

steueranwaltsmagazin

Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im Deutschen Anwaltverein

4/2020

114. Ausgabe | 22. Jahrgang

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

Dr. Jörg Stalleiken,
Flick Gocke Schaumburg,
Bonn

97 **Editorial**

Wagner

Beiträge

99 Norstedt/Paßberger **Das Recht des Steuerpflichtigen auf Auskunft nach Art. 15 DSGVO – ein gebundener Anspruch auf Akteneinsicht?**

103 von Brocke/Heymell **Praxisorientierter Überblick über die historische Rechtsprechungsentwicklung des EuGH in Bezug auf die Berücksichtigung von Betriebsstättenverlusten**

108 Zacher **Provisionen bei dauerhaften Kundenbeziehungen – gegenläufige Tendenzen bei Ertrag- und Umsatzsteuer**

112 Wagner **Vereins- und Verbandsrecht 2020**

118 **Rechtsprechung**

Söffing

124 **LiteraTour**

www.steuerrecht.org

I.

In Zeiten meist hemmungslosen Wachstums ist das Jahr 2020 das Jahr der Rückläufigkeit: Die Zahl der Rechtsanwälte sinkt! Nachdem es im Jahr 2018 zum 31.12. noch 167.234 zugelassene Rechtsanwälte in Deutschland gab, waren es zum 31.12.2019 noch 166.375. Auch die Zahlen der Fachanwälte ist rückläufig, vor allem in den Fachanwaltschaften für Familienrecht (2018: 9455, 2019: 9.383). Auch die Zahl der Fachanwälte für Steuerrecht sank von 4.910 auf 4.901.

II.

Nichts verneint das Leben stärker als das Denken. Es reagiert auf das Leben, auf seinen Überfluß, auf seine Gefahren, auf das Leiden, das es erzeugt, auf das Chaos, die Sinnlosigkeit und die Zufälligkeit. Die Vernunft zwingt dem Leben eine Ordnung auf, indem sie Begriffe erfindet, die es berechenbar machen, die Sinn schaffen, um es aushaltbar zu machen. Doch die starre Ordnung erstickt das Leben.

Aus: *Der Blaue Reiter, Journal für Philosophie, Nr. 38*

III.

„Diese Legaldefinition subjektiver Vorstellungen einer einzelnen Berufsgruppe ist gesetzliches Neuland mit Entwicklungspotential.“

Prof. Thomas Fischer in NJW Nr. 37/2020 im Editorial über die Strafverteidiger und die Geldwäsche

Einen schönen Herbst (wo auch immer) wünscht

Ihr

Jürgen Wagner, LL.M.

Red. [steueranwaltsmagazin](#)

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

Redaktion

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

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

Die 115. Ausgabe des [steueranwaltsmagazin](#) erscheint am 15. Oktober 2020.

Mitschreibende dieser Ausgabe:

Klaus von Brocke, Malte Norstedt und Julia Paßberger, alle Rechtsanwälte in München; *Thomas Zacher*, Rechtsanwalt in Köln; *Jürgen Wagner*, Rechtsanwalt in Konstanz.

Fachbeirat

Allgemeines Steuerrecht

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

Internationales Steuerrecht

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

Steuerstrafrecht

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

Europarecht

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

Impressum

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

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

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

Anzeigenverwaltung: Verlag

Anzeigenpreisliste: Nr. 5 vom 01.01.2016

Alle Urheber-, Nutzungsrechte und Verlagsrechte vorbehalten.

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

ISSN 1615-5610



Fundierte Beiträge.

WWW.BOORBERG.DE

17. Deutscher Finanzgerichtstag 2020 Steuerentwicklung und Steuerverwendung im Fokus der Praxis

hrsg. von Professor Jürgen Brandt, Präsident
des Deutschen Finanzgerichtstages, Richter
am Bundesfinanzhof a.D.

2020, 142 Seiten, € 48,-

Deutscher Finanzgerichtstag

ISBN 978-3-415-06866-7



Leseprobe unter
www.boorberg.de/9783415068667

Der Tagungsband dokumentiert umfassend alle
Grußworte und wissenschaftlichen Vorträge des
17. Deutschen Finanzgerichtstags 2020.

Der Finanzgerichtstag hat sich in diesem Jahr
unter dem Motto »Steuerentwicklung und
Steuerverwendung im Fokus der Praxis« ins-
besondere mit der Wahrung deutscher Interes-
sen im internationalen Steuerwettbewerb, mit
der Problematik von Steuerlast und Steuerver-
schwendung wie auch mit den jüngsten Geset-
zesänderungen im Steuerrecht und dabei vor
allem mit den Besonderheiten des neuen Grund-
steuerrechts befasst.

Der Deutsche Finanzgerichtstag ist das öffent-
liche Forum der gesamten deutschen Finanz-
gerichtsbarkeit für die steuerrechtliche Fach-
diskussion zwischen Politik, Verwaltung,
Gerichtsbarkeit, Wissenschaft, Anwalt- und
Steuerberaterschaft sowie sonstigen Institutio-
nen, Organisationen und Verbänden.

 **BOORBERG**

Das Recht des Steuerpflichtigen auf Auskunft nach Art. 15 DSGVO – ein gebundener Anspruch auf Akteneinsicht?

RA/FASt Malte Norstedt, LL.M. Eur. und RAin Julia Paßberger, Dinkgraeve Rechtsanwälte, München*

I. Einleitung

Die Quellen, die der Finanzverwaltung für die Beschaffung von Daten zur Verfügung stehen, sind mannigfaltig. Die vorrangige Quelle ist der Steuerpflichtige selbst, der aufgrund von Erklärungs-, Mitwirkungs- und Anzeigepflichten, normiert in der AO und in den Einzelsteuergesetzen, Informationen preisgeben muß. Aber auch Dritte können intensiv zur Informationsgewinnung herangezogen werden, auch wenn sie nicht unmittelbar am Verhältnis zwischen Steuerpflichtigen und Finanzverwaltung beteiligt sind. Private Dritte (Banken, Versicherungen, Steuerberater u.a.), Gerichte, Staatsanwaltschaften und sonstige Behörden (BaFin, Einwohnermeldeamt, Sozialversicherungsträger u.a.) sind verpflichtet unter bestimmten Voraussetzungen der Finanzverwaltung Auskunft zu geben.¹ Darüber hinaus verfügt die Verwaltung über einen umfangreichen Maßnahmenkatalog zur eigeninitiativen aktiven Informationsgewinnung. Außenprüfungen (§ 193 ff. AO), Umsatzsteuernachschau (§ 27b UStG), Kassennachschau (§ 146b AO), Maßnahmen der Steueraufsicht (§ 210 AO) gehören nur zu einer kleinen Auswahl an Mitteln, durch die gezielt Informationen beschafft werden können. Neben nationalen Regelungen gibt es auch diverse Vorschriften, die den internationalen Informationsaustausch in Steuersachen regeln und internationale Amtshilfe ermöglichen. Außerdem steht es der Finanzverwaltung natürlich auch frei, Internetsuchmaschinen oder soziale Netzwerke zur Gewinnung von steuerlich relevanten Informationen zu nutzen.

Seit 2016 regelt § 88 Abs. 5 AO die Einrichtung von automationsgestützten Systemen (Risikomanagementsystemen), die der Beurteilung der Notwendigkeit weiterer Ermittlungen und Prüfungen für eine gleichmäßige und gesetzmäßige Festsetzung von Steuern und Steuervergütungen sowie Anrechnung von Steuerabzugsbeträgen und Vorauszahlungen dienen sollen. Solche Systeme erschließen zwar keine neuen Informationsquellen, sie erleichtern jedoch die Bündelung, Zuordnung, Analyse und Abrufbarkeit der bereits vorliegenden Daten.

Das einzelne Finanzamt mag vielleicht nicht alles wissen, aber der obige stichprobenartige Abriß von Informationsquellen gibt einen Eindruck, wie umfassend das Wissen der Finanzverwaltung als Ganzes ist und wie dieses

Wissen zunehmend zielgerichtet mobilisiert werden kann. Bessere Vernetzung der Finanzbehörden untereinander, der Einsatz von Risikomanagement- und Prüfsystemen, der Einsatz von IT-Spezialisten und der Aufbau von Kernkompetenzen in bestimmten Wirtschaftszweigen führen zu einer immer besseren Durchleuchtung des Steuerpflichtigen. Um die Feststellungen und Festsetzungen des Finanzamts überprüfen zu können, ist es daher für den Steuerpflichtigen und seinen Berater essentiell bereits im Besteuerungsverfahren Auskunft über die Informationen, die dem Finanzamt vorliegen, zu erhalten.

Dieser Beitrag beschäftigt sich daher mit der Frage, ob ein Anspruch auf Akteneinsicht nach Art. 15 DSGVO im behördlichen Verfahren besteht, und gibt einen Überblick über die derzeitige Rechtsprechung diesbezüglich.

II. Informationsansprüche gegenüber der Finanzverwaltung

Grundsätzlich gibt es außerhalb der DSGVO im Besteuerungsverfahren mehrere Informationsansprüche gegenüber der Finanzverwaltung. Es kann die Mitteilung der Besteuerungsunterlagen (§ 364 AO) und die Erörterung des Sach- und Rechtsstands im Rahmen des Einspruchsverfahrens beantragt werden (§ 364 AO). In manchen Fällen kann die Finanzverwaltung den Anspruch aus § 364 AO auch durch die Gewährung von Akteneinsicht erfüllen.² Ferner kann z.B. im Rahmen der Außenprüfung aktiv unter Hinweis auf § 199 Abs. 2 AO nachgefragt werden. Keine dieser Informationsansprüche beinhaltet jedoch eine umfassende Einsicht in die Steuerakte.³ Die Akteneinsicht ist vom zuständigen Finanzamt nur nach pflichtgemäßem Ermessen zu gewähren, was meist zu einer Ablehnung des Antrags auf

* Malte Norstedt ist Partner, Julia Paßberger ist Rechtsanwältin der Kanzlei Dinkgraeve Rechtsanwälte Partnerschaftsgesellschaft mbB in München.

¹ Vgl. §§ 90, 93 ff. AO.

² Madle in Leopold/Madle/Rader, Praktikerkommentar AO, 133. AL November 2018, § 364 Rz. 3.

³ BFH-Urteil vom 23.02.2010, VII R 19/09, BStBl. II 2010 S.729; BFH-Beschluß vom 05.12.2016, VI B 37/16, BFH/NV 2017 S. 435.

Akteneinsicht führt.⁴ Wird jedoch im anschließenden finanzgerichtlichen Verfahren deutlich, daß der Prozeß bei Gewährung der Akteneinsicht hätte vermieden werden können, können dem Finanzamt die Kosten des Verfahrens nach § 137 FGO aufzuerlegen sein.

Im Gegensatz zu den o.g. Informationsansprüchen soll es sich bei dem Anspruch nach Art. 15 DSGVO hingegen um einen gebundenen Anspruch auf Akteneinsicht handeln, da der Verwaltung nach der DSGVO kein Ermessen zusteht.

1. Anwendungsbereich der DSGVO

Grundsätzlich ist die DSGVO seit 25.05.2018 unmittelbar in allen Mitgliedstaaten der Europäischen Union anwendbar. Ihr Anwendungsbereich bezieht sich nach Art. 2 Abs. 2 lit. a) DSGVO auf die Verarbeitung von personenbezogenen Daten im Rahmen von Tätigkeiten, die in den Anwendungsbereich des Unionsrechts fallen. Im steuerrechtlichen Kontext heißt das, daß lediglich für die Umsatzsteuer und spezielle Verbrauchssteuern, wie Tabak-, Alkohol- und Mineralölsteuer, die DSGVO direkt anwendbar ist, da diese bereits harmonisiert sind.⁶ Das Besteuerungsverfahren wegen Einkommensteuer, Gewerbesteuer, Körperschaftsteuer u. a. ist dagegen ausdrücklich nicht direkt vom Anwendungsbereich der DSGVO umfaßt. Auch über § 1 Abs. 8 BDSG wird der Anwendungsbereich der DSGVO nicht auf nicht harmonisierte Steuerarten erweitert. Grundsätzlich hat der Gesetzgeber zwar die DSGVO immer für anwendbar erklärt, wenn personenbezogene Daten durch öffentliche Stellen im Rahmen von Tätigkeiten außerhalb des Anwendungsbereichs der DSGVO verarbeitet werden. Nach § 2a Abs. 1 Satz 2 AO ist das BDSG aber grundsätzlich nur dann auf Finanzbehörden anzuwenden, wenn dies in der AO oder in anderen Steuergesetzen bestimmt ist. Da im Rahmen der Einkommensbesteuerung jedoch das BDSG nicht ausdrücklich für anwendbar erklärt wurde, ist die DSGVO insofern zu vernachlässigen. Das BMF hat jedoch in seinen Schreiben⁷ vom 13.01.2020 ausdrücklich die DSGVO für Verwaltungsverfahren in Steuersachen nach der AO für unmittelbar anwendbar erklärt und insbesondere Außenprüfungen, Lohnsteuer-Außenprüfungen, Umsatzsteuer-Sonderprüfungen, Lohnsteuer-, Umsatzsteuer- und Kassen-Nachschauen in den Anwendungsbereich der DSGVO mit einbezogen.⁸ Somit gilt die DSGVO nach Auffassung der Verwaltung auch für nichtharmonisierte Steuern. Diese Ansicht ist insoweit sehr wohlwollend gegenüber dem Steuerpflichtigen, da ihm dadurch umfassende Informations- und Auskunftsrechte im Rahmen des Verwaltungsverfahrens in Steuersachen nach der AO gemäß Art. 13-15 DSGVO zugebilligt werden. Inwiefern diese Ausweitung des sachlichen Anwendungsbereichs der DSGVO durch eine Verwaltungsvorschrift zulässig ist, ist umstritten.⁹ Allerdings scheint auch der Gesetzgeber von der Anwendbarkeit der DSGVO für alle Steuerarten auszugehen. Er hat zwar in § 2a AO den Anwendungsbereich insofern nicht ausdrücklich erwei-

tert, jedoch sind in den Materialien zum Gesetzgebungsverfahren des Sammelgesetzes „Gesetz zur Änderung des Bundesversorgungsgesetzes und anderer Vorschriften“ vom 17.07.2017, durch das die ergänzenden nationalen Vorschriften zur DSGVO erlassen wurden, Beispiele aus dem Einkommensteuerrecht zu finden.¹⁰ Dies ist nur sinnvoll, wenn der Gesetzgeber von der grundsätzlichen Anwendbarkeit der DSGVO im Steuerrecht ausging. Es wird daher vertreten, daß die DSGVO analog auf nicht harmonisierte Steuerarten anzuwenden ist.¹¹

Darüber hinaus hat der Gesetzgeber den persönlichen Anwendungsbereich der DSGVO ausdrücklich ausgeweitet. Grundsätzlich geht es in der DSGVO um die Verarbeitung personenbezogener Daten von natürlichen Personen.¹² Nach § 2a Abs. 5 AO sind jedoch personenbezogene Daten verstorbener natürlicher Personen und Daten von Körperschaften, rechtfähigen und nicht rechtsfähigen Personenvereinigungen und Vermögensmassen ebenso erfaßt.

2. Das Auskunftsrechts nach § 15 Abs. 3 DSGVO

a) Umfang des Auskunftsrechts

Der Anspruch nach Art. 15 DSGVO ist mehrstufig. Zum einen hat die betroffene Person das Recht, Auskunft zu verlangen, ob sie betreffende personenbezogene Daten verarbeitet werden. Zum anderen ist sie über diese personenbezogenen Daten zu informieren, wenn eine Verarbeitung vorliegt. Darüber hinaus können gemäß Art. 15 Abs. 1 lit. a) bis h) DSGVO der Zweck der Verarbeitung, die Empfänger der Daten im Rahmen eines Datenaustauschs, die geplante Dauer der Speicherung und die Herkunft der Daten u. a. abgefragt werden.

Unter „personenbezogenen Daten“ sind nach Art. 4 Nr. 1 DSGVO alle Informationen zu verstehen, die sich auf eine identifizierte oder identifizierbare natürliche Person beziehen. Damit sind alle Daten erfaßt, die dem Finanzamt im Rahmen eines Besteuerungsverfahrens zu einem konkreten Steuerpflichtigen vorliegen.¹³

4 Wulf/Bertrand, Stbg 10/19 S. 400.

5 Wulf/Bertrand, Stbg 19/19 S. 400 f.; Krumm, DB 2017 S. 2182 f.; Frey/Schwarz/Exner, IStR 2019 S. 797 f.; a.A. Korts, steueranwaltsmagazin 2019, 123 f.

6 Krumm, DB 2017, 2182 (2186) m.w.N.

7 BMF-Schreiben vom 13.01.2020 IV A 3 S 0130/19/10017:004, BStBl. I S. 143.

8 BMF-Schreiben vom 13.01.2020 IV A 3 S 0130/19/10017:004, BStBl. I S. 143, Rn. 2 f.

9 So hält das FG Saarland in seinem Beschluß vom 03.04.2019 – 2 K 1002/16 (DStRE 2019 S. 1226 f.) die Selbstbindung der Verwaltung für wirksam, während das FG Niedersachsen in seinem Urteil vom 28.01.2020 – 12 K 213/19 (BeckRS 2020, 3565) die Erweiterung des Anwendungsbereichs der DSGVO durch eine Verwaltungsvorschrift für unzulässig erklärt.

10 BT-Drucks. 18/12611 S. 77, 78, 90.

11 Krumm, DB 2017, 2182 (2186 f.).

12 Vgl. Art. 4 Nr. 1 DSGVO.

13 Wulf/Bertrand, Stbg 10/19 S. 400 (401).

Eine „Verarbeitung“ dieser Daten ist gemäß Art. 4 Nr. 2 DSGVO jeder Vorgang der mit oder ohne Hilfe automatisierter Verfahren ausgeführt wird. Außerdem fällt unter den Begriff der „Verarbeitung“ jede Vorgangsreihe im Zusammenhang mit personenbezogenen Daten, wie das Erheben, das Erfassen, die Speicherung oder auch das Vernichten u. a. Daß die Finanzverwaltung im Rahmen eines Besteuerungsverfahrens personenbezogene Daten des Steuerpflichtigen verarbeitet, ist demnach unbestreitbar. Die Frage, ob eine Datenverarbeitung im Rahmen des Besteuerungsverfahrens erfolgt ist, ist daher in der Regel von untergeordneter Bedeutung.

b) Inhalt des Auskunftsrechts

Grundsätzlich hat der Steuerpflichtige lediglich ein Recht auf Auskunft über seine personenbezogenen Daten. Daraus läßt sich nicht automatisch ein Anspruch auf Einsicht in die Steuerakte ableiten.¹⁴ Jedoch ist der Auskunftsanspruch nach DSGVO so umfassend, daß nur der Einblick in die Akten des Finanzamts diesem Anspruch vollumfänglich gerecht wird.¹⁵ Sofern keine Ausschlußgründe vorliegen, hat die Verwaltung insoweit kein Ermessen, da die Akteneinsicht eine besondere Form der Auskunftserteilung darstellt.¹⁶

c) Form des Antrags und der Auskunftserteilung

Der Antrag auf Auskunft nach Art. 15 DSGVO ist formfrei. Nach § 32c Abs. 2 AO ist die Art der personenbezogenen Daten, über die Auskunft erteilt werden soll aber näher zu bezeichnen. Da der Steuerpflichtige in der Regel nicht weiß, welche Informationen der Finanzverwaltung genau vorliegen, ist eine exakte Bezeichnung der Daten kaum möglich, weshalb diese Voraussetzung überrascht, auch, weil sie in Art. 15 DSGVO gerade nicht zu finden ist. Die Anforderungen an die Benennung der herauszugebenden Informationen dürfen daher nicht überzogen sein.¹⁷ Die Daten sind dem Antragsteller nach Art. 15 Abs. 3 Satz 1 DSGVO sodann als Kopie zu übersenden, soweit er dies wünscht. Sie können jedoch auch elektronisch zur Verfügung gestellt werden (Art. 15 Abs. 3 Satz 3 DSGVO).

3. Grenzen des Auskunftsrechts nach § 15 Abs. 3 DSGVO

Einschränkungen des Auskunftsrechts ergeben sich aus der DSGVO selbst und aus den § 32c AO. Art. 23 Abs. 1 lit. e) DSGVO eröffnet den Mitgliedstaaten die Möglichkeit das Auskunftsrecht gemäß Art. 15 DSGVO im Bereich der Besteuerung zu beschränken. Der Gesetzgeber hat von dieser Möglichkeit in § 32c AO Gebrauch gemacht.

a) Rechte und Freiheiten anderer Personen Art. 15 Abs. 4 DSGVO

Ein Recht auf Akteneinsicht besteht nicht, wenn Rechte und Freiheiten anderer Personen beeinträchtigt werden. Da der auskunftssuchende Steuerpflichtige jedoch Informationen aus seiner eigenen Akte erhalten möchte, kann die Fi-

nanzverwaltung diese Beschränkung nur bedingt nutzen, um die Auskunft zu verweigern.¹⁸ Denkbar ist aber gleichwohl, daß auch Daten Dritter mit den Daten des Steuerpflichtigen zusammenhängend vorhanden sind, in welchem Falle eine Abwägung erforderlich ist, wessen Interesse schützenswerter ist.

b) Keine Informationspflicht der Behörde § 32c Abs. 1 Nr. 1 AO i.V.m. § 32b Abs. 1 oder Abs. 2 AO

Soweit die Auskunftserteilung die ordnungsgemäße Erfüllung der in der Zuständigkeit der Finanzbehörden oder anderer öffentlicher Stellen liegenden Aufgaben im Sinne des Art. 23 Abs. 1 lit. d) bis h) DSGVO gefährden würde, ist sie nicht zu erteilen. Ebenso verhält es sich, wenn eine Gefährdung der öffentlichen Sicherheit und Ordnung oder des Wohles des Bundes oder der Länder im Raume steht. Darüber hinaus dürfen keine berechtigten Interessen Dritter im Sinne des Art. 23 Abs. 1 lit. i) DSGVO von überwiegender Bedeutung sein, so daß das Auskunftersuchen dahinter zurückzutreten hat. Durch diese Einschränkungen der Auskunftspflicht soll sichergestellt werden, daß die Risikomanagementsysteme der Finanzverwaltung nicht ausgeforscht werden können.¹⁹

c) Beeinträchtigung der Abwehr der Finanzverwaltung gegen zivilrechtliche Ansprüche § 32c Abs. 1 Nr. 2 AO

Laut § 32c Abs. 1 Nr. 2 AO ist eine Auskunft zu versagen, wenn dadurch sonst der Rechtsträger der Finanzbehörde in der Geltendmachung, Ausübung oder Verteidigung zivilrechtlicher Ansprüche oder in der Verteidigung gegen zivilrechtliche Ansprüche beeinträchtigt würde. Hier ist fraglich, ob diese Ausnahme von Art. 23 DSGVO gedeckt ist. Im Katalog der Ausschlußgründe des Art. 23 Abs. 1 DSGVO kommen nur lit. e) oder j) als Grundlage für diese Beschränkung in Betracht. § 32c Abs. 1 Nr. 2 AO ist jedoch nicht vom finanziellen Interesse in lit. e) umfaßt, da ansonsten die Verursachung von Kosten immer als Grund für die Ablehnung eines Auskunftsanspruchs angeführt werden könnte.²⁰ Lit. j) kann jedoch auch nicht als Grundlage für die Beschränkung in § 32c Abs. 1 Nr. 2 AO herangezogen werden, da hier nur die Durchsetzung zivilrechtlicher Ansprüche aufgeführt ist, nicht deren Abwehr. Darüber hinaus wird lit. j) lediglich als Klarstellung zu lit. i) gesehen, wobei letztere Vorschrift nur private Dritte schützen soll und nicht den Staat.²¹ Dieser ist nämlich nicht Inhaber von Rechten und Freiheiten.²²

¹⁴ Poschenrieder, DStR 2020 S. 21 (23) m.w.N.

¹⁵ Wulf/Bertrand, Stbg 10/19 S. 400 (402).

¹⁶ Krumm, DB 2017, 2182 (2193) m.w.N.

¹⁷ Wulf/Bertrand, Stbg 10/19 S. 400 (402) m.w.N.

¹⁸ Korts, steueranwaltsmagazin 2019, 123 (126).

¹⁹ Krumm, DB 2017, 2182 (2194).

²⁰ Ausführlich hierzu Krumm, DB 2017, 2182 (2194 f.).

²¹ Bäcker in Kühling/Buchner, DSGVO, Art. 23 Rn. 29 ff.

²² Krumm, DB 2017, 2182 (2195).

Eine Ablehnung des Auskunftsanspruchs kann daher nicht auf § 32c Abs. 1 Nr. 2 AO gestützt werden.

d) Unverhältnismäßiger Aufwand § 32c Abs. 1 Nr. 3 AO

Ein weiterer Grund, ein Auskunftersuchen abzulehnen ergibt sich aus § 32c Abs. 1 Nr. 3 AO. Danach ist die Finanzverwaltung von ihrer Auskunftspflicht befreit, wenn die personenbezogenen Daten nur gespeichert werden, weil sie aufgrund gesetzlicher Vorschriften nicht gelöscht werden dürfen oder weil sie ausschließlich Zwecken der Datensicherung oder der Datenschutzkontrolle dienen. Kumulativ muß in beiden Fällen die Auskunftserteilung mit einem unverhältnismäßigen Aufwand verbunden sein und eine Verarbeitung zu anderen Zwecken muß ausgeschlossen sein. In Zeiten von Datenbanken und elektronischer Datenverwaltung ist es aber fraglich, inwiefern die Herausgabe von Daten mit unverhältnismäßigem Aufwand verbunden sein kann. Zudem würde die Berufung auf den unverhältnismäßig großen Aufwand die Möglichkeit eröffnen, durch unzureichende Datenspeicherung absichtlich einen Abwehrgrund zu schaffen. Es bleibt abzuwarten, wie im Einzelfall zu entscheiden sein wird.

III. Aktuelle Rechtsprechung zur Akteneinsicht nach Art. 15 DSGVO²³

1. Beschluß des FG Saarland vom 03.04.2019

Das FG Saarland hat im Rahmen seiner Kostenentscheidung ein Recht des Steuerpflichtigen auf Akteneinsicht aus Art. 15 DSGVO hergeleitet. Es führt aus, daß die DSGVO einen Anspruch auf Akteneinsicht zwar nicht ausdrücklich regelt, Art. 15 Abs. 1 HS 2, Abs. 2 DSGVO aber einen umfassenden Auskunftsanspruch über alle verarbeiteten personenbezogenen Daten beinhaltet. Dieser ist wohl als Anspruch auf Akteneinsicht auszulegen. Die Finanzbehörde habe kein Ermessen, ob sie Einsicht gewähre oder nicht, da die DSGVO von einem gebundenen Anspruch ausgehe und Unionsrecht dem nationalen Recht vorgehe. Zur Anwendung der DSGVO auf nicht-harmonisierte Steuerarten führte das Gericht aus, daß diesbezüglich zwar Zweifel bestünden, der Anspruch des Steuerpflichtigen aber zumindest aus dem BMF-Schreiben vom 12.01.2018 folge, in dem die Verwaltung sich selbst gebunden habe.

2. Urteil des FG Niedersachsen vom 28.01.2020²⁴

Das FG Niedersachsen verneint hingegen einen Anspruch auf Akteneinsicht nach Art. 15 DSGVO im Rahmen von nicht harmonisierten Steuerarten. In seiner Urteilsbegründung führt es an, daß Art. 2 Abs. 2 lit. a) DSGVO die Einkommensteuer nicht umfasse. Der nationale Gesetzgeber habe den sachlichen Anwendungsbereich der DSGVO nicht erweitert, er habe nur durch § 2a Abs. 5 AO den An-

wendungsbereich in persönlicher Hinsicht auf verstorbene natürliche Personen und Körperschaften, rechtsfähige und nicht rechtsfähige Personenvereinigungen und Vermögensmassen erweitert. Eine analoge Anwendung des § 2a Abs. 5 AO, die den Anwendungsbereich der DSGVO auch auf nicht harmonisierte Steuern erweitere, sei nicht möglich, da es keine Ansatzpunkte für eine Regelungslücke gäbe. Eine Analogie sei daher „rein spekulativ“. Eine Erweiterung des Anwendungsbereichs durch das BMF-Schreiben²⁵ vom 12.01.2018 komme ebenfalls nicht in Betracht, da die Verwaltung nicht von gesetzlichen Regelungen abweichen dürfe.

3. Beschluß des BFH vom 29.08.2019²⁶

Der BFH verneint in diesem Beschluß ein über § 78 FGO hinausgehendes Recht auf Akteneinsicht im finanzgerichtlichen Verfahren, da die FGO als *lex specialis* keinen Rückgriff auf die DSGVO zulasse. Er führt aber aus, daß die Akteneinsicht eine besondere Form des Rechts auf Auskunft über verarbeitete personenbezogene Daten des Steuerpflichtigen darstelle.

IV. Fazit

Aus Sicht des Steuerpflichtigen ist ein gebundener Anspruch auf Akteneinsicht im Besteuerungsverfahren längst überfällig, um der Finanzverwaltung effektiv entgegenzutreten zu können. Ein direkter Anspruch aus der DSGVO i. V. m. den §§ 32a ff. AO ergibt sich zwar mangels Harmonisierung aller Steuerarten nicht. Die Gesetzesmaterialien anlässlich der Verabschiedung des „Gesetzes zur Änderung des Bundesversorgungsgesetzes und anderer Vorschriften“ vom 17.07.2017, mit dem die §§ 32a ff. AO eingeführt wurden, sprechen jedoch dafür, daß der Gesetzgeber von einer generellen Anwendbarkeit der DSGVO und damit auch des Auskunftsanspruches nach Art. 15, auf alle Steuerarten ausgegangen ist. Eine analoge Anwendung des § 2a Abs. 5 AO ist daher die einzig befriedigende Lösung, die insbesondere auch dem erklärten Willen des Gesetzgebers Rechnung trägt.

Unter dem Aktenzeichen VII R 12/20 ist das Urteil des FG Niedersachsen²⁷ derzeit beim BFH anhängig. Man darf gespannt sein, ob der gebundene Anspruch auf Akteneinsicht nun höchstrichterlich bestätigt wird.

23 FG Saarland, Beschluß vom 03.04.2019 – 2 K 1002/16, DStRE 2019 S. 1226.

24 FG Niedersachsen, Urteil vom 28.01.2020 – 12 K 213/19, BeckRS 2020, 3565.

25 BMF-Schreiben vom 12.01.2018, BStBl. I 2018 S. 185.

26 BFH, Beschluß vom 29.08.2019 – X S 6/19, BeckRS 2019, 29322.

27 FG Niedersachsen, Urteil vom 28.01.2020 – 12 K 213/19, BeckRS 2020, 3565.

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

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

1. Einleitung

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

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

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

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

Im Rahmen der folgenden Darstellung wird für Zwecke der Übersichtlichkeit jeweils nur auf die Prüfungsschritte des EuGH „Vergleichbarkeit des inländischen mit dem grenzüberschreitenden Sachverhalts“ und somit der Beschränkung der Grundfreiheit sowie der „verhältnismä-

ßigen Rechtfertigung“ der beschränkenden Maßnahme eingegangen.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

üben. Dies führt dazu, daß die zugrundeliegende Steuerregelung eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit darstellt.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Hinsichtlich der Frage nach der **Beschränkung** der Niederlassungsfreiheit und der dazu vorangestellten Frage der Vergleichbarkeit kam der EuGH zu dem Ergebnis, daß die Berücksichtigung von Verlusten einer gebietsfremden Betriebsstätte bei der Ermittlung des Ergebnisses und der Berechnung der steuerpflichtigen Einkünfte der Gesellschaft, zu der diese Betriebsstätte gehört, ein Steuervorteil ist. Durch eine Hinzurechnung im Veräußerungsfall wird dieser Steuervorteil wiederum revidiert, wodurch sich eine ungünstigere Behandlung ergibt, die in einer Beschränkung der Niederlassungsfreiheit mündet.

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

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

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

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

Darüber hinaus ist die Beschränkung der Niederlassungsfreiheit gerechtfertigt, welche darin besteht, daß einer gebietsansässigen Gesellschaft im Fall der Veräußerung einer gebietsfremden Betriebsstätte an eine ebenfalls gebietsfremde Schwestergesellschaft die Möglichkeit verwehrt wird, die Verluste der veräußerten Betriebsstätte in die steu-

erliche Bemessungsgrundlage einzubeziehen, sofern dem Betriebsstättenstaat aufgrund des einschlägigen DBA das ausschließliche Besteuerungsrecht zusteht.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Mit Spannung wurde dementsprechend die Entscheidung des EuGH in der *Rs. AURES Holdings* erwartet, die ebenfalls den Abzug eines steuerlichen Verlustes zum Gegenstand hatte.¹³ Allerdings war hier der Sachverhalt anders gelagert. Die AURES Holdings, eine in den Niederlanden ansässige

NV, gründete eine Zweigniederlassung in der Tschechischen Republik. In den Jahren vor der Betriebsstättenbegründung erlitt die niederländische NV erhebliche Verluste. Darauf folgend verlegte diese Gesellschaft ihren Verwaltungssitz an den Ort ihrer tschechischen Zweigniederlassung, so daß diese Gesellschaft auch in der Tschechischen Republik steuerlich ansässig war und begehrte die Verrechnung ihrer niederländischen Verlustvorträge mit dem Gesamteinkommen in Tschechien.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

5. Fazit

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

¹⁶ EFG 2018, 1876.

¹⁷ EFG 2018, 1876.



Präziser Überblick.

Die Besteuerung der Kapitaleinkünfte

von Professorin Dr. Monika Jachmann-Michel, Vors. Richterin am Bundesfinanzhof

2020, 2., vollständig überarbeitete Auflage, 136 Seiten, € 30,-

ISBN 978-3-415-06735-6

In der 2. Auflage stellt die Autorin das materielle Recht der Besteuerung der Kapitaleinkünfte systematisch dar und ergänzt es durch einen Überblick über das Kapitalertragsteuer-Abzugsverfahren.

 BOORBERG

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

SC0920

Provisionen bei dauerhaften Kundenbeziehungen – gegenläufige Tendenzen bei Ertrag- und Umsatzsteuer

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

1. „Gestreckte“ Vermittlungsverhältnisse in unterschiedlicher Ausprägung

Insbesondere im Bereich der Vermittlung von Kapitalanlagen bzw. Finanzinstrumenten und Versicherungen, aber auch bei anderen Vermittlungsgegenständen, ist die Beziehung zum Endkunden oft nicht nur punktuell, sondern auf eine gewisse Dauer angelegt. Sieht man von den hier nicht zu thematisierenden Fällen von echter Honorarberatung (mit Blick auf den Kunden) bzw. nicht abschlussinduzierter Vergütungen durch den Produktgeber als dessen interne oder externe „Serviceeinheit“ ab, kann man idealtypisch davon ausgehen, daß der Aspekt der Kundenbindung und Ansprache im Hinblick auf weitere Produkte wirtschaftlich durch die (erhofften) weiteren Provisionen für die dann zum Abschluß gelangenden Vertragserweiterungen oder Neuabschlüsse ausgeglichen werden. Jedoch ist dieser Marketing-Aspekt und die insoweit erhoffte weitere Gegenleistung nur ein Aspekt im Rahmen der oben angesprochenen Dauerbeziehung zum Kunden. Betreuungs- und Beratungstätigkeiten, seien sie faktisch vom Kunden erwartet oder vertraglich bzw. gesetzlich diesem oder dem Produktgeber geschuldet, finden keineswegs nur mit Blick auf mögliche Neuabschlüsse statt. Sie sind vielmehr auch nachwirkende Leistungspflichten, welche noch ein weiteres Äquivalent für die mit dem ursprünglichen Vertragsabschluß verbundene Vergütung darstellen.

Es gibt verschiedene Wege, dies im Rahmen der Vergütung bzw. Provisionen gegenüber dem Vermittler abzubilden. Die erste Variante besteht darin, solche Leistungen als mit der einmaligen Provision vor dem ursprünglichen Vertragsabschluß mit abgegolten anzusehen. Der Vorteil liegt für den Vermittler darin, daß konzeptionell dann die entsprechende Vergütung um diesen „Betreuungsanteil“ höher als die „reine“ Abschlußprovision ausfällt, sie ihm aber anfänglich bereit liquide zufließt. Das Risiko besteht darin, daß für ein ggf. jetzt noch nicht konkret vorhersehbaren Betreuungsaufwand keine zusätzlichen Vergütungen fließen, d. h. hierfür müssen zumindest gedanklich „Rückstellungen“ gebildet werden.

Zweitens ist denkbar, daß auch die entsprechende Provision insgesamt rätierlich ausgezahlt wird, wobei die entsprechenden Einzelbeträge nicht zwingend gleichmäßig

auf die gesamte Vertragslaufzeit aufgeteilt werden müßten bzw. diese in vielen Fällen auch nicht absehbar ist. Insoweit liegt es also an einer Vereinbarung zwischen den Parteien, den Zeitraum und die entsprechende Aufteilung zu definieren bzw. ggf. auch zu fingieren. Die Vor- und Nachteile sind gleichsam gegenläufig zur ersten Variante: Die Liquiditätsschonung tritt hier auf seiten des Vergütungspflichtigen mit entsprechendem gestreckten Zufluß beim Vermittler ein, der dafür einen tendenziell regelmäßigeren und ausgeglicheneren Zufluß von Provisionen erwarten darf.

Die dritte Variante liegt schließlich in Mischformen, welche in vielfältigen Ausgestaltungen vorkommen. Eine anfängliche Abschlußprovision, welche ihrer Höhe nach dem Umstand des Zustandekommens des Vertrages „an sich“ Rechnung trägt, wird kombiniert mit weiteren dauerhaften Vergütungselementen, welche unter vielfältigen Bezeichnungen wie Bestandsprovisionen, Bearbeitungs- und Serviceentgelten, etc. vereinbart werden. Allerdings ist auch dort zu berücksichtigen, daß diese „aufgeteilten Vergütungen“ nicht immer (nur) ein Äquivalent für die jeweils in Bezug genommene Tätigkeit (Abschluß bzw. weitere Leistungen) darstellen. Dies liegt zum einen daran, daß natürlich auch bei einer derartigen bewußten Aufteilung und selbst dann, wenn es ein zumindest inter partes konsentierten Aufteilungsmaßstab für den „Wert“ der jeweiligen Leistungen gäbe, ex ante nicht definitiv absehbar ist, wie sich der (Zeit-)Aufwand der weiteren Betreuung im Verhältnis zu ursprünglichen Abschlußvermittlung darstellt. Immerhin können insoweit Erfahrungs- bzw. Durchschnittswerte einen Anhaltspunkt geben. Darüber hinaus wird die Aufteilung aber oft auch von anderen Gesichtspunkten beeinflusst. Das Interesse nach Liquiditätszufluß auf der einen bzw. Liquiditätsschonung auf der anderen Seite kann hierfür ein Gesichtspunkt sein, bei dem sich je nach Marktmacht der beiden Parteien (Vermittler bzw. Produktgeber) das Pendel mal eher den einen, mal eher der anderen Seite zuneigt. Aus der Sicht des Produktgebers kann hinzukommen, daß er in der Gesamtkalkulation des Preises seines Produktes gerade bei Dauerrechtsbeziehungen als Gegenstand der Vermittlung ein Vorteil darin sehen kann, statt eines anfänglich hohen Vermittlungsaufwandes auch diesen erst rätierlich zusammen mit den – erhofften – zukünftigen Erträgen abfließen zu lassen. Die Diskussion um

die oft als (zu) hoch empfundenen anfänglichen „weichen Kosten“ bei Kapitalanlagen ist ein Beispiel dafür. Dort wird es zum Teil auch aus der Sicht von Politik und exekutierenden Verwaltungsbehörden es für vorzugswürdig gehalten, wenn entsprechender Vermittlungsaufwand nicht nur aus der Sicht des Endkunden möglichst niedrig ist, sondern auch nach Möglichkeit nicht in einer Summe „vorab“ ausgeschüttet wird, sondern zeitanteilig während des Produktlebenszyklus. Der Produktgeber möchte darüber hinaus aus allgemeinen Erwägungen auch seinerseits durch eine ratierliche Provisionsauszahlung den Vertrieb anbinden, statt ggf. Gefahr zu laufen, daß sich dieser nach anfänglich hoher Provisionsauszahlung nicht mehr in dem gebotenen Maße um das Produkt bzw. die Kunden kümmert oder sogar zu einem Konkurrenzprodukt (mit ggf. höherer Provision) abwandert, weil er bereits „seine Provision verdient hat“.

2. Steuerliche Einordnung

2.1 Ertragsteuern

Der Vermittler bzw. das Vermittlungsunternehmen wird regelmäßig aufgrund der ausgeübten Vermittlungstätigkeit dem Inhalt nach oder qua Rechtsform Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen, vgl. § 15 EStG, §§ 7, 8 Abs. 2 KStG. Nur bei kleineren Vermittlungsunternehmen kommt dabei als Ausnahme die Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 in Betracht. Soweit diese vereinfachte Ergebnisermittlung jedoch befugter Weise in Anspruch genommen werden darf, gibt es bei der Behandlung der oben dargestellten Vergütungen und ihrer Zuflüsse regelmäßig keine besonders steuerlichen Probleme. Der dann insoweit maßgebliche § 11 EStG führt regelmäßig zu einem Zufluß mit Zahlung des entsprechenden Betrages, unabhängig davon, welche der oben angesprochenen Gesichtspunkte für den Zeitpunkt, die Höhe und ggf. Verteilung der Verträge maßgeblich gewesen sein mag.

Insoweit besteht allenfalls die Besonderheit, daß ein Zufluß im Einzelfall auch dann stattfinden kann, wenn keine liquide Auszahlung an den Vermittler erfolgt, sondern eine Verrechnung bzw. Gutschrift auf einem beim Leistungspflichtigen für den Vermittler geführten Konto erfolgt.¹ Allerdings ist hier stets die genaue Ausgestaltung zu berücksichtigen. Erfolgt eine entsprechende Gutschrift vor Fälligkeit und ohne Verzinsung des entsprechenden Guthabens auf einem der üblichen Stornoreservekonten, liegt nach der Rechtsprechung noch kein Zufluß vor.² Hierbei ist zu berücksichtigen, daß – insbesondere im Versicherungsbereich, aber nicht nur dort – aufgrund entsprechender Interessenlage dem Vermittler oft Provisionszahlungen gutgeschrieben werden, obwohl sie „noch nicht ins Verdienen gebracht worden sind“, d. h. das endgültige Behaltendürfen noch nicht feststeht und insbesondere noch vom Verhalten des vermittelten Kunden abhängt. Um (im Rechtssinne)

derartige Vorschüsse und auch das Risiko entsprechender Stornierungen der Kunden abzusichern, wird regelmäßig gegenläufig eine entsprechende Stornoreserve einbehalten. Der derartig zunächst verrechnete Provisionsvorschuß gilt steuerlich nicht als zugeflossen.³

Den Regelfall der Gewinnermittlung bildet jedoch die Bilanzierung gem. §§ 4 Abs. 1, 5 EStG, bei der nicht Fragen des Zuflusses, sondern der Realisierung und ggf. der periodengerechten Abgrenzung eine Rolle spielen. Wird entsprechend der oben dargestellten Variante 1 eine einmalige Provision sowohl für den Abschluß wie auch für die weitere Betreuung des Kunden fällig, ist diese zunächst in der betreffenden Periode realisiert. Es kann sich dann aber die Frage stellen, inwieweit für diese künftig zu erbringenden Leistungen eine Rückstellung im Sinne von § 6 Abs. 1 Ziff. 3 EStG zu bilden ist. Hierzu hat die Rechtsprechung in verschiedenen Urteilen recht detaillierte, aber auch restriktive Regelungen aufgestellt. In einem grundsätzlichen Urteil vom 19.07.2011 hat der BFH⁴ hierzu zusammengefaßt folgende Grundsätze aufgestellt:

- Grundvoraussetzung ist, daß die Abschlußprovision – auch – für nachwirkende Betreuungsleistungen geschuldet wird und diese somit Teil der Leistungsverpflichtungen des Vermittlers sind.
- Diese müssen aufgrund einer Rechtspflicht zu erbringen sein; Erwartungen oder die Üblichkeit solcher nachwirkenden Leistungen reicht nicht aus.
- Sind danach die Voraussetzungen zur Bildung einer Rückstellung dem Grunde nach erfüllt, ist für die entsprechende Sachleistungsverpflichtung im Sinne des § 6 Abs. 1 Nr. 3a) lit. b) EStG eine einzelfallbezogene Betrachtung zuzunehmen. Der jeweilige – voraussichtliche – Zeitaufwand für die Betreuung pro Vertrag und Jahr ist entscheidend. Hierbei sind die voraussichtlichen Einzelkosten und Gemeinkosten zu bewerten und abzuzinsen.
- Auszuscheiden sind Leistungen, welche – auch im Hinblick auf Bestandskunden – nicht den vorprovisionierten Vertragsabschluß betreffen, sondern auf die Erzielung von (erneut provisionspflichtigen) Erweiterungen bzw. Neugeschäft bezogen sind.
- Die Aufzeichnungen hierzu müssen konkret, spezifiziert und vertragsbezogen sein. Sie müssen auch einer Gegenüberstellung von Verträgen ohne Vergütungsanteil betreffend die Bestandspflege standhalten.
- Der Steuerpflichtige trägt ggf. die Feststellungslast für die von ihm behaupteten rückstellungsfähigen Anteile an der Gesamtprovision.

1 Vgl. hierzu BFH, Urteil vom 24.03.1993 – V R 55/91, zur Gutschrift auf einem sogenannten Kautionskonto eines Versicherungsvertreters beim Versicherungsunternehmen, das zugleich auch etwaige Gegenforderungen dieses Unternehmens sichern soll.

2 Vgl. BFH-Urteil vom 12.11.1997 – IX R 30/97, in Abgrenzung zum Urteil gem. Fußnote 1.

3 Vgl. Urteil gem. Fußnote 2.

4 V R 26/10.

Der BFH hat in der Folgezeit diese Rechtsprechung weiter konkretisiert, dabei im Grunde aber stets bestätigt.⁵ Zwar wurde dabei auch die Möglichkeit einer Schätzung ohne die Notwendigkeit einer Darlegung **aller** in Betracht kommenden Einzelfälle angesprochen, soweit die oben dargestellten Grundsätze eingehalten werden. Zugleich wurden diese aber dem Grunde nach stets und in aller Deutlichkeit aufrechterhalten.

Auch in der aktuellen Entscheidung des 4. Senats zu diesem Themenkomplex⁶ wird dies getan. Auch im dortigen Fall ging es um die Nachbetreuungsverpflichtungen eines Versicherungsvermittlers. Dieser war auf der Basis der §§ 84 ff. des HGB tätig. Zunächst sah es der BFH als „unstreitig“ (obwohl dies streng genommen eine rechtliche Würdigung betraf) an, daß eine **gesetzliche** Verpflichtung zur Nachbetreuung weder aus § 34d der Gewerbeordnung noch aus den Vorschriften des HGB bzw. des VVG ergäbe.⁷ Ganz eindeutig erscheint dieser außersteuerliche Befund nicht, vgl. etwa § 86 HGB⁸ und § 61 VVG.⁹

Folgt man jedoch der Auffassung des BFH für den Fall des Versicherungsvermittlers, kommt man dort wie generell zu der zweiten Frage, ob eine *vertragliche* Nachbetreuungsverpflichtung in Betracht kommt. Insoweit fühlte sich der BFH an die Würdigung des Finanzgerichts gebunden, daß jedenfalls der ursprüngliche Vertretervertrag keine explizite Nachbetreuungsverpflichtung enthielt. Jedenfalls seien Auslegungsregeln, Denkgesetze oder Erfahrungssätze nicht verletzt worden. Recht weitgehend folgte er dabei auch der Auslegung des FG, daß die im Vertriebsvertrag durchaus angesprochene Pflicht, sich mit „ganzer Kraft“ auch um die Erhaltung bestehender Verträge zu bemühen, für die Annahme einer expliziten Rechtspflicht zu unbestimmt gewesen sei. Man mag diese Klausel für im Einzelfall konkretisierungsbedürftig und auch bewußt unbestimmt halten. Ob sie zur Annahme einer Rechtspflicht *zu* unbestimmt erschien, erscheint jedoch fraglich, da die Betonung der „ganzen Kraft“ des Vermittlers immerhin eine entsprechende Intensität akzentuiert und die mangelnde inhaltliche Ausgestaltung im Detail auch durchaus dem Umstand geschuldet sein konnte, die denkbar möglichen Einzelmaßnahmen ex ante nicht abschließend konkretisieren zu können. Dieser Formulierungstechnik müssen sich oftmals nicht nur Vertragsparteien, sondern auch z. B. der Gesetzgeber bedienen, wenn z. B. von der „Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns“ gesprochen wird, die – bewußt – schon objektiv einen ganzen Katalog in Betracht kommender Handlungen abdecken kann.

Auch einen Nachtrag zur Betreuungsverpflichtung, der allerdings nach Ablauf der Streitjahre den Inhalt der Betreuungspflicht klarstellen sollte, erkannte der BFH nicht zur Begründung einer Rechtspflicht an. Dort wurden zwar einzelne in Betracht kommende Leistungen konkretisiert; aus der Wendung der „Klarstellung“ schloß das FG jedoch, daß damit nicht unbedingt eine rückwirkende Konkretisierung des bereits ursprünglich angelegten Vertragswillen gemeint

sein müsse, weshalb es bei dem ursprünglichen Befund blieb. Auch dies wertete der BFH als jedenfalls revisionsrechtlich hinzunehmend.

Ohne daß dieses neue Judikat die bisherige Rechtsprechung geändert hätte, folgt hieraus tendenziell eine weitere Verschärfung der restriktiven Praxis. Wer als bilanzierender Vermittler einmalig fließende Abschlußprovisionen mit Hilfe von Rückstellungen auf Folgeperioden „aufteilen“ will, muß damit umso mehr gewärtigen, daß er sich schon für die Bildung dieser Rückstellungen dem Grunde nach nicht auf allgemeine Rechts- oder gar Branchenanforderungen berufen kann. Auch bei vertraglichen Regelungen ist zu beachten, daß diese in einer expliziten und die Leistungen konkretisierenden Form niedergelegt werden. Führt man diesen Gedanken zu Ende, wirft dies Folgefragen auf: Eine abschließende Aufzählung der möglichen Nachbetreuungsmaßnahmen erscheint kaum möglich; sie können sich in ihrer Ausprägung auch bezogen auf denselben Vertrag ändern. Wäre etwa in einem älteren Vertrag explizit die Anforderung von persönlicher oder telefonischer Kontaktaufnahme mit dem Kunden im Bedarfsfall die Rede, könnte dieses Erfordernis nach heutigem Verständnis wahrscheinlich gleichwertig auch durch den Einsatz elektronischer Medien erfüllt werden. Wenn dies aber im Vertrag (noch) nicht genannt wären – bestünde dann keine entsprechende vertragliche Verpflichtung, welche die Bildung einer Rückstellung dem Grunde nach hierfür rechtfertigen könnte? Hierbei soll nicht verkannt werden, daß vielleicht im Einzelfall der Eindruck entstanden sein mag, daß vor dem Hintergrund der BFH-Rechtsprechung bisher eher allgemein beobachtete Usancen zielgerichtet in Verträge bzw. „Nachträge“ eingearbeitet wurden, um entsprechende Rückstellungen rückwirkend zu legitimieren. Allein die Möglichkeit solcher in den Bereich des § 42 AO bereits hineinspielender Mißbräuche im Einzelfall sollte jedoch nicht dazu führen, die formalen Anforderungen an die Bindungswirkung derartiger Regelungen dem Grunde und dem Umfang nach zu überspannen.

Dieser Gedanke gilt auch für die oben angesprochenen Fälle der zweiten bzw. dritten Kategorie, in denen von vorne herein insgesamt auf verschiedene Perioden verteilte Provisionen vereinbart und fällig werden bzw. die Vergütung bewußt in Abschluß- und später bzw. laufend zu zahlende Vergütung für Betreuungsleistungen aufgesplittet wird. Denn auch dort könnte man nicht nur fragen, ob allein eine spätere Zahlung den Realisationszeitpunkt verschiebt. Selbstverständlich wäre es bei konsequenter

5 Vgl. z. B. BFH, Urteil vom 13.07.2017 – IV R 34/14 unter Verweis auf BFH-Urteil vom 12.12.2013 – X R 25/11 und die weitere Rechtsprechung.

6 BFH, Urteil vom 25.07.2019 – IV R 49/16.

7 Unter Verweis auf die näheren Ausführungen im BFH-Urteil vom 16.09.2016 – X R 36/13, dort Rdnr. 29 ff. m.w.N.

8 Hierzu beispielhaft *Ebenroth* u. a. *Lowisch*, HGB, 4. Aufl. § 86 Rz. 7 ff. m.w.N.

9 Hier beispielhaft *Ritter* u. a. *Münkel*, VVG, § 61 Rz. 8 ff.

Verfolgung des vom BFH akzentuierten Gedankens der „inhaltlichen Forschung“ über Grund, Berechtigung und zutreffende Bemessung der Vergütung auch möglich, wiederum insoweit der zwischen den Parteien vorgenommenen Handhabung nicht (uneingeschränkt) zu folgen. Sollte es tatsächlich legitim sein, die Realisation späterer Teil-Vergütungsleistungen (ggf. unter Abzinsung) dadurch vorzuverlegen, daß man die inhaltliche bzw. wirtschaftliche Angemessenheit der zwischen den Parteien getroffenen Regelungen in Zweifel zieht? Konkret: Wenn etwa aus Vergleichsfällen oder früherer Handhabung beim selben Steuerpflichtigen ein bestimmter durchschnittlicher bzw. „üblicher“ rückstellungsfähiger Betreuungsaufwand abgeleitet werden kann, wäre er dann stets die Referenzgröße für das, was auch bei tatsächlich späterer Entrichtung und Benennung durch den Produktgeber als angemessen anzuerkennen wäre?

Diese Fragen legen jedenfalls nach diesseitiger Ansicht den Ansatz nahe, bei der weiteren Fortschreibung der bisherigen Entwicklung inne zu halten und denkbar fragwürdige oder auch mißbräuchliche Fälle von denen zu unterscheiden, bei denen lediglich die realwirtschaftliche Dispositionsbefugnis der Parteien auch Auswirkungen auf die Gewinnrealisation und die periodengerechte Zuordnung der gewerblichen Einkünfte hat.

2.2 Umsatzsteuer

Ein Ansatz könnte die in gewisser Weise gegenläufige Tendenz bei der Umsatzsteuer sein. Der BFH hat in seinem Urteil vom 26.06.2019¹⁰ im Hinblick auf die Umsatzsteuer – allerdings im Fall der Vermittlung von Profi-Fußballspielern – entscheiden, daß die Entstehung der Steuer bei der Berechnung nach vereinbarten Entgelten trotz § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe a Satz 2 UStG selbst bei einer einheitlichen Vermittlungsleistung abschnittsweise erfolgen kann. Obwohl die geschuldete Vermittlungsleistung gerade nur voraussetzte, daß der dort definierte Erfolg anfänglich eintrat, wofür jedoch im Zeitablauf entsprechende anteilige Provisionszahlungen erfolgen sollten, nahm der BFH hier jedoch nur eine Steuerentstehung pro rata temporis an. Der 5. Senat hatte den EuGH um eine Vorabentscheidung gebeten, weil er sich durch § 13 Abs. 1 UStG an der Auslegung – welche Art. 64 Abs. 1 der Mehrwertsteuersystemrichtlinie nahelegte – gehindert fühlte, eine lediglich zeitanteilige Entstehung der Steuer festzuhalten. Denn nach dem vereinbarten Vertragsinhalt wurden eben nicht zeitanteilig anfallende Teilleistungen vergütet, sondern eine einheitliche und bereits einmalig erbrachte Leistung. In dem genannten Urteil stellte der BFH jedoch fest, daß sich Unternehmer bei ratenweise vergüteten Vermittlungsleistungen – auch einer Gesamtleistung – für eine dementsprechend erst ratenweise Entstehung der Umsatzsteuer auf eine unmittelbare Anwendung von Art. 64 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie berufen könnte.

Unbeschadet der in diesem Fall besonders zu berücksichtigten europarechtlichen Aspekte ist man vor dem Hin-

tergrund dieses Judikates geneigt, bei dieser Tendenz zur Berücksichtigung der realwirtschaftlichen Umstände schon bei einer einheitlichen, aber lediglich gestreckt entrichteten Vergütung hinsichtlich der oben angesprochenen ertragsteuerlichen Problematik das argumentum a fortiori zu bemühen. Denn wenn hier schon bei einer unzweifelhaft „einmaligen“ Leistung die Entstehung der Steuer an die zwischen den Parteien vereinbarten Teilleistungen geknüpft wird, sollte dies bezogen auf die Ertragsteuer umso mehr gelten; jedenfalls wenn dort nicht allein Abreden über den liquiden Zufluß getroffen werden, sondern sachliche Gründe eine Zuordnung zu verschiedenen „Teilleistungen“ (Abschluß und spätere Betreuung) nahelegen. Dies muß konsequent sowohl bei entsprechend aufgeteilter Vergütung, als auch dann gelten, wenn die Vergütung einheitlich fließt, aber aufgrund zureichender tatsächlicher Anhaltspunkte für verschiedene und periodenübergreifende Leistungen erfolgt. Daß dabei in Betreuungsleistungen eingekleideter Marketing-Aufwand zur Erzielung künftiger Erträge als solcher nicht rückstellungsfähig ist, bedarf dem Grundsatz nach keiner Diskussion; daß darüber hinaus Handhabung jedoch überspannte Anforderungen oder gar anstelle der zwischen den Parteien getroffenen Regelung eine eigene „Angemessenheitsbewertung“ im Hinblick auf diese Vergütungsanteile vorgenommen wird, ist abzulehnen.

3. Fazit für die Praxis

Die insoweit gefestigte Rechtsprechungspraxis, welche von den Finanzbehörden gerne aufgenommen wird, ist in ihren Grundzügen systematisch ebenso wenig kritikwürdig, wie es wahrscheinlich ist, daß hier in absehbarer Zeit Änderungen erfolgen. Trotzdem sollte – auch und gerade vor dem Hintergrund vielleicht fragwürdiger Einzelfälle – davon Abstand genommen werden, unter der Fahne einer Bestätigung der bisherigen Grundzüge die Grenzen immer enger zu Lasten der betroffenen Vermittler zu ziehen, zumal aus anderen Gesichtspunkten und nicht zuletzt dem Gedanken des Verbraucherschutzes tendenziell eine Betonung der auch nachwirkenden Betreuungspflichten und entsprechender nachgelagerter Vergütungsbestandteile statt einer singulären Abschlußprovision erfolgen.

Wer derzeit in der Praxis sichergehen möchte, sollte nicht nur auf eine explizite schriftliche und verbindliche Niederlegung der über den Abschluß hinausgehenden Tätigkeiten als echte Rechtspflichten Sorge tragen, sondern diese auch möglichst konkret und detailliert enumerativ, aber nicht abschließend, aufzählen. Hiermit sollte zu Beweis Zwecken eine möglichst detaillierte Aufzeichnung darüber korrespondieren, für welche Verträge und für welche dieser definierten Aufgaben welche Einzelkosten und anteiligen Gemeinkosten angefallen sind.

10 V R 8/19 (V R 51/16).

Vereins- und Verbandsrecht 2020

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

I. Zum Vereinsverbot

Bei der Beendigung von Vereinen ist zu unterscheiden: Die **freiwillige Auflösung** durch eigenes Verhalten (Beschluss der Mitglieder)¹ des Vereins und die **unfreiwillige Beendigung**, etwa durch Insolvenz, Sitzverlegung ins Ausland oder Wegfall aller Mitglieder. Auch nach einem Auflösungsbeschluss löst sich ein Verein nicht plötzlich auf, sondern tritt in ein Liquidationsstadium, in dem die werbende Tätigkeit beendet ist, das Vereinsvermögen aber abzuwickeln ist. Die laufenden Geschäfte sind zu beenden, die Forderungen einzuziehen, die Verbindlichkeiten zu begleichen und das Vereinsvermögen schließlich im dafür vorgesehenen Sinne zu verwenden. Ganz anders die Auflösung durch ein **öffentlich-rechtliches Vereinsverbot** nach dem Vereinsgesetz.

1. Voraussetzungen

Die einfachgesetzliche Ausgestaltung des Vereinsverbots, seines Verfahrens sowie seiner Nebenbestimmungen und Folgen findet sich im VereinsG. Was sich daraus aber nicht so leicht ergibt, sind die Anforderungen an die Zulässigkeit eines Vereinsverbotes. Diese wurden seit dem ersten im April 2010 erfolgten Verbot eines „Hells Angels Charters“ fortwährend von der Rechtsprechung herausgearbeitet und ausjudiziert. Am 19.07.2010 (6 B 20.10, juris) wurde vom BVerwG festgestellt, daß auch eine Gruppierung, die keine Vereinigung im Sinne des Vereinsgesetzes ist, verlangen kann, daß ein an sie adressiertes rechtswidriges Vereinsverbot im gerichtlichen Verfahren aufgehoben werden kann.

2. Beschlagnahme und Einziehung von Vermögenswerten

Beschlagnahme und Einziehung beruhen auf § 3 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 i. V. m. § 10 und § 12 Abs. 2 VereinsG. Danach ist mit dem Vereinsverbot in der Regel die Beschlagnahme und die Einziehung von Sachen Dritter zu verbinden, wenn der Berechtigte durch die Überlassung der Sachen an den Verein dessen verfassungswidrige Bestrebungen vorsätzlich gefördert hat oder die Sachen zur Förderung dieser Bestrebungen bestimmt sind. § 12 Abs. 2 VereinsG erfaßt Sachen Dritter, die objektiv geeignet und subjektiv dazu bestimmt sind, die verfassungswidrigen Bestrebungen eines Vereins zu fördern. Der Anwendungsbereich der Vorschrift beschränkt sich dabei nicht auf Sachen, denen die verfassungswidrige Zweckbestimmung unmittelbar anhaftet. Er

erfaßt alle Sachen, die objektiv zur Förderung der verfassungswidrigen Bestrebungen geeignet sind, damit auch vordergründig „neutrale“ Sachen wie Immobilien, von denen aus der Verein seine verbotenen Bestrebungen verfolgt.

3. Kennzeichenverbot

Der Begriff des „Verwendens“ ist objektiv auszulegen.² Bei der in Rede stehenden Handlung (...) ergibt sich aus dem Gesamtzusammenhang der Benutzung der Kutte gerade nicht, daß diese dem Schutzzweck der Norm nicht zuwiderliefe. Schutzzweck der Norm des Kennzeichenverbots gemäß §§ 20 Abs. 1 S. 2, 9 Abs. 3 VereinsG ist nach der Gesetzesbegründung (BT-Drucks. 18/9758), das Kennzeichenverbot praxistauglich auszugestalten. Es sollen die Kennzeichen verbotener Vereine effektiv aus der Öffentlichkeit verbannt werden. Den Gefahren, die aus der Verwendung verbotener Kennzeichen erwachsen, die auf strafbare Aktivitäten oder verfassungsfeindliche Bestrebungen hindeuten, soll wirksam entgegengetreten werden können. Ein Verein, der im Wesentlichen gleiche Kennzeichen wie der verbotene Verein verwendet, erweckt in der Öffentlichkeit zumindest den Eindruck, er stehe gleichermaßen für die strafbaren Aktivitäten oder verfassungswidrigen Bestrebungen des verbotenen Vereins.

4. Anfechtungsklage

Die Ausgangslage im Rahmen einer verwaltungsgerichtlichen Anfechtungsklage gegen eine Vereinsverbotsverfügung³ ist folgende: Das Verbot richtet sich gegen die Vereinigung und nicht gegen einzelne Personen. Behördliche Ermittlungsmaßnahmen dienen daher insbesondere der Aufklärung, ob in Bezug auf eine Vereinigung Verbotsgründe im Sinne von Art. 9 Abs. 2 GG, § 3 Abs. 1 Satz 1 VereinsG vorliegen. Sie treffen aber häufig nicht die Vereinigung, sondern mutmaßliche Vereinsmitglieder oder Dritte, die keine Beteiligten im Anfechtungsprozess sind. Das Ergebnis der gerichtlichen Rechtmäßigkeitsprüfung kann daher gegenüber den Betroffenen der Ermittlungsmaßnahmen regelmäßig keine rechtlichen Wirkungen entfalten.

1 Wagner, Verein und Verband, Rn. 18, 107 ff. und 407 ff.; hierzu Korte in MüHb. GesR §§ 61–65; Reichert/Schörnig, Kap. 2 Rn. 3941 ff.

2 OLG Hamm 12.07.2018 – 2 Ws 69/18, Tz. 42, juris; s.a. BGH 09.07.2015 – 3 StR 33/15, BGHSt 61, 1 (Kennzeichenverbot).

3 BVerwG 10.06.2020 – 6 AV 8/19, juris.

ten, weil diese am Klageverfahren nicht beteiligt sind (§ 121 Nr. 1 i.V.m. § 63 VwGO). Klagen ausnahmsweise Mitglieder der verbotenen Vereinigung oder Dritte gegen das Verbot, erfolgt in diesem Prozeß gerade keine inzidente Prüfung der Rechtmäßigkeit von behördlichen Ermittlungsmaßnahmen. Denn ob auf der Grundlage der dort gewonnenen Ergebnisse Verbotsgründe im Sinne von Art. 9 Abs. 2 GG, § 3 Abs. 1 Satz 1 VereinsG bejaht werden können, kann im Rahmen der Anfechtungsklagen Dritter nicht geprüft werden.⁴ Aus diesem Grund müssen den Betroffenen derartiger Maßnahmen zur Gewährleistung effektiven Rechtsschutzes im Sinne des Art. 19 Abs. 4 Satz 1 GG eigenständige Rechtsschutzmöglichkeiten eröffnet werden. Ein Effizienzgewinn wäre mit einem Übergang der Zuständigkeit regelmäßig nicht verbunden.

Das Bundesverwaltungsgericht hat in seinem Urteil zum Verbot des Vereins „linksunten.indymedia“ (BVerwG 29.01.2020 – 6 A 1.19, juris) ausgeführt, einzelne Personen seien nach der bisherigen Rechtsprechung gemäß § 42 Abs. 2 VwGO nur zur Anfechtung eines Vereinsverbots befugt, wenn die Verbotsverfügung zu ihren Händen ergangen sei und sie in materieller Hinsicht geltend machten, sie bildeten keinen Verein im Sinne des § 3 Abs. 1 VereinsG.⁵ Treffende dieser Einwand zu, sei die Verfügung aufzuheben, ansonsten sei die Klage abzuweisen, ohne daß das Vorliegen von Verbotsgründen nach § 3 Abs. 1 VereinsG i. V.m. Art. 9 Abs. 2 GG zu prüfen sei.⁶ Diese Rechtsprechung bedürfe angesichts des in § 42 Abs. 2 VwGO normierten Erfordernisses der Geltendmachung einer Verletzung in eigenen Rechten der Modifizierung. Die Personen, die in der Verbotsverfügung als Mitglied aufgeführt würden, müßten sich auf die Verletzung in eigenen Rechten berufen können. Diese Voraussetzung sei nur dann gegeben, wenn eine Person geltend mache, dem als Verein verbotenen Personenzusammenschluß anzugehören und durch das Verbot gehindert zu werden, ihre bisherige Betätigung im Rahmen des vom Verbot aufgelösten Zusammenschlusses auch in Zukunft fortsetzen zu können.⁷

II. Neue Entscheidungen zu vereinsrechtlichen Fragen

1. Vereinsrechtliche Sanktionen

OLG Frankfurt, 20.05.2020 – 19 W 22/20, Rn. 44, juris: Insgesamt geht die Rechtsprechung bei Maßnahmen eines Vereins nämlich von einer beschränkten Inhaltskontrolle aus, soweit es um – hier nicht relevant – Sanktionen und Strafen gegen ihre Mitglieder geht. Derartige Maßnahmen sind der gerichtlichen Überprüfung zugänglich. Die übrigen Entscheidungen unterliegen der Vereinsautonomie. Selbst Strafentscheidungen können im Hinblick auf die zu gewährleistende Vereins- oder Parteiautonomie nur in gewissem Umfang überprüft werden (Otto, Kommentar zum Vereinsrecht in juristischer Praxis, 3. Auflage 2006,

Rdnr. 38 ff.; Kammergericht Berlin vom 27.10.2006, 3 U 47/05; BGH II ZR 43/87 vom 19.10.1987; OLG Hamm vom 19.09.2001, 8 U 193/00 sowie BGH NJW 72, 1892; BGH NJW 95, 583 ff.; OLG Koblenz NJW-RR 2000, 1365; BGH NJW 90, 40 ff.).

2. Vereinsautonomie

Das **Bundesverfassungsgericht in seiner Entscheidung vom 26.02.2020** (BVerfG 26.02.2020 - 2 BvR 2347/15 u. a., NJW 2020, 905, Rn. 326) zur Vereinsautonomie:

(aa) Art. 9 Abs. 1 GG gewährleistet das Recht, Vereine und Gesellschaften zu bilden. Dieser Schutz umfaßt das Recht auf Entstehen und Bestehen in der gewählten gemeinsamen Form (vgl. BVerfGE 13, 174 <175>; 80, 244 <253>). Dieses Recht schließt nicht nur für Mitglieder, sondern auch für die Vereinigung selbst zunächst ihre Gründung und ihren Bestand, daneben aber zwecks Gewährleistung eines effektiven Grundrechtsschutzes auch ein Recht auf Betätigung im Sinne eines Kernbereichs der Vereinstätigkeit ein (vgl. BVerfGE 30, 227 <241> m.w.N.; 80, 244 <253>). Dieser Kernbereich umfaßt die fortwährende Organisationsautonomie, das heißt die Selbstbestimmung über die eigene Organisation, das Verfahren der Willensbildung und die Führung der Geschäfte (vgl. BVerfGE 50, 290 <354>), nicht hingegen bloße vereinszweckrealisierende Tätigkeiten jenseits von Handlungen zur Entstehung und zur Erhaltung des Bestands einer Vereinigung (vgl. BVerfGE 70, 1 <25>; 84, 212 <224>; 149, 160 <192 Rn. 98>). Letztere sind vielmehr nach Maßgabe derjenigen Grundrechte und grundrechtsgleichen Gewährleistungen geschützt, in deren Schutzbereich sie sich bewegen, weil die Gründung einer Vereinigung den Grundrechtsschutz für individuelles Handeln seiner Mitglieder nicht erweitern kann (vgl. BVerfGE 149, 160 <192 Rn. 98>; so auch bereits im Ansatz BVerfGE 70, 1 <25>). Art. 9 Abs. 1 GG enthält mithin eine spezifische Organisationsgarantie, die Freiheitsschutz nur für Organisationsakte, nicht hingegen eine allgemeine Handlungs- oder Zweckverfolgungsfreiheit gewährt, die an keine andere Voraussetzung gebunden wäre als die Vereinsmäßigkeit ihrer Ausübung.

3. Vereinsrecht und Kartellrecht

Aktuell LG Dortmund 04.03.2020 – 8 O 2/20 (Kart), WuW 2020, 422:

Anwendung des Kartellrechts im Vereinswesen: Wettbewerbsbeschränkung und Mißbrauch der marktbeherrschenden

4 BVerwG, Urteil vom 29.01.2020 - 6 A 2.19, juris.

5 OVG Bremen, 09.06.2020 – 1 D 137/13, juris.

6 BVerwG, Ur. v. 29.01.2020 – 6 A 1.19, juris Rn. 16 m.w.N.

7 BVerwG, Ur. v. 29.01.2020 – 6 A 1.19, juris Rn. 17, 22 m.w.N.; anders wohl noch: BVerwG, Ur. v. 13.12.2018 – 1 A 14/16, juris Rn. 13, 15 m.w.N.).

den Stellung durch Weisungen eines Dachverbandes an einen Mitgliedsverein – Hundesportverein

Ls. 2: Die Weisung des Dachverbandes an einen seiner Mitgliedsvereine (hier: Verein für Deutsche Schäferhunde = SV), keine Richter mehr bei Veranstaltungen einzusetzen, die nicht von Mitgliedsvereinen des Weltverbandes oder deren Mitgliedern oder mit diesen kooperierenden Vereinen ausgerichtet werden, beschränkt die Möglichkeit für die nicht mit dem Weltverband kooperierenden Vereine, Veranstaltungen wie Zuchtschauen und Leistungswettbewerbe durchzuführen, und verstößt deshalb gegen das Kartellverbot aus § 1 GWB sowie aus Art. 101 AEUV. Denn ohne den Einsatz der Richter des SV ist es Veranstaltern von Zuchtschauen, Leistungswettbewerben und Zuchtzulassungsprüfungen für Deutsche Schäferhunde nicht möglich, erfolgreich am Markt zu bestehen, weil der SV die zentrale Instanz für die Rasse des Schäferhundes ist. (Rn. 42, 48)

Ls. 3: Der Dachverband hat auf diversen weltweiten Märkten eine marktbeherrschende Stellung und mißbraucht mit der gegenüber dem SV ausgesprochenen Weisung unter Androhung von Sanktionen für den Fall ihrer Nichtbefolgung seine bestehende Marktmacht i.S.d. §§ 19 Abs. 1, 2 Nr. 1, 20 GWB. (Rn.56) (Rn.60).

Dort heißt es u. a. (Rn. 47):

Ob eine Verhaltensweise ihrem Zweck nach wettbewerbsbeschränkend ist, ist nach ihrer objektiven Bedeutung zu beurteilen. Auf die mit ihr verfolgten Absichten kommt es hingegen nicht an (EuGH NZKart 2015, 267 – Bananen (Dole)).

Hiernach kann schon eine objektive wettbewerbsbeschränkende Tendenz der zu beurteilenden Maßnahme zur Annahme einer „bezweckten“ Wettbewerbsbeschränkung führen, wenn also die jeweilige Maßnahme bereits ihrer Natur nach schädlich für den Wettbewerb ist (EuGH, Urteil vom 11. September 2014, C-67/13 P, Rz. 51 – „Carte Bancaire“).

4. Unabänderbare Satzung

OLG München 04.02.2020 – 31 Wx 371/19, (Rn. 19), NZG 2020, 314:

Eine solche unabwendbare Perpetuierung des ursprünglichen Regelungsgehalts der Satzung widerspräche nämlich nicht nur der durch Art. 9 Abs. 1 GG geschützten (BVerfG NJW 1979, 699, 706) und aus der Privatautonomie (Staudinger/Schwennicke (2019) BGB § 25, Rn. 5) resultierenden Vereinsautonomie, die zur Erhaltung des Selbstverwaltungsrechts (Staudinger/Schwennicke (2019) BGB § 25, Rn. 11) auch die Möglichkeit der Mitgliederversammlung einschließt, die Vereinssatzung an veränderte Umstände anzupassen (vgl. BeckOK BGB/Schöpflin, 52. Ed. 1.11.2019, BGB § 21 Rn. 57). Sie entspräche darüber hinaus neben praktischen Anforderungen des Vereinslebens auch nicht dem in den ursprünglichen Satzungsbestimmungen zum Ausdruck kommenden Willen, die

Satzung – wenn auch unter strengen Anforderungen – veränderlich zu gestalten.

Rn. 20: Ob sich in einem solchen Fall die Anwendung der gesetzlichen Vorschriften aus einem Verstoß der Satzungsbestimmungen gegen den Grundsatz von Treu und Glauben nach § 242 BGB, an dem auch Satzungen zu messen sind (OLG Frankfurt, Beschl. v. 13.03.1981 – 20 W 658/80 -, juris, Rn. 7; BeckOK BGB/Schöpflin, 52. Ed. 1.11.2019, BGB § 25 Rn. 28; MüKoBGB/Leuschner, 8. Aufl. 2018, BGB § 25 Rn. 36; Staudinger/Schwennicke (2019) BGB § 25, Rn. 122; Soergel/Hadding, 13. Auflage 2000, BGB § 33 Rn. 7), oder aber aus einer Auslegung der Satzung dahingehend ergibt, dass eine Satzungsänderung auch bei Veränderung der tatsächlichen Umstände – wie insbesondere eine stark gewachsene Mitgliederanzahl oder mangelndes Mitgliederinteresse an der Verwaltung des Vereins – nicht ausgeschlossen sein soll, kann hierbei dahinstehen.

5. Grundrecht der Vereinigungsfreiheit

BVerwG 29.01.2020 - 6 A 1/19, Rn. 19, juris:

„(...) die individuelle Betätigung als Mitglied kann sich nur im Rahmen der kollektiven Willensbildung des Vereins entfalten. Die Mitglieder haben durch ihren freiwilligen Zusammenschluß zur Förderung eines gemeinsamen Zwecks anerkannt, daß Vereinsangelegenheiten aufgrund kollektiver Willensbildung und Entscheidungsfindung und innerhalb des vom Verein auf der Grundlage der Vereinsautonomie selbst gesetzten Rahmens geregelt werden. Daher tritt die Ausübung der individuellen Vereinigungsfreiheit, soweit sie sich im Rahmen der Tätigkeit im Verein entfaltet, hinter der kollektiven Freiheitsausübung zurück. Ein Recht auf Fortbestand des Vereins, das sich gegen den Willen der im Verein zusammengeschlossenen Personen durchsetzen könnte, verleiht die individuelle Vereinigungsfreiheit dem einzelnen Mitglied nicht.“

6. Prüfungspflicht des Vereinsregisters

Gerade nach einer Zwischenverfügung eines Vereinsregisters (§ 382 Abs. 4 FamFG), in der dem Verein Gelegenheit gegeben wird, die bestehenden „Hindernisse“ zu beseitigen, ist zu berücksichtigen, daß das Prüfungsrecht des Vereinsregisters **Grenzen** hat. Das Registergericht hat die Satzung nicht einer **Zweckmäßigkeitprüfung** zu unterziehen. Der Prüfungsbefugnis des Registergerichts hat sich im Hinblick auf die Satzungsautonomie auch nicht auf solche Regelungen der Satzung zu richten, die lediglich **vereinsinterne Bedeutung** haben.⁸ Das Vereinsregister darf keine Bestimmungen beanstanden, die es bloß für unzulässig oder bedenklich oder redaktionell überarbeitungsbedürftig hält.⁹

⁸ Wagner, Verein und Verband, Rn. 447. Burhoff, Rn. 27 ff.; OLG Hamm 11.08.2010 – 15 W 309/10, NZG 2010, 1114 ff.

⁹ Stöber/Otto, Rn. 1256; Knof in MüHb. GesR § 18 Rn. 68.

Die **weitergehende Prüfungsbefugnis** bejaht das *KG Berlin* in seiner Entscheidung vom 20.07.2020:¹⁰

Der genaue Prüfungsrahmen für das Gericht im Verfahren auf Eintragung in das Vereinsregister ist allerdings umstritten. Einigkeit besteht lediglich darin, daß eine Prüfung der Zweckmäßigkeit einzelner Satzungsregelungen schon wegen des verfassungsrechtlich verbürgten Rechts auf autonome Gestaltung der inneren Verhältnisse nicht stattfinden darf.¹¹ Um eine solche Prüfung geht es hier aber nicht. Es steht nicht die Zweckmäßigkeit, sondern die Wirksamkeit einer Regelung in Frage. Nach einer Entscheidung des *OLG Köln* vom 12.07.1993 – 2 Wx 20/93, juris Rdn. 16 ist die Prüfung des Registergerichts auf die Einhaltung der vereinsrechtlichen Mindestanforderungen an die körperschaftliche Organisation, den Zweck des Vereins und die Einhaltung der Regelungen der §§ 56 bis 59 BGB beschränkt. Dies wird damit begründet, daß der Verein in der Gestaltung der Satzung weitgehend frei sei und eine Befugnis zur Selbstordnung habe. In der Literatur wird ein eingeschränktes Prüfungsrecht teilweise unter Hinweis auf § 9c Abs. 2 GmbHG angenommen.¹² Als Grund wird von *Leuschner* eine klarstellende Funktion des § 9c Abs. 2 GmbHG angenommen.

Im Übrigen wird aber ein weitergehendes Prüfungsrecht dahin vertreten, daß Gründe für die Zurückweisung der Vereinsanmeldung neben einer Verletzung der in den §§ 56-59 BGB genannten Bestimmungen auch sämtliche sonstigen Verletzungen zwingenden öffentlichen und privaten Vereinsrechts sein können.¹³ Dem ist zu folgen. Die gegen eine allgemeine Rechtmäßigkeitskontrolle durch das Registergericht vorgebrachten Argumente überzeugen nicht. Die Kontrolle dient der Rechtssicherheit und dem Schutz auch zukünftiger Vereinsmitglieder. Demgegenüber muß das Selbstorganisationsrecht eines Vereins dort seine Grenze finden, wo das Gesetz die Unwirksamkeit einer Regelung vorsieht. Insoweit kommt auch eine Einschränkung durch die Regelung des § 9c Abs. 2 GmbHG nicht in Betracht. Dies gilt hier schon deshalb, weil es um eine Satzungsänderung und nicht um eine Erstanmeldung geht. Die Regelung des § 9c Abs. 2 GmbHG gilt auch im GmbH-Recht nur in Bezug auf die Neueintragung einer GmbH (vgl. BR-Drucks. 340/97 S. 80). Die Vorschrift ist aber auch sonst nicht verallgemeinerungsfähig. So wie die GmbH die speziellere Gesellschaftsform gegenüber dem Verein darstellt, so ist § 9c Abs. 2 GmbHG *lex specialis* gegenüber den Vorschriften des BGB. Darüber hinaus dient die Regelung der vom Gesetzgeber für notwendig befundenen Beschleunigung des Ersteintragsverfahrens bei der GmbH und nicht einer allgemeinen Beschleunigung aller Registerverfahren.¹⁴

7. Beschwerdebefugnis von Vereinsmitgliedern

Eine Verletzung eigener Rechte eines Vereinsmitglieds kommt nicht in Betracht, wenn das Registergericht die Löschung von eingetragenen Vorständen nach § 395 FamFG

ablehnt, deren Wahl zum Vorstand nach der Behauptung des Vereinsmitglieds nichtig ist.¹⁵ Dies gilt jedenfalls dann, wenn die Vorstände nicht durch die Mitglieder, sondern einen Aufsichtsrat bestellt werden.

In Bezug auf die Eintragungen im Vereinsregister ist ein Vereinsmitglied, soweit es nicht selbst etwa als Vorstandsmitglied im Register ausgewiesen werden soll oder ihm ein betroffenes Sonderrecht zusteht, allenfalls mittelbar beeinträchtigt, weil etwa sein in der Mitgliederversammlung ausgeübtes Stimmrecht unbeachtet geblieben ist.¹⁶ Aber auch so liegt der Fall hier nicht. Denn nach der Satzung des Beteiligten zu 1) wird der Vorstand durch den Aufsichtsrat bestellt, der Vorsitzende unmittelbar (vgl. § 10 Ziff. 2 Satz 2 der Satzung), die weiteren Vorstandsmitglieder auf Vorschlag des Vorstandsvorsitzenden (§ 10 Ziff. 3 Satz 1 der Satzung). Die Beteiligten zu 2) bis 4) rügen demgemäß hier lediglich Satzungsverstöße des Aufsichtsrates. Die Einhaltung der Satzung stellt aber kein unmittelbares Recht der Vereinsmitglieder dar.¹⁷ Das Vereinsmitglied darf eine solche Einhaltung zwar erwarten, es kann sie aber nur in dem ihm gegebenen Rahmen, etwa in der Mitgliederversammlung oder gegebenenfalls auch im Zivilprozeß geltend machen. Aus diesem Grund ist eine erweiternde Auslegung des § 59 Abs. 1 FamFG auch nicht notwendig. Soweit das *OLG Düsseldorf*¹⁸ ohne nähere Begründung eine andere Auffassung vertritt, teilt der Senat diese aus den genannten Gründen nicht.

8. Bundesverfassungsgerichts-Entscheidung vom 20.05.2020¹⁹

Das Urteil wendet sich von sich aus auf Antrag der SPD gegen eine Entscheidung des Kammergerichts Berlin (KG Berlin 10.09.2013 – 7 U 131/12), das wiederum eine Entscheidung des parteiinternen Schiedsgerichts aufgehoben hat.

¹⁰ KG Berlin 20.07.2020 – 22 W 10/20, juris.

¹¹ OLG Hamm 21.06.1994 – 15 W 16/94 –, juris Rdn. 20; jurisPK-BGB/Otto, Stand: 1. Mai 2020, § 60 Rdn. 2; Staudinger/Schwennicke (2019) BGB § 60 Rdn. 20.

¹² Verweis auf MüKo/Leuschner, BGB, 8. Aufl., § 60 Rdn. 5; Staudinger/Schwennicke, BGB, 2019, § 60 Rdn. 8, anders aber wieder in Rdn. 2).

¹³ Verweis auf OLG Düsseldorf 28.05.2013 – I-3 Wx 43/13 –, juris Rdn. 14 – zur Ersteintragung; OLG Nürnberg 20.05.2015 – 12 W 882/15 –, juris Rdn. 40 – zur Satzungsänderung: Erman/Westermann, BGB, 15. Aufl., § 60 Rdn. 2 jurisPK-BGB/Otto, Stand: 1. Mai 2020, § 60 Rdn. 2; Palandt/Ellenberger, BGB, 79. Aufl., § 60 Rdn. 1; unklar BeckOK-BGB/Schöpflin, Stand: 1. Mai 2020, § 60 Rdn. 3).

¹⁴ Verweis auf MüKo/Wicke, GmbHG, 3. Aufl., § 9c Rdn. 1; Roth/Altmeppen, GmbHG, 9. Aufl., § 9c Rdn. 8; Saenger/Pfisterer, GmbHG, 4. Aufl., § 9c Rdn. 1.

¹⁵ KG Berlin 17.07.2020 – 22 W 8/20, juris.

¹⁶ Verweis auf Keidel/Heinemann, FamFG, 20. Aufl., § 395 Rdn. 44 a.

¹⁷ Verweis: Vgl. zum ähnlichen Problem der Einhaltung der Verfahrensvorschriften im gerichtlichen Verfahren: Bork/Müther, § 59 Rdn. 6; Keidel/Meyer-Holtz, § 59 Rdn. 7).

¹⁸ OLG Düsseldorf 09.02.2016 – I-3 Wx 5/16 –, juris Rdn. 16.

¹⁹ BVerfG 20.05.2020 – 2 BvR 121/14, juris (SPD-Schiedsgericht).

Die „gerichtliche Nachprüfbarkeit“ wird vom BVerfG „Kontrolldichte“ genannt; die Vereinsautonomie entspricht der „Staatsferne der Parteien“.

Das Gericht verweist auf die zuvor ergangene Entscheidung BVerfG 28.03.2002 – 2 BvR 307/01 –, juris, Rn. 13 ff. Abgesehen davon, daß die Wortwahl des BVerfG ungewohnt deutlich ist („(...) **unter keinem denkbaren Aspekt rechtlich vertretbar ist und sich daher der Schluß aufdrängt, daß er auf sachfremden Erwägungen beruht**“) (...) ist dies ein wichtiges Urteil.

Nachfolgend die wesentlichen Zitate:

Rn. 38: **Die Parteienfreiheit umfaßt die freie Wahl der Rechtsform, der inneren Organisation** sowie der Zielsetzung einschließlich Name, Satzung und Programm, die Teilnahme an Wahlen sowie die Verfügung über Einnahmen und Vermögen (...). In personeller Hinsicht verbürgt sie die **freie Entscheidung über Aufnahme und Ausschluss von Mitgliedern bis hin zur Selbstauflösung der Partei und der Vereinigung mit anderen Parteien** (...)

Rn. 39: Hieraus folgt eine **eingeschränkte Kontrolldichte der staatlichen Gerichte bei der Überprüfung der Entscheidungen von Parteischiedsgerichten**. Es ist nicht Sache der staatlichen Gerichte, über die Auslegung der Satzung und der bestimmenden Parteibeschlüsse zu entscheiden. Die Einschätzung, ob ein bestimmtes Verhalten einen vorsätzlichen Verstoß gegen die Satzung oder einen erheblichen Verstoß gegen Grundsätze oder Ordnung der Partei bedeutet und der Partei damit schwerer Schaden zugefügt wurde (...), ist den Parteien vorbehalten.

Rn. 40: Andererseits steht auch dem **einzelnen Mitglied einer Partei die Betätigungsfreiheit** des Art. 21 Abs. 1 Satz 2 GG zu. Daher bleiben die **staatlichen Gerichte zur Mißbrauchs- und Evidenzkontrolle** verpflichtet, soweit der Gesetzgeber privatautonome Streitbereinigung durch Schlichtungsgremien zuläßt.

Nach der **ständigen Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs** prüfen die staatlichen Gerichte *daher (nur)*, ob die durch ein Parteischiedsgericht verhängte Maßnahme eine Stütze im Gesetz oder in der Parteisatzung findet, das satzungsgemäß vorgeschriebene Verfahren beachtet, sonst kein Gesetzes- oder Satzungsverstoß vorgekommen und die Maßnahme nicht grob unbillig oder willkürlich ist sowie ob die der Entscheidung zugrundeliegenden Tatsachen ordnungsgemäß festgestellt worden sind (...).

Diese Maßstäbe verkennt die hier angegriffene Entscheidung grundlegend. Das Kammergericht führt zwar selbst aus, daß bei der Überprüfung parteischiedsgerichtlicher Disziplinarmaßnahmen ein **eingeschränkter Prüfungsmaßstab gilt, und zitiert diesen zutreffend**. Die nachfolgende Subsumtion läßt die Einschränkung des Prüfungsmaßstabs dann aber offensichtlich außer Acht. Das Gericht beschränkt sich nicht auf eine bloße Mißbrauchskontrolle. Vielmehr setzt es zur Begründung seiner Behauptung, der streitgegenständliche Parteiausschluss er-

scheine grob unbillig, in **unvertretbarer Weise seine eigenen Bewertungen** des Verhaltens des X. (1) und des dadurch für die Beschwerdeführerin verursachten Schadens (2) **an die Stelle der Bewertungen der Parteischiedsgerichte**. Auch seine sonstigen Darlegungen vermögen die Annahme grober Unbilligkeit des Parteiausschlusses des X. nicht zu rechtfertigen (3).

Rn. 44: (...) Vor allem aber mißachtet es in diesem Zusammenhang die **Grenzen einer bloßen Mißbrauchskontrolle**. Insoweit hätte das Gericht darlegen müssen, weshalb die Annahme der Parteischiedsgerichte, bei der fehlenden Offenlegung der Herkunft des Vermerks handele es sich um eine schwerwiegende Verletzung der dem X. gegenüber den Verantwortlichen der Beschwerdeführerin obliegenden Pflichten, jedes sachlichen Grundes entbehrt und daher als willkürlich anzusehen ist.

Rn. 46: (...) **da sich die Ausführungen des Kammergerichts in der Sache darauf beschränken, der vorgeannten Subsumtion der Parteischiedsgerichte eine eigene inhaltliche Bewertung entgegenzusetzen**.

Rn. 47: Vor diesem Hintergrund stellt sich die Entscheidung des Kammergerichts ihrerseits als willkürlich im Sinne von Art. 3 Abs. 1 GG dar. Denn das Gericht überschreitet die Grenzen seiner eingeschränkten Kontrollbefugnis durch eine vollumfängliche Ersetzung der parteischiedsgerichtlichen Bewertung in der Sache und verkennt damit in unvertretbarer Weise die verfassungsrechtlichen Vorgaben, die sich aus Art. 21 Abs. 1 GG ergeben.

Rn. 48: b) Nichts anderes gilt, soweit das Kammergericht feststellt, vor dem Hintergrund der Unschuldsvermutung stelle die erst nachträglich durch den X. erfolgte Information über das gegen ihn eingeleitete Ermittlungsverfahren **keinen erheblichen Verstoß gegen die Grundsätze oder die Ordnung der Beschwerdeführerin** dar. Auch insoweit beschränkt das Gericht sich nicht auf eine bloße Mißbrauchs- oder Willkürkontrolle, sondern **setzt seine eigene Bewertung an die Stelle derjenigen der Parteischiedsgerichte**.

Rn. 49: Insgesamt erweist sich das angegriffene Urteil daher auch insoweit als angesichts des anzuwendenden Prüfungsmaßstabs **schlechterdings unhaltbar und damit willkürlich im Sinne von Art. 3 Abs. 1 GG**.

Rn. 52: (2) Soweit das Kammergericht darauf verweist, (...) **beschränkt es erneut in unvertretbarer Weise seine Prüfung nicht auf eine Willkür- und Evidenzkontrolle**. Zudem läßt es inhaltlich außer Betracht, daß (...). Daß es sich dabei um sachfremde, unvertretbare Erwägungen handelt, ist nicht ersichtlich (...).

Rn. 53: (3) Auch die sonstigen Darlegungen des Kammergerichts vermögen die **Annahme grober Unbilligkeit des Parteiausschlusses des X. durch die Parteischiedsgerichte von vornherein nicht zu begründen**.

Rn. 54: (a) Soweit das Gericht ausführt, es sei nicht geboten gewesen, (...) **werden die Grenzen einer bloßen Willkürkontrolle überschritten**. Grundsätzlich ist es

Sache der hierzu berufenen *Schiedsgerichte*, darüber zu entscheiden, ob der Schutz des Ansehens und der Glaubwürdigkeit oder die Verhinderung eines sonstigen Schadens für die Partei erfordert, dass die dauerhafte Trennung von einem Parteimitglied

erfolgt, sonstige Sanktionen ergriffen werden oder diese verzichtbar sind. (...) Dies verkennt das Kammergericht und **setzt stattdessen auch insoweit seine Bewertung schlicht an die Stelle derjenigen der Parteischiedsgerichte.** (...)



Komplexe Fragen – klare Antworten.

WWW.BOORBERG.DE

Die Besteuerung von Grenzgängern in die Schweiz

von Dipl.-Kaufmann Gerold Miessler, Steuerberater,
Fachberater für Internationales Steuerrecht, Konstanz
2019, 196 Seiten, € 49,80
ISBN 978-3-415-06493-5



Leseprobe unter
www.boorberg.de/9783415064935

Über 60.000 Grenzgänger mit Wohnsitz in Deutschland arbeiten in der Schweiz. Das neue Fachbuch widmet sich umfassend der steuerlichen Beurteilung und Beratung dieser Personengruppe. Diese Bewertung hat sich in den letzten Jahren vielfach geändert, insbesondere bei der Besteuerung der Pensionskassenauszahlung.

In dem Ratgeber ist die steuerliche Darstellung eng verzahnt mit dem Aufenthaltsrecht in der Schweiz und den sozialversicherungsrechtlichen Konsequenzen. Auch die Diskussion zur ertrag- und umsatzsteuerlichen Beurteilung der Privatnutzung des Geschäftswagens von Grenzgängern wird dargestellt.

Zahlreiche weiterführende Beispiele und die Formulare aus den Bereichen Steuerrecht, Aufenthaltsrecht und Sozialversicherungsrecht erleichtern die Umsetzung in der Praxis.

 BOORBERG

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

SC0920

Champions League Ticket – Verkauf als privates Veräußerungsgeschäft

Orientierungssatz: Unabhängig davon, wie der Begriff des Wertpapiers im Steuerrecht zu verstehen ist, erfüllen die UEFA Champions League Tickets nicht die Merkmale einer Kapitalanlage i.S. des § 20 Abs. 1, 2 EStG. Sie sind insbesondere keine Kapitalforderungen i.S. des § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 i.V.m. Abs. 1 Nr. 7 EStG, da sie in erster Linie auf die Ermöglichung des Stadionbesuchs gerichtet sind

Entscheidung: BFH, Urteil vom 29.10.2019, IX R 10/18

I. Sachverhalt

Die Parteien stritten um die Steuerfreiheit von privat verkauften Champions League Finalkarte nach § 23 EStG.

Die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) gaben in ihrer Einkommensteuererklärung 2015 Einkünfte aus einem privaten Veräußerungsgeschäft an, welche durch den Verkauf von zwei Champions League Finaltickets im Jahr 2015 entstanden sind. Die Anschaffungskosten der Tickets betrugen 330 €. Die Kläger erzielten einen Veräußerungserlös nach Abzug sämtlicher Nebenkosten von 2.907 €. In ihrer Steuererklärung gaben die Kläger den Gewinn mit 0 € an, da sie von einer Steuerfreiheit des Verkaufs ausgingen.

Dem folgte der Beklagte und Revisionskläger (das FA) nicht. Das FA qualifizierte den Verkauf der Tickets als Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäft und setzte den Gewinn in Höhe von 2.577 € fest. Auch den gegen die Ablehnung des schlichten Änderungsantrags der Kläger eingelegte Einspruch wies das FA als unbegründet zurück. Das FA vertritt die Ansicht, daß es sich bei den Tickets nicht um Gegenstände des täglichen Gebrauchs handele und somit keine Steuerbefreiung nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG greife.

Die hiergegen gerichtete Klage hatte Erfolg, so daß das FA mit der Revision die Verletzung von § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 i.V.m. § 22 Nr. 2 EStG rügt.

II. Entscheidungsgründe

Die Revision ist begründet und führt unter Aufhebung der angefochtenen Vorentscheidung zur Abweisung der Klage.

Der Senat sieht – entgegen der Vorinstanz – in der Veräußerung der Tickets den Tatbestand des privaten Veräußerungsgeschäfts im Sinne des § 22 Nr. 2 i.V.m. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG als erfüllt an. Er folgt jedoch der Vorinstanz und der bisherigen Rechtsprechung dahingehend, daß die Veräußerung der in Rede stehenden Tickets nicht zu den Einkünften aus Kapitalvermögen im Sinne des § 20 Abs. 2 EStG zählen.

Zunächst weist der Senat in seinen Entscheidungsgründen darauf hin, daß die Tickets nicht unter eine der in § 20 Abs. 2 EStG aufgezählten Nummern zu subsumieren ist. Es

handelt sich hierbei nicht um eine Kapitalanlage im Sinne des § 20 Abs. 1, Abs. 2 EStG und insbesondere nicht um eine Kapitalforderung nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 i.V.m. Abs. 1 Nr. 7 EStG, da diese Rechte nicht auf Geldforderungen gerichtet sind. Ferner weist der Senat darauf hin, daß es sich nach den zivilrechtlichen Vorgaben bei solchen Tickets um Wertpapiere handelt, dies aber keinen Einfluss auf die Qualifizierung der Tickets im Steuerrecht hat.

Sodann weist der Senat darauf hin, daß es sich bei einem solchen Verkauf vielmehr um ein privates Veräußerungsgeschäft im Sinne des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG handelt. Voraussetzung eines solchen privaten Veräußerungsgeschäftes ist, daß zwischen Anschaffung und Veräußerung eines „anderen“ Wirtschaftsguts der Zeitraum nicht mehr als ein Jahr beträgt. Von dieser Vorschrift sind alle Wirtschaftsgüter im Privatvermögen betroffen. Ein solches Wirtschaftsgut im Privatvermögen wird dann angenommen, wenn es sich der Steuerpflichtige etwas kosten lassen hat und das Wirtschaftsgut einer selbständigen Bewertung zugänglich ist. Ausgenommen sind hiervon Gegenstände des täglichen Gebrauchs nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG.

Nach diesen Ausführungen kommt der Senat zu dem Schluß, daß es sich bei den vorliegenden Tickets um Wirtschaftsgüter im Sinne des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG handelt.

Durch den gezahlten Kaufpreis haben sich die Kläger die Tickets etwas kosten lassen. Dieses verbrieft Recht, was die Tickets darstellen, ist auch einer besonderen Bewertung zugänglich. Für die konkrete Möglichkeit des Stadionbesuchs, die im Ticket verbrieft wird, ist ein besonderes Entgelt anzusetzen. Dem einzelnen Ticket kommt ein eigener Wert zu, welcher vorliegend einen wirtschaftlich ausnutzbaren und realisierbaren Vermögenswert darstellt. Dies wird insbesondere dadurch deutlich, daß es zahlreiche Internet-Handelsplattformen für Ticket-(Weiter-)Verkäufe der vorliegenden Art gibt.

Ferner weist der Senat daraufhin, daß es keiner Entscheidung bedarf, ob die Tickets als ein Wertpapier im steuerlichen Sinn zu qualifizieren sind, da § 23 EStG eine Auffangnorm für Einkünfte aus der Veräußerung von Wertpapieren darstellt. Voraussetzung ist, daß diese nicht unter § 20 EStG fallen. Der Senat folgt somit nicht der Ansicht der

Vorinstanz sowie teilt er nicht die Ansicht, daß § 20 EStG seit dem Unternehmensteuerreformgesetz (UntStRefG) eine abschließende Regelung für die Besteuerung von Wertpapieren darstellt. Dies geht weder aus dem Wortlaut noch aus dem Zweck des § 23 EStG hervor. Bereits aus dem Wortlaut des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG, der allgemein von „anderen Wirtschaftsgütern“ spricht, folgt, daß von der Regelung (auch weiterhin) grundsätzlich alle Wirtschaftsgüter im Privatvermögen betroffen sind. Dies hatte bereits der Senat zur Vorgängerregelung so entschieden.

Eine andere Betrachtungsweise ergibt sich nach Ansicht des Senats auch nicht durch die Hinzuziehung der Gesetzesmaterialien zum UntStRefG 2008. Der Senat weist zwar darauf hin, daß nach der Begründung, die Regelungen zu den Wertpapieren im bisherigen Satz 1 entfallen sollen und nunmehr die Besteuerung dieser in § 20 EStG geregelt sei. Eine generelle Herausnahme aus dem Anwendungsbereich des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG sieht der Senat aber deshalb nicht, da dies aufgrund des allgemeinen Begriffs des „Wirtschaftsguts“ einer Klarstellung bedürft hätte.

Der Senat weist des Weiteren darauf hin, daß die Tickets auch nicht als Gegenstände des täglichen Gebrauchs angesehen werden können. Sie sind somit nicht nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG von der Besteuerung herauszunehmen. Zweck einer solchen Ausnahme ist es, Verlustgeschäfte von meist vorrangig zur Nutzung angeschafften Gebrauchsgegenständen, die, wie z. B. Gebrauchtfahrzeuge,

dem Wertverlust unterliegen, steuerrechtlich nicht wirksam werden zu lassen. Im Schrifttum herrscht insoweit weitgehend Einigkeit, daß es sich bei den Gegenständen des täglichen Gebrauchs i.S. des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG bei objektiver Betrachtung um Gebrauchsgegenstände handeln müsse, die dem Wertverzehr unterlägen und/oder kein Wertsteigerungspotenzial aufweisen, wobei eine Nutzung an jedem Tag nicht erforderlich sei. Hiernach sind die vom Kläger veräußerten UEFA Champions League Tickets keine Gegenstände des täglichen Gebrauchs, da sie - wie im Streitfall ersichtlich - ein Wertsteigerungspotenzial aufweisen und zudem nicht zum täglichen Gebrauch i.S. einer regelmäßigen oder zumindest mehrmaligen Nutzung geeignet sind. Die veräußerten Tickets ermöglichten vielmehr nur den einmaligen Einlass zu dem auf der Einlaßkarte angegebenen Fußballspiel.

Verfassungsrechtliche Bedenken hinsichtlich eines strukturellen Vollzugsdefizits aufgrund einer Verletzung des Gleichheitssatzes aus Art. 3 Abs. 1 GG sieht der Senat nicht. Das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) hat in der Vergangenheit entschieden, daß für Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften gemäß § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG bereits für den Veranlagungszeitraum 1999 ein dem Gesetzgeber zuzurechnendes strukturelles Vollzugsdefizit nicht mehr festzustellen ist, das zur Verfassungswidrigkeit der Norm führen könnte.

(Claudius Söffing)

Steuerklasse bei einer Schenkung des biologischen Vaters

Orientierungssatz: Für die Steuerklasseneinteilung nach § 15 Abs. 1 ErbStG sind die bürgerlich-rechtlichen Vorschriften über die Abstammung und Verwandtschaft maßgebend. Die biologische Abstammung allein führt nicht zur rechtlichen Vaterschaft. Dies begegnet keinen verfassungsrechtlichen Bedenken

Entscheidung: BFH, Urteil vom 05.12.2019, II R 5/17

I. Sachverhalt

Die Parteien stritten um die maßgebliche Steuerklasse nach § 15 Abs. 1 ErbStG.

Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) schenke seiner leiblichen Tochter im Jahr 2016 eine Summe von 30.000 €, wobei er die Schenkungsteuer übernahm. Rechtlicher Vater ist jedoch nicht der Kläger, sondern der Mann, welcher zum Zeitpunkt der Geburt mit der Mutter verheiratet war. In seiner Schenkungsteuererklärung beantragte der Kläger die Anwendung der Steuerklasse I. Dem folgte der Beklagte und Revisionskläger (das FA) nicht und unterwarf die Schenkung der Steuerklasse III. Hiergegen legte der Kläger Einspruch ein und begründete diesen damit, daß die günstigere Steuerklasse I nicht nur im Verhältnis des Kindes zu seinem recht-

lichen, sondern auch zu seinem biologischen Vater Anwendung finde. Diesen Einspruch wies das FA zurück, da Kinder nur diese seien, welche nach den Regeln des Zivilrechts vom Vater abstammen oder adoptiert worden sind. Das FG gab der Klage statt. Mit der Revision macht das FA eine Verletzung des § 15 Abs. 1 Steuerklasse I Nr. 2 ErbStG geltend.

II. Entscheidungsgründe

Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung – FGO –).

Der Senat weist zunächst auf die Steuerklasseneinteilung des § 15 Abs. 1 ErbStG hin und zeigt auf, dass zur Steuer-

klasse I unter anderem Kinder und Stiefkinder und unter die Steuerklasse III alle übrigen Erwerber fallen. Nach einer Auslegung des § 15 ErbStG sieht der Senat die Voraussetzungen der Steuerklasse III auch bei einer Schenkung eines biologischen aber nicht rechtlichen Vaters an sein Kind als gegeben an.

Maßgeblich für die Steuerklasseneinteilung sind die bürgerlich-rechtlichen Vorschriften über die Abstammung und Verwandtschaft. Der Senat führt aus, daß nach § 1592 BGB Vater ist, wer zum Zeitpunkt der Geburt mit der Mutter verheiratet ist, der die Vaterschaft anerkannt hat oder dessen Vaterschaft gerichtlich festgestellt worden ist. Eine rein biologische Abstammung führt nicht zu einem Verhältnis des biologischen Vaters zu seinen Kindern, woraus Rechte und Pflichten entstehen. Verfassungsrechtliche Bedenken sieht der Senat nicht bei dieser Annahme, da es die Konsequenz der gesetzlichen Vermutungsregelung sei.

Für eine Maßgeblichkeit der zivilrechtlichen Normen spricht die Einführung des § 15 Abs. 1a ErbStG, welcher die Steuerklassen I und II Nr. 1 bis 3 sowohl bei Erwerben in dem durch Adoption Minderjähriger neu begründeten Verwandtschaftskreis als auch bei Erwerben im bisherigen Verwandtschaftskreis gelten läßt. Damit gestattet § 15 Abs. 1a ErbStG eine Doppelbegünstigung, dergestalt, daß die günstigen Steuerklassen I und II Nr. 1 bis 3 sowohl bei Erwerben in dem durch Adoption Minderjähriger neu begründeten Verwandtschaftskreis als auch bei Erwerben im bisherigen Verwandtschaftskreis gelten. Wäre § 15 Abs. 1a ErbStG nicht eingeführt worden, würde es nach der Regelung des § 15 Abs. 1 ErbStG bei einem Erwerb des Kindes von seinen bisherigen Verwandten zu einer Anwendung der Steuerklasse III kommen, da zivilrechtlich kein Kind im Sinne der Steuerklasse I vorliegen würde. Nur durch die Einführung des § 15 Abs. 1a ErbStG ist eine Anwendung der Steuerklassen I und II Nr. 1 bis 3 möglich. Die Einführung des § 15 Abs. 1a ErbStG – so weist der erkennende Senat zutreffend darauf hin – bestätigt gerade, daß grundsätzlich die zivilrechtlichen Regelungen maßgebend sind und dies nur dann nicht der Fall ist, wenn das ErbStG ausdrücklich etwas anderes bestimmt.

Diese Annahme wird auch weiter durch die ausdrückliche Einbeziehung von Stiefkindern durch § 15 Abs. 1 Steuerklasse I Nr. 2 ErbStG verdeutlicht. Stiefkinder sind keine Kinder i.S. des bürgerlich-rechtlichen Kindsbegriffs und fielen ohne diese explizite Nennung nicht in die Steuerklasse I. Eine solche ausdrückliche Regelung der Anwendung der Steuerklasse I fehlt für das Verhältnis eines Kindes zu seinem biologischen Vater.

Auch der Sinn und Zweck des § 15 ErbStG spricht für eine Einordnung des biologischen Vaters in die Steuerklasse III. Die erbschaftsteuerrechtliche Begünstigung von Kindern folgt aus der im bürgerlichen Familien- und Erbrecht angelegten Mitberechtigung der Kinder am Familienvermögen. Kinder nehmen aufgrund ihres Unterhaltsanspruchs gegen ihre Eltern (§ 1601 BGB) an deren Vermögensverhältnissen teil. Unter Beachtung dieses Gesetzeszwecks ist

es sachgerecht, den erbschaftsteuerrechtlichen Kindsbegriff auf Kinder i.S. des Abstammungsrechts (§ 1592 BGB) zu beschränken. Allein die bürgerlich-rechtliche Abstammung begründet Unterhaltspflichten sowie das gesetzliche Erbrecht und den Anspruch auf den Pflichtteil. Demgegenüber bestehen im Rahmen der biologischen Vaterschaft diese gesetzlichen finanziellen Verpflichtungen, die zur Bildung und Weitergabe von Familienvermögen beitragen, nicht. Dies rechtfertigt, ein Kind bei Erwerben von seinem biologischen Vater auf die ungünstigere Steuerklasse III zu verweisen.

Fernerdesen kann nach Ansicht des Senats der biologische Vater die Elternposition auch nicht neben dem rechtlichen Vater einnehmen. Dies geht aus der bisherigen Rechtsprechung des BVerfG hervor, welche ein Nebeneinander von zwei Vätern, als nicht mit der Vorstellung von elterlicher Verantwortung, die Art. 6 Abs. 2 Satz 1 GG zugrunde liegt, für vereinbar erklärt. Auch der gesellschaftliche Wandel familiärer Lebenszusammenhänge fordert dies nicht.

Darüber hinaus zeigt der Senat auf, daß Art. 6 Abs. 2 Satz 1 GG keine Auslegung des § 15 Abs. 1 Steuerklasse I Nr. 2 ErbStG dahingehend erfordert, daß auf den Erwerb des Kindes von seinem biologischen Vater die Steuerklasse I anzuwenden ist. Die grundrechtlich geschützte Elternposition, mit der die Anwendung der Steuerklasse I verknüpft ist, hat nur der rechtliche Vater inne.

Schlußendlich weist der Senat noch darauf hin, daß auch die Berücksichtigung des Art. 8 der Europäischen Konvention zum Schutz der Menschenrechte und Grundfreiheiten (EMRK) und der dazu ergangenen Rechtsprechung zu keinem anderen Ergebnis führt. Gemäß Art. 8 Abs. 1 EMRK hat jede Person u. a. das Recht auf Achtung ihres Privat- und Familienlebens. Nach der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs für Menschenrechte kann Art. 8 EMRK dahingehend ausgelegt werden, daß er den Mitgliedstaaten die Verpflichtung auferlegt zu prüfen, ob es dem Kindeswohl dient, dem leiblichen Vater den Aufbau einer Beziehung zu seinem Kind zu ermöglichen, insbesondere durch die Gewährung eines Umgangsrechts. Aus dieser Rechtsprechung kann, so der erkennende II. Senat des BFH, keine konventionsrechtliche Pflicht abgeleitet werden, Erwerbe vom biologischen Vater steuerrechtlich genauso wie Erwerbe vom rechtlichen Vater zu behandeln.

Der Senat lehnt ausdrücklich die Ansicht der Vorinstanz ab, daß sich die Klassifizierung des biologischen Vaters in die Steuerklasse I aufgrund § 1686a BGB ergibt. Nach dieser Vorschrift kann dem leiblichen Vater unter bestimmten Voraussetzungen, neben der Vaterschaft eines anderen Mannes, ein Umgangsrecht zugesprochen werden. Hierdurch wollte der Gesetzgeber jedoch nicht an der Unterscheidung zwischen dem leiblichen und dem rechtlichen Vater etwas ändern. Der Senat verweist auf den Gesetzesentwurf, woraus sich keine Stärkung der Rechtsposition des biologischen Vaters ergibt.

(Claudius Söffing)

Keine Abzugsfähigkeit als Nachlaßverbindlichkeit eines zivilrechtlich verjährten Pflichtteilsanspruchs

Orientierungssatz: Die Fiktion des § 10 Abs. 3 ErbStG reicht jedoch nicht so weit, daß der zivilrechtlich aufgrund Konfusion erloschene Pflichtteilsanspruch auch dann noch geltend gemacht werden kann, wenn er im Zeitpunkt der Geltendmachung zivilrechtlich verjährt war.

Entscheidung: BFH, Urteil vom 05.02.2020, II R 17/16

I. Sachverhalt

Die Beteiligten stritten um die Geltendmachung eines Pflichtteilsanspruchs als Nachlaßverbindlichkeit.

Der Kläger und Revisionsbeklagte (der Kläger) ist Sohn des im Jahr 2003 verstorbenen Vaters sowie der Stiefsohn der im Jahr 2014 verstorbenen Stiefmutter. Vor deren Ableben errichteten Vater und Stiefmutter ein sogenanntes Berliner Testament, wodurch sie sich gegenseitig als Alleinerbin und den Kläger als (Schluß)Erbe des Überlebenden einsetzten. In seiner im Jahr 2014 abgegebenen Erbschaftsteuererklärung gab der Kläger als Nachlaßverbindlichkeit den zivilrechtlich verjährten Pflichtteilsanspruch gegenüber seiner Stiefmutter, aufgrund des Todes seines Vaters aus dem Jahr 2003, als steuermindernde Tatsache an. Gedanklich ging der Kläger davon aus, daß er nach dem Todesfall des Vaters im Jahre 2003 gegenüber der testamentarisch als Alleinerbin eingesetzten Stiefmutter einen Pflichtteilsanspruch hätte geltend machen können. In diesem Fall wäre das Vermögen der Stiefmutter mit einer Pflichtteilsverbindlichkeit gegenüber dem Stiefsohn belastet gewesen. Genau diese Pflichtteilsverbindlichkeit der Stiefmutter, die für sie eine Erbfallsschuld i. S. des § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG gewesen wäre, machte der Kläger als Abzugsposition im Nachlaß der Stiefmutter geltend. Dem Verweis des Klägers in diesem Zusammenhang auf die Rechtsprechung des BFH vom 19. Februar 2013 (II R 47/11), wonach der Pflichtteilsberechtigten Anspruch auch noch nach dem Tod der Pflichtteilsverpflichteten – der Stiefmutter – geltend machen könne, folgte der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt) nicht. Vielmehr setzte das Finanzamt die Erbschaftsteuer ohne die Berücksichtigung des Pflichtteilsanspruchs als Nachlaßverbindlichkeit fest. Im dem Einspruchsverfahren wies der Kläger darauf hin, daß er die Einrede der Verjährung nicht geltend mache. Auch dieses Vorbringen änderte an der Entscheidung des FA nichts, so daß es den Einspruch als unbegründet zurückwies.

Die vor dem FG erhobene Klage hatte Erfolg. Das FG vertrat die Auffassung, daß der Alleinerbe nach dem Tod des Pflichtteilsverpflichteten seinen nunmehr gegen sich selbst gerichteten Pflichtteilsanspruch auch dann noch geltend machen und als Nachlaßverbindlichkeit vom Erwerb abziehen könne, wenn dieser Pflichtteilsanspruch bereits verjährt sei.

Dagegen richtet sich die Revision des FA. Es rügt die Verletzung des § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG. Zum einen sei der

Anspruch des Klägers durch Konfusion erloschen, sowie sei eine Berücksichtigung des verjährten Pflichtteilsanspruchs gegen sich selbst mangels Ernsthaftigkeit nicht möglich. Zum anderen fehle es bei derartigen Verbindlichkeiten an einer wirtschaftlichen Belastung des Nachlasses im Besteuerungszeitpunkt.

II. Entscheidungsgründe

Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung – FGO –). Der Senat folgt mit seiner Entscheidung nicht der Vorinstanz, da diese fehlerhaft annahm, dass der Kläger seinen nunmehr gegen sich selbst gerichteten Pflichtteilsanspruch auch dann noch geltend machen und als Nachlaßverbindlichkeit vom Erwerb abziehen könne, wenn dieser Pflichtteilsanspruch im Zeitpunkt der Geltendmachung bereits verjährt sei.

Nach § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG gilt der Pflichtteilsanspruch als eine abzugsfähige Nachlaßverbindlichkeit, welche sich steuermindernd auswirkt. Der Senat weist auf die Bedeutung der Unterscheidung des Entstehungszeitpunktes eines Anspruchs und der Geltendmachung eines Anspruchs hin.

Erbschaftsteuerrechtlich kommt dem Entstehungszeitpunkt des Pflichtteilsanspruchs keine Bedeutung zu. Jedoch gilt nach § 3 Abs. 1 Nr. 1 Alt. 3 ErbStG ein Pflichtteilsanspruch erst dann als ein Erwerb von Todes wegen, wenn er geltend gemacht wird. Steuerlich kann sich die Geltendmachung des Pflichtteilsanspruchs zweierlei auswirken. Zum einen entsteht die Erbschaftsteuer für den Erwerb des Pflichtteilsanspruchs (§ 3 Abs. 1 Nr. 1 Alternative 3 ErbStG) nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b ErbStG mit dem Zeitpunkt der Geltendmachung. Zum anderen bewirkt die Geltendmachung, daß der Pflichtteil als Nachlaßverbindlichkeit abzugsfähig ist und sich auf den Zeitpunkt der Entstehung der Steuer gegenüber dem Erben, also auf den Zeitpunkt des Todes des Erblassers (§ 9 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG), zurück wirkt.

Der Senat weist darauf hin, daß es grundsätzlich nicht auf die Geltendmachung des Pflichtteilsanspruchs ankommt, damit die Verbindlichkeit gemäß §§ 1922, 1967 Abs. 1 BGB zivilrechtlich auf dessen Erben übergeht. Jedoch stellt die Verpflichtung zur Zahlung des Pflichtteils,

► Rechtsprechung

abweichend vom Zivilrecht, erbschaftsteuerrechtlich nur dann eine vom Pflichtteilsverpflichteten als Erblasser herührende Schuld und somit eine gemäß § 10 Abs. 1 Satz 2 i. V. m. Abs. 5 Nr. 1 ErbStG abziehbare Nachlaßverbindlichkeit dar, wenn der Pflichtteilsberechtigte den Pflichtteilsanspruch zu Lebzeiten des Verpflichteten geltend gemacht hatte oder ihn nach dessen Tod nunmehr geltend macht. Der Senat weist in diesem Zuge auf die Rechtsprechung hin, wonach dies nur gilt, wenn der Anspruch noch nicht verjährt ist. Im Fall der Verjährung kann ein Pflichtteilsberechtigter der zugleich Erbe des verstorbenen Pflichtteilsverpflichteten ist, den Pflichtteil nicht als Nachlaßverbindlichkeit abziehen.

Dem Argument des FA, daß aufgrund der Konfusion ein solcher Anspruch nicht möglich ist, folgt der Senat nicht. Er weist darauf hin, daß dies im Zivilrecht gelten würde, jedoch im Erbschaftsteuerrecht aufgrund des § 10 Abs. 3 ErbStG eine solche Konfusion nicht gefolgt wird. Nach § 10 Abs. 3 ErbStG gelten die infolge des Erbanfalls durch Vereinigung von Recht und Verbindlichkeit oder von Recht und Belastung zivilrechtlich erloschenen Rechtsverhältnisse

als nicht erloschen. Diese von § 10 Abs. 3 ErbStG hervorgerufene aufhebende Fiktion des – durch Konfusion – erloschenen Anspruchs, gilt jedoch nicht soweit, daß ein zivilrechtlich verjährter Anspruch geltend gemacht werden kann. Sodann nimmt der Senat noch zu der Verjährungsproblematik Stellung.

Nach den zivilrechtlichen Grundsätzen bewirkt die Verjährung nicht die Verhinderung der Geltendmachung des Anspruchs, da die Forderung nur dauerhaft mit der Einrede der Verjährung behaftet ist. Der Schuldner ist berechtigt, die Leistung zu verweigern (§ 214 Abs. 1 BGB). Dies gilt jedoch nicht für den durch Konfusion erloschenen Pflichtteilsanspruch. § 10 Abs. 3 ErbStG läßt den Pflichtteilsanspruch für Zwecke der Erbschaftsteuer zunächst (fiktiv) fortbestehen, begründet jedoch kein Recht des Pflichtteilsberechtigten, den Anspruch auch noch nach Eintritt der Verjährung fiktiv gegen sich selbst geltend zu machen. Der Senat weist darauf hin, daß anderenfalls allein aufgrund der Fiktion des § 10 Abs. 3 ErbStG die Funktion der Verjährung, Rechtsfrieden herbeizuführen, insoweit aufgehoben würde.

(Claudius Söffing)

Rückwirkung und Voraussetzung einer berichtigenden Rechnung

Orientierungssatz: Eine Rechnung ist auch dann „unzutreffend“ i. S. des § 31 Abs. 5 Satz 1 Buchst. b UStDV, wenn sie im Einvernehmen aller Beteiligten vollständig rückabgewickelt und die gezahlte Umsatzsteuer zurückgezahlt wurde. Die Rückwirkung einer Rechnungsberichtigung beim Vorsteuerabzug gilt unabhängig davon, ob die Berichtigung zum Vorteil oder zum Nachteil des Leistungsempfängers wirkt.

Entscheidung: BFH, Urteil vom 22.01.2020, XI R 10/17

I. Sachverhalt

Das Urteil behandelt die Frage der Steuerschuldnerschaft nach § 13b UStG und der damit verbundenen Korrektur der zugrundeliegenden Rechnungen. Aufgekommen ist diese Problematik insbesondere durch die festgesetzten Nachzahlungszinsen.

Erwähnenswert bei dem hier zugrundeliegenden Sachverhalt ist, daß die Klägerin und Revisionsbeklagte (die Klägerin) zunächst eine Rechnungsberichtigung unter der Anerkennung des § 13b UStG vornahm. Erst nach Festsetzung und Aufhebung des Vorbehalts wendete sie sich gegen diese Entscheidungen des FA und vertrat die Ansicht, welche sie vor der Rechnungsberichtigung vertrat. Nach dieser Ansicht wäre sie zum Vorsteuerabzug berechtigt.

Die Klägerin ist Organträgerin und ließ von zwei Firmen einen Bioenergiepark errichten. Hierzu stellten die Firmen im Jahr 2007 Rechnungen gegenüber der Klägerin aus, welche Umsatzsteuer auswiesen und die Klägerin zum

Vorsteuerabzug berechtigten. Dieser Ansicht widersprach der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt – FA –) und nahm an, daß es sich bei den Leistungen der Firmen um Bauleistungen handele, auf die § 13b Abs. 2 UStG anzuwenden sei, so daß der Klägerin ein Vorsteuerabzug aus den Rechnungen der Subunternehmer der GmbH nicht zustehe.

Die am Leistungsaustausch beteiligten Vertragsparteien sorgten im Jahr 2012 für eine Rechnungsberichtigung. Die Firmen zahlten die Umsatzsteuer an die Klägerin zurück. Das FA setzte mit Bescheid vom 26.03.2013 unter dem Vorbehalt der Nachprüfung die Umsatzsteuer fest. Mit Bescheid vom 31.01.2014 hob es den Vorbehalt auf. Hiergegen legte die Klägerin Einspruch ein, den das FA mit Einspruchsentscheidung vom 02.08.2016 zurückwies.

Die hiergegen erhobene Klage hatte teilweise Erfolg. Hinsichtlich der Rechnungen vertrat das FG die Ansicht, daß die ursprünglichen Rechnungen richtig waren und nicht rückwirkend durch die Berichtigung ersetzt worden

sind. Bezüglich der Nachzahlungszinsen wies das FG die Klage als unzulässig zurück.

Mit seiner Revision wegen Umsatzsteuer 2007 rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts. Es macht geltend, daß der Bauwerksbezug der Leistungen auch dann bestehe, wenn Betriebsvorrichtungen vorliegen würden.

II. Entscheidungsgründe

Die Revision des FA ist begründet, jedoch nicht aus den von dem FA vorgetragenen Gründen. Sie führt im Umfang der Anfechtung zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Entscheidung in der Sache selbst (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung —FGO—); die Klage ist abzuweisen. Dem Abzugsbegehren der Klägerin stehen die berichtigten Rechnungen der Firmen entgegen.

Der Senat macht in seiner Entscheidung deutlich, daß er die zuvor aufgeworfene Rechtsfrage nach der Schuldschuldnerschaft gem. § 13b UStG nicht für entscheidungserheblich hält. Vielmehr begründet er seine Entscheidung damit, daß durch die berichtigten Rechnungen im Jahr 2012 eine Rückwirkung auf das Streitjahr 2007 erfolgt sei, wodurch ein jetziger Vorsteuerabzug nicht gewährleistet ist.

Der Senat folgt mit dieser Entscheidung der Rechtsprechung des EuGH sowie dem V. Senat des BFH, daß Rechnungen mit fehlenden oder fehlerhaften Angaben jedenfalls dann mit Rückwirkung auf den Vorsteuerabzug berichtigt werden könnten, wenn sie Angaben zum Rechnungsaussteller, zum Leistungsempfänger, zur Leistungsbe-

schreibung, zum Entgelt und zur gesondert ausgewiesenen Umsatzsteuer enthalten. Insbesondere verweist der Senat auf den Umstand hin, daß eine solche Berichtigung unabhängig davon ist, ob diese positive oder negative Folgen für den Steuerpflichtigen hat. Der Senat nimmt Bezug auf den EuGH, welcher für eine Berichtigung der Rechnung voraussetzt, daß der Rechnungsaussteller die ursprüngliche Rechnung storniert und eine Neuausstellung der Rechnung vornimmt.

Ferner zeigt er auf, daß nach der zu § 31 Abs. 5 Satz 1 UStDV ergangenen Rechtsprechung eine Rückwirkung einer Rechnungsberichtigung voraussetzt, daß die zu berichtigende Rechnung falsche oder unvollständige Angaben enthält. Offengelassen wird in dieser Entscheidung, ob der Senat hieran in vollem Umfang festhält. Er weist jedoch darauf hin, daß wenn einvernehmlich mit dem Leistungsempfänger ein offener Steuerausweis geändert und die Umsatzsteuer erstattet wird, eine für die Berichtigung vergleichbare Lage vorliegt. Demnach kommt der Senat zu dem Schluss, daß die Frage nach der materiell richtigen Rechnung nicht entscheidungserheblich ist, da die Beteiligten durch die Rechnungsberichtigung gezeigt haben, daß sie sich nicht länger an die vormals ausgestellten Rechnungen gebunden fühlen.

Die ursprünglichen Rechnungen wurden mit allen Konsequenzen rückabgewickelt und die Klägerin bekam die gezahlte Vorsteuer vom Leistenden erstattet. Alle Beteiligten wollten die sich aus den Ursprungsrechnungen ergebenden Folgen rückwirkend beseitigen.

(Claudius Söffing)



Erben in Europa

Deutschland, Österreich, Italien

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

in Zusammenarbeit mit dem Facultas Verlag, Wien

ISBN 978-3-415-06564-2

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



Leseprobe unter
www.boorberg.de/9783415065642

BOORBERG

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

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

Pischel/Kopp

Compliance für Wirtschaftsverbände

C.H. Beck, 2017, 417 Seiten

In der Flut der Compliance-Literatur ist das Buch „...für Wirtschaftsverbände“ genau richtig. Hier ist weniger die Frage der wirtschaftlichen Zielsetzung interessant, als eher die Frage der Compliance in Verbänden, die ja meist aus Vereinen bestehen.

Mehrbrey

Handbuch gesellschaftsrechtliche Streitigkeiten, Corporate Litigation

Carl Heymanns Verlag, Köln, 3. Aufl. 2020, 1601 Seiten

Aus der Werbung; Die hohe praktische Bedeutung dieses Tätigkeitsfelds spiegelt sich bislang nur unzureichend in der Fachliteratur wider. So werden die prozessualen Besonderheiten gesellschaftsrechtlicher Streitigkeiten in den gängigen Werken vielfach gar nicht oder nur als Zusatzkapitel erörtert und beschränken sich häufig lediglich auf die Erläuterung prozessualer Sondervorschriften (z.B. für Anfechtungsklagen im GmbH- und Aktienrecht). (...) Im vorliegenden Werk werden daher die Verknüpfungen zwischen materiellem Recht und Prozeßrecht und -praxis aufgezeigt.

Der „empfundene Mangel“, aus dem dieses Buch (nun in 3. Auflage) entstanden ist, war das Fehlen der Beschreibung einer wichtigen Querschnittsmaterie. Streitigkeiten und typische Konflikte werden umfassend und quer durch vielerlei Wirtschaftsbereiche und gesellschaftsrechtliche Rechtsformen dargestellt. Dabei werden sogar mittelbare Beteiligungen, Vereinsstreitigkeiten und die englische Limited nicht ausgespart.

Sikorski

Basiswissen Verfahrensrecht

Erich Schmidt Verlag, Berlin, 2020, 218 Seiten

Sikorski

Spezialwissen Verfahrensrecht

Erich Schmidt Verlag, Berlin 2020, 162 Seiten

Der alltägliche Wahnsinn im Steuerrecht wird beispielsweise bereits im Vorwort des Werkes „Basiswissen“ angesprochen. Dies ist allerdings auch in jedem zweiten Fachartikel zu lesen. Basiswissen in handlichen und übersichtlichen Erklärungen zusammenzufassen ist ein hoher Anspruch, dem der Autor durchaus gerecht wird.

Das Basiswissen umfaßt das Steuerfestsetzungsverfahren, also das Besteuerungsverfahren, die Korrektur von Verwaltungsakten, die Fragen der Festsetzungsverjährung und das außergerichtliche Rechtsbehelfsverfahren. Das Spezialwissen umfaßt die gerichtliche Auseinandersetzung, das finanzgerichtliche Verfahren, das Haftungsverfahren nach der AO. Steuerstrafrecht und Steuerordnungswidrigkeitenrecht bilden den Abschluß. Was braucht man mehr?

Im nächsten Heft: *Schumacher*, Die Organschaft im Steuerrecht; *Böhm*, Praxishandbuch Steuerstreit; *Gosch*, Körperschaftsteuergesetz; *Balzer/Buchberger*, Datenschutz in Steuerberater-, Wirtschaftsprüfer- und Rechtsanwaltskanzleien.

Redaktion

Toni Huber

Das Buch vom Stellmacher

Geschichten aus dem kleinen Land, wo sich die Grenzen kreuzen

Lakonisch, bauernschlau und hintergründig philosophiert der Stellmacher über Gott und die Welt, das Naheliegende und Verborgene. Ein vormoderner Nonkonformist, dem die kleine Welt des Dorfes genügt, um die großen Zusammenhänge zu erkennen. Mit dem Stellmacher hat Toni Huber eine originelle, eigenwillige und höchst einprägsame Figur geschaffen. Um sie herum entwirft der Autor mit Sprachwitz und Anschaulichkeit einen Kosmos von Figuren, der den Stellmacher inmitten seiner sozialen Welt des Örtchens Urexweiler beleuchtet.

288 Seiten, Taschenbuch, Preis: € 19,90 (D), ISBN 978-3-933722-57-7, *Der Blaue Reiter*, Verlag für Philosophie

Leseprobe:

Das Dorf

Hier lebten sie unter ihresgleichen und lebten unter anderen.

Die waren Bauern, Bergleute, Schmiede, Frisöre, Schuhmacher, Förster, Uhrmacher, Postboten, Fleischbeschauer, Schnapsbrenner, Metzger, Gastwirte, Lehrer, Krämer, Bäcker, Sauhirten, Küster, Schneider, Maurer, Holzhacker, Nachtwächter, Grubenschlosser, Bockhalter, Maler, Jäger, Dachdecker, Musiker und Kreisangestellte.

Mitläufer waren darunter, die setzten ihre Füße und Schritte gemäß den Kommandos eines anderen, der hinter ihnen ging. Manche hatten Köpfe, die nach oben spitz zuliefen, so konnten sie unter jedem neuen Regiment leicht Eingang und Unterschlupf finden. Manche hatten große Nasenlöcher; warum? Weil die Luft nichts kostet. Manche besetzten in den hochheiligen Messen das Kirchenschiff mit vom Heiligen Geist geblähten Segelohren, sie segelten dem Heil entgegen wie Geisterfahrer auf der Autobahn. Manche konnten alles beurteilen. Doch sie konnten nicht sagen, was überhaupt passiert war. Manche hatten Schmuck am Nachthemd.

Die aus der Sippe waren, über Generationen hinweg, Bauern und Stellmacher, Bergmänner nur ausnahmsweise. Sie lebten mit den Füßen fest auf der Scholle, mit dem Kopf freischwebend in anderen Gefilden. Sie lebten in Rhythmen, das war ihre schärfste Waffe gegen die Zeit, den großen Widersacher Zeit. Sie hatten keine Angst davor, wie es weiterging, sie arbeiteten daran, daß es höher ging, daß es tiefer ging, mit der Seele, mit dem Fleisch. Sie waren allesamt gewachsen. Sie aßen gut und regelmäßig, sie aßen das Brot, auch wenn es hart war, ein altes Rezept verlieh ihm Dauer. Ihre Möbel waren robust, die

waren auch durch soziale Unruhen nicht zu erschüttern. Sie lebten lang, liefen nicht mit, sondern hielten immer wieder inne, waren schwach und wach zugleich, wie die Künstler.

Und ihre Sprache war eigen. Sie rollten das r, das war leichter, als es zu tragen.

Vieles kannten sie nicht: keinen Hochmut, kaum Zorn, wenig Geltungsdrang Selbstmitleid oder Selbstverliebtheit. Sie schmeichelten nicht, sie beschönigten wenig.

Sie erschlugen die Schweine mit der stumpfen Seite der Axt. Sie legten den Kopf auf den Unterarm und schliefen am Küchentisch ein. Sie saßen auf Stühlen, die sich nicht zusammenklappen ließen. Sie glaubten an die Schwerkraft, durch die sie auf dem Boden der Tatsachen festgehalten wurden. Sie trugen auch sommers dicke Hemden aus Flanell, denn was gut war gegen die Kälte, war auch gut gegen die Hitze. Sie schliefen auf Säcken, die mit Stroh gefüllt waren, und später mit dem Gefieder der Hühner. Sie gingen Holzwege, denn auf Asphalt wurden ihre Füße weich. An eine Schöpfung aus dem Vollen glaubten sie nicht. Sie waren aus krummem Holz gemacht, da ließen sich keine Modelle draus schnitzen. Ihre Tage waren vierundzwanzig Stunden lang und fünfundzwanzig Morgen breit, ihre Köpfe waren alle quadratisch. Sie blieben zuhause, in der Nähe ihrer Nahrung, und im Alter fingen sie zu rosten an. Sie besaßen eine eiserne Gesundheit, die hinderte sie am frühen Sterben. Um ihre Stammbäume rankten sich Disteln, Lorbeer und Vergessen.

Der Stellmacher war einer von ihnen. Und auch wieder nicht.

Der Patriarch

Jakobus, der Vater des Stellmachers, war kränklich sein ganzes Leben lang. Er teilte sein Geburtsjahr mit Winston Churchill, saß gerne hinter dem Ofen, sinnierte über die Welt, über Gott und die Menschen und kultivierte seinen Verstand. In jungen Jahren war er an Typhus erkrankt, und der Magen machte ihm oft zu schaffen, mehr als die Feldarbeit, die scheint's nie ein Ende nahm. Er lärmte nicht, er strahlte Ruhe aus. In der Ruhe ging so gut wie nichts unter und verloren.

Einen Stapel Landkarten hatte er sich zugelegt, über die saß er mit teils nüchternem, teils abenteuerlichem Blick gebeugt, auch in die Nacht hinein, er vermaß die Welt mit dem Zeigefinger und verschaffte sich einen Überblick über alle Maßen, Abstände, Entfernungen und Nähen. So war er ein Nomade eigener Art. „Die Menschen gehen und gehen und gehen – und wechseln doch nur die Gründe“, urteilte er über die Unentwegten. Und alles, was in Massen auftrat, betrachtete er mit doppelter Vorsicht. „Die Masse hobelt dem Einzelnen in ihr den Mut ab“, sagte er.

Er suchte sein Heil in der Kritik. Auch warnte er früh vor den Führern, er nannte sie Verführer. Er saß zwar die meiste Zeit hinter dem Ofen, aber er hatte die Nase im

Wind. Im Sitzen, im Denken, vollzog er den Widerstand. Er wußte: Widerstände wachsen durch Widerstände.

Bescheiden lebte er in seiner kleinen Welt, und wenn er an Grenzen stieß, so stieß er sich nicht daran. Er sagte lieber nein als ja, das Nein sei eine fruchtbare Bombe, bemerkte er einmal. Und die Bescheidenheit verteidigte er mit dem Blick aufs Ganze: „Wann hat man schon einmal das Ganze?“

Der Patriarch war Katholik aus Tradition und ging regelmäßig zur Beichte. Er kniete immer nur auf einem Knie, denn mit dem anderen war er sprunghaft. Zuhause besaß er zwei Hüte, einen schwarzen und einen dunklen. Er trug sie selten, so brauchte er sie auch nicht zu ziehen. Sein Credo war „Genug!“, und kaum je hat er sich etwas gekauft. „Wozu?“, fragte er, und das war schon die Antwort.

Ein merkwürdiger Widerwille verband ihn mit den Bergleuten, die, wie er es ausdrückte, keine Freiheit hatten und schäbige Lohnsklaven waren.

Der Alte ging dem doppelten Beruf des Ackerers und Stellmachers nach, mit einer solchen Bedächtigkeit, daß man schon von außen sehen konnte, daß er kein Freund des Fortschritts war. Auf Ordnung hielt er hie und da, doch alles Militärische lag ihm so fern wie Preußen mit seiner Hauptstadt Berlin. Einmal, um die Jahrhundertwende herum, ging er bei einem Manöver in Bad Homburg an Kaiser Wilhelm II. vorbei und schenkte ihm keinen Blick. „Eine Kleiderpuppe“, bemerkte er verächtlich, „ein Dummkopf im Politischen.“ Ein paar Jahre später erklärte der Kaiser den Russen und Franzosen den Krieg.

Der Patriarch wurde nicht Soldat, doch als Selbstständiger mußte er in der Feuerwehr sein. Es war in dieser Zeit, als ihm beim Arbeiten in der Werkstatt ein Holzsplitter ins Auge drang und ihm fortan die halbe Sicht versperrte. „Als ob ein Herz drin sei, so klopft mir manchmal das Auge“, klagte der Alte dann und wann, in leisem, müdem Ton.

Er zeugte noch neun Kinder zu den vieren, die es schon gab, und sah zwei von ihnen frühzeitig sterben, eines durch Krankheit und eines durch Krieg.

Als der Zweite Weltkrieg sich zum Ende neigte, legte sich Jakobus ins Bett, um nicht wieder aufzustehen.

Als er starb, legte er auf dem Sterbebett die Hände in den Schoß und sah die Umstehenden mit ernstem Blick an. „Geht schon, schafft euch fort und macht eure Arbeit!“, keuchte er, „sterben kann ich auch allein.“ Die Umstehenden fingen an zu zittern. „Verschwindet jetzt“, drängte er noch einmal, „ich verschwinde auch.“ Dann verschied er.

ooOoo

Ruben Zacharias

McAbendland

Wie man lernt, die Dekadenz zu lieben

Luxus für das Wichtigste halten und die Existenz eines Gemeinwohls leugnen: Dekadenz ist der kurzweiligste Weg in den Untergang. Aber ist das Abendland wirklich vom Untergang durch Dekadenz bedroht? Die Geschichte bietet viele Beispiele für Verfallssymptome, die erschreckend aktuell wirken. Mit seinem Lesebuch der Dekadenz seziiert Ruben Zacharias in anregenden Miniaturen die westliche Lebensweise von der Antike bis heute.

216 Seiten, Taschenbuch, Preis: € 19,90 (D), ISBN 978-3-933722-67-6, *Der Blaue Reiter, Verlag für Philosophie*

Leseprobe:

Prolog im Narrenparadies

„Sind die Rolling Stones dekadent?“, fragte einst Lawrence Grobel in einem Interview Truman Capote, der darauf erwiderte: „Ich weiß nicht, was Dekadenz bedeutet. Die Leute verwenden das Wort so unterschiedlich“.

Der Autor von *Breakfast at Tiffany's* hatte die Band gerade auf einer Tournee begleitet. Die Drogen gab es gratis und der Sex mit den Groupies wurde selbstverständlich gefilmt. Truman Capote nahm das bunte Treiben eher gelangweilt zur Kenntnis. Schließlich war er Stammgast im Studio 54.

In dieser New Yorker Edeldisko traf sich die Prominenz der Siebziger Jahre im Darkroom, und niemand mußte zum Koksen auf die Toilette gehen. Das Studio 54 war ein Paradies für Exzentriker. Auf den Eintrittskarten stand: „Dress spectacular!“

Grace Jones kam splitter nackt. Mick Jagger's Frau Bianca eroberte auf dem Rücken eines Pferdes die Tanzfläche. Und ein Friseur namens John Gerard brachte einen Affen mit, der sich an der Bar volllaufen ließ und dann ziemlich böse wurde.

Als das Studio 54 wegen Steuerhinterziehung in Millionenhöhe schließen musste, fand die letzte Party unter dem Motto statt: „Das Ende des modernen Gomorra“. Aus biblischer Sicht war diese Tanzhölle zweifellos ein Sündenpfuhl.

Dekadenz – das musste für Truman Capote zwangsläufig eine Worthölle sein. Schließlich war er kein Moralist. Wenn man etwas als dekadent bezeichnet, dann will man damit sagen: Wenn ihr so weiter macht, wird das böse enden.

Die Bibel ist voller Warnungen. Sie will uns zu besseren Menschen machen. Doch Capote folgte in seinem Leben und Schreiben keinem moralischen Auftrag. So schilderte sein wohl bestes Buch *In Cold Blood* einen grausamen und sinnlosen Mord, ohne über die Täter ein Urteil zu fällen.

Sind die Rolling Stones dekadent? Das kommt darauf an, ob man den Lebensstil, den sie in ihren besten,

wildesten Jahren propagierten, für nachahmenswert hält. Daß Keith Richards immer noch am Leben ist, grenzt an ein Wunder. Sein Gesicht ist heute eine Ruine, die an zahllose Abstürze erinnert. Rock & Roll war für ihn jahrelang die Kunst der Selbsterstörung. Der popkulturelle Zirkus lebt schließlich von Drahtseilakten, bei denen man sich leicht den Hals brechen kann. Jimi Hendrix, Janis Joplin, Jim Morrison, Kurt Cobain und Amy Winehouse wurden alle zu Opfern ihrer inneren Dämonen.

Wird die Sehnsucht nach Intensität, Spannung, Nervenkitzel maßlos, kann man Nüchternheit nicht mehr ertragen. Die Gier gerät außer Kontrolle.

Wer jedoch vor den Risiken und Nebenwirkungen eines zügellosen Hedonismus warnt, kann leicht verdächtigt werden, ein freudloser Langweiler zu sein. Ist die berühmte „Spaßgesellschaft“ nicht ein konservativer Kampfbegriff? Wie engherzig und verbittert muß man sein, um sich darüber zu ärgern, daß unsere Zeitgenossen sich amüsieren? Oder erleben wir gerade den Triumph des Lustprinzips über die schnöde Realität? Wurde Donald Trump etwa gewählt, weil er begriffen hat, dass Politik Showbusiness für häßliche Menschen ist? Und sollten wir, anstatt die Amerikaner zu belächeln, uns nicht lieber fragen, wie viele unserer Mitbürger Mario Basler zustimmen, wenn er sagt: „Argumente interessieren mich nicht“? Brauchen wir nicht in der Philosophie einen neuen Realismus?

Pflegen wir mit unserem Individualismus einen „verrückten Eigendünkel“ (Hegel), der unser Gemeinwesen zersetzt? Müßten Gesellschaften nicht wie gotische Kathedralen gebaut sein, bei denen die einzelnen Elemente ineinander übergehen, ohne ihre Eigenheit zu verlieren? Aber darf man heute denn noch behaupten, „daß wir unsere höchste Existenz nur als Mitglieder einer Gemeinschaft erreichen können“, wie Charles Taylor in seiner Hegel-Interpretation von 1975 schreibt? Und was würde es konkret bedeuten, „die Grenzen des Individuums“ zu überschreiten, „um eigentliche Freiheit zu erlangen“ (Alexander Dugin)?

Ist der flexible Mensch, das scheinbar autonome Subjekt, die nomadische Ich-AG etwa jene schöne Individualität, die man einst bei den antiken Griechen vermutete, oder eher „die schlimmste aller Abstraktionen“ (Armin Mohler)? Will man allen Ernstes den vom Neoliberalismus gekaperten Staat als politisches Kunstwerk betrachten? Auf welcher Idee, die unserer Bewunderung würdig wäre, sollte er denn beruhen?

Wollen wir tatsächlich in einer Welt ohne Grenzen und Nationen leben, die „zugleich auch eine Welt von no welfare sein muß“, worauf Rolf Peter Sieferle hinwies? Warum ist die bis zum Erbrechen beschworene Vielfalt unsere große Obsession, während wir damit gleichzeitig eine Weltzivilisation propagieren, in der es keinen allzu großen Unterschied mehr machen wird, wo man sich gerade aufhält? Ist der Liberalismus nicht eine Ideologie, die sich für alternativlos hält und insofern einem Totalitarismus mit menschenfreundlichem Image gleicht?

Wenn es, wie Margaret Thatcher behauptete, die Gesellschaft gar nicht gibt, braucht man sich dann überhaupt noch seines Egoismus zu schämen? Sind wir nicht in letzter Konsequenz die Jünger von Max Stirner, der bereits in der Mitte des 19. Jahrhunderts den Narzissmus verherrlichte? Führt das nicht zwangsläufig in die Profilneurose, da Individuen in der Regel daran scheitern, die Originalität, die sie auszeichnen sollte, tatsächlich zu entwickeln?

Ist es dann nicht das gute Recht eines Bürgers mit „Migrationshintergrund“, sich zu weigern, Werte zu verinnerlichen, die seine Familie, Religion und Kultur zerstören können? Und warum sollte er die als Toleranz getarnte Erschlaffung, die man ihm gegenüber zeigt, wenn er sich in Parallelwelten flüchtet, wo er ungestört Machos, Reaktiönäre und Tyrannen anbeten darf, nicht verachten?

Über Lebemänner und Leichen

Jacques Offenbach und die Abgründe des Amusements

Rossini nannte ihn den „Mozart der Champs Elysées“. Für Max Nordau war er „der Pariser Aristophanes“. Auf den Boulevards liebte man ihn abgöttisch. Schließlich perlte seine Musik wie Champagner. Für manche war er das Gegengift zu Wagner. Denn er besaß, was der Bayreuther Zukunftsmusik eindeutig fehlte: Nämlich jene Leichtigkeit, die zum Paris der Belle Époque gehörte wie das amüsante Geplauder in den Salons, die eleganten Müßiggänger im Bois de Boulogne und die frivolen Blicke der Kurtisanen in den Theaterlogen.

Es ist wohl kein Zufall, daß Jacques Offenbach bei einem Kölner Karnevalskomponisten das musikalische Handwerk lernte. Die verkehrte Welt war von Anfang an sein Sujet. So ließ er die Götter Cancan tanzen, krönte ungeniert König Alkohol und huldigte einem Irrsinn, der für die Opéra-Comique zu albern war.

So entstand die Operette, die kleine Oper, die hochtrabendes Pathos als lächerliche Anmaßung entlarvt. Was sich überlebensgroß gibt, wird gnadenlos zurechtgestutzt. Denn so mancher Koloss steht auf tönernen Füßen. Und darum ist die Operette keineswegs harmlos: Was sie betreibt, könnte man durchaus als Ideologiekritik bezeichnen – was jedoch für Ohren, die durch Jacques Offenbach geschult wurden, viel zu pompös klingt.

„Le genre primitif et gai“, das primitive und heitere Genre – so umschrieb Offenbach, was wir heute als Operette kennen. Ohne falsche Bescheidenheit zählte er seine Bühnenstücke zur Gattung der „Opéra bouffon“, der komischen Oper, damit kein Zweifel blieb, wohin Offenbach eigentlich gehörte, nämlich auf die große Bühne der Opéra-Comique.

Es war bezeichnend, daß er seinen künstlerischen Durchbruch in einem kleinen, unabhängigen Theater erreichte, das er selbst leitete. Im Théâtre des Bouffes Parisiens fand 1858 die Uraufführung von Orpheus in der Unterwelt statt. Der Kritiker Jules Janin hielt das Stück für einen

Skandal, da es für ihn ein Sakrileg darstellte, sich dermaßen hemmungslos über das „heilige und glorreiche Altertum“ lustig zu machen.

In Wahrheit ärgerte sich der Kritikerpapst darüber, daß er im Libretto von Hector Crémieux und Ludovic Halévy zitiert und damit der Lächerlichkeit preisgegeben wurde. „Hier atmet man einen lieblichen Duft von Nektar und Ambrosia. Man hört die Lieder Apollons ... Hier sind die Nymphen ...! Hier sind die Musen ...! Die Grazien sind nicht fern ...“ So schwärmte Jules Janin im Journal des Débats über ein Ballett. Im Libretto von Orphée aux Enfers werden diese Sätze als leeres Geschwätz und leicht durchschaubare Heuchelei entlarvt.

Pluto, der Herrscher der Unterwelt, möchte mit seinem Loblied auf den Olymp keinem Geringeren als Jupiter schmeicheln, dem Herrscher des Himmels. Doch Jupiter ist genervt und faucht Pluto an: „Erspar mir diese Floskeln!“ So mußte sich Pluto alias Jules Janin persönlich angegriffen fühlen.

Pluto gesteht, daß er seine „göttliche Macht“ mißbraucht. Natürlich will er nur das Eine, und darum entführt er Eurydike in die Unterwelt. Vielleicht wäre Janin am liebsten mit seinen Grazien durchgebrannt, jenen Tänzerinnen, die Degas so hinreißend malte. Aber einen Kritiker fürchtet man allenfalls – man liebt ihn nicht.

Die Orpheus-Operette beginnt mit dem Auftritt „der öffentlichen Meinung“, die den antiken Chor ersetzt. In diesem Vokalensemble der Kritiker und Moralapostel könnte auch Jules Janin mitsingen. Die öffentliche Meinung ist der Deckmantel der bürgerlichen Doppelmoral: Man verkündet, was sein soll, das Wahre, Gute und Schöne, aber ein Narr ist, wer sich daran hält.

Offenbach stellt den Orpheus-Mythos auf den Kopf. Eurydike hält sich die Ohren zu, wenn Maestro Orpheus sie mit der Geige quält. Seine Frau begehrt längst einen anderen: Den Schäfer Aristeus, der zum Honigfabrikanten aufgestiegen und nur eine Charaktermaske ist, hinter der sich der böse Pluto versteckt.

Offiziell herrscht die Monogamie. Das gehört zur Fassade. Doch der Seitensprung scheint das höchste der Gefühle zu sein. Orpheus betet die Nymphe Maquilla an. Sie will er durch seine Musik erobern, die Eurydike so entsetzlich langweilt.

„Mein Traum war immer, eine Versicherungsgesellschaft zur Bekämpfung der Langeweile zu gründen“, pflegte Jacques Offenbach zu sagen. L'ennui – das war der Todfeind der Belle Époque. Die Industrialisierung wirkte wie ein Rausch und schuf unerhörten Reichtum, den man in vollen Zügen genießen wollte. Das Amüsement wurde zur Droge. Die Langeweile war der kalte Entzug, der horror vacui einer Spaßgesellschaft, die von einem Spektakel zum nächsten hetzte.

In der Operette ist ein Seitensprung allenfalls ein Kavaliersdelikt. Amouröse Abenteuer gehören zu jenem Pariser Lebensstil, den Offenbach wie kein anderer verherrlichte. Seine Operetten sind flüchtig wie ein Flirt. Das macht ihren Charme aus. Ihr Tempo läßt keine Langeweile aufkommen. Dieser „höllische Galopp“ rast dahin wie Phileas Fogg, den Jules Verne in 80 Tagen um die Welt reisen läßt. „Man lebt sehr geschwind – man lebt sehr unverantwortlich“, urteilte Nietzsche über diese Epoche.

„Unsere Lebemänner wandeln wie Leichen“, heißt es im letzten Akt des Pariser Lebens. Die Straßenkehrer ekelten sich vor den Bonvivants, die im Morgengrauen nach Hause torkeln. Man verschwendet seine Jugend und ruiniert sich nicht nur finanziell.

Die Operette erspart uns freilich den Katzenjammer. Stattdessen unterhält sie uns mit frivolen Scherzen.

Darum meinten konservative Kritiker, Offenbach komponiere eine „Bordellmusik“. Tatsächlich wirft die Operette einen Blick ins Boudoir einer Welt, in der jeder mehr oder weniger liebestoll ist.

Ausgerechnet Jupiter, der unverbesserliche Frauenheld, spielt sich als moralische Autorität auf. Was für eine Heuchelei! Denn der höchste aller Götter kompromittiert sich ständig durch „profane Liebschaften“, wie es im Libretto heißt.

Im Grunde enthüllt Offenbachs Orpheus die Lebenslüge der Renaissance. Die antike Mythologie und die christliche Religion passen schlichtweg nicht zusammen. Jupiter hat von Alkmene bis Thalia zahlreiche Frauen geschwängert. Der Olymp wird von Sündern ohne Schuldgefühle bevölkert. Jenes „heilige Altertum“, über das Jules Janin schwadronierte, hat es so nie gegeben.

ooOoo