

# steueranwaltsmagazin

Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im Deutschen Anwaltverein

6/2020

116. Ausgabe | 22. Jahrgang

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

Dr. Jörg Stalleiken,  
Flick Gocke Schaumburg,  
Bonn

157 **Editorial**

Wagner

**Beiträge**

- 159 Schwärzler/Hermann **Retrozessionen – Voraussetzungen für einen gültigen Verzicht – Lehren aus der jüngsten Rechtsprechung des Fürstlichen Obersten Gerichtshofs (Teil 1)**
- 164 Söffing **Steuerliches Einlagekonto gemäß § 27 KStG bei rechtsfähigen Stiftungen**
- 173 Jahn **Bewegung im Gewerbesteuerrecht – Die erweiterte Kürzung nach dem Beschluß des Großen Senats vom 25.09.2018 und in der Folgerechtsprechung**
- 179 Geraats **Angemessenheit der Organvergütung bei gemeinnützigen Organisationen – zugleich Anmerkung zu BFH, Urteil vom 12.03.2020 – V R 5/17**
- 184 **Rechtsprechung**  
Söffing
- 187 **LiteraTour**

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

## I.

„Corona“ ist die am meisten gebrauchte Ausrede für alles Mögliche. Muß man aber Bücher wie „Klima, Corona und das Christentum“ lesen?

## II.

Im Referentenentwurf zum künftigen „Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts (MoPeG) soll es laut Prof. Noack (Rechtsboard des Handelsblatts, 26.11.2020) künftig heißen: „Die Beschlüsse der Gesellschafter werden in Versammlungen gefaßt.“ (§ 109 Abs. 1 HGB-E). „Diese Bestimmung irritiert auf den ersten Blick, denn warum soll die bislang freie Beschlußfindung der Personenhandelsge-sellschafter nunmehr „in Versammlungen“ gezwängt werden? Gerade das Pandemiejahr 2020 hat doch gezeigt, wie es auch ohne ein (weithin untersagtes) Präsenztreffen geht. Die Begründung hellt indes auf: „Eine Versammlung liegt danach vor, wenn mehrere Personen zu einem bestimmten Zweck, aber nicht notwendigerweise an einem bestimmten Ort, zusammenkommen. Das Gesetz läßt es daher zu, Beschlüsse sowohl in einer Präsenzversammlung als auch einer virtuellen Versammlung, also beispielsweise einer Telefon- oder Videokonferenz, zu fassen.“ Der Begriff der Ver-sammlung wird also sehr weit gefaßt, wenn er auch die Telefonkonferenz einschließt. So weit ist die Lehre und Rechtsprechung dazu, was „Versammlung“ wohl bedeutet, im übrigen Vereins- und Gesellschaftsrecht noch nicht. Es ist also zu befürchten, daß es zu einem Spagat zwischen Ge-setzeswortlaut und Gesetzesbegründung kommt.“

## III.

„Voll von Freunden war mir die Welt \* als noch mein Leben licht war \* nun, da der Nebel fällt \* ist keiner mehr sichtbar.“

Aus „Im Nebel“ von Hermann Hesse

Einen schönen Winter (wo auch immer) wünscht

Ihr

Jürgen Wagner, LL.M.

Red. [steueranwaltsmagazin](#)

Bleiben Sie heiter – irgendwie ...

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

## Redaktion

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

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

Die 117. Ausgabe des [steueranwaltsmagazin](#) erscheint am 15. Februar 2021.

## Mitschreibende dieser Ausgabe:

*Helmut Schwärzler* und *Martin Hermann*, beide Rechtsan-wälte in Schaan/Liechtenstein; *Martin Geraats* und *Andreas Jahn*, beide Rechtsanwälte in Bonn; *Matthias Söffing*, Rechts-anwalt in Düsseldorf.

## Fachbeirat

### Allgemeines Steuerrecht

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

### Internationales Steuerrecht

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

### Steuerstrafrecht

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

### Europarecht

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

### Impressum

Herausgeber: ARGE Steuerrecht im DAV, Littenstraße 11, 10179 Berlin, Telefon 030/72 61 52-0;

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

Layout und Satz: GreenTomato GmbH, 70193 Stuttgart

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

Anzeigenverwaltung: Verlag

Alle Urheber-, Nutzungsrechte und Verlagsrechte vorbehalten.

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

ISSN 1615-5610



## Kostenübersichtstabellen

Gebühren und Kosten bei Anwalt und Gericht

begründet von Manfred Schmeckenbecher, seit der 24. Auflage fortgeführt von Dipl.-Rechtspflegerin (FH) Karin Scheungrab, Dozentin, KS Seminare, Seminare für die Anwaltskanzlei, Leipzig/München

2021, 26., überarbeitete Auflage, ca. 120 Seiten, ca. € 21,80, mit Spiralbindung und Griffregister

ISBN 978-3-415-06963-3

### Was lange währt, wird endlich gut:

Zum 1.1.2021 trat das **Kostenrechtsänderungsgesetz** in Kraft und brachte zahlreiche Änderungen in RVG, GKG, FamGKG und JVEG. In die 26. Auflage des »Schmeckenbecher« sind sowohl die Gesetzesänderungen als auch die seit der Voraufgabe ergangenen maßgeblichen Entscheidungen der Rechtsprechung eingearbeitet.

### Optimale Übersicht über Gebühren und Kosten

Die Neuauflage verdeutlicht die Auswirkungen auf die tägliche Abrechnungspraxis, gibt Tipps und Tricks zum Gebührenmanagement und ist damit das »Must-have« für alle, die nach RVG oder GNotKG abrechnen.

### Umgesetzt sind insbesondere:

- das komplette Kostenrechtsänderungsgesetz 2021,
- die Novellierungen im Bereich der Europäischen Zwangsvollstreckung,
- die Änderungen im Gerichtsvollzieherkostengesetz sowie
- die Anhebung der Pfändungsfreigrenzen.

### Die Neuauflage bietet auf einen Blick:

- die konkret ausgerechneten Anwaltsgebühren unter Zugrundelegung der unterschiedlichen in der Praxis wichtigen Gebührensätze inkl. Auslagenpauschale und Umsatzsteuer ab dem 1.1.2021,
- die seit 1.7.2019 geltende Pfändungstabelle,
- das Prozesskostenrisiko sowohl in Zivil- als auch in Familiensachen,
- die Gebühren im Bereich der Prozesskosten-/Verfahrenskostenhilfe,
- die Geschäftsgebühr sowie die Geltendmachung im Klage-, Mahn- und Kostenfestsetzungsverfahren auf Kläger- und Beklagenseite,
- die Kosten des Mahn- und Vollstreckungsbescheids,
- detaillierte Ausführungen zu den Übergangsregelungen und der »Rolle rückwärts« bei der Umsatzsteuer.

### Einfach immer zur Hand

Die Arbeitshilfe enthält zahlreiche neue Berechnungs- und Praxisbeispiele. Durch die anschauliche und praxisbezogene Darstellung gelingt die Umsetzung im konkreten Fall mit leichter Hand. Das Nachschlagewerk – mit benutzerfreundlicher Ringbindung – ist zudem mit einem Griffregister versehen, sodass die Kosten und Gebühren noch schneller abzulesen sind.

# Retrozessionen – Voraussetzungen für einen gültigen Verzicht – Lehren aus der jüngsten Rechtsprechung des Fürstlichen Obersten Gerichtshofs (Teil 1)<sup>1</sup>

Dr. Helmut Schwärzler, Mag. Martin Hermann, LL.M., Schwärzler Rechtsanwälte, Liechtenstein/Zürich/Zug<sup>2</sup>

## I. Abstract/Einleitung

Retrozessionen waren und sind ein wirtschaftliches Kernelement der Finanzmarktindustrie in Liechtenstein. Die Frage, ob diese Vergütungen von Banken und Treuhändern einbehalten werden dürfen, ist in Liechtenstein erst in den letzten Jahren aufgekommen. Demgegenüber befaßte sich das Bundesgericht in der Schweiz bereits 2006 mit diesem Thema. In seiner vielbeachteten Entscheidung vom 22.03.2006 stellte das Bundesgericht fest, daß Retrozessionen auftragsrechtlich der Ablieferungspflicht an die Kunden unterliegen und die Kunden nur dann rechtswirksam auf diese Pflicht verzichten können, wenn sie zuvor vollständig und wahrheitsgemäß über deren Höhe informiert wurden.<sup>3</sup>

In der Entscheidung vom 04.09.2020 zu 02 CG.2019.58 beschäftigte sich nun auch der Fürstliche Oberste Gerichtshof („OGH“) erstmals ausführlich mit der Frage, ob eine liechtensteinische Bank, im konkreten Fall die LGT Bank AG, Zuwendungen (Retrozessionen, Vertriebsentschädigungen, Provisionen, *kick-backs*, *finder's fees*, Rabatte, Disagios etc.), die sie im Rahmen einer Geschäftsbeziehung mit ihren Kunden von Dritten kassierte, an die Kunden herausgeben muß.

Der OGH kam dabei zum Ergebnis, daß grundsätzlich eine Herausgabepflicht besteht und zwar unabhängig davon, ob der Kunde mit der Bank einen Beratungsvertrag abschloß oder nur eine Konto- und Depotbeziehung („*execution-only*“) bestand. Die LGT Bank AG hatte, wie andere Banken auch, in ihren Allgemeinen Geschäftsbedingungen (AGB) Klauseln, gemäß welchen der Kunde auf die Zuwendungen von Dritten verzichtete. Diese Klauseln erachtete der OGH aus unterschiedlichen Gründen für nicht anwendbar.

*Der nachfolgende Artikel stellt in einem ersten Abschnitt die Entscheidung des OGH vor und beantwortet die wichtigsten Fragen zum Thema Retrozessionen und deren bereicherungsrechtliche Einordnung in Liechtenstein. In einem zweiten Abschnitt werden sodann anhand der aktuellen Rechtsprechung die Voraussetzungen näher definiert, die ein gültiger Verzicht auf Zuwendungen erfüllen muß. Dabei geht es nicht nur um die richtige Form und den richtigen Inhalt von Verzichtsklauseln, sondern auch um die Frage wie AGB, in denen sich derartige Klauseln üblicherweise befinden, gültig vereinbart werden.*

*Ziel der nachfolgenden Ausführungen ist es, den liechtensteinischen Banken, Vermögensverwaltern und Vermögensbera-*

*tern bei der Bewertung und Einordnung der auf sie durch die Entscheidung des OGH zukommenden Risiken zu unterstützen und dem rechtsuchenden Kunden des Finanzmarktes aufzuzeigen, welche Möglichkeiten der Anspruchsgeltendmachung von zu Unrecht einbehaltenen Zuwendungen bestehen.*

*In einem dritten Abschnitt werden verschiedene Themenpunkte vorgestellt, die im Zuge der Retrozessionsdebatte noch ungeklärt sind, wobei auch auf das Verfahren zu 09 CG.2018.166 Bezug genommen wird, in dem der OGH kürzlich einen Unterbrechungsbeschluß faßte, um dem EFTA-Gerichtshof mehrere Fragen zur Auslegung von Art. 26 der Richtlinie 2006/73/EG (MiFID Durchführungsrichtlinie) vorzulegen.*

## A. Entscheidung des OGH vom 04.09.2020 zu 02 CG.2019.58

### 1. Verfahrensgang – Stufenklage

Im Verfahren zu 09 CG.2018.166 beehrte der Kläger, eine natürliche Person mit Wohnsitz in Österreich, gegen die LGT Bank AG im Rahmen einer sog. Stufenklage die Offenlegung sämtlicher Zuwendungen, die die LGT Bank AG im Zusammenhang mit der Geschäftsbeziehung zum Kläger von Dritten erhielt und an Dritte zahlte (erste Stufe) und die Herausgabe dieser Zuwendungen an den Kläger (zweite Stufe).

Das Fürstliche Landgericht als erste Instanz wies die Klage vollständig ab, während das Fürstliche Obergericht einer vom Kläger erhobenen Berufung mit Beschluß und Teilverteil teilweise Folge gab. Die LGT Bank erhob hierauf Revision an den OGH, die jedoch ganzheitlich abgewiesen wurde. Der Vollständigkeit halber ist zu erwähnen, daß die LGT Bank AG gegen die Entscheidung des OGH eine Individualbeschwerde an den Staatsgerichtshof einbrachte. Die hier vorgestellten Ergebnisse sind damit noch nicht endgültig bestätigt.

<sup>1</sup> Der Beitrag erscheint aufgrund seiner Länge in diesem Heft als Teil I und im Februar 2021 als Teil II. Er erscheint in voller Länge im Liechtenstein-Journal.

<sup>2</sup> Dr. Helmut Schwärzler, Partner bei Schwärzler Rechtsanwälte, ist eingetragener Rechtsanwalt bei der Liechtensteinischen Rechtsanwaltskammer und Liechtensteinischer Notar. Zudem ist er in die Anwaltsliste gem. Art. 28 BGFA im Kanton Zürich eingetragen und hat die Eignungsprüfung gem. § 27 EuRAG, nunmehr EIRAG, beim Oberlandesgericht Innsbruck absolviert. Mag. Martin Hermann, LL.M. ist Rechtsanwalt bei Schwärzler Rechtsanwälte und bei Schwärzler Rechtsanwälte zusammen mit Dr. Alexander Amann federführend in die Fallbetreuung der gegenständlich besprochenen Rechtsfälle involviert.

<sup>3</sup> BGE 132 III 460, 52, mehrfach bestätigt, so etwa durch BGE 137 III 393, BGE 128 III 755 oder BGE 6B\_689/2016.

Bei einer Stufenklage nach Art. XV EGZPO ist zunächst zwingend über die Rechnungslegung zu verhandeln und (stattgebendenfalls) darüber mit Teilurteil zu entscheiden.<sup>4</sup> Die hier zu besprechende Entscheidung stellt ein Teilurteil in diesem Sinne dar. Es behandelt formal lediglich das Auskunfts- bzw. sog. Manifestationsbegehren und noch nicht das Herausgabebegehren des Klägers gegenüber der LGT Bank AG. Inhaltlich finden sich in dieser Entscheidung jedoch schon ganz wesentliche Ausführungen zur Frage der Herausgabe von Zuwendungen. Die vorgezogene Prüfung des Herausgabeanspruchs begründet der OGH damit, daß bei einer Stufenklage ein notwendiger Zusammenhang zwischen dem Rechnungslegungsanspruch und dem Herausgabe- oder Schadenersatzanspruch bestehe. Bei Verneinung des Herausgabe- bzw. Schadenersatzanspruchs dem Grunde nach sei daher gleichzeitig auch der als bloßer Hilfsanspruch konzipierte Auskunftsanspruch abzuweisen.<sup>5</sup>

Diese Rechtsansicht des OGH ist nach Ansicht der Autoren nicht unproblematisch, weil es sehr wohl Sachverhalte geben kann, bei denen das Interesse des Stufenklägers an der verlangten Auskunft über die Geltendmachung von Herausgabe- oder Schadenersatzansprüchen hinausgeht. Dies etwa, wenn der Stufenkläger die Offenlegung von Informationen benötigt, um zu entscheiden, ob er das Vertragsverhältnis mit der beklagten Partei weiterführen möchte. Aufgrund der Rechtsansicht des OGH ist jedenfalls Vorsicht geboten und sollte im Einzelfall genau geprüft werden, ob ein Auskunftsbegehren mittels eigener Hauptklage geltend gemacht werden muß.

Die folgenden Ausführungen beschränken sich auf jene Aspekte der Entscheidung des OGH, die sich mit der Frage der Herausgabe von Zuwendungen beschäftigen. Zum Auskunftsbegehren sei an dieser Stelle lediglich angemerkt, daß der OGH die Auskunftspflicht der LGT Bank AG hinsichtlich sämtlicher Zuwendungen bejaht, die die LGT Bank AG im Zusammenhang mit der Geschäftsbeziehung zum Kläger von Dritten erhielt.

## 2. Verjährung von Herausgabeansprüchen

In den Entscheidungsgründen befaßt sich der OGH gleich zu Beginn mit der Frage der Verjährung von Ansprüchen auf Herausgabe von Zuwendungen. Dieses Thema war vor den Untergerichten heiß diskutiert. Die LGT Bank AG brachte sowohl erstinstanzlich, wie auch im Berufungsverfahren vor, daß Herausgabeansprüche auf Zuwendungen nach § 1489a ABGB<sup>6</sup> einer absoluten Verjährung von 10 Jahren unterliegen würden. Obwohl § 1489a ABGB ausdrücklich von „Entschädigungsklage“ spricht, sah die LGT Bank AG es als gesichert an, daß der Gesetzgeber mit dieser Bestimmung die absolute Verjährungsfrist nicht nur für Schadenersatzklagen, sondern auch für Herausgabeansprüche, welche sich auf Auftragsrecht stützen, habe regeln wollen. Während das Erstgericht diese Rechtsauffassung der LGT Bank AG noch teilte, kam das Fürstliche Obergericht zum Schluß, daß selbst bei einer an der Absicht des

Gesetzgebers angelehnten Auslegung des § 1489a ABGB kein Raum für die Rechtsansicht der LGT Bank AG bestehe, zumal auch in den Gesetzesmaterialien (BuA 2007/65) lediglich von einer Verkürzung der absoluten Verjährungsfrist für *Schadenersatzklagen* die Rede sei.<sup>7</sup>

Der Verjährungseinwand wurde von der LGT Bank AG, wohl aus strategischen Gründen, um eine Zementierung der Entscheidung des Fürstlichen Obergerichts zu verhindern, nicht mehr vor dem OGH aufrechterhalten. Dies hinderte den OGH jedoch nicht daran, *obiter dictum* trotzdem kurz auch auf die Verjährungsfrage einzugehen, indem er festhielt, daß er die Ausführungen des Fürstlichen Obergerichts inhaltlich uneingeschränkt teile.<sup>8</sup> Diese Klarstellung des OGH ist zu begrüßen, weil sie für zukünftige Streitigkeiten Rechtssicherheit schafft.

Zusammengefaßt unterliegen daher Herausgabeansprüche auf Zuwendungen, wenn sie sich, wie im vorliegenden Fall, auf Auftragsrecht (§ 1009 ABGB) stützen, der allgemeinen Verjährungsfrist von 30 Jahren.<sup>9</sup> Im Unterschied dazu besteht für Ansprüche auf Herausgabe von Zuwendungen nach Schweizer Recht eine absolute 10-jährige Verjährungsfrist.<sup>10</sup> Diese Frist kann sich jedoch bei Erfüllung eines Straftatbestands (in Frage kommen insb. Betrug und ungetreue Geschäftsführung) auf 15 Jahre verlängern.<sup>11</sup>

## 3. Grundsätzliche Pflicht zur Herausgabe von Zuwendungen

Der OGH setzt sich in den Entscheidungsgründen sodann mit der Grundsatzfrage auseinander, ob die LGT Bank AG Zuwendungen, die sie von Dritten erhielt, an den Kläger herausgeben muß.

4 *Konecny* in Fasching/Konecny<sup>3</sup> Art. XLII EGZPO Rz 121; öOGH 4 Ob 288/97z; öOGH 7 Ob 186/01f; RIS-Justiz RS0108687, RS0035069; Wird das Auskunftsbegehren hingegen abgewiesen, so ist das gesamte Klagebegehren, mithin auch der Leistungsanspruch, sofort abzuweisen (*Rechberger/Klicka* in *Rechberger/Klicka*<sup>5</sup> Art. XLII EGZPO Rz 4 m. w. N.).

5 OGH vom 04.09.2020, 02 CG.2019.58, Erw. 12.3.

6 Vgl. LGBL. 2007 Nr. 272.

7 OG vom 12.05.2020, 02 CG.2019.58, Erw. 7.6. § 1489a ABGB und § 1009a ABGB wurden im Rahmen der Umsetzung der MiFID Durchführungsrichtlinie 2006/73/EG mit LGBL. 2007 Nr. 272 eingeführt. Das erklärte Ziel der Durchführungsrichtlinie ist ein „*hohes Maß an Anlegerschutz*“ (vgl. Erwägungsgrund 5). Diesem Ziel stehen sowohl § 1489a ABGB, als auch § 1009a ABGB diametral entgegen. Während § 1489a ABGB darauf abzielt, die Folgen von MiFID I für Finanzintermediäre abzufedern, sollte mit § 1009a ABGB über die Hintertür eine Möglichkeit geschaffen werden, das verpönte Zuwendungsgeschäft am Leben zu erhalten und auf eine gesetzliche Grundlage zu stellen.

8 OGH vom 04.09.2020, 02 CG.2019.58, Erw. 12.1.

9 RIS-Justiz RS0019397; *Apathy* in *Schwimmann/Kodek ABGB* § 1009 Rz 17.

10 Vgl. BGE 143 III 348 ff., Erw. 5.2.

11 Die Schweizer Gerichte haben schon mehrfach Vermögensverwalter wegen zu Unrecht einbehaltener bzw. nicht offengelegter Zuwendungen strafgerichtlich verurteilt (siehe *Susan Emmenegger, Luc Thévenoz, Martina Reber, Célian Hirsch*, Das Schweizerische Privatbankrecht 2018, SZW, 2/2019, 190 (193ff)); BGE 6B\_689/2016; BGE 6B\_223/2010; BGE 6B\_845/2014.



Diese Frage wird vom OGH unter Bezugnahme auf Auftragsrecht ohne Wenn und Aber bejaht. Zum Zeitpunkt der Eröffnung der Konto- und Depotbeziehung der Parteien hätten für den Gewalthaber die Pflichten und Nebenpflichten des § 1009 ABGB gegolten. Der Machthaber sei demnach verpflichtet gewesen, dem Machtgeber allen aus dem Geschäft entspringenden Nutzen zu überlassen. Eine Änderung sei diesbezüglich erst durch die Einführung des § 1009a ABGB am 01.11.2007 eingetreten, der unter bestimmten Voraussetzungen fingiere, daß der Machtgeber gegenüber dem Machthaber auf die Herausgabe von Zuwendungen verzichte.<sup>12</sup>

Irrelevant ist für den OGH in diesem Zusammenhang, ob im konkreten Fall zwischen der Bank und dem Kunden ein Beratungsvertrag oder nur eine Konto-/Depotbeziehung („*execution only*“) bestand:

*„Der Auftragsvertrag wurde jedenfalls bei jeder Transaktion geschlossen, die der Kläger durch die beklagte Partei im Hinblick auf seine Veranlagungen durchführen ließ. Für diese Veranlagungen im weitesten Sinn hat die beklagte Partei Zuwendungen Dritter erhalten. Daher kommt jedenfalls Auftragsrecht zur Anwendung.“*<sup>13</sup>

Dies ist eine wichtige Klarstellung seitens des OGH, weil die LGT Bank AG unter Berufung auf einen Artikel von Graf<sup>14</sup> vorbrachte, daß ein Beratungsvertrag nicht als Auftragsvertrag qualifiziert werden könne. Dem hielt bereits das Fürstliche Obergericht entgegen, daß die auftragsrechtlichen Bestimmungen auch auf einen Beratungsvertrag zumindest sinngemäß anzuwenden seien.<sup>15</sup> Für den OGH bedarf es jedoch keines solchen Analogieschlusses, da beim Kauf eines Finanzinstruments immer ein Auftragsverhältnis entsteht.

#### 4. „Verzichtserklärung“ in Ziff. 15 Abs. 2 AGB, Ausgabe 09/2004 der LGT Bank AG

Der OGH prüft in weiterer Folge, ob der Kläger auf die Herausgabe der Zuwendungen rechtswirksam verzichtete, wobei er sich zunächst den ursprünglich bei Vertragsschluß auch rechtswirksam vereinbarten AGB 09/2004 widmet. Diese AGB enthielten in Ziff. 15 Abs. 2 folgenden Passus:

*„Der Kunde akzeptiert, daß allfällige Vergütungen und Entschädigungen, wie z.B. Kommissionen, Bestandeszahlungen, welche der Bank durch Dritte ausgerichtet werden, von dieser einbehalten und als zusätzliches Entgelt betrachtet werden dürfen.“*

Der OGH läßt dahingestellt, ob es sich bei dieser Klausel um eine Vorwegverzichtserklärung (§ 1444 ABGB) oder um eine einfache Änderung des dispositiven § 1009 ABGB handelt. Nach Ansicht des OGH setzt ein entsprechender Verzicht jedenfalls Bestimmtheit oder zumindest eine ausreichende Bestimmbarkeit voraus. Nicht ausreichend bestimmt ist nach Auffassung des OGH ein Verzicht jedenfalls dann, wenn sich die Rechtsverhältnisse, auf die er sich bezieht, im Vorhinein nicht überschauen lassen und auch die Risiken nicht voraussehbar und kalkulierbar sind.<sup>16</sup>

Unter Zugrundelegung dieser Prüfungsrichtschnur erklärt der OGH die oben zitierte Klausel in den AGB der LGT Bank AG für unwirksam. In dieser Klausel bleibe über Zuwendungen Dritter praktisch alles offen. Die Formulierung „*von dieser einbehalten und als zusätzliches Entgelt betrachtet werden dürfen*“ sei eigenartig, weil daraus nicht klar hervorgehe, ob die Bank überhaupt Zuwendungen einbehalte und ob diese dann als zusätzliches Entgelt betrachtet würden. Auch die Formulierung „*allfällige Vergütungen und Entschädigungen, wie z.B. Kommissionen, Bestandeszahlungen, welche der Bank durch Dritte ausgerichtet werden*“ sei unbefriedigend, weil wiederum offen bleibe, ob die Bank Zuwendungen erhalte. Hinzu komme, daß auch zur Höhe der Zuwendungen keine Ausführungen gemacht würden, sodaß der Vertragspartner nicht im entferntesten abschätzen könne, ob die Zuwendungen, welche die LGT Bank AG von Dritten erhalte, marktüblich seien, einmalig oder periodisch gezahlt würden etc.<sup>17</sup>

#### 5. „Verzichtserklärungen“ in Ziff. 17 AGB, Ausgabe 11/2007 und Ziff. 17 AGB, Ausgabe 05/2010 der LGT Bank AG – Einseitige AGB Änderungsklauseln

Die AGB der LGT Bank AG enthielten in Ziff. 17 der AGB 11/2007 und Ziff. 17 der AGB 05/2010 weitere „Verzichtserklärungen“.

Der Kläger brachte diesbezüglich bereits in erster Instanz vor, daß die AGB 11/2007 und die AGB 05/2010 nicht zu Anwendung gelangen könnten, weil er einer Änderung der ursprünglich vereinbarten AGB 09/2004 niemals zugestimmt habe. Die LGT hielt dem entgegen, daß sie dem Kläger die neuen AGB jeweils mittels Schreiben habe zukommen lassen und zudem in Ziff. 20 der AGB 09/2004 eine Klausel vereinbart worden sei, die es ihr ermöglicht habe, ihre AGB einseitig zu ändern:

Ziff. 20 der AGB 09/2004 der LGT Bank AG lautet wie folgt:

*„20. Änderung der Allgemeinen Geschäftsbedingungen Die Bank behält sich jederzeitige Änderungen der Allgemeinen Geschäftsbedingungen vor. Diese werden dem Kunden schriftlich oder auf andere Weise bekannt gegeben und gelten ohne Widerspruch innert Monatsfrist als genehmigt.“*

12 OGH vom 04.09.2020, 02 CG.2019.58, Erw. 12.3.

13 OGH vom 04.09.2020, 02 CG.2019.58, Erw. 12.4.

14 Graf, Keine Aufklärungspflicht hinsichtlich der Innenprovision bei geschlossenen Fonds im Anwendungsbereich des WAG 1996, ÖBA 2017, 480 (482)

15 OG vom 12.05.2020, 02 CG.2019.58, Erw. 7.3.

16 OGH vom 04.09.2020, 02 CG.2019.58, Erw. 12.4. mVa Holly in Kletecka/Schauer, ABGB1.05 § 1444 Rz 8; Rummel in Rummel/Lukas, ABGB<sup>4</sup> § 869 Rz 8; öOGH 7 Ob 146/03a JBl 2004, 248 zur vergleichbaren Prämienrabattnachforderung [Apathy]; öOGH 7 Ob 227/06t VersR 2008, 519; Körber, Provisionsverzichtsklauseln in Verträgen mit selbständigen Versicherungsvertretern wbl 2006, 406; siehe auch Gruber in Kletecka/Schauer, ABGB<sup>1</sup>.06 § 937 Rz 7; RIS-Justiz RS0038546

17 OGH vom 04.09.2020, 02 CG.2019.58, Erw. 12.4.

Der OGH stellt in seiner Entscheidung zunächst klar, daß bei Dauerschuldverhältnissen vertragsbestimmende AGB ohne besondere gesetzliche Regelung nur mit Zustimmung des Vertragspartners geändert werden können.<sup>18</sup> Hinsichtlich Ziff. 20 der AGB 09/2004 zitiert er die Rechtsprechung des öOGH, gemäß welcher eine Klausel, die die Abänderung von AGB mittels Zustimmungsfiktion nach Inhalt und Ausmaß unbeschränkt zuläßt und nicht einmal ansatzweise irgendeine Beschränkung erkennen läßt, nicht anzuwenden sei. In diesem Zusammenhang setzt sich der OGH auch mit verschiedenen Lehrmeinungen zur Frage der Zulässigkeit von Zustimmungsfiktionsklauseln auseinander.<sup>19</sup> Im Ergebnis folgt der OGH der zitierten Rechtsprechung und erklärt Ziffer 20 wegen Verstoßes gegen das Transparenzgebot des Art. 8 Abs. 3 KSchG für unzulässig:

*„In dieser Klausel in den AGB 2004 Pkt. 20 ist keinerlei Beschränkung oder Hinweis über Möglichkeiten der Abänderung der Allgemeinen Geschäftsbedingungen über die Zustimmungsfiktion enthalten, nicht einmal eine schriftliche Zustellung der neuen Allgemeinen Geschäftsbedingungen mit Hinweis auf die Änderungen ist zwingend vorgesehen. Die Tragweite dieser Zustimmungsfiktion, nämlich, daß durch neue AGB Rechte und Pflichten zwischen dem Unternehmer (Bank) und dem Verbraucher (Kunde) völlig verschoben werden, oder wie hier unbekannte finanzielle Nachteile entstehen können, wenn keine genaue Kontrolle durch den Kunden erfolgt (und dann Widerspruch erhoben wird), ist für einen Durchschnittskunden nicht erkennbar. Auch wenn die Klausel sprachlich völlig verständlich ist, kann bei einer Inhaltsskontrolle von einer Transparenz keine Rede sein.“<sup>20</sup>*

Hierzu gilt es Folgendes anzumerken:

Den Ausführungen des OGH zur Intransparenz der untersuchten Klausel ist voll zuzustimmen. Selbst wenn die Klausel der LGT Bank AG sprachlich keine Probleme aufwirft, bleiben deren Folgen für den Durchschnittsverbraucher völlig undurchschaubar, was zwingend deren Unzulässigkeit zur Folge haben muß.<sup>21</sup>

Nach der vom OGH selber zitierten Rechtsprechung des öOGH vom 11.04.2013 zu 1Ob 2010/12g verstößt eine Zustimmungsfiktionsklausel, die nach Inhalt und Ausmaß keinerlei Beschränkungen enthält, aber nicht nur gegen Art. 8 Abs. 3 KSchG (bzw. § 6 Abs. 3 öABGB), sondern gleichzeitig auch gegen § 879 Abs. 3 ABGB. Hierauf wies schon das Fürstliche Obergericht in der Berufungsentscheidung ausdrücklich hin.<sup>22</sup> Dies ist durchaus wesentlich, weil sich damit nicht nur Verbraucher im Sinne des KSchG, sondern jeder Kunde der LGT Bank AG auf die Unzulässigkeit der Ziff. 20 der AGB 09/2004 berufen kann.

Hervorzuheben sind auch die Ausführungen des OGH zur Behauptung der LGT Bank AG, sie habe dem Kläger die AGB Ausgabe 11/2007 mittels Begleitschreiben zugestellt. Der OGH hält in diesem Zusammenhang fest, daß der Kläger in diesem Begleitschreiben weder über das Problem der Zuwendungen Dritter, noch die Änderung des ABGB (gemeint wohl die Einführung des § 1009a ABGB) infor-

miert worden sei, so daß dieses „zur Auslegung der Erfüllung des Transparenzgebotes“ auch nicht herangezogen werden könne. Auf die Zustimmungsfiktion in Ziff. 20 der AGB 09/2004 sei daher jedenfalls nicht Bedacht zu nehmen.<sup>23</sup>

Diese Erörterungen sind im Gesamtkontext nur schwer zu verstehen. Nach Ansicht der Verfasser kann es für die Frage der Transparenz der Zustimmungsfiktionsklausel der LGT Bank in Ziff. 20 der AGB 09/2004 keinen Unterschied machen, ob sie den Kunden in einem Begleitschreiben transparent über die beabsichtigte Änderung der AGB informiert hat. Die Zustimmungsfiktionsklausel ist nach der Rechtsprechung immer unzulässig, wenn sie nach Inhalt und Ausmaß keinerlei Beschränkungen enthält. Die Ausführungen des OGH sind daher wohl so zu deuten, daß grundsätzlich (und völlig unabhängig von allfälligen Zustimmungsfiktionsklauseln) auch die Möglichkeit einer konkludenten Zustimmung des Bankkunden zur Änderung von AGB besteht, wenn der Kunde vorgängig transparent über die von der Bank beabsichtigten Änderungen in den neuen AGB aufgeklärt wurde. Dies deckt sich auch mit der Rechtsprechung des öOGH, gemäß welcher der Vertragspartner von Verwendern von AGB regelmäßig nicht mit wesentlichen Änderungen in neuen AGB zu rechnen braucht.<sup>24</sup>

## 6. Keine Rückwirkung von § 1009a ABGB

Die Entscheidung des OGH enthält eine letzte, ganz wesentliche, wenn auch nur *obiter dictum* ausgesprochene Klarstellung zur zeitlichen Wirksamkeit von § 1009a ABGB.

§ 1009a ABGB wurde mit LGBL 2007 Nr. 272 eingeführt (Inkrafttreten: 01.11.2007) und mit LGBL 2017 Nr. 419 an MiFID II angepaßt. Die hier maßgebliche Fassung der Bestimmung (LGBL 2007 Nr. 272) lautete wie folgt:

*„1) Handelt es sich beim Gewalthaber um eine Bank, eine Wertpapierfirma oder eine Vermögensverwaltungsgesellschaft, so darf er davon ausgehen, daß der Machtgeber ihm gegenüber auf die Herausgabe allfälliger von Dritten empfangener oder noch zu empfangender Gebühren, Provisionen oder nicht in Geldform angebotener Zuwendungen (Zuwendungen) sowie auf die Geltendmachung zivilrechtlicher Ersatzansprüche in Bezug auf diese Zuwendungen verzichtet hat, sofern:*

18 OGH vom 04.09.2020, 02 CG.2019.58, Erw. 12.6. mVa RIS-Justiz RS0018865; RS0062355

19 OGH vom 04.09.2020, 02 CG.2019.58, Erw. 12.6. mVa öOGH 1 Ob 210/12g; Dullinger, JBl 2013, 609 f; Haghofer, VbR 2013, 30; Kellner, Vereinbarung der Geltung von AGB und nachträgliche AGB-Änderungen, ÖBA 2019, 21; P. Csoklich/Foglar-Deinhardstein JBl 2013, 629 ff; Schopper, VbR 2017, 75; Spitzer VbR 2013, 31.

20 OGH vom 04.09.2020, 02 CG.2019.58, Erw. 12.6.

21 Vgl. Schurr in Fenyves/Kerschner/Vonkilch (Hrsg), Klang 3 § 6 Abs. 3 KSchG Rz 28; Korinek, JBl 1999, 153; EuGH C-51/17 Rz 75 ff.; EuGH C-186/16 Rz 44 ff.

22 OG vom 12.05.2020, 02 CG.2019.58, Erw. 7.10. mwVa Keller, ÖBA 2019, 21 (26); Krejci in Rummel/Lukas, ABGB 4 § 879 ABGB Rz 4.

23 OGH vom 04.09.2020, 02 CG.2019.58, Erw. 12.6.

24 RIS-Justiz RS0014601 (vgl. hierzu noch detailliert Punkt B 5.).

a) der Gewalthaber vor der Geschäftsbesorgung seinen Offenlegungspflichten korrekt nachgekommen ist; und  
b) der Machtgeber nach erfolgter Offenlegung das Geschäft ausführen läßt.

2) Der Gewalthaber ist verpflichtet, den Machtgeber auf die Rechtsfolgen nach Abs. 1, z. B. in den Allgemeinen oder anderen vorformulierten Geschäftsbedingungen, hinzuweisen.“

Die LGT Bank AG vertrat im Verfahren die Rechtsansicht, daß der Bankkunde bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 1009a ABGB automatisch nicht nur auf alle Zuwendungen verzichtet, welche die Bank in Zukunft empfängt, sondern auch auf alle Zuwendungen, welche die Bank vor Einführung des § 1009a ABGB (01.11.2007) empfangen hat.<sup>25</sup>

Diesbezüglich stellt der OGH in der vorliegenden Entscheidung nun klar, daß sich die Wortfolge in § 1009a Abs. 1 ABGB „von Dritten empfangener oder noch zu empfangender Gebühren“ auf den Zeitpunkt der Forderung der Herausgabe der Zuwendungen und nicht den Zeitpunkt des Inkrafttretens der Gesetzesnovelle beziehe:

„Mit anderen Worten: Wenn der Auftraggeber eine Herausgabeforderung gegenüber der Bank über solche Zuwendungen nach Durchführung des Geschäftes stellt, so kann die Bank Einwendungen des gesetzlichen Verzichts bei Vorliegen der Voraussetzung des § 1009a ABGB auch dann erheben, wenn diese Zuwendungen schon geflossen sind und nicht nur für zukünftige, aber immer nur für Aufträge, die nach dem 01.11.2007 erteilt wurden.“<sup>26</sup>

In seiner Stellungnahme an den Staatsgerichtshof im Individualbeschwerdeverfahren ergänzt der OGH diese Ausführungen durch zwei weitere Argumente: Erstens setze der konkludente Verzicht auf Rückforderungsrechte durch den Machtgeber voraus, daß der Machtgeber das Geschäft nach erfolgter Offenlegung ausführen lasse, wobei eine Offenlegung in diesem Sinne erst nach Einführung des § 1009a ABGB, wenn auf diese Bestimmung Bezug genommen werde, stattfinden habe können. Zweitens hätte der Gesetzgeber eine Rückwirkung der Gesetzesbestimmung aufgrund der Schwere der Grundrechtseingriffe in die Eigentumsfreiheit auch eigens anordnen müssen.<sup>27</sup>

Hiervon abgesehen ist nach Ansicht der Verfasser aber ohnehin zu bezweifeln, daß die LGT Bank AG ihrer Pflicht zur Offenlegung der Zuwendungen gemäß § 1009a Abs. 1 lit. a ABGB ordnungsgemäß nachkam. Die Verzichtsklauseln der LGT Bank AG enthielten auch in den AGB 11/2007 und 05/2010 keinerlei Angaben über die Höhe der Zuwendungen, welche die LGT Bank AG von Dritten erhalten sollte. Dies ist aber Voraussetzung dafür, daß der Kunde überhaupt weiß, auf was er verzichtet.

Im Gegensatz dazu haben verschiedenste Banken die Notwendigkeit der Transparenz sehr gut erkannt, indem Kunden jeweils vor Ausführung des Auftrags in sogenannten *pre-trade-letters* oder *pre-trade-information* die benötigten Informationen betreffend die zu zahlenden und einzubehaltenden Retrozessionen zugesandt werden. Aus Sicht der

Autoren ist dies der richtige Weg um eine transparente Entscheidungsfindung im Rahmen des Vorausverzichts zu gewährleisten (*best-practice*).

## 7. Zusammenfassung

Das Ergebnis der Entscheidung des OGH ist, daß das Vertragsverhältnis zwischen den Streitparteien von Anfang an auf den AGB Ausgabe 09/2004 beruhte, wobei jedoch deren Ziff. 15 über Zuwendungen Dritter keine Geltung entfaltet. Die AGB 11/2007 und 05/2010 waren demgegenüber niemals Vertragsbestandteil, weil die LGT Bank AG nicht darlegen konnte, daß der Kläger diesen zustimmte und insb. die Zustimmungsfiktionsklausel in Ziff. 20 der AGB 09/2004 nicht zur Anwendung gelangt.

Für den Bankensektor und darüber hinaus enthält die Entscheidung des OGH zumindest drei ganz wesentliche Klarstellungen:

Erstens kann die Bank ihre AGB nicht wahllos einseitig abändern, ohne die Zustimmung der Bankkunden einzuholen. Die Zustimmungsfiktionsklausel, welche die LGT Bank AG in ihren AGB 09/2004 verwendete und die nach der von ihr im Verfahren vertretener Ansicht „*einem weit verbreiteten Standard*“ entsprechen würde, ist schlicht unzulässig.

Zweitens gehören Zuwendungen, die die Bank im Rahmen einer Kundenbeziehung von Dritten erhält, grundsätzlich dem Kunden und ist ein gültiger Verzicht auf Zuwendungen schon vor Umsetzung von MiFID I ins liechtensteinische Recht an strenge Voraussetzungen geknüpft. Die Pflicht zur Herausgabe gilt prinzipiell uneingeschränkt für alle Zuwendungen, welche die Bank von Dritten bis zum 01.11.2007 erhielt. Für den Zeitraum ab 01.11.2007 ist die Rechtslage noch weitestgehend ungeklärt (siehe Abschnitt C).

Drittens verjähren Herausgabeansprüche auf Zuwendungen aus Auftragsrecht erst nach 30 Jahren und kommt eine Rückwirkung des § 1009a ABGB auf Sachverhalte, die sich vor 01.11.2007 zugetragen haben, nicht in Frage.

*Hinweis d. Red.: Fortsetzung in Ausgabe 1/2021 des steueranwaltsmagazins.*

25 Bereits die Annahme, daß § 1009a ABGB einen automatischen Verzicht statuieren, ist unrichtig. Vielmehr bestimmt § 1009a lediglich, daß die Bank bei Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen davon ausgehen darf, daß der Kunde auf die Zuwendungen verzichtet hat. Damit wird nichts weiter als eine widerlegbare Tatsachenvermutung statuiert. Der OGH äußert sich diesbezüglich nicht eindeutig, in der Entscheidung spricht er davon, daß mittels § 1009a ABGB ein Verzicht fingiert werde. In seiner Stellungnahme an den Staatsgerichtshof im Individualbeschwerdeverfahren führt er dann aus, daß durch die Einführung des § 1009a ABGB lediglich das Zustandekommen eines Verzichts durch schlüssige Handlungen (der Kunde werde aufgeklärt und lasse dann das Geschäft ausführen) „verrechtlicht“ worden sei, wobei bei Vorliegen der Voraussetzungen von einem schlüssigen Verzicht „immer auszugehen“ sei.

26 OGH vom 04.09.2020, 02 CG.2019/58, Erw. 12.3.

27 Stellungnahme des OGH vom 02.11.2020, StGH 2020/089, Erw. 4.5.



## Steuerliches Einlagekonto gemäß § 27 KStG bei rechtsfähigen Stiftungen

Dr. Matthias Söffing, RA/FFStR S&P Söffing Rechtsanwaltsgesellschaft mbH mit Büros in Düsseldorf, München, Zürich, Paris<sup>1</sup>

### A. Einleitung

Eine Auskehrung aus dem steuerlichen Einlagekonto ist die Rückgewähr von Einlagen keine Ausschüttung von steuerpflichtigen Beteiligungserträgen. Denn die Einlage hat der Gesellschafter zuvor aus seinem bereits versteuerten Einkommen geleistet. Würde man die Einlagenrückgewähr nicht von der Besteuerung ausnehmen, so wäre der Betrag, der der Einlagenrückgewähr zugrundeliegt, letztlich beim Gesellschafter zweimal der Besteuerung unterworfen worden.

Zentrale Vorschrift für das steuerliche Einlagekonto ist § 27 Abs. 1 Satz 1 KStG, wonach eine unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft die nicht in das Nennkapital geleisteten Einlagen am Schluß des Wirtschaftsjahrs auf einem besonderen Konto auszuweisen hat (steuerliches Einlagekonto). Direkter Normadressat sind Kapitalgesellschaften. Durch § 27 Abs. 7 KStG wird sodann der Anwendungsbereich auf unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften und Personenvereinigungen, die Leistungen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1, 9 oder 10 EStG gewähren können, erweitert. Einige Finanzgerichte<sup>2</sup> haben unter diese Vorschrift auch rechtsfähige Stiftungen subsumiert. Nachfolgend soll mithin untersucht werden, ob es zutreffend ist, einer rechtsfähigen Stiftung ein steuerliches Einlagekonto zuzubilligen und, wenn dies zu bejahen sein sollte, welche praxisrelevanten Folgerungen daraus zu ziehen wären.

### B. Stiftungsreformgesetz

Im vorliegenden Zusammenhang ist ein Blick auf die Reform des Stiftungszivilrechts zu werfen. Die Reformbestrebungen sind bislang noch nicht umgesetzt worden. Erst im Juli 2020 äußerte sich die Bundesjustizministerin *Christine Lambrecht* dahingehend, daß zeitnah ein Entwurf eines Stiftungsreformgesetzes vorgelegt werden könnte. Dem folgte sodann am 28.09.2020 die Vorlage eines Referentenentwurfs zur Stiftungsrechtsreform.<sup>3</sup>

Durch die Neufassung der §§ 80 ff. BGB soll das Stiftungszivilrecht künftig abschließend im BGB geregelt werden. Neue Regelungen werden geschaffen insbesondere zu Namen, Sitz und Vermögen der Stiftung sowie zur Änderung der Stiftungssatzung und zur Zulegung sowie Zusammenlegung von Stiftungen. Für das diesseitige Thema sind

von besonderer Bedeutung die Regelungen zum Stiftungsvermögen und damit zu dem geplanten § 83b BGB. Diese Norm soll in den Absätzen 1 und 2 folgenden Wortlaut haben:

§ 83b BGB

Stiftungsvermögen

(1) Bei einer Stiftung, die auf unbestimmte Zeit errichtet wurde, besteht das Stiftungsvermögen aus dem Grundstockvermögen und ihrem sonstigen Vermögen. Bei einer Verbrauchsstiftung besteht das Stiftungsvermögen nur aus sonstigem Vermögen.

(2) Zum Grundstockvermögen gehören

1. das gewidmete Vermögen,
2. das der Stiftung zugewendete Vermögen, das vom Zuwendenden dazu bestimmt wurde, Teil des Grundstockvermögens zu werden (Zustiftung), und
3. das Vermögen, das von der Stiftung zu Grundstockvermögen bestimmt wurde.

Zu Grundstockvermögen wird auch alles, was die Stiftung als Ersatz für die Zerstörung, die Beschädigung oder die Entziehung eines zum Grundstockvermögen gehörenden Gegenstands oder durch Rechtsgeschäft mit Mitteln des Grundstockvermögens erwirbt, soweit es sich dabei nicht um Nutzungen des Grundstockvermögens oder Ersatz für solche Nutzungen handelt.

Der angestrebten Neuregelung in § 83 b BGB ist eine strikte Trennung zwischen **Grundstockvermögen** einerseits und **sonstiges Vermögen** andererseits zu entnehmen. In dieser Deutlichkeit ist bislang von keinem Landesstiftungsgesetz die Trennung zwischen den beiden Vermögensmassen ausgesprochen worden. Vielmehr gehen bislang die einzelnen

1 Der Autor ist Gründungsgesellschafter der überörtlichen Sozietät S&P SÖFFING Rechtsanwaltsgesellschaft mbH mit Büros in Düsseldorf, München, Zürich, Paris. Der Aufsatz gibt den wesentlichen Inhalt eines auf dem Steueranwaltstag 2020 in Berlin am 07.11.2020 gehaltenen Vortrags wieder.

2 FG Münster, Urteil vom 16.01.2019 – 9 K 1107/17 F, EFG 2019, 1010; FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 31.07.2019 – 1 K 1505/15, EFG 2019, 1604. In Bezug auf die Entscheidung des FG Münster ist die Revision zurückgenommen worden. Hingegen ist die Revision gegen das Urteil des FG Rheinland-Pfalz unter dem Aktenzeichen I R 42/19 beim BFH anhängig.

3 Entwurf eines Gesetzes zur Vereinheitlichung des Stiftungsrechts, Referentenentwurf vom 28.09.2020.

Landesstiftungsgesetze<sup>4</sup> wie selbstverständlich davon aus, daß das Stiftungsvermögen in seinem Bestand ungeschmälert zu erhalten ist. Erträge des Stiftungsvermögens und Zuwendungen an die Stiftung sind ausschließlich für den Stiftungszweck, zur Deckung der Verwaltungskosten sowie zur Rücklagenbildung zu verwenden.<sup>5</sup> Nur vereinzelt wird ausdrücklich das Grundstockvermögen in Abgrenzung zu Zuwendungen Dritter genannt.<sup>6</sup> Letztlich läßt sich aber auch den Landesstiftungsgesetzen heute bereits die klare Trennung von Grundstockvermögen/Stiftungsvermögen einerseits und den Erträgen aus dem Grundstockvermögen/Stiftungsvermögen sowie sonstiges Vermögen/Zuwendungen Dritter entnehmen.

### C. Grundsätzliches zum steuerlichen Einlagekonto

Das steuerliche Einlagekonto ist ein rein steuerliches Konto außerhalb der handelsrechtlichen Buchhaltung und auch außerhalb der Steuerbilanz.<sup>7</sup> Mittels des steuerlichen Einlagekontos sollen die steuerpflichtigen Ausschüttungen von den nicht steuerbaren Auskehrungen abgegrenzt werden.<sup>8</sup> Da es sich bei den Auskehrungen aus dem steuerlichen Einlagekonto um nicht steuerbare Zahlungen handelt, muß die Gesellschaft keine Kapitalertragsteuer einbehalten (vgl. § 43 EStG). Auf der Ebene der Gesellschafter handelt es sich nicht um Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 EStG).

Maßgebend für die Einstellung in das Einlagekonto ist ausschließlich, ob die Vermögenszuwendung steuerrechtlich als Einlage zu qualifizieren ist.<sup>9</sup> Die handelsrechtliche Einordnung der Vermögenszuwendung ist unerheblich. In aller Regel wird jedoch das steuerliche Einlagekonto mit dem handelsrechtlichen Kapitalrücklagekonto nach § 272 Abs. 2 HGB übereinstimmen. Der typische Fall ist eine verdeckte Einlage.<sup>10</sup> Es kann sich aber auch um eine offene Einlage handeln, also um eine Einlage, die auf der Grundlage einer gesellschaftsrechtlichen Regelung z.B. eines Gesellschafterbeschlusses erfolgt. Offene Einlagen sind dadurch gekennzeichnet, daß im Gegenzug neue Anteile gewährt werden. Die offenen Einlagen werden insgesamt als entgeltlich angesehen.

In verfahrensrechtlicher Hinsicht ist zum steuerlichen Einlagekonto anzumerken, daß der unter Berücksichtigung der Zu- und Abgänge des Wirtschaftsjahrs ermittelte Bestand des steuerlichen Einlagekontos gesondert festzustellen ist (§ 27 Abs. 2 Satz 1 KStG). Es ergeht mithin ein Feststellungsbescheid i.S. des § 179 Abs. 1 AO. Dieser Feststellungsbescheid, so wird in § 27 Abs. 2 S. 2 KStG bestimmt, ist Grundlagenbescheid für den Bescheid über die gesonderte Feststellung zum folgenden Feststellungszeitpunkt. Der Feststellungsbescheid betreffend das steuerliche Einlagekonto ist in verfahrensrechtlicher Hinsicht der Dreh- und Angelpunkt. Der Steuerpflichtige muß sich

gegen diesen Feststellungsbescheid wenden, wenn die Zugänge zu niedrig oder die Abgänge zu hoch sind.

### D. Kann eine rechtsfähige Stiftung ein steuerliches Einlagekonto haben?

Eine tatsächlich spannende Frage ist, ob eine rechtsfähige, privatnützige Stiftung ebenfalls wie eine Kapitalgesellschaft ein steuerliches Einlagekonto zu führen hat. Diese Frage ist vor dem Hintergrund gerechtfertigt, weil das Stiftungsvermögen zum einen aus dem Grundstockvermögen und zum anderen aus dem sonstigen Vermögen besteht. Insofern wären das Grundstockvermögen mit dem Nennkapital einer Kapitalgesellschaft und das sonstige Vermögen mit dem Vermögen, das einer Kapitalgesellschaft von den Gesellschaftern zugeführt wird und nicht zum Nennkapital gehört, vergleichbar.

#### 1. Sachliche Erweiterung des Anwendungsbereichs gemäß § 27 Abs. 7 KStG

Wie sich aus § 27 Abs. 1 S. 1 KStG ergibt, erstreckt sich der Anwendungsbereich des steuerlichen Einlagekontos auf unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften, also insbesondere auf die GmbH und die AG (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG). Den Anwendungsbereich erweitert sodann § 27 Abs. 7 KStG auf „andere unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften und Personenvereinigungen, die Leistungen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1, 9 oder 10 EStG gewähren können.“ In diesem Zusammenhang stellt sich die Frage, ob eine rechtsfähige Stiftung unter das Tatbestandsmerkmal „Körperschaft“ oder „Personenvereinigung“ subsumiert werden kann. Insofern ist zu beachten, daß § 1 Abs. 1 KStG weiter ist als § 27 Abs. 7 KStG, denn jene Vorschrift spricht von Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen. Würde mithin eine rechtsfähige Stiftung eine Vermögensmasse sein, so könnte man der Meinung zuneigen, daß eine sinngemäße Anwendung des steuerlichen Einlagekontos nicht für rechtsfähige Stiftung in Betracht kommt.

Der Begriff der **Vermögensmasse** wird in Abgrenzung zu einem Anteil an einer Kapitalgesellschaft oder zu einer

4 Siehe statt anderer § 6 Abs. 1 Satz 1 StifG Saarland und § 4 Abs. 3 Satz 1 StifG Sachsen.

5 Siehe z.B. § 6 Abs. 2 Satz 1 StifG Saarland und § 4 Abs. 3 StifG Schleswig-Holstein.

6 Siehe § 7 Abs. 2 und 3 StifG Sachsen-Anhalt

7 *Binnewies* in Streck, KStG, 9. Aufl. 2018, § 27 Rn. 1.

8 FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 31.07.2019 – 1 K 1505/15, EFG 2019, 1604 Rn. 36.

9 *Binnewies* in Streck, KStG, 9. Aufl. 2018, § 27 Rn.12.

10 Eine verdeckte Einlage liegt vor, wenn der Anteilseigner seiner Gesellschaft einen Vermögensvorteil gewährt, den ein Nichtgesellschafter bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns nicht gewährt hätte.

Beteiligung an einer Personengesellschaft dadurch gekennzeichnet, daß es an der Vermögensmasse keinen Anteilseigner gibt. Die Vermögensmasse darf allenfalls destinatärsähnliche Rechte gewähren, ohne jedoch Mitgliedschaftsrecht zu vermitteln.<sup>11</sup> Damit wäre eine Stiftung eine typische Vermögensmasse. Mit eben dieser Argumentation wird der Stiftung die Anwendung eines steuerlichen Einlagekontos versagt. § 27 Abs. 7 KStG erfaßt *expressis verbis* nicht Vermögensmassen und damit auch keine Stiftungen.

## 2. Am Wortlaut orientierte Auslegung des § 27 Abs. 7 KStG

Es wird demgegenüber die Meinung<sup>12</sup> vertreten, daß vom Wortlaut her die Stiftung in den Anwendungsbereich des § 27 Abs. 7 KStG fällt. Diese Ansicht stellt nicht einzig und allein auf das isoliert zu betrachtende Tatbestandsmerkmal „Körperschaften und Personenvereinigungen“ ab, sondern zieht zur Interpretation der Begriffe „Körperschaft“ und „Personenvereinigung“ das weitere Tatbestandsmerkmal „Leistungen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG gewähren können“ mit ein, d. h. Leistungen, die Gewinnausschüttungen wirtschaftlich vergleichbar sind. Dieses Tatbestandsmerkmal wird abstrakt und auf die jeweilige Rechtsform bezogen verstanden. D. h., nach dieser Auffassung ist unter den Begriff der „Körperschaft“ jedes vom Grundsatz her körperschaftlich organisierte Rechtsgebilde zu verstehen, sofern es seiner abstrakten Rechtsstruktur nach in der Lage ist, mit Gewinnausschüttungen wirtschaftlich vergleichbare Leistungen zu erbringen. Es muß deshalb ein Zusammenhang mit der gesellschafts- oder mitgliedschaftsrechtlichen Stellung des Leistungsempfängers bestehen. Nach dieser Ansicht soll es ausreichen, daß allein die abstrakte Möglichkeit zur Auskehrung von Leistungen besteht. Ob tatsächlich Leistungen erfolgen, sei unerheblich.<sup>13</sup>

Die Anwendung des § 27 Abs. 7 KStG auf Stiftungen aufgrund einer am Wortlaut geführten Argumentation würde deshalb in jedem Fall voraussetzen, daß die Stiftung in ihrer rechtlichen Grundstruktur einer körperschaftsrechtlichen Organisation entspricht. Es ist also abzuklären, was das bzw. die wesentliche(n) Merkmal(e) einer körperschaftlichen Struktur ist bzw. sind. Wesentliches Merkmal einer körperschaftlichen Struktur ist die sog. **Mitgliederunabhängigkeit**, die insbesondere bei einem Verein, der die Grundform aller körperschaftlichen Vereinigungen darstellt,<sup>14</sup> zum Ausdruck kommt. Der Bestand der Körperschaft ist danach grundsätzlich unabhängig vom Bestand der Mitglieder. Dieser vom Mitgliederwechsel unabhängige Bestand des Vereins beruht darauf, daß mit dem Verein eine rechtliche Einheit besteht, die den Mitgliedern gegenüber als verselbständigte Organisation auftritt. Ferner ist wesentlich, daß die Mitglieder nicht unmittelbar untereinander vertraglich gebunden sind, sondern lediglich mittelbar durch ihre Mitgliedschaft im Verein.<sup>15</sup> Ein weiteres wesentliches Merkmal einer körperschaftlichen Struktur ist die **Wil-**

**lensbildung** durch die Mitgliederversammlung (§ 32 Abs. 1 BGB).

Es ist allgemein hin anerkannt, daß eine Stiftung ein selbständiger Rechtsträger ist, der zur Verwirklichung bestimmter Sonderzwecke geschaffen ist und nicht aus einem Personenverbund besteht.<sup>16</sup> Nach dieser Definition ist der Stiftung mit einer Körperschaft gemein die Ausrichtung auf einen bestimmten Zweck. Sie unterscheidet sich aber darin, daß sie nicht vom Willen eines Mitgliederbestandes abhängig ist. Eine Körperschaft setzt aber gerade voraus, daß sie von dem wandelbaren Willen der Mitglieder getragen, d. h. bestimmt wird. Eine Körperschaft ist deshalb von ihren Mitgliedern abhängig oder, wie plakativ formuliert wird, gilt: ohne Mitglieder keine Körperschaft.<sup>17</sup> Man wird mithin nicht zwingend eine Stiftung unter das Tatbestandsmerkmal „Körperschaft, die Leistungen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG gewähren können“ subsumieren können. Damit kann wohl schwerlich die Geltung des steuerlichen Einlagekontos für Stiftungen mit dem Wortlaut des § 27 Abs. 7 KStG gerechtfertigt werden.

## 3. Auslegung gegen den Wortlaut des § 27 Abs. 7 KStG

Vor diesem Hintergrund wird die Meinung<sup>18</sup> vertreten, daß die Vorschriften über ein steuerliches Einlagekonto auf Stiftungen anzuwenden sind, auch wenn dieses Verständnis gegen den Gesetzeswortlaut erfolgt. Ausdrücklich weist das FG Rheinland-Pfalz darauf hin, daß eine Gesetzesauslegung gegen den Wortlaut nur ausnahmsweise möglich sei und zwar dann, wenn eine wortlautgetreue Auslegung zu einem sinnwidrigen und durch Auslegung vermeidbaren Ergebnis führen würde. Dabei seien die Möglichkeiten einer Normauslegung zugunsten des Steuerpflichtigen weitergehend als bei einer rechtsfortbildenden Interpretation belastender Steuertatbestände.<sup>19</sup>

### a. Rechtsmethodischer Ansatz

Bei der vom FG Rheinland-Pfalz als eine Auslegung gegen den Wortlaut des Gesetzes bezeichneten Interpretation dürfte es sich letztlich in rechtsmethodischer Hinsicht um

11 von Oertzen in von Oertzen/Loose, ErbStG, 2. Aufl. 2020, § 3 ErbStG Rn. 117.

12 Berninghaus in H/H/R, § 27 KStG Rn. 145; Kraft/Kraft, DStR 2011, 1837, 1838.

13 Endert in Frotzcher/Drüen, KStG, § 27 Tz. 254 (Stand 7/2016).

14 Schwarz in Bamberger/Roth, BGB, Vor. § 21 Tz. 17.

15 Schwarz in Bamberger/Roth, BGB, Vor. § 21 Tz. 17.

16 Weitemeyer in Münchener Kommentar, 8. Aufl. 2018, § 80 Tz. 14.

17 von Campenhausen in Seifert/von Campenhausen, Stiftungsrechts-Handbuch, 3. Aufl. 2009, § 1 Tz. 7.

18 FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 31.07.2019 – 1 K 1505/15, EFG 2019, 1604.

19 FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 31.07.2019 – 1 K 1505/15, EFG 2019, 1604, Tz. 43.

eine teleologische Extension handeln. Das FG spricht selbst auch von einer „erweiternden Auslegung der Norm“.<sup>20</sup> Man spricht auch von einer abändernden Rechtsfortbildung. Diese kann zum einen in Gestalt der teleologischen Reduktion und zum anderen in Gestaltung der teleologischen Extension in Erscheinung treten. Beide Erscheinungsformen setzen eine Divergenz zwischen Gesetzeswortlaut und Gesetzeszweck voraus. Liegt eine solche Divergenz vor, kann vom Gesetz dadurch abgewichen werden, daß eine Einschränkung (Reduktion) oder eine Erweiterung (Extension) dem Gesetz hinzugefügt wird.<sup>21</sup> Bei einer **teleologischen Extension** wird als der zu enge Wortlaut des Gesetzes auf dessen weitergehenden Zweck erweitert.<sup>22</sup>

Vorstehend ist bereits dargelegt, daß die Stiftung als Vermögensmasse nicht unter den Gesetzeswortlaut des § 27 Abs. 7 KStG subsumiert werden kann, da die Stiftung eben keine Körperschaft bzw. Personenvereinigung ist. Nachfolgend muß mithin untersucht werden, worin der Gesetzeszweck des § 27 Abs. 7 und Abs. 1 KStG besteht. Wenn sodann der Gesetzeszweck festgestellt wurde, ist der Frage nachzugehen, ob zwischen Gesetzeswortlaut und Gesetzeszweck eine Divergenz gegeben ist.

#### b. Sinn und Zweck des steuerlichen Einlagekontos

Vom Grundsatz her können Einlagen der Gesellschafter sowohl in das Nennkapital geleistet als auch in die Kapitalrücklage eingestellt werden. Steuerrechtlich handelt es sich in solchen Fällen um Vermögensmehrungen auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage, die das Einkommen der Körperschaft nicht erhöhen dürfen. Aufgrund dessen ist § 4 Abs. 1 EStG in Verbindung mit § 8 Abs. 1 KStG zu entnehmen, daß Einlagen bei der Gewinnermittlung vom steuerbaren Einkommen auszunehmen sind.<sup>23</sup> Der *actus contrarius*, also die Rückzahlung von geleisteten Einlagen, vermindert zwar das Vermögen der Körperschaft, beruht aber auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage, so daß das Einkommen nicht gemindert werden darf.<sup>24</sup> Dies ist auch sachgerecht, da es sich bei den durch die Einlagen der Körperschaft zugeführten Vermögensmehrungen nicht um durch die Körperschaft erwirtschaftete Erträge handelt und damit deren Rückzahlungen auch den steuerpflichtigen Gewinn nicht betrifft. Bei Zahlungen der Körperschaft an ihre Anteilseigner muß also differenziert werden zwischen der Ausschüttung von erwirtschafteten Erträgen und Auskehrungen von Einlagenrückgewährungen. Um diese Abgrenzung vornehmen zu können, ist für die Erfassung der Auskehrungen ein steuerliches Einlagekonto i.S. des § 27 KStG zu führen.

Dies führt zu der Fragestellung, ob auch eine Stiftung eine Auskehrung vornehmen kann. Dies ist zu bejahen und zwar aus folgender Überlegung heraus: Nach § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG gehören zu den Einkünften aus Kapitalvermögen auch Einnahmen u. a. aus Leistungen einer unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtigen Vermögensmasse, die Gewinnausschüttungen wirtschaftlich vergleichbar sind. Aus-

drücklich bestimmt sodann in diesem Zusammenhang § 20 Abs. 1 Nr. 9 letzter Teilsatz EStG, daß § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 EStG entsprechend gilt. Nach dieser Vorschrift gehören Bezüge nicht zu den Einnahmen, soweit sie aus Ausschüttung einer Körperschaft stammen, für die Beträge aus dem steuerlichen Einlagekonto i.S. des § 27 KStG als verwendet gelten. Nach der Rechtsprechung des BFH<sup>25</sup> fallen auch unter bestimmten Voraussetzungen rechtsfähige Stiftungen unter diese Regelung, d. h. Leistungen einer Stiftung an ihre Bezugsberechtigten können Leistungen i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG sein. Wenn dem aber so ist, dann ist vom Grundsatz her auch § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG und damit auch dessen Satz 3 anzuwenden. Aus diesem Grund besteht auch im Hinblick auf eine Stiftung der erkennbare Zweck, eine Besteuerung von Einlagenrückzahlungen zu verhindern,<sup>26</sup> und dafür ist grundsätzlich die Führung eines Einlagekontos erforderlich.<sup>27</sup>

Man könnte an diesem Ergebnis jedoch deshalb Zweifel haben, weil die Leistung von Einlagen und die Einlagenrückgewähr typische Begriffe des Handels- und Steuerrechts sind und sich so nicht bei Stiftungen wiederfinden. Handelsrechtlich versteht man unter Einlagen alle Beiträge der Gesellschafter. Es liegen also dann Einlagen vor, wenn Vermögenswerte vom Gesellschafter der Gesellschaft zugeführt werden.<sup>28</sup> Ähnlich versteht das Steuerrecht unter Einlagen alle Wirtschaftsgüter, die der Steuerpflichtige dem Betrieb im Laufe des Wirtschaftsjahres zugeführt hat.<sup>29</sup> Unter Beachtung dieses Verständnisses können auch Einlagen in eine Stiftung getätigt werden, weil der Stifter beispielsweise der Stiftung in ihr sonstiges Vermögen Vermögenswerte übertragen kann. Die Zuführung dieser Vermögenswerte wären sodann auf dem steuerlichen Einlagekonto zu erfassen und dürften bei einer Auskehrung nicht der Besteuerung unterliegen.

Im Ergebnis kann mithin festgehalten werden, daß es dem Zweck des steuerlichen Einlagekontos entsprechen würde, wenn eine Stiftung ein solches führen würde.

20 FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 31.07.2019 – 1 K 1505/15, EFG 2019, 1604, Tz. 43.

21 S. zum Vorstehenden *Drüen* in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 4 AO Tz. 381 f. (Stand: Oktober 2011).

22 BFH, Urteil vom 21.10.1971 – V R 73/71, BStBl. II 1972, 24.

23 *Endert* in Frotscher/Drüen, KStG, § 27 Tz. 8 (Stand 7/2016).

24 *Endert* in Frotscher/Drüen, KStG, § 27 Tz. 8 (Stand 7/2016).

25 BFH, Urteil vom 03.11.2010 – I R 98/09, BStBl. II 2011, 417.

26 FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 31.07.2019 – 1 K 1505/15, EFG 2019, 1604, Tz. 46.

27 FG Münster, Urteil vom 16.01.2019 – 9 K 1107/17F; EFG 2019, 1010 Tz. 29.

28 *Schmidt/K. Hoffmann* in Beck'scher Bilanzkommentar, 12. Aufl. 2020, § 247 Tz. 170.

29 *Schmidt/K. Hoffmann* in Beck'scher Bilanzkommentar, 12. Aufl. 2020, § 247 Tz. 173.



### c. Gesetzssystematischer Zusammenhang

Ein weiteres Argument für die Anerkennung eines steuerlichen Einlagekontos bei einer Stiftung ist der gesetzessystematische Zusammenhang zwischen § 27 Abs. 7 KStG und § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG. § 27 Abs. 7 KStG verweist auf § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG, so daß es naheliegt, beide Normen einheitlich zu verstehen. Wenn mithin nach der Rechtsprechung des BFH vom 03.11.2010<sup>30</sup> unter bestimmten Voraussetzungen Zahlungen einer Familienstiftung an ihre Bezugsbegünstigten als Leistung i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG gesehen werden, dann erscheint es konsequent, der Stiftung auch ein steuerliches Einlagekonto zuzubilligen. Dies insbesondere vor dem Hintergrund, daß nicht jedwede Leistung eine Leistung i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG ist, sondern nur eine Leistung, die einer Gewinnausschüttung vergleichbar ist.

Wann ist also eine Leistung einer Gewinnausschüttung vergleichbar? Bei dieser Prüfung, so hat der BFH<sup>31</sup> unmißverständlich ausgeführt, kommt es nicht auf das Innehaben einer der Anteilseignerstellung wirtschaftlich vergleichbaren Position an. Würde man eine andere Auffassung vertreten, so ergäbe die ausdrückliche Einbeziehung von Vermögensmassen in den Anwendungsbereich des § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG keinen Sinn.<sup>32</sup> Denn wie bereits vorstehend<sup>33</sup> ausgeführt, unterscheidet sich die „Vermögensmasse“ von der „Körperschaft“ bzw. der „Personenvereinigung“ dadurch, daß an diesen eine vermögensmäßige Beteiligung besteht, wohingegen eine Vermögensmasse keine Anteilseigner kennt. Obwohl an Stiftungen eine vermögensmäßige Beteiligung nicht möglich ist, sind Vermögensübertragungen an die hinter der Stiftung stehenden Personen denkbar. Hierbei handelt es sich dann um Leistungen i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG, wenn sie mit Gewinnausschüttungen „wirtschaftlich vergleichbar sind“. Diese Frage beantwortet die Entscheidung des BFH vom 03.11.2010.<sup>34</sup> Ausgangspunkt ist der Gesetzeswortlaut des § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG, welcher lautet: „Zu den Einkünften aus Kapitalvermögen gehören Einnahmen aus Leistungen einer nicht von der Körperschaftsteuer befreiten Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 3 bis 5 KStG, die Gewinnausschüttungen im Sinne der Nr. 1 wirtschaftlich vergleichbar sind ...“ Der Zusatz in § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG, daß die Leistungen „Gewinnausschüttungen im Sinne der Nummer 1 wirtschaftlich vergleichbar“ sein müssen, ist erst durch das Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz eingefügt worden.<sup>35</sup> Ausweislich der Gesetzesbegründung<sup>36</sup> sollte durch die Ergänzung klargestellt werden, daß eine Leistung i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG beispielsweise dann nicht vorliege, wenn ein nicht von der Körperschaftsteuer befreiter Verein in Erfüllung seiner allgemeinen satzungsmäßigen Aufgaben Leistungen an Mitglieder aufgrund von Beiträgen i.S. des § 8 Abs. 5 KStG erbringe, die von den Mitgliedern lediglich in ihrer Eigenschaft als Mitglieder nach der Satzung zu erbringen seien. Diese Leistungen seien nicht mit einer Ge-

winnausschüttung vergleichbar, da sie allgemein mit den Mitgliedsbeiträgen abgegolten seien. Hieraus zieht sodann der erkennende I. Senat des BFH den Schluß, daß nur solche Leistungen nicht von § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG erfaßt sein sollen, denen im weitesten Sinne eine Gegenleistung des Leistungsempfängers – z. B. in Form eines Mitgliedsbeitrags – gegenübersteht.

Betrachtet man dieses gesetzessystematische Zusammenspiel von der Seite des Leistungsempfängers aus, dann ist von einer Körperschaft i.S. des § 27 Abs. 7 KStG auszugehen, wenn Anteilseigner oder einem Anteilseigner ähnliche Personen existieren, die dem Grunde nach Empfänger von Ausschüttung bzw. Auskehrungen sein können, die ihre Ursache in der vermögensmäßigen Rechtsbeziehung zwischen dem Anteilseigner oder der einem Anteilseigner ähnlichen Person einerseits und dem Körperschaftsteuersubjekt andererseits haben.<sup>37</sup> Sofern also die Bezugsberechtigten eine einem Anteilseigner wirtschaftlich vergleichbare Position haben, stellen die Auskehrungen aus der Stiftung Einkünfte aus Kapitalvermögen i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG dar.

### d. Divergenz und Zwischenergebnis

Als Zwischenergebnis kann festgehalten werden, daß es dem Sinn und Zweck des § 27 Abs. 7 KStG und dem gesetzessystematischen Zusammenhang zwischen § 27 Abs. 7 KStG und § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG entsprechen würde, auch Stiftungen das Führen eines steuerlichen Einlagekontos zu gestatten, um dem Verbot der Besteuerung von Einlagerückzahlungen entgegenzutreten. Da andererseits die rechtsfähige Stiftung vom Gesetzeswortlaut nicht erfaßt wird, besteht eine Divergenz zwischen Gesetzeswortlaut und Gesetzeszweck. Es ist deshalb gerechtfertigt im Wege einer teleologischen Extension das Tatbestandsmerkmal „Körperschaften, die Leistungen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG gewähren können“ dahingehend zu erweitern, daß auch Stiftungen darunter zu subsumieren sind, wenn sie Leistungen erbringen, die Gewinnausschüttungen i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG wirtschaftlich vergleichbar sind.

### e. Gleichbehandlung mit Betrieben gewerblicher Art ohne eigene Rechtspersönlichkeit

Ebenso wie bei Stiftungen stellt sich die Frage nach der Anwendung des § 27 KStG bei Betrieben gewerblicher Art

30 BFH, Urteil vom 03.11.2010 – I R 98/09, BStBl. II 2011, 417.

31 BFH, Urteil vom 03.11.2010 – I R 98/09, BStBl. II 2011, 417 Tz. 14.

32 Dötsch in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, KStG, § 27 Tz. 29 (Stand 4/2017).

33 Siehe oben D.1.

34 BFH, Urteil vom 03.11.2010 – I R 98/09, BStBl. II 2011, 417 Tz. 14 ff.

35 Gesetz zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts vom 20.12.2001, BGBl. I 2001, 3858.

36 BT-Drucks. 14/6882, S. 35.

37 Dötsch in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, KStG § 27 Rn. 252 (Stand 4/2017).

ohne eigene Rechtspersönlichkeit. Gem. § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG unterliegen auch Betriebe gewerblicher Art der unbeschränkten Steuerpflicht. Ebenso wie bei Stiftungen besteht an ihnen kein Beteiligungsverhältnis, so daß es sich bei ihnen weder um eine „Körperschaft“ noch um eine „Personenvereinigung“ handelt.<sup>38</sup> Der Betrieb gewerblicher Art ohne eigene Rechtspersönlichkeit i.S. des § 4 KStG ist vielmehr eine Vermögensmasse. Gleichwohl ist sowohl nach der BFH-Rechtsprechung<sup>39</sup> als auch nach der Auffassung der Finanzverwaltung<sup>40</sup> für einen Betrieb gewerblicher Art ein steuerliches Einlagekonto zu führen. Ein sachlicher Grund dafür, daß die Vermögensmasse „Stiftung“ kein steuerliches Einlagekonto und die Vermögensmasse „Betrieb gewerblicher Art ohne eigene Rechtspersönlichkeit“ ein steuerliches Einlagekonto zu führen hat, ist weder ersichtlich noch wird ein solcher von der Rechtsprechung oder Finanzverwaltung vorgetragen. Beide Sachverhalte sollten daher rechtlich in Bezug auf § 27 Abs. 7 KStG gleich behandelt werden.

#### f. Ergebnis

Es sind folglich keine Gründe ersichtlich, aus denen sich ergibt, daß eine teleologische Extension bei der Auslegung des § 27 Abs. 7 KStG nicht rechtlich zulässig sein könnte.

#### 4. Ansicht der Finanzverwaltung

Interessant ist die Ansicht der Finanzverwaltung zu dem Problemkreis, ob eine rechtsfähige Privatstiftung ein steuerliches Einlagekonto zu führen hat. Wie der Verfügung des Landesamts für Steuern Niedersachsen<sup>41</sup> zu entnehmen ist, wird eine Anwendung des § 27 Abs. 7 KStG auf Privatstiftungen abgelehnt, da diese weder kapitalmäßige noch mitgliedschaftsähnliche Rechte vermitteln. Auch die OFD Nordrhein-Westfalen lehnt eine Anwendung des steuerlichen Einlagekontos auf Stiftungen ab. Eine Stiftung sei keine Körperschaft oder Personenvereinigung, sondern eine Vermögensmasse und damit vom Anwendungsbereich des § 27 Abs. 7 KStG nicht erfaßt. Die Steuerpflicht von Leistungen einer Stiftung im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG beim Empfänger könne daher nicht mit dem Hinweis vermieden werden, für sie würden Beträge des Einlagekontos verwandt. In dem Hinweis der OFD Nordrhein-Westfalen ist sodann noch zu lesen, daß die hier zur Diskussion stehende Problematik in dem Urteil des BFH vom 14.07.2010 „ausdrücklich offengelassen“ worden sei. Die Ausführungen des BFH lauten: „Ob § 27 KStG auf die S unmittelbar oder entsprechend anwendbar ist oder ob auf andere Weise einfachgesetzlich sichergestellt werden kann, daß dem Verbot der Besteuerung rückgewährter Einlagen Rechnung getragen wird, muß der Senat nicht beantworten.....“. Diesen Darlegungen des erkennenden X. Senats des BFH kann entnommen werden, daß es ein Verbot der Besteuerung rückgewährter Einlagen gibt. Offen gelassen hat der BFH lediglich die Lösung, wie ein Verstoß gegen dieses Verbot vermie-

den werden kann. Dabei hat er drei Lösungsmöglichkeiten aufgezeigt, nämlich die unmittelbare Anwendung des § 27 KStG, die entsprechende Anwendung des § 27 KStG oder aber eine (neue) einfachgesetzliche Regelung.

Eine rechtliche Auseinandersetzung mit der Problematik ist den Verlautbarungen der Finanzverwaltung nicht zu entnehmen. Interessant ist dabei vielmehr, daß noch in der Verfügung vom 10.12.2003 der OFD Hannover<sup>42</sup> ausdrücklich die sonstigen juristischen Personen des privaten Rechts (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 KStG), und damit auch die Stiftungen, in den Anwendungsbereich des § 27 Abs. 7 KStG einbezogen wurden. Auch im Hinblick auf die Behandlung der Betriebe gewerblicher Art, bei denen die Finanzverwaltung ohne Ansatz von Bedenken die Anwendung des § 27 Abs. 7 KStG bejaht, legt die Vermutung nahe, daß insoweit reine Fiskalinteressen durch die Finanzverwaltung verfolgt werden.

#### E. Praxisrelevante Hinweise

Hat die vorstehend skizzierte Diskussion lediglich akademischen Charakter oder sind Sachverhaltskonstellationen denkbar, in denen das Führen eines steuerlichen Einlagekontos durch eine Stiftung Praxisrelevanz erlangt?

##### 1. Praxisrelevanter Beispielfall

Der Steuerpflichtige Umtrieb aus Düsseldorf ist 100 %iger Gesellschafter einer Werbe-GmbH. Aus verschiedenen Gründen möchte er nun seine vorweggenommene Erbfolgeplanung angehen. Er beschließt deshalb auf Anraten seines Steueranwalts eine Umtrieb-Privatstiftung zu gründen. Im Stiftungsgeschäft verpflichtet sich Umtrieb einen Betrag in Höhe von € 250.000 in den Grundstock der Stiftung zu übertragen. Ferner verpflichtet er sich in das sonstige Stiftungsvermögen seine 100%ige Beteiligung an der Werbe-GmbH zu übertragen. Es wird unterstellt, daß die Werbe-GmbH einen Wert von 10 Mio. Euro hat und der Anteil des Verwaltungsvermögens am Gesamtwert der Werbe-GmbH unter 10% liegt, so daß der sog. Kulanzpuffer<sup>43</sup> i.S. des § 13b Abs. 7 Satz 1 ErbStG zur Anwendung gelangt.

38 FG Münster, Urteil vom 16.01.2019 – 9 K 1107/17F; EFG 2019, 1010 Tz. 27.

39 BFH, Urteil vom 21.08.2007 – I R 78/06, BStBl. II 2008, 317 und Urteil vom 11.09.2013 – I R 77/11, BStBl. II 2015, 161.

40 BMF-Schreiben vom 09.01.2015 – IV C 2 – S 2706-a/13/10001, BStBl. I 2015, 111 Tz. 42 ff.

41 LfSt Niedersachsen, Verfügung vom 26.09.2019 – S 2336 – 1 St 241.

42 OFD Hannover, Verfügung vom 10.12.2003 – S 2836 – 1 – StO – 214/S 2836 – 1 – StH 233, DStR 2004, 422.

43 So *Stalleiken* in von Oertzen/Loose, ErbStG, 2. Aufl. 2020, § 13b Tz. 221.



## 2. Stiftungsgründung und Steuerrecht

In steuerlicher Hinsicht wären folgende Überlegungen anzustellen: Geht man mit der hier vertretenen Ansicht davon, aus, daß eine rechtsfähige Stiftung in den Anwendungsbereich des § 27 Abs. 7 KStG fällt, dann findet damit auch § 27 Abs. 1 KStG sinnngemäße Anwendung. Bei der Prüfung dieser Norm muß nun entschieden werden, welche Beträge (Einlagen) in das Nennkapital einer Stiftung und welche Beträge (Einlage) in das steuerliche Einlagekonto zu buchen sind. Mit überzeugenden Gründen ist dem Urteil des FG Münster<sup>44</sup> zu entnehmen, daß das Grundstockvermögen dem Nennkapital insoweit funktionell vergleichbar ist, „als es sich jeweils um dasjenige Vermögen handelt, welches der Kapitalgesellschaft bzw. der Stiftung dauerhaft von ihren Gründern zur Erreichung ihrer jeweiligen Zwecke zur Verfügung gestellt wird.“ Das Grundstockvermögen umfaßt vom Stifter bei Stiftungerrichtung ihr zugewendete materielle Werte, die nicht zum Verbrauch bestimmt sind.<sup>45</sup> Es sollte daher in der Stiftungssatzung möglichst klar und unmißverständlich geregelt sein, welches Vermögen der Stifter dem Grundstockvermögen und dem sonstigen Vermögen zuordnet.

**Formulierungsvorschlag Stiftungsgeschäft:** Zur Erfüllung der Stiftungszwecke gemäß § 2 des Stiftungsgeschäftes verpflichtet sich der Stifter, in den Grundstock der Stiftung 100.000,00 € zu leisten. In steuerlicher Hinsicht handelt es sich hierbei um eine Leistung in das sog. „vergleichbare Nennkapital“. Ferner verpflichten sich die Stifter die folgenden Beteiligungen auf die Stiftung zu übertragen, die mit Anerkennung der Stiftung durch die Stiftungsbehörde gemäß § 82 S. 2 BGB auf die Stiftung übergehen. Die Übergänge der im vorgenannten Absatz 2 Buchst. a) bis d) aufgeführten Beteiligungen stellen Zuwendungen an die Stiftung i.S. des § 6 Abs. 2 S. 3 NStiftG dar, die nicht in das Grundstockvermögen der Stiftung erfolgen. Bei diesen Zuwendungen in das sonstige Vermögen der Stiftung handelt es sich aus steuerlicher Sicht um eine Zuführung in das sog. „steuerliche Einlagekonto“.

### Formulierungsvorschlag Stiftungssatzung:

(1) Das Vermögen der Stiftung besteht im Zeitpunkt ihrer Errichtung zunächst aus 100.000,00 € (Grundstockvermögen).

(2) Der Stifter hält zudem die folgenden Beteiligungen, die mit Anerkennung der Stiftung durch die Stiftungsbehörde gemäß § 82 S. 2 BGB auf die Stiftung übergehen sollen.

(3) Die Übergänge der im vorgenannten Absatz 2 Buchst. a) bis d) aufgeführten Beteiligungen stellen Zuwendungen an die Stiftung i.S. des § 6 Abs. 2 S. 3 NStiftG dar, die nicht in das Grundstockvermögen der Stiftung erfolgen. Bei diesen Zuwendungen in das sonstige Vermögen der Stiftung handelt es sich aus steuerlicher Sicht um eine Zuführung in das sog. „steuerliche Einlagekonto“.

(4) Zustiftungen sind zulässig. Diese können in Barmittel oder auch in Sachmittel bestehen. Zustiftungen durch die Stifter oder durch Dritte wachsen dem Grundstockvermögen zu, soweit der Zuwendende keine abweichende Bestimmung trifft.

Unter Beachtung dieser Regelung würde der Barbetrag von 250.000 € dem Grundstock zugewiesen werden und der Wert der GmbH-Anteile, also 10 Mio. €, würden auf dem steuerlichen Einlagekonto zu verbuchen sein. Die unentgeltliche Übertragung auf die Stiftung würde grundsätzlich der Schenkungsteuer unterliegen. Da die Tochter des Umtriebigs die alleinige Bezugs- und Anfallsbegünstigte der Stiftung ist, ist gem. § 15 Abs. 2 S. 1 ErbStG der Besteuerung das Verwandtschaftsverhältnis des nach der Stiftungsurkunde entferntesten Berechtigten zu dem Schenker zugrunde zu legen. Dies wäre im Beispielfall das Vater/Tochter-Verhältnis, so daß der persönliche Freibetrag in Höhe von 400.000 € greifen und die Steuerverschonung nach §§ 13a, 13b ErbStG zum Tragen kommen würde. Es würde mithin im Beispielfall keine Schenkungsteuer anfallen.

## 3. Leistungen, die Gewinnausschüttungen wirtschaftlich vergleichbar sind

Ein tragendes Argument für eine teleologische Extension ist die gesetzssystematische Verknüpfung zwischen § 27 Abs. 7 KStG und der dort enthaltenen Verweisung auf § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG. Eine erweiternde Auslegung des § 27 Abs. 7 KStG im Hinblick auf rechtsfähige Stiftungen verlangt, daß sie Leistungen erbringen können, die Gewinnausschüttungen wirtschaftlich vergleichbar sind. Hierzu ist es notwendig zu wissen, was unter einer Gewinnausschüttung zu verstehen ist. Sodann ist die Frage zu beantworten, wann Leistungen einer Gewinnausschüttung wirtschaftlich vergleichbar sind.

### a. Gewinnausschüttung

Unter einer Gewinnausschüttung ist allgemein die Verteilung des durch eine Gesellschaft erwirtschafteten Ge-

<sup>44</sup> FG Münster, Urteil vom 16.01.2019 – 9 K 1107/17 F, EFG 2019, 1010 Tz. 40.

<sup>45</sup> Hof in von Campenhausen/Richter, Stiftungsrechts-Handbuch, 4. Aufl. 2014, § 9 Tz. 5.

winns auf ihre Gesellschafter zu verstehen. Dies geschieht jedoch nicht durch einen Automatismus, sondern bedarf eines Beschlusses, den die Gesellschafter grundsätzlich gemäß § 29 GmbHG mit einfacher Mehrheit zu fassen haben. In diesem Beschluß, dem sog. Ergebnisverwendungsbeschluß, treffen die Gesellschafter die Entscheidung, ob und in welcher Höhe ein ausschüttungsfähiger Gewinn tatsächlich an sie zur Ausschüttung gelangen soll. Die Regelung des § 29 GmbHG ist weitgehend disponibel. Aus dem jeweiligen Gesellschaftsvertrag kann sich deshalb auch etwas anderes ergeben. So muß zum Beispiel nicht der gesamte Gewinn ausgeschüttet werden. Der Gesellschaftsvertrag einer GmbH kann auch vorsehen, daß nur ein Teil des Gewinns ausgeschüttet und ein anderer Teil thesauriert wird.

Eine Gewinnausschüttung bezieht sich somit zum einen auf den Ertrag einer Gesellschaft und zum anderen muß über die Ausschüttung durch die Gesellschafter ein Beschluß, also eine Willensbildung herbeigeführt werden. Die Regelungen dazu ergeben sich aus Gesetz und Gesellschaftsvertrag. Im Rahmen der Prüfung, ob die Leistungen einer Stiftung an ihre Begünstigten einer Gewinnausschüttung wirtschaftlich vergleichbar sind, muß also im jeweils konkreten Einzelfall geprüft werden, wer für die Entscheidung über die Verwendung der Stiftungserträge verantwortlich ist. Diese Prüfung ist anhand des Stiftungsrechts und der jeweils individuellen Stiftungssatzung durchzuführen.

#### b. Nutznießer der Stiftungserträge

Die aus dem Stiftungsvermögen heraus erwirtschafteten Erträge dürfen nur zur Erfüllung des Stiftungszwecks verwandt werden. Dies ergibt sich aus allen Landesstiftungsgesetzen.<sup>46</sup> Bei den hier in aller Regel interessierenden privaten Stiftungen, insbesondere in der Gestalt der Familienstiftung, besteht der Stiftungszweck darin, den Interessen und dem Wohl einer oder mehrerer bestimmter Familien ganz oder teilweise zu dienen.<sup>47</sup> Eine ähnliche Definition befindet sich in § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG wonach eine Familienstiftung vorliegt, wenn sie wesentlich im Interesse einer Familie oder bestimmter Familien errichtet ist. Die Erträge aus dem Stiftungsvermögen stehen mithin den bezugsberechtigten Familienmitgliedern zu. Sie sind Nutznießer der Erträge. Wie der Entscheidung des BFH vom 03.11.2010<sup>48</sup> zu entnehmen ist, kommt es allein darauf an, wer Nutznießer der Erträge des Stiftungsvermögens ist. Es ist unbeachtlich, wenn der Nutznießer nicht unmittelbar am Vermögen der Stiftung beteiligt ist. Ähnlich einem Gesellschafter, der die Früchte aus dem hingegebenen Kapital erhält, sind die bezugsberechtigten Personen Begünstigte der Früchte aus dem einst hingegebenen Stiftungskapital.<sup>49</sup> In der Stiftungssatzung sollten mithin die Bezugsberechtigten unmißverständlich benannt sein.

Fraglich ist, ob die Begünstigten auch einen einklagbaren Anspruch auf die Erträge haben müssen. Das Urteil des BFH vom 03.11.2010 spricht des Öfteren von „An-

spruchsberechtigten“ bzw. von „anspruchsberechtigten Familienmitgliedern“.<sup>50</sup> Da die von der Stiftung gewährten Leistungen i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG einer Gewinnausschüttung wirtschaftlich vergleichbar sein müssen und nach § 29 Abs. 1 S. 1 GmbHG der Gesellschafter einen Anspruch auf den Jahresüberschuß hat, muß man auch dem Stiftungsbegünstigten einen Anspruch auf die Stiftungserträge abverlangen. Die Bezugsberechtigten sollten mithin einen in der Stiftungssatzung festgeschriebenen Anspruch auf die Erträge aus dem Stiftungsvermögen haben.

Es könnte nunmehr noch die Frage aufgeworfen werden, wie die Fälle zu behandeln sind, in denen die Stiftungserträge nicht ausgekehrt, sondern thesauriert werden. Dieser Gedanke ist nicht abwegig, zumal auch im Rahmen der Ergebnisverwendung einer GmbH beispielsweise eine Thesaurierung des Jahresergebnisses beschlossen werden kann. Zum einen ist zu bedenken, daß grundsätzlich das Stiftungsrecht eine Thesaurierung der Stiftungserträge untersagt. Dieses Admassierungsverbot soll die Erfüllung der vom Stifter vorgegebenen Zwecke sicherstellen. Zum anderen fällt das Stiftungsvermögen und damit auch ein eventuell durch Thesaurierung entstandenes Stiftungsvermögen bei Auflösung der Stiftung den sog. Anfallsberechtigten zu. Auch diesen Umstand hat der BFH in seiner Entscheidung vom 03.11.2010<sup>51</sup> angeführt, um die wirtschaftliche Vergleichbarkeit einer Auskehrung einer Stiftung mit einer Gewinnausschüttung zu begründen. Neben den Bezugsberechtigten sollten auch die Anfallsberechtigten klar festgeschrieben werden. Optimal wäre es, wenn eine Kongruenz zwischen Bezugs- und Anfallsberechtigung bestehen würde.

#### c. Willensbildung bezüglich der Ergebnisverwendung

Ein weiteres Kriterium einer Gewinnausschüttung ist die Beschlußfassung über die Ergebnisverwendung durch das dafür zuständige Organ. Dies ist beispielsweise bei einer GmbH die Gesellschafterversammlung. Mithin befinden diejenigen über die Ergebnisverwendung, die letztlich auch einen Anspruch auf die Teilhabe an den Erträgen haben.

Damit die Leistungen einer Stiftung an ihre Destinatäre einer Gewinnausschüttung wirtschaftlich vergleichbar sind, müssen diese ähnlich wie die Gesellschafter in der Gesellschafterversammlung Einfluß auf die Verwendung

46 So heißt es beispielsweise in § 4 Abs. 3 S. 1 LandStiftG Schleswig-Holstein: „Die Erträge des Stiftungsvermögens sowie die Zuwendungen von Dritten sind für den Stiftungszweck und die notwendigen Verwaltungskosten der Stiftung zu verwenden.“

47 Richter in von Campenhausen/Richter, Stiftungsrechts-Handbuch, 4. Aufl. 2014, § 13 Tz. 3.

48 BFH, Urteil vom 03.11.2010 – I R 98/09, BStBl. II 2011, 417.

49 BFH, Urteil vom 03.11.2010 – I R 98/09, BStBl. II 2011, 417 Tz. 17.

50 BFH, Urteil vom 03.11.2010 – I R 98/09, BStBl. II 2011, 417 Tz. 17, 19 und 20.

51 BFH, Urteil vom 03.11.2010 – I R 98/09, BStBl. II 2011, 417 Tz. 17.



der Erträge der Stiftung und letztlich auch des Vermögens haben.<sup>52</sup> In der zitierten BFH-Entscheidung stand den Bezugsbegünstigten aufgrund der statuarischen Regelung ein unmittelbarer Anspruch auf bestimmte Rentenzahlungen zu. Diese Einflußnahme muß aber nicht zwingend unmittelbarer Natur sein, auch der mittelbare Einfluß auf das Ausschüttungsverhalten der Stiftung ist nach der klaren Äußerung des BFH<sup>53</sup> ausreichend.

Grundsätzlich trifft die Entscheidung über die Ergebnisverwendung der Stiftungsvorstand. Der Stiftungsvorstand ist gemäß § 86 i. V. m. § 27 Abs. 3 BGB zur ordnungsgemäßen Verwaltung des Stiftungsvermögens und zur Verfolgung des Stiftungszwecks verpflichtet. Dem Stifter steht es jedoch frei, in der Stiftungssatzung bestimmte Geschäfte der Geschäftsführungsbefugnis des Vorstandes zu entziehen oder der Mitwirkung eines anderen Stiftungsorgans zu unterwerfen.<sup>54</sup> Aufgrund dessen ist darauf zu achten, daß in der Stiftungssatzung Regelungen enthalten sind, die es den Begünstigten ermöglichen bei der Beschlußfassung über die Ergebnisverwendung mitzuwirken. Hierzu könnte ein besonderes Stiftungsorgan installiert werden, z. B. ein Stiftungsbeirat, das über die Leistungen an die Destinatäre entscheidet und denen zumindest teilweise die Destinatäre selbst angehören.

**Formulierungsvorschlag:** § 2 Zweck der Stiftung: (1) Die Stiftung soll dem Wohl des Stifters, seiner Ehefrau, seiner leiblichen Kinder sowie deren Abkömmlingen dienen (Destinatäre). (2) Die Stiftung erfüllt ihren Zweck durch laufende oder einmalige Zahlungen aus den Erträgen der Stiftung.

§ 3 Verwendung der Stiftungserträge: (1) Aus den der Stiftung zufließenden Erträgen sind zunächst die Kosten der Stiftungsverwaltung und die gesetzlichen Abgaben zu decken. Im Übrigen sind die Erträge zur Erfüllung des Stiftungszwecks gemäß § 2 zu verwenden.

§ 5 Stiftungsorgane: Organe der Stiftung sind der Vorstand und der Stiftungsbeirat.

§ 7 Stiftungsbeirat: (1) Der Stiftungsbeirat besteht aus bis zu fünf Personen. Dem Stiftungsbeirat können auch Personen angehören, die nicht die Stellung eines Destinatärs haben, sofern die Mehrheit im Stiftungsbeirat stets bei den Destinatären liegt.

(2) Zu den Aufgaben des Stiftungsbeirates gehören insbesondere die Fassung von Beschlüssen über die Ergebnisverwendung gemäß § 3.

§ 8 Stellung und Aufgabe des Stiftungsrats: Über Leistungen zur Unterstützung der Destinatäre nach § 3 ist durch Beschlüsse des Stiftungsbeirates zu entscheiden.

## F. Schlußbemerkung

Für die Gestaltungsberatung könnte sich eine spannende Möglichkeit durch die Nutzung eines steuerlichen Einlagekontos bei einer rechtsfähigen Familienstiftung ergeben. Das letzte Wort wird demnächst erst einmal der BFH haben. Sofern er seine Rechtsprechung zur den Kapitaleinkünften i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG konsequent weiterdenkt, müßte er zur Anwendung des § 27 Abs. 7 KStG auf Familienstiftungen gelangen.

Im vorausseilenden Gehorsam sollte bei Gründung einer rechtsfähigen Familienstiftung darauf geachtet werden, daß die Stiftungssatzung so abgefaßt wird, daß sie den Anforderungen entspricht, die eine Auskehrung aus dem sonstigen Stiftungsvermögen einer Gewinnausschüttung wirtschaftlich vergleichbar macht.

52 BFH, Urteil vom 03.11.2010 – I R 98/09, BStBl. II 2011, 417 Tz. 19.

53 BFH, Urteil vom 03.11.2010 – I R 98/09, BStBl. II 2011, 417 Tz. 19.

54 Hof in von Campenhausen/Richter, Stiftungsrechts-Handbuch, 4. Aufl. 2014, § 8 Tz 31.



## Aktuell und verständlich.

### Wohnraummiete

Praxisratgeber

von Dr. jur. Hannes Berger

2020, 140 Seiten, € 18,90

Das Recht der Wirtschaft, Band 254

ISBN 978-3-415-06911-4

Der Praxisratgeber richtet sich sowohl an gewerbliche und private Vermieterinnen und Vermieter als auch an Mieterinnen und Mieter von Mietwohnungen.

**BOORBERG**

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

SC1220

# Bewegung im Gewerbesteuerrecht – Die erweiterte Kürzung nach dem Beschluß des Großen Senats vom 25.09.2018 und in der Folgerechtsprechung

Andreas Jahn, Rechtsanwalt & Steuerberater, Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht, MEYER-KÖRING, Bonn

Kaum ein gewerbesteuerrechtliches Thema ist derart streitkräftig und risikobehaftet wie die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG. Einen wichtigen Streitpunkt hat der Große Senat des BFH mit seinem Beschluß vom 25.09.2018<sup>1</sup>, veröffentlicht am 27.03.2019, zugunsten der Steuerzahler ausgeräumt; viele weitere bleiben vorerst noch offen und harren in mehreren anhängigen Verfahren einer dringend notwendigen Klärung.

## 1. Die erweiterte Kürzung, Regelungsgegenstand und Normzweck

§ 9 Nr. 1 GewStG normiert die grundbesitzveranlaßten gewerbesteuerrechtlichen Kürzungen. Satz 1 regelt die Kürzung nach dem Einheitswert des Grundbesitzes. Satz 2 enthält den Grundtatbestand der erweiterten Kürzung, nämlich die Kürzung um den tatsächlichen Gewerbeertrag, soweit er auf die Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes entfällt. Zur erweiterten Kürzung gehören deren Ausdehnungen durch die Sätze 3 und 4 sowie die Rückausnahmen in Satz 5 Nrn. 1, 1a, 2 und in Satz 6. Die Vorschrift lautet in den hier interessierenden Passagen wie folgt:

„Die Summe des Gewinns und der Hinzurechnungen wird gekürzt um ...

(1) 1,2 Prozent des Einheitswerts des zum Betriebsvermögen des Unternehmers gehörenden und nicht von der Grundsteuer befreiten Grundbesitzes; maßgebend ist der Einheitswert, ...

(2) An Stelle der Kürzung nach Satz 1 tritt auf Antrag bei Unternehmen, die ausschließlich eigenen Grundbesitz oder neben eigenem Grundbesitz eigenes Kapitalvermögen verwalten und nutzen oder daneben Wohnungsbauten betreuen oder Einfamilienhäuser, Zweifamilienhäuser oder Eigentumswohnungen ... errichten und veräußern, die Kürzung um den Teil des Gewerbeertrags, der auf die Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes entfällt.“

Die wesentlichen Kernprobleme liegen in den Formulierungen „ausschließlich“ und „eigenen“, denn wie der an sich so eindeutig erscheinende Begriff „ausschließlich“ im Licht der Vorschrift auszulegen ist, ist genauso umstritten, wie die jetzt vom GrS entschiedene Frage war, was unter „eigenem Grundbesitz“ im Sinne der Kürzungsvorschrift zu verstehen ist.

Gesetzeshistorie und Teleologie belegen die folgenden Normzwecke: § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG soll eine «doppelte Besteuerung desselben Wirtschaftsguts durch die Grundsteuer und die Gewerbesteuer» vermeiden. Das gelingt

schon heute angesichts hoher Grundsteuerhebesätze nur völlig unzureichend, wie u. a. die Beispielsberechnungen bei Wagner<sup>2</sup> zeigen.

Demgegenüber verfolgt die erweiterte Kürzung in § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG einen anderen Regelungszweck. Der BFH sieht in ständiger Rechtsprechung den Regelungszweck der erweiterten Kürzung darin, die Erträge aus der bloßen Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes von der Gewerbesteuer zum Zwecke der Gleichbehandlung mit Steuerpflichtigen, die nur private Vermögensverwaltung betreiben, freizustellen.<sup>3</sup> Regelungstechnisch erfolgt im Grundsatz eine Korrektur des Gewerbeertrags um eine allein rechtsformveranlaßte Steuerbelastung, indem die rein vermögensverwaltende grundbesitzbezogene Erwerbstätigkeit aus der gewerbesteuerrechtlichen Bemessungsgrundlage ausgenommen wird, die nach der grundlegenden Belastungsentscheidung des Gesetzgebers nicht gewerbesteuerbar sein soll.

Auch dies gelingt in der Praxis nicht vollständig – und wenn man zusätzlich den Effekt aus der Hinzurechnung der Miete beim Mieter miteinrechnet, „verpufft der Kürzungseffekt nahezu zur Gänze“.<sup>4</sup> Betrachtet man die harsche und kleinlichst enge Auffassung der Finanzverwaltung zum Anwendungsbereich der erweiterten Kürzung, so wird der gesetzgeberische Zweck immer weiter in Frage gestellt. Zutreffend stellt Brühl fest: „Wird die Kürzung versagt, werden die streitbefangenen Erträge mit Gewerbesteuer belastet und unterliegen damit einer Steuerbelastung, die vielerorts die der Körperschaftsteuer übersteigt. Hinzu kommt, daß die Steueranrechnung gem. § 35 EStG nicht jedem offen steht und überdies mit einigen Fallstricken behaftet ist. Dementsprechend vermag § 35 EStG oftmals keine vollständige Kompensation der Gewerbesteuer zu gewährleisten.“<sup>5</sup>

Solange keine gesetzgeberische Präzisierung und Korrektur der Norm erfolgt, wird der BFH den Anwendungsbereich abstecken müssen, vielleicht auch das BVerfG.<sup>6</sup>

1 BFH-Beschluß vom 25.09.2018, GrS 2/16, DStR 2019, 672.

2 Thomas Wagner, DB 2019, 865, 870 f.

3 Vgl. BFH-Beschluß vom 25.09.2018, GrS 2/16, Tz. 96 mit umfangreichen Rechtsprechungsnachweisen, DStR 2019, 672, 680.

4 Berechnungsbeispiel bei Thomas Wagner, DB 2019, 865, 870.

5 Manuel Brühl, Anmerkung zu BFH-Beschluß vom 25.09.2018, GrS 2/16, GmbHR 2019, 486, 496.

6 Vgl. die anhängigen Verfahren 1 BvR 2331/19 und 1 BvR 2332/19, Vorinstanz BFH, gleichlautende Urteile vom 27.06.2019 – IV R 44/16 und IV R 45/16.

## 2. Der Beschluß des GrS vom 25.09.2018 (Stichwort „eigener Grundbesitz“)

Die Klägerin, eine gewerblich geprägte GmbH & Co. KG, war an einer rein vermögensverwaltenden GbR beteiligt. Diese GbR war Eigentümerin einer Immobilie. Die Klägerin beantragte für ihre aus der Beteiligung an der GbR bezogenen anteiligen Mieterträge die erweiterte Kürzung. Das Finanzamt lehnte die Gewährung der erweiterten Kürzung ab, weil die Beteiligung an der GbR kein im Sinne des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG eigener Grundbesitz der Klägerin sei, sondern Grundbesitz der GbR. Der mit der Revision befaßte IV. Senat war hingegen mit der Klägerin der Ansicht, daß aufgrund der maßgeblichen Bruchteilsbetrachtung steuerrechtlich das Eigentum einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft den hinter ihr stehenden Gesellschaftern anteilig zuzurechnen sei. Ein im zivilrechtlichen Eigentum der Personengesellschaft stehendes Grundstück sei daher eigener Grundbesitz der Gesellschafter der GbR. Der IV. Senat konnte der Klage allerdings wegen eines abweichenden Urteils des I. Senats<sup>7</sup> nicht stattgeben. Aufgrund des Vorlagebeschlusses vom 21.07.2016<sup>8</sup> hatte nun der Große Senat zu befinden.

Der GrS folgte der Rechtsauffassung des IV. Senats, woraus sich durch Folgeentscheidungen eine gefestigte Rechtsprechung entwickelt.<sup>9</sup> Ob eigener Grundbesitz im Sinne der gewerbsteuerrechtlichen Kürzung vorliegt, richtet sich nach den allgemeinen ertragsteuerrechtlichen Grundsätzen. Eine gewerblich geprägte Personengesellschaft verwaltet und nutzt „eigenen“ Grundbesitz nicht nur dann, wenn das Unternehmen als Alleineigentümer Grundeigentum durch Vermietung und Verpachtung nutzt. Ein Unternehmen kann auch dann „eigenen“ Grundbesitz verwalten und nutzen, wenn dieser Grundbesitz in einem Eigentumsanteil besteht und es diesen anteiligen eigenen Grundbesitz verwaltet und nutzt. Denn für die Zurechnung von Wirtschaftsgütern einer rein vermögensverwaltenden Personengesellschaft gilt die Bruchteilsbetrachtung gemäß § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO.

Danach sind Wirtschaftsgüter, die mehreren zur gesamten Hand zustehen, den Beteiligten anteilig zuzurechnen, soweit eine getrennte Zurechnung für die Besteuerung erforderlich ist. Eine solche getrennte Zurechnung ist bei einer Beteiligung an einer rein vermögensverwaltenden, nicht gewerblich geprägten Personengesellschaft für die Besteuerung erforderlich. Denn die Gesellschafter einer solchen Personengesellschaft sind steuerrechtlich jeweils eigenständig zu behandeln. Daher ist auch eine getrennte Zurechnung der anteiligen Wirtschaftsgüter der Personengesellschaft, die ihren Gesellschaftern zur gesamten Hand zustehen und aus denen sie ihren jeweiligen Vermietungsertrag erzielen, Grundlage der Besteuerung.<sup>10</sup>

Das gilt auch für Zebragesellschaften. Denn es ist unerheblich, ob ein Gesellschafter diesen Anteil im Privatvermögen oder im Betriebsvermögen hält. In beiden Fällen

liegt anteilig entsprechend dem Umfang des Anteils am Gesellschaftsvermögen ein eigenes Wirtschaftsgut vor. Diese Qualifikation gilt unabhängig davon, ob es dem umfassend steuerverhafteten Betriebsvermögen oder dem gegebenenfalls einkommensteuerrechtlich insoweit nicht erheblichen Privatvermögen zuzuordnen ist. Im Ergebnis liegt nach Maßgabe der Bruchteilsbetrachtung im Umfang dieses Anteils ein eigenes Wirtschaftsgut vor, nämlich eigener Grundbesitz.

Allerdings findet die Bruchteilsbetrachtung keine Anwendung bei originär gewerblich tätigen oder gewerblich geprägten Personengesellschaften. Denn einkommensteuerrechtlich gehören Wirtschaftsgüter, die zivilrechtlich oder wirtschaftlich Gesamthandsvermögen einer gewerblich tätigen Personengesellschaft sind, grundsätzlich zu deren Betriebsvermögen und nicht – auch nicht anteilig – zum Betriebsvermögen eines an einer solchen Gesellschaft betrieblich Beteiligten. Insoweit wird § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO durch § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbsatz 1 EStG verdrängt. Dies gilt auch für gewerblich geprägte Personengesellschaften, da sie – obwohl nicht gewerblich tätig – nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG als Gewerbebetrieb gelten.<sup>11</sup>

Die erweiterte Kürzung ist aber auch dann zu versagen, wenn die Verwaltung und Nutzung des eigenen Kapitalvermögens für sich betrachtet und unabhängig von einer gegebenenfalls vorhandenen gewerblichen Prägung eine ihrer Natur nach gewerbliche Tätigkeit darstellt.<sup>12</sup> Überschreitet bei einer Personengesellschaft die im Grundsatz kürzungsunschädliche Nebentätigkeit, Immobilienobjekte (Einfamilienhäuser, Zweifamilienhäuser oder Eigentumswohnungen) zu errichten und zu veräußern, die Schwelle zu einem gewerblichen Grundstückshandel, wird die Bruchteilsbetrachtung gesperrt. Das gilt auch für Fälle der Betriebsaufspaltung, die der Gewährung der erweiterten Kürzung entgegensteht.

### Erfreuliche Klarstellung

Die erfreuliche Klarstellung durch den GrS erlaubt es im Grundsatz, doppelstöckige Personengesellschaften für die Grundbesitzverwaltung einzusetzen, ohne daß hierdurch die erweiterte Kürzung wegfällt. Dem bis hierin uneingeschränkt zustimmenden Beschluß zur Frage des Begriffs des eigenen Grundbesitzes hängt dann allerdings doch noch ein nicht zu unterschätzender Pferdefuß an, weil der

7 Urteil vom 19.10.2010 – I R 67/09, DStR 2011, 360.

8 IV R 26/14, DStR 2016, 2516.

9 Vgl. nur BFH-Urteile vom 27.06.2019, IV R 44/16 und 45/16, BFH, Urteil vom 22.05.2019 – III R 21/16, juris, FG Hamburg, Urteil vom 25.06.2019 – 2 K 235/16, rkr.

10 BFH-Urteile vom 27.06.2019, IV R 44/16 und 45/16.

11 BFH, Vorlagebeschuß vom 21.07.2016 – IV R 26/14, juris, Rn. 51, m.w.N.

12 FG Hessen, Urteil vom 24.01.2018 – 8 K 2233/15, Rev. eingelegt, Az. BFH IV R 7/18, DStRE 2019, 98.

GrS in Tz. 112 bis 114 das Kriterium der „Ausschließlichkeit“, also die Frage nach einer begünstigungsschädlichen Nebentätigkeit nicht klärend abschließt. Er führt aus: *„Allein dadurch, daß eine gewerblich geprägte Personengesellschaft Gesellschafterin einer rein vermögensverwaltenden Personengesellschaft ist und an ihr damit einen „Anteil hält“, entfaltet sie auch noch keine Tätigkeit, die über dieses ausschließliche „Verwalten und Nutzen“ eigenen Grundbesitzes i. S. des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG hinausgeht. Dies gilt jedenfalls dann, wenn die Verwaltung und Mitwirkungsrechte der Gesellschafterin ihren Miteigentumsanteilen entsprechen. ... Nimmt ein Gesellschafter einer rein vermögensverwaltenden Personengesellschaft auf dieser Grundlage seine Gesellschafterrechte und -pflichten wahr, indem er bei der Verwaltung seines gesamthänderisch gebundenen Grundeigentumsanteils mitwirkt, verwaltet und nutzt er insoweit eigenen Grundbesitz i. S. d. § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG; er überschreitet damit insbesondere nicht den Rahmen der privaten Vermögensverwaltung. Ein solches Überschreiten ergibt sich weder allein aus der eigentumsrechtlichen Stellung noch aus der Ausübung der daraus folgenden für die private Vermögensverwaltung typischen Verwaltungs- und Nutzungsrechte. Dementsprechend übt ein Gesellschafter mit dem „Halten einer Beteiligung“ allein noch keine Tätigkeit aus, die über das i. S. d. § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG ausschließliche Verwalten und Nutzen eigenen Grundbesitzes hinausgeht.“*

### Neue Rechtsunsicherheit und viele offene Fragen

Damit bleibt dennoch ein erhebliches Maß an Rechtsunsicherheit zurück. Es werfen sich eine Vielzahl neuer Fragen auf, die der GrS sinnvoller Weise und notfalls im Rahmen eines obiter dictum hätte klären können. Wann überschreitet ein Gesellschafter in derartigen Konstellationen den Rahmen einer privaten Vermögensverwaltung – oder anders gefragt, wann geht ein Gesellschafter über das „Halten einer Beteiligung“ hinaus und übt kürzungsschädliche Nebentätigkeit aus? Welcher Grad an Mitwirkung ist erforderlich, um kürzungsschädlich zu wirken? Ist die Übernahme einer Geschäftsführungsfunktion in einer grundbesitzverwaltenden GbR, die grundsätzlich gesetzlicher Normalfall ist (vgl. §§ 709, 714 BGB), ein Mehr als das bloße Halten einer Beteiligung und damit kürzungsschädlich? Wenn nicht, gilt das dann auch in den Fällen des § 710 BGB? Ist bei einer vermögensverwaltenden Kommanditgesellschaft die Übernahme der Komplementärstellung oder auch nur die Übernahme der Stellung eines geschäftsführenden Kommanditisten kürzungsschädlich?

Immerhin hat der IV. Senat in seinem Vorlagebeschuß vom 21.07.2016<sup>13</sup> klargestellt, daß die Mitverwaltung fremden Grundbesitzes unschädlich ist, wenn sie unentgeltlich erfolgt. Teilweise fremden Grundbesitz verwaltet z. B. der geschäftsführende Gesellschafter einer GbR oder der geschäftsführende Kommanditist einer (nicht gewerblich geprägten) GmbH & Co. KG, an der auch andere Gesellschafter beteiligt sind. Der Wortlaut des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG

könnte zwar dafür sprechen, daß jede darin nicht ausdrücklich als erlaubt aufgeführte Tätigkeit kürzungsschädlich ist, selbst wenn sie unentgeltlich erfolgt. Da die erweiterte Kürzung allerdings auf Erträge abstellt, ist nicht die weitere Tätigkeit als solche, sondern es sind nur etwaige Erträge aus dieser Tätigkeit kürzungsschädlich. Eine Mitverwaltung fremden Grundbesitzes ist daher nur kürzungsschädlich, wenn sie entgeltlich erfolgt.<sup>14</sup>

Leider hat der GrS am 25.09.2018 die Chance vertan, auch insoweit eine grundsätzliche Klarstellung mitzugeben. Dem BFH werden wohl auch in Zukunft die Fälle zu diesem Themenkomplex nicht ausgehen, wie mehrere Folgeentscheidungen und anhängige Verfahren belegen.

Nach alledem bleibt vorerst in bestimmten Konstellationen wohl tatsächlich nicht viel anderes übrig, als in mehrstöckigen Immobiliengesellschaftsstrukturen auf das Treuhandmodell<sup>15</sup> zurückzugreifen. Die Treuhand-KG ist steuerlich ein nullum. Deren Grundbesitz ist gem. § 39 Abs. 2 Nr. 1 i. V. m. Abs. 2 Nr. 2 AO der „eigene“ des Treugeber-Komplementärs.<sup>16</sup>

### 3. Folgeentscheidungen und anhängige Verfahren

Eine ganze Reihe von Urteilen des BFH und der Finanzgerichte seit der Entscheidung des GrS vom 25.09.2018 belegen eindringlich erhebliche Unsicherheit für Immobilienunternehmen, ihren Geschäftsbetrieb kürzungsunschädlich zu organisieren.

#### a. BFH-Urteil vom 11.04.2019, III R 36/15, und vom 18.12.2019, III R 36/17 – Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen

Nach dieser Entscheidung des BFH scheidet eine erweiterte Kürzung des Gewerbeertrags nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG aus, wenn eine grundbesitzverwaltende GmbH neben einem – im Streitfall – Hotelgebäude auch Ausstattungsgegenstände (Bierkellerkühlanlage, Kühlräume, Kühlmöbel für Theken- und Büfettanlagen) mitvermietet, die als Betriebsvorrichtungen zu qualifizieren sind. Die erwei-

13 BFH, Vorlagebeschuß vom 21.07.2016 – IV R 26/14, juris, Rn. 63 - 64.

14 So auch Roser in Lenski/Steinberg, Gewerbesteuergesetz, § 9 Nr. 1 Rz. 126; FG Berlin-Brandenburg, Urteile vom 06.05.2014 6 K 6322/13 und 6 K 6091/12, beide juris.

15 Vgl. Hinweis des GrS 2/16 unter Tz. 62 sowie unter Verweis auf BFH, Beschuß vom 25.02.1991 – GrS 7/89, DStR 1991, 506, unter C.III.3.b cc Tz. 101 der Gründe; BFH, Urteil vom 03.02.2010 – IV R 26/07, DStR 2010, 743 („Treuhandmodell: Keine Gewerbesteuerpflicht einer Ein-Unternehmer-Personengesellschaft“); Brühl, Anmerkung zu BFH-Beschluß vom 25.09.2018, GrS 2/16, GmbHR 2019, 486, 496, ferner ders. in Pfirrmann/Rosenke/Wagner, BeckOK AO, § 39 Rz. 514 ff. m.w.N.

16 Brühl, Anmerkung zu BFH-Beschluß vom 25.09.2018, GrS 2/16, GmbHR 2019, 486, 496.



terte Kürzung ist nach Auffassung des Senats durch das Erfordernis der Ausschließlichkeit tatbestandlich zweifach<sup>17</sup> begrenzt: Zum einen ist die unternehmerische Tätigkeit gegenständlich begrenzt, nämlich ausschließlich auf eigenen Grundbesitz oder daneben auch auf eigenes Kapitalvermögen, zum anderen sind Art, Umfang und Intensität der Tätigkeit begrenzt, daß nämlich die Unternehmen dieses Vermögen ausschließlich verwalten und nutzen.

Nebentätigkeiten liegen innerhalb des von diesem Ausschließlichkeitsgebot gezogenen Rahmens und sind nicht kürzungsschädlich, wenn sie der Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes „i. e. S.“ dienen und als zwingend notwendiger Teil einer wirtschaftlich sinnvoll gestalteten eigenen Grundstücksverwaltung und -nutzung angesehen werden können. Hierzu zählt insbesondere der Betrieb notwendiger Sondereinrichtungen für die Mieter und notwendiger Sondereinrichtungen im Rahmen der allgemeinen Wohnungsbewirtschaftung, etwa die Unterhaltung von zentralen Heizungsanlagen, Gartenanlagen und Ähnlichem. Eine darüber hinausgehende Mitvermietung von (nicht fest mit dem Grundstück verbundenen) Betriebsvorrichtungen schließt die Kürzung nach Auffassung des BFH dagegen regelmäßig aus.

Der Umfang des Grundvermögens ergibt sich aus § 68 BewG. Danach gehören zum Grundvermögen u. a. der Grund und Boden, die Gebäude, die sonstigen Bestandteile und das Zubehör (§ 68 Abs. 1 Nr. 1 BewG), nicht aber Maschinen und sonstige Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören (*Betriebsvorrichtungen*), auch wenn sie wesentliche Bestandteile sind (§ 68 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 BewG).

Aus dem gesetzlichen Erfordernis der Zugehörigkeit „zu einer Betriebsanlage“ ergibt sich nach Auffassung des BFH, daß der Begriff der Betriebsvorrichtung Gegenstände voraussetzt, durch die das Gewerbe unmittelbar betrieben wird. Zwischen der Betriebsvorrichtung und dem Betriebsablauf muß ein ähnlich enger Zusammenhang bestehen, wie er üblicherweise bei Maschinen gegeben ist. Dagegen reicht es nicht aus, wenn eine Anlage für einen Betrieb lediglich nützlich oder notwendig oder sogar gewerbepolizeilich vorgeschrieben ist. Entscheidend ist, ob die Gegenstände von ihrer Funktion her unmittelbar zur Ausübung des Gewerbes genutzt werden. Für die Abgrenzung zwischen Gebäudebestandteilen und Betriebsvorrichtungen kommt es deshalb darauf an, ob die Vorrichtung im Rahmen der allgemeinen Nutzung des Gebäudes erforderlich ist oder ob sie unmittelbar der Ausübung des Gewerbes dient. Die zivilrechtliche Einordnung eines Gegenstands als wesentlicher Gebäudebestandteil schließt das Vorliegen einer Betriebsvorrichtung i. S. des § 68 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 BewG nicht aus.<sup>18</sup> Die Frage, ob Betriebsvorrichtungen Gegenstand eines Mietvertrags sind, ist nach zivilrechtlichen Kriterien zu beurteilen.<sup>19</sup>

Damit ist ein weiteres Spielfeld (um nicht Minenfeld zu sagen) für Immobilienunternehmen und Berater eröffnet,

nämlich die bestehenden und künftig abzuschließenden Mietverträge daraufhin zu untersuchen, ob ggf. kürzungsschädlich Betriebsvorrichtungen mitvermietet werden. Wann ist eine Vorrichtung eine schädliche Betriebsvorrichtung, und wenn sie eine sein sollte, wann ist ihre Mitvermietung zwingend notwendig – dann kürzungsunschädlich – und wann nicht zwingend notwendig – dann kürzungsschädlich? Ist die Rolltreppe im vermieteten Kaufhaus eine kürzungsschädliche Betriebsvorrichtung – oder nur dann, wenn daneben ein Treppenaufgang zur Verfügung steht? Wie sieht es mit einem Aufzug aus? Ein Lastenaufzug ist Betriebsvorrichtung, ein Personenaufzug wohl nicht. Kann die erweiterte Kürzung erreicht werden, indem Personen die Benutzung des „früheren“ Lastenaufzugs ermöglicht wird?

Für Berater ergeben sich erhebliche Haftungsrisiken. Künstlich *gekünstelte* Gestaltungen werden geboren, um der nicht eben praxisgerechten Rechtsprechung nachzukommen. Eine sich anbietende Gestaltungsalternative ist die (willkürliche) Aufspaltung eines Mietvertrags in zwei Mietverträge und die Aufteilung auf zwei Vermieter, wobei ein Vermieter künstlich nur zu dem Zweck geschaffen wird, echte oder vermeintliche Betriebsvorrichtungen an denselben Mieter zu vermieten. Dann aber muß zivilrechtlich dem neuen Vermieter auch das (wirtschaftliche) Eigentum an den Betriebsvorrichtungen zugeordnet werden, sei es auch durch eine Ausgliederung kürzungsschädlich kontaminierter Vorrichtungen auf eine (zwar nicht „Bad Bank“, aber) „Bad-Lessor“-Gesellschaft. Neudeutsch und euphemistisch heißen diese Konstruktionen „Contractor-Modell“ oder „Dual-Lease-Strukturen“. Dann aber ist bei Begründung der beiden vermietenden Schwestergesellschaften zwingend darauf zu achten, eine kürzungsschädliche Betriebsaufspaltung zu vermeiden, die das FG Köln unter bestimmten Voraussetzungen auch bei Schwestergesellschaften annimmt.<sup>20</sup> Zur Vermeidung damit verbundener Transaktionskosten wird als Alternative auch eine atypisch stille Beteiligung diskutiert, kombiniert mit *Tracking-Stock-Strukturen*.<sup>21</sup>

Oder es bietet sich an, den Mieter zu bewegen, die kürzungsschädlichen Betriebsvorrichtungen entweder selbst einzubauen oder zumindest die Kosten dafür selbst zu tragen oder zu erstatten, womit eine Einbeziehung in den

17 Bei genauer Betrachtung dreifach! Denn der Begriff der Ausschließlichkeit in § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG ist gemäß dem Urteil des FG Berlin-Brandenburg vom 05.11.2019 6 K 6276/17 (EFG 2020, 791) gleichermaßen qualitativ, quantitativ wie zeitlich zu verstehen, weswegen die erweiterte Kürzung nach Ansicht des FG nicht gewährt werden kann, wenn das letzte Grundstück vor Ablauf des Erhebungszeitraums veräußert und nicht mehr ausschließlich Grundbesitz verwaltet wird, siehe *Bleschick*, EFG 2020, 793-794.

18 BFH-Urteil vom 18.12.2019, III R 36/17.

19 BFH-Urteil vom 28.11.2019, III R 34/17.

20 FG Köln, Urteil vom 17.10.2019, 6 K 832/16, Rev. BFH IV R 31/19, siehe zudem unten Ziffer 3 f.

21 Vgl. *Frühwacht*, Erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG bei atypisch stillen Gesellschaften und alternative Gestaltungswege durch Tracking-Stock-Strukturen, DStR 2020, 2405.

Mietvertrag ausgeschlossen wäre.<sup>22</sup> Aber auch dann ist dafür Vorsorge zu treffen, daß die vertraglichen Bestimmungen in der Praxis zutreffend und dokumentierbar umgesetzt werden, selbst wenn der BFH gelegentlich auch einmal ein Auge zudrückt. Denn sieht ein Vertrag über die Vermietung eines Grundstücks mit einem noch zu errichtenden Gebäude vor, daß die auf Betriebsvorrichtungen entfallenden Aufwendungen vom Mieter getragen und Betriebsvorrichtungen nicht mitvermietet werden sollen, ist nicht bereits dann eine für die Inanspruchnahme der erweiterten Kürzung schädliche Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen anzunehmen, wenn bei einzelnen Betriebsvorrichtungen die darauf entfallenden Aufwendungen nicht herausgerechnet werden, sondern in die Herstellungskosten des Gebäudes eingehen.<sup>23</sup> Darauf aber sollte man gerade aus Beratersicht für zukünftige Gestaltungen nicht vertrauen.

Für Vermeidungs- und Auswegkonstruktionen ist die Phantasie der Berater gefordert, und auch hier wird erst die Rechtsprechung zeigen, ob die Gestaltungen einer Überprüfung standhalten. § 42 AO will ich an dieser Stelle gar nicht erst bemühen.

#### **b. FG Münster, Urteil vom 21.01.2020 – 6 K 1384/18 G, F, Rev. BFH IV R 6/20**

Eine besondere Stilblüte beschert uns das FG Münster im Urteil vom 21.01.2020, mit dem sich demnächst der BFH befassen muß. Die dortige Klägerin ist eine GmbH & Co. KG, deren unternehmerisches Kerngeschäft in der Vermietung und Verpachtung eigener Gebäude und Grundstücke liegt. Sie betrieb seit Mitte der 90er-Jahre an einem Adventswochenende Weihnachtsstände auf dem Weihnachtsmarkt. Ein Weihnachtsstand wurde den örtlichen Pfadfindern zur Verfügung gestellt. Die aus dem Betrieb der Weihnachtsstände generierten Reinerlöse spendete die Klägerin im Folgejahr an einen gemeinnützigen Verein.

Das FG Münster versagte daraufhin die erweiterte Kürzung wegen eines Verstoßes gegen das Ausschließlichkeitsgebot. Die vom BFH zu beantwortende Frage lautet: Ist einem Unternehmen, dessen Kerngeschäft die Vermietung und Verpachtung eigener Immobilien ist, die erweiterte Kürzung deshalb zu versagen, weil es am ersten Adventswochenende jedes Jahres Stände auf einem Weihnachtsmarkt betreibt und die daraus generierten Erlöse an den gemeinnützigen Veranstalter des Weihnachtsmarkts spendet?<sup>24</sup>

#### **c. FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 05.11.2019 – 6 K 6170/18, Rev. BFH IV R 33/19**

Sind Erträge aus und im Zusammenhang mit der Wahrnehmung mietvertraglicher Leistungsstörungenrechte (hier eine sog. Schlußzahlung der Mieterin zur Regulierung sämtlicher Ansprüche und Forderungen im Zusammenhang mit der Beendigung des Mietverhältnisses) kürzungsschäd-

lich im Rahmen des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG? Das FG hat dies verneint, was die Finanzverwaltung nicht akzeptieren möchte.<sup>25</sup> Auch hier wird erst der BFH Klarheit schaffen.

#### **d. FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 05.11.2019 – 6 K 6276/17**

Die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG ist nicht zu gewähren, wenn das einzige Grundstück eines Grundstücksunternehmens vor Ablauf des Erhebungszeitraums veräußert – und damit nicht mehr ausschließlich Grundbesitz verwaltet – wird. Dies gilt auch bei bestehender Reinvestitionsabsicht in Grundbesitz.<sup>26</sup>

Das Verfahren nimmt Bezug auf die vorangegangene Entscheidung des 8. Senats des FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 13.08.2019 – 8 K 8310/15. Dort heißt es unter Verweis auf BFH, Urteil vom 18.05.2017 – IV R 30/15: Endet die eigene Grundbesitzverwaltung einer GmbH vor der Fortführung der Grundbesitzverwaltung durch Erwerb eines neuen Grundstücks, ist die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG nicht zu gewähren. Eine zeitlich nachgelagerte Verwaltung von Kapitalvermögen ist nicht ausreichend. Im Streitfall lag eine „grundbesitzlose“ Zeit von drei Monaten vor, auch wenn der Nutzen-Lasten-Wechsel des erworbenen Grundstücks noch im strittigen Erhebungszeitraum liegen würde.

#### **e. FG Köln, Urteil vom 25.03.2020, 6 K 6276/17 – Rev. BFH IV R 11/20**

Die vom BFH aufgrund der zugelassenen Revision, die der Steuerpflichtige eingelegt hat, zu beantwortende Frage lautet: Ist § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1a GewStG dahingehend teleologisch einzuschränken, daß die Vorschrift die erweiterte Kürzung für Sondervergütungen nicht ausschließt, wenn der betreffende Mitunternehmer nicht der Gewerbesteuer unterliegt?

Sieht man in die Gesetzesbegründung,<sup>27</sup> wird wenig Raum für eine teleologische Reduktion bleiben. Mit der 2009 eingefügten Nummer 1a in § 9 GewStG werden steuerliche Gestaltungen im Zusammenhang mit der erweiterten Kürzung für Grundstücksunternehmen in der Rechtsform der Personengesellschaft verhindert, nach denen Erträge, die die Gesellschaft gewerbesteuerpflichtigen Dritten für erbrachte Leistungen zahlt, in den Kürzungsumfang einbezogen werden, weil der Dritte Gesellschafter der Gesellschaft ist. Hierzu wird die erweiterte Kürzung auf Ebene der

<sup>22</sup> Vgl. BFH-Urteil vom 28.11.2019, III R 34/17.

<sup>23</sup> BFH, Urteil vom 28.11.2019 – III R 34/17, DStR 2020, 781.

<sup>24</sup> Anh. Verfahren BFH IV R 6/20.

<sup>25</sup> Anh. Verfahren BFH IV R 33/19.

<sup>26</sup> NZB eingelegt, BFH: IV B 60/19.

<sup>27</sup> BT-Drs. 16/10189, 73.

grundbesitzverwaltenden Personengesellschaft in Bezug auf Sondervergütungen des Mitunternehmers dahingehend eingeschränkt, daß nur die Sondervergütungen in die erweiterte Kürzung einzubeziehen sind, die auf die Überlassung von Grundbesitz an die Gesellschaft entfallen, d. h. die die Kerntätigkeit der Gesellschaft umfassen. Soweit der Mitunternehmer der Gesellschaft Darlehen überläßt oder andere Leistungen wie zum Beispiel Beratungsleistungen erbringt, wird die erweiterte Kürzung ausgeschlossen. Auf die Gewerbesteuerpflicht des betroffenen Mitunternehmers kommt es danach nicht an.

#### f. FG Köln, Urteil vom 17.10.2019, 6 K 832/16 – Rev. BFH IV R 31/19

Nach dem FG Köln ist einer Grundstücks-GmbH & Co. KG die erweiterte Kürzung wegen gewerblicher Tätigkeit im Rahmen einer Betriebsaufspaltung zu versagen, wenn sie einer Schwestergesellschaft eine Immobilie vermietet und zusätzlich eine personelle Verflechtung auf Gesellschafterebene besteht. Das soll auch dann gelten, wenn die Kommanditistin zwar nicht mehrheitlich im eigenen Namen und für eigene Rechnung an der Grundstücksgesellschaft beteiligt ist, jedoch durch ihre Beteiligung an der Komplementärin beherrschenden Einfluß auf die Geschäfte des täglichen Lebens der Grundstücksgesellschaft nehmen kann und sie zudem in der Gesellschafterversammlung der Mieterin – vermittelt durch andere Gesellschaften und unter Ausnutzung der durch Beherrschungsverträge begründeten Weisungsbefugnisse – ihren Willen durchsetzen kann.

Dem stehe nicht entgegen, daß Geschäfte, die über den üblichen Geschäftsbetrieb hinausgehen, der Zustimmung der Gesellschafterversammlung bedürften. Die Beherrschung der Geschäfte des täglichen Lebens bezüglich der sachliche Verflechtung begründenden Überlassungsgeschäfts soll insoweit ausreichend sein. Es bleibt abzuwarten, ob der BFH das genauso sieht.

#### 4. OFD Nordrhein-Westfalen vom 08.03.2019<sup>28</sup>

Die als exemplarisches Beispiel für die außerordentlich kleinliche und engstirnige Interpretation der Verwaltung empfundene „Kurzinformation betr. erweiterte Kürzung bei Grundstücksunternehmen nach § 9 Nr. 1 Sätze 2–5 GewStG im Fall der Überlassung eines betrieblichen Kfz an Gesellschafter bzw. Arbeitnehmer zu privaten Zwecken“ der OFD NRW vom 28.09.2018<sup>29</sup> ist zwischenzeitlich überholt durch die Kurzinformation vom 08.03.2019. Die OFD NRW berichtete, es seien vermehrt Fälle der Inanspruchnahme der erweiterten Grundstücks Kürzung Streitig gewesen, in denen neben der ausschließlichen Nutzung und Verwaltung von Grundbesitz Erträge aus der Überlassung eines betrieblichen Kfz zur privaten Nutzung erfaßt bzw. entsprechende Ergebniskorrekturen vorgenommen wurden. Nach dem Abstimmungs-

ergebnis der Vertreter der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder ist die reine Kfz-Überlassung an Gesellschafter und Mitunternehmer zu privaten Zwecken keine schädliche Tätigkeit i. S. d. § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG. Das bedeutet, daß allein durch die Überlassung eines betrieblichen Kfz an Gesellschafter bzw. Arbeitnehmer zu privaten Zwecken das Grundstücksunternehmen den Anspruch auf die erweiterte Kürzung nicht verliert.

#### 5. Fazit

Es bleibt auch nach dem mit Hoffnung erwarteten Urteil des GrS spannend im Umfeld der erweiterten Kürzung. Klarheit ist nicht in Sicht – und Entwarnung ebenso wenig. Aber es eröffnen sich nicht zu übersehende Beratungsfelder, wenn es um die Überprüfung von Miet- und Pachtverträgen geht, insbesondere auf die kürzungsschädliche Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen. Kreativität der Berater bleibt beim Aufsetzen entsprechender Vermeidungsgestaltungen auch weiterhin gefragt.

<sup>28</sup> DB vom 22.03.2019, Seite 639 – 640, DB1298335.

<sup>29</sup> Überholt: DB vom 19.10.2018, Seite 2537, DB1282901.

## Angemessenheit der Organvergütung bei gemeinnützigen Organisationen – zugleich Anmerkung zu BFH, Urteil vom 12.03.2020 – V R 5/17

Dr. Martin Geraats, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht, MEYER-KÖRING, Bonn<sup>1</sup>

### I. Einleitung

Die Höhe von Vorstands- und Geschäftsführervergütungen ist schon länger nicht mehr nur ein sozialpolitisches Thema, sondern wird inzwischen in seiner vollen Breite diskutiert. Während sich die Thematik einerseits häufig an den Spitzenbezügen von Vorständen und Geschäftsführern großer Wirtschaftsunternehmen entzündet, geraten immer wieder auch gemeinnützige Körperschaften und die Bezüge ihrer Geschäftsführer in die Berichterstattung. Noch immer aktueller Aufhänger der Diskussion mit Bezug zum gemeinnützigen Sektor sind etwa die unrühmlichen Vorwürfe gegen Funktionäre mehrerer Kreisverbände der Arbeiterwohlfahrt in Hessen. Dort sollen überdimensionierte Gehälter, teure Dienstwagen und Dienstreisen gewährt worden sein, die Schäden sollen in die Millionen gehen.<sup>2</sup>

Solcher Skandalfälle bedarf es jedoch nicht, um diese Problematik für gemeinnützige Körperschaften relevant werden zu lassen. Denn diese sehen regelmäßig ab einer gewissen Größe ihrer Organisation die Notwendigkeit, professionelle („Vollzeit“-)Führungskräfte zu beschäftigen. Zwangsläufig treten sie damit in Wettbewerb zu anderen gemeinnützigen Körperschaften und vor allem zu Wirtschaftsunternehmen, was der Vergütungshöhe einige Bedeutung verleiht. Für die Praxis nur schwer greifbare und rechtlich seit Jahren umstrittene Anforderungen des Gemeinnützigkeitsrechts an die Höhe von Organvergütungen führen so zu dem doch erheblichen Risiko einer Mittelfehlverwendung, wenn die Bezüge insgesamt zu hoch ausfallen – auch ohne das „skandalöse“ Eigeninteressen eines Funktionärs. Da eine Mittelfehlverwendung zum Entfall der Gemeinnützigkeit führen kann, können sich existenzbedrohende Folgen für die Körperschaft ergeben.

Ende dieses Sommers hat der BFH nun eine lang erwartete Entscheidung<sup>3</sup> veröffentlicht, in der er sich ausführlich mit der Ermittlung der Angemessenheit von Organvergütungen gemeinnütziger Körperschaften auseinandersetzt. Zusätzlich trifft er Aussagen zur Berücksichtigung des Verhältnismäßigkeitsprinzips bei der Aberkennung der Gemeinnützigkeit aufgrund von Mittelfehlverwendungen. Zu beiden Problemfeldern lassen sich der Entscheidung Hinweise entnehmen, die wertvolle Orientierung bieten.

### II. Gemeinnützige Mittelverwendung

Ausgangspunkt der Problematik sind die rechtlichen Anforderungen an die Zweckverfolgung und an die damit einhergehende Tätigkeit sowie an den Einsatz der hierfür zur Verfügung stehenden Mittel einer gemeinnützigen Körperschaft.

Das Gemeinnützigkeitsrecht verlangt für die Anerkennung der Gemeinnützigkeit und die Gewährung der damit verbundenen steuerrechtlichen Vergünstigungen nicht nur, daß generell gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke im Sinne der §§ 52 ff. Abgabenordnung (AO), verfolgt werden, sondern es formuliert weitere Vorgaben, die es zu beachten gilt. Neben dem Grundsatz der Ausschließlichkeit, § 56 AO, und dem Grundsatz der Unmittelbarkeit, § 57 AO, ist dies insbesondere der in § 55 AO geregelte Grundsatz der Selbstlosigkeit. Denn nach § 52 Abs. 1 AO verfolgt eine Körperschaft nur dann gemeinnützige Zwecke, wenn ihre Tätigkeit darauf gerichtet ist, die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet selbstlos zu fördern.

Nach § 55 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 AO ist eine Tätigkeit dann selbstlos, wenn mit ihr nicht in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke verfolgt werden. Zudem bedarf es der Einhaltung der weiteren in § 55 Abs. 1 Halbsatz 2 AO geregelten Vorgaben zur Mittelverwendung.

§ 55 Abs. 1 Nr. 1 AO gebietet, daß die Mittel der Körperschaft grundsätzlich nur für die satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden dürfen. Darunter sind allerdings nicht nur Ausgaben für die unmittelbare Zweckverfolgung im engsten Sinne zu verstehen. Vielmehr unterfallen der satzungsmäßigen Zweckverfolgung auch die im Zuge dieser Zweckverfolgung notwendigen Ausgaben für die (Binnen-)Verwaltung der Körperschaft.<sup>4</sup> Denn auch diese trägt

<sup>1</sup> Martin Geraats ist assoziierter Partner bei MEYER-KÖRING Rechtsanwälte Steuerberater Partnerschaftsgesellschaft mbB, Bonn.

<sup>2</sup> Laut Frankfurter Allgemeine Zeitung vom 12.10.2020 („Awo korrigiert Schadenssumme nach oben“) standen zuletzt rund 6,3 Millionen Euro in Rede.

<sup>3</sup> BFH, Urteil vom 12.03.2020 – V R 5/17, BFH/NV 2020, 1117, veröffentlicht am 20.08.2020.

<sup>4</sup> Vgl. Klein/Gersch, AO, 15. Aufl. 2020, § 55 Rn 13.



dazu bei, daß die ideellen Zwecke verfolgt werden können. Gleichwohl müssen auch in den Fällen eines körperschaftseigenen Verwaltungsapparates die gemeinnützige Zwecke im Vordergrund stehen. Nehmen etwa Kosten der Binnenverwaltung Oberhand, kann dies zu einer Mittelfehlverwendung führen.<sup>5</sup> Dieser Auslegung folgend könnte hierunter auch schon die Vergütung von Geschäftsführern zu fassen sein, da deren Leitungsfunktion Teil der Binnenverwaltung ist.

Für die Zuwendungen und Vergütungen an Personen hält § 55 AO jedoch speziellere Vorschriften bereit:

So verbietet § 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 AO, daß Mitglieder oder Gesellschafter einer gemeinnützigen Körperschaft Gewinnanteile oder sonstige Zuwendungen aus Mitteln der Körperschaft erhalten. Auch verdeckte Gewinnausschüttungen fallen hierunter.<sup>6</sup>

§ 55 Abs. 1 Nr. 2 AO regelt das sogenannte Drittbegünstigungsverbot: „Die Körperschaft darf keine Person durch Ausgaben, die dem Zweck der Körperschaft fremd sind, oder durch unverhältnismäßig hohe Vergütungen begünstigen.“ Die Regelung bezieht sich in Abgrenzung zur vorgenannten Nr. 1 auf Nichtmitglieder und Mitglieder, die nicht in Ihrer Eigenschaft als Mitglied betroffen sind.<sup>7</sup> Auch Geschäftsführer, die in Vergütungsfragen in ihrer Eigenschaft als Organbesetzung bzw. Beschäftigter und nicht als Mitglied oder Gesellschafter betroffen sind, sind deshalb in den Anwendungsbereich dieser Vorschrift einzuordnen.<sup>8</sup>

Dem Zweck der Körperschaft fremde Ausgaben zugunsten eines Dritten sind ausgeschlossen, wobei hierunter insbesondere zweckfremde Zuwendungen und solche ohne Gegenleistung oder ohne vertragliche Verpflichtung zu verstehen sind.<sup>9</sup> Gleiches gilt schon dem Wortlaut der Vorschrift nach für *unverhältnismäßig hohe Vergütungen*, also z.B. für überhöhte Bezüge eines Geschäftsführers. Angemessene Vergütungen sind im Umkehrschluß jedoch zulässig. Als Maßstab galt bereits zuvor, daß bzw. ob die gemeinnützige Körperschaft dem Dritten eine Vermögensvorteil zuwendet, den sie bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsführers einem Nichtmitglied nicht gewährt hätte.<sup>10</sup>

Im Übrigen war die Behandlung dieser Problematik bisher von einer umfangreichen Kasuistik geprägt:

Die Angemessenheit der Vergütungshöhe soll sich ferner nach der Art der Tätigkeit und dem sonstigen Verdienst des Steuerpflichtigen richten.<sup>11</sup> Zur Prüfung von Zuwendungen war ein Fremdvergleich bereits zuvor diskutiert worden, so daß bei Führungskräften keine überhöhte Vergütung anzunehmen sein sollte, wenn sich bei einer vergleichswisen Überprüfung ergibt, daß höhere Gehälter noch marktkonform sind.<sup>12</sup> Geht die Satzung aber – insbesondere die eines Vereins – von einer unentgeltlichen ehrenamtlichen Leistung eines Organmitglieds aus, ist eine dennoch erfolgte Vergütung der geleisteten Tätigkeit immer unangemessen.<sup>13</sup> Anders wird dies für die GmbH vertreten, weil dort die Vergütung der Geschäftsführung selbstver-

ständiglich ist.<sup>14</sup> Zur notwendigen Beurteilung der Angemessenheit gingen zahlreiche Stimmen von der Übertragbarkeit der Grundsätze zur verdeckten Gewinnausschüttung aus.<sup>15</sup> Abgesichert durch eine entsprechende BFH-Entscheidung war dies allerdings bis zuletzt nicht.

Dies war auch der Grund, weshalb sich zwar bisher bereits eine ungefähre Vorstellung von der Problemlage und Lösungsansätzen ergab, daß letztlich aber doch eine gewisse Unsicherheit und Unvorhersehbarkeit für die gemeinnützigen Körperschaften und ein Ansatzpunkt für die Finanzverwaltung verblieb. Schließlich steht bei Verstößen gegen die Mittelverwendungsgebote für die Körperschaft mit dem Status der Gemeinnützigkeit einiges auf dem Spiel.

### III. Entfall der Gemeinnützigkeit

Gemäß § 59 AO wird die mit der Anerkennung der Gemeinnützigkeit verbundene Steuervergünstigung gewährt, wenn sich aus der Satzung der Körperschaft ergibt, welche Zwecke die Körperschaft verfolgt, daß diese Zwecke gemäß der Abgabenordnung gemeinnützig sind und daß diese Zwecke ausschließlich in unmittelbar verfolgt werden; die tatsächliche Geschäftsführung muß den genannten Bestimmungen ebenso entsprechen.

Sind die vorgenannten Voraussetzungen erfüllt, bedarf es keines besonderen Antrages oder eines besonderen Verfahrens zur Feststellung der Gemeinnützigkeit, das zuständige Finanzamt entscheidet über die Frage des Vorliegens der Gemeinnützigkeit im Veranlagungsverfahren durch Bescheid.

Umgekehrt kann die Gemeinnützigkeit entfallen, wenn die satzungsmäßigen Anforderungen oder die tatsächliche Geschäftsführung nicht durchgängig den gemeinnützigkeitsrechtlichen Anforderungen entsprechen. So führen

5 BFH, Beschluß vom 23.09.1998 – I B 82/98, BFH/NV 1999, 105; Klein, a.a.O., § 55 Rn.13; AEAO zu § 55 Nr. 19.

6 BFH, Beschluß vom 12.10.2010 – I R 59/09, BFH/NV 2011, 329.

7 Vgl. Tipke/Kruse-Seer, AO/FGO, 162. Lief. 09.2020, § 55 Rn. 22.

8 Vgl. Hüttemann, Gemeinnützigkeitsrecht, 3. Aufl. 2015, Rn. 5.67; Winheller/Geibel/Jachmann-Michel-von Holt, Gemeinnützigkeitsrecht, 1. Aufl. 2017, § 55 Rn. 47 f.

9 BFH, Beschluß vom 05.09.2011 – I B 25/11, BFH/NV 2011, 2009.

10 BFH, Urteil vom 28.10.1987 – I R 110/83, BStBl. II 1988, 301; Urteil vom 11.12.1991 – I R 152/90, BFH/NV 1992, 52.

11 BFH, Beschluß vom 08.08.2001 – I B 40/01, BFH/NV 2001, 1536; vgl. Klein/Gersch, a.a.O., § 55 Rn. 24.

12 Vgl. Jansen/Fein, StuW 2019, 241; Koenig, AO, 3. Aufl. 2014, Rn. 19; Tipke/Kruse-Seer, a.a.O., § 55 Rn. 22.

13 BFH, Beschluß vom 08.08.2001 – I B 40/01, BFH/NV 2001, 1536; AEAO Zu § 55 Nr. 25.

14 Hüttemann, DB 2009, 1205.

15 Koenig, AO, 3. Aufl. 2014, Rn. 24; Herbert, BB 1991, 178; für § 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2: BFH, Beschluß vom 12.10.2010 – I R 59/09, BStBl. II 2012, 226; Urteil vom 22.08.2019 – V R 67/16, BStBl. II 2020, 40; Tipke/Kruse-Seer, a.a.O., § 55 Rn. 16 m. w. N.

auch Verstöße gegen § 55 Abs. 1 Nr. 3 AO, etwa die Übernahme von Kosten eines Dritten ohne vertragliche Grundlage, bestätigterweise zum Verlust der Gemeinnützigkeit.<sup>16</sup> Auch bei einem Verstoß gegen § 55 Abs. 1 Satz 1 AO ist dies die Rechtsfolge. Ob allerdings bereits jeder – noch so geringfügige – Verstoß gegen eine der Mittelverwendungsvorschriften zum Verlust der Gemeinnützigkeit führt, war nicht geklärt. Zwar war in der Literatur<sup>17</sup> bereits vertreten worden, daß der Verlust der Gemeinnützigkeit einen solchen qualitativen Sprung darstelle, daß sie unter einem „Bagatellvorbehalt“ stehe, da die Rechtsfolge anderenfalls unbillig oder unverhältnismäßig sein könne, der BFH hatte dies in seiner Rechtsprechung jedoch bisher offengelassen.

#### IV. BFH-Urteil vom 12.03.2020 – V R 5/17

##### 1. Sachverhalt

Der BFH hatte über die Angemessenheit der Vergütung des Geschäftsführers einer gemeinnützigen GmbH und infolgedessen über die Verhältnismäßigkeit der Aberkennung der Gemeinnützigkeit zu entscheiden.

Der Geschäftsführer der GmbH, bezog in den Streitjahren zunächst eine Gesamtvergütung von rund 136.000 Euro, die sich im Laufe der Zeit bis zu einer Gesamtvergütung in Höhe von rund 283.000 Euro erhöhte. Neben einer fast durchgängigen Anhebung der Grundvergütung war der Anstieg auf hinzugetretene Beiträge für Unterstützungskassen zurückzuführen. Der Jahresumsatz der Klägerin stieg in den Streitjahren von rund 7,7 Millionen Euro auf rund 15,2 Millionen Euro, der Jahresüberschuß stieg von rund 6.600 Euro auf rund 783.000 Euro. Die Mitarbeiterzahl steigerte sich von 3 auf 449.

Das zuständige Finanzamt war der Ansicht, die Vergütung des Geschäftsführers sei wesentlich überhöht. Es ging deshalb von einer bedeutenden Mittelfehlverwendung aus und entzog der Klägerin den Status der Gemeinnützigkeit. Zur Begründung dieser Auffassung führte das Finanzamt als Vergleichsmaßstab die Geschäftsführergehälter anderer gemeinnütziger Organisationen an. Auch das FG Mecklenburg-Vorpommern<sup>18</sup> sah eine Mittelfehlverwendung und wies die Klage ab.

##### 2. Entscheidung

Der BFH nahm den Sachverhalt zum Anlaß, umfassend auf die Ermittlung der Angemessenheit der Geschäftsführervergütung einzugehen. Er bestätigte zunächst – wie schon zuvor das FG –, daß die Angemessenheit einer Vergütung nach den für die verdeckte Gewinnausschüttung entwickelten Grundsätzen beurteilt werden kann. Dies folge daraus, so der BFH, daß „unverhältnismäßig“ in § 55 Abs. 1 Nr. 3 AO im Grundsatz dieselbe Bedeutung wie „unangemessen“ im Bereich der verdeckten Gewinnausschüttung gemäß § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG habe. In beiden Fällen gehe es

darum, das Marktübliche durch eine am Drittvergleich orientierte Rechtsanwendung von der Begünstigung bzw. der durch das Gesellschaftsverhältnis bedingten Vermögensminderung zu unterscheiden. Demnach kann sowohl ein interner Fremdvergleich – also ein Vergleich der zu beurteilenden Vergütung mit den Bezügen anderer Geschäftsführer desselben Unternehmens – als auch ein externer Fremdvergleich – also ein Vergleich mit den Bezügen von Fremdgeschäftsführern anderer Unternehmen – vorgenommen werden.

Prüfungsgegenstand ist, so hält der BFH ausdrücklich fest, die „Gesamtausstattung“ des Geschäftsführers. Diese umfaßt alle geldwerten Vorteile eines Veranlagungszeitraums, die der Geschäftsführer von der Körperschaft zurechenbar bezieht, wie etwa Gehälter, Weihnachts- und Urlaubsgelder, Versicherungsbeiträge, Nutzungen, Pensionszusagen etc. Für Letztere gilt allerdings, daß sie nicht mit dem jeweiligen Rückstellungsbetrag einzubeziehen sind, sondern lediglich die fiktive Jahresnettoprämie einer entsprechenden Versicherung anzusetzen ist.

Die so ermittelte Gesamtausstattung des Geschäftsführers ist im Anschluß einer Angemessenheitsprüfung zu unterziehen: Die Obergrenze einer angemessenen Vergütung ist im Wege der Schätzung (§ 162 AO) zu ermitteln. Sowohl innerbetriebliche als auch außerbetriebliche Merkmale können Anhaltspunkt für die Höhe geben. Die Hinzuziehung von Gehaltsstrukturuntersuchungen ist zulässig und oftmals ein wesentlicher Anhalt für die Ermittlung des „Üblichen“. In diesem Zusammenhang positioniert sich der BFH außerdem erfreulicherweise gegen die Finanzverwaltung: Geschäftsführervergütungen gemeinnütziger Körperschaften sind nicht lediglich mit den Geschäftsführerausstattungen anderer gemeinnütziger Körperschaften zu vergleichen. Vielmehr sind die von Wirtschaftsunternehmen gezahlten Vergütungen relevanter Maßstab. Denn diese konkurrieren schließlich auf demselben Arbeitsmarkt. Zudem sei § 55 Abs. 1 Nr. 3 AO nicht auf Geschäftsführer beschränkt, so daß es zu sinnwidrigen Ergebnissen komme, wenn für Geschäftsführer Einschränkungen bei der Gehaltsbemessung angewendet würden, diese jedoch nicht auch für die Angestellten derselben Körperschaft gelten würden. Grundsätzlich geeignet erscheinen dem BFH etwa die Erhebungen von BBE media und Kienbaum zu Vergütungsstrukturen wirtschaftlich tätiger Unternehmen.

Sodann gibt der BFH Hinweise zur Verwendung von Gehaltsstudien: Die in derartigen Untersuchungen enthaltenen Daten müssen repräsentativ und in sich stimmig sein. Unvollständige Datensätze können anderenfalls auch zur Untauglichkeit einer Studie führen. Gegebenenfalls können wertmäßige Korrekturen in Form von Zu- oder

16 BFH, Beschluß vom 05.08.2011 – I B 25/11, BFH/NV 2011, 2009.

17 Reimer/Waldhoff, FR 2002, 318.

18 FG Mecklenburg-Vorpommern, Urteil vom 21.12.2016 – 3 K 272/13, EFG 2017, 1137.

Abschlägen notwendig werden, um Schwächen der Strukturuntersuchung oder die Besonderheiten des Einzelfalles auszugleichen. In Fällen einer Mehrfach-Geschäftsführung, ist ein Abschlag auf den Ausgangswert vorzunehmen, wenn nahe liegt, daß die Arbeitskraft nicht ausschließlich der zu prüfenden Körperschaft zugutekommt. Entstehen der Körperschaft dagegen aus der anderweitigen Tätigkeit Ihres Geschäftsführers konkrete Vorteile, bedarf es eines solchen Abschlags tendenziell nicht. Nicht monetäre Vergütungsbestandteile müssen auch hier Berücksichtigung finden.

Werden Erhebungswerte verwendet, kann im Grundsatz der Medianwert der als relevant bestimmten Erhebungsergebnisse angesetzt werden. Ergeben sich aus dem Einzelfall besondere Umstände, müssen diese berücksichtigt werden. Dies kann durch den Ansatz des oberen Quartils der Erhebungsergebnisse geschehen. Derartige Besonderheiten können etwa aus besonderen Leistungen und Verdiensten des betreffenden Geschäftsführers folgen, wobei diese dann in jedem zu beurteilenden Veranlagungszeitraum gegeben sein müssen, oder auch aus dem Umstand, daß das zu beurteilende Unternehmen nach Umsätzen und Gewinnen zu den Vergleichsunternehmen eben des oberen Quartils der Gehaltsstrukturuntersuchung gehört. Der Rückgriff auf die aus den Erhebungen folgenden maximalen Werte stelle dagegen in aller Regel keinen zulässigen Vergleichsmaßstab dar. Anderes könne gleichwohl dann gelten, wenn die zu überprüfende Körperschaft in den wesentlichen Zügen einer bestimmten Gruppe von Unternehmen gleicht und diese Gruppe die Höchstwerte der Erhebung vermittelt.

Steht die Gesamtausstattung des Geschäftsführers fest und ist der adäquate Vergleichsmaßstab bestimmt, ist zu ermitteln, ob die Gesamtausstattung den oberen Rand der noch als angemessen zu beurteilenden Bandbreite überschreitet. Eine nur geringfügige Überschreitung der Angemessenheitsgrenze begründe noch keine verdeckte Gewinnausschüttung, es bedürfe vielmehr eines „krassen Mißverhältnisses“: Mit der ständigen Rechtsprechung zur verdeckten Gewinnausschüttung nimmt der BFH als Grenze eine Überschreitung der Angemessenheitsoberschwelle um mehr als 20% an.

Sodann geht der BFH auf den Entzug der Gemeinnützigkeit ein: Zwar könne in der Tat auch eine überhöhte Geschäftsführervergütung eine unangemessene Vergütung darstellen, die als Verstoß gegen das Drittbegünstigungsverbot zum Entfall der Gemeinnützigkeit führen könne. Gleichwohl gelte dies nicht in jedem Falle, da die Versagung der Gemeinnützigkeit einen derartigen „qualitativen Sprung“ darstelle, daß er dem rechtstaatlichen Verhältnismäßigkeitsprinzip entsprechen müsse. Dies war zuvor schon so in der Literatur vertreten worden.

Die Rechtsfolgen bei Verstößen gegen die tatsächliche Geschäftsführung und Mittelverwendungs- und verbote seien deshalb unter Anwendung des Verhältnismäßigkeitsprinzips am Ausmaß und am Gewicht der Pflichtverletzung

auszurichten. Bei kleineren einmaligen Verstößen gegen Gemeinnützigkeitsvorschriften scheidet deshalb eine Entziehung der Gemeinnützigkeit aus. Der BFH bestätigt damit den in der Literatur diskutierten sogenannten Bagatellvorbehalt. Denn die Frage des Entzuges der Gemeinnützigkeit sei keine Ermessensentscheidung der Finanzverwaltung, das Verhältnismäßigkeitsprinzip müsse als notwendiges Korrektiv für Einzelfallgerechtigkeit sorgen.

Vor diesem Hintergrund rechtfertigt das Überschreiten der Angemessenheitsgrenze um 3.000 Euro die Aberkennung der Gemeinnützigkeit noch nicht. Eine Überschreitung in Höhe von mehr als 10.000 Euro sei jedoch schon wegen der absoluten Höhe des Betrages in aller Regel nicht mehr nur geringfügig, so der BFH.

## V. Bewertung

Das vorliegende BFH-Urteil ist von grundsätzlicher Bedeutung und hat erhebliche Praxisrelevanz. Dies gilt zunächst für die Feststellung, daß die Grundsätze zu verdeckten Gewinnausschüttungen auch auf die Organvergütung von gemeinnützigen Körperschaften anwendbar sind. Denn auch wenn dies bereits weitläufig vertreten wurde, fehlte es bisher an einer Bestätigung durch den BFH.

Sodann sind die ausführlichen Hinweise des BFH zur Überprüfung der Angemessenheit von Organvergütungen nach § 55 Abs. 1 Nr. 3 AO zu begrüßen. Die ausdrückliche Billigung der Zuhilfenahme von Gehaltsstrukturuntersuchungen und die Feststellung, daß insoweit auf Wirtschaftsunternehmen und nicht nur auf gemeinnützige Körperschaften abzustellen ist, haben hohen praktischen Wert. Sie dienen zugleich der Rechtssicherheit.

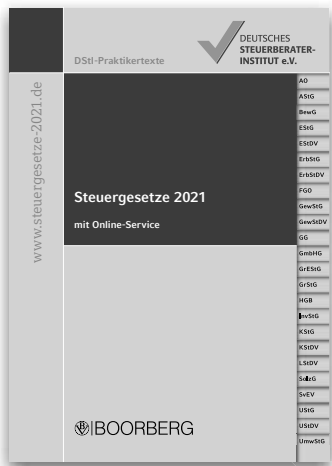
Beides dürfte die Thematik in der Praxis deutlich „griffiger“ machen. Gleichwohl darf nicht übersehen werden, daß auch nach dem vorliegenden Urteil stets eine Einzelfallprüfung stattzufinden hat. Der BFH selbst weist darauf hin, daß auch die zu Rate gezogenen Gehaltsstrukturuntersuchungen auf inkonsistente Annahmen und belastbare, vollständige Datengrundlagen hin zu untersuchen sind. Zudem hängen gegebenenfalls notwendige Zu- und Abschläge von den konkreten Umständen ab. Hier werden weiterhin Unsicherheiten entstehen können, so daß Vorsicht geboten ist.

Weiter handelt es sich bei der Feststellung des BFH, daß eine überhöhte, unangemessene Vergütung nicht in jedem Fall zum Entzug der Gemeinnützigkeit führt, um einen wichtigen Beitrag zur Rechtssicherheit. Gerade diese Rechtsfolge kann für (zuvor) gemeinnützige Körperschaften existenzielle Folgen haben. Der nun ausdrücklich bestätigte Bagatellvorbehalt und die notwendige Überprüfung der Verhältnismäßigkeit eines Entzuges der Gemeinnützigkeit bezüglich absoluter und relativer Höhe der Mittelverwendung erscheinen notwendig und sinnvoll. Ebenso sind die in dem entschiedenen Sachverhalt maßgebenden

Beträge eine nützliche Orientierung für die Praxis. Auch hier gilt aber, daß keine pauschale Übertragung möglich ist. Wie aus der Pressemitteilung des BFH vom 20.08.2020 folgt, können die Grundsätze zur Ermittlung einer gemeinnützigkeitsrechtlich schädlichen Mittelverwendung auch – über den entschiedenen Fall hinaus – auf andere Rechtsbeziehungen der gemeinnützigen Körperschaften, etwa mit Geschäftspartnern oder auf Miet- und Darlehenszinsen, angewendet werden. Dies schafft einen zusätzlichen Mehrwert der Entscheidung.

In Anbetracht der zahlreichen Hinweise und der mit der Entscheidung verbundenen Aufmerksamkeit für die zu-

grundlegende Problematik sollten gemeinnützige Körperschaften das Urteil schon jetzt zum Anlaß nehmen, Vergütungen für Organmitglieder und Führungskräfte auf ihre gemeinnützigkeitsrechtliche Angemessenheit hin zu überprüfen. Denn auch wenn noch abzuwarten bleibt, ob sich die Finanzverwaltung der Auffassung des BFH umfänglich anschließt, so bieten die Hinweise der Entscheidung doch – neben einem Anlaß zur Überprüfung von Vergütungshöhen – auch für die Finanzverwaltung eine Hilfestellung für die praktikable Überprüfung von Mittelverwendungen.



**Online immer aktuell.**

WWW.BOORBERG.DE

## Steuergesetze 2021 mit allen aktuellen Änderungen und Stichwortverzeichnis, inkl. Online-Service

hrsg. vom Deutschen Steuerberaterinstitut e.V.  
2021, ca. 1440 Seiten, € 9,80; ab 5 Expl. € 9,20;  
ab 10 Expl. € 8,50

Mengenpreise nur bei Abnahme durch eine Endabnehmerin oder einen Endabnehmer zum Eigenbedarf.

DStI-Praktikertexte

ISBN 978-3-415-06839-1

Die 21 wichtigsten Steuervorschriften sind in der gedruckten Ausgabe auf Stand 1. Januar 2021, aber **online jederzeit auf neuestem Stand**.

Unter [www.steuergesetze-2021.de](http://www.steuergesetze-2021.de) erhalten die Käuferinnen und Käufer der Textausgabe Zugang zu einer komfortablen Online-Vorschriftensammlung. Alle in der Printausgabe enthaltenen Vorschriften sind hier bequem recherchierbar und tagesaktuell verfügbar – sämtliche Änderungen des Gesetzgebers in 2021 werden unmittelbar nach Bekanntmachung eingearbeitet. Ältere Gesetzesfassungen können parallel aufgerufen und verglichen werden. Das Team der Boorberg-Rechtsdatenbank sichert die hohe Qualität der Vorschriften-texte.

Außerdem unverzichtbar für die praktische Arbeit: Die Textausgabe enthält das **GmbH-Gesetz** und – in Auszügen – das **Handelsgesetzbuch** sowie das **Grundgesetz**. Griff- und Sachregister erleichtern das Auffinden der gesuchten Vorschriften.

 BOORBERG

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

SC1220



## Aufwendungen für ein Erststudium keine Werbungskosten

**Orientierungssatz:** Aufwendungen für ein Erststudium, das eine Erstausbildung vermittelt, sind nach § 9 Abs. 6 EStG i.d.F. des BeitrRLUMsG ab dem Veranlagungszeitraum 2004 nicht (mehr) als Werbungskosten abziehbar, wenn das Studium nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses stattfindet.

**Entscheidung:** BFH, Urteil vom 12.02.2020, VI R 64/12

### I. Sachverhalt

Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) schloß ihr Abitur im Jahr 2003 sowie im Jahr 2006 ihren Bachelor ab und nahm im selben Jahr ein Masterstudium auf. In ihrer Einkommensteuererklärung 2006 gab die Klägerin Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 823 Euro an und machte zugleich hierauf entfallende Fahrtkosten in Höhe von 165,60 Euro geltend. Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt – FA –) veranlagte die Klägerin erklärungs-gemäß zur Einkommensteuer und setzte diese auf 0 Euro fest. Hiergegen erhob die Klägerin Einspruch mit dem Ziel der Anerkennung von Aufwendungen für das Bachelor- und Masterstudium als vorab entstandene Werbungskosten. Hierdurch wären der Klägerin negative Einkünfte, die bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte nicht hätten ausgeglichen werden können, entstanden. Das FA sah jedoch keinen festzustellenden Verlustvortrag. Es erließ aufgrund dessen einen Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrages, in dem es feststellte, daß kein verbleibender Verlustvortrag mehr bestehe.

Die hiergegen gerichtete Klage hatte Erfolg. Mit der sodann vom FA eingelegten Revision rügte es die Verletzung materiellen Rechts.

### II. Entscheidungsgründe

Die Revision des FA ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur teilweisen Stattgabe der Klage. Der erkennende VI. Senat zeigt in seiner Entscheidung auf, daß die Vorinstanz von einer falschen Rechtsgrundlage ausgegangen ist und deshalb unzutreffend die Aufwendungen für das Bachelorstudium als Werbungskosten anerkannt hat. Hingegen hat die Vorinstanz die geltend gemachten vorweggenommenen Werbungskosten in Bezug auf das Masterstudium zutreffend als abzugsfähig anerkannt. Maßgebend für die rechtliche Beurteilung der Aufwendungen für die beiden Studiengänge der Klägerin ist § 9 Abs. 6 i.d.F. des Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetzes (BeitrRLUMsG) vom 07.12.2011 (BGBl I 2011, 2592), das rückwirkend ab dem Veranlagungszeitraum 2004 gilt. Nach dieser Vorschrift sind Aufwendungen des Steuerpflichtigen für seine Berufsausbildung oder für sein Studium nur

dann Werbungskosten, wenn der Steuerpflichtige zuvor bereits eine Erstausbildung (Berufsausbildung oder Studium) abgeschlossen hat oder wenn die Berufsausbildung oder das Studium im Rahmen eines Dienstverhältnisses stattfindet. Diese Voraussetzungen waren für das Bachelorstudium nicht erfüllt. Die Aufwendungen für das Masterstudium erfüllten hingegen die Voraussetzung des § 9 Abs. 6 i.d.F. der BeitrRLUMsG, so daß demnach eine gesonderte Verlustvortragsfeststellung vorzunehmen ist.

Gemäß § 9 Abs. 6 EStG i.d.F. des BeitrRLUMsG ist Voraussetzung für die Abziehbarkeit von Aufwendung einer Berufsausbildung oder eines Studiums als Werbungskosten, daß der Steuerpflichtige zuvor eine Erstausbildung abgeschlossen hat oder die Berufsausbildung oder das Studium im Rahmen eines Dienstverhältnisses stattfand. Eine erstmalige Berufsausbildung oder ein Erststudium i.S. des § 9 Abs. 6 EStG i.d.F. des BeitrRLUMsG, das eine Erstausbildung vermittelt, liegt vor, wenn diese Berufsausbildung abgeschlossen ist. Gehört zu dieser Berufsausbildung auch ein formaler Abschluß durch eine Prüfung, ist auch noch dieser Teil der Berufsausbildung und erst mit deren Bestehen die Berufsausbildung abgeschlossen.

Nach diesen Feststellungen gelangte der Senat zwangsläufig zu dem Ergebnis, daß es sich bezüglich des Bachelorstudiums um eine Erstausbildung im Sinne des § 9 Abs. 6 EStG i.d.F. des BeitrRLUMsG handelt und das abgeschlossene Abitur nicht die Voraussetzungen des Erstausbildungsbegriffs erfüllt. Ferner fand das Bachelorstudium auch nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses statt.

Der Senat weist darauf hin, daß das FG richtigerweise die Aufwendungen für das Masterstudium anerkannt hat, da es sich bei dem Bachelorstudiengang um ein Erststudium im Sinne des § 9 Abs. 6 EStG i.d.F. des BeitrRLUMsG handelt.

### III: Hinweis zur geänderten Rechtslage ab VZ 2015

Durch das ZollkodexAnpG (vom 30.12.2014, BGBl. 2014, 2417) hat sich der Gesetzgeber dazu entschieden, ab dem Veranlagungszeitraum 2015 die Voraussetzungen für die Erstausbildung zu verschärfen. Demnach liegt eine Berufsausbildung nach § 9 Abs. 6 Satz 2 EStG nur noch dann

vor, wenn eine geordnete Ausbildung mit einer Mindestdauer von zwölf Monaten bei vollzeitiger Ausbildung und mit einer Abschlußprüfung durchgeführt wird. Grund dieser Verschärfung war, daß durch die zeitliche Komponente eine bestimmte Qualität der Berufsausbildung sichergestellt

werden sollte. Somit wurde eine vorgeschaltete kurze und schlichte Ausbildung, zum Beispiel Taxifahrer oder Skilehrer, aus dem Anwendungsbereich des § 9 Abs. 6 EStG entnommen.

(Claudius Söffing)

## Der nachrangige Nießbrauch

**Orientierungssatz:** Ein vom Schenker vorbehaltenen lebenslanger Nießbrauch mindert den Erwerb des Bedachten auch dann, wenn an dem Zuwendungsgegenstand bereits ein lebenslanger Nießbrauch eines Dritten besteht. Der Nießbrauch des Schenkers erhält einen Rang nach dem Nießbrauch des Dritten. § 6 Abs. 1 BewG gilt nicht für einen am Stichtag entstandenen, aber nachrangigen Nießbrauch.

**Entscheidung:** BFH, Urteil vom 06.05.2020, II R 11/19

### I. Sachverhalt

Die Parteien stritten um die Abzugsfähigkeit eines weiteren Nießbrauchrechts auf die Schenkungsteuer.

Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) erhielt als Schenkung einen GbR-Gesellschaftsanteil von ihrer Mutter (M) unter dem Vorbehalt eines lebenslangen Nießbrauchrechts. Im Jahr 2008 übertrug die Klägerin sodann die Hälfte dieses Gesellschaftsanteils an ihre Tochter (S) und behielt sich ebenfalls ein lebenslanges Nießbrauchrecht vor.

Der Beklagte und Revisionskläger (das FA) setzte nur den Nießbrauch der Mutter der Klägerin zum Abzug für die Schenkungsteuer an. Der eigene Nießbrauch der Klägerin, welcher von ihrer Tochter eingeräumt wurde, blieb außer Ansatz. Das FA begründete dieses Vorgehen damit, daß es sich bei dem Nießbrauch der Klägerin um eine Last handle, deren Entstehung vom Eintritt einer aufschiebenden Bedingung abhängt. Nach § 6 Bewertungsgesetz (BewG) sei eine solche Last nicht zu berücksichtigen.

Gegen diesen Bescheid legte die Klägerin erfolglos Einspruch ein. Sie begründete diesen damit, daß der von der Tochter eingeräumte Nießbrauch nachrangig zum Nießbrauch der M entstanden sei. Darüber hinaus begründete die Klägerin den Einspruch dahingehend, daß der nachrangige Nießbrauch dem Abzugsverbot und der Stundungsregelung des § 25 Abs. 1 Sätze 1 und 2 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG) in der bis zum 31.12.2008 geltenden Fassung (a.F.) unterliege, soweit sein Wert den Wert des vorrangigen Nießbrauchs übersteige.

Das FG wies die Klage ab und nahm an, daß es sich um eine aufschiebende Bedingung im Sinne des § 6 Abs. 1 BewG handelte.

Mit ihrer Revision rügt die Klägerin eine Verletzung des § 6 Abs. 1 BewG.

### II. Entscheidungsgründe

Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Änderung des angefochtenen Schenkungsteuerbescheids dahingehend, daß die begehrte Steuerstundung gewährt wird, da es sich nicht um einen aufschiebend bedingten Nießbrauch i.S.d. § 6 Abs. 1 BewG handelt.

Die begehrte Steuerstundung basiert auf der bis zum 31.12.2008 geltenden Regelung des § 25 Abs. 1 Satz 1 und 2 ErbStG a.F. Demnach wird der Abzug des vom Schenker vorbehaltenen, nachrangigen Nießbrauchs untersagt. Die auf diesen Nießbrauch entfallende Schenkungsteuer ist aber zu stunden. Der Senat geht in seiner Entscheidung davon aus, daß es sich um einen solchen nachrangigen Nießbrauch handelt und nicht um ein mit einer aufschiebenden Bedingung behafteten Nießbrauch. In diesem Falle wäre der Abzug nach § 6 Abs. 1 BewG in Verbindung mit § 12 Abs. 1 ErbStG ebenfalls verboten und keine Stundung zu gewähren.

Zunächst macht der Senat allgemeine Ausführungen zur Bewertung eines schenkungsteuerlichen Erwerbs.

Demnach gilt nach § 1 Abs. 2 in Verbindung mit § 10 Abs. 1 Satz 1 ErbStG bei einer Schenkung unter Lebenden als steuerpflichtiger Erwerb grundsätzlich die Bereicherung des Bedachten. Hat sich der Zuwendende ein dingliches Nutzungsrecht vorbehalten, ist diese vorübergehende Einschränkung der Bereicherung durch Abzug der Last zu berücksichtigen, wenn ein gesetzliches Abzugsverbot nicht entgegensteht.

Ein solches Abzugsverbot ist im § 12 Abs. 1 ErbStG i. V. m. § 6 Abs. 1 BewG geregelt, welches nach dem erkennenden Senat jedoch nicht vorliegt. Nach § 6 Abs. 1 BewG sind Lasten, deren Entstehung vom Eintritt einer aufschie-

benden Bedingung abhängt, bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs nicht zu berücksichtigen. Der Senat zeigt auf, daß die Bewertungsvorschrift auf die zivilrechtliche „Entstehung“ der Verpflichtung abstellt und nicht auf die Möglichkeit ihrer Geltendmachung oder zwangsweisen Durchsetzung durch den Berechtigten. Der Senat zieht den Wortlaut der Norm heran und stellt fest, daß durch die Benennung der „Bedingung“ im § 6 Abs. 1 BewG diese an das bürgerliche Recht anknüpft. Nach der zivilrechtlichen Einordnung handelt es sich dann um eine Bedingung, wenn es sich um eine bei einem Rechtsgeschäft beigefügte Bestimmung handelt, welche die Wirkungen des Rechtsgeschäfts von einem zukünftigen, ungewissen Ereignis abhängig macht. Gemäß § 158 Abs. 1 BGB tritt die von einer aufschiebenden Bedingung abhängig gemachte Wirkung des Rechtsgeschäfts erst mit dem Eintritt der Bedingung ein. Solange die Bedingung nicht eingetreten ist, liegt die Wirksamkeit des Rechtsgeschäfts im Ungewissen bzw. schwebt.

Nach diesen Feststellungen kommt der Senat zu dem Schluß, daß es sich bei dem hier in Rede stehenden Nießbrauch um ein nachrangiges handelt und gerade nicht deren Entstehung von einer aufschiebenden Bedingung abhängig ist. Somit hängt die Entstehung eines Nießbrauchs, welche sich auf einen Zuwendungsgegenstand bezieht, auf welchen bereits ein Nießbrauch besteht, nicht vom Eintritt einer aufschiebenden Bedingung ab. Der Nießbrauch des Schenkers entsteht vielmehr mit der Schenkung und erhält einen Rang nach dem älteren Nießbrauch. Die Nachrangigkeit hat zur Folge, daß der Nießbrauch des Schenkers zunächst nicht geltend gemacht oder zwangsweise durchgesetzt werden kann. Seine zivilrechtliche Entstehung wird

durch die Existenz des älteren Nießbrauchs aber nicht verhindert.

Der Senat weist ausdrücklich auf den Unterschied zwischen dem in Rede stehenden Nießbrauch und einem Sukzessivnießbrauch hin, welcher unter das Abzugsverbot nach § 12 Abs. 1 ErbStG i. V. m. § 6 Abs. 1 BewG zu fassen ist.

Einer analogen Anwendung des § 6 Abs. 1 BewG erteilt der Senat eine Absage. Einer Abweichung von den zivilrechtlichen Regelungen aufgrund der fehlenden wirtschaftlichen Belastung folgt der Senat nicht, da der bürgerlich-rechtliche Begriff der Bedingung nicht nach wirtschaftlichen Kriterien ausgelegt werden kann.

Der Senat weist ausdrücklich darauf hin, daß der hier in Rede stehende Nießbrauch unter das Abzugsverbot der bis zum 31.12.2009 geltenden alten Regelung des § 25 Abs. 1 Satz 1 und 2 ErbStG a.F fällt, wobei die Mehrsteuer zu stunden ist.

Wichtig ist der zuvor erfolgte Hinweis des Senats, daß ein vom Schenker vorbehaltenen lebenslanger Nießbrauch den Erwerb des Bedachten danach grundsätzlich auch dann mindert, wenn an dem Zuwendungsgegenstand bereits ein lebenslanger Nießbrauch eines Dritten besteht. Bei der Schenkungsteuerfestsetzung sind die Nutzungsrechte in der Weise zu berücksichtigen, daß der vorrangige und der nachrangige Nießbrauch (als einheitliche Last) nur einmal, aber mit dem höheren Vervielfältiger (§ 14 BewG) abgezogen werden. Die Mehrheit von Nutzungsberechtigten bedeutet keine zusätzliche Last, sondern allenfalls eine Verlängerung der Belastungsdauer.

*(Claudius Söffing)*



## Erben in Europa

Deutschland, Österreich, Italien

hrsg. von Professor Dr. Peter Hilpold, Professor für Völkerrecht, Europarecht und Vergleichendes Öffentliches Recht an der Universität Innsbruck, und Dr. Walter Steinmair, Jurist, Wirtschafts- und Steuerberater, Honorarprofessor für italienisches Steuerrecht an der Universität Innsbruck  
2019, 127 Seiten, € 28,-

in Zusammenarbeit mit dem Facultas Verlag, Wien

ISBN 978-3-415-06564-2

Der Leitfaden enthält eine umfassende Darstellung des Erbrechts in Deutschland, Österreich und in Italien. Dabei sind alle jeweiligen Besonderheiten, etwa bei der gesetzlichen Erbfolge und dem Pflichtteilsrecht, berücksichtigt.



Leseprobe unter  
[www.boorberg.de/9783415065642](http://www.boorberg.de/9783415065642)

**BOORBERG**

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

SC0920

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

Deelmann/Krämer

## **Consulting**

Erich Schmidt Verlag, Berlin 2020, 301 Seiten

Aus der Eigenwerbung: „Die wichtigsten Entwicklungslinien, Qualifikationen, Karriereschritte und Managementaufgaben im Consulting von privaten und öffentlichen Organisationen zeichnen *Thomas Deelmann* und *Andreas Krämer* systematisch nach – mit aufschlußreichen Marktanalysen, neuester Forschung und prominenten Branchenstimmen.“ Konzipiert ist das Buch als „Lehr-, Lern- und Lesebuch“; als Lernbuch für Studierende, als Lehrbuch für die Unterstützung von Dozenten und als Lesebuch soll es „nicht nur Quereinsteigern, sondern allen Interessierten Einblicke in eine spannende, vielfältige und dynamische Branche bieten.“ Hier können sich Juristen noch was abgucken.

Weller

## **Datenschutz für Vereine**

Erich Schmidt Verlag, 2. Aufl., Berlin 2020, 168 Seiten

Datenschutz ist für Vereine ein wichtiges Thema, weil der Umgang mit Mitgliederdaten erstens nicht vermieden werden kann und zweitens in der Regel ein Interesse daran besteht, die gespeicherten personenbezogenen Daten der Mitglieder angemessen zu schützen. Wo personenbezogene Daten verwendet werden, müssen Regeln beachtet werden. Dabei ist die Datenschutz-Grundverordnung als gemeinnütziger Verein ebenso zu befolgen wie als Unternehmen: Die Vorschriften gelten allgemein, Sondervorschriften für den Verein gibt es nicht. Zeit also, hierfür Hilfestellungen zu bieten, einfach, klar, übersichtlich. Praktisch verwertbar.

## **FS Klaus J. Hopt zum 80. Geburtstag**

Walter de Gruyter Verlag, Berlin, 1589 Seiten

3 Herausgeber sowie 10 Mitherausgeber und knapp 90 Autoren würdigen das wissenschaftliche Lebenswerk von *Klaus J. Hopt*. Aus dem Vorwort: „Seit dem 70. Geburtstag (...) genannt seien hier nur verschiedene Auflagen des Kurzkomentars zum Handelsgesetzbuch (35.–39. Auflage), das Handelsvertreterrecht (5. und 6. Auflage) sowie die 4. Auflage des Vertrags- und Formularbuches, die Kommentierung der Vorstandshaftung und des Aufsichtsrats im Großkommentar zum Aktiengesetz, letztere auch als Sonderausgabe *Der Aufsichtsrat: Aktienrecht und Corporate Governance. International* sind bei Oxford University Press sowie Cambridge University Press von *Klaus Hopt* mit herausgegebene Sammelbände zur *Financial Regulation and Supervision*, zur *Comparative Corporate Governance* sowie zu *Corporate Boards in Law and Practice* erschienen, weiter die *Max Planck Encyclopedia of European Private Law* und ein Band zur *Mediation*. (...)“. Mehr als beeindruckend.

Schumacher

## **Die Organschaft im Steuerrecht**

Erich Schmidt Verlag, Berlin, 4. Aufl. 2020, 300 Seiten

Dieses Buch ist in der täglichen Besteuerungspraxis wertvoll, da es ein schwieriges Thema erläutert, also Bruttomethoden oder Begriffe wie „vom Organträger an die Organgesellschaft gewährten Ertragszuschusses als organschaftliche Mehrabführung“ erwähnt. Aber auch die „unterbrochene Organschaft“ und die „Schachtelstrafe auf Übernahmehgewinne“. Die deutsche Sprache ist damit ausgereizt.

Böhm

## **Praxishandbuch Steuerstreit**

Bd. 1, Erich Schmidt Verlag, Berlin, 2020, 175 Seiten

Das Buch geht logischerweise von der Perspektive des Steuerpflichtigen und seines Beraters aus. Es verfolgt das Ziel, dem Steuerpflichtigen eine optimale Ausgangsposition im Steuerstreit zu verschaffen und diesen bei der Umsetzung seiner Rechte umfassend und in allen Phasen des Steuer-



streits zu unterstützen. Deshalb bedarf bereits die Einführung der besonderen Aufmerksamkeit, werden dort ja Themen wie Streitmanagement und Streitbeendigung erläutert.

Gosch

### **Körperschaftsteuergesetz**

C.H. Beck, München, 4. Aufl., 2020, 2.085 Seiten

Die 3. Auflage im Jahr 2015 kam mit 1.836 Seiten aus, jetzt sind es 2.085 Seiten. Das Wachstum von Kommentierungen scheint unabhängig von der Aktivität des Gesetzgebers zu sein. Herausgeber und Verfasser erläutern bereits im Vorwort ausführlich die zeitlichen und inhaltlichen Dimensionen zwischen der Voraufgabe und der völlig neu bearbeiteten Neuauflage. Dem ist nichts hinzuzufügen.

Im nächsten Heft: *Rose/Watrin*, Erbschaftsteuer, 13. Aufl.; *Rieder/Schütze/Weipert* (Hrsg.), Münchner Vertragshandbuch, Bd. 2, Wirtschaftsrecht I; *Momsen/Grützner*, Wirtschafts- und Steuerstrafrecht, 2. Aufl. 2020; *Frey*, eSport und Recht, 2021; *Balzer/Buchberger*, Datenschutz in Steuerberater-, Wirtschaftsprüfer- und Rechtsanwaltskanzleien.

Redaktion



### **Die Geschäftsraummiete**

von Dominique Johanna Popiel, Rechtsanwältin, Düsseldorf  
2020, 8. Auflage, 152 Seiten, € 19,80

Das Recht der Wirtschaft, Band 160

ISBN 978-3-415-06899-5

Bei Geschäftsraummietverträgen besteht – im Gegensatz zu Wohnraummietverträgen – weitgehende Vertragsfreiheit. Das Buch zeigt die Grenzen dieser Freiheit auf.

Die Autorin erläutert im Detail, welche Rechte und Pflichten die Mietvertragsparteien haben. Sie behandelt eingehend die typischen Phasen eines Geschäftsraummietvertrags, angefangen bei den einleitenden Vertragsverhandlungen über den Vertragsabschluss bis hin zur Kündigung und Abwicklung des Vertrags. Dabei berücksichtigt die Verfasserin die typischen, immer wieder auftretenden Fragestellungen, wie z.B. Betriebspflicht, Schönheitsreparaturen und Konkurrenzschutz.

Die Leserinnen und Leser erhalten durch die leicht verständlichen Ausführungen fundierte Antworten auf alle wichtigen Fragen, die sich im Rahmen eines Geschäftsraummietverhältnisses stellen können.



Leseprobe unter

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

**BOORBERG**

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 0711/7385-100 · 089/4361564  
TEL 0711/7385-343 · 089/436000-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE SC1220