, dass nur die Bank entscheiden kann, ob sie es nutzen will oder nicht, zeigt, dass kein anderer sie daran hindert, sondern nur sie selbst. Selbst wenn sie technisch zur Nutzung nicht in der Lage wäre, würde kein anderer sie hindern, als nur ihre eigene Technik. Etwas anderes galt allerdings wohl im Fall des FG Nürnberg vom 11.8.2016, weil dort der Entleiher die Aktien während des Leihe-Zeitraums offensichtlich in einem Depot des Verleihers führte. Denn in diesem Fall hätte ihn der Verleiher, der das Depot führte und die Aktien quasi selbstständig ein- und ausbuchte, wohl tatsächlich an einer Nutzung hindern können.<sup>7</sup>

Zum Stimmrecht sollte der guten Ordnung halber noch ausgeführt werden, dass es einen Unterschied macht, ob der Erwerber eines maßgeblichen GmbH-Anteils bereits in der Gesellschafterversammlung abstimmen kann, obwohl er rechtlich noch nicht Gesellschafter ist und ihm das auch wichtig ist, oder ob ein Käufer eine relativ geringe Anzahl von Aktien einer börsennotierten Gesellschaft erwirbt, deren Aktionäre ebenso wie er selbst zum Großteil ohnehin nicht abstimmen wollen, weil es ihnen in erster Linie um den Wert der Aktien und nicht um Einfluss auf die Führung der Geschäfte der Aktiengesellschaft geht.

Am Ende scheint aber jedenfalls das Urteil VIII R 32/04 – unter Berücksichtigung der vorstehenden, von § 39 AO vorgegebenen Charakteristika – eine bessere Argumentationslinie auch für sog. Cum-Cum-Fälle zu liefern als das eingangs angesprochene Urteil I R 88/13.

Im Urteil I R 88/13 wird ausgeführt, dass im Falle von Wertpapierleihen grundsätzlich das wirtschaftliche Eigentum mit dem zivilrechtlichen Eigentum übergeht, dass aber der dort vorliegende Fall ein Sonderfall wäre. Dann werden „Besonderheiten“ beschrieben, die aber nicht wirklich Besonderheiten im Rahmen von Wertpapierleihen sind, wie die wirtschaftliche „Rückgabe“ der Dividende an den Verleiher im Rahmen der Kompensationszahlungen oder die Zeitgleichheit dieser Zahlungen. Und insbesondere wird auf Umstände abgestellt,

ber/Entleiher einen Vorteil aus der asymmetrischen Behandlung von Dividende und Kompensationszahlung nach § 8b KStG zog, bis § 8b Abs. 10 KStG das beendete.

4 BFH, 11.7.2006 – VIII R 32/04, BB 2006, 2676 m. BB-Komm. Weber, DStR 2006, 2163.

5 BFH, 15.12.1999 – I R 29/97, BB 2000, 701, RIW 2000, 394 m- RIW-Komm. Fock, DStR 2000, 462.

6 Ob das Urteil auf diese Fälle tatsächlich auch so anwendbar war, obwohl der Handel häufig nicht über die Börse, sondern „OTC“ erfolgte, soll hier nicht näher besprochen werden.

7 FG Nürnberg, 7.6.2016 – 1 K 904/14, DStRE 2017, 1192 (fälschlicherweise auch mit Datum 11.8.2016 zitiert); aus dem Sachverhalt: „Mit Datum vom 20.04.2007 übersandte die Bank KG der Klägerin eine ‚Änderungs-Bestätigung eines optimierten Wertpapierdarlehens‘ und tauschte den Wertausgleich aus, sodass sie nunmehr in das Sicherheitendepot (Nr. Y) Aktien der Continental (300.000 Stück, WKN 543900) ein- und die 7 Tage zuvor eingebuchten Aktien und weiteren Wertpapiere wieder entnahm (sämtlich Valuta 23.04.2007). Den Austausch der Wertpapiere teilte die Bank KG der Klägerin ohne Angabe von Werten mit.“

die nach dem klaren Wortlaut gar nicht Teil der Prüfung des § 39 AO sein können: Nämlich die Möglichkeit oder der Wille des Entleihers, das Wirtschaftsgut während der Leihe-Zeit „zu nutzen.“ Denn § 39 Abs. 2 Nr. 1 S. 1 AO fragt nicht danach, ob der Entleiher das Wirtschaftsgut nutzen will oder ob er technisch in der Lage ist, das Wirtschaftsgut zu nutzen. § 39 Abs. 2 Nr. 1 S. 1 AO fragt, ob *ein anderer* (der Verleiher?) *ihn von der Nutzung ausschließen* kann und ordnet das Wirtschaftsgut dann diesem anderen zu.<sup>8</sup>

**Fazit:** Bei der zunächst vorrangigen Prüfung des § 39 AO auf Cum-Cum-Wertpapier-Leihe-Fälle sollte für die Prüfung des (fehlenden) Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums bei den Kriterien des Urteils vom 11.7.2006 geblieben werden. Unter den vorstehend aufgezeigten Prämissen würde das bedeuten:

- Diese Prüfung sollte sich auf die *wirklich wesentlichen Kriterien* beziehen. Das Stimmrecht ist für Kleinaktionäre bei börsennotierten Aktiengeschäften bspw. selten von hoher Bedeutung.
- Und es ist zu prüfen, ob *ein anderer den Entleiher* von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut im Hinblick auf diese Kriterien *ausschließen kann*.
- *Dieser Ausschluss müsste zudem sehr stark sein:* Wenn der Entleiher als zivilrechtlicher Eigentümer auch nur für kurze Zeit das Wirtschaftsgut nutzen kann, wenn er das will, und dabei Chancen und Risiken eingehen könnte (bspw. durch Veräußerung verbunden mit der Chance und dem Risiko, sich kurzfristig wieder eindecken zu müssen), dann kann ihn kein anderer so wesentlich von der Nutzung ausschließen, dass eine Ausnahme von § 39 Abs. 1 AO gerechtfertigt wäre.

In Cum-Cum-Fällen wäre bei so konsequenter Anwendung der Kriterien des § 39 AO vermutlich selten der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums nach § 39 AO zu verneinen. Für Cum-Cum- und ähnliche Fälle ist die Zurechnungsnorm des § 39 AO aber aus vielen Gründen – und nicht zuletzt wegen seiner Auswirkungen auf den allgemeinen Rechtsverkehr<sup>9</sup> – eben auch der falsche Maßstab für die Frage ihrer rechtlichen Anerkennung.

#### IV. § 42 AO als der bessere Prüfungsmaßstab

Ein besserer Prüfungsmaßstab scheint tatsächlich § 42 AO zu sein. Der mehrfache Austausch von Sicherheiten dürfte bspw. zumindest „auffällig“ sein im Hinblick auf die Frage ob, eine künstliche Gestaltung vorliegt. Ein mehrfacher Sicherheiten-Austausch könnte zwar auch nur dazu dienen, dass sich ein Verleiher so in legitimer Weise schneller Liquidität verschafft, als wenn er auf das Anrechnungs- oder Erstattungsverfahren warten müsste. Er könnte aber auch andere, weniger legitime Gründe haben. Allerdings sind dann noch die anderen Kriterien des § 42 AO zu prüfen. Im Falle einer im Inland weitergeleiteten Leihe werden bspw. durch die „Gestaltung“ (Weiterleihe zwischen Inländern) keine steuerlichen Vorteile geschaffen, und der Entleiher hat zu einem möglicherweise ausländischen Verleiher am Anfang der Kette, der vielleicht Steuervorteile zieht, auch keine für die Anwendung von § 42 AO ausreichende Nähe.<sup>10</sup> Dann ist der Entleiher „am Ende der Kette“ aber eben auch nicht der richtige Adressat für steuerliche Korrekturen. Und weder § 39 AO noch § 42 AO sollten über ihren Regelungsinhalt hinaus gedehnt werden, um als mangelhaft empfundene Gesetze zu reparieren.<sup>11</sup>

Die vorrangige Prüfung des § 39 AO bliebe – wie vorstehend angemerkt – nicht ausgeschlossen. Sie würde aber auf die von seinem Wortlaut tatsächlich erfassten Fälle beschränkt, so bspw. den oben genannten Fall des FG Nürnberg, in dem der Entleiher sein Depot beim

Verleiher führte, so dass der Verleiher ihn an der Nutzung der Aktien hätte tatsächlich hindern können.

Bei Anwendung von § 42 AO wäre übrigens auch das steuerliche Schicksal der Kompensationszahlungen einfacher zu handhaben. Der lapidare Satz im Urteil des FG Sachsen-Anhalt: „Weitere Folge aus dem Umstand, dass die Wertpapiere im Streitfall der Klägerin wirtschaftlich nicht zugerechnet werden können, ist, dass auch die Weiterleitung der Dividenden (Kompensationszahlungen) an den Verleiher der Aktien nicht einkommensmindernd berücksichtigt werden kann“<sup>12</sup>, ist jedenfalls keine ausreichende Begründung für solch eine Schlussfolgerung. Denn das kann man dem Wortlaut des § 39 AO selbst bei bestem Willen so nicht entnehmen. Da wird dann § 39 AO vorne gebogen, um ihn anzuwenden zu können, und hinten, um im Rahmen seiner Anwendung die gewünschten Ergebnisse zu erzielen. Gosch schreibt dazu: „Zu konstatieren ist: Die Zurechnungsmaßstäbe des § 39 AO werden dieserhalb gedehnt und recht weit gezogen. Und das mag denn auch so manchem grenzwertig dünken, da § 39 AO dadurch in gewisser Weise zum ‚Ersatz-§ 42 AO‘ mutiert ...“<sup>13</sup>.

Einfacher wäre es, gleich die „passende“ Vorschrift anzuwenden: § 42 AO. Einen umfassenden Überblick über die Historie in der Anwendung des § 42 AO im („Stripping“- und) Cum-Cum-Kontext sowie über die bei Anwendung des § 42 AO in diesem Umfeld zu beachtenden Kriterien liefert Drüen<sup>14</sup>.

**Dr. Götz Weitbrecht**, RA/FAStR, ist Partner der Rechtsanwaltskanzlei Baker Tilly in Frankfurt a.M. Gemeinsam mit *Marc Roth-Lebeau* verantwortet er die steuerliche Beratung von Banken und anderen Finanzinstituten. Er leitete viele Jahre die Steuerabteilungen deutscher Großbanken, ist Vorsitzender im Steuerausschuss der IHK Frankfurt, Mitglied im Beirat des Finanz- und Steuerausschusses des DIHK sowie der Bayerischen IFA und Autor vieler Veröffentlichungen.



**Dr. Charlotte Strehlke-Verkühlen**, LL.M., RAin, ist Manager, der Rechtsanwaltskanzlei Baker Tilly und verstärkt das Team um *Dr. Götz Weitbrecht* und *Marc Roth-Lebeau* vom Standort Düsseldorf aus. Sie verfügt über langjährige Erfahrung in der steuerlichen Beratung von Banken und Finanzdienstleistern. Vor ihrem Wechsel zu Baker Tilly im Jahr 2019 war sie viele Jahre für eine Big-Four Gesellschaft im Bereich Financial Services Tax tätig.



<sup>8</sup> Wer ein Kfz erwirbt, der erwirbt das wirtschaftliche Eigentum auch dann, wenn er es nur in seine Garage stellt, weil er Fahrzeuge sammelt und vielleicht gar keinen Führerschein hat. Er erwirbt das wirtschaftliche Eigentum nur dann nicht, wenn der Veräußerer Brief, Schein und Schlüssel zurückbehält und den Erwerber dadurch von der Nutzung ausschließen kann (so ein schönes Beispiel von *Lechner*).

<sup>9</sup> So darf bspw. insbesondere aus Gründen der *Rechtssicherheit* der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums entgegen dem klaren Wortlaut der Vorschrift nicht daran gemessen werden, was ein Erwerber mit einer Sache tun kann oder möchte. Denn das ist für Dritte nicht erkennbar. Für Dritte im Rechtsverkehr muss aber klar sein, wem das wirtschaftliche Eigentum zuzurechnen ist und wem nicht. Es muss klar sein, wem bspw. eine Steuerbescheinigung zu erteilen ist und von wem rechtliches Eigentum erworben werden kann. Und solche Entscheidungen müssen Banksysteme digital in Tausenden von Fällen entscheiden können, ohne rechtliche Gutachten zu bemühen.

<sup>10</sup> Vgl. AEAO § 42 Ziff. 2.3 S. 3 und 4: „Dritte i.S.d. § 42 Abs. 2 S. 1 AO sind nur solche Personen, die in einer gewissen Nähe zum Steuerpflichtigen stehen. Dies ist insbesondere dann anzunehmen, wenn die Beteiligten Angehörige des Steuerpflichtigen i.S.d. § 15 AO oder persönlich oder wirtschaftlich mit ihm verbunden sind (z.B. nahestehende Personen i.S.v. H 8.5 KStH 2015 oder § 1 Abs. 2 AStG).“

<sup>11</sup> Vgl. *Jachmann-Michel*, StuW 2017, 209.

<sup>12</sup> FG Sachsen-Anhalt, 25.11.2020 – 3 K 403/10, BeckRS 2020, 40767.

<sup>13</sup> Gosch, BFH/PR 2016, 105, 107.

<sup>14</sup> Drüen, DStR 2020, 1465.