

steueranwaltsmagazin

Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im Deutschen Anwaltverein

2+3/2020

113. Ausgabe | 22. Jahrgang

Redaktion: Jürgen Wagner, LL.M.
WAGNER & JOOS, RECHTSANWÄLTE
Konstanz (verantwortlich)

Dr. Jörg Stalleiken,
Flick Gocke Schaumburg,
Bonn

www.steuerrecht.org

41 Editorial

Wagner

Beiträge

- 43 Söffing/Kucza **Anwachsungserwerb i.S. des § 738 Abs. 1 Satz 1 BGB und seine Folgen für das Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht**
- 48 Latrovalis/Link **Hybride Gestaltungen nach dem Entwurf des ATAD-Umsetzungsgesetzes**
- 60 Zacher **Kapitaleretzende Gesellschafterleistungen – richterlicher Systemwechsel mit neuen (In-)Konsequenzen und gesetzgeberische „Rolle rückwärts“**
- 65 Olgemöller **Neue Entwicklungen im Beitragsstrafrecht**
- 68 Knepper/Geraats **Steuerliche Erleichterungen in der Corona-Krise – BMF-Schreiben vom 19.03.2020**
- 75 von Brocke/Heymell **Praxisorientierter Überblick über die historische Rechtsprechungsentwicklung des EuGH in Bezug auf die Berücksichtigung von Betriebsstättenverlusten**
- 80 Wagner **Organisationsform Gesamtverein**
- 88 **Rechtsprechung**
Söffing
- 96 **LiteraTour**

I.

Aus der Not eine Tugend machen: Zum ersten Mal erscheint das steueranwaltsmagazin als Doppelausgabe. Interessante Themen rund um das Steuerrecht und Wirtschaftsrecht bilden den Inhalt auch dieses Hefts. Das nächste Heft erscheint dann wie gewohnt als Heft 4/2020 Mitte August. Bleiben Sie gesund und heiter!

II.

Alltagswahnsinn, vermeintliche und trügerische Normalität, Irrsinn des Monats – Nähe und Abstand, ungewohnt und surreal. Es bleibt schwierig, normal zu bleiben oder wieder zu werden. Wirklich frei ist nur, wer die Kunst der Gelassenheit beherrscht.

III.

„Wenn man in diesen ohnehin schon leicht verrückten Tagen oder Nächten hört, liest oder sieht, was gewisse Bewohner des Fernsehens und der Popkultur so an bizarren, komplett durchgeknallten Vermutungen verbreiten; wenn man also in einem der sozialen Netzwerke auf den Koch *Attila Hildmann* trifft, der anscheinend daran glaubt, dass ganz Europa untertunnelt ist, dass in diesen Tunneln unschuldige Kinder und Jugendliche gefangen gehalten und gequält werden, weil die Mächtigen aus diesen Kindern den Stoff für die ewige Jugend saugen; wenn man das Video mit dem Rapper *Sido* betrachtet, in dem der irgendetwas Wirres über Frankfurt faselt, das im Zentrum aller Täuschungen stehe, weil von hier aus die Familie *Rothschild* die Welt erobert habe – dann ist man versucht, den Erzählern solcher Geschichten, außer massiven IQ-Problemen, auch ein gewisses Psychopathentum zu bescheinigen.“

FAZnet, 20.05.2020

Einen schönen Sommer (wo auch immer) wünscht

Ihr

Jürgen Wagner, LL.M.

Red. steueranwaltsmagazin

Sie können der Redaktion Texte, Anregungen und Kritik zum steueranwaltsmagazin, insbesondere zur Aufmachung, der 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@fsg.de

Jürgen Wagner, LL.M., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht, Konstanz/Zürich/Vaduz (JW)
wagner@wagner-joos.de

Die 114. Ausgabe des steueranwaltsmagazin erscheint am 15. August 2020.

Mitschreibende dieser Ausgabe:

Thomas Zacher, Rechtsanwalt in Köln; *Dr. Matthias Söffing*, Rechtsanwalt in Düsseldorf, und *Julian Kucza*, stud.jur., Düsseldorf; *Jürgen Wagner*, Rechtsanwalt in Konstanz; *Stefanie Latrovalis*, Rechtsanwältin, und *Mathias Link*, beide Rechtsanwälte in Frankfurt; *Herbert Olgemöller*, Rechtsanwalt in Köln; *Mario Knepper* und *Martin Geraats*, beide Rechtsanwälte in Bonn; *Klaus von Brocke*, Rechtsanwalt in München, und *Jonas Heymell*, München.

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; **Daniel Dinkgräve**, Dinkgräve, München

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 61 52-0;

Verlag: Richard Boorberg Verlag GmbH & Co KG, Scharnstraße 2, 70563 Stuttgart; Tel: 0711/7385-0; Fax: 0711/7385-500, 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



Corona:
Aktuelle Informationen
für unsere Kundinnen
und Kunden

Liebe Kundinnen, liebe Kunden,

auch in diesen besonderen Zeiten arbeiten unsere Kolleginnen und Kollegen mit Hochdruck daran, Ihnen unsere Produkte in der **gewohnten BOORBERG-Qualität auf aktuellem Stand** zur Verfügung zu stellen. Wenn Sie von zu Hause arbeiten, unterstützen wir Sie gerne mit unseren digitalen Angeboten.

Die folgenden Online-Produkte können Sie ab sofort 4 Wochen kostenlos nutzen, wenn Sie uns eine E-Mail senden an: kundenservice@boorberg.de.

Für Lehrende, für Studierende und für die öffentliche Verwaltung

- www.vsv-bw.de
- www.vsv-bayern.de
- www.vsv-bbg.de
- www.vsv-hessen.de
- www.vsv-sachsen.de
- www.vsv-lsa.de
- www.vsv-thüringen.de
- www.vs-bv.de
- www.vd-bw-neu.de
- www.intrarecht-bayern.de
- www.intrarecht-sachsen.de
- www.intrarecht-thüringen.de
- www.tröd-context.de
- www.besoldungsrecht-context.de
- www.beihilferecht-context.de
- www.baugb-context.de
- www.baunvo-context.de
- www.lbo-bw-context.de
- www.weinrechtsportal.de
- www.kommunales-redehandbuch.de

Für die Polizei

- www.vspa-bayern.de
- www.gespol-bw.de
- www.bpol-texte.de

Für Steuerberater und Steuerjuristen

- www.steuergesetze-2020.de
- www.estg-context.de

Tagesaktuelle Informationen liefern Ihnen zudem **kostenlos unsere Online-Dienste, Newsletter und Twitter-Kanäle:**

- publicus-boorberg.de
- Twitter Publicus
- sicherheitsmelder.de
- Twitter Boorberg-Recht

Alles Gute und bleiben Sie gesund!

Ihr Richard Boorberg Verlag

 **BOORBERG**

Unser Kundenservice ist wie gewohnt für Sie da und berät Sie gerne.

Team Stuttgart:

Tel. 07 11/73 85-343
Fax 07 11/73 85-315
kundenservice@boorberg.de

Team München:

Tel. 089/43 60 00-20
Fax 089/43 61 564
kundenservice-muenchen@boorberg.de

Bei Bedarf nennen Sie uns einfach Ihr Homeoffice als aktuelle Lieferadresse. Alle Bestellungen werden von uns schnell und zuverlässig ausgeliefert.

Anwachsungserwerb i.S. des § 738 Abs. 1 Satz 1 BGB und seine Folgen für das Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht

Dr. Matthias Söffing, Rechtsanwalt/Fachanwalt für Steuerrecht, und Julian Kucza, cand. iur.¹

I. Einleitung

Anlaß für den nachfolgenden Diskussionsbeitrag gibt das Urteil des BFH vom 19.11.2019.² In dieser Entscheidung setzte sich der erkennende IX. Senat des BFH mit der Frage auseinander, ob ein Anwachsungserwerb nach § 738 Abs. 1 Satz 1 BGB Gegenstand einer gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen sein kann. Der BFH gelangte zu dem Ergebnis, daß in abgabenrechtlicher Hinsicht die Anwachsung ein gesellschaftsbezogener und kein gesellschaftsbezogener Vorgang ist. Gem. § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a. AO sind Einkünfte nur dann gesondert und einheitlich festzustellen, wenn daran mehrere Personen beteiligt und die Einkünfte diesen zuzurechnen sind. An Einkünften sind aber nur dann mehrere Personen beteiligt, wenn diese Personen „gemeinsam“, also in der Einheit der Gesellschaft den Tatbestand der Einkünfteerzielung verwirklichen.³ Hieran fehle es bei einem Anwachsungserwerb, der nicht gemeinsam und in der Einheit der Gesellschaft, sondern individuell durch den Gesellschafter verwirklicht wird. Die maßgebende Passage in den Entscheidungsgründen lautet:⁴

„Durch das Ausscheiden des Gesellschafters B aus der vermögensverwaltenden GbR gegen Zahlung einer Abfindung ist sein Anteil den verbleibenden Gesellschaftern C, D, F und G angewachsen. Jenseits der Frage, ob es sich hierbei für die verbleibenden Gesellschafter C, D, F und G um ein „Anschaffungsgeschäft“ i.S.d. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG i. V.m. § 23 Abs. 1 Satz 4 EStG gehandelt hat, haben diesen den – durch die (gesetzliche) Rechtsfolge des § 738 Abs. 1 Satz 1 BGB ausgelöst – Anwachsungserwerb jew. Einzelnen und nicht in der Einheit der Gesellschaft verwirklicht. Denn dieser Erwerb wurde nicht durch die das Personengesellschaftsverhältnis bestimmende gesamthänderische Bindung (s. § 719 Abs. 1 BGB) geprägt, sondern beruhte auf einer gesellschaftsvertraglichen Regelung, mit der die Gründungsgesellschafter für den Fall des Ausscheidens eines Gesellschafters vorab eine individuelle, d.h. personenbezogene künftige Zuordnung des Anteils des Ausgeschiedenen vereinbart hatten.“

Ob diese Begründung in gesellschaftsrechtlicher Hinsicht Bestand haben kann und wenn dies nicht der Fall sein sollte, welche Folgen hieraus für das Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht zu ziehen sind, soll Gegenstand dieses Beitrages sein.

II. Gesellschaftsrechtliche Bestandsaufnahme

Scheidet ein Gesellschafter zu Lebzeiten oder durch Tod aus einer Personengesellschaft aus, ist die Frage, ob ein Anwachsungserwerb i.S. des § 738 Abs. 1 Satz 1 BGB vorliegt oder nicht, abhängig von der konkret gewählten Rechtsform der Personengesellschaft oder von den in den Gesellschaftsverträgen getroffenen Bestimmungen.

1. Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR)

Verstirbt der Gesellschafter einer GbR, wird die Gesellschaft gemäß § 727 Abs. 1 BGB aufgelöst und liquidiert. Für einen Anwachsungserwerb besteht kein Raum, da sie den Fortführung der Gesellschaft voraussetzt. Abweichend vom gesetzlichen Regelfall der Auflösung der Gesellschaft und Liquidation des Gesellschaftsvermögens, können die Gesellschafter jedoch im Gesellschaftsvertrag vereinbaren, daß die Gesellschaft beim Ausscheiden eines Gesellschafters zu Lebzeiten oder durch Tod mittels einer sog. „Fortsetzungsklausel“ fortgesetzt wird. In diesem Fall wächst der Anteil am Gesellschaftsvermögen des ausscheidenden Gesellschafters den übrigen Gesellschaftern gemäß § 738 Abs. 1 Satz 1 BGB zu. Führt ein Ausscheiden eines Ge-

¹ Dr. Söffing ist Gründungspartner und Julian Kucza wissenschaftlicher Mitarbeiter der überörtlichen Sozietät mit Niederlassungen in Düsseldorf/München/Zürich/Paris.

² Urteil vom 19.11.2019 – IX R 24/18, DB 2020, 594.

³ BFH, Urt. vom 19.11.2019, DB 2020, 594 Tz. 16.

⁴ BFH, Urt. vom 19.11.2019, DB 2020, 594 Tz. 24.

sellschafters zur Anwachsung, so ist zwingende Folge, daß die Gesamthandsberechtigung des Ausscheidenden untergeht. Das Gesellschaftsvermögen steht nun den Altgesellschaftern aufgrund der Anwachsung zu. Ein besonderer Übertragungsakt der Gegenstände des Gesellschaftsvermögens ist deshalb weder erforderlich⁵ noch überhaupt möglich.⁶

2. Offene Handelsgesellschaft (OHG)

Anders als bei der GbR führt der Tod oder die Kündigung eines OHG-Gesellschafter nicht zur Auflösung der Gesellschaft, sondern gemäß § 131 Abs. 3 Nr. 1 bzw. Nr. 3 HGB zum Ausscheiden des Gesellschafters. In Bezug auf den Gesellschaftsanteil des Verstorbenen liegt eine Anwachsung für die verbleibenden Gesellschafter gemäß § 738 Abs. 1 BGB i.V. mit § 105 Abs. 3 HGB vor, soweit im Gesellschaftsvertrag nichts anderes vereinbart wurde.

3. Kommanditgesellschaft (KG)

Bei der KG ist zwischen dem Ausscheiden des persönlich haftenden Gesellschafters (Komplementär) und dem Ausscheiden des beschränkt haftenden Gesellschafters (Kommanditist) zu unterscheiden. Scheidet der Komplementär aus der Gesellschaft aus, so führt dies – vorbehaltlich einer anders lautenden gesellschaftsvertraglichen Regelung – zu einem Anwachsungserwerb durch die Altgesellschafter (§§ 161 Abs. 2, 131 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 und Nr. 3, 105 Abs. 3 HGB i.V. mit § 738 Abs. 1 Satz 1 BGB).

Beim Tod eines Kommanditisten gehen die Gesellschaftsanteile gemäß § 177 HGB auf die Erben entsprechend ihrer Erbquoten über. Die Gesellschaft wird dann mit den Erben des Kommanditisten fortgeführt. Für einen Anwachsungserwerb gibt es – sofern im Gesellschaftsvertrag nicht eine sog. Fortsetzungsklausel vereinbart wurde – kein Raum. Anders hingegen für den Fall des Ausscheidens eines Kommanditisten zu Lebzeiten. Hier kommt es nach der gesetzlichen Regelung (§§ 161 Abs. 2, 131 Abs. 3 Satz 1 Nr. 3, 105 Abs. 3 HGB i.V. mit § 738 Abs. 1 Satz 1 BGB) zu einem Anwachsungserwerb.

4. Zwischenfazit

Aus der vorstehenden Bestandsaufnahme ergibt sich, daß der Anwachsungserwerb sowohl von Gesetzes wegen, so etwas bei der OHG oder bei dem Komplementär einer KG, als auch durch Gesellschaftsvertrag bewirkt werden kann.

III. Rechtsfolgen eines Anwachsungserwerbs

Die Folge einer Anwachsung ist der Wegfall der Gesellschafterstellung des Ausgeschiedenen und der Wegfall der damit im Zusammenhang stehenden Gesellschafterrechte und

-pflichten.⁷ Mitsprache- und Geschäftsführungsrechte erlöschen mit dem Tag des Ausscheidens. Der ausgeschiedene Gesellschafter bzw. seine Erben haben auch keine Kontroll- und Einsichtsrechte nach § 716 Abs. 1 BGB. Ihnen steht, wenn überhaupt, nur ein Einsichtsrecht nach § 810 BGB zu. In vermögensrechtlicher Hinsicht führt das Ausscheiden eines Gesellschafters zum Verlust seiner Gesamthandsberechtigung. Allein diesem Umstand soll durch § 738 Abs. 1 Satz 1 BGB dadurch Rechnung getragen werden, daß der Verlust der Gesamthandsberechtigung des Ausgeschiedenen durch Anwachsung seines Anteils am Gesellschaftsvermögen bei den übrigen Gesellschaftern ausgeglichen wird. § 738 Abs. 1 BGB regelt nur die vermögensrechtlichen Folgen des Ausscheidens.⁸ Die Anwachsung ist mithin keine Verfügung über einen Gesellschaftsanteil.

IV. Analyse der BFH-Rechtsprechung

- a) Ausgehend von der eingangs dargestellt BFH-Entscheidung des IX. Senats⁹ muß festgehalten werden, daß keine Differenzierung zwischen dem Anteil an dem Gesellschaftsvermögen und dem Anteil an der Gesellschaft vorgenommen wird. Wie selbstverständlich geht der BFH davon aus, daß es sich bei dem Anwachsungserwerb um einen Erwerb des Gesellschaftsanteils des Ausgeschiedenen handelt.
- b) Ebenso selbstverständlich ging bereits der II. Senat in seinem Urteil vom 01.07.1992¹⁰ von einer Gleichsetzung des Erwerbs des Anteils am Gesellschaftsvermögen mit dem Erwerb des Gesellschaftsanteils aus. Dies, obgleich ihm bekannt war, daß zwischen diesen beiden Kategorien zu differenzieren ist. Denn zum einen führt er aus, daß beim Ausscheiden eines Gesellschafters aus der Gesellschaft der Verlust seiner Mitgliedschaft eintritt (§ 736 BGB), um sodann auszuführen:

„Die vermögensrechtlichen Folgen des Ausscheidens sind in §§ 738 ff. BGB geregelt. Der Anteil des Ausscheidenden am Gesellschaftsvermögen wächst den übrigen Gesellschaftern zu (§ 738 Abs. 1 Satz 1 BGB).“

Ohne jeden Ansatz einer Begründung führt der II. Senat sodann in seinen weiteren Entscheidungsgründen aus:

„Der Übergang des Gesellschaftsanteils auf die anderen Gesellschafter in Form der Anwachsung beruht danach stets i.S. des § 3 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 ErbStG 1974

5 Schöne in BeckOK BGB (Stand: 01.02.2020), § 738, Tz. 5.

6 Schäfer in Münchener Kommentar, BGB, 7. Aufl. 2017, § 738 Tz. 9.

7 Schäfer in Münchener Kommentar, BGB, 7. Aufl. 2017, § 738 Rz. 6 f.

8 BFH v. 01.07.1992 – II R 10/90, BStBl II 1993, 766 Tz. 13.

9 BFH v. 19.11.2019 – IX R 24/18, DB 2020, 594 Tz. 24 am Ende.

10 BFH v. 01.07.1992 – II R 10/90, BStBl II 1993, 766 Tz. 13 und 14.

auf dem Gesellschaftsvertrag, denn er tritt nur dann ein, wenn im Gesellschaftsvertrag eine Fortsetzungsklausel (ggf. eine Übernahmeklausel) vereinbart ist.“

- c) Interessant ist sodann jedoch die Entscheidung des I. Senats aus dem Jahre 1994.¹¹ Dem Urteil lag der Sachverhalt zugrunde, daß an einer freiberuflicher GbR der Gesellschafter A mit 95% und der Gesellschafter B mit 5 % beteiligt waren. Später beschlossen sie, daß A mit 2/3 und B mit 1/3 beteiligt sein sollten. Hierfür vereinbarte man ein Entgelt in Höhe von gut 300.000 DM. Die Beteiligten stritten letztlich darüber, ob es sich hier um eine Veräußerung i.S. des § 18 Abs. 3 EStG von A an B handelte. Der I. Senat bejahte dies mit folgender Begründung:

„Dieser Vorgang ist steuerrechtlich wie eine Veräußerung zu behandeln, wenn er zu einer Vermögensanwachsung bei einem anderen Gesellschafter führt und dieser dafür ein Entgelt zahlt. § 18 Abs. 3 EStG findet auch auf einen solchen Vorgang Anwendung. Zwar setzt die Vorschrift voraus, daß ein Mitunternehmeranteil veräußert wird. Die Rechtsprechung hat sie aber auch dann angewendet, wenn nur der „Teil“ eines Mitunternehmeranteils auf einen neu eintretenden Gesellschafter übertragen wird oder im Wege der Anwachsung auf einen „Alt“-Gesellschafter übergeht.“

Diese Entscheidungsgründe verdeutlichen zumindest, daß dem I. Senat bewußt war, daß Gegenstand einer Anwachsung nicht der Gesellschaftsanteil als solcher ist. Er führt aus, daß der Gesellschafter einer Personengesellschaft zwar immer nur einen Anteil am Gesellschaftsvermögen hält. Steuerrechtlich betrachtet, seien die durch Anwachsungen eintretenden Vermögensmehrungen aber wie eine Anteilsübertragung zu behandeln, weil die Anwachsung wirtschaftlich gesehen der Anteilsübertragung entspricht.¹²

- d) Die vorstehend aufgeführte Rechtsprechung wird sodann kontinuierlich fortgesetzt, ohne auch nur ansatzweise sich der Mühe einer Begründung zu unterziehen. Der VIII. Senat¹³ kommt so z. B. zu dem Ergebnis, daß beim Tod eines Gesellschafters die Gesellschaft mit den verbleibenden Gesellschaftern fortgesetzt wird (Fortsetzungsklausel), der Gesellschaftsanteil des verstorbenen Gesellschafters den verbleibenden Gesellschaftern anwächst. Dabei zitiert der erkennende Senat unmittelbar § 738 Abs. 1 BGB.
- e) Aus die Entscheidung des III. Senats¹⁴ ist in seinem Duktus nicht ganz sauber, wenn er die Meinung vertritt, daß wenn ein Gesellschaftsanteil zivilrechtlich untergeht, die Mitgliedschaft des Ausgeschiedenen allen Gesellschaftern anteilig anwächst und dabei ebenfalls § 738 Abs. 1 BGB zitiert. Diese Anwachsung, so führt der III. Senat weiter aus, entspricht einkommensteuerrechtlich einer Anteilsübertragung, wenn der Ausgeschiedene eine Abfindung erhält.

- f) Schließlich soll noch auf das BFH-Urteil vom 13.11.1997¹⁵ hingewiesen werden. In dem Revisionsfall war im Gesellschaftsvertrag einer zweigliedrigen Gesellschaft vereinbart, daß beim Tode eines Gesellschafters das Unternehmen vom überlebenden Gesellschafter allein fortgeführt wird. Der IV. Senat entschied, daß in einem solchen Fall der Gesellschafter mit seinem Tode aus der Gesellschaft ausscheidet und seine Beteiligung untergeht. Ferner verwandelt sich das Gesamthandseigentum in Alleineigentum des Übernehmers und der Erbe erwirbt gegen den Übernehmer einen schuldrechtlichen Abfindungsanspruch. Steuerlich handelt es sich um die Veräußerung eines Mitunternehmeranteils i.S. des § 16 Abs. 1 Nr. 2 EStG. Ausdrücklich ist dem IV. Senat bewußt, daß nach Zivilrecht die Beteiligung untergeht. Gleich sieht er in dem Vorgang nach Steuerrecht eine Veräußerung eines Mitunternehmeranteils. Er akzeptiert mithin eine Abweichung zwischen der steuerlichen und der zivilrechtlichen Betrachtung. Eine rechtliche Begründung für diese Abweichung bleibt auch der IV. Senat schuldig.
- g) Als Zwischenergebnis kann mithin festgehalten werden, daß der BFH keine Unterscheidung zwischen der Anwachsung eines Anteils am Gesellschaftsvermögen und der Anwachsung eines Gesellschaftsanteils trifft. Entweder geht er wie selbstverständlich davon aus, daß die Begriffe synonym zu verwenden sind, oder aber er setzt in Kenntnis der abweichenden Zivilrechtslage die Anwachsung einer Veräußerung gleich. Als einzige Begründung für diese Gleichsetzung wird vereinzelt auf eine wirtschaftliche Betrachtungsweise hingewiesen.

V. Erbschaft- und schenkungsteuerliche Auswirkungen

In erbschaft- und schenkungsteuerlicher Hinsicht gibt es zwei Problemkreise in Bezug auf einen Anwachsungserwerb, die eng miteinander verbunden sind. Es handelt sich dabei zum einen um das Problem, ob der Anwachsungserwerb i.S. des § 738 Abs. 1 Satz 1 BGB überhaupt ein steuerbarer Vorgang nach § 3 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 ErbStG bzw. nach § 7 Abs. 7 Satz 1 ErbStG ist, denn beide Vorschriften verlangen einen „Übergang des Anteils oder Teil eines Anteils eines Gesellschafters einer Personengesellschaft auf die anderen Gesellschafter“. Die zweite Fragestellung betrifft die Anwendung der Steuerverschonungsregelungen nach §§ 13a, 13b ErbStG auf einem Anwachsungserwerb. Würde

11 BFH v. 14.09.1994 – I R 12/94, BStBl II 1995, 407 Tz. 8.

12 BFH v. 14.09.1994 – I R 12/94, BStBl II 1995, 407 Tz. 8.

13 BFH v. 05.02.2002 – VIII R 53/99, BStBl II 2003, 237 Tz. 11.

14 BFH v. 20.02.2003 – III R 34/01, BStBl II 2003, 700 Tz.18.

15 BFH v. 13.11.1997 – IV R 18/97, BStBl II 1998, 290 Tz. 13.

man zu dem Ergebnis gelangen, daß ein Anwachsungserwerb nach der heutigen Gesetzeslage kein erbschaft- bzw. schenkungsteuerbarer Vorgang ist, dann könnte zwangsläufig auch keine Steuerverschönerung zur Diskussion stehen. Würde man hingegen in einem Anwachsungserwerb einen steuerbaren Vorgang bejahen, dann stellt sich die weitergehende Frage, ob darauf die Regelungen der Steuerverschönerung anzuwenden sind.

1. Anwachsungserwerb als steuerbarer Vorgang

Die erste Frage ist verhältnismäßig einfach zu beantworten. Sowohl § 3 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 als auch § 7 Abs. 7 Satz 1 ErbStG sprechen lediglich von einem „Übergang des Anteils“ eines Gesellschafters an einer Personengesellschaft. Nach dem Wortlaut dieses Tatbestandsmerkmals kann zum einen der Übergang des Gesellschaftersanteils und/oder zum anderen auch der Übergang des Anteils am Gesellschaftervermögen gemeint sein. Da die Vorschriften als Besteuerungstatbestand die Wertdifferenz zwischen dem Wert des Anteils und dem Abfindungsanspruch hat¹⁶ und der Wert eines Gesellschaftersanteils sich in aller Regel am Wert des jeweiligen Gesellschaftervermögens orientiert, spricht nichts dagegen, sowohl das Tatbestandsmerkmal „Anteil“ in § 3 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 als auch in § 7 Abs. 7 Satz 1 ErbStG als Oberbegriff für die Begriffe „Gesellschaftersanteil“ und „Anteil am Gesellschaftervermögen“ zu verstehen.

Auch folgender **rechtstheoretischer Aspekt** ist in die Beurteilung einzubeziehen. Im Gegensatz zur Kapitalgesellschaft, wo es rechtlich möglich ist, daß ein Gesellschafter mehrere Geschäftsanteile übernehmen kann (s. § 5 Abs. 2 Satz 2 GmbHG), hält der Gesellschafter einer Personengesellschaft gemäß § 718 Abs. 1 BGB gesellschaftsrechtlich gesehen immer nur einen Anteil am Gesellschaftervermögen.¹⁷ Dies bedeutet, daß ein Personengesellschafter, der von einem Mitgesellschafter einen weiteren Anteil erwirbt, weiterhin nur einen Gesellschaftersanteil in den Händen hält, obgleich der veräußernde Gesellschafter seinen Anteil oder einen Teil seines Anteils abgibt. Auch wenn der erwerbende Gesellschafter danach nicht zwei Anteile an der Personengesellschaft hält, so vermittelt ihm nunmehr sein Anteil eine höher Beteiligungsquote und damit in aller Regel auch einen Zuwachs an Mitgliedschaftsrechten. Zutreffend hat daher der I. Senat des BFH erkannt, daß dieser Anteil auch nicht teilweise übertragen wird, wenn die Gesellschafter einer Personengesellschaft ihre künftige Beteiligung am Vermögen, am Gewinn und an den stillen Reserven der Personengesellschaft abweichend von dem bisher geltenden Gesellschaftsvertrag regeln. Vielmehr treten die mit der Neuregelung verbundenen Vermögensmehrungen und -minderungen bei den Gesellschaftern nach den Grundsätzen der An- und Abwachsung ein. Steuerrechtlich sind jedoch die durch Anwachsungen eintretenden Vermögensmehrungen wie eine Anteilsübertragung zu behandeln, weil die Anwachsung wirtschaftlich gesehen

der Anteilsübertragung entspricht.¹⁸ Daß diese Betrachtungsweise auch im Rahmen des § 3 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 als auch des § 7 Abs. 7 Satz 1 ErbStG zu beachten sind, ergibt sich daraus, daß in diesen beiden Normen nicht von einer „Übertragung eines Anteils“, sondern von einem „Übergang eines Anteils“ gesprochen wird. Damit kann diesen Vorschriften eine wirtschaftliche Betrachtung entnommen werden. Damit stellt der Anwachsungserwerb i.S. des § 738 Abs. 1 Satz 1 BGB einen erbschaft- und schenkungsteuerbaren Vorgang dar.

2. Anwachsungserwerb und Steuerverschönerung nach §§ 13a, 13b ErbStG

Eine bislang noch nicht abschließend geklärte Frage ist, ob die Steuerverschönerungen nach §§ 13a, 13b ErbStG auch auf die Erwerbstatbestände des § 3 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 sowie § 7 Abs. 7 Satz 1 ErbStG, also insbesondere auf den Anwachsungserwerb, anzuwenden sind. In der Literatur wird herrschend die Ansicht vertreten, daß der gesellschaftsrechtliche Anwachsungserwerb der übrigen Gesellschafter als steuerlich begünstigter Erwerb zu betrachten ist.¹⁹ Die Finanzverwaltung geht ohne weiterführende Begründung ebenso davon aus, daß die §§ 13a, 13b ErbStG greifen und der Anwachsungserwerb i.S. dieser Vorschriften begünstigt ist.²⁰

An der vorstehend skizzierten Meinung bestehen jedoch in rechtlicher Hinsicht Bedenken. Besteuerungsgrundlage der § 3 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 sowie § 7 Abs. 7 Satz 1 ErbStG ist der Steuerwert des Anteils, den der ausgeschiedene Gesellschafter am Gesellschaftervermögen hatte, soweit dieser den Wert des Abfindungsanspruchs übersteigt. Aufgrund dessen könnte man sich auf den Standpunkt stellen, die Voraussetzungen des § 13a ErbStG seien nicht gegeben. Diese Vorschrift setzt sog. **begünstigungsfähiges Vermögen** i.S. des § 13b Abs. 1 ErbStG voraus. Erforderlich ist danach die Übertragung von Betriebsvermögen beim Erwerb eines ganzen Gewerbebetriebs, eines Teilbetriebs, eines Mitunternehmeranteils oder eines Teils eines Mitunternehmeranteils. Die vorstehend beschriebene Wertdifferenz ist aber weder ein Gewerbebetrieb, ein Teilbetrieb noch ein Mitunternehmeranteil oder ein Teil eines Mitunternehmeranteils.

Möglicherweise ließe sich im Wege einer **teleologischen Extension** das begünstigungsfähige Betriebsver-

16 Fischer in Fischer/Pahlke/Wachter, ErbStG, 6. Aufl. 2017, § 3 Rz. 432.

17 BFH v. 14.09.1994 – I R 12/94, BStBl II 1995, 407 Tz. 8; Böing, BeckOK ErbStG (Stand: 01.01.2020), § 3, Tz. 247.

18 BFH v. 14.09.1994 – I R 12/94, BStBl II 1995, 407 Tz. 8.

19 Weinmann in Moench/Weinmann, ErbStG, § 3, Tz. 138; Preißer in Preißer/Rödl/Seltenreich, ErbStG (3. Aufl. 2018), § 3, Tz. 335; Geck in Ebeling/Geck, ErbStG (77. EGL. 2018), Tz. 1248; Esskandari in Gürsching/Stenger, Bewertungsrecht (148. EGL, 2020), § 13 a ErbStG, Tz. 31; Fischer in Fischer/Pahlke/Wachter, ErbStG, 6. Aufl. 2017, § 3 Rz. 432; Wangler, DStR 2009, 1501 (1505).

20 R E 13b.1 Abs. 1 Satz 4 Nr. 3 ErbStR 2019.

mögen i.S. des § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG dahin verstehen, daß auch die bloße Werterhöhung eines Gesellschaftsanteils an einer Personengesellschaft begünstigungsfähiges Vermögen ist. Blickt man auf Sinn und Zweck der Steuerverschonungsregelungen der §§ 13a, 13b ErbStG, so läßt sich aus den Materialien zum Gesetzesentwurf aus dem Jahr 2006²¹ folgende Zwecksetzung entnehmen:

„Ziel des Gesetzes ist die Erhaltung und Sicherung von Unternehmen als Garanten von Arbeitsplätzen, als Stätten des produktiven Wachstums und in ihrer gesellschaftlichen Funktion als Ort beruflicher und sozialer Qualifikation“

Ferner wird in der Begründung des RegE²² zum ErbStRefG 2016²³ wie folgt ausgeführt:

„Ziel des Gesetzes ist, eine verfassungskonforme Verschonung betrieblichen Vermögens bei der Übertragung durch Erbschaft oder Schenkung umzusetzen. [...] Die Verschonung betrieblichen Vermögens hat das Bundesverfassungsgericht [...] für geeignet, erforderlich und grundsätzlich angemessen angesehen.“

Aus diesen Äußerungen ergibt sich die Zielsetzung, unternehmerisches Vermögen von der Inanspruchnahme durch Erbschaft- und Schenkungsteuer zu verschonen. Durch die Fortführung der Gesellschaft mit den verbleibenden Gesellschaftern in Folge der Anwachung gemäß § 738 Abs. 1 BGB werden deren Fortbestand gesichert und im Regelfall auch Arbeitsplätze erhalten. Eine Besteuerung des Anwachserwerbs der Gesellschafter würde der Gesellschaft Liquidität entziehen, was je nach Höhe der anfallenden Steuerlast eine Gefährdung für den Fortbestand der Gesellschaft darstellen könnte. Demnach wäre unter teleologischer Betrachtung die Begünstigungsfähigkeit bei einem Anwachserwerb gegeben.

Auch in diesem Zusammenhang ist der bereits oben²⁴ dargestellte **rechtstheoretischer Aspekt** einzubeziehen. Im Gegensatz zur Kapitalgesellschaft, wo es rechtlich möglich ist, daß ein Gesellschafter mehrere Geschäftsanteile übernehmen kann (s. § 5 Abs. 2 Satz 2 GmbHG), hält der Gesellschafter einer Personengesellschaft gemäß § 718 Abs. 1 BGB gesellschaftsrechtlich gesehen immer nur einen Anteil am Gesellschaftsvermögen.²⁵

Gegen die Gewährung der Steuerverschonungsregeln auf den Anwachserwerb könnte jedoch die Rechtsprechung des BFH bzgl. des schenkweisen Erwerbs eines Personengesellschaftsanteils sprechen. Der BFH verlangt nicht nur die Erlangung der Gesellschafterstellung, sondern darüber hinaus auch die Mitunternehmerstellung, die der unentgeltlich übertragene Gesellschaftsanteil unmittelbar vermitteln muß.²⁶ Wenn jedoch bei einer Anwachung der eigentliche Gesellschaftsanteil untergeht und lediglich die vermögensmäßige Beteiligung auf die verbliebenen Gesellschafter übergeht, ist kein Vehikel vorhanden, das die Mitunternehmerstellung auf die erwerbenden Altgesellschafter darstellen kann. Die Anwachung führt jedoch dazu, daß beim erwerbenden Gesellschafter eine Quotenerhöhung eintritt, die ihm weitere Mitgliedschaftsrechte vermit-

telt. Aufgrund dieser weiteren Mitgliedschaftsrechte erhöht sich die Mitunternehmerstellung des erwerbenden Gesellschafters. Aus diesem Grunde steht das BFH-Urteil vom 10.12.2008 der Anwendung der Steuerverschonungsregelungen bei einem Anwachserwerb nicht entgegen. In dem Revisionsfall erfolgte die unentgeltliche Übertragung unter Nießbrauchvorbehalt. Dieser Nießbrauch war derart stark ausgestaltet, daß trotz Quotenerhöhung beim erwerbenden Gesellschafter keine Erhöhung der Mitgliedschaftsrechte und damit auch der Mitunternehmerstellung eintrat.

VI. Schlußbetrachtung

Der Anwachserwerb i.S. des § 738 Abs. 1 Satz 1 BGB stellt eine rechtliche Besonderheit dar, die im Recht der Personengesellschaft verankert ist. Da ein Gesellschafter an einer Personengesellschaft nur einen Gesellschaftsanteil besitzen kann, ist der Anwachserwerb im Lichte dieser weiteren Besonderheit zu betrachten. Es sprechen deshalb gewichtige Gründe dafür, den Anwachserwerb im Steuerrecht wie eine Anteilsübertragung zu behandeln. Dies entspricht wohl auch der höchstfinanzrichterlichen Rechtsprechung. Diese läßt jedoch eine tragbare Begründung vermissen. Lediglich im Rahmen des Ertragsteuerrechts wird auf die wirtschaftliche Betrachtungsweise hingewiesen. Es wäre deshalb unter dem Gesichtspunkt einer rechtssicheren Gestaltungsberatung wünschenswert, wenn der BFH nicht wie selbstverständlich eine Gleichsetzung von Anwachserwerb i.S. eines Übergangs eines Anteils am Gesellschaftsvermögen und einem Gesellschaftsanteilerwerb ausginge, sondern eine rechtliche Begründung hierfür dem Rechtsanwender zur Verfügung stellen würde.

²¹ BR-Drucks. 778/06, 1, 13f., 22ff.

²² BT-Drucks. 18/5923, 16ff.

²³ BStBl. I 2016, 1202.

²⁴ Siehe V.1.

²⁵ BFH v. 14.09.1994 – I R 12/94, BStBl II 1995, 407 Tz. 8; Böing, Beck-OK ErbStG (Stand: 01.01.2020), § 3, Tz. 247.

²⁶ BFH v. 10.12.2008 – II R 34/07, BStBl II 2009, 312.

Hybride Gestaltungen nach dem Entwurf des ATAD-Umsetzungsgesetzes

Erste Überlegungen zu § 4k EStG-E in der Fassung des Referentenentwurfs vom 10.12.2019

Stefanie Latrovalis, Rechtsanwältin/Steuerberaterin, LL.M.; Dr. Mathias Link, Rechtsanwalt/Steuerberater, LL.M.¹

A. Einleitung

Am 10.12.2019 wurde der Referentenentwurf für ein ATAD-Umsetzungsgesetz veröffentlicht (nachfolgend "Referentenentwurf").² Er dient der Umsetzung der Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates vom 12.07.2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarktes – ABl. L 193 vom 19.07.2016, S. 1 (Anti-Steuervermeidungs-Richtlinie – „ATAD I“), geändert durch Artikel 1 der Richtlinie (EU) 2017/952 des Rates vom 29.05.2017 zur Änderung der Richtlinie (EU) 2016/1164 bezüglich hybrider Gestaltungen mit Drittländern (Abl. L 144 vom 07.06.2017, S. 1) („ATAD II“). ATAD I enthält Regelungen zu verschiedenen Themen, nämlich zu Zinsabzugsbeschränkungen (Zinsschranke), zur Wegzugs- und Entstrickungsbesteuerung, Hinzurechnungsbesteuerung und zu den in diesem Beitrag zu beleuchtenden hybriden Gestaltungen. Art. 9 Abs. 1 ATAD („hybrid mismatches“) sollte ursprünglich hybride Gestaltungen zwischen Konzerngesellschaften innerhalb der EU regeln. Der Anwendungsbereich der „hybrid mismatches“ wurde durch ATAD II konkretisiert und auf hybride Gestaltungen mit Drittländern erweitert. Dieser Beitrag betrachtet die vorgeschlagenen Änderungen zur Umsetzung der Art. 9, 9b (Hybride Gestaltungen) der ATAD I und ATAD II (gemeinsam „ATAD“). Der Referentenentwurf greift die hybriden Gestaltungen im Entwurf des § 4k EStG („EStG-E“) auf und ordnet für bestimmte Fälle ein inländisches Betriebsausgabenabzugsverbot an.

B. Kern und Hintergrund der Regelungen

Kern der Regelungen zur Umsetzung der Art. 9 und 9b ATAD ist § 4k EStG-E, der für verschiedene Situationen von Besteuerungsin Kongruenzen auf Grund hybrider Elemente den Betriebsausgabenabzug beschränkt.³ Hintergrund ist, daß Art. 9 und 9b ATAD die Mitgliedstaaten insbesondere verpflichten Besteuerungsin Kongruenzen zu neutralisieren, die sich daraus ergeben, daß aufgrund sog. hybrider Elemente bestimmte Zahlungen, die beim Schuldner grundsätzlich als Betriebsausgaben abziehbar sind, beim Gläubiger nicht besteuert werden (sog. Deduction/Non-Inclusion-Inkongruenzen – „D/NI-Inkongruenzen“ – § 4k Abs. 1-3 EStG-E), Aufwendungen auch in einem anderen

Staat abgezogen werden können, ohne daß den Aufwendungen Erträge gegenüberstehen, die in beiden Staaten besteuert werden (sog. Double Deduction-Inkongruenzen – „DD-Inkongruenzen“ – § 4k Abs. 4 EStG-E), oder abzugsfähige Aufwendungen und die entsprechenden Erträge zu einer Besteuerungsin Kongruenz in anderen Staaten führen, die diese Inkongruenz nicht beseitigen, sofern die Folgen dieser Inkongruenz über eine oder mehrere Transaktionen ins Inland „importiert“ werden (sog. „Imported Mismatch“ – § 4k Abs. 5 EStG-E).⁴

Ursprung haben diese Regelungen in dem in 2014 von der OECD gestarteten BEPS-Projekt. BEPS steht für Base Erosion and Profit Shifting, also die Gewinnkürzung und Gewinnverlagerung. Das BEPS-Projekt, dem sich alle Staaten der OECD und der G20 sowie Entwicklungs- und Schwellenländer angeschlossen haben, wurde mit dem Ziel initiiert, gegen den schädlichen Steuerwettbewerb der Staaten und aggressive Steuerplanungen international tätiger Konzerne vorzugehen. Hierzu wurden konkrete Empfehlungen erarbeitet. Im Rahmen des BEPS-Projekts hat sich die OECD unter anderem mit den sogenannten „Hybrid Mismatch Arrangements“ auseinandergesetzt. Diese wurden dann von der Europäischen Union in den Richtlinien ATAD I und ATAD II aufgegriffen.⁵

Deutschland hat am 10.12.2019 den Referentenentwurf zur Umsetzung der Richtlinien ATAD I und ATAD II veröffentlicht. Wie von ATAD II vorgegeben, sieht der Referentenentwurf eine Anwendung der Vorschriften zu hybriden Gestaltungen für Erträge/Aufwendungen vor, die nach

1 Stefanie Latrovalis ist Manager, Mathias Link ist Partner bei der PricewaterhouseCoopers GmbH, Düsseldorf.

2 Der Text ist auf der BMF-Homepage abrufbar unter https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung_IV/19_Legislaturperiode/Gesetze_Verordnungen/ATADUmsG/1-Referentenentwurf.pdf.

3 Daneben enthält der Referentenentwurf Anpassungen zu § 3 Nr. 40 Buchst. d) Satz 3 EStG, § 8b Abs. 1 Satz 3 KStG und § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 3 EStG. Diese vorgesehenen Neuregelungen sind nicht Gegenstand dieses Beitrags.

4 Referentenentwurf, S. 44. Vgl. zu den von ATAD vorgesehenen Konstellationen im Einzelnen z.B. Köhler: in Lüdicke, Internationales Steuerrecht am Scheideweg, 1. Auflage 2018, *Hybrids*, Alle Schotten dicht?; Zinowsky/Jochimsen, ISR 2017, 325.

5 Vgl. etwa Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, Stand 01.10.2019, "Anti Tax Avoidance Directive (ATAD I und II); Lehner, ISR 2019, 277.

dem 31.12.2019 getätigt werden (§ 52 Abs. 8b EStG-E). Der im Dezember 2019 vorgesehene Beschluß des Bundeskabinetts über den Entwurf fand bisher nicht statt; daher ist das Gesetz nicht wie geplant am 01.01.2020 in Kraft getreten. Die weitere Entwicklung des Verfahrens bleibt abzuwarten.

C. Die im Entwurf des ATAD-Umsetzungsgesetzes vorgeschlagene Regelung des § 4k EStG-E

Kern der Neuregelung ist § 4k EStG-E. Der Gesetzgeber hat sich dafür entschieden, das Grundprinzip der Untersagung des Betriebsausgabenabzugs zentral an einer Stelle zu regeln, nämlich in § 4k EStG-E. Dies ist grundsätzlich zu begrüßen, da die Norm, die den treffenden Titel "Betriebsausgabenabzug bei hybriden Gestaltungen" trägt, somit nicht nur leicht zu finden ist, sondern auch den Anspruch der Vollständigkeit in sich trägt. Damit einher geht jedoch die Schwierigkeit, verschiedene Prinzipien gleichsam general-klauselartig zu regeln, so daß beinahe zwangsläufig Abgrenzungsprobleme und Unzulänglichkeiten auftreten.

I. Deduction/Non-Inclusion – Hybride Finanzinstrumente und hybride Übertragungen, § 4k Abs. 1 EStG-E

1. Vorgeschlagene gesetzliche Regelung

§ 4k Abs. 1 EStG-E lautet wörtlich:

„Aufwendungen für die Nutzung oder im Zusammenhang mit der Übertragung von Kapitalvermögen sind insoweit nicht als Betriebsausgaben abziehbar, als die den Aufwendungen entsprechenden Erträge auf Grund einer vom deutschen Recht abweichenden steuerlichen Qualifikation oder Zurechnung des Kapitalvermögens nicht oder niedriger als bei dem deutschen Recht entsprechender Qualifikation oder Zurechnung besteuert werden (Steuervergünstigung).“

Satz 1 gilt nicht, soweit die Steuervergünstigung der den Aufwendungen entsprechenden Erträge voraussichtlich in einem künftigen Besteuerungszeitraum beseitigt wird und die Zahlungsbedingungen einem Fremdvergleich standhalten.“

Vereinfacht gesprochen soll § 4k Abs. 1 EStG-E zwei Fälle erfassen: Den Fall eines "hybriden Finanzinstruments" und den Fall der "hybriden Übertragung". In beiden Fällen geht es um eine sogenannte D/NI-Inkongruenz, also den Fall, daß die den Aufwendungen entsprechenden Erträge beim Empfänger nicht besteuert werden.

Eine D/NI-Inkongruenz im Zusammenhang mit sog. *hybriden Finanzinstrumenten* soll nach der Gesetzesbegründung insbesondere dann vorliegen, wenn eine beim inländischen Steuerpflichtigen als Betriebsausgabe abziehbare Zinszahlung vom Staat des Zahlungsempfängers nicht als Vergütung für die Überlassung von Fremdkapital, sondern als Gewinnausschüttung behandelt und daher entweder nicht oder niedriger besteuert wird, als wenn der ausländische Staat die Vergütungen wie Deutschland als Zinsen

besteuern würde (abweichende steuerliche Qualifikation des Kapitalvermögens).⁶ Die Regelung soll nach der Gesetzesbegründung auch Substitutionszahlungen für Dividenden oder Zinsen, wie z. B. Kompensationszahlungen im Rahmen einer Wertpapierleihe oder eines Wertpapierpensionsgeschäfts erfassen.⁷ § 4k Abs. 1 EStG erfaßt also Kapitalvermögen, welches entweder nicht übereinstimmend mit dem deutschen Recht qualifiziert oder zugerechnet wird. Nicht erfaßt sind demgegenüber Aufwendungen aufgrund anderer Rechtsbeziehungen wie z. B. Lizenzen und sonstige Vergütungen. Der Begriff des "hybriden Finanzinstruments" ist mißverständlich und u. E. hier ausschließlich im Sinne der ATAD zu verstehen (s. dazu unter 2.).⁸

Maßgeblich für den Umfang der Nicht- bzw. vergünstigten Besteuerung und damit der Besteuerungsinkongruenz ist die Besteuerung der Erträge, die sich im Staat des Vergütungsgläubigers bei einer dem deutschen Recht entsprechenden steuerlichen Qualifikation oder Zurechnung ergeben würde. Bei einer Steuervergünstigung bewirkt das „insoweit“ zudem, daß die Aufwendungen nicht in voller Höhe vom Abzug ausgeschlossen werden, sondern nur in Höhe des Anteils, der dem Verhältnis der Steuervergünstigung zu einer gedachten Besteuerung bei gleicher Behandlung bzw. Zurechnung entspricht.⁹

Daneben erfaßt Satz 1 D/NI-Inkongruenzen im Fall sog. *hybrider Übertragungen*. Hierbei handelt es sich nach der Gesetzesbegründung um Transaktionen, bei der der zugrunde liegende Ertrag eines übertragenen Kapitalvermögens wirtschaftlich mehr als einer an der Übertragung beteiligten Person zugerechnet wird (abweichende steuerliche Zurechnung des Kapitalvermögens).¹⁰

Wichtig ist das Zusammenspiel des § 4k Abs. 1 EStG-E mit § 4k Abs. 6 EStG-E. Das Abzugsverbot findet nämlich nicht generell Anwendung, sondern nur wenn (i) der Tatbestand des § 4k Abs. 1 EStG-E zwischen nahestehenden Personen i. S. d. § 1 Abs. 2 AStG (oder zwischen einem Unternehmen und seiner Betriebsstätte) verwirklicht wird oder (ii) eine sog. "strukturierte Gestaltung" vorliegt (siehe dazu näher unter VI.).

Ferner findet Abs. 1 keine Anwendung, wenn die den Aufwendungen entsprechenden Erträge im anderen Staat zwar nicht sofort besteuert werden, die Steuervergünstigung

⁶ Referentenentwurf, S. 44.

⁷ Referentenentwurf, S. 44.

⁸ Im deutschen Steuerrecht findet sich der Begriff "hybrides Finanzinstrument" bislang überwiegend in anderem Kontext. Hybrid steht hier teilweise schlicht für Instrumente, die sowohl Elemente von Eigenkapital als auch Fremdkapital enthalten (also als Synonym für Mezzaninkapital, wie z. B. Genußrechte) und/oder für Instrumente die im Steuerrecht als Eigenkapital, im Handelsrecht demgegenüber als Fremdkapital behandelt werden o.ä. (vgl. z. B. *Kahlenberg*, IStR 2019, 636). Darum geht es im Folgenden aber gerade nicht. Hybrid wird hier ausschließlich von der steuerlichen Rechtsfolge her definiert, d. h. steuerliche Behandlung der Vergütungen als abzugsfähig in Deutschland und zugleich als steuerfrei im Staat des Empfängers.

⁹ Referentenentwurf, S. 44 f.

¹⁰ Referentenentwurf, S. 44.

aber voraussichtlich in einem künftigen Besteuerungszeitraum beseitigt wird und die Zahlungsbedingungen einem Fremdvergleich standhalten.

2. Hintergrund der Regelung

§ 4k Abs. 1 EStG-E dient der Umsetzung von Art. 9 Abs. 2 Buchstabe a) i. V. m. Art. 2 Abs. 9 Unterabsatz 1 Buchst. a ATAD.¹¹ Die Kernnorm des Art. 9 Abs. 2 ATAD lautet wie folgt:

“Soweit eine hybride Gestaltung zu einem Abzug bei gleichzeitiger steuerlicher Nichtberücksichtigung führt

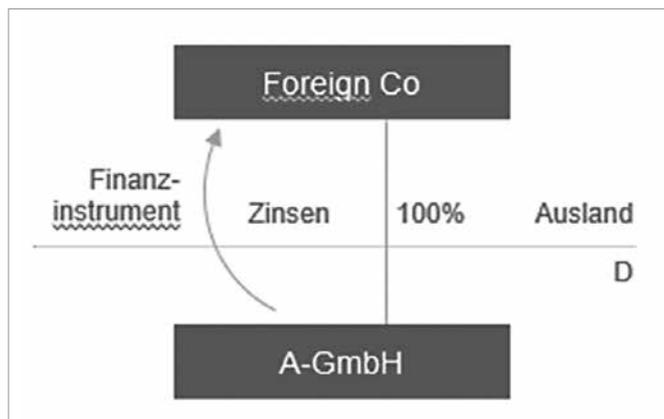
- a) wird der Abzug in dem Mitgliedstaat, der das Steuergebiet des Zahlenden ist, verweigert; und
- b) wenn der Abzug im Steuergebiet des Zahlenden nicht verweigert wird, ist der Betrag der Zahlung, der andernfalls zu einer Inkongruenz führen würde, bei Einkünften in dem Mitgliedstaat, der das Steuergebiet des Zahlungsempfängers ist, zu berücksichtigen.”

Die “hybride Gestaltung” wird dabei in Art. 2 Abs. 9 Unterabsatz 1 Buchst. a ATAD definiert als “eine Situation im Zusammenhang mit einem Steuerpflichtigen, in der eine Zahlung im Rahmen eines Finanzinstruments zu einem Abzug bei gleichzeitiger steuerlicher Nichtberücksichtigung führt und diese Zahlung nicht innerhalb eines angemessenen Zeitraums berücksichtigt wird; und die Inkongruenz auf Unterschiede bei der Einordnung des Instruments oder der in dessen Rahmen geleisteten Zahlung zurückzuführen ist.”

§ 4k Abs. 1 EStG-E orientiert sich damit eng am Richtlinienentwurf – und beschränkt den Betriebsausgabenabzug folglich nicht weiter, als von der ATAD vorgesehen.

3. Fallbeispiele

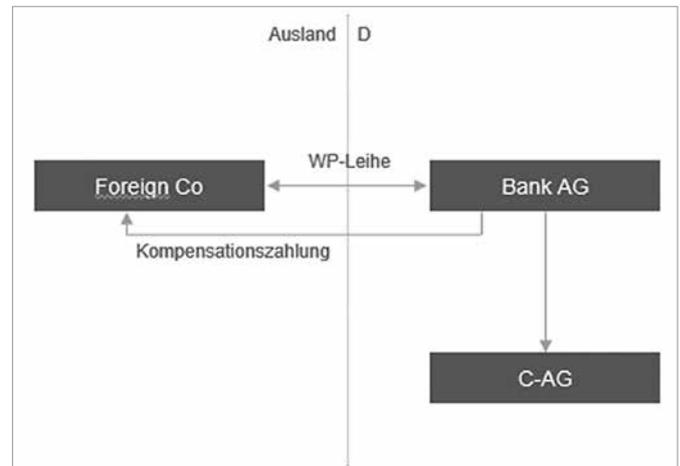
Beispiel 1: Hybrides Finanzinstrument – § 4k Abs. 1 EStG-E



Die A-GmbH emittiert ein Finanzinstrument an ihren 100%igen Gesellschafter (Foreign Co). Aus deutscher Sicht stellt das Instrument Fremdkapital dar, so daß die Vergütungen auf das Instrument in Deutschland grds. zu Zinsabzug führen. Die korrespondierenden Erträge sind bei der Foreign Co jedoch aufgrund einer dortigen Qualifikation des Instruments als Eigenkapital freigestellt.

Nach § 4k Abs. 1 EStG-E müßte Deutschland zukünftig den Zinsabzug versagen.

Beispiel 2: Hybride Übertragung – § 4k Abs. 1 EStG-E (nach Referentenentwurf)¹²



Zwischen der inländischen Bank AG und der ihr nahestehenden ausländischen Foreign Co findet ein Wertpapierleihgeschäft über inländische Aktien (der C-AG) statt. Die Wertpapierleihe soll so ausgestaltet sein, daß Deutschland dem Entleiher¹³ (d. h. der Bank AG) und der ausländische Staat dem Verleiher (d. h. der Foreign Co) die Wertpapiere zurechnet. Aus deutscher Sicht würde die Bank AG die Dividende ggf. nach § 8b Abs. 1 KStG zu 95% steuerfrei vereinnahmen, könnte aber die Kompensationszahlung grds. steuerlich abziehen. Aus Sicht der Foreign Co würde diese jedoch keine Dividendenkompensationszahlung, sondern weiterhin eine (steuerfreie) Dividende vereinnahmen.

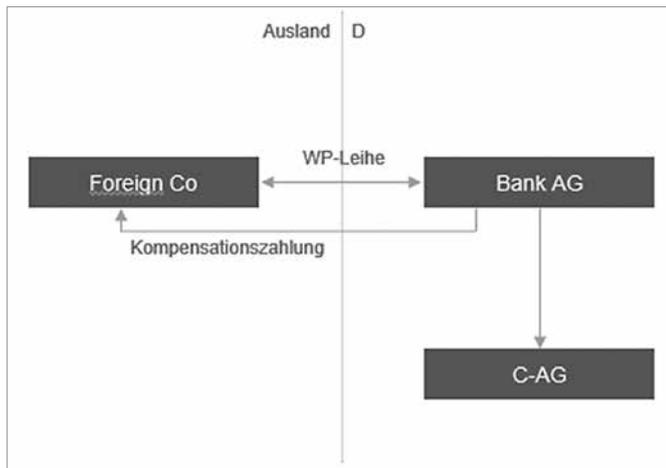
Nach der Gesetzesbegründung soll § 4k Abs. 1 EStG-E auch (und gerade) in dem Fall zur Anwendung kommen, wenn Deutschland die Kompensationszahlung an den Verleiher als grds. abzugsfähige Betriebsausgabe behandelt, der ausländische Staat die Kompensationszahlung aber wie eine Dividende freistellt. Entsprechend müßte Deutschland nach § 4k Abs. 1 EStG-E zukünftig den steuerlichen Abzug der Kompensationszahlung versagen. Ein ungeübter Leser kann dieses (u. E. aufgrund der ATAD zutreffende) Ergebnis dem Wortlaut der Norm jedoch nur schwerlich entnehmen, obwohl es sich u. E. eindeutig hinter dem Begriff der „Übertragung von Kapitalvermögen“ versteckt.

¹¹ Referentenentwurf, S. 44.

¹² Referentenentwurf, S. 44.

¹³ Ob das wirtschaftliche Eigentum bei Wertpapierleihgeschäften übergeht, wird in Deutschland unterschiedlich gesehen (vgl. z. B. Schnitger/Bildstein, IStR 2008, 202, 203, Krumm in Blümich, EStG 149, EL August 2019, § 5 Rn. 184, sowie jüngst die Diskussion zu den Verlautbarungen der Finanzverwaltung zu BMF, Schreiben vom 07.07.2017, BStBl. I 2017, 986 und BMF, Schreiben vom 11.11.2016, BStBl. I 2016, 1324 z. B. bei Brühl/Holle/Weiss, DStR 2017, 2093). Wir gehen für Zwecke dieses Beispiels davon aus, daß die Wertpapierleihe so ausgestaltet ist, daß das wirtschaftliche Eigentum aus deutscher Sicht übergeht.

Beispiel 3: Hybride Übertragung/hybrides Finanzinstrument? – § 4k Abs. 1 EStG-E



Auch hier findet zwischen der inländischen Bank AG und der ihr nahestehenden ausländischen Foreign Co ein Wertpapierleihgeschäft über inländische Aktien (der C-AG) statt. Dieses Mal rechnen jedoch sowohl Deutschland als auch der ausländische Staat dem Entleiher (d.h. der Bank AG) die Wertpapiere zu und gehen damit übereinstimmend von der Vereinnahmung einer Kompensationszahlung durch die Foreign Co aus. Deutschland behandelt diese Zahlung grds. als steuerlich abzugsfähig, die Foreign Co demgegenüber als steuerfrei (wie eine Dividende).

Die Gesetzesbegründung will diesen Fall (wohl) als "hybrides Finanzinstrument" behandeln und entsprechend einen Abzug der Kompensationszahlung in Deutschland versagen¹⁴ (vgl. oben unter 1.). Dies wäre u.E. jedoch nicht durch die ATAD geboten, weil es hier nicht um einen Qualifikationskonflikt geht: Es werden hier u.E. weder die Qualifikation des Kapitalvermögens (= Fremdkapital vs. Eigenkapital) noch die Übertragung von Kapitalvermögen (= die Zuordnung der Aktien) unterschiedlich behandelt; es wird (lediglich) die Kompensationszahlung im ausländischen Staat wie eine Dividende freigestellt.

4. Erste Einwertung

§ 4 k Abs. 1 EStG-E ist generalklauselartig formuliert und damit für einen Leser, der nicht täglich mit dieser Materie beschäftigt ist, nur schwer verständlich. In der Sache ist zu begrüßen, daß sich der Entwurf eng an der ATAD orientiert und damit keine "Verschlimmbesserung" zugunsten der Finanzverwaltung (sog. "Goldplating") betreibt. Allenfalls bei der möglichen Anwendbarkeit der Regelung auf bestimmte Wertpapierleihgeschäfte liegt u.E. eine überschießende Tendenz vor. § 4k Abs. 1 Satz 3 EStG-E enthält (u.E. zutreffend) eine Ausnahme vom Betriebsausgabenabzugsverbot, wenn die Steuervergünstigung in einem "künftigen Besteuerungszeitraum" beseitigt wird. Was darunter genau zu verstehen ist, bedarf u.E. der näheren Konkretisierung. Bei der derzeitigen Formulierung könnte man annehmen, diese Besteuerung müsse im unmittelbar nachfolgenden (Besteuerungs-) Zeitraum erfolgen. Dies wäre aus unserer Sicht deutlich zu

kurz gefasst. Richtiger wäre u.E. ein Ausgleich über die Totalperiode des Investments.

II. Deduction/Non-Inclusion – Hybride Rechtsträger, § 4k Abs. 2 EStG-E

1. Vorgeschlagene gesetzliche Regelung

§ 4k Abs. 2 EStG-E lautet wörtlich:

„Soweit nicht bereits die Voraussetzungen für die Versagung des Betriebsausgabenabzugs nach Absatz 1 vorliegen, sind Aufwendungen auch insoweit nicht als Betriebsausgaben abziehbar, als die den Aufwendungen entsprechenden Erträge auf Grund der vom deutschen Recht abweichenden steuerlichen Behandlung des Steuerpflichtigen im Staat des Gläubigers der Erträge oder auf Grund einer vom deutschen Recht abweichenden steuerlichen Beurteilung von anzunehmenden schuldrechtlichen Beziehungen im Sinne des § 1 Absatz 4 und 5 des Außensteuergesetzes in keinem Staat einer tatsächlichen Besteuerung unterliegen.

Handelt es sich bei dem Gläubiger der Erträge im Sinne des Satzes 1 um einen unbeschränkt steuerpflichtigen, unmittelbaren oder mittelbaren Gesellschafter einer ausländischen vermögensverwaltenden Personengesellschaft, gilt § 39 Absatz 2 Nummer 2 der Abgabenordnung nicht, soweit die in Satz 1 genannten Aufwendungen in dem anderen Staat zum Abzug zugelassen sind und die den Aufwendungen entsprechenden Erträge durch die vom deutschen Recht abweichende Zurechnung keiner tatsächlichen Besteuerung unterliegen.

Satz 1 gilt nicht, soweit die Aufwendungen mit Erträgen desselben Steuerpflichtigen verrechnet werden, die der inländischen und nachweislich auch in dem Staat des Gläubigers beziehungsweise des anderen Unternehmensteils im Rahmen einer anzunehmenden schuldrechtlichen Beziehung einer tatsächlichen Besteuerung unterliegen und die Doppelbesteuerung nicht durch Anrechnung vermieden wird."

§ 4k Abs. 2 Satz 1 EStG-E versagt den Betriebsausgabenabzug insbesondere für Aufwendungen im Rahmen von Leistungsbeziehungen zwischen einem hybriden Rechtsträger und seinem Anteilseigner, soweit die korrespondierenden Erträge auf Grund einer abweichenden steuerlichen Behandlung des Rechtsträgers keiner tatsächlichen Besteuerung unterliegen.¹⁵

Anders als Absatz 1 erfaßt Absatz 2 Satz 1 nicht nur Aufwendungen für die Nutzung von Kapitalvermögen, sondern Aufwendungen aller Art, wie z.B. Zinsen, Lizenz-, Miet- und Dienstleistungsentgelte, die im Inland zu abzugsfähigen Betriebsausgaben (auch im Wege der Absetzung für Abnutzung) führen.¹⁶ Darüber hinaus sieht Absatz 2 (in Abweichung von Absatz 1) eine Korrektur der Besteuerungskongruenz nur im Fall einer tatsächlichen Nichtbesteuerung

¹⁴ Referentenentwurf, S. 44.

¹⁵ Referentenentwurf, S. 45.

¹⁶ Referentenentwurf, S. 45.

erung vor. Reine Steuerermäßigungen sind demgegenüber (wie in Artikel 2 Absatz 9 Unterabsatz 3 Buchstabe e der ATAD vorgesehen) nicht erfaßt.¹⁷ Eine abweichende steuerliche Behandlung des Rechtsträgers soll nach dem Referentenentwurf beispielsweise vorliegen, wenn der die Aufwendungen geltend machende Steuerpflichtige abweichend von der inländischen Qualifikation als intransparente Körperschaft im Staat des Gläubigers der Erträge als transparenter Rechtsträger behandelt wird.¹⁸

Satz 3 regelt eine Ausnahme vom Abzugsverbot nach Satz 1 in den Fällen, in denen den Aufwendungen des Steuerpflichtigen Erträge desselben Steuerpflichtigen gegenüberstehen, die der inländischen und nachweislich auch im anderen Staat einer tatsächlichen Besteuerung unterliegen und die doppelte Besteuerung nicht durch Anrechnung vermieden wird. Satz 1 findet nur insoweit keine Anwendung, als die Aufwendungen die doppelt berücksichtigten Erträge nicht übersteigen, d.h. hinsichtlich der übersteigenden Aufwendungen ist der Betriebsausgabenabzug ausgeschlossen.¹⁹

Absatz 2 Satz 2 der Vorschrift ordnet darüber hinaus die (punktuelle) Nichtanwendung des § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO an. § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO kann dazu führen, daß Leistungsbeziehungen zwischen einer aus deutscher Sicht vermögensverwaltenden Personengesellschaft, die im Staat ihrer Errichtung als intransparenter Rechtsträger behandelt wird, und ihrem unbeschränkt steuerpflichtigen Gesellschafter steuerlich nicht anerkannt werden. Den im Ausland abzugsfähigen Aufwendungen (z. B. Zinszahlungen) der Gesellschaft an ihren unbeschränkt steuerpflichtigen Gesellschafter stehen in einem solchen Fall keine entsprechenden Erträge im Inland gegenüber. Satz 2 ordnet daher an, daß in diesem Fall § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO keine Anwendung findet mit der Folge, daß die Leistungsbeziehung anerkannt wird und die Erträge beim Gesellschafter der Besteuerung unterliegen. Die Regelung des Satz 2 ist nur dann anwendbar, wenn die Besteuerungsinakongruenz nicht bereits durch den anderen Staat in Form einer Versagung des Abzugs der Aufwendungen beseitigt wurde.²⁰

2. Hintergrund der Regelung

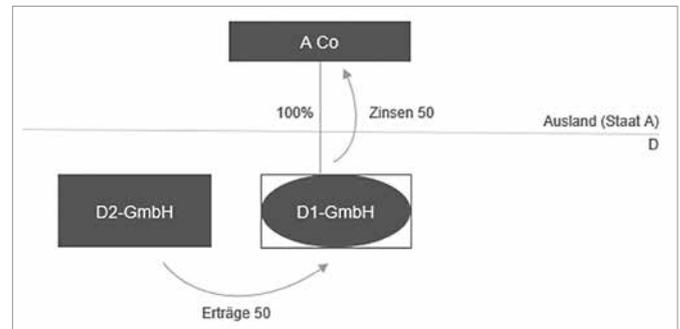
§ 4k Abs. 2 EStG-E setzt Art. 9 Abs. 2 Buchst. a i. V. m. Art. 2 Abs. 9 Unterabsatz 1 Buchst. e und f der ATAD in der Alternative der "hybriden Gestaltung" um. Diese ist in der Art. 2 Abs. 9 Unterabsatz 1 Buchst. e und f ATAD definiert als eine „Situation im Zusammenhang mit einem Steuerpflichtigen, in der e) eine Zahlung eines hybriden Unternehmens zu einem Abzug bei gleichzeitiger steuerlicher Nichtberücksichtigung führt und diese Inkongruenz auf den Umstand zurückzuführen ist, daß die Zahlung nach den Rechtsvorschriften des Steuergebiets des Zahlungsempfängers nicht berücksichtigt wird; f) eine fiktive Zahlung zwischen dem Hauptsitz und einer Betriebsstätte oder zwischen zwei oder mehr Betriebsstätten zu einem Abzug bei gleichzeitiger steuerlicher Nichtberücksichtigung führt und diese Inkongruenz auf den Umstand zurückzuführen ist, daß die

Zahlung nach den Rechtsvorschriften des Steuergebiets des Zahlungsempfängers nicht berücksichtigt wird.“

§ 4k Abs. 2 EStG-E orientiert sich eng am Richtlinien-text – und konkretisiert bzw. ergänzt ihn im Hinblick auf die Besonderheiten des § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO.

3. Fallbeispiele

Beispiel 1: Hybrider Rechtsträger – § 4k Abs. 2 Sätze 1, 3 EStG-E (nach Referentenentwurf)²¹



Die im Staat A ansässige Muttergesellschaft (A Co) vergibt ein Darlehen an ihre deutsche Tochterkapitalgesellschaft (D1-GmbH). Sie vereinnahmt daraus Zinserträge von 50. Aus Sicht des Staates A ist die Tochtergesellschaft steuerlich nicht existent. Folglich wird im Ausland kein Zinsertrag besteuert, da die Rechtsbeziehung aus Sicht des ausländischen Rechts nicht existent ist. Die D1-GmbH vereinnahmt zugleich Erträge von 50 aufgrund eines Dienstleistungsvertrags mit der D2-GmbH. Zwischen Staat A und Deutschland wird die Doppelbesteuerung durch Anrechnung vermieden.

Nach deutscher Gewinnermittlung erzielt die von Deutschland als Kapitalgesellschaft behandelte D1-GmbH Einkünfte i.H.v. Null, da den Erträgen i.H.v. 50 Zinsaufwendungen i.H.v. 50 gegenüberstehen. Nach den Rechtsvorschriften des Staates A wird die Darlehensbeziehung zwischen der D1-GmbH und der A Co nicht anerkannt. Demnach wird von Staat A bei der Ermittlung der Einkünfte der A Co aus dem Darlehensvertrag weder ein Zinsertrag angenommen noch ein Zinsaufwand abgezogen. Die Einkünfte der A Co betragen für Besteuerungszwecke im Staat A mithin 50.

Die D1-GmbH kann die Zinsen zunächst nach § 4k Abs. 2 Satz 1 EStG-E steuerlich nicht in Abzug bringen, da diese aufgrund der Transparenz der D1-GmbH im Staat A nicht der Besteuerung unterliegen. Damit beträgt die Besteuerungsgrundlage der D1 GmbH in Deutschland 50 (!).

Nach u.E. zutreffender Darstellung im Referentenentwurf greift die Ausnahme vom Abzugsverbot nach Satz 3 in diesem Fall für die Zinsaufwendungen der D1 GmbH nicht,

¹⁷ Referentenentwurf, S. 45.

¹⁸ Referentenentwurf, S. 45.

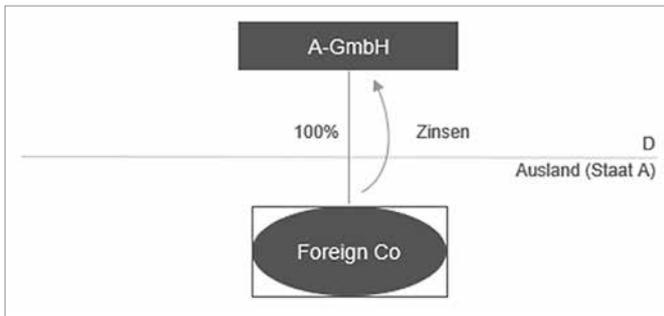
¹⁹ Referentenentwurf, S. 46.

²⁰ Referentenentwurf, S. 45.

²¹ Referentenentwurf, S. 46.

da Staat A die Doppelbesteuerung bei der A Co (hier: der Erträge aus der Leistungsbeziehung der D1-GmbH mit der D2-GmbH) durch Anrechnung der deutschen Steuern vermeidet (und somit der Wortlaut dieser Ausnahmenvorschrift nicht erfüllt ist). Es bleibt daher bei einer Besteuerung der Erträge i. H. v. 50 in Deutschland.

Beispiel 2: Hybrider Rechtsträger – Sonderfall des § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO – § 4k Abs. 2 Satz 2 EStG-E



Die in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft (A-GmbH) ist an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft (Foreign Co) im Staat A beteiligt. Die Foreign Co wird im Staat A als Kapitalgesellschaft behandelt. Die A-GmbH gibt der Foreign Co ein Darlehen. Aus deutscher Sicht ist das Darlehen aufgrund von § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO ein steuerliches „Nullum“. Aus Sicht von Staat A wird der Zinsabzug hingegen gewährt.

Rechtsfolge des § 4k Abs. 2 Satz 2 EStG-E ist die Nichtanwendung von § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO mit der Folge, daß die Darlehensbeziehung auch aus deutscher ertragsteuerlicher Sicht existiert und der hierdurch entstehende Zinsertrag in Deutschland einer Besteuerung unterliegt.

4. Erste Einwertung

Die Regelung in § 4k Abs. 2 EStG-E teilt das Schicksal des Abs. 1. Sie ist generalklauselartig formuliert und damit für einen Leser, der nicht täglich mit dieser Materie beschäftigt ist, nur schwer verständlich. In der Sache erscheint die Umsetzung der ATAD gelungen und die Erweiterung auf Fälle des § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO sachgerecht. Ob und inwieweit die Durchbrechung des § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO für die „entstandene“ Darlehensbeziehung noch weitere steuerliche Folgewirkungen hat (z. B. Möglichkeit der Geltendmachung von Verlusten aus der fiktiv entstehenden Forderung) bleibt abzuwarten.

III. Deduction/Non-Inclusion – Umgekehrt hybride Rechtsträger, § 4k Abs. 3 EStG-E

1. Vorgeschlagene gesetzliche Regelung

§ 4k Abs. 3 EStG-E lautet wörtlich:

„Soweit nicht bereits die Voraussetzungen für die Versagung des Betriebsausgabenabzugs nach den vorstehenden Absätzen vorliegen, sind Aufwendungen auch insoweit nicht als Betriebsausgaben abziehbar, als die den Aufwendungen ent-

sprechenden Erträge auf Grund deren vom deutschen Recht abweichender steuerlicher Zuordnung oder Zurechnung nach den Rechtsvorschriften anderer Staaten in keinem Staat einer tatsächlichen Besteuerung unterliegen.“

Diese wenig eingängige Regelung betrifft insbesondere sog. umgekehrt hybride Rechtsträger, d. h. solche, die im Staat ihrer Errichtung als transparente, im Staat der unmittelbar oder mittelbar Beteiligten als intransparente Rechtsträger behandelt werden. Entsprechend den OECD/G20-Empfehlungen und der ATAD wird der Betriebsausgabenabzug insoweit versagt, als die den Aufwendungen entsprechenden Erträge in keinem Staat einer tatsächlichen Besteuerung unterliegen.²²

2. Hintergrund der Regelung

§ 4k Absatz 3 EStG setzt Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe a i. V. m. Artikel 2 Absatz 9 Unterabsatz 1 Buchstabe b, c und d der ATAD um und erfaßt bestimmte weitere D/NI-Inkongruenzen, die nicht bereits unter die Absätze 1 und 2 fallen.²³ Konkret geht es um „umgekehrt hybride Rechtsträger“, also gemäß Art. 2 Abs. 9 Unterabsatz 1 ATAD insbesondere um eine „Situation im Zusammenhang mit einem Steuerpflichtigen, in der [...] eine Zahlung an ein hybrides Unternehmen zu einem Abzug bei gleichzeitiger steuerlicher Nichtberücksichtigung führt und diese Inkongruenz auf Unterschiede bei der Zuordnung von Zahlungen zu dem hybriden Unternehmen nach den Rechtsvorschriften des Steuergebiets, in dem das hybride Unternehmen seinen Sitz hat oder registriert ist, und des Steuergebiets einer Person mit einer Beteiligung an diesem hybriden Unternehmen zurückzuführen ist“.

3. Fallbeispiel

Beispiel: Umgekehrt hybrider Rechtsträger – § 4k Abs. 3 EStG-E

Die D-GmbH zahlt Zinsen von 100 auf ein Darlehen, das ihr die A Co (Land A) gewährt hat. Die B Co (Land B) ist der 100%ige Gesellschafter der A Co. Im Land A unterliegen die Zinsen nicht der Besteuerung, da die A Co dort als steuerlich transparent gilt. Bei der B Co (Land B) unterliegen die Zinsen ebenfalls nicht der Besteuerung, da die A Co aus Sicht des Landes B als steuerlich intransparent gilt.

Damit sind die Zinserträge aufgrund der abweichenden steuerlichen Zuordnung nach den Rechtsvorschriften anderer Staaten nicht steuerbar. In Deutschland scheidet somit ein Betriebsausgabenabzug bei der D-GmbH nach § 4k Abs. 3 EStG-E (umgekehrt hybrider Rechtsträger) aus.

4. Erste Einwertung

Schaut man sich den Wortlaut der Norm an, stellt sich die Frage, ob Abs. 3 möglicherweise nicht mehr regelt als von der ATAD vorgesehen. Die ATAD hat u. E. (nur) Fälle der unterschiedlichen steuerlichen Zuordnung nach den

²² Referentenentwurf, S. 46.

²³ Referentenentwurf, S. 46.

Rechtsvorschriften anderer Staaten vor Augen, die Norm erfaßt aber auch den Fall der „vom deutschen Recht abweichenden steuerlichen Zuordnung“. Auch der Referentenentwurf geht auf diese Fallvariante nicht ein. Es ist unklar, welche Fälle diese Alternative (zusätzlich zu denen des Abs. 2) erfassen soll.

IV. Double Deduction, § 4k Abs. 4 EStG-E

1. Vorgeschlagene gesetzliche Regelung

§ 4k Abs. 4 EStG-E lautet wörtlich:

„Soweit nicht bereits die Voraussetzungen für die Versagung des Betriebsausgabenabzugs nach den vorstehenden Absätzen vorliegen, sind Aufwendungen auch insoweit nicht als Betriebsausgaben abziehbar, als die Aufwendungen auch in einem anderen Staat berücksichtigt werden. Eine Berücksichtigung der Aufwendungen im Sinne des Satzes 1 liegt bei unbeschränkt Steuerpflichtigen auch vor, wenn der andere Staat den Abzug der Aufwendungen bereits nach seinen Vorschriften nicht zuläßt, die diesem oder den vorstehenden Absätzen entsprechen; dies gilt nicht, wenn der Abzug der Aufwendungen bei einem mittelbaren oder unmittelbaren Gesellschafter eines unbeschränkt Steuerpflichtigen im Sinne des § 1 des Körperschaftsteuergesetzes in einem anderen Staat auf Grund einer diesem Absatz entsprechenden Regelung nicht zugelassen wird.

Satz 1 gilt nicht, soweit diesen Aufwendungen nachweislich Erträge desselben Steuerpflichtigen gegenüberstehen, die sowohl im Inland als auch in dem anderen Staat einer tatsächlichen Besteuerung unterliegen.

Bei unbeschränkt Steuerpflichtigen, bei denen eine Doppelbesteuerung durch Anrechnung der ausländischen Steuer vermieden wird, finden die Sätze 1 bis 3 nur Anwendung, soweit die Aufwendungen auch Erträge in einem anderen Staat mindern, die nicht der inländischen Besteuerung unterliegen.“

§ 4k Abs. 4 EStG-E ist die zentrale Norm zur Verhinderung des doppelten Abzugs von Aufwendungen. Der Referentenentwurf wählt ein recht komplexes Regel-Ausnahme-Verhältnis, das (zumindest in aller Regel) zu sachgerechten Ergebnissen führt.

Nach § 4k Abs. 4 Satz 1 EStG-E wird ein Betriebsausgabenabzug in Deutschland insoweit versagt, als Aufwendungen auch in einem anderen Staat berücksichtigt werden. Die Regelung betrifft also Gestaltungen, die zu einer Besteuerungsinkongruenz in Form eines doppelten Betriebsausgabenabzugs führen (DD-Inkongruenzen). Diese Besteuerungsinkongruenz basiert vielfach auf einer Zahlung eines hybriden Rechtsträgers oder einer Anrechnungsbetriebsstätte an einen Dritten im Ausland. Ein besonderes hybrides Element wird allerdings nicht vorausgesetzt.²⁴

Im Fall eines hybriden Rechtsträgers, der vom Sitzstaat als intransparent, im Staat der Gesellschafter jedoch als transparent behandelt wird, kann dies dazu führen, daß (sofern der Staat der Gesellschafter die Aufwendungen keiner ausländischen Freistellungsbetriebsstätte zuordnet) die

Aufwendungen sowohl im Sitzstaat des Rechtsträgers als auch im Staat der Gesellschafter steuerlich berücksichtigt werden.²⁵

Ein doppelter Betriebsausgabenabzug kann sich auch daraus ergeben, daß der Aufwand im Staat einer Anrechnungsbetriebsstätte abzugsfähig ist und auf Grund des Welteinkommensprinzips auch die Bemessungsgrundlage des Steuerpflichtigen (Investors) im Ansässigkeitsstaat mindert. In diesem Fall ist nach der Gesetzesbegründung die steuerliche Erfassung von Aufwendungen und Erträgen im Staat des Investors ungeachtet der steuerlichen Berücksichtigung im anderen Staat systemimmanent. Aus diesem Grund sehe Satz 4 eine Ausnahme vom Abzugsverbot vor, wenn die Aufwendungen bei unbeschränkt Steuerpflichtigen Einkünfte einer Einkunftsquelle mindern, bei denen eine Doppelbesteuerung durch Anrechnung der auf diese Einkünfte erhobenen ausländischen Steuern vermieden wird (zur Ausnahme vom Abzugsverbot in anderen Fällen vgl. zu Satz 3).²⁶

Satz 2 des § 4k Abs. 4 EStG-E regelt in Verbindung mit den Sätzen 1 und 3, welcher Staat im Fall einer DD-Inkongruenz vorrangig den Betriebsausgabenabzug zu versagen hat. Dazu ordnet Satz 2 in einem ersten Schritt an, daß bei unbeschränkt Steuerpflichtigen eine Berücksichtigung der Aufwendungen im anderen Staat im Sinne des Satzes 1 auch dann vorliegt, wenn der andere Staat den Abzug der Aufwendungen bereits nach einer dem § 4k Absatz 1 bis 4 EStG entsprechenden Regelung versagt.²⁷

Damit soll sichergestellt werden, daß die Anwendung des § 4k Absatz 4 Satz 1 EStG bei Aufwendungen eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nicht schon deshalb ausgeschlossen ist, weil der ausländische Staat in Umsetzung der ATAD ebenfalls ein Abzugsverbot vorsieht.²⁸ Ob in diesem Fall der Betriebsausgabenabzug zu versagen ist, hängt letztlich davon ab, ob die Voraussetzungen des Satzes 3 erfüllt sind.²⁹

Dies führt im Ergebnis dazu, daß für den Fall, daß in Deutschland eine unbeschränkte Steuerpflicht gegeben ist, § 4k Abs. 4 Satz 2 EStG-E damit zu einer doppelten Nichtabzugsfähigkeit von Aufwendungen führen kann, wenn der Abzug auch im Ausland ebenso versagt wird. Diese doppelte Nichtabzugsfähigkeit kommt dagegen nicht in Betracht, wenn alle Staaten den Anordnungen der ATAD Folge leisten und Deutschland in dieser Konstellation das Recht zugestehen, zuerst den Abzug zu versagen. Wenn Staaten al-

24 Referentenentwurf, S. 47.

25 Referentenentwurf, S. 47.

26 Referentenentwurf, S. 47.

27 Referentenentwurf, S. 48.

28 Referentenentwurf, S. 48.

29 Bei nicht unbeschränkt Steuerpflichtigen erkennt § 4k Absatz 4 EStG demgegenüber bereits ein vom ausländischen Staat vorgesehenes Abzugsverbot an mit der Folge, daß insoweit schon keine DD-Inkongruenz im Sinne des Satzes 1 vorliegt.

lerdings nicht der ATAD unterliegen, kann diese Regelung zu einer doppelten Nichtabzugsfähigkeit von Betriebsausgaben führen.³⁰

§ 4k Abs. 4 Satz 2 Hs. 2 EStG-E sieht eine Ausnahme vom Abzugsverbot vor, wenn der Staat des mittelbaren oder unmittelbaren Gesellschafters der in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaft den Abzug versagen darf. Danach soll also vorrangig der Staat des Investors bzw. der „Muttersgesellschaft“ die Besteuerungsinakongruenz beseitigen und erst nachrangig der Staat des „Zahlenden“.³¹

Weitere Ausnahmen sind in den Sätzen 3 und 4 enthalten. Zum einen findet Satz 1 keine Anwendung, soweit den Aufwendungen Erträge desselben Steuerpflichtigen gegenüberstehen, die der inländischen und nachweislich auch in dem anderen Staat einer tatsächlichen Besteuerung unterliegen. Zum anderen regelt Satz 4 eine zusätzliche Rückausnahme zu den Sätzen 1 bis 3 EStG-E dahingehend, daß bei unbeschränkt Steuerpflichtigen, bei denen eine Doppelbesteuerung durch Anwendung der Anrechnungsmethode vermieden wird, die Sätze 1 bis 3 nur dann Anwendung finden, soweit die Aufwendungen auch Erträge mindern, die nicht der inländischen Besteuerung unterliegen.³²

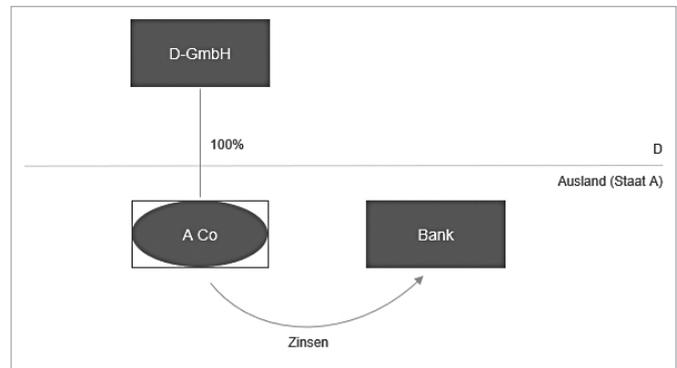
2. Hintergrund der Regelung

§ 4k Abs. 4 EStG-E ist die zentrale Norm zur Verhinderung des doppelten Abzugs von Aufwendungen und dient daher der Umsetzung von Art. 9 Abs. 1 a) i.V.m. Art. 2 Abs. 9 Unterabsatz 1 Buchst. g und Art. 9b ATAD.³³ Der Kern der Richtlinien-Regelung ist in Art. 9 Abs. 1 ATAD II enthalten, der lautet: „Soweit eine hybride Gestaltung zu einem doppelten Abzug führt, wird der Abzug in dem Mitgliedstaat, der das Steuergebiet des Investors ist, verweigert; und wenn der Abzug im Steuergebiet des Investors nicht verweigert wird, wird der Abzug in dem Mitgliedstaat, der das Steuergebiet des Zahlenden ist, verweigert.“ Die „Rangfolge“ der betroffenen Staaten regelt Art. 9b ATAD II, der lautet: „Soweit ein Abzug für eine Zahlung bzw. für Aufwendungen oder Verluste eines Steuerpflichtigen, der in zwei oder mehr Steuergebieten steuerlich ansässig ist, in beiden Steuergebieten von der Steuerbemessungsgrundlage abzugsfähig ist, verweigert der Mitgliedstaat des Steuerpflichtigen den Abzug insoweit, als in dem anderen Steuergebiet gestattet ist, den zweiten Abzug mit den Einkünften zu verrechnen, die steuerlich nicht doppelt berücksichtigt werden. Wenn beide Steuergebiete Mitgliedstaaten sind, verweigert der Mitgliedstaat, in dem der Steuerpflichtige nach dem Doppelbesteuerungsabkommen zwischen den beiden betroffenen Mitgliedstaaten nicht als ansässig betrachtet wird, den Abzug.“

§ 4k Abs. 4 EStG-E orientiert sich eng am Richtlinien-text, ist durch das enthaltene Regel-Ausnahme-Verhältnis jedoch nur schwer verständlich.

3. Fallbeispiele

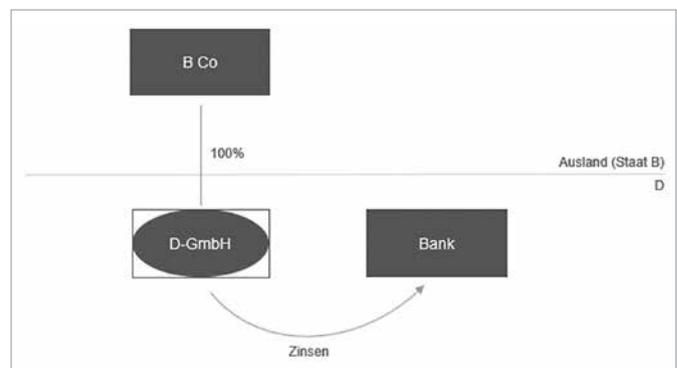
Beispiel 1: Double Deduction – § 4k Abs. 4 Satz 1 EStG-E (nach Referentenentwurf)³⁴



Die in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtige D-GmbH ist an einer ausländischen vermögensverwaltenden Personengesellschaft beteiligt (A Co), die im Ausland (Staat A) jedoch steuerlich als intransparent behandelt wird. Die A Co zahlt Zinsen aus einer Darlehensvereinbarung an einen Dritten. Die Zinsen mindern sowohl bei der A Co als auch bei der D-GmbH die Bemessungsgrundlage, da aus deutscher Sicht die Aufwendungen bei der D-GmbH berücksichtigt werden.

Die Voraussetzungen des § 4k Abs. 4 Satz 1 EStG-E sind erfüllt. Die Zinsen sind nicht bei der D-GmbH abzugsfähig. Ggf. kann jedoch der Ausnahmetatbestand des Satz 3 greifen.

Beispiel 2: Double Deduction – § 4k Abs. 4 Sätze 1 und 4 (nach Referentenentwurf)³⁵



Die in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtige D-GmbH wird im Ausland (Staat B) steuerlich als Personengesellschaft qualifiziert. Die D-GmbH zahlt Zinsen aus einer Darlehensvereinbarung an einen Dritten. Die Zinsen mindern sowohl bei der D-GmbH als auch bei der B Co die Bemessungsgrundlage.

Die Voraussetzungen des § 4k Abs. 4 Satz 1 EStG-E sind grds. erfüllt. Da es sich bei der D-GmbH aus deutscher Sicht

30 Referentenentwurf, S. 48.
 31 Referentenentwurf, S. 48.
 32 Referentenentwurf, S. 48 f.
 33 Referentenentwurf, S. 47.
 34 Referentenentwurf, S. 47.
 35 Referentenentwurf, S. 48.

um einen „unbeschränkt Steuerpflichtigen“ handelt, kann jedoch die Ausnahme des § 4k Abs. 4 Satz 4 EStG-E eingreifen, wenn Staat B den Betriebsausgabenabzug nach einer dem Absatz 4 vergleichbaren Regelung versagt (und eine mögliche Doppelbesteuerung durch die Anrechnungsmethode vermieden wird).

4. Erste Einwertung

§ 4k Abs. 4 EStG-E setzt die entsprechenden Regelungen der ATAD u. E. zutreffend und konsequent um. Das gewählte Regel-Ausnahme-Verhältnis erleichtert die Lesbarkeit der Norm jedoch nicht. Erst der Blick in die Gesetzesbegründung, die den Anwendungsbereich plastisch beschreibt, führt zu mehr Klarheit.

V. Importierte Inkongruenz, § 4k Abs. 5 EStG-E

1. Vorgeschlagene gesetzliche Regelung

§ 4k Abs. 5 EStG-E lautet wörtlich:

„Soweit nicht bereits die Voraussetzungen für die Versagung des Betriebsausgabenabzugs nach den vorstehenden Absätzen vorliegen, sind Aufwendungen auch insoweit nicht als Betriebsausgaben abziehbar, als den aus diesen Aufwendungen unmittelbar oder mittelbar resultierenden Erträgen Aufwendungen (hybride Aufwendungen) gegenüberstehen, deren Abzug beim Gläubiger, einem weiteren Gläubiger oder einer anderen Person nach diesem Absatz oder einem der vorstehenden Absätze versagt worden wäre, wenn der Gläubiger, der weitere Gläubiger oder die andere Person einer inländischen unbeschränkten Steuerpflicht unterlegen hätte.“

Satz 1 findet keine Anwendung, soweit die Steuervergünstigung im Sinne des Absatzes 1 oder der steuerliche Vorteil im Sinne dieses Absatzes oder der Absätze 2 bis 4 bereits beim Gläubiger, beim weiteren Gläubiger oder bei der anderen Person im Sinne des Satzes 1 beseitigt wird.“

§ 4k Absatz 5 EStG-E sieht ein Betriebsausgabenabzugsverbot im Fall sog. importierter Besteuerungsinkongruenzen vor. Importierte Besteuerungsinkongruenzen liegen vor, wenn ein Effekt einer Besteuerungsinkongruenz, die zwischen anderen Staaten eingetreten und von diesen nicht beseitigt worden ist, ganz oder teilweise ins Inland verlagert wird.

Voraussetzung des Abzugsverbots ist, daß der Gläubiger des Steuerpflichtigen (oder ein weiterer Gläubiger) Aufwendungen hat, die nach § 4k EStG-E einem Abzugsverbot unterliegen würden, wenn der (weitere) Gläubiger unbeschränkt steuerpflichtig wäre (hybride Aufwendungen). Weitere Voraussetzung für das Abzugsverbot nach § 4k Absatz 5 EStG ist eine Verkettung zwischen den Aufwendungen des Steuerpflichtigen und den unmittelbar oder mittelbar zu einer Besteuerungsinkongruenz führenden Aufwendungen. Eine solche ist nach dem Referentenentwurf insbesondere im Fall einer Refinanzierung anzunehmen. Ein wirtschaftlicher Zusammenhang muß dabei nicht bestehen. Vielmehr genügt die unmittelbare oder mittelbare betragsmäßige Verkettung der hybriden Aufwendungen mit den Erträgen aus

der Transaktion des Steuerpflichtigen. Bei den importierten Besteuerungsinkongruenzen kann es sich sowohl um D/NI- als auch um DD-Sachverhalte handeln.³⁶

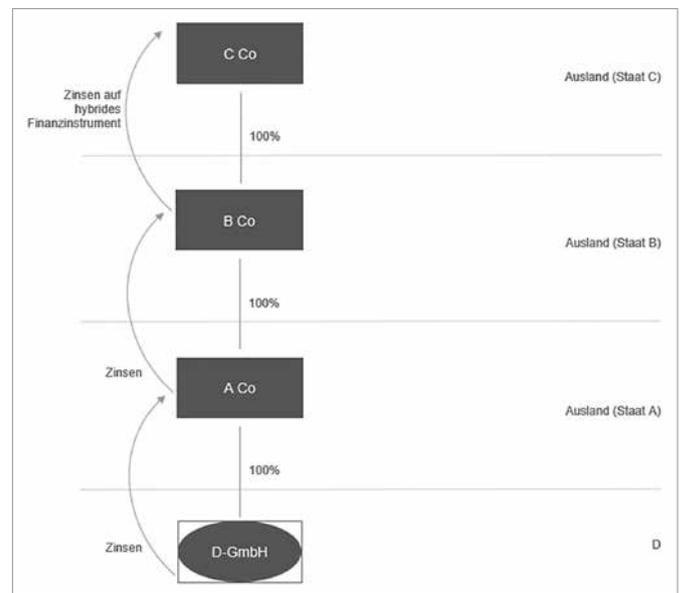
§ 4k Abs. 5 Satz 2 EStG-E regelt als Ausnahmen vom Abzugsverbot den Fall, daß der ausländische Staat die Steuervergünstigung beseitigt (also ein Betriebsausgabenabzugsverbot für die den Erträgen gegenüberstehenden Aufwendungen vorsieht).³⁷

2. Hintergrund der Regelung

§ 4k Absatz 5 EStG setzt Artikel 9 Absatz 3 ATAD um, der lautet: „Ein Mitgliedstaat verweigert den Abzug für eine Zahlung eine Steuerpflichtigen insoweit, als diese Zahlung direkt oder indirekt in abzugsfähige Anwendungen fließt, die zu einer hybriden Gestaltung durch eine Transaktion oder eine Reihe von Transaktionen zwischen verbundenen Unternehmen oder als Teil einer strukturierten Gestaltung führen, es sei denn, eines der an der Transaktion oder der Reihe von Transaktionen beteiligten Steuergebiete hat eine gleichwertige Anpassung in Bezug auf diese hybride Gestaltung vorgenommen.“

3. Fallbeispiel

Beispiel: Importierte Inkongruenz – § 4k Satz 5 EStG-E (nach Referentenentwurf)³⁸



Die A Co (Staat A) hat der inländischen D-GmbH ein (normales) festverzinsliches Darlehen gewährt; die Zinsen sind bei der D-GmbH grds. voll abzugsfähig. Die A Co hat sich bei der B Co (Staat B) mit einem ebenfalls festverzinslichen Darlehen refinanziert, so daß die entsprechenden Zinsen sowohl im Staat A grds. steuerlich abzugsfähig als auch in Staat B grds. voll steuerpflichtig sind. Die B Co hat sich ihrerseits bei der C Co (Staat C)

³⁶ Referentenentwurf, S. 49.

³⁷ Referentenentwurf, S. 50.

³⁸ Referentenentwurf, S. 49.

über ein hybrides Finanzinstrument refinanziert. Dieses ist jedoch so ausgestaltet, daß die entsprechenden Aufwendungen bei der B Co als Zinsen grds. abzugsfähig, bei der C Co demgegenüber als Dividenden steuerfrei sind.

Es liegt im Verhältnis der Staaten B und C eine Besteuerungsinakongruenz in Form einer D/NI vor. Wird diese Besteuerungsinakongruenz nicht durch Staat B oder Staat C beseitigt, untersagt § 4k Abs. 5 EStG-E den Abzug bei der D-GmbH.

4. Erste Einwertung

Das Konzept der importierten Inkongruenz bereitet aus deutscher Sicht erhebliche praktische Schwierigkeiten, weil nunmehr die Besteuerung nicht nur beim unmittelbaren Empfänger, sondern ggf. mehrere Stufen höher in der Gruppe (ggf. sogar bei gruppenfremden Gesellschaften, siehe gleich in Abschnitt VI.) geprüft werden muß. Dies ist umso problematischer, als der Referentenentwurf bei Abs. 5 nicht nur auf Zinsen abstellt, sondern den Begriff der Aufwendungen verwendet, der u. E. deutlich weiter ist.

VI. Anwendungsbereich, § 4k Abs. 6 EStG-E

1. Vorgeschlagene gesetzliche Regelung

§ 4k Abs. 6 EStG-E lautet wörtlich:

„Die Absätze 1 bis 5 finden nur Anwendung, wenn der Tatbestand dieser Absätze zwischen nahestehenden Personen im Sinne des § 1 Absatz 2 des Außensteuergesetzes oder zwischen einem Unternehmen und seiner Betriebsstätte verwirklicht wird oder wenn eine strukturierte Gestaltung anzunehmen ist. Einer Person, die mit einer anderen Person durch abgestimmtes Verhalten zusammenwirkt, werden für Zwecke dieses Absatzes und der Absätze 1 bis 5 die Beteiligung, die Stimmrechte und die Gewinnbezugsrechte der anderen Person zugerechnet.

Eine strukturierte Gestaltung im Sinne des Satzes 1 ist anzunehmen, wenn der steuerliche Vorteil, der sich ohne die Anwendung der vorstehenden Absätze ergeben würde, ganz oder zum Teil in die Bedingungen der vertraglichen Vereinbarungen eingerechnet wurde oder die Bedingungen der vertraglichen Vereinbarungen oder die den vertraglichen Vereinbarungen zugrundeliegenden Umstände darauf schließen lassen, daß die an der Gestaltung Beteiligten den steuerlichen Vorteil erwarten konnten. Ein Steuerpflichtiger wird nicht als Teil einer strukturierten Gestaltung behandelt, wenn nach den äußeren Umständen vernünftigerweise nicht davon auszugehen ist, daß ihm der steuerliche Vorteil bekannt war und er nachweist, daß er nicht an dem steuerlichen Vorteil beteiligt wurde.“

§ 4k Abs. 6 EStG-E regelt, in welchen Fällen die Abs. 1 bis 5 in persönlicher Hinsicht Anwendung finden.

Abs. 6 beschränkt den Anwendungsbereich des § 4k dabei auf Leistungsbeziehungen zwischen *nahestehenden Personen* im Sinne des § 1 Abs. 2 AStG oder zwischen einem Unternehmen und seiner Betriebsstätte sowie auf

strukturierte Gestaltungen. Einer Person, die gemeinsam mit einer anderen Person handelt, werden die Merkmale des § 1 Abs. 2 AStG, also etwa die Beteiligung, nach Satz 2 der jeweils anderen Person zugerechnet. Ziel ist es, Gestaltungsmöglichkeiten auszuschließen, in denen der Anwendungsbereich der Anti-Hybrid-Regelungen umgangen wird, indem Stimmrechts- oder Kapitalbeteiligungen auf verschiedene Personen verteilt werden, die einem gemeinsamen Handlungswillen unterliegen bzw. gleichgerichtete Interessen verfolgen.³⁹

Satz 3 definiert den Begriff der *strukturierten Gestaltung* für Zwecke des Satzes 1. Danach ist eine strukturierte Gestaltung anzunehmen ist, wenn der steuerliche Vorteil aus der Besteuerungsinakongruenz ganz oder zum Teil in die Bedingungen der vertraglichen Vereinbarung eingerechnet wird oder die vertraglichen Vereinbarungen darauf schließen lassen, daß die an der Gestaltung Beteiligten den steuerlichen Vorteil erwarten konnten. Bei dieser Prüfung ist nach dem Referentenentwurf ein objektiver Maßstab zugrunde zu legen. Es ist also unerheblich, ob ein Steuerpflichtiger Kenntnis über die Entstehung des steuerlichen Vorteils oder seine Beteiligung an der strukturierten Gestaltung hat.⁴⁰

Dem Steuerpflichtigen wird dabei in § 4k Abs. 6 Satz 4 EStG-E eine Art Entlastungsbeweis eingeräumt. Er wird nicht als Teil einer strukturierten Gestaltung angesehen, wenn nach den äußeren Umständen vernünftigerweise nicht davon auszugehen ist, daß ihm der steuerliche Vorteil bekannt war und er nachweist, daß er nicht an dem steuerlichen Vorteil beteiligt wurde. Nach dem Referentenentwurf diese Ausnahme insbesondere bei über eine anerkannte Börse an fremde Dritte ausgegebenen Anleihen greifen, bei denen der Zins so berechnet ist, daß er auch für Anleger, bei denen die Zinserträge regulär besteuert werden, attraktiv ist.⁴¹

2. Hintergrund der Regelung

§ 4k Abs. 6 EStG-E dient der Umsetzung von Art. 2 Abs. 9 Unterabsatz 2 Buchst. c ATAD.⁴² Insbesondere greift die Norm (weitgehend) auf die Definition der „strukturierten Gestaltung“ zurück, die wie folgt lautet: *„Strukturierte Gestaltung‘ eine Gestaltung, die eine hybride Gestaltung umfaßt, bei der die Inkongruenz in die Bedingungen der Gestaltung eingerechnet ist, oder eine Gestaltung, die mit der Absicht entwickelt wurde, eine hybride Besteuerungsinakongruenz herbeizuführen, es sei denn, es kann vernünftigerweise nicht davon ausgegangen werden, daß dem Steuerpflichtigen oder einem verbundenen Unternehmen die hybride Gestaltung bewußt war, und der Steuerpflichtige wurde nicht an dem Steuervorteil beteiligt, der sich aus der hybriden Gestaltung ergibt.“*

³⁹ Referentenentwurf, S. 50.

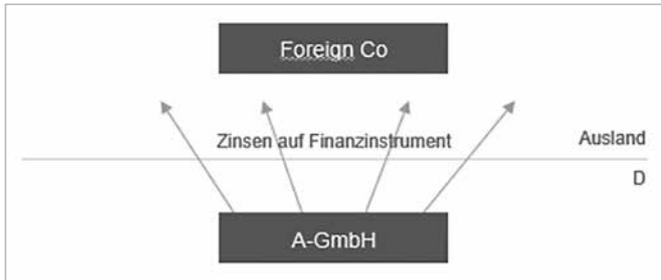
⁴⁰ Referentenentwurf, S. 50.

⁴¹ Referentenentwurf, S. 50 f.

⁴² Referentenentwurf, S. 50.

3. Fallbeispiel

Beispiel: am Kapitalmarkt gehandeltes hybrides Finanzinstrument



Die A-GmbH emittiert ein Finanzinstrument an den Kapitalmarkt. Es wird u. a. von der Foreign Co gezeichnet. Aus deutscher Sicht stellt das Instrument Fremdkapital dar, so daß die Vergütungen in Deutschland grds. zu Zinsabzug führen. Die korrespondierenden Erträge sind bei der Foreign Co jedoch aufgrund einer dortigen Qualifikation des Instruments als Eigenkapital freigestellt.

Nach § 4k Abs. 1 EStG-E müßte Deutschland zukünftig den Zinsabzug (anteilig) versagen, wenn es sich um eine "strukturierte Gestaltung" handeln würde (denn die Foreign Co ist annahmegemäß keine der A-GmbH nahestehende Person). Im vorliegenden Fall könnte für die A-GmbH der Entlastungsbeweis des § 4k Abs. 6 Satz 4 EStG-E in Betracht kommen. Bei einer Kapitalmarkttransaktion ist nach den äußeren Umständen u.E. vernünftigerweise davon auszugehen, daß dem Steuerpflichtigen der steuerliche Vorteil eines (ggf. einzelnen) Investors nicht bekannt war. Dies scheint auch der Referentenentwurf so zu sehen. Nach dem Gesetzeswortlaut müßte die A GmbH aber darüber hinaus nachweisen, daß sie an dem steuerlichen Vorteil nicht beteiligt wurde. U.E. ist ein solcher Negativnachweis denklogisch nur sehr schwer zu führen. Die Gesetzesbegründung scheint diese Schwierigkeit zu ignorieren und bei Kapitalmarkttransaktionen generell eine strukturierte Gestaltung ablehnen zu wollen. Der Gesetzeswortlaut gibt das nach unserer Ansicht derzeit aber (noch) nicht zwingend her. Hier wäre eine gesetzgeberische Klarstellung sinnvoll und geboten.

4. Erste Einwertung

Zu begrüßen ist, daß der Referentenentwurf dem Steuerpflichtigen offensichtlich eine Entlastungsmöglichkeit bei „strukturierten Gestaltungen“ außerhalb von Konzernsachverhalten geben will. Unklar ist jedoch, wie diese Entlastungsmöglichkeit in der Praxis funktionieren soll. Hier wäre es hilfreich gewesen, bereits unmittelbar im Gesetz bestimmte Fallgruppen (z. B. kapitalmarktgehandelte Anleihen) auszunehmen oder eine Beweislastumkehr zulasten des Fiskus vorzusehen.

VII. Treaty Override, § 4k Abs. 7 EStG-E

§ 4k Abs. 7 EStG-E lautet wörtlich:

„Die Absätze 1 bis 6 sind ungeachtet der Vorschriften eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung anzuwenden.“

Diese Regelung findet sich nicht in der ATAD. Die Gesetzesbegründung wiederholt schlicht den Wortlaut des Gesetzes. Der Hintergrund bzw. die Notwendigkeit dieses *treaty override* erschließt sich u.E. nicht ohne Weiteres, da etwaige Konkurrenzen zu DBAs aus unserer Sicht bereits über den Wortlaut der Absätze 1 bis 5 gelöst werden. Die Diskussion wird zeigen, welche Konstellationen der Gesetzgeber hier vor Augen hatte.

D. Zusammenfassung und Ausblick

Mit § 4k EStG-E in der Fassung des Referentenentwurfs liegt der erste Schritt in Richtung einer Umsetzung der Vorgaben der ATAD zu hybriden Gestaltungen vor. Auch wenn es sich „nur“ um einen Referentenentwurf handelt, lohnt sich die nähere Analyse, denn die Finanzverwaltung hat sich sehr eng am Wortlaut der ATAD orientiert. Dem Vernehmen nach soll der Entwurf weitgehend unverändert ins weitere Gesetzgebungsverfahren eingebracht werden, da sich die Finanzverwaltung – was u.E. zu begrüßen ist – dazu entscheiden hat, die Vorgaben der Richtlinie möglichst einzu-eins umzusetzen und kein „Goldplating“ im Hinblick auf eine Verschärfung der Vorgaben zu betreiben.

Inhaltlich ist der Entwurf daher u.E. wenig zu beanstanden. Auch die methodische Vorgehensweise, das Grundprinzip der Untersagung des Betriebsausgabenabzugs zentral in § 4k EStG-E zu regeln, ist grundsätzlich zu begrüßen, da die Norm den Anspruch der Vollständigkeit in sich trägt. Wie gezeigt geht damit jedoch die Schwierigkeit einher, verschiedene Prinzipien gleichsam generalklauselartig zu regeln, so daß beinahe zwangsläufig Abgrenzungsprobleme und Unzulänglichkeiten auftreten.

In der Sache kann – dies war allerdings schon in der Richtlinie angelegt – durch die Neuregelungen theoretisch jeder inländische Aufwand (insbesondere Zinsabzug) gefährdet sein – und das nicht nur in Konzernsachverhalten, sondern auch bei Zahlungen an fremde Dritte, z. B. im Rahmen einer Kapitalmarkttransaktion. Der Entwurf sieht zwar bei Zahlungen außerhalb des Konzerns (den sog. „strukturierten Gestaltungen“) eine Entlastungsmöglichkeit des Steuerpflichtigen vor. Diese Regelung sollte jedoch nachgeschärft werden, da derzeit unklar ist, wie dieser Nachweis in der Praxis funktionieren soll. Hier wäre es hilfreich, bereits im Gesetz bestimmte Fallgruppen (z. B. kapitalmarktgehandelte Anleihen) auszunehmen oder eine Beweislastumkehr zulasten des Fiskus vorzusehen.

Aufgrund der generalklauselartigen Regelung (teils mit komplexem Regel-Ausnahme-Verhältnis) wird es selbst für geübte Praktiker nicht leicht sein, alle von der Norm erfaßten Konstellationen auf Anhieb zu erkennen. Dem Vernehmen nach sollen Details der Regelung (und ggf. Fall-

beispiele) einem BMF-Schreiben vorbehalten sein. Dies wird aber sicherlich noch eine geraume Zeit in Anspruch nehmen. Ob auch vor diesem Hintergrund eine rückwir-

kende Anwendung bereits für Aufwendungen nach dem 31.12.2019 sachgerecht ist, erscheint – unabhängig von den verfassungsrechtlichen Fragen – mehr als zweifelhaft.



Umfassend und interdisziplinär.

WWW.BOORBERG.DE

Praxishandbuch Unterstützungskasse
Steuerrecht, Bilanzierung, Zivilrecht

hrsg. vom Deutschen Kompetenznetzwerk betriebliche Altersversorgung eG

2019, 360 Seiten, € 98,-

ISBN 978-3-415-06395-2



Leseprobe unter www.boorberg.de/9783415063952

Das Handbuch ist der erste Band, der sich in dieser interdisziplinären Vielfalt mit der Thematik der Unterstützungskasse beschäftigt.

Die Themen:

- Arbeitgeber als Trägerunternehmen
- Rechtsgrundlagen, Steuerrecht und Bilanzierung der Unterstützungskasse
- Portabilität zwischen Unterstützungskassen
- Verwaltung von Unterstützungskassen
- Steuerliche Folgen der Liquidation bzw. der Insolvenz von Arbeitgebern und Unterstützungskassen
- Finanzierung der Versorgungsleistungen
- Besondere unterstützungskassen-spezifische Anforderungen an Gesellschafter-Geschäftsführer-Versorgungszusagen

Mit wertvollen Hinweisen und Handlungsempfehlungen sowie Beispielen und Musterdokumenten.

BOORBERG

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

RA0620

Kapitalersetzende Gesellschafterleistungen – richterlicher Systemwechsel mit neuen (In-)Konsequenzen und gesetzgeberische „Rolle rückwärts“

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. Der Systemwechsel

1.1. Nach der lange Zeit in ihren Grundzügen unverändert gebliebenen Systematik des § 17 Abs. 1, 2, 4 EStG konnten prinzipiell auch sog. „kapitalersetzende Gesellschafterleistungen“ bei der Ermittlung eines Veräußerungs- oder Auflösungsgewinns, insbesondere aber auch bei der Ermittlung eines diesbezüglichen Verlustes in Ansatz gebracht werden. Dies wurde stark beeinflusst durch die seinerzeitige zivilrechtliche Betrachtungsweise des Eigenkapitalersatzrechts im Sinne der §§ 32a, 32b a.F. GmbHG und die darüber hinaus entwickelten sog. „Rechtsprechungsgrundsätze“ zu den §§ 30, 31 GmbHG. Es entsprach einer jedenfalls in den Grundzügen weitgehend von Rechtsprechung, Literatur, Verwaltungs- und Beraterpraxis konsentierten Anschauung, daß auch schließlich ausgefallene Darlehen und ähnliche Finanzierungshilfen der Gesellschafter, wenn sie jedenfalls im Krisenfall eigenkapitalersetzenden Charakter hatten, als sog. „funktionales Eigenkapital“ zu nachträglichen Anschaffungskosten mit entsprechender (negativer) Auswirkung auf die Höhe des Ergebnisses nach § 17 EStG darstellten.¹ Auch nachdem das Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Mißbräuchen (MoMiG) zum 01.11.2008 in Kraft getreten war, welches bisher einer (auch) zivilrechtlichen Rückzahlungssperre unterworfenen Gesellschafterleistungen prinzipiell als Verbindlichkeiten der Kapitalgesellschaft und rückzahlbar anerkannte, ihnen aber im Rahmen des Insolvenzrechts mit § 39 Abs. 1 Nr. 5 InsO eine Sonderrolle im Hinblick auf das Durchsetzungsregime zu Gunsten der Gesellschafter auf Geberseite, blieb die steuerliche Betrachtungsweise hiervon zunächst unbeeinflusst.² Weiterhin blieben folgende Fallgruppen relevant:

- a) Die Hingabe eines Gesellschafterdarlehens in der Krise.
- b) Das Stehenlassen eines Darlehens bei späterem Krisen Eintritt während der Darlehensdauer.
- c) Das Finanzplandarlehen, welches von vornherein zur Aufnahme der beabsichtigten Geschäfte der Gesellschaft geplant und neben den „echten“ Eigenmitteln für diesen Geschäfts- und Finanzplan notwendig war.
- d) Das sog. krisenbestimmte Darlehen, das schon vor dem Eintritt einer Krise aber mit der verbindlichen Bestimmung hingegeben wurde, dieses (gerade) auch im Falle der Krise der Gesellschaft zu belassen.

Neben verschiedenen Einzelproblemen bestand lediglich eine Differenzierung hinsichtlich des maßgeblichen Bewertungsstichtags für die Ermittlung des ggf. in diesem Zusammenhang entstandenen Verlusts. Bei erst nachträglich in diesem Sinne zum Eigenkapitalersatz bestimmten Darlehen sollte ggf. auch erst der zu diesem Zeitpunkt zu bewertende wirtschaftliche Wert – ggf. schon bis zu einer Herabminderung auf „Null“ – maßgebend sein, wohingegen bei schon ursprünglich funktional zum Kapitalersatz bestimmten Darlehen der Nominalwert als Ausgangsgröße anzusetzen war.

Grundsätzliche Einigkeit bestand auch dahingehend, daß nicht nur unmittelbar vom Gesellschafter hingeebene Darlehen dieser Systematik unterfielen, sondern auch andere funktionsähnliche Finanzierungshilfen, wie etwa persönliche Bürgschaften oder anderweitige Sicherheiten des Gesellschafters für Verbindlichkeiten, die (formal) die Gesellschaft selbst gegenüber Dritten aufnahm.

Schließlich wurden auch den gesetzlich explizit angesprochenen Veräußerungstatbeständen in § 17 Abs. 1 bzw. 4 EStG wirtschaftlich gleichgestellte Tatbestände miteinbezogen, so etwa die Einziehung des Anteils des betreffenden Gesellschafters.³

1.2 Erst durch drei Urteile des BFH ab Sommer 2017 wurde unter ausdrücklicher Abkehr von der bisherigen Rechtsprechung ein „Systemwechsel“ eingeleitet. In seinem Urteil vom 11.07.2017⁴ nutzte der BFH die Gelegenheit, trotz des auch nach seinen Maßstäben grundsätzlich noch aufgrund der Anforderung des Vertrauensschutzes nach den alten Maßstäben abzuwickelnden Einzelfalls die Grundregel der Einordnung von kapitalersetzenden Gesellschafterleistungen unter die (nachträglichen) Anschaffungskosten im Sinne des § 17 EStG wenn nicht ganz aufzuheben, so doch erheblich einzuschränken. Er wies dabei auf die ge-

1 Vgl. hierzu im Überblick etwa *Geraats*, *steueranwaltsmagazin* 2018, 93 bis 94; im Sinne eines Überblicks zur alten Rechtslage vgl. auch BMF-Schreiben vom 21.10.2020 – IV C 6-S 2244/08.

2 Vgl. die insoweit zu Ziff. 1. genannten; so explizit BMF unter Auseinandersetzung mit der zivilrechtlichen Rechtsänderung,

3 Vgl. etwa BFH, Urteil v. 22.07.2008 – IX R15/08, FG Rheinland-Pfalz, Urteil v. 04.11.2015 – 1 K 1214/13; FG München, Urteil v. 24.09.2015 – 13 K 554/13.

4 IX R 36/15.

änderte zivilrechtliche Ausgangslage seit der Einführung des MoMiG und der Aufhebung der §§ 32a und 32b EStG auf die damit einhergehende Notwendigkeit einer unterschiedlichen Betrachtung schon nach dem Wortlaut der §§ 17 Abs. 2 und 4 EStG und auch die – nunmehr – fehlende Legitimation einer normspezifischen steuerrechtlichen Auslegung ohne hinreichende gesetzliche Grundlage hin. Weiterhin geböten auch übergeordnete systematische Interessen die Beibehaltung der bisherigen Rechtsprechung nicht (mehr), wobei der BFH ersichtlich auf seine parallel eingeleitete Rechtsprechungsänderung im Bereich des Ausfalls von Kapitalforderungen im Sinne des § 20 Abs. 2 EStG „schiele“.⁵ Diese Rechtsprechung wurde durch weitere Urteile vom 06.12.2017⁶, vom 20.07.2018⁷ sowie auch vom 06.08.2019⁸ bestätigt und weiter ausgebaut. Die Konzeption der „kapitalersetzenden Gesellschafterleistung“ bzw. des „funktionalen Eigenkapitals“ müsse fortan dem enger gefaßten Begriff der Anschaffungskosten im Rahmen des § 17 EStG weichen. Da es insoweit eine exakte steuerliche Begriffsbestimmung nicht gäbe, sei § 255 HGB als handelsrechtliche Grundlage maßgebend, um eine hinreichende Trennschärfe zu erreichen. Damit seien Anschaffungskosten im Sinne des § 17 EStG nur noch solche Aufwendungen, die zu einer offenen oder verdeckten Einlage in das Kapital der Gesellschaft geführt haben. Dies können Leistungen auf die Einlage bzw. diesbezügliche Nachschüsse sein, aber auch sonstige Zuzahlungen des Gesellschafters zu Gunsten des Kapitals der Gesellschaft bzw. in die Kapitalrücklage. Allerdings komme insoweit auch der Verzicht auf eine – noch werthaltige – Forderung des Gesellschafters gegenüber der Gesellschaft in Betracht. Hier ist Entstehungsgrund auch die Begleichung einer Drittforderung durch den Gesellschafter möglich, soweit hierdurch wiederum ein Aufwendungsersatzanspruch o.Ä. des leistenden Gesellschafters gegenüber seiner Gesellschaft in Betracht kommt, auf den er nunmehr verzichtet.

Wie schon angedeutet, wurde diese Abkehr von der Anwendung des § 17 Abs. 2, 4 EStG für weite Bereiche der bisher hierunter gefaßten Finanzierungshilfen durch die Gesellschafter auch dadurch gerechtfertigt, daß zugleich und nicht nur in diesem Kontext ein endgültiger Forderungsausfall einer Veräußerung im Sinne von § 20 Abs. 2 EStG durch die Rechtsprechung des BFH und einiger Instanzgerichte anerkannt wurde.⁹ Offensichtlich fühlte man sich – neben den eher positivistisch geprägten Begründungsansätzen aufgrund der oben skizzierten Änderung der Rechtslage im Zivilrecht – zu einer Einengung der Verlustberücksichtigung bei Finanzierungshilfen der Gesellschafter gegenüber ihrer Gesellschaft wirtschaftlich umso eher legitimiert, als man der damit unbestreitbar einhergehenden Verringerung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des betreffenden Gesellschafters zugleich durch die Anerkennungsmöglichkeiten im Rahmen des § 20 Abs. 2 EStG ein „Wirksamkeitsventil“ eröffnete.

1.3 Sowohl zeitlich als auch inhaltlich war und ist zudem eine Abmilderung vorgesehen worden. Bei bisher nach den alten Regeln als eigenkapitalersetzend im Sinne von § 17 EStG angesehenen Finanzierungsleistungen der Gesellschafter kann der entsprechende Verlust als nachträgliche Anschaffungskosten im Sinne der bisherigen Behandlung dann verlangt werden, wenn sie bis zum 27.09.2017 gewährt wurden.¹⁰ Da es also nicht auf den Eintritt des Verlusts ankommt, werden fast alle Altfälle derzeit und auch noch für die Zukunft diesem „Wahlrecht“ unterfallen.

Darüber hinaus ist aber selbst der unter Vertrauensschutz fallenden Gesichtspunkten de facto erheblich verlängerte Anwendungsbereich der „alten“ Grundsätze zu § 17 Abs. 2, Abs. 4 EStG im Verhältnis zu den „neuen“ Grundsätzen nach § 20 Abs. 2 EStG keineswegs als „entweder oder“ zu sehen, sondern § 20 Abs. 2 EStG erscheint eher als Auffangvorschrift, soweit die Anwendung von § 17 Abs. 2, Abs. 4 EStG sowohl an „alten“ wie an den neuen, einengenden Voraussetzungen im Einzelnen scheitert. So hat etwa das FG Münster¹¹ in einem Altfall schon die Krisenbestimmung nach den bisherigen Grundsätzen im Hinblick auf die dort in Rede stehende Gesellschafterleistung verneint; nach umfänglicher und ablehnender Prüfung dieses Weges aber ausdrücklich Berücksichtigung von § 20 Abs. 2 EStG zugelassen.

2. Abgrenzungsfragen bei den Tatbestandsvoraussetzungen

Der Komplex des Ausfalls von kapitalersetzenden Gesellschafterleistungen bei Ausscheiden aus der Kapitalgesellschaft oder ihrer Beendigung hat durch die dargestellte Änderung in der Rechtsprechung tatsächlich weniger eine komplette Neukonzeption erfahren, als vielmehr eine Einengung des Anwendungsbereiches des § 17 Abs. 2, Abs. 4 EStG zu Gunsten einer gleichzeitigen Eröffnung einer Behandlung nach § 20 Abs. 2 EStG. Es sollen an dieser Stelle daher auch nicht die nach bisheriger Rechtsprechung zu prüfenden „klassischen“ Tatbestandsmerkmale im Detail diskutiert werden. Sie sind schon vielfältig besprochen worden; es hat sich insoweit nichts geändert und sie haben zum Teil auch durch die „hilfsweise“ Berücksichtigung nach § 20 Abs. 2 EStG – vgl. § 20 Abs. 8 EStG – auch zum Teil an Bedeutung verloren¹². Was sich jedoch scheinbar

5 Vgl. BFH, Urteil v. 24.10.2017 – VIII A 13/15.

6 IX R 7/17.

7 IX R 5/15.

8 VIII R 18/16.

9 Vgl. etwa zuletzt BFH, Urteil v. 06.08.2019 – VIII R 18/16.

10 Vgl. BMF-Schreiben vom 05.04.2019 – IV C 6-S2244/17/10001.

11 Urteil v. 12.03.2018 – 2 K 3127/15, Revision eingelegt.

12 Zu den unterschiedlichen Rechtsfolgen vgl. nachfolgend 3.

als außerhalb der Übergangsvorschriften klarer Aufbruch zu neuen Ufern darstellte, warf tatsächlich neue Abgrenzungsschwierigkeiten auf.

2.1. Auch nach neuer Rechtsprechung soll es bei der Anwendung des § 17 Abs. 2 und Abs. 4 EStG bleiben, wenn die Gesellschafterleistung Anschaffungskosten gem. § 255 Abs. 1 Satz 1 HGB darstellt. Dies können offene oder verdeckte Einlagen sein, wobei der BFH neben unmittelbar zahlungswirksamen Leistungen der Gesellschafter in verschiedenen Formen ausdrücklich auch den Verzicht auf eine noch werthaltige Forderung zählt.¹³ In einer früheren Entscheidung hatte er selbst ausgeführt,¹⁴ daß zu den nachträglichen Anschaffungskosten im Sinne des § 255 Abs. 1 Satz 2 HGB auch Finanzierungshilfen, wie z.B. die Übernahme einer Bürgschaft gehören, wenn sie – nach damaligem Recht – eigenkapitalersetzenden Charakter hatten. Auch in der handelsrechtlichen Literatur wird gerade der Komplex der nachträglichen Anschaffungskosten unter dem Gesichtspunkt der Gewährung von Sicherheiten durch den Gesellschafter durchaus differenziert und zum Teil auch unterschiedlich behandelt, so daß – je nach dortigem Meinungsstand – die Anknüpfung an diese Norm nicht unbedingt die intendierte klare Abgrenzung oder „normgetreue“ Auslegung in dem durch den BFH nunmehr postulierten Sinne nach sich zieht. Zieht man den Rahmen bei § 255 HGB eher weit, bliebe der bisherige Anwendungsbereich im Rahmen des § 17 Abs. 2 und Abs. 4 EStG nur am Rande eingeschränkt; neigt man im Rahmen von § 255 HGB in Zweifelsfragen zu der jeweils strengeren Auffassung, würde dies im Hinblick auf die steuerliche Betrachtung öfter zu dem nunmehr daneben eröffneten Anwendungsbereich von § 20 Abs. 2 und Abs. 4 EStG führen. Es entstand also ein neues Abgrenzungsproblem, gerade in den Fällen, in denen nicht ohnehin nachwirkende Vertrauensschutzregelungen in Anspruch genommen werden.

2.2. Dies gilt insbesondere für solche kapitalersetzenden Gesellschafterleistungen, die nicht in der unmittelbaren Darlehenshingabe bestehen, sondern Finanzierungshilfen sind. Zum Teil werden solche Finanzierungshilfen schon per se als nachträgliche Anschaffungskosten (auch) im Rahmen des § 255 Abs. 1 Satz 2 HGB begriffen. Auch wenn man so weit nicht gehen möchte, entsteht doch jedenfalls bei konkret drohender Inanspruchnahme des Gesellschafters regelmäßig ein Freistellungsanspruch des Gesellschafters gegenüber der Gesellschaft bzw. nach effektiver Inanspruchnahme der Sicherheit ein Rückgriffsanspruch. Hiergegen kann man einwenden, daß jedenfalls ein solcher Rückgriffsanspruch als werthaltige nachträgliche Einlage im Sinne von § 255 HGB nur dann taugt, wenn er seinerseits werthaltig ist, d.h. die Gesellschaft wirtschaftlich leistungsfähig ist. Ist dies der Fall, wird in der Praxis der Sicherheitengeber selbst sehr selten in Anspruch genommen bzw. die Gesellschaft stellt ihn ohnehin durch eigene Lei-

stung frei. Ist er nicht (mehr) werthaltig, versagt wohl auch die Qualifizierung als nachträgliche Anschaffungskosten, da der Gesellschaft durch den Verzicht oder die mangelnde Geltendmachung dieses Anspruchs im Ergebnis wirtschaftlich nichts (mehr) zugeführt wurde.

Gerade in diesen Fällen könnte aber auch – je nach zukünftiger Entwicklung der Rechtsprechung hierzu – der Rekurs auf § 20 Abs. 2 und Abs. 4 EStG versagen. Denn die Finanzierungshilfe selbst hat oftmals keine laufenden Einkünfte aus Kapitalvermögen hervorgebracht und war hierzu auch niemals bestimmt, sieht man von den Fällen ab, in denen der Gesellschafter gerade hierfür von der Gesellschaft eine zusätzliche Leistung wie etwa eine Avalprovision erhält. Ob die Finanzierungshilfe dann gleichwohl in erweiternder Auslegung als Einkunftsquelle aus Kapitalvermögen (um-)qualifiziert würde, deren Verlust dann nach § 20 Abs. 2 und Abs. 4 EStG zu würdigen wäre, bleibt der weiteren Rechtsentwicklung vorbehalten.

2.3. Erfreulich ist, daß der BFH schon unter der Geltung der neuen Rechtsprechungsgrundsätze aber eine in der Praxis nach altem wie neuem Recht häufig relevante Frage aufgegriffen und einer sachgerechten Beurteilung zugeführt hat. In seinem Urteil vom 02.07.2019¹⁵ betont er zwar die neuen Rechtsprechungsgrundsätze ebenso wie die Übergangsregelung aus dem Gedanken des Vertrauensschutzes; bei der letztlich nach altem wie neuem Recht wichtigen Frage der Höhe eines anzusetzenden Wegfalls der Finanzierungshilfe unterstreicht er jedoch die zumindest indizielle Wirkung eines festgestellten Jahresabschlusses für die Höhe dieses Betrages. Da im zu entscheidenden Fall der endgültige Wegfall der Darlehensforderung des Gesellschafters nach dem Abschluß der Liquidation der Gesellschaft feststand, war hier insbesondere über die Höhe zu entscheiden. Trotz vom Finanzgericht als Tatsacheninstanz festgestellter erheblicher Mängel im Hinblick auf die Plausibilität und Seriosität der Buchführung verwies der BFH darauf, daß die Feststellung im Jahresabschluß „zumindest“ indiziell für das Bestehen einer entsprechenden Forderung dem Grund und der Höhe – und dementsprechend auch für ihren schlussendlichen Verlust – sprächen, zumal der festgestellte Jahresabschluß zivilrechtlich auch als deklaratorisches Schuldanerkennntnis angesehen werden könne. Gerade dort, wo kapitalersetzende Gesellschafterleistungen oft über mehrere Jahre durch zahlreiche Einzelleistungen der Gesellschaft und entsprechende Buchungen „aufgebaut“ werden und nicht etwa in einer einmaligen Darlehenshingabe o.Ä. bestehen, dürfte diese Wertung die Argumentation für vergleichbare Fälle erleichtern. Aber: Selbst bei unmittelbar von Gesellschaftern an die Gesellschaft ausge-

¹³ Vgl. Urteil v. 11.07.2017 unter Tz. 37.

¹⁴ Vgl. Urteil v. 22.04.2008 – IX R 75/06.

¹⁵ IX R 13/18.

reichen Darlehen wird gerade dann, wenn sie Eigenkapitalersatz darstellen (müssen), keine gesonderte Verzinsung vereinbart. Auch dort liegt die Argumentation nah, daß ihr Wegfall ungeachtet der neuen Rechtsprechung zur Wertlosigkeit von Kapitalforderungen im Rahmen von § 20 Abs. 2 und Abs. 4 EStG schon deshalb ausscheidet, da das Darlehen selbst nicht zur Erzielung von Kapitaleinkünften bestimmt gewesen sei und die Erwartung zukünftiger Gewinnausschüttungen aus der Beteiligung selbst (die durch das Darlehen gestützt worden wäre) gerade nicht als Ertrag aus *diesem* Darlehen zu verstehen sei.¹⁶

2.4. Schließlich bleibt nach altem wie neuem Recht die Frage des endgültigen wirtschaftlichen Verlustes der in Rede stehenden Gesellschafterleistung ein potenzieller Streitpunkt. Gerade wenn die Gesellschaft nicht insgesamt aufgelöst oder insolvent wird, sondern „nur“ einzelne Gesellschafter ausscheiden, ihr Anteil kaduziert wird o.Ä., mag zwar der Zeitpunkt des Ausscheidens im Sinne von § 17 Abs. 2 EStG eindeutig bestimmbar sein. Zu diesem Zeitpunkt muß aber nicht unbedingt feststehen, ob bzw. ggf. in welchem Umfang die noch während der Gesellschafterstellung hingegabene Finanzierungsleistung zurückerstattet werden kann. Auch ist ihre Rückgabe nicht stets an die Beendigung des Gesellschaftsverhältnisses geknüpft. Dies gilt schon für gerade (auch) für den Fall einer wirtschaftlichen Krise bestimmte Darlehen der Gesellschafter, aber erst recht für den Fall der Einräumung von Sicherheiten des Gesellschafters gegenüber Dritten, welche aus ihrer Interessenlage ein solches Junktim allenfalls sehr selten konsentieren werden. Die Finanzierungshilfe bleibt daher oft – ob streitig oder konsensual – auch lange Zeit nach dem Zeitpunkt des Ausscheidens des Gesellschafters „in der Schwebe“. Selbst wenn sie als rückwirkendes Ereignis gem. § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO noch nachgemeldet werden kann, sieht sich der betreffende Gesellschafter oft dem Dilemma ausgesetzt, daß er bei einer zu „frühen“ Einbeziehung dem Einwand ausgesetzt ist, daß sich der endgültige Verlust wirtschaftlich noch nicht hinreichend manifestiert hätte; wartet er „zu“ lange ab, muß er diesen dann ggf. „zusätzlichen“ Verlust in einem für ihn aufwendigen Verfahren nachmelden, obwohl auch für das betroffene Finanzamt der Fall schon abgeschlossen erscheint.

3. Unterschiedliche Rechtsfolgen

3.1. Sind die nach dem Vorgesagten ggf. alternativ zu prüfenden Voraussetzungen für eine Geltendmachung der Verluste aus kapitalersetzenden Gesellschafterleistungen zu bejahen, so sind auch hinsichtlich der Rechtsfolgen die steuerlichen Folgen jenseits des Prädikats „steuerlich berücksichtigungsfähig“ durchaus nicht beliebig. Im Rahmen des § 17 EStG gilt das Teileinkünfteverfahren mit einer Berücksichtigung von 60% (§ 3 Nr. 40 EStG), allerdings unter

Anwendung des allgemeinen Steuersatzes, der für den betreffenden Gesellschafter gilt. Bei Altfällen kommt ggf. auch das Halbeinkünfteverfahren oder sogar bei ertragslosen Beteiligungen eine Berücksichtigung bei der Bemessungsgrundlage zu 100% in Betracht.¹⁷

3.2. Im Rahmen von § 20 Abs. 2 EStG ist hingegen grundsätzlich der besondere Steuersatz von 25% anzuwenden, der zugleich eine Verlustverrechnung außerhalb der Einkünfte aus Kapitalvermögen ausschließt. Auch dort kann jedoch gem. § 32d EStG je nach Höhe und Ausgestaltung der Beteiligung eine Behandlung nach den allgemeinen Vorschriften in Betracht kommen; diese Anforderungen müssen jedoch zunächst einmal erfüllt sein, da sie über die 1%-Schwelle des § 17 EStG hinausgehen. Auch wird man fragen können, ob im Hinblick auf den Verlust bezogen auf die entsprechende Finanzierungshilfe des Gesellschafters diese besonderen Vorschriften mit (Rück-)Ausnahmecharakter überhaupt zur Anwendung kommen. Denn auch hier stehen bei strenger Betrachtung ja keine Einkünfte aus der Beteiligung an der Kapitalgesellschaft selbst in Rede, sondern im Hinblick auf die gedanklich hiervon zu trennende kapitalersetzende Gesellschafterleistung, die ja denotwendig bei der Annahme eines § 20 Abs. 2 EStG unterfallenden Sachverhaltes nicht zugleich eine nachträgliche Einlage im Sinne von § 255 Abs. 1 Satz 2 EStG dargestellt hat.

4. Widerstreitende gesetzgeberische Reformvorhaben

Der hier vorgestellten teilkompensatorischen Wirkung des § 20 Abs. 2 und Abs. 4 EStG für Gesellschafterleistungen, die nach der neuen Rechtsprechung nicht mehr dem Bereich des § 17 Abs. 2 und Abs. 4 EStG zuzuordnen sind, drohte die zunächst intendierte gesetzgeberische „Korrektur“ der Rechtsprechung zum Forderungsverlust als Veräußerungstatbestand im Sinne von § 20 Abs. 2 EStG. Die zunächst beabsichtigte ausdrückliche „Klarstellung“, daß solche Verluste entgegen der jüngeren Rechtsprechung gerade nicht berücksichtigungsfähig wären, hätte wohl dem neuen Denkgebäude tragende Pfeiler entzogen. Allerdings ist diese grundsätzliche „Rolle rückwärts“ wohl inzwischen vom Tisch; nur noch einzelne Mißbrauchsfälle sollen ausgeschlossen werden.¹⁸

Umgekehrt hat der Bundesrat in seiner Sitzung vom 29.11.2019 dem Jahressteuergesetz 2019, das der Bundestag am 07.11.2019 verabschiedet hatte, zugestimmt. Dies

¹⁶ Vgl. in diesem Sinne die Vorinstanz zu BFH, Urteil v. 02.07.2019 – IX R 13/18.

¹⁷ Vgl. insoweit zur besonderen Lage bis 2010 BFH, IX R 52/09.

¹⁸ Vgl. § 20 Abs. 2 Satz 3 EStG (neu).

sieht die Einführung eines neuen § 17 Abs. 2a EStG vor, der letztlich die frühere Rechtslage zu kapitalersetzenden Gesellschafterleistungen wiederherstellen und rückwirkend ab dem 31.07.2019 gelten soll. Auf Antrag soll diese Regelung auch für Veräußerungen vor diesem Zeitpunkt anwendbar sein. Damit würden nicht nur die dargestellten Rechtsprechungsgrundsätze zum diesbezüglichen Vertrauensschutz obsolet; die „Kompensation“ der neueren Rechtsprechungsgrundsätze zu § 17 Abs. 2 und Abs. 4 EStG durch eine zumindest in vielen Details zweifelhafte Anwendung des § 20 Abs. 2 und Abs. 4 EStG auf derartige Sachverhalte wäre dann auch nicht mehr erforderlich und die dortige Rechtsentwicklung bliebe von der Problematik des § 17 EStG im Hinblick auf kapitalersetzende Gesellschafterleistungen entkoppelt.

5. Fazit

Der scheinbare Systemwechsel im Rahmen von § 17 Abs. 2 und Abs. 4 EStG bei kapitalersetzenden Finanzierungshilfen durch die Gesellschafter seitens des BFH trug zwar einer Vielzahl von kritischen Stimmen aus der Literatur Rechnung, die überwiegend übereinstimmend eine Anpassung der steuerlichen Rechtsprechung an die geänderte zivilrechtliche Lage forderten, in dem „Wie“ dieser Anpassung aber keineswegs einheitlich waren. Tatsächlich hat der vom BFH deutlich betonte Systemwechsel auch weniger zu einem eindeutigen Weg weg von § 17 Abs. 2 EStG und hin zu § 20 Abs. 2 EStG geführt; vielmehr blieben beide Regelungsbereiche nebeneinander bestehen und neue Abgrenzungsfragen wurden aufgeworfen. Letzteres galt auch für

die „neue Berücksichtigungsmöglichkeit“ des § 20 Abs. 2 EStG schon dem Grunde nach, nachdem diese Rechtsprechung von der Finanzverwaltung nur zögerlich aufgenommen wurde und vom Gesetzgeber zunächst durch eine ausdrückliche gesetzliche Einschränkung des § 20 Abs. 2 EStG „überschrieben“ werden sollte.

Diese ist nun – im Wesentlichen – vom Tisch, aber auch durch § 17 Abs. 2a (neu) EStG jedenfalls im hier interessierenden Kontext überflüssig geworden. Was bleibt, ist – zumindest aus heutiger Sicht – ein unnötiges Wirrwarr alternativer gesetzlicher Regelungen bei zumindest ähnlichen Sachverhalten mit entsprechenden Konkurrenzproblemen, gekoppelt mit richterlichen Vertrauensschutzregelungen sowie zum Teil gesetzlichen Wahlrechten betreffend die Anwendbarkeit der alten, neuen oder einer Zwischen-Rechtslage. Dies wird für die Steuerpflichtigen, ihre Berater wie für die Finanzverwaltung zu zum Teil unnötigen Diskussionsaufwand führen. Andererseits werden schon Gestaltungen diskutiert, bei denen unter bewußtem Verzicht auf die Vertrauensschutzregelung eine Würdigung nach § 20 Abs. 2 EStG gerade in den Fällen angestrebt werden soll, in denen § 32d Abs. 2 EStG bei qualifiziert beteiligten Gesellschaftern in Betracht kommt und über diesen Weg eine 100%ige Verlustberücksichtigung einschließlich des Ausgleichs mit anderen Einkunftsarten in Betracht kommt. Trotz nachvollziehbarer und anerkannter Intentionen von Rechtsprechung und Gesetzgeber wird dieser Komplex sicher nicht als Ruhmesblatt systematisch konsequenter Rechtsentwicklung in die Geschichte eingehen und in der praktischen Bedeutung noch lange nicht als kurze Episode abgehakt werden können.



Erben und vererben leicht gemacht.

Erbrecht

Ratgeber – kompakt & praxisnah

von Michael Salamon, Rechtsanwalt a.D., Ass. jur.

2020, 218 Seiten, € 26,90

Das Recht der Wirtschaft, Band 250

ISBN 978-3-415-06741-7

Das Buch ist für Unternehmer, aber auch für andere Interessierte geschrieben, die erfahren wollen, wie sie ihren Nachlass ordnen können.

 BOORBERG

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 07 11/73 85-100 · 089/43 61 564
TEL 07 11/73 85-343 · 089/43 60 00-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE

RA0620

Neue Entwicklungen im Beitragsstrafrecht

RA/FASr Dr. Herbert Olgemöller, Streck Mack Schwedhelm, Köln

Der 1. Strafsenat des BGH dominiert als Monopolsenat nicht nur das Steuerstrafrecht, sondern prägt zugleich das mit dem Steuerstrafrecht eng verknüpfte Beitragsstrafrecht maßgeblich. Verdient aus steueranwaltlicher Sicht die Rechtsprechungsauslese des 1. Strafsenats des BGH in Bezug auf das Steuerstrafrecht des Jahres 2018 das Prädikat eines „guten Jahrgangs“ (Wulf, *steueranwaltsmagazin* 2019, 168), kann dieses Gütesiegel dem Rechtsprechungs-Jahrgang 2019 in beitragsstrafrechtlicher Hinsicht durchaus auch verliehen werden.

I. Urteilsfeststellungen bei Beitragsvorenthaltung (BGH, Beschluß vom 11.07.2019, 1 StR 456/18, GmbHR 2020, 93)

Der Beschluß repetiert aus gegebenen Anlaß die ständige Rechtsprechung, nach der die Grundsätze, die die Rechtsprechung bei Taten nach § 370 AO für die Darlegung der Berechnungsgrundlagen der verkürzten Steuern entwickelt hat, für das Beitragsstrafrecht entsprechend gelten. Danach sind die vorenthaltenen Beiträge – für die jeweiligen Fälligkeitpunkte gesondert – nach Anzahl der Beschäftigten, Beschäftigungszeiten, gezahlte Arbeitsentgelte und die Beitragssätze der zuständigen Versicherungsträger festzustellen, um eine revisionsrechtliche Überprüfung zu ermöglichen (so bereits BGH vom 04.03.1993, 1 StR 16/93, StV 1993, 364). Keineswegs genügt es, wenn in der Anklageschrift nur die vorenthaltenen Arbeitnehmerbeiträge, nicht aber die Gesamtsozialversicherungsbeiträge mitgeteilt werden. Eine Ausnahme gilt nur in den Fällen schlichter Nichtzahlung, bei der der vom Arbeitgeber eingereichte Beitragsnachweis gem. § 28 f Abs. 3 Satz 3 SGB IV die geschuldeten und in der Regel vorenthaltenen Beiträge belegt (BGH vom 07.10.2010, 1 StR 424/10, wistra 2011, 69).

Der für sich genommen unspektakuläre Hinweis ist in seiner Bedeutung für die Praxis nicht zu unterschätzen: Beitragsstrafrecht ist eine voluminöse Angelegenheit. Die Schadensberechnungen der DRV füllen viele Seiten. Nicht selten werden Hunderte von Taten angeklagt. Anklageschrift und Urteil müssen in diesen Fällen eine Vielzahl von Informationen enthalten, um ihrer Umgrenzungsfunktion zu genügen. Dies gilt auch dort, wo der Anklage Summenschätzungen gem. § 28 f Abs. 2 SGB IV bzw. Brutto-lohnhochrechnungen gem. § 14 Abs. 2 Satz 2 SGB IV zugrunde

liegen (BGH vom 24.08.2017, 1 StR 625/16, ZinsO 2018, 324; BGH vom 08.02.2017, 2 StR 375/16, wistra 2017, 349) oder Beiträge nach der sog. 2/3-Nettolohnmethode geschätzt werden (BGH vom 06.07.2018, 1 StR 234/18, wistra 2019, 74; BGH vom 05.07.2018, 1 StR 111/18, NZWiSt 2019, 216).

Mit diesen Anforderungen tun sich Staatsanwaltschaften und Gerichte immer wieder schwer (Lange, StV 2019, 1, 4; Lübbersmann, PStR 2018, 109; Welnhofner-Zeitler, NSTZ 2018, 342, 343; Mayer/Carra, NZWiSt 2018, 281). Mängel der Umgrenzungsfunktion der Anklage im Hinblick auf die fehlende Tatindividualisierung – wichtig für die Reichweite des Strafklageverbrauchs und der Verfolgungsverjährung – begründen ein i.d.R. zwar behebbares, aber allein durch das Risiko des „Zurück-auf-Los“ (Ebner, jurisPR-SteuerR 10/2016 Anm. 1) doch äußerst lästiges Verfahrenshindernis. Es lohnt sich also für die Verteidigung, gerade auf diesem Rechtsgebiet den formellen Aspekten die notwendige Beachtung zu schenken.

II. Vorsatzfeststellung/Irrtum bezüglich Arbeitgeberstellung (BGH, Beschluß vom 24.09.2019, 1 StR 346/18, wistra 2020, 70)

Oberste Gerichtshöfe können sich eines Echos sicher sein, wenn sie eine Änderung ihrer Rechtsprechung in Aussicht stellen. Dies gilt zumal dann, wenn ein strafrechtlich so genuiner Bereich wie der des Vorsatzes betroffen ist. Zur Dramaturgie: Nach bisheriger Rechtsprechung sollte sich der Vorsatz bezüglich der Arbeitgeberberei-genschaft sowie der daraus resultierenden Beitragsabführungspflicht allein auf die hierfür maßgeblichen tatsächlichen Umstände beziehen müssen. Eine zutreffende rechtliche Einordnung, d.h. ein Fürmöglichhalten und eine Billigung einer möglichen Verletzung der in eigener Person bestehenden Verpflichtung zur Beitragsabführung sei nicht zu fordern. Lag die Kenntnis der tatsächlichen Verhältnisse vor, unterlag der Täter, wenn er glaubte, gleichwohl nicht Arbeitgeber zu sein und für die Abführung der Beiträge sorgen zu müssen, einem i.d.R. vermeidbaren Verbotsirrtum (BGH vom 07.10.2009, 1 StR 478/09, wistra 2010, 29; BGH vom 04.09.2013, 1 StR 94/13, wistra 2014, 23). Bereits Anfang 2018 hatte der 1. Strafsenat des BGH indessen angekündigt, den eingeschlagenen Weg überden-

ken zu wollen (BGH, Urteil vom 24.01.2018, 1 StR 331/17, DStR 2018,1623). Mit der Besprechungsentscheidung, in der jetzt auch der 1. Strafsenat des BGH für Beitragsachen ein klares Bekenntnis zur sog. Steueranspruchstheorie ablegt, hat er die angekündigte Rechtsprechungswende vollzogen.

Ohne Frage ist die (Wieder-)Herstellung der Symmetrie zu begrüßen. Wenngleich die Arbeitgeberstellung bei § 370 AO nach steuerlichen, bei § 266a StGB nach sozialversicherungsrechtlichen Vorschriften zu bestimmen ist, sind die Begrifflichkeiten weitgehend deckungsgleich. Von daher leuchtet es unmittelbar ein, Irrtümer in beiden Konstellationen nach gleichen Maßstäben zu behandeln (so auch *Bissels/Falter*, DB 2019, 2871; *von der Meden*, jurisPR-StrafR 23/2019 Anm. 3; *Pelz*, JurisPR-Compl. 6/2019, Anm. 3; *Wulf/Bertrand*, Stbg 2020, 67, 70 f). Hier wie dort setzt die Annahme vorsätzlichen Verhaltens voraus, daß der Täter den sozialen Sinngehalt zutreffend erfaßt.

In Reaktion auf die sich abzeichnende Rechtsprechungswende hat der Gesetzgeber im Juli 2019 einen neuen Sanktionstatbestand in § 8 Abs. 3 SchwarzArbG geschaffen. Danach handelt ordnungswidrig, wer der Einzugsstelle leichtfertig Beiträge vorenthält. Entsprechende Handlungen können gem. § 8 Abs. 6 SchwarzArbG mit einer Geldbuße von bis zu 50.000 Euro geahndet werden. Damit ist das subjektive Alles-oder-Nichts-Prinzip des Beitragsstrafrechts durchbrochen. Ob dies allerdings zu einer Entspannung dahingehend führen wird, daß zukünftig bedingt vorsätzliche Beitragsvorenthaltung – zumal in Scheinselbstständigkeitsfällen – weniger schnell unterstellt wird, ist mit Blick auf das Schattendasein der steuerlichen Parallelvorschrift des § 378 AO zu bezweifeln. Die Geschäfte florieren nun mal besser mit Angst und Druck.

III. Verjährung im Beitragsstrafrecht (BGH, Beschluß vom 13.11.2019, 1 StR 58/19, NSTZ 2020, 159)

Traditionell begreift die Rechtsprechung die Beitragshinterziehung gem. § 266 a StGB – bezogen auf die Arbeitnehmeranteile – als echtes Unterlassungsdelikt. Tatbeendigung i. S. d. § 78a Satz 1 StGB tritt bei diesem Delikttypus danach erst ein, wenn die Pflicht zum Tätigwerden (vorliegend also die Beitragsentrichtungspflicht) entfällt. Gem. § 25 Abs. 1 Satz 2 SGB IV verjähren Ansprüche auf vorsätzlich vorenthaltene Beiträge in dreißig (!) Jahren nach Ablauf des Kalenderjahrs, in dem sie fällig geworden sind. Konsequenz dieser „Anlaufhemmung“ ist die faktische strafrechtliche Unverjährbarkeit der Beitragsvorenthaltung – „Nur Mord verjährt später“ (*Rittweger*, NZA 2016, 338, 339).

Nunmehr macht sich der 1. Strafsenat des BGH auch in diesem Punkt für einen Beurteilungswandel stark: Mit Anfragebeschluß vom 13.11.2019, 1 StR 58/19, NSTZ 2020, 59 (mit Anm. *Stürzl-Friedlein*, jurisPR-StrafR 3/2020 Anm. 3;

von der Meden, jurisPR-StrafR 23/19 Anm. 3; *Nolte/Neuber*, jurisPR-Compl. 1/2020, Anm. 2) kündigt der steuerstrafrechtliche Monopolsenat des BGH an, daß er unter Aufgabe seiner bisherigen Rechtsprechung zu entscheiden beabsichtigt, daß bei Taten gem. § 266 a Abs. 1 und Abs. 2 Nr. 2 StGB die Verjährungsfrist mit dem Verstreichenlassen des Fälligkeitszeitpunkts beginnt und fragt bei den anderen Strafsenaten an, ob sie an ihrer entgegenstehenden Rechtsprechung festhalten.

Dem Anfragebeschluß liegt ein klassischer (Schwarzarbeiter-)Fall zugrunde: Dem Angeklagten wird vorgeworfen, als Geschäftsführer einer GmbH im Bausektor in den Jahren 2007 bis 2012 illegal Mitarbeiter beschäftigt und dies durch Abdeckrechnungen verschleiert zu haben. Hierfür wurde er in der Vorinstanz (LG Kiel vom 29.08.2018, 3 Kls 7/16, juris) zu einer Freiheitsstrafe von drei Jahren verurteilt. Der im Rahmen der Revision mit der Sache befaßte 1. Strafsenat des BGH erwägt, über den Beschlußantrag des Generalbundesanwalts hinausgehend weitere Teile des Verfahrens wegen Verjährung einzelner Taten einzustellen.

Nach geläuterter Ansicht hält es der 1. Strafsenat des BGH für richtig, die Verjährung auch im Beitragsstrafrecht mit dem Verstreichenlassen des Fälligkeitszeitpunkts der Sozialversicherungsbeiträge beginnen zu lassen. Er schließt sich damit der im Schrifttum (Nachweise im Beschluß) nachhaltig vorgebrachten Kritik an. Die Rechtsgutverletzung trete mit Nichtzahlung bei Fälligkeit irreversibel ein und werde durch nachfolgendes Untätigbleiben nicht mehr vertieft. Durch die Aufgabe der Rechtsprechung werde eine „Unwucht im Verjährungssystem“ beseitigt, „paradoxen Konsequenzen“ vorgebeugt und Wertungswidersprüche zum Steuerstrafrecht vermieden.

Der Anfragebeschluß legt den Finger in die Wunde: Völlig zu Recht unternimmt es der 1. Strafsenat, sich von einem prominenten Anachronismus des auch in anderer Hinsicht in unzeitgemäß archaisch-drakonischen Strukturen verhafteten Beitragsrechts zu lösen. Es bleibt zu hoffen, daß die anderen Strafsenate der Rechtsprechungsänderung zustimmen. Argumentativ ist die Hürde für einen Widerspruch hoch gelegt. Es tritt hinzu, daß die kritisierte Rechtsprechung in der Praxis – sei es aus Unkenntnis, sei es in stillschweigend abdingender Konvention – ohnehin nicht „gelebt“ wird. Dem Verfasser ist kein Verfahren bekannt, in dem Beitragsansprüche über die für Steuerhinterziehung geltenden Grenzen hinaus sanktioniert wurden.

IV. Resümee

Allen vorgestellten drei Beschlüssen des 1. Strafsenats des BGH aus dem zurückliegenden Jahr liegt die Idee des Gleichklangs von Steuer(straf)- und Beitrags(straf)recht zugrunde. Der Gedanke, Gleiches bzw. Vergleichbares gleich zu behandeln, ist ebenso einfach wie gut. (Auch) Beitragsrecht ist Abgabenrecht. Sowohl das steuerliche als auch das

beitragsrechtliche Abgabenrecht und das flankierende Finanzstrafrecht werden durch gemeinsame Strukturprinzipien geprägt. Für eine unterschiedliche Behandlung der Rechtsmaterien gibt es keine sachlichen Gründe. Es wäre zu wünschen, daß die Rechtsprechung diesen als zutreffend erkannten Ansatz in Bezug auf § 266a StGB weiter ausbaut,

indem sie ihn konsequent auch für andere Problembereiche – z.B. Nettolohnfiktion (§ 14 Abs. 2 Satz 2 SGB IV) oder beitragsrechtliche Schätzungen (nach Maßgabe des § 28 f Abs. 2 SGB IV bzw. der sog. Nettolohnmethode) – fruchtbar macht. Auch insoweit ist Konzinnität geboten.

1 Monat kostenlos testen:



LADEMANN

www.estg-context.de

ESTG context in Zusammenarbeit mit

Das finden Sie NUR hier:

- › **8–9 Updates im Jahr – höchste Aktualisierungsrate aller EST-Kommentare!**
- › **ESTG kompakt:**
Aktuelle Entwicklungen und Ausblicke auf Geplantes in Gesetzgebung – Rechtsprechung – Verwaltung, systematisch in der Paragrafenfolge des ESTG
- › **Zentrale BFH-Entscheidungen**
unmittelbar nach Veröffentlichung kommentiert von BFH-Richtern
- › **Besprechung aktueller Verwaltungsanweisungen**
durch Ministerialrätin Ingetraut Meurer, Referatsleiterin im BMF i.R.
- › **Aufsätze der Fachzeitschrift »Betriebs-Berater«**
- › **Dynamischer Versionsvergleich von Vorschriftenfassungen**

DER ONLINE-ARBEITSPLATZ ZUM EINKOMMENSTEUERRECHT

Kontinuierlich fortgeführt mit 8–9 Updates jährlich
Grundlizenz mit 3 Simultanzugängen monatlich € 55,–
ISBN 978-3-415-05274-1

 BOORBERG
WWW.BOORBERG.DE

 WWW.RUW.DE

Steuerliche Erleichterungen in der Corona-Krise – BMF-Schreiben vom 19.03.2020

Rechtsanwalt *Mario Knepper*, FASr u. HGR, Rechtsanwalt *Dr. Martin Geraats*, FASr u. HGR, MEYER-KÖRING, Bonn

Die Corona-Krise hat die deutsche Wirtschaft getroffen. Bund und Ländern ist bewußt, daß die betroffenen Unternehmer Unterstützung benötigen. Dies gilt auch, soweit sie als Steuerzahler betroffen sind. Teil des sogenannten Corona-Schutzschildes sind daher steuerliche Hilfsmaßnahmen für Selbständige und Unternehmen.

Die vorgesehene Unterstützung erfolgt bisher allerdings nicht durch den Verzicht auf Steuern oder deren Reduzierung im Rahmen der (endgültigen) Steuerfestsetzung, sondern durch eine vorübergehende Liquiditätsschonung der Unternehmen. Grundlage hierfür sind Verwaltungsanweisungen, nach denen die zuständigen Finanzämter im Rahmen der Erhebung und Vollstreckung festgesetzter Steuern und bei der Festsetzung von Steuervorauszahlungen, die ja eine Form der vorläufigen Steuererhebung (§ 37 AO) ist, die Zügel lockern sollen. Dies ändert aber nichts daran, daß die tatsächlich entstandenen und entstehenden Steuern am Ende zu zahlen sind.

In der Umsetzung zeigen sich aber auch Fallstricke. Es ist für Praxis und Steuerpflichtige deshalb unerlässlich, die Hilfsmaßnahmen richtig einzuordnen, um unerwünschte Nebenwirkungen zu vermeiden. Nachfolgend sollen die Grundsätze dargelegt werden.

I. Schreiben des BMF vom 19.03.2020¹

In Abstimmung mit den obersten Landesfinanzbehörden hat das Bundesfinanzministerium (BMF) mit Schreiben vom 19.03.2020 die steuerlichen Erleichterungen bestimmt. Diese beziehen sich auf die Steuerarten Einkommen-, Körperschaft- und Umsatzsteuer und sehen drei Maßnahmen vor:

1. Stundung von Steuerzahlungen;
2. Anpassung von Vorauszahlungen;
3. Aussetzung von Vollstreckungsmaßnahmen.

Es handelt sich dabei durchweg um Maßnahmen auf der Ebene der Steuererhebung. Die Begleichung von Steuerlasten wird dadurch vorübergehend erleichtert; der Staat verzichtet aber nicht auf ihre Realisierung. Infolgedessen kann später eine umso höhere Steuernachzahlung drohen (die zuvor gestundeten Beträge, etwaige Nachzahlungen, wenn die Vorauszahlungen zu niedrig waren, und möglicherweise auch vorläufig von der Vollstreckung ausgesetzte Beträge). Die Erleichterungsmaßnahmen greifen allerdings nicht automatisch, sondern werden nur auf Antrag ge-

währt. Entsprechende Formulare geben die Finanzverwaltungen der Länder heraus.²

1. Stundung von Steuerzahlungen

Das BMF sieht in seiner Information zu steuerlichen Hilfsmaßnahmen für alle von der Corona-Pandemie betroffenen Unternehmen³ vom 19.03.2020 vor: *„Wenn Unternehmen aufgrund der wirtschaftlichen Folgen der Corona-Pandemie in diesem Jahr fällige Steuerzahlungen nicht leisten können, sollen diese Zahlungen auf Antrag befristet und grundsätzlich zinsfrei gestundet werden. Den Antrag können Unternehmen bis zum 31. Dezember 2020 bei ihrem Finanzamt stellen.“*

a. Stundungsgrundsätze

Die Möglichkeit einer Stundung ist gesetzlich in § 222 AO verankert. Danach *können Finanzbehörden Ansprüche aus einem Steuerschuldverhältnis ganz oder teilweise stunden, wenn die Einziehung bei Fälligkeit eine erhebliche Härte für den Schuldner bedeuten würde und der Anspruch durch die Stundung nicht gefährdet erscheint.* Es handelt sich um eine Ermessensentscheidung, d.h. es liegt im sachgerecht auszuübenden „billigen Ermessen“ des entscheidenden Finanzbeamten, dem Antrag ganz oder teilweise stattzugeben oder ihn abzuweisen. Zentrales Entscheidungselement ist das Vorliegen und der Nachweis einer „erheblichen Härte“, die sich aus sachlichen und/oder persönlichen Stundungsgründen ergeben kann.

Ein sachlicher Stundungsgrund liegt vor, wenn die „erhebliche Härte“ nicht auf individuellen Verhältnissen des Steuerpflichtigen beruht, sondern sich aus rein objektiven Umständen ergibt. Hierbei gilt jedoch ein strenger Maßstab.

Ein persönlicher Stundungsgrund kann vorliegen, wenn sich eine erhebliche Härte aus den persönlichen Verhältnissen des Steuerpflichtigen ergibt. Auch hierbei gilt ein strenger Maßstab: *Es muß durch die Erhebung der Steuer*

1 BMF, Steuerliche Maßnahmen zur Berücksichtigung der Auswirkungen des Coronavirus, Schreiben vom 19.03.2020 – IV A 3 – S 0336/19/10007 :002, DOK 2020/0265898, BStBl. I 2020, 262 (BMF-Schreiben vom 19.03.2020).

2 Die Anträge können in ihrer gegenwärtigen Fassung auf den Homepages der jeweiligen Landesfinanzverwaltung heruntergeladen werden.

3 <https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Schlaglichter/Corona-Schutzschild/2020-03-19-steuerliche-Massnahmen.html>.

bei dem Steuerpflichtigen zu wirtschaftlichen Schwierigkeiten kommen, die über das übliche Maß hinausgehen und zu ernsthaften Zahlungsschwierigkeiten führen. Weiter muß der Steuerpflichtige *stundungswürdig* sein. Dazu darf er die fehlende Leistungsfähigkeit nicht selbst herbeigeführt und auch nicht gegen Interessen der Allgemeinheit verstoßen haben. Dabei wird von dem Steuerpflichtigen auch der Nachweis verlangt, daß er alle zumutbaren Maßnahmen erfolglos versucht hat. Hierzu zählt insbesondere, daß ihm auch die Aufnahme eines Kredits nicht mehr möglich ist und die wirtschaftlichen Schwierigkeiten nicht durch Verwertung oder Einsatz ohne Weiteres wiederbeschaffbarer Vermögensgegenstände beseitigt werden können. Die Stundung aus persönlichen Gründen kommt dagegen nicht mehr in Betracht, wenn keine Zahlungsfähigkeit mehr besteht, weil Insolvenzgründe vorliegen.⁴ Sie soll dem Steuerpflichtigen gerade die Fortführung seiner wirtschaftlichen Existenz ermöglichen können. Dazu muß aber eine Leistungsfähigkeit in Zukunft erwartet werden können. Die Darlegungs- und Nachweislast liegt bei dem Steuerpflichtigen.

b. „Corona-Stundung“

Eine Corona-bedingte wirtschaftliche Betroffenheit des Steuerpflichtigen wird ausdrücklich als Stundungsgrund (erhebliche Härte) i.S.d. § 222 AO eingeordnet. Der Steuerpflichtige erhält damit die Möglichkeit, seine Liquidität durch Aufschub der Steuerzahlung vorübergehend zu schonen.

Auch hier wird der Stundungsgrund aber nicht „einfach so“ angenommen werden können, wenn Zahlungsschwierigkeiten des Antragstellers bestehen. Vielmehr ist in dem BMF-Schreiben vom 19.03.2020 (Tz.1) gefordert, daß der Antragsteller „nachweislich unmittelbar und nicht unerheblich“ betroffen sein muß.

Diese Begriffe weisen Unbestimmtheiten auf. Hinsichtlich des Antragstellers spricht das BMF zunächst von „Geschädigtem“: „In weiten Teilen des Bundesgebietes sind durch das Coronavirus beträchtliche wirtschaftliche Schäden entstanden oder diese werden noch entstehen. Es ist daher angezeigt, den Geschädigten durch steuerliche Maßnahmen zur Vermeidung unbilliger Härten entgegenzukommen.“

Damit ist aber unklar, ob ein „Schaden“ bei dem „Geschädigten“ bereits eingetreten sein muß oder es ausreicht, wenn ein solcher voraussichtlich in Zukunft eintreten wird. An dem Grundsatz, daß der Steuerpflichtige für das Vorliegen des Stundungsgrundes beweibelastet ist, hat sich nichts geändert („nachweislich“). Der Nachweis ist allerdings nun spezifisch auf die *unmittelbare Corona-Betroffenheit* und die „Nicht-Unerheblichkeit“ zu beziehen, was zugleich eine *Ursächlichkeit* der Corona-Pandemie miteinschließt.

Das Problem liegt darin, daß sich dies auf mehr oder weniger unbestimmte Rechtsbegriffe bezieht:

„Unmittelbare Betroffenheit“ dürfte vorliegen, wenn sich die Auswirkungen der Corona-Pandemie direkt bei

dem Steuerpflichtigen auswirken. Das ist bei einer Reduzierung der Einkünfte/Gewinne der Fall, bspw. aufgrund behördlicher oder verordnungsrechtlicher Betriebsschließungen oder -beschränkungen, einem tatsächlichen Wegbrechen des Kunden- oder Absatzkreises, Umsatzrückgang etc., wobei zugleich eine Kausalität der Corona-Krise bestehen muß; es darf sich also nicht um Entwicklungen handeln, die davon unabhängig sind.

Da es sich zudem um einen besonderen Fall der „erheblichen Härte“ handelt, der schon für sich genommen ein normativer Rechtsbegriff ist, erscheint unklar – ist im Zweifel aber anzunehmen –, daß der Steuerpflichtige auch zumutbare Maßnahmen zur Sicherung und Herstellung der erforderlichen Liquidität erfolglos unternommen haben muß, wie bspw. Einführung von Kurzarbeit oder eine Kreditaufnahme zur Überbrückung der Zahlungsschwierigkeiten. Hilfsmaßnahmen im Bereich der Kreditaufnahmen sind schließlich ebenfalls Bestandteil des Schutzpaktes, die der Steuerpflichtige im Zweifel erwägen muß.

„Nicht unerheblich“ ist ebenfalls ein unbestimmter Rechtsbegriff: Hier wird es grundsätzlich darauf ankommen, ob sich die „Einbußen“ im Vergleich zu einem gedachten, nicht durch Corona gestörten Verlauf spürbar auf die Leistungsfähigkeit und Liquiditätssituation auswirken. Auch das allein hilft nicht weiter, bleibt doch unklar, ob damit nur erhebliche Erschwernisse der Begleichung der Steuern als Belastungsspitze oder ggfs. aller Verbindlichkeiten insgesamt gemeint oder eine bei fortbestehender Steuerfälligkeit bestehende „Unmöglichkeit“ der Steuerzahlung zu fordern ist.

Nach allgemeinen Grundsätzen (§ 222 AO) wäre erheblich „eine Härte nur dann, wenn der Steuerschuldner durch die Zahlung bei Fälligkeit deutlich größere Nachteile erleiden würde als jedermann, der in einer u. U. angespannten finanziellen Situation Schulden begleichen muß; Zahlungsschwierigkeiten allein oder die Notwendigkeit einer Kreditaufnahme sind daher kein Stundungsgrund ...“.⁵ Hierin besteht häufig gerade das Abgrenzungsproblem: Denn wer nicht mehr kreditfähig ist, verwirklicht sehr schnell auch einen Insolvenzgrund, so daß keine Stundung gewährt wird.

In den von den Landesfinanzbehörden herausgegebenen Antragsformularen wird dies insbesondere auf folgende Angaben reduziert, die der Antragsteller „versichern“ muß: „Infolge der Auswirkungen des Coronavirus können die nachfolgend genannten Steuerzahlungen derzeit nicht geleistet werden.“ Danach müßte im Grunde also ebenfalls eine (vorübergehende) Unmöglichkeit oder zumindest Unzumutbarkeit der Steuerzahlungen bestehen („können ... nicht geleistet werden“).

Den Anträgen soll ohne weitere Nachweise stattgegeben werden, wobei die Antragsvordrucke aber nur „eine

⁴ insolvenzrechtliche Überschuldung oder Zahlungsunfähigkeit, vgl. auch BFH, Beschluß vom 27.04.2001, XI S 8/01, BFH/NV 2001, 1362.

⁵ Klein/Rüsken, AO, 14. Aufl. 2018, § 222 Rn. 20.

zinslose Stundung um vorerst drei Monate“ vorsehen. Die Stundung ohne weitere Nachweise wird also zunächst auf nur drei Monate beschränkt. Für die Beantragung eines darüber hinausgehenden Stundungszeitraums dürften höhere Darlegungs- und Nachweiskriterien gelten.

c. Lockerung von Amtsermittlungs- und Ermessensgrundsatz

Die Stundungserleichterung besteht damit also im Zweifel nicht darin, daß die allgemeinen Anforderungen der Stundung nicht vorliegen müßten, sondern darin, an die *Nachprüfung* „keine strengen Anforderungen zu stellen“,⁶ wie dies ansonsten unter Geltung der Amtsermittlung der Fall wäre. Das BMF-Schreiben vom 19.03.2020 stellt insoweit ausdrücklich klar: „Diese Anträge sind nicht deshalb abzulehnen, weil die Steuerpflichtigen die entstandenen Schäden wertmäßig nicht im Einzelnen nachweisen können. Bei der Nachprüfung der Voraussetzungen für Stundungen sind keine strengen Anforderungen zu stellen.“

Auch der Umstand, daß die Antragsformulare für eine Stundung von „vorerst drei Monaten“ auf eine „Versicherung“ des Antragstellers abstellen, zeigt, daß für die Gewährung geringere Nachweishürden gesetzt werden.

In der Regel wird also ein deutlicher Einnahmenrückgang insbesondere bei Einordnung des betroffenen Betriebs in den kraft Verordnungen eingeschränkten Wirtschaftsbereichen indiziell sein (Gastronomie, Friseur, Bäcker, Veranstaltungsunternehmer etc.). Weiter ist davon auszugehen, daß auch andere Branchen wie dem handelnden und produzierenden Gewerbe und freiberuflichen Beratern die Märkte und Kunden wegbrechen.

Leider äußert sich das BMF-Schreiben aber nicht, inwieweit der für die *Nachprüfung* reduzierte Maßstab, „keine strengen Anforderungen zu stellen“ etwas daran ändert, daß der Steuerpflichtige vorab zumutbare Maßnahmen wie Kurzarbeit und Kreditaufnahmen etc. versucht haben muß. Letztlich wird die – hier allerdings zeitnahe – Praxis der Finanzverwaltung zeigen, wie sie dieses gelockerte Ermessen ausübt. Die in den Antragsvordrucken enthaltene zeitliche Begrenzung auf „vorerst drei Monate“ zeigt, daß die herabgesetzte Nachweislage deswegen akzeptiert wird, weil sie zunächst zeitlich beschränkt ist und die Finanzbehörden anderenfalls wohl auch keine effektive Sofort-Hilfe gewähren könnten.

d. „Versicherung“ des Steuerpflichtigen

Die „Musik“ spielt möglicherweise aber auch an anderer Stelle. Auf den ersten Blick taucht in den Antragsformularen ein Nachweiserfordernis nicht auf, der Steuerpflichtige hat seine Angaben aber zu „versichern“.

Diese Absenkung der Nachprüfungsdichte für einen vorerst dreimonatigen Stundungszeitraum unter Verlagerung auf eine „Versicherung“ des Steuerpflichtigen ist fraglos ein Versuch der Entbürokratisierung der Sofort-Hilfe in der Corona-Krise. Die Finanzverwaltung gibt den Antragstellern damit für einen vorübergehenden Zeitraum einen

gewissen „Vertrauensvorschuß“. Das sollte aber nicht als Freibrief verstanden werden. Denn der Antrag enthält die zu unterzeichnende Versicherung der Richtigkeit und Vollständigkeit der Angaben unter Hinweis darauf, daß sich strafrechtliche Folgen unrichtiger Angaben nach den §§ 370 und 378 der Abgabenordnung (AO) ergeben können.

Für den Antragsteller ergibt sich daraus das Problem, daß er teilweise nicht hinreichend bestimmte Rechtsbegriffe und Umstände *versichern* soll, bei denen für ihn – verständlicherweise – Beurteilungsschwierigkeiten bestehen (etwa bzgl. der Frage der Erheblichkeit oder auch der Kausalität).

In Anbetracht der unbestimmten Rechtsbegriffe und eines bewußt reduzierten „Prüfungshorizonts“ des Finanzamts für einen zeitlich limitierten Zeitraum mag man sich im Einzelfall darüber streiten können, inwieweit das Risiko von Unschärfen auf den Steuerpflichtigen abgewälzt werden kann. Es erscheint zumindest naheliegend, daß, bezogen auf Abgrenzungsfragen bei einer nachweisbaren Corona-Betroffenheit, auch in strafrechtlicher Hinsicht keine (allzu) strengen Anforderungen anzulegen sind, wie sie sich ansonsten in der Praxis durchaus etabliert haben. Anderenfalls würde der beabsichtigte Schutz der – ohnehin massiv verunsicherten – Unternehmer unter dem Gesichtspunkt der Anwendungsunsicherheit des Hilfspakets ins Leere laufen. Es sollte strafrechtlich vielmehr darum gehen, klare „Trittbrettfahrer“ herauszufiltern.

Gleichwohl empfiehlt es sich, eine belastbare Nachweisvorsorge zu betreiben. Es sollte nachweisbar sein, daß der Steuerpflichtige von der Corona-Krise konkret betroffen ist, seine Einbußen durch sie verursacht sind, er auch andere zumutbare Möglichkeiten der Liquiditätsbeschaffung und Liquiditätsschonung ergriffen und ausgeschöpft hat und zu erwarten ist, daß der Betrieb bei vorübergehender Verschonung vor dem Liquiditätsabfluß durch die zu stundenden Steuerzahlungen überlebensfähig bleibt, zu einer sofortigen Zahlung ohne ernsthafte Gefährdung seines Fortbestandes aber nicht in der Lage wäre. Auch das BMF-Schreiben vom 19.03.2020 (Tz. 1) sieht schließlich grds. eine „Darlegung der Verhältnisse“ vor, was dann tatsächlich auch erfolgen können muß.

Bei Zweifeln kann sich empfehlen, dem Antragsformular eine gesonderte Stellungnahme des steuerlichen Beraters beizufügen, so daß das Finanzamt selbst erkennen und beurteilen kann, von welchen Parametern der Antragsteller bei seiner Antragstellung ausgeht und ob es diese ausreichen läßt. Dies entschärft den strafrechtlichen Aspekt der von dem Antragsteller abzugebenden „Versicherung“. Zum anderen sind Darlegung und Nachweis ohnehin erforderlich, wenn eine Stundung über den Zeitraum von drei Monaten hinausgehen soll.

6 So auch BMF-Schreiben vom 19.03.2020, Tz. 1.

d. Zeitliche Kriterien und Begrenzungen

Hinsichtlich der Stundungserleichterungen wird in zeitlicher Hinsicht nach Fälligkeit und Stundungszeitraum differenziert:

Die Erleichterungen gelten zunächst für die bis zum 31.12.2020 bereits fälligen oder fällig werdenden Steuern. Zugleich kann in Bezug auf vorstehende Steuern auch der Antrag nur bis zum 31.12.2020 gestellt werden (= doppelte zeitliche Begrenzung). Hinsichtlich der nach dem 31.12.2020 fällig werdenden Steuern soll eine besondere Begründung erforderlich sein. Die Anforderungen werden also wieder strenger.

Hieraus kann sich ein nachteiliger Effekt ergeben, der allerdings auf der Vorläufigkeit und reinen Aufschubwirkung der Erleichterungen beruht. Denn auch wenn die vorgenannten Erleichterungen für Voranmeldungen und Vorauszahlungen innerhalb des Jahres 2020 gelten und noch bis zum 31.12.2020 beantragt werden können, so unterliegen die im nächsten Jahr fällig werdenden Steuern – auch wenn diese z. B. aus für 2020 abzugebenden Jahressteuererklärungen folgen – diesen Erleichterungen nicht mehr. Das wiederum bedeutet, daß im nächsten Jahr zumindest für einen Teil der Steuerlasten, mögen sie auch auf 2020 bezogen sein, die Erleichterungen nicht mehr gelten und es dann geballt zu Nachzahlungen kommen kann.

Die von den Landesfinanzverwaltungen ausgegebenen Anträge beschränken die zinslose Stundung auf „vorerst drei Monate“. Dies ist der Zeitraum, den die Finanzämter grds. ohne weitere Nachweise nur auf Basis der Versicherung des Steuerpflichtigen bewilligen. Wer eine längerfristige Stundung beantragen möchte, wird dies gesondert beantragen, begründen und nachweisen müssen.

e. Stundungszinsen

Nach dem BMF-Schreiben vom 19.03.2020 (Tz. 1) „kann ...auf die Erhebung von Stundungszinsen ... in der Regel verzichtet werden.“ Auch hier wird nur eine Ermessensmöglichkeit eröffnet, auf Zinsen zu verzichten. Das Antragsformular formuliert jedoch ausdrücklich, daß sich der Antrag auf eine „zinslose“ Stundung bezieht, so daß dies für den Fall einer Bewilligung wohl der Regelfall sein dürfte.⁷

2. Anpassung von Vorauszahlungen

Ein weiteres Element des steuerlichen Hilfspakets liegt in der Anpassung der Vorauszahlungen für Unternehmen, Selbständige und Freiberufler hinsichtlich Einkommensteuer- und Körperschaftsteuervorauszahlung sowie Messbetrag für Zwecke der Gewerbesteuer-Vorauszahlungen. Auch hier gilt allerdings: Es handelt sich lediglich um einen Aufschub der finanziellen Belastung.

a. Einkommen- und Körperschaftsteuerliche Vorauszahlungen

Das Antragsformular der Landesfinanzbehörden zur Einkommen- und Körperschaftsteuer bezieht sich darauf, daß

die Herabsetzung „infolge der Auswirkungen des Coronavirus“ beantragt wird. Es wird also ebenfalls eine Ursächlichkeit der Corona-Krise zum Ausdruck gebracht. Das BMF-Schreiben vom 19.03.2020 (Tz. 1) sieht sowohl die Stundung als auch die besondere Herabsetzung von Steuervorauszahlungen schließlich für „nachweislich unmittelbar und nicht unerheblich betroffene Steuerpflichtige“ vor.

Die von dem Antragsteller abzugebende Richtigkeits- und Vollständigkeitserklärung, muß sich damit im Grunde auch bzgl. der Herabsetzung der Vorauszahlungen auf den Corona-spezifischen Ursachenzusammenhang beziehen. Es ist auch insoweit anzunehmen, daß den Antragssteller im Zweifel Unwägbarkeiten nicht treffen (sollten), wenn er nach einer sorgfältigen Sachverhaltsermittlung von den zu versichernden Parametern ausgehen konnte. Die in dem BMF-Schreiben vom 19.03.2020 angesprochene Nachweiserleichterung kommt ihm auch hier entgegen, wonach die Anträge nicht deshalb abzulehnen seien, weil die Steuerpflichtigen die entstandenen Schäden wertmäßig nicht im Einzelnen nachweisen könne.

Gleichwohl gilt die Empfehlung einer Nachweiserleichterung ebenso fort, wie diejenige, in Zweifelsfällen dem Finanzamt in einer begleitenden Stellungnahme die Parameter darzulegen, auf welche der Unternehmer seinen Herabsetzungsantrag stützen will, um das Finanzamt in die Verantwortung für die Beurteilung miteinzubeziehen.

b. Zeitliche Kriterien und Begrenzungen

Auch bzgl. der Möglichkeit einer Corona-spezifischen Herabsetzung der Vorauszahlungen gilt eine doppelte zeitliche Begrenzung: Die Antragstellung muß bis zum 31.12.2020 erfolgen und sich auf bis zum 31.12.2020 fällig werdende Steuern beziehen. Bzgl. Steuervorauszahlungen, die sich auf den Zeitraum nach dem 31.12.2020 beziehen, ist eine besondere Begründung erforderlich; die Antragsmöglichkeiten verschärfen sich ab dem 01.01.2021 also sachlich wie verfahrenstechnisch wieder.⁸

c. Gewerbesteuvorauszahlungen

Hinsichtlich der Gewerbesteuvorauszahlung haben gleichlautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 19.03.2020⁹ bestimmt, daß „nachweislich un-

7 Ohnehin prüft das Bundesverfassungsgericht gegenwärtig die Höhe des gesetzlichen Zinssatzes (6 % p.a.). Dies führt jedoch nicht per se zur Aussetzung der Vollziehbarkeit. Hierfür bedarf es eines fristgerechten Einspruchs gegen die Zinsfestsetzung und eines entsprechenden Antrages.

8 BMF-Schreiben vom 19.03.2020, Tz. 2.

9 Gleichlautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 19.03.2020 zu gewerbesteuerlichen Maßnahmen zur Berücksichtigung der Auswirkungen des Coronavirus (COVID-19/SARS-CoV-2), https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Steuerarten/Gewerbesteuer/2020-03-19-gewerbesteuerliche-massnahmen-zur-beruecksichtigung-der-auswirkungen-des-corona-virus-anlage.pdf?__blob=publicationFile&v=2.

mittelbar und nicht unerheblich betroffene Steuerpflichtige bis zum 31.12.2020 unter Darlegung ihrer Verhältnisse Anträge auf Herabsetzung des Gewerbesteuermessbetrages für Zwecke der Vorauszahlungen stellen“ können. Hier ist also bestimmt, daß die Verhältnisse darzulegen sind. Dies erfordert eine näher begründete Antragstellung. Dabei zeigen sich die zur Einkommensteuerstundung aufgezeigten Unwägbarkeiten der verwendeten Begrifflichkeiten ebenfalls. Auch dabei gilt hinsichtlich der darzulegenden eingetretenen oder zu erwartenden Gewinnrückgänge aber eine Nachweiserleichterung: *„Diese Anträge sind nicht deshalb abzulehnen, weil die Steuerpflichtigen die entstandenen Schäden wertmäßig nicht im Einzelnen nachweisen können.“*

Spezifische Herabsetzungskriterien werden nicht genannt, allerdings dürfte das für den Gewerbesteuermeßbetrag zuständige Finanzamt der einkommen- oder körperschaftsteuerlichen Herabsetzung der Vorauszahlung i. d. R. folgen: *„Das gilt insbesondere für die Fälle, in denen das Finanzamt Einkommensteuer- und Körperschaftsteuervorauszahlungen anpaßt (R 19.2 Abs. 1 Satz 5 GewStR).“*

Der Antrag ist bei dem Finanzamt – nicht der Gemeinde – zu stellen, da der Gewerbesteuermeßbescheid ein Grundlagenbescheid für den von der Gemeinde zu erlassenden Gewerbesteuerbescheid ist. Ergeht eine solche Herabsetzung des Gewerbesteuermessbetrages für Zwecke der Vorauszahlungen, ist die betreffende Gemeinde hieran gebunden (§ 19 Abs. 3 Satz 4 GewStG).

Die gleichlautenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder erwähnen in gewerbesteuerlicher Hinsicht auch *„etwaige Stundungs- und Erlaßanträge ... im Hinblick auf einen möglichen Zusammenhang mit Auswirkungen des Coronavirus“, die an die Gemeinden zu stellen sind und nur dann an das zuständige Finanzamt zu richten sind, wenn die Festsetzung und Erhebung der Gewerbesteuer ausnahmsweise nicht den Gemeinden übertragen worden ist (§ 1 GewStG und R 1.6 Abs. 1 GewStR).*

Das beinhaltet, soweit ersichtlich, keine inhaltliche Erleichterungsregelung, sondern spricht primär den Hinweis auf die Zuständigkeit an. Daß bei Stundungen (§ 222 AO) und Erlaß (§ 227 AO) nicht das für den Gewerbesteuermeßbetrag zuständige Finanzamt der Antragsadressat ist, ergibt sich daraus, daß hierbei die Ebene der Billigkeit und Erhebung berührt ist, der in der Regel in der Zuständigkeit der Gemeinden steht. Eine Ausnahme bildet allerdings der ggfs. schon auf Ebene der *Festsetzung* mögliche Billigkeitserlaß nach § 163 AO. Auch dieser betrifft allerdings in der Regel die die Gewerbesteuer festsetzende Gemeinde. Nach § 184 Abs. 2 AO schließt zwar die Befugnis der Finanzämter zum Erlaß von Gewerbesteuermeßbescheiden auch die Möglichkeit von Billigkeitsmaßnahmen nach § 163 Satz 1 AO mit ein; dies gilt allerdings nur, *wenn für solche Maßnahmen in einer allgemeinen Verwaltungsvorschrift der Bundesregierung, des BMF oder einer obersten Landesfinanzbehörde Richtlinien aufgestellt sind.* Dazu reicht der gleichlautende Erlaß der obersten Finanzbehörden der Länder vom 19.03.2020 nicht

aus, der diesbezüglich ja gerade auf den Regelfall der Gemeindezuständigkeit verweist.

d. Sondervorauszahlungen der Umsatzsteuer

Unternehmen, die – wie nahezu üblich – eine Dauerfristverlängerung für die Abgabe der Voranmeldungen beantragt haben, müssen grds. eine Sondervorauszahlung leisten (§§ 47, 48 UStDV). Die Finanzämter einiger Bundesländer setzen aber auf Antrag für krisenbetroffene Unternehmen die Sondervorauszahlungen für Dauerfristverlängerungen bei der Umsatzsteuer bis auf null fest und erstatten diese. Auch hier sollte der Unternehmer vorab die Krisenbetroffenheit prüfen und nachweisen können. Denn diese ist als Tatbestandsvoraussetzung zu betrachten.

3. Aussetzung von Vollstreckungsmaßnahmen

Als weitere Erleichterungsmaßnahme soll bis zum Jahresende 2020 von der Vollstreckung fälliger oder bis Jahresende fällig werdender Steuerschulden abgesehen werden. Ein besonderes Antragsformular ist nicht vorgesehen.

Das BMF-Schreiben vom 19.03.2020 (Tz. 3) sieht vielmehr vor, daß das jeweilige Finanzamt dies von Amts wegen zu beachten hat, wenn ihm *„aufgrund Mitteilung des Vollstreckungsschuldners oder auf andere Weise bekannt“* wird, *„daß der Vollstreckungsschuldner unmittelbar und nicht unerheblich betroffen ist“*. Es genügt also ein Bekanntwerden der maßgeblichen Umstände bei dem Finanzamt auch durch nicht förmliche Mitteilung.

Der Sache nach sollte dies aber unter Bezugnahme auf das BMF-Schreiben vom 19.03.2020 tunlichst schriftlich beantragt und begründet werden. Dies kann auch in Verbindung mit der Einlegung der allgemein von der Abgabenordnung vorgesehenen Vollstreckungsschutzmöglichkeiten erfolgen (Bsp. Aussetzung der Vollziehung, wenn Einspruch eingelegt wurde, oder einstweilige Einstellung oder Beschränkung der Vollstreckung aus Billigkeitsgründen nach § 258 AO). Der Unterschied gegenüber einer Aussetzung der Vollziehung ist, daß dieser Vollstreckungsschutz auch unabhängig von einem Einspruch geltend gemacht werden kann. Er dürfte an die Billigkeitsregelung des § 258 AO anknüpfen, wobei das Ermessen der Finanzbehörde entsprechend den Vorgaben des BMF reduziert sein wird, mithin die Finanzbehörde bei Vorliegen der Voraussetzungen in der Regel eine Vollstreckungsaussetzung vorzunehmen haben; und zwar bis zum Ende des Jahres 2020 (insoweit also über den von den Stundungsformularen vorgesehenen Zeitraum von *„vorerst 3 Monate(n)“* hinaus). Da die steuerlichen Hilfsmaßnahmen auch die zu beantragende Stundungsmöglichkeit vorsehen, die sich auch auf bislang vollstreckungsfähige Steuern bezieht, bringt das BMF im Grunde zum Ausdruck, daß der Vollstreckungsaufschub von den Finanzämtern flankierend zu beachten sein soll.

Die Voraussetzungen sind, daß Einkommen-, Körperschaft- oder Umsatzsteuer betroffen ist, die bereits fällig ist

oder bis zum 31.12.2020 fällig wird, und daß der Vollstreckungsschuldner (Unternehmer/Steuerpflichtiger) unmittelbar und nicht unerheblich betroffen ist (womit die bereits zur Stundung angesprochenen Unschärfen verbunden sind), was er darlegen und belegen können muß.

Auf die damit verbundene Nachweissvorsorge anhand der objektiven Umstände und die Empfehlung der Hinzuziehung eines steuerrechtlichen Beraters wird verwiesen.

Liegen diese Voraussetzungen vor, „sind“ für den Zeitraum ab Veröffentlichung des BMF-Schreibens vom 19.03.2020 im Bundessteuerblatt bis zum 31.12.2020 entstandene Säumniszuschläge zu erlassen. Dies ist als „gebundene“ Vorgabe formuliert und erscheint auch insoweit folgerichtig, als ein Fall der sachlichen Unbilligkeit in Bezug auf Säumniszuschläge dann vorliegt, wenn die Voraussetzungen für eine zinslose Stundung der Steuerforderung nach § 222 AO im Säumniszeitraum vorliegen (FG Münster, Urt. v. 10.10.2019 – 5 K 1382/16 AO, rkr.). Dies korrespondiert insoweit also mit einer zinslosen Stundungsmaßnahme nach Tz. 1 des BMF-Schreibens vom 19.03.2020.

Die Möglichkeit des Corona-bedingten Vollstreckungsschutzes bedeutet allerdings nicht, daß der Unternehmer sich nur auf ihn – gewissermaßen als Notbremse – verlassen sollte, sondern er sollte auch weiterhin alle sachlich begründbaren Rechtsschutzmöglichkeiten in Betracht ziehen, wie Einspruch auf Festsetzungsebene, Antrag auf Aussetzung der Vollziehung, Stundung und Herabsetzung der Vorauszahlungen.

4. Antragsberechtigung

Was unter den potenziell „unmittelbar Betroffenen“ bzw. „Unternehmern“ zu fassen ist, dürfte sich nach der betroffenen Steuerart bestimmen, also insbesondere:

Einkommen-/Körperschaftsteuer: alle Steuerrechtssubjekte, die als „unternehmerisch tätig“ zu veranlagende Steuerpflichtige sind, wie Gewerbetreibende, Mitunternehmer von gewerblich tätigen Personengesellschaften (§ 15 EStG), Selbständige bzw. Freiberufler (§ 18 EStG); Kapitalgesellschaften und ggfs. auch andere nach dem KStG Steuerpflichtige/Körperschaften.

Gewerbsteuer: Bei der Gewerbesteuer handelt es sich um eine Betriebssteuer; Steuersubjekt ist hier der Gewerbetreibende, also der Einzelunternehmer, bei Gesellschaften die Kapitalgesellschaft oder die Personengesellschaft.

Umsatzsteuer: Auch hierbei handelt es sich grds. um eine Betriebssteuer, so daß der Kreis demjenigen der Gewerbesteuer entsprechen dürfte. Allerdings ist „Unternehmer“ im umsatzsteuerrechtlichen Sinne nicht nur ein gewerblicher Unternehmer, sondern bspw. auch jeder Vermieter (mag er ertragsteuerrechtlich auch nur Vermögensverwaltung betreiben). Insoweit kann also auch ein Vermieter, der eine Option nach § 9 Abs. 2 UStG ausgeübt hat, hierunter fallen.

II. Bewertung und Ausblick

Die mit dem BFH-Schreiben vom 19.03.2020 bestimmten Maßnahmen der Finanzverwaltung beschränken sich bisher im Wesentlichen auf die Liquiditätsschonung von Unternehmen. Man kann insoweit von „Erste Hilfe“-Maßnahmen sprechen. Ob dies allein jedoch taugliche Mittel sind, um die betroffenen Unternehmen zu schützen bzw. zu retten, ist fraglich und wird sich erst noch zeigen.

Denn hinderlich sind nicht nur die rechtlichen Unwägbarkeiten der Anforderungen im Einzelnen, die sich für zahlreiche Steuerpflichtige als allzu hohe Hürde erweisen könnten. Auch die Versicherung, die von den Steuerpflichtigen mit dem jeweiligen Antrag abzugeben ist, und ihre potentiellen (straf-)rechtlichen Folgen bergen grds. beachtliche Risiken. Nimmt der Steuerpflichtige diese, auch unter Compliance-Gesichtspunkten, ernst, sind die dargestellte Nachweissvorsorge und die Begleitung durch Berater die Folge. Mindestens die Entbürokratisierung stünde damit in Frage.

Schließlich empfiehlt sich schon aufgrund des Risikos hoher, zeitlich geballter Nachzahlungen, die Inanspruchnahme der Erleichterungen umsichtig abzuwägen.

Abseits des BMF-Schreibens vom 19.03.2020 sind weitere steuerliche Erleichterungen vorgesehen und teilweise bereits auf den Weg gebracht worden. Dies gilt etwa für das Zollrecht: Mit **den Zollinformationen zu den Auswirkungen der Corona-Krise**¹⁰ macht der Zoll Maßnahmen, die den vorgenannten Erleichterungen für das Ertragsteuerrecht entsprechen, bekannt. Abweichend wird hier allerdings die „Darlegung der Verhältnisse“ gefordert.

Mit dem **BMF-Schreiben vom 09.04.2020**¹¹ werden weitere Erleichterungen für das Spendenrecht und steuerbegünstigte Körperschaften gewährt (betreffend z. B. die Zuwendungsnachweise, die Einwerbung von Spenden für von der Corona-Krise Betroffene, den Betriebsausgabenabzug für „Corona“-Spenden etc.).

Das **BMF-Schreiben vom 23.04.2020**¹² ermöglicht neuerdings die Verlängerung der Erklärungsfrist für vierteljährliche und monatliche Lohnsteuer-Anmeldungen während der Corona-Krise um maximal 2 Monate, soweit der Arbeitgeber oder der mit der Anmeldung Beauftragte nachweislich unverschuldet an einer pünktlichen Übermittlung der Anmeldung gehindert ist.

Weitere steuerliche Maßnahmen sind angekündigt: So führt das BMF eine weitere Liquiditätshilfe in Form einer befristeten umfassenden Möglichkeit zur Verlustverrech-

10 https://www.zoll.de/SharedDocs/Fachmeldungen/Aktuelle-Einzelmeldungen/2020/uebergreifend_coronavirus.html?nn=280764#doc368868bodyText6.

11 BMF-Schreiben vom 09.04.2020 – IV C 4 -S 2223/19/10003 :003, DOK 2020/0308754.

12 BMF-Schreiben vom 23.04.2020 – IV A 3 – S 0261/20/10001 :005, DOK 2020/0397950.

nung ein; zudem soll der Mehrwertsteuersatz für Speisen in der Gastronomie für ein Jahr auf den ermäßigten Steuersatz von 7% gesenkt werden.¹³ Während für die Umsetzung der ersteren Maßnahmen bereits ein weiteres BMF-Schreiben erstellt ist, bedarf es für die letztere „Starthilfe“ noch der Durchführung des Gesetzgebungsverfahrens.¹⁴

Dementsprechend werden in den nächsten Monaten noch weitere steuerliche Änderungen zum Tragen kommen. Welche Ausmaße die steuerlichen Hilfsmaßnahmen schließlich erreichen werden, wird jedoch maßgeblich von dem weiteren Verlauf der Corona-Krise und den Maßnahmen der Länder gegen die Verbreitung des Virus abhängen. Insbesondere wird dieser Einfluß auf den zeitlichen Anwendungsbereich der Einzelmaßnahmen haben. Angesichts der bereits aufgezeigten problematischen Effekte zum Jahreswechsel (Ende der Aufschubwirkung und geballte Nachzah-

lung) könnte sich allerdings eine punktuelle zeitliche Erweiterung bereits jetzt anbieten. Da („passive“) steuerliche Maßnahmen und Liquiditätshilfen allerdings dort nicht helfen können, wo die wirtschaftlichen Einbußen insgesamt zu hoch sind, könnte sich der Fokus der Hilfsmaßnahmen mit zunehmender Dauer der Krise möglicherweise auf „aktiverer“ Hilfen wie etwa Unterstützungszahlungen verlagern. Für diesen Fall bleibt zu hoffen, daß die steuerliche Seite nicht ins Hintertreffen gerät und dort nachgesteuert wird, wo sich dies als notwendig erweist.

13 Vgl. Äußerungen des BMF unter: <https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Schlaglichter/Corona-Schutzschild/2020-03-19-steuerliche-Massnahmen.html>.

14 Umsetzungszeitpunkt war bei der Beitragserstellung noch nicht konkret absehbar.

Arbeitsgrundlage für die Praxis.



Leseprobe unter
www.boorberg.de/9783415060982

WWW.BOORBERG.DE

Die rechtlichen und steuerlichen Wesensmerkmale der verschiedenen Gesellschaftsformen

Vergleichende Tabellen

von Professor Dr. Heinz Stehle, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Dr. Anselm Stehle, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, und Dipl. oec. Norbert Leuz, Steuerberater
2017, 22. Auflage, 96 Seiten, € 25,-

ISBN 978-3-415-06098-2

Das Buch bietet die **einzige Gesamtübersicht** der handelsrechtlichen, gesellschaftsrechtlichen und steuerrechtlichen Wesensmerkmale der wichtigsten Gesellschaftsformen in vergleichenden Tabellen.

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.

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

BOORBERG

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 0711/7385-100 · 089/4361564
TEL 0711/7385-343 · 089/436000-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE 520218

Praxisorientierter Überblick über die historische Rechtsprechungsentwicklung des EuGH in Bezug auf die Berücksichtigung von Betriebsstättenverlusten

RA Prof. Dr. Klaus von Brocke, München, und Jonas Heymell, München

1. Einleitung

Seit dem Grundsatzurteil in der Rs. Marks & Spencer und der Rs. Lidl herrscht im Wesentlichen Einigkeit darüber, daß unter bestimmten Voraussetzungen sog. finale Verluste im Rahmen von Gruppenbesteuerungssystemen oder zwischen Stammhaus und Betriebsstätte auch EU-grenzüberschreitend zu berücksichtigen sind. Aus deutscher Sicht ist dies bisher reine Theorie geblieben, wehrt sich die Finanzverwaltung doch vehement mit unterschiedlichen Argumenten gegen dieses europarechtliche Prinzip der Einmalberücksichtigung von Verlusten. Der Finanzverwaltung gebührt aber nur teilweise Kritik, denn die EuGH-Rechtsprechung war und ist auch nicht immer stringent und nachvollziehbar gewesen und Fiskalinteressen spielen nun mal eine gewichtige Rolle. Der folgende Beitrag soll überblicksartig die Entwicklung aufzeigen, die mittlerweile zu einer großen Verunsicherung in der Praxis geführt hat und mit dem unlängst entschiedenen Urteil des FG Hessen v. 04.09.2018, EFG 2018, S. 1876 (Revision eingelegt unter Az. I R 32/18) einen neuen Höhepunkt erlangt hat.¹

2. Historische (Fort-)Entwicklung der europäischen Rechtsprechung hinsichtlich der grenzüberschreitenden Verlustverrechnung

2.1 Rs. Marks & Spencer (EuGH, Urt. v. 13.12.2005 – C-446/03) und Rs. Lidl (EuGH, Urt. v. 15.05.2008 – C-414/06) als Grundlagenentscheidung und Ausgangspunkt

Ausgangspunkt für eines der umstrittensten Themen im EU-Steuerrecht bildet die Entscheidung des EuGH in der Rs. Marks & Spencer, in der die britische Steuerverwaltung den Abzug der Verluste der in Belgien, in Deutschland und in Frankreich ansässigen Tochtergesellschaften von dem steuerpflichtigen Gewinn der Marks & Spencer-Gruppe im Vereinigten Königreich abgelehnt hat.²

Im Rahmen der folgenden Darstellung wird für Zwecke der Übersichtlichkeit jeweils nur auf die Prüfungsschritte des EuGH „Vergleichbarkeit des inländischen mit dem grenzüberschreitenden Sachverhalt“ und somit der Beschränkung der Grundfreiheit sowie der „verhältnismäßigen Rechtfertigung“ der beschränkenden Maßnahme eingegangen.

Zur Frage der **Beschränkung** der Niederlassungsfreiheit und damit der Vergleichbarkeit führt der EuGH in seiner Entscheidung aus, dass ein Konzernabzug für die betreffenden Gesellschaften eine Steuervergünstigung darstellt. Er beschleunige den Ausgleich der Verluste der defizitären Gesellschaften durch ihre unmittelbare Verrechnung mit den Gewinnen anderer Konzerngesellschaften und verschafft dem Konzern dadurch einen Liquiditätsvorteil.³ Diese Vergünstigung hinsichtlich jener Verluste einer in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Tochtergesellschaft, die nicht im Mitgliedstaat der Muttergesellschaft wirtschaftlich tätig ist, ist ausgeschlossen. Diese Vorschrift ist somit geeignet, die Muttergesellschaft in der Ausübung ihrer Niederlassungsfreiheit zu behindern aufgrund der Tatsache, dass sie dadurch von der Gründung von Tochtergesellschaften in anderen Mitgliedstaaten abgehalten wird. Damit ist aufgrund der unterschiedlichen steuerlichen Behandlung von Verlusten einer gebietsansässigen und solchen einer gebietsfremden Tochtergesellschaft eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit anzunehmen.

Während das Vereinigte Königreich argumentierte, dass sich die gebietsansässigen und die gebietsfremden Tochtergesellschaften hinsichtlich einer derartigen Konzernabzugsregelung nicht in der gleichen Lage befänden, stellte der EuGH fest, dass es auf den Sitz der Tochtergesellschaft nicht ankommen könne, da die Niederlassungsfreiheit (Art. 43 EG) sonst ihres Sinnes entleert werden würde.

Für die Beurteilung der Frage, ob eine solche Beschränkung **gerechtfertigt** ist, untersucht der EuGH, welche Folgen es hätte, eine Vergünstigung wie die im Ausgangsverfahren streitige uneingeschränkt auszudehnen. Dabei werden insbesondere drei mögliche Rechtfertigungsgründe vorgetragen: *Erstens* die Wahrung der ausgewogenen Verteilung der Besteuerungsbefugnisse zwischen den Mitgliedstaaten, *zweitens* die Verhinderung doppelter Verlustberücksichtigung und *drittens* die Vermeidung von Steuerflucht. Grundsätzlich stellt der EuGH hinsichtlich dieser drei Rechtfertigungsgründe fest, daß die in Frage stehende, beschränkende Regelung geeignet ist, diese Ziele zu erreichen.

1 Siehe auch FG Hamburg, Urt. v. 06.08.2014 – 2 K 355/12, EFG 2014, 2084; Revision anhängig unter I R 17/16.

2 EuGH, Urt. v. 13.12.2005 – C-446/03, Rs. Marks & Spencer, Rz. 2.

3 EuGH, Urt. v. 13.12.2005 – C-446/03, Rs. Marks & Spencer, Rz. 32.

Allerdings ist darüber hinaus zu prüfen, ob es mildere Mittel gibt beziehungsweise ob die beschränkende Maßnahme über das hinausgeht, was erforderlich ist, um die verfolgten Ziele zu erreichen. Dazu führt der EuGH aus, dass der grenzüberschreitende Verlustausgleich dann gestattet werden müsse, wenn die gebietsfremde Tochtergesellschaft in ihrem Ansässigkeitsstaat alle vorgesehenen Möglichkeiten der Verlustberücksichtigung ausgeschöpft hat und keine Möglichkeit besteht, dass die Verluste der ausländischen Tochtergesellschaft von ihr selbst oder von einem Dritten dort berücksichtigt werden.⁴

Letztendlich hat der EuGH mit seinem Urteil entschieden, dass die im britischen Steuerrecht verankerte Begrenzung der Verlustverrechnung auf inländische Tochtergesellschaften einer Unternehmensgruppe (UK group relief) grundsätzlich mit Europarecht vereinbar ist und dem Verhältnismäßigkeitsprinzip entspricht. Allerdings muss eine Verrechnung von Verlusten ausländischer Tochtergesellschaften mit Gewinnen der inländischen Muttergesellschaft zwingend vorgenommen werden, sobald eine Verlustverrechnung im Belegenheitsstaat der ausländischen Tochtergesellschaft nachweislich nicht erfolgt und auch künftig nicht mehr möglich ist, m.a.W., die Verluste als „final“ anzusehen sind.⁵

Die Entscheidung des EuGH in der *Rs. Lidl Belgium* betrifft nun nicht ein Gruppenbesteuerungssystem mit zwei rechtlich selbstständigen Rechtssubjekten, sondern die steuerliche Behandlung von Verlusten einer in Luxemburg belegenen Betriebsstätte bei dem deutschen Stammhaus.⁶

Die Frage der **Beschränkung** und der damit vorgelagerten Frage der Vergleichbarkeit des inländischen mit dem grenzüberschreitenden Sachverhalt bezieht sich im Wesentlichen darauf, ob die Niederlassungsfreiheit (Art. 43, 56 EG) durch eine nationale Steuerregelung beschränkt wird, die für eine gebietsansässige Gesellschaft die Möglichkeit ausschließt, bei der Ermittlung ihres Gewinns und der Berechnung ihrer steuerpflichtigen Einkünfte die Verluste geltend zu machen, die eine ihr gehörende Betriebsstätte in einem anderen Mitgliedstaat erlitten hat, während eine solche Abzugsmöglichkeit für Verluste einer gebietsansässigen Betriebsstätte vorsieht.

Der EuGH führt in seiner Entscheidung aus, dass die fragliche Steuerregelung, welche die Berücksichtigung von Verlusten einer Betriebsstätte für die Ermittlung des Gewinns und die Berechnung der steuerpflichtigen Einkünfte des Stammhauses erlaubt, grundsätzlich einen Steuervorteil begründet. Dieser Steuervorteil wird nach diesen Bestimmungen jedoch nicht gewährt, sofern die Verluste aus einer Betriebsstätte stammen, die in einem anderen Mitgliedstaat als dem des Sitzes des Stammhauses belegen ist. Diese unterschiedliche, steuerliche Behandlung könne eine deutsche Gesellschaft davon abhalten, ihre Tätigkeit über eine in einem anderen Mitgliedstaat belegene Betriebsstätte auszuüben. Dies führt dazu, daß die zugrunde liegende Steuerregelung eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit darstellt.

Die an dem Verfahren beteiligten Regierungen brachten vor, dass eine solche Regelung insbesondere hinsichtlich des Gemeinschaftsrechts gerechtfertigt werden kann, da die Aufteilung der Besteuerungsbefugnis unter den betroffenen Mitgliedstaaten zu wahren ist und sichergestellt werden muss, daß eine doppelte Verlustberücksichtigung verhindert wird. Hinsichtlich dieser Rechtfertigungsgründe argumentierte der EuGH, daß beide Rechtfertigungsgründe als geeignet anzusehen seien, eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit zu rechtfertigen, die sich aus der steuerlichen Behandlung der negativen Ergebnisse, die eine einer Gesellschaft mit Sitz in einem Mitgliedstaat gehörende und in einem anderen Mitgliedstaat belegene Betriebsstätte erzielt hat, durch den Mitgliedstaat des Sitzes der Gesellschaft ergibt. Darüber hinaus hat der EuGH festgestellt, daß die drei in dem *Marks & Spencer*-Urteil genannten Rechtfertigungsgründe nicht kumulativ vorliegen müssen, damit eine die Niederlassungsfreiheit beschränkende nationale Steuervorschrift grundsätzlich gerechtfertigt sein kann. Hinsichtlich der Erforderlichkeit verwies der EuGH wiederum auf das *Marks & Spencer*-Urteil und konstatierte, daß Verluste ausländischer Betriebsstätten dann zu berücksichtigen seien, sofern die Voraussetzungen aus eben jenem Urteil vorliegen und nachgewiesen werden.⁷

Letztendlich entschied der EuGH, daß die im Ausgangsverfahren fragliche Steuerregelung hinsichtlich der damit verfolgten Ziele angemessen ist. Die abschließende Beurteilung des zugrunde liegenden Sachverhalts erfolgte somit wie im Fall *Marks & Spencer* im Rahmen der Verhältnismäßigkeitsprüfung.

3. Die objektive Vergleichbarkeit als zusätzliches, alternatives Element einer zulässigen Beschränkung

3.1 *Rs. Timac Agro* (EuGH, Urte. v. 17.12.2015 – C-388/14)

Einen anderen Weg ging der EuGH in der *Rs. Timac Agro* über die Nachversteuerung zuvor abgezogener Verluste einer gebietsfremden Betriebsstätte von *Timac Agro* anlässlich der Veräußerung dieser Betriebsstätte an eine gebietsfremde Schwestergesellschaft sowie über die Weigerung des Finanzamts, die nach der Veräußerung in den Veranlagungszeiträumen ab 1999 entstandenen Verluste dieser Betriebsstätte zu berücksichtigen.⁸

Hinsichtlich der Frage nach der **Beschränkung** der Niederlassungsfreiheit und der dazu vorangestellten Frage der Vergleichbarkeit kam der EuGH zu dem Ergebnis, daß die

4 EuGH, Urte. v. 13.12.2005 – C-446/03, *Rs. Marks & Spencer*, Rz. 55.

5 EuGH, Urte. v. 13.12.2005 – C-446/03, *Rs. Marks & Spencer*, Rz. 59; *Maiterth*, DStR 2006, 915.

6 EuGH, Urte. v. 15.05.2008 – C-414/06, *Rs. Lidl Belgium*, Rz. 2.

7 EuGH, Urte. v. 15.05.2008 – C-414/06, *Rs. Lidl Belgium*, Rz. 46 ff.

8 EuGH, Urte. v. 17.12.2015 – C-388/14, *Rs. Timac Agro*, Rz. 2.

Berücksichtigung von Verlusten einer gebietsfremden Betriebsstätte bei der Ermittlung des Ergebnisses und der Berechnung der steuerpflichtigen Einkünfte der Gesellschaft, zu der diese Betriebsstätte gehört, ein Steuervorteil ist. Durch eine Hinzurechnung im Veräußerungsfall wird dieser Steuervorteil wiederum revidiert, wodurch sich eine ungünstigere Behandlung ergibt, die in einer Beschränkung der Niederlassungsfreiheit mündet.

Die Prüfung der Verhältnismäßigkeit wird erst dadurch eröffnet, daß der EuGH im vorliegenden Sachverhalt eine vergleichbare Situation in Bezug auf gebietsansässige und gebietsfremde Betriebsstätten hinsichtlich des Verlustabzugs bejaht. Konkret wird dies mit der Möglichkeit des Verlustabzugs der österreichischen Betriebsstätte begründet.

Die Beschränkung der Niederlassungsfreiheit sieht der EuGH aufgrund der Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse, der Kohärenz des Steuersystems sowie der Verhinderung von Steuerumgehungen als gerechtfertigt an. Darüber hinaus wird argumentiert, daß die Einkünfte der österreichischen Betriebsstätte, die einer in Deutschland ansässigen Gesellschaft gehört, sowohl vor der Veräußerung dieser Betriebsstätte als auch zum Zeitpunkt ihrer Veräußerung in Deutschland von der Steuer befreit sind. Daraus ergibt sich, daß die zuvor abgezogenen Verluste der veräußerten Betriebsstätte nicht durch die Besteuerung ihrer Einkünfte ausgeglichen werden können. Zudem liegen keine „finalen Verluste“ i.S.d. *Marks & Spencer*-Entscheidung vor, da nicht alle Möglichkeiten zur Berücksichtigung der dem Verfahren zugrunde liegenden Verluste in Österreich geltend gemacht worden sind.

In Bezug auf die zweite Vorlagefrage führt der EuGH aus, daß zwar ebenfalls eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit bejaht werden kann, und zwar in Form der DBA-Freistellung hinsichtlich der von der Betriebsstätte erwirtschafteten Verluste. Allerdings verneint der EuGH diesbezüglich eine objektive Vergleichbarkeit der Situation, da Deutschland insgesamt kein Besteuerungsrecht für die Einkünfte der gebietsfremden Betriebsstätte zugewiesen wird. Damit ist die Beschränkung als statthaft anzusehen.⁹

Letztendlich entschied der EuGH, dass die Beschränkung der Niederlassungsfreiheit aufgrund der Hinzurechnung der zuvor abgezogenen Verluste einer veräußerten Betriebsstätte zu dem steuerlichen Ergebnis der veräußernden Gesellschaft gerechtfertigt ist, sofern es sich um die Einkünfte einer Freistellungs-Betriebsstätte nach einschlägigem DBA handelt.

Darüber hinaus ist die Beschränkung der Niederlassungsfreiheit gerechtfertigt, die darin besteht, daß einer gebietsansässigen Gesellschaft im Fall der Veräußerung einer gebietsfremden Betriebsstätte an eine ebenfalls gebietsfremde Schwestergesellschaft die Möglichkeit verwehrt wird, die Verluste der veräußerten Betriebsstätte in die steuerliche Bemessungsgrundlage einzubeziehen, sofern dem Betriebsstättenstaat aufgrund des einschlägigen DBA das ausschließliche Besteuerungsrecht zusteht.

Im Rahmen der zweiten Vorlagefrage sieht der EuGH die Beschränkung der Niederlassungsfreiheit aufgrund einer objektiv nicht vergleichbaren Situation als statthaft an. Somit wurde – entgegen der bisherigen Rechtsprechung – die Entscheidung hinsichtlich einer vorliegenden Beschränkung bereits vor der eigentlichen Verhältnismäßigkeitsprüfung getroffen. Dies ist aus praktischer Sicht dahingehend problematisch, als daß der EuGH in bisheriger Rechtsprechung eine Verlustberücksichtigung finaler Verluste anhand des Verhältnismäßigkeitsprinzips abgeleitet hatte.

3.2 Rs. Bevola/Trock (EuGH, Urt. v. 12.06.2018 – C-650/16)

Nachdem mit der *Rs. Timac Agro* von der deutschen Finanzverwaltung viele Verfahren zur Berücksichtigung finaler ausländischer Betriebsstättenverluste negativ verbeschieden wurden und die Sach- und Rechtslage zumindest für weite Teile der deutschen Praxis als geklärt angesehen wurde, brachte die große Kammer des EuGH mit elf Richtern die Rechtslage durch die *Rs. Bevola/Trock* erneut ins Wanken.

Die Entscheidung des EuGH betrifft die Weigerung der dänischen Behörden, Bevola zu gestatten, die Verluste ihrer finnischen Zweigniederlassung von ihrem steuerpflichtigen Einkommen in Dänemark abzuziehen.¹⁰

Der EuGH verweist in diesem Zusammenhang auf die Entscheidung *Lidl Belgium*, bei der bereits festgestellt wurde, daß eine Bestimmung, welche die Verlustberücksichtigung einer Betriebsstätte bei der Gesellschaft, der diese Betriebsstätte gehört, erlaubt, einen Steuervorteil darstellt. Eine Ungleichbehandlung und eine damit verbundene Beschränkung der Niederlassungsfreiheit sieht der EuGH darin, dass diese Verlustberücksichtigung – im Gegensatz zum inländischen Betriebsstätten-Fall – im grenzüberschreitenden Sachverhalt verwehrt wird. Diese Beschränkung ist jedoch zulässig, wenn sie Situationen betrifft, die nicht objektiv miteinander vergleichbar sind, oder wenn sie durch einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses gerechtfertigt ist und in einem angemessenen Verhältnis zu diesem Ziel steht.

In diesem Zusammenhang stellt der EuGH fest, daß die Anwendung unterschiedlicher Steuerregelungen auf eine inländische Gesellschaft, je nachdem, ob sie eine gebietsansässige oder eine gebietsfremde Betriebsstätte hat, kein zulässiges Kriterium für die Beurteilung der objektiven Vergleichbarkeit der Situation sein kann. Weiterhin befinden sich Gesellschaften mit einer Betriebsstätte in einem anderen Mitgliedstaat grundsätzlich nicht in einer vergleichbaren Situation, mit Gesellschaften mit einer gebietsansässigen Gesellschaft. Allerdings gilt dies nicht in Bezug auf

⁹ EuGH, Urt. v. 17.12.2015 – C-388/14, Rs. *Timac Agro*, Rz. 63–66.

¹⁰ EuGH, Urt. v. 12.06.2018 – C-650/16, Rs. *Bevola/Trock*, Rz. 2.

Verluste einer gebietsfremden Betriebsstätte, die jede Tätigkeit eingestellt hat und deren Verluste nicht von ihrem steuerpflichtigen Gewinn im Betriebsstätten-Staat abgezogen werden konnten und zukünftig auch nicht mehr abgezogen werden können. Begründet wird dies damit, daß die Leistungsfähigkeit einer Gesellschaft mit einer gebietsfremden Betriebsstätte, die endgültige Verluste erlitten hat, in der gleichen Weise beeinträchtigt ist wie eine Gesellschaft, deren gebietsansässige Betriebsstätte Verluste erlitten hat.

Hinsichtlich der Rechtfertigung der Ungleichbehandlung erkennt der EuGH an, dass eine derartige Regelung erforderlich sein kann, die Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zwischen den Mitgliedstaaten sicherzustellen. Darauf folgend wird die Kohärenz des Steuersystems aufgeführt, die eine überzeugende Rechtfertigung hinsichtlich der Ungleichbehandlung darstellt. Abschließend wird die Vermeidung der Gefahr einer doppelten Verlustberücksichtigung genannt, sodaß der EuGH diesbezüglich auf die in vorangehender Rechtsprechung festgelegten Rechtfertigungsgründe zurückgreift. Im Rahmen der Verhältnismäßigkeitsprüfung stellt der EuGH fest, daß die streitige Regelung über das Erforderliche hinausgeht, sofern der Verlustabzug der gebietsfremden Betriebsstätte im Belegenheitsstaat nicht mehr möglich ist, da damit der Wegfall der Gefahr einer doppelten Verlustberücksichtigung einhergeht.¹¹ Dies würde darüber hinaus nicht dem Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit entsprechen, wenn eine Gesellschaft mit einer gebietsfremden Betriebsstätte die endgültigen Verluste dieser Betriebsstätte nicht abziehen dürfte. Hinsichtlich des Begriffs der „Endgültigkeit“ der Verluste verweist der EuGH einmal mehr auf seine Ausführung in dem Urteil *Marks & Spencer*.¹²

Letztendlich hat der EuGH in einem ausführlichen ersten Schritt geprüft, ob eine objektiv vergleichbare Situation vorliegt, und in einem zweiten Schritt, ob eine diesbezügliche Ungleichbehandlung bzw. Beschränkung der Niederlassungsfreiheit verhältnismäßig ist. Zur Bestimmung der Verhältnismäßigkeit wendete der EuGH die Maßstäbe der *Marks & Spencer*-Entscheidung an. Damit wurde europarechtlich der ursprüngliche Rechtszustand nach der *Rs. Lidl* wiederhergestellt und bestätigt. Von der *Rs. Timac Agro* hat sich der EuGH distanziert, auch wenn er es so klar nicht ausgedrückt hat.

3.3 *Rs. AURES Holding* (EuGH, Urt. v. 27.02.2020 – C-405/18)

Mit Spannung wurde dementsprechend die Entscheidung des EuGH in der *Rs. AURES Holdings* erwartet, die ebenfalls den Abzug eines steuerlichen Verlustes zum Gegenstand hatte.¹³ Allerdings war hier der Sachverhalt anders gelagert. Die AURES Holdings, eine in den Niederlanden ansässige NV, gründete eine Zweigniederlassung in der Tschechischen Republik. In den Jahren vor der Betriebsstättenbegründung erlitt die niederländische NV erhebliche Verluste. Darauf-

folgend verlegte diese Gesellschaft ihren Verwaltungssitz an den Ort ihrer tschechischen Zweigniederlassung, sodass diese Gesellschaft auch in der Tschechischen Republik steuerlich ansässig war, und begehrte die Verrechnung ihrer niederländischen Verlustvorträge mit dem Gesamteinkommen in Tschechien.

Grundsätzlich sieht der EuGH den Anwendungsbereich der Niederlassungsfreiheit durch die Verwaltungssitzverlegung eröffnet. Die Möglichkeit des Verlustvortrags sei im vorliegenden Sachverhalt ein steuerlicher Vorteil, der der zuziehenden Gesellschaft – im Gegensatz zur gebietsansässigen Gesellschaft – nicht gewährt werde. Dies begründe eine Ungleichbehandlung und eine damit einhergehende Beschränkung der Niederlassungsfreiheit. Eine solche Ungleichbehandlung ist jedoch dann statthaft, wenn sie Situationen betrifft, die nicht objektiv miteinander vergleichbar sind, oder wenn sie durch einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses gerechtfertigt ist und in einem angemessenen Verhältnis zu diesem Ziel steht.

Der EuGH leitet jedoch eine fehlende Vergleichbarkeit aus dem Ziel der zugrunde liegenden Regelung ab. Dieses ist einmal mehr die Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zwischen den Mitgliedsstaaten und die Vermeidung der Gefahr eines doppelten Verlustabzugs. Hinsichtlich einer solchen Regelung kann keine Vergleichbarkeit der defizitären Gesellschaft vor Sitzverlegung mit einer gebietsansässigen Gesellschaft bejaht werden, da die verlusterzielende Gesellschaft zu diesem Zeitpunkt in keiner Art und Weise im Zuzugsstaat präsent war. Dementsprechend lag die Steuerhoheit der beiden Mitgliedsstaaten *nacheinander* vor, sodaß der Aufnahmestaat im Ergebnis keine Steuerhoheit für den verlustträchtigen Besteuerungszeitraum hatte. Diese Tatsache sorgt somit dafür, daß die bisherige Rechtsprechung, welche die Verlustbehandlung in einem Besteuerungszeitraum in zwei verschiedenen Mitgliedstaaten zum Gegenstand hatte, auf den vorliegenden Sachverhalt nicht anwendbar sei.¹⁴

Letztendlich hat der EuGH somit im Ergebnis entschieden, daß sich die „zuziehende“ Gesellschaft und die gebietsansässige Gesellschaft in einer nicht objektiv vergleichbaren Situation befinden, sodaß die Beschränkung der Niederlassungsfreiheit als statthaft anzusehen ist, ohne daß es im Detail auf eine Verhältnismäßigkeitsprüfung ankommt. Insoweit unterscheidet sich der Sachverhalt klar von den Sachverhalten in den *Rs. Lidl und Bevola/Trock*.¹⁵

11 EuGH, Urt. v. 12.06.2018 – C-650/16, *Rs. Bevola/Trock*, Rz. 58 f.

12 EuGH, Urt. v. 12.06.2018 – C-650/16, *Rs. Bevola/Trock*, Rz. 60 f.

13 EuGH, Urt. v. 27.02.2020 – C-405/18, *Rs. AURES Holdings*, Rz. 2.

14 EuGH, Urt. v. 27.02.2020 – C-405/18, *Rs. AURES Holdings*, Rz. 46 f.

15 Siehe dazu auch *Müller* in *ISR* 2020, S. 199 ff.

4. Aktuelle Rechtsprechung hinsichtlich (finaler) Betriebsstättenverluste auf nationaler Ebene

Das Hessische FG war das erste deutsche Gericht, das sich jüngst mit seinem Urteil v. 04.09.2018 (4 K 385/17 – Revision eingelegt unter Az. I R 32/18) zu dem Thema der Betriebsstättenverluste nach der Rs. *Bevola/Trock* geäußert hat. In dem Sachverhalt ging es um den steuerlichen Verlustabzug einer Betriebsstätte, die in Großbritannien ansässig war. Diese defizitäre (Freistellungs-)Betriebsstätte wurde im Jahr 2007 endgültig geschlossen, woraufhin die Klägerin diese finalen Verluste im Rahmen der steuerlichen Gewinnermittlung in Deutschland geltend machen wollte.

Nach Auffassung des Senats ergibt aus der Rs. *Bevola* mit hinreichender Klarheit, daß es für die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit notwendig ist, daß von einem unbeschränkt Steuerpflichtigen in einem anderen Mitgliedstaat erzielte Verluste abgezogen werden können, sofern auf Grund der Einstellung der Tätigkeit in dem anderen Mitgliedstaat dort dauerhaft kein Abzug der Verluste mehr möglich sein wird.¹⁶ Hinsichtlich der Vergleichbarkeit der in- und ausländischen Betriebsstätte hat der EuGH ausgeführt, daß sich diese hinsichtlich der Abzugsfähigkeit der Verluste von (anderen) Gewinnen des Steuerpflichtigen grundsätzlich in einer vergleichbaren Situation befinden.¹⁷ Nach Auffassung des FG ist eine Ungleichbehandlung während des Bestehens der ausländischen Betriebsstätte („phasengleich“) durch die Vermeidung des Risikos einer doppelten Verlustnutzung gerechtfertigt. Die Versagung des ausländischen Verlustabzugs ist jedoch mithin dann unverhältnismäßig, wenn die im ausländischen Mitgliedsstaat ausgeübte Tätigkeit eingestellt wird und deshalb eine Verlustverrechnung in diesem Mitgliedstaat mangels zukünftiger Einnahmen aus jenem Mitgliedsstaat ausscheidet. Im Wesentlichen beruht diese Unverhältnismäßigkeit darauf, daß sich durch die „inländische“ Nichtberücksichtigung

die durch die Verluste der ausländischen Betriebsstätte geminderte wirtschaftliche Leistungsfähigkeit in keinem Mitgliedstaat auswirken würde. Hinsichtlich dieser Argumentation verweist das FG auf die Grundsätze der Rs. *Bevola*. Darüber hinaus hat das FG entschieden, daß diese Grundsätze für die Gewerbesteuer gleichermaßen gelten.

Im Wesentlichen enthält der Tenor dieses Urteils zwei Hauptaussagen: Zum einen sieht das FG in- und ausländische Betriebsstätten hinsichtlich der Verlustberücksichtigung in einer vergleichbaren Situation. Zum anderen ist die Nichtberücksichtigung von Verlusten ausländischer Betriebsstätten während des Bestehens der ausländischen Betriebsstätte zur Verhinderung doppelter Verlustnutzung gerechtfertigt. Allerdings ist diese Nichtberücksichtigung unverhältnismäßig, sobald die Verluste im Ausland nicht mehr mit künftigen Gewinnen verrechnet werden können. Im Ergebnis stimmt die Entscheidung des FG Hessen mit den Grundsätzen der Rs. *Bevola* überein.

5. Fazit

Nach der ausgelösten Verunsicherung in der Praxis durch den EuGH selbst in Folge der Rs. *Timac Agro* und der nicht ausdrücklich genannten Kehrtwende in der Rs. *Bevola/Trock* hat das FG Hessen für die deutsche Rechtslage ein erfreulich klares Urteil abgegeben. Es ist zu hoffen, daß der BFH nun endgültig mit Verweis auf die Acte-claire-Doktrin die nunmehr sehr gefestigte europäische Rechtslage eigenständig auch für die deutsche Rechtspraxis ohne erneute Vorlage an den EuGH zementieren wird und die Finanzverwaltung dem Urteil dann auch folgt.

¹⁶ EFG 2018, 1876.

¹⁷ EFG 2018, 1876.



Steuervorteile im Erbrecht nutzen.

Erbschaftsteuer

Ratgeber – kompakt & praxisnah

von Michael Salamon, Rechtsanwalt a.D., Ass. jur.

2020, 146 Seiten, € 17,90

Das Recht der Wirtschaft, Band 252

ISBN 978-3-415-06752-3

BOORBERG

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

RA0620

Organisationsform Gesamtverein

Jürgen Wagner, LL.M., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht, Konstanz/Zürich/Vaduz*

Der folgende Beitrag konzentriert sich auf Fragen des sog. Gesamtvereins und ist die Kurzfassung des Referats, das der Verfasser beim 5. Vereinsrechtstag in Frankfurt gehalten hat.

Den dogmatischen Fragen des Gesamtvereins steht eine praktische Handhabung gegenüber, hier dargestellt anhand des Beispiels der Deutschen Lebens-Rettungs-Gesellschaft (DLRG), einem Gesamtverein mit ca. 2.200 Gliederungen und gut 575.000 Mitgliedern.

I. Gesamtverein (Zentralverein bzw. Zentralverband) und Vereinsverband¹

1. Begriffe und Beispiele

Unter dem Begriff **Verband** werden meist zwei privatrechtliche Personenzusammenschlüsse behandelt: zum einen der **Vereinsverband** („Verein der Vereine“), der als Mitglieder grundsätzlich nur Körperschaften hat, zum anderen der **Gesamtverein**, der Untergliederungen hat, die teils in Vereinsform bestehen und z.T. unselbständige Verwaltungseinheiten dieses Gesamtvereins sein können.

Beim **Vereinsverband** handelt es sich um einen Zusammenschluß von Körperschaften, der sich z.B. „horizontal“ als „Verein der Vereine“ vollzieht.² Der Zentralverein bzw. -verband, auch als Hauptverein bzw. -verband, Großverein bzw. -verband, meist aber als **Gesamtverein** bezeichnet, gliedert seine Organisation „nach unten“, da die Verbandsziele allein an zentraler Stelle wegen der Verbandsgröße nicht mehr verwirklicht werden können (sog. „vertikale Gliederung“). Der Gesamtverein kann überregional auf Bundes- oder Landesebene bestehen und kann in Anlehnung an die staatsrechtliche Gliederung in Bundes-, Landes-, Bezirks-/Kreis- und Ortsvereine gegliedert sein.

K. Schmidt beschrieb den Gesamtverein als „(...) konzernähnliche Gruppe, die jedoch durch die Besonderheit gekennzeichnet ist, daß nicht von der Spitze her mitgliederschaftliche Rechte in den untergeordneten Teil-Körperschaften unterer Stufe ausgeübt werden, sondern diese ganz umgekehrt der Spitze als unmittelbare oder mittelbare Mitglieder verbunden sind. Gleichwohl können die nachgeordneten Teilvereine als Organe in Abhängigkeit von dem Vereinsverband stehen. Gerade dies kann aber die Unterscheidung zwischen einem Vereinsverband und der Gliederung in unselbständige nachgeordnete Organisa-

tionseinheiten – in grundsätzlicher Hinsicht vollkommen gegensätzliche Organisationsformen – schwierig machen.³

Das **Tätigkeitsgebiet** solcher Organisationen erstreckt sich i. d. R. auf Landes- oder Bundesebene. Beim Gesamtverein ist die Mitgliederzahl meist sehr groß. Vereinsverbände haben oft nur wenige Anschlußkörperschaften, diese aber umso mehr Einzelmitglieder. Solche Verbände haben regelmäßig eine bedeutende Stellung im sportlichen, wirtschaftlichen, sozialen, gesellschaftlichen und auch im politischen Bereich inne. Diese Verbände dürfen ihrem Namen die Zusätze „bundes“, „landes“, „deutsch“, „gesamt“ usw. einfügen.

2. Beispiele

Typisches **Beispiel für einen Vereinsverband** ist der Deutsche Fußballbund (DFB): Im Jahr 2019 waren in fünf Regionalverbänden mit 21 Landesverbänden 24.544 (2018: 25.324) Vereine mit insgesamt 7.131.936 Mitgliedern (2018: 7.043.964) organisiert.⁴

Beispiel für einen Gesamtverein ist die Deutsche Lebens-Rettungs-Gesellschaft (DLRG) mit der DLRG e.V. (Bundesverband), 18 Landesverbänden, ca. 200 Kreis- bzw. Bezirksverbänden und ca. 2.200 örtlichen Gliederungen als e.V. oder neV⁵ und gut 575.000 Mitgliedern.

* Der Autor ist Wirtschaftsanwalt, LL.M. (Internationales Wirtschaftsrecht, Universität Zürich) und als niedergelassener europäischer Rechtsanwalt in Zürich und in Vaduz zugelassen. Er war bis 2017 Justitiar im Präsidium der DLRG und ist seitdem Bundesbeauftragter Vereinsrecht der DLRG.

1 Eine Langfassung erscheint demnächst in der nPoR 2020, 185. Grundlegend zum Gesamtverein etwa MüKo/Leuschner, BGB, 8. Aufl. 2018, Vor § 21 BGB, Rn. 140 ff.; ders., Das Konzernrecht des Vereins (2011), S. 14 ff.; König, Verein im Verein (Diss. 1992); Schaible, Der Gesamtverein und seine vereinsmäßig organisierten Untergliederungen (Diss. 1992); Steinbeck, Vereinsautonomie und Dritteinfluß (dies bereits in MüHb. GesR, 3. Aufl. 2009).

2 Reichert/Wagner, Kap. 2 Rn. 5563 ff. Sauter/Schweyer/Waldner, Rn. 328; Wagner, Verein und Verband, 1. Aufl. 2018, Rn. 511 ff.; § 9 DLRG-Satzung.

3 K. Schmidt in FS Reuter zum 70. Geburtstag (2010), S. 345 ff. 359 ff. mit Verweis auf König, Verein im Verein (1992), S. 88, 214.

4 Wagner, Verein und Verband, Rn. 465. Quelle DFB: <https://www.dfb.de/verbandsstruktur/mitglieder>; Quelle DLRG: intern.

5 Der Verfasser ist seit über 30 Jahren einer der Justitiare in der DLRG und gehörte 15 Jahre dem Präsidium der DLRG e.V. an; er ist seit 2017 Bundesbeauftragter Vereinsrecht der DLRG.

II. Der Gesamtverein

1. Beispiel DLRG

Die DLRG ist als Gesamtverein seit ihrer Gründung im Jahr 1913 – jahrzehntelang wenig geordnet und wenig geplant – gewachsen. Nach §§ 4 und 5 der DLRG-Satzung übt das Mitglied seine Rechte in der örtlichen Gliederung aus, über den Beitritt entscheidet die örtliche Gliederung. Ausschließlich die örtlichen Gliederungen verwalten die Mitgliederdaten; eine zentrale Mitgliederverwaltung existiert nicht. Gegenüber den übergeordneten Gliederungen wird das Mitglied bereits auf der Ebene der Bezirke (Landkreise) ausschließlich durch Delegierte vertreten. Beiträge werden ausschließlich an die örtliche Gliederung gezahlt und Anteile davon an Bezirks-, Landes- und Bundesebene weitergegeben.

2. Entstehung und Zugehörigkeit

In den wenigsten Fällen entsteht ein Gesamtverein auf dem Reißbrett. Vielmehr sind die meisten Vereinsverbände, die sich als Gesamtvereine qualifizieren, historisch gewachsen. Zentral ist allerdings die **Satzungsregelung im Hauptverein**, die die Dezentralisierung regelt. Hierzu gehört auch das Recht, den **Namen des Gesamtvereins** zu führen, dies in der Regel beschränkt auf die **Zugehörigkeit zur Gesamtorganisation**.⁶ Er muß sich dem Gesamtverein anlehnen, also bspw. deutlich machen, daß es sich bei dem Zweigverein um eine „Gruppe im DLRG-Bezirk“ handelt.

3. Die Verbandsstruktur

Vereine mit großen Mitgliederzahlen sind häufig in **Untergliederungen**, wie **Bezirks- und Ortsorganisationen**, gegliedert, so z. B. Parteien wie die CSU e.V. oder die DLRG als größte Wasserrettungsorganisation der Welt.⁷ Handelt es sich dabei um einen nicht rechtsfähigen Verein, so kann sich die Frage stellen, ob die Untergliederungen unselbständige Teilorganisationen des Vereins oder selbständige nichteingetragene Vereine (neV) sind.⁸ Die gesetzliche Regelung in §§ 21 ff. BGB läßt beide Möglichkeiten offen.

Der Gesamtverein hat also per Satzung Untergliederungen, die ihrerseits als eingetragene oder nichteingetragene Vereine organisiert sind. Diese sog. **Zweigvereine** sind keine Organe⁹ und in der Regel keine Mitglieder des Gesamtvereins. Durch die Verfassung des Hauptvereins ist diesen selbstverantwortlichen Rechtssubjekten ein Teil der Aufgaben des Gesamtvereins räumlich oder sachlich übertragen.

Dementsprechend scheidet eine **Haftung des Gesamtvereins** für das Handeln des Zweigvereins in seinem Wirkungsbereich aus – hier beginnt das Problem der **Compliance**.¹⁰ Für deliktische Handlungen ihrer Organmitglieder und Verrichtungsgehilfen im Rahmen ihres Wirkungsbereichs haftet ausschließlich die selbständige Untergliederung.

Obwohl die Untergliederung in der Satzung des Gesamtvereins verankert ist, ist ihre Leitung nicht zugleich besonderer Vertreter des Hauptvereins im Sinne der §§ 30 und 31 BGB.¹¹ Zuzustimmen ist der Notwendigkeit der Implementierung einer Compliance-Organisation bei einem Gesamtverein mit einem entsprechenden Gefahrenpotential (bspw. hohen Umsätzen), nicht aber aufgrund der bloßen Größe.¹²

Auch steuerlich bestehen die Untergliederungen meist als selbständige, **eigene Steuersubjekte**.¹³ Nr. 2 AEAO zu § 51 AO regelt, daß regionale Untergliederungen von Großvereinen als nicht rechtsfähige Vereine selbständige Steuersubjekte sind, wenn sie über eigene satzungsmäßige Organe verfügen und über diese nach außen im eigenen Namen auftreten sowie eine eigene Kassenführung haben. Sie können nur dann als gemeinnützig behandelt werden, wenn sie über eine eigene, den Gemeinnützigkeitsrechtlichen Anforderungen entsprechende Satzung verfügen. Als **regionale Untergliederungen** werden Landes-, Bezirks- oder Ortsverbände von Vereinen angesehen. Diese sind als selbständige, nichtrechtsfähige Körperschaften eigenständig steuerpflichtig, wenn sie eigene Organe und Kassenführung haben. Bei Vorliegen einer eigenen Satzung können sie steuerliche Vergünstigungen in Anspruch nehmen. Bei einer eigenständigen Untergliederung ist es nicht erforderlich, daß die Untergliederung eine eigene Satzung hat. Vielmehr reicht es aus, wenn Zweck, Aufgabe und Organisation der Untergliederung sich aus der Satzung des Hauptvereins ergeben.

In **Vereinsform** besteht der Gesamtverein nicht nur in seiner obersten Vereinigungsform, sondern i. d. R. auch in der Mittelstufe, etwa auf Landes- und/oder Bezirks- oder Kreisebene. Seltener auf Kreisebene, aber z. T. auf Ortsebene bestehen vereinzelt Untergliederungen als sog. „Stützpunkte“, welche nur Verwaltungsstellen immer des Oberverbands, z. T. aber auch der Mittelstufen sind. Dies sind dann nicht per se Zweigvereine wie die Vereinigungen auf Landes-, Bezirks- oder Kreisebene, sondern **unselbständige Gliederungen**. Die Satzung kann anderes vorsehen.

6 Reichert/Wagner, Kap. 2 Rn. 5568; vgl. BGH 10.11.1972 – I ZR 60/71, GRUR 1973, 371, 373: „Gesamtverband“; BGH 26.01.1984 – I ZR 227/81, GRUR 1984, 457, 460.

7 MüKo/Leuschner, Vor § 21 BGB, Rn. 140; Wagner, Verein und Verband, Rn. 511 ff.

8 Zur Verwendung des Begriffs des nichteingetragenen Vereins (statt bisher „nichtrechtsfähiger Verein“) s. bereits Wagner, NZG 2015, 1377, 1378.

9 Eine Untergliederung des Gesamtvereins ist kein Organ, so ausdrücklich BGH 02.07.2007 – II ZR 111/05, NJW 2008, 61.

10 Wagner, Verein und Verband, Rn. 122.

11 MüKo/Leuschner, BGB, 8. Aufl. 2018, Vor § 21, Rn. 138, 161.

12 Anders etwa MüKo/Leuschner, 8. Aufl. 2018, § 27, Rn. 44.

13 Alvermann in Wagner, Verein und Verband, Rn. 602, 605.

4. Innenansicht: Gestufte Mehrfachmitgliedschaft

a) Grundsatz

Im Unterschied zu den Vereinsverbänden sind die Mitglieder der in Vereinsform bestehenden Untergliederungen im Regelfall auch Mitglieder des Gesamtvereins. Der Verbandsaufbau führt zu **gestuften Mitgliedschaften oder Mehrfachmitgliedschaften**.¹⁴ Eine Besonderheit besteht in der Innenorganisation von Gesamtvereinen wie der DLRG bezüglich der Bestimmung der sog. **mitgliederführenden Gliederung**: Die Satzungsbestimmung „das Mitglied übt seine Rechte in der örtlichen Gliederung aus“ (zusammen mit der Bestimmung, daß der Vorstand der örtlichen Gliederung über die Aufnahme des Mitglieds zu entscheiden hat) führte in der Praxis dazu, daß Name und persönliche Angaben des Mitglieds nur der örtlichen Gliederung bekannt ist, da es in der DLRG (gewollt) keine zentrale Mitgliederverwaltung gibt. Den übergeordneten Gliederungen wird (auch zu Zwecken der Berechnung der abzuführenden Beitragsanteile) lediglich die Gesamtzahl der Mitglieder und deren Altersstruktur gemeldet.

b) Vor- und Nachteile

Dieses Organisationsprinzip eröffnet wiederum eine Vielzahl praktischer Probleme, vermeidet aber auch einige, vor allem im Zeitalter verschärfter Datenschutzbestimmungen. Eines der praktischen Probleme, das hierdurch entsteht ist der schlecht mögliche Abgleich von Mitgliederdaten hinsichtlich ausgeschlossener oder einfach ausgetretener Mitglieder, die in einer anderen Gliederung wieder aufgenommen werden, ohne daß die erstere Gliederung dies jemals erfährt.

Der Anspruch auf Herausgabe der Mitgliederlisten, etwa zur Einberufung durch eine Minderheit richtet sich insoweit immer nur gegen die mitgliederführende Gliederung, nicht gegen Übergliederungen. Insoweit ein kleiner Vorteil.

c) Sonderrechte

Im Gesamtverein können die Mitglieder eines bestimmten Zweigvereins Sonderrechte im Hauptverein erhalten. Dagegen können im Vereinsverband **Sonderrechte** nur für **Mitgliedsvereine** begründet werden. Die Mitglieder der Mitgliedsvereine können nur Begünstigte sein, weil Satzungsregelungen zugunsten Dritter analog § 328 BGB von der Mitgliederversammlung des Dachvereins als einem Innenorgan nicht geschaffen werden können.¹⁵

Bezüglich Sonderrechten für Mitglieder hat unlängst das *OLG Saarbrücken* entschieden: Ist nichts Gegenteiliges geregelt, so kann durch die Verleihung der Ehrenpräsidentschaft oder -mitgliedschaft (vielleicht auch unbeabsichtigt) ein unentziehbares Sonderrecht gem. § 35 BGB begründet werden. Dies kann während der Zeit der Mitgliedschaft nicht mehr grundlos (mit wichtigen Gründen sehr wohl!) entzogen werden und ist deshalb ein unwiderrufliches Sonderrecht nach § 35 BGB.¹⁶

III. Compliance

1. Organisation

Besonders anspruchsvoll ist die **Compliance in Gesamtvereinen oder Vereinsverbänden**: Wie wird Compliance zwischen Haupt- und Zweigverein sichergestellt? Grundsätzlich richtet sich der Umfang der Aufsichtspflicht nach dem „Maß ausgeübter Leitung“. Die formell fehlende organschaftliche Mitgliedschaft der Compliance-Verpflichteten entbindet nicht von der Compliance-Verpflichtung; die mittelbaren Pflichten, Schäden abzuwenden, bleiben unberührt.

Das *OLG München* hat im Zusammenhang mit der Anwendbarkeit des § 130 OWiG auf Konzernsachverhalte entschieden, eine Haftung des übergeordneten Unternehmens ergebe sich nur dann, wenn sich negativ auswirkende Weisungen Einfluß gerade auf das rechtswidrige Verhalten nähmen.¹⁷ Der Einfluß müsse gegeben sein und „dadurch“ die Gefahr von Rechtsverletzungen begründet werden. Wenn die Obergesellschaft auf das Handeln der Untergesellschaft **aktiv Einfluß** nimmt und ihr dazu konkrete Weisungen erteilt, haftet sie auch. Wenn und soweit diese Weisungen die Gefahr der Verletzung unternehmensbezogener Pflichten begründen, besteht in diesem Umfang eine Aufsichtspflicht der Obergesellschaft. Es kommt also immer auf den Einzelfall an und vor allem auf die Frage, wie die tatsächliche Einflußnahme ausgestaltet ist. Werden Weisungen nicht erteilt, sondern kann die Untergesellschaft frei entscheiden, dann besteht weder eine Aufsichts- noch eine Interventionspflicht der Obergesellschaft.

Die DLRG hat sich die **Möglichkeit**, ihren Einfluß von oben nach unten auszudehnen, in der Satzung vorbehalten. § 10 Abs. 4 der Satzung lautet: „(1) Jede Gliederungsebene ist berechtigt, nachgeordnete Gliederungen regelmäßig zu beraten und zu überprüfen. ²Sie kann dazu in deren Arbeit und Unterlagen Einsicht nehmen, sich Abschriften und Kopien fertigen und, falls gegen gesetzliche Vorschriften, diese Satzung, Beschlüsse der Gremien und/oder Richtlinien und Ordnungen der DLRG verstoßen wird, Hilfestellung geben und/oder Weisungen zu deren Einhaltung erteilen. ³Werden Weisungen nicht beachtet, können die angewiesenen

14 *Reichert/Wagner*, Rn. 1184, 5197, 5343, 5675 ff. Vgl. *BVerfG* 05.02.1991 – 2 BvR 263/86, *BVerfGE* 83, 341, *NJW* 1991, 2623; *BGH* 24.10.1988 – II ZR 311/87, *BGHZ* 105, 306, 312, *NJW* 1989, 1724; zur Abgrenzung von Zweigvereinen und unselbstständigen Untergliederungen im Hinblick auf etwaige Doppelmitgliedschaften siehe auch *OLG Frankfurt* 27.02.2014 – 15 U 94/13, *MDR* 2014, 1041.

15 *MüKo/Leuschner*, § 35 Rn. 8 m.w.N.; *Wagner*, Verein und Verband, Rn. 486 f.

16 *Stöber/Otto*, Rn. 214; *OLG Saarbrücken* 20.08.2019 – 5 W 43/19, *NZG* 2019, 1306.

17 *Wagner*, Verein und Verband, Rn. 122; *OLG München* 23.09.2014 – 3 Ws 599/14 und 3 Ws 600/14, *BB* 2015, 2004. Hierzu bereits *BGH* 08.07.1980 – VI ZR 158/78, *NJW* 1980, 2810 (Fiktionshaftung für mangelhafte Organisation); Spezialliteratur *Pischel/Kopp*, Compliance für Wirtschaftsverbände, 2017, S. 19, 127 ff.

Maßnahmen vom Anweisenden auf Kosten des Angewiesenen veranlaßt und durchgeführt werden.“

2. Vorstandskontrolle

Die **Vorstandskontrolle**¹⁸ ist im Vereinsrecht im Grundsatz der Mitgliederversammlung zugewiesen. Bei großen Vereinsverbänden und Gesamtvereinen mit komplexen Gesellschaftsstrukturen kann die Mitgliederversammlung diese Aufgabe jedoch in aller Regel nicht vollständig ausfüllen. Weder verfügt sie dafür über die erforderlichen sachlichen, zeitlichen und personellen Ressourcen, noch erscheint es zweckmäßig, die nur relativ selten tagende Versammlung mit Einzelfragen zur Geschäftsleitung zu belasten.

Das praktische Problem der „**Kontrolle**“ **des Vorstands des Zweigvereins durch den Hauptverein** wird in der DLRG durch Vorlagepflichten (wenn auch manchmal unzureichend) gelöst: Zum einen hat der Vorstand des Zweigvereins die übergeordnete Gliederung zur Mitgliederversammlung einzuladen; deren Vorstandsmitglieder haben dort uneingeschränktes Teilnahme- und Rederecht, freilich kein Antragsrecht. Die Zweigvereine sind darüber hinaus verpflichtet, der Übergliederung ihre Jahresberichte und Jahresabschlüsse und Prüfberichte nach bestimmten zeitlichen Vorgaben zukommen zu lassen, darüber hinaus spezifische Berichte, etwa über Mitgliederdaten und Einsatz- und Ausbildungszahlen. Hier bleibt das Problem der Einforderung dieser Dokumente, deren Auswertung und die Sanktionierung im Fall unzureichender Vorlage.

IV. Details im Verband

1. Herausgabepflicht

Das *OLG München*¹⁹ hat noch einmal bestätigt: Ein **pauschales Recht auf Geheimhaltung** der Mitgliedschaft in einem Verein auch im Verhältnis zu den anderen Vereinsmitgliedern besteht nicht. Soweit die Vereinsmitglieder davor geschützt sein wollen, von anderen Vereinsmitgliedern angeschrieben zu werden, begründet dies allein ebenfalls kein schutzwürdiges Geheimhaltungsinteresse. Insoweit steht es jedem Mitglied frei, Informations- oder Einladungsschreiben ungelesen wegzuwerfen. Dem **Anspruch auf Aushängung einer Liste mit Namen und Anschriften der Vereinsmitglieder** (etwa zur Geltendmachung von Minderheitenrechten) kann es entgegenstehen, wenn die Mitgliederlisten jeweils bei den Gebietsgliederungen bzw. bei den Ortsgruppen (wie bspw. in der DLRG der Fall) geführt werden und die übergeordnete Gliederung den mitgliederführenden Gliederungen keine diesbezüglichen Weisungen erteilen und Auskünfte verlangen kann. Ebenso steht es dem Anspruch entgegen, wenn dies einen unzumutbaren finanziellen oder zeitlichen Aufwand verursachen würde.²⁰

2. Datenschutz

Datenschutzrechtliche Bedenken stehen der Auskunft bzw. Herausgabe jedoch nicht entgegen. Die Datenübermittlung ist nach § 28 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 BDSG „für die Erfüllung eigener Geschäftszwecke“ gestattet, wenn sie für die Durchführung eines rechtsgeschäftlichen oder rechtsgeschäftsähnlichen Schuldverhältnisses mit dem Betroffenen erforderlich ist. Dabei ist der Grundsatz der Erforderlichkeit nicht im Sinne einer absolut zwingenden Notwendigkeit zu verstehen; vielmehr geht es um ein bei vernünftiger Betrachtung Angewiesensein auf das in Frage stehende Mittel.²¹ Die Übermittlung von Namen und Anschriften der anderen Vereinsmitglieder dient (im entschiedenen Fall) dazu, dem Kläger zu ermöglichen, das sich aus seiner Mitgliedschaft ergebende Recht auf Mitwirkung an der Willensbildung im Verein wirkungsvoll ausüben zu können. Damit ist die Datenübermittlung nach § 28 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 BDSG zulässig, ohne daß es auf eine Einverständniserklärung der Mitglieder ankommt. Auch nach Art. 6 Abs. 1 lit b) DSGVO ist die Verarbeitung und damit auch die Weitergabe von Daten rechtmäßig, wenn sie für die Erfüllung eines Vertrages, deren Vertragspartei die betroffene Person ist, erforderlich sind.²²

3. Delegiertenversammlung

Die Mitgliederversammlung kann durch eine **Delegiertenversammlung** (auch Vertreterversammlung genannt) ersetzt werden, muß es aber nicht. Die Satzung muß dann die Aufgaben der Mitgliederversammlung der Delegiertenversammlung **übertragen** und klar festlegen, wie sich diese **zusammensetzt**, wie die Delegierten bestimmt werden und wie lange deren Amt andauert.²³ Die Zahl der Delegierten kann nominal festgelegt werden oder muß wenigstens bestimmbar sein. Auch in diesem Fall hat die **Satzung** Bestimmungen über die Voraussetzungen zu treffen, unter denen die Versammlung zu berufen ist, außerdem über die Form der Einberufung sowie über die Beurkundung der Beschlüsse, § 58 Nr. 4 BGB. Die absolute Mindestgröße ist

¹⁸ *Wagner*, Verein und Verband, Rn. 123. Spezialliteratur: *Segna*, Vorstandskontrolle in Großvereinen, 2002.

¹⁹ *OLG München* 24.03.2016 – 23 U 3886/15, npoR 2016, 213. Hierzu *Wagner*, steueranwaltsmagazin 2019, 147.

²⁰ Was in dem entschiedenen Fall des *OLG München* 24.03.2016 – 23 U 3886/15, juris gerade nicht der Fall war; hierzu *Wagner*, Verein und Verband, Rn. 155.

²¹ Verweis auf *Gola/Schomerus*, BDSG, 11. Aufl., § 28 Rz. 15.

²² Verweis auf *BGH* 21.06.2010 – II ZR 219/09, NZG 2010, 1430, 1431; *BGH* 23.04.2013 – II ZR 161/11, NZG 2013, 789, 792. *OLG München* 16.01.2019 – 7 U 342/18, NZG 2019, 540.

²³ *Wagner*, Verein und Verband, Rn. 309; Zur Amtsdauer und zu Übergangsbestimmungen s. *Sauter/Schweyer/Waldner*, Rn. 219 m.w.N. *OLG Dresden* 14.09.2016 – 17 W 877/16 (Auswirkungen fehlerhafter Delegiertenwahl auf Beschlüsse einer Delegiertenversammlung), Anm. *Klages*, ZStV 2018, 64.

immer wieder Anlaß für Diskussionen, die unter dem Stichwort **Mediatisierung des Mitgliedereinflusses in Großvereinen** geführt werden.²⁴ Bei Zentralverbänden/Gesamtvereinen legen diese in ihrer Satzung die Zahl der Delegierten der einzelnen Verbandsstufen (Orts-, Kreis-, Landes- und Bundesverband) fest. Diese Zahl kann bspw. danach berechnet werden, für wie viele Mitglieder am 31.12. des Jahres vor dem Wahltag Beiträge abgeführt worden sind. Je nach der Stärke der jeweiligen Untergliederung wird die Zahl der Delegierten festgelegt. Die Veränderung des Mitgliederbestandes vom 31.12. bis zum Wahltag muß in Kauf genommen werden.²⁵

4. Untergliederungen

Im **BGH-Urteil vom 19.03.1984 (DLRG Stadthagen)**²⁶ heißt es u. a.: „Das Berufungsgericht fordert zusätzlich, daß sich Verfassung und Organisation aus einer von der Beklagten selbst beschlossenen Satzung ergeben anstatt – wie im vorliegenden Falle – aus der des Landesverbandes. Dagegen wendet sich die Revision mit Recht. Für die Selbständigkeit einer Ortsgruppe ist allein entscheidend, daß sie auf Dauer nach außen Aufgaben im eigenen Namen durch eine eigene, dafür handlungsfähige Organisation wahrnimmt. Nicht erforderlich ist, daß Zweck und Organisation der Untergliederung in einer von dieser beschlossenen Satzung festgelegt sind; sie können sich auch aus der Satzung des Hauptvereins ergeben. Dieser schreibt seinen Ortsgruppen regelmäßig vor, daß deren Satzungen nicht im Widerspruch zu seiner stehen dürfen oder ihr sogar entsprechen müssen. Derartige, die **Satzungsbefugnis der Untergliederung einschränkende Regelungen in der Satzung des Hauptvereins** sind im **Interesse einer einheitlichen Organisation** und zur Erreichung des vom Verein und seinen Gliedern gemeinsam verfolgten Zwecks erforderlich. Sie allein ergeben nichts für die Frage, ob die Untergliederung auch selbständig handelt (...). Die Antwort darauf hängt vom Inhalt der Satzung und nicht davon ab, wer sie beschlossen hat. Auch der Hauptverein kann seinen Untergliederungen eine Verfassung geben (...) oder in seiner eigenen Satzung – wie im vorliegenden Falle – bestimmen, daß sie auch für die Untergliederungen verbindlich sei (...).“

Konsequent daher auch das *LG Marburg*:²⁷ „Bei Zweigvereinen, bei denen die Mitglieder sowohl dem Gesamtverein als auch dem örtlichen Verein angehören, sind **satzungsmäßige Beschränkungen des Selbstverwaltungsrechts der Zweigvereine zugunsten des Gesamtvereins** jedoch nicht nur üblich, sondern grundsätzlich auch nicht zu beanstanden. Von der Mitgliederversammlung eines Zweigvereins beschlossene Satzungsänderungen hinsichtlich des Rechts zur Namensgebung oder des Vereinsaustritts sind daher nichtig, wenn der Beschluß unter Verstoß gegen die Satzungsbestimmungen des Hauptvereins ergangen ist.“

V. Durchsetzung der Regelungen (Vereinsstrafgewalt)

1. Allgemeines

a) Festlegung von Vereinsstrafen

Auch der Gesamtverein kann für den Fall der Verletzung von Pflichten des Mitglieds oder zu deren Durchsetzung **Vereinsstrafen** vorsehen; er kann **Vereinsgerichte**²⁸ zur entsprechenden Feststellung einsetzen. In der DLRG ist die Bildung von Schiedsgerichten in § 38 ff. der Satzung vorgesehen, der Ausschluß eines Mitglieds ist einem solchen vorbehalten, § 7 Abs. 4 DLRG-Satzung.

Die Androhung von Vereinsstrafen dient dem Zweck, die Einhaltung der mitgliedschaftlichen Pflichten zu sichern. Die Vereinsstrafe kann sich ggf. wie eine Disziplinarstrafe an die Verhängung einer öffentlichen Strafe anschließen.²⁹ Die ordentlichen Gerichte sind bei Entscheidungen von Verbandsgerichten wegen der verfassungsrechtlich garantierten Vereinsautonomie auf eine Überprüfung der Rechtmäßigkeit der getroffenen Entscheidungen beschränkt. Sie sind bspw. gehindert, einen Sportverband zu verurteilen, Preisgelder abzuerkennen oder Disqualifikationen auszusprechen.³⁰

b) Begründung durch Beitritt oder Vertrag

Mit dem Beitritt zum Verein entsteht eine **privatautonome Bindung an die Satzung**, damit unterliegen die Mitglieder auch der **Vereinsstrafgewalt**. Eine „Bestrafung“ von Nichtmitgliedern ist unzulässig, weil sich der Verein nur wegen der Verletzung von Mitgliederpflichten eine eigene Strafgewalt zulegen kann. Die Bestrafung eines Nichtmitglieds wäre nichtig. Nutzt ein Nichtmitglied eine dem Verein gehörende **Einrichtung**, so kann die Disziplinargewalt auch gegenüber bloßen Nutzern dieser Einrichtung reichen.³¹

Fraglich ist, ob ein Nichtmitglied sich durch Vertrag der Gewalt, insbesondere der Strafgewalt eines Vereins, dem er nicht als Mitglied angehört, **unterwerfen** kann. Diese Frage hat insbesondere im Sportrecht an Bedeutung gewonnen.

24 Stöber/Otto, Rn. 767 m.w.N.; Sauter/Schweyer/Waldner, Rn. 216 ff.; kritisch MüKo/Arnold, 7. Aufl., § 32 Rn. 3 ff.

25 Reichert/Wagner, Kap. 2 Rn. 5644.

26 BGH 19.03.1984 – II ZR 168/83, BGHZ 90, 331, NJW 1984, 2223 (DLRG); OLG Saarbrücken 24.02.2016 – 5 W 6/16, ZStV 2017, 22 (VdK).

27 LG Marburg 18.03.2013 – 1 O 64/12, bestätigt vom OLG Frankfurt 26.02.2014 – 15 U 94/13; hierzu Wagner, Verein und Verband, Rn. 448; Wagner, Liechtenstein-Journal 2015, 47.

28 Siehe Wagner, Verein und Verband, Rn. 51, 534 ff. Spezialliteratur: Haas/Neumayer, Die Tätigkeit von Vereinsgerichten – Rechtsprechung zwischen materiellem und Prozeßrecht, NZG 2017, 881. BGH 09.05.2018 – I ZB 77/17; LG Köln 28.06.2018 – 2 O 298/17, juris; Hanseatisches OLG 02.11.2017 – 8 W 69/17, juris.

29 Stöber/Otto, Rn. 967; Habersack/Wasserbäch, AG 2016, 2 ff.

30 LG Köln 28.06.2018 – 2 O 298/17, juris mit Verweis auf BGH 23.04.2013 – II ZR 74/12, BGHZ 197, 162, NZG 2013, 713.

31 AG Düsseldorf 02.02.2016 – 11c C 24/15, juris.

So unterwerfen sich z. B. die sog. „Lizenzspieler“ und „Lizenztrainer“, die an den vom DFB veranstalteten Bundesligaspielen teilnehmen wollen, in einem besonderen sog. „Lizenzvertrag“ der Vereinsgerichtsbarkeit des DFB, ohne dessen Mitglieder zu sein. Die Zulässigkeit einer solchen **Unterwerfung eines Nichtmitgliedes** unter die Vereinsgewalt wird mit dem Hinweis auf die **Vertragsfreiheit** (§ 305 BGB) und die Möglichkeit, einer Vertragspartei die Gestaltung der Leistung zu überlassen, gerechtfertigt.³²

c) Beendigung durch Austritt

Mit Beendigung der Mitgliedschaft endet daher auch die Ordnungsstrafgewalt des Gesamtvereins; hier sind jedoch Regelungen empfehlenswert, damit das Mitglied sich nicht durch **Austritt einem Verfahren entziehen** kann.³³ Ob dies überhaupt der Fall sein kann oder ob Nachwirkungen für ausgeschiedene Mitglieder zu bejahen sind, ist streitig. Für Vorgänge, die sich während der Mitgliedschaft zugetragen haben, sollte die Satzung und damit auch die Vereinsstrafgewalt weiterhin Gültigkeit haben, so daß sich das Mitglied eben nicht wirksam einem Verfahren durch Austritt entziehen kann.

2. Wirkung

a) Eigene Mitglieder

Mit dem Beitritt zu einem eingetragenen oder nicht eingetragenen (Einzel-)Verein, der als Mitgliedsverein einem Verband (Hauptverein) angehört, wird nur die **Mitgliedschaft bei dem verbandsangehörigen selbständigen Verein** erworben. Für den Beigetretenen ist dann nur die Satzung seines Vereins bindend; er ist somit auch nur der Ordnungsstrafgewalt des selbständigen (verbandsangehörigen) Vereins unterworfen, bei dem er Mitglied geworden ist. Seiner Ordnungsstrafgewalt kann der selbständige (rechtsfähige oder nicht rechtsfähige) verbandsangehörige Mitgliedsverein als Pflichtverletzung seiner Mitglieder auch verbandsschädigendes Verhalten unterworfen haben. Mit dem Verhältnis des Verbandes als Hauptverein zu den einzelnen Mitgliedsvereinen kann der Verband bei satzungsmäßiger Grundlage zudem den Mitgliedsverein anhalten, daß er ein Vereinsmitglied, das nicht Einzelmitglied des Verbandes ist, bestrafe oder ausschließe. Da dies im Allgemeinen unpraktikabel ist, wird die Vereinsstrafgewalt in der Regel durch Satzungsbestimmungen auf „**höhere Gliederungsebenen konzentriert**“.³⁴

b) Vereinsverband

Der **Vereinsverband** (Hauptverein) kann die in seiner Vereinsverfassung geregelte Vereinsstrafgewalt nur über seine eigenen Mitglieder, mithin nur über seine Mitgliedsvereine (und seine etwaigen sonstigen Einzelmitglieder) ausüben, nicht auch über die nur den Mitgliedsvereinen angehörenden Einzelmitglieder. Diese würden von der Strafgewalt des Vereinsverbandes (Hauptvereins) unzulässig als Nichtmitglieder betroffen.³⁵

c) Geltung durch Vereinbarungen

Die sog. „Strafgewalt“ des Vereins erstreckt sich also ausschließlich auf **Mitglieder** und diejenigen, die wirksam die **individuelle Geltung der Vereinsstrafordnung vereinbart** haben. In dieser Weise unterstellt sich z. B. ein Sportler als dessen Nichtmitglied dem Regelwerk eines übergeordneten Verbands („Athletenvereinbarung“)³⁶, indem er sich bei einem unter dessen Hoheit stehenden Wettbewerb anmeldet oder ein Verein, der eine geschützte Lizenz des Sportverbands mit entsprechender Klausel erwirbt. Das kann auch für die Trainingsphasen (laufende Dopingkontrollen) gelten und schlüssig durch die Nutzung von Vereinseinrichtungen vereinbart werden. Bei dieser vertraglichen **Geltungsvereinbarung**, z. B. mit einem Wettkampfteilnehmer (Mitglied oder Nichtmitglied), kommt es nicht auf die Satzungsformigkeit der anerkannten Bestimmungen an, vereinsrechtliche Bedenken gegen eine **dynamische Verweisung** bestehen daher in diesem Fall nicht. Andererseits ist das vertraglich anerkannte Vereinsrecht gegenständlich auf den Bereich begrenzt, auf den es bei der jeweiligen Vereinbarung ankam.

4. Beendigung des Gesamtvereins

Kommt es zur **gewollten Beendigung der Mitgliedschaft** oder gar zum **Ausschluß eines Vereins aus einem Vereinsverband**, in dem dieser Mitglied ist oder seine Mitglieder Mitglied sind, verliert der ausgeschlossene Verein damit auch das **Recht, dessen Namen** zu führen.³⁷ Dies gilt daher auch in einem Gesamtverein, dessen Mitgliedschaftsstruktur durch eine gestufte Mehrfachmitgliedschaft geprägt ist, ohne daß die Vereine der Untergliederungen in der Obergliederung Mitglied sind.

Teilweise wird angenommen, daß die **Auflösung des Zentralverbands** auch die Auflösung aller Zweigvereine zur Folge habe, sofern sich aus der Satzung des Zweigvereins eine entsprechende Bindung an den Gesamtverein entnehmen läßt.³⁸ Nach anderer Auffassung stelle der Auflösungsbeschluß des Zentralvereins nur eine **Weisung** an die Organe und Mitglieder des Zweigvereins dar. Der zuletzt an-

32 Staudinger/Weick, § 25 Rn. 11.

33 § 10 Abs. 4 SchiedsO der DLRG; hierzu Wagner in MÜHB. GesR § 19 Rn. 19; a. A. Stöber/Otto, Rn. 268 ff., 969.

34 Stöber/Otto, Rn. 972; bspw. §§ 38 ff. DLRG-Satzung.

35 Stöber/Otto, Rn. 973.

36 Siehe hierzu das Muster unter www.dosb.de/de/service/download-center/recht-steuern.

37 Reichert/Wagner, Kap. 2 Rn. 5572; Wagner, Verein und Verband, Rn. 463 f., 472 ff.

38 Vgl. z. B. Sauter/Schweyer/Waldner Rn. 329a; Fessler/Keller S. 24. Hierzu MüKo/Leuschner, Vor § 21, Rn. 150.

geführten Auffassung ist zuzustimmen, da sie sich mit dem Wesen der **Autonomie des Zweigvereins** deckt.³⁹

Jedenfalls ist festzuhalten, daß der Gesamtverein bei **Beendigung der Verknüpfung zwischen Haupt- und Zweigverein** seitens des Hauptvereins aufgelöst werden kann oder **wenn der Hauptverein aufgelöst wird**. Keinesfalls ist die Beendigung durch Beschluß der Zweigvereine herbeizuführen. Ein „Austritt“ eines Zweigvereins ist ebensowenig anzuerkennen und bedeutet dessen Auflösung, wobei in der Regel in der Satzung vorgesehen wird, daß das Vermögen des Zweigvereins in diesem Falle an den Hauptverein auszukehren ist.

Sollte die Satzung des Zweigvereins die Bestimmung enthalten, daß mit der Auflösung des Zentralverbands auch der Zweigverein aufgelöst ist, so kann dessen Mitgliederversammlung jedenfalls die **Fortsetzung des Vereins** in aktiver Betätigungsform unter Lösung von den Bindungen zum Zentralverband (die auch noch während eines Liquidationsabschnittes bestehen) beschließen. Die Regeln über die **Zweckänderung** gem. § 33 Abs. 1 S. 2 BGB sind jedoch zu beachten, was jedenfalls bei größeren Vereinen bedeutet, daß eine weitere Existenz ausgeschlossen wird, da eine Zustimmung aller Mitglieder faktisch nicht möglich sein wird.⁴⁰

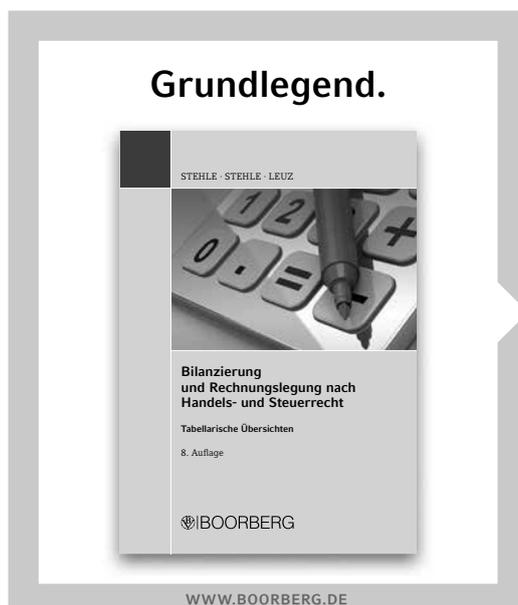
5. Fazit

Die Einflußmöglichkeiten des Hauptvereins auf den Zweigverein im Gesamtverein ist wahrscheinlich nicht höher als im Dachverband, da Sportverbände meist mit Wettkampf-Reglementen verbunden sind.⁴¹ Das Organisationmodell „Gesamtverein“ mag zwar nicht in allen Einzelheiten effizient und modern sein und entspricht nicht dem Idealmodell eines auf dem Reißbrett geplanten Vereins oder Verbandes im 21. Jahrhundert. Sein großer Vorteil ist jedoch die Flexibilität in den Grundausrichtungen (mehr oder weniger Freiheit/Individualismus vs. Einfluß/Kontrolle des Hauptvereins?) auf der Basis eines mitgliederstarken Vereins mit einer Unzahl von selbständigen Untergliederungen. Für einen über 100 Jahre alten Verband, der täglich Tradition und Moderne verknüpfen muß, eine nahezu perfekte Organisationsform, da sie den Interessen der (ausschließlich ehrenamtlich tätigen) Mitglieder sehr entgegenkommt. Dies verlangt interne Führung durch Herstellung eines Grundkonsens.

39 A.A. Müko/Leuschner, Vor § 21, Rn. 150, der die Autonomie des Zweigvereins ablehnt.

40 Siehe hierzu Wagner, Verein und Verband, Rn. 102 ff., 500.

41 So aber die Behauptung bei MüKo/Leuschner, § 27 Rn. 48.



Bilanzierung und Rechnungslegung nach Handels- und Steuerrecht

in tabellarischen Übersichten

von Professor Dr. Heinz Stehle, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Dr. Anselm Stehle, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, und Dipl. oec. Norbert Leuz, Steuerberater

2018, 8. Auflage, 152 Seiten, € 40,-

ISBN 978-3-415-06168-2

Die Broschüre bietet die einzige Gesamtübersicht der einzelnen Anforderungen an Kapitalgesellschaften hinsichtlich Bilanzierung und Rechnungslegung in fünf vergleichenden Tabellen.

Die 8. Auflage erforderte eine detaillierte Überarbeitung des Buchs. Besonders zu erwähnen sind das Kleinstkapitalgesellschaften-Bilanzrechtsänderungsgesetz, das Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz, die sich stetig verändernden IFRS sowie die Aktienrechtsnovelle 2016. Auch auf die vielen steuerlichen Änderungen, z.B. durch das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens vom 18.7.2016, ist hinzuweisen.

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

SZ0219



Vereinspraxis optimal gestalten.

WWW.BOORBERG.DE

Verein und Verband Praktikerhandbuch

von Jürgen Wagner LL.M., Rechtsanwalt,
Fachanwalt für Handels- und Gesellschafts-
recht, Konstanz/Zürich/Vaduz

2018, 724 Seiten, € 98,-

ISBN 978-3-415-06224-5



Leseprobe unter
www.boorberg.de/9783415062245

Wie kein anderes berücksichtigt das Werk die Gestaltungsanforderungen der Vereinspraxis, wobei ein Schwerpunkt auf zivilrechtlichen Fragestellungen und Problemen liegt. Die steuerlichen Konsequenzen sind präzise und praxisnah aufbereitet.

Zahlreiche praktische Beispiele und Lösungen, Tipps und Empfehlungen machen die Thematik transparent. Trotzdem erfüllt das Werk wissenschaftliche Anforderungen. Die Themen sind knapp und auch für Nichtjuristen nachvollziehbar aufbereitet.

Das Praktikerhandbuch umfasst z.B. die Gebiete

- Vereinsschiedsgerichte,
- Sportverbände,
- Vereinskonzernrecht,
- Corporate Compliance und
- Organisationsrecht.

»... ein gelungenes Nachschlagewerk ..., um sich einen ersten Überblick über die geltende Rechtslage und aktuelle Rechtsprechung im Vereins- und Vereinssteuerrecht zu verschaffen.«

*RA Dr. Bernd Fluck, Lutz | Abel Rechtsanwalts GmbH,
München, in npoR 5/2018*

 BOORBERG

Herstellungsbeginn nach § 6b Abs. 3 EStG

Orientierungssatz: Der Herstellungsbeginn i. S. des § 6b Abs. 3 Satz 3 EStG ist anzunehmen, wenn das Investitionsvorhaben „ins Werk gesetzt“ wird. Dies kann vor den eigentlichen Bauarbeiten liegen.

Entscheidung: BFH, Urteil vom 09.07.2019, X R 7/17

I. Sachverhalt

Die Beteiligten stritten um die Rechtsfrage, welche Anforderungen an den Herstellungsbeginn nach § 6b Abs. 3 EStG zu stellen sind.

Der Kläger und Revisionskläger ermittelte seine gewerblichen Einkünfte durch Betriebsvermögensvergleich. In seiner Bilanz für sein (abweichendes) Wirtschaftsjahr 2005 (01.07.–30.06) bildete der Kläger eine Rücklage nach § 6b Abs. 3 EStG. Im Bilanzbericht zum 30.06.2009 erläuterte der Kläger, daß mit der Investition, die auf die Rücklage zu übertragen sei, im Wirtschaftsjahr 2008/2009 begonnen worden sei. Aus diesem Grunde löste der Kläger die § 6b-Rücklage zum 30.06.2009 nicht auf, sondern behielt sie in Höhe des ursprünglichen Betrags bei.

Die Rücklage übertrug der Kläger auf ein in einem späteren Jahr fertiggestelltes Betriebsgebäude. Hierfür beauftragte der Kläger im Mai 2009 einen Architekten mit der Planung des Vorhabens. Den Bauantrag reichte der Kläger im Juni 2010 bei der Baubehörde ein. Der Architekt stellte am 20.07.2010 insgesamt 192 Arbeitsstunden für die Zeit vom 19.05.2009 bis zum 30.06.2010 in Rechnung. Davon betrafen 66,5 Stunden die Vor- und Entwurfsplanung in der Zeit bis zum 30.06.2009.

Im Zuge einer bei dem Kläger durchgeführten Außenprüfung löste das Finanzamt die Rücklage nach § 6b Abs. 3 EStG gewinnerhöhend auf, da es annahm, die Reinvestitionsfrist sei abgelaufen und eine Verlängerung mangels Herstellungsbeginn vor Ablauf der vierjährigen Frist habe nicht stattgefunden. Einen Gewinnzuschlag nach § 6b Abs. 7 EStG nahm das Finanzamt ebenfalls vor.

Der Kläger ist der Ansicht, daß die Voraussetzungen des § 6b Abs. 3 Satz 3 EStG erfüllt seien, da er den Architekten bereits im Frühjahr 2009 mit der Planung des Gebäudes beauftragt habe. Die Vor- und Entwurfsplanung sei bis zum 30.06.2009 abgeschlossen gewesen. Im Übrigen sei die Höhe des Gewinnzuschlags (§ 6b Abs. 7 EStG) von 6% p. a. schon in den maßgeblichen Jahren 2005 bis 2009 verfassungswidrig gewesen.

Einspruch und Klage blieben ebenso wie die anschließend vom Kläger erhobene Revision erfolglos.

II. Entscheidungsgründe

Die Revision des Klägers ist unbegründet und daher nach § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen.

Der Senat folgt der Ansicht der Vorinstanz, daß die gebildete Reinvestitionsrücklage nach Ablauf des vierjährigen Investitionszeitraumes des § 6b Abs. 3 Satz 2 EStG aufzulösen war. Der Kläger hat zu diesem Zeitpunkt noch nicht mit der Herstellung des neuen Gebäudes begonnen, sodaß eine Verlängerung des Investitionszeitraumes auf sechs Jahre nicht zum Tragen kommt.

Durch § 6b EStG sind Gewinne, die der Steuerpflichtige bei der Veräußerung bestimmter Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens realisiert hat, nicht der Besteuerung im Wirtschaftsjahr der Veräußerung ausgesetzt. Vielmehr hat es der Gesetzgeber dem Steuerpflichtigen nach § 6b EStG ermöglicht, durch die Anschaffung oder Herstellung begünstigter Wirtschaftsgüter innerhalb einer gewissen Frist seine stillen Reserven auf diese zu übertragen. Die aufgedeckten stillen Reserven müssen dazu von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten der begünstigten Reinvestitionsgüter abgezogen werden. Durch die Übertragung der stillen Reserven auf das Reinvestitionsgut tritt lediglich ein Steuerstundungseffekt ein. Die Besteuerung der stillen Reserven entfällt auf lange Sicht jedoch nicht. Der Abzug des Betrags der stillen Reserven von den Anschaffungs- und Herstellungskosten führt letztlich zu einer Kürzung der Bemessungsgrundlage der AfA, so daß dem Steuerpflichtigen ein geringerer Abschreibungsbetrag zur Verfügung steht. Kann oder möchte der Steuerpflichtige die Übertragung des Veräußerungsgewinns auf begünstigte Wirtschaftsgüter, die im Wirtschaftsjahr der Veräußerung oder im Wirtschaftsjahr vor der Veräußerung angeschafft oder hergestellt worden sind, nicht vornehmen, steht ihm noch die Möglichkeit einer Rücklagenbildung (sog. § 6b-Rücklage) in Höhe der stillen Reserven zur Verfügung.

Nach § 6b Abs. 3 Satz 2 EStG kann der Steuerpflichtige bis zur Höhe der Rücklage nach Satz 1 von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten der in Abs. 1 Satz 2 bezeichneten Wirtschaftsgüter, die in den folgenden vier Wirtschaftsjahren angeschafft oder hergestellt worden sind, im Wirtschaftsjahr ihrer Anschaffung oder Herstellung einen Betrag unter Berücksichtigung der Einschränkungen des Abs. 1 Sätze 2 bis 4 abziehen. Die Frist von vier Jahren ver-

längert sich nach § 6b Abs. 3 Satz 3 EStG bei neu hergestellten Gebäuden auf sechs Jahre, wenn mit ihrer Herstellung vor dem Schluß des vierten auf die Bildung der Rücklage folgenden Wirtschaftsjahres begonnen worden ist. Ist eine Rücklage am Schluß des vierten bzw. – bei Gebäuden, mit deren Herstellung bis zu diesem Zeitpunkt schon begonnen wurde – sechsten auf ihre Bildung folgenden Wirtschaftsjahres noch vorhanden, so ist sie nach § 6b Abs. 3 Satz 5 EStG in diesem Zeitpunkt gewinnerhöhend aufzulösen.

Für die Entscheidung des vorliegenden Revisionsfalls ist mithin die Frage nach dem Herstellungsbeginn maßgebend. Der Senat verweist in diesem Zusammenhang auf die Formulierung der Rechtsprechung des BFH. Danach liegt der Herstellungsbeginn i.S. von § 6b Abs. 3 Satz 3 EStG dann vor, wenn das konkrete Investitionsvorhaben „ins Werk gesetzt“ wurde.

Hinsichtlich der zeitlichen Komponente, wann ein Bauwerk „ins Werk gesetzt“ wird, führt der BFH aus, dass dies grundsätzlich frühestens mit Stellung des Bauantrags geschehen kann oder spätestens mit dem Beginn der Bauarbeiten. Der Senat weist jedoch darauf hin, daß die Stellung des Bauantrags nicht eine starre Grenze darstellt. Auch Handlungen in dessen Vorfeld können ausreichen, um ein Bauvorhaben „ins Werk zu setzen“.

Als Maßstab für eine solche Vorfeldhandlung zieht der BFH § 4 Abs. 2 Satz 5 InvZulG 2010 heran, wo für den Beginn der Herstellung bei Gebäuden der Abschluss eines der Ausführungen zuzurechnenden Lieferungs- oder Leistungsvertrags oder die Aufnahme von Bauarbeiten maßgeblich sind. Jedoch kommt der BFH auch unter Anwendung dieser Definition nicht zu einem anderen, von der Vorinstanz abweichenden Ergebnis. Bei den im Revisionsfall vorgenommenen Investitionen innerhalb der vierjährigen Investitionsfrist handelte es sich lediglich um solche, die in der Entwurfsphase entstanden sind. Somit macht der Senat deutlich, daß Verträge, die lediglich die Entwurfsphase betreffen, nicht geeignet sind, den Herstellungsbeginn im Sinne des § 6b Abs. 3 Satz 3 EStG zu qualifizieren.

Ferner können auch nicht die bilanzsteuerlichen Grundsätze herangezogen werden, wonach die Planung

und Errichtung des Bauwerks einen einheitlichen Vorgang bilden. Die Zielsetzung der Herstellungskosten i.S. des § 6 EStG ist nicht identisch mit der Zielsetzung des Herstellungsbeginns i.S. von § 6b EStG. Während nämlich der Begriff der Herstellungskosten die Abgrenzung zwischen aktivierungspflichtigen Aufwendungen einerseits (die sich nur im Umfang der jährlichen Absetzungen für Abnutzung gewinnmindernd auswirken) und laufenden (allgemeinen) Betriebsausgaben andererseits betrifft, dient die Regelung über den „Beginn der Herstellung“ in § 6b Abs. 3 Satz 3 EStG dazu, die Regel-Investitionsfrist von vier Jahren auf sechs Jahre zu verlängern.

Nach diesen Grundsätzen kam der erkennende X. Senat zu keinem anderen Ergebnis. Er folgt der Vorinstanz, daß die Planungen des Klägers zum 30.06.2009 nicht als so konkret und verbindlich anzusehen sind, daß diese der Ausführungsphase und damit dem Beginn der Herstellung gleichgestellt werden können. Der Senat stimmt dem FG dahingehend zu, daß es an einer Entwurfsplanung im Sinne der Vorschrift fehle. Die bereits zu diesem Zeitpunkt vorgenommenen, vom Kläger allerdings lediglich vorgetragenen Tätigkeiten (Aufmaß des Gebäudebestands, Vorplanungen, Vorbesprechungen über das weitere Vorgehen) sind als (reine) Vorbereitungsarbeiten zu beurteilen. Die bereits im Rahmen der Entwurfsplanung angefallenen Arbeitsstunden von lediglich 66,5 Stunden sind zu gering, um eine Konkretisierung annehmen zu können.

Hinsichtlich der Verfassungswidrigkeit der Höhe des Zuschlags von 6% aufgrund eines Verstoßes bzgl. des derzeitigen Niedrig- bzw. Nullzinsniveaus gegen Art. 3 Abs. 1 GG erteilt der Senat, hinsichtlich der streitigen Zeiträume, eine Absage. Der Gesetzgeber sei insbesondere zum Zwecke der Verfahrensvereinfachung zu Zinssatztypisierungen befugt. Hierbei hat sich der Gesetzgeber jedoch realitätsgerecht am typischen Fall zu orientieren. Bis zum Jahr 2009 lag kein strukturelles Niedrig-Marktzinsniveau vor, wodurch der Gesetzgeber gezwungen wäre, von der Praktikabilität und Verwaltungsvereinfachung von dem typisierenden Zinssatz abzuweichen.

(Claudius Söffing)

Abzugsfähigkeit von Sanierungskosten eines Bads im Rahmen des häuslichen Arbeitszimmers

Orientierungssatz: Renovierungs- und Umbaukosten, die für einen Raum anfallen, der ausschließlich oder mehr als in nur untergeordnetem Umfang privaten Wohnzwecken dient, erhöhen nicht die gemäß § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Sätze 2 und 3 EStG abziehbaren Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer. Sie sind auch nicht als allgemeine Gebäudekosten über den Flächenanteil des Arbeitszimmers bei den Betriebsausgaben zu berücksichtigen.

Entscheidung: BFH, Urteil vom 14.05.2019, VIII R 16/15

I. Sachverhalt

Die Beteiligten stritten um die prozentuale Anerkennung von Renovierungs- und Umbaukosten eines Bads als Betriebsausgabe für ein häusliches Arbeitszimmer.

Die zusammenveranlagten Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) wohnen in einem Einfamilienhaus, wovon ca. 8,5% der Wohnfläche auf ein häusliches Arbeitszimmer entfallen. In diesem Arbeitszimmer ging der Ehemann seiner Tätigkeit als selbständiger Steuerberater nach, das zugleich den Mittelpunkt seiner gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung darstellt. Die Kläger entschlossen sich, das Badezimmer sowie den Flur des Wohnhauses umzubauen. Die Kosten dieses Umbaus sowie weitere Aufwendungen beliefen sich auf ca. 52.000 €. In der Steuererklärung gaben die Kläger ca. 8,5% dieses Betrages als Betriebsausgaben an, die auf das häusliche Arbeitszimmer entfielen.

Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt FA) erkannte die geltend gemachten Betriebsausgaben nur teilweise an. Hinsichtlich der Renovierungskosten ordnete das FA den Austausch der Türen zum Arbeitszimmer als Betriebsausgaben zu, da nur hier eine betriebliche Veranlassung gegeben sei.

Den hiergegen gerichteten Einspruch begründeten die Kläger damit, dass es sich bei den Renovierungskosten um solche handele, die das gesamte Gebäude betreffen. Die darauf erhobene Klage hatte Erfolg. Der Senat erkannte die Kosten für den Umbau des Bades und des Flurs anteilig an, da die Renovierung das gesamte Gebäude betroffen habe. Gegen das Urteil des Finanzgerichts erhob das FA die Revision.

II. Entscheidungsgründe

Der BFH sah die Revision des FA als begründet an. Er hob das angefochtene Urteil auf und verwies die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurück (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung FGO).

Der Senat folgt nicht der Ansicht der Vorinstanz, daß die Aufwendungen mittelbar als allgemeine Gebäudeko-

sten über den Flächenanteil des Arbeitszimmers bei den Betriebsausgaben zu berücksichtigen sind. Ferner zeigt der Senat auf, daß die Aufwendungen auch nicht unmittelbar die abziehbaren Betriebsausgaben nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Sätze 2 und 3 EStG erhöhen.

Wie unstreitig festgestellt, stellt das häusliche Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung des Klägers dar. Demnach sind die durch seine Unterhaltung veranlassten Aufwendungen nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG als Betriebsausgaben abziehbar, jedoch nur, soweit sie gemäß § 4 Abs. 4 EStG eine betriebliche Veranlassung aufweisen.

Bei Aufwendungen, die nicht direkt dem häuslichen Arbeitszimmer zugeordnet werden können, sondern für das ganze Gebäude anfallen, sind diese nach dem Flächenverhältnis aufzuteilen und anteilig zu berücksichtigen. Nicht abzugsfähig sind hingegen Renovierungs- und Umbaukosten, die für einen Raum anfallen, der ausschließlich oder mehr als in nur untergeordnetem Umfang privaten Wohnzwecken dient. Die Nichtabzugsfähigkeit solcher raumbezogenen Aufwendungen entspricht dem Sinn und Zweck des gesetzlichen Abzugsverbotes in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG.

Der Senat sieht in den angefallenen Aufwendungen keine Kosten, die dem Gebäude zuzurechnen sind. Aufwendungen für Räume, die ausschließlich oder mehr als in nur untergeordnetem Umfang privaten Wohnzwecken dienen, sind nicht über einen prozentualen Anteil des häuslichen Arbeitszimmers an der Gesamtwohnfläche des Hauses über die allgemeinen Gebäudekosten abzusetzen. Renovierungskosten für ein Bad sowie für einen Flur sind demnach keine allgemeinen Gebäudekosten. Solche allgemeinen Gebäudekosten stellen vielmehr die Renovierung des Daches oder der Fassade dar. Daß die streitgegenständlichen Arbeiten im Bad und im Flur deutlich über Schönheitsreparaturen hinausgingen, weil sie z.B. die Neuverlegung von Leitungen im Badezimmer, das Versetzen bzw. Verbreitern von Türen sowie Fliesenarbeiten etc. umfassten, führt nach Ansicht des Senats zu keinem anderen Ergebnis. Denn trotz des Umfangs der Arbeiten dienten diese der Renovierung und dem Umbau des Badezimmers bzw. betrafen die Renovierung und den Umbau des Flurs.

Der klägerischen Argumentation, daß ein Badezimmer zwingend erforderlich für die Nutzung des Arbeitszimmers sei, erteilt der Senat eine Absage, da dieser Raum weiterhin als ein privat genutzter Raum anzusehen ist.

Den verfassungsrechtlichen Bedenken der Vorinstanz, hinsichtlich eines Wertungswiderspruchs dahingehend, daß eine Beschränkung des Werbungskostenabzugs nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr.6b EStG gegeben ist und andererseits aufgrund einer Zugehörigkeit des Arbeitszimmers zum Betriebsvermögen und der damit einhergehenden Besteuerung von Veräußerungs- und Aufgabegewinn besteht, folgt der Senat nicht. Dies ergibt sich bereits daraus, daß die Frage, ob bzw. in welchem Umfang entsprechende Mo-

dernisierungsaufwendungen Einfluss auf einen in späteren Jahren zu ermittelnden Entnahmewert des Arbeitszimmers haben, sachgerecht nur im Zeitpunkt der Entnahme beantwortet werden kann. Dabei ist es keinesfalls ausgeschlossen, daß der Wert solcher Aufwendungen zu diesem Zeitpunkt gar nicht mehr oder nur noch in sehr geringem Umfang vorhanden ist. Darüber hinaus besteht die Möglichkeit, dem Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit bei der späteren Erfassung des Veräußerungs-/Aufgabegewinns dadurch Rechnung zu tragen, daß der Gewinnrealisierungstatbestand teleologisch reduziert wird.

(Claudius Söffing)

Abzugsverbot von Wahlkampfkosten

Orientierungssatz: Wahlkampfkosten zur Erlangung eines Mandats im Europäischen Parlament sind auch Aufwendungen für die Erlangung des Kandidatenstatus, die organisatorische Vorbereitung als Kandidat sowie die Aufwendungen zum Erhalt des sog. Nachrückerstatus.

Entscheidung: BFH, Urteil vom 10.12.2019, IX R 32/17

I. Sachverhalt

Die Beteiligten stritten um die Anerkennung von Wahlkampfaufwendungen als Werbungskosten.

Die Klägerin nahm an der Wahl zum Europäischen Parlament 2014 teil, wobei sie die Position eines Nachrücker für den Fall des Ausscheidens eines der gewählten Abgeordneten ihrer Partei erhielt. In ihrer Einkommensteuererklärung gab sie die im Zusammenhang mit ihrer Kandidatur und des nachfolgenden Wahlverfahrens entstandenen Aufwendungen für Fahrten mit dem eigenen PKW, Übernachtungen, Verpflegungsmehraufwand, Arbeitsmittel, Umzugskosten und Kosten für eine doppelte Haushaltsführung, Telefon und Internet in Höhe von insgesamt 7.197,88 € als Werbungskosten bei den sonstigen Einkünften an. Dem folgte das FA nicht und lehnte mit Hinweis auf das in § 22 Nr. 4 Satz 3 EStG geregelte Abzugsverbot die geltend gemachten Aufwendungen ab. Einspruch und Klage blieben ohne Erfolg. Die von der Klägerin eingelegte Revision begründete sie mit der Verletzung des materiellen Rechts, § 22 Nr. 4 EStG. Es handele sich bei den Aufwendungen nicht ausschließlich um Wahlkampfkosten im Sinne des § 22 Nr. 4 Satz 3 EStG, sondern um vorab entstandene Werbungskosten für die Erzielung sonstiger Einkünfte als Abgeordnete.

II. Entscheidungsgründe

Die Revision ist unbegründet und nach § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen.

Gemäß § 22 Nr. 4 Satz 3 EStG dürfen Wahlkampfkosten zur Erlangung eines Mandats im Bundestag, im Europäischen Parlament oder im Parlament eines Landes nicht als Werbungskosten abgezogen werden. Zunächst führt der Senat aus, daß das Abzugsverbot nach § 22 Nr. 4 Satz 3 EStG nicht von dem Ausgang des Wahlergebnisses abhängt. In seiner Begründung verweist der Senat auf den Wortsinn der Vorschrift, der das Abzugsverbot nicht nur auf die Abgeordneten beschränkt. Dies widerspricht auch der gesetzgeberischen Normvorstellung. Denn der Gesetzgeber hat von der steuerlichen Berücksichtigung der Wahlkampfkosten u. a. deshalb abgesehen, weil sie wegen der je nach Einkommenshöhe unterschiedlichen steuerlichen Auswirkungen die Gefahr in sich birgt, den Grundsatz der Chancengleichheit aller Wahlbewerber zu beeinflussen.

Ferner nimmt der Senat zu dem Begriff der Wahlkampfkosten Stellung und sieht die aufgeführten Aufwendungen als solche an. Unter Wahlkampfkosten sind sämtliche Aufwendungen zu verstehen, die zur Erlangung oder Wiedererlangung eines der in § 22 Nr. 4 Satz 3 EStG genannten Mandate gemacht werden. Demnach sind auch Aufwendungen für die Erlangung eines Kandidatenstatus, die organisatorische Vorbereitung als Kandidat sowie zur Erlangung und zum Erhalt des Nachrückstatus als Wahlkampfkosten zu qualifizieren. Die Aufstellung der einzelnen Kandidatinnen und Kandidaten und die Erstellung der Wahlvorschlagsliste sind unabdingbare Voraussetzungen für die Präsentation der Kandidaten und deren Schlusswahlkampf für die Partei. Daß sich die Tätigkeiten im Zusammenhang mit der Bewerbung um einen Listenplatz nicht in erster Linie an die

► Rechtsprechung

Wähler richten, schließt die Zuordnung der dafür getätigten Aufwendungen zu den Wahlkampfkosten i.S. des § 22 Nr. 4 Satz 3 EStG nicht aus. Eine von der Revisionsklägerin geforderte zeitliche Grenze, bis zu den vorab entstandenen Werbungskosten im Rahmen von § 22 Nr. 4 EStG anzuerkennen seien, lässt sich aufgrund der durchgehenden Absicht eines Kandidaten im Wahlkampf, ein Mandat für die Partei zu erlangen, nicht vereinen.

Ohne Erfolg beruft sich die Revisionsklägerin darauf, daß ihr kein gesetzlicher Anspruch auf steuerfreie Wahlko-

stenerstattung zustehe. Das Abzugsverbot in § 22 Nr. 4 Satz 3 EStG beruht auch auf dem Regelungsgedanken, daß nach § 18 des Parteiengesetzes den politischen Parteien die notwendigen Kosten eines angemessenen Wahlkampfes bei Erreichen bestimmter Stimmenanteile pauschal ersetzt werden. Diese Erstattung der notwendigen Wahlkampfaufwendungen kommt auch den Wahlbewerbern der Parteien im Wettbewerb um die Wählerstimmen zugute.

(Claudius Söffing)

Steuerbegünstigung nach § 6a GrEStG

Orientierungssatz: § 6a Satz 1 GrEStG erfasst alle Umwandlungen i.S. des § 1 Abs. 1 Nrn. 1 bis 3 UmwG. Der Anwendungsbereich des § 6a GrEStG ist nicht auf solche Umwandlungsvorgänge beschränkt, bei denen bereits ein Verbund aus mehreren Unternehmen besteht und nach dem Umwandlungsvorgang auch weiter besteht.

Entscheidung: BFH, Urteil vom 22.08.2019, II R 18/19

I. Sachverhalt

Das Urteil behandelt die Frage nach der Unionskonformität des § 6a GrEStG sowie der Problematik des Umgangs der Vorbehaltens- und Nachbehaltensfrist im § 6a GrEStG für bestimmte steuerbare Erwerbe aufgrund einer Umwandlung (z. B. Verschmelzung).

Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), eine AG, hielt seit mehr als fünf Jahren (u. a.) 100% der B-GmbH. Durch einen im Jahr 2012 geschlossenen Vertrag verschmolz die B-GmbH mit der Klägerin, so daß mit der Eintragung der Verschmelzung in das Handelsregister die B-GmbH erloschen ist. Demnach ging das Vermögen der B-GmbH, das aus Grundstücken bestand, auf die Klägerin über.

Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt) sah darin einen grunderwerbsteuerbaren Vorgang, der auch nicht gemäß § 6a GrEStG begünstigt sei. Demgegenüber vertrat das Finanzgericht (FG) die Auffassung, daß die Verschmelzung vom Anwendungsbereich dieser Vorschrift erfasst werde. Es gab daher der Klage statt, ließ jedoch die Revision zu. Die von dem FA erhobene Revision begründete dieses damit, daß § 6a GrEStG nicht anwendbar sei, da der „Verbund“ der am Umwandlungsvorgang beteiligten Rechtsträger aufgrund der Verschmelzung beendet worden sei.

II. Entscheidungsgründe

Die Revision ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung – FGO). Der Senat folgt der Ansicht der Vorinstanz, daß die Verschmel-

zung der B-GmbH auf die Klägerin der Steuerbegünstigung nach § 6a GrEStG unterliegt.

Zunächst stellt der Senat klar, daß § 6a GrEStG nicht gegen Unionsrecht verstößt. Der Senat hat dem EuGH die Rechtsfrage vorgelegt, ob § 6a GrEStG eine unzulässige Beihilfe nach Art. 107 Abs. 1 AEUV darstelle. Mit Urteil vom 19.12.2018, C-37/17 befand die Große Kammer des EuGH die Regelung als zulässig. Die Vorschrift wirkt zwar selektiv, weil sie bestimmte Gesellschaften im Hinblick auf die bei einem Rechtsträgerwechsel anfallende Grunderwerbsteuer begünstigt; dies ist jedoch durch die Natur und den Aufbau des Systems der Grunderwerbsteuer gerechtfertigt.

Anschließend prüft der Senat die Voraussetzungen des § 6a GrEStG und zeigt auf, daß diese in dem vorliegenden Fall gegeben sind. Problematisch war hier das von § 6a GrEStG geforderte Abhängigkeitsverhältnis zwischen dem herrschenden Unternehmen und der abhängigen Gesellschaft i. V. m. den durch § 6a Sätze 3 und 4 GrEStG genannten Fristen in Form der fünfjährigen Vorbehaltens- und Nachbehaltensfristen. Der Senat hebt hervor, daß bei einer wortlautgetreuen Anwendung der Norm, sämtliche Verschmelzungen, Aufspaltungen, Abspaltungen einer Neugründung, Ausgliederung einer Neugründung sowie die Vermögensübertragung, wenn sie zur Auflösung des übertragenden Rechtsträgers führt, nicht unter die Begünstigung nach § 6a GrEStG fallen würden. Denn es würde an der Einhaltung der Nachbehaltensfrist (im Falle des Erlöschens) bzw. der Vorbehaltensfrist (im Falle der Neugründung) mangeln.

Bevor der Senat zu einer eigenen Lösung kommt, zeigt er die momentan vertretenen Ansichten der Verwaltung

und Literatur zur Problematik des Abhängigkeitsverhältnisses auf. Die Verwaltung versucht diese mit der Einführung des Verbundbegriffs entgegenzuwirken, die Literatur nimmt eine teleologische Reduktion des § 6a Satz 4 GrEStG vor.

Der Senat kommt nach einer Auslegung des Gesetzes zu dem Schluss, daß die dort genannten Fristen nur insofern eingehalten werden müssen, als sie aufgrund eines begünstigten Umwandlungsvorgangs auch eingehalten werden können. Diese Auslegung entspricht der Systematik der Vorschrift. Denn nach § 6a Satz 1 Hs. 1 GrEStG wird ausdrücklich für einen nach § 1 Abs. 1 Nr. 3, Abs. 2a oder 3 GrEStG steuerbaren Rechtsvorgang aufgrund einer Umwandlung i.S. des § 1 Abs. 1 Nrn. 1 bis 3 UmwG die Steuer nicht erhoben. Hiervon sind die Verschmelzung, Aufspaltung, Abspaltung und die Ausgliederung von Vermögen zur Neugründung sowie die Vermögensübertragung ausdrücklich erfasst. Hätte der Anwendungsbereich des § 6a GrEStG nur auf bestimmte Umwandlungsvorgänge beschränkt werden sollen, hätte dies in § 6a Satz 1 GrEStG seinen Niederschlag finden müssen. Ferner entspricht die Auslegung dem Zweck des § 6a GrEStG, welcher die Umstrukturierung innerhalb von Konzernen erleichtern soll, damit eine Flexibilität bei Veränderungen der Marktverhältnisse gegeben ist. Hiervon müssen nach Auffassung des Senats auch solche Umwandlungsvorgänge betroffen sein, durch die ein Konzern beendet oder neu begründet wird. Darüber hinaus stellt der Senat klar, daß diese Auslegung auch kein Widerspruch zu dem durch § 6a Sätze 3 und 4 GrEStG verfolgten

Zweck, ungewollte Mitnahmeeffekte zu vermeiden, gegeben ist. Kurzfristige Gestaltungen, wie sie § 6a Sätze 3 und 4 GrEStG in Anlehnung an §§ 5 und 6 GrEStG verhindern will, sind auch in Verschmelzungs-, Abspaltungs- oder Ausgliederungsfällen ausgeschlossen.

Demnach kann festgehalten werden, daß bei Umwandlungsvorgängen zwischen einer abhängigen Gesellschaft und einem herrschenden Unternehmen nur die Vorbehaltensfrist in Fällen der Verschmelzung und in Fällen der Abspaltung oder Ausgliederung zur Neugründung nur die Nachbehaltensfrist eingehalten werden muss. Das gilt bei der Verschmelzung sowohl für die Verschmelzung auf die abhängige Gesellschaft als auch für die Verschmelzung auf das herrschende Unternehmen. Die Nachbehaltensfrist muss bei der Verschmelzung und die Vorbehaltensfrist bei der Abspaltung oder Ausgliederung zur Neugründung nicht eingehalten werden, um die Steuerbegünstigung zu erlangen. Entsprechendes gilt, wenn mehrere von einem herrschenden Unternehmen abhängige Gesellschaften an dem Umwandlungsvorgang beteiligt sind. In diesem Fall muss bei der Verschmelzung die Nachbehaltensfrist nur in Bezug auf die aufnehmende Gesellschaft und die Vorbehaltensfrist in Bezug auf die beiden abhängigen Gesellschaften eingehalten werden. Bei der Abspaltung oder Ausgliederung zur Neugründung muss die Vorbehaltensfrist nur in Bezug auf die abgebende Gesellschaft und die Nachbehaltensfrist in Bezug auf beide abhängigen Gesellschaften eingehalten werden.

(Claudius Söffing)

Verzinsung aufgrund eines rechtswidrigen, aber bestandskräftigen Änderungsbescheids

Orientierungssatz: Ein fehlerhaft auf das Vorliegen eines rückwirkenden Ereignisses gestützter, aber bestandskräftiger Änderungsbescheid löst die Verzinsung nach § 233a Abs. 2 AO und nicht nach § 233a Abs. 2a AO aus.

Entscheidung: BFH, Urteil vom 23.07.2019, IX R 25/18

I. Sachverhalt

Die Beteiligten stritten um die Festsetzung von Erstattungszinsen nach § 233a AO.

Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) war Alleingesellschafter mehrerer GmbHs (A-GmbH, B-GmbH und C-GmbH). Im Mai 2006 gründete er die K-GmbH, deren Alleingesellschafter-Geschäftsführer er war. Auf die K-GmbH übertrug der Kläger sodann seine GmbHs zum Nennwert. Anschließend veräußerte die K-GmbH mit notariellem Vertrag von 23.05.2006 jeweils 49% der vormals gekauften GmbH-Anteile für insgesamt 1.175.000 € an die

L-AG. Mit Bescheid vom 29.04.2008 setzte der Beklagte und Revisionskläger (das FA) die Einkommensteuer auf ca. 550.000 € fest, wobei es die Übertragung der Anteile an der A-, B- und C-GmbH auf die K-GmbH als eine verdeckte Einlage behandelte und den Vorgang nach § 17 EStG der Besteuerung unterwarf, da eine verdeckte Einlage von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft in eine Kapitalgesellschaft einer Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft gleichsteht (§ 17 Abs. 1 Satz 2 EStG). Zur Ermittlung des Veräußerungspreises zog das FA den Veräußerungspreis der am 23.05.2006 an die L-AG veräußerten 49%-Anteile heran. Demnach legte das FA einen Veräußerungsgewinn

von 2.319.000 € unter Berücksichtigung des Halbeinkünfteverfahrens der Steuerberechnung zugrunde und setzte dabei Nachzahlungszinsen in Höhe von 2.566 € fest. Der hierauf eingelegte Einspruch blieb erfolglos. Aufgrund eines Verböserungshinweises nahm der Kläger die gegen die Einspruchsentscheidung erhobene Klage zurück. Die fälligen Steuerbeträge beglich der Kläger größtenteils.

Im Rahmen eines zivilrechtlichen Gerichtsverfahrens entschied das Landgericht rechtskräftig mit Urteil im Jahr 2016, daß der notarielle Kaufvertrag vom 23.05.2006 rückabgewickelt werden muss und der Kaufpreis Zug um Zug gegen Rückübertragung der GmbH-Geschäftsanteile zurückzuübertragen sind.

Aufgrund dessen beantragte der Kläger beim FA, den bisher bei der Einkommensteuerveranlagung 2006 berücksichtigten Veräußerungsgewinn nach § 17 EStG auf 0 € herabzusetzen. Der Kläger begründete dies mit dem Urteil des Landgerichts, da es ein rückwirkendes Ereignis darstelle. Dieser Ansicht folgte das FA und änderte den Einkommensteuerbescheid aus dem Jahr 2006. Hieraus ergab sich eine Steuerrückerstattung von ca. 480.000 €. Daraufhin beantragte der Kläger mit Schreiben vom 10.03.2017 unter Hinweis auf § 233a Abs. 2a AO die Festsetzung von Erstattungszinsen. Dies lehnte das FA mit Schreiben vom 16.03.2017 ab. Der vom Kläger dagegen eingelegte Einspruch blieb ohne Erfolg. Die gegen die Ablehnung des FA erhobene Klage hatte Erfolg.

II. Entscheidungsgründe

Die Revision des FAs ist unbegründet und daher nach § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen.

Der Senat folgt der Ansicht der Vorinstanz, daß das FA den Erstattungsbetrag, resultierend aus dem geänderten Einkommensteuerbescheid 2006, nach § 233a Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 Satz 1, Abs. 3, § 238 Abs. 1 und 2 AO zu verzinzen hat.

Er stimmt dem FG zu, daß eine Anwendung des § 233a Abs. 2a AO abzulehnen und stattdessen eine Verzinsung nach § 233a Abs. 2, 3 AO anzunehmen ist. Der Senat sieht, wie die Vorinstanz, die Voraussetzungen des § 233a Abs. 2a AO mangels rückwirkendes Ereignisses im Sinne des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO als nicht gegeben an. Ein solches Ereignis ist nicht in dem geänderten Ansatz des Einlagewerts der Anteile der GmbHs im Einkommensteuer-Änderungsbescheid zu sehen. Für das Tatbestandsmerkmal „rückwirkendes Ereignis“ ist der materielle Grund und nicht die verfahrensrechtliche Umsetzung maßgeblich. Der Begriff „rückwirkendes Ereignis“ umfasst alle rechtlich bedeutsamen Vorgänge. Hiervon sind nicht nur solche Vorgänge mit ausschließlich rechtlichem Bezug betroffen, sondern auch tatsächliche Lebensvorgänge. Ein solches Ereignis liegt nicht in der nachträglichen Korrektur des Veräußerungsvorgangs durch das Urteil des LG vor. Erst in Folge die-

ses Urteils hat sich die Fehlerhaftigkeit der Höhe des angesetzten Einlagewerts ergeben. Insoweit handelt es sich um eine neue (steuermindernde) Tatsache und nicht um eine rückwirkende Veränderung. Der nachträglich bekannt gewordene zutreffende Einlagewert schaffe keine neue Sachverhaltslage. Vielmehr erfüllt der unveränderte Lebenssachverhalt (Einlage der Anteile in die KGmbH) weiterhin den Tatbestand des § 17 Abs. 1 Satz 2 EStG, nur mit der von vornherein zutreffenden Bemessungsgrundlage. Ferner verweist der Senat auf die Rechtsprechung des Großen Senats des BFH, daß die nachträgliche Änderung einer Kaufpreisforderung bezogen auf den punktuellen Ansatz eines Veräußerungsgewinns nach § 17 Abs. 2 EStG ein rückwirkendes Ereignis darstellt. Dies betreffe aber nur die Anteilsübertragung der K-GmbH an die L-AG und eben nicht die Veräußerung und die damit eventuell einhergehende verdeckte Einlage der GmbH-Anteile auf die K-GmbH.

Darüber hinaus ist es nach Ansicht des Senats nicht von Belang, daß der Bescheid aufgrund der Änderungsvorschrift des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO geändert worden ist. Maßgeblich ist der materielle Grund und nicht die verfahrensmäßige Umsetzung, sodaß es für das Vorliegen eines rückwirkenden Ereignisses auf die zugrunde liegende einkommensteuerliche Rechtslage ankommt. Dafür spricht nicht nur der Wortlaut, der von der „Berücksichtigung“ des rückwirkenden Ereignisses spricht und nicht auf die Anwendung einer bestimmten Korrekturvorschrift abstellt. Für die angesprochene Auslegung spricht auch der Sinn und Zweck des § 233a Abs. 2a AO. Der unterschiedliche Beginn des Zinslaufs in § 233a Abs. 2 AO einerseits und in § 233a Abs. 2a AO andererseits beruht auf dem Gedanken, daß ein rückwirkendes Ereignis zu Gunsten wie zu Lasten des Steuerpflichtigen bei der ursprünglichen Steuerfestsetzung noch nicht berücksichtigt werden konnte und daher weder der Steuerpflichtige noch das FA vor Eintritt des rückwirkenden Ereignisses einen Liquiditätsvor- oder -nachteil erlitten haben, den zu kompensieren das Ziel des § 233a AO ist.

Der Senat sieht die Voraussetzungen der Verzinsung nach § 233a Abs. 1, § 233a Abs. 2 und 3 AO ab dem 01.04.2008 als gegeben an. Maßgebend für den Erstattungsbetrag und damit die daraus folgende Zinsfestsetzung ist – wie das FG zutreffend ausgeführt hat – die mit geänderter Einkommensteuerbescheid vom 08.03.2017 ausgelöste niedrigere Steuerfestsetzung in Höhe von 68.080 €. Ohne rechtliche Auswirkung sieht der Senat dem Umstand an, daß der geänderte Einkommensteuerbescheid vom 08.03.2017 rechtswidrig geändert worden ist. Eine Änderungsvorschrift war nicht einschlägig, da die Voraussetzungen des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO mangels rückwirkenden Ereignisses nicht vorlagen sowie eine Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO wegen einer neuen steuermindernden Tatsache wegen der eingetretenen Festsetzungsverjährung entgegenstanden. Hierauf kommt es aber nach Ansicht des Senats nicht an, da es der Festsetzung von Zin-

sen wegen einer Änderung der Steuerfestsetzung nicht auf die Rechtsgrundlage der Änderung ankommt. Bestandskräftige Änderungsbescheide, die nicht unter die Regelung des § 233a Abs. 2a AO fallen, lösen die Verzinsungspflicht nach § 233a Abs. 1 und Abs. 2 AO aus. Nur so kann dem Grund-

satz der Vollverzinsung Rechnung getragen werden, die Zinsvorteile und -nachteile auszugleichen, die mit der Zahlung der Steuer an das FA zu unterschiedlichen Zeitpunkten entstehen.

(Claudius Söffing)



**100.000-fach
bewährt.**

WWW.BOORBERG.DE

Arbeitszeugnisse in Textbausteinen

Inhalte, Formulierung, Analyse, Recht

von Professor Dr. Arnulf Weuster und
Dipl.-Betriebswirtin (FH) Brigitte Scheer

2019, 14. Auflage, 472 Seiten, € 23,80

ISBN 978-3-415-06474-4



Leseprobe unter

www.boorberg.de/9783415064744

Das Standardwerk stellt ein ausgereiftes System von über 3.000 Textbausteinen bereit. Mit ihrer Hilfe lassen sich in rationeller Weise die gewünschten wahren Aussagen und Wertungen für ein verständlich-wohlwollendes Zeugnis zusammenstellen. Die Textbausteine ermöglichen es dem Personalverantwortlichen, ein Zeugnis im Rahmen des Bewerbungsverfahrens einwandfrei zu analysieren und so Fehlentscheidungen zu vermeiden. Arbeitnehmer können mit Hilfe der Bausteine die Aussagen in ihren Zeugnissen prüfen oder selbst Formulierungsvorschläge machen.

Das Buch bietet darüber hinaus eine detaillierte Einführung zur Formulierung und Analyse von Zeugnissen. Beurteilungsbögen runden das Werk ab.

BOORBERG

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

RA0620

Die Rubrik „LiteraTour“ greift willkürlich und subjektiv aus der Flut der steuerrechtlichen Literatur besonders lesenswerte oder wenigstens bemerkenswerte Beiträge heraus. Angesichts der 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 nicht erwähnter Autoren verbunden.

Miessl

Die Besteuerung von Grenzgängern in die Schweiz

Richard Boorberg Verlag, Stuttgart, 2019, 196 Seiten

Auch in Corona-Zeiten ein wichtiges Buch. Grenzgänger durften grundsätzlich in die Schweiz einreisen und abends nach Deutschland zurückkehren. Sie profitieren von den Steuererleichterungen, die in Deutschland beschlossen wurden. Unterschieden wird zwischen dem echten und dem unechten Grenzgänger. Neben der Besteuerung in Deutschland wird das Steuersystem der Schweiz erklärt und vor allem das Altersvorsorgesystem erläutert. Abgerundet wird das Ganze durch wenige, aber wichtige Formulare und eine Schlußbetrachtung. Perfekt.

Werner/Saenger/Fischer (Hrsg.)

Die Stiftung

Recht, Steuern, Wirtschaft

Nomos Verlag Baden-Baden, 2. Aufl. 2019, 1184 Seiten

Knapp 30 Autoren haben Beiträge zu diesem Werk beige-steuert. Der Stand des Stiftungsrechts wird zum Erscheinungsdatum im Frühsommer 2019 zusammengefaßt. Es fällt zusammen mit der Stiftungsrechtsreform, die nach der jetzigen Ergänzung durch den sog. Professorenentwurf nach wie vor still im Corona-Schatten ruht.

Burhoff

Vereinsrecht

NWB-Verlag, Herne, 10. Aufl. 2018, 522 Seiten

„Der Nutzen der Mitgliedschaft in einem Verein hängt u. a. entscheidend vom Wissen um die eigenen Rechte ab. Dieses Wissen will das vorliegende Buch insbesondere dem Vereinsmitglied als juristischen Laien vermitteln, der selbst Kenntnis über seine rechtliche Position in einem Verein erlangen soll.“ So die Ankündigung des Werkes.

Hier wird eigenwillig, aber zuverlässig – nun in der 10. Auflage – geliefert. Im Konzert der vereinsrechtlichen Grundlagentexte ist der *Burhoff* eines der Praktiker-Werke, die nicht durch akademische, aber praxisferne Diskurse auffal-

len, sondern durch Praxistips für Vorstandsmitglieder. Und nicht nur für Vereinsmitglieder.

Bartl/Bartl/Beine/Koch/Schlarb/Schmitt

GmbH-Recht

C.F. Müller, Heidelberg, 8. Aufl. 2019, 1005 Seiten

Immer noch die am meisten verbreitete Rechtsform für Unternehmen gibt es auch Kommentarliteratur zur GmbH wie Sand am Meer. Den (nur) 6 Autoren ist es gelungen, ein nach wie vor handliches Format zu erneuern, in dem Lesbarkeit nicht durch Palandt'sche Abkürzungen beeinträchtigt wird.

Hüßtege/Mansel

BGB, Band 6, Nomos-Kommentar

Nomos Verlag, Baden-Baden, 3. Aufl. 2019, 1527 Seiten

Gut 20 Kommentatoren haben die vielleicht spröde, jedenfalls ungewohnte Materie der Rom-Verordnungen I–III, des ehelichen Güterrechts (EuGüVO), der EuPartVO, HUP und EuErbVO zusammengetragen. Dies unter der lesenswerten Voranstellung eines Kapitels „Das anwaltliche Mandat im internationalen Schuldrecht“, in dem die anwaltliche Beratungspraxis und die forensische Praxis beschrieben wird. Ein besonderer Dank dafür.

Limmer

Handbuch der Unternehmensumwandlung

Carl Heymanns Verlag, Köln, 6. Aufl. 2019, 1748 Seiten

Neben den Grundfragen des Umwandlungsrechts werden Verschmelzung, Spaltung und Formwechsel behandelt. Sonderfragen wie z. B. insolvenzrechtliche Aspekte kommen hinzu, ebenso grenzüberschreitende Umwandlungen, steuer- und bilanzrechtliche Fragen sowie (wichtig für die Notare in der Reihe „Heymanns Notarrecht“) die kostenrechtliche Behandlung nach dem GNotKG.

Im nächsten Heft: *Pischel/Kopp*, Compliance für Wirtschaftsverbände; *Mehrbrey*, Handbuch gesellschaftsrechtliche Streitigkeiten; *Sikorski*, Spezialwissen Verfahrensrecht; *Sikorski*, Basiswissen Verfahrensrecht; *Rotthege/Wassermann*, Unternehmenskauf GmbH; *Heidel* (Hrsg.), Aktienrecht und Kapitalmarktrecht.

Redaktion