

steueranwaltsmagazin

Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im Deutschen Anwaltverein

2/2018

101. Ausgabe | 20. Jahrgang

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

Dr. Jörg Stalleiken,
Flick Gocke Schaumburg,
Bonn

41 **Editorial**

Wagner

Beiträge

43 Zacher **Totalverlust von Kapitalanlagen
als Veräußerung – § 20 Abs. 2 EStG wird
(endlich) systemkonsequent ausgelegt**

49 Link **Grundzüge der beschränkten
Steuerpflicht bei Investmentfonds –
Zugleich ein Vergleich zwischen altem und
neuem Recht**

59 Holtz/Schneider **Erbschaftsteuerliche
Gestaltungsmöglichkeiten nach dem Erbfall**

67 Wagner **Vereinsrecht 2018**

74 Söffing **Rechtsprechung**

80 **LiteraTour**

www.steuerrecht.org

I.

Absichtserklärungen und Bürokratisierung?

Der Koalitionsvertrag verspricht eine neue Dynamik für Deutschland, mal wieder. Auch das Vereinsrecht hat nun wieder als politische Absichtserklärung Eingang in den Koalitionsvertrag zwischen CDU/CSU und der SPD gefunden. Man strebe die Verbesserung des Gemeinnützigkeitsrechts und des Vereinsrechts an und werde das Ehrenamt auch entbürokratisieren (Koalitionsvertrag, Tz. 5547-5550). Inzwischen ist in jeder Gesetzesüberschrift das Wort „Entbürokratisierung“ enthalten, obwohl es die Verhältnisse meist komplizierter macht – ein Privileg, das bis anhin nur Steuergesetzen zuteil wurde. Weiter heißt es: „(...) den rechtlichen Rahmen für ehrenamtliche Betätigung und soziales Unternehmertum weiter verbessern sowie das Gemeinnützigkeitsrecht verbessern. Insbesondere streben wir im Hinblick auf die Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs zur Eintragungsfähigkeit von Vereinen mit wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb im Interesse von bürgerschaftlichen Initiativen Verbesserungen im Vereinsrecht an.“ Eine neue Dynamik für Deutschland?

II.

Wo beginnt Gemeinnützigkeit? Deutsche Finanzämter sind überfragt

Eine Studie läßt an der Kompetenz der Finanzämter zweifeln. 404 Finanzämter erhielten bei einer Studie ähnliche Anfragen. Die Antworten widersprechen sich. Offenbar haben manche Behörden Probleme bei der korrekten Anwendung der geltenden Regeln.

Christian Gschwendtner, SZ 22.03.2018

III.

„Wie viel geschmolzenen Käse kann man essen, bevor es ungesund wird? Die ersten 200 Gramm schmecken gut und machen keine Probleme. Nach 400 Gramm hat man einen Klumpen im Bauch und schläft schlecht. Ab 600 Gramm bekommt man leichtes Herzstechen. Bei 800 Gramm glaubt man, die unterschiedlichen Käsesorten aus der warmen Masse herauszuschmecken. Könnte aber auch eine Halluzination sein.“

Francesco Giammarco über Käsefondue, Die Zeit, 26.04.2018

Ein schönes Frühjahr wünscht

Ihr

Jürgen Wagner, LL.M.

Red. [steueranwaltsmagazin](#)

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

Redaktion

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

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

Die 102. Ausgabe des [steueranwaltsmagazin](#) erscheint am 15. Juni 2018.

Mitschreibende dieser Ausgabe:

Thomas Zacher, Rechtsanwalt in Köln; *Mathias Link*, Rechtsanwalt in Frankfurt; *Michael Holtz*, Rechtsanwalt in Bonn; *Florian Schneider*, Rechtsreferendar in Bonn; *Jürgen Wagner*, Rechtsanwalt in Konstanz; *Claudius Söffing*, Rechtsreferendar in Düsseldorf.

Fachbeirat

Allgemeines Steuerrecht

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

Internationales Steuerrecht

RA/StB **Dr. Mathias Link**, Hengeler Mueller, Frankfurt; RA/FAStR **Sabine Unkelbach-Tomczak**, Frankfurt

Steuerstrafrecht

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

Europarecht

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

Impressum

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

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

Layout und Satz: GreenTomato GmbH, 70193 Stuttgart

Druck: Kessler Druck + Medien, Bobingen

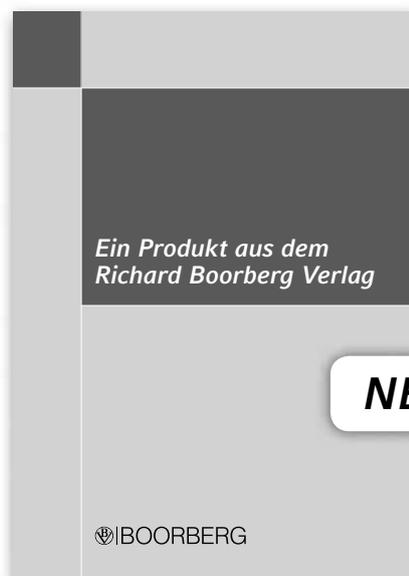
Anzeigenverwaltung: Verlag

Anzeigenpreisliste: Nr. 5 vom 01.01.2016

Alle Urheber-, Nutzungsrechte und Verlagsrechte vorbehalten.

Die Zeitschrift erscheint sechs Mal im Jahr. Der Bezugspreis ist im Mitgliedsbeitrag enthalten. Für Nichtmitglieder der Arbeitsgemeinschaft im DAV beträgt der Bezugspreis 139,80 EUR (ab 01.01.2018: 144,60 EUR) inkl. Versandkosten jährlich.

ISSN 1615-5610



Fundierte Untersuchung.

NEU

WWW.BOORBERG.DE

Die steuerliche Behandlung negativer Zinsen auf Bankeinlagen

von Marcus Niermann

2018, 256 Seiten, € 42,-

Münchener Schriften zum Finanz- und Steuerrecht, Band 11

ISBN 978-3-415-06286-3

Seit einigen Jahren sind negative Zinsen (auch) in Deutschland wirtschaftliche Realität. Die Rechtsordnung ist hierauf in vielerlei Hinsicht nicht vorbereitet. Der Autor erörtert die Problematik der ertragsteuerlichen Behandlung negativer Zinsen auf Bankeinlagen. Hier stellt sich die Frage, ob solche Zinsen beim Einleger als Erwerbsaufwendungen abziehbar sind.

Nach einer kurzen allgemeinen rechtlichen Einordnung des Phänomens der negativen Einlagezinsen nimmt der Autor insbesondere die Frage der Abziehbarkeit bei Privatanlegern in den Blick. Ein weiterer Fokus liegt auf dem Thema der Einkünfteerzielungsabsicht, dessen Relevanz und Notwendigkeit im Rahmen der Abgeltungsteuer auch losgelöst von der Fallgruppe der negativen Einlagezinsen noch in vielerlei Hinsicht ungeklärt sind. Schließlich wendet sich die Untersuchung auch der Frage zu, wie negative Einlagezinsen bei betrieblichen Einlegern steuerlich zu behandeln und welche verfahrensrechtlichen Implikationen im Rahmen des Kapitalertragsteuerabzugs zu beachten sind.

Totalverlust von Kapitalanlagen als Veräußerung – § 20 Abs. 2 EStG wird (endlich) systemkonsequent ausgelegt

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

1. § 20 Abs. 2 EStG im neuen Gewand

Das steueranwaltsmagazin kann zwischenzeitlich nicht nur auf die 100. (Jubiläums-)Ausgabe zurückblicken – manchmal gehen auch dort geäußerte Wünsche fachlicher Art in Erfüllung. So war vor gut einem Jahr hier an einigen besonderen Fällen und der Entwicklung der Rechtsprechung auch des BFH zu bestimmten Konstellationen aufgezeigt worden, daß und warum die – bisher – jedenfalls für die Praxis herrschende Meinung, daß bei einem schlichten Totalverlust von Kapitalanlagen kein gem. § 20 Abs. 2 EStG zu würdiger Verlust vorliege, nicht gefolgt werden könne.¹ Nicht nur aus rechtssystematischer Sicht², sondern auch und gerade aufgrund der wirtschaftlichen Betrachtungsweise bei einer dem gegenüber sich immer mehr im Dickicht durchaus ihrem Gehalt nach ähnlicher Einzelfälle bei allerdings unterschiedlicher steuerlicher Würdigung verästelnden Rechtsprechung erschien es sowohl für den schlichten Steuerbürger als auch den professionellen Steuerjuristen kaum verständlich, warum mal ein Wertverlust bei Kapitalanlagen im Sinne von § 20 Abs. 2 EStG berücksichtigungsfähig sein sollte, mal jedoch weder eine Veräußerung noch ein Veräußerungssurrogat im Sinne von § 20 Abs. 2 Satz 2 EStG anzunehmen sein sollte. Auf dem Boden dieser kaum geradlinig gepflügten Ackerkrume blühten dann auch – insoweit wieder durchaus konsequent – seltsame Gewächse in Form von zweifelhaften Gestaltungsempfehlungen, wie etwa der Veräußerung einer an sich wertlos gewordenen Kapitalanlage zu einem eher symbolischen Preis an einen Dritten, um (mit Ausnahme eben dieses symbolischen Gegenwertes) den Verlust doch noch durch einen „Veräußerungsvorgang“ zu realisieren.³ Der Bundesfinanzhof hat nun durch sein zum Jahresende 2017 bekannt gewordenes Urteil vom 24.10.2017⁴ hier ein bemerkenswert klares Urteil entgegen der Vorinstanz⁵ gefällt, daß die eingangs skizzierten Bedenken aus Literatur und Praxis sowohl in systematischer Hinsicht als auch aufgrund der wirtschaftlichen Betrachtungsweise aufnimmt. In bemerkenswerter Eindeutigkeit justiziert er nun, daß der Ausfall einer Kapitalforderung im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG (auch) im Rahmen der privaten Vermögenssphäre nach der Einführung der Abgeltungsteuer zu einem steuerlich anzuerkennenden

Verlust führe. Von diesem Urteil als Weihnachtsgeschenk zu sprechen, mag angesichts des vorweihnachtlichen Datums naheliegen; ein „Geschenk“ im eigentlichen Sinne ist es jedoch sicher nicht, da damit wohl nicht die Interessen einer bestimmten Gruppe von Steuerpflichtigen – erst recht nicht einseitig – bevorzugt werden, sondern vielmehr grundsätzlich eine Schneise in ein Dickicht überwuchernder Einzelfallbetrachtung und zweifelhafter Hilfskriterien geschlagen wurde.

2. Kerngehalt und Argumentation des Urteils

In geradezu klassischer Anwendung des Repertoires der Auslegungsmethodik verweist der Bundesfinanzhof zunächst auf den historischen Willen des Gesetzgebers, zusammen mit der Einführung der sogenannten Abgeltungsteuer im Unternehmensteuereformgesetz 2008 vom 14.08.2007⁶, eine vollständige steuerliche Erfassung aller Wertveränderungen im Zusammenhang mit Kapitalanlagen zu erreichen. Die bis dahin herrschende Trennung von Vermögens- und Ertragebene für Einkünfte aus Kapitalvermögen bei nur ausnahmsweiser Erfassung von Wertveränderungen auf der Bestandsebene sollte zu Gunsten einer umfassenden Besteuerung von laufenden wie endgültigen Wertveränderungen aufgegeben werden. Der Bundesgerichtshof verweist zusätzlich auf einige ergänzende Hilfsnormen, so etwa § 52 Abs. 28, S. 16 Hs.3 EStG n.F. bzw. § 52a Abs. 10, S. 7 Hs.3 EStG a.F., aus denen sich ebenfalls der deutliche Wille des historischen Gesetzgebers erkennen lasse, auch bei einer weiterhin möglich erscheinenden Unterscheidung zwischen Ertrags- und Vermögensebene eine

1 Vgl. hierzu Zacher, steueranwaltsmagazin 2017, S. 3 ff.

2 Vgl. hierzu etwa Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 36. Auflage, § 120 Rz. 126 und 148 m.w.N. und mit kritischer Würdigung der bisherigen Rechtsprechung hierzu.

3 Vgl. jüngst etwa *FG München* 17.07.2017 – 7 K 1888/16, Revision eingelegt unter BFH VIII R 9/17, in DStRK 2018, S. 30.

4 VIII R 13/15

5 *FG Düsseldorf* 11.03.2017 – 7 K 3661/14 E, DStR 2016, S. 523 ff.

6 BGBl. I. 2007, S. 1912 ff.

umfassende Besteuerung der Gewinne aus beiden Bereichen – aber eben auch der Verluste – sicherzustellen. Bei einer unter dem Nenn- bzw. Anschaffungswert bleibenden Rückzahlung auf eine Forderung sei es daher geboten, die entsprechende Differenz auch dann anzuerkennen, wenn der Rückzahlungsbetrag „0“ wäre und dementsprechend der niedrigere Rückzahlungsbetrag zwar mathematisch in gleicher Weise zu berechnen wäre, er sich jedoch nicht als Differenz zu einem echten Veräußerungs- bzw. Rückzahlungsbetrag, sondern nur der Rechengröße der „künstlichen“ Zahl 0 darstelle. Voraussetzung dafür wäre allerdings, daß dieser Wert – bei wiederum wirtschaftlicher Betrachtung – endgültig feststehe. Ausdrücklich nimmt der Senat den Forderungsverzicht aus seiner Betrachtung heraus, obwohl auch dort „endgültig“ die zweite Rechengröße zur Ermittlung des negativen Differenzbetrages feststeht; insoweit jedoch durch eine willensabhängige Entscheidung des Gläubigers und damit Steuerpflichtigen, der dem Grunde nach Einkünfte aus Kapitalvermögen erzielt. Dies zunächst – da nicht entscheidungserheblich – offenzulassen erscheint nachvollziehbar, um auf dem gerade betretenden Neuland nicht ungewollt zweifelhaften Gestaltungen oder gar Mißbräuchen gleichzeitig die Tür aufzustoßen.⁷

Der Bundesfinanzhof sichert diese grundsätzlichen Überlegungen aber auch durch den Gedanken der Systemkonsequenz innerhalb der Vorschrift des § 20 Abs. 2 EStG ab. Er verweist darauf, daß der enge Veräußerungsbegriff ohnehin in § 20 Abs. 2 Satz 2 EStG durch verschiedene Ersatztatbestände erweitert würde, welche wirtschaftlich vergleichbare Sachverhalte der Veräußerung gleichstellen würden. Zwar setze eine Veräußerung grundsätzlich auch einen Rechtsträgerwechsel voraus; da jedoch auch bei dem gesetzlich geregelten Ersatztatbestand der Rückzahlung in § 20 Abs. 2 Satz 2 EStG kein solcher Rechtsträgerwechsel einträte, könne dieses Merkmal nicht als entscheidende Anforderung für die Anerkennung eines wirtschaftlich eingetretenen Verlustes gelten. Schließlich schließen sich die bereits angesprochenen wirtschaftlichen Überlegungen auch in den Urteilsgründen des Bundesfinanzhofs an die Aspekte des historischen Willens des Gesetzgebers und die Gesetzessystematik als weiteren Schritt an. Er verweist darauf, daß eine – nach dortiger Auffassung sogar völlig entgeltlose – Übertragung zu einer Veräußerung führen würde, die dem Gesetzeswortlaut auch bei enger Auslegung entspräche, womit die völlige wirtschaftliche Gleichstellung zwischen „Veräußerung zu 0“ bzw. „Verlust zu 0“ auf der Hand läge.

Denkbare Mißbräuche bei einer dadurch entstehenden Verlustnutzung auch durch den schlichten Forderungsausfall bezieht der Bundesfinanzhof in seine Überlegungen ein. Er vergleicht aber auch diese ggf. unerwünschten Folgen mit den durch die Gestaltung eines Forderungsverkaufes schon jetzt naheliegenden Gestaltungen oder gar Mißbräuchen und weist schließlich daraufhin, daß durch die beschränkte Verrechenbarkeit derartiger Verluste durch

§ 20 Abs. 6 EStG ja ohnehin ein nur eingeschränktes „Verwendungspotenzial“ für derart ggf. „kreierte“ Verluste bestünde.

Diese Argumente auf verschiedenen Ebenen führen zu der Grundaussage, daß letztlich eine Endbesteuerung von Gewinnen und Verlusten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen unabhängig von dem konkreten Weg, der zu ihrem endgültigen Anfall führt, steuerlich geboten sei. Das der Bundesfinanzhof dies – neben der bereits angesprochenen Ausnahme des Forderungsverzichts aus der Argumentation im Rahmen der Urteilsgründe, nicht jedoch im Sinne einer explizit gegenteiligen Auffassung – ausdrücklich zunächst nur auf Forderungsausfälle im Rahmen von § 2 Abs. 1 Nr. 7 bzw. Abs. 2 Nr. 7 EStG bezieht, ergibt sich aus dem dort (allein) streitgegenständlichen Kapitalforderungen im Sinne der genannten Vorschrift.

Explizit ausgeführt wird allerdings noch ein weiterer Gedanke, der in casu auch zur Zurückweisung an das Finanzgericht führen mußte. Auch insoweit „konsequent“ nimmt der Bundesfinanzhof die Frage der wirtschaftlichen Betrachtungsweise hinsichtlich der Feststellung des Realisationszeitpunktes dieses Verlusts wieder auf und stellt fest, daß dieser Zeitpunkt regelmäßig nicht allein durch die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens markiert wäre. Vielmehr müsse auch wirtschaftlich feststehen, daß eine Rückzahlung tatsächlich nicht mehr (ganz oder teilweise) zu erwarten sei⁸, wozu das Erstgericht – auf dem Boden seiner Rechtsauffassung konsequent – keine Feststellung getroffen hatte. Für die Praxis ergeben sich hieraus einige Folgeprobleme in- und außerhalb des Insolvenzverfahrens. Im Rahmen des Insolvenzverfahrens selbst wird das Kriterium des „endgültigen Forderungsausfalls“ teilweise als generell zu eng definiert empfunden, teilweise als durch den Berichtstermin gem. § 156 InsO oder durch den Prüftermin gem. § 174 ff. InsO zu konkretisieren dargestellt⁹. Erst recht gilt dies natürlich für die Feststellung des Zeitpunktes des wirtschaftlichen (Total-)Verlusts außerhalb eines förmlichen Insolvenzverfahrens. Nicht immer wird überhaupt ein Insolvenzantrag gestellt, womit ggf. die Ablehnung mangels Masse (§ 26 InsO) in Betracht käme. Auch bei Kapitalanlagen ist oft der Wertverlust ein schleichender Prozeß, bei dem die Übergänge zwischen Zahlungsunwilligkeit, (partieller) Zahlungsunfähigkeit und bezogen auf das konkrete Asset eingetretenen Totalverlust fließend sind. Ebenso wie die schlichte Behauptung eines (ggf. im Interesse des Steuerpflichtigen sehr frühzeitig postulierten) Totalverlusts nicht immer hinreichend sein kann, sollten hier umgekehrt in der Praxis der Finanzverwaltung keine wirk-

7 Vgl. hierzu nachfolgend die Diskussion des Forderungsverzichts unter 3.

8 Zur Betonung dieses komplementären Aspekts siehe auch die Urteilsbesprechung v. VRIinBFH *Jachmann-Michel* in *Juris* 2018, S. 124 ff.

9 Vgl. hierzu etwa die Urteilsanmerkung von *Jochaimsthaler* in *Nz* 2018, S. 168 ff.

lichkeitsfernen Voraussetzungen gefordert werden. Etwa der theoretische Gedanke, daß bei einer wirtschaftlich verlorenen Kapitalanlage nach Jahr und Tag durch die rechtliche und wirtschaftliche Realisierung von Schadensersatzansprüchen gegenüber verantwortlichen Beteiligten und/oder das Auffinden veruntreuter Beträge in fernen Jurisdiktion doch noch eine (anteilige) Werthaltigkeit ergeben könnte, sollte eine Berücksichtigung im Rahmen von § 20 Abs. 2 EStG nicht praktisch weitgehend vereiteln können, zumal in insoweit tatsächlich denkbaren Ausnahmefällen auch eine spätere Korrektur durch § 20 Abs. 3 EStG in Betracht käme.

3. Übertragbarkeit dieser Grundsätze auf andere Fälle

Daß diese Grundgedanken aber genauso auf Wertveränderungen im Bestand anderer im Rahmen von § 20 Abs. 1, Abs. 2 EStG zu versteuernder Asset-Klassen zutreffen, liegt auf der Hand¹⁰; eine insoweit nur auf den Streitgegenständlichen Bereich beschränkte Anwendbarkeit wird auch in dem Urteil nirgendwo explizit erwähnt. Warum nicht auch z. B. Totalverluste bei Aktien oder Genußrechten (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG) bzw. (typisch) stillen Beteiligungen oder partiarischen Darlehen (§ 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG) nicht entsprechend behandelt werden sollten, wäre kaum begründbar. Auch hier liegen sowohl der Gedanke der Systemkonsequenz als auch das bisweilen durchaus praktische Bedürfnis dort eingetretener „Totalverluste“ aus Gründen der Steuergerechtigkeit für die betroffenen Steuerpflichtigen auf der Hand.

Zu erinnern ist daran, daß sich der BFH auch gerade bei anderweitigen Asset-Klassen dem jetzt ergangenen Grundsatzurteil bereits partiell „genähert“ hatte. Der zugrundeliegende Fall der Entscheidung des BFH vom 12.05.2015¹¹ betraf wertlos gewordene Aktien einer insolventen US-amerikanischen Finanzdienstleistungsgruppe. Die Annahme einer „Veräußerung“ im Rahmen des dortigen Insolvenzplanverfahrens wurde damals noch mit der Besonderheit begründet, daß die Aktien aufgrund der dortigen besonderen gesetzlichen Bestimmungen auf die Gläubiger des insolvenzbehafteten Unternehmens übergangen, was sprachlich die Annahme einer „Übertragung“ erleichterte.

Auch der Fall des BFH-Urteils vom 12.01.2016¹² betraf andere Kapitalanlagen, nämlich Termingeschäfte. Dort wurde der schlichte Verfall einer Option im Rahmen von § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3a, Abs. 4 Satz 5 EStG mit dem Argument gewürdigt, daß entsprechend dem gesetzgeberischen Ziel der Erfassung des gesamten wirtschaftlichen Ergebnisses von Termingeschäften es nicht darauf ankommen könne, ob der Verlust der Optionsprämie durch die – sinnlos gewordene – Ausübung der Option einträte oder durch deren schlichten Verfall. Der gegenständliche Anwendungsbereich im Hinblick auf andere Anlagegegenstände

im Sinne des § 20 EStG dürfte daher durch die jetzt erfolgte grundsätzliche Einbeziehung des Totalverlustes auch dem im Übrigen bestehenden Anwendungsbereich dieser Norm entsprechen.

Zu berücksichtigen ist natürlich, daß korrespondierend insoweit die allgemeinen Anforderungen des § 20 EStG im Übrigen erfüllt sein müssen, wie etwa die – hier allerdings zu vermutende – Einkünfteerzielungsabsicht¹³. Zu Recht gilt allerdings hier gerade aus Sicht der Praxis eine einkunftsspezifische Betrachtungsweise. Anders als vielleicht bei anderen Einkunftsarten denkbar, dürften bei Kapitalanlagen als solchen selten außerwirtschaftliche Beweggründe in Betracht kommen, die ggf. eine Liebhaberei nahelegen könnten. Selbst der Gedanke der Verrechenbarkeit etwaiger Verluste ist durch § 20 Abs. 6 EStG extrem reduziert. Deshalb wird zu Recht darauf hingewiesen, daß hier trotz der grundsätzlich ebenfalls nötigen Einkünfteerzielungsabsicht nicht nur eine (allenfalls im Ausnahmefall durch das Finanzamt zu widerlegende) Vermutung zu Gunsten des steuerpflichtigen streite, sondern es insbesondere auch nur auf die anfängliche Erzielungsabsicht ankäme. Gerade bei dem bei Kapitalanlagen oftmals wechselvollen Verlauf von positiven und negativen Entwicklungen könne eine steuerliche Berücksichtigung nicht davon abhängen, welches konkrete Zeitfenster der Betrachtung zugrundegelegt werde bzw. ob sich die anfänglichen Hoffnungen auch im Sinne einer wirtschaftlichen Wahrscheinlichkeitsrechnung als überwiegend gerechtfertigt herausstellte¹⁴.

Daß damit auch unerwünschte „Mitnahmeeffekte“ einhergehen können, mag im Einzelfall sicher zutreffend sein. So wurden schon Stimmen laut, die z. B. die neue Möglichkeit der steuerlichen Geltendmachung von Totalverlusten im Zusammenhang mit einer Risikoabfederung beim Cloud Investing in Startups brachten¹⁵. Moderne Anlageinstrumente und die Investitionen in Startups mögen volkswirtschaftlich wünschenswert sein – als steuerlicher „Risikopuffer“ ist die neue BFH-Rechtsprechung dabei jedoch sicher nicht gedacht.

Im Hinblick auf den erweiterten Kreis der „Veräußerungstatbestände“ wurde oben schon darauf hingewiesen, daß auch durch den Forderungsverzicht ein Teil- oder Totalverlust einer Forderung eintreten kann, welcher nunmehr grundsätzlich berücksichtigungsfähig ist. Auch wenn das

¹⁰ So etwa die Urteilsanmerkung von *Jochaimsthaler*, a.a.O.; bewußt offengelassen von *Jachmann-Michel*, a.a.O.

¹¹ IX R 57/13.

¹² IX R 49/14; vgl. hierzu schon die Diskussionen in *Zacher*, steueranwaltsmagazin 2017, 3,5.

¹³ Vgl. hierzu etwa *Kahlert* in *DStR* 2018, 229, 231.

¹⁴ Vgl. hierzu die *Kahlert*, a.a.O. m.w.N. zum Meinungsstand; jüngst im Grundsatz bestätigt durch BFH 14.03.2017 – VIII R 38/15 und derzeit durch *VorsRiBFH Jachmann-Michel*, *DStR* 2017, S. 1849 ff.

¹⁵ *Zwinge* in www.wallstreet-online.de v. 27.02.2018: „Cloud Investing – Verluste steuerlich geltend machen“.

BFH-Urteil hierzu ausdrücklich keine abschließende Aussage trifft, wird doch in der Literatur bereits jetzt im Sinne einer „herrschenden Meinung“ darauf hingewiesen, daß grundsätzlich der Forderungsverzicht auch nach den gleichen Maßstäben zu berücksichtigen sei.¹⁶ Zugleich wird allerdings darauf hingewiesen, daß bei ggf. teilweise noch werthaltigen Forderungen nur der Verzicht auf den (ohnehin) wertlosen Teil berücksichtigungsfähig sein könne.¹⁷ Begründet wird dies auch mit der Auffassung, daß – in Höhe des werthaltigen Teils – jedenfalls bei Gesellschafterdarlehen entsprechend einer Auffassung des FG Berlin-Brandenburg eine Einlage darstelle.¹⁸

Sachlich zwingend erscheint diese erste „herrschende Meinung“ indes nicht. Sicher mag es merkwürdig und ggf. mißbräuchlich (§ 42 AO?) erscheinen, wenn jemand „freiwillig“ auf eine eigentlich werthaltige Forderung bzw. ihren werthaltigen Teil verzichtet. Indes ist schon die Frage der objektiven Werthaltigkeit oder gar des werthaltigen Anteils einer Forderung in der finanzwirtschaftlichen Praxis selten eindeutig und mit genauer Trennschärfe zu entscheiden; außerhalb des Bereichs der Gesellschafterfremdfinanzierung kommt noch hinzu, daß selbst bei objektiver Feststellbarkeit dem Gläubiger bzw. Inhaber der entsprechenden Kapitalanlage oft die Kenntnis hierüber fehlen wird. Ist die Forderung objektiv (und erkennbar) bereits ganz oder teilweise wertlos geworden, wäre nach den Leitlinien des neuen BFH-Urteils eigentlich ohnehin schon ein Verlust im Sinne von § 20 Abs. 2 EStG eingetreten. Des ergänzenden Forderungsverzichts bedürfte es in diesen Fällen eigentlich konstruktiv nicht (mehr). Umgekehrt ließe sich argumentieren, daß ja gerade in dem Bereich, in dem der entsprechenden Forderung objektiv noch ein Wert zukommt, erst durch den Verzicht ein echter wirtschaftlicher Verlust für den Steuerpflichtigen eintritt. Warum dieser dann wiederum nicht berücksichtigungsfähig sein soll, ist nicht unbedingt einsichtig. Soweit bei dieser Differenzierung der Gedanke des willensgetragenen Verlustes mitschwingen mag, muß dieser jedenfalls nicht zwingend zur Aberkennung eines steuerlich relevanten Verlustes führen. Generell wird ja auch bei einer Veräußerung im engen Wortsinne der Veräußerungspreis intersubjektiv und nicht immer nach objektiven Maßstäben bestimmt, so daß er „zu hoch bzw. zu niedrig“ aufgrund dieser willensgesteuerten Elemente sein kann. Darüber hinaus muß sich der betreffende Steuerpflichtige dieser Abweichung (selbst wenn sie objektiv feststünde) nicht unbedingt bewußt sein und schließlich ließe sich auch hier etwaigen Gestaltungsmaßbräuchen durch einen allzu „leichterzigen“ Forderungsverzicht auf der privaten Ebene auch durch das anderweitige Instrumentarium des Steuerrechts für solche Fälle begegnen. Man darf also gespannt bleiben, nach welchen Maßstäben der (Teil-)Forderungsverzicht bei privaten Kapitalanlagen als Unterfall des Forderungsverlusts in toto oder nur partiell in die neue Rechtsprechung miteinbezogen wird.

Einschränkend ist im Hinblick auf einige aktuell in der

allgemeinen Presse besprochene Problemfälle bei Kapitalanlagen darauf hinzuweisen, daß diese natürlich grundsätzlich unter § 20 EStG einzuordnen sein müssen, um jedenfalls potenziell der neuen Rechtsprechung zu unterfallen. Gestaltungen wie etwa der Ankauf und spätere schlichte Verkauf von Edelmetallen, aber auch Mobilien wie Containern etc. mag zwar von der Interessenlage her eine Kapitalanlage des Steuerpflichtigen sein; er unterfällt meist jedoch nicht dem § 20 EStG, sondern – gerade konzeptionsgemäß – nur dem § 23 Abs. 1 EStG. Spannend könnte hier sein, ob aufgrund der jetzt erfolgten Rechtsprechungsänderung zur Berücksichtigung von Totalverlusten sich die bisher typische Interessenlage von Finanzverwaltung und Steuerpflichtigen partiell umkehrt: Während bisher manche derartigen Modelle mit Blick auf die Besteuerung von Gewinnen von der Finanzverwaltung doch dem Bereich des § 20 EStG zugeordnet wurden, könnten nunmehr im Verlustfalle die Steuerpflichtigen ein Interesse hieran haben.

4. Neue Perspektiven im Zusammenhang mit der geänderten Rechtsprechung zu Forderungsausfällen im Rahmen von § 17 EStG?

Angerissen werden kann in diesem Zusammenhang nur der Zusammenhang mit der Neukonzeption des „Eigenkapitalrechts“ in der Rechtsprechung des BFH.¹⁹ Da jedenfalls zukünftig nach dieser Rechtsprechung verlorene Gesellschafterdarlehen nur noch eingeschränkt im Rahmen von § 17 EStG berücksichtigungsfähig sein werden, stellt sich dann die Frage, ob dann nicht konsequenterweise eine Berücksichtigung im Rahmen zumindest von § 20 Abs. 2 EStG zu erfolgen hätte. Hinzu kommt, daß bei derartigen, nach der jüngsten Rechtsprechung nicht mehr bei § 17 EStG berücksichtigungsfähigen Gesellschafterdarlehen auch im Bereich von § 20 EStG die Beschränkungen der Verlustverrechnung gem. § 20 Abs. 6 EStG wie auch die Beschränkungen beim Werbungskostenabzug gem. § 20 Abs. 9 EStG oft nicht eingreifen – siehe § 32d Abs. 2 Nr. 1 EStG, wenn der Gesellschafter zumindest mit 10% an der betreffenden Kapitalgesellschaft beteiligt ist.

Im Übrigen könnten auch Gesellschafterdarlehen bei Kapitalgesellschaften, welche schon nach der bisherigen Rechtsprechung bestimmte Kriterien des § 17 EStG nicht erfüllen, nunmehr im Rahmen von § 20 Abs. 2 EStG zu wür-

16 Vgl. etwa *Kahlert*, a.a.O., im Rahmen der Besprechung des Urteils.

17 Vgl. die Vorgenannten, jeweils a.a.O.

18 Vgl. *Berlin-Brandenburg* 20.01.2016 – 14 K 14040/13; Revision eingelegt unter BFH – VIII R 18/16, ablehnend allerdings z.B. *Förster/Cöln*, DB 2017, 2886, 2890, m.w.N.

19 *BFH* 11.07.2017 – zur Korrelation mit dem hier behandelten Thema vgl. etwa *Crezelius*, NZI 2018, S. 58, 59; *Kahlert*, a.a.O.

digen sein, jedenfalls soweit sie aus der Zeit der Einführung des neuen Steuer-Regimes mit einer grundsätzlichen Besteuerung auch der Wertveränderung aus der Vermögensebene stammen. Ein weites Feld von Fragen eröffnet sich, was für den steuerlichen Berater wiederum zu der Empfehlung führen muß, in diesbezüglichen Zweifelsfällen zumindest die betreffenden Bescheide noch offen zu halten.

5. Ausstrahlung auf Rechtsgebiete außerhalb des Steuerrechts

Auch in anderen Ecken des Rechts könnten sich aufgrund der neuen BFH-Rechtsprechung Folgewirkungen ergeben. Gerade bei komplett gescheiterten Kapitalanlagen oder sogar (zunächst unerkannt) strafrechtlich relevanten Schneeballsystemen etc., bei denen der BFH im Hinblick auf die laufenden Einnahmen bisher sehr großzügig eine Besteuerung auch der sogenannten Scheinrenditen als wirtschaftlich „zugeflossen“ annimmt²⁰, könnte sich durch diese Rechtsprechung ein gewisses Korrektiv ergeben. Denn der schließlich eingetretene Totalverlust – einschließlich der scheinbar wieder angelegten „Gewinne“, welche der BFH als laufende Zuflüsse besteuert wissen will – würde wiederum gegenläufig steuermindernd bei den Einkünften aus Kapitalvermögen zu würdigen sein. Dies mindert aber wiederum im Einzelfall auch ggf. den insgesamt eingetretenen wirtschaftlichen Schaden im zivilrechtlichen Sinne, da der betreffende Anleger ja zumindest eine Steuergutschrift in Höhe von 25 % (ggf. zusätzlich Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer) nutzbar machen könnte. Ob dieser im Schadensersatzprozeß dann wiederum aufgrund der recht großzügigen zivilrechtlichen Rechtsprechung von der „Aufrechnung“ der steuerlichen Anrechnung des Verlusts mit der Steuerbarkeit der begehrten Schadensersatzleistung in Fortfall gerät²¹, bleibt ebenso abzuwarten wie der denkbare Einwand, daß nach dem Normzweck eine solche steuerliche Entlastung nicht den Schädiger begünstigen solle.

Schließlich führen derartige Betrachtungen bis hin ins Familienrecht. Die dort inzwischen zum Grundsatz gewordene Berücksichtigung der sogenannten latenten Steuerlast bei der Bewertung von Vermögensgegenständen²² kann gerade bei solchen Assets, die einen Verlust darstellen, nicht ohne die – wenn auch nur teilkompensatorische – Berücksichtigung der entsprechenden Steuergutschrift gewürdigt werden. Nun kann es im Extremfall sogar dazu kommen, daß eine eigentlich wertlos gewordene Kapitalanlage keine latente Steuerlast, sondern eine „latente Steuergutschrift“ in Höhe von mindestens 25 % des Verlustes aufweist. Auch hier wird zum Teil das Tor zu Neuland aufgestoßen, daß ggf. noch zu „beackern“ sein wird.

6. Ausblick

Der jetzt erfolgte mutige Schritt des Bundesfinanzhofs über die Schwelle der vollständigen Verlustanerkennung bei den Einkünften aus Kapitalvermögen unabhängig von dem Weg zu ihrer Realisation hat die Tür zu einem weiten Raum aufgestoßen, dessen Ausmaße noch nicht feststehen und in einigen Fragen sicher noch auszuloten sind. Trotz der unbestreitbaren Systemkonsequenz und wirtschaftlichen Folgerichtigkeit mag es auch in diesem Raum einige Ecken geben, in die ein trübes Licht fällt. Denkbare unerwünschte Gestaltungsmöglichkeiten oder gar Gestaltungsmaßbräuche können jedoch auch dort mit dem bestehenden Instrumentarium und notfalls § 42 AO belegend werden – es wird jedoch durch diese konsequente Rechtsentwicklung keineswegs ein größeres Mißbrauchspotenzial geschaffen im Vergleich zu der Grauzone, die gerade durch die steuerliche Einzelfallbetrachtung aufgrund der bisherigen Rechtsanwendung bestand. Für die Praxis ist zu hoffen, daß die Finanzverwaltung die Leitlinien des Urteils jetzt auch ebenso konsequent und umfassend anwendet. Wie erste Äußerungen von dort zeigen, ist man sich der ggf. umfassenden Bedeutung wohl bewußt und wartet auf entsprechende Verwaltungsanweisungen zur praktischen Handhabung. Zu hoffen bleibt, daß diese nicht „Steine statt Brot“ geben und statt einer umfassenden Neuordnung den Finanzämtern in der nur ein schrittweises Abgehen von der bisherigen Beurteilung bei gleichzeitigem Kampf um jeden Einzelfall ermöglichen²³. Zugleich wird es umfassende Folgewirkungen innerhalb und außerhalb des Steuerrechts geben. Dies sowohl im Hinblick auf eine denkbare (teilweise) Kompensation der neuen Rechtsprechung zu Gesellschafterfremdfinanzierung im Rahmen von § 17 EStG als auch bis hin zu scheinbar weit entfernten Fragen wie etwa der Bewertung wertlos gewordener Kapitalanlagen im Zugewinnausgleich, die nun statt einer latenten Steuerlast eine „latente Steuergutschrift“ aufweisen können.

20 Vgl. nur z.B. *BFH* 02.04.2014 – VIII R 38/13

21 Vgl. etwa *BGH* 18.12.2012 – II ZR 259/11 und *Martini*, *DStR* 2014, 2160 ff.

22 Hierzu etwa in Überblick *Kuckenburg*, *FuR* 2015, 95 ff.

23 Vgl. z.B. OFD NRW, Kurzinformation EStG vom 23.01.2018 in *DB* 2018, 415.



Erstes Praxisbuch zum Thema.

NEU

WWW.BOORBERG.DE

Steuerberaterhaftung im Krisenmandat

**Jahresabschlusserstellung und Hinweis-
pflichten bei Insolvenzzreife**

**von Professor Dr. H.-Michael Korth, Steuer-
berater und Wirtschaftsprüfer, und Professor
Dr. Frank Reinhardt, Steuerberater, vereidigter
Buchprüfer, Fachberater für Sanierung und
Insolvenzverwaltung (DStV e.V.)**

2018, 136 Seiten, € 60,-

ISBN 978-3-415-06285-6



Leseprobe unter
www.boorberg.de/9783415062856

Der Leitfaden ist das erste Praxisbuch zur Gestaltung von Mandatsbeziehungen, die die Jahresabschlusserstellung betreffen. Damit vermeiden Steuerberater Haftungsrisiken, die durch die neuere BGH-Rechtsprechung entstanden sind.

Die Autoren erläutern die Auswirkungen der BGH-Entscheidung vom 26.1.2017 für in der Krise befindliche Gesellschaften, insbesondere die Fragen, wann von der Regelvermutung der Unternehmensfortführung nicht mehr ausgegangen werden kann bzw. wann Zweifel an der Unternehmensfortführung angezeigt sind. Die BGH-Entscheidung vom 19.12.2017 zum Nachweis der Zahlungsfähigkeit wird mit Berechnungsbeispielen vorgestellt.

Musterschreiben an krisengefährdete Unternehmen sind beigelegt. Die Autoren bringen ihre Erfahrung aus zahlreichen Insolvenzverfahren ein.

 **BOORBERG**

Grundzüge der beschränkten Steuerpflicht bei Investmentfonds – Zugleich ein Vergleich zwischen altem und neuem Recht

Dr. Mathias Link, Rechtsanwalt/Steuerberater, LL.M.¹

A. Einleitung

Die Besteuerung von Investmentfonds und ihren Anlegern, geregelt im Investmentsteuergesetz (*InvStG*), wird oft als Sondermaterie abgetan, die allenfalls von Spezialisten bearbeitet wird. In der Beratungspraxis eines Steueranwalts kann sie aber durchaus eine Rolle spielen, wenn es z.B. um die vermeintlich einfache Frage geht, wie Einkünfte an einem in- oder ausländischen Fondsvehikel (z.B. deutsches Sondervermögen; Luxemburger *Société d'investissement à capital variable* [SICAV] oder *Fonds commun de placement* [FCP]) besteuert werden. Es gilt, verschiedene Aspekte zu beachten: (i) Die anwendbaren Steuernormen sind nicht nur im *InvStG*, sondern auch in anderen Gesetzen (z.B. § 49 Abs. 1 Nr. 5 b) *EStG aF*) enthalten; (ii) das Investmentrecht ist in den letzten Jahren mehrfach reformiert worden (zuletzt mit Wirkung ab dem 01.01.2018 durch das Investmentsteuerreformgesetz (*InvStRefG*) vom 19.07.2016)², so daß oft nicht ohne Weiteres ersichtlich ist, welche Gesetzesfassung anwendbar ist; (iii) das *InvStG* verweist auf aufsichtsrechtliche Definitionen und enthält eigene Begrifflichkeiten (z.B. Investmentfonds; Spezial-Investmentfonds; Investitionsgesellschaft), die ohne vertiefte Beschäftigung mit der (aufsichtsrechtlichen) Materie schwer zu greifen sind. Besonders unübersichtlich wird es, wenn man sich im internationalen Kontext bewegt. Relevante Fragen in diesem Zusammenhang sind: Wie werden Steuerausländer besteuert, die an inländischen Fondsvehikeln beteiligt sind? Wie ist das Verhältnis zu DBAs?

Es würde den Rahmen dieses Beitrags sprengen, die vorstehend angedeuteten Themen abschließend zu analysieren. Herausgegriffen werden soll vielmehr der Aspekt der beschränkten Steuerpflicht bei (inländischen) Investmentfonds. Im Bereich des internationalen Steuerrechts verbindet man mit diesem Begriff zunächst (und primär) die Steuerpflicht eines Steuerausländers mit seinen Einkünften nach § 49 *EStG*, hier in Bezug auf seine Beteiligung an einem inländischen Investmentfonds. Dieses Verständnis war und ist auch im Investmentsteuerrecht grundsätzlich relevant. Dabei wird zu zeigen sein, daß sich der Umfang der beschränkten Steuerpflicht von ausländischen Anlegern infolge der Investmentsteuerreform ab dem 01.01.2018 grundlegend geändert und im Ergebnis weitgehend reduziert hat. An deren Stelle ist vielmehr erstmalig eine Steuerpflicht auf Ebene des (in- oder ausländischen) Investmentfonds mit bestimmten inländischen Einkünften getreten,

die häufig ebenfalls als beschränkte Steuerpflicht (nicht länger der des Anlegers, sondern der des Investmentfonds) bezeichnet wird.

Ziel des Beitrags ist es, die Grundzüge dieser Entwicklung darzustellen, den mehrdeutigen Begriff der beschränkten Steuerpflicht bei Investmentfonds zu beleuchten und dem Leser einen Einstieg in das Thema der grenzüberschreitenden Besteuerung von Anlagen in inländische Investmentfonds zu geben.

B. Entwicklung des steuerlichen Rahmens für Investmentfonds

Das Investmentsteuerrecht hat zum 1.1.2018 eine grundlegende Reform erfahren, die auch und insbesondere Auswirkungen auf die beschränkte Steuerpflicht eines ausländischen Anlegers in einen inländischen Investmentfonds hat.

I. Grundzüge des bisherigen Rechts

Bis zum 31.12.2017³ unterschied das *InvStG* („*InvStGaF*“) zwischen „Investmentfonds“ im engeren Sinne (näher definiert in § 1 Abs. 1b *InvStGaF*), für die ein spezielles Steuerregime galt, und sog. Investitionsgesellschaften (je nach Rechtsform: Personen-Investitionsgesellschaften, § 18 *InvStG a.F.*, oder Kapital-Investitionsgesellschaften, § 19 *InvStG a.F.*), für die zumindest im Grundsatz die allgemeinen Steuerprinzipien anwendbar waren. Nachfolgend liegt der Fokus auf den steuerlichen Besonderheiten bei den Investmentfonds im engeren steuerlichen Sinne.

¹ Mathias Link ist Partner bei der PricewaterhouseCoopers GmbH, Frankfurt.

² BGBl. I 2016, 1730.

³ Wenn man es genau nimmt, war das *InvStGaF*, das ursprünglich am 1.1.2004 in Kraft getreten war, bereits durch das AIFM-Steueranpassungsgesetz vom 24.12.2013 (BGBl. I 2013, 4318) nicht unwesentlich verändert worden. Während das *InvStG* zuvor ein einheitliches Steuerkonzept für sämtliche Investmentfonds im aufsichtsrechtlichen Sinne enthielt, wurde ab 2013 der Anwendungsbereich aufgesplittet: Ausgangspunkt waren (vereinfacht) weiterhin sämtliche Investmentvermögen im aufsichtsrechtlichen Sinne (die sogenannten OGAW und die AIF). Das bisherige Steuerkonzept galt aber nur, wenn diese darüber hinaus bestimmte steuerliche Anforderungen (in § 1 Abs. 1b *InvStGaF* aufgeführt) erfüllt hatten. Nur dann galten sie als „Investmentfonds“ im engeren steuerlichen Sinne. Anderenfalls waren sie Personen- oder Kapitalinvestitionsgesellschaften. Vgl. zur Geschichte des *InvStG* ausführlich *Kohl*, *UBG* 2017, 643.

Ein (inländischer) Investmentfonds im engeren steuerlichen Sinne war nach § 1 Abs. 1b InvStG a.F. definiert als ein OGAW (= Organismus für gemeinsame Anlagen in Wertpapieren) im Sinne des § 1 Abs. 2 KAGB oder ein AIF (= Alternativer Investmentfonds) im Sinne des § 1 Abs. 3 KAGB, der u.a. seinem Anleger mindestens einmal pro Jahr das Recht auf Rückgabe seiner Anteile gewährt und den recht engen Anlegerkatalog des § 1 Abs. 1b Nr. 5 ff. InvStG a.F. erfüllte.⁴

Inländische Investmentfonds waren (und sind) typischerweise als Sondervermögen strukturiert, die von einer Kapitalverwaltungsgesellschaft (KVG) für Rechnung der Anleger verwaltet werden (vgl. § 1 Abs. 10 KAGB). Der Fondsanleger zeichnet Anteile an diesem Sondervermögen.

Steuerlich wurde (und wird) unterschieden zwischen Investmentfonds, deren Anlegerkreis grds. unbeschränkt ist (sog. Publikums-Investmentfonds), und sog. Spezial-Investmentfonds (§ 15 InvStG a.F.): Letztere waren insbesondere Sondervermögen, die auf Grund einer schriftlichen Vereinbarung mit der KVG nicht mehr als 100 Anleger haben, die nicht natürliche Personen sind. Für beide Arten von Investmentfonds (Publikums- wie Spezial-Investmentfonds) galt ein für den Anleger in der Regel vorteilhaftes sog. semi-transparentes Besteuerungssystem, das insbesondere durch folgende Merkmale gekennzeichnet war:⁵

Das inländische Sondervermögen galt zwar als Zweckvermögen im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG und als sonstige juristische Person des privaten Rechts im Sinne des § 2 Abs. 3 GewStG, war jedoch vollständig von der Körperschaft- und Gewerbesteuer befreit (§ 11 Abs. 1, 2 InvStG a.F.).

Der (inländische) Anleger⁶ war steuerpflichtig mit den sog. *ausgeschütteten Erträgen*, den sog. *ausschüttungsgleichen Erträgen* (§ 2 Abs. 1 Satz 1 InvStG a.F.)⁷ und einem Gewinn aus der Veräußerung oder Rückgabe seiner Anteile (§ 8 InvStG a.F.).

- Die *ausgeschütteten Erträge* sind die von einem Investmentfonds zur Ausschüttung verwendeten Kapitalerträge, Erträge aus der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken und grundstücksgleichen Rechten, sonstige Erträge und Gewinne aus Veräußerungsgeschäften (§ 1 Abs. 3 Satz 2 InvStG a.F.).
- Die ausschüttungsgleichen Erträge wurden relevant bei nicht ausschüttenden (sog. thesaurierenden Fonds). Die ausschüttungsgleichen Erträge galten dem Anleger – trotz Thesaurierung – mit Ablauf des Geschäftsjahres des Investmentfonds als zugeflossen (§ 2 Abs. 1 Satz 2 InvStG a.F.). Entscheidend war, daß zwar die meisten, nicht aber sämtliche vom Investmentfonds vereinnahmten Erträge als ausgeschüttet (d.h. als ausschüttungsgleich) galten (s. § 1 Abs. 3 Satz 3 InvStG a.F.): Nicht als ausgeschüttet galten insbesondere Gewinne aus der Veräußerung von Aktien, d.h. der Fonds konnte seine Aktienanlagen mit Gewinn umschichten, ohne daß es (bei Thesaurierung) zu einer Versteuerung beim Anleger kam. Insoweit war die Anlage über einen Investmentfonds für einen Anleger günstiger als die Direktanlage. Man sprach insoweit daher auch vom *Fondsprivileg*.⁸

Voraussetzung für die Anwendung dieses Besteuerungsregimes war, daß der Investmentfonds den detaillierten Ermittlungs- und Bekanntmachungspflichten in Bezug auf die Besteuerungsrundlagen nach § 5 InvStG a.F. nachkam. Andernfalls drohte dem Anleger eine Strafbesteuerung nach § 6 InvStG a.F.⁹

II. Grundzüge des neuen Rechts

Mit der Investmentsteuerreform ist ab dem 1.1.2018 ein kompletter Paradigmenwechsel eingetreten: Das bislang bestehende, aus Anlegersicht semi-transparente Besteuerungssystem (siehe dazu unter I.) wurde abgeschafft und durch ein Nebeneinander von Besteuerung auf Investmentfonds- und Anlegerebene ersetzt. Die anwendbaren Regelungen finden sich weiterhin im nunmehr vollständig neugefaßten Investmentsteuergesetz („InvStG n.F.“).

Die Unterscheidung zwischen „Investmentfonds“ im engeren steuerlichen Sinne und den sog. Investitionsgesellschaften wurde aufgegeben. Anders formuliert: Zukünftig ist grundsätzlich jedes (inländische) Investmentvermögen (sei es ein OGAW, sei es ein AIF) zugleich ein Investmentfonds im steuerlichen Sinne, der unter das InvStGnF fällt, ohne daß es weiterer Voraussetzungen, insbesondere im Hinblick auf die Anlagestrategie, bedarf (§ 1 Abs. 1, 2 InvStG n.F.).¹⁰ Auch zukünftig werden inländische Invest-

4 Danach muss die Vermögensanlage zu mindestens 90% des Wertes des OGAW oder des AIF in die folgenden Vermögensgegenstände erfolgen: a) Wertpapiere, b) Geldmarktinstrumente, c) Derivate, d) Bankguthaben, e) Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und vergleichbare Rechte nach dem Recht anderer Staaten, f) Beteiligungen an Immobilien-Gesellschaften im Sinne des § 1 Abs. 19 Nr. 22 KAGB, g) Betriebsvorrichtungen und andere Bewirtschaftungsgegenstände im Sinne des § 231 Abs. 3 KAGB, h) Anteile oder Aktien an inländischen und ausländischen Investmentfonds, i) Beteiligungen an ÖPP-Projektgesellschaften im Sinne des § 1 Abs. 19 Nr. 28 des KAGB, wenn der Verkehrswert dieser Beteiligungen ermittelt werden kann und j) Edelmetalle, unverbriefte Darlehensforderungen und Beteiligungen an Kapitalgesellschaften, wenn der Verkehrswert dieser Beteiligungen ermittelt werden kann.

5 Vgl. auch den Überblick bei Klein, in Herrmann/Heuer/Raupach, Anhang zu § 20, Einführung zum InvStG, Rn. 3 (Dez. 2017).

6 Zu den Besonderheiten beim ausländischen Anleger siehe gleich unter C.

7 Daneben war der sog. *Zwischengewinn* steuerlich zu berücksichtigen. Vgl. dazu § 1 Abs. 4 InvStG a.F. und Hartmann, in Bödecker/Ernst/Hartmann, InvStG, § 1 Rn. 244 ff.

8 Vgl. dazu § 1 Abs. 4 InvStG a.F. und Hartmann, in Bödecker/Ernst/Hartmann, InvStG, § 1 Rn. 286 ff.

9 Technisch waren nach § 6 Abs. 1 InvStG a.F. dann beim Anleger die Ausschüttungen auf Investmentanteile, der *Zwischengewinn* sowie 70% des Mehrbetrags anzusetzen, der sich zwischen dem ersten im Kalenderjahr festgesetzten Rücknahmepreis und dem letzten im Kalenderjahr festgesetzten Rücknahmepreis eines Investmentanteils ergab. Mindestens waren jedoch 6% des letzten im Kalenderjahr festgesetzten Rücknahmepreises anzusetzen.

10 Gleichwohl gibt es weiterhin bestimmte Vehikel, die aufsichtsrechtlich als Investmentvermögen, steuerlich jedoch nicht als Investmentfonds gelten – und umgekehrt (Vgl. § 1 Abs. 2 Satz 2 und Abs. 3 InvStG n.F.).

mentfonds typischerweise als Sondervermögen strukturiert sein, die von einer KVG für Rechnung der Anleger verwaltet werden und bei denen der Fondsanleger entsprechende Investmentanteile zeichnet.

Das InvStG n.F. unterscheidet weiterhin zwischen Investmentfonds, deren Anlegerkreis grds. unbeschränkt ist (sog. Publikums-Investmentfonds), und sog. Spezial-Investmentfonds (§ 25 InvStG n.F.): Bei letzteren ist zukünftig neben einer Beschränkung des Anlegerkreises weiterhin entscheidend, daß sie den bisher für sämtliche Investmentfonds vorgegebenen Anlagekatalog des § 1 Abs. 1b InvStG a.F. (mit bestimmten Modifikationen) erfüllen (vgl. § 25 InvStG n.F.). Steuerlich wird die Unterscheidung zwischen den beiden Fondskategorien zukünftig deutlich relevanter, da für beide Kategorien ein unterschiedliches Besteuerungskonzept gilt.

1. Besteuerung der regulären (Publikums-)Investmentfonds

Zwar gelten inländische Sondervermögen weiterhin als Zweckvermögen im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG (§ 6 Abs. 1 InvStG n.F.). Jedoch sind sie nicht länger *per se* von der Körperschaftsteuer befreit. Im Gegenteil: Inländische **Investmentfonds**¹¹ unterliegen zukünftig gemäß § 6 Abs. 2 InvStG n.F. mit bestimmten Erträgen – den sog. inländischen Beteiligungseinnahmen, den sog. inländischen Immobilienerträgen und den sog. sonstigen inländischen Einkünften – der Körperschaftsteuer in Höhe von 15% bzw. 15,825% (siehe dazu näher in Abschnitt E.). Ggf. kommt gemäß § 15 InvStG n.F. eine Gewerbesteuerpflicht des Investmentfonds in Betracht, die sich aber bei entsprechender Strukturierung vermeiden läßt.¹²

Darüber hinaus ist der (inländische) **Anleger**¹³ zukünftig weiterhin steuerpflichtig mit *Ausschüttungen*¹⁴ des Investmentfonds, der sog. *Vorabpauschale*¹⁵ und einem *Gewinn aus der Veräußerung* oder Rückgabe seiner Anteile (§ 16 InvStG n.F.).

Die daraus resultierende „**Doppelbesteuerung**“ von bestimmten vom Investmentfonds erzielten Erträgen auf Investmentfonds- und auf Anlegerebene soll zukünftig typisierend dadurch vermieden werden, daß einem Anleger – je nach Fondskategorie – bestimmte pauschale Teilfreistellungssätze gewährt werden (§ 22 InvStG n.F.):

- Bei sog. *Aktienfonds*¹⁶ sind 30% der Erträge steuerfrei (sog. Aktienteilfreistellung). Bei natürlichen Personen, die ihre Investmentanteile im Betriebsvermögen halten, beträgt die Aktienteilfreistellung 60%. Bei Anlegern, die dem Körperschaftsteuergesetz unterliegen, beträgt die Aktienteilfreistellung 80%.
- Bei den sog. *Mischfonds*¹⁷ ist die Hälfte der für Aktienfonds geltenden Aktienteilfreistellung anzusetzen.
- Bei den sog. *Immobilienfonds* greift die Immobilienteilfreistellung, d.h. 60% der Erträge sind steuerfrei, wenn gemäß den Anlagebedingungen fortlaufend mindestens 51% des Wertes des Investmentfonds in Immobilien und Immobilien-Gesellschaften angelegt werden, oder 80% der Erträge sind steuerfrei, wenn gemäß den Anlagebe-

dingungen fortlaufend mindestens 51% des Wertes des Investmentfonds in ausländischen Immobilien und Auslands-Immobilien-gesellschaften angelegt werden.

Auf die Erfüllung der detaillierten Ermittlungs- und Bekanntmachungspflichten in Bezug auf die Besteuerungsgrundlagen (wie in § 5 InvStG n.F.) kommt es zukünftig nicht länger an.

2. Besteuerung der Spezial- Investmentfonds

Die Besteuerung der Spezial-Investmentfonds entspricht zukünftig einer Mischung aus dem „alten“ semi-transparenten und dem „neuen“ zweistufigen Besteuerungssystem:¹⁸

- Auch inländische Spezial-Investmentfonds¹⁹ unterliegen zukünftig gemäß § 29 Abs. 1 i.V.m. § 6 Abs. 2 InvStG n.F. mit bestimmten Erträgen (den sog. inländischen Beteiligungseinnahmen, den sog. inländischen Immobilienerträgen und den sog. sonstigen inländischen Einkünften) der Körperschaftsteuer in Höhe von 15% bzw. 15,825% (siehe dazu näher in Abschnitt E.).
- Allerdings entfällt die Besteuerung auf Ebene des Spezial-Investmentfonds und die Einkünfte werden unmittelbar dem Anleger zugerechnet, wenn der Spezial-Investmentfonds die sog. Transparenzoption (§§ 30, 33 InvStG n.F.) ausübt.
- Darüber hinaus sind die Anleger (vergleichbar mit dem alten Recht) mit bestimmten ausgeschütteten Erträgen, ausschüttungsgleichen Erträgen und Gewinnen aus der Veräußerung oder Rücknahme von Spezial-Investmentanteilen steuerpflichtig. Um eine „Doppelbesteuerung“

11 Das Gleiche gilt zukünftig auch für ausländische Investmentfonds.

12 Nach § 15 Abs. 2 InvStG n.F. ist ein Investmentfonds von der Gewerbesteuer befreit, wenn 1. sein objektiver Geschäftszweck auf die Anlage und Verwaltung seiner Mittel für gemeinschaftliche Rechnung der Anteils- oder Aktieninhaber beschränkt ist und 2. er seine Vermögensgegenstände nicht in wesentlichem Umfang aktiv unternehmerisch bewirtschaftet.

13 Zu den Besonderheiten beim ausländischen Anleger siehe gleich in Abschnitt D.

14 Ausschüttungen sind gemäß § 2 Abs. 11 InvStG n.F. zukünftig sämtliche dem Anleger gezahlten oder gutgeschriebenen Beträge (d.h. grds. reine Cash-Zufluss-Betrachtung ohne Berücksichtigung, ob der Betrag aus Erträgen auf Fondsebene gespeist wurde oder eine Kapitalrückzahlung darstellt).

15 Die Vorabpauschale ist nur bei thesaurierenden Fonds relevant. Es soll sichergestellt werden, daß der Anleger bei positiver Fondsentwicklung jährlich eine bestimmte Mindestrendite versteuern muss. Zu Einzelheiten siehe § 18 InvStG n.F. sowie *Wenzel*, in *Blümich*, § 18 InvStG 2018 Rn. 1 ff. (Aug. 2017).

16 Aktienfonds sind Investmentfonds, die gemäß den Anlagebedingungen fortlaufend mindestens 51 Prozent ihres Wertes in Kapitalbeteiligungen (insbes. börsennotierte Aktien) anlegen (§ 2 Abs. 6 InvStG n.F.).

17 Mischfonds sind Investmentfonds, die gemäß den Anlagebedingungen fortlaufend mindestens 25% ihres Wertes in Kapitalbeteiligungen anlegen (§ 2 Abs. 7 InvStG n.F.).

18 Vgl. ausführlich zur Besteuerung von Spezial-Investmentfonds nach dem InvStG n.F. *Haug*, *Ubg* 2017, 303.

19 Das Gleiche gilt zukünftig auch für ausländische Investmentfonds.

zu vermeiden, sieht das Gesetz bestimmte (teilweise) Steuerbefreiungen bei Beteiligungseinkünften und inländischen Immobilienerträgen vor (§ 42 InvStGnF).

Die Neukonzeption des InvStG hat erhebliche Auswirkungen auf die beschränkte Steuerpflicht eines ausländischen Anlegers in einem inländischen Publikums- oder Spezial-Investmentfonds.

C. Beschränkte Steuerpflicht eines ausländischen Anlegers nach altem Recht

Vor der Investmentsteuerreform 2018 war die beschränkte Steuerpflicht eines ausländischen Anlegers zum Teil im Einkommensteuergesetz (§ 49 Abs. 1 Nr. 5 b) EStG a.F.), zum Teil im Investmentsteuergesetz geregelt (§ 15 Abs. 2 InvStG a.F.). Es galten dabei unterschiedliche Regeln, je nachdem ob der Anleger an einem Publikums- oder einem Spezial-Investmentfonds beteiligt war.

I. Beteiligung an einem (regulären) Publikums-Investmentfonds

Grundnorm war § 49 Abs. 1 Nr. 5 EStG a.F. (mit einer komplexen Verweisungskette), dessen Inhalt sich erst erschließt, wenn man die Systematik der steuerlichen Behandlung von ausgeschütteten und ausschüttungsgleichen Erträgen sowohl auf Fondsausgangsseite als auch beim Anleger betrachtet. Nach § 2 Abs. 1 Satz 1 InvStG a.F. gehören die auf Investmentanteile ausgeschütteten sowie die ausschüttungsgleichen Erträge (sowie der Zwischengewinn) zu den Einkünften aus Kapitalvermögen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG.

Nach § 49 Abs. 1 Nr. 5 a) EStG a.F. führen Einkünfte im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG generell zu einer beschränkten Steuerpflicht, wenn es sich um einen inländischen Schuldner handelt. Bei diesem Verständnis wäre eine beschränkte Steuerpflicht eines Ausländers bei Beteiligung an einem inländischen Sondervermögen stets gegeben. Dies erschien dem Gesetzgeber aber (deutlich) zu weit. Dogmatisch wurde dies dadurch gelöst, daß Erträge aus Investmentanteilen ausdrücklich aus § 49 Abs. 1 Nr. 5 a) EStG a.F. herausgenommen und in einem separaten § 49 Abs. 1 Nr. 5 b) EStG a.F. geregelt wurden. Dieser lautet – beim ersten Lesen kaum verständlich – wie folgt:

Inländische Einkünfte im Sinne der beschränkten Einkommensteuerpflicht (§ 1 Abs. 4 EStG) sind Einkünfte aus Kapitalvermögen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG in Verbindung mit den §§ 2 und 7 InvStG

- aa) bei Erträgen im Sinne des § 7 Abs. 3 InvStG
- bb) bei Erträgen im Sinne des § 7 Abs. 1, 2 und 4 InvStG, wenn es sich um Fälle des § 44 Abs. 1 Satz 4 Nr. 1 a) bb) EStG handelt.

Gemeint ist damit Folgendes: Erträge aus Investmentanteilen unterliegen nur der beschränkten Steuerpflicht in zwei

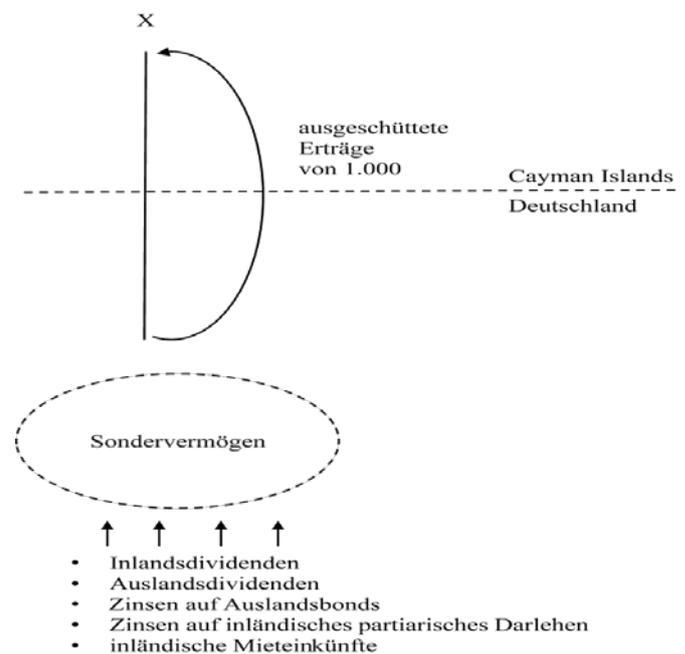
Konstellationen des Inlandsbezugs (und dann auch nur jeweils insoweit):

- a) In den ausgeschütteten oder ausschüttungsgleichen Erträgen eines inländischen Investmentfonds sind Erträge im Sinne des § 7 Abs. 3 InvStG a.F. enthalten, also *Inlandsdividenden* und bestimmte *Erträge aus inländischen Grundstücken* und grundstücksgleichen Rechten (Variante aa))
- b) Es finden über eine *inländische Zahlstelle getätigte Tafelgeschäfte* mit den Investmentanteilen statt. Dann besteht eine beschränkte Steuerpflicht für bestimmte in den § 7 Abs. 1, 2 und 4 InvStG genannte Erträge (Variante bb)).

Da Variante bb) (Tafelgeschäfte) in der Praxis kaum vorkommt, soll im Folgenden nicht näher auf sie eingegangen werden.²⁰ Demgegenüber soll Variante aa) anhand von mehreren Beispielen veranschaulicht werden.

Beispiel 1:

Steuerausländer X (Cayman) hält Anteile an einem inländischen Sondervermögen. Infolge einer Ausschüttung erzielt er ausgeschüttete Erträge von 1.000, die sich wie folgt zusammensetzen: 200 Inlandsdividenden; 300 Auslandsdividenden; 100 Mieteinkünfte aus inländischem Grundstück, 200 Zinsen auf Auslandsbonds; 200 Zinsen auf inländisches partiarisches Darlehen



Die Erträge sind nicht durch inländische Steuern auf Ebene des Sondervermögens vorbelastet, da das inländische Sondervermögen von deutschen Ertragsteuern befreit ist (§ 11 InvStG a.F.).

20 Vgl. ausführlich dazu Klein/Link in Herrmann/Heuer/Raupach, § 49 EStG Rn. 842 (Juni 2014).

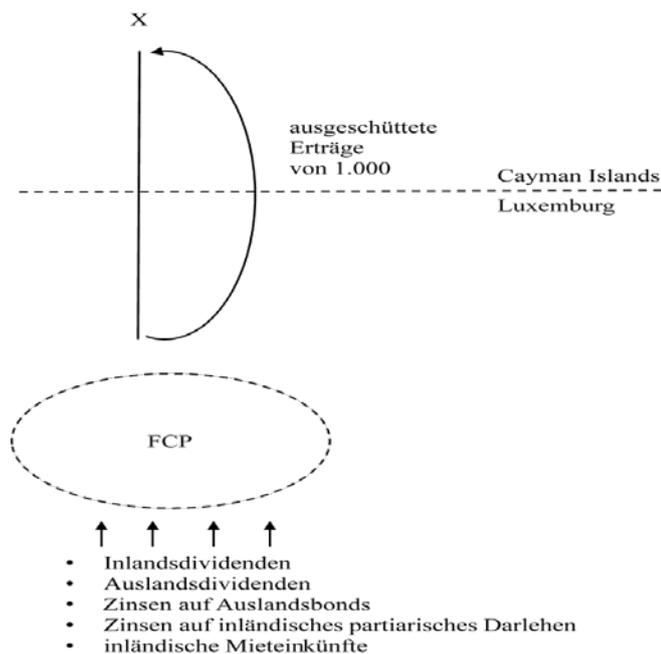
Eine beschränkte Steuerpflicht des X ist nur insoweit gegeben, als in den ausgeschütteten Erträgen des inländischen Sondervermögens Erträge im Sinne des § 7 Abs. 3 InvStG a.F. enthalten sind. Dies sind nach dem Wortlaut dieser Norm ausschließlich (i) inländische Erträge im Sinne des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und 1a) sowie Satz 2 EStG (d.h. Inlandsdividenden) und (ii) Erträge aus der Vermietung und Verpachtung von und Gewinne aus Veräußerungsgeschäften mit im Inland belegenen Grundstücken und grundstücksgleichen Rechten.

Konkret für das Beispiel 1 bedeutet dies, daß X nur mit den Inlandsdividenden (hier: 200) und den Mieteinkünften aus dem inländischen Grundstück (hier: 100) beschränkt steuerpflichtig ist. Eine beschränkte Steuerpflicht für die anderen Ertragskomponenten ist m.E. nicht gegeben, auch wenn z.B. die Zinsen auf ein inländisches partiarisches Darlehen isoliert betrachtet und bei Direktgewährung einer beschränkten Steuerpflicht (hier nach § 49 Abs. 1 Nr. 5 a) EStG) unterlegen hätten. Insoweit schirmt der Investmentfonds m.E. ab.

Die inländische Steuer wird durch Kapitalertragsteuerabzug in Höhe von 26,375% auf die betreffenden in den ausgeschütteten Erträgen enthaltenen beschränkt steuerpflichtigen Ertragskomponenten (und nur in Bezug auf diese)²¹ erhoben (§ 7 Abs. 3 Satz 2 ff. InvStG a.F.). Dieser Abzug hat m.E. grds. abgeltende Wirkung.

Beispiel 2:

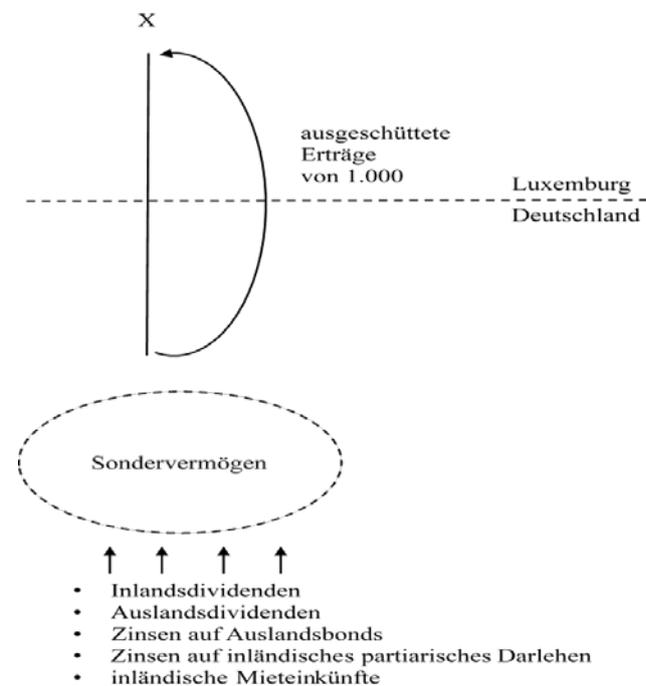
Steuerausländer X (Cayman) hält Anteile an einem Luxemburger Sondervermögen. Infolge einer Ausschüttung erzielt er ausgeschüttete Erträge von 1.000, die sich wie folgt zusammensetzen: 200 Inlandsdividenden; 300 Auslandsdividenden; 100 Mieteinkünfte aus inländischem Grundstück, 200 Zinsen auf Auslandsbonds; 200 Zinsen auf inländisches partiarisches Darlehen.



M.E. ist hier keine beschränkte Steuerpflicht des X gegeben, und zwar auch nicht in Bezug auf die in der Ausschüttung enthaltenen Inlandsdividenden sowie die inländischen Mieteinkünfte. Grund ist der m.E. insoweit eindeutige Wortlaut des § 7 Abs. 3 InvStG a.F., der sich ausschließlich auf „Anteile an einem inländischen Investmentfonds“ bezieht.²² Damit sollte eine beschränkte Steuerpflicht bei Anlagen über ausländische Investmentfonds *a priori* ausscheiden.

Beispiel 3:

Steuerausländer X (Luxemburg) hält Anteile an einem inländischen Sondervermögen. Infolge einer Ausschüttung erzielt er ausgeschüttete Erträge von 1.000, die sich wie folgt zusammensetzen: 200 Inlandsdividenden; 300 Auslandsdividenden; 100 Mieteinkünfte aus inländischem Grundstück, 200 Zinsen auf Auslandsbonds; 200 Zinsen auf inländisches partiarisches Darlehen.



Wie in Beispiel 1 ist X auch hier (nur) mit den Inlandsdividenden (hier: 200) und den Mieteinkünften aus dem inländischen Grundstück (hier: 100) beschränkt steuerpflichtig. Es erfolgt insoweit ein grds. abgeltender Kapitalertragsteuerabzug in Höhe von 26,375%.

Fraglich ist, ob X eine Reduzierung des Steuereinkommals aufgrund des DBA Luxemburg erreichen kann. Da in den ausgeschütteten Erträgen sowohl Inlandsdividenden als auch inländische Mieteinkünfte enthalten sind, stellt sich

21 Zwar unterliegen grds. sämtliche ausgeschüttete Erträge einem Kapitalertragsteuereinbehalt. Jedoch konnte ein Steuerausländer in Bezug auf die Ertragskomponenten, für die keine beschränkte Steuerpflicht gegeben ist, m.E. durch Vorlage einer Ansässigkeitsbescheinigung erreichen, daß insoweit keine Kapitalertragsteuer einbehalten werden mußte.

22 So auch Klein/Link in Herrmann/Heuer/Raupach, § 49 EStG Rn. 841 (Juni 2014).

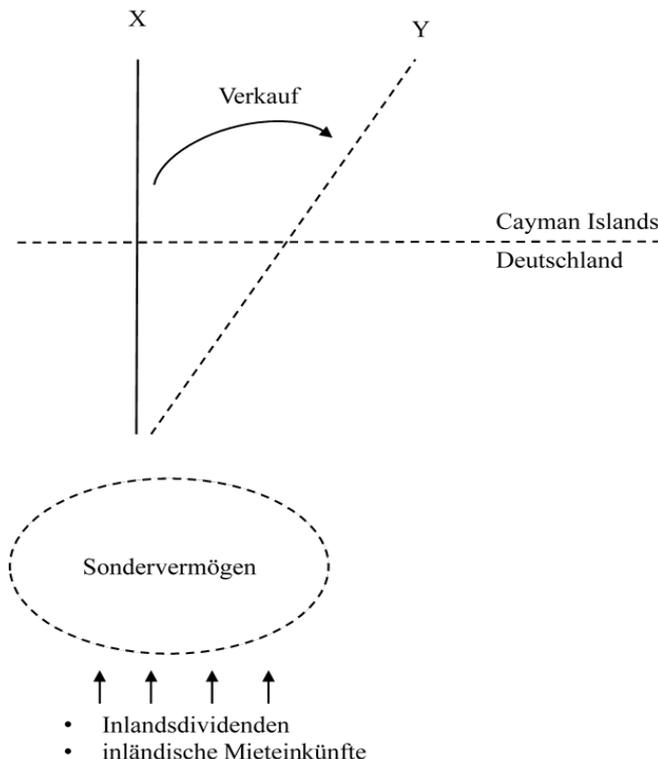
ferner die Frage des anwendbaren DBA-Artikels. M.E. ist – sofern das DBA keine speziellen Regelungen enthält – stets ausschließlich der Dividendenartikel (Art. 10 OECD-MA) einschlägig, da es sich aus deutscher Sicht bei den ausgeschütteten und ausschüttungsgleichen Erträgen nach § 2 Abs. 1 Satz 1 InvStG a.F. um Dividendeneinkünfte (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG) handelt. Dies gilt m.E. auch insoweit, als in den Ausschüttungen inländische Immobilieneinkünfte enthalten sind. Der Investmentfonds schirmt insoweit ab.²³

Konkret für Luxemburg (und zahlreiche andere Staaten) ist zu beachten, daß die DBAs eine spezielle Regelung für Einkünfte aus Investmentfonds enthalten, wonach diese Einkünfte unter den Dividendenartikel fallen (hier: Art. 10 Abs. 3 DBA Luxemburg).²⁴

Der X kann danach m.E. (unter Beachtung des § 50d Abs. 3 EStG) eine Reduzierung der Quellensteuer auf 15% erreichen (Art. 10 Abs. 2 b) DBA Luxemburg). Er müßte dafür einen Erstattungsantrag nach § 50d Abs. 1 Satz 2 ff. EStG beim Bundeszentralamt für Steuern stellen. Eine weitergehende Reduzierung auf 5% (Art. 10 Abs. 2 a) DBA Luxemburg) sollte theoretisch in Betracht kommen, würde aber m.E. eine Beteiligung des X von mindestens 10% am inländischen Investmentfonds voraussetzen.

Beispiel 4:

Steuerausländer X (Cayman) hält Anteile an einem inländischen Sondervermögen, die er für 100 erworben hatte. Er veräußert diese nun an den Y (ebenfalls Cayman) für 200. Der Investmentfonds ist u.a. in inländische Aktien und Grundstücke investiert



Der X ist m.E. mit seinem Gewinn aus der Veräußerung seines inländischen Investmentanteils (hier: in Höhe von

100) in Deutschland nicht beschränkt steuerpflichtig. Es fehlt an einer Norm, die insoweit eine beschränkte Steuerpflicht anordnet. Insbesondere zählen die von § 8 InvStG a.F. erfaßten Veräußerungsgewinne nicht zu den in § 7 Abs. 3 InvStG a.F. genannten Erträgen.

II. Beteiligung an einem Spezial-Investmentfonds

Grundnorm war auch hier § 49 Abs. 1 Nr. 5 b) EStG a.F. (siehe dazu vorstehend unter I.), die jedoch in einem zentralen Punkt durch § 15 Abs. 2 InvStG a.F. modifiziert wurde. Die entscheidenden Passagen dieser Vorschrift lauten:

Erträge aus Vermietung und Verpachtung von inländischen Grundstücken und grundstücksgleichen Rechten und Gewinne aus privaten Veräußerungsgeschäften mit inländischen Grundstücken und grundstücksgleichen Rechten sind gesondert auszuweisen. Diese Erträge gelten beim beschränkt steuerpflichtigen Anleger als unmittelbar bezogene Einkünfte gemäß § 49 Abs. 1 Nr. 2 f), Nr. 6 oder Nr. 8 EStG. Dies gilt auch für die Anwendung der Regelungen in Doppelbesteuerungsabkommen.

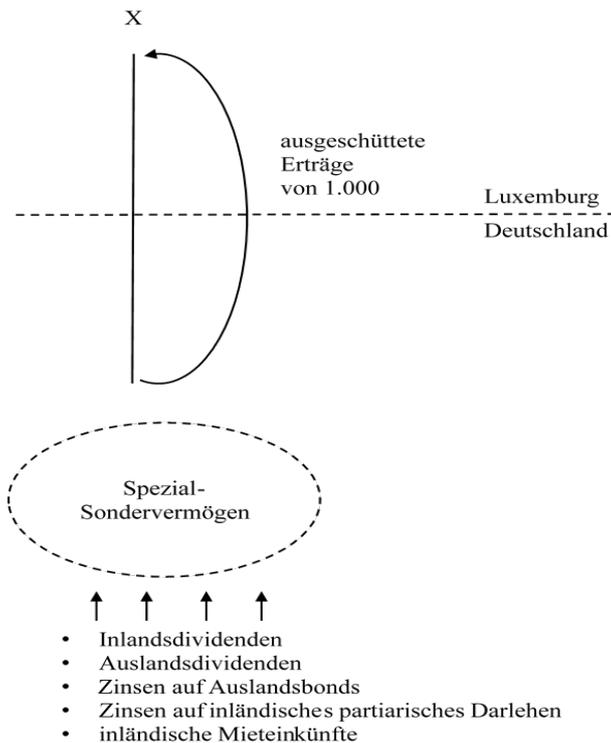
Dies hat zur Folge, daß bei der beschränkten Steuerpflicht des Anlegers in einen Spezial-Investmentfonds m.E. zwischen der Steuerpflicht auf Inlandsdividenden und der Steuerpflicht auf inländische Immobilienerträge zu unterscheiden ist. Bei letzteren wird der inländische Investmentfonds ignoriert und der Anleger so behandelt, als habe er die inländischen Immobilienerträge unmittelbar bezogen. Die unterschiedlichen Folgen (und insbesondere die andere Behandlung als beim Publikums-Investmentfonds) werden insbesondere im DBA-Kontext deutlich.

Beispiel 5:

Steuerausländer X (Luxemburg) hält Anteile an einem inländischen Spezial-Sondervermögen. Infolge einer Ausschüttung erzielt er ausgeschüttete Erträge von 1.000, die sich wie folgt zusammensetzen: 200 Inlandsdividenden; 300 Auslandsdividenden; 100 Mieteinkünfte aus inländischem Grundstück, 200 Zinsen auf Auslandsbonds; 200 Zinsen auf inländisches partiarisches Darlehen.

23 So auch Klein/Link, in Herrmann/Heuer/Raupach, § 49 EStG Rn. 841 (Juni 2014); Grabbe, BB 2011, 87.

24 So auch die deutsche Verhandlungsgrundlage für DBA im Bereich der Steuern vom Einkommen und Vermögen vom 22.8.2013 in Art. 10 Abs. 3. Die Begrifflichkeiten sind m.E. leider mißverständlich. Im DBA Luxemburg und der deutschen DBA Verhandlungsgrundlage heißt es z.B. „Ausschüttungen auf Anteilsscheine an einem Investmentvermögen“. Gemeint sind dabei jedoch m.E. sämtliche inländischen Investmenterträge, die der beschränkten Steuerpflicht unterliegen, also sowohl die ausgeschütteten als auch die ausschüttungsgleichen Erträge (und ggf. der Zwischengewinn).



Die Erträge sind nicht durch inländische Steuern auf Ebene des inländischen Spezial-Sondervermögens vorbelastet, da das inländische Spezial-Sondervermögen von deutschen Ertragsteuern befreit ist (§ 11 InvStG a.F.).

Wie in Beispiel 3 ist X auch hier (nur) mit den Inlandsdividenden (hier: 200) und den Mieteinkünften aus dem inländischen Grundstück (hier: 100) beschränkt steuerpflichtig. Allerdings ist bei der steuerlichen Erfassung zwischen beiden Einkunftsarten streng zu trennen:

- Bei den Inlandsdividenden erfolgt m.E. – wie beim Publikumsfonds – ein grds. abgeltender Kapitalertragsteuerabzug in Höhe von 26,375%. Allerdings kann X (wie in Beispiel 3) insoweit aufgrund des DBA Luxemburg eine Reduzierung der Quellensteuer auf 15%, ggf. sogar auf 5% erreichen (Art. 10 Abs. 2 a), b) DBA Luxemburg).
- Bei den inländischen Mieteinkünften erfolgt zwar auch auf Fondsebene ein Kapitalertragsteuerabzug in Höhe von 26,375% (§ 15 Abs. 2 Satz 3 InvStG a.F.). Dieser hat jedoch keine abgeltende Wirkung (§ 15 Abs. 2 Satz 5 InvStG a.F.). Im Ergebnis erfolgt daher eine Besteuerung des X zu seinem individuellen Steuersatz.²⁵ Da die Einkünfte nach dem ausdrücklichen Wortlaut des § 15 Abs. 2 Satz 3 EStG auch für Zwecke eines DBA als unmittelbar bezogene Immobilieneinkünfte gelten sollen, hat Deutschland m.E. nach Art. 6 Abs. 1 DBA Luxemburg das Besteuerungsrecht, so daß sich X insoweit nicht zu seinen Gunsten auf das DBA Luxemburg berufen kann.²⁶

Diese Transparenz des Spezial-Investmentfonds bei inländischen Immobilieneinkünften geht aber nicht so weit, daß dem Anleger diese Wirtschaftsgüter unmittelbar zuzurechnen wären. Auch bei Spezial-Investmentfonds, die inländische Immobilien halten, unterliegt die Veräußerung der Anteile am Spezial-Investmentfonds durch den Anleger –

wie bereits beim Publikums-Investmentfonds – nicht der beschränkten Steuerpflicht.

D. Grundsätzlich keine beschränkte Steuerpflicht eines ausländischen Anlegers nach neuem Recht

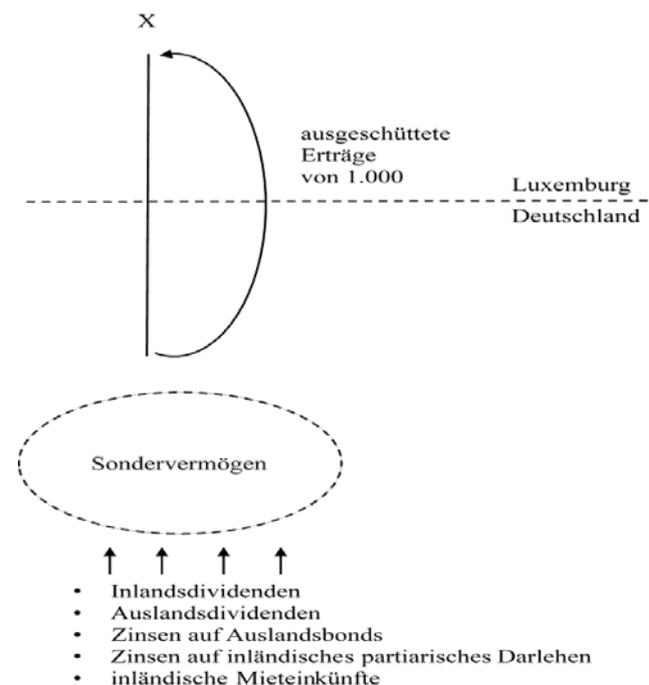
Infolge der Investmentsteuerreform 2018 wurde die beschränkte Steuerpflicht eines ausländischen Anlegers weitgehend aufgehoben. Auch nach neuem Recht ist allerdings zu unterscheiden, ob der Anleger an einem Publikums- oder einem Spezial-Investmentfonds beteiligt ist.

I. Beteiligung an einem (regulären) Publikums-Investmentfonds

Die bisher gültige Grundnorm des § 49 Abs. 1 Nr. 5 b) EStG a.F. wurde mit Wirkung zum Ablauf des 31.12.2017 ersatzlos aufgehoben. Damit entfällt eine beschränkte Steuerpflicht von Erträgen aus Investmentanteilen, die zukünftig zu den Einkünften nach § 20 Abs. 1 Nr. 3 EStG zählen, zumindest bei Publikums-Investmentfonds vollständig.²⁷

Beispiel 6:

Steuerausländer X (Luxemburg) hält Anteile an einem inländischen Sondervermögen. Infolge einer Ausschüttung erzielt er ausgeschüttete Erträge von 1.000, die sich wie folgt zusammensetzen: 200 Inlandsdividenden; 300 Auslandsdividenden; 100 Mieteinkünfte aus inländischem Grundstück, 200 Zinsen auf Auslandsbonds; 200 Zinsen auf inländisches partiarisches Darlehen.



25 So auch Ernst in Bödecker/Ernst/Hartmann, InvStG, § 15 Rn. 104 ff.

26 Vgl. auch Ernst in Bödecker/Ernst/Hartmann, InvStG, § 15 Rn. 103.

27 Vgl. BT-Drucks. 18/8045, 139; Elser/Stiegler, IStR 2017, 567 ff.

Anders als nach bisherigem Recht ist der X mit den Inlandsdividenden und den inländischen Mieteinkünften zukünftig nicht länger beschränkt steuerpflichtig. Auf die Anwendbarkeit des DBA Luxemburg kommt es nicht länger an.

Wie bereits nach altem Recht unterliegen auch zukünftig Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an inländischen Investmentfonds im Inland nicht der beschränkten Steuerpflicht.²⁸

II. Beteiligung an einem Spezial-Investmentfonds

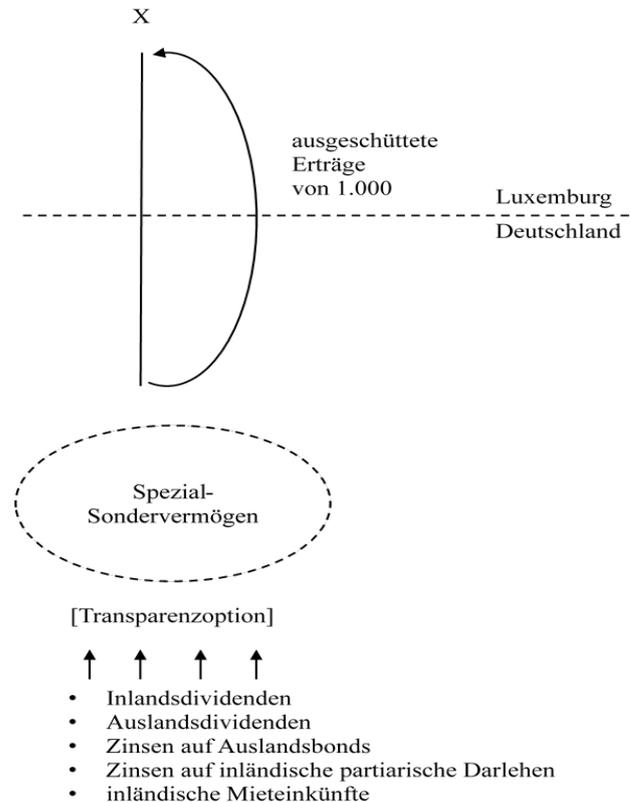
Grundnorm war neben § 49 Abs. 1 Nr. 5 b) EStG a.F. die Sonderregelung des § 15 Abs. 2 InvStG a.F.. Zwar wurde § 49 Abs. 1 Nr. 5 b) EStG a.F. durch das Investmentsteuerreformgesetz 2018 mit Wirkung zum Ablauf des 31.12.2017 ersatzlos aufgehoben. Ein Pendant zu § 15 Abs. 2 InvStG a.F. findet sich nunmehr jedoch in § 33 Abs. 2 InvStG n.F.

Im Ergebnis entfällt damit grundsätzlich zukünftig auch eine beschränkte Steuerpflicht von Erträgen aus Anteilen an Spezial-Investmentfonds. Dies soll jedoch – auch wenn sich dies nicht unmittelbar aus dem Gesetzeswortlaut ergibt – nach der Gesetzesbegründung²⁹ dann nicht gelten, wenn ein Spezial-Investmentfonds die sog. Transparenzoption (§§ 30 ff. InvStG n.F.) ausübt. Ferner soll die beschränkte Steuerpflicht bei inländischen Immobilieneinkünften beibehalten und m.E. auf weitere Einnahmen i.S.v. § 49 EStG ausgedehnt werden. Nach unserem Verständnis betrifft dies zukünftig sowohl inländische als auch ausländische Spezial-Investmentfonds.

- Bei Spezial-Investmentfonds erfolgt eine Besteuerung der *Inlandsdividenden* entweder auf Fondsebene (§ 29 Abs. 1 InvStG n.F.) oder – bei Ausübung der Transparenzoption – durch eine unmittelbare Zurechnung der Dividenden auf Anlegerebene. Sofern es zu einer Zurechnung beim Anleger kommt, ergibt sich die beschränkte Steuerpflicht unmittelbar aus § 49 Abs.1 Nr. 5 Satz 1 a) EStG. Werden die Dividenden demgegenüber auf Fondsebene besteuert, entfällt die beschränkte Steuerpflicht.³⁰
- Bei *inländischen Immobilienerträgen* richtet sich die Besteuerung (und zwar m.E. unabhängig von der Ausübung einer Transparenzoption) nach § 33 Abs. 2 InvStG n.F.. Wie bereits nach bisherigem Recht (§ 15 Abs. 2 InvStG a.F.) gelten diese als unmittelbar vom ausländischen Anleger bezogene Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 f), Nr. 6 oder Nr. 8 EStG.³¹
- Bei *sonstigen inländischen Einkünften* iSv. § 49 Abs. 1 EStG, mit denen ein Investmentfonds zukünftig steuerpflichtig ist (siehe gleich in Abschnitt E.), kann zukünftig erstmalig eine beschränkte Steuerpflicht beim ausländischen Anleger eintreten, wenn der Investmentfonds die sog. Transparenzoption ausübt (§ 30 Abs. 5 InvStG n.F.; § 33 Abs. 3 InvStG n.F.).³² Diese betrifft insbesondere Zinsen auf partiarische Darlehen. Die beschränkte Steuerpflicht ergibt sich m.E. dann unmittelbar aus § 49 EStG.

Beispiel 7:

Steuerausländer X (Luxemburg) hält Anteile an einem inländischen Spezial-Sondervermögen. Der Fonds hat die sog. Transparenzoption ausgeübt. Infolge einer Ausschüttung erzielt der X ausgeschüttete Erträge von 1.000, die sich wie folgt zusammensetzen: 200 Inlandsdividenden; 300 Auslandsdividenden; 100 Mieteinkünfte aus inländischem Grundstück, 200 Zinsen auf Auslandsbonds; 200 Zinsen auf inländische partiarische Darlehen.



Anders als in Beispiel 5 ist X nunmehr nicht (nur) mit den Inlandsdividenden (hier: 200) und den Mieteinnahmen aus dem inländischen Grundstück (hier: 100) beschränkt steuerpflichtig, sondern auch mit den Zinsen auf die inländischen partiarischen Darlehen (hier: 200).

- Bei den *Inlandsdividenden* erfolgt ein Kapitalertragsteuerabzug in Höhe von 15% (vgl. § 30 Abs. 1 InvStG n.F.). Ggf. kann X aufgrund des DBA Luxemburg eine Reduzierung der Quellensteuer auf 5% erreichen (Art. 10 Abs. 2 a) DBA Luxemburg).
- Bei den *inländischen Mieteinkünften* erfolgt auf Fondsebene ein Kapitalertragsteuerabzug in Höhe von 15,825% (§ 33 Abs. 1 InvStG n.F.). Dieser hat jedoch keine abgeltende Wirkung (§ 33 Abs. 2 Satz 3 InvStG n.F.). Da die Einkünfte nach dem ausdrücklichen Wortlaut des § 33 Abs. 2

28 Vgl. BT-Drucks. 18/8045, 139.

29 Vgl. BT-Drucks. 18/8045, 139.

30 Vgl. BT-Drucks. 18/8045, 139.

31 Vgl. Mann in Blümich, 2018, § 33 InvStG 2018 Rn. 35 ff. (Aug. 2017).

32 Vgl. BT-Drucks. 18/8045, 139.

Satz 2 InvStG n.F. auch für Zwecke eines DBA als unmittelbar bezogene Immobilieneinkünfte gelten sollen, hat Deutschland m.E. nach Art. 6 Abs. 1 DBA Luxemburg das Besteuerungsrecht, so daß sich X insoweit nicht zu seinen Gunsten auf das DBA Luxemburg berufen kann.

- Bei den Zinsen auf das *inländische partiarische Darlehen* erfolgt m.E. ebenfalls ein Kapitalertragsteuerabzug in Höhe von 15%.³³ Eine Reduzierung unter dem DBA Luxemburg sollte aufgrund von Ziffer 2 des Protokolls zum DBA Luxemburg regelmäßig ausscheiden.

Trotz der unmittelbaren Zurechnung der Einnahmen aufgrund der Transparenzoption unterliegt die Veräußerung der Anteile am Spezial-Investmentfonds durch den Anleger – wie bereits im alten Recht – weiterhin nicht der beschränkten Steuerpflicht.

E. Stattdessen: Beschränkte Steuerpflicht von inländischen Investmentfonds mit bestimmten Einkünften nach § 6 InvStG n.F.

Ab dem 01.01.2018 unterliegt ein inländischer Investmentfonds³⁴ mit bestimmten Einkünften selbst der inländischen Besteuerung. Diese „beschränkte“ Steuerpflicht des Investmentfonds hat im Ergebnis die beschränkte Steuerpflicht eines ausländischen Anlegers in einem solchen inländischen Investmentfonds abgelöst.³⁵ Der beschränkt steuerpflichtige Einkünftekatalog des inländischen Investmentfonds ist abschließend in § 6 InvStG n.F. definiert.

Der abschließende Einkünftekatalog des § 6 InvStG n.F. gilt sowohl für reguläre (Publikums-)Investmentfonds als auch für Spezial-Investmentfonds. Allerdings können Spezial-Investmentfonds durch Ausübung der sog. Transparenzoption vermeiden, daß diese Einkünfte auf ihrer Ebene besteuert werden. Sie werden dann unmittelbar dem Anleger zugerechnet und können bei diesem zu einer (ggf. beschränkten) Steuerpflicht führen (siehe dazu bereits in Abschnitt D. II.). Von § 6 InvStG n.F. erfaßt werden (i) die sog. inländischen Beteiligungseinnahmen, (ii) die sog. inländischen Immobilienerträge und (iii) die sog. sonstigen inländischen Einkünfte.

I. Inländische Beteiligungseinnahmen

Zu den inländischen Beteiligungseinnahmen zählen nach § 6 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 InvStG n.F. insbesondere die Einnahmen nach § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und Nr. 1a) EStG, also die *Inlandsdividenden* aus im Inland ansässigen Aktiengesellschaften und GmbHs sowie die Vergütungen auf inländische Eigenkapital-Genußrechte.³⁶ Diese Einnahmen unterliegen zukünftig einem abgeltenden Kapitalertragsteuerabzug in Höhe von 15% (§ 7 Abs. 1 InvStG n.F.).³⁷ Eigentlich würden diese Einnahmen grds. einem Kapitalertragsteuerabzug von 26,375% unterliegen. Durch Vorlage einer sog. Statusbescheinigung an den jeweiligen Entrich-

tungspflichtigen kann der inländische Investmentfonds aber eine Absenkung auf 15% erreichen (§ 7 Abs. 2 InvStG n.F.).

Zu den inländischen Beteiligungseinnahmen zählen nach § 6 Abs. 2 Satz 1 1 Nr. 2 und Satz 2 InvStG n.F. ferner die Entgelte, Einnahmen und Bezüge nach § 2 Nr. 2 a) bis c) KStG. Diese Norm ist als Ergänzungstatbestand zu verstehen und soll insbesondere inländische *Dividendenkompensationszahlungen* sowie *Entgelte für inländische Wertpapierleih- und Wertpapierpensionsgeschäfte* erfassen.³⁸ Auch diese Einnahmen unterliegen zukünftig – bei Vorlage der Statusbescheinigung – einem abgeltenden Kapitalertragsteuerabzug in Höhe von 15% (§ 7 Abs. 1 InvStG n.F.).³⁹

II. Inländische Immobilienerträge

Zu den inländischen Immobilienerträgen gehören nach § 6 Abs. 4 InvStG n.F. die *Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung im Inland belegener Grundstücke* (oder grundstücksgleicher Rechte) sowie die *Gewinne aus der Veräußerung im Inland belegener Grundstücke* (oder grundstücksgleicher Rechte). Die VuV-Einkünfte sind als Überschuß der Einnahmen über die Werbungskosten (vgl. § 6 Abs. 7 InvStG n.F.), die Veräußerungsgewinne sind analog § 23 Abs. 3 Satz 1 bis 4 EStG zu ermitteln. Der Körperschaftsteuersatz beträgt 15,825% (vgl. § 6 Abs. 2 Satz 1 InvStG n.F.).⁴⁰

33 Vgl. § 30 Abs. 5 i.V.m. §§ 6 Abs. 2, 7 Abs. 1 InvStG n.F. Daneben sind Fälle denkbar, in denen es bei sonstigen (beschränkt) steuerpflichtigen Einkunftsarten nicht bereits ggü. dem Spezial-Investmentfonds zu einem Kapitalertragsteuereinbehalt gekommen ist, vgl. *Mann* in Blümich, 2018, § 33 InvStG 2018 Rn. 50 (Aug. 2017).

34 Das Gleiche gilt zukünftig auch für einen ausländischen (!) Investmentfonds. Dort stellt sich dann die Folgefrage nach der DBA-Berechtigung eines ausländischen Investmentfonds, d.h. ob und unter welchen Voraussetzungen ein ausländischer Investmentfonds eine beschränkte Steuerpflicht mit diesen inländischen Einkünften vermeiden oder zumindest einen reduzierten Steuersatz erreichen kann. Vgl. dazu *Klein* in Herrmann/Heuer/Raupach, Anhang zu § 20, § 7 InvStG, Rn. 5 (Dez. 2017) und allgemein zum Verhältnis zwischen dem InvStGnF und DBAs *Klein* in: Herrmann/Heuer/Raupach, Anhang zu § 20, Einführung zum InvStG, Rn. 8 (Dez. 2017).

35 Vgl. BT-Drucks. 18/8045, 139, wonach der Gesetzgeber aufgrund der inländischen Verstrickung auf Fondsebene kein Bedürfnis mehr für eine (weitere) inländische Besteuerung beim ausländischen Anleger sah.

36 Ausführlich dazu *Hahne*, DStR 2017, 2310, 2311.

37 Dieser Steuersatz versteht sich *inklusive* Solidaritätszuschlag (d.h. er beträgt tatsächlich 15% und nicht 15,825%). Auf diese Weise soll ein Gleichklang mit dem typischen DBA-Dividendensatz (vgl. Art. 10 Abs. 2 b) OECD-MA) von 15% erreicht werden.

38 Siehe ausführlich dazu *Hahne*, DStR 2017, 2310, 2312 ff. Zu dieser Norm werden derzeit zahlreiche Auslegungsfragen diskutiert. Ein BMF-Schreiben wird zeitnah erwartet. Den Verbänden wurde am 25.1.2018 der Entwurf eines BMF-Schreibens übermittelt.

39 Der Gesetzeswortlaut suggeriert durch den Verweis auf § 32 KStG in § 6 Abs. 3 Satz 2 InvStG n.F., daß der Steuereinbehalt ansonsten 15,825% beträgt, vgl. *Klein*, in Herrmann/Heuer/Raupach, Anhang zu § 20, § 6 InvStG, Rn. 20 (Dez. 2017).

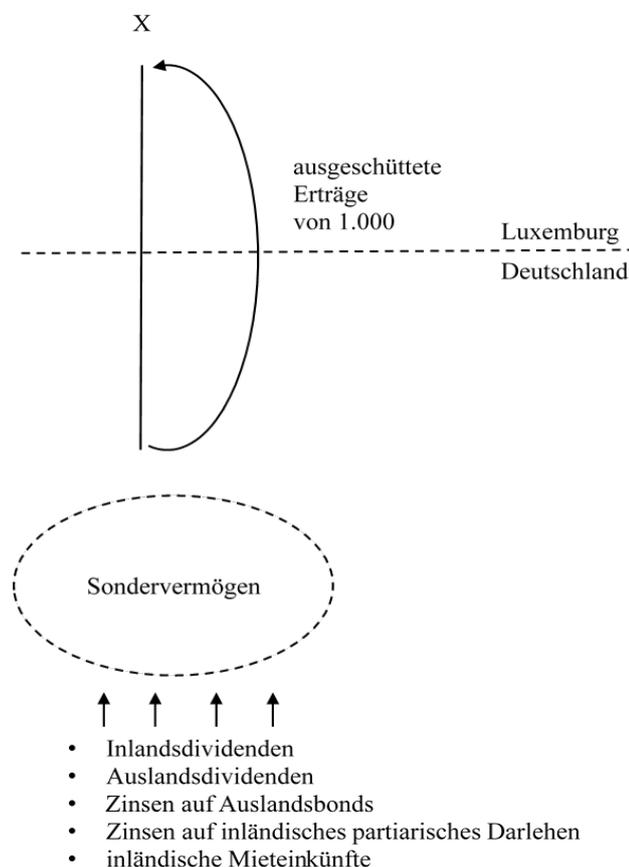
40 Der Anfall von Gewerbesteuer (vgl. § 15 InvStG n.F.) läßt sich regelmäßig durch entsprechende Strukturierung vermeiden.

III. Sonstige inländische Einkünfte

Nach § 6 Abs. 5 Nr. 1 InvStG n.F. gehören zu den sonstigen inländischen Einkünften die *Einkünfte nach § 49 Abs. 1 EStG mit Ausnahme der Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 e) EStG* (und soweit sie nicht schon bereits inländische Beteiligungseinnahmen oder inländische Immobilienerträge sind).⁴¹ Erfasst werden neben dem eher seltenen Fall der Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 EStG) insbesondere Erträge aus inländischen Wandelanleihen (§ 49 Abs. 1 Nr. 5 a) EStG), Zinsen auf durch inländischen Grundbesitz gesicherte Darlehen (§ 49 Abs. 1 Nr. 5 c) aa) EStG), Einnahmen aus inländischen Fremdkapital-Genußrechten (§ 49 Abs. 1 Nr. 5 c) bb) EStG) sowie Einnahmen aus inländischen typischen stillen Gesellschaften sowie partiarischen Darlehen (§ 49 Abs. 1 Nr. 5 a) EStG). Explizit aufgenommen sind dagegen Gewinne aus der Veräußerung von wesentlichen inländischen Beteiligungen im Sinne von § 17 EStG, die eigentlich nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 e) EStG der beschränkten Steuerpflicht unterliegen würden.

Beispiel 8:

Steuerausländer X (Luxemburg) hält Anteile an einem inländischen Sondervermögen. Infolge einer Ausschüttung erzielt er ausgeschüttete Erträge von 1.000, die sich wie folgt zusammensetzen: 200 Inlandsdividenden; 300 Auslandsdividenden; 100 Mieteinkünfte aus inländischem Grundstück, 200 Zinsen auf Auslandsbonds; 200 Zinsen auf inländisches partiarisches Darlehen.



Das inländische Sondervermögen ist zukünftig mit folgenden Einnahmen/Einkünften beschränkt steuerpflichtig:

- *Inlandsdividenden*: Hier erfolgt bei Vorlage einer Statusbescheinigung ein (reduzierter) abgeltender Kapitalertragsteuerabzug in Höhe von 15%.
- *Inländische Mieteinkünfte*: Diese unterliegen als inländische Immobilienerträge einem Körperschaftsteuersatz von 15,825%.
- *Zinsen auf das inländische partiarische Darlehen*: Hier erfolgt bei Vorlage einer Statusbescheinigung ebenfalls ein (reduzierter) abgeltender Kapitalertragsteuerabzug in Höhe von 15%.

Diese Steuern auf Fondsebene mindern die Höhe der Ausschüttung an den X. Der X ist demgegenüber mit den Inlandsdividenden und den inländischen Mieteinnahmen zukünftig nicht länger beschränkt steuerpflichtig.

F. Zusammenfassung

Ziel dieses Beitrags war es, einen Überblick über die beschränkte Steuerpflicht bei Anlagen eines Steuerausländers in einen inländischen Investmentfonds zu geben. In der Praxis ist penibel darauf zu achten, in welchem anwendbaren Recht man sich bewegt, da sich die Prinzipien der beschränkten Steuerpflicht zum einen ab dem 1.1.2018 grundlegend geändert haben und zum anderen wesentliche Unterschiede bestehen, je nachdem ob der ausländische Anleger Anteile an einem regulären inländischen (Publikums-)Investmentfonds oder an einem Spezial-Investmentfonds hält. Als grobe Leitlinie läßt sich festhalten, daß sich das Recht im Grundsatz von einer beschränkten Steuerpflicht des ausländischen Anlegers wegbewegt und diese durch eine Vorbelastung auf Ebene des inländischen Investmentfonds mit bestimmten Einkünften mit Inlandsbezug (sog. beschränkte Steuerpflicht des inländischen Investmentfonds) ersetzt hat.

⁴¹ Eine Sonderregelung enthält § 6 Abs. 5 Nr. 2 InvStG n.F. für inländische Investmentfonds in der Rechtsform der sog. inländischen Investmentaktiengesellschaft. Diese unterliegen zukünftig mit ihren Einkünften aus der (eigenen) Vermögensverwaltung und aus der Nutzung des sog. Investmentbetriebsvermögens nach § 112 Abs. 2 S. 1 KAGB der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht.

Erbschaftsteuerliche Gestaltungsmöglichkeiten nach dem Erbfall

Dr. Michael Holtz, Bonn/Düsseldorf; Florian Schneider, Bonn*

Die gesetzliche Erbfolge oder die vom Erblasser letztwillig getroffenen Regelungen können aus verschiedenen Gründen nicht den Interessen der Hinterbliebenen entsprechen. Häufig tritt die Nichtberücksichtigung steuerlicher Aspekte bei der Erbfolgeplanung erst nach dem Erbfall zu Tage. Denkbar ist auch, daß sich die Beteiligten einvernehmlich eine abweichende Verteilung des Nachlasses wünschen (z.B. weil der längerlebende Ehegatte bereits versorgt ist und deshalb mehr Nachlaß unmittelbar an die Kinder fallen soll). Neben den zivilrechtlichen Fragen, die sich nach dem Erbfall stellen,¹ ist zu überlegen, ob sich der Erbfall im Nachgang noch erbschaftsteuerlich optimieren läßt. Ein solcher Optimierungsbedarf kann insbesondere beim sog. Berliner Testament auftreten, der sicherlich häufigsten Art der Nachfolgeregelung von Ehegatten. Am Beispiel eines solchen Erbfalls wird nachfolgend erläutert, welche erbschaftsteuerlichen Gestaltungsmöglichkeiten „post mortem“ noch bestehen.

I. Beispielfall: „Berliner Testament“

Kurz nach der Eheschließung errichten die Eheleute A und B ein gemeinschaftliches Testament und verfügen dort:

„Wir setzen uns gegenseitig zu alleinigen Erben ein. Ersatzerben und somit Schlußerben nach dem Tode des Längerlebenden von uns sind unsere Abkömmlinge nach den Regeln der gesetzlichen Erbfolge.“

Die Eheleute haben sich – vielleicht ohne es zu wissen – für ein sog. Berliner Testament entschieden. Beide setzen sich gegenseitig als Alleinerben ein (1. Erbfall). Nach dem Tod des Längerlebenden erben die gemeinsamen Kinder (2. Erbfall). Ein solches gemeinschaftliches Testament kann formell einfach wirksam errichtet werden: Es reicht aus, wenn einer der Ehepartner handschriftlich den gesamten Text zu Papier bringt, mit Ort, Datum und Unterschrift versehen, sodann der Ehepartner sich durch bloße Unterzeichnung mit Ort, Datum und Unterschrift dem geäußerten Willen anschließt (vgl. § 2267 BGB). Es bedarf keiner notariellen Beurkundung. Aufgrund der Bekanntheit dieser Art der Nachfolgeregelung und auch dem heutigen Zugriff auf Muster und Informationen im Internet werden viele Berliner Testamente von Laien ohne nähere Beratung errichtet. Der Regelungsgehalt entspricht auch oftmals dem Willen der Beteiligten. Der Versorgung des längerlebenden Ehegatten wird durch dessen Alleinerbenstellung weitestmöglich Rechnung getragen.

Tendenziell ist diese Art der Verfügung von Todes wegen aber erbschaftsteuerlich ungünstig, da der gesamte Nachlaß des Erstversterbenden zweimal besteuert wird. Dessen Nachlaß geht zunächst steuerpflichtig auf den anderen Ehegatten (Steuerklasse I, allerdings mit Freibetrag in Höhe von 500.000 EURO – § 16 Abs. 1 ErbStG – ggf. Versorgungsfreibetrag von 256.000 EURO – § 17 Abs. 1 ErbStG – sowie schließlich „Zugewinnausgleichs-Freibetrag“ nach § 5 Abs. 1 ErbStG) über und unterliegt dann im zweiten Erbfall zusammen mit dem Vermögen des Längerlebenden bei einem Übergang auf die nächste Generation erneut der Erbschaftsteuer. Die persönlichen Steuerfreibeträge der Abkömmlinge in Höhe von 400.000 EURO (Kinder) und 200.000 EURO (Enkelkinder, soweit der vom Erblasser abstammende Elternteil noch lebt) im Verhältnis zum Erstversterbenden, werden damit nicht ausgenutzt. Zudem kann ein auf den zweiten Erbfall konzentrierter Erwerb der Abkömmlinge (Steuerklasse I) zu Progressionsnachteilen führen. Der Erbschaftsteuersatz steigt bekanntlich mit dem Wert des steuerpflichtigen Erwerbs (§ 19 Abs. 1 ErbStG).

Dieser Nachteil zeigt sich auch im Beispielfall, als A verstirbt und B aufgrund des Testaments unter Ausschluß der gemeinsamen beiden Kinder und der vier Enkelkinder alleine erbt.

Bei einer Verteilung auf „alle Köpfe“ würde allein ein Freibetragspotential nach § 16 Abs. 1 ErbStG von insgesamt 2.100.000 EURO zur Verfügung stehen (Ehegatten 500.000 EURO, zwei Kinder je 400.000 EURO und vier Enkelkinder je 200.000 EURO). So wird im 1. Erbfall nur der Ehegattenfreibetrag genutzt. Abhängig vom jeweiligen Einzelfall kann es bei B zu einer erheblichen Erbschaftsteuerlast kommen, obwohl die Versorgung durch eigenes Vermögen schon ausreichend gesichert ist. So suchen auch die Hinterbliebenen des A im Beispielfall gemeinsam nach Möglichkeiten, den Erbfall erbschaftsteuerlich zu optimieren.

II. Ausschlagung des längerlebenden Ehegatten

Die Ausschlagung der Erbschaft stellt eine Möglichkeit dar, im Nachgang zum Erbfall eine rückwirkende Korrektur vorzunehmen. Gemäß § 1922 BGB geht die Erbschaft zwar un-

* Dr. Michael Holtz ist Partner der Kanzlei Flick Gocke Schaumburg; Florian Schneider ist dort Rechtsreferendar.

¹ Vgl. hierzu Holtz/Oennings, steueranwaltsmagazin 2017, 163 ff.

mittelbar mit dem Erbfall auf die berufenen Erben (im Beispielsfall B) über, dies jedoch unbeschadet des Rechts, die Erbschaft auszuschlagen. Wird die Erbschaft ausgeschlagen, so gilt der Anteil an den Ausschlagenden als nicht erfolgt (§ 1953 Abs. 1 BGB). Als Ersatzerben wären im Beispielsfall die beiden Kinder jeweils zur Hälfte berufen. Wer Ersatzerbe wird, ist im Einzelfall zu prüfen. Hier können Unsicherheiten bestehen, wenn die letztwilligen Verfügungen nicht eindeutig sind. Erbschaftsteuerlich würde der Erwerb durch Erbfall (§ 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG) infolge der Ausschlagung im Beispielsfall unmittelbar bei den Kindern und damit ohne den Umweg über den längerlebenden Ehegatten erfolgen. Die Ausschlagung durch B hätte auch keine schenkungsteuerlichen Folgen. Darin liegt nur ein unterlassener Vermögenserwerb (vgl. § 517 BGB) und keine freigebige Zuwendung zu Gunsten der Ersatzerben.²

Allerdings ist das Recht, die Erbschaft auszuschlagen, in zeitlicher Hinsicht begrenzt. Die **Ausschlagungsfrist** beträgt gemäß § 1944 Abs. 1 BGB grundsätzlich nur sechs Wochen und nur in Ausnahmefällen sechs Monate, nämlich dann, wenn der Erblasser seinen letzten Wohnsitz ausschließlich im Ausland hatte oder wenn sich der Erbe bei Beginn der Frist im Ausland aufhält (§ 1944 Abs. 3 BGB). Die Ausschlagungsfrist beginnt, wenn der Erbe durch Verfügung von Todes wegen berufen ist, nicht vor Bekanntgabe der Verfügung durch das Nachlaßgericht (§ 1944 Abs. 2 Satz 2 BGB). Aufgrund der Ausschlagungsfrist besteht ein Zeitdruck auf Erbenseite. Es kann nicht abgewartet werden, wie sich die Verhältnisse künftig entwickeln und dann noch reagiert werden.

Zudem wird eine Ausschlagung nur in Ausnahmefällen gewollt sein, nämlich wenn der Längerlebende überhaupt nicht am Nachlaß partizipieren möchte. Eine teilweise Ausschlagung der Erbschaft ist nicht möglich (§ 1950 BGB). Insbesondere wenn die Versorgung des Längerlebenden nicht anderweitig umfassend sichergestellt ist, kommt ein „**Totalverzicht**“ nicht in Betracht.

Etwas anderes gilt in Fällen, wenn die Ehegatten **zeitnah hintereinander versterben**. Auch dann wird der kurzfristig längerlebende Ehegatte zunächst erbschaftsteuerpflichtig Alleinerbe und die Kinder wiederum erbschaftsteuerpflichtige Schlußerben nach diesem. Die doppelte Besteuerung wird lediglich durch § 27 ErbStG abgemildert. Etwas anderes gilt, wenn feststeht, daß beide Ehegatten gleichzeitig gestorben sind oder nicht festgestellt werden kann, ob beide gleichzeitig gestorben sind (vgl. § 11 Verschollenheitsgesetz). Da Erbe nur derjenige werden kann, der zum Zeitpunkt des Erbfalls lebt (§ 1923 Abs. 1 BGB), sind dann die als Schlußerben eingesetzten Abkömmlinge unmittelbar nach jedem Erblasser als Ersatzerben berufen sein. Es würde nur ein erbschaftsteuerlicher Übergang vorliegen. Einer testamentarischen Regelung bedarf es für diese Fälle nicht. Häufig findet sich in Testamenten die Anordnung, daß der Schlußerbfall unmittelbar auch eintreten soll, wenn beide Ehegatten „kurz hintereinander“ versterben. Aber auch die

auflösende Bedingung der gegenseitige Erbeinsetzung stellt konstruktiv eine Vor- und Nacherbfolge dar. Der Längerlebende wird Vorerbe und die Kinder werden Nacherben. Auch bei der Vor- und Nacherbschaft handelt es sich um zwei steuerpflichtige Erwerbe (§ 6 Abs. 2 ErbStG). Wiederrum führt nur § 27 ErbStG zu einer Minderung der auf den zweiten Erbfall entfallenden Erbschaftsteuer um höchstens 50%. Die Erbschaftsteuer im ersten Erbfall kann aber durch eine Ausschlagung der Erbschaft des kurzfristig längerlebenden Ehegatten durch dessen Erben vermieden werden. Das Ausschlagungsrecht ist vererblich (§ 1952 Abs. 1 BGB) und kann von den erbenden Kindern ausgeübt werden, wenn die Ausschlagungsfrist noch nicht abgelaufen ist und auch noch keine Annahme der Erbschaft erfolgt ist. Dann erben die Kinder unmittelbar von beiden Eltern.

Außerhalb dieses Ausnahmefalles ist an eine **Kompensation durch gesetzliche Ansprüche** zu denken. Wenn der längerlebenden Ehegatte die Erbschaft ausschlägt, kann er von den Ersatzerben den ihm zustehenden **Zugewinnausgleich** verlangen (sog. güterrechtliche Lösung nach § 1371 Abs. 2 BGB). Er hat dann einen Geldanspruch in Höhe des nach den §§ 1373 ff. BGB zu berechnenden Zugewinnausgleichs. Zur Berechnung sind daher die Anfangs- und Endvermögen (Vermögenswerte und Verbindlichkeiten) zu erfassen und zu bewerten. Der zu zahlende Zugewinnausgleichsanspruch ergibt sich – vereinfacht – aus der Hälfte der Differenz zwischen dem jeweiligen Zugewinn der Ehegatten. Entgegen der Regel, daß bei Ausschlagung einer letztwilligen Zuwendung keine Pflichtteilsansprüche entstehen, erhält er zudem nach § 1371 Abs. 3 BGB den sog. **kleinen Pflichtteil**, der sich aus dem nicht nach § 1371 Abs. 1 BGB erhöhten gesetzlichen Erbteil ergibt.

Wenn A und B im Beispielsfall vermögenslos in die Ehe gestartet sind und der Nachlaß des A nun 10 Mio. EURO beträgt, B aber auch kein Endvermögen hat, besteht ein Zugewinnausgleichsanspruch in Höhe von 5 Mio. EURO. Die Ausgleichsforderung ist eine gewöhnliche Nachlaßverbindlichkeit, die vor Pflichtteilsansprüchen zu erfüllen ist. Diese berechnen sich aus dem Restnachlaß (im Beispiel 5 Mio. EURO). Als „kleinen Pflichtteil“ erhält B danach zusätzlich 875.000 EURO (= 1/8 Pflichtteilsquote bezogen auf den „Restnachlass“), insgesamt also 5.875.000 EURO. Es steht damit im beschriebenen „Extremfall“ (der gesamte Nachlaß besteht aus Zugewinn) ein Kompensationspotential von 58,75% des Nachlaßwertes zur Verfügung. Voraussetzung ist freilich, daß A und B im gesetzlichen Güterstand der Zugewinnngemeinschaft leben, B's Ausgleichsanspruch auch nicht ehevertraglich beschränkt wurde und B auch keinen Pflichtteilsverzicht gegenüber A erklärt hat.

Das beschriebene Kompensationspotential muß bezogen auf den Pflichtteil nicht im vollen Umfang ausgenutzt wer-

2 Vgl. Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG, § 3 Rn. 334.

den. Erbschaftsteuerlich relevant ist nur der geltend gemachte **Teilbetrag**. Nur dieser ist steuerbar. Der (auch teilweise) Verzicht auf die Geltendmachung führt zu keiner freigebigen Zuwendung des Berechtigten, was § 13 Abs. 1 Nr. 11 ErbStG klarstellt. Schenkungsteuerliche Folgen sind mit diesem Verzicht damit nicht verbunden.³ Der Pflichtteil ist damit flexibel einsetzbar, was für den Zugewinnausgleich jedoch nicht gilt. Der Ausgleichsanspruch entsteht mit der Ausschlagung. Eine Sonderregelung im ErbStG wie für den Pflichtteil gibt es hier nicht. Der Verzicht auf eine bereits entstandene Ausgleichsforderung kann – wie auch in R E 5.2. Abs. 1 Satz 2 ErbStR festgehalten – eine schenkungsteuerpflichtige freigebige Zuwendung darstellen.⁴

Zugewinnausgleich und Pflichtteil sind dem Grunde nach Zahlungsansprüche, die in Geld zu erfüllen sind. Dies führt dazu, daß etwaige **ertragsteuerliche Auswirkungen** zu prüfen sind, wenn die Erfüllung der Forderung nicht in Geld, sondern durch Hingabe anderer Vermögenswerte erfolgt. Die Hingabe von Vermögenswerten an Erfüllung statt stellt ein entgeltliches Geschäft dar. Der Verpflichtete veräußert das in Erfüllung des Zugewinnausgleichs/Pflichtteils hingeebene Wirtschaftsgut, der andere erwirbt es entgeltlich,⁵ so daß steuerpflichtige Veräußerungsgewinne entstehen können. Bei einer Erfüllung durch Übertragung von Einzelwerten anstelle einer Bargeldüberweisung sind die Wirtschaftsgüter zur Vermeidung von Anschaffungs- und Veräußerungsvorgängen daher auf etwaige Steuerverstrickungen zu überprüfen. Dies kann für die Beteiligten ein Hindernis darstellen, wenn keine ausreichende Liquidität vorhanden ist und daher einer Übertragung von Sachwerten erfolgen muß oder der ausschlagende Ehegatte ein besonderes Interesse an bestimmten Gegenständen hat. Auch deshalb können sich Zugewinnausgleich und Pflichtteil als nicht taugliche Kompensationsmechanismen erweisen.

III. Ausschlagung des Längerlebenden gegen Abfindung

Als Alternative kommt die Vereinbarung einer Abfindung für die Ausschlagung in Betracht. Die Kinder werden durch die Ausschlagung Ersatzerben des längerlebenden Ehegatten und verpflichten sich im Gegenzug zu Ausgleichsleistungen. Ein solcher Ausgleich muß nicht zwingend in Geld bestehen. Es kann auch die Übertragung anderer Gegenstände (z. B. den Miteigentumsanteil am gemeinsamen Haus nebst Hausrat und Inventar) vereinbart werden. Die Höhe der Abfindung kann hier frei gewählt werden. Die Beteiligten sind nicht auf die gesetzlich vorgegebene Höhe von Zugewinnausgleich und Pflichtteil beschränkt.

Aus **erbschaftsteuerlicher Sicht** kann ein solches Vorgehen vorteilhaft sein, da es zu einer Aufteilung des Erwerbs kommt. Die Kinder erben. Deren Freibeträge werden ausgenutzt. Der weichende Ehegatte erhält die Abfindung „als

vom Erblasser zugewendet“ (vgl. § 3 Abs. 2 Nr. 4 ErbStG), so daß der in diesem Verhältnis bestehende Ehegattenfreibetrag genutzt wird. Die Abfindung ist gemäß § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG als Nachlaßverbindlichkeit bei den Kindern abzugsfähig, und zwar unabhängig davon, ob die Abfindung aus dem Eigen- oder Nachlaßvermögen erbracht wird.⁶

Allerdings ergeben sich in diesem Zusammenhang **ertragsteuerliche Risiken**, welche das positive Ergebnis aus Erbschaftsteuersicht leicht relativieren können.⁷

Die Finanzverwaltung⁸, die Rechtsprechung⁹ und ein beachtlicher Teil der Literatur¹⁰ bewerten die Ausschlagung gegen Abfindung als ein **entgeltliches Rechtsgeschäft** im ertragssteuerlichen Sinn, so daß die Abfindung zu einem steuerpflichtigen **Veräußerungsgewinn** führen kann. Begründet wird dies damit, daß der ausschlagende Erbe in Abweichung zur zivilrechtlichen Betrachtungsweise bis zur Ausschlagung wirtschaftlicher Eigentümer i.S.v. § 39 Abs. 2 AO gewesen sei. Die Ausschlagung stelle daher eine Veräußerung dar, bei welcher die Abfindung den Veräußerungserlös bilde.¹¹

Ausgehend von den §§ 16, 17, 23 EStG als normative Anknüpfung ermittelt sich der Veräußerungsgewinn aus dem Unterschied zwischen dem Veräußerungspreis (der gezahlten Abfindung) einerseits und Anschaffungs- oder Herstellungskosten und den Werbungskosten andererseits (§ 23 Abs. 3 Satz 1, § 16 Abs. 2 Satz 1 und § 17 Abs. 2 Satz 1 EStG). Werden diverse Wirtschaftsgüter vererbt, wird für die Ermittlung des konkreten Veräußerungsgewinns pro Wirtschaftsgut eine anteilmäßige Verteilung des Veräußerungserlöses vorgenommen (entsprechende Anwendung von § 23 Abs. 1 Satz 4 EStG).¹² Die Abfindung wird im Verhältnis der Verkehrswerte der im Nachlaß befindlichen Wirtschaftsgüter zur Abfindung zu verteilt.¹³

3 Näher Meincke/Hannes/Holtz, ErbStG, § 3 Rn. 59 und nachfolgend unter Ziffer V.

4 FG Hessen 15.12.2016 – 1 K 199/15, EFG 2017, 871; Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG, § 5 Rn. 309.

5 BFH 31.07.2002 – X R 48/99, BStBl. 2003 II, 282; OFD Frankfurt/M., FR 2001, 322; OFD München, DStR 2001, 1298.

6 Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG, § 10 Rn. 231; Hannes/Hermann, Formularbuch Vermögens- und Unternehmensnachfolge, Teil B 2.02, Rn. 16.

7 Hierzu auch näher Friedrich-Büttner/Herbst, ZEV 2014, 593, 596; Hannes/Hermann, Formularbuch Vermögens- und Unternehmensnachfolge, Teil B 2.02, Rn. 6.

8 BMF 14.03.2006, BStBl. I S. 253 Tz. 36.

9 So i. E.: BFH, Urt. 04.06.1996 – IX R 59/94, BStBl. II 1998, 431.

10 Tiedtke/Wälzholz, BB 2001, 234, 237; Märkle, DStR 1993, 1616, 1619; Groh, DB 1992, 1312, 1313; dagegen Scherer/von Sothen, ErbR, § 36 Rn. 287.

11 Hannes/Hermann, Formularbuch Vermögens- und Unternehmensnachfolge, Teil B 2.02, Rn. 6.

12 Schmidt/Weber-Grellet, EStG, § 23 Rn. 47 unter Verweis aus BFH 20.04.2004 – IX R 5/02, BStBl. II 2004, 987.

13 Friedrich-Büttner/Herbst, ZEV 2014, 593, 596.

Beträgt die Summe der Erbschaft unter Berücksichtigung der Verkehrswerte 10 Mio. EURO und erfolgt die Ausschlagung gegen eine Abfindung von 5 Mio. EURO, liegt anteilmäßig zu 50% (10 Mio./5 Mio. EURO) pro Wirtschaftsgut eine entgeltliche Veräußerung zum Verkehrswert vor.¹⁴

Eine Aufdeckung stiller Reserven ließe sich durch eine **Zuweisung der Abfindungsleistung** vermeiden, wenn eine abfindungslose Ausschlagung einzelner (steuerverstrickter) Wirtschaftsgüter erklärt wird und sich die Abfindung nur auf die übrigen Teile der Erbschaft bezieht. Die Finanzverwaltung läßt die Möglichkeit einer Aufteilung der Erbmasse in einen abfindungslosen und einen mit einer Abfindung versehenen Teil zu, sofern die Zuordnung nach außen hin erkennbar ist und die Aufteilung nicht zu einer unangemessenen wertmäßigen Berücksichtigung der einzelnen Wirtschaftsgüter führt.¹⁵ Eine angemessene wertmäßige Berücksichtigung soll in diesem Zusammenhang immer dann anzunehmen sein, wenn die vertraglich vereinbarten Einzelpreise für das gesamte Betriebsvermögen einerseits und für das jeweilige Wirtschaftsgut des Privatvermögens andererseits die jeweiligen Verkehrswerte nicht überschreiten.¹⁶ Ihrem Grundgedanken nach geht diese Auffassung auf ein Urteil des Bundesfinanzhofs aus dem Jahre 1996 zurück,¹⁷ aus welchem Finanzverwaltung und Rechtsprechung auch die Qualifikation der Abfindung als Veräußerungserlös herleiten. Der Bundesfinanzhof hatte sich damals in einem obiter dictum dafür ausgesprochen, daß im Falle eines Alleinerben eines Grundstücks die Erbschaft gewissermaßen nur ein zivilrechtlicher Überbau über den eigentlichen wirtschaftlichen Wert des Grundstücks sei. Wird die Erbschaft gegen Abfindung ausgeschlagen, sei dies wirtschaftlich betrachtet nichts anderes als ein Verkauf des in der Erbmasse befindlichen Grundstücks. Wendet man diesen Gedanken durchgehend an, gelangt man zu dem Ergebnis, daß die Ausschlagung gegen Abfindung eine Veräußerung der in der Erbmasse befindlichen Wirtschaftsgüter ist und damit obliegt es auch den Parteien, einzelnen Gütern bestimmte Preise zuzuweisen.

Der Nachlaß besteht beispielsweise aus einem Bankkonto (500.000 EURO), einem Aktiendepot (300.000 EURO) und einer fremdvermieteten Gewerbeimmobilie (500.000 EURO). Der längerlebende Ehegatte erhält für die Ausschlagung von den ersatzerbenden Kindern eine Abfindung in Höhe von 500.000 EURO. Im Rahmen der Abfindungsvereinbarung wird festgehalten, daß die Abfindung für den Übergang des Bankkontos gewährt wird und ausdrücklich nicht für Aktiendepot und Mietimmobilie. In Ausübung des Zuweisungswahlrechts werden diese beiden Wirtschaftsgüter vollumfänglich unentgeltlich übertragen, so daß die vereinbarte Abfindung nicht mit diesen Nachlaßgegenständen in Verbindung steht. Der Abfindungserwerb des Ehegatten entspricht seinem persönlichen Freibetrag. Die beiden Kinder können die Abfindung mindernd geltend machen, so daß

auch hier ein Erwerb im Rahmen der Freibeträge (Insgesamt 800.000 EURO) verbleibt. Ertragsteuerlich ist lediglich das nicht steuerverstrickte Bankkonto von dem entgeltlichen Rechtsgeschäft umfaßt, so daß sich hieraus keine Steuerfolgen ergeben.

Wenn der Nachlaß ausschließlich oder zum überwiegenden Teil nur aus steuerverstricktem Vermögen besteht, ist zu überlegen, ob der Vorgang als ein aus ertragsteuerlicher Sicht unentgeltliches Rechtsgeschäft ausgestaltet werden kann. Dies wäre bei einer **Ausschlagung gegen Versorgungsleistungen** der Fall, sofern der Vorgang einer (unentgeltlichen) Vermögensübergabe entspricht. Nach einem Urteil des Bundesfinanzhofs aus dem Jahr 1996 qualifiziert die Rechtsprechung die Ausschlagung gegen Abfindung als eine Vorwegnahme der Erbfolge.¹⁸ Voraussetzung einer solchen unentgeltlichen Vermögensübergabe ist das Vorliegen von **wiederkehrenden Bezügen nach § 10 Abs. 1a Nr. 2 EStG**.¹⁹ Danach müssen die Versorgungsleistungen als Gegenleistung für die Übertragung von Mitunternehmeranteilen, Betrieben oder Teilbetrieben oder GmbH-Anteilen mit einer Übertragung von mindestens 50% gewährt werden. Andere Übertragungen, z. B. von Grundstücken oder Kapitalgesellschaftsanteilen im Umfang von weniger als 50%, bleiben außer Betracht.²⁰ Befinden sich neben dem in § 10 Abs. 1a Nr. 2 EStG genannten Vermögen noch andere nicht erfaßte Vermögenswerte in der Erbmasse, liegt insgesamt eine Teilentgeltlichkeit bezogen auf nur diese Wirtschaftsgüter vor.²¹ Auch in diesem Fall ist eine Zuordnung durch Parteivereinbarung ausschließlich zu dem Vermögen des § 10 Abs. 1a Nr. 2 EStG möglich.²²

IV. „Flucht in die gesetzliche Erbfolge“

Einen anderen Weg zur Reparatur eines verunglückten Testaments stellt die **Ausschlagung aller testamentarischen Erben** unter Beibehaltung ihrer Stellung als gesetzliche Erben dar. Bei Anwendung der gesetzlichen Vorschriften würde eine Vermögensverteilung von 1/2, 1/4, 1/4 (Ehegatte/Kind/Kind) erreicht. Ein Vorteil dieser Variante ist, daß sich – mangels Veräußerung – nachteilige ertragsteuerliche Folgen vermeiden lassen. Durch die Verteilung

14 BMF v. 26.02.2007, BStBl. I 2007, 269 Tz. 14.

15 BMF 26.02.2007, BStBl. I 2007, 269.

16 BMF 26.02.2007, BStBl. I 2007, 269.

17 BFH 04.06.1996 – IX R 59/94, BStBl. II 1998, 431.

18 BFH 17.04.1996 – X R 160/94, BStBl. II 1997, 32.

19 Reich, DStR 2011, 2030, 2031 noch zur a. F. § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG, mittlerweile neu geregelt in § 10 Abs. 1a Nr. 2 EStG vgl. dazu Blümich/Hutter, EStG, § 10 Rn. 90.

20 Blümich/Hutter, EStG, § 10 Rn. 100.

21 Reich, DStR 2011, 2030, 2031.

22 BMF 11.03.2010, BStBl. I 2010, 227.

auf mehrere Erwerber können mehrere Freibeträge genutzt werden. Zu einer Anwendung der gesetzlichen Erbfolge gelangt man, wenn alle testamentarischen Erben ihr Erbe ausschlagen. Ist ein Erbe sowohl als gewillkürter als auch als gesetzlicher Erbe – was bei den Kindern im klassischen Berliner Testament die Regel ist –, kann jeder die Erbschaft als testamentarischer Erbe ausschlagen und sich sein gesetzliches Erbrecht vorbehalten (vgl. § 1948 BGB).

Probleme ergeben sich, sofern im Testament **minderjährige Kinder** als Ersatzerben ihrer Eltern berufen sind.²³ Um zur gesetzlichen Erbfolge zu gelangen, müssten auch diese die Ausschlagung der Erbschaft erklären. Es wird diskutiert, ob hierzu die **Mitwirkung von Ergänzungspflegern** erforderlich ist.²⁴ Nach herrschender Auffassung in Rechtsprechung²⁵ und Schrifttum²⁶ ist jedoch kein In-sichgeschäft (§ 181 BGB) gegeben, so daß die Eltern als gesetzliche Vertreter die Erklärung abgeben können. Ergänzungspfleger sind nur dann zu bestellen, wenn die Voraussetzungen für eine Entziehung der Vertretungsmacht nach § 1796 BGB festgestellt sind.²⁷ § 1643 Abs. 2 Satz 1 BGB sieht für die Ausschlagung einer Erbschaft durch die Eltern für ihre Kinder allerdings eine **Zustimmung des Familiengerichts** vor. Davon macht § 1643 Abs. 2 Satz 2 BGB insoweit eine Rückausnahme, als daß eine Genehmigung dann nicht erforderlich ist, wenn die Erbenstellung des Kindes ihrerseits nur aus einer zuvor erfolgten Ausschlagung der Erbschaft durch die Eltern resultiert. Bei der Bestimmung zu Ersatzerben werden die Kinder infolge der Ausschlagung ihrer Eltern zu testamentarischen Erben. Nach dem Wortlaut des § 1643 Abs. 2 Satz 2 BGB wäre eine Zustimmung durch das Familiengericht demnach nicht erforderlich. Allerdings will die herrschende Meinung, unter Berufung auf den Telos der Norm, die Fallgestaltung vom Anwendungsbereich des § 1643 Abs. 2 Satz 2 Hs. 1 BGB ausnehmen, in welcher ein als Testamentserbe eingesetzter Elternteil in dieser Eigenschaft auch für das als Ersatzerbe eingesetzte Kind die Erbschaft ausschlägt, um diese dann als gesetzlicher Erbe gemäß § 1948 BGB anzunehmen.²⁸ Begründet wird dies unter anderem damit, daß anders als in den von § 1643 Abs. 2 Satz 2 BGB typischerweise erfaßten Fällen ein Interessenskonflikt nicht ausgeschlossen werden könne.²⁹

Eine solche **Interessenkollision** liegt nicht vor, wenn die minderjährigen Ersatzerben in Folge der Ausschlagung selbst zu gesetzlichen Erben neben dem längerlebenden Ehegatten werden. Der Interessensgleichlauf besteht dann darin, steuerliche Freibeträge optimal zu nutzen und am Ergebnis gemeinsam zu partizipieren.³⁰ Eine Gerichtsentscheidung zu dieser Frage gibt es bisher nicht, auch wenn einer Entscheidung des OLG Köln³¹ in einem anders gelagerten Fall (Ausschlagung gegen Abfindungsleistung an die Eltern) entnommen werden kann, daß letztlich auch die minderjährigen Kinder davon profitieren, wenn wirtschaftliche Nachteile innerhalb der Elterngeneration vermieden werden. In allen Fällen stellt sich das Problem, daß die Ein-

holung der familiengerichtlichen Genehmigung mit der für die volljährigen Erben laufenden Ausschlagungsfrist kollidiert. Vorab muß gesichert sein, daß die Ausschlagung der minderjährigen Ersatzerben wirksam erklärt werden kann und nicht mangels Genehmigung scheitert. Sonst bleiben die Minderjährigen als Erben berufen und die „Flucht in diese gesetzliche Erbfolge“ scheitert.

V. Geltendmachung des gesetzlichen Pflichtteils der Kinder

Wenn es bei der Erbenstellung des längerlebenden Ehegatten bleiben soll oder muß, können die Kinder ihren gesetzlichen Pflichtteil geltend machen, um eine nachträgliche Aufteilung des erbschaftsteuerlichen Erwerbs zu erreichen.

Die Kinder sind im ersten Erbfall durch die Alleinerbensetzung des längerlebenden Ehegatten enterbt und damit nach § 2303 Abs. 1 BGB pflichtteilsberechtigt. Das gesetzliche Pflichtteilsrecht garantiert eine Mindestteilhabe am Nachlaß. Der Erblasser bleibt zwar in der gegenständlichen Verteilung seines Nachlasses frei, ist in der wertmäßigen Verteilung jedoch beschränkt. Wer seine Abkömmlinge, seinen Ehegatten und, sofern keine Abkömmlinge vorhanden sind, seine Eltern nicht mindestens in Höhe der Hälfte des Wertes ihres gesetzlichen Erbteils am Nachlaß beteiligt, wird durch das Pflichtteilsrecht in der Weise korrigiert, daß den Pflichtteilsberechtigten ein Anspruch auf Geldausgleich gegen den oder die Erben gewährt wird. Der Pflichtteilsanspruch entsteht mit dem Erbfall, ist sofort fällig und in Geld zu leisten. Der gesetzliche Pflichtteil besteht in der Hälfte des Wertes des gesetzlichen Erbteils (§ 2303 Abs. 1 Satz 1 BGB).

Den Pflichtteil erhalten sie erbschaftsteuerlich gemäß § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG vom Erblasser und damit unter Ausnutzung der in diesem Verhältnis bestehenden Freibeträge. Der längerlebende Ehegatte kann den Pflichtteil bei seiner eigenen Erbschaftsteuererklärung als Nachlaßverbindlichkeit nach § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG steuermindernd ansetzen.

23 Hierzu auch *Berresheim*, RNotZ 2007, 501, 514.

24 So etwa *Buchholz*, NJW 1993, 1161, 1166.

25 BayObLG 13.01.1983 – BReg. 1 Z 27/82, BayObLGZ 1983, 9; OLG Naumburg 08.05.2013 – 3 WF 260/12, FamRZ 2014, 493.

26 MünchKomm/Leipold, § 1945 BGB Rn. 2; Staudinger/Schilken, § 181 Rn. 40; Ivo, ZEV 2002, 309, 313; Tschernoster, RNotZ 2017, 125, 136.

27 BGH 12.02.2014 – XII ZB 592/12, NJW-RR 2014, 900.

28 OLG Frankfurt 02.06.1954 – 1 Wx 18/54, NJW 1955, 466; LG Osnabrück 17.01.2007 – 10 T 45/07, NotBZ 2007, 419; BeckOK/Veit, § 1643 BGB Rn. 11; Fröhler, BWNNotZ 2013, 88, 89.

29 Ivo, ZEV 2002, 309, 310.

30 Vgl. auch *Berresheim*, RNotZ 2007, 501, 514; a. A. und eine Zustimmung des Familiengerichts fordernd *Mayer*, DStR 2004, 1541, 1542; *Heidinger*, DNotI-Report 1997, 179, 180.

31 OLG Köln 26.04.2012 – II-12 UF 10/12, DNotZ 2012, 855.

Im Beispielsfall wäre der längerlebende Ehegatten, wenn der gesetzliche Güterstand der Zugewinnngemeinschaft bestand, als gesetzlicher Erbe mit einer Quote von 1/2 berufen (§§ 1931 Abs. 1, 1371 Abs. 1 BGB). Die beiden Kinder wären gesetzliche Erben zu jeweils 1/4 (§ 1924 Abs. 1 BGB). Deren Pflichtteilsquote beträgt somit jeweils 1/8. Ausgehend von einem Nachlaßwert von – beispielsweise – 4.000.000 EURO ergibt sich beim längerlebenden Ehegatten ohne die Geltendmachung der Pflichtteile durch die Kinder eine Erbschaftsteuerbelastung i. H. v. 665.000 EURO [(4.000.000 ./ 500.000 persönlicher Freibetrag)*0,19].³² Wenn beide Kinder ihre Pflichtteile geltend machen, entsteht auf Seiten des Längerlebenden eine Erbschaftssteuer von 475.000 EURO [(4.000.000 ./ 500.000 persönlicher Freibetrag ./ 1.000.000 Pflichtteile)*0,19] sowie eine Erbschaftsteuerbelastung von jeweils 11.000 EURO auf Seiten der Kinder [(500.000 ./ 400.000 persönlicher Freibetrag)*0,11]. Es kommt also zu einer Gesamtsteuerbelastung i.H.v. 497.000 EURO (168.000 EURO weniger als ohne Pflichtteilsgeltendmachung).

Ein großer Vorteil ist die erbschaftsteuerliche **Flexibilität** des Pflichtteils. Die Steuerpflicht entsteht erst dann, wenn und soweit der Anspruch geltend gemacht³³ ist (§ 9 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe b) ErbStG). Ob und wie weit eine wirtschaftliche Realisierung des Pflichtteilsanspruchs stattfindet, ist damit nach dem ErbStG die freie Entscheidung des Berechtigten. Unterläßt er stillschweigend die Geltendmachung, kommt es nie zur Entstehung der Steuerpflicht. Der Verzicht auf die Geltendmachung des Pflichtteilsanspruchs führt zu keiner freigebigen Zuwendung, was § 13 Abs. 1 Nr. 11 ErbStG klarstellt, sich aber bereits daraus ergibt, daß der nicht geltend gemachte Pflichtteil ohnehin nicht steuerbar ist. Wenn nur ein Teilbetrag geltend gemacht wird, entsteht die Erbschaftsteuer nur in dieser Höhe.³⁴ Der Restbetrag ist nicht steuerbar. Ein „Teilverzicht“ führt somit zu keiner freigebigen Zuwendung.

In zeitlicher Hinsicht unterliegt der Pflichtteilsanspruch der regelmäßigen dreijährigen **Verjährungsfrist** gemäß § 195 BGB. Der Anspruch kann noch nach Ablauf dieser Frist mit erbschaftsteuerlicher Wirkung geltend gemacht werden, wenn der Erbe von der Berufung auf die Einrede der Verjährung absieht und den Anspruch trotzdem anerkennt.³⁵

Der Bundesfinanzhof³⁶ hat bereits entschieden, daß eine erbschaftsteuerrelevante Geltendmachung auch noch nach dem Tod des Verpflichteten erfolgen kann, wenn die noch nicht verjährte Pflichtteilslast auf die pflichtteilsberechtigten Erben übergeht, obwohl Anspruch und Verbindlichkeit zivilrechtlich durch **Konfusion** erlöschen. Erbschaftsteuerlich wird das Bestehen nach § 20 Abs. 3 ErbStG fingiert.

Die Kinder machen nach dem ersten Erbfall ihren Pflichtteil gegen den alleinerbenden längerlebende Ehegatten nicht geltend. Es entsteht beim Län-

gerlebenden eine Erbschaftsteuerbelastung i. H. v. 665.000 EURO (vgl. oben). Dann tritt der zweite Erbfall ein. Die beiden Kinder erben jeweils zur Hälfte. Ausgehend von einem Nachlaßwert von – beispielsweise – 3.000.000 EURO (4.000.000 EURO ./ 665.000 EURO ./ zwischenzeitlicher Verbrauch) ergibt sich eine Erbschaftsteuerbelastung i. H. v. jeweils 209.000 EURO [(1.500.000 ./ 400.000 persönlicher Freibetrag)*0,19]. Die Steuerbelastung in Gesamtschau beider Erbfälle beträgt 1.083.000 EURO. Die Kinder können aber auch noch nach dem zweiten Erbfall (zumindest) den (noch nicht verjährten) Pflichtteil aus dem ersten Erbfall geltend machen. Die Steuerbelastung für den ersten Erbfall reduziert sich auf 497.000 EURO (vgl. oben). Zudem verringert sich der Erwerb der Kinder im zweiten Erbfall um die Pflichtteilslast von jeweils 1.500.000 EURO auf 1.000.000 EURO, so daß sich eine Steuerbelastung von jeweils 114.000 EURO [(1.000.000 ./ 400.000 persönlicher Freibetrag)*0,19] ergibt. Somit reduziert sich die Steuerbelastung in Gesamtschau beider Erbfälle auf 725.000 EURO (358.000 EURO weniger als ohne Pflichtteilsgeltendmachung).

Es ist die Entscheidung des Bundesfinanzhofs³⁷ zur Frage angekündigt, ob der Erbe des ersten Erbfalls nach dem Tod des Längerlebenden seinen nunmehr gegen sich selbst gerichteten Pflichtteilsanspruch auch noch dann geltend machen und als Nachlaßverbindlichkeit vom Erwerb abziehen kann, wenn der Anspruch bereits verjährt ist. Das Hessische FG hat dies verneint.³⁸ Dagegen hat das FG Schleswig-Holstein den Abzug des geltend gemachten verjährten Pflichtteilsanspruchs mit der erstrebten erbschaftsteuerlichen Wirkung zugelassen.³⁹

In allen Fällen ist vor der Geltendmachung eines Pflichtteils immer zu prüfen, ob das Testament hieran negative Folgen geknüpft hat. Regelmäßig geschieht dies in Berliner Testamenten mittels sog. **Pflichtteilsstrafklauseln**. Diese führen dazu, daß der Pflichtteilsverlangende als Schlußerbe nach dem Längerlebenden entfällt, sofern die Klausel ihrerseits keine Einschränkung dergestalt enthält, daß die Enterbungsfolge nur eintritt, wenn gegen den Willen des Längerlebenden Ansprüche geltend gemacht wer-

32 Sonstige Freibeträge und Steuerbefreiungen/-minderungen sollen für diese Beispielsrechnung hier und im Folgenden zur Vereinfachung unberücksichtigt bleiben.

33 Näher zum Begriff des „Geltendmachens“ Meincke/Hannes/Holtz, ErbStG § 9 Rn. 33 ff.

34 BFH 21.08.2015 – II B 126/14, DStZ 2015, 817 m.w.N.

35 Meincke/Hannes/Holtz, ErbStG § 3 Rn. 60 m.w.N.

36 BFH 19.02.2013 – II R 47/11, BStBl. II 2013, 352.

37 II R 1/16 (Hessisches FG) und II R 17/16 (FG Schleswig-Holstein).

38 FG Hessen 03.11.2015 – 1 K 1059/14, EFG 2016, 298.

39 FG Schleswig-Holstein 04.05.2016 – 3 K 148/15, ZEV 2016, 404.

den.⁴⁰ Enthält die Klausel keine derartige Einschränkung, ist zu überlegen, ob der Längerlebende die Enterbungsfolge wieder rückgängig machen kann. Problematisch kann dies sein, wenn die Verfügungen wechselbezüglich i.S.v. § 2270 BGB ausgestaltet sind und davon auch die Enterbungsfolge umfaßt ist. Dann könnte der Längerlebende durch die Bindungswirkung der entsprechenden Verfügungen daran gehindert sein, die Enterbung durch Wiedereinsetzung als Erben rückgängig zu machen.

VI. Formunwirksame Verfügung

Da zwischen der Errichtung des Testamentes und dem Eintritt des Erbfalls oftmals eine große Zeitspanne liegt, kann es vorkommen, daß der Verstorbene in der Zwischenzeit andere Pläne gemacht hat und diese entweder mündlich im Familienkreis oder als digitale Niederschrift kundgetan oder festgehalten hat. Auch ein zwar unterschriebenes, aber maschinell geschriebenes Dokument ist denkbar. Gemeinsam ist allen diesen vom Testament abweichenden Verfügungen ihre Formunwirksamkeit (vgl. §§ 2231, 125 BGB). Aus steuerlicher Sicht ist vom Bundesfinanzhof jedoch eine Korrekturmöglichkeit anerkannt. Es gilt im Steuerrecht der Grundsatz, daß anders als im Zivilrecht ein (form-)unwirksames Testament nach § 41 Abs. 1 Satz 1 AO **erbschaftsteuerlich zu beachten** ist, soweit und solange die Beteiligten das wirtschaftliche Ergebnis der Verfügung eintreten und bestehen lassen. Voraussetzung dafür ist, daß eine Anordnung des Erblassers vorliegt, die dieser im Hinblick auf seinen Tod getroffen hat und die von Beteiligten unter Beachtung des erblasserischen Willens ausgeführt wird.⁴¹ Führen die Erben die unwirksame Verfügung von Todes wegen also tatsächlich aus, entfaltet dies auch eine Bindungswirkung für die Zwecke des Steuerrechts. Darüber kann eine abweichende Verteilung erreicht werden, die sich als steuerlich vorteilhaft erweisen kann.

VII. Schlußbetrachtung

Wie die vorstehenden Ausführungen zeigen, besteht auch noch nach dem Erbfall die Möglichkeit zur erbschaftsteuerlichen Optimierung. Nicht immer passen die denkbaren Gestaltungen für den konkreten Erbfall. Anders als bei der erbschaftsteuerlich optimierten Testamentsgestaltung steht der Sachverhalt fest und ist keinen Anpassungen mehr zugänglich. Auch ist der zur Verfügung stehende „Baukasten“ begrenzter als vor dem Erbfall. Der erbschaftsteuerlich geplante Erbfall ist daher immer gegenüber nachträglichen Heilungen empfehlenswert. Aber nicht jeder Sachverhalt – vielleicht auch infolge von kurzfristigen Änderungen – stellt sich letztlich als erbschaftsteuerlich optimal heraus. Es lohnt sich daher immer, die Ergebnisse der Erbschaftsteuerberechnung zu hinterfragen und zu prüfen, ob sich hier noch positive Effekte erzielen lassen.

⁴⁰ „Macht einer unserer Abkömmlinge im ersten Erbfall gegen den Willen des Längerlebenden Pflichtteils- oder Pflichtteilergänzungsansprüche geltend und erhält er diese auch, so soll er durch dieses Testament nicht begünstigt werden. Der Abkömmling und seine Abkömmlinge entfallen auch im zweiten Erbfall als Erben und Ersatzerben und erhalten auch nach dem Tode des Letztversterbenden von uns nur den Pflichtteil.“

⁴¹ Ständige Rechtsprechung BFH 02.12.1969 – II 120/64, BStBl. II 1970, 119; BFH 07.10.1987 – II R 16/80, BStBl. II 1982, 28; BFH 15.03.2000 – II R 15/98, BStBl. II 2000, 588.

□ Topaktueller Leitfaden.



Aktuelle Brennpunkte der Abgeltungsteuer BFH-Rechtsprechung für die Praxis ausgewertet

von Dr. Christian Stahl, Wiss. Mitarbeiter
am Bundesfinanzhof

2018, 114 Seiten, € 38,-

ISBN 978-3-415-06280-1

NEU

Systematisch gegliedert enthält der neue Band alle Problemfelder der Abgeltungsteuer, die sich aus der Rechtsprechung des BFH herauskristallisiert haben. Darüber hinaus sind alle derzeit anhängigen Verfahren mit Problemeinordnung und Lösungsansätzen eingearbeitet. In diesem Überblick über die relevanten Verfahren des BFH findet der Leser den aktuellen Stand zur Abgeltungsteuer wieder.

Die Themenbereiche:

- Steuertatbestand und Verlustrechnung
- Abgeltungsteuertarif
- Steuerabzugsverfahren

Das Buch ist weder ein Lehrbuch zur Abgeltungsteuer, das deren Einzelheiten erläutert, noch eine Kommentierung der die Abgeltungsteuer betreffenden Vorschriften. Vielmehr wertet der Autor die Rechtsprechung des BFH und die derzeit anhängigen Verfahren bezüglich der Abgeltungsteuer aus. Durch die systematische Darstellung der Entscheidungen und Verfahren wird für den Rechtsanwender aufgezeigt, wo die derzeitigen Brennpunkte der Diskussion zur Abgeltungsteuer liegen.

Die Abhandlung wendet sich damit an alle, die über die grundsätzliche Funktionsweise der Abgeltungsteuer hinaus den derzeitigen Stand zu den aktuellen Problemfeldern benötigen.



Leseprobe unter
www.boorberg.de/9783415062801

WWW.BOORBERG.DE

 **BOORBERG**

RICHARD BOORBERG VERLAG

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

Vereinsrecht 2018

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

I. Grundsätzliches zum Vereinsrecht

Anzahl der Vereine

Die neuesten Zahlen wurden in der Schweiz¹ und im Fürstentum Liechtenstein² veröffentlicht. Unübertroffen ist die Schweiz, die bereits in der ersten Januar-Woche die Zahlen für 2017 veröffentlichte: Danach existierten zum 31.12.2017 in der Schweiz 9.117 Vereine (31.12.2016: 8.692), im Fürstentum Liechtenstein 297 (Vj. 286). In Deutschland muß man mit den Zahlen aus dem Jahr 2016 auskommen, die 602.602 eingetragene Vereine und 21.806 Stiftungen auswiesen.³

Rückblick

Der *BGH* sieht seine Kita-Rechtsprechung⁴ mittlerweile als festigt und bestätigt an. Das der bisher herrschenden Vereinsklassenabgrenzung immanente Verbot der übermäßigen wirtschaftlichen Betätigung wird durch das Gewinnausschüttungsverbot ersetzt. Dadurch nähert sich der *BGH* der Vereinspraxis an; zweckbetriebsdominierte Vereine sind nicht mehr von der Löschung bedroht. Mit diesen Entscheidungen wurde allerdings nicht über den Vereinskonzern entschieden, auch nicht über die Dorfläden. Die Bestätigung erfolgte vom Gesetzgeber, indem er das Vereinsrecht aus dem Gesetz zur Förderung der Transparenz bei Genossenschaften bei der Verabschiedung am 29.06.2017 herausnahm. Künftige Entscheidungen des *BGH* werden sich daran orientieren, solange der Gesetzgeber keine andere Richtung vorgibt.

Koalitionäre Absichtserklärungen

Auch das Vereinsrecht hat nun wieder als politische Absichtserklärung Eingang in den Koalitionsvertrag zwischen CDU/CSU und der SPD gefunden. Man strebe die Verbesserung des Gemeinnützigkeitsrechts und des Vereinsrechts an und werde das Ehrenamt auch entbürokratisieren.⁵ In Tz. 5556 ff. heißt es u.a.:

„Um diese Kultur des zivilgesellschaftlichen Engagements und des Ehrenamts zu fördern und zu stärken, wollen wir (...) und konkrete Hilfestellungen für eine entsprechende Organisationsentwicklung der Verbände, Vereine und Stiftungen leisten. Eine Ehrenamtsstiftung oder eine Service-Agentur kann dabei helfen.“

„(...) den rechtlichen Rahmen für ehrenamtliche Betätigung und soziales Unternehmertum weiter verbessern sowie das Gemeinnützigkeitsrecht verbessern. Insbeson-

dere streben wir im Hinblick auf die Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs zur Eintragungsfähigkeit von Vereinen mit wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb im Interesse von bürgerschaftlichen Initiativen Verbesserungen im Vereinsrecht an.“

Eine neue Dynamik für Deutschland?

Reformbedarf

Braucht es ein neues „Sozialorganisationsrecht“? Auch bei hochkarätig besetzten Tagungen wie etwa dem 3. Vereinsrechtstag am 23.02.2018 in Frankfurt ist immer wieder der Ruf nach dem Gesetzgeber zu hören. Dem verweigert sich dieser durch Abfackeln von gesetzgeberischen Blendgranaten – viel Rauch, wenig Wirkung.

Grundlagenentscheidungen

Der Bundesgerichtshof nimmt für die Aktiengesellschaft⁶ *Grundlagenentscheidungen*, die die Hauptversammlung einer Aktiengesellschaft unabhängig von der Kompetenzverteilung innerhalb der Gesellschaft zu treffen hat, auch bei Entscheidungen an, die sich auf die Rechtsstellung der Aktionäre auswirken können, also dazu führen, dass die Aktionäre in ihrer eigenen Rechtsstellung nachhaltig betroffen sind.⁷ Bestimmte Entscheidungen einer Aktiengesellschaft, die eigentlich keine Mitwirkung der Aktionäre erfordern, bedürfen danach ausnahmsweise der Zustimmung der Hauptversammlung. Diese ungeschriebene Hauptversammlungszuständigkeit, die das Innenverhältnis zwischen Vorstand und Gesellschaft betrifft, hat der Bundesgerichtshof für den Fall anerkannt, in dem eine Aktiengesellschaft zwar nicht ihr Gesellschaftsvermögen, jedoch einen Betrieb, der den wertvollsten Teil des Gesellschaftsvermögens aus-

1 <https://ehra.fenceit.ch/de/eidgenoessisches-amt-fuer-das-handelsregister>; zur Schweiz s. auch unten Abschn. VI.

2 Statistisches Jahrbuch Liechtensteins 2017, Zahlen bis 31.12.2016; erschien Februar 2018; *Wagner*, Verein und Verband, 2018, 3ff.

3 *Wagner*, NZG 2018, 330 (Verein) und *Zimmermann/Raddatz*, NJW 2018, 516, zuvor 2017, 531 (jew. Stiftung).

4 Zusammenfassung in *Wagner*, NZG 2018, 330, 331; *BGH* 16.05.2017 – II ZB 6/16, nPoR 2018, 21. Spezialliteratur: *Fleischer*, NZG 2018, 241, 245 f.; *Leuschner* in *Fleischer/Thiessen*, § 11.

5 Koalitionsvertrag Februar 2018, Tz. 5547-5550.

6 *BGH* 25.02.1982 – II ZR 174/80, BGHZ 83, 122, NJW 1982, 1703 (Holzmüller); *BGH* 26.04.2002 – II ZR 154/02 (Gelatine I) und II ZR 155/02 (Gelatine II), BGHZ 159, 30, NJW 2004, 1860.

7 *OLG Celle* 12.12.2017 – 20 W 20/17, nPoR 2018, 17.

macht, auf eine zu diesem Zweck gegründete Tochtergesellschaft ausgegliedert hat.

„Holzmüller“-Grundsätze beim Verein

Diese Rechtsprechung läßt sich aber nicht ohne Berücksichtigung der Unterschiede zwischen einer Aktiengesellschaft und einem Verein auf letzteren übertragen. Anders als die Aktiengesellschaft ist der Verein keine kapitalgesellschaftliche Konzeption mit einer auf Vermögensvereinigung und Vermögensmehrung gerichteten Zielsetzung (vgl. Leistung der Einlagen als Hauptpflicht der Aktionäre, § 54 Abs. 1 AktG). Ein eingetragener Verein, wie der Antragsgegner, ist im Gegenteil gerade nicht auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gerichtet (§ 21 BGB) und verfolgt wirtschaftliche Zwecke allenfalls im Rahmen des sogenannten Nebenwirkprivilegs.⁸ Maßstab für eine etwaige, vom Antragsteller angenommene Entscheidungsbefugnis der Mitgliederversammlung des Antragsgegners kann daher keine wirtschaftliche Betrachtungsweise sein. Vielmehr ist entscheidend, ob Rechte der Vereinsmitglieder beeinträchtigt sind, weil durch die zu treffende Entscheidung der Vereinszweck ausgehöhlt wird.⁹

Compliance Management System im Verein

Compliance ist ein zunehmend aktuelles Thema für Stiftungen, Vereine und Verbände.¹⁰ Tax Compliance ist für gemeinnützige Vereine umso wichtiger, als sie steuerbefreit sind und dies bei Einhaltung gewisser Regeln auch bleiben wollen. Die Risiken bei der Gefährdung oder dem Verlust der Gemeinnützigkeit gehen von der Steuermehrbelastung, die auch die Existenz gefährden kann, bis hin zu Image-schäden und Reputationsverlusten. Corporate Compliance ist jedenfalls keine einmalige, punktuelle oder gar untergeordnete Aufgabe.

Das *LG München I* hatte 2013 den Siemens Ex-Vorstand *Heinz-Joachim Neubürger* verurteilt, 15 Mio. Euro an seinen früheren Arbeitgeber als Schadensersatz dafür zu bezahlen, daß er nicht dafür gesorgt hatte, daß ein funktionierendes Compliance Management System („CMS“) eingerichtet wurde. Der *BGH* hat im Mai 2017 noch einmal Stellung genommen. Für die Bemessung der Geldbuße sei ferner bedeutsam, inwieweit die Person ein effizientes Compliance-Management-System installiert hat, um ihrer Pflicht, Rechtsverletzungen aus der Sphäre des Unternehmens zu verhindern, zu genügen. Dabei sei auch von Bedeutung, ob und inwieweit sie bei einem der Tatentdeckung nachfolgenden Sanktionsverfahren entsprechende Regelungen optimiert und betriebsinterne Abläufe in einer Weise ausgestaltet, daß entsprechende Normverletzungen in Zukunft jedenfalls deutlich erschwert werden.¹¹

Die Regierungskommission Corporate Governance Kodex hat im Februar 2017 Änderungen des Deutschen Corporate Governance Kodex (DCGK) beschlossen. Unter

anderem wurde in Nr. 4.1.3. eine neue Anregung zur Einrichtung eines Compliance Management Systems und eines Whistleblower-Systems aufgenommen. Danach soll der Vorstand für ein angemessenes, an der Risikolage ausgerichtetes Compliance Management System sorgen und dessen Grundzüge offenlegen, damit sich Investoren und die Öffentlichkeit ein eigenes Bild von den Compliance-Anstrengungen machen können. Den Beschäftigten soll durch Einrichtung eines Whistleblower-Systems die Möglichkeit eingeräumt werden, geschützt Hinweise auf Rechtsverstöße im Unternehmen zu geben. Empfohlen wird darüber hinaus, dieses System auch für externe Dritte zu öffnen.¹²

Arbeitsrecht

Ausgehend von den Urteilen des *ArbG Mainz* vom 19.03.2015 – 3 Ca 1197/14 sowie des *Landesarbeitsgerichts Rheinland-Pfalz* vom 17.02.2016¹³ – 4 Sa 202/15 ist die Zulässigkeit von befristeten Verträgen im Profifußball immer noch problematisch, aber zulässig.¹⁴ Neben der sachgrundlosen Befristung könne eine Befristung über § 14 Abs. 1 Satz 2 Nr 4 TzBfG gerechtfertigt werden, solange nicht von dem Ausschluss der ordentlichen Kündigung nach § 15 Abs. 3 TzBfG abgewichen werde und ein solches Kündigungsrecht vereinbart werde. Zweiseitige Optionsklauseln, die auf eine bestimmte Anzahl an Einsätzen abstellen, seien mit dem Direktionsrecht vereinbar. Wird ein Spieler angewiesen, bei der Reservemannschaft zu trainieren und zu spielen, werde ihm in unzulässiger Art und Weise die Möglichkeit genommen, sich dem Trainer für einen Einsatz in der ersten Mannschaft zu empfehlen. Dann liege ein Fall des § 162 Abs. 1 BGB vor.

8 *KG Berlin* 16.09.2016 – 22 W 65/14, Rn. 15, NZG 2016, 1352.

9 Zur Stärkung der Mitgliederrechte s. *OLG Frankfurt* 10.01.2017 – 20 W 162/15, nPoR 2018, 18.

10 Spezialliteratur: *Larisch/von Hesberg*, Vorstandspflichten und Compliance-Anforderungen im eingetragenen Verein, CCZ 2017, 17; *Longrée/Loos*, (Tax) Compliance – ein zunehmend aktuelles Thema für Stiftungen und Vereine, ZStV 2016, 34.; s. auch Beispiel der Bedeutung für Verbände *Kapp in Umnuß*, Corporate Compliance Checklisten, 3. Auflage 2016, Kap. 9 Rn. 34; *Kapp/Hummel*, CCZ 2013, 240; *Pischel/Kopp*, Compliance für Wirtschaftsverbände, 2017.

11 *LG München I*, NZWiSt 2014, 183; Berufung zum *OLG München* unter 7 U 113/14 anhängig; s. *Umnuß*, Corporate Compliance Checklisten, S. 156; s.a. ISO 19600; *Larisch/von Hesberg*, CCZ 2017, 17; aktuell *BGH* 09.05.2017 – 1 StR 265/16; hierzu *Eufinger*, NZG 2018, 327; *Wagner*, NZG 2018, 330, 335.

12 *Fuchs/Erkens*, NJW-Spezial 2017, 207.

13 *LAG Rheinland-Pfalz* 17.02.2016 – 4 Sa 202/15, ZStV 2016, 180, vorgehend *ArbG Mainz*, 19.03.2015 – 3 Ca 1197/14; nachgehend *BAG* 16.01.2018 – 7 AZR 312/16.

14 Spezialliteratur: *Strake*, Befristete Verträge im Profifußball und Verlängerungsoption, RdA 2018, 46; *Schimke*, DACH-Tagungsband Nr. 49 (2017), S. 50.

II. Satzung

Satzungen und Nebenordnungen

Satzungen¹⁵ und Nebenordnungen¹⁶ müssen aufeinander verweisen; die Satzung muß trotz detaillierter Regelungen etwa in einer Beitragsordnung festlegen, ob und welche Beiträge von den Mitgliedern zu leisten sind. Anderenfalls erfüllt die Satzung nicht die Anforderungen des § 58 Nr. 2 BGB. Nach ständiger höchstrichterlicher Rechtsprechung¹⁷ sind die das Vereinsleben bestimmenden Grundentscheidungen als „Verfassung“ des Vereins in dessen Satzung mit aufzunehmen. Dazu gehört gemäß § 58 Nr. 2 BGB auch die Beitragsregelung. Denn sie enthält dann keine ausreichenden Bestimmungen darüber, welche Beiträge genau von den Mitgliedern zu leisten sind. Der Verweis der Vereinsatzung auf eine besondere Beitragsordnung, nach welcher die Erhebung von Beiträgen und Aufnahmegebühren geregelt ist, ist zulässig, aber nicht ausreichend. Die Satzung muß nämlich zumindest in etwa festlegen, ob jährliche Beiträge zu zahlen sind oder Arbeitsleistungen angeordnet werden können.

Der **Vereinszweck** muß in der Satzung ausreichend konkret beschrieben sein. Ist er dies nicht, so muß das Vereinsregister dem Verein Gelegenheit geben, dies nachzubessern.¹⁸ Bei behebbaren Mängeln ist das Gericht verpflichtet, die Beanstandung der Anmeldung mit einer Zwischenverfügung zu erwidern und dem anmeldenden Verein Gelegenheit zu geben, die Mängel innerhalb angemessener Frist zu beseitigen. Die Zwischenverfügung muß wegen der Fristsetzung zugestellt werden (§ 382 Abs. 4 Satz 2 FamFG i.V.m. § 41 Abs. 1 Satz 2 FamFG). Mit einer Zwischenverfügung darf nur aufgegeben werden, ein dem Vollzug der vorliegenden Anmeldung entgegenstehendes Hindernis zu beheben mit der Folge, daß nach dessen Behebung die Anmeldung, so wie sie vorliegt, vollzogen wird. Die Zwischenverfügung soll unter Anführung sämtlicher Eintragungshindernisse aufzeigen, wie diese zu beseitigen sind. Es genügt dann der Beschluß mit der in der Satzung hierfür vorgesehenen Mehrheit und eine erneute Einreichung der geänderten Satzung.¹⁹

III. Vorstand

Vorstand/Pflichten des 1. Vorsitzenden

Da das Amt des 1. Vorsitzenden auch nicht dazu verpflichtet, den Verein durch ein von dem Vorsitzenden geführtes Unternehmen finanziell zu unterstützen, stellt auch der Entzug des Sponsorings durch die Beklagte zu 2) keine Pflichtverletzung des Beklagten zu 1) in seiner Eigenschaft als 1. Vorsitzender des Klägers dar.²⁰

In Bezug auf § 28 BGB, der die Beschlußfassung des Vereinsvorstands regelt und auf den § 86 BGB bezüglich der Stiftung verweist, ist allerdings anerkannt, daß – abgesehen von Fällen offensichtlichen Rechtsmißbrauchs – jedes

Vorstandsmitglied verlangen kann, daß die Tagesordnung einer Vorstandssitzung um von ihm gewünschte Punkte ergänzt wird.²¹

Demokratische Organisation?

Es ist ein Irrtum, zu glauben, ein Verein müsse eine demokratische Organisation haben, die etwa den Staatsaufbau widerspiegelt – vertreten wird diese Auffassung dennoch an prominenter Stelle. Gerade etwa die Vereine, die staatliche Aufgaben (mit) übernehmen oder staatliche Finanzmittel erhalten, müßten sich bspw. bei der Amtsdauer ihrer Vorstandsmitglieder an bundesrechtliche Höchstgrenzen analog der Wahlperiode im Deutschen Bundestag o.ä. halten. Hierbei wird bei Verstößen gar die Konsequenz angedacht, solche Vereine gem. § 395 FamFG zu löschen.²²

Die lebenslange Amtsdauer des Alleinvorstandes klingt nicht eben nach demokratischen Urzuständen, ist im Vereinsrecht aber durchaus zulässig. Auch die Rechtmäßigkeit lebenslanger Vereinsmitgliedschaften – ein Bestandteil moderner Kundenbindung – wird als zulässig angesehen.²³

IV. Mitgliederversammlung

Willensbildung im Verein

Rechte und Pflichten innerhalb des Vereins können nur Mitglieder haben. Auch in Parteien, die als Verein organisiert sind, ist dies nicht anders.²⁴ Irgendwie geartete – öffentlich-rechtliche bzw. verfassungsrechtliche – Vorschriften, die ein Nichtmitglied berechtigen könnten, als solches

15 Spezialliteratur: *Goetz/Hesse/Koglin/Tacke*, Praxisratgeber Vereinsrecht – Satzungsgestaltung, Umstrukturierung, Konfliktbewältigung (2017); *Wagner*, Verein und Verband (2018).

16 Zu den Grenzen s. aktuell *BGH* 20.09.2016 – II ZR 25/15 (SV Wilhelmshaven), *NJW* 2017, 402 m. Anm. *Wagner*; zuvor *OLG Bremen* 30.12.2014 – 2 U 67/14, *SchiedsVZ* 2015, 149; *Stöber*, *NZG* 2017, 95; *Heermann*, *ZIP* 2017, 253; aktuell *AG Ahlen* 21.12.2017 – 30 C 244/17, *juris* (Beitragsordnung).

17 *Reichert/Wagner*, Kap. 2 Rn. 444; *BGH* 24.10.1988 – II ZR 311/87, *BGHZ* 105, 306, 311 f., *NJW* 1989, 1724.

18 *OLG Düsseldorf* 15.09.2017 – 3 Wx 14/16, *npoR* 2018, 68 m. Anm. *Krüger/Saberzadeh*; *Wagner*, Verein und Verband, Rn. 439.

19 *Reichert/Wagner*, Rn. 664 f.; *Elsing*, § 2 Rn. 15; *Knof* in *MüHb. GesR* § 18 Rn. 74 ff.; s.a. *Sauter/Schweyer/Waldner*, Rn. 18.

20 *OLG Koblenz* 03.01.2018 – 10 U 893/16, Tz. 73, *juris*.

21 *VG Karlsruhe* 18.01.2018 – 7 K 14854/17, Tz. 14, *juris* m. Verweis auf *Segna* in *beck-online* BGB-Grosskommentar, Stand 15.09.2016, § 28 Rn. 8; zur entsprechenden Rechtslage bezüglich der Mitgliederversammlung eines Vereins *MüKo/Arnold* BGB, § 37 Rn. 7; zur GmbH *Henssler* in *Henssler/Strohn*, *GmbHG*, § 50 Rn. 13; zur *AG Grigoleit/Herrler*, *AktG*, 1. Aufl. 2013, § 122 Rn. 13.

22 Siehe *Wagner*, Verein und Verband, Rdn. 39, 237; a.A. *MüKo/Waldner*, § 27 Rn. 23.

23 Spezialliteratur: *Morgenroth*, Die Rechtmäßigkeit lebenslanger Vereinsmitgliedschaften, *ZStV* 2018, 41.

24 *Bayerischer Verwaltungsgerichtshof* 19.01.2018 – 5 CE 18.169 –, Rn. 13, *juris*

auf die Willens- und Meinungsbildung innerhalb des Vereins bzw. der Partei einzuwirken, sind nicht ersichtlich, so der Bayer. VGH.

Beschlußmängel

Beschlüsse dürfen weder rechtswidrig noch gesetzeswidrig sein.²⁵ Fehlerhafte Vereinsbeschlüsse sind nicht grundsätzlich nichtig. Beschlüsse der Mitgliederversammlung und des Vorstands sind Rechtsgeschäfte. Die Nichtigkeit eines Vereinsbeschlusses erfordert daher, daß sich diese Rechtsfolge aus rechtsgeschäftlichen Regeln ergibt.²⁶

Beschlußmängel können lediglich mit der Feststellungsklage angegriffen werden.²⁷ Festgestellt wird, daß der satzungsändernde Beschluß wegen Verletzung des Gesetzes oder der Satzung nichtig ist. Die Klage eines Mitglieds, die auf die Feststellung gerichtet ist, daß ein satzungsändernder Beschluß nichtig ist, ist grundsätzlich zulässig. Das Vereinsmitglied hat einen Anspruch darauf, daß der Verein nur in den Grenzen tätig wird, die Gesetz und Satzung setzen. Das Feststellungsinteresse im Sinne des § 256 Abs. 1 ZPO steht außer den Mitgliedern des Vereins auch seinen Organen und den Organmitgliedern zu. Grundsätzlich anders ist das Beschlußmängelrecht bei der Aktiengesellschaft, dort herrscht die Unterscheidung zwischen Nichtigkeit und Anfechtbarkeit.²⁸

Die Verwirkung von Beschlußmängeln hindert jedoch eine solche Klage, vor allem dann, wenn dem Beschluß nicht innerhalb einer bestimmten Frist widersprochen wurde. Die Länge der Widerspruchsfrist hängt insbesondere von der Schwere des Gesetzes- und Satzungsverstoßes ab und ist letztlich eine Frage des Einzelfalls, dürfte aber zwischen 4 und 6 Monaten liegen; im Einzelfall kann bereits ein Monat ausreichen.²⁹

Delegiertenversammlung

Das *OLG Dresden*³⁰ hatte im Zuge einer Vereinsregisterbeschwerde zu klären gehabt, welche Auswirkungen Fehler bei der Wahl von Delegierten auf die Beschlüsse einer Delegiertenversammlung haben. Vorstände von Untergliederungen eines Verbandes hatten satzungswidrig Delegierte bestellt (benannt statt gewählt), die satzungswidrig zusammengesetzte Delegiertenversammlung hatte anschließend den Vorstand nicht ordnungsgemäß gewählt, weshalb dieser nicht eingetragen worden war. Zwar hat der Verband wohl kaum eine Möglichkeit, auf die Beschlußfassung in den Sitzungen der Untergliederungen einzuwirken. Dennoch hat sie bei der Zusammensetzung ihrer Delegiertenversammlung die Möglichkeit, die Protokolle anzufordern, um die ordnungsgemäße Wahl der Delegierten zu prüfen. Scheut sie diesen Aufwand, verneint das *OLG Dresden* widersprüchliches Verhalten bei denjenigen, die eine fehlerhafte Delegiertenwahl zuerst hinnehmen, nachher aber beanstanden. Zur Erhaltung der Rechtssicherheit bei der

Beschlußfassung von Delegiertenversammlungen ist daher die satzungsmäßige Verankerung einer entsprechenden Prüfpflicht ratsam.³¹ Abzulehnen ist hingegen der Weg, die Wahl von Delegierten durch eine „Entsendung“ zu ersetzen, also Delegierte durch „Handauflegen“ zu bestimmen.

V. Kompetenzordnung

Ein Mangel der verbandsgerichtlichen Entscheidung ergibt sich entgegen der Auffassung des Klägers ganz offensichtlich auch nicht daraus, daß „eine Satzungsregelung, mit der (die) Zuständigkeit zum Ausschluß von Vereinsmitgliedern auf den Vorstand übertragen wird, (...) unwirksam (ist), wenn der Vorstand einer Kontrolle durch die Mitgliederversammlung weitgehend entzogen ist.“

Nach allgemeiner Auffassung begegnet es keinen Bedenken, wenn das Recht, ein (einfaches) Vereinsmitglied auszuschließen, durch die Satzung auf den Vorstand übertragen wird und nicht der Mitgliederversammlung zusteht.³² Etwas anderes – nämlich die Zuständigkeit der Mitgliederversammlung – gilt dann, wenn es darum geht, ein Vorstandsmitglied aus dem Verein – und damit auch aus dem Vorstand – auszuschließen, weil sonst der Vorstand – neben der Vereinsmitgliedschaft – auch über seine eigene Zusammensetzung entscheiden dürfte, was aber allein der Mitgliederversammlung vorbehalten ist.³³ Soweit das *OLG Dresden*³⁴ entschieden hat, auch das Recht zum Ausschluß einfacher Vereinsmitglieder dürfe nicht auf den Vorstand übertragen werden, wenn der Vorstand einer Kontrolle durch die Mitgliederversammlung weitgehend entzogen ist, ist die Berufung des Klägers auf dieses Urteil im vorliegenden Fall gänzlich unbehelflich, weil die Entscheidung über den Ausschluß von Vereinsmitgliedern in der Satzung des Beklagten gerade nicht dem Vorstand übertragen ist,

25 Spezialliteratur: *Fluck*, Fehlerhafte Vereinsbeschlüsse (2017); *Noack*, Fehlerhafte Beschlüsse in Gesellschaften und Vereinen (1989); aktuell *OLG Nürnberg* 22.01.2016 – 1 U 907/14, MMR 2016, 11.

26 *Fluck*, S. 22 ff., 201; s.a. *MüKo/Arnold* § 32 Rn. 54; *Noack*, S. 13; *K. Schmidt* FS Reuter S. 345, 352; *Segna*, Vorstandskontrolle, S. 233.

27 Aktuell *BGH* 24.03.2016 – IX ZB 31/15 (IX ZB 32/15); *Wagner*, Verein und Verband, Rdn. 215, 269. Spezialliteratur: *Röcken*, Einstweiliger Rechtsschutz in Vereinssachen, ZStV 2017, 95;

28 *BGH* 09.04.2013 – II ZR 3/12, NZG 2013, 664. Spezialliteratur: *Leuering/Rubner*, Das Beschlussmängelrecht der Publikums-KG, NJW-spezial 2018, 143 (KG); *K. Schmidt*, FS Reuter, 2010, 345, 348 ff. zur AG.

29 *Wagner* in *MüHb.* GesR § 24 Rn. 13 ff.; *Reichert/Wagner*, Kap. 2 Rn. 1957 ff.; *OLG Saarbrücken* 02.04.2008 – 1 U 450/07, NZG 2008, 677, 679.

30 *OLG Dresden* 14.09.2016 – 17 W 877/16 (zuvor *AG Dresden* 23.05.2016 – VR 2555), ZStV 2018, 62 m. Anm. *Klages*.

31 ZStV 2018, 62 m. Anm. *Klages* mit Verweis auf *Sauter/Schweyer/Waldner*, Rn. 218.

32 *BGH* 06.02.1984 – II ZR 119/83, BGHZ 90, 92, NJW 1984, 1884.

33 *BGH* a.a.O.; *OLG Düsseldorf* 19.01.1988 – 23 U 222/87, NJW-RR 1988.

34 *OLG Dresden* 31.05.2002 – 2 U 141/02, juris.

sondern dem Verbandsgericht (§ 5 Abs. 4), das von der Mitgliederversammlung gewählt wird (§ 10 Abs. 3 Nr. 5) und unabhängig und keinerlei Weisungen unterworfen ist (§ 8 Abs. 2).

VI. Andere Organe

Vereinsschiedsgericht

Wesentliches Merkmal für ein Schiedsgericht im Sinne der ZPO ist, daß der Rechtsweg zu den ordentlichen Gerichten ausgeschlossen sein soll.³⁵ Ob dies der Fall ist, ist der Satzung nach objektiven Gesichtspunkten, d.h. nach ihrem Inhalt unter Berücksichtigung von Zusammenhang und erkennbarem Zweck, durch Auslegung zu entnehmen. Danach fehlt es an der Schiedsgerichtseigenschaft hier schon deshalb, weil die Verbandsgerichts-Ordnung die Anrufung der ordentlichen Gerichte gerade nicht ausschließt, es vielmehr in deren Satzungsbestimmungen lediglich heißt, daß „vor etwaiger Anrufung der ordentlichen Gerichtsbarkeit“ zunächst das Verbandsgericht anzurufen sei. Gegen die Schiedsgerichtseigenschaft sprechen ferner die Bezeichnung als Verbands- und nicht als Schiedsgericht und die Tatsache, daß die verbandsgerichtliche Entscheidung nach § 20 Verbandsgerichts-Ordnung unanfechtbar ist, verbandsgerichtliche Rechtsmittel also nicht vorgesehen sind. Etwas anderes ergibt sich auch nicht daraus, daß nach § 10 Verbandsgerichts-Ordnung die Vorschriften der ZPO sinngemäß heranzuziehen sind, wenn sie dieser Ordnung nicht widersprechen. Aus dem Verweis auf Vorschriften der ZPO allein folgt nicht, daß es sich um ein echtes Schiedsgericht im Sinne der §§ 1025 ZPO handelt.³⁶

Richten in eigener Sache

Nach dem Grundsatz des Verbots des Richtens in eigener Sache sind Mitglieder des Vertretungsorgans eines Vereins vom Schiedsrichteramt grundsätzlich ausgeschlossen.³⁷ Dieser Grundsatz ist ein „unverzichtbarer Bestandteil jeder rechtsstaatlichen Gerichtsbarkeit“ und gilt auch im privaten Schiedsverfahren.³⁸ Richterliche Tätigkeit untersteht dem Gebot der Distanz und der Neutralität. Es gehört zu ihrem Wesen, daß sie von unbeteiligten Dritten ausgeübt wird.

VII. Vereinsrecht in der Schweiz

Die Rechtsform des Vereins ist in der Schweiz³⁹ solchen Zusammenschlüssen vorbehalten, die sich einer „nicht wirtschaftlichen Aufgabe“ widmen. Wann dies der Fall ist, richtet sich nach dem konkreten Zweck des Zusammenschlusses, d.h. nach der Natur des Sachgebietes, auf dem der Zusammenschluss seine Tätigkeit entfaltet. Vielmehr kommt es, gestützt auf Art. 59 Abs. 2 ZGB in erster Linie da-

rauf an, ob die Tätigkeit des Vereins darauf angelegt ist, seinen Mitgliedern einen geldwerten Vorteil zu verschaffen.

Die Praxis⁴⁰ hat sich allerdings weit von dem ursprünglichen gesetzgeberischen Leitbild der Art. 59 und 60 OR entfernt. Selbst politische Vorstöße sehen die großen Sportorganisationen wie FIFA, UEFA oder IOC etc., die allesamt in der Rechtsform des Vereins agieren und ihren Sitz in der Schweiz haben als „milliardenschwere Verbände der Unterhaltungsindustrie“ an – freilich ohne jegliche Konsequenzen.⁴¹ Das Postulat *Regula Rytz* (Grüne) wurde im Nationalrat abgelehnt. Frau *Rytz* beantragte im Nationalrat, der Bundesrat möge prüfen, „wie die wirtschaftlichen Geschäftsbereiche der internationalen Sportverbände in der Schweiz rechtlich besser erfaßt werden können. Konkret soll geprüft werden, (1) ob Sportverbände mit sehr hohen Umsätzen nicht als Vereine, sondern als Kapitalgesellschaften im Sinne des Obligationenrechts einzustufen sind; (2) ob für Sportverbände mit sehr hohen Umsätzen eine eigenständige Regelung innerhalb des Vereinsrechts geschaffen werden kann (Sportverbandsrecht). Nach der ablehnenden Stellungnahme des Bundesrates vom 02.09.2015 dauerte es immerhin gut 1½ Jahre, bis der Nationalrat seine Ablehnung am 03.05.2017 aussprach.

VIII. Diverses

Datenschutz

Die am 25.05.2018 in Kraft tretende Datenschutz-GrundVO hat bei den Vereinen große Unruhe und rechtliche Unsicherheit ausgelöst.⁴² Jedenfalls haben die Umsetzungs- und Anpassungsbemühungen bei Stiftungen, Vereinen und Unternehmen zu einer erhöhten Sensibilität zum Thema Datenschutz geführt. Oft sind nur marginale Anpassungen nötig; die Dokumentationspflichten erhöhen die Aufmerksamkeit der Vorstände hinsichtlich dieses Themas.

35 *OLG Düsseldorf* 11.10.2017 – VI-U (Kart) 9/17, juris.

36 *OLG München* 16.09.2016 – 34 SchH 11/16, SchiedsVZ 2016, 346.

37 *BGH* 11.10.2017 – I ZB 12/17, NJW 2018, 869.

38 Verweis auf *BGH* 28.03.2012 – III ZB 63/10, BGHZ 193, 38, NJW 2012, 1811.

39 *Wagner*, Verein und Verband, Rn. 63, 66 ff.; BGE 88 II 209; Basler-Komm/Heini/Scherer, Art. 60, Rn. 2.

40 Abgrenzung nach Art. 828 OR (Genossenschaft); BGE 113 Ib 7 (Durchführung von Konzerten); BGE 90 II 333; BGE 100 III 19.

41 Hierzu auch BGE 2C_494/2011 (06.07.2012) und BGE 2C_495/2011; BGE 135 III 304 zum Gewerbebegriff; Postulat *Rytz, Regula* (15.3660, abgelehnt 03.05.2017) und *Wermuth, Cédric* (16.3471, abgelehnt 15.03.2017) sowie Motion *Fiala, Doris* (16.4130 – „Nicht alles, was religiös ist, ist zwingend auch gemeinnützig“), s. aktuell Koller, npuR 2018, 62

42 Ausführlich *Wagner*, NZG 2018, 330, 333; s. bereits Liechtenstein-Journal 2017, 75; Spezialliteratur *Gola/Klug*, NJW 2017, 2593 und NJW 2018, 674; *Kühling*, NJW 2017, 1985.

Steuerrecht/Mustersatzung

Durch das JStG 2009 wurden in § 60 Abs. 1 Satz 2 AO die Formulierungen „Mustersatzung“ der Finanzverwaltung gesetzlich verbindlich vorgeschrieben und als Anlage zur AO aufgenommen. Die Formulierungen sind in allen nach dem 31.12.2008 gegründeten Körperschaften sowie bei allen nach dem 31.12.2008 vorgenommenen Satzungsänderungen zwingend zu übernehmen, Art. 97 § 1f EGAO.

Die Finanzverwaltung verlangt in der Praxis eine wörtliche Übernahme der Formulierungen. Derselbe Aufbau oder dieselbe Reihenfolge ist aber nicht erforderlich.⁴³ Zu möglichen Abweichungen s. Tz. 2 AEAO zu § 60 (sog. formelle Satzungsmaßigkeit). Es ist dabei aber nicht erforderlich, daß die Mustersatzung im Anhang zu § 60 AO wörtlich wiedergegeben wird, so das *Hessische Finanzgericht*.⁴⁴ Im Gesetzestext wird nämlich – so das FG – lediglich auf die „Festlegungen“ der Mustersatzung verwiesen. Es wird aber nicht gefordert, daß die Satzung einem amtlich vorgeschriebenen Vordruck bzw. Muster entsprechen muß. Satzungen genügen daher schon dann der gesetzlichen Regelung des § 60 AO, wenn sie unabhängig vom Aufbau und vom genauen Wortlaut der Mustersatzung die dort genannten Festlegungen (Verpflichtung zur ausschließlichen und unmittelbaren Verfolgung förderungswürdiger Zwecke sowie die Verwendung des Begriffs „selbstlos“) enthalten.

Die Formstrenge des Gesetzgebers irritiert: Der *BFH* hat ausdrücklich hervorgehoben, daß bei der formellen Überprüfung des Satzungswortlauts keine „übertriebene Wortklauberei“ erfolgen darf.⁴⁵ Satzungen gemeinnütziger Körperschaften dienen nicht lediglich dem Zweck, die satzungsmäßigen Voraussetzungen der Steuervergünstigungen zu erfüllen.⁴⁶ Entscheidend ist, daß die Satzung für sich genommen keine Zweifel hervorruft, daß die Klägerin den Satzungszweck ausschließlich und unmittelbar verfolgt.

Spenden, Crowdfunding

Vereine sind auf verschiedene Arten der Finanzierung angewiesen, d.h. auf Beiträge, Spenden und Sammlungen wie Crowdfunding. Spenden sind Zuwendungen zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke. Sie müssen freiwillig, d.h. ohne Rechtspflicht erfolgen.⁴⁷ Dies unterscheidet sie von Mitgliedsbeiträgen, Aufnahmegebühren und Umlagen, die verpflichtend sind. Die Zahlung auf eine nicht verpflichtende Bitte der Körperschaft an alle Mitglieder, einen bestimmten Betrag zu spenden, ist demgegenüber freiwillig.⁴⁸ Das Motiv für die Spende ist unerheblich, solange es nicht der Freiwilligkeit entgegensteht. Nicht freiwillig sind z.B. auferlegte Vermächtniszahlungen,⁴⁹ Auflagen, Geldauflagen zur Einstellung von Straf- oder Bußgeldverfahren.⁵⁰ Die Verpflichtung ist aber dann unschädlich, wenn sie – z.B. im Wege einer Spendenrahmenvereinbarung – freiwillig eingegangen wird. Das *BMF* hat mit Schreiben vom 15.12.2017

Regeln zur spendenrechtlichen Beurteilung der verschiedenen Erscheinungsformen des *Crowdfundings* erlassen.⁵¹

Echte und unechte Mitgliederbeiträge

Ist eine Aufteilung der gezahlten Mitgliedsbeiträge in echte und unechte Mitgliedsbeiträge (vgl. § 8 Abs. 5 KStG) anhand der Angaben des Steuerpflichtigen nicht möglich, sind die Anteile zu schätzen.⁵² Ist der Beitrag offenes oder verdecktes Entgelt für eine bestimmte Leistung des Vereins an seine Mitglieder, entfällt die Steuerfreiheit.⁵³ Abzustellen ist darauf, ob den Beiträgen eine konkrete Gegenleistung zuzuordnen ist, die im Hinblick auf die Zahlung der Mitgliedsbeiträge erfolgte.⁵⁴ Die Rechtsprechung unterscheidet hierbei zwischen steuerunschädlichen Vereinsleistungen, die im Allgemeininteresse der Mitglieder stehen, und anderen, entgeltlichen Leistungen, die im Sonderinteresse einzelner Mitglieder erbracht werden.⁵⁵ Letzteres wird insbesondere dann angenommen, wenn der Beitrag nach dem individuellen Vorteil des Mitglieds bemessen wird.⁵⁶

Freimaurer und Genderfragen

Beschränkungen der Mitgliedschaft, die gegen den Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 3 GG) verstoßen, können ebenfalls einer Förderung der Allgemeinheit und damit der Gemeinnützigkeit entgegenstehen. So hat der *BFH* mit Urteil vom 17.05.2017 einer Freimaurerloge, die Frauen von der Mit-

43 AEAO Nr. 2 a.E. zu § 60; grunds. *Alvermann* in Wagner, Verein und Verband, Rdn. 616.

44 *Hessisches Finanzgericht* 28.06.2017 – 4 K 917/16, nPoR 2018, 18.

45 *BFH* 20.12.2006 – I R 94/02, BStBl. II 2010, 331.

46 *BFH* 20.12.2006 – I R 94/02, BStBl. II 2010, 331.

47 *Alvermann* in Wagner, Verein und Verband, Rn. 632 ff. *BFH* 12.09.1990 – I R 65/86, BStBl. II 1991, 258; aktuell *FG Düsseldorf* 16.01.2017 – 9 K 2395/15 E.

48 Siehe *Olgemöller* in Streck, KStG, § 9 Rz. 21.

49 *BFH* 22.09.1993 – X R 107/91, BStBl. II 1993, 874; *BFH* 12.10.1993 – X B 122/93, BFH/NV 1994, 712.

50 *BFH* 19.12.1990 – X R 40/86, BStBl. II 1991, 234.

51 *BMF*-Schreiben vom 15.12.2017 – IV C 4 – S 2223/17/10001.

52 *FG Düsseldorf* 08.05.2017 – 6 K 1221/15 K; hierzu *Schlegel*, NWB 2017, 3139.

53 R 42 Abs. 2 KStR; *BFH* 28.06.1989 – I R 86/85, BStBl. II 1990, 550; *BFH* 16.11.1954 – I 114/53 U, BStBl. III 1955, 12; *Schwedhelm* in Streck, § 8 Rz. 462; *Schlegel* NWB 2017, 3139; zusammenfassend *Reichert/Alvermann* Kap. 5 Rn. 579 und *Alvermann* in Wagner, Verein und Verband, Rn. 628.

54 *BFH* 18.12.2002 – I R 60/01, BFH/NV 2003, 1025, 1027.

55 So *BFH* 29.08.1973 – I R 234/71, BStBl. II 1974, 60, 62; *BFH* 20.12.1984 – V R 25/76, BStBl. II 1985, 176 (zur USt); *FG Berlin* 11.09.2000 – 8 K 8516/97, EFG 2001, 104, 105; *FG Baden-Württemberg* 19.12.1990 – 3 K 7/87, EFG 1992, 766.

56 *BFH* 21.04.1993 – XI R 84/90, BFH/NV 1994, 60; *FG München* 28.05.1999 – 7 K 1332/95, EFG 1999, 1096, 1098.

gliedschaft ausschließt, die Gemeinnützigkeit versagt.⁵⁷ Hierdurch wird auch die Gemeinnützigkeit anderer Vereine, die bestimmte Bevölkerungsgruppen – insbesondere nach geschlechtlichen Unterscheidungen – von der Mitgliedschaft ausschließen, gefährdet. Streitfälle gibt es hier derzeit z.B. im Bereich der Brauchtumpflege (z.B. Karneval, Bruderschaften, Schützenvereine und sonstigen Freizeitbetätigungen (z.B. Frauenchor)). Zu beachten ist allerdings, daß geschlechtliche Differenzierungen bei der Mitgliedschaft nicht generell gemeinnützigkeitsschädlich sind: Besteht – insbesondere aufgrund der gemeinnützigen Satzungsziele – ein sachlicher Grund für die Differenzierung, bleibt die Gemeinnützigkeit erhalten. Dies ist m.E. insbesondere im Bereich der Heimat- und Brauchtumpflege (§ 52 Abs. 2 Nr. 22 und 23 AO) zu berücksichtigen.

Zweckbetrieb

Kongreßveranstaltungen eines Vereins zur Förderung der Open-Source-Software können Zweckbetriebe i.S. von § 68 Nr. 8 AO sein, wenn dabei Vorträge, Kurse und andere Veranstaltungen wissenschaftlicher und belehrender Art durchgeführt werden.⁵⁸

Öffentliches Recht/Vereinsverbot

Rechtsgrundlage für das Verbot und die Auflösung eines Vereins ist § 3 Abs. 1 Satz 1 VereinsG i.V.m. Art. 9 Abs. 2 GG. Nach Art. 9 Abs. 2 GG sind Vereinigungen verboten, deren

Zwecke oder deren Tätigkeit den Strafgesetzen zuwiderlaufen oder die sich gegen die verfassungsmäßige Ordnung oder gegen den Gedanken der Völkerverständigung richten. Gemäß § 3 Abs. 1 Satz 1 VereinsG darf ein Verein erst dann als verboten behandelt werden, wenn durch Verfügung der Verbotsbehörde festgestellt ist, daß er einen dieser Verbotsgründe erfüllt; mit der Feststellung ordnet die Verbotsbehörde zugleich die Auflösung des Vereins an. Das gleichzeitig ausgesprochene konkretisierte Betätigungsverbot ergibt sich aus der Natur des Vereinsverbots und der Auflösungsanordnung, ohne daß es einer eigenen Rechtsgrundlage bedarf. Die in der Verbotsverfügung des Weiteren zu Lasten des Vereins (im betroffenen Fall Hells Angels Motorradclub Bonn)⁵⁹ getroffenen Entscheidungen beruhen auf § 8 Abs. 1 VereinsG (Verbot der Bildung von Ersatzorganisationen), § 9 Abs. 1 Satz 1 VereinsG (Kennzeichenverbot), den §§ 10 und 11 VereinsG (Vermögensbeschlagnahme und -einzug) sowie § 12 Abs. 1 und 2 VereinsG (Einzug bestimmter Forderungen und Sachen Dritter).

57 *BFH* 17.05.2017 – V R 52/15, npoR 2018, 31 und 55 (Anm. *Theuffel-Werhahn*); Spezialliteratur: *Weitemeyer/Wrede*, Genderfragen in Non-Profit-Organisationen, npoR 2018, 3 ff.

58 *BFH* 21.06.2017 – V R 34/16, BFHE 259, 9, BStBl. II 2018, 55; hierzu u.a. *Bott*, BB 2018, 279.

59 *BVerwG* 23.02.2018 – 1 VR 11/17 (1 A 14/16), Hells Angels Motorradclub Bonn, juris.



Bilanzierung und Rechnungslegung nach Handels- und Steuerrecht

in tabellarischen Übersichten

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

2018, 8., überarbeitete und erweiterte Auflage, 152 Seiten, € 40,- ISBN 978-3-415-06168-2

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

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

IBOORBERG

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

SZ0118

Ablösung von Gesellschafterdarlehen oder Sicherheiten durch Gesellschaftereinlagen als nachträgliche Anschaffungskosten

Orientierungssatz: Führt die Ablösung von Gesellschaftersicherheiten über den Umweg einer Einzahlung in das Eigenkapital generell zu nachträglichen Anschaffungskosten gem. § 17 Abs. 2 Satz 1 EStG?

Revisionen: IX R 5/15, IX R 6/15 und IX R 7/15 Dateiaufnahme am 18.09.2017

I. Grundlegendes

Ausgangspunkt der nachfolgenden Ausführungen ist das BFH-Urteil vom 11.07.2017 (IX R 36/15), wonach der Ausfall von privaten Gesellschafterdarlehen oder die Inanspruchnahme aus privaten Gesellschafter-Bürgschaften nicht mehr zu nachträglichen Anschaffungskosten im Rahmen des § 17 EStG führt. Vielmehr sind derartige Verluste im Rahmen des § 20 Abs. 2 EStG zu berücksichtigen (s. BFH vom 24.10.2017 – VIII R 13/15). Etwas anderes gilt aber dann, wenn die Finanzierungshilfe als Einlage oder aufgrund der vertraglichen Abrede mit einer Einlage in das Gesellschaftsvermögen wirtschaftlich vergleichbar ist, wie z.B. bei einem mit Rangrücktritt ausgestatteten Gesellschafterdarlehen, erfolgt. In diesem Fall führt die Zuzahlung des Gesellschafters in das Eigenkapital vom Grundsatz her zu nachträglichen Anschaffungskosten.

Vor diesem Hintergrund erhalten die beim BFH anhängigen Verfahren auch besondere aktuelle Relevanz. In diesen Revisionen hat sich der BFH mit der Frage zu befassen, ob es sich bei einer Ablösung von Gesellschafterdarlehen oder Gesellschaftersicherheiten durch Gesellschaftereinlagen, die als nachträgliche Anschaffungskosten auf den Beteiligtenansatz zu qualifizieren sind, um einen Gestaltungsmissbrauch nach § 42 AO handelt, soweit die neu zugeführten Finanzmittel ausschließlich dazu dienen, daß Darlehen abzulösen bzw. die Gesellschaftersicherheit zu beseitigen.

II. Sachverhalt

Diesen Revisionsverfahren liegt im Wesentlichen folgender Sachverhalt zugrunde: Ein Gesellschafter gewährte seiner Kapitalgesellschaft ein Darlehen, das aufgrund der Krise droht auszufallen, d.h. die Kapitalgesellschaft wird das Darlehen nicht zurückzahlen können. Das ausgefallene Darlehen kann mithin nicht als nachträgliche Anschaffungskosten steuerlich berücksichtigt werden. Nun leistet der Gesellschafter eine (verdeckte) Einlage in die Kapitalgesellschaft, die er gegebenenfalls bei einer Bank refinanziert hat. Die Kapitalgesellschaft tilgt mit diesen Finanzmitteln das Darlehen des Gesellschafters. Hat der Gesellschafter die Einlage refinanziert, zahlt er das Refinanzierungsdarlehen bei der Bank zurück.

Wirtschaftlich hat der Gesellschafter mit der Einlage den gleichen finanziellen Verlust erlitten wie mit einem Darlehensausfall. Statt eines Darlehensanspruchs, der nicht mehr erfüllt wird, hat er nun eine Einlage geleistet, die er nicht mehr zurückerhält. Steuerlich wird jedoch ein Darlehensausfall, der nicht zu Anschaffungskosten führt, durch eine anschaffungskostenerhöhende Einlage ersetzt.

III. Rechtliche Würdigung

Fraglich ist, ob eine solche Einlage, die zu nachträglichen Anschaffungskosten gemäß § 17 Abs. 2 EStG, § 255 Abs. 1 Satz 1 und 2 HGB führen dürfte, insoweit die Anerkennung als nachträgliche Anschaffungskosten zu versagen ist, weil sie einen Gestaltungsmissbrauch i. S. des § 42 AO darstellt. Das Niedersächsische FG hat mit Urteil vom 26.09.2012 (Az. 2 K 13510/10) entschieden, daß es sich um einen Gestaltungsmissbrauch i.S.d. § 42AO handelt, soweit die neu zugeführten Finanzmittel nur dazu dienen, Darlehen abzulösen, die der auch die neuen Finanzmittel zuführende Gesellschafter der Gesellschaft gewährt hatte. Könnte die Kapitalgesellschaft die ursprünglichen Darlehen des Gesellschafters nur zurückzahlen, weil sie kurz zuvor (im Streitfall tags zuvor) einen entsprechenden Betrag von diesem Gesellschafter darlehensweise (neu) oder als Einlage erhalten habe, änderten sich durch diese gegenläufigen Zahlungen weder die wirtschaftliche Position des Gesellschafters noch der Kapitalgesellschaft. Zweck dieses „Hin- und Herzahlens“ könne insoweit nur gewesen sein, dem Gesellschafter die steuermindernde Berücksichtigung wirtschaftlich bereits entstandener Vermögensverluste des Privatvermögens nach § 17 EStG zu ermöglichen.

In dieselbe Richtung gehen die Urteile des FG Düsseldorf vom 18.12.2014 (Az. 11 K 3614/13 E, 11 K 3615/13 E, 11 K 3617/13 E). Hier leisteten die Gesellschafter Einlagen in die Kapitalrücklage der Gesellschaft, mit der ein Bankdarlehen der Gesellschaft getilgt wurde, für welches die Gesellschafter gebürgt hatten. Das FG Düsseldorf teilt im Ergebnis die Auffassung des FG Niedersachsen, jedoch mit der Argumentation der wirtschaftlichen Betrachtungsweise. Wirtschaftlich betrachtet, diene die Zuführung in die Kapitalrücklage und anschließende Weiterleitung dieser Zahlung an die Bank zur Ablösung der von den Gesellschaftern gewährten Sicherheiten. Dies führe nicht generell zu nach-

träglichen Anschaffungskosten, sondern der Aufwand teile die steuerliche Beurteilung der abgelösten Sicherheit. Maßgebend ist mithin die steuerliche Behandlung der weggefallenen Bürgschaft.

Die Entscheidung des Niedersächsischen FG ist rechtskräftig geworden, wohingegen gegen die Urteile des FG Düsseldorf vom 18.12.2014 Revision eingelegt wurde. Der BFH hat den Bundesminister der Finanzen zum Beitritt aufgefordert. Die Entscheidung des BFH darf mit Spannung erwartet werden. Dies insbesondere auch deshalb, weil der endgültige

Ausfall eines im Privatvermögen gehaltenen Darlehens nach dem BFH-Urteil vom 24. Oktober 2017 als steuerrelevanter Verlust i.S. des § 20 Abs. 2 EStG zu qualifizieren ist. Einer verdeckten Einlage bedarf es danach nicht, um den Verlust des Darlehens in die Steuerrelevanz zu bekommen. Ob dies jedoch auch dann anzunehmen ist, wenn die Einlage deshalb erfolgt, um aus einer Sicherungslage entlassen zu werden, bleibt abzuwarten.

(Claudius Söffing)

Überschreiten privater Vermögensverwaltung

- Orientierungssatz:**
1. Die Rechtsprechung, wonach der Ankauf, die Vermietung und der Verkauf von Wirtschaftsgütern zu einer einheitlichen, die private Vermögensverwaltung überschreitenden Tätigkeit verklammert sein können, ist nicht auf bewegliche Wirtschaftsgüter beschränkt, sondern gilt gleichermaßen für unbewegliche Wirtschaftsgüter.
 2. Eine Verklammerung kann auch dann zu bejahen sein, wenn die (beweglichen oder unbeweglichen) Wirtschaftsgüter veräußert werden, nachdem die in § 23 Abs. 1 S. 1 EStG genannten Haltefristen abgelaufen sind.

Entscheidung: BFH, Urteil vom 28.09.2017, IV R 50/15

Streitig war zwischen den Parteien die Qualifizierung der Vermietungstätigkeiten der Revisionsbeklagten und Klägerin als gewerbliche Einkünfte oder als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Der Entscheidung kommt deshalb eine besondere Bedeutung zu, weil nunmehr im Bereich der Immobilienbesteuerung die Gefahr der Gewerblichkeit nicht nur durch die Annahme eines gewerblichen Grundstückshandels droht, sondern auch durch die sog. Verklammerungsrechtsprechung. Der Revisionsentscheidung lag folgender Sachverhalt zugrunde:

I. Sachverhalt

Die Klägerin betreibt eine GbR, mit welcher sie umfangreiche Vermietungstätigkeiten nachgeht. Neben weiteren Einkünften aus Vermietung und Verpachtung und geringen Kapitaleinkünften ging es in dem Revisionsfall um die Vermietung eines Rathausesweiterungsgebäudes an die Stadt E und eines Straßenverkehrsamts an den Landkreis G. In beiden Fällen ging der Vermietung folgende Historie voraus: Die Klägerin schloß sowohl mit der Stadt als auch mit dem Landkreis hinsichtlich des jeweiligen Grundstücks einen Erbbaurechtsvertrag. In diesen Verträgen verpflichtete sich die Klägerin die vorstehend genannten Gebäude zu errichten und zugleich an die Stadt bzw. den Landkreis zu ver-

mieten. Das Erbbaurecht wurde für die Dauer von 20 Jahren geschlossen. Die Parteien vereinbarten für den Fall des Erlöschens des Erbbaurechts durch Zeitablauf, daß die Stadt bzw. der Landkreis an die Klägerin eine Entschädigung zu zahlen habe. Nach Ablauf der 20 Jahre zahlten die Stadt im Jahr 2007 und der Landkreis im Jahr 2013 die jeweils vertraglich vereinbarte Entschädigungszahlung. Im Rahmen einer Außenprüfung vertrat der Prüfer die Ansicht, daß die Klägerin den Rahmen der privaten Vermögensverwaltung überschritten habe und mithin gewerblich tätig gewesen sei. Das beklagte Finanzamt (FA) folgte der Ansicht der Außenprüfung und erfaßt die aus der Vermietung erzielten Einkünfte als gewerbliche Einkünfte. Die dagegen erhobene Klage hatte Erfolg (FG Niedersachsen 06.10.2015, 16 K 10021/14), wohingegen die vom FG zugelassene Revision für den Beklagten und den Revisionskläger, das FA, erfolgreich war.

II. Entscheidungsgründe

Die eingelegte Revision ist begründet. Der BFH hob das Urteil des FG auf und verwies die Sache an das FG zur erneuten Verhandlung zurück. Die Entscheidung der Vorinstanz ist rechtsfehlerhaft von einer vermögensverwaltenden Tätigkeit ausgegangen. Nach Ansicht des BFH hat die Kläge-

rin bezüglich der beiden Gebäude den Rahmen der privaten Vermögensverwaltung überschritten und unterhält deshalb nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG einen Gewerbebetrieb.

§ 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG ordnet an, daß Einkünfte einer Personengesellschaft, die nur teilweise eine originäre gewerbliche Tätigkeit ausübt, einheitlich als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu qualifizieren sind. Es handelt sich hierbei um die sogenannte „Abfärbungswirkung“ oder auch „Infektionstheorie“ genannt. Tatbestandlich setzt der § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG voraus, daß es sich um eine OHG, KG oder eine „andere Personengesellschaft“ handelt, wie dies bei der Klägerin, die die Rechtsform einer GbR hat, der Fall ist, und diese neben einer vermögensverwaltenden Tätigkeit auch eine Tätigkeit i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG, also eine gewerbliche Tätigkeit ausübt.

Die Klägerin erzielte aufgrund ihrer normalen Vermietungstätigkeit Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 21 EStG, mithin aus einer rein vermögensverwaltenden Tätigkeit. Daneben erzielte die Klägerin Einkünfte aus der entgeltlichen Nutzungsüberlassung der beiden Dienstgebäude. Diese entgeltliche Überlassung erfolgte, so der erkennende Senat, in einer anderen Art und Weise wie die normale Vermietungstätigkeit der anderen Immobilien. Zu dieser Annahme gelangte der BFH, weil bei der Nutzungsüberlassung der Dienstgebäude unstrittig sich die abgeschlossenen Erbbaurechts- und Mietverträge gegenseitig bedingten. Daher prüfte der BFH, wie die Überlassung der Dienstgebäude bei einer isolierten Betrachtung steuerrechtlich zu qualifizieren ist.

Im Rahmen dieser Prüfung hielt der BFH die Möglichkeit einer gewerblichen Tätigkeit nach § 15 Abs. 2 Satz 2 EStG für nicht ausgeschlossen, konnte diesen Punkt jedoch mangels Spruchreife nicht abschließend entscheiden. Das von der Rechtsprechung entwickelte ungeschriebene Merkmal, daß eine gewerbliche Betätigung den Rahmen einer privaten Vermögensverwaltung überschreiten muß, liegt nach Ansicht des erkennenden Senats vor. Jedoch betont der BFH in seiner Entscheidung ausdrücklich, daß die Grenze der privaten Vermögensverwaltung zum Gewerbebetrieb nicht aufgrund der vornherein geplanten Veräußerung der Dienstgebäude überschritten sei. Insbesondere liegt mangels des Überschreitens der Drei-Objekt-Grenze kein gewerblicher Grundstückshandel in Gestalt der bedingten Veräußerungsabsicht vor. Aber auch unter dem Ge-

sichtspunkt der unbedingten Veräußerungsabsicht, die im Revisionsfall vorlag, ist kein gewerblicher Grundstückshandel anzunehmen. Denn auch bei einer unbedingten Veräußerungsabsicht ist nur dann ein gewerblicher Grundstückshandel anzunehmen, wenn ein zeitlicher Zusammenhang zwischen Erwerb/Errichtung und Veräußerung des Objekts besteht. Denn ein Grundstückshändler ist auf einen zeitnahen Umschlag seiner Ware bedacht. Ist der Abverkauf erst nach 20 Jahren nach Errichtung beabsichtigt, kann von einem zeitnahen Umschlag nicht mehr gesprochen werden.

Jedoch hält der BFH eine gewerbliche Tätigkeit unter Rückgriff auf die sog. Verklammerungsrechtsprechung für möglich. Nach dieser Rechtsprechung wird die Grenze der privaten Vermögensverwaltung überschritten, wenn das Geschäftskonzept darin besteht, bewegliche Wirtschaftsgüter zu kaufen, zwischenzeitlich zu vermieten und zu verkaufen, und bereits bei Aufnahme dessen Tätigkeit festgestanden hat, daß sich das erwartete positive Gesamtergebnis nur unter Einbeziehung des Erlöses aus dem Verkauf der vermieteten Wirtschaftsgüter erzielen läßt. In einem solchen Fall sind die Einzeltätigkeiten einer derart gemischten Tätigkeit nicht getrennt zu würdigen, sondern zu einer einheitlichen, über den Rahmen der privaten Vermögensverwaltung hinausgehenden Tätigkeit zu verklammern. Diese Rechtsprechung findet nach Ansicht des BFH nicht nur auf bewegliche Wirtschaftsgüter, sondern auch auf unbewegliche Wirtschaftsgüter Anwendung. Es sei kein Grund ersichtlich, die Rechtsprechung nicht auch auf den Streitfall anzuwenden, insbesondere komme dem Rechtsinstitut des gewerblichen Grundstückshandels kein abschließender Charakter zu.

Im Revisionsfall kann zwar deshalb ein besonderes Geschäftskonzept angenommen werden, weil sich die abgeschlossenen Miet- und Erbbaurechtsverträge gegenseitig bedingen, aber es konnte aus dem vom FG getroffenen Sachverhalt nicht abgeleitet werden, ob bereits im Zeitpunkt der Aufnahme der jeweiligen Tätigkeit im Zusammenhang mit den Dienstgebäuden festgestanden hat, daß sich das jeweils erwartete positive Gesamtergebnis nur unter Einbeziehung der vereinbarten Entschädigung für die zu errichtenden Dienstgebäude erzielen läßt.

(Claudius Söffing)

Insolvenzbedingter Ausfall einer privaten Darlehensforderung als Verlust bei den Einkünften aus Kapitalvermögen

Orientierungssatz: Der endgültige Ausfall einer Kapitalforderung i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG in der privaten Vermögenssphäre führt nach Einführung der Abgeltungsteuer zu einem steuerlich anzuerkennenden Verlust nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7, Satz 2, Abs. 4 EStG. Ein solcher Forderungsausfall ist dann gegeben, wenn endgültig feststeht, daß keine weiteren Rückzahlungen mehr erfolgen werden.

Entscheidung: BFH, Urteil vom 24.10.2017, VIII R 13/15

I. Sachverhalt

Die Parteien stritten um die Anerkennung des Ausfalls der Darlehensforderung als Verlust bei den Einkünften aus Kapitalvermögen. Der Kläger und Revisionskläger schloß im August 2010 einen Darlehensvertrag mit einem fremden Dritten. Nach einem Jahr blieben die vereinbarten Rückzahlungen des Dritten aus. Über das Vermögen des Darlehensnehmers wurde im August 2012 das Insolvenzverfahren eröffnet. Daraufhin meldete der Darlehensgeber, der Kläger, die noch offene Darlehensforderung in Höhe von ca. 19.000 EURO zur Insolvenztabelle an. Diesen Betrag gab der Darlehensgeber als Verlust bei den Einkünften aus Kapitalvermögen in der Einkommensteuererklärung 2012 an. In dem vom beklagten FA erlassenen Bescheid vom November 2013 fanden die Verluste keine Berücksichtigung.

Sowohl der erhobene Einspruch als auch die eingelegte Klage blieben erfolglos. Auf die vom Finanzgericht zugelassene Revision legte der Kläger Revision ein.

II. Entscheidungsgründe

Die eingelegte Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der finanzgerichtlichen Entscheidung und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung. Darauf hinzuweisen ist in diesem Zusammenhang, daß die Finanzverwaltung diese Entscheidung bislang nicht über den entschiedenen Einzelfall hinaus anwendet (OFD NRW, Kurzinformation ESt vom 23.01.2018).

Der BFH hatte sich mit der Frage auseinanderzusetzen, ob der Ausfall einer zum Privatvermögen gehörenden Darlehensforderung nach Einführung der Abgeltungsteuer durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008, d.h. ab dem Veranlagungszeitraum 2009, zu negativen Einkünften aus Kapitalvermögen führt. Somit war zu problematisieren, ob Verluste im privaten Vermögensbereich bei Kapitaleinkünften anzunehmen sind, und zum anderen, ob der Ausfall einer Darlehensforderung eine Veräußerung im Sinne des § 20 Abs. 2 Nr. 7, Satz 2, Abs. 4 EStG darstellt.

Entgegen der Ansicht der Vorinstanz nimmt der BFH an, daß der endgültige Ausfall einer Kapitalforderung im

Sinne vom § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG in der privaten Vermögenssphäre zu einem steuerlich anzuerkennenden Verlust nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7, Satz 2, Abs. 4 EStG führt.

Der BFH macht in seiner Entscheidung deutlich, daß auch Verluste durch eine zum Privatvermögen gehörende Darlehensforderung entstehen und geltend gemacht werden können. Zwar stellt der erkennende Senat heraus, daß im Bereich des steuerlichen Privatvermögens grundsätzlich der traditionellen quellentheoretischen Trennung von Vermögens- und Ertragebenen zu folgen ist. Danach führen grundsätzlich Verluste im privaten Vermögensbereich nicht zu negativen Einkünften aus Kapitalvermögen. Dieser traditionellen quellentheoretischen Trennung hat der Gesetzgeber aber mit der Einführung der Abgeltungsteuer für den Bereich der Kapitaleinkünfte aufgegeben. Argumentativ stützt sich der BFH darauf, daß durch die Abgeltungsteuer eine vollständige Erfassung aller Wertänderungen bei den Kapitaleinkünften erreicht werden soll. Durch die Abgeltungsteuer sollen nicht nur Substanzerträge aus einer Kapitalforderung als ein steuerpflichtiger Vorgang behandelt werden, sondern auch entsprechende Substanzverluste als steuerrelevanter Vorgang. Dies gebiete der Grundsatz der Folgerichtigkeit.

Da § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7, Satz 2, Abs. 4 EStG nach seinem Wortlaut tatbestandlich eine Veräußerung voraussetzt und dies bei einem Ausfall der Darlehensforderung nicht der Fall ist, mußte der BFH der Frage nachgehen, ob die Rückzahlung einer Forderung einer Veräußerung gleichzustellen ist. Hierzu führt der BFH aus, daß nach dem engen Veräußerungsbegriff nach § 20 Abs. 2 Satz 2 EStG, der der Veräußerung verschiedene Ersatztatbestände gleichstelle, um alle Wertänderungen im Zusammenhang mit Kapitalanlagen zu erfassen, eine Gleichstellung von Veräußerung und Rückzahlung geboten ist. Aus diesem Grunde sei u.a. auch die Rückzahlung von privaten Darlehensforderungen nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 i.V.m. Satz 2 EStG steuerbar. Dies kann z.B. dann der Fall sein, wenn ein StPfl. eine Forderung unter dem Nennbetrag erwirbt und anschließend der volle Nennbetrag zur Rückzahlung gelangt.

Mit der Anerkennung einer Gleichstellung von Veräußerung und Rückzahlung im Rahmen der Gewinnermittlung gemäß § 20 Abs. 4 EStG stellte sich sodann noch eine weitergehende Frage. Voraussetzung einer Veräu-

► Rechtsprechung

berung i.S.v. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG ist die entgeltliche Übertragung des Eigentums auf einen Dritten und an einem solchen Rechtsträgerwechsel fehlt es bei einem Forderungsausfall. Hier nun argumentierte der BFH, daß aus der Gleichstellung der Rückzahlung mit dem Tatbestand der Veräußerung einer Kapitalforderung in § 20 Abs. 2 Satz 2 EStG, und mit der Aufgabe der traditionell quellentheoretischen Trennung von Vermögens- und Ertrags-sphäre bei den Kapitaleinkünften durch die Einführung der Abgeltungsteuer es geboten ist, dem Veräußerungsverlust eine endgültig ausbleibende Rückzahlung gleichzustellen. Daher führt eine endgültig ausbleibende Rückzahlung einer im Privatvermögen gehaltener Forderung zu einem Verlust i.S.d. § 20 Abs. 4 Satz 1 EStG.

Abschließend weist der BFH noch daraufhin, daß wie die Veräußerung auch die Rückzahlung ein Tatbestand der Endbesteuerung sei. Danach liege ein steuerbarer Verlust aufgrund eines Forderungsausfalls erst dann vor, wenn endgültig feststehe, daß (über bereits gezahlte Beträge hinaus) keine (weiteren) Rückzahlungen (mehr) erfolgen würden. Die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Schuldners reiche hierfür regelmäßig nicht aus. Etwas anderes gelte, wenn die Eröffnung des Insolvenzverfahrens mangels Masse abgelehnt worden sei oder aus anderen Gründen feststehe, daß keine Rückzahlung mehr zu erwarten sei.

(Claudius Söffing)



Die Erbschaftsteuerreform.

WWW.BOORBERG.DE

Erbrecht und neues Erbschaftsteuerrecht

hrsg. vom Steuerberaterverband Niedersachsen Sachsen-Anhalt e.V. und den Referenten Dr. Norbert Bolz, Rechtsanwalt, Steuerberater, Hannover, und Dr. Michael Messner, Notar, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Fachanwalt für Erbrecht, Hannover

2017, 388 Seiten, DIN A4, € 68,-

– Berichtungsblatt zum Downloaden –

Aktuelles Steuerrecht Special, Band 15

ISBN 978-3-415-05911-5



Leseprobe unter

www.boorberg.de/9783415059115

Das Praxiswerk vermittelt dem Leser nicht nur die gesetzlichen Neuregelungen für Betriebsvermögen des Erbschaftsteuerreformgesetzes (ErbStRefG), sondern gibt einen umfassenden Überblick über die zivil- und steuerrechtlichen Grundlagen. Die Autoren stellen die vielfältigen Möglichkeiten sowohl für den Erbfall als auch für Übertragungen zu Lebzeiten mit ihren steuerrechtlichen Konsequenzen dar und geben zahlreiche Gestaltungshinweise.

Der Inhalt im Überblick:

- I. Der Erbfall – Zivilrechtliche Grundlagen und Besteuerungsfolgen
- II. Übertragungen zu Lebzeiten
- III. Betriebsvermögen im Erbschaftsteuerrecht
- IV. Aktuelle Brennpunkte des ErbStG

 **BOORBERG**

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

SZ0518



Steuerforum 2018.

NEU.

WWW.BOORBERG.DE

Aktuelle erbschaftsteuerliche Entwicklungen

von Univ.-Professor Dr. Bert Kaminski
2018, 42 Seiten, DIN A4, € 20,-
ISBN 978-3-415-06313-6

Update steuerliches Einlagekonto

von Professor Dr. Guido Förster und Professor Dr. Hans Ott
2018, 26 Seiten, DIN A4, € 20,-
ISBN 978-3-415-06316-7

Gestaltungsüberlegungen zum Anteilsverkauf

von Professor Dr. Burkhard Binnewies
2018, 20 Seiten, DIN A4, € 20,-
ISBN 978-3-415-06312-9

Anmerkungen zum Transparenzregister

von Professor Dr. Burkhard Binnewies
2018, 28 Seiten, DIN A4, € 20,-
ISBN 978-3-415-06307-5

Das Aktuellste im Steuerrecht (Stand: Januar 2018)

von Univ.-Professor Dr. Bert Kaminski
2018, 28 Seiten, DIN A4, € 20,-
ISBN 978-3-415-06308-2

Die einzeln zu beziehenden Beiträge entstammen der Seminarreihe »Steuerforum 2018« des Steuerberaterverbandes Niedersachsen Sachsen-Anhalt e.V. Sie orientieren sich konsequent an den Bedürfnissen der Praxis. Zahlreiche Beispiele veranschaulichen die prägnant dargestellten Problemfelder.

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.

Meincke/Hannes/Holtz

ErbStG

C.H. Beck, München, 17. Auflage, 2018

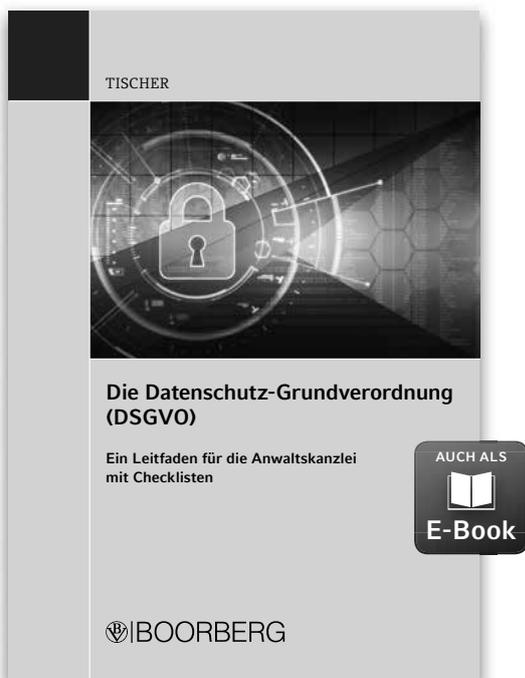
Den Kommentar kennt man von der neunten bis zur 16. Auflage nur als „Meincke“ – nun aber gibt es zwei neue Autoren. Jens Peter Meincke hat in den letzten drei Jahrzehnten das Erbschaftsteuerrecht wesentlich geprägt und überlässt nun Frank Hannes und Michael Holtz das Zepter. Die zivilrechtliche Prägung übernehmen die Autoren von ihrem

Vorgänger. Auch haptisch und vom Format gibt es eine Änderung: Die Seiten sind etwas größer, das Papier fester, der Druck kompakter – man kommt nun dadurch deutlich mehr Inhalt.

Die zur Erbschaftsteuerreform 2016 ergangene Literatur und der AErbSt 2017 haben insbesondere im Bereich des begünstigten Vermögens erhebliche Umarbeitungen zur Folge gehabt, so daß die Kommentierungen bei den §§ 13a und 13b die inhaltlich wohl größten Neuerungen beinhalten. Durchgängig ein fachlich hervorragender und gut lesbarer Kommentar, der verständlich wie umfangreich Literatur, Rechtsprechung und Verwaltungsanweisungen vermittelt. Die neuen Autoren haben das Erbe würdig angetreten.

Rüdiger Bock, LL.M., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht sowie Steuerrecht, Wagner & Joos Rechtsanwälte, Konstanz

So organisieren Sie Ihre Kanzlei.



Die Datenschutz-Grundverordnung (DSGVO)

Ein Leitfaden für die Anwaltskanzlei mit Checklisten von Dr. Christiane Tischer, Rechtsanwältin, Fachanwältin für Arbeitsrecht, Stuttgart

2018, 160 Seiten, € 32,80

ISBN 978-3-415-06301-3

Die erfahrene Autorin wendet sich mit diesem Leitfaden direkt an die kleine und mittelgroße Anwaltskanzlei. In verständlicher Sprache schildert sie die Herausforderungen, die durch die DSGVO auf jede Kanzlei zukommen, und gibt dem Leser Lösungen an die Hand. Schritt für Schritt zeigt sie auf, wie Anwälte vermeiden können, dass sie schlimmstenfalls hohe Bußgelder zahlen müssen, und wie sie dabei ihre Organisation optimieren können.

Zunächst werden die Neuerungen und Begrifflichkeiten im neuen Datenschutzrecht erklärt. Anschließend erarbeitet die Autorin schrittweise das »Projekt DSGVO-Umsetzung«. Sie stellt einerseits die kritischen Punkte dar, insbesondere Betroffenenrechte und Informationspflichten, und andererseits beschreibt sie, wie ein funktionierendes Datenschutz-Management-System aussehen kann.

Die Vorschläge zu Organisation und Strukturierung beziehen sich konkret auf die in Kanzleien vorzufindenden Abläufe. Ergänzt werden die Ausführungen durch Checklisten, die die Umsetzung der Maßnahmen sowie deren Dokumentation erleichtern.

BOORBERG

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 0711/7385-100 · 089/4361564
TEL 0711/7385-343 · 089/436000-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE 520518