

steueranwaltsmagazin

Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im Deutschen Anwaltverein

3/2023

130 . Ausgabe | 25. Jahrgang

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

Dr. Jörg Stalleiken,
Flick Gocke Schaumburg,
Bonn

73 **Editorial**
Wagner

Beiträge

74 Norstedt **Vorsicht Falle: Veräußerung von geerbtem/geschenktem Bruchteilseigentum an einem Grundstück**

78 Rozanski/Oonk **Der Influencer – ein mysteriöses Ertragsteuersubjekt?**

88 Böttger/Baumeister **Die objektive Beweislastumkehr im Steuerrecht unter dem Gesichtspunkt der vorwerfbaren Beweisvereitelung**

94 Hallerbach **Ausfall von Gesellschafterforderungen – Aktuelle Entwicklungen**

98 Wagner **Mißbrauch der Rechtsform des eingetragenen Vereins – durch den Gesetzgeber**

100 **Rechtsprechung**
Söffing

Gestaltungstip

103 Söffing **Ein kleiner Gestaltungstip I und II**

www.steuerrecht.org

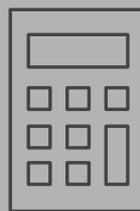


juris

KANN ICH IM STEUERRECHT ALLE SPEZIALFRAGEN BEANTWORTEN? JA. MIT JURIS.

Im Steuerrecht können kleinste Details den Unterschied machen. Mit juris Steuerrecht Premium beraten Sie Ihre Mandanten noch besser und effizienter – dank über 200 Premium-Titeln der jurisAllianz, intelligent vernetzt mit maßgeblicher Rechtsprechung und Vorschriften. Nutzen Sie die Expertise der renommiertesten Autoren und optimieren Sie Ihr Rechts- und Praxiswissensmanagement.

juris Recht
JURIS STEUER-
RECHT PREMIUM



Jetzt hier gratis testen.



www.juris.de/steuerp

juris.de Wissen, das für Sie arbeitet.

I.

Die Rubriken Rechtsprechung und (neu) **Gestaltungstips** werden seit einiger Zeit von *Claudius Söffing* und Letztere neu von *Matthias Söffing* betreut. Nicht nur auf Wunsch der Autoren legen wir diese Rubriken zusammen und führen sie unter „Gestaltungstips“ weiter. Damit bekommt nicht nur die Rechtsprechung eine intelligente Kommentierung, sondern das Steuerrecht ein höheres Niveau.

II.

Manche Register sind träge und alles andere als auf dem neuesten Stand. Das gilt sowohl für manche Grundbücher wie auch für Vereinsregister. Der Vorschlag der Kommission einer Richtlinie des Europäischen Parlaments und des Rates zur Änderung der Richtlinien 2009/102/EG und (EU) 2017/1132 zur Ausweitung und Optimierung des Einsatzes digitaler Werkzeuge und Verfahren im Gesellschaftsrecht („**Digitalisierungsrichtlinie II**“) sieht hierzu vor, daß künftig Gesellschaftsinformationen in den Registern auf dem neuesten Stand sein müssen, indem Gesellschaften gehalten sind, ihre Informationen in den Registern grundsätzlich innerhalb einer Frist von höchstens 15 Arbeitstagen zu aktualisieren sowie einmal jährlich zu bestätigen, daß die Informationen auf dem neuesten Stand sind. Das scheint für frischen Wind in verstaubten Registern zu sorgen – mal sehen.

III.

Darüber gestolpert: Was ist der Fortschrittsoptimismus?

Fortschrittsoptimismus. Bedeutungen: [1] große Zuversicht auf einen stetigen Fortschritt und Erfolge.

In diesem Sinne: Einen schönen Frühsommer wünscht

Ihr

Jürgen Wagner, LL. M.

Red. [steueranwaltsmagazin](#)

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

Redaktion

Dr. Jörg Stalleiken, Rechtsanwalt, Steuerberater, Bonn (JS)
joerg.stalleiken@fgs.de

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

Die 131. Ausgabe des [steueranwaltsmagazin](#) erscheint am 15. August 2023.

Mitschreibende dieser Ausgabe:

Malte Norstedt, Rechtsanwalt in München; *Claudius und Matthias Söffing*, Rechtsanwälte in Düsseldorf; *Frank Rozanski*, Rechtsanwalt und *Lennard Oonk*, Rechtsreferendar, beide Hannover; *Sebastian Böttger*, Rechtsreferendar in Bad Honnef; *Elin Baumeister*, Doktorandin in Bonn; *Dorothee Hallerbach*, Rechtsanwältin in Augsburg; *Jürgen Wagner*, Rechtsanwalt in Konstanz.

Fachbeirat

Allgemeines Steuerrecht

RA/FAStR **Malte Norstedt**, Dinkgraeve Norstedt Krämer, München; RA/FAStR **Dr. Frank Rozanski**, Hannover; RA/FAStR/StB **Katharina Rogge**, Essen; RA/StB **Dr. Jörg Stalleiken**, Flick Gocke Schaumburg, Bonn/Frankfurt/Berlin; RA **Dr. Martin Geraats**, Meyer-Köring, Bonn; RA/FAStR **Dr. Matthias Söffing**, S & P Söffing, Rechtsanwaltsgesellschaft mbH, Düsseldorf/ München/Zürich/Paris; RA/FA Erbrecht/FAStR **Dr. Michael Holtz**, Flick Gocke Schaumburg, Bonn

Internationales Steuerrecht

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

Steuerstrafrecht

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

Europarecht

RA/FAStR **Prof. Dr. Klaus von Brocke**, Weissach; 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 0 30/72 61 52-0;

Verlag: Richard Boorberg Verlag GmbH & Co KG, Scharrstraße 2, 70563 Stuttgart; Tel: 0711/7385-0; Fax: 0711/7385-500, www.boorberg.de

Layout und Satz: Reemers Publishing Services GmbH, 47799 Krefeld
Druck: C. Maurer GmbH & Co. KG, Schubartstraße 21, 73303 Geislingen/Steige

Anzeigenverwaltung: Verlag

Anzeigenpreisliste: Nr. 6 vom 01.01.2023

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 170,10 EUR inkl. Versandkosten jährlich.

ISSN 1615-5610

Vorsicht Falle: Veräußerung von geerbtem/geschenktem Bruchteilseigentum an einem Grundstück

Rechtsanwalt/Fachanwalt für Steuerrecht Malte Norstedt, LL.M.Eur., DNK Rechtsanwälte PartGmbH, München

A. Problemstellung

Der Erwerb von Bruchteilseigentum an einem Grundstück durch Erbschaft oder Schenkung kann im Falle der Weiterveräußerung durch den Erwerber zu ungünstigen erbschaft- bzw. schenkungsteuerlichen Folgen führen. Nachfolgend wird zunächst die Problemstellung beschrieben, sodann die bewertungsrechtliche Lage dargestellt und schließlich Lösungsansätze entwickelt. Im Anschluß werden Tips zur Vermeidung des Problems gegeben.

Beispielsfall:

A erbt von seinem Vater (V) einen Bruchteil von 50% an einem inländischen bebauten Grundstück. A stammt aus der ersten Ehe des V. Die restlichen 50% hatte V noch zu Lebzeiten schenkweise an seine „neue“ Ehefrau (E) (Stiefmutter des A) übereignet. E hat Interesse an dem Grundstück. Daher kommen A und E überein, daß A seinen Bruchteil am Grundstück an E veräußert. Das Verhältnis zwischen A und E ist zerrüttet, so daß die Parteien sich gegenseitig nichts „schenken“ wollen. Die Parteien einigen sich schließlich – nach zähen Verhandlungen – auf einen Kaufpreis für den Bruchteil des A i.H.v. 1 Million Euro. Der mit der Erstellung der Erbschaftsteuererklärung beauftragte Steuerberater des A ermittelt nach der Veräußerung anhand des Ertragswertverfahrens einen Grundbesitzwert i.H.v. 3 Millionen Euro und beantragt für A den Ansatz des niedrigeren gemeinen Werts (2 Millionen) gem. § 198 Abs. 1 S. 1 BewG unter Verweis auf die Veräußerung.

In tatsächlicher Hinsicht stellt sich die Situation für A und E wie folgt dar: E ist jetzt Alleineigentümerin des gesamten Grundstücks. Wäre das Grundstück vermietet, stünden ihr insbesondere sämtliche Mieterträge zu. A hat den Veräußerungserlös aus dem Verkauf seines Bruchteils. Rein tatsächlich gesehen ist die Situation also dieselbe, als wenn A das gesamte Grundstück an E veräußert hätte. Daher dürfte doch der Umstand, daß vorliegend „lediglich“ Bruchteilseigentum veräußert wurde, im Rahmen des Nachweises des § 198 Abs. 1 S. 1 BewG (niedrigerer gemeiner Wert) eigentlich keine Rolle spielen? Dies insbesondere, da E jetzt Alleineigentümerin ist und das gesamte Grundstück vollständig nutzen kann, was beiden Kaufparteien im Rahmen der Preisverhandlungen auch bewußt war. Eigentlich – das Bewertungsrecht stellt in diesem Fall allerdings eine Falle.

B. Rechtslage und Lösungsansätze

I. Bewertungsrechtliche Lage

Die Bewertung von bebautem inländischem Grundbesitz für Zwecke der Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer erfolgt gem. § 12 Abs. 3 ErbStG mit dem auf den Bewertungsstichtag (§ 11 ErbStG) festgestellten Grundbesitzwert. Dieser ist gem. § 151 Abs. 1 BewG gesondert festzustellen. Abhängig von der Grundstücksart (§ 181 Abs. 1 BewG) erfolgt die Bewertung grundsätzlich entweder im Wege des Vergleichswertverfahrens (§ 183 Abs. 1 BewG), des Ertragswertverfahrens (§ 184 ff. BewG) oder des Sachwertverfahrens (§ 189 ff. BewG).

Weist der Steuerpflichtige jedoch nach, daß der gemeine Wert der wirtschaftlichen Einheit am Bewertungsstichtag niedriger ist als der nach den genannten Bewertungsverfahren ermittelte Wert, so ist dieser anzusetzen (§ 198 Abs. 1 S. 1 BewG). Der Nachweis kann entweder durch ein Gutachten des zuständigen Gutachterausschusses oder eines Sachverständigen für die Bewertung von Grundstücken¹ oder durch einen im gewöhnlichen Geschäftsverkehr innerhalb eines Jahres vor oder nach dem Bewertungsstichtag zustande gekommenen Kaufpreis über das zu bewertende Grundstück² erbracht werden. Letzterer Möglichkeit liegt der Gedanke zu Grunde, daß der bei einer Veräußerung unter fremden Dritten erzielte Kaufpreis i.d.R. dem Verkehrswert des veräußerten Wirtschaftsgutes entspricht, da der Kaufpreis in diesen Fällen nach den wirtschaftlichen Grundsätzen von Angebot und Nachfrage zustandekommt.³

Gegenstand der Bewertung bzw. des Nachweises nach § 198 BewG ist dabei die gesamte wirtschaftliche Einheit (§ 2 Abs. 1 S. 1 und 2 BewG), also das gesamte Grundstück. Der Wert von Bruchteilen an Grundstücken wird somit dergestalt ermittelt, daß zunächst das gesamte Grundstück bewertet wird und dieser Wert sodann auf die Bruchteile aufgeteilt wird (§ 3 S. 1 und 2 BewG).⁴

1 RB 198 Abs. 3 S. 1 ErbStR 2019; BFH 11.09.2013 – II R 61/11, BStBl. II 2014, S. 363; BFH v. 05.12.2019 – II R 9/18, BStBl. II 2021, S. 135.

2 RB 198 Abs. 4 S. 1 ErbStR 2019; BFH 08.10.2003 – II R 27/02, BStBl. II 2004, S. 179.

3 Halaczinsky in Rössler/Troll, BewG, § 198 Rn. 28, 29.

4 Z.B. BFH 18.08.2004 – II R 22/04, BStBl. II 2005, S. 19; BFH 22.03.2005 – 3 B 3058/05, BFH/NV 2005, S. 1980; Halaczinsky in Rössler/Troll, BewG, § 3 Rn. 9.

Hieraus folgert die Rechtsprechung, daß die Veräußerung von Miteigentumsanteilen/Bruchteilen an Grundstücken nicht zum Nachweis eines niedrigeren gemeinen Wertes gem. § 198 Abs. 1 S. 1 BewG geeignet ist, da die Veräußerung von Miteigentumsanteilen unüblich sei und nicht dem gewöhnlichen Geschäftsverkehr entspreche.⁵ Begründet wird dies damit, daß im Miteigentum stehende Grundstücke vergleichsweise selten als Bruchteile verkauft werden, sondern üblicherweise als Gesamtobjekt veräußert werden. Daher fehle es an empirisch belegten Marktdaten, die eine Wertkürzung über das Maß des Bruchteils vom Gesamtwert hinaus in faßbarer Weise begründen. Daher stehe dem Nachweis § 9 Abs. 2 BewG entgegen.⁶ Nach § 9 Abs. 2 S. 1 BewG wird der gemeine Wert durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes zu erzielen wäre. Dabei sind gem. § 9 Abs. 2 S. 2 BewG alle Umstände, die den Preis beeinflussen, zu berücksichtigen. Nach § 9 Abs. 2 S. 3 BewG sind ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse nicht zu berücksichtigen.

Auf den dargestellten Fall angewendet bedeutet dies, daß alleine der Umstand, daß Bruchteilseigentum übertragen wurde (und auch nur Bruchteilseigentum übertragen werden konnte), dazu führt, daß die Veräußerung nicht als Nachweis eines niedrigeren gemeinen Wertes (2 Millionen Euro) gem. § 198 Abs. 1 S. 1 BewG herangezogen werden kann und – sofern kein Gutachten eingeholt wird – der im Ertragswertverfahren ermittelte Wert (3 Millionen Euro) für Zwecke der Erbschaftsteuer anzusetzen ist. Dabei spielt keine Rolle, daß sich das Eigentum an dem Grundstück in der Hand der Erwerberin (E) vereinigt. E ist nach Erwerb des Bruchteils Alleineigentümerin des Grundstücks. Betrachtet man die Interessen der Kaufparteien, ist daher im Beispielfall kein Grund ersichtlich, weshalb sich die Kaufparteien bei der Kaufpreisbemessung für den an E übertragenen Bruchteil nicht am Gesamtwert des Grundstücks orientiert haben sollen, indem Sie zunächst von dem Gesamtwert des Grundstücks ausgingen und diesen sodann auf den zu veräußernden Anteil herunterbrachen. So bestand für A kein Anlaß, seinen Bruchteil unter dem anteiligen Gesamtwert der Immobilie zu veräußern (also 50% des Gesamtwerts der Immobilie). Auch aus Sicht der E entsprach der Wert des Bruchteils genau der Hälfte des Wertes des gesamten Grundstücks, da sie ja durch den Erwerb des Bruchteils zur Alleineigentümerin des Grundstücks wurde. Das Verwandtschaftsverhältnis spielte schließlich ebenfalls keine Rolle, da das Verhältnis im Beispielfall zerrüttet war und sich die Parteien gerade nichts „schenken“ wollten.

In dem Beispielfall stellt also der Umstand, daß lediglich Bruchteilseigentum am Grundstück veräußert wurde, für die Kaufparteien keinen wertmindernden Faktor da. Betrachtet man die Interessenlage der Parteien wird vielmehr deutlich, daß diese den Kaufpreis für den Bruchteil nur so bemessen haben können, daß sie zunächst vom

Gesamtwert des Grundstücks ausgingen und diesen sodann auf die Bruchteile aufteilten. Der Kaufpreis für den übertragenen Bruchteil beträgt also im Beispielfall genau die Hälfte des Preises, den die Parteien bei der Veräußerung des gesamten Grundstücks verhandelt hätten. Die konsequente Anwendung der dargestellten Rechtsprechung auf den Beispielfall hinterläßt daher mindestens ein gewisses Störgefühl, da sie dem Rechts- und Gerechtigkeitsempfinden zuwiderläuft.

Zwar kann in diesen Fällen der niedrigere gemeine Wert i.S.d. § 198 Abs. 1 S. 1 BewG immer noch durch Wertgutachten nachgewiesen werden. Neben den Kosten für ein solches Gutachten bestünde im Beispielfall jedoch das Problem, daß das zu bewertende Grundstück bereits veräußert wurde und daher unklar ist, ob die Erwerberin (E) dem Gutachter überhaupt den Zutritt zum Grundstück ermöglichen würde, da das Verhältnis zwischen den Kaufparteien zerrüttet ist. In tatsächlicher Hinsicht bleibt somit in solchen Konstellationen der Nachweis durch einen im gewöhnlichen Geschäftsverkehr innerhalb eines Jahres vor oder nach dem Bewertungsstichtag zustande gekommenen Kaufpreis über das zu bewertende Grundstück die einzige Möglichkeit, den niedrigeren gemeinen Wert i.S.d. § 198 Abs. 1 S. 1 BewG nachzuweisen. Dies scheitert jedoch, wie dargestellt, an dem Umstand, daß nicht das gesamte Grundstück, sondern nur Bruchteilseigentum übertragen wurde. Weitere Alternativen, den niedrigeren gemeinen Wert nachzuweisen, gibt es nicht.⁷

II. Stellungnahme und Lösungsansätze

Die Argumentation der Rechtsprechung, daß Bruchteile an Grundstücken selten als solche verkauft werden und solche Verkäufe daher ungewöhnlich sind, ist nachvollziehbar. Ebenso die Annahme, daß der Wert von Bruchteilen grundsätzlich unter dem entsprechenden Anteil am Gesamtwert des Grundstückes liegt, da man mit einem rein ideellen Bruchteil an einem Grundstück – außer vielleicht im Falle der Vermietung – kaum etwas anfangen kann (anders als bei Wohnungseigentum im Sinne des Wohnungseigentumsgesetzes).⁸ Daher ist grundsätzlich auch der Schlußfolgerung zuzustimmen, daß die Veräußerung von Bruchteilen an Grundstücken nicht geeignet ist, einen niedrigeren gemeinen Wert i.S.d. § 198 Abs. 1 S. 1 BewG nachzuweisen. Schließlich ist i.d.R. der Wert des Bruchteils niedriger als der

5 BFH 22.07.2005 – II B 58/05, BFH/NV 2005, S. 1980; FG München 25.02.2015 – 4 K 3683/12, BeckRS 2015, S. 95000.

6 BFH 22.07.2005 – II B 58/05 BFH/NV 2005, S. 1980; FG München 25.02.2015 – 4 K 3683/12, BeckRS 2015, S. 95000.

7 Halaczinsky in Rössler/Troll, BewG, § 198 Rn. 11, a.A. Rößler, INF 2006, S. 22.

8 Wohnungseigentumsgesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 12.01.2021 (BGBl. I S. 34), das durch Art. 7 des Gesetzes vom 07.11.2022 (BGBl. I S. 1982) geändert worden ist.

dem Bruchteil entsprechende anteilige Wert des gesamten Grundstücks.

Wie der Beispielsfall aber zeigt, darf diese Schlußfolgerung nicht uneingeschränkt gelten. In Konstellationen, in denen die Kaufparteien von dem gleichen Gesamtwert des Grundstücks ausgegangen wären, wenn das gesamte Grundstück veräußert worden wäre, muß konsequenterweise auch der Nachweis nach § 198 Abs. 1 S. 1 BewG durch die Veräußerung von Bruchteilseigentum geführt werden können. Zumindest sofern feststeht, daß die Veräußerung nach wirtschaftlichen Grundsätzen erfolgte. Alleine der Umstand, daß zivilrechtlich lediglich Bruchteilseigentum/Miteigentum und nicht das gesamte Grundstück veräußert wurde, rechtfertigt nicht die Schlußfolgerung, daß der Verkauf nicht im gewöhnlichen Geschäftsverkehr i.S.d. § 9 Abs. 2 S. 1 BewG veräußert wurde.

Maßgeblich für die Nachweismöglichkeit nach § 198 Abs. 1 S. 1 BewG durch Veräußerung kann also nicht sein, ob das gesamte Grundstück veräußert wurde oder lediglich Bruchteilseigentum, sondern ob die Parteien im Rahmen der Preisverhandlungen den Kaufpreis am Wert des gesamten Grundstücks orientiert haben oder am Bruchteil selbst. Nur im letzteren Fall scheidet der Nachweis nach § 198 Abs. 1 S. 1 BewG durch Veräußerung aus. Der Nachweis kann dann nur noch durch Sachverständigengutachten erbracht werden.

Es handelt sich somit um eine Tatfrage, die im Einzelfall ermittelt werden muß (§ 88 Abs. 1 S. 1 AO, § 76 Abs. 1 S. 1 FGO). Anhaltspunkte für die Klärung dieser Sachverhaltsfrage können sich z.B. aus dem Kaufvertrag sowie aus etwaigen Dokumentationen über die Preisverhandlungen ergeben. Im Rahmen der Beurteilung sollten auch die Gesamtumstände und insbesondere die Interessenlagen der Kaufparteien einbezogen werden. Führt – wie im Beispielsfall – z.B. die Veräußerung des Bruchteils dazu, daß der Erwerber Alleineigentümer des Grundstücks wird, haben sich die Kaufparteien höchstwahrscheinlich bei der Bemessung des Kaufpreises für den Bruchteil am Wert des gesamten Grundstücks orientiert. Sofern diese Frage im Rahmen der Amtsermittlung nicht aufgeklärt werden kann, trifft den Steuerpflichtigen die Feststellungslast, da er sich auf eine Ausnahmeregelung beruft, die zu einer niedrigeren Steuer führt.

Fazit ist also, daß die Veräußerung von Bruchteilseigentum nicht per se zum Verlust der Möglichkeit führen kann, den niedrigeren gemeinen Wert i.S.d. § 198 Abs. 1 S. 1 BewG durch Veräußerung nachzuweisen. Allerdings muß der Steuerpflichtige nachweisen, daß der Kaufpreis für den Bruchteil dergestalt zustande gekommen ist, daß sich die Kaufvertragsparteien zunächst auf den Wert des gesamten Grundstücks geeinigt haben und diesen Wert sodann auf den zu veräußernden Bruchteil heruntergebrochen haben. Sind diese Voraussetzungen erfüllt, ist kein Grund ersichtlich, weshalb der Nachweis nach § 198 Abs. 1 S. 1 BewG nicht geführt werden könnte.

III. Vermeidungsmöglichkeiten

1. Vorab

Natürlich ist die beste Möglichkeit, die dargestellte Problematik zu vermeiden, schlichtweg das gesamte Grundstück durch die Bruchteilsgemeinschaft zu veräußern. Problematisch sind allerdings gerade jene Fälle, in denen das gar nicht möglich ist, z.B., da – wie im Beispielsfall – die Erwerberin (E) Teil der Bruchteilsgemeinschaft ist und lediglich die restlichen Bruchteile erwerben möchte.

2. Aufnahme des Grundstückswertes in den Kaufvertrag

Zumindest nach der hier vertretenen Auffassung schließt die Veräußerung von Bruchteilseigentum an Grundstücken nicht per se die Möglichkeit aus, einen niedrigeren gemeinen Wert i.S.d. § 198 Abs. 1 S. 1 BewG durch Veräußerung nachzuweisen (s.o.). In diesem Fall sollten die Kaufparteien allerdings unbedingt im Kaufvertrag dokumentieren, von welchem Wert des gesamten Grundstücks die Parteien ausgehen und diesen Wert sodann auf die Bruchteile aufteilen. Zusätzlich sollten die vorangegangenen Preisverhandlungen sorgfältig dokumentiert werden, damit gegenüber dem Finanzamt später dargelegt werden kann, daß sich die Parteien bei der Preisfindung für den Bruchteil am Gesamtwert des Grundstücks orientiert haben.

3. Abwarten der Bedarfsbewertung

Eine relativ pragmatische Möglichkeit, eine im Verhältnis zum Veräußerungserlös überproportionale Erbschaft-/ bzw. Schenkungsteuer zu vermeiden, besteht schließlich darin, zunächst das Ergebnis der Bedarfsbewertung abzuwarten, bevor der Kaufvertrag über den zu veräußernden Bruchteil abgeschlossen wird. Der Verkäufer, der seinen zuvor geerbten/geschenkten Bruchteil weiterveräußert, weiß dann, daß er mindestens den anteiligen Bedarfswert erzielen muß, um die beschriebene Problematik zu vermeiden.

4. Teilungsversteigerung

Durch Teilungsversteigerung (§ 180 – 185 ZVG) wird die Bruchteilsgemeinschaft aufgelöst, indem das Grundstück an den Höchstbietenden veräußert wird (§ 73 Abs. 1, Abs. 2 ZVG). Die Gemeinschaft setzt sich am Veräußerungserlös fort, welcher dann aber leicht unter den ehemaligen Miteigentümern verteilt werden kann. Allerdings muß das Vollstreckungsgericht den Verkehrswert des Grundstücks mit der Terminbestimmung mitteilen (§ 38 Abs. 1 ZVG). Der Verkehrswert wird i.d.R. durch Gutachten ermittelt. Somit eignet sich die Teilungsversteigerung selbst nicht als Mittel zur Bestimmung des Verkehrswertes, da auch für diese ein Gutachten notwendig wäre. Lediglich die Auflösung der Bruchteilsgemeinschaft kann dadurch erreicht werden, falls die Parteien nicht zu einer Einigung kommen sollten.

C. Fazit

Der gemeine Wert i.S.d. § 9 Abs. 2 BewG ist ein objektiver Wert. In der Praxis läßt er sich aber nur in seltenen Fällen eindeutig bestimmen.⁹ Um so mehr ist die Praxis auf Vermutungsregelungen angewiesen, die bei Erfüllung bestimmter Voraussetzungen die Höhe des gemeinen Wertes unterstellen. Die Möglichkeit, den gemeinen Wert durch einen im gewöhnlichen Geschäftsverkehr innerhalb eines Jahres vor oder nach dem Bewertungsstichtag zustandekommenen Kaufpreis über das zu bewertende Grundstück „nachzuweisen“, ist eine solche Vermutungsregelung. Wenn diese Voraussetzungen vorliegen, wird unterstellt, daß der dabei zustandekommene Kaufpreis dem gemeinen Wert i.S.d. § 9 Abs. 2 BewG entspricht. Auch die durch das Bewertungsgesetz vorgesehenen Bewertungsmethoden stellen letztlich solche Vermutungen dar, die eine Annäherung an den gemeinen Wert ermöglichen. Der tatsächliche gemeine Wert kann aber höher oder niedriger liegen.¹⁰ So kann der Verkäufer z.B. ein besonders gutes oder ein besonders schlechtes Geschäft gemacht haben. Gleiches gilt für die verschiedenen Bewertungsverfahren des Bewertungsgesetzes. Verschiedene Bewertungsparameter können mal näher, mal ferner an der Realität liegen. Der gemeine Wert i.S.d. § 9 Abs. 2 BewG ist somit zwar ein objektiver Wert, dessen Höhe aber in der Praxis letztlich nur durch Vermutungen „festgestellt“ werden kann.

Sowohl das Finanzamt als auch der Steuerpflichtige sind folglich im Interesse der Rechtssicherheit darauf angewiesen, daß die Voraussetzungen dieser „Vermutungstatbestände“ so eindeutig und klar wie möglich definiert sind. Das bedeutet aber nicht, daß bestimmte Kriterien „in Stein gemeißelt“ sein müssen. Vielmehr müssen die Kriterien auf der einen Seite so konkret wie möglich sein, auf der anderen Seite aber auch Spielraum lassen, um auch im Einzelfall gerechte Ergebnisse zu erzielen. Der Beispielfall zeigt, daß auch die Veräußerung von Bruchteilseigentum an Grundstücken im gewöhnlichen Geschäftsverkehr stattfinden kann und durchaus geeignet sein kann, einen niedrigeren gemeinen Wert i.S.d. § 198 Abs. 1 S. 1 BewG nachzuweisen. Wünschenswert wäre daher eine Klarstellung durch den Gesetzgeber. Aber auch eine Regelung in der Verwaltungsrichtlinie, welche dem Finanzamt bei der Beurteilung der Kriterien der „Vermutungstatbestände“ einen größeren Ermessens- bzw. Beurteilungsspielraum einräumt, indem keine allzu starren Voraussetzungen für den Nachweis gem. § 198 Abs. 1 S. 1 BewG aufgestellt werden, würde ausreichen. Praxistauglich wäre z.B. eine Ergänzung der Verwaltungsrichtlinien dahingehend, daß bei der Veräußerung von Bruchteilseigentum erhöhte Anforderungen an den Nachweis des gemeinen Wertes zu stellen sind, ohne die Nachweismöglichkeit jedoch gänzlich zu versagen.

⁹ Halaczinski in Rössler/Troll, BewG, § 9 Rn. 8.

¹⁰ Halaczinski in Rössler/Troll, BewG, § 198 Rn. 4.



Umsatzsteuer 2023

Rechtsstand: 1.1.2023

von Dr. Jörg Grune, Vors. Richter am Nieders. Finanzgericht, und Professor Dipl.-Kaufmann Rolf-Rüdiger Radeisen, Steuerberater, hrsg. vom Steuerberaterverband Niedersachsen · Sachsen-Anhalt e.V.
2023, 1356 Seiten, DIN A4, 2 Bände, € 108,-
ISBN 978-3-415-07330-2

Im Laufe des Jahres 2022 hat es im Bereich der Umsatzsteuer wieder viele praxisrelevante Änderungen gegeben. Darüber hinaus sind zum 1.1.2023 wichtige gesetzliche Neuerungen in Kraft getreten. Der aktuelle Leitfaden geht auf alle Änderungen mit praxisorientierten Gestaltungsmöglichkeiten ein.



Leseprobe unter
www.boorberg.de/9783415073302

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

SC0623

Der Influencer – ein mysteriöses Ertragsteuersubjekt?

Dr. Frank Rozanski, Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht und Lennard Oonk, Rechtsreferendar*

I. Steuerliche Ausgangslage

Erstmals im Jahr 2020 erschien ein Leitfaden des Bundesfinanzministeriums (BMF), der Influencern in einfachen Worten nahelegen soll, wie und unter welchen Voraussetzungen ihre Einnahmen zu versteuern sind.¹ Diesem Leitfaden nach handelt es sich bei Gewinnen von Influencern ertragsteuerlich um **Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 15 Einkommensteuergesetz (EStG)**. Doch ist dem zuzustimmen?

Als weiterer Steuertatbestand für Influencer kommen **Einkünfte aus selbstständiger Arbeit gem. § 18 EStG** in Betracht. Die Tätigkeit als Freiberufler kann Influencern nicht pauschal abgesprochen werden, zumal heutzutage klassische Freiberufler wie Schauspieler, Musiker, Ingenieure, Rechtsanwälte, Ärzte und Steuerberater nicht selten auch als Influencer tätig sind. In der steuerrechtlichen Fachliteratur wird die Abgrenzung zwischen §§ 15 und 18 EStG bei Influencer-Tätigkeiten zunehmend diskutiert und eine Zuordnung je nach Tätigkeitsbereich vorgenommen.²

Eine wesentliche Einnahmequelle vieler Influencer ist das **Affiliate-Marketing**. Hierbei werden Einnahmen durch Präsentation eines anderen Unternehmens auf dem Profil, Kanal bzw. der Internetseite des Influencers erzielt, z.B. durch **Bannerwerbung**. Die Steuerpraxis qualifiziert diese derzeit – losgelöst von möglichen (weiteren) Einkünften aus freiberuflicher Tätigkeit – offenbar per se als **Werbeeinnahmen**, mithin als Einkünfte aus Gewerbebetrieb.³ Diese pauschale Betrachtungsweise wird der Diversität der Influencer-Betätigung nicht gerecht. Gründe für eine differenzierende Rechtsauffassung werden im folgenden dargelegt.

Auf umsatzsteuerliche Belange geht dieser Beitrag wegen der ertragsteuerlichen Fokussierung nicht näher ein. Influencer, die Einnahmen erzielen (wollen), überschreiten in den meisten Fällen die Schwelle zum **Unternehmer gem. § 2 Abs. 1 Umsatzsteuergesetz (UStG)**. Problem- und Streitpotenzial könnte sich hierbei weniger bei inländischen Leistungsbeziehungen mangels insoweit auffälliger Besonderheiten, sondern mehr im grenzüberschreitenden Leistungsaustausch ergeben, wo die Person des Leistungsempfängers und der Leistungsort besondere Relevanz haben. Darüber hinaus müssen sich Influencer, die vermehrt Sachzuwendungen – sogenannte **Produktproben** – für ihre Leistungen erhalten, im Rahmen der Umsatzsteuer mit Tausch und tauschähnlichen Umsätzen auseinandersetzen.

Ertrag- und umsatzsteuerlich komplex kann es werden, wenn der Influencer auch **Digitalnomade** ist, das heißt, er

ortsunabhängig und flexibel online arbeitet, sich zudem abwechselnd in verschiedenen Staaten aufhält oder gar die Welt bereist.⁴ Einige von ihnen entwickeln hierbei – motiviert durch zweifelhafte „Fachauskünfte“ aus der bunten Wissenswelt des Internets – sogar eigene „Steuersparmodelle“, indem sie sich „wohnsitzlos“ nennen und glauben, sich dadurch jeglichen Steuerpflichten zu entziehen. Derartige Mandanten, die künftig vermehrt vermutlich überwiegend in der Abwehrberatung auftreten werden, dürften eine besondere Herausforderung für den Berater sein.

II. Merkmale des Influencer-Marketings

Charakteristisch für das *Influencer-Marketing* ist der werbliche Einsatz von Persönlichkeiten, die in sozialen Netzwerken über eine hohe Präsenz, Reichweite und Ansehen verfügen.⁵ Unternehmen kooperieren zuweilen vermehrt mit Influencern, um ihre Werbebotschaften „maßgeschneidert“ in den sozialen Medien verbreiten zu können.⁶ Teilweise wird die Marketingstrategie deshalb als

„Versuch eines Unternehmens, wichtige Meinungsmacher im Internet zu identifizieren und deren Einfluß und Reichweite zum eigenen Zweck zu nutzen, indem es diese dazu motiviert oder dafür entlohnt, Markenbotschaften mit ihren Zielgruppen zu teilen“,

* Dr. Frank Rozanski ist in eigener Fachanwaltskanzlei in Hannover tätig, <https://dr-rozanski.de>; Lennard Oonk ist Rechtsreferendar im OLG-Bezirk Celle und promoviert parallel an der Leibniz Universität Hannover zum Thema „Influencer als Handelsvertreter – Eine Bewährungsprobe für § 84 HGB“.

1 https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Steuerliche_Themengebiete/Social_Media_Akteure/2020-07-30-FAQ-Ich-bin-Influencer.pdf?__blob=publicationFile&v=5 (zuletzt abgerufen am 20.04.2023).

2 Vgl. z.B. Schmidt/Kollmann/Karl, Rasanter Aufstieg der Influencer – Neue Berufsgruppe im Fokus der Finanzverwaltung, DStR 2021, 765, 765 ff.; Brunckhorst/Sterzinger, Ertragsteuerliche Beurteilung von Bloggern, Podcastern und YouTubern, DStR 2018, 1689, 1689 ff.

3 Heine/Trinks, Influencer-Besteuerung, 1. Aufl. 2023, Rn. 96; a.a.O., „Affiliate-Marketing“ in E. Glossar, S. 110; Schmidt/Kollmann/Karl, DStR 2021, 765, 766; Arendt in Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, Influencer, Stand 01.04.2021, Rn. 3 ff.; Brunckhorst/Sterzinger, DStR 2018, 1689, 1691 f.

4 Vgl. „Digitalnomade“ auf Duden online, <https://www.duden.de/recht-schreibung/Digitalnomade> (zuletzt abgerufen am 20.04.2023).

5 Suwelack, Schleichwerbung als Boombranche?, MMR 2017, 661.

6 Herberger, Arbeitsrechtliche Rahmenbedingungen für Corporate-Influencer, NZA 2022, 238.

erachtet.⁷ Ziel hierbei ist jedenfalls, die Wertigkeit und Glaubwürdigkeit der eigenen Markenbotschaft durch das Vertrauen der Zielgruppe zu den Influencern zu steigern.⁸

Im Kern geht es also um die Rekrutierung eines möglichst authentischen, vertrauenswürdigen Dritten, der – vor allem durch monetäre Motivation⁹ – dazu gebracht werden soll, öffentlich möglichst (nur) positive Aussagen über ein Unternehmen oder eine Marke zu treffen.¹⁰ Die gezielte Inszenierung eines Produkts soll dabei als gut gemeinte, altruistische Empfehlung eines „Freundes“ wahrgenommen werden.¹¹

1. Begriff „Influencer“ – Definitionsversuche

In der Marketingliteratur sieht ein Definitionsversuch so aus: „Influencer sind Multiplikatoren, die Produkte, Marken und ihre Werbebotschaften über diverse Kommunikationskanäle im Internet weiterverbreiten.“¹²

Zuweilen bezeichnen sich die Akteure selbst als (*Digital*) *Creator*, um den teilweise negativ behafteten „Influencer“-Begriff zu vermeiden. Diese „digitalen Schöpfer“ sind eine von der Marke der protegierten Unternehmen vermeintlich unabhängige dritte Partei, die die Kaufentscheidung des Kunden maßgeblich beeinflusst, aber möglicherweise nicht dafür verantwortlich ist.¹³

Influencer stellen individuelle Persönlichkeiten dar, die in den sozialen Medien – mehr oder weniger – über gewisses Ansehen und Reichweite verfügen und durch ihr Handeln innerhalb dieser Medien andere Personen beeinflussen.¹⁴ Überwiegend sind Influencer selbstständig. Influencer können aber auch abhängig Beschäftigte, Arbeitnehmer, sogenannte *Corporate-Influencer* sein; diese werden entweder im offiziellen Auftrag des Unternehmens strategisch oder aus eigenem Antrieb über Social-Media-Kanäle tätig, indem sie Einblicke in ihren Arbeitsalltag geben oder Produkte ihres Arbeitgebers vorstellen.¹⁵

2. Handlungsformen von Influencern in den sozialen Medien am Beispiel Instagram: Posts, Storys und Reels

Die wesentlichen Darbietungsmöglichkeiten von Influencer-Beiträgen in sozialen Medien – hier am Beispiel *Instagram* – sind dauerhaft sichtbare sogenannte *Posts* oder *Postings* sowie kurzzeitig abrufbare *Storys* und neuerdings Kurzvideos, auch *Reels* genannt. Sämtliche Varianten richten sich primär an die *Follower* des agierenden Influencers. Ein *Follower* – zu Deutsch Anhänger – ist regelmäßiger Empfänger von Informationen bestimmter Personen, Institutionen o.Ä. in sozialen Netzwerken.¹⁶

Ein *Post* stellt bei Instagram einen auf dem eigenen Profil veröffentlichten Beitrag in Gestalt eines Fotos oder Videos dar, optional mit einem Kommentar in Textform versehen. Auf anderen Social-Media-Plattformen oder auf der eigenen Internetseite können dies darüber hinaus reine Texte sein.

Dieser Beitrag ist sichtbar, bis er durch den Urheber von seinem Profil usw. entfernt wird.

Neben die Posts tritt – so auch bei Instagram – die *Story*. Bei diesen „Geschichten“ handelt es sich ebenfalls teilweise um Fotos, meist aber um Videosequenzen als beinahe Liveübertragung, die durch ihre kurzzeitige Abrufbarkeit und Aktualität eine Nahbarkeit des Influencers suggerieren. Dadurch erhalten Follower den Eindruck, Teil des Influencer-Lebens zu sein.

Der wesentliche Unterschied zwischen Post und Story ist die zeitliche Begrenzung der Visibilität. Die Videosequenzen in Storys haben grundsätzlich eine Länge von jeweils bis zu 20 Sekunden, wobei mittlerweile auch „Longer Storys“, also längere Geschichten möglich sind.¹⁷ Aktuell werden die Storys – gleich welcher Länge – nach 24 Stunden automatisch von Instagram gelöscht. Ab diesem Zeitpunkt sind besagte Storys nur noch sichtbar, wenn sie auf dem eigenen Profil als „Highlight“ gespeichert wurden.¹⁸ Durch diese Hervorhebung bleiben Storys wie Posts abrufbar, bis sie der Influencer von seinem Profil entfernt. Das soll ihm ermöglichen, die seiner Ansicht nach besonderen oder wichtigen Storys auch länger für seinen Empfängerkreis zu erhalten.

7 *Kost/Seeger*, Influencer Marketing, 2. Aufl. 2020, S. 53.

8 *Hemmerich/Günther*, Der kommerzialisierbare Teil des Namensrechts als Wirtschaftsgut 4.0 – Implikationen für die Berufsgruppe der Influencer, DStR 2021, 2321; *Klickermann*, Influencer-Marketing im Fokus des Kennzeichnungsgebots, MMR 2020, 150; *Mach*, Influencer-Marketing: „Raus aus der Grauzone – hinein in die rechtliche Problemzone“, WRP 2018, 1166, 1167.

9 A.A. *Firsching/Bersch*, Influencer Marketing für Unternehmen, Agentur Brandpunkt 2016, S. 8, wonach es Influencern vordergründig um Reichweite und Reputation geht, „der schnelle Rubel“ nicht in ihrem Interesse liegt; diese Ansicht erscheint für das Jahr 2016 noch vertretbar, ist jedoch inzwischen überholt.

10 *Lammenett*, Praxiswissen Online-Marketing, 8. Aufl. 2021, S. 130.

11 *Benz/Kohler*, Mein Freund, der Influencer? Haftung von Influencern nach §§ 311 Abs. 3, 280 Abs. 1, 241 Abs. 2 BGB, ZFPW 2020, 490, 500; *Köberlein*, Influencer-Marketing und Vertriebsrecht, ZVertriebsR 2020, 221.

12 *Jahnke*, Influencer Marketing, 2. Aufl. 2021, S. 9.

13 *Brown/Hayes*, Influencer Marketing: Who Really Influences Your Customers?, 1. Aufl. 2017, S. 50.

14 Vgl. *Nirschl/Steinberg*, Einstieg in das Influencer Marketing, 1. Aufl. 2018, S. 11 f.

15 *Tödtmann/Kaufmann*, Corporate Influencer als Werbeträger des Arbeitgebers, DB 2023, 258, 258 ff.; *Hoffmann/Lex*, Corporate Influencer & Social Media Guidelines, RD 2021, 242; *Laoutoumai*, Einsatz von Corporate Influencern im Lichte der Influencer-Entscheidungen des BGH, RD 2022, 340; *Zipfel*, Fristlose Kündigung von Influencer-Verträgen gemäß § 627 BGB, GRUR-Prax 2022, 163, 164; vgl. auch „ALDIcreators“, <https://www.aldi-nord.de/unternehmen/presse/aldi-nord-praesentiert-eigenes-influencer-team.html> (zuletzt abgerufen am 20.04.2023).

16 Vgl. „Follower“ auf Duden online, <https://www.duden.de/rechtschreibung/Follower> (zuletzt abgerufen am 20.04.2023).

17 <https://onlinemarketing.de/social-media-marketing/videos-instagram-stories-60-sekunden-nicht-unterteilt> (zuletzt abgerufen am 20.04.2023).

18 *Leeb/Maisch*, Social-Media-Stars und -Sternchen im rechtsfreien Raum?, ZUM 2019, 29, 32.

Reels hingegen sind Kurzvideos mit Sequenzen von bis zu 90 Sekunden, die zumeist der Unterhaltung dienen, aber auch gezielt platzierte Informationen enthalten können.

3. Typen von Influencern

Influencer trifft man in nahezu jeder Sparte der sozialen Medien in ihrer Vielfalt. Demzufolge gibt es auch eine Fülle von Influencer-Typen¹⁹, auf deren Aufzählung hier verzichtet wird. Die Entwicklung ist sehr dynamisch, und es tauchen immer wieder neue Begriffe im Zusammenhang mit Influencer-Tätigkeiten auf – z.B. *Kidfluencer*, *Petfluencer*, *Sinnfluencer*²⁰ – so daß eine vollständige und vor allem trennscharfe Auflistung ohnehin praktisch unmöglich erscheint.

Die Kategorisierung von Influencern kann zum einen anhand ihrer **Tätigkeitsbereiche** bzw. Branchen erfolgen. Bspw. agieren im Bereich Kleidung und Kosmetik die *Fashion-* und *Beauty-Influencer*, zur aktiven Gesundheitsförderung die *Fitness-Influencer*, in der Lebensmittelbranche die *Food-Influencer*, im Tourismus die *Travel-Influencer* usw.²¹

Zum anderen können Influencer **nach Berufen, besonderen Eigenschaften und Fähigkeiten** typisiert werden. So werden Schauspieler, Musiker, Handwerker, Ingenieure, Vertriebsprofis, Anlageberater, Rechtsanwälte, Ärzte, Steuerberater u.a. nicht selten branchenübergreifend als Influencer tätig. Diese Art der Einordnung hat erhöhte ertragsteuerliche Relevanz, da gerade bei den Freiberuflern zu unterscheiden ist, ob z.B. ein Rechtsanwalt als Travel-Influencer über die Vorzüge seiner mobilen Kanzlei mit Zweigstelle im 4-Sterne-Resort auf Mallorca berichtet oder über seine Passagierrechte wegen der Flugverspätung auf dem Weg dorthin aufklärt.

4. Influencer und Affiliate-Marketing

Influencer können in ihren Beiträgen – sowohl Storys als auch Posts – *Affiliate-Links* anderer Anbieter im Internet einbinden. Ein **Affiliate-Link** ist ein codierter Link, der im Rahmen von *Affiliate-Marketing*-Kooperationen einem Partner zugeordnet ist und der Abrechnung von Vermittlungsprovisionen dient.²² Diese „Partnerprogramme“ treten in der Praxis besonders häufig auf. Einnahmen aus Affiliate-Marketing-Kooperationen stellen deshalb eine typische Einkommensquelle für Influencer dar.

Beim **Affiliate-Marketing** handelt es sich allgemein um die Vermarktung von Produkten oder Dienstleistungen eines Anbieters (engl. *Merchant*) durch Werbepartner im Internet, bei der der Anbieter Werbemittel zur Verfügung stellt, die der Partner (engl. *Affiliate*) auf seiner Internetseite, seinem Profil oder Kanal platziert.²³ Primär zielt der Anbieter hierbei auf die Erhöhung seiner Reichweite durch Akquise neuer Kunden, mithin darauf ab, Umsatzsteigerungen herbeizuführen.²⁴ Der Affiliate ersucht die Generierung zusätzlicher Erträge.²⁵

Das Affiliate-Marketing verfolgt eine auf **nachweisbare Erfolge** bezogene Zielrichtung, was sich auch in den Vergütungsmodellen mit den Affiliates widerspiegelt.²⁶ Der als Affiliate handelnde Influencer erhält bspw. bei jedem Klick („*Pay per Click*“), bei jedem Verkauf („*Pay per Sale*“) oder bei jeder Registrierung („*Pay per Lead*“) eine Provision.²⁷

- Bei „**Pay per Click**“ vermittelt der Affiliate den Besuch eines Internet-Nutzers auf der Website des Produkt- oder Dienstleistungsanbieters gegen eine Vergütungspauschale.²⁸
- „**Pay per Sale**“ beschreibt das Abrechnungssystem des Affiliate-Marketings, bei dem der Affiliate vom Anbieter dann eine festgelegte Provision erhält, wenn erst durch das Zutun des Affiliate tatsächlich Umsätze generiert wurden.²⁹
- Beim Vergütungsmodell „**Pay per Lead**“ wird der Affiliate dafür entlohnt, daß der Besucher seiner Website bzw. seines Profils oder Kanals eine bestimmte Handlung ausführt, wie z.B. die Anmeldung zu einem Newsletter.³⁰ Ein **Lead** ist dabei ein potenzieller Neukunde, der vornehmlich durch Eintragung und Absendung seiner persönlichen Kontaktdaten sein Interesse an Produkten oder Dienstleistungen des Anbieters äußert.³¹
- Weiterhin kann eine „**Lifetime-Provision**“ vereinbart werden. Bei dieser Vergütungsvariante erhält der Affiliate für jegliche Folgekäufe eines einmal vermittelten Kunden – also auf „Lebenszeit“ – jeweils eine Provision.³²

Um nachvollziehen zu können, wie viele solcher Besuche, Bestellungen oder Registrierungen auf Handlungen des Affiliates beruhen, ist ein *Trackingsystem*, also eine Nachverfolgungssoftware erforderlich.³³ Auf Instagram haben sich

19 Ausführlich zu verschiedenen Arten von Influencern *Heine/Trinks*, Influencer-Besteuerung, 1. Aufl. 2023, Rn. 11 ff.

20 Vgl. a.a.O., Rn. 20, 22 f.

21 Vgl. a.a.O., Rn. 12, 16 f., 25.

22 Vgl. „Affiliate-Link“ auf Duden online, https://www.duden.de/recht-schreibung/Affiliate_Link (zuletzt abgerufen am 20.04.2023).

23 *Renner/Schmidt*, Unterlassung von Handlungen Dritter? Die Erfolgshaftung im gewerblichen Rechtsschutz und Urheberrecht, GRUR 2009, 908, 910.

24 *Freiling/Kollmann*, Entrepreneurial Marketing, 2. Aufl. 2015, S. 169; *Fries*, Influencer-Marketing, 1. Aufl. 2019, S. 44.

25 *Freiling/Kollmann*, Entrepreneurial Marketing, 2. Aufl. 2015, S. 169.

26 *Fries*, Influencer-Marketing, 1. Aufl. 2019, S. 44.

27 *Renner/Schmidt*, GRUR 2009, 908, 910.

28 <https://www.affiliateundrecht.de/aufsaeetze/sind-affiliates-handelsvertreter/> (zuletzt abgerufen am 20.04.2023).

29 <https://www.affiliate-deals.de/lexikon/pay-per-sale/> (zuletzt abgerufen am 20.04.2023).

30 <https://unternehmer.de/lexikon/online-marketing-lexikon/pay-per-lead> (zuletzt abgerufen am 20.04.2023).

31 <https://www.advidera.com/glossar/pay-per-lead/> (zuletzt abgerufen am 20.04.2023).

32 *Lammenett*, Praxiswissen Online-Marketing, 8. Aufl. 2021, S. 60.

33 *Kilian/Langner*, Online-Kommunikation, 1. Aufl. 2010, S. 73.

hierbei das Tracking über *Cookies* und personalisierte Gutscheincodes als solche Werkzeuge durchgesetzt.

Den Ablauf des Affiliate-Programms unter Beteiligung eines Influencers hat das *Influencer-Marketing-Hub* verständlich und komprimiert wie folgt zusammengefaßt: Ein Influencer ist als Affiliate Kooperationspartner eines Unternehmens, erhält von diesem eine eindeutige ID und eine angepaßte Internetadresse (*URL*), die er für die Bewerbung von Produkten und Dienstleistungen verwenden kann; der Affiliate (Partner)

„sieht sich die Website oder den Katalog des Unternehmens an, um die Produkte auszuwählen, für die er oder sie werben möchte. Er oder sie erstellt dann Werbung für das Produkt in Blogbeiträgen, YouTube-Videos und in sozialen Netzwerken. Der Partner fügt einen individuellen Link in jeden Beitrag ein. Ein potenzieller Käufer klickt auf einen der Affiliate-Links. Dadurch wird er auf die Website des Verkäufers weitergeleitet. Die Website wird wahrscheinlich ein Cookie anlegen. Damit wird der Besuch aufgezeichnet, so daß nachvollziehbar ist, welcher Partnerlink den Kunden zum Kauf veranlaßt hat. Der Käufer tätigt den Kauf. Nun überprüft der Händler das Cookie, damit er weiß, wer den Kunden auf die Website geschickt hat. Er schreibt den Verkauf dem entsprechenden Partner gut. In regelmäßigen Abständen stellt der Händler den Partnern Unterlagen zur Verfügung, in denen die Verkäufe und die geschuldeten Provisionen aufgeführt sind. Zu einem vereinbarten Zeitpunkt zahlt der Händler dem Partner eine Provision zu einem bestimmten Satz.“³⁴

5. Exkurs: Zivilrechtliche Einordnung von Verträgen mit Influencern

Regelmäßig kommen zwischen Auftraggeber und Influencer *Anzeigenwerbeverträge* für *Kampagnenwerbung* zustande, die gewöhnlich als **Werkverträge** i.S.d. § 631 BGB ausgestaltet werden.³⁵ Mit der Produktwerbung in Form der Gestaltung ansehnlicher Beiträge in den sozialen Medien schulden Influencer folglich einen bestimmten Erfolg.

Verpflichtet sich der Influencer dagegen erfolgsunabhängig zur Werbung für ein Unternehmen in sozialen Netzwerken, kommt ein **Dienstvertrag** i.S.d. § 611 BGB³⁶ oder ein **Dienstvertrag mit Geschäftsbesorgungscharakter** in Betracht. Treten daneben die qualifizierenden Voraussetzungen des § 84 Handelsgesetzbuch (HGB), kann in Affiliate-Marketing-Kooperationen mit Influencern auch ein **Handelsvertreterverhältnis** vorliegen. Die §§ 84 ff. HGB sind als *Leges specialis* zum Geschäftsbesorgungsvertrag mit dienst- oder werkvertraglichen Elementen zu qualifizieren, so daß wegen der Spezialität ein Handelsvertretervertrag vorliegt, wenn seine übrigen Voraussetzungen gegeben sind.³⁷

Originäre Affiliates wurden vormals dabei mangels Verpflichtung zum Tätigwerden einst als Handelsmakler und nicht als Handelsvertreter eingeordnet.³⁸ Die Tätigkeitspflicht stellt einen wesentlichen Unterschied zwischen origi-

nären Affiliates und heutigen Affiliate-Marketing-Kooperationen mit Influencern dar, weshalb zumindest dieses Argument nicht dazu führen kann, Influencer im Einzelfall nicht als Handelsvertreter zu qualifizieren.

III. Einnahmen von Influencern

Influencer erhalten für ihre Tätigkeit regelmäßig eine Vergütung in Form von **Einmalzahlungen**, seltener eine laufende Vergütung unabhängig vom Erfolg eines Beitrags.³⁹ Gemäß vorangegangener Ausführungen beziehen Influencer aus Affiliate-Marketing-Kooperationen häufig Provisionen pro verkauftem Produkt („Pay per Sale“), was mittels des zuvor dargelegten Trackingsystems auf den jeweils verantwortlichen Influencer zurückführbar ist.

Insbesondere bei weniger bekannten Influencern erfolgt die Bezahlung teilweise oder ausschließlich durch Überlassung von Produktproben und weitere **Sachzuwendungen**.⁴⁰ Auch diese Sachzuwendungen stellen regelmäßig Einnahmen i.S.d. § 8 Abs. 1 EStG dar, die mit dem gemeinen Wert im Zeitpunkt der Zuwendung als Betriebseinnahme und zugleich gem. § 6 Abs. 4 EStG als Anschaffungskosten im Betriebsvermögen des Influencers zu erfassen sind.⁴¹

Haben Influencer eine gewisse Popularität erreicht und sich eine treue Anhängerschaft aufgebaut, können sie zusätzliche Erträge durch *Merchandises* erwirtschaften.⁴² Diese Werbe- oder Fanartikel sind vielfältig, z.B. Kleidung in Gestalt einer eigenen Modelinie.

Auf *Streaming*-Plattformen wie „Twitch“, die primär die Liveübertragung von Spielesimulationen zum Gegenstand haben, sind sogenannte *Donations* regelmäßige Einkünfte von Influencern (die in diesem Fall auch „Streamer“ genannt werden). **Donations** können jegliche Formen von Geld- oder Sachzuwendungen sein, von denen sich ein „Spender“ unterschiedliche Vorteile – von der einfachen Nennung seines Benutzernamens durch den Streamer bis hin zu exklusiven

34 <https://influencermarketinghub.com/influencers-affiliate-marketing/> (zuletzt abgerufen am 20.04.2023).

35 So der BGH v. 19.06.1984 – X ZR 93/83, NJW 1984, 2406 bezüglich des Anbringens von Werbeplakaten an bestimmte Werbeflächen; ebenso BGH v. 22.03.2018 – VII ZR 71/17, MDR 2018, 656 bezüglich der Platzierung einer elektronischen Werbeanzeige unter einer Domain; *Jahnke*, *Influencer Marketing*, S. 339, mit Verweis auf AG Oldenburg i.H.v. 13.04.2010 – 25 C 19/10, NJOZ 2010, 1343.

36 *Zipfel*, GRUR-Prax 2022, 163, 164.

37 *Reinshagen*, Galerievertretung als Vertriebsvertrag im Sinne der Vorschriften der §§ 84 ff. HGB, ZVertriebsR 2012, 281, 282.

38 So *Schirmbacher/Ihmer*, *Affiliate-Werbung – Geschäftsmodell, Vertragsgestaltung und Haftung*, CR 2009, 245, 247; *Benz/Kohler*, ZfPw 2020, 490, 504, Fn. 11.

39 Vgl. *Arendt* in Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, *Influencer*, Stand 01.04.2021, Rn. 2.

40 A.a.O., Rn. 6.

41 Vgl. *Heine/Trinks*, *Influencer-Besteuerung*, 1. Aufl. 2023, Rn. 105 ff.

42 *Arendt* in Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, *Influencer*, Stand 01.04.2021, Rn. 5.

Zugängen zu Inhalten eines Streamers – erhofft.⁴³ Die Donations sind trotz der vermeintlichen Freiwilligkeit des Zuwendenden als Betriebseinnahmen zu erfassen, da diese im unmittelbaren Zusammenhang mit der werbenden Tätigkeit des Influencers stehen.⁴⁴

IV. Abgrenzung zwischen verschiedenen Einkunftsarten

1. Relevanz der Abgrenzung

Die Abgrenzung v.a. von Einkünften aus Gewerbebetrieb gem. § 15 EStG und selbständiger Arbeit nach § 18 EStG hat in der Praxis weitreichende Auswirkungen.

a) Gewerbesteuer

So unterliegen Einkünfte aus Gewerbebetrieb grundsätzlich auch der **Gewerbesteuer**. Übersteigt der Gewerbeertrag bei als Einzelunternehmern oder Personengesellschaften organisierten Influencern den Freibetrag von derzeit 24.500 Euro pro Jahr, kommt es regelmäßig – trotz einkommensteuerlicher Anrechnungsvorschriften, § 35 EStG – zu einer Steuer-mehrbelastung gegenüber der Einkunftszielung nach § 18 EStG.

b) IHK-Beitrag

Überdies spielt in Bezug auf die Industrie- und Handelskammern (IHK) die aus § 2 Abs. 1 IHK-Gesetz (IHKG) resultierende und an die Gewerbesteuer geknüpfte **IHK-Beitragspflicht** bei Einkünften aus Gewerbebetrieb eine elementare Rolle.⁴⁵

c) Buchführungspflicht

Kaufleute sind bereits nach § 238 Abs. 1 HGB grundsätzlich buchführungspflichtig. Für andere gewerbliche Unternehmer ergibt sich die Buchführungspflicht aus § 141 Abs. 1 Abgabenordnung (AO), wenn sie die Schwellenwerte – 600.000 Euro Umsatz im Kalenderjahr oder 60.000 Euro Gewinn im Wirtschaftsjahr – überschreiten.

Auf Freiberufler sind dagegen u.a. die §§ 238 ff. HGB mangels Kaufmannseigenschaft nicht anwendbar. Darüber hinaus gelten für sie deutliche Erleichterungen bei der Buchführungspflicht nach §§ 140, 141 AO. Denn gem. § 141 Abs. 1 AO gilt die originäre Buchführungspflicht nur für gewerbliche Unternehmer sowie Land- und Forstwirte. Auch nach anderen Gesetzen sind i.S.d. § 18 EStG selbständig Tätige grundsätzlich nicht buchführungspflichtig, weshalb auch die derivative Buchführungspflicht des § 140 AO für sie entfällt.

d) Künstlersozialkasse (KSK)

Eine besondere praktische Relevanz durch das Influencer-Marketing erfährt auch die hierzulande mehr oder minder bekannte *Künstlersozialkasse (KSK)*. Denn Unternehmen, die

die Dienste von Influencern in Anspruch nehmen, könnten verpflichtet sein, auf die an Influencer gezahlten Entgelte 5,0% (seit 2023, zuvor 4,2%) **Künstlersozialabgabe** zu entrichten.

Dies ergibt sich aus dem *Gesetz über die Sozialversicherung der selbständigen Künstler und Publizisten (KSVG)*. Dieses Gesetz soll dafür sorgen, daß selbständige Künstler und Publizisten einen ähnlichen Schutz der gesetzlichen Sozialversicherung genießen wie Arbeitnehmer.⁴⁶ Die **abgabepflichtigen Unternehmen** sind in § 24 KSVG aufgezählt. Unter anderem zählen hierzu Unternehmer,

die für Zwecke ihres eigenen Unternehmens Werbung oder Öffentlichkeitsarbeit betreiben und dabei nicht nur gelegentlich Aufträge an selbständige Künstler oder Publizisten erteilen.

Nach § 2 KSVG ist **Künstler** im Sinne dieses Gesetzes,

wer Musik, darstellende oder bildende Kunst schafft, ausübt oder lehrt.

Publizist ist,

wer als Schriftsteller, Journalist oder in ähnlicher Weise publizistisch tätig ist oder Publizistik lehrt.

Der Begriff der künstlerischen bzw. publizistischen Tätigkeit ist nach Auffassung der KSK weit auszulegen⁴⁷, so daß auch Influencer hierunter fallen (können). Die KSK führt auf ihrer Website aus:

„Das Entgelt, das der Auftraggeber für die Werbemaßnahme an den Influencer zahlt, ist abgabepflichtig und gehört daher zur Bemessungsgrundlage der Künstlersozialabgabe.“⁴⁸

Für Affiliate-Marketing-Kooperationen besteht jedoch die **Ausnahme**, daß Entgelte, die Influencern in diesem Zusammenhang gezahlt werden, nicht abgabepflichtig sind. Die KSK führt hierzu aus:

„Provisionszahlungen im Rahmen einer Affiliate-Marketing-Kooperation unterfallen nicht der Bemessungsgrundlage der Künstlersozialabgabe, da Influencer in diesem Zusammenhang nicht unmittelbar für eine künstlerische/publizistische Leistung, sondern für die Zurverfügungstellung von Werbemöglichkeiten in sozialen Medien (Einbettung sog. Affiliate-Links) bezahlt werden.“⁴⁹

An dieser Stelle bedarf es einer besonders aufmerksamen fachlichen „Justierung“ der Einnahmen des Influencers durch die beratenden Rechtsanwälte bzw. Steuerberater. In einem Einzelfall aus der Praxis der Autoren dieses Beitrags gab die KSK jüngst unter Verweis auf ihre eigenen FAQs

43 Vgl. auch a.a.O. Rn. 6a.

44 So auch Heine/Trinks, Influencer-Besteuerung, 1. Aufl. 2023, Rn. 101.

45 Schmidt/Kollmann/Karl, DStR 2021, 765, 770.

46 <https://www.kuenstlersozialkasse.de/die-ksk/die-kuenstlersozialkasse.html> (zuletzt abgerufen am 20.04.2023).

47 Küttner/Ruppelt, Personalbuch, 29. Aufl. 2022, Künstlersozialversicherung, Rn. 12.

48 Vgl. Nr. 25 der FAQs, abrufbar unter: <https://www.kuenstlersozialkasse.de/unternehmen-und-verwerter/faq-unternehmen-und-verwerter.html> (zuletzt abgerufen am 20.04.2023).

49 Ebda.

einem Einspruch statt, der damit begründet wurde, daß über 90% der entrichteten Entgelte an Influencer im Rahmen von Affiliate-Marketing-Kooperationen gezahlt wurden. Ob eine solche Argumentation zur Vermeidung der Künstlersozialabgabe für die Zukunft generalisierbar ist, sollte nach aktueller Rechtslage mit Vorsicht betrachtet werden. Denn die Aussage der KSK indiziert die Gewerblichkeit des Influencers, die an anderer Stelle womöglich vermieden werden soll.

2. Gewinnerzielungsabsicht

Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 15 EStG und auch solche aus selbständiger Tätigkeit gem. § 18 EStG setzen zunächst gleichermaßen – in Abgrenzung zur *Liebhabe* (Lebensführung, Hobby)⁵⁰ – das Vorliegen der Gewinnerzielungsabsicht voraus. Die **Gewinnerzielungsabsicht** liegt bei durch objektive Ertragsprognose zu ermittelnder Gewinnneigung des Betriebs und – im Falle negativer Prognose – bei subjektiver Absicht, Gewinne zu erzielen, vor; maßgeblich ist hierbei ein *Totalgewinn* über die Gesamtdauer der Betätigung des Steuerpflichtigen.⁵¹

In der Praxis problematisch ist dabei die genaue Bezifferung des Zeitpunkts, ab dem ein Influencer die Absicht entwickelt, mit seiner Tätigkeit nachhaltig Gewinne zu erzielen. Bei populären Influencern, wie z.B. *Caro Daur* oder *Bianca Claßen (Heinicke)*, läßt sich eine Gewinnerzielungsabsicht kaum in Abrede stellen. Diese starteten jedoch zu einer Zeit, als die sozialen Netzwerke noch nicht annähernd so kommerzialisiert waren wie heute und demnach noch nicht die Motivation haben konnten, ihre mögliche – damals künftige – Popularität zu monetarisieren. Vielmehr steht anfangs bei vielen Influencern im Vordergrund, ihre Kreativität auszuleben und andere zu unterhalten.⁵² Faktoren wie das wachsende Potenzial, eine immer größere Community zu beeinflussen und die daraus resultierende Identifikation als attraktiver Werbepartner wurden ursprünglich von der Mehrheit der Influencer beim anfänglichen Bespielen ihrer Profile, Kanäle bzw. Internetseiten erst einmal nicht fokussiert.⁵³ Die Generation junger Heranwachsender, die sich heutzutage in den sozialen Medien anmelden, haben deutlich öfter (auch) die Absicht, dort Geld zu verdienen. Jüngst zeigte eine US-amerikanische Studie, daß 40% der befragten Personen davon träumen würden, Influencer zu werden.⁵⁴ Daraus schlußfolgernd dürfte eine Gewinnerzielungsabsicht bei neu aufkommenden Influencern deutlich eher anzunehmen sein als bei der früheren Generation.

3. Einkünfte aus selbständiger Arbeit, § 18 EStG

Selbständige Arbeit i.S.d. § 18 Abs. 1 EStG liegt vor, wenn der Steuerpflichtige mit seiner Tätigkeit auf eigene Rechnung und Gefahr und ohne Weisungsabhängigkeit von anderen vorwiegend durch persönlichen Arbeitseinsatz nachhaltig – dauernd oder vorübergehend – Gewinn erzielen will.⁵⁵ Bei Influencern relevant sind die Einkünfte aus Freiberuf, § 18

Abs. 1 Nr. 1 EStG, insbesondere die selbständig ausgeübte künstlerische, schriftstellerische und unterrichtende Tätigkeit sowie die Katalogberufe der Journalisten und Bildberichterstatter.

a) Künstlerische Tätigkeit

Eine künstlerische Tätigkeit liegt nach ständiger Rechtsprechung des BFH vor, wenn ein Steuerpflichtiger „eine eigenschöpferische Leistung vollbringt, in der seine individuelle Anschauungsweise und Gestaltungskraft zum Ausdruck kommt und die über eine hinreichende Beherrschung der Technik hinaus grundsätzlich eine gewisse künstlerische Gestaltungshöhe erreicht.“⁵⁶ Das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) konkretisierte dazu: „Das Wesentliche der künstlerischen Betätigung ist die freie schöpferische Gestaltung, in der Eindrücke, Erfahrungen, Erlebnisse des Künstlers durch das Medium einer bestimmten Formensprache zu unmittelbarer Anschauung gebracht werden.“⁵⁷

Die selbständige Tätigkeit im Bereich Werbung war schon häufiger Streitgegenstand der Finanzgerichtsbarkeit. Der BFH ist in ständiger Rechtsprechung der Auffassung, daß Einnahmen aus schauspielerischer Tätigkeit im Bereich der Werbung zu den Einkünften aus selbständiger künstlerischer Tätigkeit gehören, wenn sie als eigenschöpferische Leistungen zu werten sind; dabei ist eine gewerbliche Zwecksetzung (Werbung) unerheblich.⁵⁸ Eine eigenschöpferische Leistung liegt in der Regel nicht vor, wenn sich die Tätigkeit des Künstlers darauf beschränkt, die Rolle eines Produktbenutzers zu sprechen oder zu spielen sowie lediglich den Gegenstand seiner Werbung anzupreisen nach den Angaben und Weisungen des Auftraggebers.⁵⁹

Die von klaren Vorgaben des Auftraggebers abhängige Produktpräsentation ist in der Influencer-Praxis häufig anzutreffen, weshalb in diesen Fällen eine künstlerische Tätigkeit i.S.d. § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG grundsätzlich abzulehnen ist. Dennoch kann im Einzelfall ein freiberufliches Tätigwerden von Influencern angenommen werden, wenn sie z.B. eine Kunstfigur erschaffen und damit schauspielerische Leistungen und Medienkunst vereinen oder wenn sie musikalisch-künstlerisch tätig werden.⁶⁰ Auch bei der Werbefotografie kann es sich um eine künstlerische Tätigkeit handeln, wenn

50 Vgl. BFH v. 05.03.2013 – X B 98/11, BFH/NV 2013, 924; Schmidt/Wacker, 42. Aufl. 2023, EStG, § 15 Rn. 31.

51 Schmidt/Wacker, 42. Aufl. 2023, EStG, § 15 Rn. 24 ff.

52 Kost/Seeger, Influencer Marketing, 2. Aufl. 2020, S. 38.

53 Deges, Quick Guide Influencer Marketing, S. 21.

54 <https://k.at/lifestyle-explainer/berufswunsch-influencer-studie-erwachsene/402143745> (zuletzt abgerufen am 20.04.2023).

55 Brandis/Heuermann/Valta, 165. EL12. 2022, EStG, § 18 Rn. 19.

56 BFH v. 23.09.1998 – XI R 71/97, DStRE 1999, 134, 135 m.w.N.

57 BVerfG v. 24.02.1971 – 1 BvR 435/68, NJW 1971, 1645, 1650.

58 BFH v. 11.07.1991 – IV R 102/90, DStR 1992, 286 m.w.N.

59 Ebd.; BFH v. 20.02.1958 – IV 560/56 U, BStBl. III 1958, 182.

60 Brandis/Heuermann/Valta, 165. EL12. 2022, EStG, § 18 Rn. 69 Buchst. I; Schmidt/Kollmann/Karl, DStR 2021, 765, 767 f.

die eigenschöpferische Darbietung insoweit so außergewöhnlich ist, daß die fototechnische Leistung zur Produktpräsentation von bloß untergeordneter Bedeutung ist.⁶¹

b) Schriftstellerische Tätigkeit

An die schriftstellerische Tätigkeit i.S.d. § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG stellt der BFH seit Jahrzehnten keine hohen Anforderungen und definiert den Begriff **Schriftsteller** unter Rückgriff auf die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs wie folgt⁶²:

1. *Er muß schreiben,*
2. *er muß für die Öffentlichkeit schreiben,*
3. *es muß sich um den Ausdruck eigener Gedanken handeln, mögen sich diese auch auf rein tatsächliche Vorgänge beziehen.*

Auf wissenschaftliche oder künstlerische Elemente in den Texten des Schriftstellers kommt es nicht an; allein die für die Öffentlichkeit niedergelegte eigene geistige Arbeitsleistung steht im Vordergrund.⁶³ Auch die elektronische Form eines schriftstellerischen Textes ist hiervon erfaßt.⁶⁴ Die Qualifikation von Auftragsarbeiten als schriftstellerische Tätigkeit i.S.d. § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG ist umstritten und vom Einzelfall abhängig; maßgeblich ist u.a. der Grad der Überarbeitung der geistigen Arbeit des Auftragnehmers durch den Auftraggeber.⁶⁵

Die weit gefaßte schriftstellerische Tätigkeit kann auch von Influencern ausgeübt werden, indem bspw. diese als Reiseblogger (Travel-Influencer) Urlaubserfahrungen in eigenen Gedanken in einem Blog⁶⁶ wiedergeben.⁶⁷ Dafür spricht auch, wenn Influencer ihre Urheberrechte entgeltlich überlassen, was zumindest ein Indiz für eine schriftstellerische Tätigkeit darstellt.⁶⁸ Nicht darunter fallen mangels textlicher Niederlegung eigener Gedanken Videos und Podcasts von Influencern z.B. über Produkttests, gesunde Ernährung, Sportvereine inklusive Interviews oder Spieletipps.⁶⁹ Werden dagegen Produktrezensionen oder Kaufempfehlungen, bei denen die Möglichkeit besteht, sich sowohl positiv wie auch negativ zu äußern, in Textform verfaßt, kann ein schriftstellerischer Charakter vorliegen, zumindest solange die Produktrezension ihren eigenschöpferischen Charakter in Form einer eigenen gedanklichen Leistung behält, mithin das dahinterstehende Unternehmen keinen erheblichen Einfluß auf die Rezension hat.⁷⁰

Für die Erstellung eines Börsenbriefs auf Grundlage einer technischen Aktienanalyse mit anschließendem Selbstvertrieb des Börsenbriefs über das Internet hat das Finanzgericht (FG) Schleswig-Holstein bereits im Jahr 2006 eine schriftstellerische Betätigung i.S.d. § 18 EStG angenommen.⁷¹ Die in diesem Urteil dargelegten Grundsätze können auch auf die Influencer-Praxis hinsichtlich Verkaufs eigener Texte übertragen werden. Schriftstellerische Tätigkeit liegt vor, wenn nach Beurteilung der Gesamtumstände die gedankliche Arbeit im Vordergrund steht, also der gewerbliche Verwertungsbetrieb insoweit zurücktritt.⁷² Das soll auch der Fall sein, wenn ein Influencer in einem Blog wertende Texte über die Musikszene veröffentlicht und dabei u.a. über neue

und bekannte Künstler in der Musikszene aufklärt und Neuerscheinungen beurteilt oder Texte über hochwertige analoge Uhren veröffentlicht und dabei über neue Uhrenmodelle und deren Hersteller berichtet und diese bewertet.⁷³

Zweifelsohne ist hier stets eine Einzelfallbetrachtung vorzunehmen. Es bleibt abzuwarten, inwieweit Finanzverwaltung bzw. Rechtsprechung Kriterien entwickeln, die unter Berücksichtigung moderner digitaler Vertriebsformen die Abgrenzung zwischen schriftstellerischer und gewerblicher Tätigkeit in der Steuerpraxis erleichtern.

c) Unterrichtende Tätigkeit

Eine unterrichtende Tätigkeit i.S.d. § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG ist jede Art der persönlichen Lehrtätigkeit, die auf die Vermittlung bestimmter Fähigkeiten oder Kenntnisse gerichtet ist, soweit der Unterricht in organisierter und institutionalisierter Form anhand eines für das bestimmte Fachgebiet allgemeingültigen Lernprogramms erfolgt.⁷⁴ Eine solche könnte z.B. im Fall von Fitness-Influencern gegeben sein, die mittels Coaching individuell abgestimmte Programme entwerfen, dessen Anwendung erklären und überwachen. Der BFH entschied im Fall des Betreibers eines Fitnessstudios, daß unterrichtende Tätigkeiten in Betracht kommen, wenn „insbesondere die laufende Kontrolle des Trainings der Kunden und das Erteilen von Anweisungen zur Vermeidung einer nutzlosen oder schädlichen Handhabung der Geräte“ gewährleistet ist.⁷⁵

61 Schmidt/Kollmann/Karl, DStR 2021, 765, 767.

62 BFH v. 14.05.1958 – IV 278/56 U, BStBl. III 1958, 316; BFH v. 30.10.1975 – IV R 142/72, BStBl. II 1976, 192.

63 Ebd.; BFH v. 29.07.1981 – I R 183/79, BStBl. II 1982, 22; Schmidt/Wacker, 42. Aufl. 2023, EStG, § 18 Rn. 77 m.w.N.

64 BFH v. 10.09.1998 – IV R 16/97, BStBl. II 1999, 215.

65 Schmidt/Wacker, 42. Aufl. 2023, EStG, § 18 Rn. 77; Arendt in Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, Influencer, Stand 01.04.2021, Rn. 9 m.w.N.

66 Kurzwort für *Weblog*, tagebuchartig geführte, öffentlich zugängliche Webseite, die ständig um Kommentare oder Notizen zu einem bestimmten Thema ergänzt wird, Duden online, <https://www.duden.de/rechtschreibung/Weblog> (zuletzt abgerufen am 20.04.2023).

67 Vgl. Heine/Trinks, Influencer-Besteuerung, 1. Aufl. 2023, Rn. 59, die Gewerblichkeit annehmen, sobald ein Werbezweck verfolgt wird; dieser pauschalen Disqualifizierung wird hier nicht gefolgt.

68 Vgl. BFH v. 30.10.1975 – IV R 142/72, BStBl. II 1976, 192; Brandis/Heuermann/Valta, 165. EL12. 2022, EStG, § 18 Rn. 102.

69 Brunckhorst/Sterzinger, DStR 2018, 1689, 1691.

70 Schmidt/Kollmann/Karl, DStR 2021, 765, 768.

71 FG Schleswig-Holstein v. 02.11.2006 – 5 K 32/06, BeckRS 2006, 26022300, das kontrovers zum BFH klarstellt, daß moderne Formen des Textvertriebs unter Zunahme der Digitalisierung vor dem Hintergrund möglicher Gewerblichkeit differenziert betrachtet werden müssen; der BFH hatte mit Urteil vom 30.11.1978 – IV R 15/73, BFHE 126, 461, entschieden, daß der Selbstverlag von eigenen Texten stets zu Einkünften aus Gewerbebetrieb führt.

72 Schmidt/Kollmann/Karl, DStR 2021, 765, 768 f.

73 Brunckhorst/Sterzinger, DStR 2018, 1689, 1691 f. mit weiteren Beispielen.

74 Brandis/Heuermann/Valta, 165. EL12. 2022, EStG, § 18 Rn. 103.

75 BFH 13.01.1994 – IV R 79/92, DStR 1994, 1684, 1685; ausführlicher dazu Heine/Trinks, Influencer-Besteuerung, 1. Aufl. 2023, Rn. 60 ff.

Mangels persönlicher Beziehung zwischen „Unterrichtetem“ und „Unterrichtendem“ liegt dagegen bei z.B. YouTubern, die Lernvideos veröffentlichen, keine unterrichtende Tätigkeit vor.⁷⁶ Ebenso überwiegt der gewerbliche Charakter bei individuellem, auf die speziellen Bedürfnisse einer einzelnen Person angepaßtem Training, da die Beratung im Vordergrund steht und die unterrichtende Tätigkeit zurücktritt.⁷⁷

d) Katalogberufe Journalist und Bildberichterstatte

Den Katalogberuf **Journalist** i.S.d. § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG übt aus, wer in erster Linie über gegenwartsbezogene Geschehnisse informiert, indem er Informationen zum Tagesgeschehen sammelt, verarbeitet und kritisch wiedergibt.⁷⁸ Erfolgt die „journalistische Nachrichtenübermittlung oder -vertiefung durch Bilder oder Filme, die dem Publikum durch Zeitungen, Zeitschriften, Filme oder Fernsehen vermittelt werden“⁷⁹, handelt es sich um den weiteren Katalogberuf **Bildberichterstatte** i.S.d. § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Um eine journalistische oder bildberichterstattende Tätigkeit mit Produkt- bzw. Dienstleistungsbezug anzunehmen, dürfen die Produkte jedoch nicht bloß werbend vorgestellt werden; es muß vielmehr eine tiefer gehende kritische Auseinandersetzung mit der politischen, gesellschaftlichen, wirtschaftlichen oder kulturellen Wirklichkeit erfolgen; die gestaltete Wirklichkeit hat Werbecharakter.⁸⁰ Gleichgültig ist, welcher Medien sich der Journalist bedient oder ob er sich mündlich oder schriftlich äußert, solange er sich mit den Ergebnissen seiner Arbeit unmittelbar oder mittelbar durch ein Medium an die Öffentlichkeit wendet.⁸¹

Ein Influencer kann nach alledem auch als Journalist und Bildberichterstatte tätig sein, indem er z.B. über aktuelle politische und gesellschaftliche Themen berichtet, dabei Hintergründe erläutert, womöglich zudem Politiker, Wissenschaftler, Bürger u.a. interviewt.⁸² Der Travel-Influencer agiert journalistisch oder berichterstattend, wenn er über seine Social-Media-Kanäle/-Profile, Blogs bzw. Internetseiten seine Reiseerfahrungen mit In- und Auslandsbezug mitteilt, obschon er hieraus Einnahmen generiert, vorausgesetzt, es erfolgt eine objektive, kritische Berichterstattung, unabhängig vom Meinungsbild des Auftraggebers.⁸³

Die selbständige Tätigkeit eines Influencers als Journalist und Berichterstatte mit Produktbezug ist in Ermangelung einer kritischen Auseinandersetzung zu Ereignissen auf politischem, gesellschaftlichem, wirtschaftlichem oder kulturellem Gebiet bezogen auf Produkttests grundsätzlich ausgeschlossen; das Gleiche gilt für die Veröffentlichung von Videos, in denen Kosmetik- und Modeeinkäufe vorgestellt werden.⁸⁴

e) Andere freiberufliche Tätigkeiten i.S.d. § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG

Über die zuvor beschriebenen Tätigkeiten hinaus können Influencer auch anderweitig freiberufliche Unternehmer sein. Der Mannigfaltigkeit dieses Berufsstands sind begünstigt durch die Dynamik der Social-Media-Welt in Verbindung mit der Digitalisierung insoweit kaum Grenzen gesetzt. Maßgebliches Kriterium zur Abgrenzung von der Gewerblichkeit sind die Wesensmerkmale der freien Berufe, das heißt die persönliche Ausübung einer besonders qualifizierten geistigen Leistung des Berufsträgers, wobei der Einsatz von materiellen Mitteln grundsätzlich nur Hilfsfunktion hat.⁸⁵ Diese Merkmale treten sukzessiv in den Hintergrund, je mehr sich ein Influencer in die Abhängigkeit von den Angaben und Weisungen seines Auftraggebers, Partners, Kunden etc. begibt.

4. Gewerbliche Einkünfte, § 15 EStG

Soweit Influencer keinem der in § 18 EStG genannten Katalogberufe oder Tätigkeiten entsprechen, die Einkünfte folglich nicht solche aus selbständiger Arbeit sind, bezieht der Influencer als Unternehmer Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 15 EStG. Die Einkunftsarten Gewerbebetrieb und selbständige Arbeit schließen sich nach § 15 Abs. 2 S. 1 EStG aus. Die Zuordnung der Tätigkeit zu den freien Berufen hat Vorrang gegenüber Einkünften aus Gewerbebetrieb.

5. Andere Einkunftsarten

Influencer können neben den Einkünften aus selbständiger Arbeit und Gewerbebetrieb auch andere Einkunftsarten i.S.d. § 2 Abs. 1 EStG erzielen.⁸⁶

Insbesondere im Bereich *E-Sports* als auch bei *Corporate Influencern* kommen **Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit** gem. § 19 EStG in Betracht.⁸⁷ Hierbei ist nach der Rechtsprechung des BFH das Gesamtbild der Verhältnisse maßgeblich; die Grundsätze zur *Scheinselbständigkeit* sind zu berücksichtigen; die Vereinbarung eines Erfolgshonorars ist ein wesentliches Indiz gegen eine nichtselbständige Tätigkeit.⁸⁸

76 Brunckhorst/Sterzinger, DStR 2018, 1689, 1690.

77 Heine/Trinks, Influencer-Besteuerung, 1. Aufl. 2023, Rn. 61.

78 BFH v. 02.12.1971 – IV R 145/68, BFHE 104, 334.

79 Schmidt/Wacker, 42. Aufl. 2023, EStG, § 18 Rn. 122 m.w.N.

80 BFH v. 19.02.1998 – IV R 50/96, DStR 1998, 1048, 1048 f.; Brandis/Heuermann/Valta, 165. EL12. 2022, EStG, § 18 Rn. 151.

81 Brunckhorst/Sterzinger, DStR 2018, 1689, 1690.

82 A. a.O., 1691.

83 Vgl. Schmidt/Kollmann/Karl, DStR 2021, 765, 769; Heine/Trinks, Influencer-Besteuerung, 1. Aufl. 2023, Rn. 64.

84 Vgl. Brunckhorst/Sterzinger, DStR 2018, 1689, 1691; Heine/Trinks, Influencer-Besteuerung, 1. Aufl. 2023, Rn. 64.

85 Vgl. Brandis/Heuermann/Valta, 165. EL12. 2022, EStG, § 18 Rn. 50.

86 Ausführlich dazu Heine/Trinks, Influencer-Besteuerung, 1. Aufl. 2023, Rn. 70 ff.

87 Vgl. a.a.O., Rn. 70 – 72.

88 Vgl. BFH v. 18.06.2015 – VI R 77/12, DStR 2015, 2123, 2124 m.w.N.

In der Influencer-Praxis denkbar sind auch

- **Einkünfte aus Kapitalvermögen**, § 20 EStG, z.B. bei Musterdepots von *Finanz-Influencern*,
- **Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung**, § 21 EStG, z.B. im Falle der Überlassung von Urheber- bzw. Nutzungsrechten durch den Influencer,
- **Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften**, §§ 22 Nr. 2, 23 EStG, z.B. durch Verkauf von Sammelkarten bei *Gaming-Influencern* oder aufgrund Handels mit Social-Media-Accounts.⁸⁹

6. Influencer mit mehreren Tätigkeiten und Einkünften

a) Nebeneinander von freiberuflichen und gewerblichen Einkünften

Ein in der Regel als Einzelunternehmer agierender Influencer kann nebeneinander verschiedene Tätigkeiten ausüben, mithin auch unterschiedliche Einkünfte v.a. aus selbständiger Arbeit und Gewerbebetrieb erzielen. Da die *Abfärbewirkung* gewerblicher Einkünfte – auch gewerbliche *Infektion* genannt – gem. § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG nur für Personengesellschaften gilt, können einzeln unternehmerisch tätige Influencer durchaus verschiedene Einkunftsarten realisieren.⁹⁰ Eine natürliche Person kann nach ständiger Rechtsprechung des BFH nebeneinander Einkünfte aus selbständiger Arbeit und aus Gewerbebetrieb haben, wobei hierfür die Trennbarkeit der die jeweiligen Einkünfte veranlassenden Tätigkeiten möglich sein muß.⁹¹ Gewisse sachliche und wirtschaftliche Berührungspunkte zwischen den Betätigungen schaden hierbei nicht, soweit sich die Tätigkeiten nicht gegenseitig bedingen und dergestalt miteinander verflochten sind, daß nach der Verkehrsauffassung eine einheitliche Tätigkeit bzw. ein einheitlicher Betrieb anzunehmen ist.⁹²

Die Trennung von verschiedenen Tätigkeiten eines Influencers, die zum einen Teil zu Einkünften aus selbständiger Arbeit – z.B. künstlerische Tätigkeit – und zum anderen Teil zu Einkünften aus Gewerbebetrieb – v.a. Werbetätigkeit – führen, ist regelmäßig möglich.⁹³ Das gilt insbesondere auch, wenn der Influencer als solcher nur nebenberuflich tätig und im Hauptberuf z.B. Rechtsanwalt oder Steuerberater ist.

b) Streitfall: freiberufliche Influencer und Affiliate-Marketing

In diesem Zusammenhang besonders zu beachten ist der Fall, in dem ein Influencer zwar gem. § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG originär selbständig tätig ist, seine Einnahmen für diese Tätigkeiten aber (**fast**) **ausschließlich** aufgrund von Affiliate-Marketing-Kooperationen generiert. Dazu wird auf die vorangehenden Ausführungen zum Affiliate-Marketing Bezug genommen. Nach einer bislang überschaubaren Anzahl von Stimmen aus Steuerpraxis und Literatur sollen diese Einnahmen ungeachtet einer etwaig veranlassenden freiberuflichen Tätigkeit stets zu Einkünften aus Gewerbebetrieb gem. § 15 EStG führen.⁹⁴ Einnahmen aus Affiliate-Marketing seien danach Werbeeinnahmen und zudem er-

folgsorientiert, weil der Affiliate/Partner (Influencer) nur im Erfolgsfall („Pay per Click“, „Pay per Sale“ etc.) eine Vergütung erhält; deshalb handele es sich stets um gewerbliche Einkünfte.⁹⁵

Diese Auffassung überzeugt in ihrer Pauschalität nicht, aus folgenden Gründen:

- Eine **erfolgsabhängige Vergütung** allein qualifiziert keineswegs Einkünfte aus selbständiger Arbeit i.S.d § 18 EStG in solche aus Gewerbebetrieb i.S.d. § 15 EStG um. Man betrachte hierzu beispielhaft den Rechtsanwalt als klassischen Freiberufler, der mit seinem Mandanten im Einzelfall ein erfolgsbasiertes Honorar vereinbart. Das Erfolgshonorar ist für Rechtsanwälte berufsrechtlich sogar ausdrücklich vorgesehen, vgl. § 49 b Abs. 2 S. 1 Bundesrechtsanwaltsordnung (BRAO) i.V.m. § 4 a Rechtsanwaltsvergütungsgesetz (RVG). Auf die berufsrechtlichen Einschränkungen der erfolgsorientierten Vergütung muß an dieser Stelle nicht eingegangen werden, da es freiberufliche Influencer – u.a. Künstler – gibt, die insoweit keinen rechtlichen Restriktionen unterliegen.
- Affiliate-Marketing mag zwar gemeinhin als „Werbung“ bezeichnet werden, was zur stereotypen Annahme einer gewerblichen Tätigkeit verleitet. Es muß dabei jedoch die konkrete Ausgestaltung einer Influencer-Kooperation mit hinreichender Sorgfalt berücksichtigt werden. Influencer werden stets (nur deshalb) beauftragt, um den Absatz von Waren oder Dienstleistungen zu steigern. Das ist im Sprachsinn zweifellos **Werbung**, das heißt, „eine bestimmte Zielgruppe für etwas (besonders eine Ware, Dienstleistung) zu interessieren suchen, seine Vorzüge lobend hervorheben; (für etwas) Reklame machen“.⁹⁶ Würde man jede Form der Werbung nach vorgenannter Definition pauschal als Gewerbebetrieb qualifizieren, könnten Freiberufler, die als Influencer tätig sind, aus dieser Tätigkeit niemals Einkünfte aus selbständiger Arbeit erwirtschaften. Das widerspräche allerdings den vorigen Ausführungen zu den verschiedenen Möglichkeiten von Influencern, Einkünfte nach § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG zu erzielen, die unter Verweis auf die zahlreichen Quellenangaben

89 Vgl. *Heine/Trinks*, Influencer-Besteuerung, 1. Aufl. 2023, Rn. 73 ff.

90 Vgl. ebda.

91 Vgl. beispielhaft BFH v. 02.10.2003 – IV R 48/01, DStR 2004, 221, 223 m.w.N.

92 BFH v. 11.07.1991 – IV R 33/90, BStBl. II 1992, 353 m.w.N.

93 So auch *Heine/Trinks*, Influencer-Besteuerung, 1. Aufl. 2023, Rn. 85 f. mit Beispielen.

94 *Heine/Trinks*, Influencer-Besteuerung, 1. Aufl. 2023, Rn. 96; a.a.O., „Affiliate-Marketing“ in E. Glossar, S. 110; *Schmidt/Kollmann/Karl*, DStR 2021, 765, 766; *Arendt* in Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, Influencer, Stand 01.04.2021, Rn. 3 ff.; *Brunckhorst/Sterzinger*, DStR 2018, 1689, 1691 f.

95 *Schmidt/Kollmann/Karl*, DStR 2021, 765, 766 mit Verweis auf *Schäfer*, Die Besteuerung von Social-Media-Berufen in der Ertragsteuer, StB 2019, 209, 211 f.

96 Duden online, <https://www.duden.de/rechtschreibung/werben#Beutung-1> (zuletzt abgerufen am 20.04.2023).

dieses Beitrags der aktuellen Rechts- und Meinungslage entsprechen.

- Auch bei der steuerlichen Einordnung von Einnahmen aus Affiliate-Marketing-Kooperationen ist eine differenzierende Einzelfallbetrachtung erforderlich. Laut BFH gehört zum Wesen der selbständigen Arbeit, daß die Tätigkeit „in ihrem Kernbereich auf der eigenen persönlichen Arbeitskraft des Berufsträgers beruht.“⁹⁷ Es muß geprüft werden, inwieweit der zur Vergütung führende Klick eines Dritten auf einen Affiliate-Link auf dem Profil, Kanal bzw. der Internetseite des Influencers als **Gegenleistung für seine freiberufliche Arbeit**, einer persönlichen, eigenschöpferischen, besonders qualifizierten geistigen Leistung⁹⁸ z.B. künstlerischer, schriftstellerischer oder journalistischer Art zu qualifizieren ist. Da der technische Aufwand zur Einbettung eines Affiliate-Links in der Regel gering ist, kann dieser hierbei vernachlässigt werden. Maßgeblich ist der einzelne Beitrag des Influencers, in dem der jeweilige Affiliate-Link hinterlegt ist.

Folgerichtig ist anzunehmen, daß die Vergütung aus Affiliate-Marketing-Kooperationen abnehmend als Ergebnis eigenschöpferischer Leistung anzusehen ist, je populärer ein Influencer wird, und zunehmend das Resultat der Verwertung seiner Person, seines Namens, seiner Marke, der von ihm verkörperten Kunstfigur usw., somit Einkünfte aus Gewerbebetrieb darstellen.

V. Fazit und Ausblick

Die Influencer werden in der steuerlichen Rechtsprechung und Fachliteratur bislang wenig beachtet. Das wird sich künftig ändern, da diese Berufsgruppe zunehmend in den

Fokus von Finanzverwaltung und anderen Abgaben- bzw. Beitragsgläubigern wie z.B. Industrie- und Handelskammern und Künstlersozialkasse gerät. Eine initiale fachliche Hürde ist die Feststellung, ob und ab wann mit Gewinnerzielungsabsicht steuerlich relevante Einnahmen erzielt werden, da im Unterschied zu anderen Existenzgründungen Influencer ihre Tätigkeit häufig (zunächst) als Liebhaberei ausüben. Hierbei ist besonders zu beachten, daß die Vergütung anfänglich oftmals anstatt Gelds in Gestalt der dauerhaften Überlassung von Produktproben erfolgt.

Den Schwerpunkt der steuerrechtlichen Auseinandersetzung bildet die korrekte Qualifikation der Einkünfte, die zumeist solche aus selbständiger Arbeit i.S.d. § 18 EStG oder aus Gewerbebetrieb i.S.d. § 15 EStG sind. Mehrere Tätigkeiten eines als Einzelunternehmer agierenden Influencers können nebeneinander sowohl freiberufliche als auch gewerbliche Einkünfte generieren. Erhöhtes Beratungs- und Streitpotenzial besteht, wenn selbständige Arbeit und Affiliate-Marketing-Kooperationen aufeinandertreffen. Insofern wird vermutlich erst die Finanzgerichtsbarkeit für praxistaugliche Abgrenzungskriterien sorgen.

Herausfordernd für die steuerlichen Berater von Influencern ist – neben der fachlichen Würdigung – auf der Tatsachenebene die zutreffende Erfassung der Tätigkeiten ihrer Mandanten und ihrer variablen Vergütungsmodelle unter Berücksichtigung des dynamischen Wandels der sozialen Netzwerke. Daher bedarf die laufende Beratung von Influencern eines deutlich intensiveren Austauschs zwischen Mandant und Berater, als es in anderen Mandatsverhältnissen erforderlich ist.

97 BFH v. 23.05.1984 – I R 122/81, BStBl. II 1984, 823; Brandis/Heuermann/Valta, 165. EL12. 2022, EStG, § 18 Rn. 50.

98 Vgl. BFH v. 23.05.1984 – I R 122/81, BStBl. II 1984, 823 m.w.N.



Die Gebühren im Inkasso

RVG-Vergütung beim Forderungsmanagement

von Dipl.-Rechtspflegerin (FH) Karin Scheungrab, München/Leipzig

2022, 104 Seiten, € 15,80

ISBN 978-3-415-07153-7

Zum 1. Oktober 2021 trat das »Gesetz zur Verbesserung des Verbraucherschutzes im Inkassorecht« in Kraft. Die Neuerscheinung verdeutlicht die Auswirkungen des Gesetzes auf die tägliche Abrechnungspraxis anhand von **Schaubildern und Berechnungsbeispielen**, macht Formulierungsvorschläge, gibt Tipps und Tricks zum Gebührenmanagement und ist damit das **»Must-have«** für Anwältinnen, Anwälte und Inkassounternehmen.



Leseprobe unter

www.boorberg.de/9783415071537

IBOORBERG

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

SC0623

Die objektive Beweislastumkehr im Steuerrecht unter dem Gesichtspunkt der vorwerfbaren Beweisvereitelung

Dipl.-Finw. (FH), Ref. iur. Sebastian Böttger, Bad Honnef/Elin Baumeister, Doktorandin Universität Bonn

I. Einleitung

Im Zuge großer Steuerhinterziehungsprozesse wie im Fall des bayerischen Unternehmers *Alfons Schuhbeck* oder den fortwährenden Skandalen rund um Cum-Ex ist der Ruf nach Steuergerechtigkeit sowohl in der Gesellschaft als auch in der Politik besonders laut. Verbunden wird dieser Ruf zu meist mit Forderungen nach immer neuen, strengeren gesetzlichen Regelungen. Insofern ist auch nicht ausgeschlossen, daß die Finanzverwaltung nach immer neuen Wegen sucht, ihrem Besteuerungsauftrag gerecht zu werden. Inwiefern diesem Streben jedoch auch bewußt Grenzen zu setzen, und dabei in der Abwägung zu anderen Rechtsgütern auch Steuerausfälle in bestimmten Fällen in Kauf zu nehmen sind, ist in derartigen Diskussionen stets mit zu beachten.

In einer Vielzahl von Steuerhinterziehungsfällen ist das Verhalten des Steuerpflichtigen darauf ausgerichtet, nicht nur den Mitwirkungspflichten nicht nachzukommen, sondern darüber hinaus die Amtsermittlung der Finanzbehörden aktiv durch Verschleierung von Zahlungsströmen zu unterminieren, um sie der Besteuerung zu entziehen. In extremen Fällen könnte die Kreativität und die aufgewandte kriminelle Energie dieser Steuerpflichtigen dazu führen, daß die Behörden mit den ihnen zur Verfügung stehenden rechtlichen Befugnissen und Instrumentarien die unversteuerten Gewinne und Umsätze zu ermitteln, an ihre Grenzen stoßen.

Anhand derartiger Ausnahmefälle soll nunmehr untersucht werden, ob bei der Zuordnung von Vermögenswerten zu einem Besteuerungstatbestand eine objektive Beweislastumkehr zu Lasten des Steuerpflichtigen in Betracht kommt, sofern diesem eine Beweisvereitelung vorwerfbar ist. Ob die Beweislastumkehr ein legitimes Mittel der Finanzbehörden ist, das Besteuerungsinteresse des Staates wie auch das verfassungsmäßige Gebot der Gleichmäßigkeit der Besteuerung¹ sicherzustellen, oder ob damit eine Grenze überschritten wird, die im schlimmsten Fall zur Gläsernheit des Steuerpflichtigen führt, wird diskutiert. Die rechtliche Beurteilung orientiert sich auch an Beweislastregelungen der Strafprozessordnung und der zugehörigen Kritik.

II. Ausgangssituation

An welche Grenzen die Finanzbehörden bei der Aufdeckung unversteuerter Einkünfte stoßen, soll zunächst

anhand eines leicht abgewandelten Falles aus der Praxis untersucht werden.

Gegen einen nicht näher zu benennenden Bauunternehmer führte der Zoll aufgrund vorliegender Anhaltspunkte für Lohnsteuerhinterziehung und Sozialversicherungsbetrug strafrechtliche Ermittlungen durch. Im Zuge dieser konnten dem Unternehmer Zahlungen von Schwarzlöhnen in Millionenhöhe nachgewiesen werden, woraufhin dieser in einem Strafprozeß zu einer mehrjährigen Freiheitsstrafe verurteilt wurde.

Bei den Ermittlungen stellte der Zoll u.a. in einem auf den Namen des Steuerpflichtigen eröffneten, privaten Bankschließfach Bargelder in Höhe von mehreren Hunderttausend Euro sicher. Einem lohnsteuerlichen Sachverhalt konnten diese nicht zugeordnet werden. Jedoch bestand der hinreichende Verdacht, daß es sich hierbei um unversteuerte Einnahmen des Bauunternehmers handelt. In Folge übergab der Zoll das Verfahren an die Stelle des zuständigen Finanzamtes für Bußgeld- und Strafsachen. Diese leitete ein eigenständiges Verfahren wegen des Verdachts der Einkommen-, Umsatz- und Gewerbesteuerhinterziehung gegen den Beschuldigten ein.

III. Ermittlungsbefugnisse der Finanzbehörden

Bei den Ermittlungsbefugnissen der Finanzbehörden ist zwischen denen im Strafverfahren und denen im Besteuerungsverfahren zu differenzieren.

1. Strafverfahren

Bei Vorliegen von zureichend tatsächlichen Anhaltspunkten für eine verfolgbare Straftat² ist ein strafprozessuales Ermittlungsverfahren gemäß § 385 Abs. 1 AO i.V.m. § 152 Abs. 2 StPO zu eröffnen. Dabei ermittelt die Finanzbehörde den Sachverhalt und führt das Verfahren in den Grenzen des § 399 Abs. 1 AO und der §§ 400, 401 AO grundsätzlich selbstständig durch, vgl. § 386 Abs. 1 S. 1 u. 2, Abs. 2 AO. Sie nimmt insoweit die Rechte und Pflichten wahr, die der Staatsanwaltschaft im Ermittlungsverfahren zustehen.

¹ Abgeleitet aus Art. 3 Abs. 1 i.V.m. Art. 20 Abs. 3 GG.

² *Seer* in Tipke/Kruse, AO/FGO, Stand 02/2023, zu § 397 AO, Rn. 6.

Als Ermittlungsmethoden zur Aufdeckung unversteuerter Einnahmen stehen so etwa die Durchsuchung der Wohnung und der Geschäftsräume des Beschuldigten (§ 102 StPO) und von Dritten (§ 103 StPO), die Durchsicht und Beschlagnahme geschäftlicher und privater Unterlagen (§§ 110 Abs. 1, 94 ff. i.V.m. 111 b StPO) sowie von Speichermedien wie Festplatten, USB-Sticks, Mobiltelefonen und externen Servern³ (§§ 110 Abs. 3 S. 1, 94 ff. i.V.m. 111 b StPO), der Abruf von Konteninformationen (§ 24 c Abs. 3 S. 1 Nr. 2 KWG) und nicht zuletzt die Vernehmung des Beschuldigten (§ 163 a Abs. 1 S. 1 StPO) sowie weiterer Zeugen (§ 161 a Abs. 1 S. 1 StPO) zur Verfügung.

Im vorgenannten Ausgangsfall sagte der Beschuldigte aus, daß das Bargeld aus Immobilienverkäufen der Ehefrau stamme. Diese Aussage konnte nach eingehender Prüfung seitens der Finanzbehörde widerlegt werden. Jedoch gewann die Bußgeld- und Strafsachenstelle darüber hinaus keine sicheren Erkenntnisse über die Herkunft des sichergestellten Bargeldes. Aus diesem Grund wurde das Strafverfahren gemäß § 385 Abs. 1 AO i.V.m. § 170 Abs. 2 S. 1 StPO eingestellt.

2. Besteuerungsverfahren

Das Besteuerungsverfahren ist geprägt vom Amtsermittlungsgrundsatz der Finanzbehörde und den Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen.

a.) Ermittlungsbefugnisse nach der AO und den Einzelsteuergesetzen

Nach § 88 Abs. 1 AO ermittelt die Finanzbehörde den Sachverhalt von Amts wegen, wobei sie alle für den Einzelfall bedeutsamen Umstände sowohl zu Lasten wie auch zu Gunsten des Steuerpflichtigen zu berücksichtigen hat. Sie hat dabei die Herrschaft über das Besteuerungsverfahren inne. Bei ihren Ermittlungen bestimmt die Behörde unter Einbeziehung ihrer allgemeinen Erfahrungen nach den Umständen des Einzelfalls deren Art und Umfang unter Berücksichtigung der Grundsätze der Gleichmäßigkeit, Gesetzmäßigkeit und Verhältnismäßigkeit, vgl. § 88 Abs. 2 S. 1 u. 2 AO.

Vorzustellen ist, daß § 88 AO keine Rechtsgrundlage für Eingriffsmaßnahmen darstellt.⁴ In Folge dessen bedarf jede Inpflichtnahme des Steuerpflichtigen einer besonderen Befugnisnorm in der AO oder in den Einzelsteuergesetzen.⁵ Insoweit kann die Finanzbehörde den Steuerpflichtigen wie auch andere Personen zur Auskunftserteilung (§ 93 AO), zur eidlichen Vernehmung bzw. zur eidesstattlichen Versicherung (§§ 94, 95 AO), zur Vorlage von Urkunden und Wertpapieren (§§ 97, 100 AO), zur Duldung des Betretens von Grundstücken und Räumen (§ 99 AO), zur Abgabe von Steuererklärungen (§ 149 AO) zzgl. der Führungen und Vorlage von Büchern (§§ 140, 141 AO) und anderen Unterlagen (z.B. § 60 Abs. 4 S. 1 EStDV) sowie zur Duldung der Durchführung einer Außenprüfung (§§ 193 ff. AO) verpflichten. Des Wei-

teren kann sie für den Fall, daß der Steuerpflichtige seinen Mitwirkungspflichten nicht nachkommt, diese mit Hilfe von Zwangsmitteln nach §§ 328 ff. AO und Verzögerungsgeldern nach § 146 Abs. 2 c AO durchsetzen oder die Besteuerungsgrundlagen nach § 162 AO schätzen.

Die Anwendung von Zwangsmitteln ist jedoch nach § 393 Abs. 1 S. 2 AO ab dem Zeitpunkt unzulässig, ab dem gegen den Steuerpflichtigen ein Strafverfahren eingeleitet wurde.

Darüber hinaus wird die Befugnis der freien Auswahl der Ermittlungsmittel⁶ insoweit eingeschränkt, als daß weder jede Erkenntnisquelle vorbehaltlos genutzt werden kann noch ein freies Auswahlmessen unter allen zugänglichen Erkenntnisquellen besteht.⁷ So kann die Finanzbehörde nur begrenzt in den grundrechtssensiblen Bereich der Privat-/Intimsphäre des Steuerpflichtigen eingreifen. Für Ermittlungen im persönlich-familiären Bereich muß zwingend ein hinreichender Besteuerungsanlaß bestehen. Die Anforderungen an den Anlaß sind dabei umso größer, je stärker in den Kernbereich der Privat-/Intimsphäre eingegriffen wird.⁸

b.) Betriebswirtschaftliche und naturwissenschaftliche Ermittlungsansätze

Neben ihren rechtlichen Ermittlungsbefugnissen stehen den Finanzbehörden weitere betriebswirtschaftliche bzw. naturwissenschaftliche Instrumente zur Verfügung, um Besteuerungslücken aufzuspüren. Hierzu gehören der innere und äußere Betriebsvergleich, der Zeitreihenvergleich, die Strukturanalyse sowie die Geldverkehrs- und Vermögenszuwachsrechnung. Diese stellen kein Allheilmittel zur Aufdeckung von steuerlichen Fehlern dar, sondern liefern lediglich ein zusätzliches Prüfungswerkzeug, das mit der vorhandenen technischen Ausstattung rationell eingesetzt werden kann.⁹

Bspw. ist fester Bestandteil einer jeden Betriebsprüfung der innere und äußere Betriebsvergleich. Hierbei werden Kern- und Randdaten aus der Buchhaltung innerhalb der einzelnen Wirtschaftsjahre verglichen (innerer Betriebsvergleich) und mit Daten anderer Unternehmen der gleichen Branche (äußerer Betriebsvergleich) gegenübergestellt. Vergleichsgröße des inneren Betriebsvergleichs sind dabei i.d.R. die durchschnittlichen Rohgewinnaufschlagssätze, d.h. das Verhältnis vom

³ Köhler in Meyer-Goßner/Schmitt, StPO, Stand 2021, zu § 110 StPO, Rn. 6.

⁴ S.a. FG Baden-Württemberg, Urt. v. 18.12.1989 – IX K 243/89, juris.

⁵ Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, Stand 02/2023, zu § 88 AO, Rn. 19; Drüen in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, Stand 01/2023, zu § 88 AO, Rn. 68.

⁶ Drüen in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, Stand 01/2023, zu § 88 AO, Rn. 66.

⁷ Drüen in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, Stand 01/2023, zu § 88 AO, Rn. 68.

⁸ Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, Stand 02/2023, zu § 88 AO, Rn. 25.

⁹ Harle/Nüdling/Olles in „Die moderne Betriebsprüfung“, Stand 2020, Rn. 1336.

Wareneinsatz zum Umsatz.¹⁰ Voraussetzung für die Aufdeckung von Unstimmigkeiten mithilfe dieser Methode ist jedoch, daß der Steuerpflichtige alle Wareneinsätze erklärt hat bzw. diese sich durch die Finanzbehörde ermitteln lassen.

Auch die Vermögenszuwachs- und die Geldverkehrsrechnung leiden gleichsam unter methodenbedingten Schwächen. Diese Art der Verprobung wird eingesetzt, wenn Zweifel an der Vollständigkeit der erklärten Einkünfte des Steuerpflichtigen bestehen. Sie kann zuverlässig die Höhe nicht verbuchter Betriebseinnahmen bzw. einen Saldo nicht verbuchter Betriebseinnahmen/-ausgaben nachweisen. Die Qualität der Berechnung hängt jedoch sehr von den zur Verfügung stehenden Informationen ab; denn für diese werden neben betrieblichen auch die privaten Geld- und Vermögensflüsse benötigt, die wiederum sehr präzise Informationen aus der Privatsphäre des Steuerpflichtigen erfordern. Die Erlangung dieser notwendigen Informationen ist in der Praxis häufig schwierig, da es für die außerbetrieblichen Geld- und Vermögensflüsse keine oder nur eingeschränkte Aufzeichnungspflichten gibt.¹¹ Zudem legt die Rechtsprechung strenge Anforderung an die Vollständigkeit und Schlüssigkeit dieser Berechnungsmethoden an.¹²

Im Ausgangsfall konnte die Verprobung der vom Steuerpflichtigen vorgelegten Bilanzen keine Lücken in Höhe des aufgefundenen Bargeldes aufzeigen. Dennoch deutete die Aussage eines Angestellten darauf hin, daß der Steuerpflichtige einen Teil der Baumaterialien ohne Rechnung erworben und nicht als Betriebsausgaben erklärt hatte. Ermittlungen in diesem Bereich blieben jedoch ohne Ergebnis. Auch eine Geldverkehrsrechnung konnte in Ermangelung hinreichender Informationen nicht den Anforderungen der Rechtsprechung gemäß durchgeführt werden.

IV. Grundsätze der Beweislast

1. Besteuerungs- und Finanzgerichtsverfahren

Zu unterscheiden ist zwischen der subjektiven Beweislast/Beweisführungslast und der objektiven Beweislast/Feststellungslast. Die subjektive Beweislast ist die einer Partei obliegende Last zu Vermeidung des Prozeßverlusts durch eigene Tätigkeit den Beweis streitiger Tatsachen zu erbringen. Die objektive Beweislast betrifft demgegenüber die Frage, welche Partei die Konsequenzen der Unaufgeklärtheit und Unaufklärbarkeit des Sachverhalts treffen.¹³

Aufgrund von § 88 Abs. 1 S. 1 AO trägt das Finanzamt, im finanzgerichtlichen Verfahren nach § 76 Abs. 1 S. 1 FGO das Finanzgericht die Verantwortung für die Sachverhaltsaufklärung, so daß im Steuerrecht grundsätzlich keine subjektive Beweislast existiert.¹⁴ Zugleich finden die Regeln der objektiven Beweislast erst dann Anwendung, wenn und soweit das amtswegige Ermittlungsverfahren, trotz des Rechts zur freien Beweiswürdigung, nicht zu einer sicheren Feststellung über das Vorliegen eines steuerrelevanten Sachverhalts führt, eine

Feststellung mit reduziertem Beweismaß nicht in Betracht kommt und eine Schätzung ebenso ausscheidet.¹⁵

Eine Entscheidung nach den Regeln der objektiven Beweislast ist insbesondere dann nachrangig, wenn die mangelnde Sachverhaltsaufklärung nur darauf beruht, daß der Steuerpflichtige seine abgabenrechtlichen Mitwirkungspflichten verletzt hat, die ihm gerade zu diesem Zweck auferlegt sind, um derartige Mängel in der Beweisführung zu vermeiden.¹⁶ Die insoweit vorrangige Reduzierung des Beweismaßes betrifft die Frage, mit welchem Grad von Gewißheit oder Wahrscheinlichkeit der Sachverhalt feststehen muß, um diesen einem gesetzlichen Tatbestand zuordnen zu dürfen, aus dem sich zuletzt die Steuerschuld als Rechtsfolge ergibt.¹⁷ Nach wohl h.M. müssen die steuerrelevanten Sachverhalte grundsätzlich mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit festgestellt werden. Verletzt jedoch der Steuerpflichtige seine Mitwirkungspflichten bei der Sachverhaltsaufklärung, so führt dies für die Feststellung steuerbegründender/steuererhöhender Umstände zu einer Minderung des Beweismaßes.¹⁸

In diesem Kontext ist die Schätzung nach § 162 AO als eine besondere Art der Sachverhaltsaufklärung zu verstehen, die im Wege der freien Beweiswürdigung das Regelbeweismaß auf die größtmögliche Wahrscheinlichkeit reduziert.¹⁹ Demzufolge ist aber auch die Möglichkeit der Schätzung nicht grenzenlos, denn mit Bezug auf den Ausgangssachverhalt konnte das Finanzamt weder die Qualifizierung des Bargeldes als gewerbliche Einnahmen, noch die genaue Zuordnung zu einem bestimmten Veranlagungszeitraum unter Anwendung des reduzierten Beweismaßes belegen.

Die Frage der Verteilung der objektiven Beweislast/Feststellungslast als „ultima ratio“ ist nachfolgend zunächst mit Hilfe des jeweilig anzuwendenden Rechtsatzes zu beantworten.²⁰ Eine gesetzlich festgelegte Regel über die Verteilung

10 Harle/Nüdling/Olles in „Die moderne Betriebsprüfung“, Stand 2020, Rn. 1342.

11 Harle/Nüdling/Olles in „Die moderne Betriebsprüfung“, Stand 2020, Rn. 1581 – 1583.

12 U.a. BFH, Urte. v. 02.03.1982 – VIII R 225/80, BStBl II 1985, 504.

13 Söhn in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, Stand 07/2019, zu § 88 AO, Rn. 345 ff.

14 Vgl. BFH, Urte. v. 24.01.1963 – II 195/58 U, BFHE 76, 585; Urte. v. 19.06.1962 – I 257/61 U, BFHE 75, 307; Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, Stand 02/2023, zu § 88 AO, Rn. 44.

15 Vgl. BFH, Urte. v. 28.11.2007 – X R 11/07, BStBl II 2008, 335; Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, Stand 02/2023, zu § 88 AO, Rn. 45; Drüen in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, Stand 01/2023, zu § 88 AO, Rn. 344.

16 BFH, Urte. v. 15.02.1989 – X R 16/86, BStBl II 1989, 462.

17 Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, Stand 02/2023, zu § 88 AO, Rn. 41.

18 Std. Rspr. u.a. BFH, Urte. v. 26.02.2003 – I R 52/02, BFH/NV 2003, 1221 ff; Urte. v. 17.10.2001 – I R 103/00, BStBl II 2004, 171; Urte. v. 15.02.1989 – X R 16/86, BStBl II 1989, 462; s.a. Drüen in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, Stand 01/2023 zu § 88 AO, Rn. 219.

19 Krömker in Lippross/Seibel, Basiskommentar Steuerrecht, Stand 02/2023, zu § 162 AO, Rn. 2.

20 U.a. BVerwG, Urte. v. 26.01.1979 – IV C 52.76, DÖV, 1979, 602 – 603.

der Feststellungslast fehlt jedoch für den Steuerprozeß.²¹ Für diesen Fall gilt weiterhin der Grundsatz, daß jeder Beteiligte die Beweislast für das Vorhandensein aller Voraussetzungen der ihm günstigen Rechtsnormen trägt.²² Damit hat der Steuergläubiger, vertreten durch das Finanzamt, grundsätzlich die objektive Beweislast für steuerbegründende und steuererhöhende Tatsachen, der Steuerpflichtige für steueraufhebende und steuermindernde Tatsachen, zu tragen.²³

2. Strafprozessuales Einziehungsverfahren

Anders als im Besteuerungsverfahren ist eine Differenzierung zwischen objektiver/subjektiver Beweislast dem Strafverfahren grundsätzlich fremd. Dem Ziel der Wahrheitsermittlung dienend müssen die Strafverfolgungsorgane den zugrundeliegenden Sachverhalt möglichst so ermitteln, wie er tatsächlich vorgefallen ist.²⁴ Diesem Amtsermittlungsgrundsatz folgend sind die Behörden verpflichtet, sowohl belastende als auch entlastende Informationen zu sammeln.²⁵ Der Beschuldigte und spätere Angeklagte hat grundsätzlich keine Verpflichtung sich im Prozeß zu äußern. Falls der Betroffene von diesem Recht der Selbstbelastungsfreiheit Gebrauch macht, darf dies nicht zu seinen Lasten gegen ihn verwendet werden.

Anders wollte der Gesetzgeber dies für das Einziehungsverfahren, in § 76 a Abs. 4 StGB i.V.m. § 437 StPO, regeln. Intention war es, eine verfassungskonforme Beweislastumkehr zu Lasten des Einziehungsbetroffenen zu konstruieren.²⁶ Würden im konkreten Fall die Voraussetzungen des § 437 StPO erfüllt, müßte der Betroffene das Gegenteil – die legale Herkunft des Vermögens – beweisen. Inhaltlich soll § 437 StPO dem Gericht die Umstände vorgeben, unter denen die richterliche Überzeugung von der deliktischen Herkunft, also des Sachverhaltes, der sichergestellten Gegenstände von Bedeutung sein sollen.²⁷ Zu der Frage, wann ein „grobes Missverhältnis“ zwischen dem rechtmäßigen Einkommen des Einziehungsbetroffenen und den aufgefundenen Einziehungsgegenständen vorliegt, nimmt der Gesetzgeber nicht ausdrücklich Stellung, sondern verweist auf Regelungen in anderen Rechtsordnungen.²⁸ Auch zur Voraussetzung des „Herrührens“ des eingezogenen Vermögensgegenstandes verhält sich der Gesetzgeber nicht. Sollten die Voraussetzungen des § 437 S. 2 Nr. 2 StPO vorliegen, kann dies dafür sprechen, daß der sichergestellte Gegenstand aus einer rechtswidrigen Tat herrührt. Insbesondere soll ein Herrühren angenommen werden können, wenn ein Gegenstand verborgen, die Herkunft verschleiert oder die Ermittlungen der Herkunft und das Auffinden vereitelt werden.²⁹

Der Gesetzgeber betont in den Gesetzgebungsmaterialien, daß an diese Überzeugungen, daß der Einziehungsgegenstand deliktischer Herkunft ist, keine „überspannten Anforderungen“ gestellt werden dürften.³⁰

Insgesamt hat der Gesetzgeber mit der Einführung des § 437 StPO bspw. eine Möglichkeit der objektiven Beweislastumkehr in der deutschen Rechtsordnung normiert.

V. Objektive Beweislastumkehr im Besteuerungs- und Finanzgerichtsverfahren

Ungeachtet der strafprozessualen Regelungen ist die generelle Möglichkeit einer objektiven Beweislastumkehr sowohl von der Verwaltungsgerichtsbarkeit³¹ als auch von der Finanzgerichtsbarkeit grundsätzlich anerkannt.

1. BFH-Rechtsprechung

So setzte sich der Bundesfinanzhof bereits in mehreren Verfahren mit der Frage des Bestehens einer objektiven Beweislastumkehr auseinander.³² In einem Beschluß aus dem Jahr 2006 entschied der XI. Senat, daß das Finanzamt wie auch das Finanzgericht für den Steuerpflichtigen nachteilige Schlüsse ziehen kann, die bis zu einer Beweislastumkehr zu Lasten des Steuerpflichtigen reicht, wenn dieser seinen erweiterten Mitwirkungspflichten bei Vorgängen im Ausland nach § 90 Abs. 2 AO nicht nachkommt.³³ Gleichsam sprachen sich die Richter des V. Senats in einem weiteren Beschluß auch für die Möglichkeit einer objektiven Beweislastumkehr zugunsten des Steuerpflichtigen aus. Diese komme dann in Betracht, wenn ein Prozeßbeteiligter einen Gegenstand vernichtet oder vernichten läßt, obwohl für ihn erkennbar ist, daß jenem eine Beweisfunktion zukommen kann, oder er dem Prozeßgegner auf sonstige Weise die Beweisführung schuldhaft unmöglich macht.³⁴

Die Existenz einer objektiven Beweislastumkehr im Steuerrecht wird unter anderem damit begründet, daß über § 155 S. 1 FGO die Zivilprozeßordnung sinngemäß Anwendung findet, soweit die grundsätzlichen Unterschiede der beiden Verfahrensarten dies nicht ausschließen. Damit kann u.a. die Beweislastverteilungsregelung gemäß § 444 ZPO, nach dem Behauptungen des Gegners über die Beschaffenheit und den Inhalt einer Urkunde als bewiesen angesehen werden, wenn eine Partei in der Absicht, ihre Benutzung dem Gegner zu entziehen, beseitigt oder zur

21 BFH, Urt. v. 07.07.1983 – VII R 43/80, BStBl II 1983, 760.

22 U.a. BVerwG, Urt. v. 26.01.1979 – IV C 52.76, DÖV, 1979, 602 – 603.

23 BFH, Urt. v. 05.11.1970 – V R 71/67, BStBl II, 2020; Urt. v. 13.12.1985 – III R 183/81, BStBl II 1986, 441; Lange in Hübschmann/Hepp/Spietaler, Stand 2/2023, zu § 96 FGO, Rn. 154.

24 Kudlich in MüKo StPO, 2023, Einleitung, Rn. 139.

25 Kudlich in MüKo StPO, 2023, Einleitung, Rn. 139.

26 BT-Drs. 18/9525, 92.

27 Gaede in Löwe-Rosenberg, StPO, 2022, § 437, Rn. 1.

28 BT-Drs. 18/9525, 92 mit Verweis auf: Meyer in ZstW, 2015, 241, 269.

29 Schmidt/Scheuß in KK-StPO, 2023, § 437, Rn. 6.

30 Gaede in Löwe-Rosenberg, StPO, 2022, § 437, Rn. 1.

31 BVerwG, Urt. v. 26.11.1969 – VI C 121/65, VerwRSpr 1970, 758; Urt. v. 05.09.1991 – 3 C 64/88, NVwZ 1992, 772.

32 U.a. BFH, Urt. v. 07.11.2001 – I R 14/01, DStR 2002, 667; Beschl. v. 19.09.2016 – X B 159/15; BFH/NV 2017, 54.

33 BFH, Beschl. v. 06.06.2006 – XI B 162/05, BFH/NV 2006, 1785.

34 BFH, Beschl. v. 11.03.2015 – V B 83/14, BFH/NV 2015, 852.

Benutzung untauglich gemacht hat, auf das finanzgerichtliche Verfahren übertragen werden.³⁵

2. Erweiterung auf Vermögenswerte ungewisser Herkunft

Fraglich ist, ob eine objektive Beweislastumkehr zu Lasten des Steuerpflichtigen auch auf aufgefundene Vermögenswerte mit ungewisser Herkunft, wie in der Ausgangssituation geschildert, Anwendung finden kann. Dies hätte zur Konsequenz, daß die Finanzbehörde die Vermögenswerte nach dem Stand ihrer bis dahin abgeschlossenen Ermittlungen einem Steuertatbestand zuordnen könnte. Der Steuerpflichtige hätte die Folgen der Unaufgeklärtheit bzw. Unaufklärbarkeit zu tragen und wäre seinerseits dazu gezwungen, die Herkunft dieser Mittel zu beweisen, wollte er die Zuordnung verhindern.

a) Kooperationsmaxime und Verhältnismäßigkeit

Für die objektive Beweislastumkehr im Besteuerungs- und Finanzgerichtsverfahren spricht, daß der Steuerpflichtige, sofern erwiesen, in vergleichbarer Weise durch die Verschleierung von Zahlungsströmen aktiv die Ermittlung des beweisbelasteten Finanzamtes unterminiert hat; es der Finanzbehörde mithin auch unter Ausschöpfung der ihr zur Verfügung stehenden Ermittlungsbefugnisse und Instrumentarien unmöglich ist, das Vorliegen steuerauslösender bzw. steuererhöhender Tatbestände zu beweisen. Die „Beweisnot“, derer sich die Finanzverwaltung gegenüber sieht, ist mit der der BFH-Rechtsprechung zugrundeliegenden Sachverhalte ähnlich. Im vorgenannten Beschluß ließ der BFH zudem mit dem Hinweis „auf sonstige Weise“ erkennen, daß neben der Vernichtung von beweisheblichen Gegenständen durch die gegnerische Prozeßpartei weitere Fallgestaltungen der vorwerfbareren Beweisvereitelung in Betracht kommen können.³⁶

Des Weiteren hat die Darstellung der Grenzen finanzbehördlicher Ermittlungen verdeutlicht, daß bereits bei Versagung der bloßen Mitwirkung durch den Steuerpflichtigen in Gänze es faktisch nicht möglich ist, den steuererheblichen Sachverhalt festzustellen.³⁷ Aus diesem Grund greift im Steuerrecht der Grundsatz der Kooperationsmaxime. Dieser soll die bestehenden Interessensgegensätze zwischen Behörde und dem Beteiligten zu einem angemessenen Ausgleich bringen.³⁸ Sie findet Ausdruck in den Mitwirkungspflichten, die dem Steuerpflichtigen eine sphärenorientierte Mitverantwortung zuweisen,³⁹ die nicht zuletzt sogar in einem Vertrauensvorschuß, wie im Fall von § 168 S. 1 AO, mündet.⁴⁰

Nicht zuletzt könnte eine objektive Beweislastumkehr auch unter dem Gesichtspunkt eines mildereren, gleich geeigneten Mittels im Verhältnis zu weiteren erforderlichen Ermittlungsbefugnissen der Finanzbehörde vorzugswürdig sein. Der Steuerpflichtige wäre dazu gezwungen, der Behörde Ansätze für eine zielgenaue, punktuelle und in Folge weniger eingreifende Ermittlung zu liefern, um einer Besteuerung zu

entgehen. Der Steuerpflichtige müßte zudem nicht mehr preisgeben, als er ohnehin im regulären Besteuerungsverfahren hätte offenlegen müssen. Alternativ könnte der Steuergesetzgeber auf den Gedanken kommen, die Finanzämter mit immer neuen, tiefgreifenderen Ermittlungsbefugnissen auszustatten um unversteuerte Einnahmen aufdecken zu können. Denkbar wäre hier u.a. die gesetzliche Verpflichtung zur Führung umfangreicher Aufzeichnungen auch für private Vermögenswerte. Mit diesen ausufernden Befugnissen erhöht sich die Gefahr eines „gläsernen Bürgers“, obwohl die gesetzgeberischen Intentionen im Kern auf einen absoluten Extremfall gerichtet wären.

b) Kritik an der Beweislastverteilung nach der Strafprozeßordnung

Demgegenüber ist schon die Einziehung wegen Widersprüchlichkeiten und Verstößen gegen strafprozessuale Grundsätze enormer Kritik ausgesetzt. Die Intention des Gesetzgebers, mit der Einziehung eine verfassungskonforme Beweislastumkehr zu schaffen, wird einerseits von der Praxis nicht durchgesetzt⁴¹ und andererseits in der Literatur einheitlich abgelehnt.⁴²

Zunächst ist aus mehreren Gesichtspunkten fraglich, ob überhaupt nur ein Verfahren „gegen die Sache“ vorliegt. Der Wortlaut des § 437 S. 2 Nr. 3 StPO spricht von den Verhältnissen des von der Einziehung „Betroffenen“, wodurch der Charakter des Verfahrens gegen die Person gezeigt wird.⁴³ Daß eigentlich der Einziehungsbetroffene belastet wird, wird dabei verschleiert; Dieser kann sich nämlich nicht mehr auf die Eigentumsvermutung des § 1006 BGB stützen, sondern muß sich gegenüber dem Staat aktiv rechtfertigen, um den Status quo zu erhalten.⁴⁴

Durch die aktive Handlungsforderung an den Einziehungsverpflichteten wird auch der nächste Kritikpunkt deutlich: Es wird kritisiert, daß § 437 StPO zu einer faktischen

35 BFH, Beschl. v. 07.04.2003 – V B 28/02, juris.

36 BFH, Beschl. v. 11.03.2015 – V B 83/14, BFH/NV 2015, 852.

37 Zutreffend: *Drüen* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, Stand 01/2023, AO/FGO, zu § 88 AO, Rn. 14.

38 *Drüen* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, Stand 01/2023 AO/FGO, zu § 88 AO, Rn. 14.

39 *Seer* in Tipke/Kruse, AO/FGO, Stand 02/2023, zu § 162 AO, Rn. 4.

40 *Drüen* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, Stand 01/2023, zu § 88 AO, Rn. 138; *Seer* in Tipke/Kruse, AO/FGO, Stand 02/2023, zu § 162 AO, Rn. 88.

41 BGH, Beschl. v. 18.06.2020 – 1 StR 320/18; LG Aachen, Beschl. v. 13.07.2021 – 60 Kls 4/20; AG Bremen, Beschl. v. 25.03.2020 – 87 Ds 310 Js 53638/14(29/18).

42 Vgl. u.a.: *Gaede* in Loewe/Rosenberg, StPO, 2022, § 437 Rn. 1 ff; *Paeffgen* in SK-StPO, Band VIII, § 437 StPO, Rn. 2, 24; *Temming* in Beck-OK StPO mit RiStBV und MiStra, 2023, § 437 StPO, Rn. 1 f.; *Lindemann/Bauerkamp* in Leitner/Rosenau, Wirtschafts- und Steuerstrafrecht, 2022, § 76 a StGB, Rn. 16; *Schuster* in Schönke/Schröder/Eser, StGB, 2019, § 73 a Rn. 2 und § 76 a Rn. 2 f.; *Scheinfeld/Langlitz* in MüKo-StPO, 2019, § 437, Rn. 3 f.; *Schmidt/Scheuß* in Karlsruher Kommentar StPO, 2023, § 437, Rn. 2 f.

43 *Gaede* in Löwe/Rosenberg, StPO, 2022, § 437, Rn. 2.

44 *Gaede* in Löwe-Rosenberg, StPO, 2022, § 437, Rn. 2.

Mißachtung der Selbstbelastungsfreiheit führt.⁴⁵ Sollte das Indiz des groben Mißverhältnisses vorliegen, also eine nicht unerhebliche Diskrepanz zwischen den aufgefundenen Vermögensgegenständen und dem rechtmäßigen Einkommen des Betroffenen vorliegen, muß sich dieser äußern. Er müßte bei dieser Verdachtslage die Rechtmäßigkeit der Einnahmequelle nachweisen. Das Gericht dürfte ein Schweigen zu dieser Nachweisaufforderung sonst in Anwendung des § 437 StPO als belastend würdigen.⁴⁶

Außerdem wird befürchtet, daß § 437 StPO die freie richterliche Beweiswürdigung einschränken könnte.⁴⁷ Der Gesetzgeber hat den angedachten Zusatz in § 437 StPO, daß die freie richterliche Beweiswürdigung von der Norm nicht tangiert werden wird aus dem Gesetzesentwurf gestrichen, da sich dies von selbst ergebe.⁴⁸ Zugleich wird die Norm als so widersprüchlich kritisiert, daß faktisch eine Überzeugung nach § 261 StPO unmöglich sei. Dem Richter müßte einerseits eine tatgerichtliche Verurteilung unmöglich sein, weil weder Anlaß- noch Erwerbstat hinsichtlich der Überzeugungsbildung für die Zuordnung der Vermögensgegenstände ausreichen. Andererseits muß sich der Richter aber mit Hinblick auf die konkrete Herkunft der sichergestellten Gegenstände seine tatgerichtliche Überzeugung bilden können.⁴⁹

Soweit der Gesetzgeber davon ausgeht, daß sich die Rechtmäßigkeit des § 437 StPO nur an Art. 14 GG messen lassen muß, wird auch diese Rechtmäßigkeit verneint; zwar ist die Eigentumsentziehung als Nebenfolge einer strafrechtlichen Verurteilung zulässig – allerdings kann dies nur für Gewinne aus prozeßordnungsgemäß bestimmten Erwerbstaten gelten, um den verwirkungsbegründenden Mißbrauchszusammenhang begründen zu können.⁵⁰

Bisher erschienene Beschlüsse verschiedener Gerichte haben sich der vom Gesetzgeber gewünschten Beweislastumkehr nicht angeschlossen.⁵¹ Ob sich andere Tatgerichte mit dem Anscheinsbeweis zufriedengeben werden, ist noch unklar und wird sich erst in den folgenden Jahren durch die Rechtsprechung der Revisionsgerichte zeigen.⁵²

c) Gefahr des fiskalischen Universalmittels

Die oben genannten Kritikpunkte an der objektiven Beweislastumkehr im Rahmen der StPO können aber im Besteuerungsverfahren nicht angewendet werden: die Verletzung des Grundsatzes, nachdem sich der Beschuldigte und spätere Angeklagte nicht selbst belasten muß, geht bei der Übertragung der Kritik auf das Besteuerungsverfahren ins Leere. Das Gebot der Selbstbelastungsfreiheit ist dem Steuerrecht fremd. Darüber hinaus findet der Einwand, daß es zu einer Einschränkung der freien richterlichen Beweiswürdigung kommt, im Steuerprozeß nach § 96 Abs. 1 FGO, keinen Halt. Die Regelung der StPO findet auf das Besteuerungs- und Finanzgerichtsverfahren gleichsam weder direkte noch analoge Anwendung.

Demgegenüber besteht die Gefahr der Umgehung von § 393 Abs. 1 S. 2 AO. Mit dem Mittel der objektiven Beweis-

lastumkehr wird der Steuerpflichtige faktisch dazu gezwungen, auch bei bereits eingeleitetem Steuerstrafverfahren seinen Mitwirkungspflichten nachzukommen, was die AO ausdrücklich untersagt. Darüber hinaus besteht auch die Gefahr, daß in jedem Fall, in dem die Steuerbehörde an die Grenzen ihrer Ermittlungsbefugnisse stößt, die objektive Beweislastumkehr zu Lasten des Steuerpflichtigen zu einem Universalmittel verkommt. Anknüpfungspunkt darf dabei weder die bloße Verletzung der Mitwirkungspflichten noch das Vorliegen eines Steuerstraftatbestandes sein, um die Finanzbehörde aus ihrer Feststellungslast zu entlassen; Denn eine vorsätzliche, verspätete Abgabe der Steuererklärung reicht bereits aus, um den Straftatbestand der Steuerhinterziehung gemäß §§ 369 Abs. 1 Nr. 1, 370 Abs. 1 Nr. 2, Abs. 4 S. 1 Hs. 1 Var. 2 AO zu erfüllen.

VI. Fazit

Im Ergebnis erscheint eine objektive Beweislastumkehr zu Lasten des Steuerpflichtigen bei der Besteuerung von Vermögenswerten unbekannter Herkunft zunächst einmal nicht abwegig. Die Beweisnot, mit der die Finanzbehörde in derartigen Extremfällen konfrontiert ist, ist mit denen der bisherigen Rechtsprechung des BFH vergleichbar. Sie könnte zudem zur Sicherstellung des Grundsatzes der Gleichmäßigkeit der Besteuerung beitragen, ohne dabei das Finanzamt zu einer Superbehörde aufrüsten zu müssen. Gleichwohl ist dieses Mittel mit äußerster Vorsicht zu genießen und darf nicht als ein Allheilmittel der Finanzverwaltung verstanden werden. Vielmehr sind enge Grenzen insbesondere mit Hinblick auf das Vorliegen erforderlicher Anscheinsbeweise anzulegen, deren konkrete Ausgestaltung den Finanzgerichten unter Berücksichtigung der Umstände des Einzelfalls zu überlassen ist. Nicht zuletzt muß aufgrund der Unvereinbarkeit der objektiven Beweislastumkehr mit strafrechtlichen Grundsätzen stets eine scharfe Trennung zwischen dem Besteuerungs- und Finanzgerichtsverfahren und dem Steuerstrafverfahren gewährleistet sein.

45 Gaede in Löwe-Rosenberg, StPO, 2022, § 437, Rn. 12; Lindemann/Bauerkamp, Leitner/Rosenau, Wirtschafts- und Steuerstrafrecht, 2022, § 76 a StGB, Rn. 16; a.A.: Schuster in Schönke/Schröder/Eser, StGB, 2019, § 73 a, Rn. 3.

46 Gaede in Löwe-Rosenberg, StPO, 2022, § 437, Rn. 14.

47 Lindemann/Bauerkamp in Leitner/Rosenau, Wirtschafts- und Steuerstrafrecht, 2022, § 76 a StGB, Rn. 16.

48 BT-Drs. 18/11640, 1.

49 Scheinfeld/Langlitz in MüKo-StPO, 2019, § 437, Rn. 7; Gaede in Löwe-Rosenberg, StPO, 2022, § 437, Rn. 2.

50 Schuster in Schönke/Schröder/Eser, StGB, 2019, § 73 a Rn. 3.

51 BGH, Beschl. v. 18.06.2020 – 1 StR 320/18; LG Aachen, Beschl. v. 13.07.2021 – 60 Kls 4/20; AG Bremen, Beschl. v. 25.03.2020 – 87 Ds 310 Js 53638/14(29/18).

52 So jedenfalls Temming in Beck-OK StPO mit RiStBV und MiStra, 2023, § 437 StPO, Rn. 4.1.

Ausfall von Gesellschafterforderungen – Aktuelle Entwicklungen

Rechtsanwältin, Fachanwältin für Steuerrecht Prof. Dr. Dorothee Hallerbach, EHK Epple, Dr. Hörmann & Kollegen
Partnerschaftsgesellschaft mbB, Augsburg

1. Nachträgliche Anschaffungskosten auf eine Beteiligung nach § 17 EStG

Nach der ständigen Rechtsprechung des BFH bis zum Jahr 2017 konnten nachträgliche Anschaffungskosten eines Gesellschafters auf seine Beteiligung entstehen, wenn er mit Finanzierungshilfen ausgefallen war. Diese konnten durch in der unmittelbaren Gewährung von Darlehen¹ oder der Übernahme von Bürgschaften² bestehen und mußten durch das Gesellschaftsverhältnis veranlaßt sein. Durch das Gesellschaftsverhältnis waren sie veranlaßt, wenn die Finanzierungshilfen nach zivilrechtlichen Grundsätzen eigenkapitalersetzenden Charakter hatten.³ Rechtsgrundlage für die Einordnung einer Finanzierungshilfe als Eigenkapital war das gesellschafts- und insolvenzrechtliche Eigenkapitalersatzrecht.⁴ Sofern die Mittel, die der Gesellschafter zur Verfügung gestellt hatte, gesellschaftsrechtlich wie Eigenkapital gebunden waren, bestand auch steuerlich die Rechtfertigung, diese wie Eigenkapital, mithin als Anschaffungskosten zu werten.⁵

Sofern die überlassenen Mittel nicht als Eigenkapital einzuordnen waren, konnten die Verluste vor Einführung der Abgeltungssteuer⁶ steuerlich nicht geltend gemacht werden, weil die Forderung dem nicht steuerbaren Vermögensbereich zuzuordnen war. Mit Einführung der Abgeltungssteuer konnten die nicht durch das Gesellschaftsverhältnis veranlaßten Verluste ggf. Verluste aus Kapitalvermögen nach § 20 EStG geltend gemacht werden.

Dabei unterschied die Rechtsprechung vier Fallgruppen,⁷

- Darlehen, die in der Krise gewährt wurden,
- Darlehen, die in der Krise stengelassen wurden, obwohl sie hätten abgezogen werden können und die Gefährdung der Rückzahlung absehbar war,
- krisenbestimmte Darlehen, für die bereits vor Krise erklärt wurde, daß sie in der Krise nicht abgezogen werden und
- Finanzplandarlehen.

In allen vier Fallgruppen war Eigenkapital gegeben, mit der Folge, daß nachträgliche Anschaffungskosten anzunehmen waren. Bei der Bewertung der eigenkapitalersetzenden Mittel unterschieden sich die Fallgruppen. Waren die Darlehen von vorneherein krisenbestimmt und eigenkapitalersetzend oder wurden sie erst in der Krise gewährt, oder lagen Finanzplandarlehen vor, so konnten die Forderungen bei der Ermittlung der Anschaffungskosten mit

dem Nennwert bewertet werden. Darlehen, die in der Krise stengelassen wurden oder auf deren Rückzahlung in der Krise verzichtet wurde, waren lediglich mit dem im Zeitpunkt des Kriseneintritts werthaltigen Teil als Anschaffungskosten anzusetzen.⁸ Der Verlust des nicht werthaltigen Teils der Forderung war dem Vermögensbereich zuzurechnen.

Auch zu den Anschaffungskosten auf die Beteiligung zählten sog. Finanzplandarlehen, wenn sie die nach der Rechtsprechung entwickelten Kriterien erfüllten. Finanzplandarlehen dienen der planmäßigen Kapitalausstattung der Gesellschaft und sollen krisenunabhängig die Aufnahme der Geschäfte der Gesellschaft durch eine Kombination von Eigen- und Fremdmitteln ermöglichen.⁹ Sie unterscheiden sich von den krisenbestimmten oder in der Krise stengelassenen Darlehen dadurch, daß sich der Eigenkapitalcharakter aus den getroffenen Vereinbarungen ergibt. Ob sie als Eigenkapital zu werten waren, hing von einer Gesamtwürdigung der getroffenen Vereinbarungen ab.¹⁰ Für ein Finanzplandarlehen sprechen folgende Indizien:

- Das Darlehen ist für die Verwirklichung des Gesellschaftszwecks unentbehrlich,¹¹
- Ein fremder Dritter hätte der Gesellschaft kein Darlehen gewährt,
- Das Darlehen soll der Gesellschaft dauerhaft zur Verfügung stehen¹²
- Das Darlehen wurde nicht zu marktüblichen Bedingungen gewährt.

1 BFH v. 04.11.2008 – VIII R 18/94, BStBl. II 1999, 344.

2 BFH v. 24.04.1997 – VIII R 23/93, BStBl. II 1999, 342.

3 Z.B. BFH v. 02.04.2008 – IX R 76/06, BStBl. II 2008, 706.

4 BFH. 11.07.2017 – IX R 36/15, BStBl. II 2019, 208.

5 BFH v. 20.08.2013 – IX R 43/12, BFH/NV 2013, 1783.

6 Durch Unternehmenssteuerreformgesetz 2008 v. 14.08.2008, BGBl. I 2008, 1912.

7 BFH v. 13.07.1999 – VIII R 31/98, BStBl. II 1999, 724.

8 BFH v. 04.11.1997 – VIII R 18/94, BStBl. II 1999, 344; v. 10.11.1998 – VIII R 6/96, BStBl. II 1999, 348.

9 BFH v. 04.11.1997 – VIII R 18/94, BStBl. II 1999, 344.

10 BFH v. 04.11.1997 – VIII R 18/94, BStBl. II 1999, 344.

11 BFH v. 04.11.1997 – VIII R 18/94, BStBl. II 1999, 344.

12 BFH v. 13.07.1999 – VIII R 31/98, BStBl. II, 794.

2. Neubewertung durch das MoMiG¹³

Durch das MoMiG wurde das Eigenkapitalersatzrecht dahingehend reformiert, daß die Gesellschafterforderungen über Art. 9 MoMiG § 39 Abs. 1 Nr. 5 InsO grundsätzlich im Insolvenzverfahren nachrangig zu behandeln sind, im Übrigen aber die Einordnung als Eigenkapital entfiel.¹⁴ Mit der Änderung des Eigenkapitalersatzrechts durch das MoMiG begann steuerrechtlich die Diskussion, ob die Maßstäbe für die Einordnung der ausgefallenen Finanzierungshilfen zu ändern sind. Finanzverwaltung und ein Teil der Finanzgerichte haben die Grundsätze des Eigenkapitalersatzrechts zur Definition der Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis ohne zivilrechtliche Grundlage weiter angewandt,¹⁵ weil es letztlich um die Frage geht, hätte ein fremder Dritter der Gesellschaft zu dem Zeitpunkt noch Mittel zur Verfügung gestellt.¹⁶ Im Übrigen gingen die Meinungen in der Literatur von der weitgehenden Fortführung des Eigenkapitalersatzrechts bis hin zur Aufgabe der Eigenkapitalersatzregeln weit auseinander.¹⁷ Soweit letzteres vertreten wurde, gab es Stimmen, die dennoch einen umfassenden Ansatz der Aufwendungen nach § 17 EStG zulassen wollten,¹⁸ andere ordneten die Forderungsverluste ausschließlich den Einkünften aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 2 EStG zu.¹⁹

3. BFH v. 11.07.2017 – IX R 36/15, BStBl. II 2019, 208

Mit Entscheidung vom 11.07.2017 gab der BFH die Anwendung der Eigenkapitalersatzregeln zur Bestimmung, ob ein Forderungsausfall durch das Gesellschaftsverhältnis veranlaßt ist, auf. Nach der dort vertretenen Auffassung war die steuerliche Berücksichtigung von Forderungsverlusten als Anschaffungskosten im Rahmen der Einkünfte des § 17 EStG eine Ausnahme vom Prinzip der Trennung der steuerlich unbeachtlichen Vermögenssphäre von der steuerlich relevanten Erwerbssphäre. Für diese Ausnahme fehlt nach dem Wegfall des Eigenkapitalersatzrechtes die Rechtsgrundlage. Der BFH wendet konsequent den handelsrechtlichen Anschaffungskostenbegriff des § 255 Abs. 1 HGB an und ordnet damit den nachträglichen Anschaffungskosten lediglich solche Aufwendungen des Gesellschafters zu, die nach handels- oder steuerrechtlichen Grundsätzen zu einer offenen oder verdeckten Einlage in die Kapitalgesellschaft führen. Dazu zählen Nachschüsse jeder Art aber auch der Verzicht auf den noch werthaltigen Teil einer Forderung. Ausdrücklich ausgeschlossen hat der BFH die Berücksichtigung von krisenbedingten, krisenbestimmten oder in der Krise stehengelassenen Darlehen, aber auch die Übernahme einer Bürgschaft kann nicht mehr zu nachträglichen Anschaffungskosten führen. Ausgeschlossen wurde damit die Geltendmachung des bei Verzicht noch werthaltigen Teils der Forderung als nachträgliche Anschaffungskosten im Rahmen des § 17 EStG unabhängig davon, ob das Darlehen

bereits bei Gewährung krisenbestimmt war, in der Krise gewährt wurde oder ein Finanzplandarlehen dargestellt hat. Diese bleiben Fremdkapital, es sei denn, sie seien ausnahmsweise z.B. aufgrund eines entsprechenden Rangrücktritts ebenfalls als Eigenkapital zu werten. Aus Vertrauensschutzgründen ließ der BFH die Anwendung der alten Grundsätze bis zum Tag der Veröffentlichung seiner Entscheidung am 27.09.2017 zu. Die Finanzverwaltung hat sich dieser Auffassung einschließlich der Vertrauensschutzregelung angeschlossen.²⁰

4. Einführung des § 17 Abs. 2 a EStG

a) Anerkennung von Darlehensverlusten dem Grunde nach

Mit JStG 2019²¹ fügte der Gesetzgeber den Abs. 2 a in § 17 EStG ein, der im Rahmen einer normspezifischen Definition der Anschaffungskosten die alten Grundsätze des Eigenkapitalersatzrechts für den Anschaffungskostenbegriff einer Beteiligung nach § 17 EStG wieder einführt. Danach gehören zu den nachträglichen Anschaffungskosten für die Beteiligung insbesondere offene oder verdeckte Einlagen, Darlehensverluste, soweit die Gewährung des Darlehens oder das Stehenlassen des Darlehens in der Krise der Gesellschaft gesellschaftsrechtlich veranlaßt war, und Ausfälle von Bürgschaftsregreßforderungen und vergleichbaren Forderungen, soweit die Hingabe oder das Stehenlassen der betreffenden Sicherheit gesellschaftsrechtlich veranlaßt war. Der Gesetzgeber löst sich mit dieser Neuregelung von einem einheitlichen handels- und steuerrechtlichen Anschaffungskostenbegriff,²² den die Rechtsprechung des BFH nach Abschaffung der Eigenkapitalersatzregelungen durch das MoMiG besonders betont hatte.²³ Dogmatische Grundlage für die Annahme von nachträglichen Anschaffungskosten ist neben den Regelungen zum zivilrechtlichen Eigenkapital in § 17 Abs. 2 a Satz 3 Nr. 1 EStG die Veranlas-

13 Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Mißbräuchen v. 23.10.2008, BGBl. I 2008, 2026.

14 BTDrucks 16/6140, 42.

15 BMF v. 08.06.1999 – IV C 2 – 2 2244 – 12/99, BStBl. I 1999, 545; FG Köln v. 30.09.205 – 3 K 706, EFG 2016, 195.

16 FG Köln v. 20.03.2014 – 3 K 2518/11, EFG 2014, 2136.

17 Vgl. ausführlich zum Meinungsstand BFH v. 11.07.2017 – IX R 36/15, BStBl. II 2019, 208.

18 Vgl. Nachweise bei BFH v. 11.07.2017 – IX R 36/15, BStBl. II 2019, 208.

19 Vgl. Nachweise bei BFH v. 11.07.2017 – IX R 36/15, BStBl. II 2019, 208.

20 BMF v. 05.04.2019 – IV C 6 – S 2244/17/10001, BStBl. I 2019, 257.

21 Gesetz zur weiteren Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften v. 12.01.2019, BGBl. I 2019, 2451.

22 Kubik/Münch, Neuregelung der nachträglichen Anschaffungskosten gem. § 17 Abs. 2 a EStG, BB 2020, 1003.

23 BFH v. 11.07.2017 – IX R 36/15, BStBl. II 2019, 208.

sung der Finanzierungshilfe durch das Gesellschaftsverhältnis in § 17 Abs. 2 a Satz 3 Nr. 2 und 3 EStG.²⁴

Bezüglich der offenen und verdeckten Einlagen in die Kapitalgesellschaft hat die Neuregelung lediglich klarstellenden Charakter. Diese sind außerdem immer durch das Gesellschaftsverhältnis veranlaßt, ohne daß dies einer gesonderten Prüfung bedarf. Ob offene oder verdeckte Einlagen vorliegen, richtet sich nach handelsrechtlichen, bilanzsteuerlichen und körperschaftsteuerlichen Grundsätzen²⁵ unabhängig vom Zeitpunkt ihrer Gewährung. Auch Einlagen, die in unmittelbarem zeitlichen Zusammenhang mit der Veräußerung gewährt werden, fallen in den Anwendungsbereich des § 17 Abs. 2 a Satz 3 Nr. 1 EStG²⁶. Zu den verdeckten Einlagen gehört der Verzicht auf eine Gesellschafterforderung unabhängig davon, ob das Darlehen im Verzichtszeitpunkt fremdüblich oder durch das Gesellschaftsverhältnis veranlaßt war.²⁷

Zu den Darlehensverlusten zählen wie nach alter Rechtslage Verluste aus den oben genannten vier Forderungskategorien.

In den Fällen, die keine offene oder verdeckte Einlage in die Kapitalgesellschaft darstellen, enthält das Gesetz eine Legaldefinition dahingehend, daß eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung gegeben ist, wenn ein fremder Dritter das Darlehen oder Sicherungsmittel i.S.v. Nummer 2 oder 3 bei sonst gleichen Umständen zurückgefordert oder nicht gewährt hätte. Nach der Gesetzesbegründung ist dies der Fall, wenn die Hingabe an die Kapitalgesellschaft nicht zu fremdüblichen Konditionen gewährt wurde.²⁸ Dabei ist insbesondere zu prüfen, ob die Gesellschaft unter den bestehenden Verhältnissen von einem Dritten (insbesondere einem Kreditinstitut) noch ein Darlehen zu marktüblichen Bedingungen erhalten hätte oder, ob ein ordentlicher Kaufmann das Risiko der Darlehensgewährung zu denselben Bedingungen wie ein Gesellschafter noch eingegangen wäre.²⁹ Eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung des Stehenlassens eines Darlehens ist insbesondere dann gegeben, wenn der Gesellschafter das Darlehen stehenläßt, obwohl er es hätte abziehen können und es angesichts der veränderten finanziellen Situation der Gesellschaft absehbar war, daß die Rückzahlung gefährdet sein wird.³⁰

Wenn die Forderungsverluste nicht durch das Gesellschaftsverhältnis veranlaßt sind, führen sie nicht zu nachträglichen Anschaffungskosten nach § 17 Abs. 2 a EStG, können aber im Rahmen des zeitlichen Anwendungsbereichs der Abgeltungssteuer³¹ nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG in den Grenzen des § 20 Abs. 6 EStG geltend gemacht werden.³² Da die insolvenzrechtliche Nachrangigkeit nach § 39 InsO bei der Beurteilung der nachträglichen Anschaffungskosten keine Rolle spielt, begünstigt die Neuregelung nun auch Darlehensgeber, die mit weniger als 10% an der Kapitalgesellschaft beteiligt sind, deren Darlehen nach § 39 Abs. 5 InsO nicht nachrangig zu behandeln sind.³³

Offen ist, welche Forderungen zu den in § 17 Abs. 2 a Satz 3 Nr. 3 EStG genannten sonstigen Forderungen zählen.

Das BMF-Schreiben v. 07.06.2022 nimmt zu der Frage keine Stellung. Vergleichbar mit dem Bürgschaftsregreß

wäre z.B. der Regreß aus der Übernahme einer Gesellschaftsverbindlichkeit. Nach Ansicht der Finanzverwaltung ist ein Verlust aus der Veräußerung eines gesellschaftsrechtlich veranlaßten Darlehens an einen Dritten kein vergleichbarer Fall. Er führt nicht zu nachträglichen Anschaffungskosten und ist allenfalls im Rahmen des § 20 EStG abziehbar.³⁴

Nach § 52 Abs. 25 a Satz 1 EStG ist die Vorschrift erstmals anzuwenden für Veräußerungen nach § 17 Abs. 1 EStG (veräußerungsgleiche Vorgänge nach § 17 Abs. 4 und 5 EStG), die nach dem 31.07.2019 erfolgen.³⁵ Auf Antrag ist auch eine Anwendung des § 17 Abs. 2 a Satz 1 bis 4 EStG vor dem 01.08.2019 möglich.

b) Anerkennung der Höhe nach

Das Gesetz regelt die Frage der Höhe der Anschaffungskosten nicht. Die Finanzverwaltung wendet bei Krisendarlehen, bei krisenbestimmten Darlehen und bei Finanzplandarlehen die oben genannten Grundsätze der Rechtsprechung an und bewertet die Forderungen mit dem Nennwert, wenn sie nicht mehr geltend gemacht werden können oder auf sie verzichtet wird.³⁶

Bei stehengelassenen Darlehen ist zu differenzieren. Grundsätzlich wird nach Auffassung der Finanzverwaltung als Anschaffungskosten der Wert zugrundegelegt, den die Forderung im Zeitpunkt des Kriseneintritts hatte. Der im Zeitpunkt des Kriseneintritts nicht mehr werthaltige Teil der Forderung kann als Verlust im Vermögensbereich nur unter den Voraussetzungen des § 20 EStG geltend gemacht wer-

24 *Jachmann-Michel*, § 17 Abs. 2 a EStG und § 20 Abs. 6 Satz 5 und 6 EStG – neue Wege in die falsche Richtung, BB 2020, 727 ff.

25 BMF v. 07.06.2022 – IV C 6 – S 2244/20/1001:001, BStBl. I 2022, 897.

26 BMF v. 07.06.2022 – IV C 6 – S 2244/20/1001:001, BStBl. I 2022, 897; BFH v. 20.07.2018 – IX R 5/25, BStBl. II 2018, 194.

27 BMF v. 07.06.2022 – IV C 6 – S 2244/20/1001:001, BStBl. I 2022, 897.

28 BTDrucks 356/19, 122.

29 BMF v. 07.06.2022 – IV C 6 – S 2244/20/1001:001, BStBl. I 2022, 897.

30 BTDrucks 356/19, 122.

31 Unternehmenssteuerreformgesetz v. 14.08.2007 (BGBl. I 2007, 1912).

32 BFH v. 24.10.2017 – VIII R 13/15, BStBl. II 2020, 831; v. 14.01.2020 – IX R 9/18, BStBl. II 2020, 490; aA. FG Berlin-Brandenburg v. 20.01.2016 – 14 K 14040/13, insoweit korrigiert durch BFH v. 06.08.2019 – VIII R 18/16, BStBl. II 2020, 833; aA. auch FG Hessen v. 12.04.2018 – 9 K 1053/15, rkr.

33 *Strahl*, Wichtige ertragsteuerliche Änderungen im Entwurf eines JStG 2019, KÖSDI 2019, 21392; aA. zu § 32 a Abs. 3 Satz 2 GmbHG a.F. BFH. 02.04.2008 – IX R 76/06, BStBl. II 2008, 706; BMF v. 21.10.2010 – IV C 6 – S 2244/08/10001, BStBl. I 2010, 832.

34 BMF v. 07.06.2022 – IV C 6 – S 2244/20/1001:001, BStBl. I 2022, 897 Tz. 19.

35 Datum des Kabinettsbeschlusses zur Einbringung eines entsprechenden Regierungsentwurfs.

36 BMF v. 07.06.2022 – IV C 6 – S 2244/20/1001:001, BStBl. I 2022, 897 Tz. 11 ff.

den³⁷. Der im Zeitpunkt des Kriseneintritts noch werthaltige Teil der Forderung wird im Zeitpunkt des endgültigen Ausfalls zu Anschaffungskosten aus Darlehensverlusten nach § 17 Abs. 2 a Satz 3 Nr. 2 EstG.³⁸ Diese können nur noch geltend gemacht werden, wenn der Steuerpflichtige bei Eintritt des endgültigen Verlusts noch an der Gesellschaft beteiligt ist. Bei Verzicht auf den bei Kriseneintritt noch werthaltigen Teil der Forderung wird der Verzicht auf den im Verzichtszeitpunkt noch werthaltigen Teil der Forderung zu nachträglichen Anschaffungskosten aufgrund einer verdeckten Einlage, während der im Verzichtszeitpunkt nicht mehr werthaltige Teil einen Darlehensverlust i.S.v. § 17 Abs. 2 a Satz 3 Nr. 2 EstG darstellt.³⁹ Eine Fremdüblichkeitsprüfung ist nicht mehr erforderlich, weil das Darlehen mit dem Stehenlassen in der Krise gesellschaftsrechtlich veranlaßt ist.⁴⁰

Zweifelhaft ist, ob diese Grundsätze auch gelten, wenn der einjährige Anfechtungszeitraum nach § 135 InsO vor Eintritt der Krise beginnt. Grundsätzlich muß gelten, daß ein Darlehen, daß während des Anfechtungszeitraums gewährt wurde, unabhängig von seiner Krisenbestimmung zum Nennwert anzusetzen ist,⁴¹ weil es nicht mehr zurückfordern kann. Tritt bei einem bereits gewährten Darlehen während des Anfechtungszeitraums die Krise ein, ist das Darlehen erst bei Stehenlassen in der Krise durch das Gesellschaftsverhältnis veranlaßt. Davon unabhängig ist aber die umstrittene Frage, mit welchem Wert es als Anschaffungskosten anzusetzen ist. Nach einer Ansicht liegt in diesem Fall eine gesetzliche Krisenbestimmung vor mit der Folge, daß die Forderung zum Nennwert anzusetzen ist.⁴²

c) Verhältnis zu § 20 Abs. 2 EstG

Nicht abschließend geklärt ist, wie bei Forderungsverlusten, die in den Anwendungsbereich des § 20 Abs. 2 EstG fallen, das Verhältnis zu § 17 Abs. 2 a EstG ist. Relevant wird dies, soweit

- Darlehensverluste nicht nach § 17 Abs. 2 a EstG geltend gemacht werden können, soweit der Teilwert bei Eintritt des Forderungsverlusts unter dem Nennwert lag,
- Darlehensverluste nach Beendigung der Beteiligung eingetreten sind oder
- Darlehensverluste in einem anderen VZ entstanden sind als die Veräußerung/Beendigung der Beteiligung
- Eine Beteiligung mit weniger als 1% vorliegt.

Ein Abzug nach § 20 Abs. 2 EstG kommt nur in Betracht, wenn das Darlehen mit Einkünfteerzielungsabsicht gewährt wurde. Diese wird aufgrund des beschränkten Werbungskostenabzugs in der Regel vermutet.⁴³ Die Unverzinslichkeit einer Forderung reicht nicht aus, um fehlende Einkünfteerzielungsabsicht zu vermuten.⁴⁴

Grundsätzlich ist der Abzug nach § 17 EstG gemäß § 20 Abs. 8 EstG vorrangig. Mithin stellt sich die Frage, ob § 17 Abs. 2 a EstG für alle Darlehensverluste eine abschließende Regelung darstellt (Sogwirkung des § 17 EstG).⁴⁵ § 17 EstG enthält keine abschließende Regelung, sondern läßt den Abzug als Anschaffungskosten nur zu, „soweit“ die gesellschaftsrechtliche Veranlassung reicht.

§ 17 Abs. 2 a EstG schließt aber die Anwendung von § 20 Abs. 2 EstG nicht dauerhaft aus.⁴⁶ Nach Ausscheiden des Stpfl. aus der Gesellschaft wandert die Forderung vom steuerlich verstrickten Bereich in den Vermögensbereich. Sofern der Forderungsverlust erst danach eintritt, spielt die frühere gesellschaftsrechtliche Veranlassung für die Beurteilung keine Rolle mehr. Wenn der Forderungsverlust nach § 20 Abs. 2 EstG geltend gemacht werden kann, dann gilt dies auch, wenn der Ausfall bei fortgeführter Beteiligung zu nachträglichen Anschaffungskosten geführt hätte.⁴⁷ Dies gilt auch, soweit nachträgliche Anschaffungskosten bei in der Krise stehengelassenen Darlehen nicht entstehen, weil der Teilwert der Forderung unter dem Nennwert liegt. Auch in diesem Fall verdrängt § 17 a EstG § 20 EstG nicht, weil der Verlust aus dem nicht mehr werthaltigen Teil der Forderung im Vermögensbereich entstanden ist.⁴⁸ Problematisch ist der Fall, in dem der Forderungsverlust in einem Jahr eintritt, in dem der Gesellschafter noch beteiligt ist. Sofern der Forderungsverlust durch das Gesellschaftsverhältnis veranlaßt ist, verdrängt § 17 EstG die Anwendung des § 20 EstG. Veräußerung und Eintritt des Verlusts in unterschiedlichen VZ erfolgen, denn die Anschaffungskosten erhöhen sich zum Zeitpunkt, in dem der Forderungsverlust eintritt. Der Forderungsverlust erhöht die Anschaffungskosten, wirkt sich aber erst aus, wenn die Beteiligung an der Gesellschaft veräußert wird oder ein veräußerungsgleicher Tatbestand nach § 17 Abs. 4 und 5 EstG gegeben ist. Da die Finanzverwaltung die Veräußerung der Forderung unter Nennwert nicht als Fall des § 17 Abs. 2 a EstG ansieht, könnte hier die Zuordnung des Verlusts zu § 20 EstG über die Veräußerung der Forderung erfolgen. Hier sind die Restriktionen des § 20 Abs. 6 EstG zu beachten, die aber u.U. über § 32 d Abs. 2 EstG entfallen können.

37 BMF v. 07.06.2022 – IV C 6 – S 2244/20/1001:001, BStBl. I 2022, 897 Tz. 17.

38 FG Berlin-Brandenburg v. 04.06.2021 – 5 K 5188/19, EFG 2022, 160, Rev. anhängig Az. BFH – IX R 21/21.

39 BMF v. 07.06.2022 – IV C 6 – S 2244/20/1001:001, BStBl. I 2022, 897 Tz. 18.

40 BMF v. 07.06.2022 – IV C 6 – S 2244/20/1001:001, BStBl. I 2022, 897 Tz. 17.

41 *Jachmann-Michel*, § 17 Abs. 2 a EstG und § 20 Abs. 6 Satz 5 und 6 EstG – neue Wege in die falsche Richtung, BB 2020, 727 ff.

42 *Fuhrmann*, Neues zu Gesellschafterforderungen und Verlusten aus Kapitalvermögen, KÖSDI 2019, 21434, Anm. 28; *Ott*, Ausgefallene Finanzierungshilfen nach dem neuen § 17 Abs. 2 a EstG, DStR 2020, 313.

43 BMF v. 07.06.2022 – IV C 6 – S 2244/20/1001:001, BStBl. I 2022, 897 Tz. 22, BFH v. 14.03.2017 – VIII R 38/15, BStBl. II 2017, 1040.

44 BMF v. 07.06.2022 – IV C 6 – S 2244/20/1001:001, BStBl. I 2022, 897 Tz. 22.

45 *Ott*, Ausgefallene Finanzierungshilfen nach dem neuen § 17 Abs. 2 a EstG, DStR 2020, 313.

46 *Jachmann-Michel*, § 17 Abs. 2 a EstG und § 20 Abs. 6 Satz 5 und 6 EstG – neue Wege in die falsche Richtung, BB 2020, 727 ff.

47 *Jachmann-Michel*, § 17 Abs. 2 a EstG und § 20 Abs. 6 Satz 5 und 6 EstG – neue Wege in die falsche Richtung, BB 2020, 727 ff.

48 Finanzgericht Düsseldorf v. 11.11.2021 – 14 K 2330/19 E, EFG 2022, 394 Rev. Az. IX R 2/22.

Mißbrauch der Rechtsform des eingetragenen Vereins – durch den Gesetzgeber

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

Gesetzgebung aktuell: Gesetz zur Legalisierung von Cannabis (Referentenentwurf vom 28.04.2023)

Wir kennen das Phänomen: Mißbrauch von Rechtsformen, ein Aufschrei etwa durch das OLG Dresden (09.08.2005 – 2 U 879/04, Kolpingwerk). Wir kennen auch das gesetzgeberische Phänomen der Zuweisung einer bestimmten Rechtsform für ein bestimmtes Tätigkeitsgebiet, etwa müssen Banken Aktiengesellschaften sein. Warum die sog. Anbauvereine des RegE-CannG eingetragene Vereine sein müssen bleibt vorerst im Dunklen.

Ein neuer Gesetzesentwurf

Der Gesetzgeber befaßt sich mit etwas Ähnlichem wie der *Pervertierung des Vereinsgedankens*: Der Regierungsentwurf für das CannG vom 28.04.2023, der sich mit der Legalisierung des Cannabis durch Anbau innerhalb sog. **Anbauvereinigungen** (= eingetragener Verein!) befaßt, hat von Vereinen so viel Ahnung wie der einstige Reichstagsabgeordnete, der Vereine auf Rauchen, Saufen und Schlägern reduzierte. Was sich vor über 100 Jahren weniger dramatisch anhörte, heute ist es ein Armutszeichen von gediegener Halbbildung. Man fragt sich schon, wer eigentlich die Gesetze entwirft und ob dabei Kiffen auch eine Rolle spielt ...

Gut gemeint? Jedenfalls schlecht gemacht!

Aus einem Regierungsentwurf wird irgendwann ein Gesetz, das ja – so Gesundheits- und Landwirtschaftsministerium unisono – bereits zum 01.01.2024 die Möglichkeit beinhalten soll, Cannabis zu legalisieren. Das (genauer der Anbau) soll aber *nur in eingetragenen Vereinen* passieren dürfen (der Anbau und der Verkauf, nicht aber der Konsum). Der Verein braucht für seine Tätigkeit eine *Erlaubnis*, die an zahlreiche Auflagen geknüpft ist, dennoch innerhalb von 3 Monaten mit möglichst wenig Bürokratie erteilt werden können soll. Der *vertretungsberechtigte Vereinsvorstand* muß wie im Gaststättenrecht „zuverlässig“ sein, der Verein muß einen Sucht- und Präventionsbeauftragten haben. Er darf nicht mehr als 500 Mitglieder haben, darf nicht werben und muß die Ausweise der möglichen (volljährigen) Konsumenten kontrollieren und alle Daten speichern und fünf Jahre aufbewahren. Die Konsumenten müssen selbstredend volljährig und deutsche Staatsbürger sein oder wenigstens ihren Wohnsitz in

Deutschland haben. Grenzgänger dürfen nicht bedient werden, selbst wenn in Nachbarländern eine liberalere Regelung gilt. Europarecht läßt grüßen.

Der *Grundgedanke* folgt einer gewissen verquerten Logik: „Der nicht gewinnorientierte Ansatz mit einer Erzeugung von Cannabis zum Eigenkonsum durch vornehmlich ehrenamtliche Strukturen ohne Handel ...“ (s. S. 51 des Entwurfs). Warum aber der eingetragene Verein? Der freiberufliche Apotheker auf keinen Fall, auch Genossenschaften oder gar nichteingetragene Vereine werden ausgeschlossen, andere Gemeinnützige ebenfalls.

Vereinsrechtliche Eckpunkte

Die **vereinsrechtlichen Eckpunkte des Regierungsentwurfs** schreiben bisher folgendes vor:

§ 2 Begriffsbestimmungen Nr. 10 („Anbauvereinigung“) müssen a) ein eingetragener Verein sein und b) der Zweck darf *ausschließlich* „die gemeinschaftliche Erzeugung und Abgabe von Cannabis zum Eigenkonsum an ihre Mitglieder“ sein. Konkretisiert wird dies auf den S. 43 ff. des Entwurfs.

§ 9 Abs. 1 sieht eine Erlaubnispflicht vor (s.a. S. 50). „Der gemeinschaftliche Anbau von Cannabis in nicht-gewinnorientierten Anbauvereinigungen ist unter engen gesetzlichen Rahmenbedingungen erlaubt.“ Nach **§ 9 Abs. 2** müssen die vertretungsbefugten Personen (nach § 26 BGB) die persönliche Zuverlässigkeit besitzen, der Regierungsentwurf spricht von den „Mitgliedern des geschäftsführenden Vorstands“. **§ 21** sieht weitere **Auflagen** für die Anbauvereinigung vor.

Zitat S. 51: „Ausschließlich Anbauvereinigungen können eine Erlaubnis nach § 9 Absatz 1 erhalten. *Andere Rechtsformen* als eingetragene Vereine mit entsprechendem Satzungszweck, insbesondere gewerbliche Anbieter, Apotheken, gemeinnützige Gesellschaften, Stiftungen, Genossenschaften oder sonstige Institutionen und Organisationen sind nicht antragsberechtigt. Die Privilegierung von eingetragenen Vereinen ermöglicht die Umsetzung eines gemeinschaftlichen, nichtkommerziellen Anbaus von Cannabis. Der nicht gewinnorientierte Ansatz mit einer Erzeugung von Cannabis

* Der Autor ist Wirtschaftsanwalt, LL.M. (Internationales Wirtschaftsrecht, Universität Zürich) und als niedergelassener europäischer Rechtsanwalt in Zürich/Schweiz zugelassen. Er ist Chefredakteur des **steueranwaltsmagazin**, Herausgeber des Liechtenstein-Journal sowie Bundesbeauftragter Vereinsrecht der DLRG.

für den Eigenkonsum durch vornehmlich ehrenamtliche Strukturen ohne Handel orientiert sich an den engen Rahmenbedingungen der bestehenden völker- und europarechtlichen Vorschriften.“

Und ebenfalls auf S. 51: „Die Erlaubnisvoraussetzungen knüpfen an die vertretungsberechtigten natürlichen Personen an. Diese Personen müssen zuverlässig und voll geschäftsfähig sein. Der Begriff der Zuverlässigkeit orientiert sich im Hinblick auf den Umgang mit Vermögenswerten sowie die zu erwartende Einhaltung des Gesundheits-, Kinder- und Jugendschutzes an vergleichbaren Grundsätzen der Zuverlässigkeit aus dem Gaststättenrecht.“

S. 51, 55: Eine Beauftragung Dritter ist nicht zulässig: „Sozialversicherungspflichtig beschäftigte Personen i.S.v. Nummer 3 umfaßt volljährige haupt- oder nebenberuflich bei der Anbauvereinigung angestellte Mitarbeitende und sogenannte Mini-Jobber, die in der Anbauvereinigung unmittelbaren Zugang zu Cannabis oder Vermehrungsmaterial erhalten. Eine Beauftragung von selbständig oder freiberuflich Tätigen durch die Anbauvereinigung ist nicht gestattet (vgl. § 13 Absatz 1).“

S. 55: Unverzügliche Anzeigepflicht beim Wechsel der vertretungsbefugten Person

S. 60: Auflagen bezüglich Mitgliedschaft und Finanzierung: „Es werden Regelungen zur Finanzierung der Anbauvereinigungen, ihren Einnahmen und Ausgaben sowie zu den Mitgliedschaftsbeiträgen und der Mitgliedschaft getroffen. Ziel der Vorschrift ist es, den Vereinscharakter des gemeinschaftlichen Anbaus zu stärken und organisierte Kriminalität zu verhindern.“

„Eine Anbauvereinigung darf maximal 500 Mitglieder aufnehmen. Überdies wird geregelt, daß ein Mitglied einer Anbauvereinigung nicht Mitglied in einer weiteren Anbauvereinigung werden kann. Anbauvereinigungen haben bei Aufnahme von Mitgliedern zu prüfen und die Prüfung zu dokumentieren, ob diese bereits Mitglieder anderer Anbauvereinigungen sind. In ihrer Satzung haben Anbauvereinigungen vorzusehen, daß Mitglieder flexibel und zügig eine Mitgliedschaft kündigen können. Dazu wird eine maximale Kündigungsfrist in Anbauvereinigungen von einem Monat vorgesehen. Um einen Probekonsum soweit wie möglich zu verhindern, wird eine Mindestmitgliedschaftsdauer von zwei Monaten vorgeschrieben.“

Zum *Wohnsitzerfordernis*: „Eine Mitgliedschaft in Anbauvereinigungen setzt einen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in Deutschland voraus. Dies soll grenzüberschreitenden Drogentourismus vermeiden. Der gewöhnliche Aufenthalt oder Wohnsitz muß bei Abschluß der

Mitgliedschaft durch Vorlage amtlicher Lichtbildausweise oder sonstiger geeigneter amtlicher Dokumente gegenüber der Anbauvereinigung nachgewiesen und von dieser geprüft werden. Änderungen sind der Anbauvereinigung unverzüglich mitzuteilen. Mitglieder müssen volljährig sein. Bei Verstößen hat die zuständige Behörde die Erlaubnis der Anbauvereinigung zu widerrufen oder zurückzunehmen (vgl. § 10 Absatz 1 Nummer 5 2. Fall).“

Und weiter: „In Anbauvereinigungen gilt das Prinzip der *Selbstkostendeckung* gemäß dem geltenden Vereinsrecht. Als eingetragene Vereine haben Anbauvereinigungen grundsätzlich sämtliche Sach- und Personalkosten für ihre Tätigkeiten anhand von erhobenen Mitgliedsbeiträgen zu decken. Zusätzlich können sie andere Einnahmen generieren, die nicht im Zusammenhang mit der Abgabe von Cannabis oder Samen und Stecklingen stammen, z.B. durch die Vermietung oder Verpachtung von nicht für Vereinszwecke benötigten Grundstücken oder Gebäudeteilen. Die Grundsätze der vereinsrechtlichen Gemeinnützigkeit bleiben unberührt.“

Im Reichert/Wagner, Kap. 2 Rn. 472, 4788 (14. Aufl. 2018) heißt es unter dem Stichwort „Gemeinnützigkeit“ jedenfalls, das Prinzip der Selbstkostendeckung (BGH 13.05.1981 – I ZR 144/79) wird aufgegeben.

S. 60 f.: „Mitgliedsbeiträge können in der Satzung gestaffelt nach Abgabemenge (ggf. mit Grundpauschale und zusätzlichem Betrag je abgegebenem Gramm) ausgestaltet werden. Dies ermöglicht eine faire Kostenverteilung unter den Mitgliedern und berücksichtigt die unterschiedliche Inanspruchnahme der Abgabe durch die Mitglieder je nach dem individuellen Konsumverhalten.“

Fazit: Murks und Edelkommunismus

Die Idee entspricht einer Art von Edelkommunismus, die eigentlich im Vereinsrecht relativ wenig verloren hat. Noch einmal der Regierungsentwurf (s. S. 57): „Die Mitglieder sollen möglichst aktiv in der Vereinigung mitwirken. Daher ist neben den Tätigkeiten der Mitglieder beim Anbau nur die Mitwirkung von sozialversicherungspflichtig beschäftigten Mitarbeitenden der Vereinigung zulässig. Eine Beauftragung Dritter, d.h. selbständiger oder freiberuflicher Personen oder von Unternehmen mit dem Anbau wird hingegen ausgeschlossen. Der Anbau umfaßt alle Tätigkeiten vom Säen des Saatguts über die Aufzucht bis zur Ernte der Cannabispflanze.“

Also: Es kann nur noch besser werden – die Zeiten und das Gesetz.

Umsatzsteuerermäßigung bei Wohncontainern

Orientierungssatz: § 12 Abs. 2 Nr. 11 Satz 1 UStG begünstigt nicht nur die Vermietung von Grundstücken und mit diesen fest verbundenen Gebäuden, sondern allgemein die Vermietung von Wohn- und Schlafräumen durch einen Unternehmer zur kurzfristigen Beherbergung von Fremden und damit auch die Vermietung von Wohncontainern an Erntehelfer.

Entscheidung: BFH, Urteil vom 29.11.2022, XI R 13/20

I. Sachverhalt

Zu klären war die Rechtsfrage, ob der ermäßigte Umsatzsteuersatz bei der Vermietung von Wohncontainern greift.

Kläger und Revisionsbeklagter (Kläger) ist ein Landwirt, der in den Besteuerungszeiträumen 2014 bis 2017 (Streitjahre) saisonal rund 100 Erntehelfer beschäftigte, an die er Räume in Wohncontainern vermietete. Hierbei handelte es sich um sogenannte „Dreierblocks“, die über einen Sanitär- und Stromanschluß verfügten, mit Schlafräumen, einer Nasszelle, einem Aufenthaltsraum und einer Küche eingerichtet waren, sowie Einzelcontainer, die lediglich drei Schlafplätze enthielten; für die dort untergebrachten Erntehelfer standen in der Halle des Klägers eine Sanitäreinrichtung und eine zentrale Küchenanlage zur Verfügung.

Die Wohncontainer waren nicht in das Erdreich eingelassen, sondern standen auf Steinsockeln und waren über gepflasterte Wege zu erreichen. Die Dreierblocks waren Eigentum des Klägers und befanden sich dauerhaft auf dessen Gelände, während die Einzelcontainer vom Kläger angemietet wurden und nur während der Saison bei ihm aufgestellt waren.

Zwischen dem Kläger und den Erntehelfern wurden neben den Arbeitsverträgen „Leistungsverträge“ geschlossen, in denen die Miete kalendertäglich vereinbart war. Neben der Unterkunft konnten die Erntehelfer auch Verpflegung beziehen, die der Kläger gesondert berechnete. Die Verträge enthielten eine Klausel, nach der die Ansprüche aus dem Leistungsvertrag mit Ansprüchen aus dem Arbeitsvertrag aufgerechnet werden konnten; die Dauer des jeweiligen Mietverhältnisses betrug längstens drei Monate.

Der Kläger meldete seine Umsätze aus der Vermietung der Räume an Erntehelfer für die Streitjahre zum ermäßigten Steuersatz an. Im Zuge einer Außenprüfung kam der Prüfer unter Bezugnahme auf Abschn. 12.16 Abs. 5 4. Spiegelstrich des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses zu dem Ergebnis, die betreffenden Umsätze unterlägen dem Regelsteuersatz, weil die Unterkünfte keine dauerhaft feste Verbindung zum Grundstück besaßen.

Der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt) schloß sich der Auffassung des Prüfers an und erließ für die Streitjahre am 12.04.2019 entsprechende Änderungsbescheide über Umsatzsteuer. Den Einspruch des Klägers wies das FA

mit Einspruchsentscheidung vom 14.10.2019 als unbegründet zurück.

Das Finanzgericht (FG) gab der Klage statt. Es entschied, die kurzfristige Beherbergung der Erntehelfer in Wohncontainern unterliege dem ermäßigten Steuersatz. Es bestehe hierfür kein Erfordernis, daß die Wohn- und Schlafräume Teile von Gebäuden sein müßten.

II. Entscheidungsgründe

Der erkennende XI. Senat folgt der Ansicht der Vorinstanz und wies die Revision als unbegründet zurück. § 12 Abs. 2 Nr. 11 Satz 1 UStG umfaßt nicht nur die Vermietung von Grundstücken und mit diesen fest verbundenen Gebäuden, sondern allgemein die Vermietung von Wohn- und Schlafräumen durch einen Unternehmer zur kurzfristigen Beherbergung von Fremden und damit auch die Vermietung von Wohncontainern an Erntehelfer.

Zunächst führt der Senat allgemein aus, daß sich nach § 12 Abs. 2 Nr. 11 Satz 1 UStG die Steuer auf sieben Prozent für die Vermietung u.a. von Wohn- und Schlafräumen ermäßigt, die ein Unternehmer zur kurzfristigen Beherbergung von Fremden bereithält. Diese Ermäßigung beruhte in den Streitjahren auf Art. 98 Abs. 1, Abs. 2 Unterabsatz 1 (nunmehr: Art. 98 Abs. 1 Unterabsatz 1 und 2) i.V.m. Anhang III Nr. 12 MwStSystRL. Zu entscheiden war jedoch, ob auch nicht ortsfeste Wohncontainer unter die Begünstigung fallen. Diese Steuerermäßigung umfaßt, wie das FG zutreffend entschieden hat, auch die Vermietung von Wohn- und Schlafräumen in nicht ortsfesten Wohncontainern.

Der Senat führt aus, daß zunächst aus dem Wortlaut der Vorschrift des § 12 Abs. 2 Nr. 11 Satz 1 UStG kein Bezugspunkt zu einer Vermietung von Grundstücken und somit einer Ortsfestigkeit auszugehen ist. Ausgangspunkt dieser Annahme ist die Formulierung des Tatbestands der Steuerermäßigung in § 12 Abs. 2 Nr. 11 Satz 1 UStG, die derjenigen in § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG entspricht, der sich auf den Grundtatbestand des § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG und damit auf die Vermietung von Grundstücken bezieht.

Darüber hinaus zieht der Senat die MwStSystRL heran, woraus sich auch die Unionsrechtskonformität ergibt. Im Verzeichnis der Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, auf die gemäß Art. 98 MwStSystRL ermä-

ßigte Mehrwertsteuersätze angewandt werden können, sind in Anhang III Nr. 12 MwStSystRL die Beherbergung in Hotels und ähnlichen Einrichtungen, einschließlich der Beherbergung in Ferienunterkünften, und Vermietung von Campingplätzen und Plätzen für das Abstellen von Wohnwagen angeführt. Nach Art. 43 MwSt-DVO umfaßt die „Beherbergung in Ferienunterkünften“ auch die Vermietung von Zelten, Wohnanhängern oder Wohnmobilen, die auf Campingplätzen aufgestellt sind und als Unterkünfte dienen.

Der Beherbergungsbegriff des Anhangs III Nr. 12 MwStSystRL ist zwar eng auszulegen und der Anwendungsbereich dieser Bestimmung darf nicht auf Leistungen ausgedehnt werden, die sich weder im Wortlaut der Bestimmung wiederfinden noch begriffsimmanent sind (EuGH-Urteil Segler-Vereinigung Cuxhaven, EU:C:2019:1138, Rn. 26 f.). Der Begriff der „Beherbergung in Hotels und ähnlichen Einrichtungen“ in Anhang III Nr. 12 MwStSystRL ist jedoch weit genug, um auch die kurzfristige Beherbergung von Saisonarbeitern in nicht ortsfesten Wohncontainern zu erfassen. Art. 43 MwSt-DVO ist Ausweis dafür, daß auch die

Beherbergung in nicht ortsfesten Einrichtungen der Steuersatzermäßigung unterfallen kann.

Bei der Beantwortung der Frage, ob Gegenstände oder Dienstleistungen gleichartig sind, ist in erster Linie auf die Sicht des Durchschnittsverbrauchers abzustellen. Danach ist entgegen der Auffassung der Revision nicht auf die Sicht des Leistenden (des Vermieters) abzustellen, etwa daß dieser mobile Wohn- und Schlafräume – anders als ortsfeste Einrichtungen – räumlich flexibel einsetzen und damit andere Bedürfnisse des Nutzers erfüllen könne. Aus der vielmehr maßgeblichen Sicht des Durchschnittsverbrauchers war im Streitfall jeweils der Bedarf an Unterbringung vor Ort für die Dauer von längstens drei Monaten zu befriedigen. Wie das FG ausgeführt hat, hätten die Erntehelfer ohne die Unterbringung in den Wohncontainern des Klägers in den umliegenden Pensionen, Hotels oder Ferienunterkünften unterkommen müssen. Bei diesen Formen der Unterbringung handelt es sich insoweit wie bei der Beherbergung in Wohncontainern um gleichartige Dienstleistungen.

(Claudius Söffing, Rechtsanwalt)

Privates Veräußerungsgeschäft bei Verkauf an Ex-Ehefrau

Orientierungssatz: Der Ehegatte nutzt seinen Miteigentumsanteil nach dem Auszug aus dem Familienheim nicht mehr zu eigenen Wohnzwecken i.S. des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG, wenn der geschiedene Ehepartner und das gemeinsame minderjährige Kind weiterhin dort wohnen.

Entscheidung: BFH, Urteil vom 14.02.2023, IX R 11/21

I. Sachverhalt

Die Beteiligten stritten um die Fragen, ob eine Veräußerung im Sinne des § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG vorliegt oder ob ein Befreiungstatbestand nach § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 3 EStG anzunehmen ist.

Der Kläger und Revisionskläger (der Kläger) erwarb im Jahr 2008 mit seiner ehemaligen Ehefrau zu gleichen Teilen ein mit einem Einfamilienhaus bebautes Grundstück. Bis zum Jahr 2015 bewohnte der Kläger das Haus mit seiner damaligen Ehefrau sowie dem gemeinsamen Sohn. Im Jahr 2017 erging ein Urteil, durch das die Scheidung für rechtskräftig erklärt wurde. Die Ex-Ehefrau bewohnte das Objekt weiter mit dem gemeinsamen Sohn und verlangte den Verkauf des auf den Kläger entfallenden Eigentumsanteils auf sich. Andernfalls drohte sie mit der Einleitung der Zwangsversteigerung. Aufgrund einer im Jahr 2017 geschlossenen Scheidungsfolgenvereinbarung veräußerte der Kläger seinen Miteigentumsanteil an die Ex-Frau. Aus diesem Verkauf erzielte der Kläger unstreitig einen Veräußerungsgewinn.

Der Kläger deklarierte den Verkauf des Miteigentumsanteils in seiner Einkommensteuererklärung als nicht steuerfreie Veräußerung, denn er habe das Einfamilienhaus zu eigenen Wohnzwecken i.S. des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG genutzt, da er das Haus an seinen minderjährigen Sohn zur Verfügung gestellt habe und der Verkauf aufgrund einer Zwangslage stattgefunden habe. Diesem Vorbringen folgte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt) nicht. Einspruch und Klage blieben erfolglos.

Dagegen richtet sich die Revision des Klägers, mit der er eine Verletzung materiellen Rechts rügt.

II. Entscheidungsgründe

Die Revision ist nicht begründet und deshalb nach § 126 Abs. 2 FGO zurückzuweisen. Der erkennende IX. Senat folgt der Vorinstanz und nimmt ebenfalls ein privates Veräußerungsgeschäft nach § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG an. Es lag keine eigene Wohnnutzung vor, so daß § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 3 EStG nicht vorliegt.

► Rechtsprechung

Zunächst weist der Senat allgemein auf die Voraussetzungen des privaten Veräußerungsgeschäfts nach § 22 Nr. 1 i.V.m. § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 1 EStG hin. Ein solches liegt bei einem Veräußerungsgeschäft und Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücken unterliegen, bei denen der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als zehn Jahre beträgt, vor. Insbesondere weist der Senat darauf hin, daß für die Anschaffung sowie für die Veräußerung wesentlich vom Willen des Steuerpflichtigen abhängen und mithin Ausdruck einer „wirtschaftlichen Betätigung“ sind.

Nach diesen Ausführungen nimmt der Senat, trotz des Verkaufs aufgrund der Scheidungsvereinbarung, eine Veräußerung im Sinne des § 23 Abs. 1 S. 1 EStG an. Hierzu führt er aus, daß der Kläger mit Übertragungswillen das Grundstück auf seine Ehefrau übertragen und sich wirtschaftlich betätigt habe. Der Kläger habe die Scheidungsfolgenvereinbarung nach Einholung steuerlicher Beratung selbst abgeschlossen. Da er durch die Veräußerung einen angemessenen Preis habe erzielen und einen mit der Zwangsversteigerung einhergehenden wirtschaftlichen Schaden habe abwenden wollen, liege darin eine wirtschaftliche Betätigung.

Ferner hatte der Senat zu beurteilen, ob der Befreiungstatbestand des § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 3 EStG einschlägig ist. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG nimmt Wirtschaftsgüter, die im Zeitraum zwischen Anschaffung oder Fertigstellung und Veräußerung ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken (1. Alternative) oder im Jahr der Veräußerung und in den beiden vorangegangenen Jahren zu eigenen Wohnzwecken genutzt wurden (2. Alternative), von der Besteuerung aus. Konkret ging es in dem Fall darum, ob die Überlassung des Hauses an die Ex-Ehefrau und das gemeinsame Kind eine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken darstellt.

Danach setzt der Ausdruck „Nutzung zu eigenen Wohnzwecken“ in beiden Alternativen des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG voraus, daß eine Immobilie zum Bewohnen dauerhaft geeignet ist und vom Steuerpflichtigen auch bewohnt wird. Der Steuerpflichtige muß das Gebäude zumin-

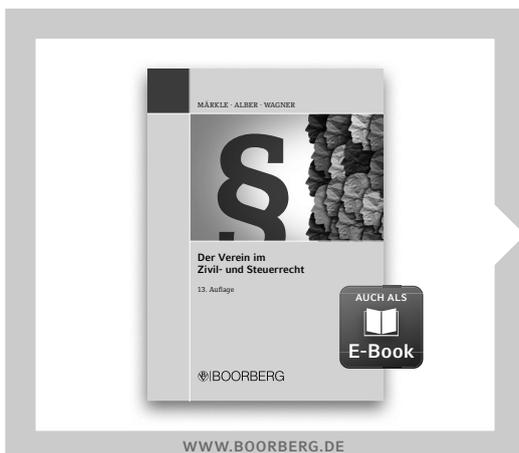
dest auch selbst nutzen; unschädlich ist, wenn er es gemeinsam mit seinen Familienangehörigen oder einem Dritten bewohnt.

Keine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken liegt vor, wenn der Steuerpflichtige die Wohnung entgeltlich oder unentgeltlich an einen Dritten überläßt, ohne sie zugleich selbst zu bewohnen. Hingegen ist eine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken – wie im Anwendungsbereich des § 10 e EStG und des § 4 EigZulG – zu bejahen, wenn der Steuerpflichtige Teile einer zu eigenen Wohnzwecken genutzten Wohnung oder die Wohnung insgesamt einem einkommensteuerlich zu berücksichtigenden Kind unentgeltlich zur teilweisen oder alleinigen Nutzung überläßt. Die Nutzung der Wohnung durch das Kind ist dem Eigentümer in diesem Fall als eigene zuzurechnen, weil es ihm im Rahmen seiner unterhaltsrechtlichen Verpflichtung obliegt, für die Unterbringung des Kindes zu sorgen.

Überläßt der Steuerpflichtige die Wohnung nicht ausschließlich einem einkommensteuerlich zu berücksichtigenden Kind (oder mehreren einkommensteuerlich zu berücksichtigenden Kindern) unentgeltlich zur Nutzung, sondern zugleich einem Dritten (z.B. der Kindesmutter bzw. dem Kindesvater), liegt keine begünstigte Nutzung des Steuerpflichtigen zu eigenen Wohnzwecken vor. Dies begründet der Senat mit der Zielrichtung des Gesetzes.

Zweck der gesetzlichen Freistellungsregelung des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG ist, die Vermeidung der Besteuerung eines Veräußerungsgewinns bei Aufgabe eines Wohnsitzes und eine damit einhergehende Behinderung der beruflichen Mobilität. Dieser Zweck ist dann nicht mehr gegeben, wenn die Immobilie neben einem einkommensteuerlich nach § 32 EStG zu berücksichtigenden Kind auch anderen – ggf. auch aufgrund bürgerlich-rechtlicher Vorschriften unterhaltsberechtigten – Angehörigen überlassen wird. Die Wohnung ist dann nicht Teil des auf mehrere Örtlichkeiten verteilten Familienhaushalts. Eine Besteuerung des Veräußerungsgewinns würde der beruflichen Mobilität des Steuerpflichtigen regelmäßig nicht entgegenstehen.

(Claudius Söffing, Rechtsanwalt)



Rechtssicherheit für Vereine.

Märkle · Alber · Wagner

Der Verein im Zivil- und Steuerrecht

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

ISBN 978-3-415-04921-5

Dieses Standardwerk ist ein fundierter Ratgeber vor allem in steuerlichen, gemeinnützigkeits- und spendenrechtlichen sowie in zivilrechtlichen Fragen rund um den Verein.



Leseprobe unter
www.boorberg.de/9783415049215

 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

SC0623

Ein kleiner Gestaltungstip I: Vermächtnis bei beschränkter Erbschaftsteuerpflicht

Rechtsanwalt/Fachanwalt für Steuerrecht Dr. Matthias Söffing, Düsseldorf

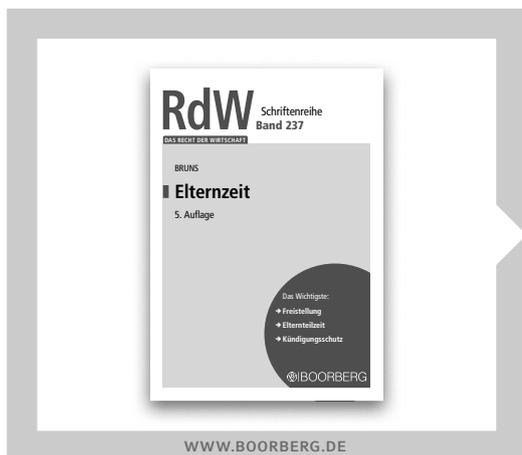
Manchmal verblüfft die Einfachheit einer Gestaltung. Dies liegt häufig darin begründet, daß das entsprechende Gesetz eine kleine Lücke enthält. Im vorliegenden Fall geht es um einen Erbfall, dem lediglich eine beschränkte Erbschaftsteuerpflicht zugrunde liegt. D.h., weder der Erblasser noch der Vermächtnisnehmer sollen Inländer i.S. des § 2 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG sein. Bspw. lebten der Erblasser in der Schweiz und der Vermächtnisnehmer in den USA. Aufgrund dieser beschränkten Erbschaftsteuerpflicht nach § 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG wird allein das Inlandsvermögen i.S. des § 121 BewG der Erbschaftsteuer unterworfen. Der in § 121 BewG aufgeführte Katalog hat abschließenden Charakter. Vermögenswerte, die in dieser Vorschrift nicht genannt sind, stellen kein Inlandsvermögen dar.

GESTALTUNGSTIP:

Das Vermächtnis unterliegt mithin nicht der deutschen Erbschaftsteuer, wenn es sich auf Vermögenswerte bezieht, die nicht vom Katalog des § 121 BewG erfaßt werden. Vermacht der Erblasser bspw. eine in Deutschland befindliche Immobilie, so kommt nicht § 121 Nr. 2 BewG zur Anwendung. Denn § 2174 BGB bestimmt, daß durch das Vermächtnis für den Bedachten das Recht begründet wird, von dem Beschwerten die Leistung des vermachten Gegenstandes zu fordern. Das Vermächtnis gewährt mithin lediglich einen schuldrechtlichen Anspruch. § 121 Nr. 2 BewG erfaßt jedoch nicht den Anspruch auf Übertragung des Immobilienvermögens, also den Anspruch auf Eigentumsverschaf-

fung, sondern nur den Eigentumserwerb unmittelbar. Ein weiteres interessantes Beispiel könnte darin gesehen werden, wenn sich das Vermächtnis auf Betriebsvermögen (§ 121 Nr. 3 BewG) oder auf Beteiligungen an einer Kapitalgesellschaft von 10% oder mehr (§ 121 Nr. 4 BewG) bezieht. Auch hier erlangt der Vermächtnisnehmer gegen die Erben nur einen Anspruch auf Betriebsvermögens- bzw. Anteilsübertragung.

Die vorstehenden Beispiele führen zu der weitergehenden Frage, ob denn der Erbe das Vermächtnis nach § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG als Erbfallsschuld von seinem Erwerb abziehen kann. Hier ist Vorsicht geboten. Das Abzugsverbot bzw. die Abzugsbeschränkung nach § 10 Abs. 6 ErbStG gilt auch für Erbfallsschulden, also auch für Vermächtnisses die auf einen steuerfreien Nachlaßgegenstand gerichtet sind. Zu beachten ist in den Fällen der beschränkten Erbschaftsteuerpflicht die Abzugsbeschränkung nach § 10 Abs. 6 Satz 2 ErbStG. Nach dieser Norm wird der Abzug von Schulden, also auch von Vermächtnissen, dahingehend eingeschränkt, wenn diese in wirtschaftlichem Zusammenhang mit Vermögensgegenständen stehen, die bei der Besteuerung nicht angesetzt werden. Positiv ausgedrückt: Der Gesetzgeber läßt nach § 10 Abs. 6 Satz 2 ErbStG nur den Abzug von Schulden als Nachlaßverbindlichkeiten zu, die mit dem Inlandsvermögen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. Betrifft mithin das Vermächtnis einen Vermögensgegenstand, der von § 121 BewG erfaßt wird, so ist es abzugsfähig.



Umfassend.

Elternzeit

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

2021, 5. Auflage, 216 Seiten, € 28,90

Das Recht der Wirtschaft

ISBN 978-3-415-07026-4



Leseprobe unter
www.boorberg.de/9783415070264

 BOORBERG

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

SC0623

Ein kleiner Gestaltungstip II: Optionsverschonung im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge

Rechtsanwalt/Fachanwalt für Steuerrecht Dr. Matthias Söffing, Düsseldorf

Insbesondere im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge im unternehmerischen Bereich sind die Steuerverschonungsregelungen der §§ 13 a ff. ErbStG von herausragender Bedeutung. Neben der Regelverschonung von 85% sieht das Gesetz in § 13 a Abs. 10 ErbStG eine 100-%ige Steuerbefreiung vor. Da die optionale Vollverschonung im Gegensatz zur Regelverschonung nicht von Amts wegen, sondern nur auf Antrag gewährt wird, stellt sich immer wieder die Frage, welchen inhaltlichen Umfang der Antrag bei der Zuwendung mehrerer wirtschaftlicher Einheiten haben muß und welche Rechtsfolgen eintreten, wenn die Voraussetzungen für die Optionsverschonung später wegfallen.

Wie in § 13 b Abs. 1 ErbStG gibt es drei Vermögensarten, die begünstigungsfähiges Vermögen darstellen können: nämlich a) land- und forstwirtschaftliches Vermögen, b) Betriebsvermögen und c) Beteiligungen an Kapitalgesellschaften. Jede dieser Vermögensarten kann wiederum aus mehreren wirtschaftlichen Einheiten bestehen. Dies ist z.B. der Fall, wenn die Mutter dem Sohn drei Beteiligungen an drei verschiedenen Kapitalgesellschaften unentgeltlich überträgt. Zumindest für Schenkungen ist höchstrichterlich (BFH v. 26.07.2022 – II R 25/20) entschieden worden, daß der Optionsantrag für jede übertragene wirtschaftliche Einheit gesondert abgegeben werden kann. Nach dem System der Steuerbegünstigung i.S. der §§ 13 a, 13 b ErbStG ist jede einzelne wirtschaftliche Einheit einzeln und gesondert zu betrachten.

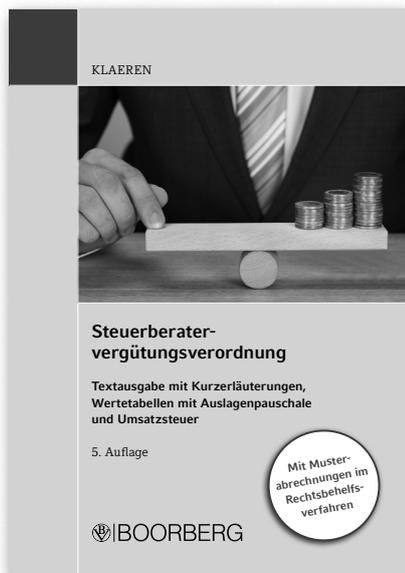
GESTALTUNGSTIP:

Der sich aus der vorstehend zitierten Rechtsprechung des BFH ergebende Grundsatz der isolierten Betrachtung im Rahmen der Steuerverschonung i.S. der §§ 13 a, 13 b ErbStG bedeutet für die Gestaltungsberatung, daß auch die Lohnsummen, das Verwaltungsvermögen und die Behaltensfristen jeweils für jede wirtschaftliche Einheit isoliert voneinan-

der zu prüfen sind. Für die wirtschaftlichen Einheiten, bei denen der Steuerpflichtige sich in Bezug auf die Einhaltung der erhöhten Voraussetzungen für die Optionsverschonung sicher ist, kann er also die Optionsverschonung beantragen. Bei den wirtschaftlichen Einheiten, wo Unsicherheit besteht, wird eben keine Erklärung abgegeben. Die Regelverschonung ist von Amts wegen zu gewähren.

Gleichwohl ist auf zwei Rechtspunkte hinzuweisen. Zum einen ist das Urteil des II. Senats des BFH zur alten, d.h. bis zum 30.06.2016 geltenden Rechtslage ergangen. Da sich bezüglich der grundsätzlichen Systematik der Steuerverschonung nach dem geltenden Recht nichts geändert hat, ist davon auszugehen, daß auch nach heutiger Rechtslage der Grundsatz der isolierten Betrachtung zur Geltung kommt. Ferner ist zu bedenken, daß der BFH einen Schenkungsfall zu entscheiden hatte und nicht einen Erwerb von Todes wegen. Dennoch müßte nach der hier vertretenen Ansicht auch für den Fall des Erwerbs von Todes wegen die isolierte Betrachtung einer jeden wirtschaftlichen Einheit gelten. Zum einen rechtfertigt nicht der Unterschied zwischen einer Einzelrechtsnachfolge (Schenkung) und einer Gesamtrechtsnachfolge (Erbfall); denn eine Gesamtrechtsnachfolge läßt den Bestand der einzelnen wirtschaftlichen Einheiten unberührt. Auch die Verschonungsregeln behandeln beide Erwerbstatbestände im Wesentlichen gleich und treffen keine systematischen Differenzierungen. Maßgebend ist bei mehreren Erben nicht der in der Erbengemeinschaft zusammengefaßte Nachlaß, sondern wie auch dem § 13 a Abs. 5 ErbStG (sog. Weiterleitungspflicht) zu entnehmen ist, der letztlich Begünstigte.

Derjenige, der auf absolute Sicherheit bedacht ist, sollte hier mit dem Antrag auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft arbeiten, auch wenn dies nach diesseitiger Ansicht nicht zwingend notwendig erscheint.



Zuverlässige Grundlage.

WWW.BOORBERG.DE

Steuerberatervergütungsverordnung Textausgabe mit Kurzerläuterungen, Wertetabellen mit Auslagenpauschale und Umsatzsteuer

von Michael Klaeren, Rechtsanwalt, Hauptgeschäftsführer der Steuerberaterkammer Südbaden

2020, 5. Auflage, 114 Seiten, € 29,80
ISBN 978-3-415-06872-8



Leseprobe unter
www.boorberg.de/9783415068728

Die Broschüre enthält den vollständigen Text der Steuerberatervergütungsverordnung (StBVV) in der neuen Fassung vom 25. Juni 2020 mit den einzelnen Gebührentatbeständen sowie die dazugehörigen Tabellen. Die aktuellen Änderungen der Verordnung sind fett hervorgehoben und durch Fußnoten erläutert.

Die Tabellen A bis D mit eingearbeiteter Auslagenpauschale und Umsatzsteuer sind als Anlagen beigefügt; das Rechtsbehelfsverfahren nach neuem Recht wird erläutert, mit Berechnungsbeispielen versehen und durch die Tabelle nach § 13 RVG ergänzt. Diese Anhänge werden Ihnen die praktische Arbeit mit der novellierten StBVV erleichtern.

Michael Klaeren ist als Hauptgeschäftsführer der Steuerberaterkammer Südbaden, als Fachautor zum Gebührenrecht für Steuerberaterinnen und Steuerberater sowie als Fachreferent zur Steuerberatergebührenverordnung laufend mit dem Thema befasst.

 **BOORBERG**

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 0711/7385-100 · 089/4361564 TEL 0711/7385-343 · 089/436000-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE SC0623



Fundierte Untersuchung.



WWW.BOORBERG.DE

Die gerechte Grundsteuer im Lichte von Leistungsfähigkeits- und Äquivalenzprinzip

von Dr. Volker Freund

2023, 264 Seiten, € 60,-

Münchener Schriften zum Finanz- und Steuerrecht,
Band 17

ISBN 978-3-415-07254-1



Leseprobe unter
www.boorberg.de/9783415072541

Diese Untersuchung möchte einen Beitrag zur steuerwissenschaftlichen Diskussion leisten. Das Leistungsfähigkeitsprinzip wird für die Grundsteuer überwiegend als der allein richtige Steuerlastverteilungsmaßstab angesehen. Seine Vertreter halten das Äquivalenzprinzip als DNA einer Grundsteuerbemessungsgrundlage nicht für verfassungsfest.

Dabei handelt es sich nicht nur um ein akademisches Problem. Vier Länder haben von der Möglichkeit, eigene Grundsteuergesetze zu erlassen, im Sinne von Reformmodellen Gebrauch gemacht, die im Gegensatz zum Bundesrecht auf dem Äquivalenzprinzip fußen. Ob diese einer Prüfung durch das Bundes- und gegebenenfalls ein Landesverfassungsgericht standhalten können, ist deshalb nicht nur von wissenschaftlichem Interesse, sondern absehbar auch von hoher politischer und praktischer Relevanz.

 BOORBERG

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

SC0623