

# steueranwaltsmagazin

Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im Deutschen Anwaltverein

1/2022

122. Ausgabe | 24. Jahrgang

Redaktion: Jürgen Wagner, LL.M.  
Konstanz (verantwortlich)

Dr. Jörg Stalleiken,  
Flick Gocke Schaumburg,  
Bonn

[www.steuerrecht.org](http://www.steuerrecht.org)

## 1 Editorial

Wagner

## Beiträge

- 3 Unkelbach-Tomczak **Das Gesetz zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie (ATAD-Umsetzungsgesetz – ATAD-UmsG) – Teil 2**
- 11 Zacher **Steuerpflichtiger Schadensersatz bei gewerblich tätigen Publikums-personengesellschaften – alles klar?**
- 15 Biesgen/Fürus **Strohmann und Hintermann im haftungs- und abschöpfungsrechtlichen Fokus**
- 21 Gilhofer **Zum faktischen Organ in einer Liechtensteinischen Stiftung**

## 25 Veranstaltungen

Kaligin **Seminarbericht zur Fachtagung „Praxis des Internationalen Steuerrechts“ 08.–09.11.2021 in Frankfurt**

## 29 Rechtsprechung

Söffing

## 32 LiteraTour

## I.

„Von Aristoteles über Marx bis zu Johannes Paul II. haben die Denker dieser Welt eine Frage immer wieder leidenschaftlich erörtert: Ist der Besitz von und der Drang nach Geld moralisch gerechtfertigt oder nicht? Ein objektives Urteil ist unmöglich: es hängt von der philosophischen Einstellung jedes einzelnen ab.“

(*André Kostolany, Wunderland von Geld und Börse*)

## II.

„Die immer wieder versprochene Entlastung des Steuerzahlers ist so etwas wie der Running Gag der bundesdeutschen Politik. Davon ist jedenfalls im angebrochenen Jahr unterm Strich nichts bis wenig zu erwarten.“ (Tichys Einblick, 04.01.2020)

PS: Ein *running gag* bedeutet laut wikipedia „ein wiederkehrendes Element der Komik und des Humors. Ein Witz oder eine Anspielung wird mehrmals wiederholt, oft auch in abgewandelter Form. Running Gags können figurgebunden oder kontextgebunden sein, das heißt, sie werden von derselben Person ausgeführt bzw. ausgesprochen oder sie werden eingebettet in gleiche bzw. vergleichbare Situationen. Es besteht jedoch die Gefahr, daß die Wiederholung langweilig wird bzw. an Originalität verliert. Viele Gags werden in Variationen dargestellt (...)“

## III.

Wir befinden uns jetzt im Früh-Frühjahr 2022 fast am Ende der Pandemie. Wir haben brav lockdowns und Maskenpflicht, Boosters und Impfungen überstanden, haben in der Küche geweint und es mit Prosecco, Rotwein oder Stärkerem versucht. Eigentlich wollen wir von *Karl Lauterbach* hören, wir seien auf der Zielgeraden. Omikron scheint schlimm zu sein, aber doch nicht ganz so schlimm. Die Stimmung ist diffus: Da beschleicht einen das Gefühl, das wir schon zu Beginn der Pandemie hatten, als die Masken nicht nützten, aber irgendwie schon.

Einen schönen Rest-Winter wünscht

Ihr

Jürgen Wagner, LL.M.

Red. [steueranwaltsmagazin](#)

Sie können der Redaktion Texte, Anregungen und Kritik zum [steueranwaltsmagazin](#), insbesondere zur Aufmachung, zur Themenauswahl und -vielfalt sowie zum steuerrechtlichen „Niveau“ zusenden. Wir schließen nicht aus, geeignete Kritik auch abzudrucken.

### Redaktion

**Dr. Jörg Stalleiken**, Rechtsanwalt, Steuerberater, Bonn (JS)  
[joerg.stalleiken@fgs.de](mailto:joerg.stalleiken@fgs.de)

**Jürgen Wagner**, LL.M., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht, Konstanz/Zürich/Vaduz (JW)  
[wagner@wagner-vereinsrecht.com](mailto:wagner@wagner-vereinsrecht.com)

Die 123. Ausgabe des [steueranwaltsmagazin](#) erscheint am 15. April 2022.

### Mitschreibende dieser Ausgabe:

*Sabine Unkelbach-Tomczak*, Rechtsanwältin in Frankfurt;  
*Thomas Zacher*, Rechtsanwalt in Köln; *Rainer Biesgen*, *John Paul Fürus* und *Claudius Söffing*, alle Rechtsanwälte in Düsseldorf; *Lukas-Florian Gilhofer*, Rechtsanwalt in Vaduz.

### Fachbeirat

#### Allgemeines Steuerrecht

RA/StB **Dr. Jörg Stalleiken**, Flick Gocke Schaumburg, Bonn/Frankfurt/Berlin; RA **Dr. Martin Geraats**, Meyer-Köring, Bonn; RA/FAStR **Dr. Matthias Söffing**, S & P Söffing, Rechtsanwaltsgesellschaft mbH, Düsseldorf/München/Zürich/Paris; RA/FA Erbrecht/FAStR **Dr. Michael Holtz**, Flick Gocke Schaumburg, Bonn

#### Internationales Steuerrecht

RA/StB **Dr. Mathias Link**, PwC, Düsseldorf; RA/FAStR **Sabine Unkelbach-Tomczak**, LSV Rechtsanwalts GmbH, Frankfurt

#### Steuerstrafrecht

RA/FAStR **Dr. Rainer Spatscheck**, Kantenwein Zimmermann Spatscheck & Partner, München; RA/Dipl. Fw. **Rainer Biesgen**, Wessing Rechtsanwälte, Düsseldorf

#### Europarecht

RA/FAStR **Prof. Dr. Klaus von Brocke**, EY AG München; RA/FAStR **Dr. Michael Pott**, Sernetz Schäfer, Düsseldorf; RA/StB/FAStR **Prof. Dr. Thomas Zacher**, Zacher & Partner, Köln

### Impressum

Herausgeber: ARGE Steuerrecht im DAV, Littenstraße 11, 10179 Berlin, Telefon 030/72 6152-0;

Verlag: Richard Boorberg Verlag GmbH & Co KG, Scharnstraße 2, 70563 Stuttgart; Tel: 0711/7385-0; Fax: 0711/7385-500, [www.boorberg.de](http://www.boorberg.de)  
Layout und Satz: GreenTomato GmbH, 70193 Stuttgart

Druck: C. Maurer GmbH & Co. KG, Schubartstraße 21, 73303 Geislingen/Steige

Anzeigenverwaltung: Verlag

Anzeigenpreisliste: Nr. 5 vom 01.01.2016

Alle Urheber-, Nutzungsrechte und Verlagsrechte vorbehalten.

Die Zeitschrift erscheint sechs Mal im Jahr. Der Bezugspreis ist im Mitgliedsbeitrag enthalten. Für Nichtmitglieder der Arbeitsgemeinschaft im DAV beträgt der Bezugspreis 149,40 EUR inkl. Versandkosten jährlich.

ISSN 1615-5610

# Gesetzbuch 24.de

Jetzt noch besser:

## Vorschriften-Konfigurator

Sie wählen aus über 10.000 Vorschriften eine Gesetzessammlung nach Ihrem Bedarf aus!



Foto: © bunditmay - stock.adobe.com

## Ihre Vorteile:

- ✓ Am PC stellen Sie rechtssichere Vorschriften einfach und gezielt zusammen
- ✓ Wählen Sie dabei aus der permanent aktualisierten Gesetzesdatenbank aus
- ✓ Neu: Nutzen Sie die deutlich komfortableren Schnell- und Detailsuchen
- ✓ Wir drucken Ihr persönliches Gesetzbuch
- ✓ Versandfertig innerhalb 24 Stunden

## Noch Fragen?

**Dann nehmen Sie bitte Kontakt auf:**

Katja Ciekowski

☎ 089/436000-84

✉ [k.ciekowski@boorberg.de](mailto:k.ciekowski@boorberg.de)

Hanno Thielen

☎ 0711/7385-308

✉ [h.thielen@boorberg.de](mailto:h.thielen@boorberg.de)

Ein Produkt von  BOORBERG  
[www.gesetzbuch24.de](http://www.gesetzbuch24.de)

# Das Gesetz zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie (ATAD-Umsetzungsgesetz – ATAD-UmsG) – Teil 2

Sabine Unkelbach-Tomczak, Rechtsanwältin, Fachanwältin für Steuerrecht, LSV Rechtsanwalts GmbH, Frankfurt

Im Beitrag in steueranwaltsmagazin 2021, 135 ff. wurden bereits die wesentlichen Änderungen des EStG, KStG, GewStG und InvStG durch das ATAD-Umsetzungsgesetz vom 25.06.2021 (BGBl. 2021 Teil I Seite 2035 ff.) dargestellt.

Hinsichtlich der Änderungen des Außensteuergesetzes enthält der Beitrag einen kurzen Überblick. Der größere Teil der Gesetzesänderungen durch das ATAD-UmsG betrifft das Außensteuergesetz. Die wesentlichen Änderungen des Außensteuergesetzes werden deshalb im Folgenden eingehender betrachtet.

## I. Änderungen des Außensteuergesetzes (AStG)

### I. Inhaltsübersicht

Das Außensteuergesetz hat erstmals eine Inhaltsübersicht erhalten.

### II. Nahestehende Person

In § 1 Absatz 2 wurde die Definition des Begriffs der „nahestehenden Person“ neu gefasst und Satz 2 neu eingefügt.

Aus dem unveränderten Absatz 2 Satz 1 Nr. 3 wurde Absatz 2 Satz 1 Nr. 4.

Im neuen Absatz 2 Satz 1 wurde die bisherige Nr. 1 in Nr. 1 mit Buchstaben a) und b) und Nr. 2 aufgeteilt.

Die bisherige Nr. 2 wurde in Absatz 2 Satz 1 Nr. 3 mit Buchstaben a), b) und c) geändert.

Inhaltlich bedeutet die Änderung eine Erweiterung und Präzisierung der erfaßten Sachverhalte, in denen eine Person als nahestehend angesehen wird:

- Nach dem neuen Abs. 2 S. 1 Nr. 1 Buchstabe a) ist eine Person nahestehend, wenn diese an dem Steuerpflich-

tigen oder der Steuerpflichtige an dieser Person mindestens zu einem Viertel (wesentlich) unmittelbar oder mittelbar beteiligt ist. Die Beteiligung bezieht sich nun auf das gezeichnete Kapital, die Mitgliedschaftsrechte, die Beteiligungsrechte, die Stimmrechte oder das Gesellschaftsvermögen.

- Nun ist außerdem nach dem neuen Abs. 2 S. 1 Nr. 1 Buchst. b) eine Person nahestehend, wenn die Person gegenüber dem Steuerpflichtigen oder der Steuerpflichtige gegenüber dieser Person Anspruch auf mindestens ein Viertel des Gewinns oder des Liquidationserlöses hat.
- Wie im bisherigen Abs. 2 Nr. 1 ist gemäß dem neuen Abs. 2 S. 1 Nr. 2 eine Person dem Steuerpflichtigen nahestehend, wenn die Person auf den Steuerpflichtigen oder der Steuerpflichtige auf diese Person unmittelbar oder mittelbar beherrschenden Einfluß ausüben kann.
- Der bisherige Abs. 2 Nr. 2 wurde um eine Fallvariante erweitert und regelt nun im neuen Abs. 2 S. 1 Nr. 3 Buchst. a), b) und c), daß dem Steuerpflichtigen eine Person nahestehend ist, wenn eine dritte Person sowohl an der Person als auch an dem Steuerpflichtigen wesentlich beteiligt ist oder sowohl gegenüber der Person als auch gegenüber dem Steuerpflichtigen Anspruch auf mindestens ein Viertel des Gewinns oder des Liquidationserlöses hat oder auf die Person als auch auf den Steuerpflichtigen unmittelbar oder mittelbar beherrschenden Einfluß ausüben kann. Hierzu stellt der neue Abs. 2 S. 2 klar, daß S. 1 Nr. 3 Buchstabe a bis c auch dann gilt, soweit im Verhältnis der dritten Person zu der Person und dem Steuerpflichtigen jeweils eines der in S. 1 Nr. 3 Buchstabe a bis c genannten Merkmale erfüllt ist. Es müssen also im Verhältnis der dritten Person zu der Person und zum Steuerpflichtigen nicht zwingend die gleichen Merkmale vorliegen.

### III. Wegzugsbesteuerung

Im dritten Teil hinsichtlich der Behandlung einer Beteiligung im Sinne des § 17 des Einkommensteuergesetzes bei Wohnsitzwechsel ins Ausland wurde § 6 AStG zum Zweck der Besteuerung des Vermögenszuwachses, sogenannte Wegzugsbesteuerung, neu gefaßt.

Nach der letzten grundlegenden Änderung des § 6 AStG im Jahr 2006 war nun eine Anpassung an die seitdem ergangene Rechtsprechung des EuGH sowie eine Änderung zur Berücksichtigung der Anforderungen an die erhöhte Mobilität der Steuerpflichtigen, die fiskalischen Interessen und die Administrierbarkeit erforderlich, wie sich aus der Gesetzesbegründung ergibt.

Die Regelungen für die Wegzugsbesteuerung bezüglich EU/EWR-Staaten einerseits und Drittstaaten andererseits wurden angeglichen, so daß diese Wegzugsfälle wieder gleichbehandelt werden können.

Bei unbeschränkt Steuerpflichtigen steht nun gemäß § 6 Absatz 1 S. 1 AStG der Veräußerung von Anteilen im Sinne des § 17 Absatz 1 S. 1 des Einkommensteuergesetzes zum gemeinen Wert

1. die Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht infolge der Aufgabe des Wohnsitzes oder des gewöhnlichen Aufenthalts,
2. die unentgeltliche Übertragung auf eine nicht unbeschränkt steuerpflichtige Person sowie
3. vorbehaltlich der Nr. 1 und 2 der Ausschluß oder die Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung der Anteile gleich.

Der Zeitpunkt der Veräußerung im Sinne des S. 1 ist im Fall des S. 1 Nr. 1 der Zeitpunkt der Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht, des S. 1 Nr. 2 im Zeitpunkt der Übertragung und des S. 1 Nr. 3 unmittelbar vor dem Zeitpunkt, zu dem der Ausschluß oder die Beschränkung des Besteuerungsrechts eintritt (§ 6 Abs. 1 S. 2 AStG).

Die Anteile gelten bei entgeltlichem und unentgeltlichem Erwerb als zum gemeinen Wert erworben, soweit die auf den Veräußerungsgewinn entfallende Steuer entrichtet worden ist. Ansonsten gelten diese weiterhin als zu den ursprünglichen Anschaffungskosten erworben (§ 6 Abs. 1 S. 3 AStG).

Unbeschränkt Steuerpflichtige im Sinne des Abs. 1 sind natürliche Personen, die innerhalb der letzten zwölf Jahre vor den Zeitpunkten der in Abs. 1 S. 1 genannten Ereignisse insgesamt mindestens sieben Jahre unbeschränkt steuerpflichtig gewesen sind (§ 6 Abs. 2 S. 1 AStG).

Demgegenüber ist für die Berechnung der Dauer der Steuerpflicht bei unentgeltlichem Erwerb von Anteilen auch die unbeschränkte Steuerpflicht des Rechtsvorgängers oder, bei mehreren aufeinanderfolgenden unentgeltlichen Übertragungen, auch die unbeschränkte Steuerpflicht des jeweiligen Rechtsvorgängers einzubeziehen (§ 6 Abs. 2 S. 2 AStG).

Fällt die unbeschränkte Steuerpflicht der natürlichen Person und des oder der Rechtsvorgänger in mehrere Zeiträume, die zeitlich parallel liegen, so werden diese Zeiträume insgesamt nur einmal angesetzt (§ 6 Abs. 2 S. 3 AStG).

Der Steuerpflichtige und dessen Rechtsnachfolger gelten als unbeschränkt Steuerpflichtige im Sinne des Abs. 1, wenn der Steueranspruch gemäß Abs. 3 entfällt (§ 6 Abs. 2 S. 4 AStG).

Der Steueranspruch nach Abs. 1 entfällt, wenn die Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht infolge der Aufgabe des Wohnsitzes oder des gewöhnlichen Aufenthalts (Abs. 1 S. 1 Nr. 1) auf einer nur vorübergehenden Abwesenheit des Steuerpflichtigen beruht und der Steuerpflichtige innerhalb von sieben Jahren seit dem Zeitpunkt der Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht wieder unbeschränkt steuerpflichtig wird, soweit hinsichtlich der Anteile keine Änderungen eingetreten sind, keine Gewinnausschüttungen oder keine Einlagenrückgewähr in nennenswertem Umfang erfolgt sind und das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland in dem Umfang wieder begründet wird, wie es im Zeitpunkt der Beendigung der Steuerpflicht bestand (§ 6 Abs. 3 S. 1 AStG).

Unbeachtlich ist jedoch abweichend von S. 1 Nr. 1 eine unentgeltliche Übertragung durch den Steuerpflichtigen auf eine natürliche Person von Todes wegen, wenn die Voraussetzungen des S. 1 durch die betreffende Person oder deren Rechtsnachfolger erfüllt werden (§ 6 Abs. 3 S. 2 AStG).

Das im Zeitpunkt der Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht zuständige Wohnsitzfinanzamt kann die Frist auf Antrag des Steuerpflichtigen oder dessen Rechtsnachfolgers insgesamt um höchstens fünf Jahre verlängern, wenn die Absicht zur Rückkehr unverändert fortbesteht (§ 6 Abs. 3 S. 3 AStG). Dem Steuerpflichtigen steht somit ein Zeitraum von insgesamt zwölf Jahren zur Verfügung, um nach Deutschland zurückzukehren und wieder unbeschränkt steuerpflichtig zu werden. Das Bestehen der bloßen Absicht zur Rückkehr und eine ausreichende Wahrscheinlichkeit für die Rückkehr genügen, ohne daß die Rückkehrabsicht glaubhaft gemacht werden muß. Auf berufliche Gründe für eine Abwesenheit kommt es nicht mehr an. (Bundestag-Drucksache 19/28652 Seite 49, zu „Sätze 1–3“)

Wird das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung der Anteile nur wegen einer vorübergehenden Abwesenheit des Steuerpflichtigen ausgeschlossen, so ist Abs. 3 S. 1–3 entsprechend anzuwenden (§ 6 Abs. 3 S. 4 AStG).

Sofern nach einer unentgeltlichen Übertragung von Anteilen auf eine nicht unbeschränkt steuerpflichtige natürliche Person die betreffende Person innerhalb von sieben Jahren seit der Übertragung unbeschränkt steuerpflichtig wird, sind die Sätze 1–3 entsprechend anzuwenden (§ 6 Abs. 3 S. 5 AStG).

Die auf die nach Abs. 1 erzielten Einkünfte entfallende und festgesetzte Steuer kann auf Antrag des Steuerpflichtigen in der Regel gegen Sicherheitsleistung in sieben gleichen Jahresraten entrichtet werden. Die Jahresraten sind nicht zu verzinsen (§ 6 Abs. 4 S. 1–4 AStG).

Allerdings ist die noch nicht entrichtete Steuer innerhalb eines Monats nach Eintritt eines der fünf gesetzlich bestimmten Fälle vollständig oder teilweise fällig, insbesondere wenn die Jahresrate nicht fristgemäß entrichtet wird. Eine Ausnahme von dieser Fälligkeitsregelung besteht bei einer unentgeltlichen Übertragung von Anteilen durch den Steuerpflichtigen auf eine natürliche Person von Todes wegen (§ 6 Abs. 4 S. 5 und 6 AStG).

Die Bestimmungen des Abs. 4 S. 1–6 sind auch in den sogenannten Rückkehrerfällen im Sinne des Abs. 3 entsprechend anzuwenden. Der Steuerpflichtige kann das Entfallen der Erhebung von Jahresraten beantragen. Das Finanzamt bestimmt die Frist für die Zahlung der Steuer. Die noch nicht entrichtete Steuer wird innerhalb eines Monats nach Eintritt des Ereignisses fällig, wonach der Steueranspruch nach Abs. 3 nicht mehr entfallen kann oder der Wegfall der Rückkehrabsicht gegenüber dem Finanzamt geteilt wird. Für die Dauer des gewährten Zahlungsaufschubs sind Zinsen in entsprechender Anwendung der §§ 234 AO zu erheben (§ 6 Abs. 4 S. 7 und 8 AStG).

Der Steuerpflichtige oder sein Gesamtrechtsnachfolger hat dem im Zeitpunkt der Beendigung der Steuerpflicht (Abs. 1 S. 2) zuständigen Wohnsitzfinanzamt auf eigenhändig unterschriebenem Vordruck die Verwirklichung eines der die Ratenzahlung beendenden Tatbestandes (Abs. 4 S. 5 oder 7) mitzuteilen, und zwar innerhalb eines Monats nach dem meldepflichtigen Ereignis. Der Steuerpflichtige oder sein Gesamtrechtsnachfolger hat dem Finanzamt jährlich bis zum 31. Juli schriftlich seine aktuelle Anschrift mitzuteilen und zu bestätigen, daß die Anteile ihm oder seinem Rechtsnachfolger weiter zuzurechnen sind (§ 6 Abs. 5 AStG).

#### IV. Hinzurechnungsbesteuerung

Anlässlich der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie (ATAD) wurde die Hinzurechnungsbesteuerung reformiert.

Im Rahmen der Reform ist wesentlich zum einen die Änderung des Beherrschungskriteriums, indem anstelle der Inländerbeherrschung eine gesellschaftlicherbezogene Betrachtungsweise unter Berücksichtigung nahestehender Personen eingeführt wurde. Zum anderen wurde zur Vermeidung von Doppelbelastungen ein Kürzungsbetrag bei Gewinnausschüttungen eingeführt. Außerdem dienten der Anpassung an die ATAD im Wesentlichen die Einführung der Berücksichtigung von Gewinn- und Liquidationserlösansprüchen als Beherrschungskriterium, Wegfall der übertragenden Hinzurechnungsbesteuerung, Verlegung des Zeitpunkts der Hinzurechnung und Ausschluß eines Verlustrücktrags für negative Einkünfte aus einer Zwischen-

gesellschaft (Bundestag Drucksache 19/28652 Seite 50 und 51).

Der vierte Teil des Außensteuergesetzes hat eine neue Überschrift erhalten, die nun „Hinzurechnungsbesteuerung“ lautet. Die §§ 7–12 AStG wurden neu gefaßt, § 13 zur „Beteiligung an Kapitalgesellschaften“ wurde neu eingefügt und § 14 für „Nachgeschaltete Zwischengesellschaften“ ist entfallen.

##### 1. Beteiligung an ausländischer Zwischengesellschaft, § 7 AStG

Unter der neuen Überschrift „Beteiligung an ausländischer Zwischengesellschaft“ enthält § 7 AStG die für die Hinzurechnungsbesteuerung erforderlichen Voraussetzungen, zu denen auch das Merkmal der Beherrschung gehört. Außerdem wird geregelt, welcher Anteil an den Einkünften der Zwischengesellschaft bei dem jeweiligen beherrschenden Gesellschafter steuerpflichtig ist.

Zunächst wird eine „ausländische Gesellschaft“ definiert: Diese ist eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse im Sinne des Körperschaftsteuergesetzes, die weder Geschäftsleitung noch Sitz im Inland hat und die nicht gemäß § 3 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes von der Körperschaftsteuerpflicht ausgenommen ist.

Wenn ein unbeschränkt Steuerpflichtiger eine solche ausländische Gesellschaft beherrscht, dann sind die Einkünfte, für die diese Gesellschaft Zwischengesellschaft ist, bei dem unbeschränkt Steuerpflichtigen entsprechend seiner unmittelbaren und mittelbaren Beteiligung am Nennkapital steuerpflichtig.

Mittelbare Beteiligungen sind für die Steuerpflicht unbeachtlich, soweit bei einer die Beteiligung vermittelnden Person eine Hinzurechnungsbesteuerung erfolgt ist und die danach hinzugerechneten Einkünfte insgesamt keiner niedrigen Besteuerung im Sinne des § 8 Abs. 5 AStG unterliegen.

Unter bestimmten Voraussetzungen ist der Maßstab für die Gewinnverteilung für die Steuerpflicht der Einkünfte nach S. 1 zugrunde zu legen. Anzuwenden sind diese Bestimmungen auch auf einen beschränkt Steuerpflichtigen, soweit die Beteiligung an der ausländischen Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar einer gewerblich tätigen inländischen Betriebsstätte des Steuerpflichtigen zuzuordnen ist (§ 7 Abs. 1 AStG). Auf die Stimmrechte als Bezugsgröße für die Zurechnung kommt es nicht mehr an (Bundestag Drucksache 19/28652 Seite 52 zu Satz 3).

Die „Beherrschung“ und das für diese „maßgebende Wirtschaftsjahr“ werden neu definiert (§ 7 Abs. 2 AStG):

Ein unbeschränkt Steuerpflichtiger beherrscht die ausländische Gesellschaft dann, wenn

- dem Steuerpflichtigen allein oder zusammen mit ihm nahestehenden Personen
- am Ende des Wirtschaftsjahres der ausländischen Gesellschaft, in dem diese die Einkünfte nach Abs. 1 erzielt hat (maßgebendes Wirtschaftsjahr),



- mehr als die Hälfte der Stimmrechte oder mehr als die Hälfte der Anteile am Nennkapital unmittelbar oder mittelbar zuzurechnen sind oder
- unmittelbar oder mittelbar ein Anspruch auf mehr als die Hälfte des Gewinns oder des Liquidationserlöses dieser Gesellschaft zusteht.

Nahestehend ist dem Steuerpflichtigen eine Person unter den Voraussetzungen des § 1 Abs. 2 AStG. Eine Personengesellschaft oder Mitunternehmerschaft ist selbst nahestehende Person, wenn sie die Voraussetzungen des § 1 Abs. 2 AStG erfüllt (§ 7 Abs. 3 AStG).

Als dem Steuerpflichtigen nahestehend gelten außerdem auch Personen, die mit dem Steuerpflichtigen in Bezug auf die Zwischengesellschaft (ausländische Gesellschaft) durch abgestimmtes Verhalten zusammenwirken. Das Zusammenwirken durch abgestimmtes Verhalten wird widerlegbar unterstellt bei den unmittelbaren oder mittelbaren Gesellschaftern einer Personengesellschaft oder Mitunternehmerschaft, die an einer Zwischengesellschaft unmittelbar oder mittelbar beteiligt ist (§ 7 Abs. 4 AStG).

Sind die Bestimmungen des Investmentsteuergesetzes auf die Einkünfte anzuwenden, für die die ausländische Gesellschaft die Zwischengesellschaft ist, so haben die Vorschriften des Investmentsteuergesetzes Vorrang vor den Regeln des § 7 Abs. 1–4 AStG. Jedoch gilt der Vorrang nicht, wenn die den Einkünften zugrundeliegenden Geschäfte der Zwischengesellschaft zu mehr als einem Drittel mit dem Steuerpflichtigen oder ihm nahestehenden Personen betrieben werden (§ 7 Abs. 5 AStG). Bei der Berechnung des Drittels der Einkünfte der Zwischengesellschaft ist auf die Summe der Einkünfte aus Geschäften mit dem Steuerpflichtigen und ihm nahestehenden Personen abzustellen (Bundestag Drucksache 19/28652 Seite 54 zu Abs. 5).

## 2. Einkünfte von Zwischengesellschaften, § 8 AStG

Nach dem neu gefaßten § 8 Abs. 1 AStG ist eine ausländische Gesellschaft Zwischengesellschaft für hinzurechnungspflichtige Einkünfte, einschließlich Veräußerungsgewinnen,

- a) die einer niedrigen Besteuerung im Sinne des Abs. 5 unterliegen und
- b) nicht stammen aus
  - der Land- und Forstwirtschaft,
  - der Herstellung, Bearbeitung, Verarbeitung oder Montage von Sachen, der Erzeugung von Energie sowie dem Aufsuchen und der Gewinnung von Bodenschätzen,
  - dem Betrieb von Versicherungsunternehmen, Kreditinstituten und Finanzdienstleistungsinstituten, die einer wesentlichen wirtschaftlichen Tätigkeit im Sinne des Abs. 2 nachgehen,
  - dem Handel, soweit nicht Ausnahmen gelten,
  - Dienstleistungen, soweit nicht Ausnahmen gelten,
  - Vermietung und Verpachtung, wenn nicht Ausnahmen gelten,

- Bezügen aus Beteiligungen an anderen Körperschaften (im Sinne des § 8b Abs. 1 KStG), sofern nicht Ausnahmen gelten,
- der Veräußerung eines Anteils an einer anderen Gesellschaft sowie aus der Auflösung oder der Herabsetzung ihres Kapitals, sofern nicht Ausnahmen gelten,
- Umwandlungen, soweit die Geltung nicht ausgeschlossen ist.

Einkünfte, für die die ausländische Gesellschaft Zwischengesellschaft ist, unterliegen einer niedrigen Besteuerung, wenn die Belastung dieser Einkünfte durch Ertragsteuern weniger als 25% beträgt, ohne daß dies auf einem Ausgleich mit Einkünften aus anderen Quellen beruht. Die Einkünfte sind nach § 10 Abs. 3 AStG zu ermitteln.

Einer Belastung durch Ertragsteuern von weniger als 25% ist gleichgestellt, wenn Ertragsteuern von mindestens 25% zwar rechtlich geschuldet, jedoch nicht tatsächlich erhoben werden.

Bei der Berechnung der Belastung sind Ansprüche des Steuerpflichtigen oder einer anderen Gesellschaft, an der der Steuerpflichtige beteiligt ist, einzubeziehen, die der Staat im Fall einer Gewinnausschüttung der ausländischen Gesellschaft dem Steuerpflichtigen oder dessen Beteiligungsgesellschaft gewährt (§ 8 Abs. 5 AStG).

Eine wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit setzt den Einsatz der für die Ausübung der Tätigkeit erforderlichen sachlichen und personellen Ausstattung in diesem Staat voraus. Erforderlich ist die selbstständige und eigenverantwortliche Ausübung der Tätigkeit durch hinreichend qualifiziertes Personal. Es sind nur Einkünfte der Gesellschaft zuzuordnen, die durch diese Tätigkeit erzielt werden und dies nur insoweit, als der Fremdvergleichsgrundsatz (§ 1 AStG) beachtet worden ist.

Eine ausländische Gesellschaft ist demnach dann nicht Zwischengesellschaft für hinzurechnungspflichtige Einkünfte, für die nachgewiesen wird, daß die Gesellschaft in dem Staat, in dem sie ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung hat, insoweit einer wesentlichen wirtschaftlichen Tätigkeit nachgeht. Dies gilt jedoch nur wenn die ausländische Gesellschaft ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung in einem Mitgliedstaat der EU oder in einem Vertragsstaat des GbR-Abkommens hat.

Jedoch ist die ausländische Gesellschaft als Zwischengesellschaft anzusehen, wenn sie ihre wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit überwiegend durch Dritte besorgen läßt (§ 8 Abs. 2 und 3 AStG).

Die Begünstigung der Einkünfte der ausländischen Gesellschaft aus einer wesentlichen wirtschaftlichen Tätigkeit greift jedoch dann nicht ein, wenn der Staat, in dem die Gesellschaft ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung hat, im Wege des zwischenstaatlichen Informationsaustausches keine Auskünfte erteilt, die zur Durchführung der Besteuerung erforderlich sind (§ 8 Abs. 4 AStG).

### 3. Freigrenze bei gemischten Einkünften, § 9 AStG

Die in § 9 AStG enthaltene relative Freigrenze von 10% und die die Anwendung der relativen Freigrenze einschränkende absolute Freigrenze von 80.000 Euro bleiben bestehen. Eingefügt wurde die Angabe des für die Erzielung der Einkünfte „maßgebenden Wirtschaftsjahrs“ im Sinne des § 7 Abs. 2 AStG. Berechnungsgrundlage sind nun die Einkünfte anstelle der vorherigen Bruttoerträge. Die Freigrenze von 80.000 Euro findet nur noch für den Steuerpflichtigen und nicht mehr für die Gesellschaft Anwendung.

§ 9 AStG enthält nun folgende Regelung:

Für die Ermittlung der hinzurechnungspflichtigen Einkünfte (§ 7 Abs. 1) sind die Einkünfte eines maßgebenden Wirtschaftsjahres (§ 7 Abs. 2), für die eine ausländische Gesellschaft Zwischengesellschaft ist, außer Ansatz zu lassen, wenn die Einkünfte nicht mehr als 10% der gesamten Einkünfte der ausländischen Gesellschaft betragen. Dies setzt aber voraus, daß die bei einem Steuerpflichtigen hiernach außer Ansatz zu lassenden Beträge insgesamt 80.000 Euro nicht übersteigen.

### 4. Hinzurechnungsbetrag, § 10 AStG

Die Bestimmungen in § 10 AStG wurden zum Teil neu gefaßt (Abs. 1) oder neu eingefügt (Abs. 5 und 6) und teilweise angepaßt (Abs. 2 bis 4). Die Ermittlung des Hinzurechnungsbetrags ist in den Absätzen 1 und 6 geregelt, die der Hinzurechnungsbetragsqualifizierung in Abs. 2 und die Ermittlung der Zwischeneinkünfte in den Absätzen 3 bis 5 (Bundestag Drucksache 19/28652 Seite 58 zu § 10 Allgemeines). Ergeben sich nach § 7 Abs. 1 positive steuerpflichtige Einkünfte, so sind diese bei dem Steuerpflichtigen als Hinzurechnungsbetrag anzusetzen. Die Hinzurechnung entfällt, wenn sich ein negativer Hinzurechnungsbetrag ergibt (§ 10 Abs. 1 AStG). Ausgeschlossen sind die Verrechnung eines negativen Hinzurechnungsbetrages mit positiven Einkünften aus anderen Einkunftsquellen einerseits und der Verlustausgleich zwischen Ober- und Untergesellschaft im Falle nachgeschalteter Zwischengesellschaften mit dem Wegfall des § 14 AStG andererseits (Bundestag Drucksache 19/28652 Seite 58 zu § 10 Abs. 1).

Der Hinzurechnungsbetrag ist in Höhe der Erträge zu mindern, soweit die dem Hinzurechnungsbetrag zugrundeliegenden Einkünfte oder Einkunftsquellen zu Erträgen des Steuerpflichtigen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 3 des Einkommensteuergesetzes i. V. m. § 16 Abs. 1 Nr. 2 des Investmentsteuergesetzes oder im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 3a des Einkommensteuergesetzes i. V. m. § 34 Abs. 1 Nr. 2 des Investmentsteuergesetzes führen (§ 10 Abs. 6 AStG).

### 5. Kürzungsbetrag bei Beteiligung an ausländischer Gesellschaft, § 11 AStG

Bisher wurde im Ausschüttungsfall eine Anrechnung der vorherigen Hinzurechnungsbesteuerung ohne etwaige zeitliche Beschränkungen vorgesehen. Diese Systematik wurde aufgegeben. Stattdessen ist jetzt im Ausschüttungsfall bei

der Ermittlung der Summe der Einkünfte ein Kürzungsbetrag abzuziehen, soweit in den Vorjahren Hinzurechnungsbeträge als sogenanntes Hinzurechnungskorrekturvolumen gesondert festgestellt wurden (Bundestag Drucksache 19/28652 Seite 59 zu § 11 Allgemeines).

Bei der Ermittlung der Summe der Einkünfte ist ein nach Abs. 2 zu ermittelnder Kürzungsbetrag abzuziehen, wenn der Steuerpflichtige aus der Beteiligung an einer ausländischen Gesellschaft, für die Hinzurechnungsbeträge nach § 10 Abs. 2 bei ihm der Einkommen- oder Körperschaftsteuer unterlegen haben, Bezüge im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1, Nr. 3 oder Nr. 3a EStG i. V. m. § 16 Abs. 1 Nr. 1 oder § 34 Abs. 1 Nr. 1 Investmentsteuergesetzes erhalten hat (§ 11 Abs. 1 AStG).

Der Kürzungsbetrag entspricht dem Betrag, der als Bezug im Sinne der unter Absatz 1 bezeichneten Vorschriften bei dem Steuerpflichtigen steuerpflichtig ist. Der Kürzungsbetrag ist begrenzt auf den Betrag der steuerpflichtigen Bezüge im Falle einer Vollausschüttung (§ 11 Abs. 2 AStG).

In einem gesonderten Feststellungsverfahren nach § 18 AStG ist für jeden Steuerpflichtigen das am Schluß eines Veranlagungszeitraums verbleibende Hinzurechnungskorrekturvolumen im Sinne des Abs. 3 S. 2 festzustellen. Es kann nicht negativ werden (§ 11 Abs. 3 AStG).

### 6. Steueranrechnung, § 12 AStG

Nach dem neu gefaßten § 12 AStG ist die Anrechnung der von der Zwischengesellschaft entrichteten Steuern sowie die Anrechnung einer vorgeschalteten Hinzurechnungsbesteuerung zulässig. Damit sollen unangemessene Steuervorteile ausgeglichen werden (Bundestag Drucksache 19/28652 Seite 62 zu § 12 Allgemeines).

Nachdem die Abzugsmöglichkeit der Steuern gemäß § 10 Abs. 1 AStG weggefallen ist, ist nach dem neugefaßten § 12 Abs. 1 ein Antrag des Steuerpflichtigen nicht mehr erforderlich. Die Anrechnung der Steuern vom Einkommen bleibt erhalten. § 12 Abs. 1 S. 2 ist der bisherige § 10 Abs. 1 S. 3 AStG (Bundestag Drucksache 19/28652 Seite 62 zu § 12 Abs. 1).

Der ebenfalls neugefaßte Abs. 2 sieht vor, daß die im Ausland auf einen nach dortigem Recht festgesetzten Hinzurechnungsbetrag erhobene Steuer auf die Einkommen- oder Körperschaftsteuer des Steuerpflichtigen, die auf den Hinzurechnungsbetrag entfällt, angerechnet werden kann.

Die Vorschriften des § 34c Abs. 1 EStG und des § 26 Abs. 1 und 2 S. 1 KStG sind bei der Anrechnung auf den Gesamtbetrag der Anrechnungsbeträge nach den Abs. 1 und 2 entsprechend anzuwenden (§ 12 Abs. 3 AStG).

### 7. Beteiligung an Kapitalgesellschaften, § 13 AStG

Vollständig neu eingefügt wurde § 13 AStG. Abweichend von den Vorschriften der §§ 7–12 AStG sind die Einkünfte bei dem unbeschränkt Steuerpflichtigen entsprechend seiner unmittelbaren oder mittelbaren Beteiligung am Nenn-



kapital dieser Gesellschaft steuerpflichtig, wenn der unbeschränkt Steuerpflichtige unmittelbar oder mittelbar an einer ausländischen Gesellschaft beteiligt ist und die Einkünfte der Gesellschaft aus Einkünften mit Kapitalanlagecharakter bestehen und die Einkünfte einer niedrigen Besteuerung unterliegen. Der Steuerpflichtige muß die Gesellschaft nicht im Sinne des § 7 Abs. 1 S. 1 AStG beherrschen. § 7 Absatz 1 S. 2 und 3 gilt entsprechend. Die Steuerpflicht entfällt, wenn die Einkünfte mit Kapitalanlagecharakter nicht mehr als 10% der gesamten Einkünfte betragen, und die beim Steuerpflichtigen hiernach außer Ansatz zu lassenden Beträge insgesamt 80.000 Euro nicht übersteigen. Ist die Beteiligung geringer als ein Prozent, so ergibt sich die Steuerpflicht nur, wenn die Einkünfte der ausländischen Gesellschaft ausschließlich oder nahezu ausschließlich aus Einkünften mit Kapitalanlagecharakter bestehen und mit der Hauptgattung der Aktien der ausländischen Gesellschaft kein wesentlicher und regelmäßiger Handel an einer Börse stattfindet (§ 13 Abs. 1 AStG).

Einkünfte mit Kapitalanlagecharakter sind in § 13 Abs. 2 AStG definiert. Zu den Einkünften mit Kapitalanlagecharakter gehören auch die Einkünfte aus einer Gesellschaft im Sinne des § 16 des REIT-Gesetzes vom 28.05.2007, wenn nicht mit der Hauptgattung der Aktien der ausländischen Gesellschaft an einer Börse gehandelt wird (§ 13 Abs. 3 AStG). Wenn auf die Einkünfte mit Kapitalanlagecharakter die Vorschriften eines Investmentsteuergesetzes anzuwenden sind, dann sind die Bestimmungen der Abs. 1 bis 4 nicht anwendbar (§ 13 Abs. 5 AStG).

#### **V. Familienstiftungen – Steuerpflicht von Stiftern, Bezugsberechtigten und Anfallsberechtigten, § 15 AStG**

Die Bestimmungen in § 15 AStG für Familienstiftungen wurden wegen der Änderungen in den §§ 7–14 AStG angepaßt. Die Anrechnung der Steuern vom Einkommen auf die Einkommen- oder Körperschaftsteuer des Stifters oder der bezugs- oder anfallsberechtigten Person wird nun selbstständig in Abs. 5 geregelt.

#### **VI. Gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen, § 18 AStG**

Aufgrund der Änderungen in den §§ 7–13 AStG werden die Bestimmungen in § 18 AStG zur Feststellung der Besteuerungsgrundlagen zum Teil neu gefaßt. Die Besteuerungsgrundlagen für die Anwendung der §§ 7–13 werden gesondert festgestellt. Sofern an der ausländischen Gesellschaft mehrere Steuerpflichtige unmittelbar oder mittelbar beteiligt sind, wird die gesonderte Feststellung ihnen gegenüber einheitlich vorgenommen (§ 18 Abs. 1 S. 1 und 2 AStG).

Eine Erklärung zur gesonderten Feststellung hat jeder der an der ausländischen Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar beteiligten Steuerpflichtigen nach amtlich vor-

geschriebenem Vordruck abzugeben und eigenhändig zu unterschreiben. Wird geltend gemacht, daß eine Hinzurechnung unterbleibt, so muß dies nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck nur angezeigt und eigenhändig unterschrieben werden (§ 18 Abs. 3 AStG). Eine Außenprüfung zur Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen ist nun bei jedem Steuerpflichtigen zulässig (§ 18 Abs. 5 AStG).

#### **VII. Bestimmungen über die Anwendung von Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, § 20 AStG**

Die Bestimmungen wurden angepaßt und Abs. 2 neugefaßt: Die Doppelbesteuerung ist nicht durch Freistellung, sondern durch Anrechnung der auf diese Einkünfte erhobenen ausländischen Steuern zu vermeiden, wenn Einkünfte in der ausländischen Betriebsstätte eines unbeschränkt Steuerpflichtigen anfallen und sie aufgrund eines DBA von der Besteuerung auszunehmen sind und die Einkünfte als Zwischeneinkünfte steuerpflichtig wären, falls diese Betriebsstätte eine ausländische Gesellschaft wäre (§ 20 Abs. 2 AStG).

#### **VIII. Anwendungsvorschriften, § 21 AStG**

Die Fassung des ATAD-Umsetzungsgesetzes vom 25.06.2021 tritt nach den Anwendungsvorschriften des § 21 ASGG zeitlich und nach Vorschriften gestaffelt in Kraft.

#### **XI. Fazit**

Aufgrund der neuen Bestimmungen im ATAD-Umsetzungsgesetz werden die Anwendungsfälle des Außensteuergesetzes, insbesondere der Wegzugsbesteuerung und der Hinzurechnungsbesteuerung, erheblich ausgeweitet. Es ist anzunehmen, daß das erklärte Ziel des Gesetzes, die Steuervermeidung durch Beteiligungsgestaltungen und Verschieben von Gewinnen zu vermindern, größtenteils erreicht wird.



Neuaufgabe.

## Topaktueller Leitfaden.

WWW.BOORBERG.DE

### Der Verein im Zivil- und Steuerrecht

begründet von Dr. Rudi W. Märkle, Ministerialdirigent a.D., ehemals Leiter der Steuerabteilung beim Ministerium für Finanzen Baden-Württemberg, und Professor Matthias Alber, Hochschule für öffentliche Verwaltung und Finanzen Ludwigsburg, Dipl.-Finanzwirt (FH), bearbeitet von Professor Matthias Alber, Hochschule für öffentliche Verwaltung und Finanzen Ludwigsburg, Dipl.-Finanzwirt (FH), Wolfgang Horn, Oberregierungsrat a.D., ehemals bei der Oberfinanzdirektion Karlsruhe, Andreas Leis, Oberregierungsrat beim Ministerium für Finanzen Baden-Württemberg, und Jürgen Wagner LL.M., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht, Konstanz/Zürich/Vaduz

2022, 13., vollständig überarbeitete Auflage, 670 Seiten, € 79,80

ISBN 978-3-415-04921-5

Dieses Standardwerk ist ein fundierter Ratgeber vor allem in steuerlichen, gemeinnützigkeits- und spendenrechtlichen sowie in zivilrechtlichen Fragen rund um den Verein. Die Autoren haben das Handbuch für die 13. Auflage in weiten Teilen vor allem aufgrund des Ehrenamtsstärkungsgesetzes überarbeitet. Sie gehen dabei ausführlich ein auf die inzwischen in Kraft getretenen, für Vereine **wichtigen Änderungen**

- zur Begrenzung der Haftung von ehrenamtlich tätigen Vereinsvorständen, anderen ehrenamtlichen Organmitgliedern und besonderen Vertretern sowie »normalen« Vereinsmitgliedern,
- durch die Verlängerung des Zeitraums für die zeitnahe Mittelverwendung und die Einführung der Wiederbeschaffungsrücklage,
- bei der Gemeinnützigkeit,
- im Lohnsteuerrecht,
- im Umsatzsteuerrecht,
- zu den Ausnahmen von der zeitnahen Mittelverwendung,
- zu Kooperationen und Bildung von Holdingstrukturen bei gemeinnützigen Vereinen.

Die Verfasser haben zudem die **neue Rechtsprechung** der Zivilgerichte, der Finanzgerichte, des Bundesfinanzhofs sowie des Europäischen Gerichtshofs eingearbeitet.

 BOORBERG



## Arbeitsgrundlage für die Praxis.

WWW.BOORBERG.DE

### Die rechtlichen und steuerlichen Wesensmerkmale der verschiedenen Gesellschaftsformen

Vergleichende Tabellen

von Professor Dr. Heinz Stehle, Wirtschafts-  
prüfer und Steuerberater, Dr. Anselm Stehle,  
Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, und  
Professor Dr. Wolfgang Hirschberger, Wirt-  
schaftsprüfer und Steuerberater

2021, 23. Auflage, 96 Seiten, € 28,-

ISBN 978-3-415-06952-7



Leseprobe unter  
[www.boorberg.de/9783415069527](http://www.boorberg.de/9783415069527)

Das Buch bietet die **einzige Gesamtübersicht** der handelsrechtlichen, gesellschaftsrechtlichen und steuerrechtlichen Wesensmerkmale der wichtigsten Gesellschaftsformen in vergleichenden Tabellen. Umfangreiche Änderungen, vor allem durch die **Corona-Gesetze**, sind in die 23. Auflage eingearbeitet.

In einer kurzen Einführung geben die Autoren allgemeine begriffliche Erklärungen und zeigen die grundsätzlichen Strukturmerkmale und Rechtsquellen auf. Die vergleichende tabellarische Darstellung ist in zwei Hauptteile gegliedert, einen handelsrechtlichen und einen steuerlichen.

Der erste Teil enthält eine Übersicht über die rechtlichen Wesens- und Unterscheidungsmerkmale der **verschiedenen Unternehmensformen**, wobei zu wesentlichen Kriterien in knapper Form Stellung genommen wird. Der handelsrechtliche Bereich wurde vollständig aktualisiert und an die Rechtsentwicklung angepasst.

In der zweiten Übersicht wird die **steuerliche Behandlung** der Gesellschaften und der Gesellschafter nach den wichtigsten Steuerarten dargestellt. Hier sind insbesondere auch die einschlägigen EU-Vorgaben berücksichtigt.

 BOORBERG

## Steuerpflichtiger Schadenersatz bei gewerblich tätigen Publikumspersonengesellschaften – alles klar?

Prof. Dr. Thomas Zacher, MBA, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht sowie für Bank- und Kapitalmarktrecht, Steuerberater, Rechtsanwälte Zacher & Partner, Köln und Fachhochschule der Wirtschaft, Bergisch Gladbach

### 1. Fünf neue Entscheidungen des IV. Senats des BFH

Am 17.03.2021 hat der IV. Senat des BFH in mehreren Entscheidungen judiziert, daß Schadenersatzleistungen wegen Aufklärungsmängeln im Rahmen der (bürgerlich-rechtlichen) Prospekthaftung steuerbare Einkünfte im Rahmen der Einkommensteuer seien.<sup>1</sup> Als – in den entsprechenden Verfahren durch das Finanzgericht aufklärungsbedürftige – Fragestellung hat er es angesehen, ob diese Einkünfte dem laufenden Sonderbetriebsgewinn nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG oder einem etwaigen Veräußerungsgewinn nach § 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG der betreffenden Anleger und Kommanditisten zuzuordnen seien. Schließlich hat der BFH judiziert, daß die den Schadenersatzanspruch ergänzenden Zinszahlungen steuerlich das Schicksal der Beurteilung der Schadenersatzleistung teilen, da sie nach § 20 Abs. 8 EStG vorrangig zu der Einkunftsart gehören, zu der die verzinsliche Forderung gehört. Dementsprechend seien diese ebenfalls entweder dem Sonderbetriebsgewinn des Mitunternehmers oder dem Gewinn aus der Veräußerung des Mitunternehmeranteils zuzuordnen. Diese Urteile sind viel beachtet und z. T. auch bereits kommentiert worden.<sup>2</sup> Die darin zum Ausdruck kommende Grundaussage zur Steuerbarkeit derartiger Einkünfte im Allgemeinen und im Speziellen im Hinblick auf die Zuordnung ebenfalls zu den im Rahmen der Kapitalanlage beabsichtigten Einkünften aus Gewerbebetrieb“ überrascht nicht.<sup>3</sup> Sie wird auch vielfach als folgerichtig und wenig überraschend charakterisiert.<sup>4</sup>

Tatsächlich stellt sie für diejenigen, welche sich vertieft im Bereich der Schnittstelle zwischen Kapitalanlagerecht und Steuerrecht bewegen, keine unerwartete Neuerung dar. Auch wenn sie dementsprechend als „erwartet“ erscheinen mag, ist doch zunächst darauf hinzuweisen, daß gerade hier in einem gewissen Umfang im Verhältnis zwischen Zivilgerichtsbarkeit und Finanzrechtsprechung eine Art „umgekehrte Maßgeblichkeit“ in anderer Form beobachtet werden konnte:

Während sich die Finanzgerichte einzelfallbezogen und sehr differenziert zu den ihnen vorgelegten Fällen geäußert haben, hat die zivilrechtliche Rechtsprechung – bei der dort als Vorfrage zur Bemessung des Schadenersatzes zu beurteilenden Frage, ob die Schadenersatzleistung ggf.

ihrerseits wieder steuerbar und steuerpflichtig wäre – generalisierend die Auffassung vertreten, daß selbstverständlich von einer entsprechenden steuerlichen Belastung auszugehen wäre. Dies führte wiederum auf zivilrechtlicher Ebene dazu, daß ggf. anfänglich eingetretene sog. Steuervorteile in Form von verrechenbaren Verlusten aus der entsprechenden Einkunftsart, hier also den Einkünften aus Gewerbebetrieb, nicht schadensmindernd zu berücksichtigen waren, weil – so die Rechtsprechung der Zivilgerichte – jedenfalls bei überschlüssiger Betrachtung durch die Steuerpflicht des Schadenersatzes bzw. der Rückabwicklung insoweit wiederum eine – ungefähre – Kompensation eintrete,<sup>5</sup> was dann insoweit folgerichtig eine genauere Feststellung dieser steuerlichen Effekte im Zivilrechtsstreit entbehrlich machte. Auffällig ist nun, daß sich gerade insoweit die hiermit nur „mittelbar“ befaßte Zivilrechtsprechung sehr weit mit grundsätzlichen Aussagen steuerlicher Art „vorgewagt“ hatte,<sup>6</sup> sondern auch, daß nun umgekehrt der BFH im Rahmen der Beurteilung von Steuerbarkeit, Steuerpflicht und Einkunftsart seinerseits umfangreich auf die zivilrechtliche Rechtsprechung des BGH hierzu Bezug nimmt. Offensichtlich stellt es für ihn ein jedenfalls wichtiges Begründungselement für die Zuordnung zur Sphäre der betrieblichen (Beteiligungs-) Einkünfte dar, daß dies (auch) durch die Zivilgerichte in ständiger Rechtsprechung so gesehen würde.<sup>7</sup> Die – danach – so zu bewertende Schadenersatzleistung stehe damit sachlich und wirtschaftlich im engen Zusammenhang mit den entsprechenden Einkünften des Anlegers als Mitunternehmer. Als einzigen grundlegenden Einwand hiergegen prüft der BFH lediglich noch das Argument, daß die schadensstiftende Handlung bzw. Unterlassung in Form der mangelhaften

1 Vgl. BFH, Urteil vom 17.03.2021 – IV R 20/18, IV R 21/18.

2 Vgl. z. B. *Redigg*, DB 2021, S. 2663 f. und zahlreiche Online-Urteilsanmerkungen.

3 Vgl. etwa im Überblick *Schmitt-Loschelder*, EStG, 40. Auflage, § 4 Rz. 460, darüber hinaus z. B. *Meyer*, BKR 2016, S. 309 ff. zur Behandlung von „Grau-Markt-Investitionen“.

4 Vgl. *Redigg*, a. a. O.

5 *Meyer*, a. a. O., m. w. N. aus der Rspr.

6 Vgl. hierzu *Verfasser*, *steueranwaltsmagazin* 2020, 60 ff.

7 Vgl. Rz. 26–30 des Urteils BFH, IV R 20/18.

bzw. unterbliebenen Aufklärung im entsprechenden Prospekt zeitlich vor der Begründung der Mitunternehmerstellung und damit der eigentlichen Aufnahme der gewerblichen Tätigkeit stattgefunden habe. Insoweit verweist er allerdings auf seine in der Tat grundsätzlich feststehende Rechtsprechung, daß auch vor der eigentlichen werbenden betrieblichen Tätigkeit entstandene Ausgaben im Rahmen der betrieblichen Einkünfte zu berücksichtigen seien,<sup>8</sup> was gleichsam spiegelverkehrt auch für die Beurteilung der Schadenersatzleistung gelten müsse. Es erscheint nachvollziehbar, daß insoweit der vielleicht zu spitzfindigen Argumentation, daß der Grund für die entsprechende Ersatzleistung doch zeitlich „vor“ der Begründung der Einkunftsart gelegen hätte, nicht gefolgt wurde.

## 2. Abweichung von der bisherigen Rechtsprechung?

Darüber hinaus war unter Berufung auf ein Urteil des IX. Senats<sup>9</sup> eingewandt worden, daß nach diesem Judikat steuerbare Einkünfte nicht vorlägen. Die jetzt ergangenen Entscheidungen lehnen die Heranziehung dieses Urteils schon deshalb ab, weil es sich um eine rein vermögensverwaltende Personengesellschaft gehandelt habe, die sich grundlegend von einer Mitunternehmerschaft unterscheidet. Bei ersterer kämen nur unter bestimmten Voraussetzungen überhaupt steuerbare private Veräußerungsgeschäfte in Betracht, was im Rahmen einer gewerblichen Tätigkeit nicht gelte. Ob überhaupt ein Gegensatz zu diesem Urteil vorliegt und ob dieser ggf. mit der unterschiedlichen Rechtsnatur von Mitunternehmerschaft und vermögensverwaltender Personengesellschaft zu begründen wäre,<sup>10</sup> erscheint indessen zweifelhaft. Denn in der Entscheidung vom 06.09.2016 war sehr genau danach differenziert worden, aufgrund welcher Umstände die Gegenleistung erbracht worden war. Nach den Feststellungen des Finanzgerichts spielte hierbei auch der Verzicht auf (weitere) Schadenersatzansprüche und die Rücknahme von Klagen eine Rolle. Der BFH hat also auch in diesem Urteil lediglich die Obliegenheit zu einer detaillierten steuerlichen Betrachtung der entsprechenden Schadenersatzleistung und ggf. eine (wirtschaftliche) Aufteilung dieser auf verschiedene Sachverhalte gefordert, was dementsprechend auch zur Zurückweisung an das FG führte. Ein selbst dort steuerbarer und steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn i.S.d. § 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG wurde nicht grundsätzlich verneint, war aber als genauer festzustellen betrachtet worden (vgl. § 23 Abs. 1 S. 4 EStG). Dies liegt nicht nur auf der Linie weiterer Urteile des BGH,<sup>11</sup> sondern dürfte sich auch im Hinblick auf die hier in Rede stehenden Einkünfte aus Gewerbebetrieb nicht als Gegensatz darstellen, welcher etwa eine Abkehr von der bisherigen Rechtsprechung eines anderen Senates kennzeichnen würde.

## 3. Weiterhin relevante Umstände des Einzelfalls

### 3.1 Kompensation für bestimmte (entgangene) Einkünfte, „Veräußerung“ oder „allgemeiner Schadenersatz“

Mit der bisherigen, wie auch der hier angesprochenen neueren Rechtsprechung des BFH bleibt es erforderlich, eine entsprechende Zuordnung einer – ggf. in einem einheitlichen Betrag ausgedrückten – Schadenersatzleistung im steuerlichen Sinne vorzunehmen. Dies gilt sowohl für gerichtlich ausgerichtete Beträge, als auch – und dort im besonderen Maße – für Zahlungen aufgrund (oft umfangreicher) Vergleiche, bei denen sich zivilrechtlich nicht immer die Notwendigkeit stellen mag, einzelne Teilbeträge einem bestimmten Rechtsgrund bzw. wirtschaftlichen Umstand zuzuordnen, wenn die Beteiligten eine Einigung über die Gesamtsumme gefunden haben. Mag es bei der sog. Prospekthaftung im engeren Sinne gegenüber dem Prospektverantwortlichen noch regelmäßig (nur) darum gehen, die auf – im Sinne einer gebotenen Aufklärung – fehlerhafter Grundlage erworbene Beteiligung im Sinne einer steuerlichen „Veräußerung“ rückabzuwickeln, so gilt dies insbesondere nicht automatisch im Verhältnis zu einem Verpflichteten aufgrund der Prospekthaftung im weiteren Sinne oder der sog. Vertriebshaftung. Zwar steht auch dort meist die Kompensation des mangelbehafteten Erwerbs der Beteiligung bzw. der Kapitalanlage generell im Vordergrund. Hinzukommen aber häufig noch weitere Aspekte, die steuerlich differenziert zu betrachten sind. Schon bei einer singulären Beteiligung kann statt der kompletten „Rückabwicklung“ gegen Rückzahlung der eingesetzten Mittel auch alternativ eine schlichte Schadenersatzzahlung unter Berücksichtigung des „Minderwerts“ der betreffenden Beteiligung, aber durchaus unter Beibehaltung dieser Beteiligung beim entsprechenden Anspruchsteller in Betracht kommen. Bei zur Aufklärung und Beratung verpflichtenden Finanzintermediären können auch oftmals mehrere, unterschiedliche Beteiligungen in Rede stehen, die alle – behauptet – fehlerbehaftet sind. Hier sind mannigfaltige Formen der teilweisen Rückabwicklung, des Ausgleichs lediglich eines Minderwerts und/oder des Verzichts auf weitergehende Ansprüche denkbar. Dies gilt in gleichem Maße, wenn – wie etwa bei Banken – zugleich noch Fragen der Ansprüche aus einem (oftmals zur Finanzierung der entsprechenden Beteiligungen eingegangenen) Darlehensverhältnis oder hiermit wiederum verbundener Schadenersatzansprüche bzw. Rückabwicklungsansprüche aufgrund erklärter Widerrufe in Rede stehen. Dies zu trennen bzw. in wirtschaftlichem und damit auch steuerlichem Sinne zuzuordnen, mag nicht immer einfach sein. Auch nach den neu-

8 Unter Verweis auf die ständige Rechtsprechung, vgl. z. B. BFH, Urteil vom 07.02.2018 – X RC 2010/16.

9 Urteil vom 06.09.2016 – IX R 44/14.

10 In diesem Sinne allerdings auch *Redigg*, a.a.O.

11 Vgl. etwa BGH, Urteil vom 10.11.2020 – IX R 32/19.



eren Entscheidungen des BFH bleibt dies als grundlegende Vorfrage jedoch Voraussetzung für eine entsprechende steuerliche Einordnung, wie auch die – nachfolgend noch anzusprechende – Unterscheidung zwischen der Sphäre der laufenden Einkünfte und eines entsprechenden Veräußerungsgewinns zeigt, welche der BFH ausdrücklich adressiert.

Ist eine Zuordnung zu den „normalen“ Einkunftsarten auch unter Berücksichtigung der relativ großzügigen Rechtsprechung zum zeitlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang nicht möglich, verbleibt ggf. noch eine Zuordnung zu den sonstigen Einkünften nach § 22 Nr. 3 EStG. Die auch „neben“ Einkünften aus Gewerbebetrieb (soweit sie diesen nicht zuzuordnen sind) in Betracht kommenden sonstigen Leistungen stellen aber keineswegs einen allgemeinen Aufgangtatbestand dar. Soweit in Betracht kommende „Leistungen“ des in Rede stehenden Steuerpflichtigen etwaig nur darin bestehen, weitere allgemein denkbare Ansprüche nicht in Betracht zu ziehen, (streitige) Verpflichtungen im Übrigen ordnungsgemäß zu bedienen und/oder Stillschweigen über die Angelegenheit zu bewahren, liegt eine im Gesetzessinne steuerbare sonstige Leistung kaum vor.<sup>12</sup>

### 3.2 „Gewerbliche“ Einkünfte?

Auch wenn danach ein konkreter Ausgleich für die fehlerhaft eingegangenen Beteiligung bzw. dort nicht realisierte Einkünfte in Betracht kommt, ist im Einzelfall näher zu prüfen, ob diese tatsächlich gewerbliche Einkünfte hervorgebracht hat bzw. hätte hervorbringen sollen. Dies ist grundsätzlich nach den allgemeinen Abgrenzungskriterien für die betreffende Einkunftsart zu prüfen. Eine besondere Gruppe bilden diejenigen Fälle, in denen tatsächlich die vorgespielte Einkunftsart nie realisiert wurde, oder ggf. eine (steuerlich) andere Einkunftsart. Insbesondere bei nicht lediglich erfolglosen, sondern mit krimineller Energie angebotenen Beteiligungen wurden oft die vorgespiegelten Einkünfte tatsächlich nie oder nur zu einem allenfalls geringen Teil erzielt, und dies entsprach auch durchaus der ursprünglichen Planung der Initiatoren und oft auch der geschäftsführenden Gesellschafter. Zu dieser Gruppe gehören auch im weiten Maße die sog. Schneeballsysteme, bei denen oft langjährig Scheinrenditen erwirtschaftet wurden, welche allerdings tatsächlich nicht aus Erträgen einer gewerblichen (oder sonstigen) Tätigkeit resultierten, sondern nur aus den späteren Einzahlungen weiterer gewonnener Anleger. Insoweit hat die Rechtsprechung mit Recht judiziert, daß es nicht auf die tatsächlich (nicht) realisierte Einkunftsart ankommt, sondern auf diejenige, welche nach dem Vorstellungsbild des Anlegers bzw. Mitunternehmers hätte bei vernünftiger Betrachtung realisiert werden sollen.<sup>13</sup> Insoweit kann es also durchaus dazu kommen, daß auch gewerbliche „Scheineinkünfte“ in Betracht zu ziehen sind, selbst wenn objektiv eine gewerbliche Tätigkeit tatsächlich niemals entfaltet wurde und dies nach dem internen Willen der Verantwortlichen auch nicht beabsichtigt war. Konse-

quenterweise muß nach der neueren Rechtsprechung aber auch insoweit eine entsprechende Folge für die Steuerbarkeit und Einkunftsart der entsprechenden Kompensationsleistungen, soweit sie gerade in diesen Fällen überhaupt realisiert werden können, in Betracht gezogen werden.

Ähnliches gilt auch für die Fälle, die mit der vorgenannten Gruppe manchmal einhergehen, aber darüber hinaus auch unabhängig hiervon zu betrachten sind. Werden entsprechende Anlagemodelle, regelmäßig mit Auslandsbezug, unbewußt so dargestellt, daß eine Zuordnung zu den – deutschen – Einkunftsarten schwierig erscheint, enthebt dies gleichwohl nicht von der entsprechenden „Als-Ob-Betrachtung“. Es ist dann ggf. festzustellen, wie nach einer Parallelwertung entsprechend den deutschen Maßstäben (allerdings ggf. unter Beachtung eines eventuellen DBA) die im Ausland tatsächlich oder vermeintlich realisierten bzw. zu realisierenden Einkünfte einzuordnen wären.<sup>14</sup> Danach muß sich dann folgerichtig auch die Bewertung der hierauf entfallenden Schadenersatzansprüche richten.

### 3.3 Laufende Einkünfte oder Veräußerung

Der BFH selbst betont in seinen Entscheidungen vom 17.03.2021 schließlich noch die notwendige Unterscheidung zwischen der Sphäre der laufenden Einkünfte in Form von Sonderbetriebseinnahmen der entsprechenden Anleger oder ihre möglichen Veräußerungsgewinne, die beide durch eine Schadenersatzleistung verwirklicht werden könnten. Angesichts z.T. unterschiedlicher Steuerfolgen bis hin zu Steuerfreibeträgen und Steuersätzen ist diese Unterscheidung auch keineswegs akademisch. Der BFH stellt insoweit die Leitlinie auf, daß es darauf ankäme, ob „die Beteiligung selbst oder jedenfalls ihre wesentlichen Bestandteile“ im Hinblick auf Mitunternehmerisiko und Mitunternehmerinitiative Zug um Zug gegen die Schadenersatzleistung, oder ob nur „einzelne“ vermögenswerte Ansprüche abgetreten werden.<sup>15</sup> Dies hängt ggf. von der dem Sachverhalt unterliegenden zivilrechtlichen Grundlage ab, also regelmäßig dem entsprechenden Urteil oder Vergleich. Da die bisherigen Feststellungen des Finanzgerichts dies nicht geklärt hätten, wurde die Sache zurückverwiesen, auch für die Feststellung des Besteuerungszeitpunktes.

Dies mag in der Mehrzahl der Fälle, insbesondere bei zivilgerichtlichen Entscheidungen, relativ leicht zu entscheiden sein, in denen eine „vollständige Rückabwicklung“ tenoriert wird.<sup>16</sup> Umgekehrt wird es in den Fällen, insbesondere der Prospekthaftung im weiteren Sinne bzw. der

<sup>12</sup> Vgl. z. B. BFH, Urteil v. 10.11.2000 – IX R 32/19.

<sup>13</sup> BFH, Urteil v. 27.03.2019 – I R 33/16; Urteil v. 07.02.2018 – X R 10/16.

<sup>14</sup> Z.B. BFH, Urteil v. 27.03.2019 – I R 33/16.

<sup>15</sup> Vgl. Rz. 38 f. und 46 ff. des Urteils BFH, IV R 20/18.

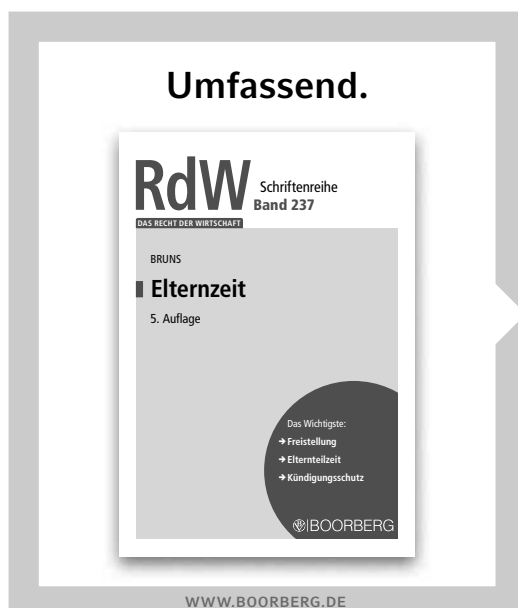
<sup>16</sup> Vgl. auch *Redigg*, a.a.O., der hierin kaum „sonderlich viel Aufwand“ sieht.

Vertriebshaftung, in denen der anspruchstellende Mitunternehmer seine Beteiligung behält und „lediglich“ einen Ausgleich für den zivilrechtlich festgestellten Minderwert erhält, unproblematisch zu der Einordnung als laufende Sonderbetriebseinnahmen kommen. Trotzdem verbleibt bei der Vielfalt denkbarer außergerichtlicher und ggf. einer Mehrzahl von Rechtsverhältnissen betreffenden Vereinbarungen durchaus eine signifikante Anzahl von Fällen, in denen erst recht nach der nochmaligen Betonung dieser notwendigen Entscheidung durch den BFH wiederum eine Aufteilung einer einheitlichen Vereinbarung und das „Forschen“ nach dem wirtschaftlich zu Grunde liegenden Sachverhalten unerlässlich sein wird. Dies kann im Einzelfall auch dazu führen, daß im Hinblick auf Teilbeträge laufende Sonderbetriebseinnahmen anzunehmen sind, im Hinblick auf andere Teilbeträge ein Veräußerungserlös. Gerade dort, wo Vergleiche zur Regelung umfänglicher in Streit stehender Rechtsverhältnisse in Rede stehen, bleibt es also zumindest aus steuerlicher Sicht sinnvoll, sich auch Gedanken um die mögliche steuerliche Zuordnung der Beträge und ggf. eine Aufteilung dieser zu machen.

#### 4. Fazit

Die Rechtsprechung des IV. Senates aus 2021 zu den steuerlichen Folgen der Prospekthaftung bei gewerblichen Mitunternehmenschaften hat zunächst einmal für die Praxis – eher klarstellend als unerwartet – eindeutig geklärt, daß

solche Schadenersatzansprüche das Schicksal der in Rede stehenden Einkünfte aus Gewerbebetrieb teilen und damit im Grundsatz steuerbar und steuerpflichtig sind. Trotzdem bleibt es jedoch unerlässlich, im Einzelfall nicht nur genau zu prüfen, wofür die in Rede stehende Schadenersatzleistung tatsächlich erfolgt, und diese ggf. sogar in einzelne wirtschaftliche Bestandteile aufzugliedern. Darüber hinaus bleibt es auch nach dieser Zuordnung stets Aufgabe des steuerlichen Beraters zu prüfen, ob tatsächlich – ggf. nach der Vorstellung des Anlegers – gewerbliche Einkünfte in Rede stehen. Schließlich ist – dies wird nunmehr nochmals betont – auch innerhalb dieser Einkunftsart eine konkrete Zuordnung zu den laufenden Einkünften einerseits oder einer Veräußerung des Mitunternehmeranteils andererseits unerlässlich, zumal diese auch Auswirkungen auf die damit verbundene Steuerbelastung für den in Rede stehenden Steuerpflichtigen haben kann. Verfahrensrechtlich wird dies – gerade bei fehlgeschlagenen oder gar unseriösen Mitunternehmenschaftsverhältnissen – nicht gerade dadurch vereinfacht, daß entsprechend den allgemeinen Regelungen solche Feststellungen primär im Rahmen der gesonderten und einheitlichen Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 180 AO vorzunehmen sind. Wie auch die jetzt entschiedenen Fälle zeigen, ist insoweit aber die Rechtsprechung großzügig, auch dem einzelnen Betroffenen eine persönliche Klagebefugnis in diesen Fällen zur Klärung „seiner“ Einkünfte zuzugestehen, ggf. auch ohne Mitwirkung der (hier bereits gelöschten) Mitunternehmenschaft.



#### Elternzeit

von Dr. Patrick Bruns, Rechtsanwalt und Fachanwalt für Arbeitsrecht, Baden-Baden und Achern

2021, 5. Auflage, 216 Seiten, € 28,90

Das Recht der Wirtschaft, Band 237

ISBN 978-3-415-07026-4

Der Leitfaden vermittelt einen umfassenden Überblick über die Vorschriften zur Elternzeit. Der Autor behandelt ausführlich die teilweise sehr verzweigten und detaillierten Sonderregelungen dieser Rechtsmaterie. Berücksichtigt sind zudem das Pflegezeitgesetz, das Familienpflegezeitgesetz, das Elterngeld Plus und die flexible Elternzeit.



Leseprobe unter  
[www.boorberg.de/9783415070264](http://www.boorberg.de/9783415070264)

**BOORBERG**

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 07 11/73 85-100 · 089/43 61 56 4  
TEL 07 11/73 85-343 · 089/43 60 00-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE

SC0222

# Strohmann und Hintermann im haftungs- und abschöpfungsrechtlichen Fokus

Rechtsanwalt Dipl. Finanzwirt *Rainer Biesgen* und Rechtsanwalt/Steuerberater *John Paul Fürus*<sup>1</sup>

In steueranwaltsmagazin 2020, 142 ff. haben wir uns mit unserem Beitrag „Strohmann und Hintermann in steuerlicher und steuerstrafrechtlicher Sicht“ mit den steuer- und steuerstrafrechtlichen Konsequenzen in der Mehrpersonen-Konstellation von Stroh- und Hintermann beschäftigt. Mit sog. Stroh- bzw. Hintermann-Situationen werden vertragliche Konstellationen und wirtschaftliche Abhängigkeiten beschrieben, in denen Geschäfte auf den ersten rein formalen Blick von einer Person ausgeübt werden, sich aber auf den zweiten Blick zeigt, daß diese formale Verantwortlichkeit nicht den tatsächlichen Gegebenheiten entspricht, und der formal eingesetzte Strohmann von einem Hintermann gesteuert wird.

Die Praxis zeigt, daß in vielen Fällen weitere Personen an diesem Geflecht beteiligt sind, sei es bewußt oder auch unbewußt. In der Regel besteht der Zweck dieser Strohmann-Hintermann-Konstellationen darin, den wirtschaftlichen Erfolg beim Hintermann eintreten zu lassen.<sup>2</sup> Erträge, hinsichtlich derer ggf. eine Steuerhinterziehung begangen wird, sollen in dessen Vermögen fließen. Inkriminierte Vermögenswerte aus solchen Taten können aber auch nicht nur beim Hintermann, sondern teilweise auch bei den formal eingesetzten Organen (Strohleuten) oder auch dem Unternehmen, z. B. einer juristischen Person, selbst verbleiben.

Von Gesetzes wegen soll dies nicht so bleiben und daher wird die Tatbeute in Form der durch die Steuerhinterziehung verkürzten Steuer nach den Regeln des Haftungs- und des Einziehungsrechts an den Fiskus zurückgeführt. In Konstellationen der „Kontenleihe“ kann auch das Anfechtungsrecht zur Anwendung kommen. Das bedeutet, daß im Nachgang zur Steuerfestsetzung gegenüber dem Steuerpflichtigen und zur steuerstrafrechtlichen Ahndung solche Konstellationen für die Beteiligten oft auch mit weiteren wirtschaftlichen Konsequenzen verbunden sind, die in Form einer haftungsrechtlichen, anfechtungsrechtlichen oder einziehungsrechtlichen<sup>3</sup> Entscheidung erfolgen.

Wir haben uns deshalb entschlossen, den Beitrag aus steueranwaltsmagazin 2020, 142 ff. mit diesen Themen fortzusetzen. In der Praxis stellt sich insbesondere im Rahmen der Einziehungsmaßnahmen in Mehrpersonenverhältnissen oft die Frage nach dem richtigen Einziehungsadressaten. Der Bundesgerichtshof und Teile der Literatur haben in mehreren aktuellen Entscheidungen und Beiträgen zum Einziehungsadressaten Stellung genommen, die wir in diesem Beitrag ebenfalls aufgreifen möchten.

## I. Haftung

### 1. Haftung als Vertreter bzw. Verfügungsberechtigter

Neben der steuerstrafrechtlichen Ahndung kann auch die steuerliche Haftung sowohl für den Stroh- als auch für den Hintermann wesentlich sein. Nach seiner Rechtsnatur ist der steuerliche Haftungsanspruch ein abstrakter Anspruch des Steuergläubigers gegen den Haftungsschuldner auf das Entstehen für eine fremde Schuld.<sup>4</sup> Das bedeutet, Haftungsschuldner kann nur sein, wer selbst nicht Steuerschuldner ist.<sup>5</sup> Haftungsrechtliche Besonderheiten bestehen bei den Abzugssteuern.<sup>6</sup> Der Haftungsanspruch kann nach § 191 Abs. 1 Satz 1 AO durch Haftungsbescheid festgesetzt werden. Die Haftungsentscheidung ist eine Ermessensentscheidung des Finanzamts, die gerichtlich nur im Rahmen des § 102 Abs. 1 FGO auf Ermessensfehler hin überprüfbar ist. Die Haftung für fremde Steuerforderungen ergibt sich nicht nur aus der Abgabenordnung, sondern auch aus einer Reihe von Einzelsteuergesetzen und dem Zivilrecht.<sup>7</sup> Sie tritt ein, sobald der Haftungstatbestand verwirklicht ist.<sup>8</sup> Im Rahmen der Konstellationen mit Strohmann und Hintermann ist zunächst die Haftung nach § 69 AO i. V. m. §§ 34, 35 AO von Bedeutung.

Ist Steuerschuldner eine GmbH, so betrifft die Haftung gemäß § 69 AO i. V. m. § 34 AO deren formellen Geschäftsführer. Er kann als gesetzlicher Vertreter<sup>9</sup> für die Steueransprüche in Haftung genommen werden, soweit Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis<sup>10</sup> auf Grund einer vor-

1 *Rainer Biesgen* ist Partner und *John Paul Fürus* Rechtsanwalt in der Sozietät Wessing & Partner Rechtsanwälte mbB, Düsseldorf.

2 *Madauß* NZWiSt 2013, 332, 333.

3 Zur Neuregelung des Abschöpfungsrechtes siehe das Gesetz zur Reform der strafrechtlichen Vermögensabschöpfung vom 13.04.2017 BGBl. 2017 I S. 872 ff.

4 *Drüen* in Tipke/Kruse § 37 AO Rn. 7.

5 BFH vom 11.07.2001, VII R 29/99, BFH/NV 2002 S. 305; *Randt* in Joecks/Jäger/Randt § 370 AO Rn. 611; *Drüen* in Tipke/Kruse § 33 AO Rn. 5.

6 Vgl. hierzu *Drüen* in Tipke/Kruse § 37 AO Rn. 7.

7 Vgl. dazu *Loose* in Tipke/Kruse vor § 69 AO Rn. 22 ff.

8 *Loose* in Tipke/Kruse Vor § 69 AO Rn. 2.

9 §§ 6, 35 GmbHG.

10 § 37 AO.

sätzlichen oder grob fahrlässigen Verletzung der dem gesetzlichen Vertreter auferlegten Pflichten nicht oder nicht rechtzeitig festgesetzt oder erfüllt werden. Als solcher hat der formelle Geschäftsführer die steuerlichen Pflichten der von ihm vertretenen Gesellschaft zu erfüllen und auch dafür zu sorgen, daß die Steuern aus den von ihm verwalteten Mitteln entrichtet werden.<sup>11</sup> In diesen Angelegenheiten der Gesellschaft hat er die Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmannes anzuwenden.<sup>12</sup>

Die Verletzung einer Pflicht nach § 34 AO vorausgesetzt, ergibt sich die Haftung des Strohmannes nach §§ 69, 34 AO bereits aus der nominellen Bestellung und ohne Rücksicht darauf, ob die Geschäftsführung auch tatsächlich ausgeübt werden kann, und ob sie ausgeübt werden soll. Auch ist es für die Anwendbarkeit des § 34 AO nicht von Bedeutung, ob der wirksam bestellte Geschäftsführer auch im Handelsregister eingetragen wurde, da die Eintragung nur deklaratorischen Charakter hat.<sup>13</sup>

Der Strohmann kann sich vor der Haftung nicht damit entschuldigen, daß er funktionsloser „Strohmann“ eines faktischen Geschäftsführers gewesen ist; dieser Einwand greift nicht.<sup>14</sup>

Wer als Verfügungsberechtigter auftritt, hat gemäß § 35 AO dieselben Pflichten wie der gesetzliche Vertreter, soweit er sie rechtlich und tatsächlich erfüllen kann.<sup>15</sup> Verfügungsberechtigt trotz fehlender formaler Funktion im Sinne des § 34 AO ist häufig der Hintermann.<sup>16</sup> Hierbei kommt es jedoch stets auf die Umstände des Einzelfalls an. Der faktische Geschäftsführer haftet als Verfügungsberechtigter,<sup>17</sup> wenn er nach dem Gesamterscheinungsbild seines Auftretens nach außen die Geschicke des Unternehmens maßgeblich in die Hand genommen hat,<sup>18</sup> wobei der Begriff „Nach-außen“ nicht restriktiv angewendet wird.<sup>19</sup> Es ist nicht erforderlich, daß der faktische Geschäftsführer alle Funktionen eines Geschäftsführers übernimmt.<sup>20</sup> Es genügt, wenn er seinen Verfügungswillen auf irgendeine Weise durchsetzen kann. Auf die ausgeübte Funktion kommt es dabei nicht an.<sup>21</sup>

## 2. Haftung bei Steuerhinterziehung, § 71 AO

Eine vorsätzliche und vollendete Steuerhinterziehung kann nach § 71 AO zur Haftung des Beteiligten (Täter oder Teilnehmer) für den entstandenen Steuerschaden führen. Die Feststellungslast für das deliktische Handeln des Beteiligten trifft die Finanzverwaltung.<sup>22</sup> Eine Bindungswirkung aus einem vorher ergangenen Strafurteil besteht im Haftungsverfahren grundsätzlich nicht.<sup>23</sup> Das Finanzgericht kann sich jedoch die Feststellungen und Würdigungen des Strafgerichtes zu eigen machen,<sup>24</sup> welches in der Praxis auch häufig geschieht. Die Steuerschuldnerschaft schließt, wie bei den allgemeinen Haftungsregeln des § 69 AO, auch eine Haftung nach § 71 AO nicht aus.<sup>25</sup> Die Haftung trifft nicht nur den Täter, auch der Teilnehmer an der Tat kann nach § 71 AO in Haftung genommen werden.

Eine Steuerhinterziehung ist auch bereits vollendet, wenn unrichtige Angaben in Erklärungen zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 180 Abs. 1 Nr. 2a AO oder in anderen Feststellungserklärungen zu einem unrichtigen Grundlagenbescheid führen.<sup>26</sup> Eine Haftung nach § 71 AO kommt jedoch in diesen Fällen erst dann in Betracht, wenn sich ein Steuerschaden in einer zu niedrigen Steuerfestsetzung in dem Folgebescheid realisiert hat.<sup>27</sup>

Auch beim Unterlassungsdelikt im Sinne des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO ist eine Haftungsinanspruchnahme denkbar, wenn eine Pflichtenstellung nach §§ 34, 35 AO für steuerliche Pflichten eines anderen Steuerpflichtigen verletzt wird. Im Einzelfall kann sich eine solche Pflichtenstellung auch aus Ingerenz wegen einer Untreuehandlung zu Lasten des Unternehmens ergeben, wenn z. B. ein untreuer Buchhalter es unterlassen hat, für die steuerlich richtige Verbuchung der Untreuehandlungen zu sorgen und dies zu einer Steuerverkürzung geführt hat.<sup>28</sup>

Sowohl der Strohmann, als auch der Hintermann müssen daher mit einer Haftungsinanspruchnahme nach § 71 AO rechnen, wenn ihre Beteiligung an einer Steuerhinterziehung festgestellt wird.

11 § 34 S. 2 AO.

12 § 43 Abs. 1 GmbHG.

13 BFH v. 17.02.1988 VII R 46/85, BFH/NV 1988, 683; FG Hamburg v. 22.04.2008 – 3 K 222/06, DStZ 2009 S. 377.

14 BFH v. 08.03.2006 – VII B 233/05, BFH/NV 2006 S. 1252; BFH v. 11.03.2004 VII B R 52/02, BStBl. II 2004 S. 579.

15 BFH vom 16.03.1995, VII R 38/94, BStBl. II 1995, 859.

16 Vgl. z. B. BGH v. 09.04.2013 1 StR 586/12, NZWiSt 2013, 311.

17 Fallgruppen des faktischen Geschäftsführers vgl. *Krause/Meier* in DStR 2014, 905.

18 FG Hamburg vom 22.04.2008, 3 K 222/06, DStZ 2009 S. 377 mit Verweis auf BGH vom 11.02.2008, II ZR 291/06, DStR 2008, 1245, Klein/Rüsken, AO, § 35 Rd. 5 m.w.N.

19 FG Niedersachsen vom 09.07.1991, XI 508/90, EFG 1992, 239; Klein/Rüsken, AO, § 35 Rd. 5; Loose in Tipke/Kruse § 69 Rn. 6.

20 BFH v. 13.08.2007 – VII B 20/07, BFH/NV 2008 S. 10; FG Hamburg v. 29.03.2017, 3 K 183/15, EFG 2017 S. 1225.

21 OLG Hamburg v. 01.04.2005 – 1 U 35/04, BeckRS 2011, 17213; Nichtzulassungsbeschwerde zurückgewiesen, BGH vom 15.05.2006, II ZR 145/05, BeckRS 2006, 137595.

22 BFH vom 20.06.2007, II R 66/06, BFH/NV 2007 S. 2057 zur verlängerten Festsetzungsfrist des § 169 Abs. 2 S. 2 AO; FG Nürnberg vom 19.07.1988, II 246/85, EFG 1989, 49ff.; Loose in Tipke/Kruse § 71 AO Rn. 7.

23 BFH vom 18.04.2013, V R 19/12, BStBl. II 2013, 842; Loose in Tipke/Kruse § 71 AO Rn. 11.

24 BFH v. 07.11.1973 I R 92/72, BStBl. II 1974 S. 125.

25 Loose in Tipke/Kruse § 71 AO Rn. 7.

26 BGH vom 10.12.2008, 1 StR 322/08, BGHSt 53 S. 99

27 Finanzgericht Niedersachsen v. 11.06.2012 – 11 K 257/10, NZWiSt 2012 S. 478; Rüsken in Klein § 71 AO Rn. 11

28 BFH vom 07.11.1973, I R 92/72, BStBl. II 1974, 125, Loose in Tipke/Kruse § 71 AO Rn. 3.



Bei mehreren Haftungsschuldern ist von der Finanzverwaltung im Rahmen der Ermessensentscheidung eine Auswahl unter den Haftungsschuldern zu treffen. Haben sich mehrere Personen an einer vorsätzlichen Steuerhinterziehung beteiligt, stehen diese Personen bei der Ausübung des Auswahlmessens grundsätzlich gleichrangig und ohne weitere Differenzierung zur Beteiligung am Tatgeschehen oder den aus der Tat gezogenen Vorteilen, nebeneinander.<sup>29</sup> Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs ist es im Regelfall nicht zu beanstanden, wenn der Täter oder Teilnehmer an einer vorsätzlichen Steuerhinterziehung ohne weitere Begründung in Haftung genommen wird.<sup>30</sup>

### 3. Gesamtschuldnerische Haftung von Strohmann und Hintermann

Verwirklichen sowohl der Strohmann, als auch der Hintermann den Tatbestand einer Haftungsnorm, können beide gemeinsam als Gesamtschuldner im Sinne von § 44 AO in Haftung genommen werden.<sup>31</sup> Dies folgt daraus, daß ein Verfügungsberechtigter im Sinne des § 35 AO, soweit er diese rechtlich und tatsächlich erfüllen kann, dieselben steuerlichen Pflichten hat wie der gesetzliche Vertreter i. S. v. § 34 AO. Es ist grundsätzlich nicht ermessensfehlerhaft, den formellen und faktischen Geschäftsführer als Gesamtschuldner nebeneinander in Haftung zu nehmen.<sup>32</sup> Steuerschuldner und Haftungsschuldner sind nach herrschender Auffassung<sup>33</sup> ebenfalls Gesamtschuldner.

Es ist jedoch im Einzelfall ein Auswahlmessen auszuüben, wer neben dem Steuerschuldner als Haftungsschuldner in Anspruch genommen werden soll. Hierbei kann es im Rahmen des Auswahlmessens bei mehreren Haftungsschuldern von Bedeutung sein, wer faktisch für den steuerlichen Bereich zuständig war.<sup>34</sup> Dagegen ist es kein ermessensgerechtes Kriterium für die Auswahlentscheidung, wer alleinvertretungsberechtigt war.<sup>35</sup>

### 4. Gesamtschuldner-Innenausgleich

Wird im Rahmen einer Gesamtschuld nach § 44 AO einer der Gesamtschuldner von der Finanzbehörde in Anspruch genommen und zahlt er auf den Haftungsbescheid, kann er im Rahmen des Gesamtschuldner-Innenausgleichs nach § 426 Abs. 1 Satz 1 BGB den anteiligen Ausgleich von den anderen Gesamtschuldern im Rahmen eines Prozesses vor den Zivilgerichten verlangen.<sup>36</sup> Hierbei ist er allerdings beweisbelastet und trägt das Insolvenzrisiko der anderen Gesamtschuldner. Dagegen kann allerdings nicht der zur Zahlung in Anspruch genommene Steuerschuldner einen Gesamtschuldnerausgleich gegenüber den Haftungsschuldern fordern.<sup>37</sup>

## II. Anfechtungsrisiko bei Strohleuten nach dem Anfechtungsgesetz

Einem Haftungsrisiko vergleichbar ist das Risiko, Adressat eines Duldungsbescheids nach § 191 AO i. V. m. §§ 1 ff. AnfG zu werden. Dies betrifft insbesondere Konstellationen, bei denen sog. Kontoverleiher Hintermännern ein auf sie lautendes Konto zur Verfügung stellen und über dieses Konto Zahlungen des Hintermanns abgewickelt werden. Hintergrund einer Kontoleihe kann die Verschleierung von Zahlungsflüssen, aber auch die Verhinderung von Vollstreckungsmaßnahmen gegen den Hintermann sein. Aus einer neueren Entscheidung des Bundesfinanzhofs zu einer solchen Kontoleihe ergibt sich, daß der „Kontoverleiher“ einem erheblichen Anfechtungsrisiko ausgesetzt ist, wenn die Zwangsvollstreckung des Finanzamtes in das Vermögen des Steuerschuldners nicht zu einer vollständigen Befriedigung des Finanzamtes geführt hat.<sup>38</sup> Es kommt dann unter den Voraussetzungen des § 3 AnfG, einer dem Kontoverleiher bekannten vorsätzlichen Gläubigerbenachteiligung des Steuerschuldners gegenüber dem Steuergläubiger, eine Anfechtung der Zahlungen auf das Konto des Kontoverleihers in Betracht. Dasselbe gilt nach § 4 AnfG auch ohne Vorsatz, wenn der Kontoverleiher die Bereicherung durch den Zufluss auf seinem Konto unentgeltlich, also ohne Gegenleistung erhalten hat.

Der Anwendungsbereich der §§ 3, 4 AnfG ist eröffnet, weil schon die Aufforderung des Steuerschuldners an einen Drittschuldner, mit schuldbefreiender Wirkung auf ein als Eigen-, nicht als Anderkonto geführtes Bankkonto eines anderen zu leisten, eine objektiv das Finanzamt als Gläubiger benachteiligende anfechtbare Rechtshandlung im Sinne des § 1 AnfG sein kann.<sup>39</sup> Zwar trifft bei der Anfechtung nach § 4 AnfG zunächst das anfechtende Finanzamt die Feststellungslast dafür, daß eine objektiv unentgeltliche Leistung vorliegt. Spricht der objektive Geschehensablauf jedoch für das Vorliegen einer freigebigen Zuwendung, so trägt der Kontoinhaber die Feststellungslast dafür, daß bereits bei der Einzahlung auf sein Konto die Unentgeltlichkeit unmittel-

29 BFH vom 04.03.2005, VII B 154/04, BFH/NV 05, 1240.

30 BFH vom 02.12.2003, VII R 17/03, BFH/NV 04, 597.

31 FG Hamburg vom 22.04.2008, 3 K 222/06, DStZ 2009 S. 377, Nichtzulassungsbeschwerde zurückgewiesen BFH v. 19.05.2009 – VII B 207/08, BeckRS 2009, 25015407;

32 Siehe Rspr. Fn. 31.

33 BFH v. 11.07.2001 – VII R 28/99, DStR 2001 S. 1700; *Drüen* in Tipke/Kruse § 44 AO Rn. 5 m.w.N., a.A. *Ratschow* in Klein, § 44 AO Rn. 7.

34 BFH vom 30.06.1995 – VII R 87/94, BFH/NV 1996 S. 3.

35 BFH a.a.O. Fn. 34.

36 BFH v. 21.11.2013 – V R 21/12, DStR 2014 S. 528 für die Haftung nach § 13 c I S. 1 UStG.

37 *Ratschow* in Klein § 44 AO Rn. 7.

38 BFH vom 30.06.2020, VII R 63/18, NZI 2021, 226.

39 BFH vom 30.06.2020, VII R 63/18, NZI 2021, 226; BFH vom 25.04.2017, VII R 31/15, NZI 2017, 763



bar ausgeschlossen war.<sup>40</sup> Gelingt dies ist eine Vorsatzanfechtung nach § 3 AnfG zu prüfen. Hierbei ist der Kontoinhaber mit der Vermutungsregel des § 3 Abs. 1 Satz 2 AnfG belastet. Danach wird die Kenntnis des Kontoinhabers von dem Vorsatz des Steuerschuldners zur Benachteiligung des Finanzamtes vermutet, wenn der Kontoinhaber wußte, daß eine Zahlungsunfähigkeit des Steuerschuldners drohte und daß die Einzahlung auf seinem Konto das Finanzamt objektiv benachteiligte.

### III. Einziehung bei Stroh- und Hintermann

Wie bereits in der Einleitung ausgeführt, besteht der regelmäßige Zweck einer Strohmann-Hintermann-Konstellation darin, den wirtschaftlichen Erfolg beim Hintermann eintreten zu lassen. Wie diese Vermögenswerte, die aus Straftaten, wie z.B. einer Steuerhinterziehung stammen, zum Hintermann gelangen, ist wesentlich für die Anwendung des neuen Vermögensabschöpfungsrechts.<sup>41</sup> In den Konstellationen sind mehrere (natürliche und juristische) Personen involviert, so daß auch verschiedene Adressaten der Einziehungsentscheidung gem. §§ 73ff. StGB denkbar sind. Bei Konstellationen mit mehreren Beteiligten ist für die Einziehung im Wesentlichen danach zu unterscheiden, ob ein oder mehrere Beteiligte Verfügungsgewalt an der Tatbeute erlangt haben, die Tatbeute an einen Dritten weitergegeben worden ist oder ob die Beute im Rahmen einer weiteren (neuen) Straftat, beispielsweise der Geldwäsche<sup>42</sup> erlangt worden ist.

Nach den neuen Regelungen des Vermögenseinziehungsrechts wird bei der Einziehung von Vermögenswerten unterschieden zwischen der Einziehung beim Beteiligten, § 73 StGB (Täter oder Teilnehmer), und der Einziehung beim Nichtbeteiligten, § 73b StGB. Auch die Wertersatz-einziehung (§ 73c StGB) ist möglich. Eine Zuordnung des Vermögenszuflusses ist aufgrund der unterschiedlichen Voraussetzungen der Einziehung beim Beteiligten (§ 73 StGB) und beim Nichtbeteiligten (§ 73b StGB) von Relevanz.

#### 1. Einziehung beim Beteiligten, § 73 Abs. 1 StGB

Die Einziehung beim Beteiligten einer Straftat ist in § 73 StGB geregelt. Nach § 73 Abs. 1 StGB ordnet das Gericht die Einziehung des durch die rechtswidrige Tat vom Täter oder Teilnehmer „erlangten Etwas“ an. Anknüpfungspunkt der Einziehungsentscheidung ist die materiell-rechtliche Verwirklichung des Straftatbestands.<sup>43</sup> Was sich durch oder für die Erwerbstat gegenständlich als Bereicherung im Vermögen des Täters manifestiert, unterliegt der Einziehung.<sup>44</sup> In Fällen der Steuerhinterziehung kommt eine Einziehung nach § 73 Abs. 1 StGB im Falle des Zuflusses einer Steuererstattung oder -vergütung aufgrund einer durch eine Steuerhinterziehung zu niedrigeren Steuerfestsetzung in Betracht. Anwendungsfälle sind z.B. Vergütungen von Vorsteuerüberschüssen in Fällen von Umsatzsteuerkarussellen.

Haben mehrere Tatbeteiligte ein und dieselbe Straftat verwirklicht und hatten sie Verfügungsmacht über die Tatbeute, erfolgt die Einziehung bei Ihnen als Gesamtschuldner nach § 73 Abs. 1 StGB.

Schwierigkeiten bestehen in Mehrpersonenverhältnissen, bei denen Taterträge nicht unmittelbar in die Verfügungsmacht eines Beteiligten gelangen. Fraglich ist dann, ob der Beteiligte diese nicht trotzdem erlangt hat und diese bei ihm nach § 73 StGB eingezogen werden können, wenn ihm die Beute zu einem späteren Zeitpunkt oder nach einer Zwischenverfügung zufließt. So gelangt z.B. eine Steuererstattung oder Vergütung aus einer Hinterziehung von Unternehmenssteuern (Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer) regelmäßig nicht unmittelbar in den Vermögensbereich des Hintermannes, sondern zunächst in den Vermögensbereich des Unternehmens, für das der Täter die Steuerhinterziehung begangen hat.

In drei wesentlichen Fallkonstellationen wurde von der Rechtsprechung angenommen, daß trotz eines zeitlichen Abstands oder einer gedanklichen Zäsur ein Direkterwerb beim Beteiligten anzunehmen ist und sich die Einziehung deshalb auch bei ihm nach § 73 StGB richtet. Der Bundesgerichtshof hat entschieden, daß zwar möglicherweise durch die Ersetzung des Tatbestandsmerkmals „aus“ der Tat erlangt durch „durch“ die Tat erlangt das Unmittelbarkeitserfordernis weiter zu fassen ist als nach bisherigem Recht. Sofern dieses jedoch nach der Rechtsprechung zur alten Rechtslage des Abschöpfungsrechts bereits verwirklicht war, könne auf diese zurückgegriffen werden.<sup>45</sup> Danach kommt es bei der Bestimmung des „Erlangten“ nicht auf die Vermögensebene, sondern auf das rein tatsächliche Herrschaftsverhältnis an.<sup>46</sup> Ein direkter Zufluss wurde beispielsweise angenommen, wenn eine Gesellschaft nur als formaler Mantel in die Tat mit einbezogen worden ist und dieser zunächst die Erlöse aus der Straftat zuflossen (sog. Mantelfall).<sup>47</sup> Eine direkte Zuordnung der inkriminierten Vermögenswerte beim Beteiligten wird ebenfalls angenommen, wenn eine Trennung der Vermögenssphäre der Gesellschaft von der eigenen Vermögenssphäre nicht eingehalten wird (sog. Fall der Sphärenvermischung). In diesen Fällen soll der Beteiligte das erlangte Etwas neben der Gesellschaft erwerben,<sup>48</sup> welches wiederum die Einziehung nach § 73 StGB bei dem die Gesellschaft nutzenden Hintermann ermöglicht.

40 BFH vom 30.06.2020, VII R 63/18, NZI 2021, 226

41 Siehe Fn. 3.

42 § 261 StGB.

43 *Ullenboom* in *wistra* 2020, 223 ff.

44 *Köhler* in *NStZ* 2017, 497, 502

45 BGH vom 23.10.2018, 5 StR 185/18, NStZ-RR 2019 S. 175.

46 BGH vom 07.06.2018, 4 StR 63/18, NStZ-RR 2018 S. 341; *Ullenboom* in *wistra* 2020, 223, 229.

47 BVerfG vom 29.05.2006, 2 BvR 820/06, NStZ 2006 S. 639.

48 *Bittmann/Tschakert* in *wistra* 2020, 217, 223.

Im Übrigen sollen auch in Fällen, bei welchen ein aus der Tat erwachsener Vermögensvorteil auf Grundlage eines Tatplans unmittelbar an den Täter weitergeleitet wird (Weiterleitungsfall), dieser im Sinne des § 73 StGB unmittelbar vom Beteiligten erlangt worden sein.<sup>49</sup> Eine Weiterleitung soll begrifflich hingegen nicht vorliegen, wenn die an den Täter übertragenen Vermögenswerte aus anderen legalen Einkunftsquellen stammen bzw. wenn der Vermögenstransfer auf Grundlage eines nicht bemakelten Vertrags (z.B. eines Geschäftsführervertrags) erfolgt.<sup>50</sup>

Sind mehrere Personen an der Tat beteiligt, reicht für die Einziehung bei jedem Einzelnen eine wirtschaftliche Mitverfügungsgewalt aus und daß die Beteiligten über deren Bestand einig sind.<sup>51</sup>

Das „erlangte Etwas“ ist im Falle der Steuerhinterziehung nur in Vergütungs- oder Erstattungsfällen konkretisierbar. Dadurch würden aber die Fälle der Steuerhinterziehung nicht in den Regelungsbereich des Einziehungsrechts fallen, bei denen der Täter durch eine Steuerhinterziehung die Festsetzung einer zu niedrigen Steuerzahlung erreicht, also Steuern „spart“. Aus diesem Grund kann das „erlangte Etwas“, das dem Beteiligten durch eine Straftat zugeflossen ist, ebenfalls eine ersparte Aufwendung sein. In Gestalt von nicht gezahlten Steuern können diese ebenfalls der Einziehung nach §§ 73 ff. StGB unterliegen.<sup>52</sup> Da die ersparten Aufwendungen als solche allerdings nicht eingezogen werden können, kommt in diesen Fällen nur eine Wertersatzeinziehung nach § 73 c Abs. 1 StGB in Betracht.

Wie weit der Begriff der ersparten Aufwendungen reicht, ist im Nachgang zu einer Entscheidung des LG Hamburg<sup>53</sup> Gegenstand eines Meinungsstreits geworden. Nach der Entscheidung des LG Hamburg können unter den Begriff der ersparten Aufwendungen auch Vermögenswerte in Form der haftungsweisen Inanspruchnahme des Geschäftsführers fallen, der für „seine GmbH“ Steuern hinterzieht. Mit guten und zustimmungsfähigen Gründen wird der Entscheidung und der zustimmenden Literaturmeinung entgegnet, daß die Haftung nach §§ 69, 71 AO keine ersparte Aufwendung ist, die „durch“ die Tat erlangt ist.<sup>54</sup>

## 2. Einziehung bei Dritten, § 73b StGB

Darüber hinaus sind in Strohmann-Hintermann-Konstellationen Situationen denkbar, in denen nicht der Tatbeteiligte, sondern ein Dritter an der Beute partizipiert, beispielsweise, weil der Täter die Beute weitergibt. Die Einziehung bei dem Dritten hat dann nach § 73b StGB zu erfolgen. Voraussetzung ist, daß der Dritte Etwas nicht nur durch die Tat erlangt hat, sondern u. a. auch, daß der Täter für ihn gehandelt hat. Die Voraussetzungen des § 73b StGB sind damit enger als die von § 73 StGB.

In diesen Fällen ist die Einziehung nach § 73 StGB beim Beteiligten grundsätzlich ausgeschlossen, da der Dritte und nicht der Beteiligte die Tatbeute erlangt hat, sofern nicht die unter III.1. benannten Sonderkonstellationen einschlä-

gig sind.<sup>55</sup> Erlangt der Tatbeteiligte die Tatbeute nicht unmittelbar, sondern erst aufgrund eines Durchgangserwerbs von einem Nichtbeteiligten, so wird im Schrifttum die Anwendbarkeit des § 73 b Abs. 1 S. 1 Nr. 2 StGB auch auf diesen Tatbeteiligten vertreten.<sup>56</sup>

Steuerstrafrechtlich bedeutend für diese letztgenannte Konstellation können Fälle von Geschäftsführern sein, die Steuern für das Unternehmen hinterziehen, und bei denen die Vermögensmehrung respektive die ersparte Aufwendung zunächst beim Unternehmen verbleibt und später an den Beteiligten fließt.

## 3. Gesamtschuldnerische Haftung, § 421 BGB

Sämtliche Einziehungsadressaten haften als Gesamtschuldner, sofern das Erlangte aus derselben Straftat stammt. Um eine Mehrfacheinziehung zu verhindern, ist die gesamtschuldnerische Haftung in der Einziehungsentscheidung vom Gericht auszusprechen.<sup>57</sup>

49 BGH vom 23.10.2018, 5 StR 185/18, NSTZ-RR 2019 S. 175; vgl. zur alten Rechtslage BVerfG vom 14.06.2004, 2 BvR 1136/03, wistra 2004, 378; BGH v. 13.02.2014 – 1 StR 336/13, BeckRS 2014, 9500.

50 Ullenboom in wistra 2020, 223, 226.

51 BGH vom 27.04.2010 - 3 StR 112/10, NSTZ 2010, 568, Fischer § 73 StGB Rn. 29; Bittmann/Tschakert in wistra 2020, 217, 218.

52 BGH vom 04.07.2018, 1 StR 244/18, wistra 2018, 47; BGH vom 21.08.2019, 1 StR 225/19, wistra 2018, 471.

53 LG Hamburg vom 16.05.2018, 618 Qs 14/18, wistra 2018 S. 446; so auch Ohlmeyer/Struckmeyer in wistra 2018, 419 ff.

54 Mosiek in wistra 2019, 90ff.

55 Joecks/Meißner in Münchner Kommentar § 73 b StGB Rn. 11; Bittmann/Tschakert in wistra 2020, 217, 219.

56 Bittmann/Tschakert in wistra 2020, 217, 219.

57 BGH vom 24.06.2020, 3 StR 100/20, wistra 2020 S. 416; Fischer § 73 StGB Rn. 29.



## Wissensbasis für Studium und Ausbildung.



WWW.BOORBERG.DE

**Tabellen zur Bilanzierung  
und Rechnungslegung**  
Ausbildung – Studium – Berufseinstieg  
von Professor Dr. Wolfgang Hirschberger,  
Wirtschaftsprüfer und Steuerberater  
2021, 150 Seiten, € 29,80  
ISBN 978-3-415-06797-4



Leseprobe unter  
[www.boorberg.de/9783415067974](http://www.boorberg.de/9783415067974)

Die Broschüre bietet für Ausbildung, Studium und den Berufseinstieg eine Gesamtübersicht der einzelnen Anforderungen an Kapitalgesellschaften, Genossenschaften und andere Kaufleute hinsichtlich Bilanzierung und Rechnungslegung in vergleichenden Tabellen.

In **fünf tabellarischen Übersichten** erschließen sich den Leserinnen und Lesern rasch die unterschiedlichen rechtlichen Anforderungen an Bilanzierung und Rechnungslegung je nach Gesellschaftsform. Schaubild-Übersichten bringen weitere Themen auf je einer Seite prägnant auf den Punkt. Ein Überblick zum Konzernabschluss und ein Kapitel zur Kapitalflussrechnung als Ergänzung des Jahres- und Konzernabschlusses runden das Buch ab.

**Aktuelle Änderungen** der Rechnungslegung sind z.B. erfolgt durch das CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz, das ARUG-II-Gesetz, die sich stetig ändernden IFRS und durch geänderte Standards des DRSC. Unter den zahlreichen steuerlichen Änderungen ist insbesondere auf das Zweite Corona-Steuerhilfegesetz vom 29.6.2020 hinzuweisen.

## Zum faktischen Organ in einer Liechtensteinischen Stiftung

Rechtsanwalt *MMag. Dr. Lukas-Florian Gilhofer*, Schwärzler Rechtsanwälte, Vaduz/Zürich/Zug

### I. Vorbemerkungen

Verantwortlichkeitsprozesse gegen Organe von Stiftungen sind in Liechtenstein keine Seltenheit. Auffällig ist in diesem Zusammenhang, daß sich die angestregten Klagen nicht auf die formal bestellten Organe beschränken, sondern, daß sich diese auch gegen formal nicht zum Organ bestellte Personen richten. Grund dafür ist der in Liechtenstein geltende „Organ“-begriff.

Dieser Artikel beschäftigt sich mit der Frage, wann eine Person Organ einer Liechtensteinischen Stiftung ist und damit in weiterer Folge potentiell Subjekt eines Verantwortlichkeitsprozesses, vorausgesetzt natürlich, daß die bekannten Kriterien eines Verantwortlichkeitsanspruchs erfüllt sind.

### II. Zum Organbegriff

Die Liechtensteinische Stiftung kann als juristische Person nicht selbst handeln. Sie braucht dafür Organe.<sup>1</sup> Das liechtensteinische Stiftungsrecht geht von einem materiellen oder funktionalen Organbegriff aus.<sup>2</sup> Danach gilt eine Person als Organ, wenn sie an der Willensbildung der Stiftung maßgeblich mitwirkt und die typischerweise einem Organ vorbehaltenen Aufgaben und Befugnisse unabhängig von ihrer formellen Bestellung zum Organ selbständig ausübt.<sup>3</sup>

Organe sind demnach nicht nur die durch das Gesetz oder die Statuten bestellten Organe (im Folgenden „formelle Organe“ genannt), wie z. B. der Stiftungsrat, sondern auch diejenigen Personen, die an der Willensbildung der Stiftung tatsächlich maßgeblich mitwirken (im Folgenden „faktische Organe“ genannt).

Aus dieser Begriffsdefinition ergibt sich, daß eine juristische Person mehrere faktische Organe nebeneinander haben kann. Die Anzahl der faktischen Organe entspricht der Anzahl der Personen, die an der Willensbildung der Stiftung maßgeblich beteiligt sind.<sup>4</sup>

Der Grundgedanke hinter der Gleichbehandlung von faktischen Organen mit formellen Organen ist jener, daß die Stiftung, wenn sie durch Personen handelt, die keine formell bestellten Organe sind, an deren Handlungen genauso gebunden sein soll und für diese haften soll, wie

Stiftungen an Handlungen ihrer formellen Organe gebunden sind und für diese haften.<sup>5</sup> Die zur Rechtsfigur des faktischen Organs entwickelte Rsp. zielt daher grundsätzlich darauf ab, Haftungsbestimmungen, die an die Organstellung anknüpfen, auch auf Personen anzuwenden, die als Organ handeln, ohne aber formal zum Organ bestellt worden zu sein.<sup>6</sup>

### III. Formelles Organ

Die liechtensteinische Stiftungsorganisation ist in Art. 552 § 24 ff. PGR geregelt. Danach führt der Stiftungsrat die Geschäfte der Stiftung und vertritt diese nach außen. Er ist unter Beachtung der Bestimmungen in den Stiftungsdokumenten für die Erfüllung des Stiftungszwecks verantwortlich. Der Stiftungsrat hat sich aus mindestens zwei Mitgliedern zusammensetzen. Juristische Personen können Mitglied des Stiftungsrats sein. Ist in der Stiftungsurkunde nichts anderes vorgesehen, gilt die Bestellung des Stiftungsrats für eine Amtszeit von drei Jahren, wobei eine Wiederbestellung zulässig ist und die Mitglieder ihre Tätigkeit entgeltlich oder unentgeltlich ausüben können.

#### 1. Geschäftsführung

Die Mitglieder des Stiftungsrats sind grundsätzlich zu allen Handlungen berechtigt, die im Rahmen des Stiftungszwecks liegen, jedoch verpflichtet, die durch Gesetz, Stiftungsurkunden oder rechtskräftig gefaßte Beschlüsse des Stiftungsrats vorgesehenen Beschränkungen zu beachten. Der Stiftungsrat hat stets im Interesse der Stiftung zu handeln.<sup>7</sup>

1 Art. 110 Abs. 1 Personen- und Gesellschaftsrecht (PGR), 20.01.1926, veröffentlicht in LGBL. 1926 Nr. 4.

2 LES 2010, 239.

3 *Bösch*, Liechtensteinisches Stiftungsrecht, S. 237 f.; *Gasser*, Liechtensteinisches Stiftungsrecht, Art. 552 § 28, 1.

4 *Bösch*, Liechtensteinisches Stiftungsrecht, S. 239

5 LES 2006,138; GE 2016, 14.

6 LES 2009, 202.

7 Art. 182 Abs 4, 187 Abs 3 PGR; *Gasser*, Liechtensteinisches Stiftungsrecht, Art. 552 § 24, 21.

Soweit in den Stiftungsurkunden nichts anderes bestimmt ist und kein gegenteiliger Beschluß wirksam gefaßt wurde, obliegt es den Mitgliedern des Stiftungsrates gemeinsam, die Stiftung zu verwalten und entsprechende Beschlüsse gemeinsam mit Mehrheit zu fassen.<sup>8</sup>

## 2. Vertretung

Die Vertretung der Stiftung gegenüber Dritten richtet sich im Gegensatz zur Geschäftsführung, die vom Stiftungsrat gemeinsam wahrzunehmen ist, in erster Linie nach den internen Beschlüssen des Stiftungsrates und den vereinbarten Zeichnungsrechten. Je nachdem, was Letzteres bestimmt, ist es nicht erforderlich, daß die Mitglieder des Stiftungsrates bei der Vertretung der Stiftung gemeinsam handeln.<sup>9</sup>

Soweit die Stiftungsurkunden nichts anderes vorsehen, ist nach liechtensteinischem Recht zur Vertretung der juristischen Person und zur rechtsgültigen Unterzeichnung die Teilnahme und Unterschrift von mindestens zwei Mitgliedern des Organs erforderlich.<sup>10</sup>

Grundsätzlich muß jeder Vertretungshandlung eines oder mehrerer Mitglieder des Stiftungsrates gegenüber Dritten eine entsprechende interne Geschäftsführungshandlung/ein entsprechender Beschluß des Stiftungsrates vorausgehen. Handelt ein Mitglied des Stiftungsrates jedoch ohne die interne Genehmigung der Geschäftsführung, so ist die Handlung nicht per se ungültig.<sup>11</sup> In solchen Fällen hängt die Frage, ob Handlungen der Mitglieder des Stiftungsrates für die Stiftung gültig und verbindlich sind, von den Umständen des Einzelfalles ab.

## IV. Faktisches Organ

Ein faktisches Organ ist eine Person, die, ohne formal zur Geschäftsführung und Vertretung in einer Stiftung bestellt worden zu sein, faktisch Geschäftsführungs- und Vertretungsfunktionen ausübt. Das bedeutet, daß das faktische Organ an der Willensbildung der Stiftung wirksam und entscheidend mitwirkt, indem es Entscheidungen trifft, die den formellen Organen vorbehalten sind, und dann diese entsprechend anweist, oder indem es die tatsächliche Geschäftsführung ausübt und damit die Willensbildung der Stiftung entscheidend mitbestimmt.<sup>12</sup>

Mit anderen Worten: Das faktische Organ ist der „Drahtzieher“ der Stiftung im Hintergrund, der sich faktisch so verhält, wie es für ein formelles Organ typisch ist.<sup>13</sup> Das faktische Organ übernimmt oder beeinflusst zumindest in ganz erheblichem Umfang solche Leitungsfunktionen, die nach Gesetz und Statuten für das formelle Organ charakteristisch sind.<sup>14</sup>

In einer Reihe von Fällen haben die liechtensteinischen Gerichte geprüft, ob eine Person als faktisches Organ gehandelt hat. Die nachfolgenden Beispiele sollen die Rechtsfigur des faktischen Organs besser faßbar machen.<sup>15</sup>

- Eine Person gilt als faktisches Organ, wenn diese Person die juristische Person wirtschaftlich beherrscht.<sup>16</sup>
- Eine Person, die Begünstigte einer Stiftung ist, wird als faktisches Organ betrachtet, wenn Sammlungen und Überweisungen von Stiftungsgeldern an den Begünstigten nach Bedarf vorgenommen wurden und die Anlagestrategie der Stiftung von ihm bestimmt wurde. Diese Person verfügte über das Vermögen der juristischen Person nach ihren Bedürfnissen.<sup>17</sup>
- Eine Person gilt als faktisches Organ, wenn sie durchgehend im Namen der juristischen Person gehandelt hat. In einem Fall, in dem die faktische Organschaft der Person unstrittig war, ging es um eine Person, die an Sitzungen mit dem Rechtsberater eines der Begünstigten teilnahm. Diese Person gab im Namen der juristischen Person ein Gutachten über die Aufteilung der Beteiligungen und die Ausschüttungen an die Begünstigten in Auftrag. Diese Person war stets der Ansprechpartner der juristischen Person für die Begünstigten. Sie nahm die Aktionärsrechte für die juristische Person wahr, indem sie an den Hauptversammlungen ihrer Tochtergesellschaften teilnahm, sich laufend über den Geschäftsgang ihrer Tochtergesellschaften informierte, indem sie die Geschäftsberichte, die Bilanzen und Gewinn- und Verlustrechnungen sowie die Prüfungsberichte der externen Revisoren las.<sup>18</sup>
- Eine Person gilt als faktisches Organ, wenn sich diese Person gegenüber Dritten als Mitglied der Geschäftsleitung der juristischen Person ausgibt und dazu auch Visitenkarten verwendet. Die betreffende Person gab sich als Geschäftsführer der juristischen Person aus und unterzeichnete eine unbestimmbare Anzahl von Dokumenten als Mitglied der Geschäftsführung der juristischen Person. Die betreffende Person fuhr einen BMW mit einem auf die juristische Person zugelassenen Kennzeichen. Die Person hatte Einzelzeichnungsrecht auf den Konten der juristischen Person bei der X Bank in Liechtenstein und eröffnete für die juristische Person auch Konten bei an-

8 Art 245, 181, 184 PGR; Gasser, Liechtensteinisches Stiftungsrecht, Art. 552 § 24, 26 ff.

9 Gasser, Liechtensteinisches Stiftungsrecht, Art. 552 § 24, 17 f.

10 Art. 188 Abs. 3 PGR.

11 LES 2009, 253; Gasser, Liechtensteinisches Stiftungsrecht, Art. 552 § 24, 22, 24

12 LES 2003, 128; GE 2016, 14.

13 LES 2009, 42.

14 LES 2009, 42; Gasser, Liechtensteinisches Stiftungsrecht<sup>2</sup>, Art. 552 § 28, 14.

15 Die folgenden Beispiele umfassen Gesellschaften und Stiftungen gleichermaßen, denn die Grundsätze, ob eine Person als faktisches Organ anzusehen ist, gelten sowohl für Gesellschaften als auch für Stiftungen, Bösch, Liechtensteinisches Stiftungsrecht, S. 239.

16 LES 1991, 143.

17 LES 2009, 42.

18 LES 2013, 198.



deren Banken. Das formelle Organ hatte Kenntnis von diesen Umständen).<sup>19</sup>

- Eine Person gilt als faktisches Organ, wenn diese Person den Firmennamen der juristischen Person gegenüber Dritten zur Abwicklung von Geschäften verwendet. Diese Person benutzte die Geschäftspapiere der juristischen Person, um sich an Dritte zu wenden und Verträge abzuschließen. Diese Person verfügte über ein Büro innerhalb der Organisationsstruktur der juristischen Person und hatte die Möglichkeit, vom Sekretär des formellen Organs Unterstützung zu erhalten.<sup>20</sup>

### Der Mandatsvertrag

Um zu beurteilen, ob eine Person ein faktisches Organ einer Stiftung ist, kann auch das Vorhandensein einer Mandatsvereinbarung berücksichtigt werden. Dies kann ein Hinweis darauf sein, daß jemand als faktisches Organ handeln kann. Es liegt in der Natur eines Mandatsvertrages, durch Weisungen an das Organ die Kontrolle über die Stiftung und das eingebrachte Vermögen zu sichern.<sup>21</sup> Das Fehlen eines Mandatsvertrages bedeutet hingegen nicht, daß eine Person nicht als faktisches Organ gehandelt hat.

Ein Begünstigter einer Stiftung, der gegenüber dem formellen Organ ein Weisungsrecht hinsichtlich der Ausgestaltung der Begünstigtenregelung hat, wobei das formelle Organ „ausschliesslich nach seinen Weisungen zu handeln“ hat, und der über das Stiftungsvermögen verfügt, als ob es sein eigenes wäre, ist als faktisches Organ der Stiftung anzusehen.<sup>22</sup>

Die einschlägige liechtensteinische Rechtsprechung zu einem aufgrund eines Mandatsvertrages handelnden faktischen Organs zeigt, daß in diesen Fällen das faktische Organ sein vertraglich gesichertes Weisungsrecht gegenüber dem formellen Organ vollumfänglich ausgeübt hat. Das bedeutet, daß diese Personen effektiv und maßgeblich an der Willensbildung der Stiftung beteiligt waren. Ob eine Person als faktisches Organ fungiert, muß daher aus meiner Sicht anhand der Handlungen beurteilt werden, die diese Person tatsächlich vorgenommen hat. Diese Aussage deckt sich mit dem Grundsatz, wonach es für die Einstufung als faktisches Organ wichtig ist, daß die Person tatsächlich und entscheidend an der Willensbildung der Stiftung beteiligt ist.

Mit anderen Worten bedeutet das, daß auch eine Person, die aufgrund eines Mandatsvertrages zur Bildung des Stiftungswillens berechtigt wäre, dies aber nicht oder nur selten tut, nicht als faktisches Organ angesehen werden kann. Hingegen kann eine Person ohne Mandatsvertrag, die an der Willensbildung der Stiftung effektiv und maßgeblich mitwirkt, als faktisches Organ angesehen werden. Nach meinem Verständnis ist bei der Beurteilung der Begriffe „tatsächlich und entscheidend“ zusätzlich folgender Aspekt zu berücksichtigen. Ein faktisches Organ muß bei relevanten Entscheidungen regelmäßig – mit oder ohne Mandatsvereinbarung – in den Entscheidungsprozeß ein-

gebunden sein. Anders ausgedrückt, bedeutet das, daß das faktische Organ nicht unbedingt an jedem Entscheidungsprozeß beteiligt sein muß, wenn es um relevante Entscheidungen geht. Jemand, der zum Beispiel nur einmal in zehn Jahren in den Entscheidungsprozeß eingebunden ist, kann meiner Meinung nach aber nicht als faktisches Organ angesehen werden.

### V. Wissenszurechnung

Das rechtliche Handeln, Wissen und Wollen des Organs ist einer Stiftung zuzurechnen.<sup>23</sup> Das Wissen der natürlichen Person, die die Funktion des Organs in letzter Konsequenz ausübt, ist der Stiftung als Ganzes zuzurechnen, auch wenn das Organ nicht konkret in eine Angelegenheit involviert war, oder wenn es sein Wissen außerhalb seines Tätigkeitsbereichs erworben hat (Privatwissen).

Das Wissen eines faktischen Organs ist der Stiftung zuzurechnen, unabhängig davon, ob dieses Wissen von den anderen Organen der juristischen Person geteilt wird. Dieser Grundsatz gilt für formelle Organe in gleicher Weise wie für faktische Organe.<sup>24</sup> Dieser Grundsatz ist Ausfluß aus der angestrebten Gleichstellung von juristischen Personen mit natürlichen Personen. Wie bei einer natürlichen Person ist ihr gesamtes Wissen zu berücksichtigen, unabhängig davon, wo sie es erworben hat. Ein vergleichbarer subjektiver Maßstab ist an die juristische Person anzulegen, die selbst kein Wissen besitzt, unabhängig davon, in welcher Funktion das Organ glaubt, tätig zu sein.<sup>25</sup>

### VI. Schlußbemerkungen

Die Rsp. zum faktischen Organ zeigt sehr anschaulich, welche Handlungen eine Person in die Nähe eines Verantwortlichkeitsanspruchs gegen sich bringt.

In der Praxis empfiehlt es sich, die in der Regel auf die formalen Organe einer Stiftung einwirkenden Personen über die Rechtsfigur des faktischen Organs im Detail aufzuklären und hinsichtlich der zu setzenden und eben nicht zu setzenden Handlungen zu sensibilisieren, um nicht als faktisches Organ zu gelten.

So können die Erfolgsaussichten einer Verteidigung in einem allfälligen Verantwortlichkeitsprozeß entscheidend erhöht werden.

<sup>19</sup> LES 2003, 128.

<sup>20</sup> LES 2006, 138.

<sup>21</sup> Gasser, Liechtensteinisches Stiftungsrecht, Art 552 § 28, 15.

<sup>22</sup> Gasser, Liechtensteinisches Stiftungsrecht, Art 552 § 28, 14.

<sup>23</sup> LES 2009, 42; LES 2006, 357.

<sup>24</sup> LES 2009, 42; Gasser, Liechtensteinisches Stiftungsrecht, Art. 552 § 28, 14.

<sup>25</sup> Gasser, Liechtensteinisches Stiftungsrecht, Art. 552 § 24, 20.



## Mit der WEG-Reform.

WWW.BOORBERG.DE

**WEG Kompakt**  
**Das neue Wohnungseigentumsrecht 2020**  
von **Dr. Jens Rass LL.M. (N.U.I.), Ministerialrat**  
**2021, 304 Seiten, € 24,80**  
**ISBN 978-3-415-06945-9**



Leseprobe unter  
[www.boorberg.de/9783415069459](http://www.boorberg.de/9783415069459)

Am 1. Dezember 2020 ist das Wohnungseigentumsmodernisierungsgesetz (WEMoG) in Kraft getreten. Es beinhaltet die größte Reform des Wohnungseigentumsrechts seit dessen Inkrafttreten 1951. Die Reform umfasst insbesondere die Förderung baulicher Veränderungen, die Stärkung der Eigentümerrechte sowie die Stärkung der Gemeinschaft und der Verwalterin/des Verwalters.

Dieser Kommentar vermittelt alle relevanten Informationen über die Grundlagen, Details und Systematik des Wohnungseigentumsrechts. Die Erläuterungen sämtlicher WEG-Vorschriften richten sich zum einen an die Verwalterinnen und Verwalter gerade kleinerer Gemeinschaften, zum anderen an die Wohnungseigentümerinnen und Wohnungseigentümer, insbesondere die Mitglieder des Beirats.

Durch zahlreiche Beispiele aus der Rechtsprechung und die allgemeinverständliche Sprache erfassen die Leserinnen und Leser auch ohne juristische Kenntnisse rasch die Bedeutung der einzelnen Regelungen. Der Autor war Mitglied einer Bund-Länder-Arbeitsgruppe zur Reform des Wohnungseigentumsgesetzes. Die Ergebnisse der Arbeitsgruppe dienten als Grundlage für das WEMoG.

 **BOORBERG**

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 07 11/7385-100 · 089/4361564 TEL 07 11/7385-343 · 089/436000-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE SC0222

### Seminarbericht zur Fachtagung „Praxis des Internationalen Steuerrechts“ 08.–09.11.2021 in Frankfurt

Dr. Thomas Kaligin, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Berlin

Das Seminar, veranstaltet vom Deutschen Anwaltsinstitut, fand nunmehr zum 49. Mal statt und ist aus dem Terminkalender von Beratern, die auf dem Gebiet des internationalen Steuerrechts tätig sind, nicht hinwegzudenken. Es wurde erneut von Herrn *StB/RA Dr. Pohl* in bewährter und souveräner Weise moderiert.

Im Eröffnungsreferat nahm Herr *RA Prof. Benz* zu den Vorschlägen der OECD im Rahmen des Pillar I (Novellierung der Besteuerungsrechte) bzw. Pillar II (Globale Mindeststeuer) Stellung, die zwischenzeitlich von 140 Staaten akzeptiert worden ist. Aufgrund der hohen Schwellenwerte sind davon nur eine maximal zweistellige Zahl von deutschen Unternehmen betroffen. Die neuen Regelungen sollen ab dem 01.01.2023 in Kraft treten. Herr *Prof. Reimer* gab jedoch zu bedenken, daß hier noch eine Vielzahl von juristischen Hindernissen zu überwinden sind. Es käme in Betracht der Erlass einer EU-Richtlinie, die jedoch von allen 27 Mitgliedstaaten übereinstimmend beschlossen werden müßte, wobei Zypern bereits mit der Einlegung eines Vetos gedroht hat. Die andere Alternative wäre, die OECD-Grundsätze im Rahmen von äußerst langwierigen parlamentarischen Ratifizierungsverfahren auf nationaler Ebene zu implementieren.

*Rechtsanwältin Keller* ging auf die Verschärfungen bei der Neuregelung der Grunderwerbsteuer im Hinblick auf internationale Sachverhalte ein. Sie wies auf weitere Fallstricke in Gestalt von neuen Ersatztatbeständen und der Verlängerung von Haltefristen hin. Dabei sind vor allem die Übergangsregelungen alte versus neue Rechtslage in § 23 Abs. 18-24 GrEStG vorab zu prüfen.

Herr *StB/RA Dr. Klein* behandelte das Abzugsteuerentlastungsmodernisierungsgesetz in Gestalt der Neuregelungen des § 50d EStG. In einem Koreferat mit Herrn *StB/RA Dr. Pohl* und *Frau Oertel* (Bayerische Finanzverwaltung) wurden anhand von einer Vielzahl von Fallbeispielen auch Ausweichgestaltungen diskutiert.

Herr *StB Prof. Ditz* ging auf die Änderungen des AStG sowohl im Rahmen des Abzugsteuerentlastungsmodernisierungsgesetzes und des ATAD-UmwG ein. Er stellte heraus, daß in diesen beiden Gesetzesnovellen einmal eine Ausweitung des Begriffs der nahestehenden Personen zur Vermeidung von Umgehungen vorgenommen wurde, wobei nicht nur gesellschaftsrechtliche, sondern auch schuldrechtliche Verbindungen zu berücksichtigen sind. Ferner behandelte er die neuen §§ 1 Abs. 3a bis 3c AStG, insbesondere die Einarbeitung des sog. DEMPE-Konzepts.

Herr *RA Prof. Benz* ging auf die Änderungen bei der End- und Verstrickungs- sowie Wegzugsbesteuerung im Rahmen des ATAD-UmsGesetz vom 25.06.2021 ein. Er behandelte die Änderungen beim Ausgleichsposten gemäß § 4g i. V. m. § 36 Abs. 5 Satz 4 EStG. Ferner erörterte er die Neuregelungen im Rahmen der Wegzugsbesteuerung, insbesondere im Rahmen der Verschärfung der Stundungsregelungen. Ferner wurde ausführlich anhand einer Vielzahl von Fallgestaltungen die Beschränkung des Betriebsausgabenabzugs gem. § 4k EStG im Rahmen des ATAD-UmwG erörtert. Er problematisierte insbesondere das angeordnete rückwirkende In-Kraft-treten, was die Beratungspraxis bei bereits abgegebenen Steuererklärungen in größte Verlegenheit bringt. Es wurde diskutiert, ob bei der rückwirkenden Verschärfung der Rechtslage sich daraus Berichtigungspflichten gem. § 153 AO (mit dem Risiko einer latenten Steuerhinterziehung) ergeben oder auch nicht.

Herr *StB/RA Dr. Pohl* ging auf die Neuausrichtung der Hinzurechnungsbesteuerung (Neuregelung der Inländerbezeichnung in § 7 Abs. 1–4 AStG n. F.) durch die Einführung einer gesellschaftsrechtlichen Betrachtungsweise ein und regte an, die in § 8 Abs. 5 AStG n. F. geregelte Niedrigbesteuerung von 25% aufgrund der bereits erwähnten OECD-Vorgaben auf 15% konsequenterweise zu senken.

*Frau Oertel* von der Bayerischen Finanzverwaltung sagte, daß wegen der umfassenden Änderungen des Außensteuergesetzes in absehbarer Zeit mit einem umfangreichen

## ► Veranstaltungen

AStG-Anwendungsschreiben vom Bundesfinanzministerium gerechnet werden kann.

*Rechtsanwältin Keller* behandelte das Körperschaftsteuermodernisierungsgesetz vom 25.06.2021 und ging auf die Implikationen zum Außensteuergesetz ein. Sie stellte klar, daß auch die Option für ausländische Personengesellschaften gilt. Sie wies auch darauf hin, daß bei Drittstaatengesellschaften eine Buchwertfortführung in der Regel wohl nicht möglich sein wird. Sie ließ ferner offen, wie die konkurrierenden Vertragsstaaten diese zur Körperschaftsteuer optierenden Personengesellschaften qualifizieren werden. Dabei wurde deutlich, daß zurzeit die Akzeptanz zur Option gegen Null geht. Man rechnet jedoch, daß dies in Kürze sich möglicherweise doch ändern wird, da Fallgestaltungen möglich sind, die es als opportun erscheinen lassen, doch zur Körperschaftsteuerpflicht bei einer inländischen Personengesellschaft zu optieren.

*StB Prof. Ditz* behandelte die Grundsatzproblematik, ob ein Homeoffice in Corona-Zeiten als Betriebsstätte oder sogar als Ort der Geschäftsleitung qualifiziert werden kann. Diese Problematik hat sich aufgrund der Corona-Krise verschärft. In einem Koreferat mit *Dr. Eisgruber* (Finanzverwaltung) sagte letzterer, daß hier die Entwicklung völlig im Fluß sei, und daß es durchaus in Zukunft sein könne, daß bei einem Homeoffice eine Betriebsstätte bzw. ein Ort der Geschäftsleitung angenommen werden kann. Die weitere Entwicklung muß sorgfältig beobachtet werden.

*Frau StB van der Ham* ging auf die Grundsatzproblematik der Verrechnungspreise in der Corona-Krise ein. Sie machte deutlich, daß auf der Ebene der OECD-Leitlinien, die im Dezember 2020 publiziert worden sind, die sich mit Verlustkonstellationen, Vereinnahmung von Hilfsgeldern und der Durchführung von Vorab-Verständigungsverfahren im Detail auseinandersetzen. Sie regte in jedem Fall an, ausführliche Dokumentationen vorzulegen, um die Verhandlungsposition mit der Finanzverwaltung zu verbessern.

*StB Prof. Ditz* ging auf die neuen Verwaltungsgrundsätze vom 03.12.2020 ein und problematisierte das Verhältnis von Mitwirkungspflichten und Schätzungen und die Obliegenheit der Steuerpflichtigen, Beweismittelvorsorge wirklich professionell zu betreiben, um ferner für willkürliche Strafhinzuschätzungen der Finanzverwaltung keine Angriffsfläche zu bieten.

In einem Disput zwischen *StB van der Ham* und *Dr. Eisgruber* wurde die Problematik der überschießenden Vorlageverlangen im Rahmen einer Bp (E-Mail-Verfahren, Gutachten) kontrovers aus der Sicht der Berater/Unternehmer versus Betrachtungsweise der Finanzverwaltung behandelt.

Am Ende des ersten Tages erörterte *Frau StB van der Ham* ausgewählte exponierte Entscheidungen zu Verrechnungspreisen (Coca-Cola/USA, Adecco/Dänemark/XXX-Lutz Österreich).

Am zweiten Tag wurde die Tagung durch ein Referat von Herrn *StB/RA Dr. Pohl* im Hinblick auf die Anwendungsfragen des § 8 Abs. 2 AStG im Blickwinkel des BMF-Schrei-

bens vom 17.03.2021 anhand von zahlreichen Fallgestaltungen eröffnet. Anschließend ging Herr *StB/RA Dr. Klein* auf Praxisfragen bezüglich der Mitteilungspflichten zu grenzüberschreitenden Steuergestaltungen nach Maßgabe der §§ 138d ff. AO ein und hob hervor, daß durch dezidierte Verwaltungsanweisungen des BMF eine gewisse Rechtssicherheit erreicht worden ist.

*StB van der Ham* behandelte die umfangreichen Verwaltungsgrundsätze betreffend die Verrechnungspreise in dem BMF-Schreiben vom 14.07.2021. Sie hob insbesondere die Umsetzung des DEMPE-Konzepts in § 1 Abs. 3c AStG n. F. hervor und stellte klar, daß nach Auffassung der Finanzverwaltung diese Grundsätze bereits rückwirkend gelten, da sie aus der Sicht der Finanzverwaltung lediglich eine Klarstellung der Rechtslage aufgrund der Vorgaben der OECD darstellen. Die Rechtsquelle für diese Verwaltungsgrundsätze stellen die Nr. 8-10 des BEPS-Aktionsplans klar im Hinblick auf die Sicherstellung einer wertschöpfungsgerechten Besteuerung, was eine Vergütungspflicht für die Nutzung von Intangibles auslöst. *Frau van der Ham* ging anschließend auf das Merkblatt zu Internationalen Vertrags- und Schiedsverfahren vom 10.08.2021 ein.

Herr *StB/RA Dr. Klein* behandelte die Fallstricke in dem BMF-Schreiben vom 09.07.2021 zu den hochbrisanten Cum-Cum-Strukturen. Herr *RA Spatscheck* wies auf ergänzende gravierende strafrechtliche Risiken hin.

In dem Komplex Rechtsprechung wurden zahlreiche Fälle aus der neuen Judikatur im Rahmen eines Updates behandelt. *Prof. Ditz* ging auf die Dauerproblematik von permanenten Verlusten und § 1 AStG ein. Insbesondere wurde auf die Vornahme einer Teilwertabschreibung auf Gesellschafterdarlehen (insbesondere, wenn diese unbesichert sind) und die Möglichkeit der Korrektur der Vorname einer Teilwertabschreibung nach § 1 Abs. 1 AStG eingegangen. Er erörterte die Änderung der Rechtsprechung zur Sperrwirkung des Art. 9 OECD-MDBA ein. Die Korrektur der Sperrwirkung mit BFH-Urteil vom 27.02.2019 – I R 73/16 ist allerdings durch eine erfolgreiche Verfassungsbeschwerde vom 04.03.2021 – 2 BvR 1161/19 inzwischen aufgehoben worden. Wie die Referenten klarstellen, hat der BFH aufgrund der vorgegebenen Wiederaufnahme des Verfahrens die Angelegenheit an das Finanzgericht Köln als Tatsacheninstanz zurückverwiesen.

*Frau StB van der Ham* ging auf die umfassende Dauerproblematik der Bestimmung von Darlehenszinsen im Rahmen der Verrechnungspreisfindung ein. *Frau RA'in Keller* behandelte Dreieckskonstellationen. Herr *Prof. Ditz* ging auf eine Grundsatzentscheidung des BFH zur grenzüberschreitenden Betriebsaufspaltung ein.

Herr *RA Dr. Rainer Spatscheck* erörterte die unentgeltliche Nutzung einer Immobilie im Rahmen einer spanischen Kapitalgesellschaft („Mallorca-Immobilien“) und ging davon aus, daß auch bei einer unterlassenen Nutzung (leerstehende Wohnung in Spanien) die Finanzgerichtsbarkeit eine verdeckte Gewinnausschüttung annimmt. Wird

dieses Momentum in der Steuererklärung nicht erklärt, ergeben sich automatisch strafrechtliche Konsequenzen.

RA Prof. Benz ging auf eine Grundsatzentscheidung zur Zurechnungsbesteuerung bei ausländischen Familienstiftungen im Rahmen des § 15 AStG ein.

Anschließend behandelte StB RA Dr. Klein die Problematik Anti-Treaty/Anti-Directive Shopping und Mäanderstrukturen.

Im Schlußpart wies Herr Dr. Spatscheck auf die strafrechtlichen Risiken hin. Er behandelte die Grundsatzentscheidung im Hinblick auf die Auskunftersuchen der Finanzverwaltung im Rahmen einer angekauften Steuer-CD aus Luxemburg, was das FG Köln als rechtmäßig ansah. Ferner wies er auf die enorme Verlängerung der Verjährungsfristen durch das 2. Corona-Gesetz und das Jahressteuergesetz 2020 hin. Im Kontext ging er auf die Verschärfung der Einziehung ein. Abschließend behandelte er die

Auswirkung der Verlängerung der Verjährungsfristen auf die Dauer der Aufbewahrungsfristen. Zum Schluß wurde auf die strafrechtlichen Cum-Cum-Entscheidungen und weitere anhängige Verfahren verwiesen.

Die Fachtagung war auf einem extrem hohen Niveau. Sie verlangt von den Teilnehmern erhebliche Vorkenntnisse im Internationalen Steuerrecht und ist für Berufsanfänger nicht geeignet. Auf dem kompetenten Podium mit über 10 Referenten aus den Bereichen der Finanzverwaltung, Judikatur, Beraterschaft, Wissenschaft wurden Streitpunkte kontrovers diskutiert und stellten weitere noch offene Fragen dar, die wahrscheinlich auch auf den nächsten Tagungen behandelt werden. Die Zur-Verfügung-Stellung eines aussagefähigen Skripts von mehr als 600 Seiten erhöht den praktischen Nutzwert der Tagung.



**Rechtssichere Verträge.**

WWW.BOORBERG.DE

## Muster für Arbeitsverträge

von Gerd Schäfer, Rechtsanwalt

2021, 7. Auflage, 88 Seiten, € 12,90

Das Recht der Wirtschaft, Band 166

ISBN 978-3-415-07057-8



Leseprobe unter  
[www.boorberg.de/9783415070578](http://www.boorberg.de/9783415070578)

Wer in kleinen und mittleren Unternehmen Verantwortung für die Personalarbeit trägt und als Nichtjurist für das Thema Arbeitsverträge zuständig ist, benötigt komprimierte, praxisorientierte und rechtssichere Informationen: »Muster für Arbeitsverträge« erfüllt genau diesen Anspruch. Dies macht den Erfolg des in 7. Auflage erschienenen Bandes aus.

In drei Teilen werden die wesentlichen Informationen rund um den Arbeitsvertrag komprimiert dargestellt:

- Rechtsgrundlagen und aktuelle Fragen zum Arbeitsvertrag
- Vier Vertragsmuster für Arbeitsverhältnisse, die keinem Tarifvertrag unterliegen
- Zwei Vertragsmuster für Arbeitsverhältnisse innerhalb des Geltungsbereichs von Tarifverträgen





## Präzise und praxisnah.

WWW.BOORBERG.DE

### Steuerliche Maßnahmen: Corona und Gewerbebetriebe

von Dr. Ulf-Christian Dißars, Rechtsanwalt,  
Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Fachberater  
für internationales Steuerrecht

2021, 62 Seiten, € 18,-

ISBN 978-3-415-06965-7



Leseprobe unter  
[www.boorberg.de/9783415069657](http://www.boorberg.de/9783415069657)

Die Regelungen von Gesetzgeber und Verwaltung für Gewerbebetriebe zur COVID-19-Pandemie sind vielfältig und nur schwer zu überblicken. Die Broschüre erläutert insbesondere die handelsbilanziellen Auswirkungen der Pandemie und die steuergesetzgeberischen Maßnahmen einschließlich des JStG 2020.

Außerdem enthält sie die Texte

- der maßgeblichen Änderungsgesetze: Corona-Steuerhilfegesetze, Gesetz zur Abmilderung der Folgen der COVID-19-Pandemie im Zivil-, Insolvenz- und Strafverfahrensrecht,
- der wichtigsten geänderten Vorschriften: EStG, AO, UStG, UmwStG, UmwG, GewStG, StGB, Forschungszulagengesetz (in Auszügen)
- und der relevanten BMF-Schreiben vom 19.3.2020, 30.6.2020 und 6.10.2020.

Das Buch ist auf Stand Mitte November 2020.

Da die Auswirkungen der Pandemie auf die Wirtschaft weiterhin spürbar sind, werden neue Beschlüsse und Maßnahmen unter **[www.boorberg-plus.de](http://www.boorberg-plus.de)** regelmäßig in die **Online-Fassung** eingearbeitet und sind für Käuferinnen und Käufer des Buchs kostenlos abrufbar.

 **BOORBERG**

## Zeitpunkt der Anschaffung des § 23 EStG bei Bedingung i. S. v. § 158 BGB

**Orientierungssatz:** Ist der Grundstückskaufvertrag mit einem befristeten Erwerberbenennungsrecht ausgestattet, kommt es zur Anschaffung i.S. des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 EStG im Zeitpunkt der Selbstbenennung (Selbsteintritt), selbst wenn der Benennungsberechtigte das Grundstück mit dem späteren Fristablauf ohnehin „automatisch“ (Annahmefiktion) erworben hätte.

**Entscheidung:** BFH, Urteil vom 26.10.2021, IX R 12/20

### I. Sachverhalt

Die Beteiligten streiten um den Fristbeginn der Spekulationsfrist nach § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 1 EStG.

Die Kläger und Revisionsbeklagten sind Eheleute und werden zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Die Klägerin (die Ehefrau) schloß am 21.09.2000 einen notariellen Grundstückskaufvertrag mit dem Land Berlin. Aus diesem geht das Land Berlin als Veräußerer und die Klägerin als Benenner für weitere noch zu bestimmende Erwerber hervor. Demnach verpflichtete sich das Land Berlin zwei noch zu vermessene Grundstücksteilflächen an den Dritten als Erwerber und noch fünf weitere zu bestimmende Erwerber zu verkaufen.

Hinsichtlich der noch zu benennenden Erwerber regelt § 2 des Grundstückskaufvertrags folgendes:

„Die Benennung hat bis zum 31.06.2002 zu erfolgen. Nach Ablauf der vorgenannten Frist gilt der Benenner als Erwerber der bis zu diesem Zeitpunkt noch nicht benannten Miteigentumsanteile.“

Am 20.08.2001 benannte die Klägerin sich selbst und ihren Ehemann (den Kläger) als Erwerber für ein Reihemittelhaus. Die notarielle Urkunde weist die Klägerin als „Bennener und Erwerber“ und den Kläger als „Erwerber“ aus. Den Kaufpreis in Höhe von 63.706,24 DM entrichteten die Kläger am 26.02.2002.

Das zur Erzielung von Vermietungseinkünften errichtete Haus veräußerten die Kläger am 25.02.2011 zu einem Kaufpreis von 190.000 Euro.

In dem erlassenen Einkommensteuerbescheid 2011 setzte der Beklagte und Revisionskläger (das FA) Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften fest. Der erhobene Einspruch blieb erfolglos, da das FA der Meinung war, daß erst mit der Selbstbenennung am 20.08.2011 eine Anschaffung im Sinne des § 23 EStG stattgefunden habe.

Die daraufhin erhobene Klage hatte Erfolg, das FG sah in dem am 21.09.2000 geschlossenen Vertrag die Anschaffung des Objektes, so daß die Spekulationsfrist bereits abgelaufen gewesen sei.

### II. Entscheidungsgründe

Die von den Klägern eingelegte Revision hatte Erfolg.

Der erkennende Senat des BFH folgt nicht der Ansicht der Vorinstanz, daß es sich bei dem Verkauf der Immobilie nicht um ein privates Veräußerungsgeschäft nach § 22 Nr. 2 i. V. m. § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG handelt.

Voraussetzung hierfür ist nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG, daß zwischen Anschaffung und Veräußerung des Grundstücks der Zeitraum nicht mehr als zehn Jahre beträgt.

Maßgeblich ist nach der ständigen Rechtsprechung des BFH grundsätzlich der Zeitpunkt in denen die obligatorischen Verträge abgeschlossen wurden. Problematisch war in dem vorliegenden Fall, ob es sich bei dem Vertragsschluß im Jahr 2000 oder im Jahr 2001 um eine solch bindende Vertragserklärung gehandelt hat.

Der Senat führt hierzu aus, daß maßgeblich für eine Veräußerung im Sinne des § 23 EStG ist, daß der Vertragsabschluss, also grundsätzlich das Angebot und die Annahme, innerhalb der Veräußerungsfrist bindend geworden ist.

Der Senat weist darauf hin, daß die Rechtsprechung auch schon ein rechtlich bindendes Verkaufsangebot als ein maßgebliche Vertragserklärung angesehen hat, dies aber nur für die Fälle gilt, wo bereits der Übergang von Besitz, Gefahr sowie Nutzungen und Lasten wirtschaftlich vollzogen war. Dementsprechend ist von keiner Veräußerung im Sinne des § 23 EStG auszugehen, wenn die Gefahr noch nicht übergegangen ist und der Verkäufer dem Käufer noch kein wirtschaftliches Eigentum verschafft hat. Begründet wird dies mit dem Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung.

Im weiteren Verlauf führt der Senat aus, wann jemand von einer Bindungswirkung und wann er von keiner Bindungswirkung bei einem Rechtsgeschäft ausgeht.

So nimmt der Senat dann eine Bindungswirkung an, wenn das Rechtsgeschäft von dem Eintritt einer Bedingung abhängt. Aus dem Wesen der Bedingung und dem Wortlaut des § 158 Abs. 1 BGB folgt, daß das aufschiebend bedingte Rechtsgeschäft tatbestandlich mit seiner Vornahme vollendet und voll gültig ist – die Parteien daher fortan bindet – und seine Wirksamkeit mit dem Bedingungsfall ipso iure eintritt, ohne daß die Willenseinigung der Parteien noch

## ► Rechtsprechung

bis dahin Bestand haben müßte; nur die Rechtswirkungen des bedingten Rechtsgeschäfts befinden sich bis zum Bedingungseintritt in der Schwebe.

Von keiner Bindungswirkung geht der Senat dann aus, wenn das Rechtsgeschäft von einer Genehmigung abhängig ist. In einem solchen Fall ist auf den Zeitpunkt der Genehmigung abzustellen, welche steuerlich nicht auf den Zeitpunkt der Vornahme des Rechtsgeschäfts zurückwirkt.

Aus diesen Grundsätzen folgt für den Senat, daß nicht auf den notariellen Grundstückskaufvertrag aus dem Jahr 2000 für die Bestimmung der Spekulationsfrist abzustellen ist, sondern die Benennung des Erwerbers im Jahr 2001 maßgeblich war. Der Senat führt hinsichtlich des notariellen Grundstückskaufvertrags aus, daß es sich hierbei nur um ein rechtlich bindendes Angebot des Veräußerers gehandelt habe. Durch den Abschluß des Benennungsvertrags ist jedoch nach Ansicht des BFH noch keine Annahme des Kaufangebots zu sehen.

Die Klägerin hat durch ihre Benennung in der notariellen Urkunde aus dem Jahr 2001 das obige Angebot rechtswirk-

sam angenommen und somit den Bindungswillen hinsichtlich des Erwerbs des Grundstücks kenntlich gemacht.

So zeigt es sich auch bei der Benennung des Ehemanns als Käufer. Hier ist es durch die Benennung zur Abtretung der Rechte aus dem Kaufangebot gekommen. Dementsprechend kommt der Kaufvertrag mit dem vom Benennungsberechtigten Benannten zustande, wenn dieser das Angebot annimmt. So hat die Klägerin die Rechte aus dem Kaufangebot durch den Vertrag vom 20.08.2001 durch Benennung an den Kläger abgetreten. Durch die Annahme des Kaufangebots durch den Kläger („Erwerber“) ist der Kaufvertrag zwischen dem Land Berlin und dem Kläger wirksam zustande gekommen.

Bedauerlicherweise hat der Senat keine weiteren Ausführungen zu den Umständen getätigt, wie der Sachverhalt zu beurteilen wäre, wenn die Klägerin das Grundstück durch die Benennungsfrist erworben hätte. Hier verweist der Senat darauf, daß es sich um einen alternativen Sachverhalt handle, welcher nicht zu beurteilen ist.

*(Claudius Söffing, Rechtsanwalt)*

## Erbschaftsteuerrechtliche Behandlung der Anwachsung eines KG-Anteils bei übersteigendem Abfindungsanspruch

**Orientierungssatz:** Ein Abfindungsanspruch nach § 738 Abs. 1 Satz 2 BGB gehört zum erbschaftsteuerpflichtigen Erwerb von Todes wegen, also zum Privatvermögen der Erben. Eine Regelungslücke hinsichtlich der Berücksichtigung eines negativen Erwerbs im Rahmen des § 3 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 ErbStG liegt nicht vor.

**Entscheidung:** BFH, Urteil vom 08.06.2021, II R 2/19

### I. Sachverhalt

Die in 2012 verstorbene Mutter setzte ihre vier Kinder zu je einem Viertel als Erben ein. Diese vier Miterben und die Mutter waren jeweils mit einer Beteiligungsquote von 20% Kommanditisten einer GmbH & Co. KG. Der Gesellschaftsvertrag sah für den Fall des Todes eines Gesellschafters die sog. Fortsetzungsklausel vor. D. h., der verstorbene Gesellschafter scheidet in einer juristischen Sekunde vor seinem Tod aus der Gesellschaft aus, die sodann von den Altgesellschaftern fortgesetzt wird. Dem durch Tod ausgeschiedenen Gesellschafter steht ein Abfindungsanspruch zu, der so dann in den Nachlaß fällt.

Aufgrund der Fortsetzungsklausel wuchs den vier verbliebenen Kommanditisten das auf den Anteil der verstorbenen Mutter entfallende Gesellschaftsvermögen zu je 5% an und die Beteiligungsquote erhöhte sich entsprechend um 5% auf nunmehr jeweils 25%.

Im Rahmen der Erbschaftsteuer setzte das FA u. a. gegenüber dem Kläger zum einen einen anteiligen Abfindungs-

anspruch in Höhe von 500.000 Euro fest (Kapitalforderung nach § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG), da der Abfindungsanspruch der Erblasserin insgesamt unstrittig 2 Mio. Euro betrug. Zum anderen erfaßte das FA einen Anwachsungserwerb gem. § 3 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 ErbStG. Der Höhe nach ging das FA von einem Unternehmenswert in Höhe von 3 Mio. Euro aus, wovon  $\frac{1}{4}$  auf den Kläger, mithin 750.000 Euro entfielen. Hiervon zog das FA den anteiligen Abfindungsanspruch von 500.000 Euro ab, so daß der Anwachsungserwerb mit einem Wert von 250.000 Euro in dem Erbschaftsteuerbescheid erfaßt wurde.

Durch geänderten Feststellungsbescheid reduzierte sich der Unternehmenswert von vormals 3 Mio. Euro auf 1,2 Mio. Euro. Aufgrund dessen beantragte der Kläger die Änderung des Erbschaftsteuerbescheids. Diesen Antrag begründete er damit, daß nunmehr ein negativer Anwachsungserwerb gegeben sei. Von dem anteilig auf ihn entfallenden Unternehmenswert von 300.000 Euro sei der anteilige Abfindungsanspruch von 500.000 Euro abzuziehen, so daß insoweit ein negativer Betrag von 200.000 Euro

anzusetzen sei. Das FA lehnte den Antrag vollumfänglich ab. Der Einspruch des Klägers hatte insoweit Erfolg, als das FA nunmehr keinen Anwachsungserwerb nach § 3 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 ErbStG mehr ansetzte, da es von einem anteiligen Unternehmenswert von 0 Euro ausging. Einen Ansatz eines negativen Unternehmenswerts verneinte es jedoch.

Der gegen den geänderten Erbschaftsteuerbescheid erhobenen Klage vor dem Finanzgericht blieb ebenso wie der anschließenden Revision der Erfolg versagt. Die Revision begründete der Kläger im Wesentlichen damit, daß über den Wortlaut der Vorschrift des § 3 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 ErbStG auch negative Unternehmenswerte zu berücksichtigen seien. Der Gesetzgeber habe eine objektive Bereicherung erfassen wollen, die auch negative Werte erfaßt. Ferner sei die besondere Fallkonstellation zu berücksichtigen, daß nämlich der Kläger nicht nur Erbe, sondern auch zugleich fortsetzender Gesellschafter sei. Deshalb sei der Abfindungsanspruch von Anfang an steuerliches Sonderbetriebsvermögen geworden, so daß die als Schuld der Gesellschaft passivierte Abfindungsverbindlichkeit ertragsteuerlich im Ergebnis neutralisiert worden sei.

## II. Entscheidungsgründe

Die vom Kläger eingelegte Revision hatte keinen Erfolg. Der erkennende II. Senat des BFH wies die Revision als unbegründet zurück. Der gem. § 3 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 ErbStG steuerpflichtige Anwachsungserwerb kommt nur dann zum Tragen, soweit der Wert, der sich für den angewachsenen Anteil zur Zeit des Todes ergibt, Abfindungsansprüche Dritter übersteigt. Den Fall, daß der Anwachsungserwerb den Wert, der sich für den anwachsenden Anteil zur Zeit des Todes ergibt, Abfindungsansprüche Dritte unterschreitet, wird hingegen nach dem nicht auslegungsfähigen Wortlaut des Gesetzes nicht erfaßt. Der erkennende Senat des BFH sah für eine erweiternde Auslegung des § 3 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 ErbStG auch für den Fall keinen Raum, daß die fortsetzenden Gesellschafter zugleich Erben des ausge-

schiedenen Gesellschafters sind. Denn das Gesetz spricht nur davon, daß der Abfindungsanspruch den Anteilswert „übersteigt“. Hätte der Gesetzgeber den umgekehrten Fall mit erfassen wollen, also den Fall, daß der Abfindungsanspruch den Anteilswert unterschreitet, hätte er von einer Differenz zwischen dem Anteilswert am Todestag und den Abfindungsansprüchen Dritter sprechen müssen. Eine Regelungslücke, die eine erweiternde Auslegung (teleologisch Extension) verlangt, ist für den II. Senat nicht erkennbar. Ein etwaiger „rechtspolitischer Fehler“ reicht hierfür nicht aus.

Auch der zweite rechtliche Gesichtspunkt, den der Kläger vorgetragen hat, überzeugte den BFH nicht. Der Abfindungsanspruch ist nicht automatisch zum Sonderbetriebsvermögen des Klägers bei der GmbH & Co. KG geworden. Den Abfindungsanspruch erwarb der Kläger nicht als Gesellschafter, sondern als Erbe und fiel damit in sein steuerliches Privatvermögen. Zur Begründung von gewillkürtem Sonderbetriebsvermögen hätte es sodann einer entsprechenden Widmung bedurft. Dieser Widmungsakt wäre aber erst nach dem Erwerb von Todes wegen denkbar gewesen und hätte deshalb keinen Einfluß auf die Erbschaftsteuer, die rein stichtagsbezogen ist, nehmen können.

Auch wenn dem Ergebnis des II. Senats zuzustimmen ist, so ist gleichwohl darauf hinzuweisen, daß er wohl nicht ganz zutreffend in Randnummer 35 von einer „Anwachsung des Gesellschaftsanteils an der KG“ spricht. § 738 Abs. 1 Satz 1 BGB bestimmt, daß, wenn ein Gesellschafter aus der Gesellschaft ausscheidet, sein Anteil am Gesellschaftsvermögen den übrigen Gesellschaftern anwächst. Die Anwachsung ist mithin keine Verfügung über einen Gesellschaftsanteil, sondern reiner „Rechtsreflex“. Durch die Anwachsung wird eben nicht eine Beteiligung originär hinzuerworben. Wenn aber die Anwachsung überhaupt nicht eine Abtretung eines Gesellschaftsanteils beinhaltet, so kann auch nicht quasi auf dem Rücken der Anwachsung ein Sonderbetriebsvermögen mit übertragen werden.

(Claudius Söffing, Rechtsanwalt)



## Fundierter Ratgeber.

### Die Geschäftsraummiete

von Dominique Johanna Popiel, Rechtsanwältin, Düsseldorf

2020, 8. Auflage, 152 Seiten, € 19,80

Das Recht der Wirtschaft, Band 160

ISBN 978-3-415-06899-5



Leseprobe unter

[www.boorberg.de/9783415068995](http://www.boorberg.de/9783415068995)

**BOORBERG**

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 0711/7385-100 · 089/4361564  
TEL 0711/7385-343 · 089/436000-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE

Die Rubrik „LiteraTour“ greift willkürlich und subjektiv aus der übergroßen Anzahl steuerrechtlicher Literatur besonders lesenswerte oder wenigstens bemerkenswerte Beiträge heraus. Angesichts dieser Flut steuerrechtlicher Literatur soll nicht der Eindruck erweckt werden, die Redaktion hätte die Vielfalt der Publikationen auch nur annähernd gesichtet. Erst recht ist damit keine Abwertung etwa nicht erwähnter Autoren verbunden.

Forster

## Effizient lesen

utb expert Verlag, Tübingen 2021, 232 Seiten

Es ist wie beim 10-Finger-System: Mein Sekretariat sagt (völlig zu Recht), ich solle es bleiben lassen. Dennoch komme ich darauf zurück.

Moosmayer

## Compliance

C.H. Beck, München, 4. Aufl. 2021, 125 Seiten

Selbstverständlich könnten auch 1.000 Seiten mehr zu diesem Thema geschrieben werden – andere Autorengruppen tun dies wahrscheinlich auch. Allerdings ist dieses Werk Grundlage und Überblick über die vielfältigen Facetten der Compliance – hier als Praxisleitfaden für Unternehmen ausgestaltet; im Hintergrund stehen die Erfahrungen des Autors mit einem Riesen aus der Chemiebranche.

Die Grundsätze der Good Governance und der Compliance gelten nicht nur für Unternehmen, sondern für jede Körperschaft mit wirtschaftlichen Aktivitäten. Und das Werk liefert nicht nur Fakten, Mahnungen und Überblicke, sondern auch zahlreiche Denkanstöße, die für die handelnden Personen in den Organisationen wichtig sind.

## Formularbuch Recht und Steuern

C.H. Beck, München, 10. Aufl. 2021, 1.858 Seiten

Das Konzept des „Formular-Kommentars“ wird durch die 17 Bearbeiter aus der Praxis und Wissenschaft in hervorragender Weise umgesetzt – eine klare, durchdachte Verzahnung von zivilrechtlicher Gestaltung mit steuerlichem Bezug oder steuerlicher Gestaltung unter umfassender Berücksichtigung der zivil-, handels- und gesellschaftsrecht-

lichen Fragen. Neben einer Unzahl von Gesellschaftsverträgen finden sich Anträge im Besteuerungsverfahren, Rechtsmittelverfahren und dem Steuerstrafverfahren. Neben weiteren Verträgen finden sich zahlreiche mandatsbezogenen Verträge. Trotz der mittlerweile knapp 1.900 Seiten ist die Formulierung meist knapp und ausreichend.

Pelka/Petersen

## Beck'sches Steuerberater-Handbuch 2021/2022

C.H. Beck, München, 18. Aufl. 2021, 2.447 Seiten

Umfassend: Die Übersicht in alphabetischer Reihenfolge A–Z, die Kapitel A–Z, außerdem Tabellen von AfA bis Kostenrisikotabellen. Auf 2.447 Seiten ein umfassendes Werk für die Steuerberatung und deren Handlungsfelder. Eben von Abbauland, über Gesellschaftsrecht, Vereinsrecht bis hin zum zypriotischen Recht. Grundzüge, verständlich dargestellt sowie aktuelle Neubearbeitungen in nun 18. Auflage seit 1986. Wenn es so etwas noch nicht gäbe, müsste man es erfinden. Dringend.

Wabnitz/Janovsky/Schmitt

## Handbuch Wirtschafts- und Steuerstrafrecht

C.H. Beck, München, 5. Aufl. 2020, 2.367 Seiten

Über 30 Bearbeiter – neben den namensgebenden Generalstaatsanwälten also Richter, Staatsanwälte, Strafrechtsprofessoren, zahlreiche Rechtsanwälte und Praktiker aller Couleur – haben neben der Darstellung von Rechtstatsachen zum Wirtschaftsstrafrecht deren Erscheinungsformen in die Bereiche Wirtschaftsstrafrecht, Steuer und Zoll unterteilt. Abschließend folgen umfangreiche Ausführungen zum Ermittlungs- und Strafverfahren. Für jeden Interessierten ist da etwas dabei – und vor allem (ganz wichtig): die Sicht des Praktikers.

---

*Im nächsten Heft: Siebert/Sommer/Grün, Erbschaft, Schenkung, Vorsorge; Koenig, Abgabenordnung; Zenke/Schäfer/Brocke, Corporate Governance; Haase/Hofacker (Hrsg.), UmwStG; Happ, Umwandlungsrecht.*

---

Redaktion