

dungserlass. Demnach sollte die Finanzverwaltung in Einzelfällen Billigkeitsentscheidungen treffen, da diese ursächlich für die Gestaltung der Rechtsanwendung sind.<sup>84</sup>

Insgesamt sind durch das Urteil für die Praxis wohl teure und umständliche Anpassungen von älteren EAV zu erwarten.

## II. Fazit

Auch im Jahr 2017 war die ertragsteuerliche Organschaft Gegenstand verschiedener gerichtlicher Entscheidungen. Steuerpflichtigen und ihren Beratern ist zu empfehlen, sich ständig mit aktuellen Entwicklungen in diesem Rechtsbereich zu befassen. Neben der Frage der Haftung von Organgesellschaften bei mehrstufigen Organschaften und den Ausgleichszahlungen an Minderheitsgesellschafter sind auch Fragen zum EAV Gegenstand gerichtlicher Auseinandersetzungen gewesen. Für die Praxis besonders bedeutend dürfte die Entscheidung zur unterbrochenen Organschaft sein. Diesbezüglich bleibt abzuwarten, ob die Finanzverwaltung das Urteil mit einem Nichtanwendungserlass belegen wird.

84 Vgl. Brühl/Weiss, BB 2018, 98.

Dr. Marcel Burr, RA

# Die Entwicklung von Legal Robots am Beispiel der grunderwerbsteuerlichen Konzernklausel

Die Rechtswissenschaft muss sich zunehmend mit dem Phänomen der Digitalisierung auseinandersetzen. Dabei ist vielfach von Legal Robots die Rede, die in Teilen Aufgaben des menschlichen Rechtsanwenders übernehmen sollen. Im Rahmen der Machbarkeitsstudie „Litax“ wurde ein solcher Legal Robot gemeinsam mit der Konzernsteuerabteilung eines deutschen Technik Konzerns entwickelt. Diese Software prüft vollautomatisch Umwandlungsvorgänge im Konzern auf deren Begünstigung nach der grunderwerbsteuerlichen Konzernklausel (§ 6a GrEStG) und gibt ein entsprechendes Gutachten aus. Der Beitrag beschreibt die Hürden bei der Entwicklung eines solchen Legal Robots sowie die damit zusammenhängenden Herausforderungen für Recht und Technik.

## I. Einführung

Bereits die Vielzahl an juristischen Veröffentlichungen zum Thema Digitalisierung des Rechts in jüngerer Zeit<sup>1</sup> macht deutlich, dass sich die Rechtswissenschaft zunehmend mit diesem neuen Phänomen auseinandersetzen muss. Während der Schwerpunkt in den vorangegangenen Jahrzehnten mehr darin gelegen haben mag, die juristischen

**Prof. Dr. Rainer Heurung**, WP/StB, ist Inhaber der Professur für Betriebswirtschaftslehre, insbesondere Prüfungswesen und Betriebswirtschaftliche Steuerlehre an der Universität Siegen.



**Sebastian Schmidt**, M. Sc., Studium der Betriebswirtschaftslehre an der Universität Siegen mit Schwerpunktsetzung Accounting, Auditing and Taxation. Seit 2015 wissenschaftlicher Mitarbeiter an der Professur von Prof. Dr. Rainer Heurung.



**Marvin Kraft**, B.Sc., Studierender des Masterstudiengangs Accounting, Auditing and Taxation an der Universität Siegen. Seit 2016 wissenschaftliche Hilfskraft mit Bachelorabschluss an der Professur von Prof. Dr. Rainer Heurung.



Fragen rund um neue Technologien zu beantworten,<sup>2</sup> muss sich die juristische Arbeit nun selbst auf eine Disruption<sup>3</sup> einstellen. Erste Arbeiten an Legal Robots, mögliche Einsatzbereiche und praktische Folgen für die Rechtsanwender wurden bereits von Wagner<sup>4</sup> aufgezeigt.

In der heutigen Realität ist die Bedeutung solcher Legal Robots jedoch weitaus geringer, als es bei der Lektüre so mancher Veröffentlichung scheint. Dort ist zum Teil schon von „teilautomatisierten Kanzleien“ mit „Robo-Anwälten“ die Rede.<sup>5</sup> Dabei kann man sich bereits die Frage stellen, ob die viel erwähnten Legal Tech-Anwendungen überhaupt die Bezeichnung „Legal Robots“ verdienen, wenn sie lediglich die Sachverhaltsermittlung vereinfachen, die Recherche erleichtern oder aber einfachste Subsumtionsschritte bewerkstelligen.<sup>6</sup> Denn nach Erfahrung des Verfassers werden die realistischen Ent-

2 Vgl. Fries, NJW 2016, 2860; Faust, Gutachten A zum 71. Deutschen Juristentag, 2016.

3 Hierzu auch Staub, Legal Tribune Online, 8.9.2017, abrufbar unter <https://www.lto.de/recht/legal-tech/l/anwaltsmarkt-umbruch-digitalisierung-legal-tech-rechtsberater-40/> (Abruf: 25.1.2018 – Das Abrufdatum bezieht sich, soweit nicht ausdrücklich anders vermerkt, auf alle folgenden Links).

4 Wagner, BB 2017, 898.

5 Postinett, Handelsblatt Online, 17.5.2016, abrufbar unter <http://www.handelsblatt.com/13601888.html>.

6 Vgl. Leenen, CMS Blog, 19.1.2017, abrufbar unter <https://www.cms-blog.de/tmc/kuenstliche-intelligenz-arbeit-in-kanzleien/>, der diese Systeme als „Assistenzsysteme“ bezeichnet.

1 Vgl. Wagner, BB 2017, 898; Fries, NJW 2016, 2860; Wendehorst, NJW 2016, 2609; Damm, DNotZ 2017, 426; Günther, NWB 2017, 3365; Frese, NJW 2015, 2090.

wicklungsmöglichkeiten solcher Tools ausgerechnet von denjenigen Personen, die intensiv in der Legal Tech-Branche tätig sind, in absehbarer Zeit als wesentlich geringer<sup>7</sup> eingeschätzt, als in Veröffentlichungen suggeriert wird. Viel zu komplex<sup>8</sup> sind die Herausforderungen in der Sachverhaltskenntnis, noch größer in der Rechtsanwendung für eine rein technische Umsetzung. Diese Herangehensweise verdeckt den Blick auf bereits heute bestehende Anwendungsbereiche. Der Beitrag wird sich daher nicht an den Spekulationen über die futuristischen Visionen mit autonomen „Subsumtionsautomaten“<sup>9</sup> beteiligen, sondern vielmehr die technisch-praktischen Herausforderungen generell und speziell die bereits heute bestehenden Möglichkeiten der Entwicklung juristischer Assistenzsysteme am Beispiel des Projektes *Litax* darstellen. Dabei wird sich zeigen, dass sich gerade im Steuerrecht bereits heute interessante und mehrwertstiftende Anwendungsfelder für Legal Robots auftun und nicht nur die Roboter Teile des Rechts erlernen, sondern umgekehrt auch das Recht und die Rechtswissenschaft viel von den Robotern und deren Entwicklung lernen können.

## II. Herausforderungen bei der Entwicklung von Legal Robots

Ziel eines jeden Legal Robots ist es, eine selbständige rechtliche Beurteilung<sup>10</sup> auf Grundlage eines Lebenssachverhalts zu entwickeln. Was schon für den humanen Rechtsanwender eine beachtliche Herausforderung darstellt, ist für den Computer eine noch viel größere. Zunächst besteht diese darin, maschinenlesbar den Sachverhalt in einer Art und Weise zu vermitteln, die der erforderlichen strukturierten Logik entspricht. Im Anschluss benötigt der Computer ein in Einzelschritten vorgegebenes Verfahren (Algorithmus<sup>11</sup>), mit dessen Hilfe er die Sachverhaltsumstände unter einen rechtlichen Tatbestand subsumieren kann.

### 1. Sachverhaltserfassung

Bereits die Vermittlung des Sachverhalts erfordert eine Transformation des konkreten Lebenssachverhalts in strukturierte, maschinenlesbare Daten.<sup>12</sup> Dieser Prozess wird in der Informatik als „Datenmodellierung“<sup>13</sup> bezeichnet und bedeutet, dass einzelne Lebenssachverhaltselemente in Daten mit gleichartigem Aufbau gebracht werden müssen. Gedanklich muss also zunächst eine virtuelle Realität gebildet werden, in der die Wirklichkeit abgebildet werden kann – in der sozusagen eine „Kopie“ der Wirklichkeit erstellt wird. Diese virtuelle Realität muss der Software zunächst in abstrakter Form vorgegeben werden: Gegenstände, Personen, Handlungen, Aktionen und Reaktionen sowie deren Beziehungen untereinander – alle diese Elemente der Wirklichkeit sind zunächst abstrakt zu definieren und sodann aus dem von der Software zu prüfenden Lebenssachverhalt zu transformieren.

Die modernen Programmierkonzepte liefern hierzu erste Hilfestellungen. Bereits heute hat sich die sogenannte objektorientierte Programmierung bei der Softwareentwicklung durchgesetzt. Die Idee dahinter besteht – stark vereinfacht – darin, den Aufbau einer Software an den Grundelementen der Wirklichkeit auszurichten. Dazu werden gleichartige Elemente (z.B. Gegenstände) in abstrakten Klassen<sup>14</sup> definiert. Ebenfalls werden in der Klasse Eigenschaften und Fähigkeiten festgelegt, die jedes Element besitzt. Aus jeder Klasse kann sodann für jeden einzelnen Gegenstand ein virtuelles Objekt<sup>15</sup> gebildet werden. Pro-

grammiertechnisch kann beispielsweise die Klasse „Automobil“ mit den Eigenschaften „Hersteller“ und „Farbe“ und der Fähigkeit „Fahren“ ausgestattet werden. Aus dieser Klasse werden dann beliebig viele virtuelle Objekte erzeugt und diese evtl. miteinander in Beziehung gesetzt. Jedes Objekt hat dieselben Eigenschaften – „Hersteller“ und „Farbe“ –, die aber bei jedem Objekt einen anderen Inhalt haben können. Diese Programmiertechnik ist bereits Jahrzehnte im Einsatz und wartet nur darauf, auch juristisch mit Leben gefüllt zu werden.

Es dürfte aber gleichzeitig einleuchten, dass wegen der Vielgestaltigkeit der Lebenssachverhalte eine „vollständige“ Übersetzung der Lebenswirklichkeit nach dem heutigen Stand der Technik kaum zu realisieren ist. Es fällt bereits gedanklich schwer, alle denkbaren Elemente in Klassen zu pressen. Würde man beispielsweise programmiertechnisch die Klasse „Automobil“ schaffen, würde schon bei der Erfassung des Sachverhalts das Problem auftreten, dass auch diese Kategorien der Wirklichkeit nicht im Logiksinne eindeutig definierbar sind. Fällt ein Amphibienfahrzeug mehr unter die Klasse der Automobile oder der Schiffe? Sollte es eine Art „Oberklasse“ für alle Fahrzeuge geben, die dann in „Unterklassen“ aufgeteilt werden? Ist ein Fahrstuhl auch ein Fahrzeug?

Schon heute kann man sich jedoch damit behelfen, dass softwaretechnisch nur bestimmte Ausschnitte der Wirklichkeit virtuell nachgebildet werden. Solche Ausschnitte könnten beispielsweise konkret definierte Straßenflächen mit zwei Fahrzeugen und der Straßenbeschilderung sein. Diese Ausschnitte lassen sich programmiertechnisch in Klassen erfassen, ebenso wie die jeweilige (z.B. durch GPS-Sensoren aufgezeichnete) Bewegung der Fahrzeuge. Geht es jedoch um subjektive Eigenschaften wie Fahrerverhalten und -motiv, wird die technische Erfassung der Realität schon schwieriger.

An der Stelle der Sachverhaltsermittlung setzen bereits heute erste Legal Tech-Anwendungen an: so können beispielsweise mithilfe von IBM Watson große Datenmengen nach vorgegebenen Fragen analysiert werden. Das kann den Rechtsanwender erheblich dabei unterstützen, den Sachverhalt zu erforschen. Beispielsweise kann eine solche Anwendung im Bereich einer *due diligence* oder bei kartellrechtlichen Ermittlungen, bei denen Massen vorhandener Daten nach Indizien für bestimmte Lebenssachverhalte durchsucht werden müssen, zur Arbeitserleichterung beitragen. Der Fokus solcher Anwendungen ist insbesondere auf große Datenmengen (Big Data) gerichtet. Sie haben noch einen weiteren Vorteil: Durch die Vielzahl an Daten kann die Software auch Beziehungen der Daten untereinander feststellen und bewerten, was in der Regel mit „künstlicher Intelligenz“<sup>16</sup> oder „lernenden Systemen“ umschrieben wird. Damit werden insbesondere Genauigkeit und Auffindewahrscheinlichkeiten erhöht und Möglichkeiten erschaffen, aus unstrukturierten Daten strukturierte zu erstellen.

7 So auch *Leenen*, CMS Blog, 19.1.2017, abrufbar unter <https://www.cms-shs-bloggt.de/tmc/kuenstliche-intelligenz-arbeit-in-kanzleien/>; vgl. auch *Frese*, NJW 2015, 2090, 2092; *Staub*, Legal Tribune Online, 8.9.2017, abrufbar unter <https://www.lto.de/recht/legal-tech/l/analytismarkt-umbruch-digitalisierung-legal-tech-rechtsberater-40/>.

8 *Fries*, NJW 2016, 2860, 2862.

9 *Fries*, NJW 2016, 2860, 2863.

10 *Wagner*, BB 2017, 898.

11 Zum Begriff siehe *Bund*, Einführung in die Rechtsinformatik, 1991, S. 14.

12 *Bund*, Einführung in die Rechtsinformatik, 1991, S. 67 ff.

13 *Meyer*, Object-oriented software construction, 2. Aufl. 1997, S. 142 ff.

14 Vgl. *Meyer*, Object-oriented software construction, 2. Aufl. 1997, S. 142, 228 ff.

15 Vgl. *Meyer*, Object-oriented software construction, 2. Aufl. 1997, S. 218 ff.

16 Zum Begriff siehe *Frese*, NJW 2015, 2090, 2091.

## 2. Rechtsanwendung

Ist der Sachverhalt erfasst, muss dieser unter rechtliche Normen auf eine konkrete Rechtsfrage hin subsumiert werden. Die Herausforderung für die Technik besteht darin, diejenigen virtuellen Sachverhaltselemente, die für eine Tatbestandsmäßigkeit in Betracht kommen, aufzufinden und einem Tatbestandsmerkmal zuzuordnen.

Diese Aufgabe ist nach dem heutigen Stand der Technik für die überwiegende Anzahl an Gesetzen kaum zu lösen, da ganz überwiegend die Subsumtion auf Wertungsentscheidungen zurückgeht. Wertungsentscheidungen können nicht in vorgegebene und zwangsläufig zu durchlaufende Einzelschritte unterteilt werden.<sup>17</sup> Die momentan vorhandenen Methoden der künstlichen Intelligenz helfen hier nur bedingt weiter, weil sie wiederum auf Wahrscheinlichkeiten von Datenbeziehungen untereinander beruhen und es nicht erlauben, „hinter“ diese Beziehungen zu schauen und diese zu abstrahieren. Schon die unbestimmte Vielzahl an Abstraktionsebenen macht diesen Vorgang hochkomplex. Die Subsumtion nach heutigem Verständnis erfordert viele Eigenschaften und Fähigkeiten, die einen menschlichen Rechtsanwender gerade ausmachen: Erfahrungswissen, Wertung und Abstraktion sowie Einschätzungs- und Abwägungsvermögen.

Die heute verfügbaren Anwendungen im Bereich Legal Tech beherrschen daher hinsichtlich der Rechtsanwendung nur relativ einfache, mathematisch genau bestimmbare Subsumtionsergebnisse (z.B. die Software der Bußgeldbehörde, die aus der Geschwindigkeitsüberschreitung automatisch das Bußgeld nach dem Katalog auswirft) oder *helfen* dem humanen Rechtsanwender nur dabei, die Schritte der Subsumtion, insbesondere die Recherche, zu vereinfachen oder in „Entscheidungsbäumen“ zu visualisieren und zu strukturieren. Auch hier kommt IBM Watson wieder ins Spiel: Die Software kann helfen, eine sehr große Menge an Rechtsquellen nach vom Benutzer vorgegebenen Fragestellungen zu durchsuchen und – nach Wahrscheinlichkeitsgraden ermittelte – möglichst passende Suchergebnisse auszugeben. Durch ein Mehr an Daten und eine Auswertung des Nutzerverhaltens kann die Software diesen Prozess durch lernende Systeme perfektionieren, ohne jedoch den letzten Schritt der Subsumtion selbst gehen zu können. Es macht daher mehr Sinn, insoweit von Assistenz-<sup>18</sup> oder Expertensystem zu sprechen, nicht jedoch von „Legal Robots“.

## III. Steuerrecht als geeignetes Einsatzgebiet

Der Befund fällt an dieser Stelle allgemein eher zurückhaltend aus: Die bisherigen technischen Hoffnungsträger entpuppen sich eher als „Big Data“-Analysewerkzeuge, die auch mit „künstlicher Intelligenz“<sup>19</sup> mehr als – sicherlich sehr hilfreiche – Assistenz-<sup>20</sup> oder Expertensystem<sup>21</sup> taugen.

Dennoch gibt es bereits heute Einsatzgebiete, in denen Legal Robots nach dem Stand der Technik Potential haben. Hier tritt insbesondere das Steuerrecht in den Vordergrund. Bereits aus programmieretechnischer Sicht weist dieses Gebiet viele Vorteile gegenüber anderen Rechtsgebieten auf: zum einen muss im Steuerrecht am Ende immer eine Zahl – die zu zahlende Steuer – stehen. Diese ist wiederum aus einer Vielzahl von Zwischenrechnungen zu ermitteln. Zum anderen ist bereits heute ein großer Teil der Sachverhaltselemente aus buchhalterischen Gründen in strukturierte Daten übersetzt, ohne dass diese Aufgabe nochmals durch einen Menschen oder eine Software übernommen werden müsste: Sowohl die Buchhaltung als auch die Stammdatenverwaltung und weitere Module einer ERP-Software lie-

fern eine großartige, wenn auch niemals gänzlich vollständige und fehlerfreie „Übersetzung“ der Geschäftsvorfälle in programmieretechnisch auswertbare Daten.

Anhand dieser bereits vorhandenen Daten kann sich eine Software eine „virtuelle Realität“ schaffen: Sie kann für alle Rechtsträger eine Klasse mit Eigenschaften (z.B. Firma, Rechtsform) bilden und diese mit Fähigkeiten ausstatten (z.B. Ermittlung der eigenen Umsätze). Aus dieser Klasse und mithilfe der in der ERP-Software (ERP = Enterprise-Resource-Planning) hinterlegten Stammdaten kann die Software nun für jeden einzelnen Rechtsträger virtuelle Objekte erzeugen. Ebenfalls können Zusammenhänge zwischen den Objekten hergestellt werden, indem die Software beispielsweise Gesellschaftsanteile oder Gewinnabführungsverträge, Darlehensbeziehungen oder sonstige Rechtsverhältnisse virtualisiert und zuordnet. Auch diese Rechtsverhältnisse mögen anhand vorhandener ERP-Daten weitgehend automatisiert übersetzbar sein, wobei die Komplexität natürlich nicht zu unterschätzen ist.

Ist die virtuelle Realität hergestellt, kann eine Software hierauf bestimmte rechtliche Vorschriften des Steuerrechts anwenden. Dafür eignen sich diejenigen Vorschriften, die an quantifizierbare Tatbestandsmerkmale anknüpfen. Die Vorschrift des § 8c KStG zum Verlustabzug knüpft beispielsweise an mittelbare und unmittelbare Anteilübergänge an. Werden mehr als 25% der Gesellschaftsanteile übertragen, gehen nach dem Wortlaut bestehende Verlustvorträge anteilig, ab 50% vollständig unter. Die Anwendung der Vorschrift kann bei einer Vielzahl von Anteilsbewegungen hochkompliziert sein: Neben der notwendigen Betrachtung auch mittelbarer Anteilsübergänge müssen gleichzeitig diejenigen Anteile besonders behandelt werden, die binnen fünf Jahren mehrfach den Anteilseigner wechseln.<sup>22</sup> Bei komplexen Konzernstrukturen und einer Vielzahl in- und ausländischer Anteilsveränderungen, ggf. auch im Wege von Umwandlungen, kann auch der humane Rechtsanwender schnell an seine Grenzen geraten. Dort und in ähnlich gelagerten Fällen kann die Software nun ihre Stärken ausspielen und ein exaktes und gut begründetes Subsumtionsergebnis liefern. Voraussetzung dafür ist natürlich eine hohe Datenqualität, die allerdings auch der menschliche Rechtsanwender benötigt.

Dass ausgerechnet diese – aus programmieretechnischer Sicht nahezu ideale – Bestimmung als verfassungswidrig<sup>23</sup> eingestuft wurde, weist bereits auf eine Problematik hin, die in den künftigen Jahrzehnten eine Schlüsselrolle in der Diskussion spielen wird: Um welchen Preis kann die Einzelfallgerechtigkeit dafür aufgegeben werden, dass Vorschriften technisch vollautomatisierbar sind? Kann dem Argument der softwaretechnischen Umsetzbarkeit ein gewisses Gewicht bei der Güterabwägung im Rahmen der Verhältnismäßigkeitsprüfung gewährt werden? Bedarf es eines „umgekehrten“ § 42 AO, der in den Fällen der automatisierten Legal Robots-Entscheidungen auf Antrag des Steuerpflichtigen eine durch humane Rechtsanwender durchzuführende Einzelfallprüfung ermöglicht, wenn das technische Ergebnis schwersten Gerechtigkeitsbedenken unterliegt?

17 *Bund*, Einführung in die Rechtsinformatik, 1991, S. 22.

18 Vgl. *Leenen*, CMS Blog, 19.1.2017, abrufbar unter <https://www.cmsbs-bloggt.de/tmc/kuenstliche-intelligenz-arbeit-in-kanzleien/>.

19 Zum Begriff siehe *Bund*, Einführung in die Rechtsinformatik, 1991, S. 285.

20 Vgl. *Frese*, NJW 2015, 2090, 2091; *Fries*, NJW 2016, 2860, 2863.

21 Vgl. *Bund*, Einführung in die Rechtsinformatik, 1991, S. 291.

22 Vgl. *BMF*, 28.11.2017 – IV C 2 – S 2745-a/09/10002, BStBl. I 2017, 736, Rn. 22.

23 *BVerfG*, 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BStBl. 2017, 1082, BB 2017, 1173 Ls; vgl. hierzu auch *Moritz/Helios*, BB 2018, 343; vgl. auch die *BVerfG-Vorlage* des FG Hamburg vom 29.8.2017 – 2 K 245/17 zu Anteilsübertragungen von mehr als 50 v. H.

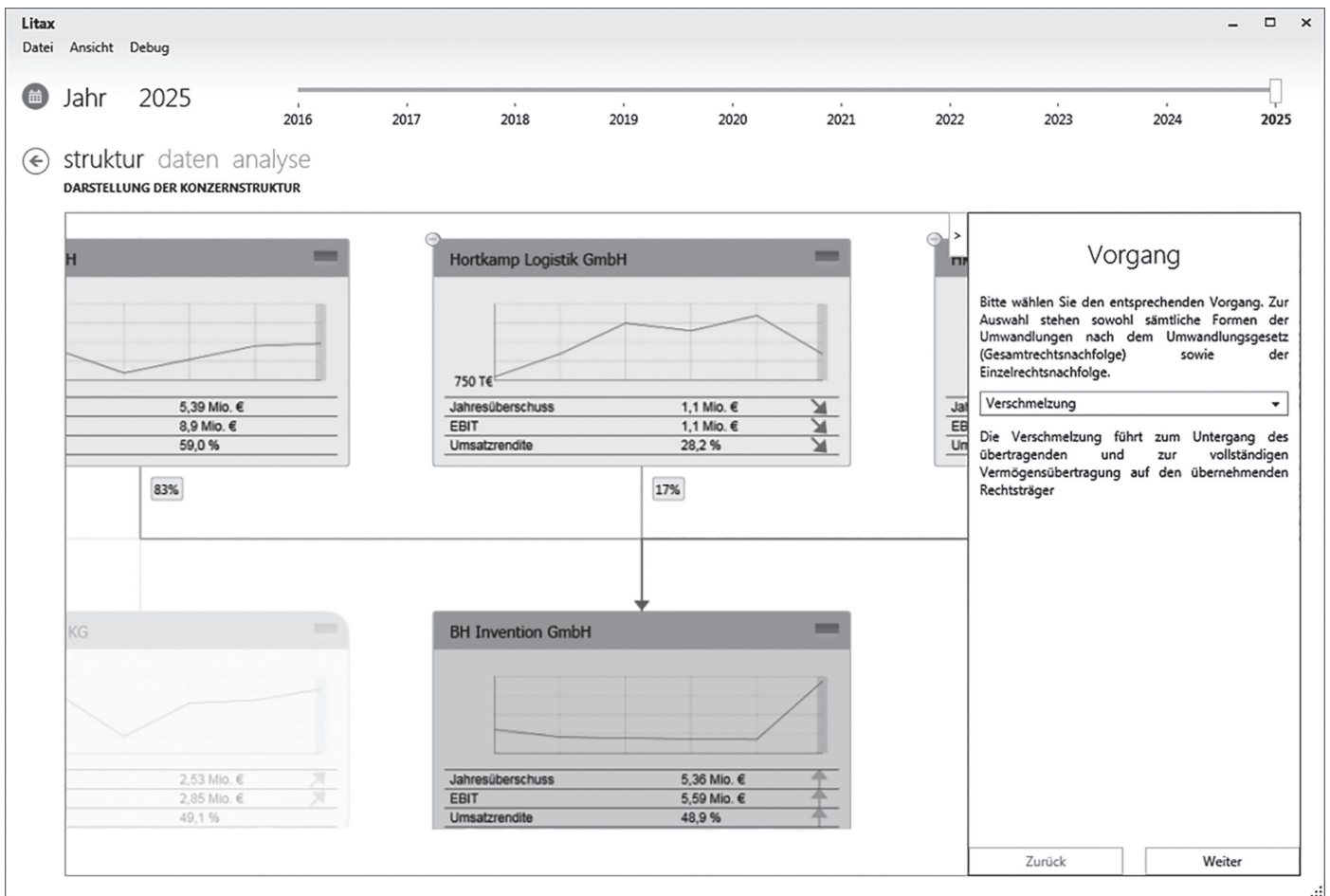


Abbildung 1: Darstellung der Gesellschaftsstruktur

#### IV. Beispiel der Entwicklung eines Legal Robots

Im Rahmen der Machbarkeitsstudie „Litax“ hat der Verfasser in einem Entwicklerteam gemeinsam mit der Konzernsteuerabteilung eines deutschen Technik Konzerns eine Software entwickelt, die grunderwerbsteuerliche Sachverhalte auf deren Begünstigung durch die Konzernsteuerklausel des § 6a GrEStG hin prüft. Nach der Vergünstigungsvorschrift des § 6a GrEStG sind insbesondere diejenigen Umwandlungsvorgänge von der Besteuerung ausgenommen, an denen lediglich ein herrschendes Unternehmen und/oder von diesem abhängige Gesellschaften beteiligt sind. Für die abhängigen Gesellschaften gilt eine Vor- und Nachbesitzzeit von fünf Jahren.

##### 1. Sachverhaltserfassung

Maßgabe für die Sachverhaltsermittlung war im Rahmen der Machbarkeitsstudie, dass möglichst wenig manuelle Eingriffe notwendig sein sollen. Als Datenquelle stand hierfür insbesondere die Stammdatenverwaltung zur Verfügung, die wie in den meisten Großkonzernen jeden Rechtsträger mit Namen und Rechtsform sowie die Anteilsverhältnisse beinhaltet. Auch Informationen über historische gesellschaftsrechtliche Veränderungen waren über chronologische Kapitalveränderungsaufzeichnungen digital vorhanden.

Die Software wurde nach dem Konzept der objektorientierten Programmierweise entwickelt. Dabei konnte insbesondere für rechtliche Einheiten eine Klasse gebildet werden, die die typischen Eigenschaften der Konzerngesellschaften – wie Firma, Rechtsform, Gründungsda-

tum – beinhaltet. Auch die Beziehungen der rechtlichen Einheiten untereinander wie Beteiligungsverhältnisse und Stimmrechte wurden dargestellt und die Zusammenhänge der Rechtsträger untereinander erfasst. Diese „virtuelle Realität“ wird graphisch ausgegeben (Abb. 1). Die Herausforderung bestand darin, nicht nur einen aktuellen Status quo, sondern die möglichst vollständige Historie der Gesellschaftsstrukturen in die virtuelle Realität einzubauen. Für die automatisierte Auswertung der vorhandenen Datenquellen wurden Methoden der vielfach als „künstliche Intelligenz“ bezeichneten Programmierweise nutzbar gemacht, die aus typischen und angelernten Mustern Schlussfolgerungen für bestimmte Vorgänge ziehen kann. Trotz aller Automatisierung war jedoch nicht zu verhindern, dass bestimmte Umwandlungsvorgänge in der Vergangenheit anhand der Algorithmen nicht erkannt werden konnten und manuell zu ergänzen waren. Ebenfalls war es erforderlich, die jeweiligen Veränderungen maschinenlesbar aufzuarbeiten. Für die graphische Darstellung bot sich die Umsetzung über einen „Zeitstrahl“ an, mit dem der Benutzer den Stichtag für seine Betrachtung frei festlegen kann. Für jeden Stichtag stellt die Software dar, welche Veränderung sich jeweils zugetragen hat (Abb. 2).

In dieser Entwicklungsphase hat sich insbesondere gezeigt, dass die Strukturiertheit von vorhandenen Daten für die softwaregestützte Auswertung entscheidend ist. Je eher die Daten einer vorher festgelegten einheitlichen Schreibweise oder sonstigen Definitionen folgten, desto besser funktioniert die vollautomatische Sachverhaltsermittlung. Je mehr die vorliegenden Daten mit „Freitextfeldern“ versehen



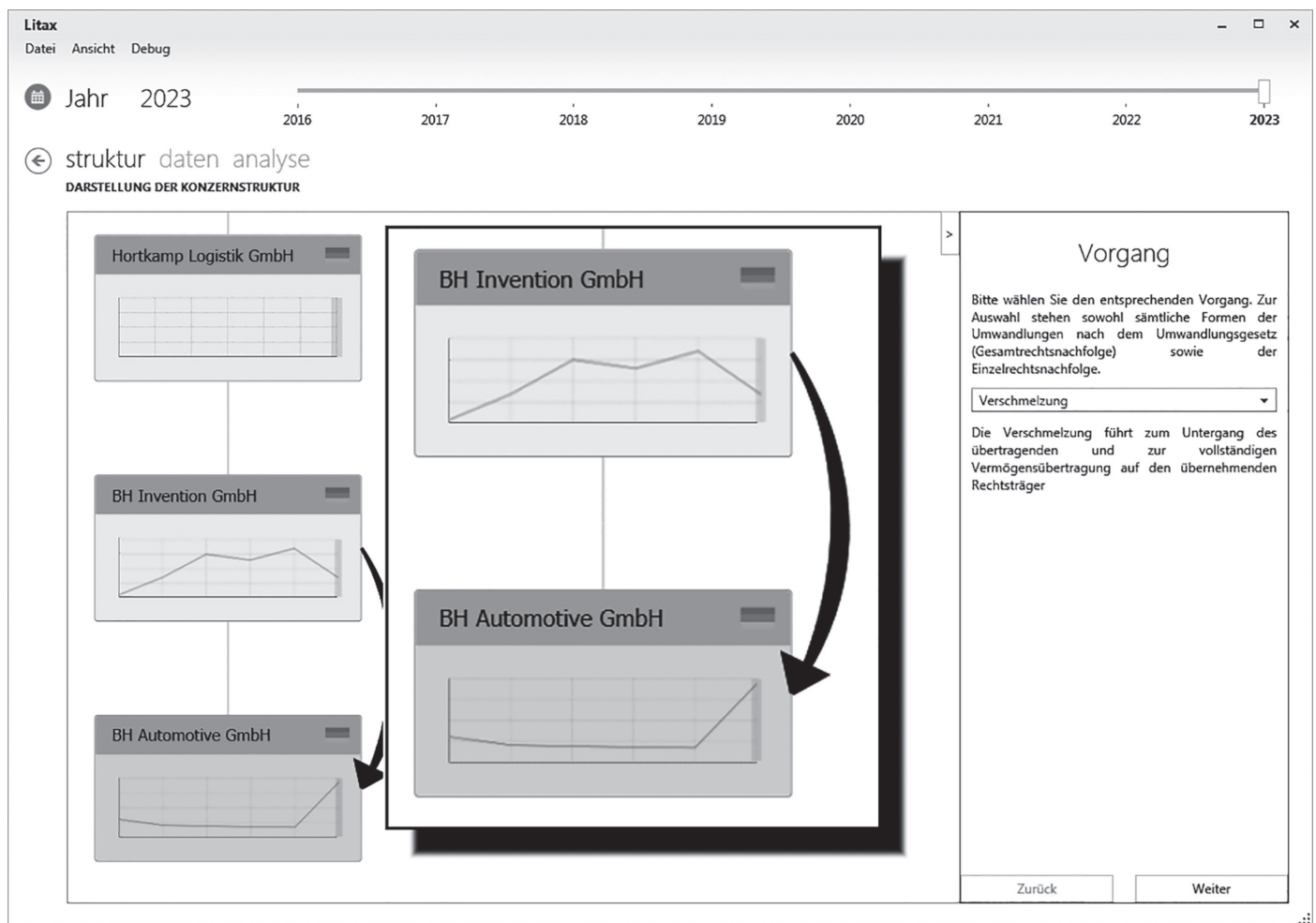


Abbildung 2: Darstellung der Umwandlungsvorgänge

waren, die von den Benutzern frei formulierte Anmerkungen beinhalten, desto schwieriger gestaltete sich die Erfassung. Mit den vorgenannten sog. „lernenden“ Algorithmen konnten jedoch einzelne Ermittlungsprobleme automatisch mit hoher Genauigkeit aufgelöst werden. Jedenfalls häufige Fallkonstellationen lassen sich damit heute vollautomatisiert bewältigen.

Nachdem die Gesellschaftsstrukturen chronologisch von der Software erfasst wurden, lag der Schwerpunkt der Entwicklung auf der Eingabe des zu prüfenden Umwandlungssachverhalts. § 6a GrEStG begünstigt insbesondere konzerninterne Umwandlungsvorgänge nach dem UmwG.<sup>24</sup> Neben den seltenen Vermögensübertragungen im Ganzen sind hierbei vor allem Verschmelzungen, Auf- und Abspaltungen und Ausgliederungen – jeweils auf bestehende oder neu zu gründende Rechtsträger – angesprochen. Diese können über einen Eingabeassistenten erfasst und damit für die Software strukturiert vorgegeben werden. Der Benutzer wählt hierzu zunächst die oder den übertragenden und übernehmenden Rechtsträger aus und gibt im Anschluss die weiteren Modalitäten der Umwandlung ein. Die Programmierung dieses Erfassungsvorgangs hat sich aufgrund der Vielzahl an Gestaltungsmöglichkeiten als hochkomplex dargestellt (Abb. 3).

## 2. Rechtsanwendung

Für die rechtliche Beurteilung muss die Software den Tatbestand des § 6a GrEStG auf den zur Prüfung gestellten Sachverhalt anwenden. Zunächst mag dieser aus vier Sätzen bestehende gesetzliche Tatbe-

stand relativ übersichtlich und auch technisch umsetzbar erscheinen. Er setzt seinem Wortlaut nach voraus, dass an dem Umwandlungsvorgang nur ein herrschendes Unternehmen und/oder hiervon zu 95 % kapitalmäßig abhängige Gesellschaften beteiligt sind und diese eine fünfjährige Vor- und Nachbesitzzeit erfüllen. Dass der Computer „selbständig“ den Tatbestand „einliest“ und den Sachverhalt hierauf anwendet, ist derzeit technisch selbst mit Methoden der künstlichen Intelligenz nicht umsetzbar. Deshalb war es sinnvoll, einen praxistauglichen Mittelweg zu wählen: Der Tatbestand wird vom kundigen Softwareentwickler in einen Algorithmus übersetzt, der dann aber selbständig ausgeführt wird und die Prüfung ohne weitere manuelle Eingriffe vornimmt.

Die Problematik bestand nun darin, dass der Tatbestand eine Vielzahl von Auslegungsfragen aufwirft. Kann auch eine natürliche Person „herrschendes Unternehmen“ im Sinne des § 6a GrEStG sein? Gilt die Vorbesitzzeit von fünf Jahren auch bei Umwandlungsvorgängen, bei denen der übernehmende Rechtsträger erst neu gegründet wird?

Die Finanzverwaltung benötigt in ihrem gleichlautenden Ländererlass über zehn Seiten,<sup>25</sup> um ihr Verständnis der Vorschrift darzustellen. Eine Vielzahl von abweichenden Literaturmeinungen<sup>26</sup> und von

<sup>24</sup> Neben Einbringungen oder anderen Erwerbsvorgängen auf gesellschaftsvertraglicher Grundlage.

<sup>25</sup> FinMin Baden-Württemberg, gleich lautender Ländererlass vom 19.6.2012 – 3-S 4514/27, BStBl. I 2012, 662 (Erlass zu § 6a GrEStG).

<sup>26</sup> Vgl. nur *Viskorf*, in: Boruttau, GrEStG, § 6a, Rn. 81 ff. zum Begriff des „herrschenden Unternehmens“.

Abbildung 3: Transaktionsassistent

Rechtsprechung<sup>27</sup> erhöht die Komplexität und erschwert die Erforschung der einen „richtigen“ Logik, die dem Algorithmus zugrunde gelegt werden soll. Damit stellt sich die Frage, wie ein „juristischer Algorithmus“ mit dieser Gemengelage umgehen kann.

Im Mittelpunkt der Machbarkeitsstudie stand das Ziel, einen Algorithmus mit klarem praktischen Nutzen zu entwickeln. Dann macht es Sinn, sich an der Arbeitsweise des Rechtsanwalts zu orientieren und zunächst den „sichersten Weg“ zu gehen. Es bietet sich an, einen Algorithmus zu entwickeln, der den Sachverhalt nach Maßgabe der Auslegungsvariante der Finanzverwaltung überprüft und ein entsprechendes Ergebnis auswirft. Gleichzeitig kann die Software aber an bestimmten „Zwischenschritten“ um andere Rechtsauffassungen ergänzt werden, deren Beurteilung und deren Ergebnis dann aber separat aufgezeichnet und dargestellt werden. Damit kann der Benutzer neben der Sicht der Finanzverwaltung auf den konkreten Fall hin erfahren, ob sich nach der Beurteilung der Finanzgerichte oder abweichender Literaturmeinungen überhaupt ein anderes Ergebnis ergibt und es Sinn macht, Einspruch und Klage zu erheben oder die Vorgänge bereits im Vorfeld im Rahmen einer verbindlichen Auskunft abzusichern. Beispielsweise kann die Software bei der Fallgruppe der Ausgliederung zur Neugründung darauf hinweisen, dass – abweichend von der Auffassung der Finanzverwaltung – einige Finanzgerichte für das neu zu gründende Unternehmen keine Vorbehaltensfrist einfordern.<sup>28</sup>

Der Algorithmus beginnt zunächst damit, die an der Transaktion beteiligten Rechtsträger zu bestimmen. Von dieser Betrachtung ausgehend werden automatisch diejenigen Unternehmen ermittelt, die überhaupt für die Eigenschaft als herrschende Unternehmen in Be-

tracht kommen. Nachdem hierfür eine mittelbare oder unmittelbare kapitalmäßige Beteiligung in Höhe von 95% erforderlich ist, kann der Algorithmus blitzschnell über alle möglichen Beteiligungswege hin die genauen Beteiligungsquoten errechnen. Sind sämtliche in Betracht kommenden herrschenden Unternehmen ermittelt, prüft der Algorithmus in der Beteiligungskette von oben nach unten,<sup>29</sup> ob die an der Umwandlung beteiligten Rechtsträger als abhängige Unternehmen qualifiziert werden können oder nicht. Maßgeblich hierfür ist insbesondere, ob die Beteiligung von mindestens 95% auch in den letzten fünf Jahren bestand, damit die Vorbehaltensfrist eingehalten ist. Ist die Prüfung bei einem der potentiell herrschenden Unternehmen erfolgreich, ist der Tatbestand des § 6a GrEStG erfüllt.

Vor besonders große Herausforderungen wird der Algorithmus gestellt, wenn es um die Prüfung der sogenannten Verbundgeborenen geht: Nach Auffassung der Finanzverwaltung<sup>30</sup> kann die Vorbesitzzeit auch dann erfüllt sein, wenn zwar der beteiligte Rechtsträger noch nicht mindestens fünf Jahre zu 95% vom herrschenden Unternehmen abhängig ist, dieser aber „verbundgeboren“ ist und ihm damit Vorbesitzzeiten zugerechnet werden. Verbundgeboren ist ein Unternehmen,

27 Z.B. FG Düsseldorf, 4.11.2015 – 7 K 1553/15 GE, DStRE 2016, 1253; FG München, 22.10.2014 – 4 K 37/12, DStRE 2015, 1069; FG Berlin-Brandenburg, 1.10.2015 – 15 K 3015/15, DStRE 2016, 1461.

28 Ausgenommen die Fälle zu sog. „verbundgeborenen“ Gesellschaften, vgl. FinMin Baden-Württemberg, gleichlautender Ländererlass vom 19.6.2012 – 3-S 4514/27, BStBl. I 2012, 662, Rn. 4 (Erlass zu § 6a GrEStG).

29 FinMin Baden-Württemberg, gleichlautender Ländererlass vom 19.6.2012 – 3-S 4514/27, BStBl. I 2012, 662, Rn. 2.2 (Erlass zu § 6a GrEStG).

30 FinMin Baden-Württemberg, gleichlautender Ländererlass vom 19.6.2012 – 3-S 4514/27, BStBl. I 2012, 662, Rn. 4 (Erlass zu § 6a GrEStG).

## B. ZUSAMMENFASSUNG DER ERGEBNISSE

- Bei dem zu prüfenden Umstrukturierungsvorgang vom **23.10.2023** handelt es sich um eine **Ausgliederung** und damit um einen gem. § 6a GrEStG grundsätzlich begünstigungsfähigen Vorgang.
- Als **herrschendes Unternehmen** wurde die MBT Holding GmbH ermittelt.
- Der am Umwandlungsvorgang beteiligte Rechtsträger BH Automotive GmbH ist eine **abhängige Gesellschaft** der MBT Holding GmbH, denn die MBT Holding GmbH hat an der BH Automotive GmbH eine Vorbesitzzeit von mindestens 6 Jahren. Zwar ist die BH Automotive GmbH erst durch den zu prüfenden Umstrukturierungsvorgang entstanden; nach Auffassung der Finanzverwaltung kann ihr allerdings dennoch eine Vorbesitzzeit bei Verbundgeborenen zugerechnet werden.
- Der am Umwandlungsvorgang beteiligte Rechtsträger BH Invention GmbH ist eine **abhängige Gesellschaft** der MBT Holding GmbH, denn die MBT Holding GmbH hat an der BH Invention GmbH eine Vorbesitzzeit von mindestens 6 Jahren. Davon wurden der BH Invention GmbH 5 Jahre als verbundgeborenes Unternehmen zugerechnet.

Abbildung 4: **Automatisch generiertes Gutachten**

das aus einem Umwandlungsvorgang ausschließlich aus einer oder mehreren Gesellschaften entstanden ist, die spätestens im Zeitpunkt des zu beurteilenden Erwerbsvorgangs abhängige Gesellschaft ist bzw. abhängige Gesellschaften sind.<sup>31</sup> Auch diese Prüfung übernimmt der Algorithmus.

Was vom humanen Rechtsanwender in komplexen Konzernstrukturen bei einer Vielzahl von Transaktionen „Gedankenakrobatik“ abverlangt, kann der Algorithmus mit hoher Genauigkeit in wenigen Sekunden zuverlässig ermitteln. Der Vorteil einer automatisierten rechtlichen Beurteilung kommt in solchen Anwendungsfeldern voll zum Tragen: absolute Prüfungsgenauigkeit bei einer Bearbeitungszeit von wenigen Sekunden.

Bleibt die Frage, wie der Algorithmus seine Erkenntnisse für den Benutzer darstellen soll. Um die Verwertbarkeit der automatisierten Prüfung zu erhöhen, ist es erforderlich, dass der Algorithmus neben einem Endergebnis den Lösungsweg nachvollziehbar darstellt<sup>32</sup> und an den jeweils passenden Stellen auch auf evtl. abweichende Rechtsauffassungen eingeht. Bei *Litax* wurde dies dergestalt umgesetzt, dass der Algorithmus während der Prüfung die Zwischenschritte sowohl graphisch wie auch textlich möglichst übersichtlich aufzeichnet und vollständig im Gutachtenstil ausgibt. Der Benutzer ist damit in der Lage, die einzelnen Zwischenschritte nachzuvollziehen und mit seinen eigenen Überlegungen abzugleichen.

Bei der Entwicklung eines solchen Algorithmus werden logische Mängel und Widersprüche des Gesetzes oder der Gesetzesauslegung schonungslos offen gelegt. Beispielsweise besteht der laut Finanzverwaltung notwendige Verbund aus dem herrschenden Unternehmen, den beteiligten Rechtsträgern sowie denjenigen Gesellschaften, die die Beteiligungen zu den an der Umwandlung beteiligten Rechtsträgern vermitteln.<sup>33</sup> Die letztgenannten „vermittelnden Gesellschaften“ werden im Anwendungsschreiben ebenfalls als „vermittelnde abhängige Gesellschaften“<sup>34</sup> beschrieben, sodass der Eindruck entsteht, diese vermittelnden Unternehmen müssten gemäß der Definition von „abhängigen Unternehmen“<sup>35</sup> ebenfalls die fünfjährige Vor- und Nachbesitzzeit wie die an der Umwandlung beteiligten Rechtsträger erfüllen. Wenige Zeilen später findet sich jedoch ein Beispiel mit einem nachträglich in der Beteiligungskette zwischengeschalteten „vermitteln-

den“ Unternehmen, dessen kurzfristige Zwischenschaltung vor der Transaktion laut Anwendungsschreiben „unerheblich“<sup>36</sup> sein soll.

Solche und weitere Ungenauigkeiten und Widersprüche ließen sich recht einfach von vornherein vermeiden, wenn der Erlasstext die Verprobung mit einem Algorithmus bestehen würde. Es könnte vor der Endfassung eines Anwendungsschreibens zunächst ein Algorithmus gebildet werden. Gelingt dies, ist das ein recht verlässliches Indiz zumindest für eine folgerichtige Gesetzesauslegung. Gelingt dies nicht, werden dem Erlassgeber die Stellen aufgezeigt, an denen noch nachjustiert werden muss.

Das führt zu der Erkenntnis, dass auch die Entwicklung von Legal Robots keine „Einbahnstraße“ sein wird. Möchte man die Potentiale der Technik bereits heute nutzen, wird man nicht umhinkommen, auch bei der Rechtssetzung die Belange technischer Umsetzbarkeit mehr zu berücksichtigen.

Mindestens so viel, wie die Technik von der Juristerei lernen kann, wird auch die Juristerei von der Technik lernen müssen.

## V. Fazit

1. Juristische Software kann aus heutiger Sicht den Rechtsanwender nicht ersetzen, aber unterstützen. Das kann sowohl auf Seiten der Sachverhaltsermittlung wie auch bei der Rechtsfindung, insbesondere durch zielgenaue Recherchemöglichkeiten, zu erheblicher Arbeiterleichterung führen.
2. Für die Entwicklung von Legal Robots wird entscheidend sein, inwieweit es gelingt, sowohl Sachverhaltselemente wie auch Tatbestände mit den Anforderungen der Softwareentwicklung in Einklang zu bringen. Die automatisierte Sachverhaltserfassung setzt ein Mindestmaß an strukturierten Datenquellen voraus. Lücken und Details können je nach Datenlage mit „künstlicher Intelligenz“ geschlossen werden. Ein „Allheilmittel“ für die Entwicklung juristischer Software bieten die heutigen Techniken der „künstlichen Intelligenz“ jedoch nicht.
3. Das Steuerrecht könnte der ideale Ausgangspunkt für die Entwicklung von juristischer Software sein. Bereits heute ist hier im Rahmen der Buchhaltung und anderer Module der ERP-Software eine große Menge an strukturierten Sachverhaltsdaten verfügbar. Ebenfalls sind gesetzliche Tatbestände vorhanden, deren Merkmale in weiten Teilen in Algorithmen übersetzt werden können. Gerade bei Transaktionen oder unmittelbaren und mittelbaren Anteilsveränderungen kann eine Software ihre Stärken schon jetzt voll ausspielen.

31 FinMin Baden-Württemberg, gleichlautender Ländererlass vom 19.6.2012 – 3-5 4514/27, BStBl. I 2012, 662, Rn. 4 (Erlass zu § 6a GrEStG).

32 Vgl. *Fries*, NJW 2016, 2860, 2863.

33 FinMin Baden-Württemberg, gleichlautender Ländererlass vom 19.6.2012 – 3-5 4514/27, BStBl. I 2012, 662, Rn. 2.1 (Erlass zu § 6a GrEStG).

34 FinMin Baden-Württemberg, gleichlautender Ländererlass vom 19.6.2012 – 3-5 4514/27, BStBl. I 2012, 662, Rn. 2.1 (Erlass zu § 6a GrEStG).

35 Siehe FinMin Baden-Württemberg, gleichlautender Ländererlass vom 19.6.2012 – 3-5 4514/27, BStBl. I 2012, 662, Rn. 2.3 (Erlass zu § 6a GrEStG).

36 FinMin Baden-Württemberg, gleichlautender Ländererlass vom 19.6.2012 – 3-5 4514/27, BStBl. I 2012, 662, Rn. 2.2, Beispiel 1 (Erlass zu § 6a GrEStG).

4. Die Entwicklung von juristischen Algorithmen kann gleichfalls als Verprobung für die Rechtsetzung und Rechtsauslegung verwendet werden, um Widersprüche und Lücken von vornherein zu vermeiden. Gelingt die Entwicklung eines solchen Algorithmus, ist das ein Zeichen für eine zumindest folgerichtige Rechtsanwendung.
5. Die Digitalisierung des Rechtswesens wird aus heutiger Sicht keine Einbahnstraße sein. In mindestens demselben Umfang, wie sich die Technik an das Recht anpassen muss, wird sich auch das Recht an die Bedürfnisse der Technik anpassen müssen. Dies sollte bei künftigen Gesetzgebungsvorhaben berücksichtigt werden.

**Dr. Marcel Burr**, RA, ist Partner bei Legasus Wirtschaftsanwälte in Heilbronn. Er berät im nationalen und internationalen Steuerrecht sowie im Gesellschaftsrecht. Daneben ist er als Softwareentwickler und Programmierer tätig und begleitet insbesondere Konzerne bei Fragen der Digitalisierung sowie bei der Entwicklung von Software zur Prozessoptimierung.



## BFH: Förmliche Zustellung von Briefsendungen als Teilbereich der Post-Universaldienstleistungen (EuGH-Vorlage)

**BFH**, Beschluss (EuGH-Vorlage) vom 31.5.2017 – V R 30/15  
ECLI:DE:BFH:2017:VE.310517.VR30.15.0

Volltext des Beschlusses: **BB-ONLINE BBL2018-21-4**  
unter [www.betriebs-berater.de](http://www.betriebs-berater.de)

### AMTLICHER LEITSATZ

Dem Gerichtshof der Europäischen Union wird folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

Ist ein Unternehmer, der die förmliche Zustellung von Schriftstücken nach öffentlich-rechtlichen Vorschriften durchführt, ein „Anbieter von Universaldienstleistungen“ im Sinne des Artikel 2 Nummer 13 der Richtlinie 97/67/EG vom 15. Dezember 1997, der die Leistungen des postalischen Universaldienstes ganz oder teilweise erbringt, und sind diese Leistungen nach Artikel 132 Absatz 1 Buchst. a der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem steuerfrei?

UStG § 1 Abs. 1 Nr. 1, § 4 Nr. 11b; PostG § 11, § 33, § 34; Post-Universaldienstleistungsverordnung § 1; RL 2006/112/EG Art. 132 Abs. 1; RL 97/67/EG Art. 2, Art. 3; ZPO § 176, § 182

### SACHVERHALT

Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist Insolvenzverwalter über das Vermögen der B-AG, der Insolvenzschuldnerin (nachfolgend: B). Diese ist Unternehmerin und Organträgerin einer umsatzsteuerrechtlichen Organgesellschaft. Sie erbringt im Rahmen ihres Unternehmens durch verschiedene Organgesellschaften Postdienstleistungen. Während der Jahre 2008 und 2009 (Streitjahre) führte sie durch ein bundesweit strukturiertes Zustellnetz im Wesentlichen Postzustellungsaufträge im Gebiet der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) aus, die sie als umsatzsteuerfrei behandelte.

Auf Antrag verschiedener Organgesellschaften der B wurden die beantragten Entgelte für förmliche Zustellungen in Höhe von 2,50 EUR bis 3,44 EUR (jeweils ohne die gesetzlich geschuldete Umsatzsteuer) durch entsprechende Beschlüsse der Bundesnetzagentur vom Mai 2006 bis Mai 2010 genehmigt.

Anlässlich einer bei B durchgeführten Umsatzsteuer-Sonderprüfung für die Zeiträume August 2008 bis Mai 2009 vertrat der Prüfer die Ansicht, die Umsätze aus förmlichen Zustellungen seien nicht von der Umsatz-

steuer befreit. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt – FA –) schloss sich dieser Auffassung an und behandelte die Umsätze in geänderten Umsatzsteuer-Vorauszahlungsbescheiden für die Monate August 2008 bis Mai 2009 als steuerpflichtig. Die Einsprüche blieben ohne Erfolg. Während des anschließenden finanzgerichtlichen Klageverfahrens erließ das FA Umsatzsteuerjahresbescheide für 2008 und 2009.

Mit Beschluss des Amtsgerichts Y vom 6. Juli 2011 wurde über das Vermögen der B das Insolvenzverfahren eröffnet und der Kläger zum Insolvenzverwalter bestellt. ...

### AUS DEN GRÜNDEN

- II. ... 8
1. Rechtlicher Rahmen 9
- a) Unionsrecht 10
- aa) Gemäß Artikel 132 Absatz 1 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem befreien die Mitgliedstaaten folgende Umsätze von der Steuer: 11
- „a) von öffentlichen Posteinrichtungen erbrachte Dienstleistungen und dazugehörige Lieferungen von Gegenständen mit Ausnahme von Personenbeförderungs- und Telekommunikationsdienstleistungen;“
- bb) Nach Artikel 2 der Richtlinie 97/67/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 15. Dezember 1997 über gemeinsame Vorschriften für die Entwicklung des Binnenmarktes der Postdienste der Gemeinschaft und die Verbesserung der Dienstqualität (Amtsblatt der Europäischen Union – ABIEU-Nummer L 15 vom 21. Januar 1998, Seite 14; Nummer L 23 vom 30. Januar 1998, Seite 39), zuletzt geändert durch die Richtlinie 2008/6/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 20. Februar 2008 zur Änderung der Richtlinie 97/67/EG im Hinblick auf die Vollen- 12
- derung des Binnenmarktes der Postdienste der Gemeinschaft (ABIEU Nummer L 52 vom 27. Februar 2008, Seite 3 –Post-Richtlinie–) bezeichnet der Ausdruck
- „...“
- Nr. [Nummer] 5 ‚Zustellung‘ die Bearbeitungsschritte vom Sortieren in den Zustellzentren bis zur Aushändigung der Sendungen an die Empfänger;
- Nr. [Nummer] 6 ‚Postsendung‘ eine adressierte Sendung in der endgültigen Form, in der sie von einem Postdiensteanbieter übernommen wird. Es handelt sich dabei neben Briefsendungen z.B. [zum Beispiel] um Bü-