

steueranwaltsmagazin

Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im Deutschen Anwaltverein

1/2023

128 . Ausgabe | 25. Jahrgang

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

Dr. Jörg Stalleiken,
Flick Gocke Schaumburg,
Bonn

1 Editorial

Wagner

Beiträge

3 Zacher **Mallorca-Immobilien und
gemeinnützige Spenden – die vGA weiterhin
auf Expansionskurs**

6 Biesgen/Izrailevych **Berichtigung von
Steuererklärungen nach § 153 Abs. 1 Nr. 1
AO: Status quo und Änderungen durch § 153
Abs. 4 AO n.F.**

14 Wagner **Vereins- und Verbandsrecht
2022/2023**

21 Veranstaltungen

Beiträge

33 Söffing **Ein kleiner Gestaltungstip:
Klageerhebung bei Zusammenveranlagung**

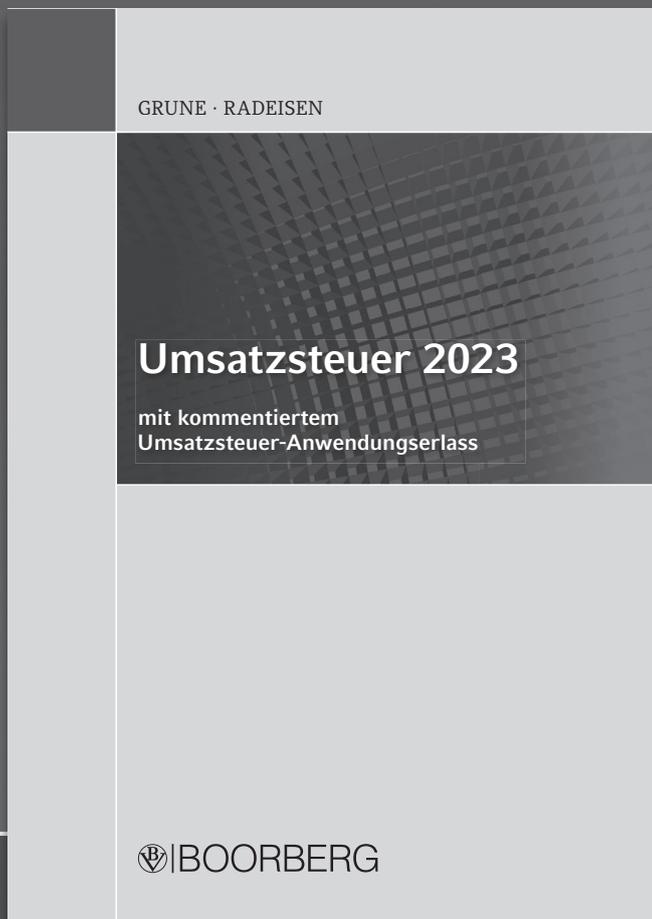
34 **Rechtsprechung spezial**

35 **Rechtsprechung**

36 **LiteraTour**

www.steuerrecht.org

Topaktuelle Erläuterungen.



Rechtsstand: 1.1.2023

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

ISBN 978-3-415-07330-2

Das Praxiswerk »Umsatzsteuer 2023« enthält die wichtigsten Materialien für die Bearbeitung umsatzsteuerlicher Fragen:

- UStG und UStDV mit Rechtsstand 1.1.2023
- Umsatzsteuer-Anwendungserlass in konsolidierter Fassung mit Rechtsstand 1.1.2023 mit optischen Hervorhebungen der Änderungen in 2022
- Kommentierende Hinweise der Autoren zu den Änderungen des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses bis einschließlich 1.1.2023
- Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie mit Rechtsstand 1.1.2023
- Durchführungsverordnung zur Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie mit Rechtsstand 1.1.2023
- Weitere gesetzliche Änderungen/Neuerungen

- Aktuelles aus Rechtsprechung und Finanzverwaltung
- Hinweise auf anhängige Verfahren (Vorabentscheidungsersuchen) beim EuGH und BFH

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

Die jeweiligen Abschnitte des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses haben die Verfasser um grau hinterlegte und damit deutlich von den amtlichen Texten abgesetzte Anmerkungen ergänzt.



Leseprobe unter

www.boorberg.de/9783415073302

WWW.BOORBERG.DE

 **BOORBERG**

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

I.

Die Gesamtzahl der Vereine scheint ungebrochen zu wachsen: Allein die Zahl der eingetragenen Vereine wuchs im Jahr 2020 auf über 613 000 (31.12.2020: 613 594; 2019: 610 720). Daneben wird die Anzahl nicht eingetragener Vereine in Deutschland auf weitere ca. 300 000 geschätzt. Diese Rechtsform unterliegt keinerlei Registrierungsanforderungen; deren Anzahl muß daher geschätzt werden. Die vorhandenen Zahlen stammen aus Geschäftsentwicklung der Amtsgerichte für die Jahre 1995 bis 2020 (Hrsg. Bundesamt für Justiz, 02.03.2022). Neuere Zahlen sind aufgrund der statistischen Langsamkeit hierzulande leider nicht verfügbar.

II.

Rainer Hüttemann bei Euroforum Anfang Februar 2023 in Düsseldorf (*siehe Seite 31, in diesem Heft*): „Nach Angaben des DZI sind ca. 655 Mio. Euro für die Opfer der Flutkatastrophe im Juli 2021 gespendet worden, von denen der größte Teil noch nicht verausgabt ist. Gründe für die stockende Auszahlung sind u.a. Rechtsunsicherheiten bei der Anwendung des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts, insbesondere des Begriffs der „wirtschaftlichen Hilfsbedürftigkeit“ i.S.v. § 53 Nr. 2 AO (eingehend dazu Hüttemann, DB 2022, 2240). So ist unklar, ob auch ohne Prüfung der wirtschaftlichen Situation (Einkommen und Vermögen) Zahlungen erfolgen dürfen und ob etwaige Versicherungsansprüche und staatliche Mittel insoweit berücksichtigt werden müssen. Die „Flut-Erlasse“ der Finanzverwaltung (z.B. Schreiben FinMin NRW v. 23.07.2021) interpretieren das geltende Recht zu eng.“

Darüber hinaus berufen sich verschiedene Hilfsorganisationen auf den „Grundsatz der Nachrangigkeit“, demzufolge Spendengelder immer nur nachrangig nach privaten Versicherungsleistungen und staatlichen Hilfszahlungen zu verwenden sind. In diesem Zusammenhang ist auch unklar, welche zivilrechtliche Bedeutung etwaigen Aussagen bei der Einwerbung der Spenden zukommt.

Insgesamt ist festzustellen, daß die steuerrechtlichen Rahmenbedingungen dringend verbessert werden müssen. Ferner bedarf es auch einer besseren Abstimmung zwischen staatlicher und privater Hilfe.“

So der Diplomat. Eine staatliche Sauerei, so die Redaktion.

Ein schönes Früh-Frühjahr wünscht

Ihr

Jürgen Wagner, LL. M.

Red. steueranwaltsmagazin

Sie können der Redaktion Texte, Anregungen und Kritik zum steueranwaltsmagazin, insbesondere zur Aufmachung, zur Themenauswahl und -vielfalt sowie zum steuerrechtlichen „Niveau“ zusenden. Wir schließen nicht aus, geeignete Kritik auch 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-vereinsrecht.com

Die 129. Ausgabe des steueranwaltsmagazin erscheint am 15. April 2023.

Mitschreibende dieser Ausgabe:

Rainer Biesgen und Volodymyr Izrailevych, Rechtsanwälte in Düsseldorf; Thomas Zacher, Rechtsanwalt in Köln; Rüdiger Bock und Jürgen Wagner, Rechtsanwälte in Konstanz; Sabine Unkelbach-Tomczak, Rechtsanwältin in Frankfurt.

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

Internationales Steuerrecht

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

Steuerstrafrecht

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

Europarecht

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

Impressum

Herausgeber: ARGE Steuerrecht im DAV, Littenstraße 11, 10179 Berlin, Telefon 0 30/72 61 52-0;

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

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

Anzeigenverwaltung: Verlag

Anzeigenpreisliste: Nr. 6 vom 01.01.2023

Alle Urheber-, Nutzungsrechte und Verlagsrechte vorbehalten.

Die Zeitschrift erscheint sechs Mal im Jahr. Der Bezugspreis ist im Mitgliedsbeitrag enthalten. Für Nichtmitglieder der Arbeitsgemeinschaft im DAV beträgt der Bezugspreis 170,10 EUR inkl. Versandkosten jährlich.

ISSN 1615-5610



Rechtssicherheit für Vereine.



WWW.BOORBERG.DE

Der Verein im Zivil- und Steuerrecht

begründet von Dr. Rudi W. Märkle, Ministerialdirigent a.D., ehemals Leiter der Steuerabteilung beim Ministerium für Finanzen Baden-Württemberg, und Professor Matthias Alber, Hochschule für öffentliche Verwaltung und Finanzen Ludwigsburg, Dipl.-Finanzwirt (FH), bearbeitet von Professor Matthias Alber, Hochschule für öffentliche Verwaltung und Finanzen Ludwigsburg, Dipl.-Finanzwirt (FH), Wolfgang Horn, Oberregierungsrat a.D., ehemals bei der Oberfinanzdirektion Karlsruhe, Andreas Leis, Oberregierungsrat beim Ministerium für Finanzen Baden-Württemberg, und Jürgen Wagner LL.M., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht, Konstanz/Zürich/Vaduz

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

ISBN 978-3-415-04921-5



Leseprobe unter
www.boorberg.de/9783415049215

Dieses Standardwerk ist ein fundierter Ratgeber vor allem in steuerlichen, gemeinnützigkeits- und spendenrechtlichen sowie in zivilrechtlichen Fragen rund um den Verein. Die Autoren haben das Handbuch für die 13. Auflage in weiten Teilen überarbeitet. Sie gehen dabei ausführlich ein auf die inzwischen in Kraft getretenen, für Vereine **wichtigen Änderungen**, u.a. durch das JStG 2020, zu den Ausnahmen von der zeitnahen Mittelverwendung sowie zu Kooperationen und Bildung von Holdingstrukturen bei gemeinnützigen Vereinen.

Die Verfasser haben zudem die **neue Rechtsprechung** der Zivilgerichte, der Finanzgerichte, des Bundesfinanzhofs sowie des Europäischen Gerichtshofs eingearbeitet. Außerdem geben Sie die aktuelle Auffassung der Finanzverwaltung zu wichtigen praktischen Problemen der Vereine, ihrer Mitglieder und Organe wieder.

Die Autoren sind seit Jahrzehnten **ausgewiesene und anerkannte Fachleute** auf dem Gebiet des Zivil- und Steuerrechts der Vereine.

 **BOORBERG**

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 0711/7385-100 · 089/4361564 TEL 0711/7385-343 · 089/436000-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE sc0123

Mallorca-Immobilien und gemeinnützige Spenden – die vGA weiterhin auf Expansionskurs

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. Der Ausgangspunkt

Wollte man einem mittelständischen Unternehmer den Grundgedanken der verdeckten Gewinnausschüttung (vGA) nahebringen, könnte man dies etwa so tun: Die Kapitalgesellschaft, insb. die GmbH, und die dahinterstehenden Gesellschafter sind rechtlich und steuerlich zu trennen, auch wenn sie im Alltag als wirtschaftliche Einheit erscheinen. Deshalb kann und muß es auch eine saubere steuerliche Regelung der Rechtsbeziehungen zwischen ihnen geben, wie z.B. beim Dienstvertrag des Geschäftsführers, der auf der einen Seite einen abziehbaren Aufwand darstellt, auf der anderen Seite zu Einkünften führt. Damit nun das Näheverhältnis zwischen Gesellschaft und Gesellschafter(n) nicht dazu führt, daß Werte zu Lasten der Gesellschaft weder als zu versteuernde Gewinne noch als anderweitig zu versteuernde Einkünfte an die Gesellschafter abfließen, hat die Rechtsprechung die Figur der verdeckten Gewinnausschüttung entwickelt. Wird das Näheverhältnis zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern dahingehend mißbraucht, daß „unter der Hand“ aus der Gesellschaft etwas im Interesse der Gesellschafter abfließt, soll dies wie eine „offizielle Gewinnausschüttung“ im Übrigen auf der Ebene von Gesellschaft und Gesellschaftern behandelt werden.

Dies würde einem verständigen Gesellschafter als nachvollziehbare „Schutzmaßnahme“ einleuchten, wenn man es ggf. mit einem einfachen Beispiel für eine „klassische“ vGA unterlegt, wie etwa dem Einsatz von Mitarbeitern der Gesellschaft für private Zwecke oder der Einstellung eines Angehörigen des Gesellschafter für ein objektiv überhöhtes Gehalt, um hierdurch zusätzlich zu seinem Lebensunterhalt beizutragen. Der imaginäre Unternehmer wird dann wahrscheinlich verständnisvoll nicken und allenfalls die Frage stellen, ob diese Fälle nicht ohnehin auch zugleich Steuerhinterziehung wären. Die Antwort könnte lauten, daß zwar oft, aber keineswegs notwendigerweise, zugleich auch eine Steuerstraftat vorläge und es deshalb durchaus die Notwendigkeit der Definition dieses Sachverhaltes auch im „normalen Steuerrecht“ gäbe, wenn auch grundsätzlich hier ein Mißbrauchssachverhalt in Rede stünde.

Der Steuerjurist kennt die von der Rechtsprechung entwickelte Definition: Eine vGA ist

- eine Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung,
- die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlaßt (bzw. nach zwischenzeitlicher Rechtsprechungsentwicklung lediglich mit veranlaßt ist),
- sich auf die Höhe des Unterschiedsbetrages gem. § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG auswirkt und
- in keinem Zusammenhang mit einer offenen Ausschüttung steht.
- Zudem muß der Vorgang geeignet sein, bei dem begünstigten Gesellschafter einen sonstigen Bezug im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG auszulösen.¹

Würde man diese Definition auf „normaldeutsch“ für unseren Unternehmer übersetzen, würde er wahrscheinlich konstatieren, daß dies jenseits des für ihn unverständlichen steuerrechtlichen Kauderwelsches doch das wäre, was man ihm vorher mit klareren Worten erläutert hätte: die Verhinderung von Mißbräuchen.

2. Die Fortentwicklung

Bleibt man nun bei der Diskussion entsprechend der steuerlichen Fachtermini, wird man im Hinblick auf die Ausformung und weitere Fortentwicklung dieser Rechtsfigur im Zeitablauf Einiges ergänzen. Zunächst wird man darauf hinweisen, daß danach eine vGA auch in Betracht kommt, wenn die Zuwendung nicht unmittelbar an den Gesellschafter, sondern an eine ihm nahestehende Person bewirkt wird. Das Näheverhältnis wird zwar oft aufgrund persönlicher bzw. familiärer Beziehungen im Sinne eines Angehörigenverhältnisses (§ 15 AO) bestehen. Solche Nähebeziehungen können aber auch aus anderen Gründen und auch aufgrund rein tatsächlicher Umstände bestehen.²

Weiterhin wird man ggf. betonen, daß nach zwischenzeitlicher Entwicklung der Rechtsprechung auch bei dem Zuwendungsempfänger nicht zwingend ein wirtschaftlicher Vorteil – und erst recht nicht in gleicher Höhe wie sich der entsprechende Vermögensnachteil bei der Gesellschaft aus-

¹ Vgl. z.B. BFH, Urt. v. 07.08.2002 – I R 2/02; Urt. v. 22.08.2007 – I R 32/06; Urt. v. 24.10.2018 – I R 78/16.

² Vgl. BFH, Urt. v. 18.12.1996 – I R 139/94; Urt. v. 11.11.2015 – I R 5/14.

wirkt – festgestellt werden muß, sondern die Eignung zur potenziellen Steigerung von dessen Leistungsfähigkeit ausreichend.³ Weitere Klarstellungen an den „Rändern“ einer möglichen vGA sind in der Zwischenzeit hinzugekommen. Die Kasuistik kann hier im Einzelnen nicht aufgezeigt werden; festzustellen ist aber, daß insgesamt die weiter vom „Kernbereich“ der vGA sich entfernenden Klarstellungen – etwa bei Fehlen einer im Vorhinein getroffenen klaren Regelung beim beherrschenden Gesellschafter, selbst wenn sie wirtschaftlich angemessen ist⁴ – tendenziell immer mehr zu Erweiterungen des Anwendungsbereichs geführt haben.

Berücksichtigt man weiterhin, daß eine Definition der vGA als solche auf gesetzlicher Grundlage bisher nach wie vor nicht vorgenommen wurde,⁵ sondern der entsprechende Begriff lediglich in § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG genannt wird, erscheint die Frage legitim, warum der Gesetzgeber bisher nie die Gelegenheit ergriffen hat, diese offensichtlich im Gefüge zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern zur steuerlichen Abgrenzung notwendige Rechtsfigur einmal selbst zu definieren. Wie auch an anderer Stelle durchaus vorgekommen, hätte sich hierdurch auch die Gelegenheit ergeben, dem Begriff nicht nur eine formal legitimierte Grundlage zu geben, sondern auch gesetzgeberisch zu überprüfen, ob die bisherige von der Rechtsprechung entwickelte – und von der Finanzverwaltung zum Teil fortentwickelte – Definition dem gesetzgeberischen Willen entspricht und ggf. hier Anpassungen vorzunehmen. Auch in anderen Bereichen hat der Gesetzgeber entsprechende Rechtsentwicklungen durchaus dankbar aufgenommen und im Nachhinein in Gesetzestexte überführt, dabei aber auch aus seiner Sicht Klarstellungen und ggf. auch Begrenzungen der bisherigen Rechtspraxis vorgenommen oder in Einzelfällen sogar eine von ihm als überbordend empfundene Rechtsprechung „gestoppt“ und die entsprechende Problematik anderweitig explizit geregelt.⁶

3. Zwei aktuelle Fälle

3.1 Keine Nutzung ist auch ein Vermögensvorteil

Das Finanzgericht Hessen hat in seinem Urteil vom 14.12.2020 – 9 K 1266/17 – nun im Sinne einer Fortsetzung der sog. „Mallorca-Rechtsprechung“⁷ entschieden, daß es erstens nicht darauf ankäme, ob die (potentiell verdeckt ausschüttende) Körperschaft an sich entsprechend ihrem Geschäftsbetrieb überhaupt auf die Erwirtschaftung von laufenden Erträgen angelegt sei und ein entsprechender Vorteil beim Zuwendungsempfänger nicht nur in der tatsächlichen Nutzung, sondern bereits in der bloßen Nutzungsmöglichkeit einer Immobilie liegen könne. Im betreffenden Fall stand die Immobilie einer spanischen SL (Sociedad Limitada, steuerlich ähnlich einer deutschen GmbH) seit Jahren leer, weil sie verkauft werden sollte. Von den beiden Gesellschaftern dieser SL war sie in früheren Jahren zu eigenen Wohnzwecken genutzt worden. Nun erzielte in den Streitjahren weder die SL (ohne anderweitigen Geschäftsbetrieb) entsprechende laufende Gewinne, die sie hätte ausschütten können, noch nutzten die

Gesellschafter (etwa unentgeltlich bzw. zu einem nicht angemessenen Mietzins) die Immobilie. Trotzdem wurde ein vGA angenommen, da auch diese bloße Nutzungsmöglichkeit nicht nur einen ideellen Wert darstellen würde. Entsprechend hat auch das Finanzgericht Münster vor einiger Zeit einmal im Hinblick auf die Nutzungsüberlassung von Ferienwohnungen bei einer Aktiengesellschaft an Aktionäre entschieden.⁸

In praktischer Hinsicht ist natürlich einzuräumen, daß bei derartigen Gestaltungen oft nicht nachvollziehbar ist, ob und in welchem Umfang behauptete bzw. abgestrittene Nutzungen vorliegen und die Finanzverwaltung in einer gewissen Beweisnot stehen mag. Steht jedoch fest, daß nichts „ausgeschüttet“ wurde – unabhängig davon, wie man dieses „etwas“ definiert –, fällt es schon schwer, statt einer weitgehenden Vermutung sogar einer unwiderleglichen Fiktion das Wort zu reden, mag man auch das „Mallorca-Modell“ durchaus grundsätzlich zu Recht kritisch beurteilen.⁹ Die Revision ist in diesem Fall noch anhängig.¹⁰

3.2 Zuwendungen an gemeinnützige Stiftung

Am 13.07.2021 hat der BFH im Beschlußwege gem. § 126 a FGO weiterhin judiziert, daß auch Zuwendungen an gemeinnützige Stiftungen eine vGA i.S.v. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG sein könnten.¹¹ Unter ausführlicher Darlegung der bisherigen Rechtsprechungsentwicklung, die oben bereits angesprochen wurde, hebt er hervor, daß auch eine gemeinnützige Stiftung eine nahestehende Person sein könne, da es auf die Qualität, aufgrund derer die Nähebeziehung festzustellen sei, im formellen Sinne nicht ankäme. Daß die betreffenden Gesellschafter somit nicht zugleich „an der Stiftung (gesellschaftsrechtlich) beteiligt“ wären, wäre deshalb kein Ausschlusskriterium. Darauf aufbauend wird durchaus die Problematik erkannt, daß allein die Identifikation mit den Zielen der gemeinnützigen Organisation das Näheverhältnis als solches ebenfalls nicht begründen kann, da sonst der Anwendungsbereich des § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG, welcher Spenden mit Steuerwirkung gerade auch für Körperschaften in begrenztem Rahmen zuläßt, ausgehöhlt würde. In der Abwägung könne allerdings allein die gemeinnützige Motivation umgekehrt nicht schon zum Ausschluß der Annahme einer vGA führen, da sonst § 8 Abs. 3

3 BFH, Urt. v. 12.06.2013 – I R 109-111/10; unter Verweis auf BFH, Urt. v. 15.12.1999 – X R 23/95.

4 Vgl. BFH, Urt. v. 28.10.1987 – I R 110/83.

5 Siehe nur *Brandis/Heuermann-Rengers*, KStG, 98 Rn. 225 mit Verweisen zur trotzdem vom BFH bejahten verfassungsrechtlicher Unbedenklichkeit.

6 Siehe hierzu z.B. die „benachbarte“ zivilrechtliche Entwicklung um den Anwendungsbereich der §§ 30, 31 GmbHG bei sog. kapitalersetzenden Gesellschafterleistungen und ihrer Rückzahlung.

7 Vgl. hierzu und im Überblick auch *Spatscheck/Spilker*, DStR 2022, S. 183 ff.

8 FG Münster, Urt. v. 02.07.2013 – 11 K 4508/11 E.

9 Vgl. aber die unterschiedlichen Regelungen im DBA Deutschland/Spanien 2011 mit den Sonderregelungen in Artikel 6 Abs. 4.

10 Aktenzeichen beim BFH: VIII R 4/21.

11 BFH, Beschl. v. 13.07.2021 – I R 16/18.

Satz 2 KStG leerlaufen würde. Das – hinreichende – Näheverhältnis hat der BFH dann darin gesehen, daß die Gesellschafter der zuwendenden GmbH zugleich auch – neben weiteren Personen – im Stiftungsvorstand der betreffenden gemeinnützigen Stiftung Ämter bekleiden würden. Ergänzend käme hinzu, wie das FG fehlerfrei festgestellt habe, daß tatsächlich die in Rede stehende Stiftung im Verhältnis zu anderen gemeinnützigen Zwecken deutlich stärker und auch von den betreffenden Gesellschaftern aus ihrem Privatvermögen heraus begünstigt worden wäre. Dies zusammengenommen lasse die Feststellung des FG als rechtsfehlerfrei erscheinen, hier ein Näheverhältnis anzunehmen. Partiiell wird damit die sog. „Gießkannen-Rechtsprechung“ aufgenommen, die schon an anderer Stelle diskutiert worden ist.¹² Der BFH wendet sich dann weiterhin ausführlich dem Merkmal der Vorteilseignung zu. Er betont, daß es nach Aufgabe der früheren Rechtsprechung nicht mehr darauf ankäme, ob der beim Zuwendungsempfänger festgestellte Vorteil (wenn es sich um einen Dritten mit entsprechendem Näheverhältnis handele) mit einem Vorteil des veranlassenden Gesellschafters korrespondiere. Damit reiche der „allein“ beim Zuwendungsempfänger entstandene Vorteil aus, wenn nur die entsprechende Nähebeziehung zu bejahen wäre. Auf die weitere Besonderheit des Falles, daß die in Rede stehenden Kunstwerke Dauerleihgaben an den Spendenempfänger waren, kam es danach – insoweit folgerichtig – im Detail nicht mehr an, da schon die Nutzungs- bzw. besser Ausstellungsmöglichkeit durch den Empfänger einen Vorteil für ihn darstellte.

Auch dieser Beschluß stellt ebenfalls prima facie lediglich eine Zusammenfassung und punktuelle Fortentwicklung der bestehenden bzw. jedenfalls dort angelegten Rechtsprechung dar. Ein Näheverhältnis kann sich grundsätzlich aus „jedem Gesichtspunkt“ ableiten lassen, die Vermögensminderung auf der Ebene der Gesellschaft muß nicht der Vermögensmehrung beim Zuwendungsempfänger entsprechen und bei einem dritten Zuwendungsempfänger muß dessen Vorteil auch nicht zwingend mit einem wirtschaftlichen Vorteil oder gar ersparten Aufwendungen beim veranlassenden Gesellschafter korrespondieren. Mit Blick auf das vorstehend unter 3.1 geschilderte Judikat kann man ergänzen, daß selbst beim Zuwendungsempfänger noch nicht einmal ein Vermögensvorteil eintreten muß, wenn der Gegenstand der Zuwendung jedenfalls als „abstrakt vorteilsgünstig“ erscheint.

4. Verdeckte Gewinnausschüttung – quo vadis?

Die Entscheidungsgründe der beiden vorgenannten Judikate und auch weitere Urteile mögen als nachvollziehbare Entwicklungen der seit langem angelegten Rechtsprechung zur vGA erscheinen. Schaut man auf die Diskussion einzelner Voraussetzungen, mag man manche Wertungen als (zu) weitgehend empfinden oder vielleicht auch damit rechtfertigen, daß sie eben im Grenzbereich dessen lägen, was „ge-

rade noch als vGA“ angesehen werden müsse. Schließlich mögen auch die Sachverhalte eine Rolle gespielt haben, bei denen die Möglichkeit der Gestaltung des Mantels einer SL um eine spanische Ferienimmobilie herum als solche ebenso wie die kumulative Begünstigung eines speziellen Spendenempfängers sowohl aus dem Privatvermögen der Gesellschafter wie auch seitens der Gesellschaft selbst (obwohl nach dem Gesetz ausdrücklich zugelassen) als mit einem Fragezeichen zu versehen empfunden werden.

Darüber hinaus sollte aber bedacht werden, ob auf dem Weg zur weiteren „Präzisierung“ der vGA nicht einmal innegehalten werden müßte und ein Blick zurück auf das berechnete Kernanliegen nötig ist. Denn bei weiterer Fortentwicklung dieser Rechtsprechung (nicht des Gesetzes) lassen sich die Grundsätze beider Fälle noch fortspinnen: Besitzt eine Kapitalgesellschaft einen Vermögensgegenstand, aus dem die Kapitalgesellschaft selbst und ich als ihr Anteilseigner keine Einkünfte erzielen und habe ich gleichwohl – potenziellen – Zugang zu diesem, liegt dann schon eine mißbräuchliche Verschleierung von eigentlich steuerbaren Ergebnissen vor? Kann ich diese deshalb annehmen, nur weil ein Näheverhältnis zwischen Gesellschaft und dem danach erst fingierten „Zuwendungsempfänger“ vorliegt? In praktische Beispiele übersetzt: Verschreibe ich mich als Alleingesellschafter meiner GmbH dem „Fairtrade“ und engagiere mich vielleicht deshalb in entsprechenden Organisationen, darf ich dann meinen Lieferanten keine höheren Preise („verhinderte Vermögensmehrung“) auf der Ebene der GmbH bezahlen, weil ich bei unterstellten gleichen Abgabepreisen der GmbH an Endverbraucher im klassischen Handel eine höhere Marge erzielen würde? Darf ich gemeinnützige Spenden durch „meine“ Gesellschaft nur dann tätigen lassen, wenn ich mich ansonsten für den Zuwendungsempfänger nicht engagiere, selbst wenn mittelbare wirtschaftliche Vorteile oder selbst Reputationsvorteile für mich persönlich nicht in Betracht kommen? Sollte ich stattdessen mit anderen Gesellschaften und Gesellschaftern Kontakt aufnehmen, damit entsprechende Spenden besser „übers Kreuz“ oder in einer Art Ringtausch geleistet werden oder wäre dies auch ein Fall von § 42 AO? Oder – leider – aktuell: Darf ich zur Vermeidung einer vGA für Kriegsflüchtlinge seitens der GmbH nicht spenden, weil ich mich zugleich persönlich in der nämlichen Organisation der Flüchtlingshilfe engagiere?

Die Rechtsfigur der vGA beschreibt einen denkbaren Mißstand, dem im Sinne der Systemgerechtigkeit entgegenzutreten ist. Das Bestreben, sie weiterzuentwickeln und auf neu in Rede stehende Konstellationen anzupassen, sollte aber nicht dazu führen, ihr berechtigtes Anliegen aus den Augen zu verlieren und „durch die Hintertür“ jede Entscheidung durch die Gesellschafter einer eigenen Bewertung durch Finanzverwaltung und Rechtsprechung zu unterwerfen, die nicht nur die äußeren Grenzen des Handelns eines ordentlichen Geschäftsführers absteckt, sondern immer mehr einer „Selbstlegitimation“ ähnelt.

¹² Vgl. Zacher, steueranwaltsmagazin 2019, S. 59, 62 unter 3.3.2.

Berichtigung von Steuererklärungen nach § 153 Abs. 1 Nr. 1 AO: Status quo und Änderungen durch § 153 Abs. 4 AO n.F.

Rechtsanwalt Dipl. Finanzwirt Rainer Biesgen und Rechtsanwalt/Fachanwalt für Steuerrecht und Dr. Volodymyr Izrailevych*

I. Die Regelung des § 153 Abs. 1 Nr. 1 AO

Erkennt ein Steuerpflichtiger nachträglich vor Ablauf der Festsetzungsfrist, daß eine von ihm oder für ihn abgegebene Erklärung unrichtig oder unvollständig ist und daß es dadurch zu einer Verkürzung von Steuern kommen kann oder bereits gekommen ist, ist er verpflichtet, dies unverzüglich anzuzeigen und die erforderliche Richtigstellung vorzunehmen (§ 153 Abs. 1 Nr. 1 AO).¹

1. Unrichtige oder unvollständige Erklärung

Die Berichtigungspflicht setzt voraus, daß die ursprüngliche Erklärung unrichtig oder unvollständig war. Die Begriffe „unrichtig oder unvollständig“ entsprechen § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO.² In der Praxis stellt sich häufig die Frage, wie der Steuerpflichtige mit Zweifeln tatsächlicher oder rechtlicher Art umzugehen hat.

a) Sachverhaltsunsicherheit bei Abgabe der Ursprungserklärung

Unrichtig oder unvollständig können nur Angaben über Tatsachen sein. Ob die Angaben richtig und vollständig waren, bestimmt sich nach der objektiven Sachlage und wird im Streitfall letztlich durch das mit der Sache befaßte Gericht entschieden. Zweifel, wie sich der zugrundeliegende Sachverhalt zugetragen hat, muß der Steuerpflichtige im Rahmen der Ursprungserklärung offenlegen, um zu vermeiden, daß ihm eine bedingt vorsätzliche Steuerhinterziehung vorgeworfen wird, weil er die Unrichtigkeit und die Steuerverkürzung zumindest billigend in Kauf genommen hat. Den sichersten Weg geht der Steuerpflichtige, wenn er bei Zweifeln über die Höhe von steuererhöhenden bzw. steuermindernden Beträgen vorläufig einen Betrag hinschätzt bzw. die steuermindernden Beträge nicht ansetzt oder jedenfalls auf den sicheren Betrag vermindert oder die Tatsachen mitteilt, die dem Finanzamt eine eigene Schätzung ermöglichen. In diesem Fall fehlt es jedenfalls an einer Steuerverkürzung i.S.d. § 370 Abs. 1, Abs. 4 S. 1 AO. Auch eine Berichtigungspflicht besteht nicht.³

b) Rechtliche Unsicherheit bei Abgabe der Ursprungserklärung

Nach der Rechtsprechung des BGH⁴, der Instanzgerichte in Strafsachen⁵ und des BFH⁶ steht es dem Steuerpflichtigen zwar frei, jede steuerliche Auffassung zu vertreten, er muß

jedoch diejenigen Sachverhaltselemente offenlegen, deren rechtliche Relevanz objektiv zweifelhaft ist. Dies sei „insbesondere dann der Fall, wenn die von dem Steuerpflichtigen vertretene Auffassung über die Auslegung von Rechtsbegriffen oder die Subsumtion bestimmter Tatsachen von der Rechtsprechung, Richtlinien der Finanzverwaltung oder der regelmäßigen Veranlagungspraxis abweicht.“ Offengelassen wurde, ob eine Offenbarungspflicht auch dann besteht, wenn der Steuerpflichtige die abweichende Auffassung lediglich für möglich hält.

Von Teilen der Literatur wird die Rechtsprechung im Hinblick auf verfassungsrechtliche Bedenken⁷ und praktische Schwierigkeiten (insbesondere den berichtigten LKW mit den Anlagen zur Steuererklärung)⁸ kritisiert. Teils wird der Finanzverwaltung die Möglichkeit abgesprochen, durch Verwaltungsvorschriften über die Auslegung von Steuergesetzen zumindest für die strafrechtliche Beurteilung zu disponieren, weil andernfalls regelmäßig jede nicht offengelegte Abweichung von der Ansicht der Finanzverwaltung zumindest zu einer Versuchsstrafbarkeit führen würde.⁹ Jedenfalls kann die Abweichung von einer Auffassung der Finanzverwaltung, die im Gegensatz zur höchstrichterlichen Rechtsprechung steht (z.B. bei einem Nichtanwendungserlaß), unseres Erachtens nicht zur Unrichtigkeit einer Erklärung führen. Nach einer vermittelnden Auffassung sollen zur Ausfüllung des Empfängerhorizonts der Finanzverwaltung lediglich die im BStBl. veröffentlichten Entscheidungen des BFH sowie Bundes- und Landeserlasse heran-

* Rainer Biesgen ist als Partner und Dr. Volodymyr Izrailevych als Rechtsanwalt bei Wessing & Partner Rechtsanwälte mbB tätig.

1 Im Folgenden werden mit dem Begriff „Berichtigung“ die Anzeige und die Richtigstellung i.S.d. § 153 Abs. 1 S. 1 AO angesprochen.

2 Vgl. z.B. Jesse, BB 2011, 1431, 1436.

3 Mangels Unrichtigkeit der Erklärung, einer kausalen Steuerverkürzung oder jedenfalls wegen Kenntnis der Behörde; siehe auch Pflaum, StBp 2020, 115, 116.

4 BGH v. 10.11.1999 – 5 StR 221/99; der nunmehr für Steuerstrafsachen zuständige 1. Senat hat sich zu der Frage, soweit ersichtlich, nicht geäußert.

5 Vgl. z.B. LG Bonn v. 09.02.2022 – 62 KLS-213 Js 131/20-3/20, Rn. 523.

6 Zuletzt BFH v. 22.11.2018 – V R 65/17.

7 Zum Meinungsstand Gaede, Steuerbetrug, S. 723 ff.; Schmitz/Wulf in MüKoStGB, 3. Aufl. 2019, § 370 AO Rn. 246.

8 Ransiek in Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 370 AO Rn. 245.

9 Schmitz/Wulf, ebd.; dagegen Nickel, Die Steuerstrafrechtliche Bewertung von Cum/Ex-Geschäften, S. 249 ff.

gezogen werden.¹⁰ Eine Grenze ist nach allgemeinen Grundsätzen bei einer unvertretbaren Auffassung von (instanzgerichtlicher) Rechtsprechung oder der Finanzverwaltung zu ziehen. Diese ist nicht erst für die strafrechtliche Beurteilung (Art. 103 Abs. 2 GG) unerheblich, sondern löst bereits steuerlich keine Berichtigungspflicht nach § 153 Abs. 1 Nr. 1 AO aus.

In der Präventivberatung empfiehlt es sich, jede von Rechtsprechung, Richtlinien der Finanzverwaltung und regelmäßiger Verwaltungspraxis abweichende Behandlung im Rahmen der Steuererklärung offenzulegen. Nach der weitesten Auslegung kann sich die objektive Zweifelhafteigkeit einer Rechtsauffassung aus jeder zur Rechtsfrage ergangenen Rechtsprechung,¹¹ sowie aus sämtlichen Verlautbarungen der Finanzverwaltung (Richtlinien nach Art. 108 Abs. 7 GG, sonstigen Schreiben, Erlassen, OFD-Verfügungen)¹² ergeben.

Große Schwierigkeiten bereitet die Bestimmung der regelmäßigen Veranlagungspraxis. Die o.g. Rechtsprechung des BGH ist dahin zu verstehen, daß die Veranlagungspraxis nicht veröffentlicht sein muß.¹³ Hat die Finanzbehörde ihre Rechtsauffassung dem Steuerpflichtigen in einer bestandskräftigen Festsetzung konkretisiert,¹⁴ muß er in den zukünftigen Steuererklärungen den steuererheblichen Sachverhalt vollständig offenlegen, wenn er von dieser Rechtsauffassung abweichen will. Bildet die Festsetzung die bereits bestehende regelmäßige Veranlagungspraxis des Finanzamts ab, sind auch die bereits abgegebenen Steuererklärungen, die von dieser Veranlagungspraxis abweichen, unabhängig von der konkreten Festsetzung unrichtig. Hat es zum Abgabezeitpunkt dagegen noch keine regelmäßige Veranlagungspraxis gegeben, besteht keine Berichtigungspflicht. Sofern der Steuerpflichtige nicht erkennt, daß die Festsetzung (nach der Außenprüfung) eine bereits im Zeitpunkt der Ursprungserklärung bestehende Veranlagungspraxis abbildet, besteht mangels positiver Kenntnis der Unrichtigkeit der Ursprungserklärung keine Berichtigungspflicht.¹⁵

Nach diesen Maßstäben war die Ursprungserklärung richtig und vollständig und ist nicht gem. § 153 Abs. 1 Nr. 1 AO zu berichtigen, wenn der Steuerpflichtige entweder auf seine abweichende Auffassung hingewiesen oder aber die Tatsachen geschildert hat, die der Finanzbehörde eine eigene Beurteilung ermöglichen.¹⁶

c) Maßgeblicher Beurteilungszeitpunkt

Ob eine Erklärung richtig i.S.v. § 153 Abs. 1 Nr. 1 AO ist, beurteilt sich grundsätzlich nach der Sach- und Rechtslage im Zeitpunkt der Abgabe der Erklärung.¹⁷ Entsprach die Erklärung der Ansicht von Rechtsprechung und Finanzverwaltung, ist der Steuerpflichtige auch dann nicht zur Berichtigung verpflichtet, wenn sich die Rechtsprechung oder die Verwaltungsvorschriften nachträglich ändern.¹⁸

2. Eintritt einer Steuerverkürzung

Durch die unrichtige Steuererklärung muß es kausal zu einer Steuerverkürzung gekommen sein oder kommen können.

Der Begriff der Steuerverkürzung entspricht § 370 Abs. 4 S. 1 AO;¹⁹ ungerechtfertigte Steuervorteile werden grundsätzlich nicht erfaßt.²⁰ Im Schrifttum wird jedoch vertreten, daß etwas anderes gilt, wenn sie mittelbar zu einer Steuerverkürzung führen (können), so z.B. für den Fall eines durch fehlerhafte Erklärung erwirkten Bescheids über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen, der selbst (nur) ein ungerechtfertigter Steuervorteil ist,²¹ jedoch über die Bindungswirkung zu einer zu niedrigen Steuerfestsetzung im Folgebescheid führen kann (vgl. § 182 Abs. 1 S. 1 AO).²²

3. Adressat der Berichtigungspflicht

Die Verpflichtung trifft den Steuerpflichtigen, dessen Gesamtrechtsnachfolger und die für sie nach §§ 34, 35 AO handelnden Personen (gesetzliche Vertreter, Geschäftsführer von Personengesellschaften, Verfügungsberechtigte). Bei juristischen Personen ist jeder gesetzliche Vertreter unabhängig von der internen Zuständigkeit verpflichtet. Steuererklärungen einer Personengesellschaft (USt, GewSt etc.) hat grundsätzlich der zur Vertretung bestellte Gesellschafter zu berichtigen.²³ Bei Feststellungserklärungen nach § 180 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 a) AO trifft die Berichtigungspflicht dagegen jeden Feststellungsbeteiligten.²⁴ Mitarbeiter unterhalb der Ebene der gesetzlichen Vertreter/Geschäftsführer sind grundsätzlich nicht verpflichtet, es sei denn, sie sind Verfügungs-

10 *Krumm* in T/K, AO/FGO, § 370 AO Rn. 50; *Beyer*, AO-StB 2019, 122; siehe auch *Elster*, DB 2018, M4-M5.

11 *Gaede*, Steuerbetrug, S. 719 ff. (bei „hinreichender Klärung“); s.a. *Nickel*, S. 247.

12 Zweifelnd *Theisen*, AO-StB 2008, 136, 137.

13 So krit. auch *Seer* in T/K, AO/FGO, § 370 AO Rn. 50 f.

14 *Gaede* in Esser/Rübenstahl/Saliger/Tsambikakis, Wirtschaftsstrafrecht, § 370 AO Rn. 112.

15 Zum nachträglichen Erkennen unter 4.

16 *Ibold/Beck-OK* AO, 22. Ed. 01.10.2022, § 370 Rn. 133.7; *Hoyer* in Gosch, AO/FGO, § 370 AO Rn. 57.

17 FG Berlin v. 11.03.1998 – 6 K 6305/93, Rn. 87 ff., 96 ff.; *Schmitz/Wulf*, MüKO-StGB, § 370 AO Rn. 329; *Idler/Höpfner* in Rübenstahl/Idler, Tax Compliance, 1. Aufl. 2018, Rn. 26.

18 Im Ergebnis auch *Heuermann* in HHSp, § 153 AO Rn. 9.

19 So h.M. vgl. *Heuermann* in HHSp, AO/FGO, § 153 AO Rn. 10; für normenspezifische Auslegung *Deibel*, Die Reichweite des § 153 Abs. 1 S. 1 AO, S. 110 ff.

20 *Seer* in T/K AO/FGO § 153 AO Rn. 14; *Heuermann* in HHSp, AO/FGO § 153 AO Rn. 10.

21 BGH v. 10.12.2008 – 1 StR 322/08, Rn. 22; BFH v. 11.10.2013 – VIII R 26/10, Rn. 4.

22 Hierfür *Madauf*, NZWiSt 2021, 335, 339 f., der das BMF-Schreiben vom 23.05.2016, BStBl. I 2016, 490, Rn. 3 entsprechend interpretiert; dagegen diese Ausnahme nicht nennend *Schmitz/Wulf*, MüKo-StGB, 3. Aufl., § 370 AO Rn. 335; *Schwarz/Pahlke/DiBars*, AO, § 153 Rn. 20.

23 *Loose* in T/K AO/FGO § 34 AO Rn. 11; zum Fremdgeschäftsführer vgl. BFH v. 07.01.2003 – VII B 141/02.

24 *Koenig* in Koenig, 4. Aufl. 2021, AO § 181 Rn. 22; a.A. für Fortbestehen der Erklärungspflicht *Schwarz/Pahlke* § 182 Rn. 13; kritisch *Brandis* in T/K, AO/FGO, § 181 AO Rn. 13.

berechtigte i.S.d. § 35 AO. Dazu können z.B. Prokuristen gehören, wenn diesen im Innenverhältnis steuerliche Befugnisse übertragen worden sind.²⁵ Andere, nicht unter die §§ 34, 35 fallende Personen sind weder zur Berichtigung verpflichtet, noch löst ihre Kenntnis die Frist des § 153 Abs. 1 AO aus. Sie machen sich grundsätzlich selbst dann nicht wegen Steuerhinterziehung durch Unterlassen strafbar, wenn sie den Berichtigungsverpflichteten nicht über den steuerlichen Fehler informieren.²⁶ Dies gilt grundsätzlich auch für den steuerlichen Berater des Unternehmens.²⁷

4. Nachträgliches Erkennen

§ 153 Abs. 1 S. 1 AO setzt voraus, daß der Verpflichtete nachträglich, d.h. nach Abgabe der Ursprungserklärung, positiv erkennt, daß diese unrichtig oder unvollständig war. Das Steuerrecht zwingt den Steuerpflichtigen (bislang) nicht, in abgegebenen Steuererklärungen nach Fehlern zu suchen.²⁸ Er macht sich daher auch dann nicht wegen einer Steuerhinterziehung durch Unterlassen der Berichtigung strafbar, wenn er keine Korrekturen vornimmt, obwohl er die Unrichtigkeit einer Steuererklärung nunmehr billigend in Kauf nimmt.²⁹ Eine andere Frage ist, inwieweit ein Geschäftsleiter gesellschaftsrechtlich verpflichtet ist, Hinweisen auf (steuerliche) Unregelmäßigkeiten nachzugehen.³⁰

Erkennen muß der Steuerpflichtige die Fehlerhaftigkeit der Erklärung dem Grunde nach,³¹ die zahlenmäßigen Auswirkungen muß er nicht vollständig erfaßt haben.³² Andernfalls hätte es der Steuerpflichtige in der Hand, das Entstehen der Berichtigungspflicht zu vermeiden, indem er den Umfang des erkannten Fehlers nicht untersucht.

Neben der Unrichtigkeit muß der Steuerpflichtige auch erkannt haben, daß es durch die Unrichtigkeit der Erklärung zu einer Steuerverkürzung kommen kann oder bereits gekommen ist. Aus dem Wortlaut „kommen kann“ schließt die überwiegende Auffassung, daß der Steuerpflichtige den Eintritt einer Steuerverkürzung lediglich für möglich halten muß.³³ Mit der Formulierung kann aber auch lediglich die zeitliche Komponente gemeint sein.³⁴

Stellt der Steuerpflichtige nachträglich lediglich fest, daß der Ursprungserklärung eine Sachverhaltsunsicherheit zugrunde lag, erkennt er jedoch noch nicht, daß die ursprüngliche Sachverhaltsannahme objektiv unrichtig war, besteht mangels positiver Kenntnis der Unrichtigkeit keine Berichtigungspflicht. In diesem Fall ist zu erwägen, ob zur Reduzierung von Risiken einer möglichen unrichtigen Sachverhaltsannahme eine (höchst-)vorsorgliche Selbstanzeige nach §§ 371, 378 Abs. 3 AO abgegeben werden sollte. Dagegen ist eine Berichtigung nach § 153 Abs. 1 Nr. 1 AO geboten, wenn der Steuerpflichtige nachträglich erkennt, daß er in seiner Steuererklärung verdeckt eine von der damaligen Ansicht der Rechtsprechung oder Finanzverwaltung abweichende Rechtsauffassung zugrundegelegt hat.

Ein nachträgliches Erkennen ist nach der Rechtsprechung auch dann möglich, wenn der Steuerpflichtige die Unrichtig-

keit oder Unvollständigkeit bei Abgabe der Steuererklärung billigend in Kauf genommen oder leichtfertig verkannt hat und damit ursprünglich bereits eine Steuerhinterziehung bzw. leichtfertige Steuerhinterziehung begangen hat.³⁵ Dies ist jedoch im Hinblick auf den Nemo-Tenetur-Grundsatz kritisch zu sehen.³⁶

5. Vor Ablauf der Festsetzungsfrist

Der Steuerpflichtige muß die Unrichtigkeit vor Ablauf der Festsetzungsfrist erkennen. Nach Eintritt der Festsetzungsverjährung kann eine Berichtigung keine steuerlichen Auswirkungen haben (§ 169 Abs. 1 S. 1 AO).³⁷ Im Übrigen ist die Berichtigungspflicht von der Änderbarkeit der Steuerfestsetzung entkoppelt. Insbesondere läßt eine erhöhte Bestandskraft auf Grund durchgeführter Außenprüfung (§ 173 Abs. 2 AO) die Berichtigungspflicht nicht entfallen.³⁸ Das Unterlassen der Berichtigung ist in diesem Fall jedoch strafrechtlich irrelevant, weil es mangels Änderbarkeit des Bescheids zu keiner Steuerverkürzung führen kann.³⁹

6. Rechtsfolge: Pflicht zur unverzüglichen Anzeige und zur Richtigstellung

§ 153 Abs. 1 AO verpflichtet den Steuerpflichtigen zu zweierlei: zur unverzüglichen Anzeige und zur Richtigstellung. Eine Anzeige nach § 153 Abs. 1 AO liegt in der Mitteilung, daß

25 BFH v. 23.04.2007 – VII B 92/06; v. 16.03.1995 – VII R 38/94; *Kaiser/Grimm*, DStR 2014, 179; *Nacke*, AO-StB 2006, 189.

26 Siehe aber auch *Rätke* in Klein, 16. Aufl. 2022, AO § 153 Rn. 5, der für den Steuerberater bei fehlendem Hinweis die Gefahr einer Steuerhinterziehung durch Unterlassen in mittelbarer Täterschaft sieht.

27 Vgl. BGH v. 20.12.1995 – 5 StR 412/95; offenlassend BFH v. 29.10.2013 – VIII R 27/10 Rn. 22; zum Nichtbestehen von Erklärungs-pflichten nach § 13 StGB siehe *Schmitz/Wulf* in MüKoStGB, 3. Aufl. 2019, § 370 AO Rn. 359.

28 *Seer* in T/K, § 153 Rn. 13.

29 Zu Unterscheiden von der bedingt vorsätzlichen Steuerhinterziehung nach § 371 Abs. 1 Nr. 1 AO, wenn der Steuerpflichtige die Unrichtigkeit der Erklärung bereits bei deren Abgabe billigend in Kauf nimmt.

30 Instruktiv *Schwahn/Cziupka* in Lüdicke/Sistemmann, UntSteuerrecht, § 7 Rn. 51 ff.

31 *Krug/Skupil*, NZWiSt 2015, 453, 459; siehe auch *Spatscheck*, DStJG 38 (2015), 89, 94 („bei strenger Interpretation“).

32 A.A. *Heuermann* in HHSp, § 153 Rn. 13 b; *Jehke/Dreher*, DStR 2012, 2467, 2471; *Drüen*, DStJG 38 (2015), 220, 241.

33 Siehe z.B. *Seer* in T/K, AO/FGO, § 153 Rn. 16; FG Berlin v. 27.01.1999 – 2 K 2138/97;

34 So *Deibel*, S. 120 f.

35 BGH v. 17.03.2009 – 1 StR 479/08.

36 Siehe näher *Biesgen/Noel*, steueranwaltsmagazin 2012, 182.

37 BT-Drs. 6/1982, S. 129.

38 *Rosenke* in BeckOK-AO, § 153 Rn. 111; a.A. *Seer*, in: T/K, § 153 Rn. 19.

39 Die erhöhte Bestandskraft wird jedoch durchbrochen, wenn ursprünglich eine Steuerhinterziehung oder eine leichtfertige Steuerverkürzung vorgelegen hat (§ 173 Abs. 2 S. 1 AO), insoweit bleibt bei bedingtem Vorsatz und Leichtfertigkeit auch eine Berichtigungspflicht bestehen (zum Nemo-Tenetur-Grundsatz siehe oben I.4.).

eine bestimmte Steuererklärung nicht korrekt war.⁴⁰ Die Ursache und die zahlenmäßigen Auswirkungen des Fehlers muß der Steuerpflichtige im Rahmen der Anzeige nach § 153 Abs. 1 AO hingegen nicht benennen.⁴¹ Sobald die Finanzbehörde über den Fehler in einer konkreten Steuererklärung informiert ist, kann sie die Richtigstellung verlangen.

Die Anzeige muß unverzüglich (d.h. ohne schuldhaftes Zögern, § 121 Abs. 1 BGB) ab Kenntnis des Fehlers (dem Grunde nach) erfolgen. Die Frist bestimmt sich nach den Umständen des Einzelfalls,⁴² wobei dem Steuerpflichtigen jedenfalls genug Zeit verbleiben muß, um Rechtsrat hinsichtlich der Berichtigungspflicht und der steuerlichen Auswirkungen einzuholen⁴³ und die Anzeige ggf. als Selbstanzeige nach §§ 371, 378 Abs. 3 AO auszugestalten.⁴⁴

In einem zweiten Schritt hat der Steuerpflichtige die Richtigstellung vorzunehmen, d.h. die unrichtigen Angaben zu berichtigen bzw. die fehlenden nachzuholen. Für die Berichtigung sieht das Gesetz keine Frist vor.⁴⁵ Ein pflichtwidriges Unterlassen einer Richtigstellung i.S.d. § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO kommt somit nur in Betracht, wenn die Finanzbehörde dem Steuerpflichtigen eine Frist gesetzt hat.⁴⁶

Die Erklärungen sind gegenüber dem sachlich und örtlich zuständigen Finanzamt abzugeben,⁴⁷ wobei umstritten ist, ob eine Anzeige beim unzuständigen und damit das Unterlassen der Anzeige beim zuständigen Finanzamt den objektiven Tatbestand des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO erfüllt.⁴⁸ Regelmäßig wird es dann jedenfalls an einem vorsätzlichen Unterlassen bzw. am Vorsatz der Steuerverkürzung fehlen. Anders kann es im Einzelfall sein, wenn der Steuerpflichtige taktiert, indem er z.B. eine grunderwerbsteuerlich relevante Anzeige zwischen den Zeilen eines Schreibens an das unzuständige Betriebsstättenfinanzamt „versteckt“. Unerheblich ist die interne Zuständigkeit, so daß die Erklärung z.B. gegenüber dem Betriebsprüfer abgegeben werden kann, wenn die Prüfung durch das Veranlagungsfinanzamt durchgeführt wird.

In der Praxis wird, soweit erforderlich, die Anzeige mit der Richtigstellung verbunden, und so ausgestaltet, daß sie (inhaltlich) auch die Voraussetzungen einer Selbstanzeige nach §§ 371, 378 Abs. 3 AO erfüllt.⁴⁹

7. Keine Berichtigungspflicht bei Kenntnis der Finanzbehörde

Der Zweck des § 153 Abs. 1 AO, eine gesetzmäßige Besteuerung zu gewährleisten, erfordert keine Berichtigung durch den Steuerpflichtigen, wenn der Finanzbehörde der richtige Sachverhalt zwischenzeitlich bekanntgeworden ist.⁵⁰ Nach anderer Ansicht läßt die Kenntnis der Finanzbehörde die Berichtigungspflicht nicht entfallen, weil befürchtet wird, daß eine Korrektur der Bescheide durch die Finanzbehörde in Vergessenheit geraten kann bzw. nicht schnell genug erfolgt.⁵¹ Die Finanzverwaltung geht einen vermittelnden Weg und hält eine Anzeige und Berichtigung durch den Steuerpflichtigen lediglich in Fällen von Fehlerfeststellungen

durch die Betriebsprüfung für die in der Prüfungsanordnung vorgesehenen Steuerarten und Prüfungszeiträume für entbehrlich.⁵² Aus steuerstrafrechtlicher Sicht hat die Frage an Relevanz verloren, da eine Strafbarkeit wegen Steuerhinterziehung durch Unterlassen nach der zutreffenden Ansicht der jüngeren Rechtsprechung bei Kenntnis jedenfalls der zuständigen Behörde ohnehin ausscheidet.⁵³

8. Straf- und bußgeldrechtliche Folgen bei Verstößen

Die vorsätzliche Verletzung der Anzeigepflicht nach § 153 Abs. 1 AO stellt eine Steuerhinterziehung durch Unterlassen dar. Auch eine leichtfertige Steuerverkürzung durch Unterlassen der Berichtigung ist zumindest theoretisch denkbar, z.B. wenn der Steuerpflichtige, der den Fehler positiv erkannt hat, das Bestehen der Berichtigungspflicht leichtfertig verkennt⁵⁴ oder aus anderen Gründen (z.B. wegen eines Adressierungsfehlers) leichtfertig nicht/nicht rechtzeitig berichtet.⁵⁵

9. Folgerungen für die Berichtigung nach einer Betriebsprüfung

Stellt die Betriebsprüfung Fehler fest, bedarf es für die geprüften Steuern und Zeiträume keiner zusätzlichen Anzeige oder Berichtigung durch den Steuerpflichtigen. Für Steuern und

40 A.A. *Rosenke* in BeckOK-AO, § 153 Rn. 28 („welche Erklärung in welchem Umfang fehlerhaft“).

41 *Jesse*, BB 2011, 1431, 1439; *Joecks/Randt*, J/|/R, § 371 AO Rn. 405; *Schauf* in Kohlmann Steuerstrafrecht § 371 AO Rn. 846 (jeweils zu § 371 Abs. 4 AO); a.A. *Heuermann*, in: HHSp, AO/FGO, § 370 AO Rn. 13 b; *Jehke/Dreher*, DStR 2012, 2467, 2471; *Rätke* in Klein, 16. Aufl. 2022, AO § 153 Rn. 20: Pflicht zur Mitteilung der bereits bekannten zu berichtigenden Tatsachen in der Anzeige.

42 Übersicht bei *Hornig*, PStR 2020, 018.

43 *Seer* in T/K, AO/FGO, § 153 Rn. 23.

44 AEAO zu § 153 AO, Nr. 5.6.

45 *Kohler* in MüKoStGB, 3. Aufl. 2019, § 370 AO Rn. 353; s.a. AEAO zu § 153 AO, Nr. 5.1., wonach auch die Berichtigung unverzüglich erfolgen müsse.

46 *Schmitz/Wulf* in MüKoStGB, 3. Aufl. 2019, § 370 AO Rn. 339.

47 AEAO zu § 153 AO, Nr. 5.1.

48 Offenlassend BFH v. 28.02.2008 – VI R 62/06, Rn. 18; dagegen *Rätke*, in: Klein, 16. Aufl. 2022, § 153 AO Rn. 27.

49 Dazu z.B. *Rübenstahl/Idler*, Tax Compliance, S. 503 ff.

50 *Madauß*, NZWiSt 16, 343, 346; *Krug/Skoupil*, NZWiSt 15; FG München v. 10.06.2011 – 8 K 1016/08.

51 Vgl. z.B. *Rätke* in Klein, 16. Aufl. 2022, § 153 AO Rn. 21; vgl. auch FG Münster v. 20.01.2009 – 1 K 1873/06 U, Rn. 27.

52 AEAO § 153 Abschn. 3 S. 5.

53 OLG Köln v. 31.01.2017 – III-1 RVs 253/16; OLG Oldenburg v. 10.07.2018 – 1 Ss 51/18; FG Münster v. 24.06.2022 – 4 K 135/19 E; so auch *Ransiek* in Kohlmann, Steuerstrafrecht § 370 AO Rn. 576 ff.; *Schmitz/Wulf* in MüKoStGB, § 370 AO Rn. 376 ff.

54 Für Tatbestandsirrtum, *Ransiek* in Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 370 AO Rn. 671; für Verbotsirrtum BGH v. 18.12.1985 – 2 StR 461/85.

55 Ebenso *Deibel*, S. 255; a.A. *Grötsch* in J/|/R, 9. Aufl. 2022, § 370 AO Rn. 279.

Zeiträume, die nicht Gegenstand der Betriebsprüfung sind, ist zu unterscheiden:

Waren die von der Betriebsprüfung nicht erfaßten Erklärungen zum Zeitpunkt der Abgabe nach Maßgabe der Rechtsprechung, Richtlinien der Finanzverwaltung und regelmäßiger Veranlagungspraxis richtig, besteht keine Berichtigungspflicht. Dies gilt unabhängig davon, wie die Betriebsprüfung/Veranlagung die Rechtslage nunmehr einschätzt. Waren die von der Betriebsprüfung nicht erfaßten Erklärungen ursprünglich hingegen unrichtig, entsteht eine Berichtigungspflicht, wenn der Steuerpflichtige bzw. die nach §§ 34, 35 AO verantwortlichen Personen Kenntnis von der Unrichtigkeit erlangen. Die Feststellungen der Betriebsprüfung für die laufende Betriebsprüfung können eine solche Kenntnis unter den folgenden Voraussetzungen auch für nicht von der Betriebsprüfung erfaßte Zeiträume vermitteln:

Da der Betriebsprüfungsbericht für die Veranlagung nicht bindend ist, wird der Steuerpflichtige in Zweifelsfällen regelmäßig erst ab Unanfechtbarkeit der Festsetzung gesicherte Kenntnis haben, daß die von ihm bislang vertretene Auffassung unzutreffend ist. Trotz Unanfechtbarkeit kann es jedoch Situationen geben, in denen der Steuerpflichtige die Ansicht der Finanzverwaltung (z.B. auf Grund eines eingeholten Gutachtens) ernsthaft für unrichtig hält.⁵⁶

Weitere Voraussetzung ist, daß die zur Berichtigung verpflichteten Personen (Geschäftsführer, Vorstände, für Steuern verantwortliche Prokuristen etc.) über die konkrete Feststellung für den BP-Zeitraum informiert werden. Regelmäßig werden die Feststellungen der Betriebsprüfung durch die Steuerabteilung eines Unternehmens an die Verantwortlichen berichtet,⁵⁷ damit diese ihren (erhöhten) Überwachungspflichten für die Zukunft nachkommen können.

Schließlich muß der Berichtigungsverpflichtete tatsächlich den Schluß gezogen haben, daß entsprechende Fehler auch in anderen Zeiträumen bzw. hinsichtlich anderer Steuerarten vorgelegen haben. Dies kann insb. naheliegen, wenn offensichtlich Dauersachverhalte oder wiederkehrende Geschäftsvorfälle von systematischen Fehlern betroffen sind. Eine Nachforschungspflicht aus dem Steuerrecht besteht wie ausgeführt nicht. Ein Hinweis im Betriebsprüfungsbericht auf § 153 AO vermag hieran nichts zu ändern. In der Regel wird der Geschäftsführer jedoch aus gesellschaftsrechtlichen Gründen im Hinblick auf etwaige Nachzahlungen bzw. die Beendigung des Zinslaufs der Frage nachgehen (müssen), ob vergleichbare Sachverhalte auch in anderen Zeiträumen vorgelegen haben.

II. § 153 Abs. 4 AO n.F.

Nach § 153 Abs. 4 AO n.F. besteht die Anzeige- und Berichtigungspflicht ferner, wenn Prüfungsfeststellungen einer Außenprüfung unanfechtbar in einem Steuerbescheid, einem Feststellungsbescheid nach § 180 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 oder dem neu eingeführten Teilabschlußbescheid nach § 180

Abs. 1 a umgesetzt worden sind und die den Prüfungsfeststellungen zugrundeliegenden Sachverhalte auch in einer anderen vom oder für den Steuerpflichtigen abgegebenen Erklärung, die nicht Gegenstand der Außenprüfung war, zu einer Änderung führt (richtigerweise „führen“).

Nach der Gesetzesbegründung handelt es sich um eine „Erweiterung der Berichtigungspflicht“, die u.a. der Beschleunigung der Außenprüfung dient. Gerade bei anschlussgeprüften Unternehmen könne die Anpassung von Jahresabschlüssen an Vorprüfungen viel Zeit in Anspruch nehmen. Um dies zu vermeiden und damit die Anschlussprüfung zu beschleunigen, habe der Steuerpflichtige nun die notwendigen Anpassungen vorzunehmen.⁵⁸

1. Zeitliche Anwendbarkeit

§ 153 Abs. 4 AO findet zunächst Anwendung auf Steuern, die nach dem 31.12.2024 entstehen (Art. 97 § 37 Abs. 2 S. 1 EGAO).⁵⁹ Nach Art. 97 § 37 Abs. 3 S. 1 EGAO ist die Regelung auch auf Steuern anwendbar, die vor dem 01.01.2025 entstehen, wenn für diese nach dem 31.12.2024 eine Prüfungsanordnung nach § 196 der Abgabenordnung bekanntgegeben wurde (§ 37 Abs. 3 S. 1 EGAO n.F.).

Die Regelung des § 153 Abs. 4 AO n.F. wurde gemeinsam mit anderen Vorschriften zur Modernisierung der Außenprüfung eingeführt. Die Anwendungsregeln des Art. 97 § 37 Abs. 2 und Abs. 3 EGAO sollen der Finanzverwaltung genügend Zeit für die Umstellung der Außenprüfungen hin zu einer zeitnäheren Prüfung geben.⁶⁰ Die zeitliche Anwendbarkeit dürfte daher an die Steuern knüpfen, die Gegenstand der Betriebsprüfung sind. Unerheblich ist dabei, für welche Veranlagungszeiträume die Berichtigungen vorzunehmen sind. Damit lösen Betriebsprüfungen, die vor dem 31.12.2024 angeordnet wurden, auch dann keine Berichtigungspflicht nach § 153 Abs. 4 AO aus, wenn sie Auswirkungen auf Steuern haben, die nach dem 31.12.2024 entstehen. Andernfalls bestünde in der zeitlichen Anwendbarkeit eine Abweichung von § 153 Abs. 4 AO zu den anderen in Art. 97 § 37 Abs. 2 und 3 EGAO genannten Neuregelungen der Außenprüfung, so auch zu dem in § 153 Abs. 4 AO n.F. genannten neuen Teilabschlußbescheid nach § 180 Abs. 1 a AO n.F.

2. Unanfechtbare Umsetzung von Prüfungsfeststellungen

Voraussetzung der Berichtigungspflicht ist, daß Prüfungsfeststellungen einer Außenprüfung zu einem Sachverhalt unan-

⁵⁶ Pflaum, Stbp 2020, 112, 116.

⁵⁷ Beckschäfer, ZWH 2016, 189, 194.

⁵⁸ BT-Drs. 409/22, S. 93 f.; die Anpassung von Jahresabschlüssen kann als Begründung allerdings nicht dienen, weil § 153 AO nicht zur Anpassung von Jahresabschlüssen verpflichtet.

⁵⁹ Die Regelung beruht auf der Beschlußempfehlung des Finanzausschusses des BT vom 09.11.2022, BT-Drs. 20/4327.

⁶⁰ BT-Drs. 20/4376 S. 80.

fechtbar in einem in § 153 Abs. 4 AO genannten Bescheid umgesetzt wurden.

Ein Sachverhalt ist ein tatsächlicher Zustand und/oder Vorgang, der für die Besteuerung von Bedeutung ist.⁶¹ Der Sachverhalt muß der Prüfungsfeststellung einer Außenprüfung (§ 193 AO) zugrundeliegen. Wie im Rahmen des § 204 AO ist es erforderlich, daß der Sachverhalt ausdrücklich Gegenstand der Prüfung gewesen ist. Ob dies der Fall ist, ergibt sich grundsätzlich aus dem Prüfungsbericht. In diesem werden die für die Besteuerung erheblichen Prüfungsfeststellungen in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht dargestellt (§ 202 Abs. 1 Satz 2 AO).

Da den Feststellungen der Außenprüfung keine Bindungswirkung zukommt, kann die Veranlagungsstelle des Finanzamts im Steuerbescheid – nach Anhörung der Beteiligten, vgl. § 12 Abs. 2 BpO – vom Inhalt des Berichts abweichen.⁶² Der Wortlaut des § 153 Abs. 4 AO („wenn Prüfungsfeststellungen [...] umgesetzt“ statt „soweit die Prüfungsfeststellungen“) spricht dafür, daß lediglich eine 1:1-Umsetzung der jeweiligen Prüfungsfeststellung durch die Veranlagungsstelle eine Berichtigungspflicht auslösen kann. Da § 153 Abs. 4 AO auf der Überlegung beruht, daß der Steuerfall in der Außenprüfung abschließend beurteilt wird,⁶³ könnte andererseits auch mit dem Sinn und Zweck der Norm argumentiert werden, daß eine Umsetzung von Prüfungsfeststellungen auch dann vorliege, wenn die Veranlagung in der Behandlung des geprüften Sachverhalts quantitativ von den Feststellungen der Betriebsprüfung abweicht. Eine weitere Auslegungsfrage ist, ob eine Berichtigungspflicht nach § 153 Abs. 4 AO trotz Abweichungen von den Prüfungsfeststellungen im Rahmen eines sich anschließenden Einspruchs- und Klageverfahrens gilt⁶⁴ und wie zu verfahren ist, wenn – nur für den Prüfungszeitraum vereinbarte – Ergebnisse einer tatsächlichen Verständigung in den Prüfungsbericht einfließen.

Die Prüfungsfeststellungen müssen unanfechtbar umgesetzt worden sein. Die Umsetzung in einem Bescheid ist (formell) unanfechtbar, wenn sie mit einem förmlichen Rechtsbehelf nicht mehr zulässigerweise angefochten werden kann.

3. Auswirkungen auf nicht geprüfte Erklärungen

Die den Prüfungsfeststellungen zugrundeliegenden Sachverhalte müssen auch in einer anderen vom oder für den Steuerpflichtigen abgegebenen Erklärung, die nicht Gegenstand der Außenprüfung war, zu einer Änderung der Besteuerungsgrundlagen führen. Auf diese Erklärung bezieht sich die Berichtigungspflicht des § 153 Abs. 4 AO.

Nach ihrem Wortlaut erfaßt die Vorschrift wie § 153 Abs. 1 AO nicht nur Steuererklärungen, sondern alle steuerlich erheblichen Erklärungen. Aus dem Erfordernis einer Änderung von Besteuerungsgrundlagen (Legaldefinition in § 199 AO) folgt jedoch, daß Erklärungen außerhalb des Festsetzungs- bzw. Feststellungsverfahrens, z.B. im Rahmen der Steuererhebung und -vollstreckung nicht erfaßt sind.

Bei wörtlicher Auslegung ist der Anwendungsbereich eng, da der geprüfte Sachverhalt nur in Ausnahmefällen Auswirkungen auf andere Steuererklärungen haben wird. Beispielfähig nennt die Gesetzesbegründung die Feststellung des gemeinen Werts nach § 157 ff. BewG.⁶⁵ Auch die steuerliche Würdigung eines Dauersachverhalts oder die Änderung der Abschreibung kann Auswirkungen auf nicht von der Prüfung erfaßte Steuererklärungen haben. Bei weiter Auslegung wären auch wiederkehrende Sachverhalte umfaßt, wenn sie sich mit den geprüften Sachverhalten in den wesentlichen Aspekten decken (vgl. § 206 AO).⁶⁶ Für ein weites Verständnis des Gesetzgebers könnte das zweite Beispiel aus der Gesetzesbegründung sprechen („Folgezeiträume von während der Außenprüfung geprüften Steuerarten“). Die weite Auslegung dürfte jedoch – soweit hieran eine Strafbarkeit nach § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO anknüpft – gegen das Analogieverbot aus Art. 103 Abs. 2 GG verstoßen. Die Nichtberichtigung von gleichgelagerten Sachverhalten aus Anlaß der Betriebsprüfung dürfte daher strafrechtlich irrelevant sein.⁶⁷

Im Unterschied zu § 153 Abs. 1 AO erfaßt § 153 Abs. 4 AO dem Wortlaut nach gleichermaßen Auswirkungen zu Gunsten wie zu Lasten des Steuerpflichtigen, so daß eine Berichtigungspflicht auch dann besteht, wenn Prüfungsfeststellungen z.B. auf Grund einer Periodenverschiebung zu Umkehrwirkungen zu Gunsten des Steuerpflichtigen in den Folgezeiträumen führen. Strafrechtliche Risiken einer Nichtanzeige von solchen Auswirkungen zu Gunsten des Steuerpflichtigen könnten daher allenfalls bestehen, wenn man Erstattungsinsen als einen Steuervorteil i.S.v. § 370 Abs. 1 AO ansieht, der infolge der nicht rechtzeitigen Korrektur nicht gerechtfertigt erlangt wurde. Dem ist jedoch nicht zu folgen.⁶⁸

Nicht erforderlich ist ferner, daß die zu korrigierenden Erklärungen bei Abgabe unrichtig oder unvollständig im o.g. Sinne waren.⁶⁹ Dies stellt die wesentliche Erweiterung der Berichtigungspflichten durch § 153 Abs. 4 AO dar. Eine Berichtigungspflicht nach § 153 Abs. 4 AO besteht nach Bestandskraft somit auch bei einer richtigen und vollständigen Ursprungserklärung, wenn die Betriebsprüfung die Rechtslage anders einschätzt, sowie bei einer nachträglichen Änderung der Rechtsprechung/Verwaltungsvor-

61 Seer in T/K, AO/FGO, § 204 AO Rn. 18.

62 Vgl. z.B. BFH v. 10.09.2019 – X B 5/15.

63 Vgl. BFH v. 16.06.2004 – X R 56/01, Rn. 39 (zur erhöhten Bestandskraft).

64 Heidecke/Sussick/Marburg, ISR 2022, 420, 425 sehen hier nur eine begrenzte Wirkung der Berichtigungspflicht, soweit Prüfungsfeststellungen im nachfolgenden Verfahren nicht bestätigt werden.

65 BT-Drs. 20/3436 S. 87.

66 Hier genügt eine Übereinstimmung in den wesentlichen Punkten, Seer in T/K AO/FGO § 206 AO Rn. 6.

67 So auch Wulf/Görlich, PStR 2023, 40, 44 f.

68 Siehe hierzu Grötsch in J/J/R, 9. Aufl. 2022, § 370 AO Rn. 53; Rolletschke in Rolletschke/Kemper/Roth, Steuerstrafrecht, § 370 AO Rn. 168.

69 Wulf/Görlich, PStR 2023 S. 40, 43.

schriften, die von der Betriebsprüfung berücksichtigt werden. Eine unvertretbare bzw. willkürliche Auffassung der Finanzbehörde dürfte jedoch unabhängig von etwaiger Bestandskraft auch nach § 153 Abs. 4 AO keine Berichtungspflicht auslösen.

Unklar ist, ob die Berichtungspflicht nur Steuern aus den Folgezeiträumen oder alle Steuern und Zeiträume erfaßt, die nicht Gegenstand der Betriebsprüfung sind (Zeiträume/Steuern vor und nach der Betriebsprüfung, nicht geprüfte Steuern aus dem Betriebsprüfungszeitraum). Der Wortlaut der Norm ist nicht auf nachfolgende Besteuerungszeiträume beschränkt. Die vom Gesetzgeber – allerdings nur „unter anderem“ – als Gesetzeszweck genannte Beschleunigung von Anschlußaußenprüfungen⁷⁰ sowie der im Unterschied zu § 153 Abs. 1 AO fehlende Hinweis auf die Festsetzungsverjährung sprechen dafür, daß zumindest die Steuern aus Zeiträumen, die der Betriebsprüfung vorangehen, nicht zu korrigieren sind.

4. Kenntnis des Steuerpflichtigen?

Fraglich ist, ob die Anzeige- und Berichtungspflicht nach § 153 Abs. 4 AO die Kenntnis des Steuerpflichtigen voraussetzt, daß der Sachverhalt, der den unanfechtbar festgesetzten Prüfungsfeststellungen zugrundeliegt, auch in einer anderen Erklärung zu einer Änderung führt.

Die Frage hat erhebliche praktische Bedeutung: Wenn § 153 Abs. 4 AO eine kenntnisunabhängige objektive Pflicht normiert, kann es bereits zu einer (bedingt vorsätzlichen) Steuerhinterziehung nach § 370 AO bzw. einer leichtfertigen Steuerverkürzung nach § 378 AO führen, wenn der Verpflichtete eine solche Auswirkung auf Folgejahre nur für möglich hält und billigt bzw. leichtfertig verkennt. Um dies zu vermeiden, wären Verantwortliche verpflichtet, abgegebene Steuererklärungen daraufhin zu untersuchen, ob die Feststellungen der Betriebsprüfung solche Auswirkungen haben. Bislang besteht eine Berichtungspflicht lediglich für den Fall, daß der Steuerpflichtige tatsächlich erkannt hat, daß ein gleichgelagerter Sachverhalt auch in anderen Steuererklärungen unrichtig behandelt wurde.

Nach seinem Wortlaut verlangt § 153 Abs. 4 AO eine solche Kenntnis nicht. Als Rechtsfolge ordnet § 153 Abs. 4 AO eine Anzeige und Berichtungspflicht an („Die Anzeige- und Berichtungspflicht besteht ferner“) und greift damit die Rechtsfolge des § 153 Abs. 1 AO auf, wonach der Steuerpflichtige verpflichtet ist, „dies unverzüglich anzuzeigen und die erforderliche Richtigstellung vorzunehmen.“ Da § 153 Abs. 4 AO die Berichtungspflichten erweitern soll, kann es sich nur um eine Rechtsfolgenverweisung handeln. Die Voraussetzung der nachträglichen Erkenntnis ist allerdings eine Tatbestandsvoraussetzung des § 153 Abs. 1 AO, so daß sie von der Rechtsfolgenverweisung nicht erfaßt wird. Von der Rechtsfolgenverweisung umfaßt ist es allerdings noch, den Verweis auf § 153 Abs. 1 AO dahingehend zu lesen, daß die Anzeige unverzüglich zu erstatten ist, wodurch aber noch

nicht entschieden ist, welches der Anknüpfungspunkt für die Unverzüglichkeit ist.

Eine ähnliche Verweisungstechnik („Die Anzeigepflicht besteht ferner“) findet sich in § 153 Abs. 2 AO. Soweit die Frage diskutiert wird, wird auch im Rahmen des § 153 Abs. 2 AO eine positive Kenntnis vom Wegfall der Voraussetzungen für notwendig gehalten.⁷¹ Die Entstehungsgeschichte des § 153 Abs. 2 AO spricht hingegen eher für einen kenntnisunabhängigen Fristbeginn: § 153 Abs. 2 AO enthält nach der Gesetzesbegründung eine verallgemeinerte Darstellung von § 165 e Abs. 3 und 4 RAO.⁷² Danach war die Anzeige binnen zwei Monaten ab dem Wegfall der Voraussetzungen abzugeben.

Beschränkt man den Anwendungsbereich des § 153 Abs. 4 AO auf geprüfte Sachverhalte, die unmittelbar auf andere Steuererklärungen einwirken (insb. Dauersachverhalte), führt ein Verzicht auf das Kriterium der Kenntnis zu einer vergleichsweise geringen Erweiterung der nach § 153 Abs. 1 AO ohnehin bestehenden Pflichten: wird in der BP ein Dauersachverhalt aufgegriffen, der über den Prüfungszeitraum hinausgeht, liegt die Annahme einer positiven Kenntnis ohnehin nahe. Sollen allerdings auch wiederkehrende bzw. identische Sachverhalte unter § 153 Abs. 4 AO fallen, führt eine kenntnisunabhängige Berichtungspflicht zu einer unzumutbaren Vervielfachung von Prüfungspflichten beim Steuerpflichtigen, da er jede Steuererklärung vor Abgabe und nach Abschluß einer jeden Betriebsprüfung – und zwar unabhängig von Steuerart und Besteuerungszeitraum – nochmals auf relevante Sachverhalte untersuchen müßte. Vor diesem Hintergrund ist eine einschränkende Auslegung geboten.⁷³

5. Rechtsfolge und Sanktionen bei Verstößen

Als Rechtsfolge bestimmt § 153 Abs. 4 AO eine Anzeige- und Berichtungspflicht: der Steuerpflichtige ist zunächst verpflichtet anzuzeigen, daß die den Prüfungsfeststellungen zugrundeliegenden Sachverhalte auch in einer bestimmten abgegebenen Erklärung zu einer Änderung führen. Sodann hat der Steuerpflichtige die notwendigen Richtigstellungen vorzunehmen. Wie oben geschildert ist der Formulierung in § 153 Abs. 4 AO ein Verweis auf die Rechtsfolge des § 153 Abs. 1 AO zu entnehmen, wonach die Anzeige „unverzüglich“ zu erstatten ist. Die Frist beginnt nach der hier vertretenen Auffassung mit Kenntnis des Steuerpflichtigen. Für die Richtigstellung ist keine Frist vorgesehen. Hinsichtlich der Einzelheiten kann auf die Ausführungen zu § 153 Abs. 1 verwiesen werden.

⁷⁰ BT-Drs. 20/3436 S. 87.

⁷¹ Ausdrücklich *Rosenke* in BeckOK AO, 14. Ed. 01.10.2020, § 153 Rn. 165; *Maciejewski*, wistra 2021, 297, 300; unklar Nr. 5.3. AEAE0 zu § 153 AO, wonach die Kenntnis jedenfalls für eine Strafbarkeit nach § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO erforderlich ist.

⁷² BT-Drs. 6/1982, S. 129.

⁷³ A.A. *Wulf/Görllich*, PStR 2023, 40, 42 (keine Kenntnis erforderlich).

Nimmt der Steuerpflichtige die Anzeige nach § 153 Abs. 1 AO nicht vor, obwohl er positiv erkannt hat, daß die den Prüfungsfeststellungen zugrundeliegenden Sachverhalte auch in einer abgegebenen Erklärung zu einer Änderung führen, läßt er die Finanzbehörden pflichtwidrig über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO). Die steuerliche Erheblichkeit ergibt sich aus der unanfechtbaren Festsetzung, in der die Finanzbehörde ihre abweichende und nicht willkürliche Rechtsauffassung dem Steuerpflichtigen kommuniziert hat. Der für den Tatbestand der Steuerhinterziehung erforderliche Eintritt einer Steuerverkürzung hängt davon ab, ob die belastende Auffassung der Finanzbehörde zutreffend ist, d.h. ob die Ist-Festsetzung bei Nichterfüllung der Anzeigepflicht hinter der materiell zutreffenden Soll-Festsetzung zurückbleibt. Setzt sich die Finanzbehörde mit ihrer Auffassung im Ergebnis nicht durch, kann der Steuerpflichtige durch die Nichtanzeige allenfalls den untauglichen Versuch einer Steuerhinterziehung und auch nur dann begangen haben, wenn er die Richtigkeit der für ihn nachteiligen Festsetzung zumindest billigend in Kauf genommen hat.

Wie im Rahmen des § 153 Abs. 1 Nr. 1 AO bedarf es richtigerweise keiner Berichtigung, wenn der Finanzbehörde bereits bekannt ist, daß der Sachverhalt Auswirkungen auf bestimmte nicht geprüfte Steuererklärungen hat. Das Gleiche gilt, wenn der Steuerpflichtige der Finanzbehörde bereits alle Sachverhaltselemente mitgeteilt hatte, die nach der Ansicht der Finanzverwaltung, die der unanfechtbaren Festsetzung zugrundeliegt, relevant sind. In diesem Fall scheidet wegen der Kenntnis der Finanzbehörde jedenfalls eine Strafbarkeit wegen Steuerhinterziehung durch Unterlassen aus (vgl. oben I.7.).

6. Ergebnis zur Berichtigungspflicht nach § 153 Abs. 4 AO n.F.

Im Unterschied zu § 153 Abs. 1 AO setzt die Berichtigung nach § 153 Abs. 4 AO nicht voraus, daß die Ursprungserklärungen bei Abgabe unrichtig oder unvollständig waren. Dies stellt die wesentliche Erweiterung der Berichtigungspflichten durch § 153 Abs. 4 AO dar. Die praktische Relevanz des § 153 Abs. 4 AO hängt davon ab, wie der Zusammenhang zwischen dem geprüften Sachverhalt und der Änderung von Besteuerungsgrundlagen in einer nicht geprüften Erklärung zu bestimmen ist, d.h. ob insbesondere Sachverhalte in nicht geprüften Erklärungen erfaßt werden, die sich im Wesentlichen mit dem geprüften Sachverhalt decken. Nach der hier befürworteten Auslegung setzt auch die Berichtigung nach § 153 Abs. 4 AO die positive Kenntnis des Steuerpflichtigen von den Auswirkungen auf nicht geprüfte Steuererklärungen voraus.

Das Verhältnis von § 153 Abs. 4 AO zu § 153 Abs. 1 AO stellt sich wie folgt dar: Erkennt der Steuerpflichtige aus der Sachbehandlung in der Betriebsprüfung, daß nicht geprüfte Steuererklärungen unrichtig oder unvollständig waren, ist er unter den Voraussetzungen des § 153 Abs. 1 AO – auch vor Abschluß der Betriebsprüfung – zur Berichtigung verpflichtet. Unabhängig davon, ob die Ursprungserklärung richtig und vollständig war, hat eine Berichtigung nach § 153 Abs. 4 AO zu erfolgen, wenn der Steuerpflichtige nach Unanfechtbarkeit der Auswertungsbescheide erkennt, daß der Sachverhalt, der den unanfechtbar festgesetzten Prüfungsfeststellungen zugrundeliegt, auch in einer anderen Erklärung zu einer Änderung führt.



Kostenübersichtstabellen

Gebühren und Kosten bei Anwalt und Gericht

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

2021, 26. Auflage, 126 Seiten, € 23,80, mit Spiralbindung und Griffregister
ISBN 978-3-415-06963-3

Zum 1.1.2021 trat das **Kostenrechtsänderungsgesetz** in Kraft und brachte zahlreiche Änderungen in RVG, GKG, FamGKG und JVEG. Die 26. Auflage verdeutlicht die Auswirkungen auf die tägliche Abrechnungspraxis, gibt Tipps und Tricks zum Gebührenmanagement und ist damit das »Must-have« für alle, die nach RVG oder GNotKG abrechnen.



Leseprobe unter
www.boorberg.de/9783415069633

BOORBERG

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 0711/7385-100 · 089/43 61 564
TEL 0711/7385-343 · 089/436000-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE

SC0323

Vereins- und Verbandsrecht 2022/2023

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

1. Allgemeines

1.1. Anzahl der Vereine

Die Gesamtzahl der Vereine scheint ungebrochen zu wachsen: Allein die Zahl der **eingetragenen Vereine** wuchs im Jahr 2020 auf über 613 000 (31.12.2020: 613 594; 2019: 610 720). Quelle hierfür ist die sog. „Geschäftsentwicklung der Amtsgerichte für die Jahre 1995 bis 2020“, herausgegeben vom Bundesamt für Justiz am 02.03.2022. Zahlen von 2020 also Anfang März 2022, 15 Monate später. Zum Vergleich: Das kleine Liechtenstein läßt sich gut 4 Monate Zeit, die Schweiz eine Woche.

Neuere Zahlen sind aufgrund der statistischen Langsamkeit also leider nicht verfügbar. Daneben wird die Anzahl **nicht eingetragener Vereine** in Deutschland auf weitere ca. 300 000 geschätzt. Diese Rechtsform unterliegt keinerlei Registrierungserfordernissen; deren Anzahl muß daher geschätzt werden.

1.2. Gesetzgebung

a) CoronaG

Das sog. CoronaG galt zwischen dem 27.03.2020 und dem 31.08.2022. Es erleichterte für Vereine zunächst die Funktionsfähigkeit. War zu Beginn der Corona-Pandemie die Amtszeit eines Vorstands abgelaufen, so verlängerte das Gesetz die Amtszeit. Das Gesetz selbst, das zunächst bis zum Jahresende 2020 gelten sollte wurde zunächst um ein weiteres Jahr verlängert, dann noch einmal bis Ende August 2022. Die herausragende Regelung war jedoch die **Ermöglichung virtueller Versammlungen**, auch ohne daß dies in der Satzung vorgesehen war.

Die Satzung geht auf jeden Fall einer gesetzlichen Regelung vor. Dies ist Kern der sog. **Vereinsautonomie**. Grundsätzlich ist dies erst einmal ein seltsames Zwischenergebnis, jedoch ausdrücklich so gewollt (§ 25 BGB). Die sog. Satzungs- oder Vereinsautonomie ist von Art. 9 GG garantiert und wird in manchmal fast spektakulären Entscheidungen vom Bundesverfassungsgericht verteidigt.¹

b) Aktuell: Gesetz zur Ermöglichung digitaler Mitgliederversammlungen im Vereinsrecht²

Die Vereinspraxis begrüßt eine **direkte Regelung**³ (vorgesehen in § 32 BGB) für Vereine, anstatt in einer Gesetzesbegründung unterzugehen. Bisher hieß es lediglich in der BT-Drucks. 20/2532 v. 01.07.2022: „Die vorgesehene Rege-

lung führt dazu, daß Vereine Mitgliederversammlungen auch nach dem 31.08.2022 im Wege der Videokonferenztechnik durchführen können, ohne hierfür ihre Satzung entsprechend ändern zu müssen.“⁴

Störend ist die Überschrift (und dem ersten Absatz der Begründung), die nur digitale **Mitgliederversammlungen** vorsieht. Auch bei der Anwendung des CoronaG⁵ entstand zunächst der unzutreffende Eindruck, das Gesetz würde lediglich für Mitgliederversammlungen, nicht aber für Vorstandssitzungen gelten. Dieses Mißverständnis muß die Praxis aus der Welt schaffen: gemeint sind **alle Vereinsversammlungen**, v.a. auch die Vorstandssitzungen und die Versammlungen möglicher weiterer Gremien.

In der Praxis scheint die **hybride Form** die Versammlungsform der Zukunft zu werden oder bereits zu sein. Gerade das Hinzuschalten von weiteren Mitgliedern (unter Wahrung aller Mitglieds- und Vorstandsrechte versteht sich), die aus welchen Gründen auch immer (z.B. Krankheit, Urlaub, Entfernung zum Sitzungsort etc.) nicht zur Sitzung in Präsenz anreisen können oder wollen⁶ wird die Gelegenheit gegeben, an dieser teilzunehmen. Auch die punktuelle Hinzuziehung von Dritten zu einzelnen Tagesordnungspunkten ist durchaus (in zeitlicher, finanzieller oder personeller Hinsicht ressourcensparend) möglich. Damit wird den Vereinen nicht nur – wie dies die Gesetzesbegründung BT-Drucksache 20/2532 v. 01.07.2022 festhält – „künftig auch die Organisation der Versammlungen erleichtert werden, vor allem im Hinblick auf die Wahl des Ortes und der Zeit der Veranstaltung“, sondern auch das Angebot an Mitglieder und Dritte zu erweitern, „ressourcensparend“ an den Versammlungen des

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

1 Lesenswert BVerfG 27.05.2020 – 2 BvR 121/14, NVwZ-RR 2020, 665.

2 BT-Drucks. 20/2532 v. 01.07.2022; Drucks. Rechtsausschuß 20(6) 29; Änderungsantrag v. 22.11.2022; 2. und 3. Lesung 10.02.2023.

3 Der Verf. war für die DLRG bei der Sachverständigenanhörung im Rechtsausschuß des Dt. Bundestags am 14.12.2022 eingeladen und gibt hier seine eigene Meinung wieder.

4 Darauf, daß die Ausführungen in der Gesetzesbegründung BT-Drucks. 20/2532 v. 01.07.2022 für „Stiftungen bzw. ihre Organe“ gelten soll, wird an diesem Platz nicht weiter eingegangen werden.

5 GesRuaCovBekG vom 27.03.2020 („CoronaG“); s.a. Wagner, SpoPrax 2023, 27.

6 Aktuell bspw. Heckschen/Hilser, Die virtuelle Mitgliederversammlung im Vereinsrecht, NZG 2022, 1241 (zugl. Besprechung OLG Karlsruhe 11.01.2022 – 19 W 20/21 (Wx), NZG 2022, 1066).

Vereins teilzunehmen und das Angebot des Vereins flexibler wahrnehmen zu können.

Und, nicht zu vergessen: Vereine können dies natürlich – vom gesetzlichen Leitbild abweichend – in ihrer Satzung regeln, indem sie dieses ablehnen, modifizieren oder vollumfänglich übernehmen. Die Satzungsautonomie der Vereine geht wie bisher den gesetzlichen Regelungen insofern weit vor.

c) Mitgliederversammlungen von Vereinen können künftig hybrid, aber auch virtuell stattfinden

„(...) Die Teilnahme und Ausübung von Mitgliedsrechten soll sowohl in Präsenz als auch virtuell möglich sein. Zudem sollen durch Beschluß der Mitglieder auch rein virtuelle Versammlungen einberufen werden können. Das sieht ein im parlamentarischen Verfahren umfassend geänderter Gesetzentwurf des Bundesrates (20/2532) vor, den der Bundestag am 09.02. beschlossen hat (...)“, so die Mitteilung. In der Debatte wurde u.a. betont, diese Regelung mache es den Vereinen leichter, Mitglieder in ihre Arbeit einzubeziehen und zu aktivieren. Dafür müsse aber auch das Internet überall im Land funktionieren.

Konkret soll § 32 BGB um einen Absatz zu hybriden bzw. virtuellen Mitgliederversammlungen ergänzt werden. Die Teilnahme soll im Wege der elektronischen Kommunikation möglich sein und nicht nur in Form von Videokonferenztechnik. Dies ermöglicht auch die Teilnahme per Chat, Telefonkonferenzen oder Abstimmungen per E-Mail. Zudem bezieht sich die Regelung nicht wie im Entwurf des Bundesrates auf den Vereinsvorstand, sondern ist laut Begründung so ausgestaltet, daß sie auch für andere mögliche Einberufungsorgane gilt.

Für die Einberufung rein virtueller Mitgliederversammlungen durch das Einberufungsorgan soll, *sofern es keine entsprechende Satzungsregelung gibt*, ein Beschluß der Mitglieder notwendig sein. Der Beschluß soll laut Begründung nur für künftige Versammlungen gelten und kann für einzelne oder alle künftigen Veranstaltungen gelten. Dafür ist das in der Satzung vorgesehene Quorum erforderlich, in der Regel die einfache Mehrheit und eben nicht die satzungsändernde 2/3-Mehrheit.

Zudem muß laut Entwurf bei der Einberufung einer hybriden oder virtuellen Versammlung angegeben werden, *„wie die Mitglieder ihre Rechte im Wege der elektronischen Kommunikation ausüben können“*. Die neuen Regelungen greifen über Verweisungen in § 28 BGB bzw. § 86 Satz 1 BGB auch für Sitzungen von mehrköpfigen Vereins- und Stiftungsvorständen. Zudem sind die Regelungen dispositiv, das heißt, Vereine können in ihren Satzungen davon abweichen und bspw. hybride oder rein virtuelle Mitgliederversammlungen ausschließen.

d) Europa

Am 17.02.2022 legte das Europäische Parlament **Empfehlungen an die Kommission** zu einem **Statut des Rates für**

länderübergreifende Europäische Vereine und Organisationen ohne Erwerbszweck nach Art. 225 AEUV vor. Die Kommission wird aufgefordert, die verschiedenen Formen von Organisationen ohne Erwerbszweck in den Mitgliedstaaten zu prüfen und eine vergleichende Analyse zu erstellen. Trotz mehrerer Versuche ist bisher kein Statut für **Europäische Vereine** geschaffen worden.⁷

Schwierigkeiten bestehen bei grenzüberschreitender Tätigkeit von Vereinen hinsichtlich der **Anerkennung von Steuervergünstigungen** durch die zuständigen Behörden eines anderen Mitgliedstaats. Hier läßt die nationale Umsetzung der EuGH-Rechtsprechung (insbesondere in den Rechtssachen EuGH 14.06.2006 – C-386/04 Stauffer und EuGH 27.01.2009 – C-318/07 Persche) zu wünschen übrig und bildet hierdurch ein erhebliches Hindernis für grenzüberschreitende Tätigkeiten von Vereinen.

Der **Priorisierung der Harmonisierung gemeinsamer Mindeststandards** für grenzüberschreitende Tätigkeiten von Vereinen in der EU ist m.E. der Schaffung einer neuen Rechtsform (Option 1) oder einer bloßen Informationskampagne (Option 3) eindeutig der Vorzug zu geben.

2. Mitgliederversammlung

a) Virtuelle Versammlung: Satzungserfordernisse

Das OLG Hamm hat zur virtuellen Versammlung soweit erkennbar zuerst entschieden, mit Entscheidung vom 04.08.2022 hat es seine Rechtsprechung konkretisiert: Das Landgericht sei im entschiedenen Fall zu Recht davon ausgegangen, daß die Regelung der Satzung zur Ausübung der Mitgliedschaftsrechte in der Mitgliederversammlung im Wege elektronischer Kommunikation zu unbestimmt und daher unzulässig ist.⁸

Grundsätzlich bestehen keine Bedenken dagegen, daß die Satzung eines Vereins die Möglichkeit einer virtuellen Mitgliederversammlung begründet (wird ausgeführt). Erforderlich ist allerdings, daß die Satzungsregelung, mit der die Möglichkeit einer virtuellen Mitgliederversammlung und/oder Mischform geschaffen wird, hinreichend konkret gefaßt ist (...) Der Satzung muß aber zumindest der grundsätzliche Durchführungsweg einer virtuellen Mitgliederversammlung zu entnehmen sein (...) Dies gilt insbesondere dann, wenn die Satzung eine Mischform aus realer und virtueller Mitgliederversammlung zuläßt, weil für diesen Fall sichergestellt sein muß, daß die virtuell anwesenden Mitglieder ebenso wie die physisch anwesenden Mitglieder an der Versammlung partizipieren können (...).

Hinzu kommt, daß die hier in Rede stehende Satzungsregelung nicht bestimmt, wie die vorgesehene Möglichkeit

⁷ Stellungnahme 42/2022 BRAK; NZG 2022, 326.

⁸ OLG Hamm 04.08.2022 – 27 W 58/22, juris.

der Wahrnehmung der Mitgliedsrechte auf elektronischem Weg durch einen Teil der Mitglieder faktisch realisiert werden soll. (...) Die hier in Rede stehende Satzungsregelung läßt hingegen völlig offen, wie die Wahrnehmung der Mitgliedschaftsrechte durch die virtuell anwesenden Mitglieder in diesem Falle erfolgen soll. Ihr ist insbesondere nicht zu entnehmen, daß dem virtuell anwesenden Mitglied ermöglicht werden muß, ebenso wie die physisch anwesenden Mitglieder die Mitgliederversammlung zu verfolgen und in der Versammlung Fragen und Anträge zu stellen sowie sich an den Abstimmungen zu beteiligen.

b) Mitgliedsbeiträge

Mitgliedsbeiträge unterliegen keiner Leistung/Gegenleistung. Anders ist dies bspw. bei einem Fitnessstudio, dessen Hauptleistungspflicht es ist, die Nutzung des Clubangebotes innerhalb der Öffnungszeiten zu gewähren, Fitness-Trainingsmöglichkeiten nebst Trainingsbetreuung, Sportkursen etc. sowie ein umfangreiches Wellnessangebot. Ist dies rechtlich unmöglich, ist auch der gezahlte Beitrag zurückzuzahlen.⁹

c) Vereinsbeschlüsse

Das OLG Bamberg hat in seiner Entscheidung vom 26.01.2022 noch einmal klargestellt, daß die Beweislast hinsichtlich der formellen und materiellen **Wirksamkeit von Vereinsbeschlüssen** beim Verein liegt. Durch eine unterlassene Einladung zur Mitgliederversammlung werden die Mitglieder gehindert, die Willensbildung durch Beiträge in der Aussprache sowie ihre Stimmabgabe zu beeinflussen.

Für das Vereinsrecht gilt der Grundsatz, daß der Verstoß gegen zwingende Vorschriften des Gesetzes oder der Satzung zur **Nichtigkeit** führt. Die wirksame Wahl des Vorstandes eines Vereins durch die Mitgliederversammlung setzt gem. § 32 BGB die ordnungsgemäße Einberufung der Mitgliederversammlung voraus. Die Nichtladung eines Teils der Mitglieder ist ein Einberufungsmangel, der einen Nichtigkeitsgrund begründet.¹⁰

d) Inkrafttreten/Vorwirkung

Änderungen der Satzung bedürfen zu ihrer **Wirksamkeit** der Eintragung in das Vereinsregister, § 71 Abs. 1 BGB. Eine noch nicht eingetragene Satzungsänderung kann im **Innenrecht des Vereins** jedoch bereits verbindlichen Charakter haben (sog. **Vorwirkung**). In der Praxis ist dies so, die Rechtsdogmatik formuliert es umgekehrt (und kommt damit zum gleichen Ergebnis): Eine bereits beschlossene, aber noch nicht eingetragene Satzungsänderung ist sowohl für das Außenverhältnis wie auch für das Innenleben des Vereins ohne Wirkung. Trotzdem können die Organe des Vereins Beschlüsse aufgrund der geänderten Satzung fassen.¹¹

Sie kann zwar nach h.M. **keine Rückwirkung**¹² haben, sehr wohl aber eine Vorwirkung. Da zwischen dem Beschluß und der Eintragung eine lange Zeitspanne liegen kann, kann bspw. eine Satzungsänderung einen zusätzlichen stellvertretenden Vorsitzenden vorsehen, die anschließend stattfindende Wahl einen solchen wählen und die Satzungsänderung zusammen mit der Wahl (soweit dies eine vertretungsberechtigte Person betrifft) angemeldet werden. Es handelt sich also um eine **Vorwirkung eines noch nicht eingetragenen Ereignisses**, genauer um eine aufschiebend bedingte Beschlußfassung, deren Grundlage die bereits beschlossene Satzungsänderung ist.¹³

Im **Außenverhältnis** wird die Satzungsänderung erst durch die Eintragung im Vereinsregister wirksam.¹⁴ Bedeutsam sind im **Innenverhältnis** zwei verschiedene Arten von Vorwirkungen: Gemeinsam mit dem satzungsändernden Beschluß können bereits die Beschlüsse gefaßt werden, die von der rechtlich wirksamen Existenz der Satzungsänderung ausgehen. Bedeutsam wird dies bspw. bei Satzungsänderungen, die die Zusammensetzung des Vorstands betreffen. Sieht die Satzungsänderung bspw. vor, einen weiteren Vorstand zu bestellen, so kann dieser bereits nach der Satzungsänderung wirksam berufen werden. Solche Beschlüsse stehen unter der **aufschiebenden Bedingung der Eintragung** der Satzungsänderung und werden mit Eintragung wirksam. Einer gesonderten Aufnahme der Regelung des Inkrafttretens ist daher überflüssig.¹⁵ Aus der Treuepflicht heraus dürfen Vereinsorgane außerdem keine diesen Satzungsänderungen zuwiderlaufende Maßnahmen treffen.¹⁶

e) Verwirkung des Klagerechts: Nach einem Monat oder später?

Sieht die Satzung vor, daß über Wahlanfechtungen ein Vereinsorgan, etwa das Vereinsgericht, zu entscheiden hat, so muß grundsätzlich vor einer (schieds-)gerichtlichen Anfechtung der Wahl dieses sog. **vereinsinterne Vorschaltverfahren** eingehalten werden¹⁷ Im Allgemeinen steht hierfür eine Frist von einem Monat zur Verfügung, nach deren Ablauf eine Verwirkung des Klagerechts anzunehmen ist. Das Vorliegen besonderer Umstände kann dies auf einen Zeitraum

9 AG Frankenthal 23.06.2022 – 3a C 132/22, juris.

10 OLG Bamberg 26.01.2022 – 4 U 105/20, NZG 2022, 865.

11 BGH 17.01.1957 – II ZR 239/55, NJW 1957, 497, BGHZ 23, 122; OLG Köln 18.09.1963 – 2 U 97/62, NJW 1964, 1575; *Röcken*, S. 240.

12 Sauter/Schweyer/Waldner, Rn. 143 m.w.N.

13 Wagner in MüHb. GesR § 23 Rn. 38 f.; *Röcken*, S. 240.

14 BGH 17.01.1957 – II ZR 239/55, BGHZ 23, 122, NJW 1957, 497; Sauter/Schweyer/Waldner, Rn. 139.

15 OLG München 19.02.1998 – 3 U 4897/97, NJW-RR 1998, 966; OLG Bremen 06.11.1955 – 1 W 303/55, NJW 1955, 1925; *Röcken*, S. 240 m.w.N.

16 MüKo/Stein (AktG), § 181 Rn. 71.

17 Reichert/Behler, Kap. 1 Rn. 132; Reichert/Wagner, Kap. 2 Rn. 1842, 1957.

von 4 – 6 Monaten verlängern, zunehmend werden 4 Monate anerkannt.¹⁸

3. Vorstand

a) Muß ein Vorstand des Vereins komplett besetzt sein?

Ob bei einem vorgesehenen Mehrpersonenvorstand der Vorstand komplett besetzt werden muß, ist **streitig**. Früher wurde die Meinung vertreten, der Vorstand müsse komplett besetzt werden, erst dann sei die Gründung abgeschlossen.¹⁹ Im Vereinsrecht sei ein Vorstand vorbehaltlich einer abweichenden Regelung in der Satzung solange nicht beschlußfähig, wie nicht *alle in der Satzung vorgesehenen Vorstandsämter* wirksam besetzt sind.²⁰ Das gelte auch im Stiftungsrecht – anderenfalls würde der Wille des Stifters, die Entscheidungsfindung einem Gremium mit einer bestimmten Anzahl von Personen und womöglich auch speziellen Funktionen zu übertragen, mißachtet. Fehlen anderslautende Satzungsregelungen, ist ein vollständig besetzter und ordnungsgemäß einberufener Vorstand nach dispositivem Recht allerdings auch dann beschlußfähig, wenn nur ein einziges Vorstandsmitglied erscheint.

Dem ist nicht zu folgen, da es bei Erreichen der Mindestanzahl vertretungsberechtigter Mitglieder hierfür keinen Grund gibt. Spätere Neuwahlen, bei denen eine Vorstandsposition nicht besetzt werden kann, können ohne weiteres eingetragen werden. Das ist in der **Vereinspraxis** mittlerweile die **Regel**, längst nicht mehr die Ausnahme. Die früher vertretene Auffassung wurde also aufgegeben, da ansonsten nicht nur der Verein handlungsunfähig geworden wäre, sondern nach jeder Mitgliederversammlung, in der sich nicht genügend Personen für die komplette Besetzung aller Vorstandsämter gefunden hätten, eine Satzungsänderung in einer separaten Mitgliederversammlung nötig gewesen wäre.²¹ Da die früher vertretene Auffassung in kaum einem Verein sachgerecht wäre, geht mindestens die ständige Übung in den meisten Vereinen davon aus, daß Ämter frei gelassen werden können, wenn sich nach einer ordnungsgemäßen Wahl niemand für die zu wählende Position gefunden hat. Diese können dann vom Vorstand kommissarisch besetzt werden, wobei diese Ermächtigung in der Satzung verankert werden muß.²²

b) Informationspflichten von Vorstandsmitgliedern

Der BGH hat in einer neuen Entscheidung zu den **Informationspflichten von Vorstandsmitgliedern**²³ festgehalten: Zu Informationspflichten von Vorstandsmitgliedern ist anerkannt, daß sie grundsätzlich in der konkreten Entscheidungssituation die Ausschöpfung aller verfügbaren Informationsquellen tatsächlicher und rechtlicher Art verlangen, um auf dieser Grundlage die Vor- und Nachteile der bestehenden Handlungsoptionen sorgfältig abzuschätzen und den erkennbaren Risiken Rechnung zu tragen. Die konkrete Ent-

scheidungssituation ist danach der Bezugsrahmen des Ausmaßes der Informationspflichten.

Dementsprechend ist es notwendig, aber auch ausreichend, daß sich der Vorstand eine unter Berücksichtigung des Faktors Zeit und unter Abwägung der Kosten und Nutzen weiterer Informationsgewinnung „angemessene“ Tatsachenbasis verschafft; je nach Bedeutung der Entscheidung ist eine breitere Informationsbasis rechtlich zu fordern. Dem Vorstand steht danach letztlich ein dem konkreten Einzelfall angepaßter Spielraum zu, den Informationsbedarf zur Vorbereitung seiner unternehmerischen Entscheidung selbst abzuwägen. Ausschlaggebend ist dabei nicht, ob die Entscheidung tatsächlich auf der Basis angemessener Informationen getroffen wurde und dem Wohle der Gesellschaft diene, sondern es reicht aus, daß der Vorstand dies vernünftigerweise annehmen durfte. Die Beurteilung des Vorstands im Zeitpunkt der Entscheidungsfindung muß aus der Sicht eines ordentlichen Geschäftsleiters vertretbar erscheinen. Für die Praxis ergibt sich hieraus, daß Vorstandsmitglieder bei unternehmerischen Entscheidungen die hierfür notwendige **Informationsgrundlage ausreichend dokumentieren** müssen.²⁴

c) Stimmverbote

Das Stimmrecht unterliegt den Beschränkungen des § 34 BGB, wobei die Satzung den Katalog der sog. **Stimmverbote** noch erweitern kann.²⁵ Unter der Überschrift „Ausschluß vom Stimmrecht“ regelt § 34 BGB: „Ein Mitglied ist nicht stimmberechtigt, wenn die Beschlußfassung die Vornahme

18 Reichert/Wagner, Kap. 2 Rn. 1842; vgl. die Monatsfrist in § 57 Abs. 3 SGB IV; vgl. auch die Monatsfrist in § 14 Abs. 1 UmwG, die auch für Vereine gilt. Str., s. AG Göttingen 30.04.2015 – 27 C 69/14, npr 2016, 24 m. Anm. Krüger/Saberzadeh; OLG Saarbrücken 02.04.2004 – 1 U 415/07, NZG 2008, 677. Der Auffassung, daß allein der Zeitablauf von sechs Monaten für die Annahme der Verwirkung ausreicht – so Palandt/Ellenberger § 32 BGB Rn. 11 unter Bezugnahme auf OLG Hamm 10.06.1996 – 8 U 150/95, NJW-RR 1997, 989 –, kann nicht zugestimmt werden, weil vor allem das Umstandsmoment in Betracht zu ziehen ist.

19 Wagner, Verein und Verband, Rn. 81, 224. Sauter/Schweyer/Waldner, Rn. 224 a; OLG Hamm 07.06.1983 – 15 W 139/83, RPfl. 1983, 487; Bauer, ArbR 2017, 302 (Bespr. zu BAG 01.06.2017 – 6 AZR 720/15, ArbR 2017, 302). A.A. Stöber/Otto, Rn. 373.

20 Rawert in Non-Profit Law Yearbook 2019, S. 100 mit Verweis auf BayObLG 17.01.1985 – BReg 2 Z 74/84, BayObLGZ 1985, 24, 29; BayObLG 24.05.1988 – BReg 3 Z 53/88, RPflegler 1988, 416. Wagner, Verein und Verband, Rn. 81, 224. Sauter/Schweyer/Waldner, Rn. 224 a; OLG Hamm 07.06.1983 – 15 W 139/83, RPfl. 1983, 487; Bauer, ArbR 2017, 302 (Bespr. zu BAG 01.06.2017 – 6 AZR 720/15, ArbR 2017, 302). A.A. Stöber/Otto, Rn. 373.

21 Wagner, Verein und Verband, Rn. 81. Waldner in MÜHb GesR, § 25 Rn. 59; Sauter/Schweyer/Waldner, Rn. 245 a m.w.N.; ausdrücklich aufgegeben in Reichert/Wagner, Kap. 2 Rn. 1853, 2290 und 2521; a.A. nur Burhoff, Rn. 577.

22 Zur kommissarischen Einsetzung s. Reichert/Wagner, Kap. 2 Rn. 2521, 2925.

23 BGH 10.02.2022 – 3 StR 329/21, NZG 2022, 1293.

24 BGH 12.10.2016 – 5 StR 134/15, NZG 2017, 116 Rn. 34 m.w.N., (HSH Nordbank AG); Anm. zum Urteil s. Hasselbach/Stepper, NZG 2022/1295 f.; siehe Wagner, Verein und Verband, Rn. 274 mit Verweis auf BAG 20.09.2016 – 3 AZR 77/15, NZG 2017, 69.

25 Reichert/Wagner, Kap. 2 Rn. 769, 1522; Stöber/Otto, Rn. 997.

eines Rechtsgeschäfts mit ihm oder die Einleitung oder Erledigung eines Rechtsstreits zwischen ihm und dem Verein betrifft.“ Dabei ist zu betonen, daß nicht jeder (denkbare) **Interessenkonflikt** in der Person des Mitglieds/Vorstandsmitglieds automatisch zu einem Stimmverbot führt.²⁶

Die Literatur ist sich allerdings nicht darüber einig, ob ein Stimmverbot auch dann besteht, wenn das **Mitglied aus wichtigem Grund aus dem Verein ausgeschlossen** oder einer anderen vereinsinternen Bestrafung zugeführt werden soll.²⁷

Die Entlastung ist die **Billigung der bisherigen Amtsführung** und der Ausspruch des Vertrauens für die Zukunft. Mit der Entlastung **verzichtet** die Mitgliederversammlung für die Dauer der Entlastungsperiode auf die **Kündigungsmöglichkeiten** gegenüber dem Vorstand sowie auf alle **Schadensersatzansprüche** und etwaige konkurrierende Bereicherungsansprüche, **soweit diese bei sorgfältiger Prüfung erkennbar gewesen sind**.²⁸

Es ist noch einmal zu betonen: Das Vorstandsmitglied darf bei (seiner) **Entlastung nicht mitstimmen** – auch eine Entlastung ist aber eine Stimmabgabe. Da die Entlastung die Billigung der Geschäftsführung ist und es um eventuelle Ansprüche des Vereins gegen Vorstandsmitglieder geht, dürfen alle Vorstandsmitglieder (auch in der Entlastungsperiode ausgeschiedene und daher nicht mehr im Amt befindliche) wegen dem Verbot des „Richtens in eigener Sache“ bei einer Gesamtentlastung **nicht mitstimmen**. Auch die Satzung kann dieses Verbot nicht aufheben.²⁹

d) Notbestellung

Das *KG Berlin* formulierte zur Notbestellung des Vorstands zwei Leitsätze:

Ls. 1) Nach § 29 BGB kommt die Notbestellung eines organschaftlichen Vertreters eines Vereins nur dann in Betracht, wenn die erforderliche Anzahl von Mitgliedern des Vertretungsorgans fehlt und die zeitweise Behebung des Mangels dringend ist, weil ein Schaden droht oder eine alsbald erforderliche Handlung unterbleibt und der Verein den Mangel nicht selbst beheben kann.³⁰

Ls. 2) Wird ein Antrag nach § 29 BGB mit der Unwirksamkeit von Vorstandswahlen begründet, muß diese feststehen oder jedenfalls mit wenig Aufwand feststellbar sein. Ist die Unwirksamkeit voraussichtlich nur in einem umfangreichen Strengbeweisverfahren feststellbar, kann der Antragsteller zunächst auf den Zivilprozeßweg zur Klärung verwiesen werden. Bei einer Partei kommt zudem die Anrufung des Parteischiedsgerichts in Betracht.

4. Finanzen/Steuern

a) JahressteuerG 2020

Nach ein wenig Kosmetik im Jahr 2009 und 2013 war das JahressteuerG zum Jahresende 2020 (JStG 2020) die wohl

größte Reform des Vereinsrechts, wohlgermerkt über die Änderung **steuerrechtlicher Vorschriften**. Das JahressteuerG 2020, in Kraft getreten zum 01.01.2021, hat weitreichende Änderungen im Gemeinnützigkeitsrecht gebracht.³¹ Nicht aufgenommen in den Katalog wurde (ohne daß es in der Begründung des JStG 2020 erwähnt worden wäre) der sog. **eSport**.³²

aa) Neue gemeinnützige Katalogzwecke

- Die Förderung des Klimaschutzes (§ 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 8 AO), und zwar als Bestandteil des Umweltschutzes
- Die Förderung der Hilfe für Menschen, die aufgrund ihrer geschlechtlichen Identität oder ihrer geschlechtlichen Orientierung diskriminiert werden (§ 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 10 AO)
- Die Förderung der Ortsverschönerung (§ 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 22 AO)
- Die Förderung des Freifunks (§ 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 23 AO)
- Die Förderung der Unterhaltung und Pflege von Friedhöfen sowie die Förderung der Unterhaltung von Gedenkstätten für nichtbestattungspflichtige Kinder und Föten (§ 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 26 AO)

bb) Neue Katalog-Zweckbetriebe

Die entgeltliche, aber „nicht des Erwerbs wegen“ ausgeübte Versorgung, Verpflegung und Betreuung von Flüchtlingen (§ 68 Nr. 1 Buchst. c AO) sowie die entgeltliche Durchführung der Fürsorge für psychische und seelische Erkrankungen bzw. Behinderungen (§ 68 Nr. 4 AO).

cc) Partieller Dispens vom Gebot der zeitnahen Mittelverwendung

Dies gilt nur für (kleine) Körperschaften mit Einnahmen von höchstens 45 000 Euro pro Jahr (§ 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 4 AO).

26 OLG Brandenburg 15.11.2016 – 6 U 21/14, NJW-Spezial 2017, 529 (zur GmbH zu § 47 Abs. 4 S. 2 GmbHG) mit Verweis auf BGH 10.02.1977 – II ZR 81/76, BGHZ 68, 107, NJW 1977, 850.

27 Stimmverbot: Reichert/Wagner, Kap. 2 Rn. 1519 f. m.w.N.; hierzu Sauter/Schweyer/Waldner, Rn. 202 a.

28 Palandt/Ellenberger, § 34 Rn. 2 und Palandt/Grüneberg, § 397 Rn. 12; Reichert/Wagner, Kap. 2 Rn. 2612 ff., 5072; Baumann, in: Baumann/Sikora, § 8 Rn. 152 ff.; BGH 20.11.2014 – III ZR 509/13, NZG 2015, 38 (Stiftungsvorstand); hierzu Segna, ZIP 2015, 1561; Hasselbach, NZG 2016, 890 (AG).

29 Wagner, Verein und Verband, Rn. 283; Reichert/Wagner, Kap. 2 Rn. 2625 ff.

30 KG Berlin 04.07.2022 – 22 W 32/22, juris.

31 Spezialliteratur: Hüttemann, Änderungen des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts durch das Jahressteuergesetz 2020, DB 2021, 72; Becker/Volkman/Sokollari, Jahressteuergesetz und Gemeinnützigkeit – die Neuregelungen im Überblick, DStZ 2021, 185; Kirchhain, Im zweiten Anlauf durch die Hintertür: Umfassende Änderungen für gemeinnützige Organisationen und deren Förderer durch das JStG 2020, DStR 2021, 129; Feldgen, Rechtsprechungsreport zum Gemeinnützigkeitsrecht 2021, DStZ 2021, 1012.

32 Spezialliteratur: Bagger von Grafenstein/Feldgen, DStZ 2019, 326; Francken/Nothelfer/Schlotthauer, NZA 2019, 865; Frey, eSport und Recht, 2020; Maties, eSport: Recht, Politik, Praxis, 2020; Fischer, nPoR 2020, 61.

b) Umsatzsteuer

Der BFH hat ein bereits seit längerem erwartetes Urteil zur **Umsatzsteuerbefreiung von Sportvereinen** veröffentlicht. Es enthält im Leitsatz ein allgemein erwartetes Ergebnis. Das BFH-Urteil erging zur Umsatzbesteuerung von Entgelten, die ein (nicht gemeinnütziger) Golfclub für die Teilnahme an Golfturnieren, die Nutzung des Golfplatzes („Greenfee“) und die Vermietung von Golfbällen und Caddies erzielte. Der BFH hat für diese Einnahmen die Umsatzsteuerbefreiung sowohl nach § 4 Nr. 22 lit. b) UStG als auch nach EU-Recht versagt. Dies war nach dem vorangehenden EuGH-Urteil vom 10.12.2020 (C-488/18 „Golfclub Schloß Igling e.V.“) keine Überraschung mehr: Denn das nationale Recht knüpft die Umsatzsteuerbefreiung zumindest nach dem Gesetzeswortlaut an die (im Urteilsfall nicht vorhandene) Gemeinnützigkeit und eine Berufungsmöglichkeit auf die deutlich weitergehende Befreiung nach EU-Recht hatte der EuGH zuvor versagt.³³

c) Permanente Vorstandspflicht

Der Vorstand des Vereins hat nicht nur die Pflicht, Steuererklärungen rechtzeitig und vollständig abzugeben, sondern hat dabei ständig die **Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit im Blick zu behalten**.³⁴ Im entschiedenen Fall hatte der betroffene Verein weder die korrekten Steuererklärungen eingereicht noch die entsprechenden Steuern entrichtet, „weil sie pflichtwidrig nicht erkannt hat, daß die Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit nicht (mehr) erfüllt waren“.

d) Mustersatzung § 60 AO

Nach § 60 AO müssen seit 01.01.2009 die Satzungen von Vereinen die „in Anlage 1 zu § 60 AO bezeichneten Festlegungen enthalten“ (Regelung in § 60 Abs. 1 Satz 2 AO), d.h. die Festlegungen der sog. **Mustersatzung**.³⁵ In § 60 Nr. 2 des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung (AEAO) i.d.F. vom 01.01.2014 heißt es allerdings: „Die Verwendung der Mustersatzung ist nicht vorgeschrieben.“

Soweit für die Anfallsberechtigung folgende Formulierung vorgesehen ist: „¹Bei Auflösung oder Aufhebung der DLRG oder bei Wegfall ihrer steuerbegünstigten Zwecke fällt das Vermögen der Körperschaft an die DLRG-Stiftung für Wassersicherheit, Bad Nenndorf, die es unmittelbar und **ausschließlich für ihre gemeinnützigen Zwecke** zu verwenden hat.“, haben vereinzelt Finanzämter Bedenken angemeldet. Die Mustersatzung in der Anlage 1 zu § 60 AO schreibt in dessen § 5 vor, daß die Anfallsberechtigung und die damit verbundene Vermögensbindung wie folgt konkretisiert werden muß: „(die es unmittelbar und ausschließlich für gemeinnützige), **mildtätige oder kirchliche Zwecke** (verwenden muß).“ Zahlreiche Finanzämter lassen die bloße Einfügung des Begriffs „gemeinnützig“ nicht ausrei-

chen und bestehen auf der kumulativen Verwendung der Begriffe „mildtätige und kirchliche Zwecke“. Nach diesseitiger Auffassung ist dies ebenfalls nicht vom Verhältnismäßigkeitsgrundsatz gedeckt, da die Begriffe in der Mustersatzung alternativ nebeneinanderstehen („oder“) und nicht kumulativ verwendet werden müssen.

5. Vereinsregister

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.³⁶ Das Vereinsregister darf keine Bestimmungen beanstanden, die es bloß für unzweckmäßig oder bedenklich oder redaktionell überarbeitungsbedürftig hält.³⁷

6. Diverses

a) Nicht mehr ganz neu: Die Tagesmitgliedschaft

Der Verein als Personenvereinigung muß die Absicht haben, entweder auf unbestimmte Zeit oder jedenfalls für eine gewisse Zeitdauer zu bestehen. Eine sog. Tagesmitgliedschaft³⁸ als weitere **Kategorie** der Mitgliedschaft ist hingegen unschädlich, da sie die Dauer des gesamten Vereins nicht beeinträchtigt, da weitere Kategorien (Vollmitglieder, ordentliche Mitglieder) bestehen. Ein Verein, der ausschließlich aus Tagesmitgliedern besteht, ist als Körperschaft daher kaum denkbar.³⁹ Damit werden nur kurzfristig bestehende Personenverbindungen, selbst wenn sie eine gewisse körperschaftliche Struktur aufweisen, vom Vereinsbegriff aus-

33 BFH 21.04.2022 – V R 48/20 (V R 20/17).

34 BFH 12.06.2018 – VII R 2/17; juris; Anm. *Wiesmann*, HFR 2019, 97.

35 Hierzu *Wagner*, Verein und Verband, Rn. 616. Siehe FG Düsseldorf 20.08.2019 – 6 K 481/19 AO, EFG 2019, 1717 betreffend die Notwendigkeit der wörtlichen Übernahme der Mustersatzung in Anlage 1 zu § 60 AO.

36 OLG Hamm 11.08.2010 – 15 W 309/10, NZG 2010, 1114 ff. Zur Prüfungsbefugnis aktuell KG Berlin 23.10.2020 – 22 W 5/20, NZG 2021, 986; zur Beschwerdebefugnis KG Berlin 17.07.2020 – 22 W 8/20, NZG 2020, 1155.

37 Stöber/*Otto*, Rn. 1256; *Knof* in MüHb. GesR § 18 Rn. 68. Zum Ganzen s. *Wagner*, Verein und Verband, Rn. 447.

38 Reichert/*Wagner*, Kap. 1 Rn. 5, Kap. 2 Rn. 1356. OLG Stuttgart 16.07.2018 – 8 W 428/15, NZG 2018, 1264; hierzu *Wagner*, **steueranwaltsmagazin** 2018, 215 f.

39 OLG Stuttgart 16.07.2018 – 8 W 428/15, NZG 2018, 1264.

genommen. um die sog. **Tagesmitgliedschaften**⁴⁰ oder anderen zeitlich definierten oder zeitlich befristeten Kurzzeitmitgliedschaften zu ermöglichen: Bei Tagesmitgliedschaften steht die Inanspruchnahme der angebotenen Leistung vor der Teilhabe am ideellen Zweck im Vordergrund. Die Mitgliedschaft im Verein wird bspw. nur deswegen begründet, um einen vom Verein angebotenen Kurs zu besuchen. Im Prinzip ist dies nichts Neues: So formuliert das Deutsche Jugendherbergswerk, daß für die Übernachtungsmöglichkeit in einer Jugendherberge die Mitgliedschaft erworben werden müsse.⁴¹

b) Compliance und Moral

Zu Fragen der **Compliance und der Moral** soll abschließend von einem Seminarbericht die Rede sein:⁴² Das Seminar B des IFA-Kongresses 2022 behandelte das Problem aus der Praxis der Vorstände und Geschäftsführer: Während diese aus ihrer gesellschaftsrechtlichen Stellung heraus einerseits zur Steuerplanung und damit auch zu einer Kostenvermeidung durch eine günstige Besteuerung verpflichtet

sind, könne eine derartige und rechtlich zulässige Steuer-gestaltung andererseits aber gerade im Gegensatz zur Steuermoral stehen. Aus Gründen der Steuermoral würden Vorstände bzw. Geschäftsführer von einer entsprechenden Steuerplanung Abstand nehmen und ggf. auch höhere Kosten in Kauf nehmen.

Dabei sind Fragestellungen akut wie bspw.: Können Maßnahmen zur Steuerplanung gleichzeitig Pflichterfüllung und pflichtwidrig sein? – Was sind die Rechtsquellen der Steuermoral? – Lenkungen zur Verhinderung steuerlich erlaubter Gestaltungen und steuergünstiger Investitionen – Weltweites, regionales oder lokales Phänomen?

40 Hierzu Wagner, Verein und Verband, Rn. 38 und 136; ders. **steueranwaltsmagazin** 2018, 215 f.; ders. Liechtenstein-Journal 2018, 87 und 105; ders. NZG 2019, 46.

41 „Aber bei uns gilt „members only“. Wer in einer Jugendherberge übernachten möchte, muß Mitglied sein“, s. <http://www.jugendherberge.de/de-DE/mitgliedschaft/infos>; hierzu Löding-Hasenkamp, ZSTV 2016, 201.

42 Haarmann, Pflichten von Vorständen und Geschäftsführern zur Steuerplanung im Gegensatz zur Steuermoral und Regelkonformität („Compliance“), IStR 2022, 572.



Italienisches Steuerrecht

Allgemeiner Teil

von Professor Dr. Peter Hilpold, Universität Innsbruck

2022, 3. Auflage, 284 Seiten, € 46,-

in Zusammenarbeit mit dem Facultas Verlag, Wien,
und dem Dike Verlag, Zürich

ISBN 978-3-415-07225-1

Der aktuelle Band von Professor Peter Hilpold führt in einer leicht verständlichen Sprache und mit einer gut strukturierten Darstellung in das italienische Steuerrecht ein. Der Leitfaden zeigt auf, dass die italienische Rechtsordnung einzigartige Investitionschancen gerade aus steuerrechtlicher Sicht bietet. Zahlreiche steuerrechtliche Vergünstigungen sollen Italien als Wirtschaftsstandort attraktiv machen. Das Fachbuch enthält den gesamten »Allgemeinen Teil« des italienischen Steuerrechts in der überarbeiteten 3. Auflage.

Der Autor behandelt u.a.

- die verfassungsrechtlichen Prinzipien der Besteuerung in Italien,
- die Erklärungspflichten der Steuerpflichtigen,
- die Buchhaltungspflichten,
- die steuerlichen Kontrollen,
- die Steuererhebung,
- die Verwaltungsstrafen,
- das Steuerstrafrecht
- und den Steuerprozess.

BOORBERG

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 0711/7385-100 · 089/4361564
TEL 0711/7385-343 · 089/436000-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE SC0323

AG Steuerrecht im DAV – Veranstaltungen in den Jahren 2020 und 2021

Sabine Unkelbach-Tomczak, Rechtsanwältin und Fachanwältin für Steuerrecht, Frankfurt

A. 26. Steueranwaltstag in Berlin vom 06. bis 07.11.2020

Den 26. Steueranwaltstag haben die Teilnehmer in Berlin als Hybridveranstaltung im Hotel Sofitel oder online am Bildschirm erlebt. Passend zur aktuellen Situation erläuterte *Reiner Holzengel*, Präsident des Bundes der Steuerzahler, die „Steuerpolitik im Pandemiezeitalter“. Die „Vorgaben der Finanzverwaltung und Praxisfälle zu § 6 Abs. 5/Abs. 3 EStG“ stellte *Prof. Dr. Lars Micker*, BScEc, LL.M., Finanzverwaltung NRW, Düsseldorf, den Teilnehmern vor. Über die Auswirkungen der DSGVO im Steuerrecht wurden die Teilnehmer beim nächsten Thema „Akteneinsicht und Auskunftsansprüche nach der DSGVO im Steuerprozeß“ von *Dr. Sebastian Korts*, MBA, M.I.Tax, RA, FA Ha- u. GesR u. SteuerR, Köln, informiert. Über die „Gutgläubigkeit im Umsatzsteuerrecht“ berichtete *Dr. Stefanie Becker*, Dipl.-Wirtschaftsjuristin, Dipl.-Finanzwirtin (FH), StB, Augsburg.

Welche „Organisationspflichten des Steueranwalts nach dem reformierten Geldwäschegesetz“ zu erfüllen sind, erfuhr die Teilnehmer von *Dr. Johannes Baßler*, RA StB, Bonn. Besonderheiten „Zum Einlagekonto bei rechtsfähigen Stiftungen“ stellte *Dr. Matthias Söffing*, RA, FA SteuerR, Düsseldorf, vor. Anschließend empfahl *Stefan Dickmann*, StB, Düsseldorf, „Lohnsteuerliche Gestaltungen zu Sachzuwendungen“.

Den Schlußvortrag hielt *Dr. Martin Wulf*, RA, FA SteuerR, Berlin, über „Aktuelle Entwicklungen zur Einziehung und zur Vermögensabschöpfung im Steuerstrafrecht“.

B. 27. Steueranwaltstag in Berlin vom 05. bis 06.11.2021

Der 27. Steueranwaltstag wurde als Hybrid-Veranstaltung im Hotel Bristol Berlin durchgeführt. Mit den „Beratungsüberlegungen zum Gesetz zur Modernisierung des KöSt-Rechts“ wies *Dr. Astrid Eiling*, LL.B., RA, FA SteuerR, Düsseldorf, auf Vor- und Nachteile des neuen KStG hin. Zu der Frage der „Besteuerung in der Krise?“ erhielten die Teilnehmer von *Prof. Dr. Christoph Uhländer*, FH für Finanzen NRW, Nordkirchen, einen „Aktuellen Überblick zum Sanierungssteuerrecht“. Einen „Überblick zur Reform des Personengesellschaftsrechts (MoPeG) und deren steuerliche Auswirkungen“ gab *Prof. Dr. Dorothee Hallerbach*, RA, FA SteuerR, Augsburg.

Über „Neuerungen im Gemeinnützigkeitsrecht“ informierte *Dr. Christian Kirchhain*, LL.M., RA, FA SteuerR, StB, Bonn. „Von Fans und Vorständen“ berichtete *Dr. Jörg Alvermann*, RA, FA SteuerR, Köln, und gab „steuerliche Einblicke ins Sportrecht“.

„Die aktuelle Rechtsprechung zur Besteuerung der Kapitaleinkünfte“ stellte *Dr. Christian Levedag*, RiBFH, München, vor. „Steuerliche Probleme von Kryptowährungen“ erläuterte *Dr. Steffen Kranz*, LL.M., RA, FA SteuerR, Düsseldorf. Abschließend stellte *Dr. Heiko Kermer*, RA, StB, Frankfurt a.M., die „Grundfragen und aktuelle Streitfälle der CumEx Problematik“ vor.

Aktuelle Informationen: „www.steuerrecht.org“ und „www.anwaltakademie.de“

AG Steuerrecht im DAV – Veranstaltungen im Frühjahr und Herbst 2022

Sabine Unkelbach-Tomczak, Rechtsanwältin und Fachanwältin für Steuerrecht, Frankfurt

A. Steueranwaltstag International auf Mallorca vom 12. bis 14.05.2022

Vom 12. bis 14.05.2022 wurde das Seminar „Steueranwaltstag International 2022“ (STAI) auf der spanischen Insel Mallorca zum letzten Mal im Tagungshotel Punta Negra Resort Hotel in Costa d'en Blanes (Portals Nous) veranstaltet. Das Hotel ist nach einem Eigentümerwechsel seit Herbst 2022 geschlossen und wird umgebaut.

Zu acht verschiedenen internationalen Steuerthemen erhielten die Teilnehmer Informationen über aktuelle Entwicklungen in Gesetzgebung, Rechtsprechung und Finanzverwaltung hinsichtlich verschiedener Steuerarten.

I. Aktueller Überblick zum Internationalen Steuerrecht

Zum Einstieg gab **Professor Dr. Bert Kaminski**, *Institut für betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Helmut-Schmidt-Universität der Bundeswehr, Hamburg*, den „Aktuellen Überblick zum Internationalen Steuerrecht“.

Zunächst erläuterte er, welche Folgen die „Einführung einer globalen Mindestbesteuerung“ hätte. Auf der Grundlage des BEPS-Aktionsplans (§ 4 k EStG) wurde ein Konzept mit zwei Säulen entwickelt, nach dem für die Besteuerung von Unternehmensgewinnen in einem bestimmten Staat eine physische Präsenz nicht erforderlich ist. Geplant ist das Inkrafttreten für 2024.

Den Anwendungsbereich des § 2 a EStG im Zusammenhang mit „ausländischen Verlusten“ im Erbfall, bei einer stillen Beteiligung und finalen Betriebsstättenverlusten leuchtete er anhand neuerer Urteile und einer EuGH-Vorlage aus.

Des Weiteren erörterte er die aktuelle Rechtsprechung zur grenzüberschreitenden Betriebsaufspaltung, zu den Leistungsbeziehungen im Konzern unter Einbeziehung der Grundsätze für Verrechnungspreise, zu der Anrechnung ausländischer Steuern auf die deutsche Gewerbesteuer, zu den Anzeigepflichten nach § 138 Abs. 2 und § 138 b AO und damit verbundenen Sanktionen der AO sowie schließlich zur Erbschaftsteuer.

II. Aktueller Überblick zum internationalen Umsatzsteuerrecht

In seinem „Aktuellen Überblick zum internationalen Umsatzsteuerrecht“ präsentierte **Carsten Neseemann**, *Steuerbe-*

rater, Hamburg/Norderstedt, aktuelle gesetzliche Änderungen im Jahr 2022 (Viertes Corona-Steuerhilfegesetz, Zweites Gesetz zur Änderung der AO), Neuigkeiten zu innergemeinschaftlichen Lieferungen im B2B-Bereich sowie zu Fernverkaufsumsätzen und Dienstleistungen im B2C-Bereich (aus MOSS wird OSS). Im folgenden stellte er die aktuelle Rechtsprechung zur Abgrenzung des Schadensersatzes vom Entgelt, Unternehmereigenschaft, zum Unternehmensvermögen, zur Umsatzsteuerbefreiung, zum Umsatzsteuersatz, zur Entstehung der Umsatzsteuer und zum Vorsteuerabzug vor.

III. DAC 6 – Aktueller Stand und Praxisprobleme zu den neuen Anzeigepflichten für grenzüberschreitende Steuergestaltung

Warum und wie es zur EU-Richtlinie 2018/822 des Rates vom 25.05.2018 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen (kurz bezeichnet als DAC 6) sowie zur Umsetzung in nationales Recht und zum BMF-Schreiben vom 29.03.2021 kam, stellte **Dr. Mathias Link**, *Rechtsanwalt, Partner, PwC, Frankfurt am Main*, dar.

Im folgenden ging er auf den Inhalt der ab dem 01.07.2020 anzuwendenden neuen Meldevorschriften ein und erläuterte die Auswirkungen anhand von Beispielen wie dem Debt-to-Equity Swap, Sale and Lease Back, Abzug von Aufwendungen mit günstiger Besteuerung.

IV. (Doppelte) Ansässigkeit nach Nationalem und Abkommens-Recht

Ausgehend von der Überlegung, daß die „Ansässigkeit“ in einem Staat zur unbeschränkten Steuerpflicht in diesem Staat führt, und welche Rechtsfolgen sich daraus ergeben, erörterte **Professor Dr. Bert Kaminski** in seinem zweiten Vortrag die Bedeutung der steuerlichen Ansässigkeit, die Bestimmung der Ansässigkeit nach nationalem Recht und Abkommens-Recht, abkommensrechtliche Regelungen zur Vermeidung einer doppelten Ansässigkeit, die Auswirkungen einer doppelten Ansässigkeit und ausgewählte Sonderaspekte, insbesondere Betriebsstättenproblematik, geschäftsleitende Holding-Gesellschaften sowie Auswirkungen der Beseitigung der doppelten Ansässigkeit.

V. Der Brexit ist da – aktueller Stand und steuerliche Folgefragen im Ertrag- und Umsatzsteuerrecht

Den „Aktuellen Stand und die steuerlichen Folgefragen“ im Ertrag- und Umsatzsteuerrecht nach Eintritt des Brexit am 31.01.2020 und Ausscheiden des United Kingdom aus der EU mit Wirkung ab dem 01.01.2021 stellten **Dr. Mathias Link und Carsten Neseemann** in ihrem jeweiligen zweiten Vortrag dar.

Im *ersten Teil* beschäftigte **Dr. Mathias Link** sich mit der Frage, was der Brexit mit Steuern zu tun hat und erörterte die Folgen anhand der Fallbeispiele Einbringung, Sitzverlegung, Dividendenbesteuerung, Wegzugsbesteuerung und Hinzurechnungsbesteuerung.

Im *zweiten Teil* standen das Umsatzsteuer- und das Zollrecht nach dem Brexit im Fokus des Vortrags von **Carsten Neseemann**. Er stellte die Auswirkungen für Warenlieferungen zwischen Deutschland und Nordirland und zwischen Deutschland und Großbritannien (UK) einerseits und für Inlandslieferungen in Großbritannien im B2C-Bereich andererseits dar.

VI. Steuerliche Aspekte des internationalen Erb- und Familienrechts

Die „steuerlichen Aspekte des internationalen Erb- und Familienrechts“ erläuterte **Dr. Michael Holtz**, *Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Erbrecht, Flick Gocke Schaumburg, Bonn*. Nach der Übersicht über das im Internationalen Privatrecht geregelte internationale Erbrecht und Familienrecht sowie das Internationale Erbschaftsteuerrecht und Einkommensteuerrecht untersuchte Dr. Holz diesbezüglich die Abweichungen zwischen dem Zivil- und Steuerrecht. Die Auswirkung der Unterschiede zeigte er an Fallbeispielen zu den Besteuerungszeitpunkten bei ausländischen Erbschaften, der Rettung eines Trusts durch Rechtswahl, dem ausländischen Güterstand im Erbfall, den ausländischen Lebenspartnerschaften in der Erbschaftsteuer, dem ausländischen Güterstand bei der Zurechnung von Einkünften und ausländischen Adoptionen.

VII. Ausblick auf aktuelle deutsche Gesetzesvorhaben zur Umsetzung europäischer Vorgaben sowie Überblick zu aktuellen Vorlagen an den EuGH

Dieser „Ausblick“ von **Professor Dr. Klaus von Brocke**, *Rechtsanwalt, München*, umfaßte aktuelle deutsche EuGH-Vorlagen zu finalen Verlusten und Verspätungszuschlägen, die EU-Steuerpolitik im Gesamtzusammenhang mit diversen Richtlinien, den Fahrplan der EU-Kommission zur Steuerpolitik des 21. Jahrhunderts mit diversen geplanten neuen Richtlinien, die Entwürfe für eine Richtlinie zur Einführung einer globalen Mindestbesteuerung vom 22.12.2021, eine Richtlinie zur Verhinderung von Briefkastenfirmen vom 22.12.2021 sowie eine Richtlinie zur Stärkung des Eigenkapi-

tals (DEBRA) vom 11.05.2022 und das Steueroasen-Abwehrgesetz vom 25.06.2021 (BGBl. 2021 I S. 2056; siehe auch Steueroasenabwehrverordnungen (StAbwV) vom 23.12.2021 und 21.12.2022). (Anmerkung der Autorin: Im Richard Boorberg Verlag ist 2022 der erste Kommentar zum StAbwG erschienen: „Steueroasen-Abwehrgesetz“ von den Autoren *Benecke, Buszewski, Otten, Dr. Staats, Walz*).

Im EU-Steuerverfahrensrecht wurden die Meldepflichten für Betreiber elektronischer Plattformen (Richtlinie DAC 7), die Meldepflichten zu Crypto-Assets (Richtlinie DAC 8) und die Öffentliche Länderberichterstattung (pCBCR) neu erlassen sowie weitere DAC-Verschärfungen (DAC 1 – 8) eingeführt.

(Anmerkung der Autorin: Das „Gesetz zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2021/514 des Rates vom 22.03.2021 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Modernisierung des Steuerverfahrensrechts“ (Richtlinie DAC 7) vom 20.12.2022 wurde am 28.12.2022 verkündet und tritt schrittweise am 01.01.2023, 01.01.2025 und 01.01.2030 in Kraft. (BGBl. 2022 I S. 2730))

Zu „EU indirekten Steuern“ (Zölle, USt, Verbrauchsteuern) gab es einen Green Deal (u.a. EU Klimaschutzpaket zu Energiesteuern, Emissionshandels-System, CO₂-Grenzausgleichsabgabe, Plastikverpackungssteuern).

Zusammenfassend konstatierte *Prof. v. Brocke*, daß in zunehmender Weise die Transparenz- und Mißbrauchsvorschriften für Unternehmen aller Größenordnungen auf internationaler und europäischer Ebene Eingang in deutsches Recht finden.

VIII. ATAD-Umsetzungsgesetz

Zum Abschluß des Seminars stellte **Professor Dr. Klaus von Brocke** in seinem zweiten Vortrag das am 30.06.2021 verkündete und in Teilen am 01.07.2021 in Kraft getretene „Gesetz zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie (ATAD-Umsetzungsgesetz – ATADUmsG)“ vom 25.06.2021 (BGBl. 2021 I S. 2035) mit dem darin enthaltenen Schwerpunkt der AStG-Reform vor. Artikel 1 (zum Teil) und Artikel 2 traten rückwirkend zum 01.01.2020 und einige Bestimmungen des Artikel 1 am 01.01.2022 in Kraft.

Nach Informationen über den Hintergrund des ATAD-Umsetzungsgesetzes, welches auf Aktionspunkt 3 des BEPS-Projekts (2015) der OECD basiert, und Darstellung der Umsetzungsfristen für das Gesetz ging er auf das Problem der Rückwirkung dieses Gesetzes und ferner auf wesentliche Änderungen des AStG hinsichtlich der Verrechnungspreise in § 1 AStG (erweiterte Definition der nahestehenden Person), der Wegzugsbesteuerung in § 6 AStG (Besteuerung des Vermögenszuwachses) und der Hinzurechnungsbesteuerung in § 7 ff. AStG (Katalog aktiver Einkünfte nach § 8 Abs. 1 AStG, Nachweis wirtschaftlicher Gründe nach § 8 Abs. 2 – 4 AStG, Niedrigsteuergrenze nach § 8 Abs. 5 AStG, Ermittlung des Hinzurechnungsbetrags nach § 10 AStG, Steueranrechnung

► Veranstaltungen

nach § 12 AStG, Beteiligung an Kapitalanlagegesellschaften nach § 13 AStG und gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 18 AStG) ein.

B. 28. Steueranwaltstag in Berlin vom 04. bis 05.11.2022

Der **28. Steueranwaltstag** fand vom 04. bis 05.11.2022 und der **Steueranwaltstag Plus Modul 1** am Nachmittag des 05.11.2022 in Berlin im Sheraton Berlin Grand Hotel Esplanade sowohl als Präsenz- als auch als Online-Veranstaltung statt. **Modul 2** des **Steueranwaltstags Plus** wurde am 10.11.2022 ausschließlich online durchgeführt. Der 28. Steueranwaltstag umfaßte **10 Fortbildungsstunden** mit einem breiten Themenspektrum aus dem materiellen Steuerrecht und dem Steuerverfahrensrecht. Der Steueranwaltstag Plus bot mit seinen beiden Modulen insgesamt **5 weitere Fortbildungsstunden** mit den Themen Erbschaft- und Schenkungsteuer sowie Betriebsaufspaltung.

I. Besteuerung privater Veräußerungsgeschäfte im Immobilienbereich

Der „Besteuerung privater Veräußerungsgeschäfte im Immobilienbereich“ widmete **Dr. Niels Trossen, RiBFH (IX. Senat), München**, seinen Vortrag zu Beginn des Steueranwaltstages. Zunächst gab er einen Überblick über die aktuellen Problemfelder des § 23 EStG im Immobilienbereich. Dazu gehören insbesondere die Berechnung der Fristen, die Ausnahme bei selbstgenutztem Wohneigentum, unentgeltlicher Erwerb bzw. unentgeltliche Übernahme von Verbindlichkeiten und transparente Besteuerung.

Im folgenden erörterte er verschiedene Urteile des BFH zur Besteuerung privater Veräußerungsgeschäfte. Diese betrafen die Behandlung des Arbeitszimmers (BFH v. 01.03.2021 – IX R 27/19), die Auswirkung von Genehmigungen (BFH v. 25.03.2021 – IX R 10/20), die Schenkung an nahe Angehörige (BFH v. 23.04.2021 – IX R 8/20), die baurechtswidrige Nutzung (BFH v. 26.10.2021 – IX R 5/21), den Ansatz des Entnahmewerts (BFH v. 06.12.2021 – IX R 3/20) und die Anschaffungskosten bei vermögensverwaltender Personengesellschaft (BFH v. 03.05.2022 – IX R 22/19).

Abschließend wies er auf bei dem BFH anhängige Verfahren hin (Veräußerung eines Mobilheims, Scheidungsfall, gemeinsame Nutzung durch drei Kinder, Vermietung von Messezimmern).

II. Stand der Dinge: Organschaft und Gruppenbesteuerung im Umsatzsteuerrecht

Im Bereich des Umsatzsteuerrechts äußerte sich **Dr. Michael Rust, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, KMLZ Rechtsanwalts-gesellschaft mbH, München**, zum Stand der Dinge bei der Organschaft und der Gruppenbesteuerung. Ausgehend

von allgemeinen Grundsätzen und Grundlagen der umsatzsteuerrechtlichen Organschaft führte er einen Vergleich mit der Mehrwertsteuersystemrichtlinie (EU) durch. Dann erörterte er im folgenden aktuelle Fragestellungen zur Organschaft, welche sich auf die Person des Steuerpflichtigen, die finanzielle Eingliederung einer GmbH & Co. KG nur bei 100% Anteils-Mehrheit, die erforderlichen Durchgriffsrechte und die unentgeltliche Wertabgabe bezogen.

Bezüglich der Voraussetzungen der Personengesellschaft als Organträger erläuterte er für den Fall der finanziellen Eingliederung einer GmbH & Co. KG nur bei 100-prozentiger Anteils-Mehrheit die beiden EuGH-Urteile vom 16.07.2015 – C-108/14 und C-109/14 Larentia und Minerva sowie Marenavé – und die dazu vom BFH erlassenen Nachfolgeentscheidungen vom 02.12.2015 sowie vom 19.01.2016 und 01.06.2016. Zur selben Fragestellung stellte er das EuGH-Urteil vom 15.04.2021 – C-868/19 M-GmbH – mit dem BFH-Urteil vom 26.08.2021 – V R 13/20 – vor.

Hinsichtlich der Fragestellung, wer Steuerpflichtiger bei der Organschaft ist, stellte er die Vorlagebeschlüsse des BFH vom 11.12.2019 – XI R 16/18 – und vom 07.05.2020 – V R 40/19 – sowie das EuGH-Urteil vom 11.03.2021 – C-812/19 – Danske Bank – vor.

Für die Beantwortung der Frage, ob eine Eingliederung mit Durchgriffsrechten erforderlich ist, wird auf die EuGH-Urteile vom 16.07.2015 (siehe oben) und die BFH-Urteile vom 02.12.2015 – V R 15/14, vom 01.02.2022 – V R 23/21 und den Vorlagebeschluß vom 11.12.2019 – XI R 16/18 – verwiesen.

Zum Umfang der Organschaft und der unentgeltlichen Wertabgabe hat der BFH einen Vorlagebeschluß vom 07.05.2020 – V R 40/19 – beim EuGH eingereicht, dessen Entscheidung zum 01.12.2022 unter dem Aktenzeichen C-269/20 erwartet wurde.

III. Aktuelle Praxishinweise zur Grunderwerbsteuer

Zur Grunderwerbsteuer gab **Jürgen R. Schott, Steuerberater, Diplom-Finanzwirt, D.A. (USA), Certified Crypto Finance-Expert Zürich, Dallgow-Döberitz**, aktuelle Praxishinweise.

Unter Zugrundelegung der unterschiedlichen Gewerbesteuerätze der Bundesländer von 3,5% bis 6,5% ergibt sich, daß die Grunderwerbsteuer ca. 40 – 60% der Nebenkosten für den Erwerb einer Immobilie beträgt. Anhand des sich aus den Bestimmungen des Grunderwerbsteuergesetzes ergebenden Prüfungsschemas kann die Grunderwerbsteuerpflicht sowie die Höhe der Grunderwerbsteuer ermittelt werden. In § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG ist als Grundfall des Vollerwerbs der Kaufvertrag und in § 1 Abs. 1 Nr. 2 – 7 GrEStG sind die Hilfstatbestände als Grundfälle des Vollerwerbs geregelt. Ergänzungsfälle enthalten die Bestimmungen in § 1 Abs. 2, 2 a, 2 b, 3 und 3 a GrESt, welche bestimmte wirtschaftlich vergleichbare Rechtsträgerwechsel dem Vollerwerb gleichstellen, obwohl ausnahmsweise kein Übergang auf einen anderen Rechtsträger erfolgt.

Die Reform der Grunderwerbsteuer zum 01.07.2021 führte primär zu Änderungen im Bereich der „Ergänzungstatbestände“, die Erwerbsvorgänge nach Ablauf des 30.06.2021 erfassen. Neue Ländererlasse vom 10.05.2022 betreffen die Änderung des Gesellschafterbestandes bei grundbesitzenden Personengesellschaften (§ 1 Abs. 2a GrEStG) und den neuen Ergänzungstatbestand für grundbesitzende Kapitalgesellschaften (§ 1 Abs. 2 b GrEStG). Die Beteiligungsgrenzen wurden von 95% auf 90% gesenkt und die Haltefristen von fünf Jahre auf zehn Jahre verlängert.

Sodann stellte Herr Schott dar, welche Gestaltungsmöglichkeiten zur Vermeidung der Grunderwerbsteuer bei Grundstücksübertragungen nach der Reform noch bestehen. Schließlich erläuterte er noch den § 6 a GrEStG bezüglich Umstrukturierungen im Konzern, stellte einige beim BFH anhängige Verfahren vor und bot für zwei Praxisfälle mögliche Lösungen.

IV. Die neue Wegzugsteuer nach § 6 AStG – Aktuelle Probleme und Beratungsoptionen

„Die neue Wegzugsteuer nach § 6 AStG“ stellte den Teilnehmern Dr. Florian Oppel, LL.M., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Steuerberater, Fachberater für Internationales Steuerrecht, YPOG Rechtsanwalts-gesellschaft, Köln, vor.

Eingangs stellte Dr. Oppel die Ausgangslage hinsichtlich der Zuweisung der Besteuerungsrechte bei der Veräußerung von Kapitalgesellschaftsbeteiligungen im internationalen Kontext im Zusammenhang mit der unbeschränkten und beschränkten Einkommensteuerpflicht vor.

Die Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG wird im wesentlichen als fiktive Veräußerung geregelt. Zur Wegzugsbesteuerung schilderte er daher zunächst die Rechtsentwicklung, ging dann auf die persönlichen Voraussetzungen und tatbestandsauslösenden Ereignisse ein, prüfte bezüglich der Rechtsfolgen die Fiktion einer Veräußerung, Stundungs- und Härtefallregelung, Rückkehrregelung sowie Altfälle und beschäftigte sich anschließend mit Gestaltungsoptionen wie bspw. einer inländischen Familienstiftung, der originär gewerblichen Personengesellschaft, der Umwandlung in eine Personengesellschaft sowie in eine gewerbliche Personengesellschaft.

V. Beratungswissen zu Nebenfolgen von Steuerstrafverfahren

Welches „Beratungswissen zu Nebenfolgen von Steuerstrafverfahren“ für die Teilnehmer und deren Mandanten wichtig ist, erfuhren die Teilnehmer von Prof. Dr. Carsten Wegner, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Strafrecht, Krause & Kollegen, Berlin.

Professor Wegner empfahl, bereits bei der Aufbereitung steuerstrafrechtlicher Sachverhalte für die Beratung im Rahmen der Strafverteidigung zu berücksichtigen, in welchem persönlichen, gesellschaftlichen, beruflichen und unterneh-

merischen Umfeld der jeweilige Mandant tätig ist. Dieser hat über die Abgabenordnung und das Strafgesetzbuch hinaus viele andere Gesetze einzuhalten, insbesondere solche des besonderen Verwaltungsrechts. Feststellungen im Strafverfahren werden in Verwaltungsverfahren über die Nebenfolgen oft übernommen und führen in den Verwaltungsverfahren zu zusätzlichen Sanktionen für den Mandanten.

Anhand von Praxisfällen demonstrierte Professor Wegner, welche Nebenfolgen den Mandanten im Falle z.B. einer Verurteilung wegen Steuerhinterziehung drohen können. Nebenfolgen sind insbesondere der Widerruf der Approbation eines Arztes, eines Apothekers, der Heilpraktikererlaubnis, der Bestellung als Steuerberater, der Anwaltszulassung, einer Gaststättenerlaubnis, einer Taxikonzession, einer Jagd- und waffenrechtlichen Erlaubnis, der Verlust der Beamtenrechte, die Löschung als Geschäftsführer im Handelsregister, eine Gewerbeuntersagung oder ein finanzbehördlicher Insolvenzantrag nach Steuerfahndungsprüfung.

VI. Steuerstrafrechtliche Probleme von Nacherklärungssituationen im Unternehmen (§§ 153, 371 AO)

Ausgehend von der in § 153 AO geregelten Pflicht des Steuerpflichtigen, in bestimmten Fällen vor Ablauf der Festsetzungsfrist eine Nacherklärung vorzunehmen, erläuterte Dr. Peter Talaska, Rechtsanwalt, Streck Mack Schwedhelm, Köln, welche „steuerstrafrechtlichen Probleme von Nacherklärungssituationen im Unternehmen (§§ 153, 371 AO)“ entstehen und wie diese in Abgrenzung zur Steuerhinterziehung behandelt werden können. Zunächst stellte er die Umstände, die zu einer Nacherklärungspflicht führen, und die Schnittstellen zur straf- oder bußgeldbefreienden Selbstanzeige und deren Konsequenzen dar. Anschließend erörterte er die in der unternehmerischen Praxis entstehenden Problemfälle: Dazu gehört die Anzeigepflicht bei falscher elektronischer Datenübermittlung durch Dritte, insbesondere durch Kranken- oder Rentenversicherungen, im Sinne des § 93 c AO. Die Korrektur hat der mitteilungspflichtige Dritte oder der Steuerpflichtige bei Erkennen des Fehlers zu erklären oder bei nachträglichem Erkennen nach Versendung der Erklärung eine Nacherklärung einzureichen. Ein weiterer Problemfall ist die Berichtigung von Umsatzsteuervoranmeldungen und Umsatzsteuerjahresmeldungen. Nach dem seit dem Jahr 2015 geltenden § 371 Abs. 2 a S. 3 AO sind Korrekturen der Umsatzsteuervoranmeldungen zulässig, nicht jedoch die Korrektur der Jahresumsatzsteuererklärung. Weitere Problemfelder betreffen den Geldzuschlag nach § 398 a AO sowie die Berichtigung von Steuererklärungen nach der Außenprüfung für ungeprüfte Zeiträume.

Neue Problemfelder ergeben sich aus der EU-Richtlinie „DAC 7“ (= Richtlinie (EU) 2021/514 des Rates vom 22.03.2021 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Modernisierung des Steuerverfahrens).

► Veranstaltungen

rensrechts). (Anmerkung der Autorin: Das Gesetz vom 20.12.2022 zur Umsetzung dieser Richtlinie wurde fristgemäß erlassen und am 28.12.2022 verkündet: BGBl. 2022 I Nr. 56, Seite 2730.) Wichtig sind die in diesem Gesetz vor allem Art. 3, 4 und 5, durch welche die Abgabenordnung, das Einführungsgesetz zur Abgabenordnung und das Finanzverwaltungsgesetz geändert werden. Die Bestimmungen zur Beschleunigung der Außenprüfung und die Erweiterung der steuerlichen Berichtigungspflichten werden zu Diskussionen führen.

VII. Aktuelles zu Mitarbeiterbeteiligungsmodellen im Bereich von Start-Ups und KMU

Aktuelle Informationen zu „Mitarbeiterbeteiligungsmodellen im Bereich von Start-Ups und KMU“ erhielten die Teilnehmer von **Dr. Wolfgang Weitnauer, M.C.L., Rechtsanwalt, Weitnauer Partnerschaft mbB Rechtsanwälte Steuerberater, München**. Hinsichtlich der Grundlagen der Mitarbeiterbeteiligung ging *Dr. Weitnauer* auf den Zweck und die Formen der Mitarbeiterbeteiligung, die Gründe für die unterschiedlichen Ausgestaltungsformen, den wirtschaftlichen Rahmen und die formale Ausgestaltung sowie die Kernkonditionen ein. Zur „Einräumung echter Geschäftsanteile“ sprach er zunächst die allgemeinen Grundsätze an, erläuterte die Alternative der „Hurdle Shares“, stellte die Besonderheiten für KMU durch § 19 a EStG heraus, übte Kritik an dieser Neuregelung und sprach auch die mittelbare Beteiligung über echte Geschäftsanteile an. Weitere Beteiligungsmodelle sind Optionen auf Geschäftsanteile (ESOP) sowie virtuelle Beteiligungen (VSP). Im Fazit stellte er die Vor- und Nachteile der einzelnen Modelle für die Mitarbeiterbeteiligung unter steuerlichen Gesichtspunkten dar und präsentierte die Reformvorschläge, welche die Bundesregierung im Sommer 2022 zur Förderung von Start-Ups vorlegte.

VIII. Schätzung bei Bargeldbetrieben

Besteuerungsgrundlagen hat die Finanzbehörde zu schätzen, wenn sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann. (§ 162 Abs. 1 S. 1 AO) Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Steuerpflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Steuergesetzen zu führen hat, nicht vorlegen kann, wenn die Buchführung oder die Aufzeichnungen der Besteuerung nicht nach § 158 AO zugrundegelegt werden oder wenn tatsächliche Anhaltspunkte für die Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der vom Steuerpflichtigen gemachten Angaben zu steuerpflichtigen Einnahmen oder Betriebsvermögensmehrungen bestehen und der Steuerpflichtige die Zustimmung nach § 93 Abs. 7 S. 1 Nr. 5 AO nicht erteilt. (§ 162 Abs. 2 S. 2 AO) Die Buchführung und Aufzeichnungen des Steuerpflichtigen, die den Vorschriften der §§ 140 – 148 AO entsprechen, sind der Besteuerung zugrunde zu legen, soweit nach den Umständen des Einzel-

falls kein Anlaß ist, ihre sachliche Richtigkeit zu beanstanden. (§ 158 AO)

Somit dient § 158 AO nach Ansicht von **Bernd Kreutzer, Rechtsanwalt, Steuerberater, Bad Honnef**, als „Einfallstor“ zur „Schätzung bei Bargeldbetrieben“, vor allem bei formell nicht ordnungsmäßigen Aufzeichnungen. Bei Bargeldbetrieben kommt einer ordnungsmäßigen Kassenführung somit erhebliche Bedeutung zu. Seit dem 01.01.2020 ist der Einsatz einer zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung (TSE) für jede Kasse Pflicht. Die Übergangsfrist für nicht aufrüstbare Kassensysteme (Kassen ohne TSE) ist am 31.12.2022 abgelaufen. Ebenso Pflicht ist die Belegausgabe bei Verwendung elektronischer Aufzeichnungssysteme und die Meldung elektronischer Aufzeichnungssysteme an die Finanzverwaltung. (§ 146 a Abs. 1, 2 und 4 AO) Lediglich Marktbeschicker dürfen noch eine „Papierkasse“ führen. Die formelle Ordnungsmäßigkeit richtet sich nach den GOBD, welche allerdings kein Gesetz sind, sondern nur den Charakter eines BMF-Schreibens haben. Die Verfahrensdokumentation ist eine nach der AEAO zulässige Organisationsunterlage.

In welchen Fällen die Schätzung bei formell nicht ordnungsgemäßen Aufzeichnungen und bei formell ordnungsgemäßen Aufzeichnungen zulässig ist, erläuterte *Herr Kreuzer* im Folgenden. Außerdem stellte er eine Fallsammlung von Urteilen aus diesem Bereich vor, insbesondere zur Schätzung bei einem Marktbeschicker, Sicherheitszuschlag, Quantilschätzung, Aufbewahrung von Organisationsunterlagen, Richtsatzschätzung, Schätzung von Umsatzerlösen eines Gastronomiebetriebs, Einzelaufzeichnungspflichten, Kassenführung und Excel, Aufforderung zur Überlassung eines Datenträgers nach „GDPdU“ zur Betriebsprüfung bei einem Einnahmen-Überschuß-Rechner (§ 4 Abs. 3 EStG).

C. Steueranwaltstag Plus

I. Modul 1: Gestaltungsüberlegungen zu Immobilieninvestitionen

Im Rahmen des Steueranwaltstags Plus **Modul 1 am 05.11.2022** im Anschluß an den 28. Steueranwaltstag präsentierten **Christoph Oenings, Rechtsanwalt, Steuerberater, Dipl.-Finanzwirt, Hamburg**, und **Dr. Jörg Stalleiken, Rechtsanwalt, Steuerberater, Dipl.-Finanzwirt, Bonn**, beide Partner bei *Flick Gocke Schaumburg*, „Gestaltungsüberlegungen zu Immobilieninvestitionen einschließlich der Querbezüge zur Erbschaft- und Schenkungsteuer“.

Über die **ertragsteuerlichen Aspekte** von Immobilieninvestitionen referierte **Herr Oenings**. Im Rahmen der Bestimmung des Investitionszwecks sollte überlegt werden, ob die Immobilie privat selbst genutzt, langfristig vermietet, eigenbetrieblich in einer Unternehmensgruppe genutzt oder einer Immobilien-Projektentwicklung zugeordnet werden sollte. Gleichzeitig sollte die steuerliche Vermögensverwal-

tung von dem steuerlichen Gewerbebetrieb unterschieden werden. Den außersteuerlichen Entscheidungskriterien für eine Immobilieninvestition ordnete er die Haftung, Publizität, Finanzierung, das Rating, die Flexibilität und Reduzierung von Komplexität zu. Anhand von Beispielen zeigte er, wie Haltestrukturen steuergünstig gestaltet werden können.

Mit den **erbschaftsteuerlichen Aspekten** bezüglich Immobilien im Privatvermögen und im Betriebsvermögen beschäftigte sich **Dr. Stalleiken**. Schwerpunkte seiner Ausführungen zu Immobilien im Privatvermögen waren die steuergünstige Bewertung und Vererbung des Familienwohnheims, Steuerbefreiungen für Baudenkmäler, Steuerbegünstigungen für vermietete Wohnimmobilien und das Konkurrenzverhältnis der Steuerbefreiungen für Privat- und Betriebsvermögen. Hinsichtlich der Immobilien im Betriebsvermögen ging er auf die erbschaftsteuerliche Begünstigung für Betriebsvermögen ein, gab Hinweise zur Einordnung von Immobilien im Betriebsvermögen und zur Vermeidung von Behaltensfristverstößen.

Im dritten Teil des Vortrags erörterte **Dr. Stalleiken** *ausgewählte Aspekte steuerlicher Immobilienbewertung*. Er stellte verschiedene Bewertungsmethoden für unterschiedliche Grundstücksarten vor und machte auf die geplanten Änderungen des Bewertungsverfahrens nach dem Jahressteuergesetz 2022 sowie auf deren Geltung ab dem 01.01.2023

aufmerksam. Außerdem ging er noch auf den Nachweis des niedrigeren gemeinen Wertes ein.

II. Modul 2: Aktuelle Anwendungsfragen der Betriebsaufspaltung

Beim **Modul 2** des Steueranwaltstages Plus am **10.11.2022** gab Prof. Dr. Lars Micker, BScEc, LL.M., Hochschule für Finanzen NRW, Nordkirchen, einen „*Aktuellen Überblick zu Fragen der Betriebsaufspaltung*“.

Nach Darstellung der Voraussetzungen und Rechtsfolgen der Betriebsaufspaltung (BA) mit jeweils aktueller diesbezüglicher Rechtsprechung aus dem Einkommen- und Gewerbesteuerrecht erläuterte er die Betriebsaufspaltung über die Grenze mit inländischem Besitz- und ausländischem Betriebsunternehmen. Bei der Betriebsaufspaltung über die Grenze ist streitig, ob die Grundsätze über die Betriebsaufspaltung anwendbar sind. Er schloß seine Ausführungen mit Hinweisen zu Beginn und Beendigung der echten und unechten Betriebsaufspaltung insbesondere bei Erbfällen und Einbringungstatbeständen nach § 20 UmwStG ab. Für die Beendigung der BA ist das Urteil des BFH vom 29.11.2017 – I R 7/16, BStBl. 2019 II S. 738, das Urteil vom 29.11.2017 – X R 34/15, BFH/NV 2018, 623 sowie das Urteil vom 17.04.2019 – IV R 12/16 – wichtig.

Arbeitsgrundlage.



Die rechtlichen und steuerlichen Wesensmerkmale der verschiedenen Gesellschaftsformen

Vergleichende Tabellen

von Professor Dr. Heinz Stehle, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Dr. Anselm Stehle, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, und Professor Dr. Wolfgang Hirschberger, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater

2021, 23. Auflage, 96 Seiten, € 28,-

ISBN 978-3-415-06952-7

Das Buch bietet die einzige **Gesamtübersicht** der handelsrechtlichen, gesellschaftsrechtlichen und steuerrechtlichen Wesensmerkmale der wichtigsten Gesellschaftsformen in vergleichenden Tabellen. Umfangreiche Änderungen, vor allem durch die **Corona-Gesetze**, sind in die 23. Auflage eingearbeitet.



Leseprobe unter
www.boorberg.de/9783415069527

BOORBERG

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

SC0323

Terminankündigungen

Steueranwalt International 2023

Der nächste *Steueranwaltstag International* wird vom 18.–20.05.2023 auf Mallorca stattfinden. Das Programm und das Tagungshotel werden auf der Homepage der AG Steuerrecht im DAV – www.steuerrecht.org – und der Deutschen Anwalt Akademie – www.anwaltakademie.de – bekanntgegeben.

Steueranwaltstag 2023

Der 29. *Steueranwaltstag* und der *Steueranwaltstag Plus* werden am 03. und 04.11.2023 in Berlin, veranstaltet. Das Programm und das Tagungshotel werden auf der Homepage der AG Steuerrecht im DAV – www.steuerrecht.org – und der Deut-

schen Anwalt Akademie – www.anwaltakademie.de – bekanntgegeben.

Anmeldungen können über die Deutsche Anwaltakademie (DAA) als Kooperationspartnerin der AG Steuerrecht im DAV über die Homepage www.anwaltakademie.de erfolgen. Ansprechpartnerin ist *Frau Nikola Spsychala* (Tel. +49 307261153158, spychala@anwaltakademie.de)

Weitere Fortbildungsmöglichkeiten:

Zusätzlich zu den Veranstaltungen bietet die AG Steuerrecht im DAV ihren Mitgliedern die Möglichkeit, sich kostenlos bis zu 5 Stunden im Selbststudium fortzubilden über den www.faocampus.de.



Die Gebühren im Inkasso

RVG-Vergütung beim Forderungsmanagement
von Dipl.-Rechtspflegerin (FH) Karin Scheungrab,
München/Leipzig

2022, 104 Seiten, € 15,80

ISBN 978-3-415-07153-7

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

Der verständliche Leitfaden bietet u.a.:

- eine Übersicht der erweiterten Hinweispflichten mit Musterformulierungen,
- umfangreiche und ausführliche Tabellen mit den neuen Wertstufen,
- die Änderungen hinsichtlich der Vergütung im Forderungsmanagement,
- die seit 1.10.2021 geltenden kosten- und gebührenrechtlichen Änderungen im Mahn- und Zwangsvollstreckungsverfahren.



Leseprobe unter
www.boorberg.de/9783415071537

BOORBERG

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 0711/7385-100 · 089/4361564
TEL 0711/7385-343 · 089/436000-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE SC0323

Euroforum 01. – 03.02., Düsseldorf & online

Die Nonprofit-Organisation 2023

Annika Maaßen, Finanzverwaltung NRW

Fallstricke in der Satzungsmäßigkeit und Hürden der gesonderten Feststellung gem. § 60 a AO

Die Prüfung der formellen Satzung ist nach wie vor umstritten – die wörtliche Übernahme der Mustersatzung scheint vom Tisch. Dennoch die Empfehlung der Finanzverwaltung, es ihr doch möglichst leicht zu machen: Die wörtliche Übernahme der Zwecke nach §§ 52 – 54 AO ist gesetzlich nicht vorgesehen (vgl. Hessisches FG, 26.02.2020 – 4 K 594/18), die „dringende Empfehlung“: möglichst weitgehende Übernahme des Gesetzeswortlautes als Grundlage für Prüfung der tatsächlichen Geschäftsführung. Die Voraussetzungen des § 61 Abs. 1 AO müssen wortgetreu erfüllt werden, BFH 26.08.2021 – V R 11/20. Bedauerlich für einfache Gemüter: Nicht entschieden ist, ob der Begriff „selbstlos“ wörtlich wiedergegeben werden muß oder ob die genaue Wiedergabe des Inhaltes des Begriffs ausreichend ist (FG Düsseldorf 20.08.2019 – 6 K 481)

Anmerkung d. Red.: Eine Satzungsänderung kann durchaus von einem eigentlich nicht zuständigen Organ wie dem Vorstand geändert werden, wenn in etwa folgende Ermächtigung eingearbeitet wird: „Der Vorstand kann die Satzung in eigener Zuständigkeit ändern, wenn das Finanzamt oder das Registergericht dies aus Rechtsgründen für erforderlich halten.“

Prof. Dr. Schauhoff, Flick Gocke Schaumburg, Bonn

Objektive Gemeinnützigkeit, Ausschließlichkeit und Selbstlosigkeit – aktuelle Rechtsprechung und Betriebsprüfungserfahrungen

Zum Thema der objektiven Gemeinnützigkeit streifte Prof. Schauhoff Themen der Förderung der Allgemeinheit, Politik, Wissenschaft, Verbraucherberatung, Bildung sowie Zuwendungen, Stipendien und Preise, um schließlich das Thema der Ausschließlichkeit und der Selbstlosigkeit zu vertiefen.

Hier wurden u.a. die Entscheidungen BFH 26.05.2021 – V R 31/19, BStBl. II 2021, 835 (Privatschule), BFH 01.02.2022 – V R 1/20, BStBl. II 2022, 629 (Betriebs-Kita) aufgegriffen sowie etwa:

- BFH 18.08.2021 – V B 25/21, BStBl. II 2021, 931 (AdV „Querdenker“)
- BFH 10.12.2020 – V R 14/20, BStBl. II 2021, 739 (Attac II)
- BFH 10.01.2019 – V R 60/17, BStBl. II 2019, 301 (Attac I, Verfassungsbeschwerde eingelegt 1 BvR 697/21); hierzu

BMF-Schreiben v. 12.01.2022 Ergänzung AEAO: Nr. 16 zu § 52 AO, Nr. 9 zu § 52 AO (Beeinflussung der allgemeinen politischen Meinungsbildung); politische Einflußnahme als Mittel zur Verfolgung eines konkreten Katalogzwecks („dienender Charakter“ BFH V R 14/20, BStBl. II 2021, 739 Attac II);

- BFH 12.05.2022 – V R 37/20 (Peer Review)
- BFH 26.08.2021 – V R 5/19 (Verbraucherberatung)
- BFH 11.12.2020 – IX R 33/18 (Facharzt-Stipendium „Thüringen“)
- Sächsisches FG 11.03.2021 – 8 K 1264/20 (Heisenberg-Stipendium DFG) (Rev. BFH VIII R 11/22)
- BFH 15.12.2021 – X R 19/19 (Zuwendungen der Stiftung Deutsche Sporthilfe)
- BFH 23.04.2009 – VI R 39/08
- BFH 22.08.2019 – V R 67/16, BStBl. II 2020, 40
- FG Sachsen 12.07.2021 – 5 K 1378/19 (Rev. BFH X R 4/22)

Christoph Wäger, Vors. V. Senat BFH

EuGH- und BFH-Rechtsprechung zur Umsatzbesteuerung bei Gemeinnützigkeit

Neben der Behandlung aktueller Fälle eingangs die Bemerkung, die Anzahl der Revisionen hätte sich in den letzten Monaten halbiert.

- Neues zur Organschaft: Voraussetzungen und Rechtsfolgen nach MwStSystRL und UStG
- Geänderte Rechtsprechung zum Bildungsbereich: Einschränkungen beim Unterricht und Folgewirkungen für Aus- und Fortbildung
- Sportvereine im Widerstreit zwischen Finanzverwaltung und Rechtsprechung
- Unternehmerbezogene Anforderungen bei § 4 Nr. 22 UStG
- Privatkrankenhaus: Streitpunkt Steuerfreiheit
- Erweiterte Anwendung von Steuersatzermäßigungen aufgrund geänderter BFH-Rechtsprechung

Prof. Dr. Rainer Hüttemann, Universität Bonn

Aktuelle Entwicklungen im Recht der Non-Profit-Organisationen

Agenda

- Ausgewählte Entscheidungen zum Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht

► Veranstaltungen

- Katastrophenhilfe im Inland: Warum stockt der Abfluss von Flutspenden?
- Wichtige Urteile zum Vereins-, Stiftungs- und GmbH-Recht
- Ausblicke: Gemeinnützigkeitsreform 2023 – Neue Initiative für ein europäisches Vereinsrecht – Kommt die neue Rechtsform für Sozialunternehmen?

BFH 01.02.2022 – V R 1/20 zur Gemeinnützigkeit „betriebsnaher“ Kindergärten, Vorinstanz FG Düsseldorf 28.10.2019 – 6 K 94/16 K);

Leitsätze: „1. Eine Körperschaft, die Kinderbetreuungseinrichtungen betreibt, fördert nicht die Allgemeinheit, wenn sie bei der Belegung der Plätze die Belegungspräferenz ihrer Vertragspartner, bestimmter Unternehmen, in der Weise berücksichtigt, daß sich der geförderte Personenkreis nicht mehr als Ausschnitt der Allgemeinheit darstellt.

2. In der Satzung sind die jeweils verfolgten steuerbegünstigten Zwecke soweit wie möglich zu konkretisieren.“ Nach der – m.E. unrichtigen – Ansicht des BFH soll der geförderte Personenkreis im Streitfall schon wegen des Regelbeispiels in § 52 Abs. 1 Satz 2 AO „Belegschaft eines Unternehmens“ fest abgeschlossen sein. Diese Wertung übersieht, daß die Klägerin zur Zusammenarbeit mit allen interessierten Unternehmen bereit war. Ferner wurde ungeachtet der „Belegungspräferenz“ das regionale Angebot an Kita-Plätzen für alle verbessert. Bemerkenswert ist auch, daß der BFH die Idee einer „Restplatzquote“ auf Kitas überträgt (d.h. die Klägerin wäre gemeinnützig, wenn sie 10 – 25% ihrer Plätze ohne Belegpräferenz vergibt). Zur Kritik vgl. *Hüttemann*, DB 2022, 2433.

Beachte: Die Revision des FA (Az. V R 43/20) betreffend die Mitgliedsbeiträge bei Golfvereinen hat der BFH mit Beschluß v. 01.02.2022 als unzulässig verworfen.

Anhängiges Revisionsverfahren (Az. V R 36/21) gegen FG München v. 27.09.2021 – 7 K 3347/18 betreffend die Versagung der Gemeinnützigkeit wegen Erwähnung in einem Verfassungsschutzbericht; Leitsatz des FG-Urteils: „Berichtet ein Verfassungsschutzbericht jahrelang unter einer eigenen Textziffer inhaltlich zu einer Gruppierung, liegt weder ein Verdachtsfall noch eine bloß beiläufige Erwähnung i.S.d. BFH-Rechtsprechung vor. § 51 Abs. 3 Satz 2 AO erfordert dem FG zufolge zudem zwar eine ausdrückliche Erwähnung im Verfassungsschutzbericht, aber keine wortwörtliche Bezeichnung als „extremistisch“. Das FG erhebt keine verfassungsrechtlichen Bedenken gegen § 51 Abs. 3 Satz 2 AO.“

Im Streitfall hatte sich eine Organisation zunächst vor dem VerwG erfolglos gegen die Erwähnung als extremistisch im Anhang eines Verfassungsschutzberichts gewehrt. Nach Ansicht des FG begründet eine solche Erwähnung – nach Ansicht des FG handelte es sich nicht nur um die Erwähnung als bloßer Verdachtsfall – eine nach § 51 Abs. 3 AO eine Vermutung dahingehend, daß die Organisation – wenn sie weiterhin als gemeinnützig anerkannt sein will – den vollen Beweis des Gegenteils der vermuteten Tatsache erbringen muß. Verfassungsrechtliche Bedenken gegen § 51 Abs. 3 AO teilt das FG nicht, da es sich lediglich um Beweisregel han-

dele und der Ausschluß extremistischer Organisationen aus der Gemeinnützigkeit unbedenklich sei.

BFH-Urteil v. 26.08.2021 – V R 11/20 zur Vermögensbindung und Anforderungen an die satzungsmäßige Gemeinnützigkeit (Vorinstanz: FG Hessen v. 26.02.2020 – 4 K 594/18).

BFH-Urteil v. 26.08.2021 – V R 5/19 zur Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG bei entgeltlichen vergleichenden individuellen Finanzanalysen eines Verbraucherschutzvereins.

BFH-Urteil v. 21.04.2022 – V R 26/20 zu Jägerprüfung als Zweckbetrieb

BFH-Urteil v. 12.05.2022 – V R 37/20 zu wissenschaftlichem Editieren

BFH-Urteil v. 15.03.2022 – V R 46/19 betreffend Organisation des Zivildienstes als Zweckbetrieb

BFH-Urteil v. 16.12.2021 – V R 19/21 Fehlende Beschwerde bei „Nullbescheid“

BFH v. 03.08.2022 – XI R 11/19: Sportliche Veranstaltungen als Zweckbetrieb nach § 67 a Abs. 3 Satz 1 AO

Revisionsverfahren Az. XI R 4/20 („Tiervermittlung als Zweckbetrieb“): Vorinstanz: FG Nürnberg v. 21.01.2020 – 2 K 114/19.

Revisionsverfahren Az. V R 49/19 („Kostendeckung im Zweckbetrieb“)

Revisionsverfahren Az. V R 19/21 („Abrechnung von Krankentransporten“)

Revisionsverfahren Az. V R 28/21 („Überlassung von Personal- und Sachmitteln im Rahmen von Chefarztambulanzen“); Vorinstanz: FG Münster v. 13.01.2021 – 13 K 365/17.

BFH-Beschluß v. 13.07.2021 – I R 16/18 betreffend die Abgrenzung von verdeckter Gewinnausschüttung (vGA) und Spende bei der Dotation einer Stiftung durch eine Kapitalgesellschaft.

BFH v. 28.09.2022 – X R 7/21 betreffend den Abzug von Mitgliedsbeiträgen bei Freizeitvereinen

BFH v. 13.07.2022 – I R 52/20 betreffend die Abgrenzung von Spenden und verdeckten Einlagen

FG Berlin-Brandenburg v. 30.03.2022 – 16 K 2215/20 zum Spendenabzug bei Bilderschenkungen eines Kunstmalers an ein Museum; eingehend zum Spendenabzug bei Kunstwerken *Boecken*, Bewertung von Kunst im Recht, 2021, S. 172 ff.

Hinweis auf Revisionsverfahren Az. X R 17/20 („Bewertung eines GmbH-Anteils als Sachspende“)

Hinweis auf Revisionsverfahren Az. V R 43/20 („zulässige Höhe von Mitgliedsbeiträgen bei einem Golfclub“, erledigt durch Beschluß v. 10.01.2022).

„Kann von einer Förderung der Allgemeinheit bei kostspieligen Sportarten wie z.B. Motor-, Flug- oder Segelsport auch dann noch auszugehen sein, wenn Durchschnittsverdiener sich die Vereinszugehörigkeit nicht leisten können?“

Hinweis auf Revisionsverfahren Az. X R 4/22 („Stiftungszuwendung“):

FG Köln, Urteil v. 20.01.2022 – 15 K 1317/19 zur Anwendung des Übungsleiterfreibetrags auf Vortragshonorare aus Anwaltsfortbildungen

FG Münster, Urt. v. 16.03.2022 – 13 K 1398/20 E zur Einkommensteuerpflicht eines Habilitationspreises

FG Berlin-Brandenburg, Urt. v. 30.03.2022 – 16 K 2083/20 (Steuerpflicht des „Berliner Lehramtsstipendiums“)

FG Münster, Urteil v. 05.05.2022 – 5 K 1753/20 U zur Steuerbarkeit der Verwaltung einer unselbständigen Stiftung (Rev. Az. V R 13/22)

Katastrophenhilfe im Inland: Warum stockt der Abfluß von Flutspenden?

Nach Angaben des DZI sind ca. 655 Mio. Euro für die Opfer der Flutkatastrophe im Juni 2021 gespendet worden, von denen der größte Teil noch nicht verausgabt ist. Gründe für die stockende Auszahlung sind u.a. Rechtsunsicherheiten bei der Anwendung des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts, insbesondere des Begriffs der „wirtschaftlichen Hilfsbedürftigkeit“ i.S.v. § 53 Nr. 2 AO (dazu eingehend dazu *Hüttemann*, DB 2022, 2240). So ist unklar, ob auch ohne Prüfung der wirtschaftlichen Situation (Einkommen und Vermögen) Zahlungen erfolgen dürfen und ob etwaige Versicherungsansprüche und staatliche Mittel insoweit berücksichtigt werden müssen. Die „Flut-Erlasse“ der Finanzverwaltung (z.B. Schreiben FinMin NRW v. 23.07.2021) interpretieren das geltende Recht zu eng.

Darüber hinaus berufen sich verschiedene Hilfsorganisationen auf den „Grundsatz der Nachrangigkeit“, demzufolge Spendengelder immer nur nachrangig nach privaten Versicherungsleistungen und staatlichen Hilfszahlungen zu verwenden sind. In diesem Zusammenhang ist auch unklar, welche zivilrechtliche Bedeutung etwaigen Aussagen bei der Einwerbung der Spenden zukommt.

Insgesamt ist festzustellen, daß die steuerrechtlichen Rahmenbedingungen dringend verbessert werden müssen. Ferner bedarf es auch einer besseren Abstimmung zwischen staatlicher und privater Hilfe.

Urteile zum Vereinsrecht

Beschluß des OLG Celle v. 06.10.2021 – 9 W 99/21 zur Eintragung eines Vereins zur Erhaltung einer Dorfkneipe mit Gewinnausschüttungsverbot: „Ein (nicht als gemeinnützig im Sinne der §§ 51 ff. AO anerkannter) Verein, der die Erhaltung und den Betrieb einer Gastwirtschaft („Dorfkneipe“) bezweckt, ist nicht als Idealverein im Sinne des § 21 BGB, sondern als wirtschaftlicher Verein im Sinne des § 22 BGB anzusehen.“ Ablehnend u.a. *Hüttemann*, ZIP 2021, 2524 („Ausrutscher“); *Arnold*, npoR 2022, 140.

Beschluß des OLG Stuttgart v. 11.01.2022 – 8 W 233/21 zur Eintragung des einen Dorfladen betreibenden Vereins: „Die wirtschaftliche Betätigung eines Vereins, der einen Dorfladen betreibt, steht seiner Eintragung in das Vereinsregister nicht entgegen, sofern und solange sie zur Verfügung des ideellen Vereinszwecks eingesetzt wird.“ Zustimmend u.a. *Leuschner*, npoR 2022, 261.

Beschluß des OLG Brandenburg v. 23.03.2022 – 7 W 37/22 zur Eintragung eines Berufsverbands zur „Förderung, Entwicklung und Zusammenarbeit der deutschen Wirtschaft [.] insbesondere des Mittelstandes“

Ausblicke: Kommt die neue Rechtsform für Sozialunternehmen?

Der Koalitionsvertrag sieht auch eine neue Rechtsform für Sozialunternehmen vor: „Wir verbessern die rechtlichen Rahmenbedingungen für gemeinwohlorientiertes Wirtschaften, wie zum Beispiel für Genossenschaften, Sozialunternehmen, Integrationsunternehmen. Für Unternehmen mit gebundenem Vermögen wollen wir eine neue geeignete Rechtsgrundlage schaffen, die Steuersparkonstruktionen ausschließt“ (S. 30).

Zur sog. „GmbH mit gebundenem Vermögen“ (GmbH-gebV)“ vgl. den Gesetzentwurf von *Sanders* u.a., GmbHR 2021, 285; wesentliche Eckpunkte des Vorschlags: Einfügung eines neuen Abschnitts (§§ 77 a – 77 p) in das GmbHG; „Vermögensbindung“ (§ 77 g GmbHG-E): „Das Vermögen darf nicht an die Gesellschafter ausgezahlt werden. Satz 1 gilt nicht bei Leistungen, die durch einen vollwertigen Gegenleistungsanspruch [...] gedeckt sind.“

Einstimmige Entscheidung der Gesellschafter mit Ewigkeitsbindung (siehe § 77 b GmbHG-E). GmbH-gebV kann gemeinnützig oder erwerbswirtschaftlich sein. Keine staatliche Aufsicht; zur Governance § 77 j GmbHG-E.

Zur Kritik an diesem Vorschlag bei *Hüttemann/Rawert/Weitemeyer*, npoR 2020, 296; *Hüttemann/Schön*, DB 2021, 1256 und *Hüttemann/Rawert*, FAZ-Einspruch v. 04.05.2022.

Dr. Jörg Alvermann, Streck Mack Schwedhelm, Köln

Risikoversorge für Organmitglieder

Neben den Grundlagen der Organhaftung, der Beschreibung potentieller Anspruchssteller (NPO, geschädigte Dritte, Behörden (z.B. FA, SozV) und Strafverfolgungsbehörden) sowie der diversen einzelnen Probleme (umfassende Verantwortlichkeit der Geschäftsleiter; Zuständigkeiten und Aufgabenverteilungen schützen nur eingeschränkt) streifte *Dr. Alvermann* die Fragen der Entlastung. Diese wirkt nur für bekannte (und erkennbare?) Ansprüche ist aber für die Außenhaftung ohne Bedeutung. Die Begleitumstände (behördl. Ermittlungen, Vertrauensverlust bei Stakeholdern, Imageschaden) sind nicht zu verachten.

Haftungserleichterung durch Stiftungsrechtsreform: Wie bisher haften Mitglieder der Stiftungsorgane im Falle einer schuldhaften Pflichtverletzung auch weiterhin gegenüber der Stiftung, § 84 a Abs. 3 Satz 1 BGB.

Haftungsbeschränkung nach § 31 a BGB auf Vorsatz und grobe Fahrlässigkeit bei Ehrenamt, § 84 Abs. 4 BGB-neu.

Mitglieder der Stiftungsorgane haben bei der Führung der Geschäfte der Stiftung nach § 84 a Abs. 2 Satz 1 BGB-Neu „die Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsführers anzuwenden“.

Die Mitglieder eines Organs einer Stiftung können sich auf die Business Judgement-Rule berufen. Danach „liegt eine Pflichtverletzung nicht vor, wenn das Mitglied des Organs bei der Geschäftsführung unter Beachtung der gesetzlichen und satzungsmäßigen Vorgaben vernünftigerweise annehmen durfte, auf der Grundlage angemessener Informationen zum Wohle der Stiftung zu handeln“ (§ 84 a Abs. 2 Satz 2

► Veranstaltungen

BGB-Neu). Die Satzung kann die Haftung der Organmitglieder weiter beschränken oder auch ausdehnen, vgl. § 84 a Abs. 1 Satz 2 BGB-Neu.

Flankierende Maßnahmen zur Haftungsbegrenzung

- Eingehende Dokumentation der Informations- und Beratungsgrundlagen für Gremienbeschlüsse (Beschlussvorlagen) im Hinblick auf Business Judgement-Rule
- Entlastung durch Aufsichtsorgane
- Regelung der Kommunikations- und Informationswege
- Protokollmanagement
- Einbeziehung der verbundenen Gesellschaften
- Zusätzliche Festlegung der Haftungsbegrenzung im Anstellungsvertrag

Check D&O-Versicherung

- Welche Risiken sind versichert (z.B. Steuern)?
- Übernahme der Berater- und Verteidigungskosten ab welchem Verfahrensstadium?
- Stundensätze; Übernahme der Kosten für Begleitmaßnahmen (z.B. PR)?
- Einbeziehung der groben Fahrlässigkeit

Letztlich vertiefte *Dr. Alvermann* den steuerlichen Hintergrund: Verschiedene Formen der Korrektur steuerlicher Erklärungen; Abgabe korrigierter Steuererklärungen; Selbstanzeige (§ 371 AO); Selbstanzeige und Gemeinnützigkeit; „selbstanzeigegetaugliche“ Berichtigungserklärung und letztlich die Spendenhaftung.



Betriebsprüfung und Steuerfahndung

von Dr. Thomas Kaligin, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht

2022, 2. Auflage, 676 Seiten, € 128,-

ISBN 978-3-415-07033-2

Besonders wertvoll ist das Buch durch die dreiteilige Gliederung der Ausführungen zur Betriebsprüfung in Basiswissen zur Betriebsprüfung, Steuerstrafsachen und Steuerfahndung. Der Autor erklärt bei der Steuerfahndung detailliert nicht nur die Aufgaben und Befugnisse der Finanzbehörden, sondern auch die typischen Aufgriffsanlässe, wie z.B. Selbstanzeige oder Kontenabruf. Der Verfasser führt im Steuerstrafverfahren Schritt für Schritt durch die Arbeitsabfolge in der Praxis – zu jedem Problem, von der Einleitung des Steuerstrafverfahrens bis zu seiner möglichst einvernehmlichen Beendigung, finden sich konkrete Hinweise.

Die 2. Auflage berücksichtigt die aktuelle Rechtsentwicklung im Bereich der Betriebsprüfung und Steuerfahndung. Das neue Kapitel »Betriebsprüfung während der Corona-Krise« enthält wichtige Hinweise, u.a. zur Verschiebung von Außenprüfungen und zu Fristverlängerungen.



Leseprobe unter

www.boorberg.de/9783415070332

BOORBERG

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 0711/7385-100 · 089/4361564
TEL 0711/7385-343 · 089/436000-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE SC0323

Ein kleiner Gestaltungstip: Klageerhebung bei Zusammenveranlagung

Matthias Söffing, Rechtsanwalt in Düsseldorf

Fraglich ist, ob im Fall der Zusammenveranlagung der Einspruch und die sich daran anschließende Klage durch beide Ehegatten gemeinsam zwingend einzureichen bzw. zu erheben ist. Der Sachverhalt stellt sich häufig wie folgt dar: Die Eheleute werden zusammenveranlagt. Die Ehefrau erzielt Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und der Ehemann Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit. Das Finanzamt (–FA–) setzt die Einkünfte der Ehefrau aus Vermietung und Verpachtung unzutreffend zu hoch fest. Daraufhin legen beide Ehepartner Einspruch ein. Diesem Einspruch gibt das FA nicht statt. Der Ehemann sagt zu seiner Ehefrau: „Habe ich dir doch gleich gesagt, der Einspruch bringt nichts,“ und begleicht die Steuerschuld. Die Ehefrau ist erbost und will für ihr Recht kämpfen. Sie erhebt deshalb gegen den Einkommensteuerbescheid in Gestalt der Einspruchsentscheidung Klage.

Das FA und auch ab und an das Finanzgericht (FG) argumentieren gerne in einem solchen Fall, die Klage sei unzulässig, denn es fehle der Klägerin sowohl an der Klagebefugnis als auch an einem Rechtsschutzbedürfnis. Insbesondere im Hinblick auf das Rechtsschutzbedürfnis geht man davon aus, daß sich durch die Klageerhebung in der Hauptsache für die Klägerin keine Verbesserung ihrer Rechtsposition ergeben könne. Selbst wenn sie in der materiell-rechtlichen Frage Erfolg hätte, könnte dies nicht verfahrensrechtlich umgesetzt werden, denn nach der Zahlung der Steuer erlischt der Steueranspruch nach § 47 AO. Ein nicht mehr existenter Steueranspruch kann nicht zu einer Rückerstattung führen.

Dieser Argumentation ist der BFH mit seinem Urteil vom 14.12.2021 (VIII R 16/20, BStBl. II 2022, 380) entgegengetreten und hat unter Berufung auf frühere Rechtsprechung die

verfahrensrechtliche Selbständigkeit der beiden zusammenveranlagten Ehegatten hervorgehoben. Haben die Ehegatten die Zusammenveranlagung gewählt und ergeht sodann ein Zusammenveranlagungsbescheid, bleiben gleichwohl zwei inhaltlich und verfahrensrechtlich unterschiedliche Steuerbescheide gegeben. Beide Steuerbescheide werden durch den Zusammenveranlagungsbescheid nur der äußeren Form nach zu einem Bescheid zusammengefaßt, die aber unterschiedliche verfahrensmäßige Schicksale haben können. Der klagende Ehegatte hat auch ein Rechtsschutzbedürfnis. Dem stehen nicht die bestandskräftige Einkommensteuerfestsetzung gegenüber dem Ehepartner und das durch seine Steuerzahlung eingetretene Erlöschen des Steueranspruchs entgegen. Dieser Gesichtspunkt erlangt erst im Rahmen der Steuererhebung Bedeutung, so der BFH, und darf nicht auf die Ebene der Steuerfestsetzung verlagert.

Gestaltungstip: Wie kommt nun aber die Klägerin an die unzutreffend gezahlte Steuer? Leider hat der BFH in seiner Entscheidung diese Frage zwar gesehen, aber ausdrücklich offen gelassen, aber folgenden Lösungsgedanken unter Tz. 33 der Entscheidung skizziert. Der Rückerstattungsanspruch ist nach § 37 AO ein Anspruch aus dem Schuldverhältnis, der gem. § 47 AO durch Zahlung erlischt. Denkbar wäre hier das Obsiegen des Ehegatten als ein rückwirkendes Ereignis zu werten, mit der Folge, daß der andere Ehepartner (im Beispielfall der Ehemann) nach § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO eine Anpassung des in Bestandskraft erwachsenen Steuerbescheids beantragen könnte. Sobald die Korrektur erfolgt ist, stünde einem Rückerstattungsanspruch des klagenden Ehegatten nichts mehr entgegen.

*(Rechtsanwalt/Fachanwalt für Steuerrecht
Dr. Matthias Söffing)*

Anmerkung zum Urteil des Bundesfinanzhofs vom 28.06.2022, I R 24/21, Grenzgänger nach dem DBA-Schweiz

Rechtsanwalt, FAHuGR/FAStR Rüdiger Bock, LL.M., Konstanz

Hintergrund:

Der Kläger wohnt in Konstanz und ist Geschäftsführer einer schweizerischen GmbH. Er hat dort seinen Arbeitsort, die Geschäftsführung wird von der Schweiz ausgeübt. Da die Tätigkeit keine dauernde Anwesenheit erfordert, arbeitet er insgesamt nur wenige Tage im Monat am Arbeitsort und ist ansonsten auf Dienstreisen in Deutschland und in anderen Staaten unterwegs.

Das Finanzamt Konstanz betrachtet den Kläger als Grenzgänger. Die Regelung im Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland-Schweiz, Art. 15 a lautet:

„Grenzgänger ist jede in einem Vertragsstaat ansässige Person, die in dem anderen Vertragsstaat ihren Arbeitsort hat und von dort regelmäßig an ihren Wohnsitz zurückkehrt. Kehrt diese Person nicht jeweils nach Arbeitsende an ihren Wohnsitz zurück, entfällt ihre Grenzgängereigenschaft nur dann, wenn sie bei einer Beschäftigung während des gesamten Kalenderjahrs an mehr als 60 Arbeitstagen aufgrund ihrer Arbeitsausübung nicht an ihren Wohnsitz zurückkehrt.“

Der Kläger konnte vor dem Finanzgericht die Voraussetzung von mehr als 60 Nichtrückkehrtagen nicht nachweisen, so daß sich die Frage stellte, wie man die Passage im Abkommenstext der „regelmäßigen Rückkehr“ vom Arbeitsort an den Wohnort auszulegen hat. Diesbezüglich haben sich die zuständigen Behörden Deutschlands und der Schweiz gestützt auf Artikel 26 Absatz 3 und 15 a Absatz 4 DBA am 06.09.1994 geeinigt, daß eine regelmäßige Rückkehr nicht angenommen werden könne, wenn sich der Arbeitnehmer nicht mindestens an einem Tag pro Woche oder mindestens an fünf Tagen pro Monat von seinem Wohnsitz an seinen Arbeitsort und zurückbegibt. Dies wurde auch in § 7 der Deutsch-Schweizerischen Konsultationsvereinbarungsverordnung (KonsVerCHEV, BGBl I 2010, 2187, BStBl I 2010, 146) festgehalten.

Diese Auslegung hat der Bundesfinanzhof nun verworfen. Dem Urteil zufolge kann eine Person auch dann Grenzgänger

sein, wenn sie bspw. nur an einem Tag im Monat die Grenze überquert hätte. Die anderslautende Verständigungslösung sei zu verwerfen, da sie nicht mit dem Abkommenstext im Einklang stehe (Vorrang des Gesetzes). Maßgeblich sei allein, ob die Grenze von mehr als 60 Nichtrückkehrtagen erreicht werde. Allenfalls wäre eine proportionale Kürzung der 60-Tage-Regelung bei Teilzeitbeschäftigten vorzunehmen.

Diese Auslegung ist erstaunlich, da es der BFH für den Begriff der „Regelmäßigkeit“ ausreichen läßt, daß eine Person nur an wenigen Tagen im Jahr die Grenze überquert. Nach allgemeinem Wortverständnis wird man eine Person, die lediglich 12mal im Jahr über die Grenze fährt, eher nicht als „Grenzgänger“ bezeichnen. Die Auslegung des Verständigungstextes wäre daher nach meiner Ansicht eher dem Wortlaut entsprechend als die nun durch den BFH festgelegte.

Ob die Finanzverwaltung die Entscheidung umsetzen wird oder mit einem Nichtanwendungserlaß reagieren wird, ist noch offen. Da sich die Schweiz – zumindest bisher – an die Konsultationsvereinbarung hält, entsteht durch diese Rechtsprechung eine Doppelbesteuerung, so daß die Steuerpflichtigen mit Wohnsitz in Deutschland in ein Verständigungsverfahren nach Art. 26 DBA D-CH gezwungen werden.

Bei der umgekehrten Situation eines Grenzgängers von der Schweiz nach Deutschland bietet die Entscheidung des BFH allerdings eine interessante Möglichkeit. Da die Grenzgängerregelung der Sonderregelung für Geschäftsführer einer deutschen Kapitalgesellschaft (Art. 15 Abs. 4 DBA D-CH) vorgeht, kann die Möglichkeit erwogen werden, bei nur wenigen Arbeitstagen im Jahr seitens Deutschlands eine Beschränkung des Besteuerungsrechts auf 4,5% des Bruttoarbeitslohns zu erreichen, solange der Geschäftsführer nicht die Grenze von 60 Nichtrückkehrtagen überschreitet. Zu beachten ist in dem Zusammenhang allerdings, daß dies bei deutschen Staatsangehörigen gemäß Art. 4 Abs. 4 DBA D-CH erst nach Ablauf eines Fünfjahreszeitraums nach dem Wegzugsjahr gewährt wird.

Blockwahlen sind nur bei Vorliegen besonderer Umstände zulässig

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

AG Berlin-Mitte 12.09.2022 – AK 12 C 59/22 (Parlamentarierverein)

Blockwahlen sind Wahlen, bei denen in einem Wahlgang mehrere Personen gleichzeitig gewählt werden. Die Blockwahl birgt die Gefahr, daß Mitglieder ihr Wahlrecht nicht im vollen Umfang ausüben können, da sie gezwungen sein können, Personen zu wählen, die ihnen nicht genehm sind.

Aus diesen Gründen hat der Bundesgerichtshof (BGH) im Jahr 1973 (BGH, Urt. v. 17.12.1973 – AK II ZR 47/71) entschieden, unter welchen Umständen Blockwahlen zulässig sind. Zum einen stellt der BGH fest, daß das Blockwahlverfahren nicht gegen die Grundsätze der Freiheit und Gleichheit der Wahl verstößt. Allerdings ist eine Blockwahl dann ungültig, wenn sie in der Wahlordnung (Satzung) des Vereins nicht vorgesehen ist. Das Bedürfnis, die Blockwahl explizit in der Satzung zu regeln, ergibt sich aus ihrer Bedeutung im Vereinsleben. Durch die Blockwahl wird die Mehrheitswahl ganz spezifisch ausgestaltet und damit vom Mehrheitsprinzip abgewichen. Dies stellt eine für das Vereinsleben grundlegende Entscheidung dar, so daß eine Satzungsregel verpflichtend ist.

Das Amtsgericht Berlin-Mitte teilte die Einschätzung der Kläger und erklärte die Blockwahl für ungültig. Zum einen

fehle es an einer Satzungsregel, die die Blockwahl erlauben würde, und zum anderen sei das Wahlrecht der Mitglieder durch die Liste zu sehr eingeschränkt worden. Diese hätten nur über die gesamte Liste, also nach dem Motto „alles oder nichts“, abstimmen können.

Auch daß das Verfahren der Blockwahl zuvor durch die Mitglieder per Akklamation bestätigt wurde, hilft laut dem Amtsgericht nicht weiter. Sollte die Satzung in Bezug auf das Wahlverfahren geändert werden, so hätte dies in der Einladung angekündigt werden müssen.

Hinweis:

Wenn die Mitgliederversammlung den Versammlungsleiter mit einem Beschluß unterstützt, kann das hilfreich sein. Allerdings ist es nicht immer satzungskonform. Satzungsdurchbrechende Beschlüsse der Mitgliederversammlung können auch zur Nichtigkeit der Beschlüsse führen.

Redaktion

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

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.

Miessl

Die Besteuerung von Grenzgängern in die Schweiz

Richard Boorberg Verlag, Stuttgart, 2. Auflage, 2022

Georg Miessl ist Steuerberater in Konstanz und auf die Besteuerung von Grenzgängern spezialisiert – diese Praxiserfahrung merkt man dem Fachbuch an. Das Doppelbesteuerungsabkommen mit der Schweiz wartet mit einigen Besonderheiten auf, die so in keinem anderen DBA zu finden sind. Bei der Grenzgängerbesteuerung gibt es eine besondere Definition (60-Tage-Regelung) und Spezialregelungen für leitende Angestellte. Da die Schweiz – insbesondere der deutschsprachige Teil – für deutsche Auswanderer besonders attraktiv ist, hat sich Deutschland einen besonderen Übergangszeitraum für Wegziehende ausbedungen, so daß deutsche Einkünfte einer sogenannten überdachenden Besteuerung unterliegen.

Dem Autor gelingt es, diese durchaus komplexe Rechtsmaterie in verständliche Worte zu fassen und die häufig abweichende Verwaltungs- und Rechtsprechungsansichten gegenüberzustellen. Dies ist stets ausreichend mit Fundstellen belegt – insgesamt finden sich über 1.000 Fußnoten – so daß auch der Steueranwalt mit dem Werk gut arbeiten kann. Häufiger als in der Kommentarliteratur üblich, greift *Miessl* auf Beispiele und zurück und stellt mit grafischen Entscheidungsbäumen nochmals die wesentlichen Weichenstellungen anschaulich dar.

Hervorzuheben ist, daß nicht nur das deutsche Steuerrecht nebst DBA erläutert wird, sondern auch die schweizerische Seite umfänglich und in einem eigenen Kapitel dargestellt ist. Anders als der Titel des Buchs vermuten läßt, wird nicht nur die Besteuerung dargestellt, sondern auch die

Sozialversicherung, welche von Mandanten in diesem Bereich oft ebenfalls mit angefragt wird. In einem eigenen Kapitel wird das Drei-Säulen-Modell der schweizerischen Altersvorsorge nebst den sozialversicherungsrechtlichen Verordnungen dargestellt. Hier gibt es häufige Überschneidungen zum Steuerrecht: In der Einzahlungsphase bei der Berücksichtigung von Werbungskosten oder in der Auszahlungsphase, insbesondere wenn Auszahlungen aus der Pensionskasse anstehen (Obligatorium/Überobligatorium).

Insgesamt also ein sehr empfehlenswertes Buch, das durch die grenzüberschreitende Betrachtung sowohl des Steuer- als auch des Sozialversicherungsrechts mehr bietet, als es ein reiner DBA-Kommentar leistet. Die zweite Auflage bringt nicht nur die aktualisierte Rechtsprechung und Verwaltungsanweisungen, sondern ist auch im Umfang wesentlich erweitert worden.

*Rechtsanwalt Rüdiger Bock, LL.M., FAHuGR/FAStR
(Konstanz)*

Münch

Handbuch Familiensteuerrecht

C.H. Beck Verlag, München, 2. Aufl. 2020, 583 Seiten

Offenbar entsprach die Verknüpfung von Familien- und Steuerrecht einem praktischen Bedürfnis: Eine umfassende Hilfestellung zur steuerlichen Beratung und Gestaltung für Familien und Familienunternehmen zu schaffen und bei der steeroptimierten Rechtsgestaltung sowie bei der Vermögensstrukturplanung zu unterstützen. Es zeigt mögliche Gestaltungen auf und liefert praktische Formulierungsvorschläge und Muster.

Im nächsten Heft:

Schauhoff/Ufer, **Gemeinnützige Unternehmen und Konzerne**, Recht Steuern Management; Schmidt, **EstG-Kommentar**, 41. Aufl. 2022; Kaligin, **Betriebsprüfung und Steuerverfahren**, 2. Aufl. 2022.

Redaktion

Steuergesetze 2023

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

hrsg. vom Deutschen Steuerberaterinstitut e.V.

2023, 1500 Seiten, € 14,80;
ab 5 Expl. € 13,50; ab 10 Expl. € 11,90

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

DStI-Praktikertexte

ISBN 978-3-415-07256-5



Die 23 wichtigsten Steuervorschriften sind in der gedruckten Ausgabe auf Stand 1. Januar 2023, aber **online jederzeit auf neuestem Stand** verfügbar. Bereits zum 1.1.2023 verabschiedete, aber erst zukünftig in Kraft tretende Vorschriftenfassungen sind online abrufbar. Auf sie wird in der Printausgabe bereits in einer tabellarischen Übersicht und in Fußnoten hingewiesen.

Unter steuergesetze.boorberg.de erhalten die Käuferinnen und Käufer der Textausgabe Zugang zu einer komfortablen Online-Vorschriftensammlung. Alle in der Printausgabe enthaltenen Vorschriften sind hier bequem recherchierbar und tagesaktuell verfügbar – sämtliche Änderungen des Gesetzgebers in 2023 werden unmittelbar nach Bekanntmachung eingearbeitet. Zukünftige und ältere Gesetzesfassungen können parallel aufgerufen und verglichen werden. Das Team der Boorberg-Rechtsdatenbank sichert die hohe Qualität der Vorschriftentexte.

- Abgabenordnung (AO)
- Außensteuergesetz (AStG)
- Bewertungsgesetz (BewG)
- Einkommensteuergesetz (EStG)
- Einkommensteuer-Durchführungsverordnung (EStDV)
- Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (ErbStG)
- Erbschaftsteuer-Durchführungsverordnung (ErbStDV)
- Finanzgerichtsordnung (FGO)
- Forschungszulagengesetz (FZulG)
- Gewerbesteuergesetz (GewStG)
- Gewerbesteuer-Durchführungsverordnung (GewStDV)
- Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG)
- Grundsteuergesetz (GrStG)
- Investmentsteuergesetz (InvStG)
- Körperschaftsteuergesetz (KStG)
- Körperschaftsteuer-Durchführungsverordnung (KStDV)
- Lohnsteuer-Durchführungsverordnung (LStDV)
- Solidaritätszuschlaggesetz (SolzG)
- Sozialversicherungsentgeltverordnung (SvEV)
- Steueroasen-Abwehrgesetz (StAbwG)
- Umsatzsteuergesetz (UStG)
- Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (UStDV)
- Umwandlungssteuergesetz (UmwStG)

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

 **BOORBERG**

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

AO

AStG

BewG

EStG

EStDV

ErbStG

ErbStDV

FGO

FZulG

GewStG

GewStDV

GG

GmbHG

GrEStG

GrStG

HGB

InvStG

KStG

KStDV

LStDV

SolzG

StAbwG

SvEV

UmwStG

UStG

UStDV



Wissensbasis für Studium und Ausbildung.



WWW.BOORBERG.DE

**Tabellen zur Bilanzierung und
Rechnungslegung**
Ausbildung – Studium – Berufseinstieg
von Professor Dr. Wolfgang Hirschberger,
Wirtschaftsprüfer und Steuerberater
2021, 150 Seiten, € 29,80
ISBN 978-3-415-06797-4



Leseprobe unter
www.boorberg.de/9783415067974

Die Broschüre bietet für Ausbildung, Studium und den Berufseinstieg eine Gesamtübersicht der einzelnen Anforderungen an Kapitalgesellschaften, Genossenschaften und andere Kaufleute hinsichtlich Bilanzierung und Rechnungslegung in vergleichenden Tabellen.

In **fünf tabellarischen Übersichten** erschließen sich den Leserinnen und Lesern rasch die unterschiedlichen rechtlichen Anforderungen an Bilanzierung und Rechnungslegung je nach Gesellschaftsform. Schaubild-Übersichten bringen weitere Themen auf je einer Seite prägnant auf den Punkt. Ein Überblick zum Konzernabschluss und ein Kapitel zur Kapitalflussrechnung als Ergänzung des Jahres- und Konzernabschlusses runden das Buch ab.

 **BOORBERG**

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

SC0323