

steueranwaltsmagazin

Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im Deutschen Anwaltverein

4/2023

131 . Ausgabe | 25. Jahrgang

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

Dr. Jörg Stalleiken,
Flick Gocke Schaumburg,
Bonn

www.steuerrecht.org

109 **Editorial**
Wagner

Beiträge

- 111 Jahn **Sozialversicherungspflicht von Führungskräften in GmbH, UG (haftungsbeschränkt), GmbH & Co. KG, Freiberufler, Familiengesellschaften, Vereinen und Verbänden**
- 122 von Brocke **Die neue öffentliche Länderberichterstattung aus der Sicht eines Drittstaatenunternehmens: Fluch und Segen einer EU-weiten Angleichung auf Grundlage einer Richtlinie**
- 126 Zacher **Besteuerung des Schadensersatzes bei (Immobilien-) Kapitalanlagen – der BFH schlägt ein neues Kapitel auf?!**
- 130 Wagner **Vereins- und Verbandsrecht 2023 (Gesetzgebung und Literatur)**

133 **Veranstaltungen**
Unkelbach-Tomczak/Kaligin

142 **LiteraTour**

143 **Gestaltungstip**
Söffing **Gestaltungstip 1 und 2**



Umfassender Leitfaden.



WWW.BOORBERG.DE

Betriebsprüfung und Steuerfahndung

von Dr. Thomas Kaligin, Rechtsanwalt,
Fachanwalt für Steuerrecht

2022, 2. Auflage, 676 Seiten, € 128,-

ISBN 978-3-415-07033-2



Leseprobe unter

www.boorberg.de/9783415070332

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.

Zahlreiche Beispiele aus der Praxis machen die aktuellen Prüfungs- und Fahndungsschwerpunkte der Finanzämter transparent. Die wichtigsten Kapitel, z.B. zur Schätzung in der Betriebsprüfung oder den Verhaltensmaßregeln bei Durchsuchungsmaßnahmen, werden durch Checklisten abgerundet. 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.

 **BOORBERG**

I.

Wo laufen sie denn hin?

Wir nennen sie „Organisationen der Vergangenheit“, die Kirchen in Deutschland. Die Kirchen werden bestraft für die Unfähigkeit ihres Bodenpersonals – mit einer katastrophalen Menge von Kirchenaustritten, 522 821 im Jahr 2022 alleine bei der Katholischen Kirche. Nach 389 338 Austritten im Vorjahr ist die Metapher des „quälenden Todes vor den Augen der Öffentlichkeit“, wie die Wochenzeitung Die ZEIT es nannte, angebracht. Schon die Eintrittsmerkmale in diese immer noch patriarchalischen Organisationen sind unklar und diffus, die Anzahl der Mitglieder zu bezweifeln. Eintritt und Mitgliedschaft in diesen Organisationen sind jedenfalls nicht mit einer bewußten, lebensbejahenden Entscheidung verbunden. Wer will schon bewußt Kirchensteuer zahlen und wo geht das Geld hin? Mißbräuche und deren Vertuschungen, Intransparenz und Vereinsstrukturen von vorgestern gehen so weit, daß der Kardinal den Durchsuchungsbeamten persönlich öffnet und das als PR-Gag verkauft.

Wettbewerb der Ideen und der Organisationen

Enthusiasmus und Empathie, verbunden mit großartigen Ideen und dem berühmten 150%igen Engagement nicht nur junger Mitglieder findet man in vielen Vereinen und Verbänden. Ihnen (egal wie alt sie sind) gehört die Zukunft.

Katastrophales „Marketing“

Bei 30 Grad im Schatten erreicht uns die Nachricht unter „Christliche Welt“ „Ab in die Kirche – auch, weil es dort so kühl ist.“ Die Gebäude stehen für den inhaltsleeren Sinn. Wenn der Fußballverein nur noch mit der Stadionwurst wirbt und die Handballdamen mit der Werbung auf dem Hintern, dann gehen jedenfalls die Organisationen unter, die außer Skandalen und müden Sprüchen von vorgestern nur noch Strukturen bieten, die nicht mehr konkurrenzfähig sind. Und sie gehen völlig zu Recht unter.

II.

Dazu ziemlich passend: „Mut ist oft Mangel an Einsicht, während Feigheit nicht selten auf guten Informationen beruht.“ Sir Peter Ustinov (1921–2004)

In diesem Sinne: Einen schönen Sommer 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 (JW) wagner@wagner-vereinsrecht.com

Die 132. Ausgabe des steueranwaltsmagazin erscheint am 15. Oktober 2023.

Mitschreibende dieser Ausgabe:

Andreas Jahn, Rechtsanwalt in Bonn; *Thomas Zacher*, Rechtsanwalt in Köln; *Klaus von Brocke*, Rechtsanwalt in Weißach b. München; *Matthias Söffing*, Rechtsanwalt in Düsseldorf; *Sabine Unkelbach-Tomczak*, Rechtsanwältin in Frankfurt; *Thomas Kaligin*, Rechtsanwalt in Berlin; *Jürgen Wagner*, Rechtsanwalt in Konstanz.

Fachbeirat

Allgemeines Steuerrecht

RA/FAStR **Malte Norstedt**, Dinkgraeve Norstedt Krämer, München; RA/FAStR **Dr. Frank Rozanski**, Hannover; RA/FAStR/StB **Katharina Rogge**, Essen; 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, Scharrstraße 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

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

Beiträge

Sozialversicherungspflicht von Führungskräften in GmbH, UG (haftungsbeschränkt), GmbH & Co. KG, Freiberufler, Familiengesellschaften, Vereinen und Verbänden

Eine Auswertung der aktuellen Sozialrechtsprechung

RA/StB/FAHuGR Andreas Jahn, Meyer-Köring Rechtsanwälte Steuerberater PartG mbB, Bonn

1. Sozialversicherungspflicht, Beitragspflicht

Personen, die gegen Arbeitsentgelt beschäftigt sind, unterliegen grundsätzlich der Versicherungspflicht in der gesetzlichen Rentenversicherung (§ 1 Satz 1 Nr. 1 SGB VI), der gesetzlichen Krankenversicherung (§ 5 Abs. 1 Nr. 1 SGB V), der sozialen Pflegeversicherung (§ 20 Abs. 1 Satz 1 und Satz 2 Nr. 1 SGB XI SGB XI) und der Arbeitslosenversicherung (Recht der Arbeitsförderung, § 25 Abs. 1 Satz 1 SGB III). Voraussetzung ist eine abhängige Beschäftigung im Sinn des § 7 Abs. 1 Satz 1 SGB IV.

Beschäftigung ist gemäß § 7 Abs. 1 SGB IV die nichtselbständige Arbeit, insbesondere in einem Arbeitsverhältnis (Satz 1). Anhaltspunkte für eine Beschäftigung sind eine Tätigkeit nach Weisungen und eine Eingliederung in die Arbeitsorganisation des Weisungsgebers (Satz 2). Beschäftigungsverhältnisse in juristischen Personen können arbeits- und sozialversicherungsrechtlich unterschiedlich eingestuft werden. Daher muß auch dann, wenn kein Arbeitsverhältnis vorliegt, geprüft werden, ob nicht ein Beschäftigungsverhältnis im sozialversicherungsrechtlichen Sinn besteht.¹

Nach der ständigen Rechtsprechung des BSG² setzt eine abhängige Beschäftigung voraus, daß der Arbeitnehmer vom Arbeitgeber **persönlich abhängig** ist.

Bei einer **Beschäftigung in einem fremden Betrieb** ist dies der Fall, wenn der Beschäftigte in den Betrieb eingegliedert ist und dabei einem die Zeit, Dauer, Ort und Art der Ausführung umfassenden **Weisungsrecht** des Arbeitgebers unterliegt. Diese Weisungsgebundenheit kann – vornehmlich bei Diensten höherer Art – eingeschränkt und zur „funktionsgerecht dienenden Teilhabe am Arbeitsprozeß“ verfeinert sein.

Demgegenüber ist eine **selbständige Tätigkeit** vornehmlich durch das

- eigene Unternehmerrisiko,
 - das Vorhandensein einer eigenen Betriebsstätte,
 - die Verfügungsmöglichkeit über die eigene Arbeitskraft und
 - die im Wesentlichen frei gestaltete Tätigkeit und Arbeitszeit
- gekennzeichnet.

Ob jemand beschäftigt oder selbständig tätig ist, richtet sich danach, welche Umstände das Gesamtbild der Arbeitsleistung prägen und hängt davon ab, welche Merkmale überwiegen.

2. Sozialversicherungspflicht von GmbH-Geschäftsführern

Die hierzu für die Statusbeurteilung vom BSG entwickelten Abgrenzungsmaßstäbe gelten grundsätzlich auch für Tätigkeiten, die mit der Organstellung innerhalb einer juristischen Person verbunden sind, somit auch für die Geschäftsführer einer GmbH.³

2.1. Grundsatz: Mehrheitsgesellschafter- oder satzungsmäßige „echte“ Sperrminorität

Ist ein GmbH-Geschäftsführer zugleich als Gesellschafter am Kapital der Gesellschaft beteiligt, sind der Umfang der Kapitalbeteiligung und das Ausmaß des sich daraus für ihn ergebenden Einflusses auf die Gesellschaft das wesentliche Merkmal bei der Abgrenzung von abhängiger Beschäftigung und selbständiger Tätigkeit.⁴ Ein Gesellschafter-Geschäftsführer ist nicht per se kraft seiner Kapitalbeteiligung selbständig tätig, sondern muß, um nicht als abhängiger Beschäftigter

1 LSG Bayern Ur. v. 26.10.2022 – L 3 U 56/21, BeckRS 2022, 34900 Rn. 24.

2 BSG, Ur. v. 27.04.2021 – B 12 R 8/20 R, NZS 2022, 463; zuletzt LSG Niedersachsen-Bremen Ur. v. 08.05.2023 – L 2 BA 17/22, BeckRS 2023, 12961 Rn. 49.

3 Ständige Rechtsprechung: BSG, Ur. v. 01.02.2022 – B 12 R 19/19 R – Rn. 12, juris, m.w.N.: BSG, Ur. v. 29.06.2021 – B 12 R 8/19 R – juris Rn. 12; BSG, Ur. v. 23.02.2021 – B 12 R 18/18 R – DStR 2021, 2477, Rn. 14; BSG, Ur. v. 07.07.2020 – B 12 R 17/18 R – SozR 4-2400 § 7 Nr. 49 Rn. 16; BSG, Ur. v. 12.05.2020 – B 12 KR 30/19 R – BSGE 130, 123 = SozR 4-2400 § 7 Nr. 47, Rn. 15.

4 Nach LSG Bayern Ur. v. 26.10.2022 – L 3 U 56/21, BeckRS 2022, 34900 Rn. 25 ebenso für den unionsrechtlichen Arbeitnehmerbegriff EuGH Ur. v. 11.11.2020 – C-232/09 – Slg 2010, I-11405 Danosa, juris; BGH, Ur. v. 26.03.2019 – II ZR 244/17 – NJW 2019, 2086 Rn. 20 ff. Vgl. auch *Gallus/Hannig*, GmbH-Geschäftsführer im Arbeitsrecht, Kösdli 8/2020, 21865, 21867.

angesehen zu werden, über seine Gesellschafterstellung hinaus die **Rechtsmacht** besitzen, durch Einflußnahme auf die Gesellschafterversammlung die Geschicke der Gesellschaft bestimmen zu können.

Eine solche Rechtsmacht ist bei Gesellschaftern gegeben, die mehr als oder zumindest 50% der Anteile am Stammkapital halten. Ein Minderheitsgeschäftsführer ist grundsätzlich abhängig beschäftigt, insbesondere wenn er nicht zum Geschäftsführer bestellt ist. Er besitzt nicht die Rechtsmacht, seine Weisungsgebundenheit als Angestellter der Gesellschaft aufzuheben oder abzuschwächen.⁵ Er ist ausnahmsweise nur dann als Selbständiger anzusehen, wenn ihm nach dem Gesellschaftsvertrag eine umfassende („echte“ oder „qualifizierte“), die gesamte Unternehmenstätigkeit erfassende Sperrminorität bei allen Beschlüssen der Gesellschafterversammlung eingeräumt ist. Selbständigkeit erfordert eine sich schon formal auf die gesamte Unternehmenstätigkeit erstreckende Sperrminorität.⁶ Daher reicht es für die erforderliche Rechtsmacht nicht aus, wenn eine Sperrminorität nur für bestimmte, im Einzelnen im Gesellschaftsvertrag aufgeführte Angelegenheiten besteht, auch wenn diese (fast) die gesamte Unternehmenstätigkeit ausmachen sollten („unechte“ Sperrminorität).⁷

Selbständig tätige Gesellschafter-Geschäftsführer müssen in der Lage sein, einen maßgeblichen Einfluß auf alle Gesellschafterbeschlüsse auszuüben und dadurch die Ausrichtung der Geschäftstätigkeit des Unternehmens umfassend mitbestimmen zu können. Die Tätigkeit eines Geschäftsführers ist nur dann unternehmerisch, wenn er auf alle wesentlichen Grundlagenentscheidungen Einfluß nehmen kann. Der Gesellschafter-Geschäftsführer muß daher Gewinnchancen und Unternehmensrisiken mitbestimmen und damit auf die gesamte Unternehmenstätigkeit einwirken können. Dazu gehört insbesondere die dem Unternehmenszweck Rechnung tragende Bilanz-, Finanz-, Wirtschafts- sowie Personalpolitik.⁸

Der Geschäftsführer muß nach der ihm zukommenden, sich aus dem Gesellschaftsvertrag ergebenden Rechtsmacht ihm nicht genehme Weisungen verhindern oder Beschlüsse beeinflussen können, die sein Anstellungsverhältnis betreffen.⁹

Ohne diese Mitbestimmungsmöglichkeit sind Minderheitsgesellschafter-Geschäftsführer nicht im „eigenen“ Unternehmen tätig, sondern in weisungsgebundener, funktionsgerecht dienender Weise in die GmbH als ihre Arbeitgeberin eingegliedert.¹⁰

2.2. Rechtsmacht aufgrund Gesellschaftsvertrags

Die für die Annahme einer selbständigen Tätigkeit notwendige Rechtsmacht, die den Gesellschafter-Geschäftsführer in die Lage versetzt, die Geschicke der Gesellschaft bestimmen oder zumindest ihm nicht genehme Weisungen der Gesellschafterversammlung verhindern zu können, muß gesellschaftsrechtlich eingeräumt sein. Außerhalb des Ge-

sellschaftsvertrags (Satzung) bestehende wirtschaftliche Verflechtungen, Stimmbindungsabreden¹¹ oder Veto-Rechte¹² zwischen einem Gesellschafter-Geschäftsführer sowie anderen Gesellschaftern und/oder der GmbH sind nicht zu berücksichtigen. Sie vermögen die sich aus dem Gesellschaftsvertrag ergebenden Rechtsmachtverhältnisse nicht mit sozialversicherungsrechtlicher Wirkung zu verschieben. Unabhängig von ihrer Kündbarkeit genügen die das Stimmverhalten regelnden Vereinbarungen nicht dem Grundsatz der Vorhersehbarkeit sozialversicherungs- und beitragsrechtlicher Tatbestände.¹³

Eine Abhängigkeit der Statuszuordnung vom rein faktischen, nicht rechtlich gebundenen und daher jederzeit änderbaren Verhalten der Beteiligten ist mit dem Erfordernis der Vorhersehbarkeit sozialversicherungs- und beitragsrechtlicher Tatbestände nicht in Einklang zu bringen. Eine „Schönwetter-Selbständigkeit“, die sich ausschließlich daraus ableitet, daß dem Betroffenen in harmonischen Zeiten freie Hand gelassen wird, während im Fall eines Zerwürfnisses dessen Weisungsunterworfenheit zum Tragen käme, ist nicht anzuerkennen. Das Anknüpfen an die von Gesetzes oder Gesellschaftsvertrags wegen zukommende Rechtsmacht soll erreichen, daß Manipulationsmöglichkeiten bezüglich der Generierung oder Negierung von Sozialversicherungspflicht „jedenfalls nachhaltig erschwert werden“.¹⁴

Schließlich vermeidet das Abstellen auf die dem Beteiligten zukommende Rechtsmacht anderenfalls zwingend auftretende Abgrenzungsschwierigkeiten zu leitenden Angestellten.¹⁵

2.3. Sonderfall Paritätische Beteiligung (50:50)

Verfügen beide Gesellschafter-Geschäftsführer über exakt 50% der Geschäftsanteile und Stimmen, können sie jeweils

5 BSG, Urt. v. 11.11.2015 – B 12 KR 13/14 R, NJOZ 2017, 692 Rn. 21.

6 BSG, Urt. v. 01.02.2022 – B 12 R 20/19 R – Rn. 21, juris.

7 LSG Baden-Württemberg Urt. v. 11.10.2022 – L 11 BA 4134/20, BeckRS 2022, 32894 Rn. 24, m.w.N.

8 BSG, Urt. v. 01.02.2022 – B 12 KR 37/19 R, NZS 2022, 742, 743; und B 12 R 19/19 R, Rn. 16.

9 LSG Baden-Württemberg Urt. v. 11.10.2022 – L 11 BA 4134/20, BeckRS 2022, 32894 Rn. 24, m.w.N.

10 Ständige Rechtsprechung: vgl. BSG, Urt. v. 01.02.2022 – B 12 R 19/19 R – Rn. 13, juris, m.w.N.; LSG Bayern Urt. v. 26.10.2022 – L 3 U 56/21, BeckRS 2022, 34900 Rn. 25.

11 BSG, Urt. v. 11.11.2015 – B 12 KR 13/14 R, NJOZ 2017, 692.

12 Vgl. BSG, Urt. v. 11.11.2015 – B 12 KR 10/14 R, DStR 2016, 1275, zu einem Vetorecht im Anstellungsvertrag.

13 Ständige Rechtsprechung, vgl. BSG, Urt. v. 01.02.2022 – B 12 KR 37/19 R, NZS 2022, 742, 743; Urt. v. 14.03.2018 – B 12 KR 13/17 R, NJW 2018, 2662 Rn. 22.

14 LSG Niedersachsen-Bremen Urt. v. 17.03.2023 – L 2 BA 38/22, BeckRS 2023, 8055 Rn. 45 unter Verweis auf BSG, Urt. v. 29.07.2015 – B 12 KR 23/13 R; LSG Baden-Württemberg Urt. v. 23.11.2022 – L 5 BA 3206/21, BeckRS 2022, 40993 Rn. 29.

15 BSG, Urt. v. 29.07.2015 – B 12 KR 23/13 R, BeckRS 2015, 73497 Rn. 30.

unliebsame Weisungen und Beschlüsse verhindern. Sie sind dann nicht abhängig beschäftigt.

Ist ein hälftig beteiligter Gesellschafter nicht zugleich zum Geschäftsführer bestellt, sondern mitarbeitender Gesellschafter oder sonstige Führungskraft, wendet sich das Blatt. Er hat dann nicht die Rechtsmacht, seine Weisungsgebundenheit als Angestellter der Gesellschaft gegenüber dem Geschäftsführer aufzuheben oder abzuschwächen.¹⁶ Auch ein erhöhtes unternehmerisches Risiko durch Bürgschaften und Darlehen reichen in der Regel nicht aus. Das mit Bürgschaften verbundene unternehmerische Risiko ist nur dann ein Hinweis auf eine selbständige Tätigkeit, wenn diesem Risiko auch größere Freiheiten in der Gestaltung und der Bestimmung des Umfangs beim Einsatz der eigenen Arbeitskraft gegenüberstehen.¹⁷ Eine mit einem beherrschenden Gesellschafter(-Geschäftsführer) vergleichbare Position läßt sich daraus jedenfalls nicht ableiten.

2.4. Alternativgestaltungen für Minderheitsgesellschafter

2.4.1. Einstimmigkeitsprinzip

Minderheitsgesellschafter verfügen grundsätzlich nicht über die erforderliche Rechtsmacht, unliebsame Weisungen zu verhindern. Neben der statutarischen Gewährung einer echten Sperrminorität kann die Verankerung des Einstimmigkeitsprinzips im Gesellschaftsvertrag die abhängige Beschäftigung aller Gesellschafter verhindern. Aber auch dabei können Fehler unterlaufen, wie ein Fall des LSG Berlin-Brandenburg¹⁸ belegt. Dort war bei Aufnahme eines Minderheitsgesellschafters (1%) Einstimmigkeit in der Satzung verankert worden. Für Satzungsänderungen war jedoch § 53 Absatz 2 Satz 1 GmbHG anzuwenden. Deshalb hat der Minderheitsgesellschafter nicht die konfliktfeste Rechtsmacht, Weisungen an sich zu verhindern, weil die übrigen Gesellschafter das satzungsrechtliche Einstimmigkeitsprinzip ohne die Zustimmung des Minderheitsgesellschafters ändern können.

2.4.2. Sonderrecht auf Geschäftsführung

Wird einem Minderheitsgesellschafter das Sonderrecht auf Geschäftsführung eingeräumt, räumt dies dem Gesellschafter-Geschäftsführer nicht bei allen Beschlüssen der Gesellschafterversammlung eine Sperrminorität ein. Das Sonderrecht ändert die sozialversicherungsrechtliche Beurteilung nicht.¹⁹

Das Sonderrecht räumt zwar eine gegenüber anderen Minderheitsgesellschafter-Geschäftsführern herausgehobene Rechtsposition ein, weil die Bestellung als Geschäftsführer nicht jederzeit widerruflich ist. Allein diese aus dem Sonderrecht resultierende Vorzugsstellung gewährt jedoch noch keine ausreichende Sperrminorität. Die Möglichkeit, die eigene jederzeitige Abberufung zu verhindern, ist in der Regel eine notwendige, jedoch keine hinreichende Voraussetzung für das Vorliegen einer beachtlichen Sperrminorität. Die durch eine Sperrminorität eingeräumte Möglichkeit der Ein-

flußnahme auf das Abstimmungsverhalten in der Gesellschafterversammlung verschafft das Sonderrecht nicht. Die ggf. bestehende ordentliche Unkündbarkeit steht der Annahme einer abhängigen Beschäftigung ohnehin nicht entgegen.²⁰

2.4.2.1. Unterfall: Sonderrecht Freistellungen von Weisungen

Der mit einem Sonderrecht zur Geschäftsführung ausgestattete Gesellschafter-Geschäftsführer ist im Zweifel nicht weisungsunterworfen.²¹ Eine solche Einschränkung aufgrund eines von Weisungen im Bereich der gewöhnlichen Geschäftsführung befreienden Sonderrechts entspricht lediglich einer „unechten“, nur auf bestimmte Gegenstände begrenzten Sperrminorität, die zur Annahme einer die abhängige Beschäftigung ausschließenden Rechtsmacht nicht ausreicht. Die Rechtsmacht, in der Gesellschafterversammlung allein Einfluß auf die gewöhnliche Geschäftsführung nehmen (oder diese verhindern) zu können, reicht nicht, um die Geschicke des Unternehmens mitzubestimmen, und ändert nichts daran, daß Selbständigkeit eine umfassende Gestaltungsmöglichkeit erfordert.²²

2.4.2.2. Unterfall: Sonderrecht, Weisungen zu mißachten

Das unentziehbare Sonderrecht auf Geschäftsführung könnte dadurch mißbraucht werden, nicht genehme Weisungen zu mißachten oder schlicht zu ignorieren. Das aber verschafft dem Geschäftsführer keine sozialversicherungsrechtlich anzuerkennende Unabhängigkeit. Die aus dem Sonderrecht abgeleitete Möglichkeit eines Geschäftsführers, sich gegenüber der Gesellschafterversammlung sanktionslos²³ weisungswidrig zu verhalten und damit einhergehend seine Position mißbrauchen zu können, vermag die in der Satzung geregelten Mehrheitsverhältnisse nicht zugunsten eines Geschäftsführers zu verschieben und ist daher für die sozialversicherungsrechtliche Einordnung irrelevant. Anzuerkennen ist weder eine „Schönwetter selbständigkeit“ lediglich in harmonischen Zeiten infolge einer rein faktischen Alleinherrschaft noch eine „Schlechtwetter selbständigkeit“ auf Grundlage einer sich über die Unternehmensverfassung und den in diesem Rahmen gefaßten Willen der Gesellschafter hinwegsetzenden „Unrechts“. In beiden Fällen ist nicht dem Grundsatz der Klarheit und Vorhersehbarkeit beitragsrechtlicher Tatbestände genügt. Es kann für die sozialversicherungsrechtliche Beurteilung der Rechtsverhältnisse erst recht nicht auf ein rechtlich im Außenverhältnis zwar eventuell wirksames, den im Gesellschaftsvertrag geregelten

16 BSG, Urt. v. 13.12.2022 – B 12 KR 16/20 R – Rn. 20, 21 juris.

17 Vgl. BSG, Urt. v. 24.11.2020 – B 12 KR 23/19 R – juris Rn. 25 m.w.N.

18 Urt. v. 16.11.2022 – L 9 KR 464/20 WA, BeckRS 2022, 46076.

19 BSG, Urt. v. 01.02.2022 – B 12 KR 37/19 R, NZS 2022, 742.

20 BSG, Urt. v. 29.06.2016 – B 12 R 5/14 R, BeckRS 2016, 74221.

21 MüKoGmbHG/Stephan/Tieves, 4. Aufl. 2023, GmbHG § 37 Rn. 124, m.w.N.

22 BSG, Urt. v. 01.02.2022 – B 12 KR 37/19 R, NZS 2022, 742, 744.

23 Was im Übrigen praktisch ausgeschlossen erscheint.

Verhältnissen aber widersprechendes Handeln ankommen. Die Möglichkeit zu weisungswidrigem Verhalten begründet auch deshalb keine nachhaltige und vorhersehbare Rechtsposition, weil dem jedenfalls die Kündigungsmöglichkeit aus wichtigem Grund entgegensteht. Das Sonderrecht kann eine Abberufung aus wichtigem Grund im Fall einer groben Pflichtverletzung – wie bei vorsätzlicher Mißachtung von Gesellschafterbeschlüssen letztlich nicht verhindern. Der Geschäftsführer darf bei Vorliegen eines solchen wichtigen Grundes nicht in eigener Sache mitabstimmen.²⁴

2.4.3. Vetorechte

Vetorechte können sozialversicherungsrechtlich nur Wirkung entfalten, wenn sie im Gesellschaftsvertrag festgeschrieben sind und die Wirkung einer echten Sperrminorität entfalten. Das wird in der Praxis nie der Fall sein. Außerhalb des Gesellschaftsvertrags geregelte schuldrechtliche Vetorechte sind ohnehin unbeachtlich und nicht kündigungsfest.²⁵

2.4.4. Statutarische Mehrstimmrechte, Poolvereinbarung

Fall nach LSG Baden-Württemberg:²⁶ Eheleute und waren zunächst die alleinigen Gesellschafter und Geschäftsführer der klagenden GmbH. Später wurden deren beide Töchter zusätzlich zu Geschäftsführerinnen bestellt. Das Stammkapital verteilte sich zu je 15,75% auf die Eltern und zu je 34,25% auf deren Töchter. Im Gesellschaftsvertrag wurde bestimmt, daß Beschlüsse der Gesellschafterversammlung grundsätzlich mit einfacher Mehrheit der Stimmrechte gefaßt werden; außerdem gewährten danach die von den Eltern gehaltenen Geschäftsanteile unabhängig von ihrem Nennbetrag gemeinsam so viele Stimmen, daß die beiden Gesellschaftern zustehenden Stimmen mindestens 51%, die den anderen Gesellschaftern zustehenden Stimmen höchstens 49% der Gesamtstimmzahl ausmachten. Zudem gab es eine Poolvereinbarung, wonach sich die Eltern verpflichteten, über ihre Anteile nur einheitlich zu verfügen und die Stimmrechte einheitlich auszuüben. Die Klage hatte keinen Erfolg.

Keiner der Eltern hatte die Rechtsmacht, das Geschick der Gesellschaft auch gegen den Willen der übrigen Gesellschafter zu bestimmen oder ihm nicht genehme Weisungen zu verhindern. Die Bestimmung, wonach „die gehaltenen Geschäftsanteile unabhängig von ihrem Nennbetrag gemeinsam so viele Stimmen gewähren, daß die den beiden Gesellschaftern zustehenden Stimmen mindestens 51%, die den anderen Gesellschaftern zustehenden Stimmen höchstens 49% der Gesamtstimmzahl ausmachen“, ändert hieran nichts. Zwar waren die Eltern durch diese Bestimmung tatsächlich in der Lage, gemeinsam alle Entscheidungen in der Gesellschaft in ihrem Sinne zu treffen und ggf. ihre Töchter zu überstimmen. Betrachtet man indes die Elternteile einzeln, hat diese Klausel im Gesellschaftsvertrag keine Auswirkung auf ihre jeweilige Rechtsmacht im Unternehmen – und nur auf diese Einzelbetrachtung komme es an. Eine alleinige Abstimmung wird dadurch nicht ausgeschlossen. Der Wille

der Eltern, ihr Stimmrecht nur gemeinschaftlich auszuüben, ergibt sich lediglich aus der Poolvereinbarung und findet sich in der Satzung selbst nicht wieder. Da die Poolvereinbarung und sonstige Umstände der Satzungsänderung für Dritte nicht erkennbar und damit nicht objektivierbar sind, bleiben diese im Rahmen der Auslegung des Gesellschaftsvertrages außer Betracht. Da aber bei der Beurteilung der Sozialversicherungspflicht allein die Satzung zugrundezulegen und zu prüfen ist, wie sich die Rechtsmacht der Eltern einzeln gestaltet – und zwar im Fall einer Nichteinigkeit, also dann, wenn die Eltern untereinander und ihre Töchter unterschiedlicher Auffassung sind, wie die Geschicke der Gesellschaft zu leiten bzw. ob etwa einem Geschäftsführer Einzelanweisungen gegen seinen Willen zu erteilen sind. Würden sich die Eltern untereinander nicht einig, verlören sie die aus dem Gesellschaftsvertrag folgenden Stimmanteile von 51%. Sie könnten dann zwar einzeln abstimmen, verfügten aber nur über Stimmrechte entsprechend ihrer Anteile und könnten daher durch die Töchter – und ggf. den jeweiligen Ehepartner – überstimmt werden. Insofern verfügen die Eltern einzeln nicht über die notwendige Rechtsmacht, die für die Annahme einer selbständigen Tätigkeit erforderlich ist.²⁷

2.4.5. Stimmbindungsvertrag, externer Poolvertrag

Außerhalb des Gesellschaftsvertrages getroffene Stimmbindungsvereinbarung oder Poolvereinbarungen sind nicht geeignet, die sich aus dem Gesellschaftsvertrag ergebenden Rechtsmachtverhältnisse mit sozialversicherungsrechtlicher Wirkung zu verschieben, weil diese Vereinbarungen von jedem Gesellschafter aus wichtigem Grund gekündigt werden können.²⁸

Nach der Rechtsprechung des BGH führen solche außerhalb des Gesellschaftsvertrages auf Dauer eingegangenen schuldrechtlichen Abstimmungsverpflichtungen unter wechselseitiger Beteiligung aller Gesellschafter an der Stimmbindungsvereinbarung regelmäßig zu einer Innengesellschaft bürgerlichen Rechts, weil mit der koordinierten Ausübung der Stimmrechte ein gemeinsamer Zweck verfolgt wird.²⁹ Infolgedessen müssen Stimmbindungsverträge stets die Vorgaben des § 723 BGB beachten. Sind Stimmbindungsverträge auf unbestimmte Zeit abgeschlossen, sind sie indessen gesellschaftsrechtlich jederzeit ordentlich kündbar, § 723 Abs. 1 BGB. Ist hingegen eine fixe Zeitdauer vereinbart worden, kann der Stimmbindungsvertrag vor Zeitablauf jedenfalls aus wichtigem Grund gekündigt werden, § 723 Abs. 2 BGB.

24 BSG, Ur t. v. 01.02.2022 – B 12 KR 37/19 R, NZS 2022, 742, 744, Rn. 21 – 24; BSG, Ur t. v. 01.02.2022 – B 12 R 20/19 R – Rn. 24, 25, juris.

25 Vgl. BSG, Ur t. v. 11.11.2015 – B 12 KR 10/14 R, DStR 2016, 1275.

26 Ur t. v. 11.10.2022 – L 11 BA 4134/20, BeckRS 2022, 32894, rkr.

27 LSG Baden-Württemberg Ur t. v. 11.10.2022 – L 11 BA 4134/20, BeckRS 2022, 32894 Rn. 25, 26.

28 BSG, Ur t. v. 11.11.2015 – B 12 KR 13/14 R, NJOZ 2017, 692.

29 Vgl. BGH, Ur t. v. 24.11.2008 – II ZR 116/08, NZG 2009, 183 „Schutzgemeinschaftsvertrag II“.

2.4.6. Treuhandvertrag

Auch für (notarielle) Treuhandverträge gilt der Grundsatz, daß außerhalb des Gesellschaftsvertrags bestehende wirtschaftliche Verflechtungen, Stimmbindungsabreden oder Veto-Rechte zwischen einem Gesellschafter-Geschäftsführer sowie anderen Gesellschaftern und/oder der GmbH nicht zu berücksichtigen sind. Ein Treuhandvertrag entfaltet keine gesellschaftsrechtliche, sondern lediglich eine rein schuldrechtliche Wirkung zwischen den Vertragsparteien und ist damit bei der sozialversicherungsrechtlichen Beurteilung nicht zu berücksichtigen.³⁰ Die (im Streitfall) Alleingesellschafterin ist als Treuhänderin Inhaberin aller mit dem Geschäftsanteil verbundenen Rechte und Pflichten. Insbesondere das Stimmrecht als das wichtigste Verwaltungsrecht steht grundsätzlich allein der Treuhänderin als der Inhaberin des GmbH-Geschäftsanteils und nicht dem Treugeber zu.

Die Vollrechtsstellung der Treuhänderin hat zur Folge, daß der Treugeber der Gesellschaft oder den Gesellschaftern gegenüber Gesellschafterrechte nicht aus eigenem Recht geltend machen kann. Er ist vielmehr stets auf die Wahrnehmung dieser Rechte durch die Treuhänderin angewiesen. Die Einwirkungsmacht des Treugebers auf das Gesellschaftergeschehen ist demnach lediglich mittelbar und gründet sich auf das ihm gegenüber der Treuhänderin zustehende Weisungsrecht. Auch das Weisungsrecht des Treugebers gegenüber der Treuhänderin hat indes lediglich schuldrechtliche Wirkung. Es liegt in der Hand der Treuhänderin, ob sie dessen Weisungen befolgt. Ein weisungswidriges Abstimmungsverhalten in der Gesellschafterversammlung oder durch die Alleingesellschafterin führt grundsätzlich nicht zur Unwirksamkeit gefaßter Beschlüsse.³¹ Die weisungswidrige Stimmabgabe führt lediglich zu einer Schadensersatzpflicht der Treuhänderin im Innenverhältnis zum Treugeber. Die schuldrechtliche Treuhandvereinbarung hindert die Treuhänderin selbst nicht daran, wirksam über das Treugut zu verfügen und damit Rechte des Treugebers zu vereiteln. Handelt es sich bei dem Treugut um eine Sache oder ein Recht, ist es mit der Übereignung oder Übertragung auf den Erwerber endgültig aus dem Vermögen des Treugebers ausgeschieden.³² Im Übrigen könnte der Treugeber einen Gesellschafterbeschuß auch nicht anfechten. Bei treuhänderischer Anteilsberechtigung steht das Recht zur Anfechtung von Gesellschafterbeschlüssen dem Treuhänder und nicht dem Treugeber zu, weil sich die Anfechtungsberechtigung als eine förmliche Voraussetzung der Vernichtung von Gesellschafterbeschlüssen nicht nach den wirtschaftlichen, sondern allein den rechtlichen Verhältnissen beurteilt.³³

2.4.7. Gesellschaftervereinbarung, Geschäftsordnungen

Nicht statutarische Gesellschaftervereinbarungen und bspw. Geschäftsordnungen hält das BSG für grundsätzlich nicht geeignet, die sich aus dem Gesellschaftsvertrag ergebenden Rechtsmachtverhältnisse mit sozialversicherungsrechtlicher Wirkung zu verschieben.

2.4.8. Sonderrecht Aufsichtsrat

Die Einrichtung eines Aufsichtsrats und die damit einhergehende Überwachung der Geschäftsführung führte nicht zu einem Mehr, sondern zu einem Weniger an Rechtsmacht aufgrund der Gesellschafterstellung. Dadurch hat nicht (mehr) die Gesellschafterversammlung, sondern nur der Aufsichtsrat, der selbst nicht Gesellschafter ist, die Möglichkeit, auf die Tätigkeit der Geschäftsführung unmittelbar Einfluß zu nehmen.³⁴

2.4.9. Einzelgeschäftsführung, Alleinvertretung und Befreiung von § 181 BGB

Daß ein Geschäftsführer zur Alleinvertretung berechtigt und von den Beschränkungen des § 181 BGB befreit ist, ändert seine sozialversicherungsrechtliche Einordnung nicht. Allein weitreichende Entscheidungsbefugnisse bedingen nicht schon eine Selbständigkeit.³⁵ Diese Regelung betrifft allein die Geschäftsführung und Vertretung, wirkt sich aber nicht auf die Rechtsmacht als Gesellschafter aus.³⁶

2.4.10. Darlehen, Bürgschaften

Aus der Übernahme von Bürgschaften eines Minderheitsgesellschafters ergibt sich keine unter dem Gesichtspunkt tatsächlicher wirtschaftlicher Einflussmöglichkeiten bestehende Vergleichbarkeit mit einem beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer.³⁷

2.4.11. Anstellungsvertrag

Wichtige Indizien für die Statusbeurteilung in nicht eindeutigen Fällen liefert ein Arbeits-, Anstellungs- oder Dienstvertrag. Ausgangspunkt der Prüfung, ob die Tätigkeit im Rahmen einer Beschäftigung oder selbständig ausgeübt wird, ist die Ausgestaltung des Vertrags, der das Vertragsverhältnis zur GmbH bestimmt. Für eine Beschäftigung sprechen sowohl die Bezeichnung („Arbeitsvertrag“) als auch geregelte typische Arbeitnehmerrechte und -pflichten, u.a. regelmäßiges monatliches Entgelt, wöchentliche Mindestarbeitszeit, Urlaubsansprüche, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall.

30 BSG, Ur t. v. 10.12.2019 – B 12 KR 9/18 R, NZS 2021, 139.

31 Vgl KG Berlin Ur t. v. 22.12.2011 – 23 U 39/10 – ZIP 2014, 1023, 1024; *Freudenberg*, B+P 2019, 710, 715; *Reichert/Weller* in MüKo GmbHG, 4. Aufl 2022, § 15 Rn. 227 ff.; *Schmidt* in MüKo HGB, 4. Aufl. 2019, vor § 230 Rn. 61, 63.

32 Vgl. BGH, Ur t. v. 10.02.2011 – IX ZR 49/10, NJW-RR 2011, 779, Rn. 16.

33 BSG, Ur t. v. 10.12.2019 – B 12 KR 9/18 R, NZS 2021, 139, Rn. 22 m.w.N.

34 BSG, Ur t. v. 01.02.2022 – B 12 R 20/19 R – Rn. 22, juris.

35 BSG, Ur t. v. 19.09.2019 – B 12 KR 25/18 R, GmbHR 2020, 147, 149.

36 BSG, Ur t. v. 01.02.2022 – B 12 R 20/19 R – juris, Rn. 19 und GmbHR 2022, 1254.

37 BSG, Ur t. v. 13.12.2022 – B 12 KR 16/20 R – Rn. 25 juris, m.w.N.; BSG, Ur t. v. 19.09.2019 – B 12 KR 25/18 R, GmbHR 2020, 147, 149.

2.5. Fremdgeschäftsführer

Bei einem Fremdgeschäftsführer scheidet eine selbständige Tätigkeit grundsätzlich aus.³⁸

2.6. Geschäftsführer einer Tochter-GmbH

Ist der Geschäftsführer einer GmbH nicht selbst deren Gesellschafter, aber an einer anderen Gesellschaft beteiligt, die ihrerseits Gesellschafterin der GmbH ist (Muttergesellschaft), ist diese mittelbare Rechtsmacht sozialversicherungsrechtlich nur beachtlich, wenn sie ihrerseits im Gesellschaftsrecht wurzelt, also durch Gesellschaftsvertrag eindeutig geregelt ist und unmittelbar auf das zu beurteilende Rechtsverhältnis durchschlägt. Entscheidend bleibt, daß der Geschäftsführer selbst und unmittelbar eine ausschlaggebende Einflußnahmemöglichkeit auf Gesellschafterbeschlüsse der von ihm geführten GmbH hat oder zumindest ihm nicht genehme Weisungen der Gesellschafterversammlung verhindern kann.

Die reine Beteiligung als Minderheitsgesellschafter mit umfassender Sperrminorität ohne Geschäftsführungsbefugnis bleibt auf die Einflußnahme in der Gesellschafterversammlung der Muttergesellschaft beschränkt. Die Gesellschafterversammlung einer Muttergesellschaft kann auf die Ausübung von Gesellschafterrechten in einer Tochtergesellschaft regelmäßig nur durch Weisungen an ihre Geschäftsführung Einfluß nehmen, da Maßnahmen der Verwaltung bestehender Beteiligungen an anderen Gesellschaften einschließlich der Stimmabgabe in der Gesellschafterversammlung einer Tochtergesellschaft eine gewöhnliche Geschäftstätigkeit darstellen, welche in den Aufgabenbereich der Geschäftsführung fällt. Ein Minderheitsgesellschafter kann jedoch der Geschäftsführung keine Weisung erteilen.³⁹

2.7. Liquidator

Die sozialversicherungsrechtliche Statusbeurteilung eines für eine GmbH tätigen Liquidators ist nach denselben Grundsätzen vorzunehmen, die bei der Statusprüfung eines GmbH-Geschäftsführers Anwendung finden. Ein Liquidator, der nicht am Gesellschaftskapital beteiligt ist, steht daher grundsätzlich in einem Beschäftigungsverhältnis zu der GmbH. Daran ändert sich nach dem Grundsatz der Nachrangigkeit des Anstellungsvertrages im Verhältnis zum gesellschaftsrechtlichen Organverhältnis auch dann nichts, wenn der Liquidator dienstvertraglich weisungsfrei und faktisch wie ein selbständiger Unternehmer die Geschäfte der abzuwickelnden GmbH führt.⁴⁰

2.8. Kein Vertrauensschutz

Betroffene, die nicht auf die Aufgabe der überholten Kopf- und Seele-Rechtsprechung reagiert haben, können nach der Rechtsprechung des BSG⁴¹ keinen Vertrauensschutz nach Art. 20 Abs. 3 GG aufgrund einer Änderung der Rechtspre-

chung beanspruchen. Eine *verfassungsrechtlich relevante Abkehr* von früheren Rechtsprechungsmaßstäben zur Versicherungspflicht von GmbH-Geschäftsführern gibt es nicht.⁴²

Zwar haben insbesondere die für das Recht der Arbeitslosen- und Unfallversicherung zuständigen Senate des BSG sich für das jeweilige Leistungsrecht früher auf die sog. „Kopf und Seele“-Rechtsprechung gestützt. Danach konnte im Einzelfall eine rechtlich bestehende Abhängigkeit durch die tatsächlichen Verhältnisse überlagert sein und eine selbständige Tätigkeit etwa vorliegen, wenn ein Geschäftsführer aufgrund seiner Stellung in der Familie die Geschäfte der Gesellschaft wie ein Alleingesellschafter nach eigenem Gutdünken führte und die Ordnung des Betriebes prägte, er „Kopf und Seele“ des Unternehmens war oder er – wirtschaftlich gesehen – seine Tätigkeit nicht wie für ein fremdes, sondern wie für ein eigenes Unternehmen ausübte. Die „Kopf und Seele“-Entscheidungen des BSG behandelten im Wesentlichen Fälle von Ehegatten sowie Verwandten in gerader Linie. Daraus ließ sich allerdings kein allgemeingültiger Grundsatz für die GmbH ableiten.⁴³

Auch besteht kein Vertrauensschutz aufgrund einer vermeintlich geänderten Verwaltungspraxis der Beklagten. Die Beitragspflichtigen dürfen zwar nicht für eine zurückliegende Zeit mit einer Beitragsnachforderung überrascht werden, die in Widerspruch steht zu dem vorangegangenen Verhalten der Verwaltung, auf deren Rechtmäßigkeit sie vertraut haben und vertrauen durften. Eine vertrauensstiftende gesicherte Rechtspraxis lag aber gerade nicht vor, wenn – wie hier – eine Rechtsfrage nicht abschließend geklärt ist. Eine Selbstbindung aufgrund einer früheren Verwaltungspraxis kann im Übrigen nur im Rahmen eines der Verwaltung eingeräumten Beurteilungsspielraums oder Ermessens eintreten. § 7 Abs. 1 SGB IV räumt den Behörden keinen derartigen Spielraum bei der Beurteilung der Frage ein, ob eine Beschäftigung vorliegt oder nicht.⁴⁴

3. UG (haftungsbeschränkt)

Die Unternehmergesellschaft ist eine Gesellschaft mit Haftungsbeschränkung, die dadurch gekennzeichnet ist, daß sie

38 BSG, Urte. v. 23.02.2021 – B 12 R 18/18 R, Rn. 15, DStR 2021, 2477; BSG, Urte. v. 14.03.2018 – B 12 KR 13/17 R, NJW 2018, 2662; Urte. v. 18.12.2001 – B 12 KR 10/01 R, LSG Baden-Württemberg, Urte. v. 23.11.2022 – L 5 BA 3206/21, BeckRS 2022, 40993 Rn. 29.

39 BSG, Urte. v. 23.02.2021 – B 12 R 18/18 R, DStR 2021, 2477.

40 Schleswig-Holsteinisches Landessozialgericht, Beschl. v. 27.12.2021 – L 10 BA 10034/21 B ER, GmbHR 2022, 363 – 371.

41 BSG, Urte. v. 19.09.2019 – B 12 KR 21/19 R, NZS 2020, 397, so auch LSG Bayern Urte. v. 26.10.2022 – L 3 U 56/21, BeckRS 2022, 34900 Rn. 27.

42 Im entschiedenen Fall „in Familiengesellschaften“. Das gilt allerdings grundsätzlich für jede GmbH.

43 Zur Fortentwicklung der Rechtsprechung des 12. Senats vgl. ausführlich Urte. v. 19.09.2019 – B 12 KR 25/18 R, NZS 2020, 183 = GmbHR 2020, 147.

44 BSG, Urte. v. 19.09.2019 – B 12 KR 21/19 R, NZS 2020, 397.

bereits mit einer Mindesteinlage von 1 Euro gegründet werden kann und sich bei Erreichen einer Stammeinlage von 25 000 Euro automatisch in eine Voll GmbH umwandelt (§ 5 a GmbHG). Sie kann in einem vereinfachten Verfahren nach Musterprotokoll gegründet werden, wenn sie höchstens drei Gesellschafter und (nur) einen Geschäftsführer hat (§ 2 Abs. 1 a GmbHG). Damit stellt die UG lediglich eine Rechtsformvariante der GmbH dar; alle Vorschriften des GmbHG und des gesamten deutschen Rechts, die die GmbH betreffen, gelten ohne Weiteres auch für diese Gesellschaft mit Ausnahme der ausdrücklichen Sonderregelungen des § 5 a GmbHG.

Für Geschäftsführer einer UG gelten die Maßstäbe für die Statusbeurteilung, die nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung für Geschäftsführer einer GmbH anzuwenden sind.⁴⁵

4. Mitglieder des Vorstandes einer AG/SE

Mitglieder des Vorstandes einer Aktiengesellschaft sind durch die Ausnahmenvorschriften des § 27 Abs. 1 Nr. 5 SGB III in der Arbeitslosen- und Rentenversicherung versicherungsfrei bzw. nach § 1 3 SGB VI Satz nicht versicherungspflichtig beschäftigt. Diese Ausnahme erfasst auch Verwaltungsratsmitglieder und geschäftsführende Direktoren einer monistisch organisierten SE.⁴⁶

5. GmbH & Co. KG

(Mitarbeitende) Kommanditisten sind gemäß § 164 HGB von der Geschäftsführung ausgeschlossen und grundsätzlich weisungsabhängig. Sie können einer Handlung der persönlich haftenden Gesellschafter nicht widersprechen, es sei denn, daß die Handlung über den gewöhnlichen Betrieb des Handelsgewerbes der Gesellschaft hinausgeht. Lediglich solche außergewöhnlichen Handlungen bedürfen ihrer Zustimmung. Die Verwaltung bestehender Beteiligungen an anderen Gesellschaften einschließlich der Stimmabgabe in der Gesellschafterversammlung einer Tochtergesellschaft gehört regelmäßig zu den Maßnahmen der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit der geschäftsführenden Komplementär-GmbH.

Sind Kommanditisten auch Geschäftsführer der GmbH, gelten die zur GmbH beschriebenen Grundsätze über die erforderliche Rechtsmacht entsprechend. Sie kann auch daraus resultieren, daß der (Fremd-)Geschäftsführer (auch einer GmbH & Co KG) kraft seiner Stellung als Gesellschafter einer anderen Gesellschaft in der Lage ist, Einfluß auf den Inhalt von Gesellschafterbeschlüssen der von ihm geführten Gesellschaft zu nehmen. Dabei kann es keine Rolle spielen, ob er diese Rechtsmacht allein aus seiner Gesellschafterstellung in der von ihm geführten Gesellschaft oder aus seiner Beteiligung an einer anderen Gesellschaft ableitet.

Entscheidend bleibt, daß der Geschäftsführer selbst und unmittelbar eine ausschlaggebende Einflußnahmemöglichkeit auf Gesellschafterbeschlüsse der von ihm geführten Gesellschaft hat oder zumindest ihm nicht genehme Weisungen der Gesellschafterversammlung verhindern kann.⁴⁷ Selbst wenn der Geschäftsführer der Komplementär-GmbH an deren Kapital nicht oder nur gering beteiligt ist, er aber KG beherrscht, ist er selbständig tätig. Dasselbe gilt, wenn in der KG zugleich das Einstimmigkeitsprinzip (oder eine umfassende Sperrminorität) für Beschlußfassungen in Tochter- und Beteiligungsgesellschaft – hier der Komplementär-GmbH – gilt.

6. Freiberufler-Gesellschaften

6.1. Rechtsanwalts-GmbH

Rechtsanwälte, die als Gesellschafter-Geschäftsführer einer Rechtsanwalts-Gesellschaft tätig sind, unterliegen grundsätzlich der gesetzlichen Sozialversicherungspflicht. Auch bei einer Rechtsanwalts-Gesellschaft mbH richtet sich die Frage, ob eine abhängige Beschäftigung vorliegt, nach den für GmbH-Geschäftsführer geltenden Maßstäben. Das in § 59 j Abs. 6 S. 1 BRAO verankerte Unabhängigkeitsgebot ist rein fachlicher Natur.⁴⁸

6.2. Steuerberater-GmbH

Dasselbe gilt für Steuerberater- und WP-Gesellschaften. Der Geschäftsführer einer Steuerberatungs-GmbH ist aufgrund seiner Weisungsgebundenheit grundsätzlich abhängig beschäftigt. Seine freiberufliche Tätigkeit als Steuerberater für die GmbH ändert hieran nichts. Ein Beschäftigungsverhältnis ist nur dann ausgeschlossen, wenn er aufgrund seiner Gesellschafterstellung nicht genehme Weisungen an sich jederzeit verhindern kann.⁴⁹

7. Familiengesellschaften

Der Grundsatz der Vorhersehbarkeit findet insbesondere bei Familiengesellschaften Anwendung. Andernfalls stände es gerade bei kleinen (Familien-)Unternehmen im freien Belieben der Beteiligten, durch zweckgerichtete Angaben zur tatsächlichen Stellung des Betroffenen im Unternehmen Sozialversicherungspflicht zu begründen oder auszuschließen.

45 LSG Baden-Württemberg Ur. v. 23.11.2022 – L 5 BA 3206/21, BeckRS 2022, 40993 Rn. 29, 30.

46 Siehe auch *Schlegel*, NZA 2021, 310, m.w.N.

47 BSG, Ur. v. 08.07.2020 – B 12 R 4/19 R; B 12 R 6/19 R – juris und B 12 R 26/18 R m.w.N., mit Anm. *Zieglmeier*, NZS 2021, 520.

48 BSG, Ur. v. 28.06.2022 – B 12 R 4/20 R, mit Anm. *Ring* DStR 2022, 2700. Siehe auch *Dahns*, NJW-Spezial 2022, 702.

49 BSG, Ur. v. 07.07.2020 – B 12 R 17/18 R, DStRE 2021, 699.

ßen. Daß gerade bei Familienunternehmen die Feststellung der ggf. zur Sozialversicherungspflicht führenden Umstände schwierig ist, hat der Gesetzgeber anerkannt (zusätzliche Meldepflicht bei einer verwandtschaftlichen Beziehung zum Arbeitgeber nach § 28 a Abs. 3 S 2 Nr. 1 Buchst d) SGB IV; obligatorische Antragstellung durch die Einzugsstelle nach § 7 a Abs. 1 S 2 SGB IV).⁵⁰ Nach BSG erstreckt sich eine Betriebsprüfung zwingend auf die im Betrieb tätigen Ehegatten, Lebenspartner, Abkömmlinge des Arbeitgebers sowie geschäftsführende GmbH-Gesellschafter, sofern ihr sozialversicherungsrechtlicher Status nicht bereits durch Verwaltungsakt festgestellt ist. Dies gilt insbesondere, wenn kein obligatorisches Statusfeststellungsverfahren nach § 7 a Abs. 1 Satz 2 SGB IV durchgeführt worden ist. Eine verfassungsrechtlich relevante „Abkehr“ von früheren Rechtsprechungsmaßstäben zur Versicherungspflicht von GmbH-Geschäftsführern in Familiengesellschaften gibt es nicht.⁵¹

8. Vereine und Verbände, insbesondere „Ehrenamt“

Für Beschäftigte in Vereinen und Verbänden gelten grundsätzlich dieselben Maßstäbe wie für Geschäftsführer einer GmbH. Besonderheiten bestehen wegen der häufig „ehrenamtlichen“ Tätigkeit. Ehrenamtliche Tätigkeit führt nicht ohne Weiteres zur Annahme einer unentgeltlichen und damit sozialversicherungsfreien Tätigkeit. Objektiv betrachtet ist die Unentgeltlichkeit jedoch kein Wesenselement des Ehrenamts, wie bereits die §§ 40, 41 SGB IV zur Entschädigung ehrenamtlich Tätiger belegen. Vergleichbare Regelungen für weitere Personengruppen finden sich auch in den anderen Sozialgesetzbüchern oder in den Kommunalverfassungsgesetzen (z.B. § 33 GO NRW).⁵² Daß eine normativ als Ehrenamt eingeordnete Tätigkeit dennoch der Sozialversicherungspflicht unterliegen kann, ergibt sich bspw. aus § 27 Abs. 3 Nr. 4 SGB III, der eine ehrenamtliche Beschäftigung und Sozialversicherungspflicht nicht als Gegensätze behandelt, sondern nebeneinanderstellt (vgl. auch § 163 Abs. 3 und 4 SGB VI).⁵³

Die Vorsteher von Wasser- und Bodenverbänden nehmen ihre Tätigkeit im Rahmen abhängiger und der Sozialversicherungspflicht unterliegender Beschäftigungsverhältnisse wahr, wenn diese durch ihre Eingliederung in den arbeitsteiligen Arbeitsprozeß geprägt wird und das Entgelt sich als Entlohnung für die zu erbringenden Arbeitsleistungen darstellt.⁵⁴

Der Übungsleiterfreibetrag stellt Einnahmen für bestimmte nebenberufliche Übungsleitende, ausbildende, erzieherische, betreuende, künstlerische und pflegerische Tätigkeiten in begrenzter Höhe nach § 3 Nr. 26 EStG steuerfrei. Im Rahmen der sog. Ehrenamtspauschale sind darüber hinaus auch Einnahmen aus bestimmten weiteren nebenberuflichen gemeinnützigen, mildtätigen und kirchlichen Tätigkeiten in begrenzter Höhe nach § 3 Nr. 26 a EStG steuerfrei.

Der Übungsleiterfreibetrag und die Ehrenamtspauschale gelten auch im Beitragsrecht.⁵⁵

9. Gesetzliche Neuregelung zum 01.04.2022

Zum 01.04.2022 haben sich einige gesetzliche Neuregelungen ergeben, die hier nur kurz zusammengefaßt wiedergegeben sind.⁵⁶

9.1. Statusfeststellungsverfahren

Das Statusfeststellungsverfahren dient der Rechtssicherheit und schützt Erwerbstätige und ihre Auftraggeber vor den Risiken einer falschen Statureinschätzung. Seit dem 01.04.2022 entscheidet die Deutsche Rentenversicherung gem. § 7 a Abs. 1 Satz 1 SGB IV verbindlich darüber, ob eine Tätigkeit als Selbständiger vorliegt oder ob sie in abhängiger Beschäftigung erfolgt. Sie entscheidet nicht mehr über die Sozialversicherungspflicht. Die Änderungen sollen eine einfachere und schnellere Statusbeurteilung ermöglichen.⁵⁷ Seither muß der jeweilige Leistungsträger die Entscheidung über die Versicherungspflicht auf Grundlage der bindenden Feststellung (§ 7 a Absatz 2 Satz 4 SGB IV) der DRV selbst treffen.

9.2. Statusfeststellung im Dreiecksverhältnis

Bei Einsatz von Fremdpersonal in Unternehmen kommt es häufig zur Beteiligung von mehr als zwei Parteien, zum Beispiel, wenn ein Dienstleister dem Unternehmen projektbezogen einen Spezialisten zur Verfügung stellt. In diesen Fällen sind für die Abgrenzung einer abhängigen Beschäftigung von einer selbständigen Tätigkeit nach der Rechtsprechung nicht nur die vertraglichen Vereinbarungen zwischen Auftraggeber und Auftragnehmer zu betrachten, sondern sämtliche Rechtsbeziehungen, die den Einsatz des Auftragnehmers prägen, also auch die zwischen dem Dritten und dem

50 BSG Urt. v. 29.07.2015 – B 12 KR 23/13 R, BeckRS 2015, 73497 Rn. 30. Hinweis: § 7 a Abs. 1 Satz 2 SGB IV bestimmt ein verpflichtendes Anfrageverfahren, das die Einzugsstelle durchzuführen hat, wenn eine Meldung gem. § 28 a SGB IV ergibt, daß der Beschäftigte Ehegatte, Lebenspartner oder Abkömmling des Arbeitgebers oder geschäftsführender Gesellschafter einer GmbH ist.

51 BSG, Urt. v. 19.09.2019 – B 12 KR 25/18 R, GmbHR 2020, 147, 149; siehe auch BSG, Beschl. v. 19.07.2022 – B 12 BA 3/22 B – juris.

52 *Imping*, Die Versicherungspflicht ehrenamtlich tätiger Vorstände, ZIP 2023, 892.

53 BSG, Urt. v. 27.04.2021 – B 12 R 8/20 R, NZS 2022, 463.

54 LSG Niedersachsen-Bremen Urt. v. 08.05.2023 – L 2 BA 17/22, BeckRS 2023, 12961.

55 Weiterführend: DRV Summa Summarum, Ausgabe 1/2021.

56 Eine ausführliche Darstellung findet sich bspw. bei *Gallus/Hannig*, *kösd* 12/2022, 23024 und in der Gesetzesbegründung BT-Drucks. 19/29893, 27 f. Zu den Reformvorschlägen siehe u.a. *Schlegel/Geiger*, *NJW* 2020, 17.

57 BT-Drucks. 19/29893, 27 f.

Auftraggeber.⁵⁸ Bisher konnten solche Dreiecksverhältnisse nicht abschließend geklärt werden, sondern immer nur jeweils ein Zweipersonenverhältnis; ggf. mußten zwei Statusfeststellungsverfahren durchgeführt werden. Nunmehr findet ein einheitliches Verfahren statt, für das auch der Dritte antragsberechtigt ist.

9.3. Vorab-Statusprüfung

Mit § 7 a Abs. 4 a SGB IV wird die Option einer Vorab-Statusprüfung (Prognoseentscheidung) eingeführt. Die Prognoseentscheidung ist eine „reguläre“ und endgültige Feststellung des Erwerbsstatus. Sie bedarf nach Aufnahme der Tätigkeit weder einer Bestätigung noch einer weiteren Entscheidung. Sie unterscheidet sich von einer Feststellung des Erwerbsstatus nach Aufnahme der Tätigkeit allein darin, daß die Umstände der Ausübung noch nicht gelebt, sondern allein von den Beteiligten antizipiert wurden. Bei Abweichungen des tatsächlich gelebten Vertragsverhältnisses von den zugrunde gelegten antizipierten Umständen kann die DRV die Prognoseentscheidung aufheben.

9.4. Neue Feststellungsklage nach § 55 Abs. 3 SGG

Nachdem die DRV nur noch den Erwerbsstatus als Element einer daraus resultierenden Versicherungspflicht feststellt. Die prozessualen Auswirkungen fängt § 55 Abs. 3 SGG auf. Mit dem neuen Klagerecht kann die Feststellung begehrt werden, ob eine Erwerbstätigkeit als Beschäftigung oder selbständige Tätigkeit ausgeübt wird.

10. Folgen sozialversicherungsrechtlicher Fehlbeurteilung

Dem Arbeitgeber obliegt die Pflicht zur eigenständigen Statusprüfung und Prüfung des Umfangs der Versicherungspflicht. In Zweifelsfällen hat er ein Statusfeststellungsverfahren zu beantragen und kann die Versicherungspflicht über ein Einzugsstellenverfahren gem. § 28 h Abs. 2 SGB IV prüfen lassen.

10.1. Sanktionen für Geschäftsführer und Unternehmen

Fehlbeurteilung führen in erster Linie zu teils empfindlichen Nachzahlungen in allen relevanten Versicherungsbereichen. Für Beiträge und Beitragsvorschüsse, die der Zahlungspflichtige nicht bis zum Ablauf des Fälligkeitstages gezahlt hat, ist für jeden angefangenen Monat der Säumnis ein Säumniszuschlag von 1 Prozent des rückständigen, auf 50 Euro nach unten abgerundeten Betrages zu zahlen, § 24 SGB IV. Ansprüche auf Beiträge verjähren in vier Jahren nach Ablauf des Kalenderjahrs, in dem sie fällig geworden sind. Ansprüche auf vorsätzlich vorenthaltene Beiträge verjähren in dreißig Jahren (!) nach Ablauf des

Kalenderjahrs, in dem sie fällig geworden sind, § 25 Abs. 1 Satz 2 SGB IV. Bei vorsätzlicher Vorenthaltung droht also eine Vervielfachung des Beitrages, worauf Imping zutreffend hinweist.⁵⁹

Daneben drohen strafrechtliche Sanktionen wegen des Vorenthaltens und Veruntreuens von Arbeitsentgelt bzw. Sozialversicherungsbeiträgen, § 266 a StGB, wenn nicht mit Erfolg ein strausschließender Tatbestandsirrtum angeführt werden kann. Taugliche Täter sind grundsätzlich sämtliche Geschäftsführer und Vorstände. In Betracht kommt ferner eine Ordnungswidrigkeit nach § 111 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 a) SGB IV i.V.m. § 9 Abs. 1 Nr. 1 OWiG. Verletzt das für die Meldung zuständige Vorstandsmitglied die Meldepflicht nach § 28 a SGB IV leichtfertig oder vorsätzlich, können Versicherungsträger und Zollbehörden die Ordnungswidrigkeit mit einem Bußgeld von bis zu 25 000 € belegen.⁶⁰

Und schließlich droht eine zivilrechtliche persönliche Haftung der Verantwortlichen aus

- § 823 Abs. 2 BGB i.V.m. § 266 a StGB als Schutzgesetz (Beiträge)
- § 38 Abs. 3 Satz 1, § 41 a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG und § 42 d Abs. 1 Nr. 1 EStG (Lohnsteuer)

Persönlich haftende Gesellschafter einer GbR können für die Beitragsschulden der Gesellschaft einschließlich etwaiger Säumniszuschläge im Wege eines Haftungsbescheids in Anspruch genommen werden.⁶¹

10.2. Haftung für Berater

Zwischenzeitlich sind einige Urteile ergangen, die sich mit der Haftung insbesondere steuerlicher Berater bei Fehlern in der Statusbeurteilung befassen.

Das OLG Hamm hat in einem nicht ohne Kritik gebliebenen Urteil vom 08.04.2022⁶² die Haftung eines Steuerberaters für die Nachzahlung von Sozialversicherungsbeiträgen einer GmbH aus drei Gesellschafter-Geschäftsführern bejaht. Die GmbH warf dem StB vor, er habe eine vertragliche Nebenpflicht aus dem Lohnbuchhaltungsmandat verletzt und nicht geprüft, ob eine Befreiung von der Versicherungspflicht der Geschäftsführer in Betracht komme.

Zwar sei ein Steuerberater – auch wenn er mit der Lohnbuchführung beauftragt ist – zur Beratung in sozialversicherungsrechtlichen Fragen auch in Bezug auf die Beitragspflicht weder berechtigt noch verpflichtet, habe aber im Rahmen der sich als Nebenpflicht aus dem Steuerberatervertrag ergebenden vertraglichen Schadensverhütungspflicht bei Schwierigkeiten tatsächlicher oder rechtlicher Art zu raten, einen Rechtsanwalt aufzusuchen oder eine Prüfung durch den Sozialversicherungsträger gemäß §§ 7 a,

58 BSG, Ur. v. 14.03.2018 – B 12 KR 12/17 R, juris.

59 Imping, ZIP 2023, 892.

60 Zum Ganzen Imping, ZIP 2023, 892; Lachmann, DB 2022, 2154.

61 BSG, Ur. v. 28.06.2022 – B 12 KR 5/20 R, juris.

62 I-25 U 42/20, juris; siehe zu Kritik Freitag/Meixner, DStR 2023, 659.

28 h SGB IV anzuregen. Denn einem StB müsse bewußt sein, daß die Einordnung der Tätigkeit von Gesellschaftern als selbständig oder nicht selbständig zweifelhaft war. Er mußte wissen, daß sich die Beurteilung der Beschäftigung nach § 7 SGB IV richte und nach der ständigen Rechtsprechung des BSG das Maß der persönlichen Abhängigkeit für die Abgrenzung zwischen selbständiger oder nicht selbständiger Tätigkeit entscheidend ist. Als Schaden könne die GmbH die Nachzahlungsbeträge für ihre Gesellschafter vom StB erstattet verlangen. Steuervorteile der GmbH, wie sie sich aufgrund einer Gewinnminderung durch die Nachzahlung ergeben können, seien nicht anzurechnen, wenn auch die Schadensersatzleistung ihrerseits zu versteuern ist. Etwaige Vorteile der Gesellschafter aus der Sozialversicherungspflicht seien für den im Rahmen der Schadensermittlung anzustellenden Gesamtvermögensvergleich nicht im Wege einer konsolidierten Schadensbetrachtung einzubeziehen. Ein Mitverschulden sei auch nicht darin zu sehen, daß die GmbH bzw. ihre Geschäftsführer nicht von sich aus ein Statusfeststellungsverfahren eingeleitet haben. Im – unbefriedigenden – Ergebnis haftete der StB für den gesamten Nachzahlungsbetrag.

Anders hatte das OLG Düsseldorf in einem Hinweisbeschuß vom 09.07.2020⁶³ entschieden. Ein Steuerberatungsvertrag (Lohnbuchhaltung) berechnete und verpflichtete den StB nicht zur Beratung in sozialversicherungsrechtlichen Fragen. Es fehlte dort schon eine Pflichtverletzung. Zudem sei eine konsolidierte Schadensbetrachtung unter Berücksichtigung der positiven Auswirkungen für die Geschäftsführer (erworbene Anwartschaften zur gesetzlichen Rentenversicherung) anzustellen.

In diese Richtung gehen auch zwei Urteile des LG Kiel aus August 2022.⁶⁴ Zwar nimmt das LG eine Hinweispflicht des StB an, einen fachlich geeigneten Berater hinzuzuziehen, wenn sich im Rahmen der Lohnbuchhaltung sozialversicherungsrechtliche Schwierigkeiten ergeben. Ergreift die GmbH nach erkanntem Fehler keine abhelfende Gestaltung, ist die Vermutung des aufklärungsrichtigen Verhaltens widerlegt und ein kausaler Schaden zu verneinen. Ferner verweist das LG Kiel zutreffend auf § 249 Abs. 1 BGB. Danach ist der Geschädigten durch die Schadensersatzleistung so zu stellen, wie dieser bei pflichtgemäßem Verhalten stände. Ausgangspunkt für die Schadensberechnung ist die Differenzhypothese, also ein Vergleich der infolge des haftungsbegründenden Ereignisses entstandenen Vermögenslage mit derjenigen, die ohne jenes Ereignis eingetreten wäre. Dabei erfaßt der erforderliche Gesamtvermögensvergleich eine Gegenüberstellung der hypothetischen und der tatsächlichen Vermögenslage –

und erfaßt somit auch Vorteile, bspw. Steuervorteile. Denn Beitragsnachforderungen sind gewinnmindernd und somit als ein steuermindernder Betriebsaufwand zu berücksichtigen. Darüber hinaus hätte die GmbH die in früheren Jahren nicht gezahlten Arbeitgeberbeiträge zur Sozialversicherung für den Gesellschafter beziffern und in den Gesamtvermögensvergleich mit aufnehmen müssen. Darlegungs- und beweibelastet ist insoweit der geschädigte Mandant; der Steuerberater kann sich darauf beschränken, den Schaden zu bestreiten.⁶⁵

11. Fazit

Die sozialversicherungsrechtliche Beurteilung der Beschäftigungsverhältnisse von Geschäftsführern und Gesellschaftern ist regelmäßig anhand der aktuellen Rechtsprechung des BSG zu überprüfen. Soll eine abhängige Beschäftigung des Geschäftsführers und eine damit einhergehende Sozialversicherungspflicht vermieden werden, gilt die Faustregel: Notwendig ist eine im Gesellschaftsvertrag verankerte beherrschende Stimmenmehrheit oder qualifizierte Sperrminorität – bis hin zur Einstimmigkeit. Liegen diese Voraussetzungen nicht vor und können auch nicht hergestellt werden, ist eine Meldung nach § 28 a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 e SGB IV abzugeben, um den Status durch die DRV feststellen zu lassen.

Offen bleibt, ob zukünftig die ausreichende „Verhinderungsmacht“ ausreicht oder ob der Geschäftsführer zusätzlich über eine umfassende unternehmerische Gestaltungsmacht verfügen und wie diese konkret ausgestaltet sein muß.

Für Steuerberater gilt: Eine Pflichtverletzung ergibt sich, wenn der Steuerberater bei Prüfung oder Berechnung der Höhe einer Beitragspflicht auf Schwierigkeiten tatsächlicher oder rechtlicher Art stößt oder sich die Rechtslage für ihn als unklar darstellt und er dem Mandanten nicht rät, einen auf diesem Gebiet erfahrenen Anwalt einzuschalten oder eine Prüfung gemäß §§ 7 a, 28 h SGB IV anzuregen.

Aber auch bei hiernach anzunehmender Pflichtverletzung zeigt das LG Kiel gute Argumente für eine Abwehrberatung des Steuerberaters – und vice versa – beträchtliche Anforderungen an die Schlüssigkeit einer Haftungsklage.

63 I-23 U 70/20, BeckRS 2020, 23810. Siehe auch *Hömig/Matz*, DStR 2020, 2695.

64 LG Kiel, Urt. v. 16.08.2022 – 6 O 275/20 – juris, und v. 25.08.2022 – 6 O 315/21 – juris.

65 Zu LG Kiel siehe auch *Freitag/Bertrand*, DStR 2023, 1221.

Gesetzbuch 24.de

Jetzt noch besser:

Vorschriften-Konfigurator

Sie wählen aus über 10.000 Vorschriften eine Gesetzessammlung nach Ihrem Bedarf aus!



Foto: © bunditmay - stock.adobe.com

Ihre Vorteile:

- ✓ Am PC stellen Sie rechtssichere Vorschriften einfach und gezielt zusammen
- ✓ Wählen Sie dabei aus der permanent aktualisierten Gesetzesdatenbank aus
- ✓ Neu: Nutzen Sie die deutlich komfortableren Schnell- und Detailsuchen
- ✓ Wir drucken Ihr persönliches Gesetzbuch
- ✓ Versandfertig innerhalb 24 Stunden

Noch Fragen?

Dann nehmen Sie bitte Kontakt auf:

Katja Ciekowski

☎ 089/436000-84

✉ k.ciekowski@boorberg.de

Hanno Thielen

☎ 0711/7385-308

✉ h.thielen@boorberg.de

Ein Produkt von  BOORBERG
www.gesetzbuch24.de

Die neue öffentliche Länderberichterstattung aus der Sicht eines Drittstaatenunternehmens: Fluch und Segen einer EU-weiten Angleichung auf Grundlage einer Richtlinie

Prof. Dr. Klaus von Brocke, Rechtsanwalt, Weißbach/München

I. Einführung

Am 01.12.2021 wurde die EU-Rechnungslegungsrichtlinie (Richtlinie 2021/2101), die sog. public country-by-country Richtlinie (pCbCR-Richtlinie) publiziert, die eine öffentliche länderspezifische Berichterstattung ab dem Steuerjahr 2025 (annahmegemäß Wirtschaftsjahr entspricht Kalenderjahr) vorsieht. Sie zielt darauf ab, Transparenz hinsichtlich der Gewinnsteuerbelastung von multinationalen Unternehmen zu schaffen. Für oberste Mutterunternehmen mit Sitz innerhalb der EU besteht die Pflicht zur Veröffentlichung des Steuerberichts im Staat ihres Hauptsitzes. Diese Veröffentlichung gilt gleichermaßen befreiend für alle EU-Mitgliedsstaaten, in denen das Unternehmen mit einer Niederlassung tätig ist. Oberste Mutterunternehmen mit Hauptsitz außerhalb der EU mit konsolidierten Umsatzerlösen von über 750 Mio. Euro werden über ihre Tochtergesellschaften oder Betriebsstätten grundsätzlich in jedem EU-Mitgliedsstaat separat berichtspflichtig, sofern sie bestimmte Schwellenwerte überschreiten. Hierzu sieht aber die Richtlinie eine Vereinfachungsvorschrift vor. Danach reicht es aus, wenn der Ertragsteuerinformationsbericht unter bestimmten weiteren Maßgaben (siehe dazu sogleich) in einem EU-Mitgliedsstaat einer Niederlassung offengelegt und zugänglich gemacht wurde.

Die EU-Mitgliedsstaaten haben die Richtlinie bis zum 22.06.2023 in nationales Recht umzusetzen, wobei sie über die Bestimmungen der Richtlinie hinausgehen und z.B. Fristen bzw. die Anwendung der Bestimmungen vorziehen können.

Hiervon zu unterscheiden ist die **nicht**-öffentliche Länderberichterstattung, die in Deutschland auf der Grundlage der steuerlichen DAC 4 Richtlinie (RL 2016/881 vom 25.05.2016 als Implementierung des Aktionspunktes 13 des BEPS-Projekts aus dem Jahr 2015) bereits durch das BEPS-Umsetzungsgesetz vom 20.12.2016 in § 138 a AO umgesetzt wurde. Dieser länderbezogene Bericht enthält Informationen über die weltweite Verteilung der Umsätze und der entrichteten Steuern, weitere Kennzahlen der multinationalen Konzerne in den einzelnen Staaten und Hoheitsgebieten sowie Angaben über die wichtigsten wirtschaftlichen Tätigkeiten sämtlicher konstitutiver Rechtsträger des multinationalen Konzerns. Eine darüber hinausgehende Veröffentlichung dieser Länderberichte war seitens der OECD im BEPS-Pro-

gramm nicht vorgesehen. Im April 2016 veröffentlichte die EU jedoch einen Richtlinienvorschlag, der im Fall einer erfolgreichen Umsetzung die Richtlinie 2013/34/EU („Bilanzrichtlinie“) im Hinblick auf die Offenlegung von Ertragsteuerinformationen ändern würde. Gemäß dem Richtlinienvorschlag würden in der EU tätige, große multinationale Unternehmen verpflichtet werden, Berichte über steuerlich relevante Informationen aufzustellen und diese offenzulegen.¹ Diese Initiative der EU-Kommission war unabhängig von den Vorschlägen der OECD zum CbC-Reporting, die im Rahmen des BEPS-Projekts intensiv diskutiert wurden, und geht – nicht allein wegen des Erfordernisses der Öffentlichmachung – über die Vorschläge der OECD hinaus.

Aufgrund der komplexen Vorgaben der Model Rules des Inclusive Framework zur Säule 2 sowie der Umsetzung und praktischen Handhabung der Mindestbesteuerung ist die sog. public country-by-country Richtlinie aus dem Jahr 2021 bei Großunternehmen mit Hauptsitz außerhalb der EU etwas aus dem Blickfeld geraten. Mit Bundestagsbeschluss vom 11.05.2023 ist auch vor kurzem mit den Vorschriften des § 341 b ff HGB die Veröffentlichungspflicht länderbezogener Berichte multinationaler Konzerne gesetzgeberisch auf den Weg gebracht worden.

Da es sich bei der Richtlinie nicht um eine rein steuerrechtliche Richtlinie auf Grundlage des Art. 115 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV), sondern um eine Rechnungslegungsrichtlinie zur Niederlassungsfreiheit der Unternehmen basierend auf Art. 50 (1) AEUV handelt, hat der Rat nur mit einer qualifizierten Mehrheit über die Richtlinie zu entscheiden. Die Einstimmigkeit, welche für steuerrechtliche Richtlinien erforderlich ist, ist demnach für eine Verabschiedung nicht notwendig. Nach langwierigen Trilog-Verhandlungen zwischen dem Rat, der Kommission und dem Parlament wurde die Richtlinie schließlich am 24.11.2021 angenommen.

Die pCbCR-Richtlinie ist grundsätzlich für Wirtschaftsjahre ab 22.06.2024 anzuwenden und die ersten Ertragsteuerinformationsberichte sind bis Ende 2026 zu veröffentlichen, sofern das Wirtschaftsjahr dem Kalenderjahr entspricht. Überraschend kam der Vorstoß von Rumänien und Spanien, die Fristen bzw. Anwendung der Richtlinie basierend auf der

¹ Für Kreditinstitute und Rohstoffunternehmen mit Hauptsitz in der EU sah die EU bereits seit 2016 eine Veröffentlichung im Rahmen der EU-Richtlinien 2013/36/EU und 2013/34/EU vor.

nationalen Gesetzgebung schon früher anzusetzen. Insbesondere Rumänien legte den Anwendungszeitraum schon für Wirtschaftsjahre ab 01.01.2023 fest, so daß die ersten Berichte dort bereits bis Ende 2024 erstellt, veröffentlicht und zugänglich gemacht werden müssen. Da die Tücken wie immer im Detail liegen und nicht ohne Überprüfung der ohnehin schon zu erstellende CbCR-Bericht, der sog. länderbezogene Bericht basierend auf dem Aktionspunkt 13 des BEPS-Projekts auch für Zwecke des public-CbCR verwendet werden kann, ist eine frühzeitige Beschäftigung mit der sanktionsbewehrten öffentlichen Länderberichterstattung geboten. Die nachfolgenden Ausführungen sind demgemäß aus Sicht einer multinationalen Unternehmensgruppe mit Konzernobergesellschaft mit Hauptsitz außerhalb der EU geschrieben und geben darüber Aufschluß, welche rechtlichen Verpflichtungen im Hinblick auf Niederlassungen in den EU-Mitgliedstaaten zu befolgen sind.

II. Grundlagen der Richtlinie

1. Relevanz für Drittstaats-Großunternehmen mit steuerlicher Präsenz in EU-Mitgliedsstaaten

a) Wer ist betroffen und über wen ist zu berichten?

Oberste Mutterunternehmen mit Hauptsitz in einem Drittstaat mit konsolidierten Umsatzerlösen in den zwei vorangegangenen Geschäftsjahren von über EUR 750 Mio. werden dann über ihre EU-Niederlassungen berichtspflichtig, wenn sie mittlere oder große Tochtergesellschaften oder EU-Betriebsstätten ab einer bestimmten Größe² unterhalten (Art. 48 b Abs. 4 und 5 EU-pCbCR-Richtlinie). Soweit und sobald die Niederlassungen die Schwellenwerte in den EU-Mitgliedsstaaten überschreiten, sind sie grundsätzlich in jedem dieser EU-Mitgliedsstaaten nach den dort geltenden Umsetzungsregelungen und Verfahrensvorschriften berichtspflichtig, d.h. der gesamte Ertragsteuerinformationsbericht des Drittstaats-Konzerns muß nach den Vorgaben der EU-pCbCR-Richtlinie und den jeweiligen landesspezifischen Umsetzungssetzen erstellt, veröffentlicht und zugänglich gemacht werden.

b) Besonderheiten bei der Umsetzung in den EU-Mitgliedsstaaten hinsichtlich zeitlicher Vorgaben

Rumänien:

Aufgrund der frühzeitigen Umsetzung der EU-Richtlinie in Rumänien hat ein Drittstaats-Großkonzern mit einer betroffenen Niederlassung in Rumänien einen Ertragsteuerinformationsbericht für das Jahr 2023 (annahmegemäß Wirtschaftsjahr entspricht dem Kalenderjahr) nach den inhaltlichen Vorgaben der EU-pCbCR-Richtlinie in rumänischer Sprache zu erstellen. Dieser Informationsbericht ist am Sitz der rumänischen Tochtergesellschaft oder am Ort der Betriebsstätte im rumänischen Handelsregister bis zum 31.12.2024 zu veröffentlichen und zugänglich zu machen.

Spanien:

Spanien hat die EU-pCbCR-Richtlinie bereits verbindlich in nationales Gesetz umgesetzt und sieht abweichend von der Richtlinie nicht einen Zeitraum von 12 Monaten, sondern nur von sechs Monaten vor, in dem der Ertragsteuerinformationsbericht nach dem Ablauf des betreffenden Wirtschaftsjahres veröffentlicht werden muß. Spanien wendet aber die Richtlinie wie von dieser vorgesehen erst für Wirtschaftsjahre an, die nach dem 22.06.2024 beginnen.

Deutschland, Schweden, Polen, Ungarn, Slowakei, Luxemburg, Finnland, Dänemark und Litauen sehen in ihren Gesetzesentwürfen keine Abweichungen vor, so daß hier die Veröffentlichungen grundsätzlich erst Ende 2026 erfolgen müssen.

Andere Mitgliedsstaaten haben bis jetzt entweder noch keine Gesetzesinitiative ergriffen oder befinden sich wie z.B. **Irland** in einem Konsultationsmodus bzw. haben bislang nur wenig inhaltlich aussagekräftige Rahmengesetzgebung mit Verordnungsermächtigung für die Finanzverwaltung erlassen wie z.B. **Frankreich** und die **Niederlande**.

2. Inhaltliche und formelle Anforderungen an die Ertragsteuerberichterstattung

a) Vergleichbarkeit mit CbCR-Daten

Vorbehaltlich einer detaillierteren Darstellung und Vergleich mit einer CbCR-Analyse sieht die EU-pCbCR-Richtlinie die Darstellung folgender Einzeldaten pro einzubeziehendes Unternehmen vor:

- Name des Mutterunternehmens,
- Berichtszeitraum,
- verwendete Währung,
- kurze Beschreibung der Art der Geschäftstätigkeit,
- Zahl der Arbeitnehmer,
- Erträge einschließlich Erträge mit verbundenen Unternehmen,
- Gewinn oder Verlust vor Gewinnsteuern,
- zu zahlende und entrichtete Gewinnsteuern
- sowie nicht ausgeschüttete Gewinne.

Diese Angaben können auch nach den CbCR-Berichterstattungsregeln auf der Grundlage des Anhangs II Abschnitt III Teile B und C der Richtlinie 2011/16/EU³ gemacht werden. In dem Bericht ist anzugeben, von welchen Vorgaben Gebrauch gemacht wird. Insoweit vereinfacht die Rechnungslegungsrichtlinie die Darstellung und die Aufbereitung des Ertragsteuerberichts, in dem auf die DAC4 Richtlinie verwiesen wird. In der übersichtsmäßigen Auswertung der Umsetzungssetze oder Entwürfe der oben genannten EU-Mitgliedsstaaten wurde diese Möglichkeit auch miteinbezogen. Für Drittstaatenkonzerne ergibt sich neben dieser Erleichterung aber noch

² Zu den Größen der mittleren und großen Tochterunternehmen sowie des Schwellenwertes der Nettoumsatzerlöse für kleine Unternehmen, die für Zweigniederlassungen gelten, siehe Anhang.

³ ABl. L 64 vom 11.03.2011, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/PDF/?uri=CELEX:02011L0016-20230101&from=EN>.

zusätzlich die Thematik, ob der Ertragsteuerinformationsbericht nach der Währung des konsolidierten Konzernabschlusses (z.B. in Dollar, Schweizer Franken oder Yen) sowie nach den dort verwendeten Rechnungslegungsgrundsätzen (z.B. US-GAAP) veröffentlicht werden darf. Dies ist zwar grundsätzlich soweit ersichtlich in den einzelnen Umsetzungsgesetzen vorgesehen, sollte aber noch einmal eingehend geprüft werden.

b) EU/EWR-länderbezogene Einzel-Daten

Die oben dargestellten Angaben müssen einzeln je EU-Mitgliedsstaat und bzw. voraussichtlich auch je EWR-Mitgliedsstaat ausgewiesen werden. Letzteres ist noch nicht in der EU-pCbCR-Richtlinie vermerkt. Da jedoch durch allgemeinen EWR-Beschluß die Bilanzrichtlinie auf den EWR-Raum Anwendung findet, ist davon auszugehen, daß die EU-pCbCR-Richtlinie dementsprechend ausgeweitet wird.

c) Länderbezogene Einzel-Daten bei Steuerhoheitsgebieten, die auf der grauen bzw. schwarzen Liste angeführt sind

Darüber hinaus sind die Steuerdaten auch in Bezug auf Unternehmen in Steuerhoheitsgebieten, die am 01.03. eines Jahres auf der EU-Schwarzliste bzw. über zwei Jahre auf der EU-Grauliste geführt wurden, einzeln je Steuerhoheitsgebiet anzugeben.⁴ Das ist insbesondere bei Russland (Schwarzliste) und Türkei (Grauliste) zu beachten, die erstmalig seit dem 01.03.2023 angeführt werden.

d) Drittstaatenbezogene aggregierte Daten

In Bezug auf Unternehmen, die sich in Drittstaaten außerhalb des EWR-Raums und nicht auf einer der grauen oder schwarzen Liste angeführten Länder befinden, sind die Daten aggregiert anzugeben.

3. Ausnahmeregelungen

a) Verfügbarkeit der Daten im Tochterunternehmen

Die Richtlinie verpflichtet die jeweiligen Tochterunternehmen bzw. Betriebsstätten bei nicht in der EU-ansässigen Mutterunternehmen die Ertragsteuerinformationsberichte zu veröffentlichen. Steht dieser dem Tochterunternehmen nicht zur Verfügung, so hat sie das Mutterunternehmen aufzufordern, die Angaben bereitzustellen. Kommt das Mutterunternehmen dem nicht nach, so hat das Tochterunternehmen alle ihm zur Verfügung stehenden Daten mit dem Hinweis zu berichten, daß das Mutterunternehmen die erforderlichen Angaben nicht zur Verfügung gestellt hat.

b) Vereinfachung der Veröffentlichung

Für nicht in der EU/EWR sitzende oberste Mutterunternehmen wäre es unverhältnismäßig, müßten sie in jedem EU/EWR-Mitgliedsstaat, in dem sie einzubeziehende Niederlassungen unterhalten in der jeweiligen Landessprache einen Ertragsteuerinformationsbericht beim dortigen Handelsregister einreichen. Dementsprechend sieht die EU-pCbCR-

Richtlinie eine Erleichterung vor: Es ist ausreichend, wenn in einem EU-Mitgliedsstaat einer einbeziehenden Niederlassung ein vollständiger Ertragsteuerinformationsbericht in der Landessprache veröffentlicht wird und dieser Bericht in mindestens einer offiziellen EU-Amtssprache auf der öffentlich zugänglichen Website des obersten Mutterunternehmens kostenlos und in einem maschinenlesbaren, elektronischen Berichtsformat zugänglich gemacht wird (Art. 48 b Abs. 6 der EU-pCbCR-Richtlinie). In diesem Bericht ist zusätzlich noch zu vermerken, welche Niederlassung den Bericht in einem EU-Mitgliedsstaat veröffentlicht hat.

c) Nachteilige Angaben

Zur Vermeidung erheblicher Wettbewerbsnachteile durch die Offenlegung können in einem Ertragsteuerinformationsbericht für den Zeitraum von bis zu 5 Jahren die oben genannten Pflichtangaben weggelassen werden. Dies gilt nicht für Angaben von Niederlassungen, die sich auf Steuerhoheitsgebiete, die auf der Schwarz- und Grauliste angeführt sind, beziehen. Das Weglassen der Angaben ist im Bericht gebührend zu begründen. Der deutsche Gesetzgeber hat vorbehaltlich der Zustimmung des Bundesrates den Zeitraum auf vier Jahre verkürzt.

4. Zeitlicher Ablauf der Berichterstattung

a) Was ist bereits 2023 zu tun?

Für Drittstaaten-Konzerne, die eine einzubeziehende Niederlassung in Rumänien unterhalten und deren Wirtschaftsjahr am oder ab dem 01.01.2023 beginnt, läuft oder beginnt bereits für 2023 das erste Berichtsjahr zu laufen. Insoweit ist innerhalb von 12 Monaten nach dem Ablauf des Berichtsjahres der erste EU-Ertragsteuerinformationsbericht für Rumänien zu erstellen und in Rumänien zu veröffentlichen und zugänglich zu machen. Neben der Möglichkeit, das CbCR-Datenformat auch hier zu verwenden, sind Überlegungen bzgl. der Unternehmungen in den Steuerhoheitsgebieten der Schwarz- und Grauliste, dem Weglassen schädlicher Angaben sowie der Weigerung der Herausgabe von Daten an die rumänische Niederlassung anzustellen.

Alle anderen Konzerne mit Hauptsitz außerhalb der EU sollten die weiteren Entwicklungen bei der Umsetzung der Richtlinie in den jeweiligen EU-Mitgliedsstaaten beobachten, soweit sie dort Niederlassungen unterhalten. Ist letzteres für mehrere EU-Mitgliedsstaaten zutreffend, so bietet es sich an, die Erleichterungsregelung in Anspruch zu nehmen und sich den EU-Mitgliedsstaat für die Veröffentlichung auszusuchen, der die formal leichtesten Regelungen anbietet. So mag es für einen US- oder UK-Konzern sinnvoll erscheinen, einen EU-Mitgliedsstaat zu wählen in dem Englisch als Veröffentlichungssprache zulässig ist. Neben Malta und Irland sollte

⁴ <https://www.consilium.europa.eu/de/policies/eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions/>.

eruiert werden, ob nicht in einigen weiteren EU-Mitgliedsstaaten beim Handelsregister eine flexiblere Handhabung möglich ist. Zu denken wäre da an die Niederlande oder Luxemburg.

b) Ungleichbehandlung zwischen EU- und Drittstaaten-Konzernen

Das Beispiel Rumäniens oder Spaniens mit der früheren Umsetzung bzw. Veröffentlichungspflicht führt zu einer dortigen Ungleichbehandlung von EU-Konzernen, die kraft des Umsetzungsgesetzes in ihrem Hauptsitzstaat im Wesentlichen erst ab 2025 veröffentlichen müssen, während Drittstaaten-Konzerne den Umsetzungsgesetzen der abweichenden EU-Mitgliedsstaaten unterliegen, soweit sie dort Niederlassungen unterhalten. Diese Ungleichbehandlung ist aber europarechtlich nicht zu beanstanden, da sich Drittstaaten-Konzerne nicht auf die Niederlassungsfreiheit der Art. 49 i.V.m. 54 AEUV berufen können.

III. Ausblick

Zum Zeitpunkt der Erstellung dieses kurzen Beitrags fehlten noch etliche Umsetzungsgesetze der EU-Mitgliedsstaaten. Die Umsetzungsfrist lief am 23.06.2023 ab. Führen schon die oben genannten unterschiedlichen Umsetzungsvarianten zu einer rechtlichen Ungewißheit und erschwerten Compliance-Verpflichtung, so vergrößert sich dieses Unbehagen noch auf Grund der mangelnden Umsetzungsbereitschaft einiger zumal großer EU-Mitgliedsstaaten wie Italien und Frankreich. Fragen nach der unmittelbaren Anwendbarkeit einiger Richtlinienbestimmungen zu Gunsten oder zu Lasten der Drittstaaten-Konzerne, Rückwirkungsproblematiken sowie verwaltungstechnische Vorbereitungsmaßnahmen können dabei nur aufgeworfen werden. Da die Einhaltung der Veröffentlichungspflichten auch noch sanktionsbewehrt ist, wirft die wieder einmal unterschiedliche Umsetzung einer steuerrechtlich-relevanten Richtlinie, die zwar im Kern vereinheitlichend wirken soll, aber den-

noch Optionen bereitstellt, kein gutes Licht auf einen investitionsfreundlichen Standort Europa.

Anhang

Größenklassen nach der EU-Bilanzrichtlinie

RICHTLINIE 2013/34/EU DES EUROPÄISCHEN PARLAMENTS UND DES RATES

vom 26.06.2013

über den Jahresabschluß, den konsolidierten Abschluß und damit verbundene Berichte von Unternehmen bestimmter Rechtsformen und zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates und zur Aufhebung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates

Artikel 3

(2) Kleine Unternehmen sind Unternehmen, die am Bilanzstichtag die Grenzen von mindestens zwei der drei folgenden Größenmerkmale nicht überschreiten:

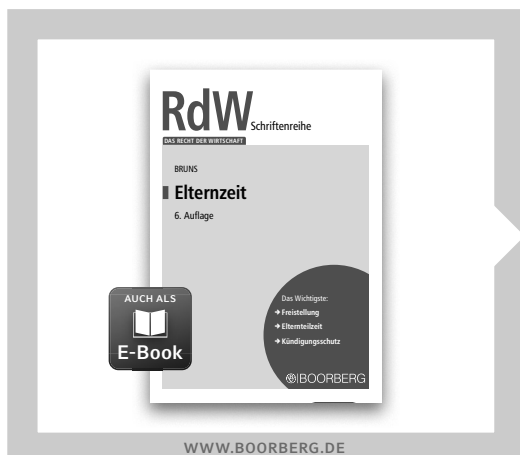
- a) Bilanzsumme: 4 000 000 EUR;
- b) Nettoumsatzerlöse: 8 000 000 EUR;
- c) durchschnittliche Zahl der während des Geschäftsjahres Beschäftigten: 50;

(3) Mittlere Unternehmen sind Unternehmen, bei denen es sich nicht um Kleinstunternehmen oder kleine Unternehmen handelt und die am Bilanzstichtag die Grenzen von mindestens zwei der drei folgenden Größenmerkmale nicht überschreiten:

- a) Bilanzsumme: 20 000 000 EUR;
- b) Nettoumsatzerlöse: 40 000 000 EUR;
- c) durchschnittliche Zahl der während des Geschäftsjahres Beschäftigten: 250.

(4) Große Unternehmen sind Unternehmen, die am Bilanzstichtag mindestens zwei der drei folgenden Größenmerkmale überschreiten:

- a) Bilanzsumme: 20 000 000 EUR;
- b) Nettoumsatzerlöse: 40 000 000 EUR;
- c) durchschnittliche Zahl der während des Geschäftsjahres Beschäftigten: 250.



Umfassende Darstellung.

Elternzeit

von Dr. Patrick Bruns, Rechtsanwalt und Fachanwalt für Arbeitsrecht, Baden-Baden und Achern

2023, 6., überarbeitete Auflage, 216 Seiten, € 19,80

Das Recht der Wirtschaft
ISBN 978-3-415-07438-5



Leseprobe unter
www.boorberg.de/9783415074385



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

Besteuerung des Schadensersatzes bei (Immobilien-) Kapitalanlagen – der BFH schlägt ein neues Kapitel auf?!

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 BFH positioniert sich jetzt deutlich gegenüber den Zivilgerichten – in einem atypischen Fall

„Was bisher geschah ...“, so lautete schon die Überschrift des Eingangsabsatzes in einem früheren diesseitigen Beitrag,¹ in dem die zuweilen recht holzschnittartige Bejahung der Steuerpflicht und Steuerbarkeit von Schadensersatzzahlungen bzw. Leistungen im Rahmen der sog. „Rückabwicklung“ von (oft kollektiven) Immobilien-Kapitalanlagen bei der Einkommensteuer durch die Rechtsprechung des BGH und die zivilrechtlichen Instanzgerichte einerseits und die dem gegenüber doch eher zurückhaltende und im Einzelfall differenzierende Haltung des BFH und der Finanzgerichte zu diesem Themenkomplex andererseits aufgezeigt wurde.² Im zivilrechtlichen Kontext ist die Frage der Steuerwirkungen bei dem geschädigten Anleger der im Wege des Schadensersatzes zugesprochenen Zahlungsbeträge seines ursprünglichen Vertragspartners oder insoweit haftender Dritter (Anlagevermittler und -berater, Banken, sonstige Beteiligte) ein fast schon erkalteter Dauerbrenner, bei dem auf der Seite der in Anspruch Genommenen regelmäßig, aber meist erfolglos, der Einwand der Minderung des Schadens oder jedenfalls der Vorteilsausgleichung durch bisher empfangene sog. „Steuervorteile“ erhoben wird. Gemeint ist damit, daß dann, wenn die getätigte Kapitalanlage bisher auf der Ebene des Anlegers zu steuerbaren und ggf. mit anderen Einkünften verrechenbaren Verlusten geführt hat, diese Entlastungswirkung zu seinen Gunsten bei der Höhe des ihm letztendlich entstandenen Schadens zu berücksichtigen sei. Sich auf das verminten Terrain entsprechender steuerlicher Detailbetrachtung und der Darlegungs- und Beweislast im Zivilprozeß hierfür zu begeben, hat naturgemäß bei den Zivilgerichten wenig Begeisterung hervorgerufen. Deshalb wurde wohl auch die letztlich auch vom BGH bestätigte Faustformel dankbar aufgegriffen, daß Schadensersatzleistungen ihrerseits zu steuerpflichtigen Einkünften führen würden und deshalb im Grundsatz eine Ermittlung der bisherigen steuerlichen Entlastungswirkungen unterbleiben könne; dabei käme es auch auf Details wie ggf. unterschiedlich hohe steuerliche Progressionssätze oder andere steuerliche Rahmenbedingungen bei den betreffenden Anlegern zu den unterschiedlichen Betrachtungszeitpunkten nicht an. Nur verbleibende, außergewöhnlich hohe

Steuervorteile seien damit zivilrechtlich noch im Ausnahmefall in Betracht zu ziehen.³ Da ein solcher Ausnahmefall, auch durch flankierende steuerliche Regelungen wie § 15 b EStG, kaum praktisch wurde, erschien zivilrechtlich das Thema der Steuerwirkungen mit dem Verdikt der umfassenden Steuerbarkeit von Schadensersatzleistungen in den letzten Jahren gleichsam erschlagen.

Während die Rechtsprechung der Finanzgerichte demgegenüber bisher eher punktuell andere, durchaus differenzierende Aspekte setzte, hat nun ein Urteil des BFH⁴ grundsätzlich deutlich abweichende Akzente gesetzt und die von der Rechtsprechung des BGH abweichende Sichtweise auch explizit adressiert.

Anlaß war allerdings ein atypischer Fall. Der Steuerpflichtige hatte sich als Kommanditist an einer Publikumspersonengesellschaft in der Rechtsform der GmbH & Co. KG (geschlossener Immobilienfonds) beteiligt und zivilrechtlich erfolglos „Rückabwicklung“ dieser Beteiligung u.a. von einer damals involvierten Bank aus den Gesichtspunkten der Prospekthaftung und des Beratungsverschuldens erhoben. Steuerlich ging es um den Ansatz der insoweit vergeblich aufgewendeten Rechtsverfolgungskosten. Da – so die Argumentation des Steuerpflichtigen – im Erfolgsfalle der von ihm begehrte Schadensersatz (entsprechend der zivilrechtlichen Rechtsprechung) zu steuerpflichtigen Einkünften geführt hätte, seien auch die hierfür vergeblich aufgewendeten Kosten wiederum als Werbungskosten zu seinen Gunsten zu berücksichtigen. Nachdem im ersten Rechtszug der BFH⁵ das Urteil des Hessischen Finanzgerichts⁶ aufgehoben und die Sache zurückverwiesen hatte, verfolgte der Anleger sein Begehren nun im Rahmen der erneuten Revision weiterhin. Atypisch war diese Konstellation deshalb, weil sie gleichsam spiegelverkehrt zu den klassischen Fällen bei Anwendung der eigentlich für den Steuerpflichtigen ungünstigen Grundregel der „Steuerpflicht von Schadens-

1 Vgl. steueranwaltsmagazin 2017, 98 ff.; insoweit auch anknüpfend an den Beitrag im steueranwaltsmagazin 2014, 2 ff.

2 S. hierzu z.B. die Nachweise in den in FN 1 genannten Beiträgen im steueranwaltsmagazin.

3 Vgl. BGH, Urt. v. 23.04.2012 – II ZR 75/10 m.w.N. zur schon damals „ständigen Rechtsprechung“.

4 Urt. v. 19.07.2022 – IX R 18/20.

5 Urt. v. 04.12.2018 – IX R 13/17.

6 Urt. v. 23.08.2016 – 7 K 1015/15.

ersatzleistungen“ hier ausnahmsweise zu einem steuerlichen Vorteil für ihn geführt hätte.

2. Die „neuen“ Leitlinien des BFH

Umso bemerkenswerter ist es, daß der BFH nun, da die von ihm im ersten Rechtszug vermißte Sachaufklärung erfolgt war, diesen Sonderfall offensichtlich zum Anlaß genommen hat, sich in diesem „Gesamtkontext“ einiges Grundsätzliche einmal von der Seele zu schreiben. Im Einzelnen werden folgende Aspekte genannt, welche letztlich dazu führen, daß mit den begehrten Schadensersatzansprüchen – wenn sie denn erfolgreich gewesen wären – keineswegs steuerpflichtige Einkünfte verbunden gewesen wären und dementsprechend auch die vergeblichen Aufwendungen zu ihrer Erlangung im konkreten (Sonder-)Fall nicht steuerlich zu berücksichtigen waren.

Nachdem zunächst klargelegt wird, daß grundsätzlich auch vergebliche Aufwendungen als Werbungskosten in Betracht kommen können, wendet sich der BFH zunächst der Frage zu, ob die – erstrebten – Zahlungen in einem objektiven wirtschaftlichen und tatsächlichen Zusammenhang mit der Einkunftsart gestanden hätten, durch die sie veranlaßt wurden. Hier gäbe es keinen Automatismus, sondern es müßte stets eine wertende Betrachtung Platz greifen. Das gelte gerade auch dann, wenn die entsprechende Leistung (wie häufig bei Schadensersatzleistungen im Rahmen von Kapitalanlagen) durch einen Dritten erfolge. Ebenso wenig, wie allein der Umstand, daß ein Dritter Leistender wäre, per se diesen Zusammenhang auflösen würde, müsse doch gerade in diesen Fällen das Gesamtbild der Verhältnisse und der wirkliche Wille der Parteien erforscht werden. Anzumerken ist insoweit, daß gerade bei Schadensersatzleistungen der Wille des – den Schadensersatz leistenden – Dritten regelmäßig kaum dahingehen wird, einen Ersatz für (entgangene) steuerrelevante Vor- oder Nachteile im Detail zu leisten, sondern – nolens volens entsprechend der durch Urteil oder Vergleich festgestellten Rechtslage – das Vermögen des Geschädigten insgesamt wieder auf den Status quo ante auszugleichen.

Der BFH führt weiter aus, daß auch der Ersatz von Werbungskosten – nicht jedoch von Anschaffungs- oder Herstellungskosten – zu laufenden Einkünften im Rahmen der Vermietung und Verpachtung führen könne, wenn hier ein konkreter Zusammenhang bestehe. Allerdings gäbe es kein „Korrespondenzprinzip“, wonach Rückflüsse schon deshalb bei den Einnahmen zu erfassen wären, weil die Abflüsse zuvor als Werbungskosten abgezogen worden wären. Das gelte auch bei Fehleinschätzungen.

In diesem Zusammenhang stellt der BFH auch ausdrücklich die inzwischen schon vielfach als Allgemeingut akzeptierte Rechtsfigur der sog. negativen Werbungskosten in Frage. Ob es solche überhaupt gäbe, läßt er ausdrücklich offen; in jedem Fall wäre aber die Identität der beiden am

ursprünglichen Aufwendungsvorgang beteiligten Personen mit den Personen erforderlich, zwischen denen sich der Rückfluß der in Rede stehenden Werbungskosten vollzöge. Berücksichtigt man, daß jedenfalls bei kollektiven Anlagen der ursprünglich Leistende einerseits kaum der einzelne Anleger ist,⁷ andererseits auch umgekehrt die Schadensersatzleistung nur sehr selten von dem jeweiligen Leistungsempfänger der steuerlich geltend gemachten Werbungskosten erfolgt,⁸ so dürfte diese Einschränkung für die weitaus häufigste Zahl der Fälle von Schadensersatzleistungen bei gescheiterten Kapitalanlagen den Begriff der negativen Werbungskosten beerdigt haben.

Weit über den entschiedenen Fall hinaus greifen auch die Aussagen zur Unterscheidung zwischen der Personengesellschaft und den einzelnen, an ihr beteiligten Steuerpflichtigen. Trotz der grundsätzlichen Transparenz der Personengesellschaft im Rahmen der Einkommensteuer betont der BFH nun, daß die Verwirklichung des Tatbestandes einer bestimmten Einkunftsart, aber auch die einzelnen Geschäftsvorfälle, grundsätzlich nur auf der Ebene der Gesellschaft verwirklicht würden. Daß sie steuerlich – anteilig – den einzelnen Gesellschaftern zugerechnet würden, führe nicht zugleich dazu, daß diese auch – unmittelbar – entsprechende Einnahmen erzielt oder Werbungskosten aufgewendet hätten. Dies führt konsequenterweise ebenfalls zu einer Einschränkung der „Rückflußbetrachtung“, da es dementsprechend einen Ersatz oder gar negative Werbungskosten dann eigentlich beim einzelnen Gesellschafter grundsätzlich nicht geben kann, wenn die ursprünglichen Aufwendungen auf der Ebene der Gesellschaft (ggf. mit Ausnahme von Sonderwerbungskosten) verwirklicht wurden.

Nochmals betont der BFH darüber hinaus, daß das schadensersatzrechtliche Rückgewährschuldverhältnis keine steuerliche Veräußerung darstelle.⁹ Hieran anknüpfend stellt er nun umfassend fest, daß die Rückzahlung der ursprünglichen Einlageleistung auch im Übrigen nicht steuerbar wäre und auch – entsprechend den vorstehend wiedergegebenen Ausführungen – nicht mit einem Blick gleichsam durch die Gesellschaft hindurch als eine Rückzahlung dort ggf. aufgewendeter Werbungskosten an die Gesellschafter ganz oder teilweise umgedeutet werden könne. Dies gelte auch für die von der Gesellschaft ggf. bisher geltend gemachte AfA, erhöhte AfA oder Sonder-AfA. Diesen Befund begründet er zusätzlich damit, daß eine § 23 Abs. 3 S. 4 EStG entsprechende Vorschrift für die Besteuerung von Rückabwicklungsvorgängen – die gerade keine Veräußerung darstellten – fehle. Insgesamt verweist der BFH im Sinne einer Kontrollüberlegung schließlich auch darauf, daß die aus seiner Sicht sys-

7 Zur Differenzierung bei Personenmehrheiten vgl. auch nachfolgend 2.4.

8 Dies kommt allenfalls partiell in Betracht, etwa bei Provisionen an in Anspruch genommene Vermittler oder Darlehenszinsen an die in Anspruch genommene Bank.

9 Vgl. schon Ur. v. 16.06.2015 – IX R 21/14.

temwidrige Zuweisung von Rückabwicklungsbeträgen zu anteilig gemachten Werbungskosten dazu führen müsse, daß sich die entsprechenden Aufwendungen im Ergebnis nicht mehr auswirkten.

Der BFH erkennt in seinen Urteilsgründen, daß er mit diesen Leitlinien in weiten Teilen die eingangs dargestellte recht pauschale zivilrechtliche Rechtsprechung zur Steuerbarkeit von Schadensersatzansprüchen in Frage stellt, wenn er ihr nicht sogar widerspricht. Eine Anrufung des gemeinsamen Senates der obersten Gerichtshöfe des Bundes hält er trotzdem für entbehrlich, weil der BGH ja seinerseits die steuerliche Rechtslage ausdrücklich als unklar bezeichnet habe und – nach zivilrechtlichen Maßstäben – diese Unklarheit der Risikosphäre des Schädigers zuweise. Ob trotz dieser Einschränkungen, welche zu finden der BFH sich offensichtlich bemüht hat, nicht doch eine Divergenz zwischen den obersten Gerichtshöfen vorliegt, erscheint m.E. fraglich. Immerhin – das Thema wird nicht verschwiegen, wenn auch die letzte prozessuale Konsequenz vom BFH nicht gezogen wird.

3. Die „neuen Leitlinien“ des BFH in der Praxis

Unabhängig von der hier vorliegenden besonderen „spiegelverkehrten“ Situation betraf das Urteil unmittelbar „nur“ eine kollektive Anlage in Form einer Personengesellschaft, welche ihren Gesellschaftern Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vermittelte. Da aber viele der dargestellten Begründungsstränge nicht auf diesen Anwendungsbereich beschränkt sind und die z.T. vom BFH gegebene „Doppel- oder Dreifachbegründung“ der steuerlichen Beurteilung einzelner Aspekte auch auf andere Konstellationen übertragbar ist, dürften viele zumindest in den letzten Jahren scheinbar etablierten „Gewißheiten“ wieder in Frage gestellt sein. Auch bei individuell und direkt erworbenen Immobilien zu Kapitalanlagezwecken dürfte die bisher geltend gemachte AfA damit nicht mehr steuerrelevant sein. Dies gilt sowohl für den Gedanken ihrer „Erstattung“ als auch für die Annahme eines Veräußerungsvorgangs als auch schließlich für die von insbesondere der Finanzverwaltung noch oft geübte Praxis der Rückgängigmachung der AfA, welche für andere Fälle der nachträglichen Minderungen der Anschaffungskosten im Gesetz geregelt wird.

Aber auch für sonstige „echte“ Werbungskosten mag zwar der Gedanke der Verausgabung durch die Personengesellschaft statt durch den Steuerpflichtigen bei individuellen Anlagen nicht Platz greifen; die deutliche Absage an den Begriff der „negativen Werbungskosten“ dem Grunde nach und einen Automatismus der rein rechnerischen Betrachtung von früherer Verausgabung und späterer „Kompensationsleistung“ dürfte auch hier zumindest zu einer ganz deutlichen Einschränkung führen, zumal zusätzlich der regelmäßig auch hier in Betracht kommende Aspekt der Leistung durch Dritte zusätzlich einschränkend wirkt.

Darüber hinaus strahlt diese Rechtsprechung auch auf die Einkunftsarten aus, bei denen grundsätzlich auch eine Veränderung in der Vermögenssphäre relevant ist. Denn auch z.B. bei einer Fondsbeteiligung, welche gewerbliche Einkünfte vermittelt, kann sich nun die Frage stellen, inwieweit eine Schadensersatzleistung auf der Ebene des einzelnen Anlegers „automatisch“ seiner innerhalb der Personengesellschaft verwirklichten gewerblichen Einkunftsphäre zuzuordnen ist. Entsprechendes gilt auch für Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20 EStG), wobei der BFH in seinem Urteil selbst, wenn auch nur am Rande, darauf hinweist, daß gerade in derartigen Fällen entsprechend seiner anderweitigen Rechtsprechung aus den letzten Jahren genau zu prüfen ist, ob z.B. Leistungen der finanzierenden bzw. vermittelnden Bank, insbesondere wenn sie sich in der Form des (teilweisen) Verzichts auf eigene Ansprüche darstellen, tatsächlich eine Kompensation für bestimmte entgangene Einkünfte bzw. Verluste im Rahmen einer konkreten Einkunftsart darstellen oder ob sie nicht insgesamt als solchen nicht steuerbaren Sanierungs- oder Ausgleichsbemühungen entsprechen, welche z.B. eine Hausbank als Kreditgeber zum Erhalt der wirtschaftlichen Überlebensfähigkeit ihres Kunden, aber auch zum (zumindest teilweisen) Erhalt Ihrer Ansprüche aus der Geschäftsverbindung insgesamt leistet.¹⁰

4. Konsequenzen im Steuerrecht und im Zivilrecht

Die unmittelbar aus dem entschiedenen Fall abzuleitenden steuerlichen Konsequenzen, aber auch die möglichen Folgen für ähnliche steuerliche Sachverhalte geben dazu Anlaß, im Falle von Schadensersatzleistungen bzw. „Rückabwicklungen“ umso mehr darauf zu achten, daß bei den steuerlichen Folgewirkungen seitens der Finanzämter nicht „automatisch“ – entsprechend der nach wie vor herrschenden zivilrechtlichen „Generallinie“ – steuerpflichtige Einkünfte angenommen werden. Hier lohnt es sich, auf eine exakte Differenzierung im Interesse des Mandanten zu achten; keinesfalls sollten auch unkommentiert eventuell vorhandene zivilrechtliche Entscheidungen weitergegeben werden, die von anderen Grundsätzen ausgehen. Im Einzelfall kann hier sogar für den betreffenden Mandanten „das Beste aus zwei Welten“ jeweils zur Anwendung kommen. Ist es nach rechtskräftig beendeter zivilrechtlicher Auseinandersetzung nicht zu einer Berücksichtigung der steuerlichen Wirkungen unter der Annahme der „kompensierenden Wirkung der Steuerpflicht der Schadensersatzleistung“ gekommen, hat sich dies dort regelmäßig positiv für ihn ausgewirkt. Trotzdem bleibt in diesen Fällen dann auf der nachfolgenden Ebene der steuerlichen Würdigung die Chance eröffnet, die steuerlich „zutreffende“ Beurtei-

¹⁰ Vgl. hierzu eindrucksvoll BFH, Urt. v. 10.11.2020 – IX R 32/19.

lung zu seinen Gunsten im Sinne einer Verneinung der Steuerpflicht ins Feld zu führen. Dieser denkbare „Doppelvorteil“ wird aus der Sicht der Anspruchsverpflichteten sicher kritisch gesehen werden. Hier wird man vor dem Hintergrund der aktuellen Entscheidung des BFH als anwaltlicher Vertreter ggf. doch schon auf der Ebene der Schadensfeststellung wieder stärker gegen die etablierte „Kompensationsrechtsprechung“ argumentieren. Sachlich

erscheint dies durchaus nachvollziehbar; ob die Zivilgerichte allerdings die aus ihrer Sicht durchaus „bequeme“ Rechtsprechung des BGH nun wiederum „schädigerfreundlicher“ auslegen oder sogar in Frage stellen werden, erscheint trotzdem fraglich, zumal der BFH seinerseits das Problem offen angesprochen, aber bewußt nicht auf die „prozessuale Spitze“ der Anrufung des gemeinsamen Senates getrieben hat.



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

SC0823

Vereins- und Verbandsrecht 2023 (Gesetzgebung und Literatur)

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

1. Allgemeines

Gebrauch von E-Mails

Das OLG Hamm¹ hat erst vor wenigen Monaten ein m.E. grundlegendes Urteil zum **Gebrauch von E-Mails** gefällt und klargestellt: „Der Beitritt zu einem Verein begründet die Vermutung, auch zu der damit einhergehenden Kommunikation – auch per E-Mail – bereit zu sein. Eine erhebliche Belästigung geht damit regelmäßig nicht einher, zumal jedes Vereinsmitglied sich vor dem Erhalt unerwünschter E-Mails schützen kann.“

Während sich die Rechtsprechung lange genug mit der Frage rumgeschlagen hat, ob es zulässig sei, vereinsinternen E-Mails Werbung anzuhängen, ist die entscheidendere Frage, ob **Einladungen für Versammlungen per E-Mail** erfolgen können, auch wenn dies in der Satzung nicht geregelt ist. In dieser Frage hat das OLG Hamm im Jahr 2015 noch eine eindeutige Einschränkung angebracht:² Der Verein durfte lediglich an Mitglieder, die ihre E-Mail-Adressen (ausdrücklich) zu Einladungszwecken oder zum Übermitteln allgemeiner Vereinsinformationen überlassen hatten, Einladungen wirksam zustellen. Darüber hinaus mußte der Verein sicherstellen, daß die Einladung an alle anderen Mitglieder auf konventionellem Weg erfolgen konnte.

In der Literatur wurde dieses Erfordernis teilweise **ignoriert**,³ in der Praxis sowieso. Das ist nichts Ungewöhnliches, da die Praxis manchmal das Recht vor sich hertreibt und (nur) ab und zu umgekehrt. Jetzt ersetzt also eine Vermutung die Abgabe eines ausdrücklichen Einverständnisses – ein weiterer Schritt zur Anonymisierung der Verbindung zwischen Verein und Mitglied. Das mag man gut finden oder bedauern, praktikabler ist es natürlich, zeit- und ressourcensparend sowieso.

2. Gesetzgebung

a) Regierungsentwurf Cannabisgesetz

Eine nicht gerade naheliegende Materie, die in der Regel die Strafrechtler interessiert, die Gesellschaftsrechtler überhaupt nicht. Der Gesetzgeber hat nun die „geniale Idee“, für den (dann legalen) Anbau und Konsum von Cannabis den *eingetragenen Verein vorzuschreiben*. Der Autor nennt dies *Mißbrauch einer Rechtsform durch den Gesetzgeber*. So-

weit ersichtlich treibt der nun seit dem 05.07.2023 vorliegende Referentenentwurf das Spiel unverändert weiter.⁴

b) § 32 BGB

aa) Neue Rechtslage

Eine hybride Versammlung⁵ ist eine Präsenzveranstaltung, bei der online zugeschaltete Mitglieder ihre Rechte in dieser Versammlung wahrnehmen können, ohne am Versammlungsort präsent zu sein. Am Versammlungsort selbst muß Mitgliedern die Möglichkeit gegeben werden, in Präsenz teilzunehmen. Daneben muß den online teilnehmenden Mitgliedern die Möglichkeit gegeben werden, ihre Mitgliederrechte auf diesem Wege zu wahren. Dies muß ihnen rechtzeitig mit der Einberufung bekanntgegeben werden.

Welche Form gewählt wird – die Präsenzversammlung oder eine solche in hybrider Form – bleibt dem Ermessen des Vorstandes überlassen; § 32 BGB, in Kraft seit dem 21.03.2023.

Für eine rein virtuelle Versammlung muß die Beschlusslage im Verein entweder durch Einfügung einer Satzungsbestimmung oder durch eine Ermächtigung des Vorstands durch einen einfachen Beschluß geändert werden. Für virtuelle Versammlungen bräuchte es einen Beschluß und der darf nicht die gleiche Versammlung betreffen, in der er gefaßt wird.

Für eine hybride Versammlung bräuchte es also ebenso wenig wie für eine Präsenzveranstaltung einen Vorstandsbeschluß. Die Auswahl für die eine oder die andere Form der Abhaltung der Versammlung liegt allein im Ermessen des Einladungsberechtigten.⁶

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

1 OLG Hamm 26.04.2023 – 8 U 94/22, juris.

2 Wagner, Verein und Verband, Rn. 185, 323; OLG Hamm 24.09.2015 – 27 W 104/15, ZIP 2015, 2273.

3 MüKo/Leuschner, BGB, 9. Aufl. 2021, § 32 Rn. 15, der dies im Schriftformerfordernis bereits abgedeckt sieht.

4 Siehe bereits Wagner, **steueranwaltsmagazin** 2023, 98; Regierungsentwurf CannG vom 28.04.2023 und Referentenentwurf des Ministeriums für Gesundheit vom 05.07.2023.

5 Hierzu Wagner, **steueranwaltsmagazin** 2023, 14, 98 und SpoPrax 2023, 27.

6 MüKo/Leuschner, BGB, 9. Aufl. 2021, § 32 Rn. 11.

bb) Das Gesetz**§ 32 Mitgliederversammlung; Beschlussfassung**

(1) Die Angelegenheiten des Vereins werden, soweit sie nicht von dem Vorstand oder einem anderen Vereinsorgan zu besorgen sind, durch Beschlussfassung in einer Versammlung der Mitglieder geordnet. Zur Gültigkeit des Beschlusses ist erforderlich, dass der Gegenstand bei der Berufung bezeichnet wird. Bei der Beschlussfassung entscheidet die Mehrheit der abgegebenen Stimmen.

(2) Bei der Berufung der Versammlung kann vorgesehen werden, dass Mitglieder auch ohne Anwesenheit am Versammlungsort im Wege der elektronischen Kommunikation an der Versammlung teilnehmen und andere Mitgliederrechte ausüben können (hybride Versammlung). Die Mitglieder können beschließen, dass künftige Versammlungen auch als virtuelle Versammlungen einberufen werden können, an der Mitglieder ohne Anwesenheit am Versammlungsort im Wege der elektronischen Kommunikation teilnehmen und ihre anderen Mitgliederrechte ausüben müssen. Wird eine hybride oder virtuelle Versammlung einberufen, so muss bei der Berufung auch angegeben werden, wie die Mitglieder ihre Rechte im Wege der elektronischen Kommunikation ausüben können.

(3) Auch ohne Versammlung der Mitglieder ist ein Beschluss gültig, wenn alle Mitglieder ihre Zustimmung zu dem Beschluss schriftlich erklären.

cc) Auszug aus der Gesetzesbegründung (BT-Drucks. 20/2532 v. 01.07.2022)

„Die vorgesehene Regelung 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. (...)“

(...) Den Vereinen wird künftig auch die Organisation der Versammlungen erleichtert werden, vor allem im Hinblick auf die Wahl des Ortes und der Zeit der Veranstaltung. Ort und Zeit müssen grundsätzlich so gewählt werden, dass eine Teilnahme an der Versammlung für die Mitglieder zumutbar ist.⁷ Durch die Ermöglichung einer Teilnahme im Wege der Videokonferenztechnik wird die Flexibilität der Vereine bei der Festlegung des Ortes und der Zeit der Versammlung erhöht, da eine Anreise zum Versammlungsort für die Mitglieder nicht mehr zwingend erforderlich ist. (...) Diese Ausführungen gelten für Stiftungen bzw. ihre Organe und ihre gesellschaftliche bedeutende Funktion im Gemeinnützigkeitswesen entsprechend.“

c) Business judgement rule auch für Vereine

Dem Vorstand steht hier ein Handlungsermessen zu, das sich an der sog. *business judgement rule* analog § 93 AktG orientiert. Für Stiftungen gilt diese jetzt kraft Gesetzes, für Vereine – eigentlich schon längst, jetzt aber normiert und analog – seit 01.07.2023.

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“ (in § 84 a Abs. 2 Satz 2 BGB neu geregelt für Stiftungen, was m.E. auch analog für Vereine gilt).

3. Rechtsprechung**a) Business judgement rule**

An sich eine Rechtsprechung aus dem Jahr 2022, aber passend zum Thema der *business judgement rule* und dessen (analoger) Geltung für Vereine: Der BGH hat in seiner Entscheidung zu den Informationspflichten von Vorstandsmitgliedern vom 10.02.2022⁸ 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 Entscheidungssituation 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.“⁹

Für die Praxis ergibt sich hieraus, daß Vorstandsmitglieder bei unternehmerischen Entscheidungen die hierfür notwendige Informationsgrundlage *ausreichend dokumentieren* müssen.¹⁰

⁷ MüKo/Leuschner, BGB, 9. Auflage 2021, § 32 Rn. 22, 24.

⁸ BGH 10.02.2022 – 3 StR 329/21, NZG 2022, 1293.

⁹ BGH 12.10.2016 – 5 StR 134/15, NZG 2017, 116 Rn. 34 m.w.N., HSH Nordbank AG.

¹⁰ 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.

b) Satzungssitz/Verwaltungssitz¹¹

Die postalische Adresse, an dem ein Verein tatsächlich erreichbar ist, liegt aber nicht zwingend am Ort seines satzungsmäßigen Sitzes. Denn ein Verein ist nach keiner Vorschrift verpflichtet, seine Geschäfte von einer Adresse am satzungsmäßigen Sitz aus zu führen. Die Gründer des Vereins haben bei der Wahl des Vereinssitzes bis zur Grenze des Rechtsmißbrauchs freie Hand; sie können einen beliebigen Ort im Inland bezeichnen, selbst wenn dort keinerlei Vereinstätigkeit ausgeübt oder beabsichtigt ist. Der Verein muß postalisch erreichbar sein, allerdings nicht notwendig an seinem Sitz.¹² Teilweise wird es als rechtsmißbräuchlich angesehen, wenn der Sitz rein fiktiv bestimmt wird und der Verein zu dem angegebenen Sitz keinerlei Bezug hat.¹³ Davon abgesehen sind jedoch zahlreiche Konstellationen denkbar, in denen satzungsmäßiger Sitz und Verwaltungssitz zulässigerweise auseinanderfallen, wenn Vereine etwa – wie hier – aus praktischen Gründen ihren Geschäftssitz verlegen, den Bezug zu ihrem ursprünglichen Sitz aber dennoch aufrechterhalten oder sonstige schutzwürdige Interessen für die Beibehaltung des bisherigen satzungsmäßigen Sitzes bestehen.

4. Literatur (Auszug Neuerscheinungen in 2023)

- Fleischer*, Gesellschaftsrechtliche Theorien, NZG 2023, 243
Leuschner, Delegierbarkeit der Geschäftsführungspflicht des Vereinsvorstands, NZG 2023, 256
Otto, Neues zur präsenzreduzierten Versammlung in Verein und Stiftung, NotBZ 2023, 165
Pieske-Kontrny, Steuerbegünstigte Zwecke von Körperschaften, Berlin 2023
Röcken, Hybride und virtuelle Mitgliederversammlungen im Vereinsrecht, MDR 2023, 533
Steffen, Formelle Satzungsmäßigkeit einer ausländischen Satzung, npoR 2023, 132
Steffen, Wirtschaftliche Betätigungen gemeinnütziger Stiftungen, Vereine und Gesellschaften, npoR 2023, 41

¹¹ VG Braunschweig 16.05.2023 – 2 A 293/19, juris.

¹² BeckNotar-HdB, § 18 Rn. 5, beck-online; *Röcken*, Vereinssatzungen, 4. Aufl. 2021, 3. Rn. 35, juris; *Otto*, in: Herberger/Martinek/Rüßmann/Weth/Würdinger, jurisPK-BGB, 9. Aufl., § 24 BGB Rn. 20, juris).

¹³ LG Berlin 10.06.1998 – 84 T 372/98 – juris Rn. 16.

Hier arbeiten Menschen,
die Herausforderungen lieben.

 karriere.boorberg.de ↵

 **KARRIERE BEI
BOORBERG**

© Krzysztof Wiktor - stock.adobe.com

DAI-Jahresarbeitstagung Praxis des Internationalen Steuerrechts – 07./08.11.2022 in Frankfurt

Rechtsanwalt/Fachanwalt für Steuerrecht Dr. Thomas Kaligin, Berlin

Die traditionsreiche Tagung wurde – wie immer – in souveräner und äußerst kompetenter Art und Weise von Herrn RA/StB Dr. Pohl in bewährter Manier moderiert. In der Diskussion wurden Problempunkte in nahezu genialer Art jeweils auf den Punkt gebracht. Das Qualitätskonzept dieser traditionsreichen Veranstaltung basiert auf dem Erfolgsrezept, daß hier nicht nur Steuerberater und Rechtsanwälte als Referenten fungieren, sondern auch Vertreter von der Finanzverwaltung, der Wissenschaft und der Rechtsprechung in gebündelter Form auftreten. Das zweitägige Seminar war in neun große Themenblöcke strukturiert.

1. Internationaler Überblick

Rechtsanwalt Prof. Benz hat die Auswirkungen des Großprojekts BEPS Pillar II mit Entwurf der korrespondierenden EU-Richtlinien zur Umsetzung der globalen Mindeststeuer in gestraffter Form dargestellt. Es geht insbesondere um den Kampf um Steuerdumping (wo insbesondere EU-Staaten wie Ungarn, Polen, Bulgarien Schwierigkeiten im Hinblick auf eine einvernehmliche Ebene – zumindest in der EU – machen). In diesem Projekt soll die Mindestbesteuerung von 15% durchgesetzt werden, was noch einer Umsetzung in nationales Recht bedarf.

Frau Dr. Oertel von der Bayerischen Finanzverwaltung machte deutlich, daß möglicherweise ein Umsetzungsgesetz Pillar II in Vorbereitung sei. Frau StB van der Ham referierte das korrespondierende Zweitprojekt Pillar I im Hinblick auf die Erfassung der Besteuerung von multinational agierenden Digitalunternehmen, die Geschäftsbeziehungen mit Kunden in Hochsteuerländern unterhalten und dabei zwecks Vermeidung der Besteuerung ohne Betriebsstätte agieren. Sie stellte klar, daß es bestimmte Ausnahmereiche gibt im Bereich des Montanbereichs und der regulierten Finanzbranche. Sie wies darauf hin, daß auch der Entwurf einer EU-Richtlinie zu Briefkastengesellschaften (Unshell, ATAD III) in Vorbereitung sei. Zweck dieser weiteren Steuerverschärfung ist die Streichung von Steuervorteilen nebst Durchgriff auf die Gesellschafter.

RA/StB Dr. Pohl behandelte das schon zur Mode avancierte Thema Steuerrecht und Nachhaltigkeit. Er wies auf die Tendenz des neuen Corporate Social Responsibility hin. Ferner

stellte er klar, daß eine EU-Richtlinie möglicherweise vorbereitet wird, die die aggressive Steuerplanung verhindert und ggf. sogar pönalisieren soll (Stichwort: Enables). StB Prof. Ditz stellte heraus, daß aufgrund der Koalitionsvereinbarungen neben der bereits bestehenden Zinsschranke, deren Verfassungsmäßigkeit noch im kommenden Jahr vom Bundesverfassungsgericht eruiert werden muß, schon eine weitere **Zinshöhenschranke** mit weiteren Einschränkungen von Zinsabzügen in Vorbereitung ist. Ferner wies er auf den Entwurf der komplexen DEBRA EU-RL mit Freibeträgen von maximal 30% des EBITDA und nebst Ausnahmeregelungen für kleinere und mittlere Unternehmen hin. Er machte klar, daß neben § 8 a KStG (Gesellschafter-Finanzierung) und § 4 h EStG (Zinsschranke) eine weitere Mißbrauchsbekämpfungsvorschrift zwecks Eindämmung des Zinsabzugs verabschiedet werden soll. RA/StB Dr. Pohl wies noch auf das Steuerfairness-Gesetz und geplante Änderungen im Rahmen des Jahressteuergesetzes 2022, was sich noch im Gesetzgebungsprozess befindet, hin.

2. Immaterielle Wirtschaftsgüter und Abzugssteuern

Hier referierte ausführlich Herr RA/StB Dr. Pohl, der diesen Part von der erkrankten RA'in Keller übernahm. Anhand zahlreicher Fallgestaltungen ging er auf die sog. Registerfälle ein, die auf eine Ausweitung der beschränkten Steuerpflicht hinauslaufen. Fragen der konzerninternen Lizenzierung wurden anhand zahlreicher Fallgestaltungen problematisiert. Ferner wurde auf die Regelung im Steueroasenabwehrgesetz und auf das BMF-Schreiben vom 05.01.2022 zur Lizenzschranke gem. § 4 j EStG hingewiesen.

3. Betriebsstätten

Frau StB van der Ham wies auf die restriktive Rechtsprechung des EuGH hin, wonach nicht ohne Weiteres auch bei einer festen Niederlassung nebst Anlagen noch keine Betriebsstätte im Umsatzsteuerrecht angenommen werden kann. Die Breaker ist das Vorliegen einer Abschlußvollmacht, die es der Betriebsstätte ermöglicht, rechtlich bindend Verträge vor Ort

vorzunehmen. Ein breites Thema war die Rechtsprechung zur personallosen Betriebsstätte – im Hinblick auf einen Beschluß des BFH vom 24.11.2021 – I B 44/21. Davon sind betroffen Pipelines, Server, Windkraftanlagen und automatisierte Fertigungsstätten, die es ermöglichen, vor Ort unternehmerische Aktivitäten zu entfalten und Gewinne zu erzielen, ohne daß es einer Personalanwesenheit vor Ort bedarf. In diesem Zusammenhang wurde der Anwendungsbereich des § 1 Abs. 5 AStG und der Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung erörtert.

RA Prof. Benz wies auf die für den Steuerpflichtigen ungünstige Rechtsprechung zu den finalen Verlusten bei einer korrespondierenden Freistellungsmethode in den DBA hin. Hier scheint sich eine ungünstige Klärung der Rechtslage nach vorher widersprüchlichen Urteilen des EuGH abzuzeichnen.

StB van der Ham/StB Dr. Pohl und Prof. Ditz praktizierten Anwendungsfälle des Betriebsstättenbegriffs in DBA bzw. § 12 AO (Fallgestaltung Taxi-Zentrale in der Schweiz). Ferner wurde darauf hingewiesen, daß passiv niedrig besteuerte Einkünfte durch Betriebsstätten gemäß § 20 Abs. 2 AStG in die Besteuerung einbezogen werden können. Weitere Klauseln nebst gewerbesteuerlicher Wechselwirkung, DBA-Fälle mit einer Aktivitätsklausel für Betriebsstätten. Breit diskutiert wurden die Gestaltungsmöglichkeiten, aber auch Risiken bei der Erstellung von Immobilien-Dienstleistungsgesellschaften, wo letztlich der Bundesfinanzhof in einer Grundsatzentscheidung Möglichkeiten aufgezeigt hat, die Annahme einer steuerschädlichen Betriebsstätte zu vermeiden.

4. Personengesellschaften

Prof. Ditz referierte die steuerlichen Anerkennungsrisiken von vermögensverwaltenden Personengesellschaften, die häufig in Luxemburg angesiedelt werden, um steuergünstig und gewerbesteuerfrei Aktivitäten in Deutschland zu strukturieren. Er machte deutlich, daß der Knackpunkt der Ort der Geschäftsleitung ist. Nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs kommt es hierbei auf die Vornahme der Tagesgeschäfte im Ausland und deren zureichende Dokumentation an. Prof. Ditz machte auch deutlich, daß dieser Knackpunkt häufig nicht nur im Besteuerungsverfahren oder der Betriebsprüfung, sondern vermehrt – insbesondere in Süddeutschland – von der Steuerfahndung aufgegriffen wird.

RA/StB Dr. Pohl wies auf die Probleme bei der Etablierung von Private Equity und Blocker-Strukturen hin. Er machte darauf aufmerksam, daß zahlreiche Probleme bei der Etablierung von Private Equity in Deutschland bestehen, daß nicht genug Investoren vorhanden sind und die gesellschaftsrechtlichen und vor allem steuerrechtlichen Grundlagen so abstoßend sind, daß das Private Equity mehr und mehr ins Ausland abwandert. Prof. Benz referierte noch über die Nutzung von Holdinggesellschaften in den Fällen von Cross Border Akquisitionen.

5. Kapitalgesellschaften

RA/StB Dr. Klein befaßte sich mit der etwaigen Steuerpflicht von passiven Entstrickungsgewinnen durch Änderungen des DBA (hier: Deutschland/Spanien). Ferner wurden Mäanderstrukturen im Blickwinkel des § 50 d, Abs. 3 a.F./n.F. behandelt. Nach den Vorgaben des BFH besteht die Möglichkeit des Gegenbeweises für ein nichtmißbräuchliches Verhalten; diesbezüglich ist der Steuerpflichtige darlegungspflichtig.

RA/StB Dr. Pohl befaßte sich mit der Einlagenrückgewähr in Drittstaaten unter Auswertung des BMF-Schreibens vom 21.04.2022. Darüber hinaus wurden grenzüberschreitende Aspekte in Organschaftsfällen (Auswirkungen des KöMoG) behandelt. Weitere Spezialthemen waren die ominösen Dreiecksfälle.

Prof. Benz stellte klar, daß das Rechtsinstitut der Betriebsaufspaltung auch für grenzüberschreitende Sachverhalte gilt. Probleme gibt es jedoch immer noch bei verschiedenen Typen von Betriebsaufspaltungen (insbesondere bei der kapitalistischen Betriebsaufspaltung).

6. Verrechnungspreise

Prof. Ditz befaßte sich mit den in § 1 Abs. 3 c AStG implementierten DEMPE-Projekt betreffend Forschung und Entwicklung und Transfer von immateriellen Wirtschaftsgütern. Er zweifelte an, daß aufgrund der klaren gesetzlichen Regelung eigentlich eine Geltung für Altfälle (vor 2022) nicht möglich ist, wobei die Finanzverwaltung hier eine andere Auffassung im Hinblick auf die angeblich klarstellende Funktion der Regelung vertritt. Er stellte klar, daß dieser Einkünftenorm der Profitsplitgedanke (Wertschöpfungsbeitragsanalyse) im Vordergrund steht.

Frau StB van der Ham behandelte die Auswirkung der gerade vor kurzem in Kraft getretenen FunktionsverlagerungsVO und stellte synoptisch Vergleiche an im Hinblick auf das alte Recht. Sie kritisierte die massive Verschärfung der Mitwirkungspflichten (§ 90 Abs. 3, 4, 5 AO-E) und die Neufassung der Verrechnungspreisdokumentationspflichten.

Prof. Ditz behandelte die Sonderproblematik der Verrechnungspreise in Kriegssituationen und Inflationen. Hier muß eine Flexibilisierung vorgenommen werden in Gestalt von Cost-Minuspreisen oder Ausgleichszahlungen.

Frau StB van der Ham gab ein Update zur Besteuerung der Zinsen in § 1 AStG unter Beachtung verschiedener Fallgruppen (gesicherte, ungesicherte Darlehen, Rückhalt im Konzern, die Finanzierungskosten zzgl. cost-plus und die Stand Alone-Betrachtung).

Prof. Ditz ging ergänzend auf Währungsgewinne und Verluste ein und gab als konstruktiven Ratschlag, die Verrechnungspreise in der lokalen Währung zu fakturieren, um Irritationen und Streitigkeiten mit der Finanzverwaltung bereits im Ansatz zu vermeiden.

RA/StB Dr. Pohl hob die zunehmende Bedeutung von Joint Audits in Gestalt von simultanen Betriebsprüfungen vor. Er stellte klar, daß ein Joint Audit Report keine Bindungswirkung entfaltet. Ferner konstatierte er, daß die Strafzuschläge nach § 162 Abs. 4 AO vom EuGH europarechtlich abgesegnet wurden.

Prof. Ditz referierte den Konzernrückhalt in Gestalt der Problematik verdeckte Einlage versus verdeckte Gewinnausschüttung.

7. Doppelbesteuerungsabkommen

Prof. Reimer wies auf die neuere Fassung des DBA Deutschland/Niederlande hin. Er behandelte die coronaabhängige Sonderregelung für Homeoffice bei Grenzgängern, die zum 30.06.2022 eigentlich auslief, jedoch partiell mit unseren Nachbarländern jedoch meist in modifizierter Form verlängert wurde. Prof. Reimer machte deutlich, daß das ASt-Referat im BMF dermaßen ausgelastet ist durch die Umsetzung von Pillar I bzw. Pillar II, daß keine Anstrengungen unternommen wurden, sonstige neue Doppelbesteuerungsabkommen auszuhandeln oder zu modifizieren bzw. zu aktualisieren. Er stellte auch klar, daß das DBA Deutschland/Vereinigte Arabische Emirate zum 31.12.2021 ersatzlos außer Kraft getreten ist.

RA/StB Dr. Pohl behandelte Fragen von Treaty overrides zu § 50 d Abs. 9 EStG und stellte einen Dreiecksfall Deutschland-Schweiz-Frankreich heraus, wo der Sonderfall der Keim-Besteuerung aufgrund der Besonderheiten des Einzelfalles vom BFH rechtskräftig festgestellt wurde.

8. Banken und Finanzen

Prof. Benz referierte noch einmal im Nachtrag zu den Praxiserfahrungen zu §§ 4 i und 4 k EStG. Inzwischen hat die Praxis die ursprünglichen Hybrid-Strukturen aufgelöst, so daß die Vorschrift praktisch ins Leere läuft.

RA/StB Dr. Klein behandelte die spektakulären Cum-Ex-Fälle aufgrund der einschlägigen BFH-Rechtsprechung mit Urteil vom 02.02.2022 – I R 22/20. Er stellte klar, daß bei einem modellhaft aufgesetzten Gesamtvertragskonzept im Wege der Auslegung des § 39 AO bzw. der allgemeinen Mißbrauchsbekämpfungsvorschrift des § 42 AO eine für den Fiskus befriedigende Lösung gefunden wurde, die es nunmehr ausschließt, daß Kapitalertragsteuer mehrfach erstattet werden kann.

Anschließend wurden die Wertpapierleihen von ihm behandelt und das BMF-Schreiben vom 11.05.2022 betr. virtuelle Währung und Token.

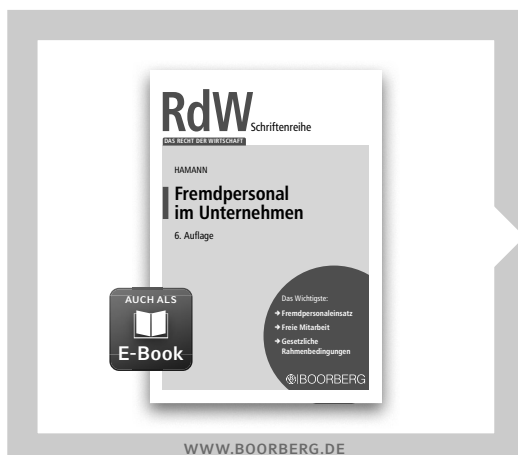
RA/StB Dr. Pohl behandelte einen Spezialfall mit ausländischen Pensionsfonds.

RA/StB Klein stellte die Abgrenzung von Hinzurechnungs- und Investmentbesteuerung ab 2022 heraus.

9. Private Clients

Das Seminar endete mit Spezialfragen der Besteuerung von Trusts, der Gewinnausschüttung ausländischer Stiftungen. Ein Schwerpunkt war noch die Neuregelung der Wegzugsbesteuerung gemäß § 6 AStG, auch im Hinblick auf den Beschluß des FG Köln vom 11.05.2021 – 2 V 1929/20. Hier wurde nochmal dargestellt, daß auch im Verhältnis zur Schweiz aufgrund der Vorgaben des EuGH nicht ohne weiteres bei der Stundung der vorläufig berechneten Steuern Nachzahlungszinsen festgesetzt werden dürfen. Zuletzt referierte Herr Dr. Pohl Steuerungsfragen bei sog. grenzüberschreitenden Spin Offs.

Die Jahrestagung war – wie immer – auf einem äußerst elitären Niveau und versetzte die fachlich vorgebildeten Berater in die Lage, aufgrund der stürmischen Rechtsentwicklung sich zeitnah und kompakt zu informieren. Aussagekräftige und umfangreiche Tagungsunterlagen erhöhen den Nutzwert für die Teilnehmer. Das nächste Seminar wird voraussichtlich am 08./09.11.2023 wiederholt werden.



Umfassende Darstellung.

Fremdpersonal im Unternehmen

– Alternativen zum Arbeitsvertrag –

von Univ.-Professor Dr. Wolfgang Hamann

2023, 6., überarbeitete Auflage, 376 Seiten, € 24,50

Das Recht der Wirtschaft

ISBN 978-3-415-07424-8



Leseprobe unter

www.boorberg.de/9783415074248

BOORBERG

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

SC0823

AG Steuerrecht im DAV – STAI 2023 auf Mallorca Steueranwaltstag International auf Mallorca vom 18. bis 20.05.2023

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

Nachdem das bisherige Tagungshotel im Herbst 2022 geschlossen wurde, fand das Seminar „Steueranwaltstag International 2023“ (STAI) auf der spanischen Insel Mallorca zum ersten Mal im ebenfalls direkt am Meer gelegenen Hotel Europe Playa Marina in Illetas statt. Zu insgesamt neun aktuellen Themen brachten die Teilnehmer ihre Kenntnisse über internationale Entwicklungen in Gesetzgebung, Rechtsprechung und Finanzverwaltung hinsichtlich verschiedener Steuerarten auf den neuesten Stand.

I. Aktueller Überblick zum Internationalen Steuerrecht

Mit seinem Vortrag „Aktueller Überblick zum Internationalen Steuerrecht“ gab **Universitäts-Professor Dr. habil. Bert Kaminski**, *Lehrstuhl für Betriebswirtschaftslehre und betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Helmut-Schmidt-Universität der Bundeswehr, Hamburg*, den Auftakt der Veranstaltung.

Er stellte die aktuellen Entwicklungen hinsichtlich der internationalen Organisationen wie der OECD, des DBA-Rechts, der deutschen Gesetzgebung, der Rechtsprechung und der Finanzverwaltungsanweisungen vor.

Hervorzuheben ist das „Zwei-Säulen-Modell“ der OECD („Pillar One“ und „Pillar Two“), mit dem künftig unabhängig von der „physischen“ Anwesenheit eines Unternehmens in einem bestimmten Staat dessen Einkünfte aus digitalen Produkten in diesem Staat besteuert werden sollen. Nach dem Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz (MinBestRL-UmsG) vom 20.03.2023 sind von der neuen Mindestbesteuerung Unternehmensgruppen, „die die jährliche Umsatzgrenze von 750 Millionen Euro oder mehr in mindestens zwei der letzten vier Konzernabschlüsse erreichen“, betroffen. Der Mindeststeuersatz beträgt 15%. Für Geschäftsjahre, die nach dem 30.12.2023 beginnen, ist der jährliche Mindeststeuerbericht bei dem Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) einzureichen. Wird der Mindeststeuersatz in dem jeweiligen Land nicht erreicht, wird eine Ergänzungsteuer erhoben.

Der Bekämpfung der Steuervorteile für „Briefkastenfirmen“ dient jetzt die neue Unshell-Richtlinie, welche die ATAD 3-Richtlinie ersetzt.

Hinsichtlich der Änderungen der Deutschen DBA einschließlich der dazu bestehenden Protokolle und Notenwechsel weist Professor Kaminski auf das BMF-Schreiben vom 18.01.2023 hin. Zur Grenze der Bindungswirkung nimmt das BFH-Urteil vom 28.06.2022 – I R 24/21, Stellung.

Die Bedeutung des OECD-Musterabkommens zur Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen ist Gegenstand des BFH-Urteils vom 11.07.2018 – I R 44/16 sowie des neuen BMF-Schreibens vom 19.04.2023.

Zur neueren Gesetzgebung stellte *Professor Kaminski* das Jahressteuergesetz 2022 vom 16.12.2022 mit seinen wesentlichen Änderungen vor, ging dann auf das sogenannte DAC-Umsetzungsgesetz vom 20.12.2022 ein (Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und Modernisierung des Steuerverfahrensrechts und Plattformen-Steuertransparenzgesetz (PStTG)) und erläuterte schließlich die Verschärfungen der Funktionsverlagerungsverordnung vom 26.10.2022 und die neuen Bestimmungen zur Offenlegung von Ertragsteuerinformationen (Gesetz zur Umsetzung der Richtlinie EU 2021/2101).

Als aktuelle Schwerpunkte bei dem Abschnitt Rechtsprechung erörterte *Professor Kaminski* das BFH-Urteil vom 01.06.2022 (I R 3/18, BStBl. II 2023, 230) zur Wesentlichkeitsgrenze i.S.v. § 1 Abs. 3 EStG, den BFH-Beschluß vom 06.11.2019 (I R 32/18, BStBl. II 2021, 68) und das Urteil vom 22.02.2023 (I R 32/18, DStR 2023, 877) sowie das EuGH-Urteil vom 22.09.2022 (C-538/20) zur Berücksichtigung von Verlusten aus ausländischen Betriebsstätten. Außerdem stellte er die Neuregelung zur Rückkehrabsicht bei der Wegzugsbesteuerung in § 6 AstG n.F. mit BFH-Urteil vom 21.12.2022 (I R 55/19, IStR 2023, 324), das aktuelle BFH-Urteil vom 01.06.2022 (I R 30/18, BStBl. II 2023, 29) zur Meistbegünstigung, Neues zum Vorliegen einer Betriebsstätte i.S.v. § 12 AO (BFH-Urt. v. 23.03.2022 – III R 35/20, BStBl. II 2022, 844), das gewerbesteuerliche Schachtelprivileg bei doppelt ansässigen Kapitalgesellschaften (BFH v. 28.06.2022 – I R 43/18, BFH/NV 2022, 1383) und schließlich die Rechtsprechung zur Erbschaftsteuer dar (BFH-Urt. v. 12.10.2022 – II R 5/20, BFH/NV 2023, 320; BFH-Urt. v. 23.11.2022 – II R 37/19, DStR 2023, 443).

Bei den Neuigkeiten aus der Finanzverwaltung ging es im Wesentlichen um den Auslandstätigkeitserlaß (BMF-Schreiben v. 10.06.2022, BStBl. I 2022, 997).

II. Beseitigung von „Mäanderstrukturen“ als Verkürzung von Beteiligungsketten im internationalen Kontext

Dr. Stephan Salzmann, *Rechtsanwalt, Steuerberater*, setzte sich mit der Frage auseinander, ob und wie „im internationalen Kontext „Mäanderstrukturen“ bei Inbound- und Out-

bound-Fällen beseitigt“ werden können und welche Folgen dabei eintreten. Zunächst erläuterte er den Begriff „Mäander“, mit dem eine Flußschlange bezeichnet wird, welche bildlich einem „Hin-und-her-Verlauf“ entspricht. Mäanderstrukturen „inbound“ können bspw. durch den Erwerb einer deutschen Unternehmensgruppe mit ausländischen Tochtergesellschaften entstehen. Fraglich ist die Möglichkeit der steuerfreien Beseitigung dieser Struktur.

Dafür kommt bspw. die Veräußerung oder eine verdeckte Einlage der Beteiligung in eine andere Kapitalgesellschaft in Betracht. Anschließend kann eine steuerneutrale Verschmelzung durchgeführt werden. In Betracht kommt auch die Veräußerung oder Ausschüttung von Anteilen an der ausländischen Gesellschaft durch Sachdividende durch die GmbH. Diese Variante ist jedoch möglicherweise mit steuerlichen Nachteilen verbunden. Als weiterer Beseitigungsweg kommt eine Verschmelzung der GmbH auf die ausländische Gesellschaft in Betracht. Im Ergebnis ist eine Beseitigung ohne Aufdeckung der stillen Reserven nicht möglich.

Auch Mäanderstrukturen „Outbound“ entstehen in der Regel nicht zielgerichtet, zum Beispiel auch nicht, wenn sich ein Holdingstandort im EU- oder EWR-Ausland befindet. Das Hin- und Herschieben von Dividenden oder Veräußerungserlösen über die Grenze führt allenfalls zu einem Steueraufschub, nicht jedoch zu einer Steuerentlastung. Die Beseitigung kann bspw. erreicht werden durch die Veräußerung oder Ausschüttung der Anteile an der GmbH durch Sachdividende durch die ausländische Gesellschaft, durch Verschmelzung oder durch Vereinigung der Gesellschaftsanteile in einer Hand. Im Ergebnis ist auch hier die Beseitigung der ausländischen Gesellschaft als Anteilseignerin der deutschen GmbH nicht ohne steuerliche Nachteile (Aufdeckung der stillen Reserven) durchführbar.

Als Fazit stellt *Dr. Salzmann* fest, daß die Auflösung von Mäanderstrukturen bei Inbound- und Outbound-Fällen mit keinem steuerlichen Vorteil im Sinne des § 138 d Abs. 3 S. 1 AO verbunden ist.

Die Anzeigepflichten des „Intermediärs“ nach der Richtlinie DAC 6 (Übermittlung des Inhalts der Steuergestaltung mit Registrier- und Offenlegungsnummer) ohne dafür erforderliche Entbindung von der Pflicht zur Verschwiegenheit durch den Mandanten führt zu einer Offenlegung des Mandantenverhältnisses und somit zur tatsächlichen Beseitigung des Mandatsgeheimnisses bei diesen Beratungstätigkeiten.

Dadurch ergeben sich Verfassungsverstöße sowohl in Deutschland als auch auf Ebene der EU.

III. Gestaltungsüberlegungen „Cross Border“ zur Vorsorge für eine mögliche Vermögensabgabe

Ausgehend von der derzeitigen erneut hohen Staatsverschuldung i.H.v. 2,57 Billionen Euro und der Staatsschuldenquote von 66,4% überlegte *Dr. Matthias Söffing, Rechtsanwalt*

Fachanwalt für Steuerrecht, S&P Söffing Kranz Rechtsanwalts-gesellschaft mbH, Düsseldorf, mit welchen Mitteln diese Schulden bezahlt werden können. In Betracht kommt eine Währungsreform oder die Wiedereinsetzung der Vermögensteuer.

Für den Fall, daß das Vermögensteuergesetz alter Fassung wieder zur Anwendung kommt, entwickelte *Dr. Söffing* verschiedene „Gestaltungsüberlegungen „Cross Border“ zur Vorsorge für eine mögliche Vermögensabgabe“.

Zunächst erläuterte er die Grundstruktur des Vermögensteuergesetzes alter Fassung, dessen Anwendung aufgrund eines Urteils des Bundesverfassungsgerichts seit 1996 ausgesetzt ist, unter Einbeziehung der Steuerpflicht, des Steuersatzes, der Bemessungsgrundlage und des internationalen deutschen Steuerrechts. Anhand von verschiedenen Beispielfällen zeigte er, wie grenzüberschreitende Gestaltungen nach dem Vermögensteuergesetz alter Fassung zu besteuern wären.

Seiner Ansicht nach sollte die Entwicklung eines Gestaltungsansatzes von drei grundsätzlichen Überlegungen ausgehen: Schaffung einer beschränkten Steuerpflicht, kein Bezug zu einem unbeschränkt Steuerpflichtigen und Inlandsvermögen. Demgemäß entwickelte er im Folgenden anhand von Beispielen verschiedene grenzüberschreitende Gestaltungsansätze unter Einbeziehung von Immobilienvermögen und deren Auswirkung auf eine etwaige Vermögensteuer.

Sein Fazit war, daß für inländisches Grundvermögen die Pflicht zur Entrichtung von Vermögensteuer wohl kaum vermeidbar sein wird.

IV. Anwendungsfragen zur Besteuerung eines Trusts im deutschen Steuerrecht

Bevor *Dr. Michael Tischendorf, Maître en droit, Rechtsanwalt, Steuerberater, Poellath Plus, München*, sich mit den „Anwendungsfragen zur Besteuerung eines Trusts im deutschen Steuerrecht“ beschäftigte, gab er einen Überblick darüber, was ein Trust ist und welche Typen von Trusts es gibt.

Es handelt sich um eine Rechtskonstruktion des anglo-amerikanischen Rechtskreises ohne eigene Rechtspersönlichkeit, welche es in den meisten kontinentaleuropäischen Rechtsordnungen nicht gibt.

Durch das Haager Trustübereinkommen (HTÜ) von 1985 wird das auf Trusts anzuwendende Recht und die Anerkennung von Trusts geregelt. Deutschland ist diesem Abkommen nicht beigetreten mit der Folge, daß „aus deutscher Sicht Unsicherheiten in Bezug auf die kollisionsrechtliche Behandlung von Trusts besteht“.

Im Folgenden erörterte er die kollisionsrechtliche Behandlung von zwei verschiedenen Typen des Trusts, die gesellschaftsrechtliche Anknüpfung eines Trusts und die Wirkungen und Reichweite eines Trustsstatuts.

Ferner ging er auf die Beurteilung des BFH vom 05.11.1992 – I R 39/92, hinsichtlich der Transparenz und

der Intransparenz eines Trusts ein und erläuterte die steuerlichen Folgen jeweils für transparente und intransparente Trusts.

Die steuerlichen Folgen ergeben sich aus der anschließend vorgestellten Rechtsprechung des BFH zur Transparenz oder Intransparenz eines Trusts, zur Frage der Zwischenberechtigung ohne gesicherten Rechtstitel und zum Erwerbszeitpunkt bei Auflösung eines Trusts sowie der Urteile zweier FG zur Unionsrechtswidrigkeit der Zurechnungsbesteuerung und zur Einkommensteuerbarkeit von Auskehrungen bei Auflösung eines Trusts.

Offen sind noch Fragen zur Vermögensbindung, zur Anrechnung von bei Errichtung gezahlter Schenkungsteuer, zu Wahlrechten nach Art. 12 Abs. 3 DBA USA, für Doppelbesteuerung und zum Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit.

V. Aktueller Überblick zu Fragen der internationalen Amts- und Rechtshilfe im Steuer- und Steuerstrafrecht

In ihrem „Überblick zur internationalen Amts- und Rechtshilfe“ erklärte **Stefanie Schott**, *Rechtsanwältin Fachanwältin für Strafrecht und Steuerrecht, Kipper + Durth Rechtsanwälte GbR, Darmstadt*, zuerst, was unter diesen Begriffen zu verstehen ist, und ging dann auf die verschiedenen Formen der internationalen, insbesondere der europäischen Zusammenarbeit ein.

Zu beachten ist, daß wegen des Territorialitätsprinzips Behörden und Gerichte bei ihren Ermittlungen auf das eigene Staatsgebiet beschränkt sind. Sind grenzüberschreitende Ermittlungen durchzuführen, müssen sie in den anderen, ebenfalls betroffenen Staaten Amts- und Rechtshilfe beantragen.

Zum Verständnis der unterschiedlichen Zuständigkeiten bei den Ermittlungen tragen die Definitionen der **Amtshilfe** und der **Rechtshilfe** erheblich bei. Gehen aus anderen Staaten Ersuchen ein, ist die **Rechtshilfe** jede Unterstützung, die für ein in einem anderen Staat anhängiges Verfahren in einer strafrechtlichen Angelegenheit gewährt wird, unabhängig davon, ob das Verfahren von einem Gericht oder einer anderen Behörde betrieben wird und ob die Rechtshilfe von einem Gericht oder von einer anderen Behörde zu leisten ist. (§ 59 Abs. 2 IRG) Bei ausgehenden Ersuchen stellen in umgekehrter Richtung deutsche Gerichte und Behörden derartige Ersuchen in Strafverfahren auch an andere Staaten.

Allerdings kann Rechtshilfe in Steuerstrafsachen erst angefragt werden, wenn ein Steuerstrafverfahren förmlich eingeleitet wurde. Demgegenüber kommt bei Vorermittlungen und Vorfeldermittlungen nur Amtshilfe und polizeiliche Rechtshilfe in Betracht.

Zu unterscheiden sind die **Rechtshilfe** und die **Amtshilfe** in Steuersachen.

Nach der Definition liegt zwischenstaatliche **Amtshilfe** vor, wenn Behörden und Gerichte für Zwecke des Besteuerungsverfahrens Informationen austauschen. Dabei ist maßgebend, ob der Austausch für den Zweck des Steuerverfahrens oder für den Zweck des Strafverfahrens stattfindet, nicht, wer die Informationen anfragt oder beschafft. Zu unterscheiden ist bei der internationalen **Rechtshilfe** zwischen der justiziellen und der polizeilichen Rechtshilfe. Die **polizeiliche Rechtshilfe** kann sowohl in Vorermittlungen und zu präventiven Zwecken als auch in einem bereits eingeleiteten Strafverfahren gestellt und beantwortet werden. Die **justizielle Rechtshilfe** wird in allen anderen Fällen der Leistung von Rechtshilfe gestellt. Die justizielle Rechtshilfe wird zwischen den Justizbehörden geleistet, also in der Regel zwischen Gerichten, Staatsanwälten und selbständig tätigen Finanzbehörden.

Neu ist die **Europäische Staatsanwaltschaft (EUStA)**, welche ihre Arbeit im Juni 2021 in 22 teilnehmenden EU-Ländern aufgenommen hat. Diese ist eine eigenständige unabhängige Behörde und die zentrale Staatsanwaltschaft der Europäischen Union. Sie ist befugt, Straftaten gegen den EU-Haushalt wie Betrug, Korruption und schweren grenzüberschreitenden Mehrwertsteuerbetrug zu verfolgen. Sie ist weder an Weisungen der EU noch an Weisungen der nationalen Behörden gebunden. (Art. 6 Abs. 1 EUStA-VO)

VI. Konvergenzkriterien im deutschen internationalen Steuerrecht

In seinem zweiten Vortrag erläuterte **Universitäts-Professor Dr. habil. Bert Kaminski** die „*Konvergenzkriterien im deutschen internationalen Steuerrecht*“.

Ausgangslage ist die aufgrund des BEPS-Aktionsplans der OECD erlassene Anti-Steuervermeidungsrichtlinie der EU (ATAD) und die in diesem Zusammenhang festgestellten positiven und negativen Qualifikationskonflikte.

Im Falle der positiven Qualifikationskonflikte beanspruchen beide EU-Mitgliedsstaaten das Recht zur Besteuerung eines Sachverhalts mit der Folge der Doppelbesteuerung trotz Vorliegens eines DBA.

Bei den negativen Qualifikationskonflikten billigt jeder EU-Mitgliedsstaat dem jeweils anderen Vertragsstaat das Besteuerungsrecht zu, was zu einer Nichtbesteuerung oder zumindest zu einer deutlich geringeren Besteuerung in beiden Vertragsstaaten führt.

Die sich auf diese Weise für grenzüberschreitende Sachverhalte ergebenden „Besteuerungsinkongruenzen“ sollen vermieden werden. Die in diesem Zusammenhang relevanten Fallgruppen hybrider Gestaltungen werden in Art. 2 der ATAD aufgezählt. In den Anwendungsbereich fallen nur Zahlungen zwischen verbundenen Unternehmen oder „strukturierte Gestaltungen“. Dazu gehören bspw. der doppelte Abzug von Betriebsausgaben und der Abzug von Be-

triebsausgaben wegen unterschiedlicher Zuordnungen von Zahlungen an Betriebsstätten.

Deutschland hat aufgrund dieser Problematik im ATAD-Umsetzungsgesetz vom 30.06.2021 (BGBl. I 2021, 2035) § 4 k mit Regelungen zum „Betriebsausgabenabzug bei Besteuerungsinkongruenzen“ in das Einkommensteuergesetz eingefügt.

§ 4 k Abs. 1 bis Abs. 3 EStG erfaßt die Fälle von Deduction/Non-Inclusion-Inkongruenzen. Abs. 4 regelt Fälle der Double-Deduction-Inkongruenzen ohne Dual-Inclusion Income. In Abs. 5 als Auffangvorschrift sind Bestimmungen zu „importierten“ Besteuerungsinkongruenzen enthalten. Anzuwenden sind gemäß Abs. 6 die Bestimmungen in Abs. 1 bis Abs. 5, wenn der Tatbestand dieser Absätze zwischen nahestehenden Personen im Sinne des § 1 Abs. 2 AStG oder zwischen einem Unternehmen und seiner Betriebsstätte verwirklicht wird oder wenn eine strukturierte Gestaltung anzunehmen ist. Nach Abs. 7 sind die Absätze 1 – 6 vorrangig vor den Vorschriften eines DBA anzuwenden (sog. Treaty Override).

Professor Kaminski stellte im Folgenden anhand von Beispielen dar, worum es bei den Deduction/Non-inclusion-Inkongruenzen und den Double-Deduction-Inkongruenzen geht und wie diese durch § 4 k EStG vermieden werden sollen.

Er schloß seinen Vortrag mit Hinweisen zu verfahrensrechtlichen Fragen bezüglich der Beweislast und ihrer praktischen Umsetzung sowie zur Ergänzung für beschränkt Steuerpflichtige nach § 49 Abs. 1 Nr. 11 EStG ab.

VII. 40 Jahre Steuerstreit um In- und Auslandsfälle – was hat sich geändert, was ist geblieben?

Dr. Rolf Schwedhelm, *Rechtsanwalt Fachanwalt für Steuerrecht, Streck Mack Schwedhelm, Rechtsanwälte Steuerberater Partnerschaft mbB, Köln*, berichtete über „40 Jahre Steuerstreit um In- und Auslandsfälle – was hat sich geändert, was ist geblieben“.

Er schilderte anhand von Beispielen, wie sich Steuerstreitigkeiten entwickeln können:

Ein Steuerstreit im Jahre 1980 bezüglich eines grenzüberschreitenden Sachverhalts Deutschland-Niederlande führte zur Steuerfreiheit von Zinsen. Die Finanzverwaltung nahm für die Zinsen vGA an. Im BMF-Schreiben vom 16.03.1987 (BStBl. I 1987, 373) stand: „Gestaltungsmißbrauch, wenn Eigenkapital in einem auffallenden Mißverhältnis zum Aktivvermögen steht. Davon ist auszugehen, wenn Eigenkapital nicht größer 10%.“ Nach dem Rechtsstreit lautete das Ergebnis des BFH-Urteils vom 05.02.1992 (I R 127/90, BStBl. II 1992, 532): „Keine gesetzliche Grundlage für die Annahme, daß eine Kapitalgesellschaft über das gesicherte Kapital hinaus mit einer bestimmten Eigenkapitalquote ausgestattet sein muß.“ Der Gesetzgeber erließ § 8 a KStG (StandOG vom

13.09.1993), welcher auch nach verschiedenen Änderungen in seiner aktuellen Fassung i.V.m. § 4 h EStG (Zinsschranke) noch heute verfassungswidrig ist (BVerfG 2 BvL 1/16).

Bei dem zweiten Steuerstreit aus dem Jahr 2020 ging es um den Sachverhalt „Cum-Ex“ (FG Köln v. 19.07.2019 – 2 R 2627/17, EFG 2020, 367). *Dr. Schwedhelm* stellte die der Gestaltung zugrundeliegende Gesetzeslage, die BFH-Rechtsprechung und die Reaktion des Gesetzgebers in den Jahren 2006/2007 dar. Es folgten abwechselnd Reaktionen der Finanzverwaltung, des Gesetzgebers sowie der Rechtsprechung. Den Abschluß der Streitigkeiten bildeten im Steuerrecht das Urteil des BFH vom 02.02.2022 (I R 22/20) und im Strafrecht das Urteil des BGH vom 28.07.2021 (1 StR 510/20, wistra 2021, 479).

Anhand von weiteren Beispielen aus der Praxis belegte er die „Inkriminierung des Steuerstreits“, deren Ursachen er in der Rechtsprechung des BGH, der daraus resultierenden vermehrten Zuständigkeit der Staatsanwaltschaft, der Angst der Finanzverwaltung vor Strafvereitelung im Amt und der Ungewißheit über die Grenzen der Steuerhinterziehung sieht. Folgen daraus sind nach seiner Ansicht „vorgreifliche Entscheidungen der Straferichte auch zu komplexen Steuerfragen“ (BGH v. 06.09.2012 – 1 StR 140/12, zur Treuhand bei Gesellschaftsanteilen).

Aus diesen Erfahrungen leitete er „Konsequenzen für die Beratung“ im Zusammenhang mit „streitanfälligen Sachverhalten“ ab.

VIII. Steuerliche Probleme des „Remote-Working“ im Ausland

In der Einführung zu dem Thema „Steuerliche Probleme des „Remote-Working“ im Ausland (Vermeidung von Betriebsstätten, Einschaltung eines Employer of Record u.a.) stellte **Professor Dr. Klaus von Brocke**, *Rechtsanwalt, Weißsach*, zunächst eine Themenabgrenzung und Definitionen der verschiedenen Begriffe aus diesem Bereich sowie für das neue „Remote-Working“ in Betracht kommende Gründe vor.

Die „Erörterung der steuerlichen Themen“ sei einerseits aus der Sicht des Arbeitnehmers, z.B. wegen der Vermeidung der einkommensteuerlichen Doppelbesteuerung, und andererseits aus der Sicht des Arbeitgebers, z.B. wegen der Gefahr der Begründung einer ausländischen oder neuen gewerbsteuerlichen Betriebsstätte, erforderlich. Schließlich seien Probleme beim Auseinanderfallen des rechtlichen und des wirtschaftlichen Arbeitgebers zu berücksichtigen.

Es folgte die Erörterung der mit dem Remote-Working zusammenhängenden steuerrechtlichen, arbeits- und sozialversicherungsrechtlichen Fragestellungen.

Anschließend analysierte *Professor von Brocke* die Rechts- und Sachlage im Einkommensteuer- und Körperschaftsteuerrecht in Deutschland, wobei er den Schwerpunkt auf eine möglicherweise entstehende Betriebsstätte legte.

Außerdem verwies er auf die Behandlung dieser Fragen im europäischen Ausland und die Initiativen der OECD und der EU.

Zusammenfassend stellte er fest, daß der Trend zum Remote-Working zunimmt, jedoch nicht alle Rechts- und Steuerfragen und -lösungen zu diesem Thema neu sind und schließlich in der Regel individuelle Lösungen für jeden Arbeitnehmer entwickelt werden.

IX. Aktuelle EU-steuerrechtliche Entwicklungen

In seinem zweiten Vortrag gab **Professor Dr. Klaus von Brocke** einen Einblick in „Aktuelle EU-steuerrechtliche Entwicklungen“ und einen „Ausblick auf EU-steuerrechtliche Initiativen für 2023 und 2024“.

Zunächst berichtete *Professor von Brocke* über die allgemeine Stimmungslage in der EU-Steuerpolitik, wie sie sich bei der Ecofin am 16.05.2023 darstellte. Er berichtete im Einzelnen über den Stand der Maßnahmen der EU, mit denen sie auf externe Entwicklungen reagierte. Hervorzuheben sind bspw. die Verabschiedung der Richtlinien DAC 6 und DAC 7, die neue Liste nicht-kooperativer Staaten vom 14.02.2023, die Verabschiedung der Richtlinie zur öffentlichen länderspezifischen Berichterstattung, die Reform des Code of Conduct vom 08.11.2022 und die Verabschiedung der Mindestbesteuerungs-Richtlinie vom 22.12.2022.

Weitere Initiativen befinden sich im Diskussionsstadium.

Sodann stellte er die Verordnung zur Einführung einer vorübergehenden Solidaritätsabgabe auf Übergewinne für den Öl-, Kohle-, Gas- und Raffineriesektor (Kurz: Energiesektor) vom 06.10.2022 vor.

Ferner informierte er die Teilnehmer über den aktuellen Stand der Diskussion um den Richtlinienentwurf zur Verhinderung der mißbräuchlichen Nutzung von Briefkastenfirmen vom 22.12.2021 (sog. „UNSHELL“-Initiative), welcher bis spätestens zum 31.12.2023 in nationales Recht umgesetzt und ab dem 01.01.2024 angewandt werden soll. Welche ersten Umsetzungsmaßnahmen hinsichtlich der öffentlichen Länderberichterstattung (Public CBCR) durchgeführt wurden, teilte er anschließend mit. Die Richtlinie 2021/2101 vom 24.11.2021 sollte bis zum 22.06.2023 umgesetzt und ein Jahr später wirksam werden. In Deutschland ist der Gesetzentwurf im Parlament und wird für Wirtschaftsjahre ab dem 22.06.2024 durch Änderung der §§ 324 ff. HGB wirksam.

Im Rahmen des „Ausblick auf EU-steuerrechtliche Initiativen für 2023 und 2024“ erörterte *Professor von Brocke* bspw. folgende Themen:

Pillar 1 und digitale Dienstleistungssteuern, DAC 8 Initiative zu Informationsaustausch von Kryptowerten, gegen Drittstaaten gerichtete EU-Maßnahmen, aktueller Stand bei der Umsetzung der Pillar 2 Model Rules Globe und die neue BEFIT-Initiative.

Abschließend befaßte er sich mit dem Bericht des Steuerausschusses des Europäischen Parlaments (FISC) zu neuen EU-Eigenmitteln.

Empfehlenswert.



SCHMECKENBECHER · SCHEUNGRAB

Kostenübersichtstabellen
Gebühren und Kosten
bei Anwalt und Gericht
26. Auflage

AUCH ALS
E-Book

BOORBERG

WWW.BOORBERG.DE

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

Das **Kostenrechtsänderungsgesetz** von 2021 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 07 11/73 85-100 · 089/43 61 564
TEL 07 11/73 85-343 · 089/43 60 00-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE

SC0823

Terminankündigung: Steueranwaltstag 2023

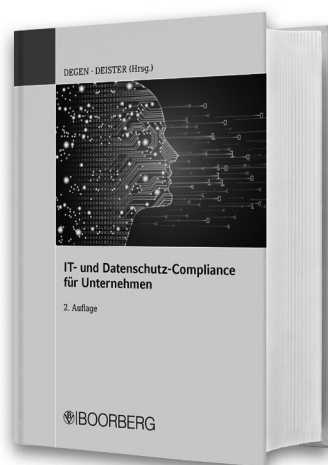
Der 29. Steueranwaltstag und der Steueranwaltstag Plus werden am 03. und 04.11.2023 in Berlin und online veranstaltet. Tagungshotel ist das Dorint Kurfürstendamm Berlin (ehemaliges Sofitel Hotel), Augsburger Straße 41, 10789 Berlin. Das Programm wird auf der Homepage der AG Steuerrecht im DAV – www.steuerrecht.org – und der Deutschen Anwalt Akademie – www.anwaltakademie.de – bekannt gegeben.

Anmeldungen können über die Deutsche Anwalt Akademie (DAA) als Kooperationspartnerin der AG Steuerrecht im DAV über die Homepage www.anwaltakademie.de erfol-

gen. Ansprechpartnerin ist Frau Nikola Spsychala (Tel. +49 30 726153-158)

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.



Der »EDV-Kompass« für IT und Datenschutz.



WWW.BOORBERG.DE

IT- und Datenschutz-Compliance für Unternehmen

Leitlinien und Anwendungsfälle

Cloud, Social Media, Scrum, IoT, KI, Mobilitätsdaten

hrsg. von Dr. Thomas A. Degen, Rechtsanwalt, und Professor Dr. Jochen Deister, Rechtsanwalt, bearbeitet von Dr. Thomas A. Degen, Rechtsanwalt, Stuttgart, Professor Dr. Jochen Deister, Rechtsanwalt, Frankfurt am Main, Ulrich Emmert, Rechtsanwalt, Stuttgart, Mathias Lang LL.M., Rechtsanwalt, Stuttgart, und Dr. Thomas Lapp, Rechtsanwalt, Frankfurt am Main

2022, 2. Auflage, 428 Seiten, € 128,-

ISBN 978-3-415-05184-3



Leseprobe unter

www.boorberg.de/9783415051843

BOORBERG

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

SC0823

Mit der völlig überarbeiteten 2. Auflage des von Degen/Deister begründeten Handbuchs »Computer- und Internetrecht« erhalten Unternehmen einen »EDV-Kompass« für die erfolgreiche Realisierung typischer und agiler IT- und Datenschutz-Projekte: Dieses Handbuch unterstützt Unternehmer in dem technisch und rechtlich komplexen Koordinatensystem der IT- und Datenschutz-Compliance. Dabei liegt der Schwerpunkt auf praxiskonformer Gestaltung und letztlich auf Haftungsvermeidung.

Die Autoren erläutern aus Unternehmensperspektive in verschiedenen Use-Case-Abläufen, welche IT- und datenschutzrechtlichen Anforderungen im Praxisbetrieb sicherzustellen sind. Vor die Klammer gezogen werden anwenderorientiert Verantwortungs- und Haftungsbereiche. Checklisten und Übersichten unterstützen Entscheidungsträger in Wirtschaft und Verwaltung beim Direkteinstieg in die komplexe Materie.

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.

Schauhoff/Ufer

Gemeinnützige Unternehmen und Konzerne

Recht Steuern Management

C.H. Beck

München, 2022, 339 Seiten

Die Erkenntnis, daß wirtschaftliche Betätigung und gemeinnütziges Handeln sich nicht gegenseitig ausschließen hat sich allerspätestens mit den Kita-Beschlüssen des BGH (BGH 16.05.2017 – II ZB 6/16 (zuvor KG Berlin 16.02.2016 – 22 W 88/14); BGH 16.05.2017 – II ZB 7/16, NJW 2017, 1943 (zuvor KG Berlin 16.02.2016 – 22 W 71/15); BGH 16.05.2017 – II ZB 9/16 (zuvor KG Berlin 15.03.2016 – 22 W 87/14)) durchgesetzt. Die Rahmenbedingungen gemeinnütziger Unternehmen und Konzerne werden hier von Praktikern in erfreulicher Kürze und notwendiger Deutlichkeit zusammengefaßt: Corporate Governance, Strategiefragen, Fragen des Controllings, der Steuern und der Rechnungslegung, der Umstrukturierung, Krise und Insolvenz sind Fragen der betrieblichen Praxis. Der rechtliche Rahmen bildet die Grundlage, die Grundzüge der Gemeinnützigkeit die Leitplanken des unternehmerischen

Handelns. In seiner Kürze, der Verständlichkeit und der praktischen Relevanz ein hervorragendes Werk.

Schmidt

EStG-Kommentar

41. Aufl. 2022; C.H. Beck

München

2593 Seiten

Ein weiteres hervorragendes Werk ist der *Schmidt*, der nach dem Tode des Gründers *Ludwig Schmidt* herausgegeben wird von *Heinrich Weber-Grellet*, zusammen mit anderen in Amt befindlichen und ehemaligen (Vors.) Richtern am BFH und anderen Finanzrichtern. Wer die Entwicklung des Steuerrechts kurz zusammengefaßt studieren möchte, dem sei das Vorwort des Werkes empfohlen. Dort listen die Verfasser die neu kommentierten Gesetze, Urteile und Verwaltungsanweisungen auf. Tiefgründige und zeitlose Gedanken, gerade zu Ehren verstorbener Steuerrechts-Koryphäen wie *Tipke* und *Birk* finden sich dort ebenso. Und wer Fragen hat zum Steuerrecht in seiner Tiefe findet ebenso Antworten im gesamten Werk.

Im nächsten Heft:

Kaligin, **Betriebsprüfung und Steuerfahndung**, 2. Aufl. 2022; Mayer-Landrut, **Formular-Kommentar GmbH-Recht**, 2022, 5. Aufl.

Redaktion

Gestaltungstip 1: Leistungen einer ausländischen Familienstiftung an inländische Begünstigte

Rechtsanwalt/Fachanwalt für Steuerrecht Dr. Matthias Söffing

Im Zusammenhang mit einer Nachfolgeplanung wird mancherorts die Gestaltung mittels einer ausländischen Stiftung, insbesondere einer liechtensteinischen Stiftung, in Betracht gezogen. Dabei wird regelmäßig die Frage an den Berater herangetragen, wie Ausschüttungen aus der Stiftung an einen in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtigen Begünstigten steuerrechtlich zu behandeln sind.

Es kann als rechtlich gesichert angesehen werden, daß satzungsgemäße Leistungen, die eine ausländische Stiftung an einen in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtigen erbringt, nicht der Schenkungsteuer unterliegen. Es mangelt in diesem Fall an der Freigebigkeit der Leistung. Die Leistung wird durch den Stiftungsrat auf der Grundlage der von dem Stifter vorgegebenen Statuten und Beistatuten erbracht. Satzungsgemäße Leistungen unterliegen vielmehr der Ertragsbesteuerung und zwar nach § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG. Will nun das Finanzamt Leistungen einer ausländischen Stiftung beim inländischen Destinatär der Erbschaftsteuer unterwerfen, so müssen die Leistungen „eindeutig“ gegen den Satzungszweck verstoßen. Hierfür trägt das Finanzamt die Feststellungslast, wie dies durch die Finanzbehörde Hamburg mit Verfügung vom 28.06.2022 (S 3806-2022/006-53) klar gestellt wurde. Eine Satzungswidrigkeit der ausgeschütteten Leistung ist regelmäßig anhand der Stiftungssatzung und dem Ausschüttungsbeschuß der verantwortlichen Stiftungsorgane zu beurteilen.

Werden satzungsmäßige Ausschüttungen durch die zuständigen Stiftungsorgane vorgenommen, unterliegen sie der Schenkungsteuer, wenn die Tatbestandsmerkmale des § 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 Halbs. 2 ErbStG erfüllt sind, d.h. der Begünstigte muß sich als sog. Zwischenberechtigter qualifizieren. Zwischenberechtigter einer ausländischen Vermögensmasse, also auch einer ausländischen Stiftung, in diesem Sinn ist, wer unabhängig von einem konkreten Ausschüttungsbeschuß über dingliche Rechte oder schuldrechtliche Ansprüche in Bezug auf Vermögen oder Erträge der Vermögensmasse verfügt (BFH v. 25.06.2021 – II R 31/19 und II R 32/19, BS). Ob diese Voraussetzungen erfüllt sind, ist anhand der Stiftungssatzung und der eventuell ergänzen-

den vertraglichen Bestimmungen sowie der tatsächlichen Handhabung durch die Beteiligten zu beurteilen (so VfG. der Hamburger Finanzbehörden v. 28.06.2022 – S 3806-2022/006-53).

Gestaltungstip:

Es besteht bei Leistungen einer ausländischen Stiftung häufiger die Gefahr einer Doppelbesteuerung und zwar zum einen mit Erbschaftsteuer und zum anderen mit Ertragsteuer. Diese Gefahr resultiert daraus, daß für beide Steuerarten unterschiedliche Finanzämter zuständig sind und keine rechtliche Bindungswirkung der Beurteilung des einen Finanzamts für die Beurteilung des anderen Finanzamtes gegeben ist. Gelangt z.B. das für die Erbschaftsteuer zuständige Finanzamt zu einer satzungswidrigen Leistung, so kann sehr wohl das für die Ertragsbesteuerung zuständige Finanzamt eine satzungsgemäße Leistung der ausländischen Stiftung bejahen. Eklatant kann diese Situation bei einer Betriebsprüfung werden, wenn man sich mit dem Betriebsprüfer im Rahmen einer tatsächlichen Verständigung einigen will. Es ist tunlichst darauf zu achten, daß diese tatsächliche Verständigung sowohl durch die Sachgebietsleitung in Bezug auf die Erbschaftsteuer als auch in Bezug auf die Ertragsteuer unterzeichnet wird. Nur dann tritt eine umfassende Bindungswirkung ein.

Hinsichtlich der Zwischenberechtigung ist im Rahmen der Stiftungsgründung genau zu entscheiden, was der Stifter in Bezug auf Ausschüttung anstrebt. Möchte er einer bestimmten Person etwas zuwenden, ohne daß diese zugleich bezugs- oder anfallsberechtigt sein soll, so muß er diese Person eindeutig benennen, sowie die Leistung nach Umfang und Leistungszeitpunkt genau beschreiben.

Tätigt das zuständige Stiftungsorgan eine Ausschüttung an eine nicht bezugs- bzw. anfallsberechtigte Person, ohne daß die Voraussetzungen für eine Zwischenberechtigung vorliegen, dann handelt es sich um eine satzungswidrige Ausschüttung, die nicht zu einer Schenkungsteuerbelastung, sondern zu einer Ertragsbesteuerung führt.

Gestaltungstip 2: Ausländische Familienstiftung und Erbersatzsteuer

Rechtsanwalt/Fachanwalt für Steuerrecht Dr. Matthias Söffing

In der Beratungspraxis erfreut sich zunehmend die Gestaltung mittels einer ausländischen Stiftung, insbesondere einer liechtensteinischen Stiftung, großer Beliebtheit. In diesem Zusammenhang wird in der Beratung regelmäßig als ein Vorteil einer ausländischen Familienstiftung auch die Nichtanwendbarkeit der sog. Erbersatzsteuer nach § 1 Abs. Nr. 4 ErbStG genannt. Nun finden sich in Bezug auf ausländische Familienstiftungen vereinzelt Gestaltungen, die im Ausland, bspw. in Liechtenstein, eine nach dortigem Recht rechtsfähige Familienstiftung begründen, jedoch gezielt den Ort der Geschäftsleitung in Deutschland haben, also nach deutschem Körperschaftsteuerrecht in Deutschland zu besteuern sind. Vor diesem Hintergrund stellt sich die Frage, ob eine ausländische Familienstiftung mit inländischer Geschäftsleitung nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG der Erbersatzsteuer unterliegt, also in Zeitabständen von 30 Jahren der Erbschaftsteuer unterworfen wird.

Allgemeinhin wird die Anwendung der Erbersatzsteuer bejaht. Die aus dem Gesetz abgeleitete Argumentation ist überzeugend. Sie besagt, nach § 2 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG unterliegen nur inländische Familienstiftungen der persönlichen Steuerpflicht. Dies ist dann gegeben, wenn „in den Fällen des § 1 Abs. 1 Nr. 4“ ErbStG „die Stiftung ihre Geschäftsleitung oder den Sitz im Inland hat.“ Keine der vorstehend zitierten Normen nennt die Rechtsfähigkeit als Tatbestandsmerkmal, geschweige denn eine Rechtsfähigkeit nach deutschem Zivilrecht. Daß nur eine rechtsfähige Familienstiftung der

Erbersatzbesteuerung unterliegen kann, ergibt sich aus allgemeinen Rechtsgrundsätzen, da nur eine rechtsfähige Stiftung Trägerin von Rechten und damit von Vermögen sein kann. In dem Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 29.06.2022 (3 K 87/21, juris, Rn. 42 ff.) werden die vorstehenden Rechtsausführungen bestätigt und ausgeführt, daß die Rechtsfähigkeit nach dem Recht zu prüfen ist, in dem die Stiftung ihren satzungsgemäßen Sitz hat. Es sei unerheblich, daß die Stiftung nach deutschem Recht mangels Anerkennung durch die zuständige Landesbehörde ihre Rechtsfähigkeit nicht i.S.v. §§ 80 ff. BGB erlangt habe.

Gestaltungstip:

Bezüglich der Erbersatzsteuer kann der Gestaltungstipp nur dahingehen, die 30-Jahres-Frist im Auge zu behalten und rechtzeitig den Ort der Geschäftsleitung aus Deutschland weg zu verlagern. Dieser so einfach anmutende Gestaltungsschritt, der hauptsächlich in der Gestaltung der tatsächlichen Umstände liegt, ist aber mit Vorsicht zu genießen, denn es handelt sich dann letztlich um eine Sitzverlegung, die zur Entstrickungs- und Wegzugsbesteuerung i.S. des § 12 KStG mit sämtlichen körperschaftsteuerlichen Konsequenzen führt. Die Gestaltung muß in diesen Fällen weitergehen, nämlich dahin, daß bevor der Ort der Geschäftsleitung verlagert wird, eine Vermögensstruktur geschaffen wird, die eben nicht zu einem Ausschluß bzw. einer Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland führt.



Wirksam vorsorgen.

Meine Patientenverfügung

von Petra Vetter, Rechtsanwältin, Stuttgart, Fachanwältin für Medizinrecht und Fachanwältin für Familienrecht

2023, 4., überarbeitete Auflage, 8 Seiten, DIN A4, € 6,20

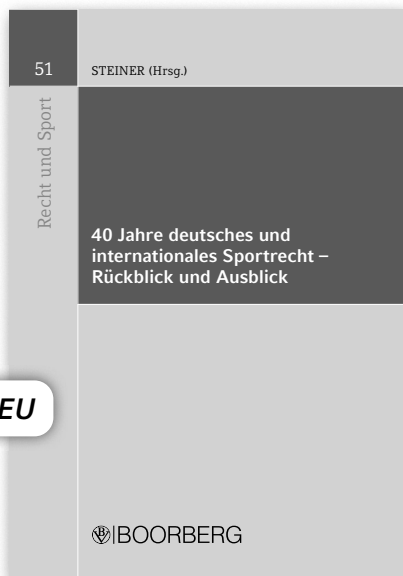
ISBN 978-3-415-07255-8

Diese Broschüre bietet ein rechtssicher ausgestaltetes Formular einer verbindlichen Patientenverfügung auf aktuellem Rechtsstand. Zugrunde gelegt sind die Textbausteine des Bundesministeriums der Justiz. Der Vordruck im DIN-A4-Format ist in großer, lesefreundlicher Schrift gesetzt.

 BOORBERG

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

SC0823



40 Jahre Sportrecht – eine Bilanz.



WWW.BOORBERG.DE

40 Jahre deutsches und internationales Sportrecht – Rückblick und Ausblick

hrsg. von Professor Dr. Udo Steiner, mit Beiträgen von Dr. Thomas Summerer, Professor Dr. Andrzej J. Szwarc, Professor Dr. Udo Steiner, Dr. Christian Krähe, Professor Dr. Rudolf Streinz, Professor Dr. Peter W. Heermann und Dr. Stephan Netzle

2023, 132 Seiten, € 29,80

Recht und Sport, Band 51

ISBN 978-3-415-07415-6



Leseprobe unter

www.boorberg.de/9783415074156

Über vier Jahrzehnte hinweg hat die Deutsche Vereinigung für Sportrecht die Entwicklung dieses Rechtsgebietes in Deutschland und Europa praktisch und rechtswissenschaftlich begleitet und mitgestaltet. Auf diese Weise hat sie wesentlich zu dessen unerwartet dynamischer Entwicklung beigetragen. Die Vereinigung nimmt in Deutschland einen fachlich allseits respektierten Platz im Kreis derer ein, die sich die Förderung des Sportrechts zur Aufgabe gemacht haben.

Mit der Jubiläumstagung zieht die Vereinigung 2022 eine juristische Bilanz der letzten 40 Jahre, greift aktuelle Fragen des ehrenamtlich und professionell organisierten Sports auf und nimmt den Rechtsrahmen des Sports und dessen Institutionen in Deutschland und in Europa in den Blick.

Ein Werk für alle, die sich mit Recht im Sport und seinen Einflüssen und Wirkungen beschäftigen.

 BOORBERG

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 0711/7385-100 · 089/4361564 TEL 0711/7385-343 · 089/436000-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE SC0823



**Der einzige
Kommentar.**



WWW.BOORBERG.DE

Steueroasen-Abwehrgesetz

Maßnahmen zur Abwehr von Steuervermeidung und unfairm Steuerwettbewerb

Handkommentar

von **Andreas Benecke LL.M. (Wien)**, Referent im BMF, **Sinthiou Buszewski**, Referentin im BMF, **Andrea Otten**, Richterin am Finanzgericht Köln, Referentin im Ministerium für Justiz des Landes Nordrhein-Westfalen, **Dr. Wendelin Staats LL.M. (San Diego)**, Referatsleiter Internationale Unternehmensbesteuerung und Außensteuerrecht im BMF, und **Sebastian Walz**, Referent für internationale Steuerpolitik im BMF

2022, 208 Seiten, € 68,-

ISBN 978-3-415-07106-3

Das Praxiswerk erläutert als erster und einziger Kommentar umfassend sämtliche Vorschriften des Steueroasen-Abwehrgesetzes (StAbwG). Es stellt die Zusammenhänge und Wechselwirkungen mit den steuerlichen Vorschriften außerhalb des StAbwG dar. Der Kommentar ist ein unverzichtbarer Bestandteil der ertragsteuerlichen Beurteilung von Geschäftsvorgängen in oder mit Bezug zu Ländern oder Gebieten, die auf der »schwarzen Liste« (EU-Liste nicht kooperativer Länder und Gebiete für Steuerzwecke) stehen. Hier erhalten Sie Erläuterungen aus erster Hand – das Autorenteam war maßgeblich am Gesetzesentwurf beteiligt.

Konkret betrifft das StAbwG u.a. eine verschärfte Hinzu-rechnungsbesteuerung, wenn in einer Steueroase eine sog. Zwischengesellschaft ansässig ist, und erweiterte Quellen-steuermaßnahmen, wenn beispielsweise Zinsaufwendungen an in Steueroasen ansässige Personen geleistet werden.

 **BOORBERG**

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

SC0823