

# steueranwaltsmagazin

Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im Deutschen Anwaltverein

5/2017

98. Ausgabe | 19. Jahrgang

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

Dr. Jörg Stalleiken,  
Flick Gocke Schaumburg,  
Bonn

161 **Editorial**

Wagner

**Beiträge**

163 Holtz/Oenings **Erbfall – und was nun?**

169 Zacher **Steuerliche Ungleichbehandlung  
als Mittel gestalterischer Politik?**

177 Beul **Erfolgsrechnung und Zweckbetrieb  
gemeinnütziger – insbesondere kirchlicher –  
Körperschaften im Lichte der Congregación  
de Escuelas Pías-Entscheidung**

187 Alvermann **Ertragsteuerliche Behandlung  
der Spenden und Mitgliedsbeiträge  
an gemeinnützige Vereine**

195 Bock **Wegzugsbesteuerung im Verhältnis  
zur Schweiz gelangt vor den EuGH**

198 Söffing **Rechtsprechung**

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

## I.

Grausame Wähler: „Keine Frage, der Ausgang der österreichischen Parlamentswahl ist ein Triumph für die Populisten – und ein Rückschlag für die liberalen, weltoffenen Kräfte in Europa. Die FPÖ erzielte mit 27,4 Prozent ihr bislang bestes Ergebnis, sehr wahrscheinlich wird sie demnächst in Wien mitregieren. Ihrem Spitzenkandidaten *Heinz-Christian Strache* wäre damit gelungen, woran *Marine Le Pen* in Frankreich und *Geert Wilders* in den Niederlanden gescheitert waren.“

## II.

Manchmal ist nicht nur der Wähler grausam, sondern auch die Journalistik: „Erst Schläge, dann wieder Zärtlichkeiten – was der SPD widerfährt, ist grausam. Der Wähler neigt zum Sadismus. Aber er ist auch gerecht: In Niedersachsen wurden nicht nur die Richtigen belohnt – sondern auch die Richtigen bestraft“, so SPIEGEL-online nach der Niedersachsen-Wahl, 16.10.2017.

## III.

Unappetitlich: Der ehemalige Direktor des päpstlichen Kinderkrankenhauses, *Guiseppa Profitti*, hatte rund 430.000 Euro an Spendengeldern zweckentfremdet, die ursprünglich für das Kinderkrankenhaus „Bambino Gesù“ gedacht waren. Das Geld floß dann aber in die Renovierung der Wohnung eines Kardinals, einem 400-Quadratmeter-Penthouse, so SPIEGEL-online vom 14.10.2017.

## IV.

Und wenn wir schon dabei sind: Lache und die Welt lacht mit dir. Furze und die Welt hört auf zu lachen.

Einen schönen Spätherbst 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](mailto:joerg.stalleiken@fgs.de)

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

Die 99. Ausgabe des [steueranwaltsmagazin](#) erscheint am 15. Dezember 2017.

### Mitschreibende dieser Ausgabe:

*Michael Holtz*, Rechtsanwalt in Bonn; *Christoph Oenings*, Rechtsanwalt in Hamburg; *Thomas Zacher*, Rechtsanwalt in Köln; *Carsten Beul*, Rechtsanwalt in Neuwied; *Jörg Alvermann*, Rechtsanwalt in Köln; *Rüdiger Bock*, 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/FAStR/FA Gew. Rechtsschutz **Dr. Stephan Dornbusch**, 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

**Prof. Dr. Wolfgang Joecks †**, Universität Greifswald; RA/FAStR **Dr. Rainer Spatscheck**, Streck Mack Schwedhelm, Köln/Berlin/München; RA/Dipl. Fw. **Rainer Biesgen**, Wessing Rechtsanwälte, Düsseldorf

#### Europarecht

RA/StB/WP **Dr. Carsten Beul**, Beul & Klatt, Neuwied; 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 030/726152-0;

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

Druck: 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 inkl. Versandkosten jährlich.

ISSN 1615-5610



## Wichtige Arbeitsgrundlage.

WWW.BOORBERG.DE

### Die Einkommensteuererklärung 2017

Mitarbeiterfortbildung

Stand: Oktober 2017

hrsg. vom Steuerberaterverband Niedersachsen Sachsen-Anhalt e.V. und den Referenten  
Dipl.-Finanzwirt Manfred Keil, Steuerberater, Rinteln, Dipl.-Finanzwirt Frank Krawczyk, Dozent an der Steuerakademie Niedersachsen, Rinteln, Dipl.-Finanzwirt Markus Perschon, Steuerberater, Eschburg, Dipl.-Ökonom Dr. Kai Scharff, Steuerberater, Hamburg, und Dipl.-Finanzwirt Michael Seifert, Steuerberater, Troisdorf

2017, ca. 384 Seiten, DIN A4, € 33,-

ISBN 978-3-415-06190-3



Leseprobe unter

[www.boorberg.de/alias/1872313](http://www.boorberg.de/alias/1872313)

Der Leitfaden geht aus dem Herbst/Winter-Seminar des Steuerberaterverbands Niedersachsen Sachsen-Anhalt e.V. zur Vorbereitung auf die Arbeiten an den Einkommensteuererklärungen 2017 hervor. Er veranschaulicht sämtliche Elemente der Einkommensteuererklärung mit vielen Praxisbeispielen und Hinweisen. Im Mittelpunkt stehen dabei die aktuellen Steuerrechtsänderungen und zahlreichen Verwaltungsanweisungen sowie die neueste Rechtsprechung.

Die Themen sind nach ihrer Bedeutung für die tägliche Praxis gewichtet und anschaulich dargestellt. Die Schwerpunkte:

- Unternehmensbereich
- Arbeitnehmerbereich
- Einkünfte aus Kapitalvermögen
- Rund ums Haus
- Sonstige Einkünfte
- Sonderausgaben
- Außergewöhnliche Belastungen
- Familie im Einkommensteuerrecht

Das Arbeitsheft richtet sich an die Kanzleimitarbeiter der Steuerberater.

 **BOORBERG**

## Erbfall – und was nun?

Rechtsanwalt, Fachanwalt für Erbrecht und Fachanwalt für Steuerrecht *Dr. Michael Holtz*, Bonn;  
Rechtsanwalt, Steuerberater, Dipl. Finanzwirt (FH) *Christoph Oenings*, Hamburg\*

Ein Erbfall ist meist nicht planbar. Er kommt oftmals überraschend, deshalb aber mit nicht weniger rechtlichen Fragestellungen, die sich in der ohnehin schwierigen Zeit nach dem Erbfall stellen. Die nachfolgenden Ausführungen sollen einen Überblick geben, wo Handlungsbedarf bestehen kann, und behandeln ausgewählte Themen, die typischerweise von besonderer Bedeutung sind. Dabei werden steuerliche Themen ausgeklammert und bleiben einer Folgeveröffentlichung vorbehalten.

### I. Bestandsaufnahme

Am Beginn steht die Erfassung des maßgeblichen Sachverhalts. Hier spiegelt sich die Vielschichtigkeit der Beratung nach dem Erbfall wider. Oftmals ist der Sachverhalt den Beteiligten nicht umfassend bekannt. Dabei geht es um die familiären Verhältnisse des Erblassers (etwaige gesetzliche Erben und Pflichtteilsberechtigten) und dessen hinterlassenes Vertragswerk von Eheverträgen, Erbverträgen und (gemeinschaftlichen) Testamenten. Letztwillige Verfügungen vorverstorbenen Erblassers mit Bindungswirkung, Pflichtteils- und Erbverzichtsverträge sowie auch Schenkungsverträge können von Bedeutung sein. Unbekannt kann auch Art und Umfang des Nachlasses (einschließlich der Verbindlichkeiten) sein. Beteiligungen (aktuelle Gesellschaftsverträge), Immobilien, Wertpapiervermögen, Kunst- und Kulturgüter, Vermögen im Ausland etc. sind zu erfassen. Dabei können die Unterlagen des Erblassers helfen (Steuerbescheide, Steuererklärungen, Kontoauszüge mit Kontobewegungen). In Deutschland ist eine Kontennachforschung bei den Bundesverbänden deutscher Banken möglich (BdB, BVR, DSGV, VÖB). Bei Kapitalvermögen im Ausland, insbesondere bei „Schwarzgeld“, kann sich das Auffinden als schwierig herausstellen. Hier kann sich eine „Steuer-CD“, die den Erblasser ausweist, – so grotesk dies auch klingen mag – für die unwissenden Erben als hilfreich erweisen. § 12 Abs. 1 GBO gestattet jedem die Einsicht des Grundbuchs, der ein berechtigtes Interesse darlegt. Das Recht zur Grundbucheinsicht ergibt sich allein aus der Stellung als gesetzlicher Erbe.<sup>1</sup> Insbesondere bedarf es nicht der Vorlage eines Erbscheins.<sup>2</sup>

### II. Gerichte und Behörden

Bei der Bestandsaufnahme unterstützen offizielle Stellen nur bedingt. Es besteht eine Pflicht zur Anzeige eines Todesfalles (§§ 28, 30 Personenstandsgesetz). Das Standesamt stellt die Sterbeurkunde aus, die von Amts wegen an das **zuständige Nachlassgericht** weitergeleitet wird. Sachlich sind die Amtsgerichte zuständig. Nach § 343 FamFG bestimmt sich die örtliche Zuständigkeit nach dem Wohnsitz, den der Erblasser zur Zeit des Erbfalls hatte. Wenn er keinen Wohnsitz in Deutschland hatte, ist der Aufenthaltsort maßgeblich. Verstirbt ein Deutscher mit Wohnsitz und Aufenthalt im Ausland, ist das Gericht zuständig, in dessen Bezirk der Erblasser seinen letzten gewöhnlichen Aufenthalt in Deutschland hatte (§ 343 Abs. 2 FamFG). Kann danach kein örtlich zuständiges Nachlassgericht ermittelt werden, ist ausnahmsweise das Amtsgericht Schöneberg in Berlin für die Abwicklung der Nachlasssache zuständig, das allerdings die Angelegenheit bei Vorliegen eines wichtigen Grundes an ein anderes Nachlassgericht verweisen kann. Für einen ausländischen Erblasser, der weder Wohnsitz noch Aufenthalt im Inland hat, ist jedes Nachlassgericht zuständig, in dessen Bezirk sich zum Nachlass gehörende Vermögensgegenstände befinden (§ 343 Abs. 3 FamFG).

Zum 01.01.2012 wurde das **Zentrale Testamentsregister der Bundesnotarkammer** eingerichtet. Das Register wird in jedem Sterbefall von Amts wegen auf vorhandene Testamente und andere erbfolgerrelevante Urkunden geprüft und das Nachlassgericht darüber informiert. Dazu gehören insbesondere Erbverträge und Testamente, die sich in amtlicher Verwahrung befinden. Zuständig zur amtlichen Verwahrung ist gemäß § 342 Abs. 1 Nr. 3 FamFG, § 344 Abs. 1 Satz 1 FamFG jedes Amtsgericht.<sup>3</sup> Der Erblasser kann örtlich frei wählen (§ 344 Abs. 1 Satz 2 FamFG).

\* Die Verfasser sind Partner der Kanzlei Flick Gocke Schaumburg.

1 Vgl. nur OLG Karlsruhe, Beschluß v. 05.09.2013 – 11 Wx 57/13, ZEV 2013, 621; OLG Düsseldorf, Beschluß v. 08.10.2010 – 3 Wx 209/10, ZEV 2011, 44; KG, Beschluß v. 20.01.2004 – 1 W 294/03, ZEV 2004.

2 *Schöner/Stöber*, Grundbuchrecht, Rn. 525 m. w. N.

3 In Baden-Württemberg besteht eine besondere Zuständigkeit der Notariate.

§ 2259 Abs. 1 normiert eine **Ablieferungspflicht**. Wer ein Testament, das nicht in besondere amtliche Verwahrung gebracht wurde, in Besitz hat, ist verpflichtet, es unverzüglich, nachdem er von dem Tode des Erblassers Kenntnis erlangt hat, an das Nachlassgericht abzuliefern. Zweck der Vorschrift ist zu gewährleisten, daß der letzte Wille des Erblassers zur Geltung kommt, indem jede Verfügung von Todes wegen zum Nachlassgericht gelangt. Da die Ablieferungspflicht damit auch öffentlichen Interessen dient, sind anderslautende Weisungen des Erblassers oder Absprachen der Beteiligten ohne Relevanz. Versäumt der Besitzer schuldhaft die unverzügliche Ablieferung, kann er sich schadensersatzpflichtig machen (§ 823 Abs. 2 i.V.m. § 2159 Abs. 1 BGB). Zudem kann eine schuldhaft verzögerte oder Unterlassung der Ablieferung auch nach § 274 Abs. 1 Nr. 1 StGB (Urkundenunterdrückung) strafbar sein.

Die Ablieferungspflicht dient der Vorbereitung der **Testamentseröffnung** (§ 348 FamFG). Wie die Ablieferung verfolgt auch die Eröffnung von Verfügungen von Todes wegen primär ein öffentliches Interesse an einer geordneten Nachlaßabwicklung. Es soll amtlich gewährleistet sein, daß auch noch längere Zeit nach dem Erbfall Schriftstücke geprüft werden können, aus denen sich erbrechtliche Rechte herleiten können. Eine möglichst schnelle Information der Beteiligten (insbesondere der gesetzlichen und gewillkürten Erben) über Form und Inhalt der Verfügung des Erblassers soll diesen ermöglichen, ihre Rechte hinsichtlich des Nachlasses wahrnehmen zu können. Bei der Eröffnung handelt es sich um eine Amtspflicht, die weder vom Erblasser ausgeschlossen noch von den Beteiligten für verzichtbar erklärt werden kann. Zur Eröffnung kann das Nachlassgericht einen Termin bestimmen und die Beteiligten dazu laden oder – was gängige Praxis ist – die Eröffnung durch schriftliche Bekanntgabe durchführen.

Insbesondere in Fällen der gesetzlichen Erbfolge (§§ 1922 ff. BGB) kann eine Suche nach den Erben erforderlich sein. Hierzu kann die Anordnung einer **Nachlaßpflugschaft** (§ 1960 BGB) dienen. Der Nachlaßpflugschaft ist gesetzlicher Vertreter des bzw. der unbekannteren Erben. Er hat den Nachlaß zu sichern, bis die Erben bekannt sind und die Erbschaft angenommen haben.

### III. Verfügung von Todes wegen

Wenn eine Verfügung von Todes wegen vorliegt, ist deren **Wirksamkeit** zu prüfen. Hierbei ist die Einhaltung der Formvorschriften (§ 2231 BGB: handschriftlich oder Beurkundung) zu nennen. Die Echtheit kann fraglich sein. Die immer älter werdende Gesellschaft und die damit gestiegene Anzahl der an Demenz Erkrankten bringt die Frage der Testierfähigkeit (§ 2229 Abs. 4 BGB) in den Fokus. Widerruf, Aufhebung, Rücktritt des Erblassers und die Anfechtung der Verfügung sind zu prüfen. Aus früheren Erbverträgen oder gemeinschaftlichen Testamenten kann sich eine

Bindungswirkung ergeben mit der Folge der Unwirksamkeit einer späteren Verfügung. In Ausnahmefällen kommt eine Nichtigkeit nach § 134 BGB (z. B. Verstoß gegen ein Heimgesetz) oder nach § 138 BGB (Sittenwidrigkeit) in Betracht.

Zudem stellt sich die Frage, ob im Testament/Erbvertrag ein **zulässiger Inhalt** verfügt wurde. Es besteht ein erbrechtlicher Typenzwang. Ein Erblasser kann nur solche Verfügungen von Todes wegen treffen, die das Gesetz der Art nach ausdrücklich erwähnt oder deren Zulässigkeit durch Auslegung oder Analogie dem Gesetz entnommen werden kann („Numerus clausus der Gestaltungsmittel“). Hierzu gehören insbesondere: Erbeinsetzung (§ 1937 BGB), Teilungsanordnung (§ 2048 BGB), Nacherbfolge (§ 2100 BGB), Vermächtnis (§ 1939 BGB), Auflage (§ 1940 BGB), Testamentsvollstreckung (§ 2197 BGB), Familienrechtliche Anordnung (§ 1638 BGB), Vormundbenennung (§ 1776 ff. BGB), Schiedsgerichtsklausel (§ 1066 BGB) und die Stiftung von Todes wegen (§ 83 BGB).

### IV. Legitimation durch Erbschein/Europäisches Nachlaßzeugnis

Das Nachlassgericht ist auch zuständig für die **Erteilung eines Erbscheins**, welcher als amtliches Zeugnis über das Erbrecht und die Größe des Erbteils (vgl. § 2353 BGB) der Legitimation im Rechtsverkehr dient. Der Erbscheinsantrag kann von jedem Erben gestellt werden. Der Erbscheinsantrag kann gemäß §§ 23, 25 Abs. 1 FamFG schriftlich oder zur Niederschrift des Nachlassgerichts gestellt werden. § 352 FamFG enthält einen Katalog von Angaben, die im Erbscheinsantrag gemacht werden müssen, und Vorgaben zum Nachweis ihrer Richtigkeit. Gemäß § 352 Abs. 3 Satz 3 FamFG hat der Antragsteller vor Gericht oder vor einem Notar an Eides statt zu versichern, daß ihm nichts bekannt ist, was der Richtigkeit seiner Angaben entgegensteht. Gemäß § 352 Abs. 3 Satz 4 FamFG kann das Nachlassgericht jedoch dem Antragsteller die Versicherung erlassen, wenn es sie für nicht erforderlich hält. Der Erlaß der Abgabe der eidesstattlichen Versicherung steht im Ermessen des Gerichts, ist jedoch der Ausnahmefall, dies aber mit regionalen Unterschieden.

Vom Erbschein ist das **Europäische Nachlaßzeugnis** („ENZ“) nach Art. 62 ff. EU-ErbVO zu unterscheiden, das für Todesfälle ab dem 17.08.2015 beantragt werden kann. Gemäß Art. 62 Abs. 3 Satz 1 EU-ErbVO tritt dieses nicht an die Stelle des Erbscheins. Zweck des ENZ ist es, Erbsachen mit grenzüberschreitendem Bezug effizienter abzuwickeln. Verpflichtend ist der Einsatz eines ENZ jedoch nicht. Bei Fällen mit Auslandsbezug kann der Erbe entscheiden, ob ein Erbschein oder ein ENZ beantragt wird. Es ist ein Trend erkennbar, daß im Ausland die Vorlage eines ENZ gefordert wird. Der Erbe kann auch beides beantragen, wobei die Kosten eines zunächst gestellten Erbscheins auf ein inhaltsgleiches ENZ zu 75% angerechnet werden (vgl. GNotKG

Nr. 12210 KV Abs. 2). Die Pflichtangaben bei einem Antrag auf Erteilung eines ENZ sind umfangreicher als bei einem Erbscheinsantrag (Art. 65 EU-ErbVO). Der Erbschein dient ausschließlich dem Nachweis der Erbenstellung. Mit einem ENZ können daneben auch die Stellung als Testamentsvollstrecker oder Nachlaßverwalter ausgewiesen werden (Art. 63 EU-ErbVO). Gemäß Art. 66 Abs. 3 EU-ErbVO kann das Nachlaßgericht ebenfalls eine eidesstattliche Versicherung verlangen. Vom ENZ wird eine beglaubigte Abschrift erstellt, die eine auf sechs Monate begrenzte Wirkungsdauer hat und daher ggf. verlängert werden muß (Art. 69, 70 EU-ErbVO).

Erbschein und ENZ können zur **Legitimation im Rechtsverkehr** erforderlich sein. Die Erbschaft geht zwar mit dem Erbfall auf den oder die Erben über. Hierfür sind weder zusätzliche behördliche oder gerichtliche Akte noch Handlungen des Erben selbst erforderlich. Wenn der Erbe aber über den Nachlaß verfügen will, kann es erforderlich sein, die Erbenstellung nachzuweisen. Dies gilt insbesondere gegenüber dem Grundbuchamt und dem Handelsregister sowie gegenüber Banken. Bei den vorgenannten Registern verlangt das Gesetz die Vorlage öffentlicher Urkunden, vorrangig eines Erbscheins oder eines ENZ oder eines notariellen Testaments nebst Eröffnungsniederschrift.<sup>4</sup>

Gegenüber **Banken** existiert dagegen keine Regelung, die den Nachlaßschuldner berechtigt, seine Leistung auch ohne entsprechende vertragliche Vereinbarung grundsätzlich von der Vorlage eines Erbscheins abhängig zu machen.<sup>5</sup> Aus Sicht der Bank besteht kein gesetzlicher Anspruch, die Leistung generell von der Vorlage eines Erbscheins abhängig zu machen. Wann ein Erbe den Nachweis seiner Erbenstellung außerhalb der Vorlage eines Erbscheins geführt hat, ist im Gesetz jedoch ebenfalls nicht geregelt. Zu dieser Unsicherheit kommen die unterschiedlichen Interessenlagen:

- Das **Interesse des Erben** zielt auf eine rasche Zugriffs- und Verfügungsmöglichkeit über das Bankguthaben des Erblassers und eine einfache und auch kostengünstige Abwicklung. Das Verlangen der Bank zur Vorlage eines Erbscheins widerspricht dagegen diesem Interesse, da der Erbe die durch die Beantragung eines Erbscheins ausgelösten Kosten und die damit einhergehenden zeitlichen Verzögerungen vermeiden möchte. Der Erbe kann die Auszahlung auch ohne Erbschein gerichtlich durchsetzen. Diese Klage hat Erfolg, wenn der Nachweis seiner Erbenstellung erbracht wird. Zur Abschätzung des Prozeßrisikos muß die Bank daher prüfen, ob die Anforderungen an den Erbnachweis außerhalb der Vorlage eines Erbscheins erfüllt sind. Dieser Prüfung bedarf es auch, um etwaige Schadensersatzansprüche des Erben wegen Verletzung des Bankvertrages (§§ 280 Abs. 1, Abs. 2, 286 BGB),<sup>6</sup> beispielsweise gerichtet auf die Erstattung der Kosten für einen zu Unrecht verlangten Erbschein (Notar- und/oder Gerichtskosten), Verzugszinsen (i.H.v. fünf Prozentpunkten über dem Basiszinssatz/p.a. gemäß § 288 Abs. 1 BGB) oder auch sonstiger Verzugskosten, die

durch die verspätete Auszahlung entstanden sind (z.B. die Kosten einer Zwischenfinanzierung), zu beurteilen. Diese kommen in Betracht, wenn das Vorlageverlangen der Bank pflichtwidrig und schuldhaft erfolgte. Auch hier stellt sich also die Frage, ob der Erbnachweis außerhalb der Vorlage eines Erbscheins erbracht wurde.

- Diesen denkbaren nachteiligen Folgen des Erbscheinverlangens steht das **Interesse der Bank** gegenüber, sich nicht der Gefahr einer doppelten Leistungsverpflichtung auszusetzen. Sicherheit bietet hier der gesetzliche Gutgläubensschutz des Erbscheins (§§ 2365 ff. BGB). Nach § 2365 BGB wird vermutet, daß demjenigen, welcher in dem Erbschein als Erbe bezeichnet ist, das in dem Erbschein angegebene Erbrecht zustehe, und daß er nicht durch andere als die angegebenen Anordnungen beschränkt ist. § 2367 BGB schützt den daraufhin gutgläubig Leistenden. Zum Schutz des guten Glaubens und zur Sicherheit des Rechtsverkehrs wird dem Erbschein ein öffentlicher Glaube beigelegt, der die wirksame Leistung an den Erbscheinserben ermöglicht. Wenn die Bank gutgläubig, also ohne Kenntnis der Unrichtigkeit des Erbscheins oder ohne die Kenntnis, daß das Nachlaßgericht die Rückgabe des Erbscheins wegen Unrichtigkeit verlangt hat, an den Erbscheinserben leistet, wird sie von ihrer Verbindlichkeit frei, auch wenn der Erbscheinserbe nicht der wirkliche Erbe ist (§§ 2367, 362 BGB). Leistet die Bank dagegen an einen „Scheinerben“, der sich nicht durch Erbschein legitimiert hat und nicht der wirkliche Erbe ist, so tritt mangels Leistung an den (richtigen) Gläubiger keine Erfüllungswirkung nach § 362 BGB ein. Außerhalb der Leistung an den Erbscheinserben gibt es keinen Fall der gesetzlich normierten Leistungsbefreiung durch Leistung an einen nichtberechtigten Dritten bei alternativen Erbnachweisen (z.B. der Vorlage eines notariellen Testaments). Der Anspruch des wirklichen Erben

4 § 35 Abs. 1 Satz 2 GBO: „Der Nachweis der Erbfolge kann nur durch einen Erbschein oder ein Europäisches Nachlaßzeugnis geführt werden. Beruht jedoch die Erbfolge auf einer Verfügung von Todes wegen, die in einer öffentlichen Urkunde enthalten ist, so genügt es, wenn an Stelle des Erbscheins oder des Europäischen Nachlaßzeugnisses die Verfügung und die Niederschrift über die Eröffnung der Verfügung vorgelegt werden; erachtet das Grundbuchamt die Erbfolge durch diese Urkunden nicht für nachgewiesen, so kann es die Vorlegung eines Erbscheins oder eines Europäischen Nachlaßzeugnisses verlangen.“ § 12 Abs. 1 Satz 4 HGB: „Rechtsnachfolger eines Beteiligten haben die Rechtsnachfolge soweit tunlich durch öffentliche Urkunden nachzuweisen.“

5 Vgl. nur BGH, Urt. v. 08.10.2013 – XI ZR 401/12, ZEV 2014, 41, 42; Urt. v. 07.06.2005 – XI ZR 311/04, ZEV 2005, 388 ff.; Palandt/Weidlich, BGB, 76. Auflage, § 2353 Rn. 22.

6 Hierzu BGH, Urt. v. 05.04.2016 – XI ZR 440/15, NJW 2016, 2409 (Schadensersatzpflicht bei Vorlage eines eröffneten privatschriftlichen Testaments); LG Lüneburg, Urt. v. 30.04.2008 – 6 O 28/08, ZEV 2009, 303 ff. (Schadensersatzpflicht bei Vorlage eines eröffneten öffentlichen Testaments, aus dem sich die Erbenstellung klar ergibt) und AG Mannheim, Urt. v. 02.02.2007 – 3 C 196/06, FamRZ 2008, 727 (keine Schadensersatzpflicht bei Vorlage eines eröffneten eigenhändigen Testaments, das hinsichtlich der Erbenstellung nicht eindeutig ist).

bleibt damit – unabhängig von einem Verschulden der Bank – bestehen und ist von der Bank zu erfüllen.<sup>7</sup> Daneben kommen auch Schadensersatzansprüche wegen der schuldhaften Verletzung von Pflichten aus dem zwischen der Bank und dem Erblasser abgeschlossenen Bankvertrag in Betracht. Gegen den „Scheinerben“ besteht zwar ein Rückforderungsanspruch, der unter Umständen jedoch gerichtlich durchgesetzt werden muß und insbesondere durch die mangelnde Leistungsfähigkeit des „Scheinerben“ belastet ist („Insolvenzrisiko“).

Dem beschriebenen Interessenkonflikt wollten die Banken verständlicherweise durch Klauseln in ihren Allgemeinen Geschäftsbedingungen (AGB) begegnen. Dort wurden oftmals der Kunde und damit auch dessen Erben zur Vorlage eines Erbscheins verpflichtet, um andere Erbnachweise ohne die Gefahr von Schadensersatzansprüchen ablehnen zu können und bei Leistung immer den Gutgläubensschutz des Erbscheins zu beanspruchen. Der BGH hat solche „Vorlageklauseln“ jedoch für unwirksam erklärt.<sup>8</sup> Die Bank muß somit entscheiden, welches Risiko sie eingeht. Besteht sie auf die Vorlage eines Erbscheins, was zur Verärgerung beim Erben als potentiell Neukunden und zur Verpflichtung zum Schadensersatz führen kann, wenn der Bank ein Verschulden vorgeworfen werden kann (Erbschein- und Verzugskosten). Oder sie riskiert eine „Doppelzahlung“.

## V. Annahme und Ausschlagung

Die Erbschaft geht zwar unmittelbar mit dem Erbfall auf die berufenen Erben 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). Die wirksame Ausschlagung beseitigt den Anfall der Erbschaft von Anfang an. Dem Erben wird damit eine **Frist** eingeräumt, während deren Lauf er sich von der Erbschaft lösen kann. Diese Ausschlagungsfrist beginnt, wenn der Erbe durch Verfügung von Todes wegen berufen ist, nicht vor Bekanntgabe der Verfügung durch das Nachlaßgericht. Die Ausschlagung kann gemäß § 1944 Abs. 1 BGB grundsätzlich nur binnen sechs Wochen erfolgen. Die Ausschlagungsfrist beträgt jedoch sechs Monate, 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).

**Beispielfall:** E hat eine Erbschaft ausgeschlagen, weil sie „befürchtet“ hatte, „daß da nur Schulden sind“. In der Ausschlagungserklärung führte sie aus: „Der Nachlaß scheint überschuldet zu sein“. Als sie dann eine Gerichtskostenrechnung bezüglich der Ausschlagung erhält (KV 21201 GNotKG), die einen Nachlaßwert von € 100.000 (und nicht die Mindestgebühr von € 30) ausweist, bemerkt sie ihren Irrtum.

Der **Zeitdruck** ergibt sich aus der vorstehend beschriebene Ausschlagungsfrist von im Regelfall nur sechs Wo-

chen (§ 1944 Abs. 1 BGB). In Irrtumsfällen kommt eine Anfechtung der Ausschlagung in Betracht; dies aber nicht bei der fehlerhaften Vorstellung über den Wert des gesamten Nachlaßes (ohne Irrtum über den Nachlaßbestand oder einzelner Nachlaßbestandteile). Als Handlungsalternative zur Ausschlagung kommt die Beschränkung der Haftung auf den Nachlaß durch Beantragung einer Nachlaßverwaltung (§§ 1975 ff. BGB) in Betracht.

## VI. Nachlaßverwaltung/Nachlaßinsolvenz

Die Gesamtrechtsnachfolge im Erbfall hat auch zur Folge, daß der Erbe für die Nachlaßverbindlichkeiten haftet. Diese Haftung ist grundsätzlich unbeschränkt. Nach Annahme der Erbschaft haftet der Erbe mit seinem gesamten Vermögen (Eigenvermögen und Nachlaß). Gegenüber der Gesamtheit der Nachlaßgläubiger kann der Erbe seine Haftung durch eine Nachlaßverwaltung beschränken. Deren Anordnung kommt vor allem dann in Betracht, wenn bei unübersichtlichen Nachlaßverhältnissen nicht ausgeschlossen werden kann, daß der Nachlaß überschuldet ist. Der Erbe kann damit **Haftungsrisiken** begegnen und sich gleichzeitig auch lästiger Auseinandersetzungen mit den Nachlaßgläubigern entledigen. Zudem besteht für den Erben nach Anordnung einer Nachlaßverwaltung keine Pflicht mehr zur Beantragung der Nachlaßinsolvenz. Verletzt der Erbe seine Antragspflicht (fahrlässiges Nichterkennen der Überschuldung des Nachlaßes ist dafür schon ausreichend), können Schadensersatzansprüche der Nachlaßgläubiger bestehen. Dieses Risiko geht auf den Nachlaßverwalter über, der nach seiner Bestellung über den Antrag auf Eröffnung des Nachlaßinsolvenzverfahrens zu entscheiden hat.

Die Nachlaßverwaltung setzt neben dem allgemeinen Rechtsschutzbedürfnis des Antragstellers (z. B. keine Insolvenzeröffnung) und der Kostendeckung (§ 1982 BGB) nur einen wirksamen Antrag voraus (§ 1981 Abs. 1 BGB). Der Erbe ist zeitlich unbegrenzt antragsbefugt (nur für Nachlaßgläubiger besteht eine Antragsfrist von zwei Jahren). Er darf jedoch nicht bereits die Möglichkeit, die Haftungsbeschränkung herbeizuführen, durch vorherige Pflichtverletzungen (Inventaruntreue, § 2005 BGB) oder Fristversäumnissen (Inventarfrist, § 1994 Abs. 1 Satz 2 BGB) verloren haben. Der **Antrag** ist gegenüber dem Nachlaßgericht zu

7 Bei Leistung an den „Scheinerben“ ohne Erbschein bleibt die Verpflichtung gegenüber dem wirklichen Erben auch bestehen, wenn die Bank kein Verschulden trifft, z.B. wenn ein notarielles Testament nebst Eröffnungsniederschrift vorgelegt wird und sich später herausstellt, daß dieses Testament unwirksam ist, weil der Erblasser (unerkannt) testierunfähig war, oder später ein weiteres Testament mit einer abweichenden Erbeinsetzung aufgefunden wird. Auch wenn die Bank keinerlei Anhaltspunkte hierfür hatte, bleibt sie zur Leistung an den wirklichen Erben verpflichtet.

8 BGH, Urt. v. 08.10.2013 – XI ZR 401/12, ZEV 2014, 41 ff.

stellen, welches nach Prüfung der Kostendeckung („Verwertung des Nachlasses läßt einen nicht nur unerheblichen Überschuß über die Kosten erwarten“) die Person des Nachlassverwalters bestellt. Bei der Auswahl des Verwalters ist das Nachlassgericht frei, wobei in der Praxis oft dem Vorschlag des Antragstellers gefolgt wird, wenn zur Eignung der betreffenden Person nachvollziehbare Ausführungen gemacht werden.

Nach Anordnung einer Nachlassverwaltung beschränkt sich die **Haftung des Erben** auf den Nachlaß (§ 1975 BGB). Das Eigenvermögen des Erben und der Nachlaß, die durch den Erbfall zusammengefallen sind, werden haftungsrechtlich rückwirkend voneinander getrennt. Das Eigenvermögen muß nicht länger zur Erfüllung der Nachlassverbindlichkeiten herangezogen werden. Der Erbe kann Nachlassgläubiger auf den Nachlaß verweisen, d.h. an den Nachlassverwalter, und so den Zugriff auf sein Eigenvermögen abwenden.

Der Nachlassverwalter hat nach seiner Bestellung die seiner **Verwaltungsbefugnis** unterliegenden Nachlassgegenstände in Besitz oder in Verwaltung zu nehmen. Die Nachlassverwaltung wird dadurch dem Erben völlig entzogen. Der Nachlaß wird vom Nachlassverwalter im eigenen Namen als Partei kraft Amtes verwaltet mit der Aufgabe, die Nachlassgläubiger zu befriedigen (Begleichung der Nachlassschulden, falls erforderlich Veräußerung von Nachlassgegenständen). Ergibt sich, daß der Nachlaß nicht ausreicht, um bestehende Verbindlichkeiten zu erfüllen, hat der Nachlassverwalter den Antrag auf Eröffnung des Nachlassinsolvenzverfahrens zu stellen. Der Erbe bleibt auch nach Anordnung einer Nachlassverwaltung den Nachlassgläubigern für seine bisherige Verwaltung des Nachlasses verantwortlich (§ 1978 Abs. 1 Satz 1 BGB). Er muß nicht nur den Nachlaß, sondern auch gezogene Nutzungen herausgeben und verbrauchte Nachlassmittel ersetzen. Wegen nicht sorgfältiger Verwaltung des Nachlasses können sich Schadensersatzansprüche ergeben. Zudem ist über die bisherige Verwaltung Rechnung zu legen (Zusammenstellung der Einnahmen und Ausgaben, Auskunft über die Entwicklung der Erbschaft).

Die Nachlassverwaltung endet durch **verfahrensaufhebenden Beschluß** des Nachlassgerichts, welcher in erster Linie nach Zweckerreichung der Nachlassverwaltung (vollständige Berichtigung der Nachlassverbindlichkeiten, Vorlage einer Abschlußrechnung des Verwalters und Ausgliederung des verbliebenen Restnachlasses an den Erben) ergeht.

Auch nach Beendigung der Nachlassverwaltung bleibt deren haftungsbeschränkende Wirkung bestehen, die als Einrede in entsprechender Anwendung des § 1990 BGB geltend gemacht werden kann, wenn die Möglichkeit zur Haftungsbeschränkung nicht verloren wurde (z.B. durch Inventaruntreue).

## VII. Gesetzliche Ansprüche gegen den Erben (Pflichtteil und Zugewinnausgleich)

Außer den vom Erblasser herrührenden Schulden sind die den Erben als solchen treffenden Verbindlichkeiten zu berücksichtigen. Hierzu gehören die mit dem Erbfall entstehenden Ansprüche auf Pflichtteil und Zugewinnausgleich. Jeweils handelt es sich um sofort fällige und in Geld zu leistende Ansprüche, die im Falle der Geltendmachung zu erheblichen **Liquiditätsbelastungen** führen. Das Liquiditätsproblem verschärft sich nochmals dadurch, daß Pflichtteils- und Zugewinnausgleichsanspruch ertragsteuerlich keine Berücksichtigung finden und „nach Steuern“ zu erfüllen sind. Darüber hinaus besteht ein **hohes Streitpotenzial**. Maßgeblich für die Berechnung des Pflichtteils ist der gemeine Wert, also grundsätzlich der Verkehrswert des Nachlasses im Zeitpunkt des Erbfalls. Beim Zugewinn sind sogar Anfangs- und Endvermögen von beiden Ehegatten zu bestimmen und bewerten. Über den Verkehrswert insbesondere von Unternehmen oder Gesellschaftsbeteiligungen bestehen aber häufig extrem unterschiedliche Vorstellungen, so daß eine gerichtliche Klärung unter Umständen nicht vermeidbar sein wird.

## VIII. Schlußbetrachtung

Jeder Erbfall ist anders und mit unterschiedlichen Aufgaben und rechtlichen Problemen verbunden. Vom Berater ist zusätzlich psychologisches Geschick gefordert, da sich familiäre Konflikte nach einem Erbfall in besonderer Weise zeigen können. Auch hiermit gilt es umzugehen, um für den Mandanten ein gutes Ergebnis zu erzielen. Ausgangspunkt und Grundlage hierfür ist aber natürlich, den Fall rechtlich im Griff zu haben. Hinzu kommen steuerliche Fallstricke, aber auch Gestaltungsmöglichkeiten, die neben den rechtlichen Fragen zu beachten sind und in einem der Folgehefte behandelt werden.

# Steuergesetze 2018

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

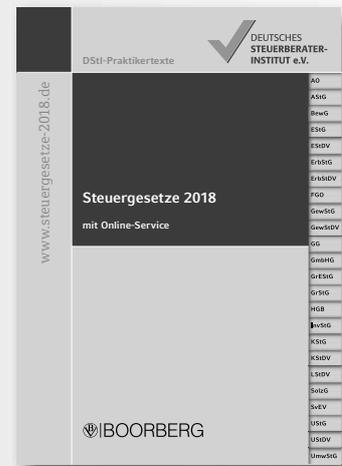
hrsg. vom Deutschen Steuerberaterinstitut e.V.

2018, ca. 1270 Seiten, ca. € 9,80;  
ab 5 Expl. ca. € 9,20; ab 10 Expl. ca. € 8,60

Mengenpreise nur bei Abnahme durch einen Endabnehmer  
zum Eigenbedarf.

DStI-Praktikertexte

ISBN 978-3-415-06163-7



Das Deutsche Steuerberaterinstitut e.V. hat die wichtigsten  
21 Steuergesetze mit **Stand 1. Januar 2018** zusammengestellt. Der  
Gesetzgeber hat diese Gesetze im Jahr 2017 wieder an vielen Stellen  
geändert:

- |                                  |                                |
|----------------------------------|--------------------------------|
| ■ Abgabenordnung                 | ■ Grundsteuergesetz            |
| ■ Außensteuergesetz              | ■ Investmentsteuergesetz       |
| ■ Bewertungsgesetz               | ■ Körperschaftsteuergesetz     |
| ■ Einkommensteuergesetz          | ■ Körperschaftsteuer-Durchfüh- |
| ■ Einkommensteuer-Durchfüh-      | rungsverordnung                |
| rungsverordnung                  | ■ Lohnsteuer-Durchführungs-    |
| ■ Erbschaftsteuergesetz          | verordnung                     |
| ■ Erbschaftsteuer-Durchführungs- | ■ Solidaritätszuschlaggesetz   |
| verordnung                       | ■ Sozialversicherungsentgelt-  |
| ■ Finanzgerichtsordnung          | verordnung                     |
| ■ Gewerbesteuerergesetz          | ■ Umsatzsteuergesetz           |
| ■ Gewerbesteuer-Durchführungs-   | ■ Umsatzsteuer-Durchführungs-  |
| verordnung                       | verordnung                     |
| ■ Grunderwerbsteuergesetz        | ■ Umwandlungssteuergesetz      |

Außerdem unverzichtbar für die praktische Arbeit: Die Textausgabe enthält  
das **GmbH-Gesetz** und – in Auszügen – das **Handelsgesetzbuch** sowie das  
**Grundgesetz**.

Griff- und Sachregister erleichtern das Auffinden der gesuchten Vorschriften.

Unter [www.steuergesetze-2018.de](http://www.steuergesetze-2018.de) erhalten die Käufer der Textausgabe  
Zugang zu einer komfortablen Online-Vorschriftensammlung, die alle in der  
Printausgabe enthaltenen Vorschriften recherchierbar und regelmäßig  
aktualisiert vorhält. Besitzer von Mobilgeräten erreichen die dafür optimierte  
Vorschriftensammlung einfach über den im Buch abgedruckten Quick-  
Response-Code.

## Steuerliche Ungleichbehandlung als Mittel gestalterischer Politik?

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

### I. Gleichheitswidrige Begünstigung (oder Belastung?) am Beispiel der Entfernungspauschale

#### 1. Der Beschluß des BFH vom 15.11.2016

Der BFH hat sich – wieder einmal und ebenso wie das Bundesverfassungsgericht<sup>1</sup> mit der sogenannten Entfernungspauschale gem. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4, Abs. 2 EStG befassen müssen.<sup>2</sup> Nun mag dieses Thema im Speziellen vielleicht kaum einen Steuerrechtspraktiker noch „vom Ofen hervor locken“; daß im Ergebnis erneut die Verfassungsmäßigkeit dieser Regelung bestätigt wurde und die Revision der Kläger gem. § 126 Abs. 2 FGO zurückgewiesen wurde, wird vielfach nur ein Achselzucken hervorgerufen haben. In Zeiten „abkühlender Autoliebe“, in denen aus der Automobilwirtschaft ein nachlassendes Interesse am eigenen Automobil und der Bedeutung als persönliches Identitätsmerkmal konstatiert wird<sup>3</sup>, mag man diesen Beschluß erst Recht keine zukunftsgestaltende Wirkung für ein sich praktisch verbreiterndes Problem beimessen.

Damit würde man der Entscheidung des BFH jedoch Unrecht tun. Weit über den konkreten Fall der Entfernungspauschale hinaus werden dort in bemerkenswerter Offenheit und Eindeutigkeit grundsätzliche Rechtsausführungen zum Verhältnis zwischen steuerrechtlichen (Anwendungs-) Prinzipien, welche Verfassungsrang haben, und „außerfiskalischen Förderungs- und Lenkungszielen als Gründen des Gemeinwohls“<sup>4</sup>, niederlegt. Dies betrifft eine Vielzahl aktueller Fragestellungen, in denen sich Aspekte der Wirtschafts-, Umwelt- und auch Sozialpolitik auf die steuerlichen Gebote der Ausrichtung der Steuerlast am Prinzip der finanziellen Leistungsfähigkeit (Netto-Prinzip)<sup>5</sup> und das Gebot der Folgerichtigkeit treffen.

Der BFH kommt in seinem Beschluß – zusammengefaßt – zu dem Ergebnis, daß mit der Entfernungspauschale im Hinblick auf die Privilegierung der Nutzer anderer Verkehrsmittel, welche ihre tatsächlichen Aufwendungen für die Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte absetzen könnten, gegenüber den Nutzern eines eigenen PKW in Betracht käme. Eine solche gleichheitswidrige Begünstigung sei aber eine zulässige mittelbare Verhaltenssteuerung der Wirtschaft und Gesellschaft und damit – trotzdem – zulässig.

#### 2. Haustür- oder Werkstorprinzip

In dem Beschluß vom 15.11.2016 nimmt der BFH zwar an mehreren Stellen auf die Urteile des Bundesverfassungsgerichts vom 09.12.2008<sup>6</sup> Bezug, erörtert die dort angesprochene Grundfrage allerdings nicht mehr. Er unterstellt damit, daß die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte grundsätzlich als Werbungskosten anzusehen wären und dementsprechend dem Prinzip nach absetzbar sein müßten. Damit folgt er ohne Wenn und Aber dem sogenannten Haustürprinzip, welches in der politischen Diskussion dem „Werkstorprinzip“ gegenübergestellt wurde und nach wie vor noch wird. Dies erscheint aufgrund der nun einmal erfolgten Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts folgerichtig. Bemerkenswert ist jedoch immerhin, daß er – gerade bei seiner schlußendlich gefundenen Legitimation durch politische Gestaltungszwecke – die in diesen Urteilen durchaus angesprochene „gemischte Veranlassung“ der Wegekosten durch sowohl berufliche als auch private Gründe nicht erörtert. Denn dort wurde immerhin eingeräumt, daß bei einer auch privaten Veranlassung dem Gesetzgeber im Hinblick auf die steuerliche Berücksichtigung durchaus größere Gestaltungsspielräume eröffnet würden. Allerdings – so das Bundesverfassungsgericht in 2008 – hätten diese Aspekte, obwohl sie hätten berücksichtigt werden können, sowohl in die Gesetzesfassung wie auch in die Begründung der seinerzeit für verfassungswidrig erklärten Fassung des § 9 Abs. 2 Satz 2 EStG keinen erkennbaren Eingang gefunden.

Auch jetzt nimmt der BFH dies nicht zum Anknüpfungspunkt seiner weiteren Überlegungen, sondern geht unausgesprochen von einer durch die entsprechende Erzie-

1 Vgl. etwa BVerfG, Urt. v. 09.12.2008 – 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08; BFH, Urt. v. 26.03.2009 – VI R 42/07.

2 BFH, Beschl. v. 15.11.2016 – VI R 4/15.

3 Vgl. hierzu etwa *Dudenhöffer* in der Untersuchung des CAR-Forschungszentrums der Universität Duisburg-Essen, nach einem Bericht des KStA v. 22./23.07.2017, Auto & Mobil, S. 1.

4 Vgl. Fn 3, unter Tz 19.

5 Vgl. Fn 1. Hierzu jüngst ausführlich BVerfG, Beschl. v. 29.03.2017 – 2 BvL 6/11 unter Rz. 98 ff. (zur Verfassungswidrigkeit des früheren § 8c KStG).

6 Vgl. Fn 1.

lung von Einkünften bedingten Veranlassung der Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte aus.

### 3. Ungleiche Behandlung

Der BFH geht vielmehr von einer „Ausnahme vom objektiven Netto-Prinzip“ und damit zunächst durchaus von einem „an sich“ gegebenen Verstoß gegen die steuerrechtliche Ausprägung des Artikels 3 Abs. 1 GG aus. Jedoch hält er hier eine sachgerechte und folgerichtige Ausnahme (hierzu nachfolgend unter Ziffer 4. und Ziffer 5.) für gegeben. Zwar weist er darauf hin, daß durch den Gleichheitssatz kein allgemeines und generelles Abwehrrecht eines jeden Steuerpflichtigen gegenüber gleichheitswidrigen Steuerentlastungen begründet werden könne. Dieser Gedanke wird jedoch nicht vertieft.<sup>7</sup> Vielmehr widmen sich die Beschlußgründe dann in weit größerem Umfang dem formal alternativ in den Urteilsgründen daneben genannten Argument, daß in casu eine hinzunehmende Ausnahme vom Netto-Prinzip vorliege, welche im Ergebnis eine ungleiche Behandlung rechtfertige und deshalb auch einen zunächst im Hinblick auf das reine Netto-Prinzip in Betracht kommenden Verstoß gegen Artikel 3 Abs. 1 GG.

### 4. Begünstigung oder Belastung?

Im konkreten Fall begehrten die Kläger für ihre Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte die tatsächlich errechneten Kosten von 0,44 EUR/km, welche bekanntlich über der Maximalgrenze des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG liegen. Sie hatten die Fahrten mit einem Kfz zurückgelegt und nicht mit öffentlichen Verkehrsmitteln. Das Finanzamt hatte die einfachrechtlichen Regelungen zutreffend angewandt.

Der BFH diskutiert die Nichtberücksichtigung der tatsächlich übersteigenden Wegekosten bei den Werbungskosten unter dem Gedanken der gleichheitswidrigen Privilegierung einer Gruppe. Dies – entsprechend der auch von den Klägern vorgetragenen Begründung –, daß bei Nutzung öffentlicher Verkehrsmittel die tatsächlichen Kosten angesetzt werden dürften, einschließlich der – dies als „argumentum ad absurdum“ von den Klägern vorgetragenen – Nutzung durch ein Taxi. Auch in einem Urteil vom 26.03.2009 hatte der BFH<sup>8</sup> seine Diskussion auf die mögliche Privilegierung einer Vergleichsgruppe bezogen. Dort war angeführt worden, daß bei Flugkosten zwar grundsätzlich stets, aber auch nur die tatsächlichen Kosten angesetzt werden könnten, wohingegen etwa bei der Bahn Aufwendungen in Höhe der Entfernungspauschale auch dann steuermindernd berücksichtigt werden könnten, wenn diese tatsächlich, jedenfalls in dieser Höhe, nicht entstanden wären.

Es erscheint nicht unbedingt zwingend, insoweit nur auf den Gedanken der gegebenenfalls ungleichen Privilegierung einer Vergleichsgruppe von Nutzern anderer Verkehrsmittel abzustellen. Denn heute dürfte sachlich kaum

mehr ein Zweifel daran bestehen, daß bei einer Entfernungspauschale von 0,30 EUR/km – d. h. von 0,15 EUR pro gefahrenem Kilometer – selbst bei einem extrem kostengünstigen Kfz die tatsächlich auf den gefahrenen Kilometer entfallenden variablen und festen Kosten bei weitem unterschritten werden. Insoweit bewegt sich der Gesetzgeber also außerhalb einer Typisierung, welche etwa die Kosten eines durchschnittlichen Pkw zugrunde legen dürfte.<sup>9</sup> Die tatsächlich entstehenden Kosten werden also – wenn man dem Grunde nach den Werbungskostenabzug nicht in Frage stellt, vgl. hierzu schon oben unter Ziffer 3. – eindeutig nicht zum Werbungskostenabzug zugelassen.

Immerhin macht der BFH in seinem Beschluß vom 15.11.2016 deutlich, daß die gleichheitswidrige Privilegierung einer Gruppe auch spiegelbildlich als Benachteiligung der übrigen Steuerpflichtigen erscheine. Trotzdem verengt der Blick allein auf eine konkrete andere Nutzergruppe etwas das Blickfeld: Werden etwa bei den Nutzern öffentlicher Verkehrsmittel tatsächlich nicht entstandene Werbungskosten (privilegierend) im Rahmen der Entfernungspauschale berücksichtigt, fällt es immerhin schwerer, hieraus einen Anspruch auch für andere Nutzer abzuleiten, würden sie denn ihre tatsächlich entstandenen Aufwendungen als Werbungskosten geltend machen können. Das gleiche gilt für die ohnehin zum Teil etwas exotisch erscheinenden Vergleichsfälle von Flugreisen oder Taxikosten bei den Aufwendungen für regelmäßige Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Sie mögen nicht nur als Sonderfälle gelten, die der Gesetzgeber typisierend nicht zwingend in seine Vergleichsbetrachtung miteinbeziehen mußte; da sie auch tatsächlich geltend gemacht werden können, fällt es auch insoweit schwer, allein aus solchen Vergleichsgruppen etwas für die Erhöhung der Kilometerpauschale für die Nutzer privater PKW abzuleiten. Der Verstoß gegen das Netto-Prinzip wird allein durch die tatsächliche Unterschreitung des Mindestaufwandes evident; nicht erst durch den Vergleich mit anderen Fällen, in denen sogar eine Berücksichtigung „fiktiver Kosten“ in Rede steht.

### 5. Rechtfertigung

Der BFH rechtfertigt die Ungleichbehandlung wie folgt: „Überdies ist der Steuergesetzgeber grundsätzlich nicht gehindert, außerfiskalische Förderungs- und Lenkungsziele aus Gründen des Gemeinwohls zu verfolgen“. Weiter heißt es dann „Hiernach ist die Privilegierung öffentlicher Verkehrsmittel in § 9 Abs. 2 Satz 2 EStG verfassungsrechtlich

<sup>7</sup> Vgl. hierzu BVerfG (Fn. 5), welches allerdings dezidiert ungleiche Begünstigungen ungleichen Belastungen in Tz 98 gleichsetzt.

<sup>8</sup> I R 42/09.

<sup>9</sup> Auch hierzu vgl. BVerfG (Fn. 5) unter Tz 107, das insbesondere nur eine realitätsgerechte Typisierung für zulässig erachtet.

unbedenklich ... Der Umstand, daß diese Verkehrsmittel insbesondere gegenüber dem motorisierten privaten Individualverkehr in Bezug auf den Primärenergieverbrauch und den Ausstoß von Treibhausgasen umweltfreundlicher sind, rechtfertigt deren Privilegierung“.<sup>10</sup>

An diesen zentralen Begründungssätzen fällt zunächst auf, daß die einleitende Wendung „überdies“ den Leser etwas in die Irre führt. Tatsächlich wird hiermit die Rechtfertigung einer an sich tatsächlich auch nach den Beschlußgründen zu unterstellenden Ungleichbehandlung erstmals eingeleitet, nicht etwa ein zusätzliches Begründungselement.

Darüber hinaus ist es sicher eine Frage des außerfiskalischen politischen Gestaltungswillens, ob und inwieweit man den motorisierten privaten Individualverkehr als – so das Urteil – „unerwünschtes Verhalten“ im politischen Sinne wertet. Dies zu diskutieren ist hier nicht der Ort. Festzuhalten ist jedoch, daß diese sicher sehr kontrovers diskutierte Frage weder allgemein politisch ausdiskutiert oder gar zu einem gesellschaftlichen Konsens geführt worden wäre, noch sie sowohl im „technischen“ Sinne wie auch im volkswirtschaftlichen Gesamtinteresse jedenfalls eindeutig zu beantworten wäre. Zum ersten Aspekt sei nur auf die Differenzierung zwischen Gesamtenergie- oder gar Ressourcenverbrauch eines Verkehrsmittels einschließlich der Infrastruktur etc. versus Betrachtung des rein personen-kilometerbezogenen Verbrauchs des jeweiligen Verkehrsmittels selbst verwiesen; zum zweiten Aspekt etwa auf die Bedeutung der Automobilindustrie für die deutsche Wirtschaft und den deutschen Arbeitsmarkt. Was hier „richtig“ oder „falsch“ ist oder im Sinne politisch verantwortungsvollem Handeln jedenfalls wünschenswert wäre, darf sicher nicht nur „ewig Gestrigen“ überantwortet werden; ebenso wenig jedoch sind die Ergebnisse so eindeutig, daß der richtige Weg als aner kennenswerter außersteuerlicher Zweck jedenfalls einfach auf der Hand läge.

## 6. Weitere Fälle

Daß durchaus nicht eindeutig zu entscheidende politische und gesellschaftliche Fragen auch durch Steuerrechtsnormen (vor-) entschieden werden sollen, ist nicht auf den Bereich der Entfernungspauschale beschränkt. Vielmehr nimmt dies immer mehr zu. Dies gilt in den letzten Jahren natürlich in besonderem Maße bei Fragen des Energieverbrauchs und der Energieträger – von der Mineralölsteuer über die Stromsteuer bis hin zur auch zum Beispiel von *Maria Krautzberger*, Präsidentin des Umweltbundesamts, geforderten „Beendigung des Dienstwagenprivilegs“. Hierbei wird in der öffentlichen Diskussion manchmal der Eindruck erweckt, als ob stets „echte Steuergeschenke“ gemacht würden. Dabei geht es – bei Arbeitnehmern – doch fiskalisch „nur“ um die richtige Erfassung des geldwerten Vorteils aus einer vom Arbeitgeber zugelassenen privaten Nutzung von Dienst-Kfz bzw. spiegelverkehrt bei Unter-

nehmern um die richtige Erfassung des geldwerten Vorteils aus einer (auch) privaten Nutzung. Beides mag nicht optimal gelöst sein – „geschenkt“ wird hier jedenfalls nichts. Aber auch in zahlreichen anderen Bereichen, etwa bei unterschiedlichen Umsatzsteuersätzen oder gar der vollständigen Befreiung hiervon wie bis zu kompletten Steuerarten, etwa der Tabaksteuer im Verhältnis zu anderen ebenso potentiell gefährlichen Formen des Konsums bzw. des Privatlebens selbst neigt der Steuergesetzgeber immer mehr dazu, Fiskalzwecke und die diesbezügliche steuerliche Systematik nach Netto-Prinzip und Folgerichtigkeit mit politischen Lenkungsmotiven anzureichern.

## II. Steuersystematische und verfassungsrechtliche Vorgaben

### 1. Steuerrecht als im Übrigen neutrales Fiskalzweckrecht

Insbesondere in der früheren steuerrechtlichen Dogmatik und Literatur wurde die Steuererhebung als an sich weder moralisch noch ethisch a priori geboten oder abzulehnen gewertet, sondern als Mittel zum Zweck der Erfüllung der Gemeinschaftsaufgaben. Soweit es diese Gemeinschaftsaufgaben erfordern, ist „die gerechte Verteilung der Gesamtsteuerlast (...) ein Imperativ der Ethik“<sup>11</sup>. In einem Rechtsstaat darf die Besteuerung keine beliebige Zweckverwirklichung sein<sup>12</sup>. Anders als das Grundgesetz, welches nur in Artikel 3 mittelbar die innerhalb des Steuerrechts geltenden Prinzipien der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit bzw. das sogenannte Netto-Prinzip und die Forderung nach folgerichtiger Besteuerung anspricht, war zum Beispiel in der Weimarer Reichsverfassung vom 11.08.1919 explizit geregelt: „Alle Bürger ohne Unterschied tragen im Verhältnis ihrer Mittel zu allen öffentlichen Lasten nach Maßgabe der Gesetze bei“.

Unterscheidet man etwa zwischen den „echten“ Fiskalzwecknormen und anderweitigen Sozialzwecknormen im Steuerrecht, so liegt zumindest die Verpflichtung des Gesetzgebers auf der Hand, stets kenntlich zu machen, welchen Zweck er verfolgt. So hat etwa *Tipke* diese unterschiedlichen Ziele im Steuerrecht durchaus anerkannt, aber auch herausgearbeitet, daß mindestens der Sache nach politisch motivierte Sozialzwecknormen nicht zu den steuerrechtlichen Normen zählen würden, sondern zu „wirtschaftsrechtlichen Normen“ in einem weiteren Sinne zu zählen seien. Sie verlören diesen Charakter nicht dadurch, daß sie in Steuergesetze eingebettet, eingekleidet oder mit Steuervorschriften verknüpft worden wären. Die Kompetenz

<sup>10</sup> Vgl. Fn 2, dort unter Tz 19 u. 20.

<sup>11</sup> Vgl. *Tipke*, Steuerrecht, 11. Aufl., S. 24.

<sup>12</sup> Vgl. *Tipke*, a.a.O., S. 25.

hierzu ergäbe sich auch nicht aus den steuerbezogenen Zuweisungsnormen des Grundgesetzes, sondern den inhaltlichen Kompetenznormen<sup>13</sup>. Diese Trennung wurde früher weitaus stärker beachtet als heute.

Die Wertneutralität des Steuerrechts (vgl. § 40 AO) wurde z.B. durch die alte Fassung von § 160 AO und seinen Vorgänger, § 205a AO 1931, stärker hervorgehoben. Danach war – steuerlich – auch dann eine Geltendmachung von sogenannten Schmiergeldern möglich, wenn hiermit nicht zugleich eine (deutsche) Steuerverkürzung beim Empfänger begünstigt wurde. Es war sogar zugelassen, daß die Finanzbehörden von der Anwendung des § 160 AO gänzlich absehen, wenn Exportgeschäfte im Importland nicht ohne Schmiergeldzahlungen durchführbar waren. Diesbezüglich gab es offizielle Listen, welche die entsprechenden Empfängerländer benannten. Auch früher war Korruption und Bestechung keineswegs legal. Sie wurden durch die Strafgesetze – vielleicht zunächst noch unzureichend – geahndet. Fiskalzwecknorm und Sozialzwecknorm blieben aber deutlich getrennt.

Dies gilt – im Übrigen auch heute noch – im spiegelverkehrten Sinne. Ein Großteil der Verurteilungen im Bereich des verbotenen Handels mit Betäubungsmitteln erfolgt wegen der damit regelmäßig verbundenen Verkürzung von Umsatzsteuern und Ertragsteuern (vgl. wiederum § 40 AO); relativ seltener wegen den damit sogleich verbundenen spezialgesetzlichen Betäubungsmitteldelikten. Auch hier trennen Gesetzgeber und Praxis durchaus zwischen steuerlichen Fiskalzwecken und im Übrigen gesellschaftspolitisch „unerwünschtem Verhalten“. Die Anpassungen im Hinblick auf Betäubungsmittelanbau, -handel und -konsum, die hier im Zeitablauf gesellschaftspolitisch diskutiert wurden und werden und zum Teil auch umgesetzt sind, sind weitaus klarer und einfacher zu vollziehen, als wenn diese Regelungszwecke zugleich mit Steuergesetzen verwoben gewesen wären.

## 2. Verfassungsrechtliche Vorgaben

Das Bundesverfassungsgericht hat eine derartige strikte Trennung nicht gefordert. Es hat stets betont, daß grundsätzlich bei der Auswahl des Steuergegenstandes und der Bestimmung des Steuersatzes dem Gesetzgeber ein weitreichender Entscheidungsspielraum zukomme, der insofern durch zwei eng miteinander verbundene Leitlinien begrenzt würde: Durch das Gebot der Ausrichtung der Steuerlast am Prinzip der finanziellen Leistungsfähigkeit (Leistungsprinzip oder auch Netto-Prinzip) und das Gebot der Folgerichtigkeit<sup>14</sup>. Als sachliche Ausnahmen hiervon hat das Bundesverfassungsgericht allerdings in ständiger Rechtsprechung außerfiskalische Förderungs- und Lenkungszwecke sowie Typisierungs- und Vereinfachungserfordernisse anerkannt, nicht jedoch den rein fiskalischen Zweck staatlicher Einnahmenerhöhung<sup>15</sup>. Da die Typisierungs- und Vereinfachungserfordernisse ihrerseits letztlich ein

gleichsam systemimmanenter fiskalischer „Machbarkeitsgesichtspunkt“ sind, bleiben die „außerfiskalischen Förderungs- und Lenkungszwecke“ als echte materielle und zulässige Einschränkung der Fiskalzwecke und der aus ihnen abgeleiteten Subprinzipien. Sie sollen also nach der Auffassung des Bundesverfassungsgerichts schon „innerhalb“ der Fiskalzwecknormen Bedeutung haben.

*Tipke* hat früher angenommen, daß die Auffassung des Bundesverfassungsgerichts, welche auch in der eingangs angesprochenen Entscheidung des BFH vom 15.11.2016 zum Ausdruck kommt, in vielen Fällen zu ähnlichen Ergebnissen wie eine strikte Trennung von Fiskalzweck- und Sozialzwecknormen kommt, auch wenn letztere im äußerlichen Gewand von Steuerrechtsnormen erscheinen<sup>16</sup>. Dies mag vielfach in der Praxis zutreffen und in Zeiten gegolten haben, in denen der Gesetzgeber jedenfalls nur punktuell solche Sozialzwecke bzw. „außerfiskalische Förderungs- und Lenkungsziele als Gründen des Gemeinwohls“ in Steuergesetze integriert hat. Heute ist diese Vermengung allerdings eher die Regel als die Ausnahme.

## 3. Politische Lenkung im Steuerrecht als „soft-law“

Eine Rechtfertigung für diese Entwicklung könnte sich aus dem Gedanken ergeben, den auch der BFH in seinem Beschluß vom 15.11.2016 anspricht<sup>17</sup>. Statt eindeutiger Verbote oder Gebote kann man es – erst Recht in einer marktwirtschaftlichen Ordnung – als die „weichere“ Lenkungsform ansehen, wenn das entsprechende Tun oder Unterlassen nicht strikt gefordert oder verboten wird, sondern durch finanzielle Anreize oder Nachteile sanktioniert wird. Dies erscheint bedenkenswert. Zwei Problematiken hat indes dieses zwar verbindliche, aber bezüglich seiner Lenkungswirkung weichere „soft-law“: Zum einen erscheint es eher im Falle von positiven Sanktionen als akzeptabel. Natürlich kann man ein bestimmtes erwünschtes Verhalten durch steuerliche Anreize fördern, was auch von denjenigen eher akzeptiert werden mag, denen diese Anreize nicht geboten werden. Selbst hier ist jedoch eine Vermischung der Instrumente oft problematisch: Will man – um im Bereich der Mobilität zu bleiben – etwa Elektroautos fördern, kann man dies durch offene und direkte Zuschüsse bei der Anschaffung tun. Mischt man dies jedoch wieder mit weiteren steuerlichen Maßnahmen – bis hin zur Frage der Einbeziehung der Batterien in steuerliche Bemessungsgrundlagen, vgl. das Amtshilferichtlinienumsetzungsgesetz vom 26.06.2013, und § 3d KraftStG –, vermengt man nicht

<sup>13</sup> Vgl. *Tipke*, a.a.O., Seite 38 u. Seite 71.

<sup>14</sup> Vgl. BVerfG, a.a.O., unter c.1.2.

<sup>15</sup> Vgl. vorstehende FN, wiederum jeweils mit zahlreichen Nachweisen.

<sup>16</sup> Vgl. *Tipke*, a.a.O., S. 38.

<sup>17</sup> Vgl. a.a.O. unter Rz 19.

nur wiederum die entsprechenden Förderungswege, sondern der Förderungszweck wird auch unklarer. Wird dann etwa gegenläufig gegen den oben zitierten Lenkungszweck der Eindämmung des „motorisierten privaten Individualverkehrs“ verstoßen oder soll dies eine bewußte Rückausnahme des Gesetzgebers hiervon sein, oder ist vielleicht nicht eindeutig klar, ob sich die Lenkung insgesamt auf den Individualverkehr oder nur bestimmte Antriebsformen beziehen soll? Die politische Diskussion hierüber ist jedenfalls in ihren Ergebnissen keineswegs abgeschlossen, unabhängig welcher Meinung man hier persönlich zuneigt.

Außerdem wird vom BFH wie vom BVerfG natürlich auch durchaus zutreffend grundsätzlich stets festgestellt, daß Privilegierung eines Verhaltens und Benachteiligung eines anderen Verhaltens im Steuerrecht letztlich – zumindest relativ – ähnliche Wirkungen haben.<sup>18</sup>

Der zweite Einwand gegen das Argument der „weicheren Lenkungsform“ mit steuerrechtlichen Mitteln besteht daher auch darin, daß oftmals sowohl im Hinblick auf die formelle Kompetenz wie auch auf den Inhalt der Sachentscheidung über die Hintertür des Steuerrechts politische Grundentscheidungen vorgeprägt werden konnten. Nun muß in der Demokratie jeder hinnehmen, daß solche Grundentscheidungen auch gegen seine individuelle Ansicht gefällt werden können. Sie sollten dann aber auch als solche kenntlich gemacht werden.

### III. Probleme der praktischen Gesetzgebung bei Vermengung von Fiskalzwecken und Sozialzwecken.

#### 1. Politische Gestaltung „durch die Hintertür“

Daß „außerfiskalische Förderungs- und Lenkungszwecke aus Gründen des Gemeinwohls“<sup>19</sup> auch im Gewand von Steuerrechtsnormen möglich sein können, ist allgemein anerkannt. Dies gilt unabhängig davon, ob man einer strikten Trennung oder einer Berücksichtigung als zulässige „Ausnahme“ von der Beachtung fiskalischer Grundprinzipien entsprechen der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts folgt.

Trotzdem sollte von diesem Instrument nicht nur eher sparsam Gebrauch gemacht werden, sondern es auch – soweit es angewendet wird – eindeutig und stringent verfolgt werden. Die Forderung nach einer sparsameren Verwendung folgt gerade aus dem Umstand, daß der – je nach Anschauung – Lenkungszweck oder zumindest Rechtfertigungsgrund eigentlich außersteuerlicher Natur sind und deshalb an sich einer politischen Legitimation bedürfen, die über ein formal ordnungsgemäßes Gesetzgebungsverfahren im Rahmen der Steuergesetze hinausreicht. Denn hier sind oftmals Fragen von grundsätzlicher politischer oder gesellschaftlicher Bedeutung betroffen. Dies gilt nicht nur für die Fragen der Energie- und Umweltpolitik. Dies gilt etwa für das Verhältnis von privater (familiärer) Sorge um

Kinder und Ältere gegenüber einer staatlichen freiwilligen oder gar verpflichtenden Sorge mit entsprechenden Finanzierungsanforderungen, um ein gesellschaftspolitisches Beispiel zu nennen. In Zeiten weltpolitisch zum Teil schwierigerer Verhältnisse lassen sich durchaus auch Regelungen denken, die im Gewand steuerlicher Regelungen außenpolitische Grundentscheidungen – auch im Verhältnis zu anderen Staaten, jedenfalls außerhalb der EU – beinhalten.<sup>20</sup> Auch dies mag im Einzelfall geboten sein. Es wären dann aber Fragen, die als gesellschaftspolitische oder außenpolitische und nicht als lediglich steuerliche zu diskutieren wären.

#### 2. Gegenläufige Fiskal- und Sozialzwecke

Begünstigungen wie Benachteiligungen im Steuerrecht bergen überdies stets die Gefahr, daß sogar gegenläufige Interessen bestehen. So wird zum Beispiel bei der Entfernungspauschale schon seit vielen Jahren auch der Verdacht diskutiert, daß neben den umwelt- und energiepolitischen Lenkungszwecken das Fiskalinteresse durchaus mitschwingt. Da von einer Anhebung der entsprechenden Sätze auf einen realistischen Wert eine hohe Millionenzahl von Steuerpflichtigen betroffen wäre, würde dies trotz relativ begrenzter Wirkung für den Einzelnen insgesamt zu einem hohen Minderaufkommen bei der Einkommensteuer führen. Deshalb, so wird behauptet, wäre der gesellschaftspolitische Lenkungszweck nur ein willkommener Vorwand, hier dem fiskalischen Interesse einen hohen Stellenwert einzuräumen. Ein „rein fiskalischer Zweck“ staatlicher Einnahmenerhöhung ist allerdings als sachlicher Grund für Ausnahmen von der folgerichtigen Umsetzung und Konkretisierung steuergesetzlicher Belastungsentscheidungen ausdrücklich ausgenommen.<sup>21</sup>

Umgekehrt ist bisweilen das Argument zu hören, daß die Eindämmung von Tabak-, Alkohol- und anderen potentiell schädlichen Konsumformen auch deshalb nicht mit anderen stärkeren gesetzgeberischen Mitteln verfolgt würde, weil hier gleichzeitig im Fiskalinteresse ein bedeutender Einnahmefaktor in Rede stünde. Egal wie man zu solchen Fragen steht – auch hier könnte eine deutlichere Trennung von Fiskal- und Sozialnormen schon den bösen Anschein vermeiden helfen.

<sup>18</sup> Vgl. oben Fn. 1 und Fn. 2.

<sup>19</sup> Vgl. oben Fn. 2 unter Tz 19.

<sup>20</sup> Vgl. etwa – positiv – die steuerliche Förderung einzelner Länder durch die Anrechnung sog. fiktiver Quellensteuern.

<sup>21</sup> So BVerfG, Urt. v. 09.12.2008 unter c.2.b.cc.

### 3. Besondere Nutzeffekte sogenannter „Besserverdienender“

Schließlich laufen gesellschaftspolitische Förderungs- und Lenkungsziele im Gewand des Steuerrechts auch stets Gefahr, diese Zwecke gerade nicht hinreichend punktgenau zu erfüllen. Wie die Regelungen zum Beispiel zu Kindergeld, haushaltsnahen Dienstleistungen oder die Berücksichtigung der Pflege von Angehörigen zeigen – bei denen sicher ein gesellschaftlicher Konsens zur Förderungsbedürftigkeit dem Grunde nach besteht –, laufen Regelungen, die sich allein innerhalb des steuerlichen Systems von Bemessungsgrundlagen und Steuersatz bewegen, stets Gefahr, unterschiedliche Einkommensgruppen unterschiedlich zu be- oder entlasten. Deshalb müssen wieder Sonder- oder sogar alternativ anwendbare Regelungen (wie beim Kindergeld) gefunden werden, um solche Effekte zumindest einzudämmen. Auch hier erschiene es jedenfalls steuersystematisch konsequenter, statt durch komplizierte Sonderregelungen entsprechende politisch gewollte Förderungen außersteuerlich vorzusehen.

### IV. Fazit

Politisch motivierte Förderungs- und Lenkungsziele sollten primär außerhalb des Steuerrechts im engeren Sinne verfolgt werden. Die zu Recht dort als zwar nicht an sich als legitimationsstiftend, so doch als anwendungsbezogen unverzichtbaren Grundprinzipien der finanziellen Leistungsfähigkeit und der Folgerichtigkeit sollten nur in Ausnahmefällen – die dann auch eindeutig zu bezeichnen wären – eingeschränkt werden. Das Steuerrecht bliebe dann nicht nur systemkonsequenter und einfacher anwendbar, sondern dem Gesetzgeber bliebe auch der Vorwurf erspart, politische Grundentscheidungen durch die Hintertür des Steuerrechts mitzuprägen. Dies gilt für die Ungereimtheiten bei der Entfernungspauschale, aber ebenso für weitreichendere Fragen der Umwelt- und Energiepolitik, der allgemeinen Wirtschaftspolitik wie auch der Familien- und Sozialpolitik. Bröckelt die Unterscheidung zwischen Fiskal- und Lenkungszwecken weiter ab, besteht die Gefahr, daß schließlich unter dem Mantel des „sanften“ wirtschaftlichen Anreizes statt eindeutiger Ver- oder Gebote politische Ziele umfänglich „ins Steuerrecht eingearbeitet“ werden. Anders ausgedrückt: Druckerpapier sollte auch im Jahre 2030 noch als betrieblicher Aufwand steuerlich absetzbar sein, selbst wenn es manchen aus ökologischen Gründen als „nicht mehr zeitgemäß“ gilt und dem Staat aus weiteren Gründen der digitale Geschäftsverkehr ohnehin als vorzugswürdig erscheint. Um dies zu erreichen, wäre aber etwa eine steuerliche Benachteiligung von Briefbögen und Print-Medien der falsche Weg.

## BUCHSERVICE

im Richard Boorberg Verlag GmbH & Co KG

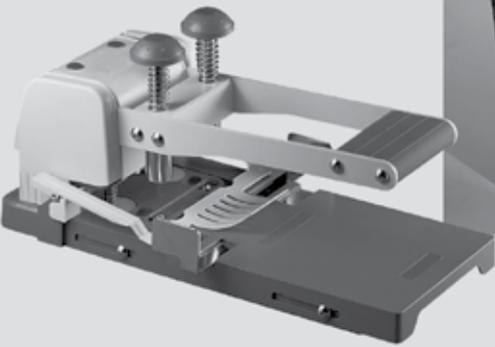
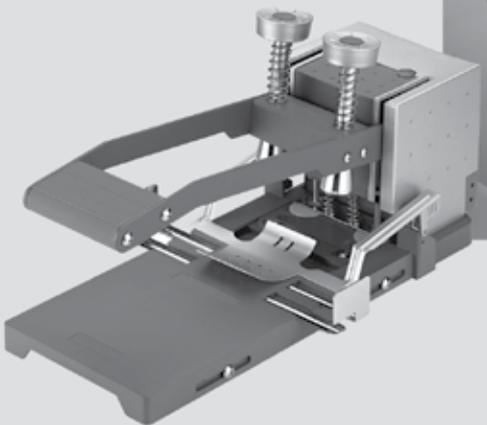


Kompetenz in allen Medien

- **Sie sparen Zeit und Aufwand**, denn wir beschaffen Ihnen jedes lieferbare Verlagszeugnis, auf Wunsch auch unverbindlich zur Ansicht.
- **Sie sparen Porto-, Versand- und Kontogebühren**; nutzen Sie unseren Sonderservice für Stammkunden.
- **Sie behalten den Überblick**, denn wir berechnen Ihren Literaturbezug auf Wunsch nach Ihren speziellen Haushaltsstrukturen.
- **Sie wünschen eine Umstellung von Print- auf Online-Medien?** Wir helfen Ihnen beim Wechsel und bei der optimalen Einbindung digitaler Medien in Ihr Literaturverwaltungsprogramm.
- **Sie haben Ihren persönlichen Ansprechpartner** im Innen- und Außendienst.

Levelingstr. 6a, 81673 München · Tel. 089/43 6000-40 · Fax 089/43 6000-85  
 E-Mail: buchservice@boorberg.de · Internet: www.bs-muenchen.de

# Lochen – Ösen – Abheften

<p><b>BASIC</b> € 49,-</p>	<p><b>BASIC</b></p>  	<p><b>Ösengerät BASIC</b>  <b>Lochen und Ösen:</b> manuell  <b>Bindeformat:</b> beliebig  <b>Bindestärke:</b> 2–20 Blatt (80g/qm)  <b>Einsatz:</b> 1 Öse  <b>Farbe Öse:</b> gold (Messing)  <b>Öseninnendurchmesser:</b> 4mm  <b>Ösenaußendurchmesser:</b> 7mm  <b>Abheftung im Ringordner:</b> nein  <b>Ösenrückseite:</b> verzahnt</p>
<p><b>PREMIUM</b> € 99,-</p> <p><b>Ösenmappe Premium</b>  <b>Bindestärke bei 80 g/qm:</b>            Nr. 1P 2–20 Blatt  <b>Farben:</b>            umfangreiches Sortiment  <b>Ausführung:</b>            Vollkarton, Mattfolie, Klarfolie</p>	<p><b>PREMIUM BINDEN BIS 20 BLATT</b></p>  	<p><b>Ösengerät PREMIUM</b>  <b>Lochen und Ösen:</b> manuell  <b>Bindeformat:</b> beliebig, optimiert für DIN A4  <b>Bindestärke:</b> 2–20 Blatt (80g/qm)  <b>Einsatz:</b> 2 Ösen  <b>Farbe Öse:</b> silber (Aluminium)  <b>Öseninnendurchmesser:</b> 6mm  <b>Ösenaußendurchmesser:</b> 10mm  <b>Abheftung im Ringordner:</b> ja  <b>Ösenrückseite:</b> rund</p>
<p><b>DUETT</b> € 299,-</p> <p><b>Ösenmappe Duett</b>  <b>Bindestärke bei 80 g/qm:</b>            Nr. 1 1–15 Blatt            Nr. 2 16–40 Blatt            Nr. 3 41–65 Blatt            Nr. 4 66–90 Blatt  <b>Farben:</b>            umfangreiches Sortiment  <b>Ausführung:</b>            Vollkarton, Mattfolie, Klarfolie</p>	<p><b>DUETT BINDEN BIS 90 BLATT</b></p>  	<p><b>Ösengerät DUETT</b>  <b>Lochen und Ösen:</b> manuell  <b>Bindeformat:</b> beliebig, optimiert für DIN A4  <b>Bindestärke:</b> 2–90 Blatt (80g/qm)  <b>Einsatz:</b> 2 Ösen  <b>Farbe Öse:</b> silber (Aluminium)  <b>Öseninnendurchmesser:</b> 5mm  <b>Ösenaußendurchmesser:</b> 9mm  <b>Abheftung im Ringordner:</b> ja  <b>Ösenrückseite:</b> rund</p>
<p><b>TWISTER</b> € 409,-</p> <p><b>Ösenmappe Twister</b>  <b>Bindestärke bei 80 g/qm:</b>            Nr. 1 1–15 Blatt            Nr. 2 16–40 Blatt            Nr. 3 41–65 Blatt            Nr. 4 66–90 Blatt            Nr. 5 91–115 Blatt            Nr. 6 116–140 Blatt            Nr. 7 141–170 Blatt  <b>Farben:</b>            umfangreiches Sortiment  <b>Ausführung:</b>            Vollkarton, Mattfolie, Klarfolie</p>	<p><b>TWISTER BINDEN BIS 170 BLATT</b></p>  	<p><b>Ösengerät TWISTER</b>  <b>Lochen und Ösen:</b> manuell  <b>Bindeformat:</b> beliebig, optimiert für DIN A4  <b>Bindestärke:</b> 2–170 Blatt (80g/qm)  <b>Einsatz:</b> 2 Ösen  <b>Farbe Öse:</b> silber (Aluminium)  <b>Öseninnendurchmesser:</b> 5mm  <b>Ösenaußendurchmesser:</b> 9mm  <b>Abheftung im Ringordner:</b> ja  <b>Ösenrückseite:</b> rund</p>

Preise jeweils zzgl. MwSt.



## Basiswissen.



WWW.BOORBERG.DE

### Grundzüge im Internationalen Steuerrecht

von Sebastian Korts, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht, MBA, M.I. Tax, Köln  
2016, 2. Auflage, 224 Seiten, € 28,-  
ISBN 978-3-415-05551-3



Leseprobe unter  
[www.boorberg.de/alias/1423269](http://www.boorberg.de/alias/1423269)

Der Stellenwert des Internationalen Steuerrechts in der Anwaltspraxis wie bei Steuerberatern steigt, auch bedingt durch die wachsende Bedeutung der EU, weiter. Das Werk bietet einen zielgerichteten Einstieg in das komplexe Thema. Insbesondere die anwaltliche Sicht findet dabei Berücksichtigung.

Alle wichtigen Aspekte des Internationalen Steuerrechts werden angesprochen, unter anderem:

- Nationales Außensteuerrecht
- Doppelbesteuerungsabkommen
- Einfluss des Europarechts
- Missbrauchsdiskussion (»BEPS«)
- Internationales Erbschaftsteuerrecht
- Mitarbeiterrentscheidung

Mit der Einbeziehung des Themas »Internationales Erbschaftsteuerrecht« geht das Werk weit über den üblichen Rahmen hinaus. Berücksichtigt ist die Entwicklung des Internationalen Steuerrechts in Gesetzgebung, Rechtsprechung, Literatur und Verwaltung bis einschließlich Juli 2015.

Das Werk eignet sich für Rechtsanwälte, Steuerberater und Wirtschaftsprüfer, die einen Einstieg in das Rechtsgebiet suchen. Es wird bei der Ausbildung zum »Fachanwalt für Internationales Wirtschaftsrecht« eingesetzt.

 BOORBERG

# Erfolgsrechnung und Zweckbetrieb gemeinnütziger – insbesondere kirchlicher – Körperschaften im Lichte der Congregación de Escuelas Pías-Entscheidung

Dr. Carsten Rene Beul<sup>1</sup>

## 1. Problemstellung

Im Nachfolgenden sollen zwei spezielle Problemstellungen im Gemeinnützigkeitsrecht behandelt werden: einerseits die Rechnungslegung gemeinnütziger Körperschaften, andererseits die Beihilfeproblematik im Rahmen eines Zweckbetriebs unter Berücksichtigung der Congregación de Escuelas Pías-Entscheidung des EuGH.<sup>2</sup> Die Entscheidung macht sowohl bei der Abgrenzung zwischen Beihilfe und gemeinnützigen Zwecken als auch bei der Interpretation des Zweckbetriebsbegriffs klare Vorgaben.

## 2. Zweckbetrieb

### 2.1. Ausgangsfall

Als Ausgangsfall für die Frage, was einem Zweckbetrieb zuzuordnen ist, soll die Beherbergung im Gästebereich eines Klosters oder eines Gästehauses dienen, dessen Zweck die Einkehr in ein Umfeld des kirchlichen Bereichs darstellt.

Dabei stellt sich die Frage, ob die Beherbergung und die Verpflegung Teil eines Zweckbetriebs sind.

### 2.2. Beherbergung als kirchlicher Zweck

Hierzu ist darauf abzustellen, ob die Beherbergung in diesem Bereich den kirchlichen Zwecken zuzuordnen ist. Nicht behandelt werden soll der Betrieb eines Hotels, sondern lediglich die Beherbergung im Klosterbereich oder in einem kirchlichen Gästehaus mit entsprechendem Angebot.

Für den klösterlichen Bereich ist als wichtige Quelle die benediktinische Tradition, wie sie die Regel des Hl. Benedikt (RB)<sup>3</sup> überliefert, zu berücksichtigen. Bei dem Teil der

RB, die die Gastfreundschaft behandeln, handelt es sich um eine Form der Implementierung der im Neuen Testament<sup>4</sup> geforderten Gastfreundschaft, speziell auf das monastische Leben adaptiert.

1 Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Fachanwalt für Steuerrecht, Neuwied.

2 EuGH v. 27.07.2017, Rs. 74/16, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania, ECLI:EU:C:2017:496.

3 Regula Sancti Benedicti (RB).

4 Mt 25, 35: „Ich war fremd und obdachlos und ihr habt mich aufgenommen“. Heb 13, 2: „Vergesst die Gastfreundschaft nicht; denn durch sie haben einige, ohne es zu ahnen, Engel beherbergt.“, Rö 12,13.

„In der Heiligen Schrift gibt es kaum einen dichterem Begriff wie den der Gastfreundschaft. Der durchreisende Fremde, der um ein schützendes Dach bittet, erinnert das Volk Israel vor allem an jene Zeit, da seine Vorfahren als Sklaven in einem fremden Land gelebt haben (Lev 19,33 f). Dankbarkeit gegen Gott für die Befreiung aus der Knechtschaft in Ägypten wurde so zum eigentlichen Grundmotiv der Gastfreundschaft..... Im Neuen Testament begegnen wir der Gastfreundschaft ebenfalls an vielen Stellen – ob dahinter das Motiv steht, Gott nicht noch einmal wie in der vergeblichen Herbergssuche in der Weihnachtswacht zu verfehlen, mag dahingestellt bleiben. Die meist zitierte Szene erlebter Gastfreundschaft jedenfalls ist dann die Osterbegegnung der beiden Jünger auf dem Weg nach Emmaus. Da kommt ein unbekannter Fremder und gesellt sich den beiden enttäuschten und resignierten Jüngern zu. Diese erkennen in dem Fremden nicht den Herrn. Sie erkennen ihn auch nicht, als er ihnen die Leidensweissagen auslegt. Erst nachdem sie ihm, dem Unbekannten, Gastfreundschaft erweisen und ihn einladen, mit ihnen zu essen und zu trinken, da gehen ihnen die Augen auf, und es eröffnet sich ihnen die Begegnung mit dem Auferstandenen. Das eigentliche Geheimnis und der tiefste Sinn der Gastfreundschaft besteht seitdem darin, daß sich in ihr wahre Gottesbegegnung und Erkenntnis des Herrn vollzieht. Der hl. Augustinus sagt es so: „Der Herr wollte die Menschen ermuntern, durch den Dienst der Gastfreundschaft zu seiner Erkenntnis zu gelangen. Wenn er sich auch „weit über die Himmel“ von den Menschen entfernt hat, so ist er doch – wie bei den Emmaus-Jüngern – bei den Menschen gegenwärtig, die Gastfreundschaft üben.“ (sermo 25,8)“, Sr. Philippa Rath OSB, www.abtei-st-hildegard.de/?p=1692 m.w.N. zu den Textstellen des AT und NT und RB 53.

Die Aufnahme von Gästen wird in Kapitel 53<sup>5</sup> der Regel des Heiligen Benedikts näher erläutert. Wie sich bereits aus RB 53, 1 ergibt, kommt dieser Beherbergung der Charakter kirchlicher Sendung zu. Sprichwörtlich wird in RB 53,8 f der Regel ausgeführt *„Hat man die Gäste aufgenommen, nehme man sie mit zum Gebet..... Man lese dem Gast die Weisungen Gottes vor, um ihn im Glauben zu erbauen; dann nehme man sich mit aller Aufmerksamkeit gastfreundlich seiner an.“*<sup>6</sup>

Dabei wird dem Gast eine derart hohe Wertschätzung entgegengebracht, daß ihm zuliebe sogar das Fastenbrechen erlaubt ist.<sup>7</sup>

Die Beherbergung in einem Kloster ist deutlich von der in einem Hotel abgegrenzt und zu unterscheiden. Dies ergibt sich bereits daraus, daß die Mahlzeiten in den Klosterablauf eingebunden sind. Der Tagesablauf sowie die Mahlzeiten sind mit denen des Klosters identisch. Die Mahlzeiten werden nach der Regel entweder zusammen mit den Mönchen im Refektorium eingenommen oder im Gästerefektorium. Grundsätzlich geht die RB jedoch davon aus, daß die Gäste getrennt von den Mönchen essen<sup>8</sup> und auch einen eigenen Übernachtungsbereich haben.<sup>9</sup>

Dabei ist der Tagesablauf identisch mit dem der Mönche. Dies gilt für die Gebete und Gottesdienste im Laufe des Tages – und auch für die Speisen, die zu festgelegten Zeiten gemeinschaftlich eingenommen werden und für die es keine Auswahl gibt, d.h. es wird gegessen, was auf den Tisch gelangt.

Im Übrigen können die Teilnehmer am Tagesablauf des Klosters (Gebete etc.) teilnehmen. Selbstverständlich kann es sich hierbei nur um ein Angebot, nicht um sklavischen Zwang handeln. Das bedeutet, daß es einem Gast freistehen muß, erst später aufzustehen und an den Gebeten teilzunehmen. *„Der Gast soll eingeladen werden, sich auf den Lebensrhythmus des Klosters einzulassen, sich dem Gebet, der Stille und der Tages- und Lebensordnung zu überlassen. Hier wird kein Programm gemacht für die Gäste, sondern im Gegenteil vorausgesetzt, daß die Gäste ihrem Gastgeber und seinem Leben in Ehrfurcht und Achtung begegnen und sich in das Vorgegebene einfügen. Die eigene Identität des klösterlichen Lebens wird nicht verleugnet, sondern sie wird konsequent gelebt und offen als Einladung verstanden“*<sup>10</sup>.

Hierzu zählt auch die Bewirtung der Kloster Gäste selbst, zumal diese nur eine Nebenleistung darstellt, allerdings selbst dann, wenn man sie als Hauptleistung ansähe.

Es wäre den Teilnehmern nicht zuzumuten, für die Einnahme der Mahlzeiten Restaurants aufzusuchen. Eine andere Art der Zweckerreichung erscheint daher nicht möglich, zumal ein wesentlicher Bestandteil der klösterlichen Gemeinschaft in den gemeinsamen Mahlzeiten liegt.

Auch in der biblischen Überlieferung nehmen bekanntlich die gemeinsamen Mahlzeiten einen hohen Stellenwert ein. So hat im Alten Testament das gemeinsame Mahl als Kulthandlung einen hohen Wert, mit der Steigerung als Opfermahl, etwa im Pessachfest.

Auch im Neuen Testament werden Mahlzeiten als ver-

bindendes Element der Gemeinschaft immer wieder betont, einerseits unter Aufgreifen dieses gemeinsamen Mahlcharakters im letzten Abendmahl, was andererseits an die Opfermahltradition anknüpft und Ausgangspunkt der Wandlung, der zentralen Handlung in der Eucharistiefeyer mit der anschließenden Kommunion, die auch den Charakter der gemeinsamen Mahlzeit trägt.

Die Regel des Hl. Benedikt erachtet daher z.B. die gemeinsame Mahlzeit als selbstverständlich und ahndet nach RB 51 Verstöße ausdrücklich.

Soweit demnach ein Kloster unmittelbar der Benediktusregel untersteht, ist diese Teil seiner Verfaßtheit und damit Teil des kirchlichen Zwecks.

Insoweit ist die Beherbergung der Gäste als von den Ordensregeln umfaßter Zweck mit zu berücksichtigen.

Die Frage des kirchlichen Zweckes ist ausschließlich kanonisch-rechtlich zu bestimmen. Soweit sich die Schutzbereiche der Glaubensfreiheit und der inkorporierten Artikel der Weimarer Reichsverfassung überlagern, geht Art. 140 GG in Verbindung mit Art. 137 Abs. 3 WRV als speziellere Norm Art. 4 Abs. 1 und 2 GG insoweit vor, als er das Selbstbestimmungsrecht der Religionsgesellschaften der Schranke

5 Regula Sancti Benedicti (RB) Übersetzung -Kommission der Salzburger Äbtekonferenz:

<http://www.erzabtei.de/antiquariat/Benediktusregel.html>

1. Alle Fremden, die kommen, sollen aufgenommen werden wie Christus; denn er wird sagen: „Ich war fremd, und ihr habt mich aufgenommen.“

2. Allen erweise man die angemessene Ehre, besonders den Brüdern im Glauben und den Pilgern.

3. Sobald ein Gast gemeldet wird, sollen ihm daher der Obere und die Brüder voll dienstbereiter Liebe entgegenen....

6. Allen Gästen begegne man bei der Begrüßung und beim Abschied in tiefer Demut.

7. Man verneige sich, werfe sich ganz zu Boden und verehere so in ihnen Christus, der in Wahrheit aufgenommen wird.

12. Der Abt gieße den Gästen Wasser über die Hände;

13. Abt und Brüder zusammen sollen allen Gästen die Füße waschen.

14. Nach der Fußwaschung beten sie den Psalmvers: „Wir haben, o Gott, deine Barmherzigkeit aufgenommen inmitten deines Tempels.“

15. Vor allem bei der Aufnahme von Armen und Fremden zeige man Eifer und Sorge, denn besonders in ihnen wird Christus aufgenommen. Das Auftreten der Reichen verschafft sich ja von selbst Beachtung....

Vgl. Sr. Philippa Rath OSB, [www.abtei-st-hildegard.de/?p=1692](http://www.abtei-st-hildegard.de/?p=1692) m.w.N.

6 8. Hat man die Gäste aufgenommen, nehme man sie mit zum Gebet; dann setze sich der Obere zu ihnen oder ein Bruder, dem er es aufträgt.

9. Man lese dem Gast die Weisungen Gottes vor, um ihn im Glauben zu erbauen; dann nehme man sich mit aller Aufmerksamkeit gastfreundlich seiner an.

7 10. Das Fasten breche der Obere dem Gast zuliebe, nur nicht an einem allgemein vorgeschriebenen Fasttag, der eingehalten werden muß.

8 16. Abt und Gäste sollen eine eigene Küche haben; so stören Gäste, die unvorhergesehen kommen und dem Kloster nie fehlen, die Brüder nicht.

9 21. Die Unterkunft für die Gäste vertraue man einem Bruder an, der von Gottesfurcht ganz durchdrungen ist.

22. Dort sollen genügend Betten bereitstehen. Das Haus Gottes soll von Weisen auch weise verwaltet werden.

10 Sr. Philippa Rath OSB, [www.abtei-st-hildegard.de/?p=1692](http://www.abtei-st-hildegard.de/?p=1692).

des für alle geltenden Gesetzes unterwirft (sog. Schranken-spezialität).<sup>11</sup> Den verfassten Kirchen steht grundsätzlich die verbindliche Entscheidung darüber zu, was „spezifisch kirchliche Aufgaben“ sind.<sup>12</sup> Die durch Art. 140 GG inkorporierten Artikel der Weimarer Reichsverfassung sind vollgültiges Verfassungsrecht und von gleicher Normqualität wie die sonstigen Verfassungsbestimmungen.<sup>13</sup> Sie sind – mit Selbststand gegenüber der korporativen Religionsfreiheit des Art. 4 Abs. 1 und 2 GG – untrennbarer Bestandteil des Religions- und Staatskirchenrechts des Grundgesetzes, welches das für eine freiheitliche Demokratie wesentliche Grundrecht der Religionsfreiheit ohne Gesetzesvorbehalt in den Katalog der Grundrechte übernommen und es so gegenüber der Weimarer Reichsverfassung erheblich gestärkt hat.<sup>14</sup> Beide Gewährleistungen bilden ein organisches Ganzes,<sup>15</sup> wobei Art. 4 Abs. 1 und 2 GG den leitenden Bezugspunkt des deutschen staatskirchenrechtlichen Systems darstellt.<sup>16</sup>

Das kirchliche Selbstbestimmungsrecht umfasst alle Maßnahmen, die der Sicherstellung der religiösen Dimension des Wirkens im Sinne kirchlichen Selbstverständnisses und der Wahrung der unmittelbaren Beziehung der Tätigkeit zum kirchlichen Grundauftrag dienen. Die Formulierung des kirchlichen Proprium obliegt allein den Kirchen und ist als elementarer Bestandteil der korporativen Religionsfreiheit durch Art. 4 Abs. 1 und 2 GG verfassungsrechtlich geschützt.<sup>17</sup>

Träger des kirchlichen Selbstbestimmungsrechts sind nicht nur die Kirchen selbst entsprechend ihrer rechtlichen Verfasstheit, sondern alle ihr in bestimmter Weise zugeordneten Institutionen, Gesellschaften, Organisationen und Einrichtungen, wenn und soweit sie nach dem glaubensdefinierten Selbstverständnis der Kirchen ihrem Zweck oder ihrer Aufgabe entsprechend berufen sind, Auftrag und Sendung der Kirchen wahrzunehmen und zu erfüllen.<sup>18</sup>

Der Schutz des kirchlichen Selbstbestimmungsrechts bezieht sich dabei nicht nur auf die der Kirche zugeordnete Organisation im Sinne einer juristischen Person, sondern erstreckt sich auch auf die von dieser Organisation getragenen Einrichtungen, also auf die Funktionseinheit, durch die der kirchliche Auftrag seine Wirkung entfalten soll.<sup>19</sup> Dies gilt unbeschadet der Rechtsform der einzelnen Einrichtung auch dann, wenn der kirchliche Träger sich privatrechtlicher Organisationsformen bedient.<sup>20</sup> Die durch das Grundgesetz gewährleistete Freiheit der Kirche vom Staat schließt ein, daß sie sich zur Erfüllung ihres Auftrags grundsätzlich auch der Organisationsformen des staatlichen Rechts bedienen kann, ohne daß dadurch die Zugehörigkeit der auf einer entsprechenden Rechtsgrundlage gegründeten Einrichtung zur Kirche aufgehoben wird.<sup>21</sup>

Soweit daher die Regula Benedicti anzuwenden ist, ist die Beherbergung Teil des durch Art. 140 GG iVm. Art. 137 Abs. 5 WRV geschützten Zwecks der Körperschaften.

Auch wenn eine Gegenleistung erbracht wird, kann dies keine andere Beurteilung rechtfertigen. Denn der Zweck der

Beherbergung hat immer bestanden. Außerdem haben die Gäste zwar nicht unbedingt eine Gegenleistung erbracht, aber meist entsprechend ihren Möglichkeiten eine Remuneration, etwa als Spende hinterlassen, um die Kosten zu decken. Wenn diese nun als moderate Gegenleistung vorab gefordert wird, kann es den Grundgedanken, dies als Einladung zu Gebet, Exerzitien, Wallfahrt, Glaubens- oder Seelsorgegesprächen und Beichte anzubieten, nicht beeinträchtigen, zumal auch immer denjenigen, die es sich ansonsten nicht leisten könnten, selbstverständlich Erleichterungen gewährt werden.

Die vorstehenden Ausführungen gelten auch für andere kirchliche Gemeinschaften, die als Vereine oder ggf. auch als Stiftung organisiert sind. Denn wie bereits ausgeführt, stellt die Beherbergung, verbunden mit der Einladung an Gebet, Exerzitien, Wallfahrt oder Glaubensgesprächen teilzunehmen sowie zu Beichte und Seelsorgegesprächen, einen wichtigen Teil des Verkündigungsauftrags der Kirche dar und der Gedanke ist – auch vor dem Hintergrund der Überlieferung durch die Benediktsregel – verbreitet. Da alle der Kirche in bestimmter Weise zugeordneten Organisationen etc., wenn und soweit sie nach dem glaubensdefinierten Selbstverständnis der Kirchen ihrem Zweck oder ihrer Aufgabe entsprechend berufen sind,<sup>22</sup> diesen Schutz in Anspruch nehmen können, muß dies allgemein gelten.

Da die Beherbergung selbst unter die kirchlichen Zwecke fällt, ist auch die Erforderlichkeit des § 65 Nr. 2 AO gegeben.

11 BVerfG v. 22.10.2014, 2 BvR 661/12, [http://www.bverfg.de/e/rs20141022\\_2bvro66112.html](http://www.bverfg.de/e/rs20141022_2bvro66112.html),

12 BVerfG v. 04.06. 1985, BVerfGE 70, 138 ff.

13 BVerfG v. 22.10.2014, 2 BvR 661/12 a.a.O., Rn. 83 ff.; BVerfGE 19, 206, 219; 19, 226, 236; 111, 10, 50.

14 BVerfG v. 22.10.2014, 2 BvR 661/12 a.a.O., Rn. 83 ff.; BVerfGE 102, 370, 387 m.w.N.

15 BVerfG v. 22.10.2014, 2 BvR 661/12 a.a.O., Rn. 83 ff.; BVerfGE 70, 138, 167; 125, 39, 80; *Listl* in *ders./Pirson* (Hrsg.), *Handbuch des Staatskirchenrechts*, Bd. 1, 2. Aufl. 1994, § 14, 439, 444 f.

16 BVerfG v. 22.10.2014, 2 BvR 661/12 a.a.O., Rn. 83 ff.; BVerfGE 102, 370, 393.

17 BVerfG v. 22.10.2014, 2 BvR 661/12 a.a.O.

18 BVerfG v. 22.10.2014, 2 BvR 661/12 a.a.O., Rn. 91; BVerfGE 46, 73, 85 ff.; 53, 366, 391; 57, 220, 242; 70, 138, 162.

19 BVerfG v. 22.10.2014, 2 BvR 661/12 a.a.O., Rn. 92, BVerfGE 53, 366, 398 f.

20 BVerfG v. 22.10.2014, 2 BvR 661/12 a.a.O., Rn. 92, BVerfGE 46, 73, 85 ff.; 53, 366, 391; 57, 220, 242; 70, 138, 162.

21 BVerfG v. 22.10.2014, 2 BvR 661/12 a.a.O., Rn. 92, BVerfGE 57, 220, 243.

22 BVerfG v. 22.10.2014, 2 BvR 661/12 a.a.O., Rn. 91; BVerfGE 46, 73, 85 ff.; 53, 366, 391; 57, 220, 242; 70, 138, 162.

## 2.3. Wettbewerb

### 2.3.1 Wettbewerb in größerem Umfang nach § 65 AO

Ein Wettbewerb in größerem Umfang gemäß § 65 Nr. 3 AO ist im Regelfall ebenfalls nicht gegeben. Dies setzt einen Betrieb voraus, der nicht begünstigten Betrieben mit gleichem Kundenkreis im gleichen Einzugsgebiet gleiche Leistungen anbietet.<sup>23</sup> Soweit die Verbindung mit dem Klosterleben oder einer Gemeinschaft vorliegt, ist Hauptzweck die Beherbergung im kirchlichen Sinne, untrennbar verbunden mit der Einladung zur Teilnahme am klösterlichen Leben, Gebet, Exerzitien, Wallfahrt oder Glaubensgesprächen sowie zu Beichte und Seelsorgegesprächen, um an dem gelebten Glauben in der jeweils angebotenen Form partizipieren zu können.

Dabei ist ausgeschlossen, daß ein solcher Zweckbetrieb in größerem Umfang zu nicht begünstigten Betrieben in Wettbewerb treten kann. Denn der kirchliche Rahmen wird im gewerblichen Bereich nicht angeboten, da dies letztlich nur der Kirche oder kirchlichen Vereinen möglich ist. Ein Dritter dürfte dies ohne Zustimmung der Kirche gar nicht als kirchlichen Beherbergungsraum anbieten.

Auch ist eine Beherbergung zur Verwirklichung dieses ureigenen kirchlichen Zwecks unvermeidbar. Denn selbst wenn man auf eine generell-abstrakt mögliche Wettbewerbssituation abstellte und das kirchliche Umfeld ausblendete, ist wiederum der konkrete lokale Aspekt in die Abwägung<sup>24</sup> zwischen der Wettbewerbslage und den durch den Betrieb verwirklichten kirchlichen Zwecken dahingehend zu berücksichtigen, daß erstere zurücktreten müssen. Hier liegt ein Dienstleistungsangebot vor, das privatwirtschaftliche Unternehmen nicht anbieten. Denn der Wettbewerbsgedanke tritt zurück, wenn die gemeinnützige Körperschaft ihre Dienstleistungen oder Waren einem Personenkreis anbietet, der das Waren- oder Dienstleistungsangebot der steuerpflichtigen Unternehmen überwiegend nicht in Anspruch nimmt.<sup>25</sup> Gleiches gilt, wenn die Leistungen notwendigen Mittel zur Erreichung eines ideellen Zwecks sind, den Wettbewerber ihrerseits nicht verfolgen.<sup>26</sup> Beides ist der Fall, denn diejenigen, die ein Kloster oder ein kirchliches Haus aufsuchen, möchten gerade dies und nicht in einem Hotel übernachten. Andererseits können Hotels keine geistliche Begegnungsstätte bieten.

Hinzu kommt, daß die Gemeinschaften nicht an einem reinen „Hotelpublikum“ interessiert sind, es nicht gerne in den engeren Bereich einbeziehen und deshalb oft eigene Hotels als Wirtschaftsbetriebe führen, um gerade diejenigen, die sich nicht auf das genuin kirchliche Angebot einlassen wollen, ein Übernachtungsangebot außerhalb anzubieten.

Auch die Beköstigung kann keine Wettbewerbssituation begründen, da sie lediglich den Kreis der Gäste umfaßt. Etwas anderes wäre nur dann anzunehmen, wenn das Essen wie in einem Restaurant allen potenziellen Interessenten<sup>27</sup> unabhängig von der Unterbringung angeboten würde.

### 2.3.2 Verbotene Beihilfe nach Art. 107 AEUV

Eine aktuelle Entscheidung des EuGH<sup>28</sup> wirft den Blick auf die Frage, ob unionsrechtlich eine unzulässige Beihilfe gemäß Art. 107 Abs. 1 AEUV vorliegen könnte.

Hierzu soll nachstehend auf die Rechtsprechung des EuGH, insbesondere die vorgenannte Entscheidung und die Anwendbarkeit auf gemeinnützigkeitsrechtliche Sachverhalte eingegangen werden.

Voraussetzung für eine Qualifizierung als „staatliche Beihilfe“ im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV ist, daß es sich um eine staatliche Maßnahme oder eine Maßnahme unter Inanspruchnahme staatlicher Mittel handelt, die geeignet sein muß, den Handel zwischen den Mitgliedstaaten zu beeinträchtigen, dem Begünstigten durch sie ein selektiver Vorteil gewährt wird und die den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen.<sup>29</sup>

Beihilfen müssen „den Handel zwischen Mitgliedstaaten beeinträchtigen“ und „den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen“.

Ersteres ist nach der Rechtsprechung gegeben, wenn eine von einem Mitgliedstaat gewährte Beihilfe die Stellung bestimmter Unternehmen gegenüber anderen, konkurrierenden Unternehmen im Handel zwischen den Mitgliedstaaten stärkt, wobei die begünstigten Unternehmen nicht selbst am Handel zwischen den Mitgliedstaaten teilzunehmen brauchen, da sich dadurch die Chancen der in anderen Mitgliedstaaten niedergelassenen Unternehmen, in den Markt dieses Mitgliedstaats einzudringen, verringern.<sup>30</sup> Allerdings fallen räumlich nur auf das Gebiet eines Mitgliedstaats beschränkte Beihilfen nicht unter Art. 107 AEUV, etwa nur an lokal tätige Unternehmen, wo nicht damit zu rechnen ist, daß Unternehmen aus anderen Mitgliedstaaten der Markteintritt verwehrt würde,<sup>31</sup> d.h. soweit ausgeschlossen werden kann, daß das inländische Angebot stabilisiert wird und damit die Wettbewerbschancen

23 Seer in Tipke/Kruse AO/FGO, Stand 2016, § 65 Rn. 10 m.w.N.

24 Vgl. Seer in Tipke/Kruse AO/FGO, Stand 2016, § 65 Rn. 12 m.w.N.

25 Vgl. Seer in Tipke/Kruse AO/FGO, Stand 2016, § 65 Rn. 12 m.w.N.

26 FG Köln v. 18.06.2015 – 10 K 759/13, Rn. 55; BFH v. 17.02.2010 – I R 2/08 BFHE 228, 388, BStBl II 2010, 1006, DB 2010, 1104 unter Hinweis auf Urteil v. 26.04.1995 – I R 35/93, BFHE 177, 339, BStBl II 1995, 767.

27 Vgl. z.B. BFH/NV 13, 89, 91f., Rn. 16 ff.

28 EuGH v. 27.07.2017, Rs. 74/16, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania, ECLI:EU:C:2017:496.

29 EuGH v. 21.12.2016, Rs. C 524/14 P, Kommission/Hansestadt Lübeck, EU:C:2016:971, Rn. 40, v. 21.12.2016, Rs. C 20/15 P und C 21/15 P, Kommission/World Duty Free Group u. a., EU:C:2016:981, Rn. 53.

30 EuGH v. 21.12.2016, Rs. C-7/15, Vervloet u. a., EU:C:2016:975, Rn. 104; v. 27.07.2017, Rs. 74/16, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania, ECLI:EU:C:2017:496, Rn. 79.

31 EuGH v. 23.07.2003, Rs. C-280/00, Altmark Trans, Slg. 2003, I-7747 ECLI:EU:C:2003:415, Rn. 77; von Wallenberg/Schütte in Grabitz/Hilf/Nettesheim, Stand Juli 2016, Art. 107 AEUV, Rn. 76.

der Unternehmen anderer Mitgliedstaaten gemindert werden.<sup>32</sup> Wettbewerbsverzerrungen sind anzunehmen, wenn Beihilfen, die ein Unternehmen von den Kosten befreien sollen, die es normalerweise im Rahmen seiner laufenden Geschäftsführung oder seiner üblichen Tätigkeiten zu tragen gehabt hätte, gegeben werden.<sup>33</sup> Insoweit stellt auch das Unionsrecht, mit § 65 AO vergleichbar, auf die Wettbewerbssituation ab.

Der Begriff des Unternehmens umfaßt im Kontext des Wettbewerbsrechts der Union jede eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübende Einheit, unabhängig von ihrer Rechtsform und der Art ihrer Finanzierung, d.h. unabhängig von der Frage, ob eine privatrechtliche oder öffentlich-rechtliche Organisationsform vorliegt.<sup>34</sup>

Als „wirtschaftlich“ ist jede Tätigkeit einzustufen, die darin besteht, Güter oder Dienstleistungen auf einem bestimmten Markt anzubieten,<sup>35</sup> wobei der Umstand, daß dies von einer Religionsgemeinschaft ausgeübt wird, der Anwendung des Unionsrechts einschließlich der Wettbewerbsregeln nicht entgegensteht.<sup>36</sup> Gewinnerzielung ist – wie im Rahmen des § 65 AO – nicht erforderlich, soweit eine Konkurrenzsituation mit anderen Wirtschaftsteilnehmern, die einen Erwerbzweck verfolgen, vorliegt.<sup>37</sup> Als „wirtschaftliche Tätigkeiten“ können Dienstleistungen qualifiziert werden, die in der Regel gegen Entgelt erbracht werden, d.h. mit wirtschaftlicher Gegenleistung für die Leistung.<sup>38</sup> Dabei ist entscheidend, daß der Anbieter das Ziel verfolgt, eine Leistung gegen Entgelt anzubieten,<sup>39</sup> nicht jedoch, daß die Dienstleistung von denjenigen bezahlt wird, denen sie zugutekommt.<sup>40</sup> Dies gilt jedoch nicht für öffentlich finanzierte, staatliche Aufgaben, etwa auf sozialem, kulturellem und bildungspolitischem Gebiet, wie z.B. Unterricht.<sup>41</sup>

Steuererleichterungen sind zwar keine unmittelbaren Beihilfen, allerdings sind Maßnahmen gleich welcher Art, die mittelbar oder unmittelbar Unternehmen begünstigen oder die als ein wirtschaftlicher Vorteil anzusehen sind, den das begünstigte Unternehmen unter normalen Marktbedingungen nicht erhalten hätte, als staatliche Beihilfen zu werten.<sup>42</sup> Dies gilt insbesondere für Maßnahmen, die in verschiedener Form die Belastungen vermindern, die ein Unternehmen normalerweise zu tragen hat, und die somit zwar keine Subventionen im strengen Sinne des Wortes darstellen, diesen aber nach Art und Wirkung gleichstehen.<sup>43</sup> Steuervergünstigungen zugunsten gemeinnütziger Organisationen stellen auch keine unterschiedslos auf alle Wirtschaftsteilnehmer anwendbare allgemeine Maßnahme dar, sondern beinhalten eine a priori selektive Maßnahme.<sup>44</sup>

Die Steuerbefreiungen stellen auch unmittelbar oder mittelbar aus staatlichen Mitteln gewährte Vergünstigungen dar, die dem Staat zuzurechnen sind,<sup>45</sup> da sie sich vorliegend unmittelbar aus den steuerlichen Vorschriften ergeben, und wären daher insoweit als Beihilfen einzustufen.<sup>46</sup>

Allerdings ist gemäß Art. 2 VO 1998/2006/EG<sup>47</sup> in Berücksichtigung des achten Erwägungsgrundes davon auszu-

gehen, daß Beihilfen, die einen Gesamtbetrag von 200 000 Euro innerhalb von drei Jahren nicht übersteigen, den Handel zwischen den Mitgliedstaaten nicht beeinträchtigen und den Wettbewerb nicht verfälschen oder zu verfälschen drohen, sodaß solche Maßnahmen vom Begriff der staatlichen Beihilfen ausgenommen sind.<sup>48</sup>

- 32 EuGH v. 21.03.1991, Rs. C-303/88, Italien/Kommission, Slg. 1991, I-1433, ECLI:EU:C:1991:136, Rn. 27
- 33 EuGH v. 26.10.2017; Rs. C 211/15 P, Orange/Kommission, EU:C:2016:798, Rn. 66; v. 27.07.2017, Rs. 74/16, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania, ECLI:EU:C:2017:496, Rn. 80.
- 34 EuGH v. 10.01.2016, Rs. C 222/04, Cassa di Risparmio di Firenze u. a., EU:C:2006:8, Rn. 107; v. 27.07.2017, Rs. 74/16, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania, ECLI:EU:C:2017:496, Rn. 41 f.
- 35 EuGH v. 10.01.2006, Rs. C 222/04, Cassa di Risparmio di Firenze, EU:C:2006:8, Rn. 108; v. 27.07.2017, Rs. 74/16, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania, ECLI:EU:C:2017:496, Rn. 45.
- 36 EuGH v. 05.10.1988, Rs. 196/87, Steyermann, EU:C:1988:475, Rn. 9 und 14; v. 27.07.2017, Rs. 74/16, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania, ECLI:EU:C:2017:496, Rn. 44.
- 37 EuGH v. 01.07.2017, Rs. C 49/07, MOTOE, EU:C:2008:376, Rn. 27 ; v. 27.07.2017, Rs. 74/16, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania, ECLI:EU:C:2017:496, Rn. 46.
- 38 Vgl. EuGH v. 11.09.2007, Rs. C 76/05, Schwarz und Gootjes-Schwarz, EU:C:2007:492, Rn. 37 und 38 m.w.N.; v. 27.07.2017, Rs. 74/16, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania, ECLI:EU:C:2017:496, Rn. 47.
- 39 EuGH v. 11.09.2007, Rs. C 76/05, Schwarz und Gootjes-Schwarz, EU:C:2007:492, Rn. 40; v. 11.09.2007, Rs. C 318/05, Kommission/Deutschland, EU:C:2007:495, Rn. 69; v. 27.07.2017, Rs. 74/16, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania, ECLI:EU:C:2017:496, Rn. 48.
- 40 EuGH v. 11.09.2007, Rs. C 76/05, Schwarz und Gootjes-Schwarz, EU:C:2007:492, Rn. 41; v. 11.09.2007, Rs. C 318/05, Kommission/Deutschland, EU:C:2007:495, Rn. 70; v. 27.07.2017, Rs. 74/16, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania, ECLI:EU:C:2017:496, Rn. 49.
- 41 EuGH v. 11.09.2007, Rs. C 76/05, Schwarz und Gootjes-Schwarz, EU:C:2007:492, Rn. 39; v. 11.09.2007, Rs. C 318/05, Kommission/Deutschland, EU:C:2007:495, Rn. 68; v. 27.07.2017, Rs. 74/16, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania, ECLI:EU:C:2017:496, Rn. 50.
- 42 EuGH v. 09.10.2014, Rs. C 522/13, Ministerio de Defensa und Navantia, EU:C:2014:2262, Rn. 21; v. 27.07.2017, Rs. 74/16, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania, ECLI:EU:C:2017:496, Rn. 65.
- 43 EuGH v. 19.03.2013, Rs. C 399/10 P und C 401/10 P, Bouygues und Bouygues Télécom/Kommission u. a. und Kommission/Frankreich u. a., EU:C:2013:175, Rn. 101; v. 27.07.2017, Rs. 74/16, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania, ECLI:EU:C:2017:496, Rn. 66.
- 44 Vgl. EuGH v. 27.07.2017, Rs. 74/16, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania, ECLI:EU:C:2017:496 Rn. .
- 45 EuGH v. 19.12.2013, Rs. C 262/12, Association Vent De Colère! u. a., EU:C:2013:851, Rn. 16 ; v. 27.07.2017, Rs. 74/16, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania, ECLI:EU:C:2017:496, Rn. 74.
- 46 Vgl. EuGH v. 27.07.2017, Rs. 74/16, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania, ECLI:EU:C:2017:496, Rn. 75.
- 47 Verordnung (EG) Nr. 1998/2006 der Kommission vom 15.12.2006 über die Anwendung der Artikel 107 und 108 AEUV auf „De-minimis“-Beihilfen, ABl. 2006, L 379, 5.
- 48 EuGH v. 08.05.2013, Rs. C 197/11 und C 203/11, Libert u. a., EU:C:2013:288, Rn. 81 ; v. 27.07.2017, Rs. 74/16, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania, ECLI:EU:C:2017:496, Rn. 82.

### 2.3.3. Auslegung des § 65 AO unter Berücksichtigung des unionsrechtlichen Beihilfebegriffs

Die Regelung des Art. 107 AEUV als Primärrecht zeitigt unmittelbare Wirkung, wobei das nationale Recht bereits aufgrund der Unionstreue des Art. 4 Abs. 3 EU im Lichte des Unionsrecht auszulegen ist<sup>49</sup> und zwar so weit wie möglich derart, daß es in einer zur Verwirklichung des Unionsrecht beitragenden Art und Weise angewandt werden kann.<sup>50</sup>

Hierzu ist auf den Einzelfall im Rahmen der Auslegung des § 65 AO abzustellen, da eine konkrete Beihilfe erst entstehen kann, wenn die Voraussetzungen eines Zweckbetriebs in concreto bejaht werden.

Vergleicht man die Rechtsprechung zu Art. 107 AEUV und die Auslegung des § 65 AO, dürfte man im Ergebnis grundsätzlich zu dem Schluss kommen, daß weitgehende Parallelität gegeben ist. Ebenso wie beim Merkmal der Beeinträchtigung des Handels zwischen den Mitgliedstaaten ist bei § 65 AO von der Beeinträchtigung der Marktzutrittschranken und damit potenziellen Märkten auszugehen.<sup>51</sup> Soweit die konkreten lokalen Märkte analysiert werden, ist davon auszugehen, daß im Regelfall die Grenzen der „De-minimis-Beihilfen“ nicht erreicht werden. Außerdem ist es bei lokal begrenzten Märkten ein auch potenziell grenzüberschreitender Wettbewerb nicht anzunehmen, d.h. eine räumlich auf das Gebiet des Mitgliedstaats beschränkte Wirkung anzunehmen ist, soweit ausgeschlossen werden kann, daß das inländische Angebot stabilisiert wird und damit die Wettbewerbschancen der Unternehmen anderer Mitgliedstaaten gemindert werden.<sup>52</sup>

Problematisch kann es aufgrund der unterschiedlichen Wertung der Normen dann werden, wenn einerseits im Rahmen des Art. 107 AEUV nur öffentlich finanzierte, staatliche Aufgaben zulässig sind, etwa auf sozialem, kulturellem und bildungspolitischem Gebiet erlaubt, andererseits im Rahmen des § 65 AO die Abwägung zwischen dem Allgemeininteresse an einem nicht durch steuerliche Begünstigung beeinträchtigten Wettbewerb und dem Allgemeininteresse an der Förderung des gemeinnützigen Zwecks ausschlaggebend ist, wobei im Zweifel für die Förderung des steuerbegünstigten Zwecks unvermeidbare Wettbewerbsbeeinträchtigungen nach der Wertung des Gesetzes in Kauf zu nehmen sind.<sup>53</sup> Hier könnte im Rahmen einer differenzierten Betrachtungsweise unionsrechtlich die Rechtfertigung für Aufgaben des Allgemeininteresses angeführt werden, was jedoch nicht unbedingt für jeden steuerbegünstigten Zweck anzunehmen ist.

Wenn man dies für kirchliche Zwecke annähme, dürfte für Beherbergungen im Klosterbereich oder in einem kirchlichen Gästehaus trotzdem kaum eine Wettbewerbssituation anzunehmen sein. Denn es fehlt bereits an einem Markt kirchlicher Wettbewerber, da nicht-kirchliche Unternehmen das kirchliche Umfeld schlicht nicht anbieten können. Darüber hinaus hat ein Kloster oder Gästehaus wirtschaftliche Auswirkung lediglich im lokalen Bereich, wodurch der grenzüberschreitende Wettbewerb nicht be-

rührt ist. Zuletzt wird der Umfang der Begünstigung wohl kaum die Grenzen der „De-minimis-Beihilfen“ überschreiten.

## 3. Rechnungslegung

Die Frage der Rechnungslegung gemeinnütziger Körperschaften ist gesetzlich nur unvollständig geregelt. Die Rechnungslegung rückt allerdings unionsrechtlich ins Visier, wenn der EuGH ausführt, es sei „nicht ausgeschlossen, daß eine Einrichtung mehrere Tätigkeiten sowohl wirtschaftlicher als auch nicht wirtschaftlicher Art ausüben kann, sofern sie über eine getrennte Buchführung für die verschiedenen erhaltenen Finanzmittel verfügt, so daß jede Gefahr einer Quersubventionierung ihrer wirtschaftlichen Tätigkeiten mit den öffentlichen Geldern, die sie für ihre nicht wirtschaftlichen Tätigkeiten erhält, ausgeschlossen ist“.<sup>54</sup>

Im Bürgerlichen Gesetzbuch (BGB) verweist § 27 Abs. 3 BGB für rechtsfähige Vereine auf § 666 BGB, auf den wiederum § 259 BGB Anwendung findet. Für Stiftungen gilt gemäß § 86 die Anwendung dieser Vorschriften durch Verweis auf § 27 Abs. 3 BGB. Der Beauftragte ist gemäß § 666 BGB verpflichtet, „dem Auftraggeber die erforderlichen Nachrichten zu geben, auf Verlangen über den Stand des Geschäfts Auskunft zu erteilen und nach der Ausführung des Auftrags Rechenschaft abzulegen“. Weitere Vorgaben zum Inhalt des Rechenschaftsberichts ergeben sich aus § 259 BGB, der eine geordnete Zusammenstellung der Einnahmen oder Ausgaben vorsieht.<sup>55</sup> Darüber hinaus sehen die Stiftungsgesetze die Verpflichtung zur Abgabe eines Rechenschaftsberichts, bestehend aus Jahresrechnung mit Vermögensübersicht

49 EuGH v. 10.04.1984, Rs. 14/83, von Colson, Slg. 1984, 1891, ECLI:EU:C:1984:153; v. 13.11.1990, Rs. C-106/89, Marleasing, Slg. 1990, I-04135, ECLI:EU:C:1990:395.

50 EuGH v. 18.07.2007, Rs. C-119/05, Lucchini, Slg. 2007, I-06199, ECLI:EU:C:2007:434.

51 Vgl. Seer in Tipke/Kruse AO/FGO, Stand 2016, § 65 Rn. 11 m.w.N.

52 S.o. Fn. 30.

53 Vgl. Seer in Tipke/Kruse AO/FGO, Stand 2016, § 65 Rn. 11 m.w.N.

54 EuGH Rs. 74/16, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania, ECLI:EU:C:2017:496, Rn. 51.

55 Vgl. MüKo/Krüger (Münchner Kommentar zum BGB, Bd. 2, 2007) § 259 Rn. 21, 23 m.w.N., BGH NJW 1985, 2699. Insoweit unzutreffend IDW RS HFA 5 „In wörtlicher Auslegung des § 666 BGB kann die Rechenschaft mündlich abgelegt werden“, der nur auf den Wortlaut des § 666 BGB rekurriert, ohne den Inhalt des § 259 BGB in Betracht zu ziehen.

sowie einem Tätigkeitsbericht<sup>56</sup> vor, einige auch zur ordnungsmäßigen Buchführung.<sup>57</sup>

Allerdings bestehen weder für Stiftungen noch gemeinnützige Körperschaften nähere Regelungen.

Keines der Landesstiftungsgesetze verfügt über inhaltliche Bestimmungen. Zumeist wird der Begriff „Jahresrechnung“ und „Jahresabrechnung“ verwendet, vereinzelt „Rechnungsabschluss“,<sup>58</sup> „Jahresbericht“.<sup>59</sup>

Soweit Stiftungen (Unternehmensträgerstiftungen) oder Vereine selbst als Kaufmann gemäß § 1 HGB ein Handelsgewerbe betreiben, sind diese gemäß §§ 238 ff. HGB rechnungslegungspflichtig, auch soweit es sich um steuerbegünstigte Körperschaften handelt, die steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb oder Zweckbetrieb unterhalten.<sup>60</sup>

Wenn es sich stattdessen um Stiftungen (Unternehmensbeteiligungsstiftungen) oder Vereine handelt, die lediglich Beteiligungen halten und keinen Gewerbebetrieb unterhalten, können diese nach § 1 Abs. 2 HGB nicht Kaufmann sein. Denn unabhängig von der Frage, ob ein in kaufmännischer Weise eingerichteter Geschäftsbetrieb vorliegt,<sup>61</sup> muß es sich um einen Gewerbebetrieb handeln. Beim reinen Halten von Beteiligungen liegt ebenso wie bei einer Wohnungsverwaltung klassische Vermögensverwaltung vor. Denn ansonsten müßte eine mit Gewinnerzielungsabsicht verbundene wirtschaftliche Tätigkeit am Markt vorliegen.<sup>62</sup> Eine solche anbietende entgeltliche Tätigkeit (am Markt)<sup>63</sup> ist jedoch bei einer reinen Beteiligungsverwaltung nicht gegeben, selbst wenn diese über einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb verfügen sollte.

Ebenso ist in diesem Fall das Publizitätsgesetz nicht anwendbar, da nach § 3 Abs. 1 Nr. 3 PublG der Zweck eines Vereins auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gerichtet sein und eine Stiftung nach § 3 Abs. 1 Nr. 4 PublG ein Gewerbe betreiben muß.

Im Folgenden sollen jedoch lediglich Stiftungen und Vereine behandelt werden, die keiner Bilanzierungspflicht unterliegen. Insoweit wurden durch das Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) im Rahmen der Stellungnahme zur Rechnungslegung von Stiftungen entsprechende Vorschläge gemacht.<sup>64</sup>

Ausgehend von der reinen Einnahmen-Ausgabenrechnung als Stromgrößenrechnung, die lediglich auf den Zahlungsströmen beruht und dem reinen Zu- und Abflußprinzip folgen, werden außer dieser Methode weitere Möglichkeiten bis hin zur weitgehenden Annäherung an die Bilanzierung vorgeschlagen.

Die Rechnungslegung von Vereinen und Stiftungen dient der Dokumentation, Rechenschaftslegung und Information, insoweit auch dem Gläubigerschutz. Zur Dokumentation sind alle Geschäftsvorfälle vollständig, zweckmäßig und übersichtlich festzuhalten.<sup>65</sup> Da sowohl der Verein als auch die Stiftung gegenüber ihren Gläubigern nur mit dem Vermögen haften, erfolgt die Rechnungslegung nicht nur

als Rechenschaftslegung, sondern dient auch im Interesse der Gläubiger um den Nachweis der Schuldendeckungsfähigkeit führen zu können. Hierzu ist es notwendig, daß der jeweilige Vorstand durch die Rechnungslegung Anzeichen einer etwaigen Überschuldung und Zahlungsunfähigkeit erkennen kann.<sup>66</sup> Eine weitere wesentliche Funktion der Rechnungslegung ist ferner der Nachweis sowohl der satzungsgemäßen Mittelverwendung als auch der Kapitalerhaltung.<sup>67</sup>

Bei gemeinnützigen Körperschaften ist aufgrund der Mittelverwendungsnachweise auch auf die Anforderungen nach § 63 Abs. 3 AO einzugehen sowie auf den buchwertmäßigen Nachweis der Mittelverwendung. Dabei muß die Einnahmen-Überschußrechnung die Sphären des ideellen Tätigkeitsbereichs, der Vermögensverwaltung, der wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe und der Zweckbetriebe trennen.<sup>68</sup> Dies entspricht auch den Anforderungen, die die Rechtsprechung des EuGH aufstellt.<sup>69</sup> Die Regelung des § 63 Abs. 3 AO bedingt eine Mittelverwendungsrechnung,<sup>70</sup> da ansonsten der Nachweis der Mittelverwendung durch andere Unterlagen geführt werden müßte.<sup>71</sup> Ausgangspunkt des IDW ist bei nicht bilanzierungspflichtigen Körperschaften eine Einnahmen-Überschußrechnung in Form der Kapitalflußrechnung.<sup>72</sup>

Aufgrund der beschränkten Aussagekraft von Einnahmen-/Ausgaben-Rechnungen mit Vermögensübersicht und wegen der zusätzlichen Sicherheit einer nach der Doppik

56 Vgl. § 9 Abs. 2 Nr. 3 StiftG BW, Art. 16 Abs. 1 BayStG, § 8 Abs. 1 Nr. 2 StiftG Bln, § 6 Abs. 2 StiftG Bbg, § 12 Abs. 2 Nr. 2 StiftG Bremen, § 4 Abs. 4 Hamb. StiftG, § 7 Nr. 2 StiftG Hess, § 4 Abs. 2 Nr. 2 StiftG M-V, § 11 Abs. 3 NStiftG, § 7 Abs. 1 StiftG NRW, § 7 Abs. 4 StiftG RP, § 11 Abs. 2 Nr. 2 StiftG Saar, § 6 Abs. 2 SächsStiftG, § 7 Abs. 5 StiftG LSA, § 10 Abs. 1 StiftG SH, § 8 Abs. 4 ThürStiftG.

57 Vgl. § 7 Abs. 3 StiftG BW, Art. 16 Abs. 1 BayStG, § 4 Abs. 4 Hamb. StiftG, § 4 Abs. 1 StiftG M-V, § 5 Abs. 1 StiftG Saar, § 4 Abs. 2 SächsStiftG.

58 Sachsen § 6 Abs. 2 SächsStiftG.

59 Thüringen, § 8 Abs. 4 ThürStiftG.

60 Vgl. auch IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Rechnungslegung von Stiftungen Stand 06.12.2013, IDW RS HFA 5, Rn. 19.

61 So jedoch IDW RS HFA 5, Rn. 18, wo die Frage des Marktauftritts nicht problematisiert wird.

62 Hopt in Baumbach/Hopt, HGB; 37. A. 2016 Rn. 12, 15.

63 Hopt a.a.O. Rn. 16.

64 IDW RS HFA 5.

65 IDW RS HFA 5 Rn. 27.

66 IDW RS HFA 5 Rn. 28.

67 IDW RS HFA 5 Rn. 29.

68 Seer in Tipke-Kruse, § 63 AO Rn. 9; vgl. auch IDW RS HFA 5 Rn. 78.

69 EuGH Rs. 74/16, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania, ECLI:EU:C:2017:496, Rn. 51.

70 Seer in Tipke-Kruse, § 63 AO Rn. 10.

71 Seer in Tipke-Kruse, § 63 AO Rn. 10.

72 IDW RS HFA 5 Rn. 32, 78.

geführten kaufmännischen Buchführung und Bilanzierung sowie im Interesse einer Vergleichbarkeit zutreffend abgegrenzter Ergebnisse sei es nach Ansicht des IDW sachgerecht, daß, soweit in einem wesentlichen Umfang abnutzbares Anlagevermögen, Forderungen, Verbindlichkeiten, Rückstellungen und Abgrenzungsposten zu verzeichnen seien oder wenn die Tätigkeit nicht durch einen gleichmäßigen Geschäftsverlauf geprägt ist (z.B. durch Investitionen in unregelmäßigen Zeitabständen), auf freiwilliger Grundlage die Rechnungslegung nach den Grundsätzen einer kaufmännischen Buchführung und Bilanzierung ausgestaltet werde.<sup>73</sup> Soweit nicht nach gesetzlich vorgeschriebenen Normen Rechnung gelegt werde, seien eine Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung und eine Vermögensübersicht aufzustellen. Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung und Vermögensübersicht sollten zusammen in Abgrenzung zum Jahresabschluß nach handelsrechtlichen Grundsätzen als Jahresrechnung bezeichnet werden.<sup>74</sup> Einnahmen und Ausgaben aus laufender Tätigkeit sollten weiter untergliedert werden,<sup>75</sup> die Ausgaben als Projektausgaben und weitere Positionen<sup>76</sup> oder kostenartenbezogen.<sup>77</sup>

Eine Vermögensübersicht i.S. dieser IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung müsse alle Vermögensgegenstände und Schulden enthalten. Der Ansatz der Vermögensgegenstände und Schulden sei grundsätzlich in entsprechender Anwendung der einschlägigen Vorschriften des HGB vorzunehmen.<sup>78</sup>

Dem IDW ist insoweit zuzustimmen, als zur Vermeidung von Manipulationsmöglichkeiten eine Annäherung an die Bilanzierungsvorschriften zu empfehlen ist, wobei nicht alle möglichen Risiken streng handelsrechtlich zu erfassen sein werden. Nicht jedes Risiko erfordert eine Rückstellung, insoweit kann das Vorsichtsprinzip weniger streng gehandhabt werden. Allerdings kann grundsätzlich nicht zugestimmt werden, daß jedes handelsrechtlich theoretisch aktivierbare Wirtschaftsgut auch zu aktivieren ist. Denn oft sind handelsrechtlich aktivierbare Wirtschaftsgüter Projektausgaben einer gemeinnützigen Körperschaft. Hier mag das Beispiel eines Gebäudes zur Durchführung gemeinnütziger Zwecke als Beispiel herangezogen werden. Soweit dieses nicht der Erzielung zukünftiger Einnahmen dient, sondern lediglich Unterhaltskosten für die gemeinnützigen Zwecke verursacht, sollte eine Aktivierung ausscheiden. Dies folgt daraus, daß die Verteilung der Kosten für Nutzung eines Wirtschaftsguts auf seine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer eine Nutzung zur Einnahmenerzielung voraussetzt. Die schematische Anwendung der handelsrechtlichen Normen ist hier abzulehnen und die Anschaffungs- oder Herstellungskosten sollten in der Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung erfaßt werden.<sup>79</sup> Als weiteres Argument hierfür dient auch die Überlegung, daß dann, wenn keine ausreichenden Einnahmen – z.B. bei einem Gebäude – erzielbar sind, eine Teilwertabschreibung erfolgen muß, die Abschreibung also klar mit generierbaren Einnahmen korreliert.

Ein weiteres spezifisches Ausweisproblem besteht im Rahmen der Rücklagen.

Das IDW geht davon aus, daß es sich bei den Ergebnisrücklagen um Eigenkapitalbestandteile handle, die i.d.R. in Analogie zu den satzungsmäßigen Gewinnrücklagen nach § 272 Abs. 3 HGB aus dem Ergebnis gebildet werden sollten.<sup>80</sup>

Die Ergebnisrücklagen könnten weiter aufgegliedert werden, z.B. nach Projekten oder anderen Zweckbindungen. Erfolge eine weitere Aufgliederung, sei auch die weitere Verwendung entsprechend der Rücklagenbildung darzustellen. Sofern aus den handelsrechtlichen Überschüssen Mittel für größere Investitionen angespart würden, könnten auch solche Ansparrücklagen unter zweckgebundenen Ergebnisrücklagen erfaßt werden. Bei Erwerb und Aktivierung der betreffenden Vermögensgegenstände empfehle es sich, den entsprechenden Betrag innerhalb der Ergebnisrücklagen als längerfristig gebundene Rücklage auszuweisen. Korrespondierend zu den Abschreibungen könne in Folgejahren eine Entnahme erfolgen. Soweit zur realen Kapitalerhaltung aus den Ergebnissen eine entsprechende (Kapitalerhaltungs-) Rücklage gebildet werde, sei diese offen in den Ergebnisrücklagen auszuweisen.<sup>81</sup> Um die Entwicklung der ergebnisabhängigen Bestandteile des Eigenkapitals nachvollziehbar zu gestalten, solle die Gewinn- und Verlustrechnung um eine Darstellung der Ergebnisverwendung ergänzt werden.<sup>82</sup>

Das IDW geht – entgegen der hier vertretenen Ansicht – von der Aktivierbarkeit aus und bildet entsprechend spiegelbildlich zu den aktivierten Projekten Rücklagen. Außerdem liegt die Annahme zugrunde, daß in nennenswertem Umfang Ergebnisse ausgewiesen werden können, aus denen Rücklagen gebildet werden können. Dies trägt jedoch dem Umstand nicht Rechnung, daß gemeinnützige Körperschaften gerade keinen Gewinn erzielen sollten. Im vorliegenden Kontext ist bei gemeinnützigen Körperschaften daher der Einfluß der entsprechenden gesetzlichen Regelungen zu berücksichtigen, hier insbesondere § 62 AO. Vor dem Hintergrund des Gebots zeitnaher Mittelverwendung gemäß § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO<sup>83</sup> ist auf den Zweck der

73 IDW RS HFA 5 Rn. 33.

74 IDW RS HFA 5 Rn. 75.

75 IDW RS HFA 5 Rn. 83.

76 IDW RS HFA 5 Rn. 84.

77 IDW RS HFA 5 Rn. 85.

78 IDW RS HFA 5 Rn. 87.

79 Vgl. hierzu *Beul*; steueranwaltsmagazin 2013, 221, 222 am Beispiel kirchlicher Körperschaften.

80 IDW RS HFA 5 Rn. 64.

81 IDW RS HFA 5 Rn. 65.

82 IDW RS HFA 5 Rn. 68.

83 Vgl. *Seer* in *Tipke-Kruse*, § 55 AO Rn. 25.

Rechnungslegung abzustellen. Bei der Zuführung zu Rücklagen für Projekte oder andere Zweckbindungen – dazu zählen auch Ansparrücklagen für größere Investitionen – handelt es sich um eine fingierte Mittelverwendung, die daher als Aufwand erfaßt werden sollte. Dies gilt im Übrigen für alle Rücklagen gemäß § 62 AO, der eine Abweichung vom Grundsatz des § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO darstellt.<sup>84</sup> Entsprechend sind, bei der tatsächlichen Verwendung der Mittel, die entstandenen Kosten im Aufwand und nicht in der Vermögensrechnung – als Minderung der Rücklage – zu erfassen und korrespondierend die Entnahme aus der Rücklage als Einnahme.

Nach den vorstehenden Ausführungen – insbesondere nach den Ausführungen des EuGH und wegen der Regelung des § 63 AO – erscheint es vorzugswürdiger, die Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung dergestalt zu gliedern, daß die einzelnen Sphären des ideellen Tätigkeitsbereichs, der Vermögensverwaltung, der Zweckbetriebe und der wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe getrennt erfaßt werden, wobei der Bereich der wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe im Regelfall nach §§ 238 ff. HGB eine eigene Gewinn- und Verlustrechnung aufstellen wird, die als Summe in die Jahresrechnung einfließt.

Folgendes Gliederungsschema, das individuell an die Gegebenheiten der einzelnen Körperschaft angepaßt werden kann, wird daher als Grundlage vorgeschlagen:

#### A) Erträge

- I) Erträge ideeller Tätigkeitsbereich
  - 1) Freie Spenden
  - 2) Zweckspenden
  - 3) Entnahme Rücklagen
  - 4) Sonstige
- II) Erträge Vermögensverwaltung
  - 1) Mieterträge
  - 2) Erträge Kapitalvermögen
- III) Erträge Zweckbetrieb
  - 1) Umsatzerlöse
  - 2) Sonstige

#### B) Aufwendungen

- I) Aufwendungen ideeller Tätigkeitsbereich
  - 1) Satzungsmäßige Aufwendungen
  - 2) Einstellung in Rücklagen
    - (1) Einstellung Projektrücklagen (§ 62 I Nr. 1 AO)<sup>85</sup>
    - (2) Einstellung Betriebsmittelrücklage (§ 62 I Nr. 1 AO)<sup>86</sup>
    - (3) Einstellung Wiederbeschaffungsrücklage (§ 62 I Nr. 2 AO)<sup>87</sup>
    - (4) Einstellung freie Rücklagen (§ 62 I Nr. 3, 2. lt. AO)
  - 3) Verwaltungskosten
  - 4) Sonstige
- II) Aufwendungen Vermögensverwaltung
  - 1) Verwaltungskosten
  - 2) Einstellung Rücklagen
    - (1) Einstellung freie Rücklagen (§ 62 I Nr. 3, 1. Alt. AO)
    - (2) Einstellung Reparatur- und Instandhaltungsrücklage<sup>88</sup>
    - (3) Einstellung Beteiligungsrücklage (§ 62 I Nr. 4 AO)
  - 3) Sonstige
- III) Aufwendungen Zweckbetrieb
  - 1) Materialaufwendungen, Aufwendungen für Leistungen
  - 2) Vertriebsaufwendungen
  - 3) Verwaltungskosten
  - 4) Sonstige
- C) Gewinn/Verlust wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb
- D) Einnahmen-Überschuß/Ausgaben-Überhang

<sup>84</sup> Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 3. Aufl., 2015, Rn. 5.104 ff.; Seer in Tipke-Kruse, § 62 AO Rn. 2.

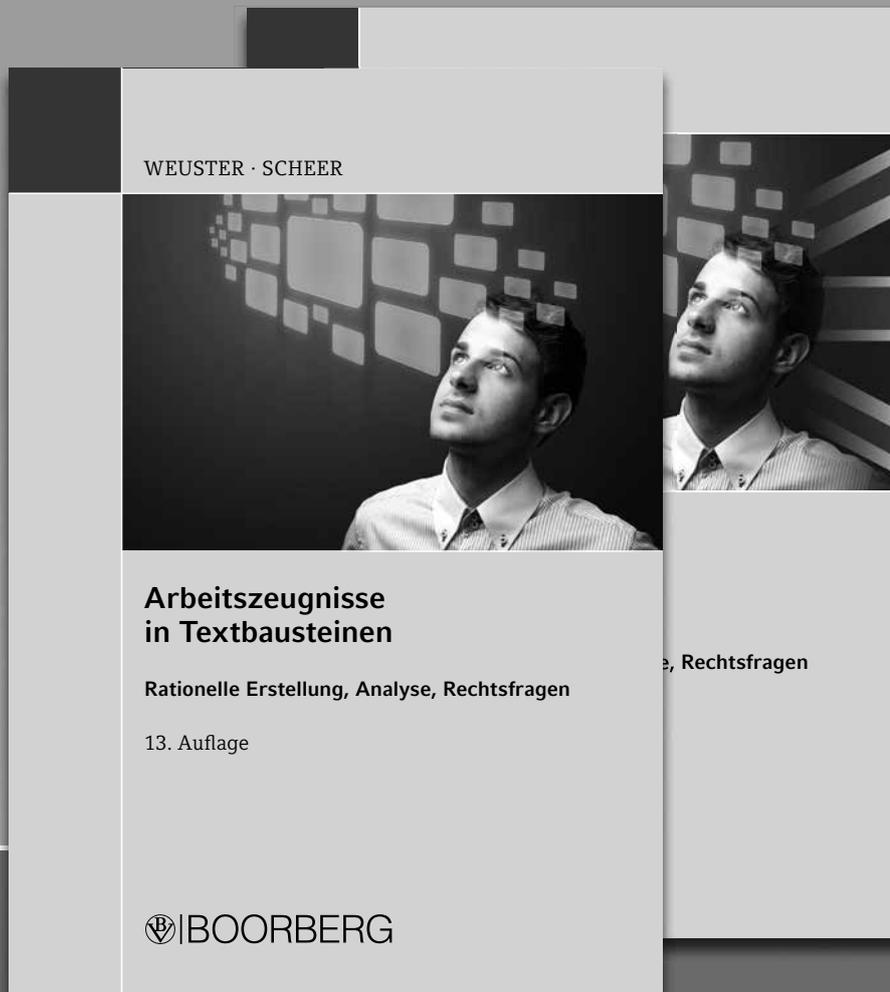
<sup>85</sup> Vgl. Seer in Tipke-Kruse, § 62 AO Rn. 3, 5.

<sup>86</sup> Vgl. Seer in Tipke-Kruse, § 62 AO Rn. 4.

<sup>87</sup> Vgl. Seer in Tipke-Kruse, § 62 AO Rn. 6.

<sup>88</sup> Vgl. Seer in Tipke-Kruse, § 62 AO Rn. 12.

# Rechtssichere Arbeitszeugnisse.



Weuster · Scheer

## Arbeitszeugnisse in Textbausteinen

2015, 13. Auflage, 454 Seiten,  
€ 22,50

ISBN 978-3-415-05411-0

Weuster · Scheer

## Arbeitszeugnisse in Textbausteinen Deutsch – Englisch

2015, 3. Auflage, 216 Seiten,  
€ 26,40

ISBN 978-3-415-05412-7

Das Standardwerk »Arbeitszeugnisse in Textbausteinen« stellt ein ausgereiftes System von über 3000 Textbausteinen bereit. Damit lassen sich in rationeller Weise die gewünschten wahren Aussagen und Wertungen für ein verständlich-wohlwollendes Zeugnis zusammenstellen. Eine detaillierte Einführung zur Formulierung und Analyse von Zeugnissen zeigt, worauf es in der Praxis ankommt.

In der deutsch-englischen Ausgabe gehen die Autoren auch auf die Besonderheiten ein, die sich bei der internationalen Nutzung von Zeugnissen ergeben. Auf je einer Doppelseite finden sich links jeweils die deutschen und rechts die englischen Textbausteine. Sie helfen nicht nur bei Bewerbungen in englischsprachigen bzw. westlichen Ländern, sondern sind weltweit einsetzbar.

WWW.BOORBERG.DE

 **BOORBERG**

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 0711/7385-100 · 089/43 61 564 TEL 0711/7385-343 · 089/43 60 00-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE

# Ertragsteuerliche Behandlung der Spenden und Mitgliedsbeiträge an gemeinnützige Vereine

RA/FAStR Dr. Jörg Alvermann, Streck Mack Schwedhelm, Köln<sup>1</sup>

## 1. Systematik

Für die steuerliche Beurteilung der gemeinnützigen Vereine und Verbände ist zwischen vier **Einnahmesphären** zu unterscheiden:

- (1) Die Einnahmen aus echten Spenden, Mitgliedsbeiträgen und öffentlichen Zuschüssen fallen in ihren **ideellen Bereich**. Dieser Bereich ist ertragsteuerfrei.
- (2) Auch die **Vermögensverwaltung** des gemeinnützigen Vereins ist ertragsteuerfrei. Sie liegt nach **§ 14 Abs. 1 Satz 3 AO** i.d.R. dann vor, wenn Vermögen genutzt, z.B. Kapitalvermögen verzinst oder unbewegliches Vermögen vermietet oder verpachtet wird.
- (3) Gemeinnützige Vereine sind mit ihrem **wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb** ertragsteuerpflichtig, § 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 KStG, §§ 64 Abs. 1, 14 AO. Der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb ist kein eigenständiges Steuersubjekt, sondern Bestandteil der gemeinnützigen Körperschaft. Steuersubjekt bleibt allein die Körperschaft, die innerhalb des Geschäftsbetriebs der (partiellen) Steuerpflicht unterliegt. Die Steuerfreiheit des übrigen gemeinnützigen Bereichs bleibt unberührt.
- (4) Bestimmte wirtschaftliche Geschäftsbetriebe der gemeinnützigen Körperschaft können wiederum als **Zweckbetriebe** ertragsteuerbefreit sein. Dies sind solche wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe, die die Kriterien der **§§ 65 ff. AO** erfüllen und derart die gemeinnützige Tätigkeit bedingen und unterstützen, daß auf sie die Steuerbefreiung Anwendung findet. Innerhalb der Systematik ist entscheidend, daß auch der Zweckbetrieb grundsätzlich ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb ist. Zu prüfen ist zunächst, ob ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vorliegt, sodann, ob er als Zweckbetrieb steuerbefreit sein kann. Liegen die Bedingungen des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs nicht vor, müssen die Bedingungen des Zweckbetriebs nicht weiter geprüft werden.

## 2. Kapitalausstattung

Die Einbringung von Wirtschaftsgütern **aus dem Privatvermögen** in eine gemeinnützige Körperschaft ist beim Zuwendenden ertragsteuerfrei. Dies gilt auch für die Einbringung wesentlicher Beteiligungen (§ 17 EStG), von Grundstücken oder Wertpapieren. Die Einbringung in eine gemeinnützige Körperschaft kann auch nicht zur Begründung eines gewerblichen Grundstückshandels führen.<sup>2</sup>

Die Einbringung von Wirtschaftsgütern des **Betriebsvermögens** in eine gemeinnützige Körperschaft kann zum **Buchwert** erfolgen, wenn die Wirtschaftsgüter im ideellen Bereich, in der Vermögensverwaltung oder in einem Zweckbetrieb verwendet werden, §§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 4 und 5 EStG, 55 Abs. 3 AO. Werden die Wirtschaftsgüter im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb verwendet, ist eine Buchwertfortführung nicht möglich.<sup>3</sup>

Bei der Einbringung von **Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen** ist zwingend der Buchwert anzusetzen, § 6 Abs. 3 EStG. Die steuerbegünstigte Körperschaft führt den Betrieb, Teilbetrieb oder die Mitunternehmerschaft als wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb fort, sofern nicht ausnahmsweise ein steuerbefreiter Zweckbetrieb vorliegt.

## 3. Mitgliedsbeiträge

### a) Ertragsteuerbefreiung

Mitgliedsbeiträge sind keine steuerpflichtigen Einnahmen, **§ 8 Abs. 5 KStG**. Freigestellt sind satzungsgemäße, nicht freiwillig erhobene Beiträge, die ohne Rücksicht auf eine Gegenleistung gezahlt werden.<sup>4</sup> Die Beiträge müssen in der Satzung festgelegt oder durch die zuständigen Vereinsorgane beschlossen werden, vgl. R 8.11 Abs. 2 KStR. Die Steuerfreiheit bezieht sich nur auf die Beiträge als solche. Ihre Früchte, z.B. Zinsen, sind steuerpflichtig, wenn keine Steuerbefreiung greift.<sup>5</sup>

### b) Echte und unechte Beiträge

Ist der Beitrag offenes oder verdecktes **Entgelt** für eine bestimmte Leistung des Vereins an seine Mitglieder, entfällt die Steuerfreiheit.<sup>6</sup> Abzustellen ist darauf, ob den Beiträgen

<sup>1</sup> Der nachfolgende Beitrag ist ein exklusiver Auszug aus dem demnächst im Richard Boorberg Verlag erscheinenden Werk **Wagner, Verein und Verband**, Stuttgart 2018. Der Auszug aus dem steuerrechtlichen Teil des *Verfassers* wurde redaktionell angepaßt und stellenweise gekürzt.

<sup>2</sup> Siehe auch *Wachter*, NZG 2003, 107, 108.

<sup>3</sup> *Wachter*, NZG 2003, 107, 108.

<sup>4</sup> *Schwedhelm* in Streck, § 8 Rz. 461.

<sup>5</sup> Vgl. *Schwedhelm* in Streck, § 8 Rz. 476.

<sup>6</sup> 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.

eine **konkrete Gegenleistung** zuzuordnen ist, die im Hinblick auf die Zahlung der Mitgliedsbeiträge erfolgte.<sup>7</sup>

Die Rechtsprechung unterscheidet hierbei zwischen steuerunschädlichen Vereinsleistungen, die im **Allgemeininteresse** der Mitglieder stehen, und anderen, entgeltlichen Leistungen, die im **Sonderinteresse** einzelner Mitglieder erbracht werden.<sup>8</sup> Letzteres wird insbesondere dann angenommen, wenn der Beitrag nach dem individuellen Vorteil des Mitglieds bemessen wird.<sup>9</sup>

Die Gefahr der Entgeltlichkeit besteht vor allem dann, wenn bestimmte Vereinsleistungen bei der Bemessung der Mitgliedsbeiträge berücksichtigt werden.<sup>10</sup> **Staffelbeiträge**, bei denen die Beitragshöhe vom individuellen Leistungsbezug des Mitglieds abhängig ist, indizieren (Teil-) Entgeltlichkeit und damit (teilweise) Steuerpflicht des Beitrags.

Wesentliches Indiz für die Annahme „echter“ (steuerfreier) Mitgliedsbeiträge ist dementsprechend die **gleichmäßige Erhebung** nach einem für alle Mitglieder verbindlichen Bemessungsmaßstab. Die Differenzierung nach persönlichen Kriterien (z.B. Alter, Einkommen, Familienstatus, Betriebsgröße) ist unschädlich. Im Ausnahmefall nehmen Rechtsprechung und Finanzverwaltung aber auch bei gleichmäßiger Beitragszahlung Entgeltlichkeit an, wenn sich die Vereinstätigkeit im Wesentlichen darin erschöpft, den **Mitgliedern** gegen Beitragszahlungen **individuelle Leistungen** zukommen zu lassen.<sup>11</sup>

Liegt Entgeltlichkeit vor, führt dies nicht automatisch zur vollen Steuerpflicht des Mitgliedsbeitrags. In der Regel verbleiben nicht steuerbare Allgemeinleistungen. Ist der Beitrag also nur teilweise Gegenleistung, ist eine **Aufteilung** – meist im Schätzungswege – erforderlich.<sup>12</sup>

### c) Beispiele aus Rechtsprechung und Beratungspraxis:

- Die kostenlose Ausgabe einer **Vereinszeitung** und anderer Druckerzeugnisse ist überraschend häufig Anlaß für die Finanzverwaltung, die (teilweise) Entgeltlichkeit der Mitgliedsbeiträge anzunehmen. Dies insbesondere dann, wenn sie besonders hochwertig gestaltet ist oder Fachliteratur darstellt, die im freien Handel gegen Entgelt erworben werden müßte.<sup>13</sup> Bei Berichterstattung über das allgemeine Vereinsleben liegt aber keine Entgeltlichkeit vor. Die Finanzverwaltung muß darlegen, daß die Ausgabe der Zeitschrift bei der Bemessung des Mitgliedsbeitrags einbezogen wurde.<sup>14</sup>
- Überlassung der Stallanlagen eines **Reitvereins** gegen höhere Mitgliedsbeiträge führt zur Steuerpflicht des gezahlten Mehrbetrags.
- Nach Größe des Bootes gestaffelte Beiträge an einen **Bootsverein** für die Bereitstellung der Liegeplätze sind steuerpflichtig.<sup>15</sup>
- Beiträge zu **Lohnsteuerhilfvereinen** sind regelmäßig entgeltlich.<sup>16</sup>
- Mitgliedsbeiträge zu einer **Tierpension** sind steuerpflichtig, wenn sich die Vereinstätigkeit letztlich darin er-

schöpft, den zahlenden Mitgliedern die Beaufsichtigung und Pflege ihrer Haustiere abzunehmen.

- Kostenlose **Rechtsberatung** und **Prozeßvertretung** kann zur partiellen Steuerpflicht führen.<sup>17</sup>
- Vermittlung von **Versicherungsschutz**.<sup>18</sup>
- Allein die preisgünstige **Ausgabe von Speisen und Getränken** an Mitglieder führt nicht zur Steuerpflicht des Mitgliedsbeitrags.<sup>19</sup>
- Beschränkt sich die Vereinstätigkeit auf die Vermittlung von **preisgünstigen Reisen** und **zinsgünstiger Darlehen**, ist der gesamte Beitrag steuerpflichtiges Entgelt.<sup>20</sup>
- Erschöpft sich die Vereinstätigkeit in **gemeinsamer Werbung** und PR-Arbeit für einen überschaubaren Mitgliederkreis, kann (teilweise) Entgeltlichkeit gegeben sein.<sup>21</sup>
- zu **Haus- und Grundeigentümervereinen, Mieter-, Tierzucht- oder Fremdenverkehrsvereinen** s. R 8.12, 8.13 KStR.

Die Beispiele und Richtlinien sind für die Praxis nicht zwingend. Maßgebend ist stets der **Einzelfall**.

### d) Höhe der Beiträge

Der Zugang der Allgemeinheit und damit die Gemeinnützigkeit kann auch durch die **Höhe der Mitgliedsbeiträge** gefährdet sein. Werden bei Vereinen, deren Tätigkeit im Wesentlichen den Mitgliedern zugutekommt (z.B. Sportvereinen), die Aufnahmegebühren oder Beiträge in einer Höhe erhoben, die großen Teilen der Bevölkerung einen Beitritt unmöglich macht, steht dies der Gemeinnützigkeit entgegen.

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

8 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, rkr.; *FG Baden-Württemberg* 19.12.1990 – 3 K 7/87, *EFG* 1992, 766.

9 *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.

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

11 Siehe z.B. *BFH* 09.05.1974 – V R 128/71, *BStBl.* II 1974, 530 zu Lohnsteuerhilfvereinen.

12 *BFH* 05.06.1953 – I 104/52 U, *BStBl.* II 1953, 212; *BFH* 09.02.1965 – I 25/63 U, *BStBl.* III 1965, 294; *Hess. FG* 21.09.1976 – VIII 73/76, *EFG* 1977, 88.

13 Siehe *FG Düsseldorf* 12.02.1969 – VII 477-482/66 U, *EFG* 1969, 432.

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

15 *BFH* 23.01.2001 – V B 129/00, *BFH/NV* 2001, 940, zur USt.

16 *BFH* 29.08.1973 – I R 234/71, *BStBl.* II 1974, 60.

17 *FG Berlin* 11.09.2000 – 8 K 8516/97, *EFG* 2001, 104, rkr.

18 *FG Berlin* 11.09.2000 – 8 K 8516/97, *EFG* 2001, 104, rkr.

19 *FG Münster* 16.04.1999 – 9 K 599/96, *EFG* 1999, 729, rkr., zu Offiziersheimgesellschaft.

20 *BFH* 28.06.1989 – I R 86/85, *BStBl.* II 1990, 550.

21 *FG Baden-Württemberg* 19.12.1990 – 3 K 7/87, *EFG* 1992, 766.

gen.<sup>22</sup> Dies betrifft vor allem kostenintensive Sportvereine, z.B. Golfclubs<sup>23</sup> oder Segelvereine.<sup>24</sup>

Die Finanzverwaltung<sup>25</sup> sieht bei Vereinen, deren Tätigkeit in erster Linie den Mitgliedern zugutekommt, die Erhebung von **Beiträgen** und **Umlagen** i.H.v. durchschnittlich<sup>26</sup> € 1.023,- je Mitglied und Jahr und Aufnahmegebühren von durchschnittlich bis € 1.534,- als unschädlich an. **Investitionsumlagen** sind unter den im BMF-Schreiben genannten Voraussetzungen und bis zu einer Höchstgrenze von € 5.113,- je Mitglied innerhalb von 10 Jahren zulässig.<sup>27</sup>

Die Finanzverwaltung stellt – m.E. unzutreffend – im Rahmen einer widerlegbaren Vermutung auch **erwartete Spenden** einer Aufnahmegebühr gleich, wenn mehr als 75% der neuen Mitglieder eine gleich oder ähnlich hohe „Spende“ zahlen.<sup>28</sup> Besteht aber keine rechtliche, sondern allenfalls eine moralische Verpflichtung, kann eine solche Spende nur bei faktischem Zahlungszwang einer Eintrittsgebühr gleichgestellt werden.<sup>29</sup>

Aufgrund der Höchstgrenzen für Mitgliederzahlungen versuchen viele Vereine, den Kapitalbedarf auf andere Weise zu decken: Verpflichten sich die Mitglieder zur Hingabe von **Aufnahmedarlehen** an den Verein, sind die Darlehen bei einer angemessenen Verzinsung gemeinnützigkeitsunschädlich.<sup>30</sup> Erfolgt keine oder nur eine geringe Verzinsung, ist der Zinsverzicht – nicht das gesamte Darlehen – als zusätzlicher Mitgliedsbeitrag anzusetzen.<sup>31</sup> Die Finanzverwaltung behandelt eine Verzinsung von mindestens 5,5% als unschädlich.<sup>32</sup>

Verpflichten sich die Mitglieder bei der Aufnahme zum **Erwerb einer Beteiligung** an einer neben dem Verein bestehenden (Kapital- oder Personen-) Gesellschaft, die z.B. Eigentümerin der Sportanlage ist, behandelt die Finanzverwaltung auch dies als zusätzlichen Mitgliedsbeitrag.<sup>33</sup> Gleiches gilt für die Verpflichtung zum Erwerb einer **Spielberechtigung** bei der Aufnahme.<sup>34</sup>

#### e) Sonderausgabenabzug

Mitgliedsbeiträge sind grundsätzlich als **Zuwendung abzugsfähig**, § 10 b Abs. 1 EStG. Sie sind allerdings vom Spendenabzug **ausgeschlossen**, soweit sie (vgl. § 10 b Abs. 1 Satz 3 EStG)

- aa) den Sport (§ 52 Abs. 2 Nr. 21 AO),
- bb) kulturelle Betätigungen, die in erster Linie der Freizeitgestaltung dienen,
- cc) die Heimatpflege und Heimatkunde (§ 52 Abs. 2 Nr. 22 AO) oder
- dd) Freizeitzwecke im Sinne des § 52 Abs. 2 Nr. 23 AO fördern.

## 4. Spenden

### a) Freiwilligkeit

Spenden sind Zuwendungen zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke. Sie müssen **freiwillig**, d.h. ohne Rechtspflicht erfolgen.<sup>35</sup> 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.<sup>36</sup>

Das **Motiv** für die Spende ist unerheblich, solange es nicht der Freiwilligkeit entgegensteht.

**Nicht freiwillig** sind z.B. auferlegte Vermächtniszahlungen,<sup>37</sup> Auflagen, Geldauflagen zur Einstellung von Straf- oder Bußgeldverfahren.<sup>38</sup> Die Verpflichtung ist aber dann unschädlich, wenn sie – z.B. im Wege einer **Spendenrahmenvereinbarung** – freiwillig eingegangen wird.

**Aufnahme- oder Eintrittsspenden** zu Golfvereinen etc. sind regelmäßig keine Spenden, wenn sie faktisch die Eintrittsgebühr für die Mitgliedschaft sind.<sup>39</sup> Besteht kein rechtlicher oder faktischer Zahlungszwang, ist eine Qualifizierung als Spende möglich.<sup>40</sup> Auch **erwartete Spenden** sind unter diesen Voraussetzungen noch freiwillig. Die Finanzverwaltung geht allerdings – unzutreffend – wider-

22 *BFH* 13.08.1997 – I R 19/96, BStBl. II 1997, 794; *BFH* 13.12.1978 – I R 64/77, BStBl. II 1979, 488.

23 Siehe *BFH* 13.12.1978 – I R 64/77, BStBl. II 1979, 488; *FG Münster* 15.12.1976 – II 462/76 K, EFG 1977, 341.

24 *BFH* 17.02.1982 – II R 25/81, BStBl. 1982 II, 336.

25 *BMF-Schreiben* 20.10.1998 – IV C 6-S 0171-11/98, BStBl. I 1998, 1424; AEAO zu § 52.

26 Zur Berechnung des Durchschnittssatzes siehe *BMF-Schreiben* 20.10.1998 – IV C 6-S 0171-11/98, BStBl. I 1998, 1424 und AEAO zu § 52.

27 Zu Einzelfragen siehe *BMF-Schreiben* 20.10.1998 – IV C 6-S 0171-11/98, BStBl. 1998, 1424 und AEAO zu § 52 und *Schleder*, Rz. 109 ff.

28 *BMF-Schreiben* 20.10.1998 – IV C 6-S 0171-11/98, BStBl. I 1998, 1424 und AEAO zu § 52.

29 Vgl. *BFH* 13.08.1997 – I R 19/96; BStBl. II 1997, 794; *Gersch* in Klein, § 52 Rz. 6.

30 Vgl. *BFH* 13.11.1996 – I R 152/93, BStBl. II 1998, 711.

31 *BFH* 13.11.1996 – I R 152/93, BStBl. II 1998, 711.

32 *BMF-Schreiben* 20.10.1998 – IV C 6-S 0171-11/98, BStBl. I 1998, 1424 und AEAO zu § 52.

33 Vgl. *BMF-Schreiben* 20.10.1998 – IV C 6-S 0171-11/98, BStBl. 1998, 1424 und AEAO zu § 52.

34 *Schleder*, Rz. 123.

35 *BFH* 12.09.1990 – I R 65/86, BStBl. II 1991, 258.

36 Siehe *Olgemöller* in Streck, § 9 Rz. 21.

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

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

39 *FG Münster* 26.04.2001 – 14 K 3980/97 E, EFG 2001, 1273.

40 *FG Hamburg* 17.12.2001 – II 657/99, EFG 2002, 545.

legbar von einer Aufnahmegebühr aus, wenn mehr als 75% der Mitglieder eine gleiche oder ähnliche Spende zahlen.<sup>41</sup>

## b) Unentgeltlichkeit

Spenden müssen **unentgeltlich** erfolgen. Die bloße Veröffentlichung der Spenden oder Danksagungen sind unerschädlich. Erfolgt die „Spende“ aber ganz oder teilweise als Entgelt für eine Leistung der Körperschaft, ist der Spendenabzug ausgeschlossen. Allerdings kann in diesem Fall der Betriebsausgabenabzug gegeben sein. Beim gemeinnützigen Empfänger begründet die Entgeltlichkeit i.d.R. einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb und umsatzsteuerbaren Leistungsaustausch.

Ferner ist die Spende von den **Kosten der privaten Lebensführung** abzugrenzen, z.B. bei Elternspenden an Bildungseinrichtungen, die ihre Kinder betreuen.

## c) Aufwandsspenden

Nicht abzugsfähig sind **Nutzungen und Leistungen**, §§ 10 b Abs. 3 Satz 1 EStG, 9 Abs. 2 Satz 2 KStG.<sup>42</sup> Noch keine Spende ist dementsprechend die unentgeltliche Zuwendung von **Arbeitsleistung**.<sup>43</sup>

Möglich ist aber die entgeltliche Tätigkeit und **nachträgliche Spende des Vergütungsanspruchs**.<sup>44</sup> Bei **vorherigem Zahlungsverzicht** läßt die Rechtsprechung weder Spende noch Betriebsausgabenabzug zu.<sup>45</sup>

Dies setzt freilich einen vorhergehenden Zufluß der Gegenleistung und damit i.d.R. Steuerpflicht beim Spender voraus. Zur Spende durch Verzicht auf einen Anspruch regeln § 10 Abs. 3 Satz 4 und 5 EStG, § 9 Abs. 2 Satz 4 und 5 KStG: „Aufwendungen zugunsten einer Körperschaft, die zum Empfang steuerlich abziehbarer Zuwendungen berechtigt ist, können nur abgezogen werden, wenn ein **Anspruch** auf Erstattung der Aufwendungen durch **Vertrag oder Satzung** eingeräumt und auf die Erstattung verzichtet worden ist. Der Anspruch darf nicht unter der Bedingung des Verzichts eingeräumt worden sein.“

Auch für im Auftrag der Körperschaft durchgeführte Fahrten mit dem Privat-Pkw ist ein Spendenabzug möglich.<sup>46</sup> Die Finanzverwaltung verlangt eine vor Tätigkeitsbeginn erfolgte **schriftliche Grundlage** des Anspruchs.<sup>47</sup> Die Zuwendungsbestätigung erfordert den Hinweis, daß die Spende durch den Verzicht auf die Erstattung von Aufwendungen oder durch eine Entgeltspende erfolgt. Über den Umfang und den Anlaß des Aufwands muß die Zuwendungsbescheinigung konkrete Angaben enthalten.<sup>48</sup>

## d) Lohn- und Gehaltsspenden

Nach diesen Kriterien sind auch **Lohn- und Gehaltsspenden** zu beurteilen.<sup>49</sup> Verzichtet der Arbeitnehmer auf seinen Arbeitslohn zugunsten der gemeinnützigen Organisation, liegt insoweit mangels Zufluß kein steuerpflichtiger

Arbeitslohn, dementsprechend auch keine abzugsfähige Spende des Arbeitnehmers vor. Entscheidet sich der Arbeitnehmer zur Rückgabe unter Verwendungsabrede, bezieht er zunächst steuerpflichtigen Arbeitslohn, hat aber die Berechtigung zum Spendenabzug. Ein in diesem Zusammenhang vom Arbeitgeber ausgeübter Druck zur Spende sollte unterbleiben, kann aber nur in Extremfällen wegen fehlender Freiwilligkeit zur Versagung des Spendenabzugs führen.<sup>50</sup>

## e) Zuwendungen an ausländische Körperschaften

Kein Spendenabzug nach § 10b EStG einer Zuwendung an eine österreichische Körperschaft, wenn der Zuwendende seinen Nachweispflichten nicht nachkommt.<sup>51</sup> Dem Spender sei es ohne weiteres möglich, Unterlagen beizubringen, aus denen sich der Betrag und die Art der Spende, die von der geförderten Einrichtung verfolgten Ziele und ihr ordnungsgemäßer Umgang mit Spenden, die sie in den Vorjahren erhalten habe, ergebe. Angaben im Internetauftritt und sonstige Informationsschreiben, die der Öffentlichkeitsarbeit dienen, seien jedenfalls ungenügend, so das Gericht. Offen bleibt, ob der Nachweis der ordnungsgemäßen tatsächlichen Geschäftsführung zwingend durch detaillierte Geschäfts- und Tätigkeitsberichte sowie Aufzeichnungen über die finanziellen Verhältnisse zu führen ist (so AEAO Abschn. 1 Satz 1 zu § 63 AO) oder ob auch andere Unterlagen, z.B. Schriftverkehr mit dem Spendenempfänger ausreichen können.

41 *BMF-Schreiben* 20.10.1998 – IV C 6-S 0171-11/98, *BStBl. I* 1998, 1424.

42 Zur Diskussion über den Sinn von Gesetzesänderungen und die Erfüllung einer „Nutzungsspende“ siehe *Romswinkel/Weßlinge*, *DStZ* 2002, 754; *Schäfers*, *DStZ* 2002, 287.

43 *BFH* 25.07.1969 – VI R 269/67, *BStBl. II* 1969, 681; *Heinicke* in *Schmidt*, § 10 b Rz. 8.

44 *Heinicke* in *Schmidt*, § 10 b Rz. 8.

45 *BFH* 05.12.1990 – I R 5/88, *BStBl. II* 1991, 308; *Hess. FG* 23.11.1998 – 4 K 6322/97, *EFG* 1999, 459, rkr.; *BMF-Schreiben* 06.08.1992 – IV B 7-S 2729-10/92, *DB* 1992, 2417, sämtlich zu Verzicht auf Aushilfslöhne; *Heinicke* in *Schmidt*, § 10 b Rz. 8.

46 Zu Einzelheiten siehe *OFD Frankfurt* 21.02.2002 – S2223 A-22-St II 25, *DStR* 2002, 805.

47 Vgl. *BMF-Schreiben* 07.06.1999 – IV C 4-S 2223-111/99, *BStBl. I* 1999, 591; auch schriftlicher, den Mitgliedern bekanntgegebener Vorstandsbeschluss ausreichend; siehe auch *Heinicke* in *Schmidt*, § 10 b Rz. 5.

48 *BFH* 29.11.1989 – X R 154/88, *BStBl. II* 1990, 570; *BMF-Schreiben* 07.06.1999 – IV C 4-S 2223-111/99, *BStBl. I* 1999, 591.

49 *Koss*, *DB* 2005, 414 ff.; zu Lohn- und Gehaltsspenden im Rahmen der Flüchtlingshilfe siehe die *BMF-Schreiben* 22.09.2015 und 09.02.2016; siehe exemplarisch auch *BMF-Schreiben* vom 14.01.2005 IV C 4-S 2223-48/05, *BStBl. I* 2005, 52 (Seebebenopfer) und vom 01.10.2002 – IV C 4-S 2223-301/02, *BStBl. I* 2002, 960 (Hochwasser).

50 Siehe aber *OFD Berlin* 20.05.2003 – S 2223-St 172-5.03, *DStR* 2003, 1299: „erhebliche Zweifel“ bei starkem Arbeitgeberdruck.

51 *FG Berlin-Brandenburg* 03.09.2015 – 1 K 1004/14, *juris*; *BFH* 25.10.2016 – I R 54/14, *BB* 2017, 532.

Hier zeigt das Urteil des *FG Berlin-Brandenburg*<sup>52</sup> vom 03.09.2015 exemplarisch wie schwierig ein Abzug grenzüberschreitender Spenden ist. Zwar müssen laut § 50 Abs. 1 Satz 2 EStDV Spender in solchen Fällen dem Finanzamt nicht den amtlich vorgeschriebenen Vordruck einer Zuwendungsbestätigung vorlegen. Sie müssen aber trotzdem den vollen Nachweis für die Einhaltung der deutschen Gemeinnützigkeitsvorschriften erbringen. Das *FG Berlin-Brandenburg* hält diese Einschränkungen als solche der unionsrechtlichen Kapitalverkehrsfreiheit, hält diese Einschränkung aber für gerechtfertigt, da sie die Steueraufsicht und Kontrolle gewährleiste und nicht unverhältnismäßig sei.

## 5. Spenden und wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb

Nicht abzugsfähig sind Spenden, die für den **wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb** der Körperschaft bestimmt sind. In diesem Fall entfällt auch die Schenkungsteuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 16 b) ErbStG. Wird die Zuwendung aber aus Sicht des Spenders für die gemeinnützigen Zwecke gewährt, aber sodann ohne Zutun des Spenders seitens der Körperschaft fehlverwendet, wird hierdurch der Spendenabzug nicht berührt. Wird durch die Zuwendung ein **wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb begründet**, ist dies sowohl für den Spendenabzug als auch schenkungsteuerlich unschädlich.

Zuwendungen **aus dem steuerbefreiten Bereich** einer gemeinnützigen Körperschaft sind nicht als Spende abzugsfähig.<sup>53</sup>

Werden Mittel **aus dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb** in den steuerbefreiten Bereich zur Förderung der steuerbegünstigten Zwecke verlagert, ist dies keine Spende, sondern Gewinnverwendung.<sup>54</sup>

## 6. Flüchtlingshilfe

Hinsichtlich **Spenden für Flüchtlinge** sieht das **BMF-Schreiben vom 22.09.2015**<sup>55</sup> verschiedene Vereinfachungen für Spendenaktionen u.a. vor.

### a) Grundsätze

In § 52 Abs. 2 Nr. 10 AO sind alle Tätigkeiten zusammengefasst, die die Fürsorgen für bestimmte Personengruppen betreffen.<sup>56</sup> Anlässlich der Aufnahme zahlreicher Flüchtlinge ab dem Jahr 2015 halfen eine Vielzahl von Vereinen an diesen Aufgaben mit, deren satzungsgemäßer Zweck allerdings wenig oder gar nichts mit der Hilfe für Flüchtlinge zu tun hatte und sich nur über die „Gemeinnützigkeit“ im ursprünglichen Sinne und durch humanitäre Erwägungen begründen ließ.

### b) Praxis ab 2015

Deren streng genommen satzungswidrige Verwendung von Geldern zugunsten der Hilfe für Flüchtlinge wurde mit o.g. BMF-Schreiben „sanktioniert“.<sup>57</sup> Sie gelten für die nachfolgenden Maßnahmen, die vom 01.08.2015 bis 31.12.2016 durchgeführt werden.

## 7. Zuwendungsbestätigung

### a) Form

Unterstützt die Spende einen gemeinnützigen Empfänger, kann die empfangende Körperschaft die Spende durch Zuwendungsbestätigungen bescheinigen. Das hierfür von der Finanzverwaltung vorgegebene Formular ist verbindlich. Das JStG 2009 hat ab VZ 2009 für Zuwendungsempfänger die Möglichkeit geschaffen, eine Zuwendungsbestätigung für Spenden nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz zukünftig **elektronisch** an die Finanzbehörde zu übermitteln.<sup>58</sup>

### b) Verwendung

Die Spenden werden bei einer natürlichen Person abzugsfähig nach § 10 b EStG, bei einer Körperschaft nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG geltend gemacht. Der Spendenabzug gilt auch für die Gewerbesteuer, § 9 Nr. 5 GewStG. Die Zuwendungsbestätigung ist ein für die steuerliche Geltendmachung **rückwirkendes Ereignis** iSv. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO.<sup>59</sup>

### c) Gutgläubensschutz

Nach §§ 10 b Abs. 4 Satz 1 EStG, 9 Abs. 3 KStG darf der Steuerpflichtige auf die Richtigkeit ausgestellter Zuwendungsbestätigungen vertrauen, soweit ihm nicht Vorsatz oder grobe Fahrlässigkeit im Hinblick auf die Unrichtigkeit nachgewiesen werden kann. Die Großzügigkeit des Gesetzgebers beim Spendenabzug wird durch die gegenläufige Spendenhaftung des Ausstellers der unrichtigen Bestätigung (§ 10 b Abs. 4 Satz 2 1. Alt. EStG) bzw. des Veranlas-

52 *FG Berlin-Brandenburg* 03.09.2015 – 1 K 1004/14, juris, s. hierzu ZStV 1/2017, III und ZStV 4/2017, IV.

53 *BFH* 27.03.2001 – I R 78/99, BStBl. II 2001, 449, 451.

54 *BFH* 27.03.2001 – I R 78/99, BStBl. II 2001, 449, 451.

55 *BMF-Schreiben* vom 22.09.2015 – IV C 4-S 2223/07/0015 015, BStBl. I 2015, 745.

56 *Hüttemann*, Rn. 3.106.

57 Spezialliteratur: *Werner*, Steuerliche Maßnahmen zur Förderung der Hilfe für Flüchtlinge – Das BMF-Schreiben aus stiftungsrechtlicher Perspektive, ZStV 2016, 31 ff.

58 Hierzu aktuell *BMF-Schreiben* 06.02.2017 – IV C 4 – S-2223/07/0012, ZStV 4/2017, III.

59 *BFH* 06.03.2003 – XI R 13/02, BStBl. II 2003, 554.

sers einer zweckwidrigen Verwendung der Spende (§ 10 b Abs. 4 Satz 2 2. Alt. EStG) ausgeglichen. Der **Gutgläubenschutz** besteht auch für die Beurteilung, ob es sich überhaupt um eine Spende handelt.<sup>60</sup> Ist für den Spender aber klar erkennbar, daß die Zahlung nicht unentgeltlich erfolgt, sondern in einem Gegenleistungsverhältnis steht, so kann die Abzugsfähigkeit nicht durch den Verweis auf eine Zuwendungsbestätigung begründet werden.<sup>61</sup>

Auch hinsichtlich des Zuwendungsnachweises sieht die Finanzverwaltung<sup>62</sup> hinsichtlich der **Flüchtlingshilfe** Erleichterungen vor.

## 8. Bemessungsgrundlage für den Spendenabzug

Abzugsfähig sind **Geld-** oder **Sachspenden**. Zur Bewertung von Sachspenden s. §§ 10 b Abs. 3 Satz 3 EStG, 9 Abs. 2 Satz 3 KStG.

Die Spende ist bei **Entnahme aus dem Betriebsvermögen** wahlweise § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 EStG (Teilwert mit USt<sup>63</sup>) oder bei qualifiziertem Empfänger nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 4 und 5 EStG zu ermitteln.<sup>64</sup> Bei der Zuwendungsbestätigung muß die genaue Bezeichnung der Sache i.S.d. § 10 b Abs. 3 EStG ersichtlich sein.<sup>65</sup> Die Finanzverwaltung verlangt bei der Zuwendung von mehreren Gegenständen einen Einzelnachweis, sofern es sich nicht um Massenware handelt.<sup>66</sup>

Seit dem VZ 2009 bestimmt sich die Höhe der Zuwendung nur noch dann nach dem gemeinen Wert des zugewendeten Wirtschaftsguts, wenn dessen **Veräußerung** im Zeitpunkt der Zuwendung keinen **Besteuerungstatbestand** erfüllt, § 10 b Abs. 3 Satz 3 EStG. Ist Letzteres der Fall, dürfen bei dem Spendenabzug nur die fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzt werden, sofern nicht zuvor eine Gewinnrealisierung (Aufdeckung stiller Reserven) stattgefunden hat. Dies ist insbesondere bei der Übertragung von **GmbH-Anteilen** bedeutsam.

## 9. Höhe des allgemeinen Spendenabzugs

Seit 2007 kann der Spendenabzug einheitlich in einer Höhe von **20%** der Einkünfte geltend gemacht werden. Die Unternehmergrenze beträgt **4%**. Auch das Ehrenamtsstärkungsgesetz hat die Höchstgrenze bei Spenden in das zu erhaltende Vermögen einer Stiftung abgeändert. Eine Unterscheidung hinsichtlich des mit der Zuwendung geförderten Zwecks erfolgt nicht mehr.<sup>67</sup> Wird die Einkunftsgrenze überschritten, besteht ein **zeitlich unbegrenzter Vortrag** nach Maßgabe des § 10 d Abs. 4 EStG.

Vereine können die erhöhten Abzugsmöglichkeiten erreichen, indem sie dem Verein eine sog. **Förderstiftung** vorschalten. Stellt ein Spender dem Verein eine größere Spende in Aussicht, die nach den für alle Körperschaften

geltenden Vorschriften des § 10b Abs. 1 EStG nicht in voller Höhe abgezogen werden kann, kann eine Förderstiftung gegründet werden. Diese hat nur den Zweck, Mittel für die steuerbegünstigten Zwecke des Vereins zu beschaffen. Die gespendeten Beträge müssen längere Zeit als Stiftungskapital erhalten bleiben, da die Finanzverwaltung sog. Verbrauchsspenden nicht als Vermögensstockspenden im Sinne des § 10b Abs. 1a EStG ansieht.<sup>68</sup>

## 10. Spendenabzug bei Organschaft

Für den Spendenabzug bei bestehender Organschaft ist stets zu prüfen, ob die Spende vorteilhafter durch den Organträger oder die Organgesellschaft erbracht wird.<sup>69</sup> Bei Bestehen einer **ertragsteuerlichen Organschaft** bleiben beim Organträger für die Ermittlung der Spendenhöchstbeträge Einkommen und Umsatz der Organgesellschaft grundsätzlich außer Betracht.<sup>70</sup> Dies gilt jedoch nicht in den Fällen, in denen nach dem Gesetz Festbeträge abziehbar sind.<sup>71</sup>

## 11. Spende und verdeckte Gewinnausschüttung

Bei Spenden von Körperschaften (insbesondere **Kapitalgesellschaften**) erkennt § 9 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 KStG den Betriebsausgabenabzug von Spenden nur „vorbehaltlich des § 8 Abs. 3 KStG“ an. Die Regeln über **verdeckte Gewinnausschüttungen** sind daher grds. anwendbar. Die spendende Körperschaft sollte daher vorsorglich ein betriebliches Interesse an der Spende dokumentieren können. M.E. ist dies aber aufgrund der gesetzgeberischen Wertung, den Spendenabzug auch bei Körperschaften zu ermöglichen, zu vermuten. Unabhängig hiervon wird die empfangende Körperschaft nur im Ausnahmefall „Nahestehender“

60 BFH 12.08.1999 – XI R 65/98, BStBl. II 2000, 65; BFH 26.04.2002 – XI R 30/01, BFH/NV 2002, 1029, und die Vorinstanz FG Schleswig-Holstein 28.03.2001 – II 883/97, EFG 2001, 815.

61 BFH 29.01.2003 – XI B 132/01, BFH/NV 2003, 908 f.

62 BMF-Schreiben 22.09.2015 – IV C 4-S 2223-07/0015 015, BStBl. I 2015, 745.

63 R 111 Abs. 1 EStR.

64 Siehe auch Heinicke in Schmidt, § 10 b Rz. 2.

65 BFH 22.10.1971 – VI R 310/69, BStBl. II 1972, 55; OFD Frankfurt 06.11.2003 – S 2223 A-22-St II 2.06, DStR 2004, 180.

66 OFD Frankfurt 06.11.2003 – S 2223 A-22-St II 2.06, DStR 2004, 180.

67 Schleder, Rn. 1436 ff.

68 Schleder, Rn. 1445.

69 Eingehend und mit weiteren Gestaltungshinweisen Sievert/Stolze, StuB 2006, 616 ff.; siehe auch OFD Hannover 04.04.2003 – S 2223-259-StO 215, DB 2003, 1144.

70 BFH 23.01.2002 – XI R 95/97, BStBl. II 2003, 9; R 47 Abs. 5 KStR.

71 OFD Frankfurt 23.05.2003 – S 2223 A-147-St II 25, DStR 2003, 1298.

i.S.d. vGa-Kriterien sein; dies m.E. auch dann nicht, wenn das Unternehmen an die von ihm selbst gegründete Stiftung spendet.<sup>72</sup>

## 12. Parteispenden

Spenden an **politische Parteien** ermöglichen nach § 34 g EStG bei natürlichen Personen eine Ermäßigung um 50% der Ausgaben, höchstens 825 Euro. Die Ermäßigung wirkt sich nur aus, wenn die Steuerschuld positiv ist. Ein Anspruch auf Erstattung oder Vortrag in Folgejahre besteht nicht. Wird die Ermäßigung nach § 34 g EStG nicht in Anspruch genommen, ermöglicht § 10 b Abs. 2 EStG einen Sonderausgabenabzug bis zu 1.650 Euro (Ehegatten: 3.300 Euro).<sup>73</sup>

Bei **Körperschaften** sind Parteispenden nicht abzugsfähig. Unter Umständen kann die Unterstützung aber als **Sponsoring**, somit als Betriebsausgabe abzugsfähig sein.<sup>74</sup>

## 13. Steuerliche Behandlung beim gemeinnützigen Verein

Vereinnahmte Spenden sind bei der gemeinnützigen Körperschaft grundsätzlich als Einnahme im ideellen Bereich **steuerfrei**.

Mit der Spende kann der Spender aber auch eine **bestimmte Tätigkeit** unterstützen wollen. In diesem Fall können die Spenden steuerpflichtige Einnahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs, evtl. auch Einnahmen eines Zweckbetriebs sein.<sup>75</sup>

<sup>72</sup> Siehe auch *Kirnberger*, EStB 2004, 510 ff.

<sup>73</sup> Zu Einzelheiten bei Parteispenden *Hey*, DB 2005, 1403 ff.

<sup>74</sup> Eingehend *Hey*, DB 2005, 1403 ff.

<sup>75</sup> Vgl. auch *BFH* 26.02.1992 – I 149/90, BStBl. II 1992, 693, zu Altkleidersammlungen; *BFH* 10.06.1992 – I R 76/90, BFH/NV 1992, 839.

## Arbeitsgrundlage für die Praxis.



## Die rechtlichen und steuerlichen Wesensmerkmale der verschiedenen Gesellschaftsformen

Vergleichende Tabellen

von Professor Dr. Heinz Stehle, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Dr. Anselm Stehle, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, und Dipl. oec. Norbert Leuz, Steuerberater  
2017, 22., überarbeitete Auflage, 96 Seiten, € 25,-  
ISBN 978-3-415-06098-2

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

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

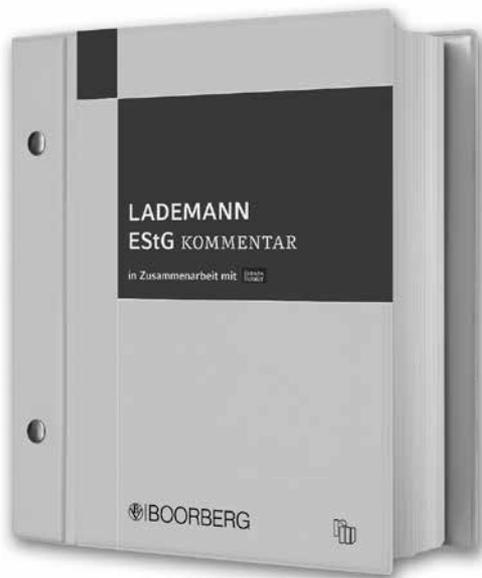
Der erste Teil enthält eine Übersicht über die rechtlichen Wesens- und Unterscheidungsmerkmale der **verschiedenen Unternehmensformen**, wobei zu wesentlichen Kriterien in knapper Form Stellung genommen wird.

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

**BOORBERG**

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 0711/7385-100 · 089/4361564  
TEL 0711/7385-343 · 089/436000-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE SZ1017

WWW.BOORBERG.DE



## Topaktuelle Arbeitsgrundlage.

WWW.BOORBERG.DE

### **LADEMANN Kommentar zum Einkommen- steuergesetz mit Nebengesetzen**

Loseblattwerk, etwa 14950 Seiten, € 198,-  
einschl. 14 Ordnern

Im Bezug des Loseblattwerks inbegriffen ist  
der Online-Dienst »Lademann, EStG context«  
unter [www.estg-context.de](http://www.estg-context.de).

In Zusammenarbeit mit Deutscher Fachverlag  
GmbH – Fachmedien Recht und Wirtschaft  
ISBN 978-3-415-02393-2

Die Schwerpunkte des Kommentars:

- Texte des EStG, der EStDV und eine aktuelle Übersicht der Doppelbesteuerungsabkommen auf farbigem Papier
- In der Reihenfolge der Paragraphen des EStG geordnete Kommentierung, Vorblätter zu aktuellen Änderungen
- EStG kompakt: Aktuelle Entwicklungen und Ausblicke auf Geplantes in Gesetzgebung – Rechtsprechung – Verwaltung, systematisch in der Paragraphenfolge des EStG
- Erläuterungen zu steuerlichen Nebengesetzen, u.a.:
  - Umwandlungssteuergesetz
  - Außensteuergesetz
  - Investitionszulagengesetz
  - Fördergebietsgesetz
- Aktuelle Kurzkomentierung neuester BFH-Rechtsprechung durch BFH-Richter
- Besprechung aktueller Verwaltungsanweisungen durch Ministerialrätin Ingetraut Meurer, Referatsleiterin im BMF

Die Aktualisierungsrate des Werks ist die höchste unter den Einkommensteuer-Kommentaren.

## Wegzugsbesteuerung im Verhältnis zur Schweiz gelangt vor den EuGH

Rechtsanwalt, Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht und für Steuerrecht *Rüdiger Bock*,  
Wagner & Joos Rechtsanwälte, Konstanz<sup>1</sup>

Die Besteuerung eines fiktiven Veräußerungserlöses in Bezug auf Kapitalgesellschaftsanteile, welche natürliche Personen im Privatvermögen halten, wurde in § 6 AStG als sogenannte „Lex Horten“ eingeführt, nachdem Helmut Horten 1968 mit seiner Frau ins schweizerische Tessin umzog und von dort aus seine Gesellschaftsanteile steuerfrei veräußern konnte. Dies könnte nun aktuell wieder möglich werden, denn das Finanzgericht Baden-Württemberg legt die Frage der Wirksamkeit der Wegzugsbesteuerung mit Beschluß vom 14.06.2017 dem EuGH vor.

### 1. Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG, Stundungsregelung

In Folge des bekannten EuGH-Urteils *De Lasteyrie du Saillant*<sup>2</sup> und angesichts eines Vertragsverletzungsverfahrens hat sich Deutschland dann bequem, § 6 AStG für Wegzugsfälle in EU-/EWR-Staaten insoweit zu entschärfen, als daß in Abs. 5 der Vorschrift eine Stundungsregelung eingeführt wurde.<sup>3</sup> Demnach wird für EU-/EWR-Bürger die Steuer unbefristet, zinslos und ohne Sicherheitsleistung gestundet. Dies deshalb, da der Gesetzgeber der Auffassung war, § 6 AStG verstoße ohne diese Stundungsregelung gegen die Niederlassungsfreiheit.<sup>4</sup> Die sofortige Steuerfestsetzung wirkt daher in diesen Fällen im Ergebnis nur noch als Sicherungsinstrument des Fiskus, damit dieser im späteren Realisationsfall ohne Weiteres auf die bis zum Wegzugszeitpunkt im jeweiligen Anteil vorhandenen stillen Reserven zugreifen kann.<sup>5</sup>

Diese Stundungsregelung gilt freilich nicht im Verhältnis zur Schweiz, obwohl mit dieser ein Freizügigkeitsabkommen (im Folgenden: FZA) besteht, welches vergleichbare Grundfreiheiten vorsieht.<sup>6</sup> Daß dies inkonsequent ist, wurde in der Literatur bereits seit Jahren diskutiert.<sup>7</sup> Sofern der EuGH den Verstoß gegen das Freizügigkeitsabkommen bestätigt, wird Deutschland erwartungsgemäß die Schweiz mit in die Stundungsregelung des § 6 Abs. 5 AStG aufnehmen. Die bis zur Geltung einer Neuregelung bereits erfolgten Wegzüge in die Schweiz könnten allerdings in der Konsequenz dann tatsächlich aus der bisherigen Wegzugsbesteuerung herausfallen. Entsprechende Veranlagungen sollten daher mit Verweis auf den Vorlagebeschluß zwingend offengehalten werden.

### 2. Der aktuelle Fall

Dem – bisher noch nicht veröffentlichten – Beschluß liegt ein Sachverhalt zugrunde, in dem ein Geschäftsführer und 50%-Gesellschafter einer schweizerischen GmbH mit deutscher Staatsangehörigkeit im Jahr 2011 aus Deutschland in die Schweiz umgezogen ist. Das Finanzamt Konstanz setzte in Anwendung von §§ 6 AStG, 17 EStG Einkünfte aus Gewerbebetrieb wegen eines (fiktiven) Veräußerungsgewinns fest, obwohl keine Veräußerung stattgefunden hat.

#### a) Eröffnung des Schutzbereichs

Das Finanzgericht prüft zunächst den Schutzbereich der Kapitalverkehrsfreiheit, welche nach dem Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union auch in Bezug auf Drittstaaten gewährleistet ist.<sup>8</sup> Es hält allerdings den Anwendungsbereich der Kapitalverkehrsfreiheit nicht für eröffnet, da eine bloße Wohnsitzverlegung keine Kapitalbewegung in diesem Sinne darstelle.<sup>9</sup> Im Folgenden stellt das FG dar, daß die Wegzugsbesteuerung europarechtlich garantierte Freiheiten sowohl bei beruflich wie auch bei privat veranlaßter Wohnsitzverlegung beschränke.<sup>10</sup> Ein Einzelner könne sich auch direkt auf die Bestimmungen des

1 *Rüdiger Bock* ist als Rechtsanwalt Verfahrensbevollmächtigter im Verfahren W. ./i. Finanzamt Konstanz beim Finanzgericht Baden-Württemberg, 2 K 2413/15.

2 EuGH, Urteil vom 11.03.2004 – C-9/02 –, Slg 2004, I-2409-2460.

3 Eingeführt durch das SEStEG (Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften vom 07.12.2006, BGBl. I S. 2782, ber. 2007 I S. 68).

4 Bundestagsdrucksache 16/2710, 27, 53.

5 BFH, Urteil vom 26.04.2017 – I R 27/15 –, DStR 2017, 1913-1917.

6 Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft einerseits und der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten andererseits über die Freizügigkeit, BGBl. II 2001, 811.

7 *Bock*, Auswirkungen des Freizügigkeitsabkommens mit der Schweiz, *steueranwaltsmagazin* 2006, 166-173; *Söffing/Bron*, Die Wegzugsbesteuerung im Verhältnis zur Schweiz unter Berücksichtigung des Freizügigkeitsabkommens, RIW 2009, 358-365.

8 Art. 63 Abs. 1 AEUV.

9 Mit Verweis auf *EuGH*, Rechtssache *van Hilten – van der Heijden*, Urteil vom 23.02.2006 – C-513/03 –, Slg 2006, I-1957-2000.

10 Geschäftlich gem. Art. 49 Abs. 2 S. 1, 45 und privat Art. 21 AEUV.

FZA berufen.<sup>11</sup> Das FZA nehme auch am Vorrang des EU-Rechts gegenüber dem nationalen Recht teil.<sup>12</sup> Das FZA enthalte mit den im AEUV garantierten Freizügigkeitsrechten vergleichbare Bestimmungen; lediglich die Dienstleistungsfreiheit werde nicht so umfassend wie innerhalb der EU/des EWR gewährt.<sup>13</sup> Zudem gehe der Senat auch davon aus, daß die Rechtsprechung des EuGH zu den Grundfreiheiten auf das FZA übertragbar sei. Zwar bestimme Art. 16 Abs. 2 S. 2 FZA, daß insoweit nur die Rechtsprechung zum Zeitpunkt der Unterzeichnung des Abkommens (21.06.1999) einbezogen sei. Das eingangs erwähnte Urteil „De Lasteyrie du Saillant“ sei zwar nach der Unterzeichnung des FZA ergangen, dieses bestätige jedoch „nur eine bereits bei der Unterzeichnung des FZA bestehende Rechtslage“, lasse keine Änderung der Rechtsprechung erkennen und verweise im Rahmen seiner Argumentation explizit auf ältere Urteile und auf Grundlagen derselben. Daher sei es bei der Auslegung des FZA zu berücksichtigen. Der Kläger könne sich daher auf die Freizügigkeitsgrundsätze berufen.

### b) Prüfung der Rechtfertigungsgründe

Das Finanzgericht setzt sich dann intensiv mit einer möglichen Rechtfertigung der durch die Wegzugsbesteuerung entstehenden Beschränkung der Freizügigkeitsrechte auseinander. Hierfür prüft es zunächst die „zwingenden Gründe des Allgemeininteresses“, hier in der Fallgruppe der Wirksamkeit der Steueraufsicht und der steuerlichen Kontrolle.<sup>14</sup> Da die Amtshilferichtlinie keine Anwendung auf die Schweiz finde, könnte dieser Punkt gewichtig sein.<sup>15</sup> Allerdings sei das FZA in Kenntnis des Fehlens einer Amtshilferichtlinie geschlossen worden. Zudem erteile die Schweiz nach Art. 27 DBA D-Schweiz erhebliche Informationen zur Durchführung des deutschen innerstaatlichen Steuerrechts.<sup>16</sup> Zudem habe der EuGH auch klargestellt, daß im Verhältnis zu Drittstaaten die Amtshilferichtlinie entbehrlich sei, wenn der Steuerpflichtige die gewünschten Informationen selbst oder aufgrund einer Freigabe von den schweizerischen Steuerbehörden zur Verfügung stellen könne.<sup>17</sup> Letztlich läßt das FG die Frage dahinstehen, da sich die Ausgestaltung der Wegzugsbesteuerung nicht als verhältnismäßig darstelle. Die automatische zeitlich unbegrenzt gestundete Steuer stelle nämlich die Steuerzahlung ebenso sicher wie eine Sofortbesteuerung und sei zudem ein milderes Mittel.<sup>18</sup>

Des Weiteren zieht das FG den möglichen Rechtfertigungsgrund der Sicherstellung der ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten nach dem Territorialitätsprinzip in Betracht, hält aber hier ebenfalls entgegen, daß dies zwar möglicherweise eine zu stundende, nicht aber eine sofort einzuziehende Wegzugsbesteuerung rechtfertigen könne.<sup>19</sup> Auch mögliche budgetäre Motive in Form von Steuermindereinnahmen kämen nicht als zwingender Grund in Betracht.<sup>20</sup>

Zuletzt betrachtet das FG eine im FZA selbst enthaltene Einschränkungsnorm, Art. 21 Abs. 3, welche ausdrücklich nationale Regelungen zuläßt, die die Besteuerung sowie die Zahlung und die tatsächliche Erhebung der Besteuerung gewährleisten oder die Steuerflucht verhindern sollen. Jedoch stehe auch diese Vorschrift unter dem Vorbehalt der Verhältnismäßigkeit, womit wiederum die mildere Maßnahme der Stundung zu wählen gewesen wäre.

### 3. Vorlagefrage

Da der Klage somit stattzugeben wäre, wenn die Vorschriften des FZA dahin auszulegen wären, daß sie einer Wegzugsbesteuerung (ohne Aufschub) entgegenstünden, hält das FG eine Vorlage nach Art. 267 AEUV für geboten. Die Vorlagefrage lautet konkret:

„Sind die Vorschriften des Abkommens zwischen der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten einerseits und der Schweizerischen Eidgenossenschaft andererseits über die Freizügigkeit vom 21. Juni 1999, in Kraft getreten am 01. Juni 2002, insbesondere dessen Präambel sowie Art. 1, 2, 4, 6, 7, 16 und 21 und Anhang I Art. 9 dahin auszulegen, daß sie der Regelung eines Mitgliedsstaats entgegenstehen, nach der, damit kein Besteuerungssubstrat entgeht, latente, noch nicht realisierte Wertsteigerungen von Gesellschaftsrechten (ohne Aufschub) besteuert werden, wenn ein in diesem Staat zunächst unbeschränkt steuerpflichtiger Staatsangehöriger dieses Mitgliedsstaats seinen Wohnsitz von diesem Staat in die Schweiz und nicht in einen Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einen Staat verlegt, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum Anwendung findet?“

11 Mit Verweis auf Lang/Lüdicke/Reich, Beteiligungen im Privatvermögen: Die Besteuerung des Wegzugs aus Österreich und Deutschland in die Schweiz, IStR 2008, 673-679.

12 Vgl. Art. 216, 217 AEUV; EuGH, Ettwein, Urteil vom 28.02.2013 – C-425/11 –, BStBl II 2013, 896.

13 Insb. Art. 7, 4 und 6 FZA sowie Art. 9 Abs. 2, 15 Abs. 2 Anhang I zum FZA.

14 EuGH, Rechtssache Futura Participations SA und Singer, Urteil vom 15.05.1997 – C-250/95 –, Slg 1997, I-2471-2506.

15 Jetzt: Richtlinie 2011/16 EU des Rates vom 15.02.2011.

16 Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, „DBA-Schweiz“.

17 EuGH, Rechtssache „A“, Urteil vom 18.12.2007 – C-101/05 –, Slg 2007, I-11531-11592.

18 EuGH, Rechtssache Kommission/Portugal, Urteil vom 21.12.2016 – C-503/14 –, IStR 2017, 69-75.

19 EuGH, Rechtssache National Grid Indus, Urteil vom 29.11.2011 – C-371/10 –, Slg 2011, I-12273-12339.

20 EuGH, Rechtssache Lankhorst-Hohorst, Urteil vom 12.12.2012 – C-324/00 –, Slg 2002, I-11779-11817.

#### 4. Ausblick

Nach Ansicht des Verfassers bestehen gute Chancen, daß der EuGH die Vorlagefrage bejaht, also daß die konkrete Ausgestaltung der Wegzugsbesteuerung (nämlich ohne Stundungsregelung) gegen das Freizügigkeitsabkommen verstößt. Angesichts dessen, daß in diesem Fall der Gesetzgeber reagieren wird und beispielsweise die Schweiz in die Stundungsregelung des Art. 6 Abs. 5 AStG mit aufnimmt, wäre zu erwägen, ob ein vorheriger Wegzug in die Schweiz

sinnvoll ist, falls Anteile von Kapitalgesellschaften im Privatvermögen bestehen und diese in Zukunft veräußert werden sollen. Dabei sind auch die zahlreichen Sonderregelungen des DBA-Schweiz (beispielsweise Art. 13 Abs. 4, Art. 4 Abs. 4 und Abs. 6) sowie weitere Sondervorschriften (z.B. § 22 UmwStG) sorgfältig zu durchleuchten. Mit Verweis auf den Vorlagebeschluß sollten bereits erfolgte Veranlagungen mit vergleichbaren Fallkonstellationen offengehalten werden.



### Unentbehrlich für Ihre Kanzlei.

WWW.BOORBERG.DE

**Kosten · Gebühren · Vollstreckung**  
**Tipps für Kanzlei und Rechtsabteilung**  
 von Dipl.-Rechtspflegerin (FH) Karin Scheungrab,  
 München/Leipzig  
 2017, 248 Seiten, DIN A4, mit Spiralbindung, € 34,80  
 ISBN 978-3-415-05759-3



Leseprobe unter  
[www.boorberg.de/alias/1556718](http://www.boorberg.de/alias/1556718)

Heutzutage zählen strukturierte Büroorganisation, die vollständige **Erstellung von Kostennoten und die effiziente Vollstreckung** zu den Hauptaufgaben von Rechtsanwaltsfachangestellten und Rechtsfachwirten. Der Umgang mit dem Gebühren-, Kosten- und Vollstreckungsrecht sowohl im gerichtlichen Verfahren als auch im Mahnverfahren zählt zu den täglichen Herausforderungen, die es gilt, schnell und rechtssicher zu meistern.

Das neu konzipierte Arbeitsbuch enthält hierfür die **wichtigsten Tipps und Tricks**:

1. Checklisten, Tabellen und Übersichten bieten einen schnellen Überblick im Dschungel des Gebühren- und Kostenrechts.
2. Musterformulierungen und unzählige Praxistipps unterstützen beim täglichen Kampf mit den Formularen im Vollstreckungsrecht bzw. der Zwangsvollstreckung.

**BOORBERG**

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

SZ0817

## Eine nichtrechtsfähige Stiftung unterliegt nicht der Ersatzerbschaftsteuer

**Orientierungssatz:** Eine nichtrechtsfähige Stiftung erfüllt nicht den Begriff einer Familienstiftung i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG und unterliegt damit nicht der Ersatzerbschaftsteuer.

**Entscheidung:** BFH, Urteil vom 25.01.2017 – II R 26/16

### I. Sachverhalt

Die Stadt A, die Klägerin, ist Trägerin einer nichtrechtsfähigen Stiftung. Dieser Stiftung war bereits im Jahr 1871 ein Landgut vermacht worden. Die Nettoerträge der Stiftung aus dem Landgut sollten für die Erziehung und Ausbildung der Nachkommen des Stifters und, sofern solche nicht mehr vorhanden sein sollten, für „Bürgerkinder“ der Klägerin verwendet werden. Im Jahr 2015 setzte das Finanzamt Ersatzerbschaftsteuer nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG in Höhe von 1,8 Mio. Euro fest. Einspruch und Klage blieben erfolglos. FA und FG vertraten die Ansicht, daß auch für eine nichtrechtsfähige Stiftung die Ersatzerbschaftsteuer Anwendung findet.

### II. Entscheidungsgründe

Die Revision der Klägerin hatte hingegen Erfolg. Zwar differenziert § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG nicht zwischen rechtsfähiger und nichtrechtsfähiger Stiftung, aber der Sinn und Zweck dieser Vorschrift ist, zu verhindern, daß in Familienstiftungen gebundene Vermögen auf Generationen der Erbschaftsteuer entzogen werden. Aus diesem Grund fingiert § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG alle 30 Jahre einen Vermögensübergang. Da eine nichtrechtsfähige Stiftung aber mangels eigener Rechtspersönlichkeit nicht Träger von Rechten und Pflichten sein kann, kann sie auch keine Eigentumsrechte an einem Vermögen haben. Träger des gewidmeten Stiftungsvermögens ist nicht die Stiftung, sondern ein Treuhänder. Konstitutives Merkmal der Ersatzerbschaftsteuer sei aber gerade das Vorhandensein von Stiftungsvermögen. Da eine nichtrechtsfähige Stiftung nicht Träger des Stiftungsvermögens in zivilrechtlicher Hinsicht sein kann, kann sie auch nicht Subjekt der Ersatzerbschaftsteuer sein.

*(Claudius Söffing)*

## Bilanzierung von Verbindlichkeiten bei Rangrücktritt

**Orientierungssatz:** Liegt eine Überschuldung vor und erklärt nach diesem Zeitpunkt ein Gesellschafter hinsichtlich seiner Forderungen gegenüber der Gesellschaft einen Rangrücktritt, wonach eine Befriedigung nur aus einem zukünftigen Bilanzgewinn und aus einem etwaigen Liquidationserlös erfolgt, so hat die Gesellschaft bei ihrer Bilanzierung das Passivierungsverbot des § 5 Abs. 2a EStG zu beachten.

**Entscheidung:** BFH, Urteil vom 10.08.2016 – I R 25/15

### I. Sachverhalt

Die Klägerin, eine GmbH, wies in ihren Bilanzen Ende 2000 Gesellschafterdarlehen in Höhe von gut 18 Mio. DM, Ende 2001 Gesellschafterdarlehen in Höhe von gut 54 Mio. DM und Ende 2002 Gesellschafterdarlehen in Höhe von gut 39 Mio. DM aus. Insgesamt bestanden erhebliche Verlustvorträge und ein nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag. Zur Abwendung der Krise der Klägerin schloß sie mit ihren Gesellschaftern im Jahr 2002 eine Rangrücktrittsver-

einbarung ab. Danach traten die Gesellschafterforderungen hinter die Forderungen anderer Gläubiger (mit Ausnahme der Mitgesellschafter) zurück, und ihre Befriedigung sollte nur aus einem künftigen Bilanzgewinn oder aus einem etwaigen Liquidationsüberschuss verlangt werden können. Das beklagte FA vertrat die Ansicht, daß die Gesellschafterdarlehen nach § 5 Abs. 2a EStG nicht mehr passiviert werden dürften. Das Finanzgericht (FG) gab nach erfolglosem Einspruch der Klage statt. Der Revision blieb für die Jahre 2000 und 2001 der Erfolg versagt. Hinsichtlich des Streit-

jahres 2002 war die Revision hingegen begründet. Sie wurde jedoch mangels Spruchreife an das FG zurückverwiesen.

## II. Entscheidungsgründe

Der BFH machte unter Bestätigung seiner bisherigen Rechtsprechung (BFH vom 15.04.2015, I R 44/14, BStBl. II 2015, 769) deutlich, daß eine Verbindlichkeit, die nach einer im Zeitpunkt der Überschuldung getroffenen Rangrücktrittsvereinbarung nur aus einem künftigen Bilanzgewinn und aus einem etwaigen Liquidationsüberschuß zu tilgen ist (sogenannter spezifizierter Rangrücktritt), dem Passivierungsverbot des § 5 Abs. 2a EStG unterliegt. Er sichert seine Rechtsprechung gegen vorgetragene Argumente ab. Insbesondere tritt er der im Schrifttum geäußerten Meinung entgegen, der BFH habe die Vermögenslosigkeit zum Tatbestandsmerkmal des Passivierungsverbots erhoben. Die Vermögenslosigkeit habe grundsätzlich keine Auswirkung auf die Bilanzierung einer Verpflichtung, dies folge aus dem Gebot des vollständigen Vermögensausweises nach § 246 Abs. 1 HGB. Der vom Handelsrecht her maßgebende Grundsatz wird durch die Sondervorschrift des § 5 Abs. 2a EStG durchbrochen, wenn aufgrund der in dieser Vorschrift genannten Voraussetzungen eine Durchsetzungssperre eintritt. Nicht das wirtschaftliche Unvermögen, für die Schul-

den aufkommen zu können, sondern der rechtliche Gehalt der in der Rangrücktrittsvereinbarung getroffenen Durchsetzungssperre führt zum Passivierungsverbot der Verbindlichkeit.

Schließlich greift der BFH noch die von der Klägerin vorgetragene Erwägung auf, ob und wie die Ausbuchung einer Gesellschafterforderung aus der Steuerbilanz zu kompensieren sei; denn die Ausbuchung führt insoweit zu einem Gewinn (BFH vom 15.04.2015, I R 44/14, BStBl II 2015, 769 Tz. 17). Führt der Abschluß einer Rangrücktrittsvereinbarung zu einer Ausbuchung der Gesellschafterforderung, dann ist im Gegenzug in dem Abschluß dieser Vereinbarung eine (verdeckte) Einlage des zurücktretenden Gesellschafters zu sehen. Voraussetzung ist hier aber, daß eine aus dem Gesellschaftsverhältnis sich ergebende Veranlassung vorliegt. Der Gewinn aus der Ausbuchung der Gesellschafterforderung ist um den Betrag der verdeckten Einlage zu kürzen. Es stellte sich dann die Frage, ob diese Einlage mit dem Teilwert der Gesellschafterforderung oder mit deren Nennwert zu bewerten ist. Der erkennende Senat greift auf die Rechtsprechung zum Forderungsverzicht zurück, die auch für den Fall eines Rangrücktritts zu gelten habe. Die Einlage kann nur in Höhe des Werts erfolgen, der der zurückgetretenen Forderung im Zeitpunkt des Abschlusses der Rangrücktrittsvereinbarung beizulegen ist.

*(Claudius Söffing)*

## Umlaufvermögen bei einer gewerblich geprägten Personengesellschaft

**Orientierungssatz:** Eine vermögensverwaltende, aber gewerblich geprägte GbR kann nicht nur Anlage-, sondern auch Umlaufvermögen haben.

**Entscheidung:** BFH, Urteil vom 19.01.2017 – IV R 10/14

### I. Sachverhalt

Die Klägerin, eine GbR, deren Gesellschafter ausschließlich GmbHs waren, hatte als Gesellschaftszweck den Erwerb, die Verwaltung und die laufende Umschichtung von Edelmetallen und einzelnen Finanzinstrumenten gem. § 1 Abs. 11 KWG. Eine Eintragung in das Handelsregister erfolgte nicht. In den Streitjahren 2006 bis 2008 nahm die Klägerin folgende Goldgeschäfte, die in dem An- und Verkauf von nummerierten Goldbarren bestanden, vor:

Kauf	Verkauf
27.12.2006 für 392.118,28	19.06.2007 für 400.346,26
21.12.2007 für 418.868,24	25.01.2008 für 421.860,16
31.12.2008 für 419.560	30.01.2009 für 421.600

Die Klägerin verwahrte die Goldbarren in einem Depot bei einer schweizerischen Bank. In ihrer Einnahme-Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG behandelte die Klägerin die Aufwendungen für die Goldankäufe im Ankaufsjahr als Betriebsausgaben und die Erlöse aus den Goldverkäufen im Verkaufsjahr als Betriebseinnahmen. Da der jährliche Verkauf in dem einzelnen Steuerjahr unter dem jeweiligen Ankauf lag, ergab sich für die Streitjahre stets ein Verlust, den die Klägerin in ihren Steuererklärungen geltend machte. Das Finanzamt (FA) ging letztlich davon aus, daß es sich nicht um Umlauf-, sondern um Anlagevermögen handelte und daher die Anschaffungskosten für die Goldbarren erst im Veräußerungszeitpunkt gewinnmindernd zu berücksichtigen seien. Aufgrund dessen hob das FA die zuerst erlassenen Verlustfeststellungsbescheide auf und erließ entsprechende Gewinnfeststellungsbescheide für die Streitjahre.

Die Einsprüche wies das FA ab. Klage und Revision hatten hingegen Erfolg.

## II. Entscheidungsgründe

Der Revision gab der BFH statt. Er bestätigte, daß die Klägerin ihren Gewinn durch Einnahme-Überschußrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG ermitteln durfte, daß das Gold dem Umlaufvermögen zuzurechnen sei, daß die Goldbarren nicht den Wertpapieren vergleichbare Forderungen seien und damit § 4 Abs. 3 Satz 4 EStG keine Anwendung fände und schließlich, daß kein Gestaltungsmissbrauch vorläge.

In unmißverständlicher Weise führt der erkennende Senat aus, daß das Wesen der Fiktion in § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG (gewerbliche Prägung) darin besteht, die originär gewerbliche Tätigkeit der gewerblich geprägten Tätigkeit für Zwecke der Ertragsteuer gleichzustellen. Daher gelten die Regelungen für die originär gewerblich tätige Personengesellschaft uneingeschränkt auch für die gewerblich geprägte Personengesellschaft. Das Gesellschaftsvermögen einer gewerblich geprägten GbR ist mithin als steuerliches Betriebsvermögen zu werten. Folgerichtig kann daher die gewerblich geprägte Personengesellschaft auch Umlaufvermögen haben. Ob dies der Fall ist, bestimmt sich mangels eigenständiger Regelung im Steuerrecht nach der handelsrechtlichen Vorschrift des § 247 Abs. 2 HGB. Maßgebend ist dabei das Kriterium, ob das Wirtschaftsgut dem Betrieb auf Dauer zu dienen bestimmt ist, dann ist es dem Anlagevermögen, oder wenn nicht, dann ist es dem Umlaufvermögen zuzurechnen. Da nach den Feststellungen der Vorinstanz, die Goldbarren zur Veräußerung bestimmt waren, lag im Revisionsfall Umlaufvermögen vor.

Eine Anwendung des § 4 Abs. 3 Satz 4 Variante 3 EStG hielt der BFH für nicht anwendbar. Nach dieser Vorschrift sind die Anschaffungskosten für Wertpapiere und vergleichbare nicht verbrieft Forderungen und Rechte erst im Zeitpunkt des Zuflusses des Veräußerungserlöses zu berücksichtigen. Der erkennende Senat erläutert eingehend, daß auch bei einer Drittverwahrung bei einer Bank Sacheigentum an den einzelnen Goldbarren besteht und nicht ein unkörperliches Recht der Bank gegenüber. Aber selbst wenn es sich bei der Drittverwahrung um eine Sammelverwahrung handeln sollte, so führt der BFH aus, käme § 4 Abs. 3 Satz 4 Variante 3 EStG nicht zur Anwendung. Zwar würde in diesem Fall nur ein Miteigentumsanteil an einer dynamischen und damit unbestimmten Sachgesamtheit erworben, dieses Miteigentum ist aber seinem Wesen nach dem Eigentum gleichartig. Schließlich zieht der BFH noch die Entstehungsgeschichte des § 4 Abs. 3 Satz 4 EStG zur Begründung heran.

Schließlich ging der BFH noch der Frage nach, ob es sich nicht um einen Gestaltungsmissbrauch nach § 42 AO handelt. Diese Frage beantwortete er mit einem klaren Nein. Weder läge eine Steuerumgehung vor noch eine unangemessene zu einem gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil führende Gestaltung. Die Klägerin habe lediglich ein gesetzliches Wahlrecht ausgeübt, das darin besteht, eine vermögensverwaltende Tätigkeit mittels einer gewerblichen Prägung (§ 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG) den gewerblichen Einkünften zu unterwerfen. Schließlich sei der bei der Klägerin eintretende Steuerstundungseffekt eine Konsequenz des im Rahmen der Einnahme-Überschußrechnung geltenden Zu- und Abflußprinzips nach § 11 EStG.

*(Claudius Söffing)*



## 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, ca. 160 Seiten, € 40,- ISBN 978-3-415-06168-2

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

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

**BOORBERG**

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

SZ1017