

# steueranwaltsmagazin

Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im Deutschen Anwaltverein

5/2023

132 . Ausgabe | 25. Jahrgang

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

Dr. Jörg Stalleiken,  
Flick Gocke Schaumburg,  
Bonn

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

149 **Editorial**  
Wagner

## Beiträge

150 Rogge **Die vermögensverwaltende GmbH als Holding-Modell unter Beachtung des Konzernprivilegs des § 8 b KStG und des Schachtelprivilegs des § 9 Nr. 2 a GewStG (Revision anhängig beim BFH unter Az. I R 9/23)**

156 Latrovalis/Link **Die Erstattungsregelung in § 32 Abs. 5 KStG – Hintergrund, Grundprinzipien, aktuelle Entwicklungen und offene Fragen**

164 Wulf **„Entschleierte Bestechungsgelder“ als (nicht) abzugsfähige Betriebsausgaben?**

169 Holtz/Gocke **Beschränkte Erbschaftsteuerpflicht und Wachstumschancengesetz**

173 Wagner **Vereins- und Verbandsrecht 2023/2024**

179 **LiteraTour**

## Gestaltungstip

180 Söffing **Ein kleiner Gestaltungstip**



# juris

KANN ICH IM STEUERRECHT  
ALLE SPEZIALFRAGEN  
BEANTWORTEN?

**JA. MIT JURIS.**

Im Steuerrecht können kleinste Details den Unterschied machen. Mit juris Steuerrecht Premium beraten Sie Ihre Mandanten noch besser und effizienter – dank über 200 Premium-Titeln der jurisAllianz, intelligent vernetzt mit maßgeblicher Rechtsprechung und Vorschriften. Nutzen Sie die Expertise der renommiertesten Autoren und optimieren Sie Ihr Rechts- und Praxiswissensmanagement.



Jetzt hier gratis testen.



[www.juris.de/steuerp](http://www.juris.de/steuerp)

**juris.de** Wissen, das für Sie arbeitet.

## I.

Die Legalisierung von Cannabis treibt seine Blüten. Noch bevor der Bundesrat am 29.09.2023 ein „strukturelles Defizit“ feststellte waren die Vorschläge bereits völlig absurd geworden (s. RefE v. 05.07.2023. S. 106 f.): Die Regelung betreffend „sozialversicherungspflichtiger“ Unterstützung wird in sein Gegenteil verkehrt: „Der Eigenanbau von Cannabis in Anbauvereinigungen darf nur durch Mitglieder erfolgen. Um den Eigenanbau- und Vereinscharakter zu wahren, muß der Anbau gemeinschaftlich durch die Mitglieder vorgenommen werden. Geringfügig Beschäftigte („Mini-Jobber“) können den Anbau mit Hilfstätigkeiten wie etwa dem Wässern der Pflanzen unterstützen. Eine *Beauftragung sonstiger Angestellter der Anbauvereinigung* oder Dritter mit dem Eigenanbau *ist ausgeschlossen.*“ Mit diesem Verbot soll verhindert werden, daß Vollzeitbeschäftigte, selbständige oder freiberufliche Personen oder Unternehmen mit dem Anbau von Cannabis in Anbauvereinigungen beauftragt werden, denn eine solche Beauftragung Dritter würde dem Hauptzweck der Anbauvereinigungen zuwiderlaufen, daß ein gemeinschaftlicher Anbau zum Eigenkonsum stattfinden soll.“

Das heißt nun, daß hochwertige Qualitätsstandards (s. z.B. § 18 „Maßnahmen zur Qualitätssicherung“ etc.) gefordert werden, ohne daß eine Beschäftigung von „Profis“ mit einer über einen Mini-Job hinausgehenden Bezahlung erfolgen darf. Ein absurdes Szenario.

## II.

Zur *Kirche des Fliegenden Spaghettimonsters (FSM)* nun *Daniela Wakonigg* in *Der Blaue Reiter* No. 52,09. 2023.

Immer wieder schön: OLG Brandenburg 02.08.2017 – 4 U 84/16 (*Kirche des Fliegenden Spaghettimonsters*).

In diesem Sinne: Einen schönen Herbst 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](mailto:joerg.stalleiken@fgs.de)

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

Die 133. Ausgabe des steueranwaltsmagazin erscheint am 15. Dezember 2023.

### Mitschreibende dieser Ausgabe:

*Katharina Rogge*, Rechtsanwältin in Essen; *Stefanie Latrovalis* und *Mathias Link*, Rechtsanwälte in Düsseldorf; *Martin Wulf*, Rechtsanwalt in Berlin; *Michael Holtz*, Rechtsanwalt in Bonn; *Matthias Söffing*, Rechtsanwalt in Düsseldorf; *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, Scharfstraße 2, 70563 Stuttgart; Tel: 0711/7385-0; Fax: 0711/7385-500, [www.boorberg.de](http://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

# Die vermögensverwaltende GmbH als Holding-Modell unter Beachtung des Konzernprivilegs des § 8 b KStG und des Schachtelprivilegs des § 9 Nr. 2 a GewStG (Revision anhängig beim BFH unter Az. I R 9/23)

Katharina Rogge, Rechtsanwältin/Fachanwältin für Steuerrecht/Steuerberaterin, Essen

## I. UmwStG Holding-Modell

Wenn ein Unternehmen in Form einer Kapitalgesellschaft gegründet oder ein Investor eine Beteiligung an diesem erwirbt, können die Anteile an der Gesellschaft direkt/persönlich von einer natürlichen Person gehalten werden. Natürliche Personen sind dann unmittelbar Gesellschafter. Alternativ können natürliche Personen die Anteile über eine (ggf. zu diesem Zweck neu gegründete) Kapitalgesellschaft halten. Im letzteren Fall spricht man dann von einer Holding. Um diese Möglichkeit zu nutzen, sind das Umwandlungssteuergesetz (UmwStG) und der Umwandlungssteuererlaß (UmwStE)<sup>1</sup> zu beachten.

## II. Anteilstausch § 21 UmwStG

Die Einbringung von Anteilen an Kapitalgesellschaften kann gegen Gewährung neuer Anteile an der aufnehmenden Gesellschaft gestaltet werden, § 21 UmwStG. Grundsätzlich gilt gemäß § 21 Abs. 1 S. 1 UmwStG, daß die übernehmende Gesellschaft die eingebrachten Anteile mit dem gemeinen Wert anzusetzen hat.

### 1. Anwendungsbereich

Einbringende können natürliche oder auch juristische Personen sein. Die einzubringenden Anteile können hierbei im Betriebsvermögen gehalten werden oder dem Privatvermögen im Sinne des § 17 EStG zuzurechnen sein.

Wird die Beteiligung im Betriebsvermögen gehalten, so ist ein Veräußerungsgewinn nach § 15 EStG zu versteuern. Befindet sich die Beteiligung im Privatvermögen, so löst die Einbringung einen Gewinn nach § 17 EStG aus, wenn der Einbringende innerhalb der letzten fünf Jahre zu mindestens 1% an der eingebrachten Kapitalgesellschaft beteiligt war. Der Einbringungsgewinn fällt unter das Teileinkünfteverfahren. Den Freibetrag des § 17 Abs. 3 EStG kann der Einbringende aber nur in Anspruch nehmen, wenn die GmbH den gemeinen Wert ansetzt (§ 21 Abs. 3 UmwStG).

Ein Einbringungsgewinn kann aber so oder so nur bei einem Ansatz des Zwischenwerts oder gemeinen Werts ent-

stehen. Sind die Voraussetzungen des § 21 UmwStG gegeben und setzt die GmbH die Beteiligung mit dem Buchwert an, so entsteht bei dem Gesellschafter kein Veräußerungsgewinn. Für alle übrigen Anteile findet § 20 Abs. 4 a EStG Anwendung.

§ 20 Abs. 4 a EStG enthält Sonderregelungen für die steuerliche Behandlung von Kapitalmaßnahmen. Kapitalmaßnahmen sind gesellschafts- und wertpapierrechtliche Vorgänge bei Körperschaften, die Auswirkungen auf die Mitgliedschaft der Anteilseigner haben. Zu den Kapitalmaßnahmen zählen insbesondere Umwandlungen. Bei Kapitalmaßnahmen besteht für Kreditinstitute häufig das Problem, daß sie ohne erheblichen Aufwand nicht erkennen, ob es sich um einen steuerpflichtigen Vorgang handelt, oder ob die Maßnahme keine Steuerpflicht auslöst. Hinzu kommt, daß in der Regel keine Geldzahlungen fließen, sondern Wertpapiere geliefert werden. Die Kreditinstitute sind daher gezwungen, die Wertpapiere zu bewerten, auf dieser Grundlage die Kapitalertragsteuer zu ermitteln und diese beim Steuerpflichtigen einzufordern. Dieses Problem soll § 20 Abs. 4 a EStG lösen. Die Vorschrift sieht vor, daß bestimmte Kapitalmaßnahmen zunächst steuerneutral behandelt werden. Eine Besteuerung erfolgt erst im Moment der Weiterveräußerung der im Rahmen der Kapitalmaßnahme gelieferten Wertpapiere. Dies führt zu einer erheblichen Erleichterung für die Kreditinstitute. Seine eigentliche Bedeutung erlangt § 20 Abs. 4 a EStG daher auch in erster Linie durch § 43 a Abs. 2 S. 2 EStG, der anordnet, daß die Kreditinstitute die Vorschrift des § 20 Abs. 4 a EStG bei der Bemessung der Kapitalertragsteuer anzuwenden haben. Zu beachten ist, daß § 20 Abs. 4 a EStG nur dann Anwendung findet, wenn die Kapitalmaßnahme beim Steuerpflichtigen zu Einkünften aus Kapitalvermögen im Sinne des § 20 EStG führt.<sup>2</sup>

### 2. Gewährung neuer Anteile/Alternative Sachagio

Die Gewährung neuer Anteile durch die übernehmende Gesellschaft ist erforderlich und erfolgt regelmäßig durch Abtretung gemäß § 15 Abs. 3 GmbHG im Wege der Einzel-

<sup>1</sup> BMF v. 11.11.2011 – BStBl I 11, 1314 – UmwStE.

<sup>2</sup> Vgl. § 20 Abs. 8 S. 2 EStG.

rechtsnachfolge. Die im Rahmen einer Einbringung gemäß § 20 UmwStG notwendige Gewährung neuer Anteile durch die übernehmende Gesellschaft erfolgt bei Einbringung im Wege der Einzelrechtsnachfolge dadurch, daß die Anteile im Wege der Sacheinlage gemäß § 5 Abs. 4 GmbHG bei Gründung der übernehmenden Gesellschaft oder gemäß § 56 GmbHG im Wege der Sachkapitalerhöhung gewährt werden. Neue Anteile entstehen allerdings nur im Falle der Gesellschaftsgründung oder bei einer Kapitalerhöhung. Für die Gewährung neuer Anteile ist es ausreichend, wenn im Rahmen des sog. Agio-Modells neben einer Bareinlage eine qualifizierte Sacheinlage als Agio in die GmbH eingebracht wird.<sup>3</sup> Laut Bundesfinanzhof (BFH) liegt eine Sacheinlage auch dann vor, wenn der Gesellschafter zusätzlich zu einer Bareinlage die Verpflichtung übernimmt, als Agio z.B. einen Betrieb oder einen Mitunternehmeranteil in die Kapitalgesellschaft einzubringen.<sup>4</sup>

Aber das Sachagio ist nicht Teil des Stammkapitals. Es kann beziffert werden oder unbeziffert angegeben werden. Gesellschaftsrechtlich handelt es sich damit um eine reine Barkapitalerhöhung und nicht um eine Sachkapitalerhöhung, so daß die Vorschriften des GmbHG über die Sacheinlage keine Anwendung finden. Die Folge ist, daß kein Sachgründungsbericht<sup>5</sup> und auch kein Werthaltigkeitsnachweis<sup>6</sup> erforderlich sind, da die Sacheinlage keine Einzahlung auf das Stammkapital darstellt. Das Registergericht hat mit hin nur zu prüfen, ob die vereinbarte Bareinlage geleistet wurde.<sup>7</sup> Mangels Erfordernis des Sachgründungsberichts und des Werthaltigkeitsnachweises ist eine unkompliziertere und schnellere Gesellschaftsgründung bzw. Kapitalerhöhung möglich. Die Kosten eines Sachgründungsberichts und Werthaltigkeitsnachweises entfallen, jedoch reduzieren sich die Notarkosten nicht, da der Gegenstandswert sich nach dem Ausgabebetrag und nicht nach dem Nennbetrag der neuen Anteile richtet.<sup>8</sup>

### III. Qualifizierter Anteilstausch – Antrag Buchwert oder Zwischenwert

Nach § 21 Abs. 1 S. 2 UmwStG kann die übernehmende Gesellschaft auf Antrag die eingebrachten Anteile mit dem Buchwert oder einem Zwischenwert ansetzen, wenn es sich um einen qualifizierten Anteilstausch handelt.

#### 1. Mehrheit der Stimmrechte

Für einen qualifizierten Anteilstausch muß die übernehmende Gesellschaft mit der Einbringung unmittelbar die Mehrheit der Stimmrechte an der Gesellschaft erlangen, deren Anteile eingebracht werden. Dies ist der Fall bei

- a) Die Mehrheitsbeteiligung der aufnehmenden GmbH entsteht durch den Einbringungsvorgang.
- b) Eine zum Einbringungsstichtag bereits bestehende Mehrheitsbeteiligung wird weiter aufgestockt.

- c) Mehrere Personen, die nicht einzeln, sondern nur insgesamt die Voraussetzungen des § 21 Abs. 1 S. 2 UmwStG erfüllen, bringen gemeinsam die Anteile ein, sofern die Einbringungen auf einem einheitlichen Gründungs- oder Kapitalerhöhungsvorgang beruhen.

#### 2. Unmittelbarkeit

Gemäß § 21 Abs. 1 S. 2 Nr. 1 UmwStG muß die Stimmenmehrheit bei der Übernehmerin „unmittelbar“ gegeben sein. Auch wenn daher die Einbringung der Anteile selbst grds. durch die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums auf die Holding-GmbH erfolgen kann, muß sich die Mehrheit der Stimmrechte unmittelbar nach gesellschaftsrechtlichen Grundsätzen ergeben.<sup>9</sup> Ein qualifizierter Anteilstausch kann daher nicht durch Abschluß eines Treuhandverhältnisses vollzogen werden.<sup>10</sup> Jedoch ist an das Schachtelprivileg und an das anhängige Revisionsverfahren zu denken.

#### 3. Antragserfordernis

Zur Fortführung der Buchwerte/Anschaffungskosten auf Ebene der Holding-GmbH ist ein Antrag erforderlich. Wird der Antrag nicht, verspätet oder unwirksam gestellt, sind die Anteile mit dem gemeinen Wert anzusetzen. Der Antrag muß bis spätestens zur erstmaligen Abgabe der steuerlichen Schlußbilanz erfolgen.

Stolperstein ist hier regelmäßig, daß die Übermittlung der Bilanz elektronisch, die Abgabe des Antrags aber nicht elektronisch erfolgt, i.d.R. in Papierform. Eine besondere Form ist nicht vorgeschrieben.

#### 4. Doppelte Wertverknüpfung

Der Wert, mit dem die übernehmende Gesellschaft die eingebrachten Anteile ansetzt, gilt nach § 21 Abs. 2 S. 1 UmwStG für den Einbringenden als Veräußerungspreis der eingebrachten Anteile und als Anschaffungskosten der erhaltenen Anteile. Wird der Buchwert bzw. werden die Anschaffungskosten als Veräußerungspreis angesetzt und werden zur Ermittlung des Veräußerungsgewinns davon Buchwert bzw. die Anschaffungskosten abgezogen, verbleibt ein Veräußerungsgewinn von 0,00 Euro. In diesem Fall gehen die stillen Reserven auf die erhaltenen neuen Anteile über, denn der angesetzte Wert gilt zugleich als Anschaffungskosten dieser Anteile.<sup>11</sup>

<sup>3</sup> Rn. E 20.09 i.V.m. 01.44 UmwSt-Erlaß.

<sup>4</sup> BFH Urt. v. 07.04.2010 – I R 55/09.

<sup>5</sup> § 5 Abs. 4 GmbHG.

<sup>6</sup> § 8 Abs. 1 Nr. 5 GmbHG.

<sup>7</sup> § 56 a i.V.m. § 7 Abs. 2 GmbHG.

<sup>8</sup> Heinze, ZNotP 12, 87.

<sup>9</sup> Schmitt, in S/H, § 21 UmwStG Rn. 54.

<sup>10</sup> A.A. Patt in D/P/M, § 21 UmwStG Rn. 37.

<sup>11</sup> § 21 Abs. 2 S. 1 UmwStG.

## 5. Sperrfrist und Nachweispflicht § 22 Abs. 3 UmwStG

Im Anschluß an eine Einbringung nach § 20 UmwStG sind die siebenjährigen Sperrfristen nach § 22 UmwStG zu beachten. Die Sperrfristbehaftung führt dazu, daß der Einbringende die Nachweispflicht nach § 22 Abs. 3 UmwStG zu beachten hat. Dies bedeutet, daß der Einbringende in den dem Einbringungszeitraum folgenden sieben Jahren jährlich spätestens bis zum 31. Mai nachzuweisen hat, wem mit Ablauf des Tages, der dem maßgeblichen Einbringungszeitpunkt entspricht, die eingebrachten Anteile zuzurechnen sind. Der Antrag ist formfrei, jedoch verlangt die Finanzverwaltung eine schriftliche Erklärung und den Nachweis der Zurechnung der sperrbefristeten Anteile. Beim qualifizierten Anteilstausch hat dies zur Folge, daß der Einbringende die Zurechnung der eingebrachten Anteile zur übernehmenden Gesellschaft nachweisen muß. Es sollte die Gesellschafterliste der übertragenen Gesellschaft und eine entsprechende Bestätigung der übernehmenden Gesellschaft über die weitere wirtschaftliche Zurechnung der sperrfristbehafteten Anteile vorgelegt werden. Erfüllt der Einbringende während der Sperrfrist seine in § 22 Abs. 3 S. 1 Nr. 1 UmwStG (für die erhaltenen Anteile) sowie in § 22 Abs. 3 S. 1 Nr. 2 UmwStG (für die eingebrachten Anteile) angeordnete Nachweispflicht über die Zurechnung der Anteile nicht, gelten die erhaltenen bzw. eingebrachten Anteile als veräußert. Die bittere Konsequenz: Es ist rückwirkend ein Einbringungsgewinn I bzw. II zu versteuern (siehe weiter unten).

## 6. Sperrfristverstoß

Werden Anteile, die unterhalb des gemeinen Werts eingebracht wurden, durch die übernehmende Holding-GmbH innerhalb von sieben Jahren nach dem Einbringungszeitraum veräußert, ist der Gewinn aus der Einbringung im Wirtschaftsjahr der Einbringung rückwirkend als Einbringungsgewinn II zu versteuern, § 22 Abs. 2 S. 1 UmwStG. Etwas anderes gilt nur, wenn der Veräußerungsgewinn dieser Anteile beim Einbringenden im Einbringungszeitpunkt steuerfrei nach § 8 b Abs. 2 KStG gewesen wäre.

### a. Veräußerungstatbestände nach § 22 UmwStG

Ein Sperrfristverstoß liegt nach § 22 Abs. 2 UmwStG vor, wenn sperrfristbehaftete Anteile innerhalb der Sperrfrist veräußert werden oder im Hinblick auf diese Anteile ein Ersatztatbestand i.S.d. § 22 Abs. 1 S. 6 Nr. 1 – 6 UmwStG verwirklicht wird. Ein Sperrfristverstoß bewirkt stets die rückwirkende Besteuerung eines Einbringungsgewinns zum ursprünglichen Einbringungszeitpunkt. Somit drohen zum Teil gravierende Steuerfolgen, die ein Hindernis für nachfolgende Dispositionen wie z.B. eine weitere Übertragung der sperrfristbehafteten Anteile darstellen können.

Ein Sperrfristverstoß und damit die rückwirkende Besteuerung eines Einbringungsgewinns auf den Einbringungszeitpunkt tritt in folgenden Fällen ein: Ein Einbringungsgewinn

I wird nach § 22 Abs. 1 UmwStG ausgelöst, wenn die im Zuge der Einbringung erhaltenen Anteile innerhalb der Sperrfrist von sieben Jahren durch den Einbringenden veräußert werden (Grundtatbestand nach § 22 Abs. 1 S. 1 UmwStG) bzw. im Hinblick auf diese Anteile ein Ersatztatbestand i.S.d. § 22 Abs. 1 S. 6 Nr. 1 – 6 UmwStG realisiert wird. Der Einbringungsgewinn I (zur Berechnung vgl. Rn. 22.08 UmwSt-Erlaß) umfaßt sämtliche im Zeitpunkt der ursprünglichen Einbringung vorhandenen stillen Reserven in der eingebrachten Sachgesamtheit.

Ein Einbringungsgewinn II ist dagegen nach § 22 Abs. 2 UmwStG zu versteuern, wenn die im Zuge eines qualifizierten Anteilstausches i.S.d. § 21 Abs. 1 UmwStG eingebrachten Anteile innerhalb der siebenjährigen Sperrfrist von der übernehmenden Kapitalgesellschaft veräußert werden oder von dieser ein Ersatztatbestand i.S.d. § 22 Abs. 1 S. 6 i.V.m. Abs. 1 S. 6 Nr. 1 – 5 UmwStG verwirklicht wird. Als Einbringungsgewinn II (zur Berechnung vgl. Rn. 22.14 UmwSt-Erlaß) werden sämtliche im Zeitpunkt der ursprünglichen Einbringung vorhandenen stillen Reserven in den eingebrachten Anteilen an Kapitalgesellschaften erfaßt, die Gegenstand des Anteilstausches waren.

Aber: Der Bundesfinanzhof entschied, daß trotz Vorliegen einer Sperrfristverletzung die verfahrensrechtlichen Voraussetzungen einer Berichtigungsnorm (z.B. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO oder § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO) zusätzlich tatsächlich vorliegen müssen, damit eine Berichtigung zulässig ist.<sup>12</sup>

### b. Folgeumwandlung als Sperrfristverstoß, § 22 Abs. 1 S. 6 UmwStG

Die Qualifikation einer Folgeumwandlung (§ 22 Abs. 1 S. 6 UmwStG) als sperrfristverletzende Veräußerung kann nicht im Einklang mit dem Normzweck des § 22 UmwStG stehen. Dieser sieht die Vermeidung von mißbräuchlichen Umstrukturierungen zur Erreichung einer steuerlichen Statusverbesserung des Einbringenden vor.<sup>13</sup> Daher erscheint die aktuelle Norm nicht passend. Kettenumwandlungen bei denen es zu keiner Statusverbesserung kommt sollten eigentlich ohne Verletzung einer Sperrfrist möglich sein. Dies wäre bspw. bei Aufwärtsverschmelzungen zwischen Kapitalgesellschaften der Fall. Dies sollte keine Veräußerung i.S.d. § 22 Abs. 2 S. 1 UmwStG darstellen. Zwar nimmt die Rechtsprechung Sperrfristverstöße unabhängig von einer Mißbrauchsabsicht oder Statusverbesserung an, allein aufgrund dessen, daß eine Verschmelzung ein tauschähnlicher Vorgang ist und somit einen entgeltlichen Veräußerungsvorgang darstellen kann,<sup>14</sup> wonach bei einer Aufwärtsverschmelzung einer Kapitalgesellschaft ein schädlicher Veräußerungsfall im Sinne des § 22 Abs. 2 S. 1 UmwStG vorliegen soll. Bei Fällen einer Übertragung nach § 62 Abs. 5

<sup>12</sup> BFH, Urt. v. 18.11.2020 – I R 25/18.

<sup>13</sup> BT-Drucks. 16/2710 S. 46.

<sup>14</sup> BFH-Urt. v. 24.01.2018 – I R 48/15, BStBl. II 2019, 45.

UmwG i.V.m. § 327 Abs. 1 S. 1 AktG, wenn sämtliche Aktien auf den Hauptaktionär gegen Zahlung einer angemessenen Abfindung, wenn der Hauptaktionär mit mindestens 90 Prozent an der Aktiengesellschaft beteiligt ist und diese zugleich auf ihn verschmolzen wird, soll dies der Fall sein.

Auch wenn bei wortlautgetreuer Auslegung von § 22 UmwStG im Zweifel eine Folgeumwandlung als tauschähnlicher Vorgang der Veräußerung gleichgestellt werden sollte, müßten schon nach geltendem Recht sämtliche Umstrukturierungen im Anschluß an einen Einbringungsvorgang stets einer normzweckkonformen Auslegung unterzogen und der Anwendungsbereich des § 22 UmwStG teleologisch reduziert werden.<sup>15</sup> Um Rechtssicherheit zu schaffen, sollte die Norm dahingehend überarbeitet werden, daß Umwandlungen nach dem Umwandlungsgesetz, die zum Buchwert erfolgen, keine Sperrfristverletzung auslösen.

Im Grunde erkennt die Finanzverwaltung auch an, daß die wortlautgetreue Auslegung von § 22 UmwStG in Bezug auf eine Folgeumwandlung nicht angemessen ist. Die entsprechende Billigkeitsmaßnahme, nach der unter bestimmten Voraussetzungen eine Einbringungsgewinnbesteuerung unterbleibt, regelt Rn. 22.12 des UmwStE. Diese Billigkeitsmaßnahme reicht jedoch nicht aus. Was aber unverhältnismäßig ist, ist der Umstand, daß eine Kapitalerhöhung bei der aufnehmenden Gesellschaft als eine Voraussetzung für die Gewährung der Billigkeitsmaßnahme vorgesehen ist.<sup>16</sup> Es ist kein sachlicher Grund ersichtlich, bei Verschmelzungen und Spaltungen mit einem 100% Anteilseigner und auch bei quoten- und wertverhältniswahrenden Verschmelzungen und Spaltungen mit mehreren Anteilseignern eine Kapitalerhöhung zu fordern. Umwandlungen ohne Kapitalerhöhung wären im Vorhinein von der Billigkeitsmaßnahme ausgeschlossen.

Eine Neufassung des § 22 Abs. 1 S. 6 UmwStG wäre wünschenswert, da eine kompromißlose Qualifikation einer Folgeumwandlung als sperrfristverletzende Maßnahme gemäß der Verwaltungsauffassung<sup>17</sup> betriebswirtschaftlich sinnvolle Umstrukturierungen unnötig behindert. Es sollte daher gesetzgeberisch klargestellt werden, daß Aufwärtsverschmelzungen zwischen Kapitalgesellschaften keine Veräußerungen im Sinne des § 22 Abs. 2 S. 1 UmwStG sind.

### III. § 8 b KStG

Hält eine Kapitalgesellschaft Anteile an einer anderen Kapitalgesellschaft, sind grundsätzlich die Ausschüttungs- und Veräußerungserträge nach § 8 b Abs. 1 und Abs. 2 KStG von der Körperschaftsteuer befreit. Über die gesetzlich normierte Nichtabziehbarkeit von Betriebsausgaben in Höhe von 5% der im Verhältnis stehenden steuerfreien Bezüge gemäß § 8 b Abs. 3 und Abs. 5 KStG greift faktisch eine Steuerbefreiung dieser Erträge in Höhe von 95%. Bei einem Gewinn von 1.000 Euro fallen bei einem Körperschaftsteuersatz von 15% somit nur 7,50 Euro Körperschaftsteuer an.

Die Steuerbefreiung ist nach § 8 b Abs. 4 KStG an die Voraussetzung geknüpft, daß zu Beginn des jeweiligen Kalenderjahrs der erhaltenen Gewinnausschüttung eine Beteiligung von mindestens 10% vorgelegen hat. Aufgrund der Rückbeziehungsfiktion des § 8 b Abs. 4 Satz 6 KStG erfüllt diese Voraussetzung auch eine im Laufe des Kalenderjahrs hinzuerworbene Beteiligung von mindestens 10%.

Für Zwecke der Gewerbesteuer setzt die Steuerbefreiung von Gewinnausschüttungen nach den Schachtelprivilegien des § 9 Nr. 2 a, 7 und 8 GewStG eine Mindest-Beteiligung von 15% zu Beginn des jeweiligen Erhebungszeitraums voraus. Eine dem § 8 b Abs. 4 Satz 6 KStG vergleichbare Rückbeziehungsfiktion bei unterjährigem Beteiligungserwerb ist bei der Gewerbesteuer (bisher) nicht vorgesehen.

Das Finanzgericht Düsseldorf hat in seiner Entscheidung vom 24.11.2022<sup>18</sup> jedoch entschieden, daß bei Eintritt in die Rechtsstellung einer übertragenden Gesellschaft nach den Vorschriften des Umwandlungssteuergesetzes wegen Zurechnung der Vorbesitzzeiten eine Gewinnkürzung gemäß § 9 Nr. 2 a GewStG (Schachtelprivileg) auch dann vorzunehmen ist, wenn die Beteiligung bei der übernehmenden Gesellschaft (noch) nicht zu Beginn des Erhebungszeitraums bestanden hatte. Wegen grundsätzlicher Bedeutung wurde die Revision zugelassen und auch eingelegt.<sup>19</sup>

### IV. Immobilien-GmbH als Holdingmodell – die erweiterte Grundstücks Kürzung, § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG

Wird die Holding-GmbH in eine Immobilien-GmbH gewandelt, kann die sogenannte erweiterte Grundstücks Kürzung (§ 9 Nummer 1 Satz 2 GewStG) bei der Gewerbesteuer angewendet werden und die Gewinne aus Vermietung und Verpachtung können vollständig gekürzt werden, so daß die GmbH letztendlich keine Gewerbesteuer mehr zu entrichten hat. Im Ergebnis sind die Mieterträge nur noch mit 15% Körperschaftsteuer belastet, was deutlich weniger ist, als die Immobilienbesteuerung im Privatvermögen (dort wäre der individuelle Steuersatz anzuwenden).

Für Immobilienunternehmen ist daher die erweiterte Kürzung gemäß § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG ein beliebtes Steuersparmodell. Anstelle der Kürzung nach § 9 Nr. 1 S. 1 GewStG von 1,2% des Einheitswerts des zum Betriebsvermögen gehörenden Grundbesitzes können Grundstücksunternehmen so auf Antrag eine faktische Gewerbesteuerbefreiung erreichen.

15 Stangl in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 3. Aufl. 2019, § 22 Rn. 140, NWB Nr. 36 vom 10.09.2021, S. 2672.

16 Rn. 22,23 UmwStE.

17 BMF-Schreiben vom 11.11.2011 – BStBl I S. 1314, Rn. 22.07, 22.23.

18 FG Düsseldorf, Urt. v. 24.11.2022 – 14 K 39222 G, F.

19 BFH, Az. I R 9/23.

Die Begünstigung ist rechtsformunabhängig. Sie gilt für alle Unternehmensformen.<sup>20</sup> Bei den Grundstücksunternehmen kann es sich um Einzelunternehmen, Personen- oder Kapitalgesellschaften handeln. Grundstücksunternehmen sind nur echte Grundstücksunternehmen, die tatsächlich ganz oder teilweise Grundstücke verwalten und nutzen. Die Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes muß – für sich gesehen – eine vermögensverwaltende Tätigkeit darstellen. Unternehmen, die Tätigkeiten ausüben, die als solche der Gewerbesteuer unterliegen (z.B. gewerblicher Grundstückshandel wie vor), sind keine Grundstücksunternehmen, sofern die entsprechenden Tätigkeiten nicht zu den unschädlichen Tätigkeiten i.S.d. § 9 Nr. 1 S. 2, 3 GewStG gehören.<sup>21</sup> Daher liegt z.B. eine Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes nicht vor, wenn ein Unternehmen Grundstücke in der Absicht erwirbt und verwaltet, diese in Kürze zu bebauen und danach zu verkaufen.<sup>22</sup>

In Betracht kommt die erweiterte Kürzung in erster Linie für Kapitalgesellschaften und für gewerblich geprägte Personengesellschaften i.S.d. § 15 Abs. 3 S. 1 Nr. 2 EStG.<sup>23</sup>

Ein Verstoß gegen die Ausschließlichkeit führt zu uneingeschränkten Versagung der erweiterten Kürzung.

Daneben normiert § 9 Nr. 1 S. 5 GewStG verschiedene Auschlussstatbestände, von denen in der Praxis insbesondere die personenbezogene Ausnahme von der Vergünstigung zu Nr. 1 zu beachten ist. Hiernach ist die erweiterte Grundstücks Kürzung ausgeschlossen, wenn der Grundbesitz einer Gesellschaft, die sich mit der Verwaltung und Nutzung von eigenen Grundstücken befaßt, ganz oder zum Teil dem Gewerbebetrieb eines Gesellschafters oder Genossen dient.<sup>24</sup> Die erweiterte Kürzung ist bei Vorliegen der Voraussetzungen nach § 9 Nr. 1 S. 5 Nr. 1 GewStG auch dann nicht anzuwenden, wenn die Beteiligung des Gesellschafters bzw. Genossen an dem Grundstücksunternehmen nicht während des gesamten, sondern nur während eines Teils des Erhebungszeitraums bestanden hat.<sup>25</sup> Gesellschafter i.S.d. § 9 Nr. 1 S. 5 Nr. 1 GewStG ist auch der mittelbar über eine Personengesellschaft an dem Grundstücksunternehmen Beteiligte.<sup>26</sup> Die erweiterte Grundstücks Kürzung kann in diesem Fall durch die Zwischenschaltung einer Kapitalgesellschaft zum nutzenden Gesellschafter abgesichert werden. Der mittelbar über eine Kapitalgesellschaft an einer vermögensverwaltenden Kapitalgesellschaft Beteiligte ist nicht „Gesellschafter“ i.S.d. § 9 Nr. 1 S. 5 GewStG.<sup>27</sup> Eine mittelbare Beteiligung über eine Kapitalgesellschaft ist unschädlich für die erweiterte Kürzung.<sup>28</sup>

Dagegen wären aber unmittelbare Beteiligungen über eine Personengesellschaft zu berücksichtigen, so daß entsprechende mehrstöckige Gestaltungen keine Abschirmwirkung entfalten.<sup>29</sup>

## V. Vorteile einer Holding

Der Vorteil ist steuerlicher Natur. Die Beteiligungsausschüttungen der Tochtergesellschaften an die Muttergesellschaft

sind zu 95% steuerfrei, vgl. § 8 b KStG, sofern die Holding eine Beteiligung von mindestens 15% hält. Die Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen auf Ebene der Holding sind zu 95% steuerfrei, vgl. ebenfalls § 8 b KStG. Mit Abführung der Gewinne und den hohen Steuerbefreiungen kann ein Vermögensaufbau betrieben werden. Bei einer Auszahlung an einen direkt beteiligten Gesellschafter fallen höhere Einkommensteuersätze an. Hinzu kommt, daß eine Holding begrenzte Haftungsrisiken hat. Die Muttergesellschaft haftet nicht im Insolvenzfall einer Tochtergesellschaft. Durch eine Holding können mithin Risiken von Teilbetrieben auf verschiedene Tochter-GmbHs aufgeteilt werden. Das minimiert das Risiko auf die ganze Gruppe. Wäre es nur ein Unternehmen mit unterschiedlichen Abteilungen, dann kann ein schlecht laufender Teil die anderen Teile mit in eine finanzielle Schieflage ziehen. Bei einer Holding werden aber alle Gewinne und Verluste ihrer Tochterunternehmen gemeinsam versteuert. Wenn bspw. ein Tochterunternehmen hohe Gewinne macht, ein anderes dafür im gleichen Ausmaß hohe Verluste, fallen insgesamt keine oder weniger Steuern an. Ohne die Holdingstruktur müßte das gewinnmachende Unternehmen (mehr) Steuern abführen.

## VI. Nachteile einer Holding

Durch die Gründung mehrerer Gesellschaften fallen hohe Gründungskosten und in der Folge auch mehr Verwaltungskosten wie für die Buchführungen, Jahresabschlüsse und Steuererklärungen an. Nicht zu vergessen ist, daß zwar bei der Holding ein Steuervorteil entsteht, die Möglichkeit der Verlustnutzung geht aber unter.

Zudem ist nicht garantiert, daß das Holding-Modell ein Erfolg wird. Wird es nicht erfolgreich, müssen gleich mehrere Gesellschaften liquidiert werden. Dies ist teuer. Das sollte vor der Gründung mit bedacht werden.

20 R 9.2 Abs. 2 GewStR 2009.

21 BFH, Urt. v. 31.07.1990 – I R 13/88, BStBl II 1990, 1075.

22 BFH, Urt. v. 07.04.1967 – VI R 285/66, BStBl III 1967, 616.

23 Zu den Voraussetzungen wird auf den vorhergehenden Artikel in [steueranwaltsmagazin](#) 2022, 139 verwiesen.

24 OFD Karlsruhe v. 25.10.2021 – G 142.5/71; BFH v. 15.12.1998 – VIII R 77/73, BStBl II 1999, 168.

25 *Gosch* in Brandis/Heuermann, Ertragssteuerrecht, § 9 GewStG Rn. 105.

26 BFH, Urt. v. 16.09.2021 – IV R 7/18, BFH v. 15.12.1998 – VIII R 77793, BStBl II 1999, 168, H 9.2 Abs. 4 „mittelbare Beteiligung“ GewStH 2016.

27 BFH, Urt. v. 15.04.1999 – IV R 11/98, BStBl II 99, 532.

28 BFH, Urt. v. 16.09.2021 – IV R 7/18; BFH, Urt. v. 15.04.1999 – IV R 11/98, BStBl II 1999, 532; H 9.2 Abs. 4 „mittelbare Beteiligung“ GewStH 2016.

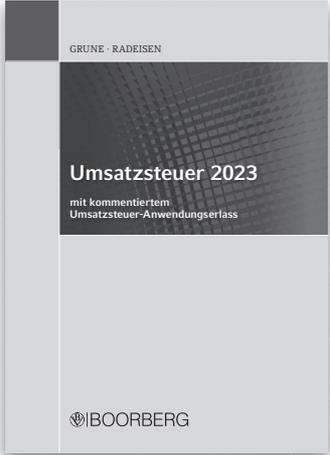
29 BFH, Urt. v. 15.12.1998 – VIII R 77/93, BStBl II 99, 168.

## VII. Fazit

Eine Holding kann sinnvoll sein zum Vermögensaufbau: Wenn ein nachhaltiger Ertrag erwirtschaftet wird, der deutlich über dem Reinvestitions- und Tilgungsbedarf der Gesellschaft liegt und der Gesellschafter diese Beträge nicht für den privaten Lebensunterhalt benötigt. Dann können diese Beträge innerhalb der Holding ohne Steuerabzug dazu genutzt werden um Vermögen aufzubauen. Auch, wenn

absehbar ist, daß die Gesellschaft langfristig nicht innerhalb der Familie übertragen werden kann, sondern an fremde Personen verkauft werden soll. Dann kann die Steuerbefreiung von 95% für Beteiligungsveräußerungen genutzt werden.

Bevor der Aufwand der Gründung und Verwaltung einer Holding gestartet wird, sollte der Nutzen vor dem Hintergrund des individuellen Unternehmensziels und der geplanten Verwendung von Erlösen persönlich abgewogen werden.



## Umfassende Erläuterungen.

[WWW.BOORBERG.DE](http://WWW.BOORBERG.DE)

Grune · Radeisen

### Umsatzsteuer 2023

Rechtsstand: 1.1.2023

2023, 1356 Seiten, DIN A4, 2 Bände, € 108,-

ISBN 978-3-415-07330-2

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



Leseprobe unter

[www.boorberg.de/9783415073302](http://www.boorberg.de/9783415073302)

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

- UStG und UStDV mit Rechtsstand 1.1.2023
- Umsatzsteuer-Anwendungserlass in konsolidierter Fassung mit Rechtsstand 1.1.2023 mit optischen Hervorhebungen der Änderungen in 2022
- Kommentierende Hinweise der Autoren zu den Änderungen des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses bis einschließlich 1.1.2023
- Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie mit Rechtsstand 1.1.2023
- Durchführungsverordnung zur Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie mit Rechtsstand 1.1.2023
- Weitere gesetzliche Änderungen/Neuerungen
- Aktuelles aus Rechtsprechung und Finanzverwaltung
- Hinweise auf anhängige Verfahren (Vorabentscheidungsersuchen) beim EuGH und BFH

 BOORBERG

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

SC1023

## Die Erstattungsregelung in § 32 Abs. 5 KStG – Hintergrund, Grundprinzipien, aktuelle Entwicklungen und offene Fragen

Stefanie Latrovalis, Rechtsanwältin/Steuerberaterin, LL.M. und Dr. Mathias Link, Rechtsanwalt/Steuerberater, LL.M.\*

### I. Einleitung

Aktuelle Entscheidungen rücken eine Norm erneut in den Fokus, deren zeitlicher Zenit schon längst überschritten zu sein schien: § 32 Abs. 5 KStG. Die Regelung wurde 2012 in Reaktion auf das EuGH-Urteil in der Rechtssache C-284/09 ins Gesetz eingefügt. Vereinfacht wurde dadurch bestimmten beschränkt steuerpflichtigen Gläubigern, die aus dem EU-/EWR-Ausland stammen, die Kapitalertragsteuer auf inländische Dividenden auf Antrag zu erstatten. In der Praxis wird weitgehend davon ausgegangen, daß dieser Erstattungsanspruch aufgrund der Einfügung des § 8 b Abs. 4 KStG zeitlich auf Ausschüttungen, die bis zum 28.02.2013 zugeflossen sind, beschränkt ist. Ziel des Beitrags ist es, die Grundprinzipien des § 32 Abs. 5 KStG darzustellen und über aktuelle (Rechtsprechungs-)Entwicklungen zu berichten. Darauf aufbauend werden Fallgruppen aufgezeigt, in denen der Anwendungsbereich der Norm auch heute noch (unmittelbar oder analog) eröffnet sein könnte.

### II. Hintergrund der Einführung von § 32 Abs. 5 KStG

Am 20.10.2011 hat der EuGH das Urteil in der Rechtssache C-284/09 in dem Vertragsverletzungsverfahren Nr. 2004/4349 (Kommission gegen Bundesrepublik Deutschland) verkündet. Er hat entschieden, daß die Abgeltungswirkung des Steuerabzugs nach § 32 KStG für Dividenden an ausländische Körperschaften, die die in der Richtlinie 2011/96/EU des Rates vom 30.11.2011 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (Mutter-/Tochter-Richtlinie) vorgesehene Mindestbeteiligung (10%) nicht erreichen, gegen die Kapitalverkehrsfreiheit des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) und des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum (EWR-Abkommen) verstößt.

Nach der zuvor geltenden Rechtslage wurden Dividenden, die von einer inländischen Kapitalgesellschaft an im EU- oder EWR-Ausland ansässige Körperschaften ausgeschüttet werden, außerhalb des Anwendungsbereichs der Mutter-/Tochter-Richtlinie, im Rahmen des Kapitalertragsteuerabzugs besteuert. Der Kapitalertragsteuereinbehalt von 25%, ggf. auf Grund von Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) oder der Regelung des § 44 a Abs. 9 EStG auf

15% vermindert, wirkt auf Grund der Abgeltungswirkung des § 32 KStG definitiv. Wurden dagegen Dividenden an im Inland ansässige Körperschaften ausgeschüttet, war die einbehaltene Kapitalertragsteuer für bei der Einkommensermittlung gemäß § 8 b Abs. 1 KStG außer Ansatz bleibende Dividenden auf die Körperschaftsteuer anzurechnen.

Das „Gesetz zur Umsetzung des EuGH-Urteils vom 20.10.2011 in der Rechtssache C-284/09“ wollte den beanstandeten unionsrechtswidrigen Zustand beseitigen. Die von dem EuGH-Urteil betroffenen gebietsfremden EU-/EWR-Körperschaften sollten von der Kapitalertragsteuer bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen vollständig entlastet werden.

### III. Wirkweise

Der Wortlaut der Norm hilft zu ihrem Verständnis (leider) nur bedingt weiter:

*Ist die Körperschaftsteuer des Gläubigers für Kapitalerträge im Sinne des § 20 Absatz 1 Nummer 1 des Einkommensteuergesetzes nach Absatz 1 abgegolten, wird dem Gläubiger der Kapitalerträge auf Antrag die einbehaltene und abgeführte Kapitalertragsteuer nach Maßgabe des § 36 Absatz 2 Nummer 2 des Einkommensteuergesetzes erstattet, wenn*

1. der Gläubiger der Kapitalerträge eine nach § 2 Nummer 1 beschränkt steuerpflichtige Gesellschaft ist, die
  - a) zugleich eine Gesellschaft im Sinne des Artikels 54 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union oder des Artikels 34 des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum ist,
  - b) ihren Sitz und Ort der Geschäftsleitung innerhalb des Hoheitsgebiets eines Mitgliedstaates der Europäischen Union oder eines Staates, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum Anwendung findet, hat,
  - c) im Staat des Orts ihrer Geschäftsleitung ohne Wahlmöglichkeit einer mit § 1 vergleichbaren unbeschränkten Steuerpflicht unterliegt, ohne von dieser befreit zu sein, und
2. der Gläubiger unmittelbar am Grund- oder Stammkapital der Schuldnerin der Kapitalerträge beteiligt ist und die Mindestbeteiligungsvoraussetzung des § 43 b Absatz 2 des Einkommensteuergesetzes nicht erfüllt.

\* Stefanie Latrovalis ist Managerin, Mathias Link ist Partner bei der PricewaterhouseCoopers GmbH, Düsseldorf.

<sup>2</sup>Satz 1 gilt nur, soweit

1. keine Erstattung der betreffenden Kapitalertragsteuer nach anderen Vorschriften vorgesehen ist,
2. die Kapitalerträge nach § 8 b Absatz 1 bei der Einkommensermittlung außer Ansatz bleiben würden,
3. die Kapitalerträge aufgrund ausländischer Vorschriften keiner Person zugerechnet werden, die keinen Anspruch auf Erstattung nach Maßgabe dieses Absatzes hätte, wenn sie die Kapitalerträge unmittelbar erzielte,
4. ein Anspruch auf völlige oder teilweise Erstattung der Kapitalertragsteuer bei entsprechender Anwendung des § 50 d Absatz 3 des Einkommensteuergesetzes nicht ausgeschlossen wäre und
5. die Kapitalertragsteuer nicht beim Gläubiger oder einem unmittelbar oder mittelbar am Gläubiger beteiligten Anteilseigner angerechnet oder als Betriebsausgabe oder als Werbungskosten abgezogen werden kann; die Möglichkeit eines Anrechnungsvortrags steht der Anrechnung gleich.

<sup>3</sup>Der Gläubiger der Kapitalerträge hat die Voraussetzungen für die Erstattung nachzuweisen. <sup>4</sup>Er hat insbesondere durch eine Bescheinigung der Steuerbehörden seines Ansässigkeitsstaates nachzuweisen, daß er in diesem Staat als steuerlich ansässig betrachtet wird, dort unbeschränkt Körperschaftsteuerpflichtig und nicht von der Körperschaftsteuer befreit sowie der tatsächliche Empfänger der Kapitalerträge ist. <sup>5</sup>Aus der Bescheinigung der ausländischen Steuerverwaltung muß hervorgehen, daß die deutsche Kapitalertragsteuer nicht angerechnet, nicht abgezogen oder nicht vorgezogen werden kann und inwieweit eine Anrechnung, ein Abzug oder Vortrag auch tatsächlich nicht erfolgt ist. <sup>6</sup>Die Erstattung der Kapitalertragsteuer erfolgt für alle in einem Kalenderjahr bezogenen Kapitalerträge im Sinne des Satzes 1 auf der Grundlage eines Freistellungsbescheids nach § 155 Absatz 1 Satz 3 der Abgabenordnung.

Die Gesetzesbegründung schafft deutlich mehr Klarheit.<sup>1</sup> Vereinfacht wird nunmehr bestimmten beschränkt steuerpflichtigen Gläubigern die Kapitalertragsteuer auf Antrag erstattet, wenn diese aus dem EU-/EWR-Ausland stammen (Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a und b), sie zu weniger als 10% am Grund- oder Stammkapital der inländischen Körperschaft beteiligt sind (Abs. 5 Satz 1 Nr. 2) und in ihrem Heimatstaat ohne Wahlmöglichkeit der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht unterliegen und nicht persönlich von der Steuer befreit sind (Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 Buchst. c). Ferner müssen die weiteren materiellen Erstattungs Voraussetzungen in Abs. 5 Satz 2 erfüllt sein.<sup>2</sup>

### 1. Ansässigkeitsvoraussetzungen beim Gläubiger der Kapitalerträge (Abs. 5 Satz 1 Nr. 1)

Antragsberechtigt sind nach Abs. 5 Satz 1 ausschließlich beschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften aus dem EU-/EWR-Ausland (Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a und b), die in ihrem Heimatstaat ohne Wahlmöglichkeit der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht unterliegen und nicht persönlich von der Steuer befreit sind (Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 Buchst. c).

### 2. Beteiligungsvoraussetzungen (Abs. 5 Satz 1 Nr. 2)

Die EU-/EWR-Kapitalgesellschaft muß nach Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 unmittelbar am Grund- oder Stammkapital der ausschüttenden Gesellschaft beteiligt sein. Die Beteiligung über eine Personengesellschaft reicht daher nicht aus. Weiter darf die Mindestbeteiligungsvoraussetzung des § 43 b Abs. 2 Satz 1 EStG (10%) nicht erfüllt sein.

### 3. Weitere materielle Erstattungs Voraussetzungen nach Abs. 5 Satz 2

Die Erstattung ist subsidiär zu anderen Erstattungsmöglichkeiten (Satz 2 Nr. 1). Sie ist daher ausgeschlossen, wenn und soweit Anträge auf (teilweise) Erstattung nach § 44 a Abs. 9 EStG oder nach § 50 c Abs. 3 EStG n.F. in Verbindung mit dem einschlägigen DBA gestellt werden können. Dadurch wird die nach Abs. 5 mögliche Erstattung entweder auf 15% der Bruttodividende (s. § 44 a Abs. 9 EStG) oder auf den nach einem DBA höchstzulässigen Quellensteuerabzug beschränkt.

Satz 2 Nr. 2 stellt die erforderliche Verknüpfung der Erstattung mit der Steuerfreiheit nach § 8 b Abs. 1 KStG her. Danach ist die Erstattung der Kapitalertragsteuer ausgeschlossen, wenn die Dividende nach § 8 b Abs. 4 KStG stpfl. ist (zu einem Sonderfall siehe V. c)). Der pauschale BA-Abzug nach § 8 b Abs. 5 KStG ist mangels Verweises in Abs. 5 nicht vorzunehmen.

Nach Satz 2 Nr. 3 dürfen die Kapitalerträge aufgrund ausländischer Vorschriften keiner Person zugerechnet werden, die keinen Anspruch auf Erstattung nach Maßgabe des Abs. 5 hätte. Die Vorschrift zielt auf den Fall ab, daß die Dividenden im Ausland steuerlich nicht dem Antragsteller, sondern im Rahmen einer Gruppenbesteuerung (ähnlich der inländischen Organschaft) einer anderen Person zugerechnet werden.

Satz 2 Nr. 4 ordnet ausdrücklich die Anwendung der Mißbrauchsklausel des § 50 d Abs. 3 EStG an.

Satz 2 Nr. 5 soll eine Zweifachbegünstigung ausschließen, wenn sich die Kapitalertragsteuer durch Anrechnung oder Abzug als Betriebsausgabe oder als Werbungskosten im Ausland beim Gläubiger bereits steuermindernd auswirkt, wobei die Möglichkeit eines Anrechnungsvortrags einer Anrechnung gleichsteht.

### 4. Nachweispflichten (Abs. 5 Sätze 3 bis 5)

Nach Abs. 5 Satz 3 hat der Gläubiger der Kapitalerträge die Voraussetzungen für die Erstattung nachzuweisen. Er muß dazu insbes. eine Bescheinigung der Steuerbehörde seines Ansässigkeitsstaats vorlegen, aus der sich die in Abs. 5 Sätze 4 und 5 genannten Mindestangaben ergeben.

<sup>1</sup> BTDRs. 17/11314, S. 4. ff.

<sup>2</sup> S. ausführlich Link in Herman/Heuer/Raupach, § 32 EStG Rn. 36 f. [7/2023].

## 5. Erstattungsverfahren (Abs. 5 Satz 6)

Abs. 5 Satz 6 regelt das Verfahren zur Durchsetzung des Erstattungsanspruchs nur punktuell, indem gesagt wird, daß die Erstattung der Kapitalertragsteuer für alle in einem Kalenderjahr bezogenen Kapitalerträge i.S.d. Abs. 5 Satz 1 auf der Grundlage eines Freistellungsbescheids nach § 155 Abs. 1 Satz 3 AO erfolgt. Um das Erstattungsverfahren zu verstehen, ist die Norm im Zusammenhang mit den allgemeinen verfahrensrechtlichen Vorschriften zu lesen.

### a) Zuständigkeit

Für die Bearbeitung von Anträgen auf Erstattung von Kapitalertragsteuer ist das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt.) aufgrund der gesetzlichen Regelung in § 5 Abs. 1 Nr. 2 (zuvor Nr. 39) FVG zuständig.

### b) Inhalt des Antrags

Erstattungsanträge müssen auf Erlaß eines Freistellungsbescheids nach § 155 Abs. 1 Satz 3 AO gerichtet sein. Zumindest muß die Auslegung des Antrags dieses Ziel erkennen lassen. Der Bescheid nach Abs. 5 Satz 6 i.V.m. § 155 Abs. 1 Satz 3 AO beseitigt den in der Steueranmeldung liegenden Rechtsgrund für die Einbehaltung und Abführung der Kapitalertragsteuer, so daß der Erstattungsanspruch nach § 37 Abs. 2 AO entsteht. Es ist zumindest zweckmäßig, den Erstattungsantrag mit einem ausdrücklichen Antrag auf Erstattung gem. § 37 Abs. 2 AO zu verbinden. Nach Abs. 5 Satz 6 erfolgt die Erstattung für alle in einem Kalenderjahr bezogenen Kapitalerträge i.S.d. Abs. 5 Satz 1. Dies führt dazu, daß das BZSt. erst nach Ablauf des Kalenderjahres zur Bearbeitung verpflichtet ist. Aus der Gesetzesformulierung kann weiter geschlossen werden, daß Erstattungsanträge für Kapitalertragsteuern auf Einkünfte aus mehreren Quellen vom Antragsteller in einem Antrag zusammengefaßt werden müssen, so daß weitere Erstattungsanträge nicht durch weitere Freistellungsbescheide, sondern allenfalls durch Änderung des ersten Freistellungsbescheids beschieden werden können, falls die Änderungsvorschriften der AO dies zulassen.<sup>3</sup>

### c) Form des Antrags

Für den Antrag (auf Erteilung des Freistellungsbescheids) ist abweichend von § 150 Abs. 1 S. 1 AO kein Vordruck amtlich vorgeschrieben. Deshalb kann der Antrag auf Erlaß eines Freistellungsbescheids formfrei gestellt werden. Im Übrigen ist § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG zu beachten (vgl. § 32 Abs. 5 S. 1 KStG); d.h. dem Antrag sind u.a. die nach § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG erforderlichen Bescheinigungen beizufügen.<sup>4</sup>

### d) Verjährung

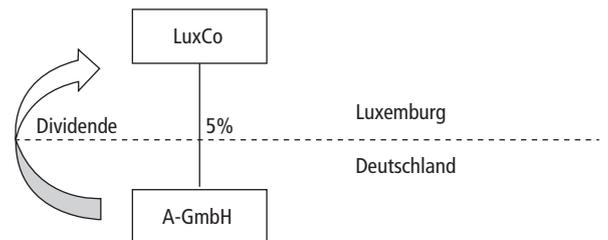
Für den Erlaß und die Korrektur des Freistellungsbescheids nach Satz 6 gelten die allgemeinen Vorschriften der AO (insbesondere §§ 155 bis 177 AO). Es gilt die allgemeine Festsetzungsfrist von 4 Jahren (§ 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO). Sie

beginnt mit Ablauf des Kalenderjahrs in dem die Dividenden bezogen worden sind (§ 170 Abs. 1 AO). Die Anlaufhemmung nach § 170 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 AO greift grundsätzlich nicht ein, da die beschränkt steuerpflichtige Körperschaft nicht veranlagt wird und dementsprechend nicht zur Abgabe einer Steuererklärung verpflichtet ist.<sup>5</sup>

### e) Typische Konstellation

Visualisiert stellt sich der „klassische“ Anwendungsfall des § 32 Abs. 5 KStG demnach wie folgt dar:

**Jahr 2012:**



*Der Fall spielt im Jahr 2012. Die in Luxemburg steuerlich ansässige LuxCo (Körperschaft; in Luxemburg voll steuerpflichtig; hinreichende Substanz i.S.v. § 50 d Abs. 3 EStG) ist zu 5% an der inländischen A-GmbH beteiligt. Diese schüttet eine Dividende an die LuxCo aus.*

Die A-GmbH muß auf die Dividendenausschüttung Quellensteuer in Höhe von 26,375% einbehalten (§§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, 43 a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG). Diese kann nach § 44 a Abs. 9 EStG auf 15,825% bzw. Art. 10 Abs. 2 b) DBA Luxemburg im Ergebnis (lediglich) auf 15% reduziert werden.

§ 32 Abs. 5 KStG gewährt der LuxCo nunmehr eine (weitere) Reduzierung auf 0%. Die LuxCo erfüllt dazu (insbesondere) die folgenden Voraussetzungen:

- LuxCo ist Gläubiger von Kapitalerträgen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG (Satz 1);
- LuxCo ist eine Gesellschaft i.S.d. Art. 54 EUV (Satz 1 Nr. 1 a));
- LuxCo hat Sitz und Ort der Geschäftsleitung in Luxemburg und damit innerhalb der EU/des EWR (Satz 1 Nr. 1 b)),
- LuxCo unterliegt im Staat des Orts ihrer Geschäftsleitung (= Luxemburg) ohne Wahlmöglichkeit einer mit § 1 KStG vergleichbaren unbeschränkten Steuerpflicht, ohne von dieser befreit zu sein (Satz 1 Nr. 1 c)),
- LuxCo ist unmittelbar am Grund- oder Stammkapital der Schuldnerin der Kapitalerträge (= A-GmbH) beteiligt und die Mindestbeteiligungsvoraussetzung des § 43 b Abs. 2 EStG (=10%) sind nicht erfüllt (Satz 1 Nr. 2);
- Eine weitere Erstattung der Kapitalertragsteuer (hier auf unter 15%) ist nach anderen Vorschriften nicht vorgesehen (Satz 2 Nr. 1),

<sup>3</sup> Vgl. nur Link in Herrmann/Heuer/Raupach, § 32 EStG Rn. 38, 7/2023.

<sup>4</sup> Vgl. nur Link in Herrmann/Heuer/Raupach, § 32 EStG Rn. 38, 7/2023.

<sup>5</sup> Vgl. nur Link in Herrmann/Heuer/Raupach, § 32 EStG Rn. 38, 7/2023.

- Die Kapitalerträge würden nach § 8 b Abs. 1 KStG bei der Einkommensermittlung der LuxCo außer Ansatz bleiben (Satz 2 Nr. 2); dies war in 2012 – noch – der Fall;
- Ein Anspruch auf völlige oder teilweise Erstattung der Kapitalertragsteuer wäre bei entsprechender Anwendung des § 50 d Abs. 3 EStG annahmegemäß nicht ausgeschlossen (Satz 2 Nr. 4).

## 6. Zeitlicher Anwendungsbereich

Der Erstattungsanspruch nach Abs. 5 gilt in zeitlicher Hinsicht nach seiner Anwendungsvorschrift (§ 34 Abs. 13 b Satz 3 KStG) erstmals für Bezüge aus Beteiligungen, die im Kalenderjahr 2013 zufließen. Für vor 2013 zugeflossene Kapitalerträge gilt Abs. 5 nur, wenn diese nicht dem Anrechnungsverfahren unterlegen haben (§ 34 Abs. 13 b Satz 4 KStG). Die h.M. im Schrifttum geht aufgrund der Einfügung des § 8 b Abs. 4 davon aus, daß eine Erstattung von Kapitalertragsteuer auf Ausschüttungen, die nach dem 28.02.2013 zugeflossen sind, grundsätzlich nicht mehr möglich sei.<sup>6</sup> Wie nachstehend unter V. zu zeigen sein wird, kann es u.E. auch nach dem 28.02.2013 noch Fälle geben, in denen die Erstattung europarechtlich geboten ist.

## IV. Aktuelle Rechtsprechungsentwicklung

### 1. EuGH-Urteil vom 16.06.2022 (C-572/20) in der Rechtssache ACC Silicones

Der EuGH hat in seinem Urteil vom 16.06.2022 in der Rechtssache ACC Silicones<sup>7</sup> auf Vorlagebeschluß des FG Köln<sup>8</sup> entschieden, daß die vom deutschen Gesetzgeber in § 32 Abs. 5 Satz 2 Nr. 5 und Satz 5 KStG aufgestellten Voraussetzungen, von denen die Erstattung von Kapitalertragsteuer im Falle sog. Streubesitzdividenden abhängt, nicht mit dem Unionsrecht vereinbar seien; die in § 32 Abs. 5 Satz 2 Nr. 5 und Satz 5 KStG normierten Nachweiserfordernisse verstießen in unzulässiger Weise gegen die Kapitalverkehrsfreiheit.<sup>9</sup> Hintergrund sei, daß Art. 63 AEUV einer Bestimmung in der Steuergesetzgebung eines Mitgliedstaats entgegen steht, die die Erstattung der Kapitalertragsteuer auf Dividenden, die aus unterhalb der (von der Richtlinie 90/435/EWG in der durch die Richtlinie 2003/123/EG geänderten Fassung vorgesehenen) Schwellenwerte liegenden Beteiligungen stammen und an eine in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Gesellschaft ausgeschüttet werden, von dem Nachweis abhängig macht, daß die Steuer bei dieser Gesellschaft oder ihren unmittelbaren oder mittelbaren Anteilseignern nicht angerechnet oder als Anrechnungsvortrag berücksichtigt oder abgezogen werden kann, während eine solche Bedingung für die Erstattung der Kapitalertragsteuer, die eine gebietsansässige Gesellschaft, die Einkünfte gleicher Art bezieht, entrichtet, nicht vorgesehen ist. Eine entsprechende Anpassung von § 32 Abs. 5 KStG ist

bislang nicht erfolgt und u.E. auch in den laufenden Gesetzgebungsverfahren bislang nicht vorgesehen.

### 2. Urteil des FG Köln vom 14.12.2022 (Az. 2 K 1923/20; Rev.: Az. I R 8/23)

Nach Ansicht des FG Köln<sup>10</sup> sind die für das Antragsverfahren nach § 32 Abs. 5 KStG aus §§ 169 bis 171 AO folgenden Verjährungsregelung mit EU-Recht vereinbar. Insbesondere sei kein Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 63 AEUV) gegeben; der durch die unterschiedliche Verfahrensausgestaltung bedingte insoweit bei ausländischen Gesellschaften regelmäßig frühere Verjährungseintritt (s.o. unter III. 5. d)) sei gerechtfertigt. Wegen der grundsätzlichen Bedeutung der Rechtssache wurde die Revision zum BFH (Az. I R 8/23) zugelassen. Über diese wurde bislang noch nicht entschieden.

### 3. EuGH-Urteil vom 13.11.2019 (C-641/17) in der Rechtssache College Plan of British Columbia

Dieses Urteil betraf zwar nicht unmittelbar § 32 Abs. 5 KStG, ist jedoch insoweit relevant, als es ggf. einen neben § 32 Abs. 5 KStG stehenden Erstattungsanspruch – und zwar für ausländische Pensionsfonds – statuiert. Deren potentiell europarechtswidrige Behandlung wurde seinerzeit nicht über § 32 Abs. 5 KStG beseitigt. Hintergrund war (und ist), daß Outbound-Streubesitzdividenden, die von ausländischen Pensionsfonds bezogen werden, aufgrund der Sonderregelung in § 8 b Abs. 8 Sätze 1 und 5 KStG nicht von der Steuerbefreiung nach § 8 b Abs. 1 KStG erfaßt (und damit aus deutscher Sicht voll steuerpflichtig) sind. Deren Ungleichbehandlung im Vergleich zu deutschen Pensionsfonds resultiert nunmehr daraus, daß die Kapitalertragsteuer auf die von beschränkt steuerpflichtigen ausländischen Pensionsfonds bezogenen Dividenden nach § 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG abgeltende Wirkung hat, während unbeschränkt steuerpflichtige Pensionsfonds der Körperschaftsteuer-Veranlagung unterliegen und die von ihnen bezogenen Dividenden – trotz der grundsätzlichen Steuerpflicht nach § 8 b Abs. 8 Satz 5 KStG – den Bilanzgewinn wegen deren gleichzeitiger Zuführung zu den Deckungsrückstellungen und anderen versicherungstechnischen Rückstellungen nicht oder nur in verhältnismäßig geringem Umfang erhöhen.<sup>11</sup>

6 Anissimov in Lademann, § 32 Rn. 94, 105, 6/2020; Benz/Jetter, DStR 2013, 489, 495; Intemann, BB 2013, 1239, 1242; siehe zur Diskussion über eine mögliche Fortgeltung des Abs. 5 auch bei Streubesitzdividenden Mieth/Unterberg, IStR 2014, 872.

7 EuGH, Urteil vom 16.06.2022 – C-572/20, IStR 2022, 727.

8 FG Köln, Beschl. v. 20.05.2020 – 2 K 283/16, EFG 2021, 123.

9 Ausführlich dazu und zu den praktischen Konsequenzen dieses Urteils Patzner/Nagler, IStR 2022, 709 ff.

10 FG Köln, Urf. v. 14.12.2022 – 2 K 1923/20, EFG 2023, 858 (mit Anm. Helde); kritisch demgegenüber Werning in Brandis/Heuermann, § 32 Rn. 42, 12/2022.

11 S. ausführlich Forchhammer, IStR 2017, 1035.

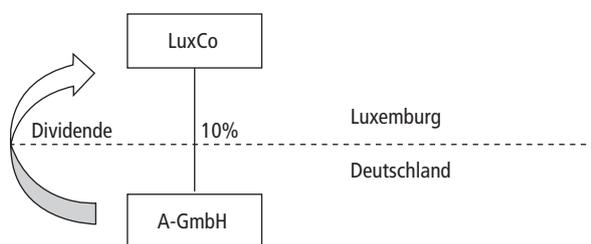
Der EuGH hat in seinem Urteil vom 13.11.2019 in der Rechtssache *College Plan of British Columbia*<sup>12</sup> auf Vorlagebeschluß des FG München<sup>13</sup> sowohl eine dem Grunde nach verbotene Beschränkung des Kapitalverkehrs nach Art. 63 Abs. 1 AEUV angenommen als auch eine fehlende Rechtfertigung der Ungleichbehandlung nach Art. 65 Abs. 1 Buchst. a AEUV für möglich gehalten, nämlich unter der Voraussetzung, daß der gebietsfremde Pensionsfonds die bezogenen Dividenden den Rückstellungen für die Altersversorgung zuweist, die er in der Zukunft leisten müssen, und damit beim ausländischen Pensionsfonds ebenso wie beim deutschen Pensionsfonds ein Kausalzusammenhang zwischen dem Bezug der Dividenden und der Erhöhung der Deckungsrückstellung sowie anderer Passivposten besteht, was zu prüfen Sache des vorlegenden Gerichts sei. Da diese Voraussetzungen – wie nachfolgend vom FG München<sup>14</sup> festgestellt – jedoch nicht vorlagen, war das Begehren der Klägerin im Ergebnis nicht erfolgreich. Je nach Fallkonstellation kann auf Grundlage des EuGH-Urteils jedoch (nunmehr) ein Erstattungsanspruch unter unmittelbarer Berufung auf die Kapitalverkehrsfreiheit gegeben sein. Eine andere Lösungsmöglichkeit wäre, die Erstattungsmöglichkeit des Abs. 5 (de lege ferenda) auf ausländische Pensionsfonds zu erweitern.

## V. Praktische Fortgeltung des § 32 Abs. 5 KStG (unmittelbar oder analog)

Wie nachfolgend dargestellt wird, kann es u.E. auch bei Ausschüttungen nach dem 28.02.2013 noch Fälle geben, in denen eine (unmittelbare oder analoge) Anwendung der Erstattungsmöglichkeit des § 32 Abs. 5 KStG möglich, zumindest aber europarechtlich geboten ist.

### 1. Unterjähriger Erwerb einer Schachtelbeteiligung durch EU-Gesellschaft

**Anfang 2022:**



*Der Fall spielt im Jahr 2022. Die in Luxemburg steuerlich ansässige LuxCo (Körperschaft; in Luxemburg voll steuerpflichtig; hinreichende Substanz i.S.v. § 50 d Abs. 3 EStG) hat im 01. 2022 eine 10%-Beteiligung an der inländischen A-GmbH erworben. Diese schüttet im 05. 2022 eine Dividende an die LuxCo aus.*

Die A-GmbH muß auf die Dividendenausschüttung Quellensteuer in Höhe von 26,375% einbehalten (§§ 43 Abs. 1 Satz 1

Nr. 1, 43 a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG). Diese kann nach § 44 a Abs. 9 EStG auf 15,825% bzw. Art. 10 Abs. 2 a) DBA Luxemburg im Ergebnis (lediglich) auf 5% reduziert werden. Die Voraussetzungen der Mutter-Tochter-Richtlinie sind – mangels Einhaltens der 12-monatigen Haltefrist – (noch) nicht erfüllt, so daß insoweit eine Reduzierung auf 0% nicht in Betracht kommt.

Fraglich ist, ob § 32 Abs. 5 KStG der LuxCo nunmehr eine (weitere) Reduzierung auf 0% gewährt.

- LuxCo ist Gläubiger von Kapitalerträgen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG (Satz 1);
- LuxCo ist eine Gesellschaft i.S.d. Art. 54 EUV (Satz 1 Nr. 1 a));
- LuxCo hat Sitz und Ort der Geschäftsleitung in Luxemburg und damit innerhalb der EU (Satz 1 Nr. 1 b)),
- LuxCo unterliegt im Staat des Orts ihrer Geschäftsleitung (= Luxemburg) ohne Wahlmöglichkeit einer mit § 1 KStG vergleichbaren unbeschränkten Steuerpflicht, ohne von dieser befreit zu sein (Satz 1 Nr. 1 c)),
- Problematisch ist jedoch die Voraussetzung des Satz 1 Nr. 2: Die LuxCo ist zwar unmittelbar am Grund- oder Stammkapital der Schuldnerin der Kapitalerträge (= A-GmbH) beteiligt. Fraglich ist jedoch, ob sie auch die Mindestbeteiligungsvoraussetzung des § 43 b Abs. 2 EStG (= 10%) *nicht* erfüllt. Der Höhe nach erfüllt sie diese (sie hält ja 10%). Allerdings ist die in § 43 Abs. 2 Satz 4 EStG genannte Mindesthaltedauer noch nicht erfüllt. U.E. ist Satz 1 Nr. 2 daher so auszulegen, daß eine EU-Gesellschaft, die die 12-monatige Mindesthaltedauer (noch) nicht erfüllt, die Voraussetzungen des Satz 1 Nr. 2 nicht erfüllen kann.<sup>15</sup>
- Eine weitere Erstattung der Kapitalertragsteuer (hier auf unter 5%) ist nach anderen Vorschriften nicht vorgesehen (Satz 2 Nr. 1),
- Die Kapitalerträge würden nach § 8 b Abs. 1 KStG bei der Einkommensermittlung der LuxCo auch außer Ansatz bleiben (Satz 2 Nr. 2), denn die LuxCo erfüllt die Mindestbeteiligung von 10% (§ 8 b Abs. 4 EStG greift trotz fehlender 10%-Beteiligung zu Beginn des Kalenderjahres wegen der Rückwirkungsfiktion in § 8 b Abs. 4 Satz 6 KStG nicht).
- Ein Anspruch auf völlige oder teilweise Erstattung der Kapitalertragsteuer wäre bei entsprechender Anwendung des § 50 d Abs. 3 EStG annahmegemäß nicht ausgeschlossen (Satz 2 Nr. 4).

Im Ergebnis meinen wir daher, daß EU-Gesellschaften wie der LuxCo, die inländische Schachtelbeteiligungen von mindestens 10% erst unterjährig erwerben, weiterhin ein Erstattungsanspruch nach Abs. 5 zustehen kann.

<sup>12</sup> EuGH, Urteil vom 13.11.2019 – C-641/17, IStR 2019, 933.

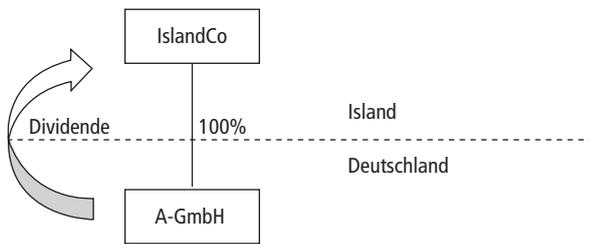
<sup>13</sup> FG München, Beschl. vom 23.10.2017 – 7 K 1435/15, IStR 2017, 1029.

<sup>14</sup> FG München, Ur. v. 06.12.2021 – 7 K 1435/15, EFG 2022, 609; s. ausführlich dazu *Forchhammer*, IStR 2022, 179.

<sup>15</sup> So im Ergebnis auch *Schnitger* in *Schnitger/Fehrenbacher*, 2. Aufl. 2018, § 32 Rn. 172.

## 2. Gläubiger einer Schachtelbeteiligung im EWR ansässig

Jahr 2022:



Der Fall spielt im Jahr 2022. Die in Island steuerlich ansässige IslandCo (Körperschaft; in Island voll steuerpflichtig; hinreichende Substanz i.S.v. § 50 d Abs. 3 EStG) ist zu 100% an der inländischen A-GmbH beteiligt. Diese schüttet eine Dividende an die IslandCo aus.

Die A-GmbH muß auf die Dividendenausschüttung Quellensteuer in Höhe von 26,375% einbehalten (§§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, 43 a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG). Diese kann nach Art. 10 Abs. 2 a) DBA Island im Ergebnis (lediglich) auf 5% reduziert werden.

Fraglich ist, ob § 32 Abs. 5 KStG der IslandCo nunmehr eine (weitere) Reduzierung auf 0% gewährt.

- IslandCo ist Gläubiger von Kapitalerträgen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG (Satz 1);
- IslandCo ist eine Gesellschaft i.S.d. Art. 34 EWR-Abkommen (Satz 1 Nr. 1 a));
- IslandCo hat Sitz und Ort der Geschäftsleitung in Island und damit innerhalb des EWR (Satz 1 Nr. 1 b)),
- IslandCo unterliegt im Staat des Orts ihrer Geschäftsleitung (= Island) ohne Wahlmöglichkeit einer mit § 1 KStG vergleichbaren unbeschränkten Steuerpflicht, ohne von dieser befreit zu sein (Satz 1 Nr. 1 c)),
- Problematisch ist jedoch die Voraussetzung des Satz 1 Nr. 2: Die IslandCo ist zwar unmittelbar am Grund- oder Stammkapital der Schuldnerin der Kapitalerträge (= A-GmbH) beteiligt. Fraglich ist jedoch, ob sie auch die Mindestbeteiligungsvoraussetzung des § 43 b Abs. 2 EStG (= 10%) nicht erfüllt. Der Höhe nach erfüllt sie diese (100% sind mehr als 10%). Allerdings fällt die IslandCo als EWR-Gesellschaft von vornherein nicht in den Anwendungsbereich des § 43 b EStG (denn dieser erfaßt nur EU-Kapitalgesellschaften nach der Mutter-Tochter-Richtlinie). U.E. ist Satz 1 Nr. 2 daher so auszulegen, daß eine EWR-Gesellschaft wie die IslandCo die Mindestbeteiligungsvoraussetzungen des § 43 b Abs. 1 EStG *a priori* nicht erfüllen kann. Zum gleichen Ergebnis kommt *Endert*, der sich jedoch für eine geltungserhaltende Reduktion der Norm ausspricht.<sup>16</sup>
- Eine weitere Erstattung der Kapitalertragsteuer (hier auf unter 5%) ist nach anderen Vorschriften nicht vorgesehen (Satz 2 Nr. 1),
- Die Kapitalerträge würden nach § 8 b Abs. 1 KStG bei der Einkommensermittlung der IslandCo auch außer Ansatz

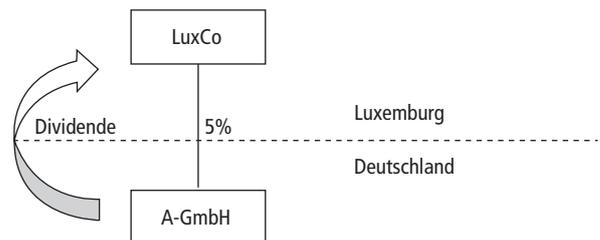
bleiben (Satz 2 Nr. 2), denn die IslandCo erfüllt die Mindestbeteiligung von 10%.

- Ein Anspruch auf völlige oder teilweise Erstattung der Kapitalertragsteuer wäre bei entsprechender Anwendung des § 50 d Abs. 3 EStG annahmegemäß nicht ausgeschlossen (Satz 2 Nr. 4).

Im Ergebnis meinen wir daher, daß EWR-Gesellschaften<sup>17</sup> wie der IslandCo, die inländische Schachtelbeteiligungen halten, weiterhin ein Erstattungsanspruch nach Abs. 5 zustehen kann.

## 3. Anwendung auf Streubesitzbeteiligungen auch nach dem 28.02.2013?

Jahr 2022:



Der Fall spielt im Jahr 2022. Die in Luxemburg steuerlich ansässige LuxCo (Körperschaft; in Luxemburg voll steuerpflichtig; hinreichende Substanz i.S.v. § 50 d Abs. 3 EStG) ist zu 5% an der inländischen A-GmbH beteiligt. Diese schüttet eine Dividende an die LuxCo aus.

Die A-GmbH muß auf die Dividendenausschüttung Quellensteuer in Höhe von 26,375% einbehalten (§§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, 43 a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG). Diese kann nach § 44 a Abs. 9 EStG auf 15,825% bzw. Art. 10 Abs. 2 b) DBA Luxemburg im Ergebnis (lediglich) auf 15% reduziert werden.

Fraglich ist, ob § 32 Abs. 5 KStG der LuxCo auch heute noch eine (weitere) Reduzierung auf 0% gewährt. Kritisch ist dabei die Voraussetzung des Abs. 5 Satz 2 Nr. 2, wonach die Kapitalerträge bei der LuxCo nach § 8 b Abs. 1 KStG bei der Einkommensermittlung der LuxCo außer Ansatz bleiben müßten.

Das ist nach Einführung des § 8 b Abs. 4 KStG für die Zeit nach dem 28.02.2013 für Streubesitzdividenden jedoch (eigentlich) nicht der Fall, so daß die h.M. im Schrifttum (und nach unserer Kenntnis auch die Verwaltungspraxis) davon ausgeht, daß Abs. 5 für Streubesitzdividenden, die nach dem

<sup>16</sup> *Endert* in *Frotscher/Drüen*, § 32 Rn. 52, 2/2022; vgl. auch *Schnitger* in *Schnitger/Fehrenbacher*, 2. Aufl. 2018, § 32 Rn. 172.

<sup>17</sup> Bei Gesellschaften aus Liechtenstein und Norwegen dürfte sich die Thematik in der Praxis regelmäßig nicht stellen, da die entsprechenden DBA (Art. 10 Abs. 2 a) DBA Liechtenstein; Art. 10 Abs. 2 a) DBA Norwegen) bereits jeweils (Liechtenstein: bei einer Mindestbeteiligung von 10%; Norwegen: bei einer Mindestbeteiligung von 25%) eine Möglichkeit der Reduzierung der Kapitalertragsteuer auf Dividenden auf 0% vorsehen, vgl. auch *Endert* in *Frotscher/Drüen*, § 32 Rn. 52, 2/2022.

28.02.2013 an EU-Gesellschaften gezahlt werden, keine Anwendung findet.<sup>18</sup>

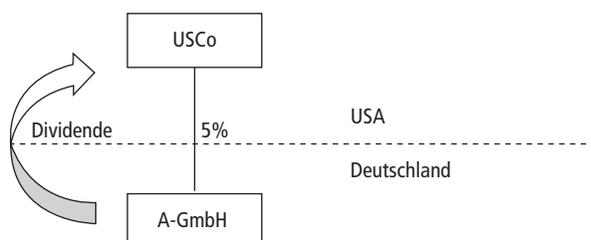
Miethe/Unterberg gehen demgegenüber – trotz Einfügung des § 8 b Abs. 4 KStG – von einer Fortgeltung der Erstattungsmöglichkeit des Abs. 5 für Streubesitzdividenden aus und begründen dies mit der unterbliebenen Anpassung des Wortlauts von Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 nach Einfügung des § 8 b Abs. 4 KStG:

„Nach dem Wortlaut von § 32 Abs. 5 S. 2 Nr. 2 KStG kann eine Erstattung beantragt werden „soweit die Kapitalerträge nach § 8 b Abs. 1 [KStG] bei der Einkommensermittlung außer Ansatz bleiben würden, ...“. [...] Nach § 8 b Abs. 1 S. 1 KStG bleiben Bezüge i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG (hier die Dividendenzahlung) unbeachtlich einer bestimmten Beteiligungsquote bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz. § 8 b Abs. 1 KStG wurde bei der Einführung der Steuerpflicht für Streubesitzdividenden nicht abgeändert. [...] Einen einschränkenden Verweis auf § 8 b Abs. 4 KStG enthält § 8 b Abs. 1 KStG [...] ebenfalls nicht. Somit wären bei bloßer Betrachtung von § 8 b Abs. 1 KStG in einem ersten Schritt alle Dividenden steuerfrei, unabhängig davon, ob diese aus einer Streubesitzbeteiligung stammen oder nicht. Erst mit Prüfung von § 8 b Abs. 4 KStG würde hier eine abweichende Beurteilung von § 8 b Abs. 1 KStG vorgenommen werden („Bezüge im Sinne des Absatzes 1 sind abweichend von Absatz 1 Satz 1 bei der Ermittlung des Einkommens zu berücksichtigen, ...“). § 32 Abs. 5 Nr. 2 EStG ordnet allerdings lediglich die Prüfung von § 8 b Abs. 1 KStG, nicht jedoch die Prüfung von § 8 b KStG in Gänze und somit von § 8 b Abs. 4 KStG an. Somit wären die Voraussetzungen von § 32 Abs. 5 S. 2 Nr. 2 KStG auch bei Bezug einer Streubesitzdividende von einer ausländischen Kapitalgesellschaft nach dem 28.02.2013 erfüllt, da die Dividende nach § 8 b Abs. 1 KStG bei der Einkommensermittlung außer Ansatz bleiben würde.“<sup>19</sup>

Wenn ihre Auffassung von einem Gericht bestätigt würde, würde dies den Kreis der Erstattungsberechtigten nach Abs. 5 signifikant erweitern und der Norm in der Praxis (wieder) größeres Augenmerk schenken.

#### 4. Anwendung auf Drittstaatenfälle?

**Jahr 2012:**



Der Fall spielt im Jahr 2012. Die in den USA steuerlich ansässige USCo (Körperschaft; in den USA voll steuerpflichtig; hinreichende Substanz i.S.v. § 50 d Abs. 3 EStG) ist zu 5% an der inländischen A-GmbH beteiligt. Diese schüttet eine Dividende an die USCo aus.

Die A-GmbH muß auf die Dividendenausschüttung Quellensteuer in Höhe von 26,375% einbehalten (§§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, 43 a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG). Diese kann nach § 44 a Abs. 9 EStG auf 15,825% bzw. Art. 10 Abs. 2 b) DBA USA im Ergebnis (lediglich) auf 15% reduziert werden.

Fraglich ist, ob § 32 Abs. 5 KStG der USCo eine (weitere) Reduzierung auf 0% gewährt. Kritisch ist dabei die Voraussetzung des Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 a) und b), denn es handelt sich bei der USCo zweifelsohne nicht um eine Gesellschaft i.S.d. Art. 54 EUV/Art. 34 EWR, die ihren Sitz und Ort der Geschäftsleitung in der EU/dem EWR hat. Vom Wortlaut der Norm her werden Drittstaatenfälle somit jedenfalls nicht erfaßt. Es stellt sich dann jedoch die (viel spannendere) Folgefrage, ob sich auch Anteilseigner aus Drittstaaten auf das Urteil des EuGH vom 20.10.2011 in der Rechtssache C-284/09 – und damit auf eine entsprechende Erstattungsmöglichkeit analog Abs. 5 – berufen können. Die Reichweite der Kapitalverkehrsfreiheit des Art. 63 AEUV gebietet u.E. (zumindest in ihrem Anwendungsbereich, also zumindest bei Beteiligungen bis 10%)<sup>20</sup> die Einbeziehung von Ausschüttungen an in Drittstaaten ansässige Empfänger in die Norm.<sup>21</sup> Ist der Kapitalertragsteuerabzug erfolgt, kann u.E. ein Erstattungsantrag analog Abs. 5 beim BZSt. gestellt werden (§ 5 Abs. 1 Nr. 2 FVG), der – wenn die übrigen Voraussetzungen der Norm erfüllt sind – u.E. auch positiv zu bescheiden wäre.

## VI. Fazit

- Auch wenn der Erstattungsanspruch nach § 32 Abs. 5 KStG zeitlich in der Praxis weitgehend auf Ausschüttungen beschränkt ist, die bis zum 28.02.2013 zugeflossen sind, hat die Norm in der Beratungspraxis weiterhin Bedeutung.
- Für betroffene ausländische Steuerpflichtige ist hilfreich, daß der EuGH in seinem Urteil vom 16.06.2022 in der Rechtssache ACC Silicones die vom deutschen Gesetzgeber in § 32 Abs. 5 Satz 2 Nr. 5 und Satz 5 KStG normierten weitreichenden Nachweiserfordernisse für europarechtswidrig erklärt hat.
- Unabhängig davon kann es u.E. auch bei Ausschüttungen nach dem 28.02.2013 noch Fälle geben, in denen eine (unmittelbare oder analoge) Anwendung der Erstattungsmöglichkeit des § 32 Abs 5 KStG möglich, zumindest aber europarechtlich geboten ist. Dies betrifft insbesondere die Konstellationen eines unterjährigen Erwerbs von Schach-

<sup>18</sup> *Anissimov in Lademann*, § 32 Rn. 94, 105, 6/2020; *Benz/Jetter*, DStR 2013, 489, 495; *Intemann*, BB 2013, 1239, 1242; siehe zur Diskussion über eine mögliche Fortgeltung des Abs. 5 auch bei Streubesitzdividenden *Miethe/Unterberg*, IStR 2014, 872.

<sup>19</sup> *Miethe/Unterberg*, IStR 2014, 872, 874.

<sup>20</sup> Vgl. ausführlich dazu s. *Endert in Frotscher/Drüen*, § 32 Rn. 54 a.E. [2/2022].

<sup>21</sup> So im Ergebnis auch *Endert in Frotscher/Drüen*, § 32 Rn. 63, 2/2022.

telbeteiligungen durch EU-Gesellschaften sowie des Haltens von Schachtelbeteiligungen durch EWR-Gesellschaften. Aber auch bei (normalen) Strebesitzbeteiligungen wird in der Literatur eine fortgeltende Anwendung der Norm diskutiert.

- Darüber hinaus gebietet das EU-Recht u.E. die Gewährung eines (bislang ungeschriebenen) Erstattungsanspruchs analog § 32 Abs. 5 KStG in bestimmten Drittstaatenfällen sowie in (bestimmten) Fällen des Haltens von Beteiligungen durch ausländische Pensionsfonds.



## Inkassogebühren auf einen Blick.



WWW.BOORBERG.DE

**Die Gebühren im Inkasso**  
**RVG-Vergütung beim Forderungsmanagement**  
 von Dipl.-Rechtspflegerin (FH) Karin Scheungrab,  
 München/Leipzig  
 2022, 104 Seiten, € 15,80  
 ISBN 978-3-415-07153-7



Leseprobe unter  
[www.boorberg.de/9783415071537](http://www.boorberg.de/9783415071537)

Die Broschüre verdeutlicht die Auswirkungen des »Gesetzes zur Verbesserung des Verbraucherschutzes im Inkassorecht« auf die tägliche Abrechnungspraxis anhand von **Schaubildern und Berechnungsbeispielen**. Die Autorin macht Formulierungsvorschläge und gibt Tipps und Tricks zum Gebührenmanagement. Das »**Must-have**« für Anwältinnen, Anwälte und Inkassounternehmen.

Der verständliche Leitfaden bietet u.a.:

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

**BOORBERG**

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

SC1023

## „Entschleierte Bestechungsgelder“ als (nicht) abzugsfähige Betriebsausgaben?

Rechtsanwalt/Fachanwalt für Steuerrecht Dr. Martin Wulf, Streck Mack Schwedhelm, Berlin

### I. Die Regelung aus § 4 Abs. 5 Nr. 10 EStG als „Scharnier“ zwischen Besteuerungsverfahren und Korruptionsstrafrecht

Die maßgebliche Verbindung zwischen den Fragen des Korruptionsstrafrechts und den Inhalten des Besteuerungsverfahrens folgt aus § 4 Abs. 5 Nr. 10 EStG. Diese Regelung wurde mit Wirkung zum 01.01.1996 in den Katalog der nicht abziehbaren Betriebsausgaben aufgenommen und bestimmt, daß die „Zuwendung von Vorteilen und die damit zusammenhängenden Aufwendungen“ den steuerlichen Gewinn nicht mindern dürfen, „wenn die Zuwendung der Vorteile eine rechtswidrige Handlung darstellt, die den Tatbestand eines Strafgesetzes oder eines Gesetzes verwirklicht, das die Ahndung mit einer Geldbuße zuläßt“. In der Anfangszeit war die Vorschrift nur anwendbar, wenn wegen der zugrundeliegenden Korruptionstat bereits eine strafgerichtliche Verurteilung vorlag.

Mit Wirkung zum 01.01.1999 wurde das Gesetz dann „scharf geschaltet“; seitdem tritt die Rechtsfolge der steuerlichen Nicht-Abzugsfähigkeit bereits ein, sobald das zugrundeliegende Verhalten nur den Tatbestand der Korruptionstat (oder Ordnungswidrigkeit) erfüllt. Diese Mechanik führt dazu, daß Bestechungstaten in einem Unternehmen regelmäßig auch zu steuerstrafrechtlichen Vorwürfen führen, da der durch die (strafbaren) Zuwendungen entstandene Aufwand im Rahmen der Steuererklärungen eben nicht einkommenserhöhend hinzugerechnet wird, wie dies § 4 Abs. 5 Nr. 10 EStG eigentlich erfordern würde. Es liegen dann unrichtige Angaben über steuerlich erhebliche Tatsachen vor, die zu Steuerverkürzungen führen und so den Tatbestand des § 370 AO erfüllen.<sup>1</sup>

§ 4 Abs. 5 Nr. 10 Satz 2 – 4 EStG regeln zudem umfassende gegenseitige Informationspflichten der Strafverfolgungsbehörden und der Finanzverwaltung (unter Durchbrechung des Steuergeheimnisses) und schaffen so ein sehr effizientes System zur Aufdeckung, Überprüfung und ggf. Sanktionierung von entsprechenden Verstößen.

Die Finanzverwaltung hat zu dieser Vorschrift in einem BMF-Schreiben vom 10.10.2002 Stellung genommen und zählt in der ESt-Richtlinien beispielhaft Straftatbestände und Ordnungswidrigkeiten auf, die als Auslöser für eine Nicht-Abzugsfähigkeit in Betracht kommen.<sup>2</sup> Dort wird (zutreffend) klargestellt, daß das zugrundeliegende Verhalten tatbestandsmäßig und rechtswidrig im Sinne des Straf- und Ordnungswidrigkeitenrechts sein muß, um das steuerliche

Abzugsverbot auszulösen. Bei internationalen Bezügen bedeutet dies, daß der Sachverhalt vom deutschen Strafanwendungsrecht erfaßt sein muß. Zudem müssen die objektiven Tatbestandsmerkmale vorliegen, der Täter muß vorsätzlich gehandelt haben und es dürfen keine Rechtfertigungsgründe eingreifen.

Die steuerliche Beurteilung ist insoweit von der korruptionsstrafrechtlichen Einordnung abhängig, Auslegungsfragen des StGB können so zu steuerlich relevanten Vorfragen werden. Bei Verbänden und Gesellschaften kommt ein weiterer Prüfungspunkt hinzu. Denn die steuerliche „Sanktion“ der Nicht-Abzugsfähigkeit setzt voraus, daß das strafrechtlich relevante Fehlverhalten der natürlichen Personen dem Unternehmen als „Steuerpflichtigen“ zugerechnet werden kann.<sup>3</sup> Wird das zugrundeliegende Bestechungsdelikt von einer Person begangen, die als Organ des Steuerpflichtigen handelt und bestellt ist, so findet eine solche Zurechnung unproblematisch statt. Bei eigenmächtigem Verhalten untergeordneter Mitarbeiter sieht dies anders aus. Verstoßen Mitarbeiter (oder beauftragte „Agenten“) mit rechtswidrigen Zuwendungen gegen klare und tatsächlich gelebte Vorgaben der Unternehmensführung, so scheidet eine steuerliche Zurechnung für die Zwecke des § 4 Abs. 5 Nr. 10 EStG aus. Solche „Exzesse“ können eine steuerliche Hinzurechnung des Aufwands nicht begründen.<sup>4</sup>

Als Auslöser für eine Hinzurechnung von „nützlichen Aufwendungen“ kommen selbstverständlich die Straftatbestände aus dem Bereich der Amtsträgerdelikte (§§ 331 ff. StGB) in Betracht. Häufiger geht es in der Beratungspraxis allerdings um Fälle aus dem Grenzbereich der „Angestelltenbestechung“, also um Konstellationen, in denen strafbare Zuwendungen im privaten Geschäftsverkehr unter den Straftatbestand des § 299 StGB fallen könnten. Dieser Straftatbestand war früher im Gesetz über den unlauteren Wettbewerb enthalten (§ 12 UWG a.F.) und wurde im Jahr 1997 in das StGB überführt. Er gilt seit einer gesetzlichen Klarstellung im Jahr

1 Zu den steuerstrafrechtlichen Konsequenzen vgl. bspw. BGH v. 09.05.2017 – 1 StR 265/17, wistra 2017, 390 („Panzerhaubitzen“).

2 BMF v. 10.10.2002, BStBl. 2002 I, 1031 sowie Abschnitt 4.14 EStR mit Hinweis „Zuwendungen“.

3 Vgl. nur BMF v. 10.10.2002 a.a.O. Rn. 7.

4 Es stellt sich dann allerdings die Frage, ob das Unternehmen gegen den Zuwendenden nicht eventuell Schadensersatz- oder Rückforderungsansprüche geltend machen kann, die zu aktivieren wären und auf diesem Weg den steuerlichen Aufwand nivellieren könnten.

2002 auch für Taten, die sich auf die Bevorzugung im internationalen Wettbewerb beziehen.

## II. Tatbestände der Angestelltenbestechung nach § 299 StGB als Auslöser von nicht-abzugsfähigen Betriebsausgaben

Der Tatbestand der Angestelltenbestechung (§ 299 StGB) unterscheidet zwischen der sogenannten Wettbewerbs-Variante und der im Jahr 2015 neu geschaffenen „Geschäftsherren“ oder Pflichtwidrigkeits-Variante. Strafbar ist danach, wer im geschäftlichen Verkehr einem Angestellten oder Beauftragten eines Unternehmens einen Vorteil für diesen oder einen Dritten anbietet, verspricht oder gewährt, um den Angestellten oder Beauftragten zu einem bestimmten Verhalten zu beeinflussen.

- In der Wettbewerbsvariante macht sich strafbar, wer einen Vorteil dafür verspricht oder gewährt etc., daß der Angesprochene den Versprechenden oder einen Dritten bei dem Bezug von Waren oder Dienstleistungen im inländischen oder ausländischen Wettbewerb in unlauterer Weise bevorzuge.
- In der Pflichtwidrigkeitsvariante macht sich strafbar, wer ohne Einwilligung des Unternehmens dem Angestellten oder Beauftragten einen Vorteil dafür verspricht oder gewährt etc., daß der Angesprochene bei dem Bezug von Waren oder Dienstleistungen eine Handlung vornehme oder unterlasse und dadurch seine Pflichten gegenüber dem Unternehmen verletze.

Strukturell gehen diese Straftatbestände jeweils von einem Drei-Personen-Verhältnis aus. Das Gesetz unterscheidet zwischen (i) dem Zuwendenden, (ii) dem Angestellten oder Beauftragten eines Unternehmens und (iii) dem Unternehmensinhaber als Geschäftsherrn. Kennzeichnend für das strafbare Verhalten ist, daß zwischen dem Zuwendenden und dem Angestellten (oder Beauftragten) eine „Unrechtsvereinbarung“ mit dem Ziel einer wettbewerbswidrigen Beeinflussung getroffen wird.

Voraussetzung für beide Varianten ist,

- daß es um ein Verhalten im geschäftlichen Verkehr geht,
- daß der Zuwendungsempfänger Angestellter oder Beauftragter eines Unternehmens ist und
- daß dieser Angestellte oder Beauftragte durch die Zuwendung zu einem bestimmten Verhalten bei dem Bezug von Waren oder Dienstleistungen motiviert werden soll.

Besondere Probleme werfen solche Fälle auf, in denen der Unternehmensinhaber oder die Gesellschafter des „Geschäftsherrn“ (also bspw. die Beteiligten einer KG oder die Anteilseigner einer GmbH) Kenntnis von den Zuwendungen haben und mit ihnen einverstanden sind.

### Beispiel 1

M ist Inhaber eines Maschinenbauunternehmens und will seine Fertigungshallen erweitern. Er plant dies zusammen mit seinem Finanzberater F, der den Auftrag

hat, Angebote von Banken einzuholen und den M bei der Auswahl zu beraten. Die Bank B-AG sagt dem F eine Provision für den Abschluß des Darlehensvertrags mit ihrem Haus zu. F unterrichtet den M darüber und M ist damit einverstanden.

### Beispiel 2

G ist seit langen Jahren Fremdgeschäftsführer eines Autohauses, daß in der Rechtsform einer GmbH betrieben wird. Ein Lieferant, der mit der GmbH in Geschäftsbeziehungen treten will, lädt den G „zum Kennenlernen“ auf eine 4-tägige luxuriöse Golfreise ein. G informiert die drei Gesellschafter der GmbH über die Einladung und nimmt mit deren Einverständnis an der Reise teil.

## III. Der Korkengeldfall des Reichsgerichts und die aktuelle Diskussion um die Strafbarkeit von „entschleierten Bestechungszahlungen“

Das Gesetz unterscheidet – wie bereits angesprochen – seit dem Jahr 2015 zwischen der sog. Wettbewerbsvariante (§ 299 Abs. 2 Nr. 1 StGB) und der sog. Pflichtwidrigkeitsvariante (§ 299 Abs. 2 Nr. 2 StGB). Die letztere Variante setzt nach dem Gesetzeswortlaut ausdrücklich voraus, daß die Zuwendung „ohne Einwilligung“ des Geschäftsherrn erfolgt. D.h. in der Pflichtwidrigkeitsvariante läßt sich ein Strafbarkeitsrisiko für die Vornahme von Provisionszahlungen an Angestellte oder Beauftragte dadurch sicher ausschließen, daß der Geschäftsherr über die Zahlung informiert wird und seine Zustimmung erteilt.

### 1. Die Entscheidung des Reichsgerichts aus dem Jahr 1914 und die dazu vertretenen Positionen aus der aktuellen Literatur

Fraglich ist, ob mit einer solchen Zustimmung auch ein Strafbarkeitsrisiko aus der Wettbewerbsvariante (§ 299 Abs. 2 Nr. 1 StGB) sicher ausgeschlossen werden kann. Diese Frage war Gegenstand der sog. „Korkengeld“-Entscheidung des Reichsgerichts. In diesem Urteil aus dem Jahr 1914 hatte das Reichsgericht über einen Fall zu entscheiden, in dem ein französischer Champagnerhersteller über seinen deutschen Handelsvertreter den Kellnern eines Restaurants mit Billigung des Restaurantinhabers für jede verkaufte Flasche der eigenen Marke die Zahlung von 50 Pfennig als Provision versprochen hatte.<sup>5</sup> Das Landgericht Hamburg hatte wegen der Zustimmung des Inhabers eine Strafbarkeit nach § 12 UWG a.F. verneint. Das Reichsgericht sah dies anders, hob den Freispruch auf. Die Zustimmung des Geschäftsherrn sei nicht als strafbarkeitsausschließend anzusehen, denn sie könne die Wettbewerbswidrigkeit des Verhaltens nicht beseitigen.

<sup>5</sup> Reichsgericht v. 14.05.1914 – III 140/14, RGSt 48, 291 – 297.

Die Entscheidung des Reichsgerichts und die dahinterstehende Frage eines möglichen „Einverständnis“ des Geschäftsherrn sind bis heute Gegenstand von Diskussionen in der Literatur.

Die traditionelle Sichtweise geht davon aus, daß § 299 StGB kein „heimliches“ Delikt ist und daß auch offengelegte Zahlungen an Angestellte eines fremden Unternehmens gegen die Grundsätze des freien und fairen Wettbewerbs verstoßen können. Systematisch wird von diesen Autoren geltend gemacht, daß die Zustimmung schon deshalb nicht als tatbestandsausschließendes Einverständnis angesehen werden könne, da geschütztes Rechtsgut des § 299 StGB auch der freie Wettbewerb sei und dieses Rechtsgut nicht zur Disposition des Unternehmensinhabers stehe. Mit diesem Argument wird die Korkengeld-Entscheidung auch heute noch von einer Reihe von namhaften Kommentaren für zutreffend gehalten.<sup>6</sup>

Demgegenüber vertritt eine im Vordringen befindliche Auffassung die Ansicht, daß sog. „entschleierte“ Zuwendungen, die mit Kenntnis des Geschäftsherrn vorgenommen werden, nicht den Tatbestand einer Angestelltenbestechung erfüllen können. Dies wird damit begründet, daß es (unstrittig) straflos wäre, wenn die Zuwendung dem Geschäftsherrn angeboten wird und dieser den Vorteil dann an seine Angestellten oder Beauftragten weitergibt. Wenn aber Zuwendungen an den Geschäftsherrn selbst rechtlich zulässig sind, auch wenn sie zur Weiterleitung an dessen Personal bestimmt sind, dann könne es nicht unzulässig sein, dem Personal des Geschäftsherrn mit dessen Zustimmung unmittelbar etwas zukommen zu lassen. Beide Fälle seien gleich zu behandeln, die Gewährung von „Incentives“ an den Geschäftsinhaber oder mit Zustimmung des Geschäftsinhabers könnten kein wettbewerbswidriges Verhalten begründen.<sup>7</sup>

## 2. Klärung durch die „Holzhandels“-Entscheidung des BGH v. 28.07.2021?

Der BGH hat im Jahr 2021 eine Entscheidung getroffen, die einen ähnlichen Fall betraf und in der im Ergebnis die Zustimmung der Unternehmensinhaber als strafbarkeitsausschließend angesehen wurde.

Dort ging es um Zahlungen im internationalen Holzhandel. Der Angeklagte hatte Provisionen an Personen gezahlt, die als Vorstände in drei Aktiengesellschaften in einem Land in Afrika tätig waren. Die Besonderheit bestand darin, daß das Landgericht angenommen hatte, daß die Anteile an den drei Gesellschaften jeweils vollständig von Personen gehalten wurden, die zur gleichen Familie wie die Vorstandsmitglieder gehörten und daß alle Familienmitglieder mit der Zahlung von Provisionen an die Vorstände einverstanden waren. Der BGH entschied, daß in dieser Situation die Anwendung von § 299 Abs. 2 StGB ausscheiden müsse. Denn die Zahlungszusagen seien nicht darauf gerichtet gewesen, die „Entscheidungshoheit der Anteilseigner zu unterlaufen“ und deshalb nicht tatbestandsmäßig.<sup>8</sup>

„Nach § 299 Abs. 2 StGB a.F. (entspricht § 299 Abs. 2 Nr. 1 StGB n.F.) ist Voraussetzung, daß der Vorteil einem „Angestellten“, also einem in einem weisungsgebundenen Dienstverhältnis Stehenden, oder „Beauftragten“, also einem sonst aufgrund seiner Stellung für den Betrieb Berechtigten oder Verpflichteten, der die betrieblichen Entscheidungen beeinflussen kann, zugewendet wird; der Betriebsinhaber (entspricht dem Unternehmensinhaber nach neuer Gesetzesfassung) ist vom Gesetzeswortlaut nicht erfaßt. Neben dem freien und fairen Wettbewerb wird der Geschäftsherr davor geschützt, daß der für ihn tätig werdende Bestochene nicht mehr nach wettbewerblichen Kriterien und damit „lauter“ entscheidet, sondern durch eine wettbewerbswidrige Bevorzugung des Bestechenden oder gar durch das Gewähren von Sondervorteilen zu seinem Nachteil handelt. Folgerichtig ist u.a. der Geschäftsinhaber als „Verletzter“ gem. § 301 Abs. 2 StGB a.F. (entspricht § 301 Abs. 2 StGB n.F.) antragsbefugt. In diesem Sinne verlagert die Strafvorschrift des § 299 StGB – als abstraktes Gefährdungsdelikt – den Vermögensschutz gegenüber dem Straftatbestand der Untreue (§ 266 StGB) vor, der einen eingetretenen Vermögensnachteil voraussetzt.

(1) Betriebsinhaber ist derjenige, dem der Betrieb „gehört“, also etwa bei einer Einzelfirma der Einzelkaufmann, bei einer Personengesellschaft wie einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts die Gesellschafter (vgl. dazu BGH, Ur. v. 10.07.2013 – 1 StR 532/12 Rn. 31).

(a) Geschäftsinhaber in diesem Sinne sind bei einer Aktiengesellschaft die Aktionäre, die durch ihre (ggf. qualifizierten) Mehrheitsbeschlüsse die Grundlagenentscheidungen für die juristische Person treffen und in diesem Sinne deren Geschick bestimmen (vgl. für eine Aktiengesellschaft nach deutschem Recht die Beschlüsse der Hauptversammlung als obersten Willensorgans für die Regelung der inneren Angelegenheiten, etwa: Verwendung des Bilanzgewinns [§ 174 Abs. 1 Satz 1 AktG], Satzungsänderung [§ 179 Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 Satz 1 AktG], Erhöhung des Grundkapitals [§ 182 Abs. 1 Satz 1 AktG], Herabsetzung des Grundkapitals [§ 222 Abs. 1 Satz 1 AktG], Auflösung der Aktiengesellschaft [§ 262 Abs. 1 Nr. 2 AktG]). Die rechtliche Selbständigkeit der juristischen Person, die selbst Vermögensträgerin ist, steht dem nicht entgegen; nicht etwa ist zur Straflosigkeit die Zuwendung allein an die Gesellschaft zu leisten (a.A. zum Alleingesellschafter einer GmbH, der zugleich deren Geschäftsführer ist: *Fischer*, StGB, 68. Aufl., § 299 Rn. 13; *Bürger*, wistra 2003, 130, 132; *Pragal*, Die Korruption innerhalb des privaten Sektors und ihre strafrechtliche Kontrolle durch § 299 StGB, S. 163 f.; a.A. etwa LG Frankfurt, Beschl. v. 22.04.2015 – 5/12 Qs 1/15 Rn. 18: Der geschäftsführende Alleingesellschafter könne nicht von seiner gleich-

6 So u.a. *Krick* in MüKo-StGB, 4. Auflage 2022, § 299 Rn. 67; *Dannecker*, in NK-StGB, 5. Auflage 2017 § 299 Rn. 87 und *Fischer*, StGB, 69. Auflage 2022, § 299 Rn. 15 m.w.N.

7 Ausführlich *Rönnau* in Achenbach/Ransiek/Rönnau, Handbuch des Wirtschaftsstrafrechts, 5. Auflage 2019, § 299 Rn. 92 – 97 mit zahlreichen Nachweisen.

8 BGH v. 28.07.2021 – 1 StR 506/20, wistra 2022, 38.

zeitigen Stellung als Betriebsinhaber „abstrahieren“). Denn der Geschäftsinhaber darf innerhalb der der Vertragsfreiheit gesetzten Grenzen Verträge nach Belieben schließen sowie bestimmte Anbieter gegenüber anderen Mitbewerbern bevorzugen und sich dabei von unsachlichen Motiven leiten lassen (Privatautonomie; vgl. LG Frankfurt, a.a.O., Rn. 15; *Odenthal*, wistra 2005, 170, 171); seine Entscheidungsfreiheit ist nicht verletzt, wenn er selbst die in Rede stehenden Geschäfte abschließt. Als geschützte Person kann der Betriebsinhaber nicht zugleich Täter sein (LG Frankfurt, a.a.O., Rn. 16).

(b) Damit gilt nichts anderes, als der BGH bezüglich der Untreuestrafbarkeit nach § 266 Abs. 1 StGB zu Lasten einer Aktiengesellschaft (BGH, Urt. v. 13.05.2004 – 5 StR 73/03, BGHSt 49, 147, 157 ff.) bzw. überwiegend einer GmbH bereits entschieden hat: Danach schließt das Einverständnis der Gesamtheit der Gesellschafter die Tatbestandsmäßigkeit einer für die GmbH nachteiligen Handlung grundsätzlich aus. Damit können der GmbH mit Zustimmung ihrer Gesellschafter grundsätzlich Vermögenswerte entzogen werden, weil sie gegenüber ihren Gesellschaftern keinen Anspruch auf ihren ungeschmälerten Bestand hat. Ein Einverständnis der Gesellschafter ist erst unwirksam und die Vermögensverfügung des Geschäftsführers deshalb strafbar, wenn unter Verstoß gegen Gesellschaftsrecht die wirtschaftliche Existenz der Gesellschaft gefährdet wird, etwa durch Verringerung des Stammkapitals entgegen § 30 GmbHG, durch Herbeiführung oder Vertiefung einer Überschuldung oder durch Gefährdung der Liquidität.

(c) Es kommt nicht darauf an, ob der Anteilseigner zugleich Leitungsorgan ist. Andernfalls würde er sich seiner Entscheidungsfreiheit als Betriebsinhaber begeben. Auch aus Sicht des Bestechenden ist dessen Vorteilsgewährung gerade nicht darauf gerichtet, die Entscheidungshoheit der Anteilseigner zu unterlaufen.“

Die Entscheidung des BGH v. 28.07.2021 wird in der Literatur kontrovers diskutiert. Denn sie positioniert sich letztlich nicht eindeutig zu der „Korkengeld“-Entscheidung des Reichsgerichts. Für den konkreten Einzelfall wird die Strafbarkeit zwar abgelehnt, die Begründung der Entscheidung läßt aber nicht eindeutig erkennen, an welchem Tatbestandsmerkmal der BGH seine Einwände festmacht.

Die Begründung des Senats changiert. Einige Autoren meinen, durch die Parallele zur Untreue sei klargestellt, daß BGH die Zustimmung der Anteilseigner als tatbestandsausschließend ansehen wolle (womit die Korkengeld-Entscheidung obsolet wäre).<sup>9</sup> Andere meinen, die Entscheidung sei enger zu verstehen, da sie nur für den Fall der Zustimmung der Gesellschafter das Fehlen der „Beauftragten“-Stellung des Organs habe zum Ausdruck bringen wollen.<sup>10</sup>

### 3. Klarstellung durch die BGH-Entscheidung zum „Täter-Opfer-Ausgleich“ vom 26.01.2022

Der BGH hat die Irritationen, die in der Literatur im Nachgang zu seiner Holzhandels-Entscheidung entstanden wa-

ren, wahrgenommen und sich schon kurze Zeit später in einem Beschluß vom 26.01.2022 um Klarstellung bemüht. Dort ging es um die korruptive Auftragsvergabe an ein Speditionsunternehmen. Der Leiter der Logistikabteilung eines Unternehmens ließ sich „schmieren“ und vergab bevorzugt Aufträge an das Einzelunternehmen des Zuwendenden. Als die Sache herauskam, leistete er Schadensersatz und verständigte sich mit seiner (ehemaligen) Arbeitgeberin. Im Verfahren vor dem BGH ging es um die Frage, ob die Strafe wegen eines Täter-Opfer-Ausgleichs nach § 46a Nr. 1 StGB gemildert werden sollte, wofür es darauf ankam, ob das Arbeitgeberunternehmen als „Geschädigter“ der Tat anzusehen war. Dies lehnte der BGH ab. § 299 StGB schützte mit dem freien und fairen Wettbewerb ein Gemeinschaftsrechtsgut, so daß § 46 a Nr. 1 StGB nicht angewendet werden könne. Auch wenn der Fall nicht die Konstellation einer „entschleierten Zuwendung“ betraf, nutzte der 1. Strafsenat dieses Verfahren aber für klarstellende Ausführungen zu seinem „Holzhandels“-Beschluß:

*„Der Geschäftsherr, also der „Betrieb“ bzw. das „Unternehmen“, mithin das Einzelunternehmen, die juristische Person oder rechtsfähige Personengesellschaft (vgl. § 14 BGB und § 299 Abs. 1 Nr. 2, Abs. 2 Nr. 2 StGB n.F.; mißverständlich insofern BGH, Beschl. v. 28.07.2021 – 1 StR 506/20 Rn. 14, als der „Geschäftsinhaber“ als Verletzter bezeichnet wird), kann daher grundsätzlich den der Tat zugrunde liegenden Gesamtkonflikt bezüglich des Gemeinschaftsrechtsguts „freier und fairer Wettbewerb“ nicht lösen. Nicht anders als bei der Untreue (§ 266 Abs. 1 StGB) wird insoweit das Vermögen des Geschäftsherrn, nicht etwa der Anteilseigner geschützt (vgl. Brand, GmbHR 2021, 1340, 1341 f.; Brand/Wostry, WRP 2008, 637, 643 f.). Nichts anderes folgt aus der Senatsentscheidung v. 28.07.2021 (BGH v. 28.7.2021 – 1 StR 506/20 Rn. 13 – 20); dort galt es, innerhalb des Betriebs die Angestellten und Beauftragten auf der einen Seite von den natürlichen Personen auf der anderen Seite abzugrenzen, denen als an der Gesellschaft beteiligten und in diesem Sinne „Geschäftsinhabern“ nicht die erforderliche Sonderdeliktseigenschaft mit der Folge zukommt, daß diese Tatbestandsvoraussetzung nicht erfüllt ist (vgl. auch BFH, Urt. v. 05.04.2021 – IV R 25/18 Rn. 31 ff., 36 und IV R 26/18 Rn. 31 ff., 36 sowie IV R 27/18 Rn. 29 ff., 34). Mithin ging es nicht darum, ob das Einverständnis der Gesamtheit der Anteilseigner mit Blick auf die zugleich geschützte Wettbewerbsgleichheit als Allgemeinrechtsgut die Strafbarkeit bereits auf Tatbestandsebene ausschließt (vgl. Corsten/Reichling, NJW 2021, 3608; Pelz, jurisPR-compl 6/2021 Anm. 2 unter C.), sondern darum, daß das Handeln des einen Anteilseigners den anderen infolgedessen zuzurechnen ist und damit die Gesamtheit der Anteilseigner handelte (vgl. Brand, GmbHR 2021, 1340, 1341; überholt insoweit RG, Urt. v. 14.05.1914 –*

<sup>9</sup> In diesem Sinn etwa *Corsten/Reichling*, NJW 2021, 3608.

<sup>10</sup> Differenzierend insoweit *Oesterle*, NSTz 2022, 413; und *Friedrich*, wistra 2022, 271 ff.; instruktiv mit weiterführenden Überlegungen *Krack* wistra 2022, 165 und *Brand* GmbHR 2021, 1340.

III 140/14, RGSt 48, 291, 295 f. („Korkengeldfall“)). Nach alledem kann der Geschäftsherr aber nur über den Ausgleich seines Vermögens, nicht aber der beeinträchtigten Wettbewerbsfreiheit verhandeln.

Mit seinem Beschluß vom 26.01.2022 hat der BGH klargestellt, daß er die Korkengeld-Entscheidung des Reichsgerichts als überholt ansieht. Er lehnt es zwar ab, die Zustimmung des Unternehmensinhabers als tatbestandsausschließendes Einverständnis einzuordnen und will § 299 StGB weiterhin als Delikt verstehen, das ein Gemeinschaftsrechtsgut schützt. Er bestätigt aber gleichwohl das Resultat der Holzhandelsentscheidung und positioniert sich klar zum Korkengeldfall.

Allerdings bleiben Unklarheiten in der Begründung. *Krack* legt dies in einer sehr lesenswerten Anmerkung dar und hält fest, daß sich das Ergebnis auf zwei Argumentationswegen begründen läßt:<sup>11</sup> Entweder man geht davon aus, daß das Tatbestandsmerkmal des „Angestellten oder Beauftragten“ entfällt, sobald der Unternehmensinhaber mit dem Verhalten einverstanden ist oder man geht davon aus, daß das Verhalten dann nicht mehr „in unlauterer Weise“ erfolgt. Welchen Weg der BGH beschreiten will, bleibt in der Entscheidung letztlich offen. Beide Wege führen aber zum Ergebnis, daß im Fall eines Einzelunternehmens die Zustimmung des Inhabers und im Fall einer Gesellschaft die Zustimmung *aller* Gesellschafter die Strafbarkeit nach § 299 StGB entfallen läßt.<sup>12</sup>

Insofern lassen sich mit den neueren Entscheidungen die oben aufgeführten Beispiele eindeutig lösen. Mit der Zustimmung des M im Beispiel 1 und der Zustimmung der GmbH-Gesellschafter im Beispiel 2 scheidet eine Strafbarkeit wegen Angestelltenbestechung aus. Insofern sind die Zuwendungsempfänger in den beiden Beispielskonstellationen auf der sicheren Seite. Für die Verantwortlichen der Bank oder des Lieferanten in den Beispielsfällen bleibt darauf hinzuweisen, daß bereits das Anbieten der Vorteile eine Strafbarkeit nach § 299 Abs. 2 Nr. 1 StGB begründen kann, die dann durch eine spätere Zustimmung der Prinzipale möglicherweise nicht wieder entfällt. Wer entsprechende „Incentives“ rechtssicher gestalten will, muß insofern sicherstellen, daß bereits das Angebot unter Einbeziehung des Unternehmensinhabers erfolgt und zu jeder Zeit klargestellt ist, daß eine Zuwendung nur mit seiner Zustimmung erbracht werden soll.

Unter diesen Voraussetzungen führen die „entschleierten Zuwendungen“ nicht zu einer Strafbarkeit nach § 299 StGB und eine Anwendung von § 4 Abs. 5 Nr. 10 EStG scheidet aus.

<sup>11</sup> *Krack wistra* 2023, 157 – 158.

<sup>12</sup> Unklar bleibt auch nach der Entscheidung aus dem Januar 2022, ob Fälle denkbar sind, in denen der Zuwendungsempfänger als „Prinzipal“ bzw. nicht „in unlauterer Weise“ handelt, obwohl nicht alle Gesellschafter zugestimmt haben; dies könnte für Zuwendungen an die Vorstände einer deutschen Aktiengesellschaft relevant werden, soll hier aber nicht weitergehend diskutiert werden; vgl. dazu instruktiv *Krack wistra* 2023, 158 und *Brand GmbHR* 2022, 1342 m.w.N..



## Individualarbeitsrecht

Leitfaden für Arbeitgeber in kleineren Unternehmen und Start-ups  
von Christian Vetter, Rechtsanwalt, Hamburg

2022, 138 Seiten, € 26,90

Das Recht der Wirtschaft

ISBN 978-3-415-07147-6

Dieser Leitfaden verschafft angehenden oder auch schon aktiven Arbeitgebern und Personalverantwortlichen Grundkenntnisse über die wichtigsten arbeitsrechtlichen Regelungen im sog. Individualarbeitsrecht. Es geht dabei um die Rechtsbeziehungen zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer, nicht um die zu Betriebsräten und Gewerkschaften.

Der inhaltliche Aufbau des Leitfadens folgt dem Zyklus eines Arbeitsverhältnisses, beginnend mit dessen Anbahnung bis hin zu seiner Beendigung. Darüber hinaus enthält er Tipps aus der Praxis für die Praxis, um die arbeitsrechtlichen Klippen im betrieblichen Alltag zu umschiffen.

 BOORBERG

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 07 11/73 85-100 · 089/43 61 564  
TEL 07 11/73 85-343 · 089/43 6000-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE

SC0923

## Beschränkte Erbschaftsteuerpflicht und Wachstumschancengesetz

Rechtsanwalt, Fachanwalt für Erbrecht, Fachanwalt für Steuerrecht Dr. Michael Holtz\* und Flick Gocke Schaumburg, Bonn

Das Bundeskabinett hat am 30.08.2023 den Entwurf eines Gesetzes zur Stärkung von Wachstumschancen, Investitionen und Innovation sowie Steuervereinfachung und Steuereffektivität – sog. Wachstumschancengesetz – verabschiedet. Das parlamentarische Gesetzgebungsverfahren läuft. Mit dem Wachstumschancengesetz sollen das Wachstum und die Wettbewerbsfähigkeit für die Unternehmen in Deutschland verbessert und steuerliche Anreize für Investitionen in klimafreundliche Technologien gesetzt werden. Geplant ist die Verabschiedung des Gesetzes durch den Bundestag am 10.11.2023 und die Zustimmung des Bundesrats am 15.12.2023. Der Gesetzesentwurf enthält zahlreiche Änderungen von Steuergesetzen und dabei auch Änderungen von Vorschriften des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes, die nicht dem Wachstumsziel dienen (Art. 34 und 35 des Gesetzesentwurfs). Ein Teil davon wurde inzwischen in das Gesetz zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2022/2523 des Rates zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung und weiterer Begleitmaßnahmen<sup>1</sup> ausgelagert. Dies betrifft die Einführung eines neuen § 2 a ErbStG als Folge der durch das Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts (MoPeG) eintretenden Rechtsänderung, woran auch § 10 Abs. 1 Satz 4, § 13 b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 Buchst. b) und § 18 Satz 1 ErbStG angepaßt werden.<sup>2</sup> Im Wachstumschancengesetz verbleiben damit die Anpassung von § 20 Abs. 7 ErbStG (Erhöhung der Nichtaufgriffsgrenze für Haftungen auf 5.000 Euro) und die Ergänzung von § 2 ErbStG als Reaktion des Gesetzgeber auf das Urteil des Bundesfinanzhofs v. 23.11.2022 zur beschränkten Erbschaftsteuerpflicht bei vermächtnisweisem Erwerben. Dieses BFH-Urteil, dessen Einordnung ins Internationale Erbschaftsteuerrecht und die geplante Änderung des § 2 ErbStG werden nachfolgend dargestellt.

### I. Unbeschränkte und beschränkte Erbschaftsteuerpflicht

Die persönliche Steuerpflicht ist in § 2 ErbStG geregelt. Obwohl die Begrifflichkeit dem Gesetz nicht unmittelbar entnommen werden kann, ist – in Anlehnung an § 2 EStG – zwischen beschränkter und unbeschränkter Steuerpflicht zu unterscheiden. Beide Tatbestände kommen sowohl in einfacher, als auch in erweiterter Form vor.

Die **unbeschränkte Steuerpflicht** ist geregelt in § 2 Abs. 1 Nr. 1 und 2 ErbStG. Sie tritt ein, wenn (alternativ) der Erblasser oder der Erwerber im Zeitpunkt des Todes des Erblassers

(§ 9 ErbStG) Inländer waren. Als Inländer gelten zunächst Personen, die ihren Wohnsitz (§ 8 AO) oder gewöhnlichen Aufenthalt (§ 9 AO) im Inland haben (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 Buchst. a) ErbStG). Bei Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen tritt an die Stelle von Wohnsitz bzw. gewöhnlichem Aufenthalt deren Geschäftsleitung oder Sitz (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 Buchst. d) ErbStG). Die unbeschränkte Steuerpflicht führt zu einer grundsätzlich uneingeschränkten Besteuerung des gesamten, weltweiten Vermögensanfalls. Ausnahmen sind nur bei Eingreifen eines DBA auf dem Gebiet der Erbschaftsteuer denkbar (§ 19 Abs. 2 ErbStG; § 2 AO). Solche DBA hat die Bundesrepublik Deutschland allerdings nur mit relativ wenigen Staaten abgeschlossen.<sup>3</sup> Die unbeschränkte Steuerpflicht knüpft sowohl an die Erblasser- als auch an die Erwerberansässigkeit an. Auch der Erwerb von einem ausländischen Erblasser kann daher in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig sein, wenn der Erwerber in Deutschland ansässig ist.

Die unbeschränkte Steuerpflicht wird erweitert durch § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 lit. b) und c) ErbStG (sog. **erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht**). Sie betrifft Wegzügler mit deutscher Staatsangehörigkeit (unbeschränkte Steuerpflicht innerhalb von fünf Jahren nach Wegzug) und deutsche Auslandsbeamte sowie deren Angehörige.

Die **beschränkte Steuerpflicht** ist geregelt in § 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG. Sie setzt voraus, daß weder der Erblasser noch der Erwerber Inländer im Sinne des § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 ErbStG sind und erfaßt das sog. Inlandsvermögen nach § 121 BewG:

„Zum Inlandsvermögen gehören:

1. das inländische land- und forstwirtschaftliche Vermögen;
2. das inländische Grundvermögen;
3. das inländische Betriebsvermögen. Als solches gilt das Vermögen, das einem im Inland betriebenen Gewerbe dient, wenn hierfür im Inland eine Betriebsstätte unterhalten wird oder ein ständiger Vertreter bestellt ist;
4. Anteile an einer Kapitalgesellschaft, wenn die Gesellschaft Sitz oder Geschäftsleitung im Inland hat und der Gesellschafter entweder allein oder zusammen mit anderen ihm nahestehen-

\* Der Verfasser ist Partner der Kanzlei Flick Gocke Schaumburg in Bonn.

<sup>1</sup> BR-Drucksache 365/1/23.

<sup>2</sup> Zu diesen Gesetzesänderungen noch im Zusammenhang mit dem Wachstumschancengesetz Eisele, NWB 2023, 2548 ff.

<sup>3</sup> Derzeit relevant sind die Abkommen mit Schweden, Dänemark, Frankreich, der Schweiz und den USA (vgl. dazu Meincke/Hannes/Holtz, ErbStG, § 2 Rn. 32 ff.).

den Personen im Sinne des § 1 Abs. 2 des Außensteuergesetzes in der jeweils geltenden Fassung am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mindestens zu einem Zehntel unmittelbar oder mittelbar beteiligt ist;

5. nicht unter Nummer 3 fallende Erfindungen, Gebrauchsmuster und Topographien, die in ein inländisches Buch oder Register eingetragen sind;
6. Wirtschaftsgüter, die nicht unter die Nummern 1, 2 und 5 fallen und einem inländischen Gewerbebetrieb überlassen, insbesondere an diesen vermietet oder verpachtet sind;
7. Hypotheken, Grundschulden, Rentenschulden und andere Forderungen oder Rechte, wenn sie durch inländischen Grundbesitz, durch inländische grundstücksgleiche Rechte oder durch Schiffe, die in ein inländisches Schiffsregister eingetragen sind, unmittelbar oder mittelbar gesichert sind. Ausgenommen sind Anleihen und Forderungen, über die Teilschuldverschreibungen ausgegeben sind;
8. Forderungen aus der Beteiligung an einem Handelsgewerbe als stiller Gesellschafter und aus partiarischen Darlehen, wenn der Schuldner Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt, Sitz oder Geschäftsleitung im Inland hat;
9. Nutzungsrechte an einem der in den Nummern 1 bis 8 genannten Vermögensgegenstände.“

Beschränkt steuerpflichtige Erwerber unterliegen der Erbschaftsteuer nur mit dem Inlandsvermögen des Erblassers. Im Gegenzug steht ihnen im Vergleich zu unbeschränkt Steuerpflichtigen nur ein reduzierter persönlicher Freibetrag (§ 16 Abs. 2 ErbStG) zu.

Schließlich gibt es die beschränkte Steuerpflicht auch in „erweiterter Form“. Die **erweiterte beschränkte Steuerpflicht** ist geregelt in den §§ 4 und 5 AStG und greift dann ein, wenn eine in den letzten zehn Jahren in der Bundesrepublik Deutschland für insgesamt mindestens fünf Jahre unbeschränkt einkommensteuerpflichtige Person in ein Niedrigsteuerland verzieht und entweder deutsche Einkunftsquellen über eine ausländische Zwischengesellschaft mit Abschirmwirkung hält (§ 5 Abs. 1 AStG) oder wesentliche wirtschaftliche Inlandsinteressen hat (§§ 4 Abs. 1; 2 Abs. 1 Nr. 2; Abs. 3 AStG). Gegenstand der Besteuerung ist dann das sog. „erweiterte Inlandsvermögen“, also sämtliches Vermögen, dessen Erträge bei fiktiver unbeschränkter (Einkommen-)Steuerpflicht nicht als ausländische Einkünfte im Sinne des § 34 c Abs. 1 EStG zu qualifizieren wären.

## II. BFH-Urteil v. 23.11.2022

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 23.11.2022<sup>4</sup> entschieden, daß ein Vermächtnis an einem inländischen Grundstück nicht der beschränkten Erbschaftsteuerpflicht unterliegt. Die Erblasserin wohnte bis zu ihrem Tod im Jahr 2013 in der Schweiz. Sie vermachte ihrer in den USA lebenden Nichte eine Immobilie in München. Tante und Nichte hatten beide weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt in Deutschland. Das Finanzamt war der

Auffassung, daß der vermächtnisweise Erwerb des inländischen Grundbesitzes der beschränkten Erbschaftsteuerpflicht nach § 2 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 ErbStG i.V.m. § 121 Nr. 2 BewG unterlag. Einspruch und Klage beim Finanzgericht dagegen hatten keinen Erfolg.<sup>5</sup>

Der Bundesfinanzhof hat das Urteil des Finanzgerichts München aufgehoben. Der amtliche Leitsatz lautet: „Das **Vermächtnis an einem inländischen Grundstück** unterliegt nicht der beschränkten Erbschaftsteuerpflicht.“ Das Gericht ist damit dem überwiegenden Teil des Schrifttums<sup>6</sup> gefolgt. Es lehnt eine Erweiterung des Begriffes des Inlandsvermögens auch auf Sachleistungsansprüche ab. Das Gesetz beschränkt das Inlandsvermögen auf dort abschließend aufgezählte inländische Vermögensgegenstände. Der schuldrechtliche Übertragungsanspruch auf solche Gegenstände wird nicht genannt.

Ausgangspunkt der Steuerfreiheit ist, daß ein **Vermächtnis nach deutschem Erbrecht** (§ 2174 BGB) nicht dinglich wirkt. Ein Vermächtnis begründet nach deutschem Recht nur ein Forderungsrecht (sog. **Damnationslegat**). Es gibt nach deutschem Erbrecht kein Vermächtnis mit dinglicher Wirkung. Das gilt bei einer Mehrheit von Erben auch bei sog. Vorausvermächtnissen. Hier ist der Vermächtnisnehmer zugleich Erbe (§ 2150 BGB), was jedoch nichts daran ändert, daß auch ein Vorausvermächtnis keine dingliche Wirkung hat. Problematisch im Hinblick auf die Steuerfreiheit sind Vorausvermächtnisse zugunsten des alleinigen Erben. Der Vermächtnisgegenstand geht dann mit dem Erbfall auf den Erben und Vermächtnisnehmer über. Es müssen daher unterschiedliche Personen als Erbe und Vermächtnisnehmer eingesetzt werden oder unter mehreren Miterben wird das Inlandsvermögen vorausvermächtnisweise verteilt. Dann besteht der erforderliche Sachleistungsanspruch gegen die Erbengemeinschaft, auch wenn deren Mitglieder und die Vermächtnisnehmer personenidentisch sind. Auch Teilungsanordnungen wirken nicht dinglich. Sie begründen eine schuldrechtliche Verpflichtung aller Miterben, die entsprechenden Übertragungsakte vorzunehmen. Da Teilungsanordnungen die Stellung des Erben beim Erbfall nicht verändern, sondern nur Bedeutung für die Erbauseinandersetzung haben, sind sie erbschaftsteuerlich ohne Relevanz.<sup>7</sup> Es bleibt erbschaftsteuerlich beim Erwerb durch Erbanfall. Im Wege einer Teilungsanordnung kann somit ebenfalls keine steuerfreie Übertragung von Inlandsvermögen erreicht werden.

Nach den Ausführungen des Bundesfinanzhofs ist es unerheblich, wenn ein **ausländisches Erbrecht** zur Anwendung gekommen ist. Unerheblich sei auch, ob das Vermächtnis nach dem ausländischen Erbstatut dingliche Wirkung entfaltet, da es im Inland als **Damnationslegat**

4 BFH v 23.11.2022 – II R 37/19, DStR 2023, 443.

5 FG München v. 10.07.2019 – 4 K 174/16, ZEV 2019, 657.

6 Vgl. Meincke/Hannes/Holtz, ErbStG, § 2 Rn. 21 m.w.N.

7 Vgl. Meincke/Hannes/Holtz, ErbStG, § 3 Rn. 27 ff.

anzusehen sei.<sup>8</sup> Das Gericht begründet dies mit der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs zu Vermächtnissen nach ausländischem Erbrecht, die im Inland lediglich schuldrechtliche Wirkung entfalten, selbst wenn sie nach ausländischem Recht (z.B. Kolumbien) dinglich wirken.<sup>9</sup> Der Bundesfinanzhof weist darauf hin, daß sich nach Anwendung der EU-ErbVO (gilt für Todesfälle seit dem 17.08.2015) ein anderes Ergebnis ergeben könne, mußte dies aber im Hinblick auf den streitgegenständlichen Erbfall aus dem Jahre 2013 nicht entscheiden.<sup>10</sup>

Das BFH-Urteil ist auf **Sachleistungsansprüche an anderen Gegenständen des Inlandsvermögens** übertragbar. Schuldrechtliche Vermächtnisse führen auch hier nicht zu einer beschränkten Erbschaftsteuerpflicht.<sup>11</sup>

### III. Ergänzung von § 2 Abs 1 Nr. 3 Satz 1 ErbStG

Mit diesen Ergebnissen war der Gesetzgeber offenbar nicht zufrieden und reagiert nun auf die vom Bundesfinanzhof aufgezeigte Gesetzeslücke.<sup>12</sup> Art. 34 des Entwurfes des Wachstumschancengesetzes sieht vor, daß § 2 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 ErbStG um den „Anspruch auf Übertragung von Inlandsvermögen im Sinne des § 121 des Bewertungsgesetzes“ ergänzt wird. Die beschränkte Steuerpflicht bezieht sich damit auch auf den Vermögensanfall, der sich aus vermächtnisweisem Erwerben ergibt. Die Änderung soll am Tag nach der Verkündung des Wachstumschancengesetzes in Kraft treten (Art. 46 Abs. 1 des Gesetzesentwurfes).

Die Reaktion des Gesetzgebers kommt nicht überraschend. Eher erwartet war aber, daß § 121 BewG um vermächtnisweise Erwerbe ergänzt wird. Nach § 121 Nr. 9 BewG gehören Nutzungsrechte an einem der in den Nummern 1 bis 8 genannten Vermögensgegenstände zum Inlandsvermögen. Auch die Vermächtniserwerbe hätten dort oder als neue Nummer 10 verortet werden können. Der Gesetzesbegründung ist nicht zu entnehmen, warum die Entscheidung für eine Ergänzung des § 2 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 ErbStG getroffen wurde. Aus steuersystematischen Gründen wird eine Erweiterung des Katalogs zum Inlandsvermögen als vorzugswürdig angesehen.<sup>13</sup> § 121 BewG enthält jedoch eine allgemeine Regelung des Inlandsvermögens, die auch für die Vermögensteuer maßgeblich war. Eine Anpassung nach Abschaffung der Vermögensteuer ist nicht erfolgt. Hieraus erklärt sich, daß die Vorschrift keinen Bezug zu konkreten Übertragungsvorgängen hat. Vor diesem Hintergrund erscheint es eher systemfremd, in § 121 BewG spezielle Regelungen für den Vermächtniserwerb aufzunehmen.

Wenn jedoch § 121 BewG unverändert bleibt, stellt sich nach dem BFH-Urteil v. 23.11.2022 weiterhin die Frage, ob sich Auswirkungen auf eine Anrechnung ausländischer Steuer nach § 21 ErbStG ergeben. § 21 ErbStG regelt eine Steueranrechnung in Fällen der Besteuerung desselben Erwerbs durch die deutsche Erbschaftsteuer und eine gleich-

artige ausländische Steuer. Damit wird eine Doppelbesteuerung nicht ausgeschlossen. Vielmehr wird eine sich daraus ergebende zweifache Belastung zum Nachteil des deutschen Steuerfiskus auf eine einfache Belastung zurückgeführt. Die Voraussetzungen für eine Anrechnung lassen sich wie folgt zusammenfassen: (1) Es muß eine unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht im Inland bestehen, entweder der Erblasser/Schenker oder der Erwerber muß also in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig sein. In Fällen der nur beschränkten Steuerpflicht kann § 21 ErbStG nicht helfen. Ggf. rechnet dann der ausländische Staat die deutsche Steuer an. (2) Die ausländische Steuer muß der deutschen Erbschaft- und Schenkungsteuer entsprechen („Entsprechensklausel“, § 21 Abs. 1 Satz 1 ErbStG). (3) Die ausländische Steuer muß festgesetzt und tatsächlich gezahlt worden sein. Sie darf keinem Ermäßigungsanspruch unterliegen (§ 21 Abs. 1 Satz 1 ErbStG). (4) Die ausländische Steuer muß auf Auslandsvermögen i.S.v. § 21 Abs. 2 ErbStG entfallen. (5) Die deutsche Steuer auf das Auslandsvermögen darf nicht später als fünf Jahre nach dem Entstehen der ausländischen Steuer entstanden sein (§ 21 Abs. 1 Satz 4 ErbStG). (6) Die Vermeidung der Doppelbesteuerung darf nicht durch ein Doppelbesteuerungsabkommen geregelt sein.

Von Bedeutung ist, daß sich der Umfang der Anrechnung durch die Festlegung errechnet, was als **Auslandsvermögen** gilt. Dabei werden in § 21 Abs. 2 ErbStG zwei verschiedene Begriffe des Auslandsvermögens unterschieden:

„Als Auslandsvermögen im Sinne des Absatzes 1 gelten,

1. wenn der Erblasser zur Zeit seines Todes Inländer war: alle Vermögensgegenstände der in § 121 des Bewertungsgesetzes genannten Art, die auf einen ausländischen Staat entfallen, sowie alle Nutzungsrechte an diesen Vermögensgegenständen;
2. wenn der Erblasser zur Zeit seines Todes kein Inländer war: alle Vermögensgegenstände mit Ausnahme des Inlandsvermögens im Sinne des § 121 des Bewertungsgesetzes sowie alle Nutzungsrechte an diesen Vermögensgegenständen.“

<sup>8</sup> Siehe Rn. 24 des Urteils.

<sup>9</sup> Siehe Rn. 18 des Urteils mit Verweis auf BGH v. 28.09.1994 – IV ZR 95/93, NJW 1995, 58 (dingliche Rechtsänderungen aufgrund Verfügungen von Todes wegen sind aus dem Zuständigkeitsbereich des Erbrechts und damit des Erbstatuts ausgeklammert und dem des Sachenrechts zugeordnet, hierzu auch MünchKommBGB/Rudy, 9. Auflage 2022, vor § 2147 Rn. 17; kritisch Staudinger/Otte, 2019, BGB, § 2174 Rn. 3 jeweils m.w.N.).

<sup>10</sup> Hierzu näher Hannes/Holtz, ZEV 2023, 297.

<sup>11</sup> Von Oertzen/Hertneck, BB 2023, 1559, 1561.

<sup>12</sup> Der BFH (Urteil v. 10.10.1958 – III 98/58 S, BStBl. III 1959, 22) hatte bereits 1958 die Inlandsvermögenseigenschaft von Sachleistungsansprüchen verneint und eine analoge Anwendung (des § 77 Abs. 2 BewG 1934 als Vorgängervorschrift des § 121 BewG) zu Lasten des Steuerpflichtigen abgelehnt. Die BFH-Pressestelle formuliert nun, daß der steuerfreie Erwerb inländischer Immobilien durch ausländische Vermächtniseinsetzung als legales Gestaltungsmodell genutzt werden kann (Pressemitteilung des BFH v. 28.02.2023, Nummer 014/23).

<sup>13</sup> Eisele, NWB 2023, 2548, 2550.

Beim sog. engen Begriff des Auslandsvermögens (Abs. 2 Nr. 1) wird auf „alle Vermögensgegenstände der in § 121 BewG genannten Art“ verwiesen. Wenn das Auslandsvermögen keinen vermächtnisweisen Erwerb von Inlandsvermögen umfaßt, könnte die auf das Vermächtnis im Ausland entfallende Erbschaftsteuer nicht in Deutschland angerechnet werden. Der sog. weite Begriff des Auslandsvermögens (Abs. 2 Nr. 2) verweist auf „alle Vermögensgegenstände mit Ausnahme des Inlandsvermögens im Sinne des § 121 BewG“. Aufgrund dieser

negativen Abgrenzung wäre sämtliche ausländische Erbschaftsteuer auf Vermächtniserwerbe anrechenbar, auch wenn Inlandsvermögen i.S.v. § 121 BewG vermacht wurde. Zu beachten ist jedoch, § 21 ErbStG nicht auf den Vermögensanfall von Inlandsvermögen, sondern an bestimmte Vermögensarten anknüpft. Die Anrechnung erfolgt unabhängig vom Erwerbstatbestand. Aus dem BFH-Urteil v. 23.11.2022 ergeben sich keine Auswirkungen auf die Anrechnung ausländischer Steuer nach § 21 ErbStG.



**Mit der WEG-Reform.**

WWW.BOORBERG.DE

## WEG Kompakt

Das neue Wohnungseigentumsrecht 2020

von Dr. Jens Rass LL.M. (N.U.I.), Direktor am Amtsgericht Göttingen

2021, 304 Seiten, € 24,80

ISBN 978-3-415-06945-9



Leseprobe unter  
[www.boorberg.de/9783415069459](http://www.boorberg.de/9783415069459)

Am 1. Dezember 2020 ist das Wohnungseigentumsmodernisierungsgesetz (WEMoG) in Kraft getreten. Es beinhaltet die größte Reform des Wohnungseigentumsrechts seit dessen Inkrafttreten 1951. Die Reform umfasst insbesondere die Förderung baulicher Veränderungen, die Stärkung der Eigentümerrechte sowie die Stärkung der Gemeinschaft und der Verwalterin/des Verwalters.

Dieser Kommentar vermittelt alle relevanten Informationen über die Grundlagen, Details und Systematik des Wohnungseigentumsrechts.

Durch zahlreiche Beispiele aus der Rechtsprechung und die allgemeinverständliche Sprache erfassen die Leserinnen und Leser auch ohne juristische Kenntnisse rasch die Bedeutung der einzelnen Regelungen. Der Autor war Mitglied einer Bund-Länder-Arbeitsgruppe zur Reform des Wohnungseigentumsgesetzes. Die Ergebnisse der Arbeitsgruppe dienten als Grundlage für das WEMoG.

 BOORBERG

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

SC1023

# Vereins- und Verbandsrecht 2023/2024

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

## 1. Allgemeines<sup>1</sup>

### 1.1. Anzahl der Vereine

Die Gesamtzahl der Vereine scheint nun etwas langsamer zu wachsen: Allein die Zahl der **eingetragenen Vereine** wuchs im Jahr 2021 auf über 615 500 (31.12.2021: 615 515; 31.12.2020: 613 594; 2019: 610 720).<sup>2</sup> Die Zahl der im Jahr 2021 eingetragenen Vereine sank leicht, die Zahl der gelöschten Vereine ebenfalls. Daneben wird die Anzahl **nicht eingetragener Vereine** in Deutschland auf weitere ca. 300 000 geschätzt; diese Rechtsform unterliegt keinerlei Registrierungserfordernissen; deren Anzahl muß daher geschätzt werden. Die beliebteste Rechtsform ist jedoch mit Abstand die GmbH. Die Anzahl der GmbHs wuchs vom 31.12.2019 (1 329 505) im Jahr 2020 auf 1 376 631 und bis zum 31.12.2021 gar auf 1 440 377.

### 1.2. Die vereinsrechtliche Diskussion

Neben vielen anderen Diskussionsbeiträgen in der vereinsrechtlichen Literatur<sup>3</sup> ragt insbesondere der Beitrag von *Beuthien* heraus, der sich mit den Grenzen des Kostendeckungsprinzips auseinandersetzt und der grundlegenden Kritik an der Rechtsprechung der vergangenen Jahre widmet.<sup>4</sup>

### 1.3. Gesetzgebung

#### a) § 32 BGB

Eine *hybride Versammlung*<sup>5</sup> 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 (BGBl. 2023 I Nr. 72).

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. Dieser Beschluß darf nicht die gleiche Versammlung betreffen, in der er gefaßt wird.

Für eine hybride Versammlung braucht es also künftig wie für eine Präsenzveranstaltung *keinen* Vorstandsbeschluß. Die Auswahl für die eine oder die andere Form der Abhaltung der Versammlung liegt allein im Ermessen des Einladungsberechtigten.<sup>6</sup>

#### b) Nichteingetragener Verein (§ 54 BGB)

Der ehemals „nichtrechtsfähige Verein“ war eigentlich seit 2001 ein „rechtsfähiger nichtrechtsfähiger Verein.“<sup>7</sup> Seit ca. 2010 hat sich langsam die einzig sinnvolle Bezeichnung hierfür eingebürgert, nämlich der „nichteingetragene Verein“. Das Gesetz nennt ihn seit der Neufassung des § 54 BGB (wieder irreführend) „Verein ohne Rechtspersönlichkeit“. Es geht um den *nichteingetragenen Verein*,<sup>8</sup> früher „nicht rechtsfähiger Verein“ genannt – bis er durch eine Rechtsprechungsänderung im Jahr 2001 eine teilweise Rechtsfähigkeit bekam, die ihn praktisch nicht mehr von der Rechtsform des eingetragenen Vereins unterschied.

\* 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 Die Langfassung dieses Beitrages erscheint demnächst in der *SpoPrax*.
- 2 Geschäftsentwicklung der Amtsgerichte für die Jahre 1995 bis 2020, Hrsg. Bundesamt für Justiz, 02.03.2022; Reichert/Wagner, Vereins- und Verbandsrecht, 14. Aufl., Kap. 2 Rn. 1 und Wagner, Verein und Verband, Rn. 3. Neuere Zahlen, etwa die von 2022, sind aufgrund der statistischen Langsamkeit hierzulande leider nicht verfügbar.
- 3 Unter anderem *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-Kontny*, Steuerbegünstigte Zwecke von Körperschaften, Berlin 2023; *Röcken*, Hybride und virtuelle Mitgliederversammlungen im Vereinsrecht, MDR 2023, 533; *Steffen*, Formelle Satzungsmaßigkeit einer ausländischen Satzung, nPoR 2023, 132; *Steffen*, Wirtschaftliche Betätigungen gemeinnütziger Stiftungen, Vereine und Gesellschaften, nPoR 2023, 41.
- 4 *Beuthien*, Seiner selbst ungewisses Vereinsrecht – Fragliche Grundannahmen und Zweifel, NZG 2023, 1160.
- 5 Hierzu *Wagner*, steueranwaltsmagazin 2023, 14, 98 und 129; *SpoPrax* 2023, 27.
- 6 *MüKo/Leuschner*, BGB, 9. Aufl. 2021, § 32 Rn. 11.; Gesetzesbegründung zur Änderung von § 32 BGB s. BT-Drucks. 20/2532 v. 01.07.2022.
- 7 Grundlegend BGH 29.01.2001 – II ZR 331/00, NJW 2001, 1056 BGHZ 146, 341; s.a. BGH 02.07.2007 – II ZR 111/05, NJW 2008, 69 (Aufgabe der früheren Rspr. BGH 06.10.1989 – V ZR 152/88, BGHZ 109, 15).
- 8 Zum Begriff siehe bereits *Wagner*, NZG 2015, 1377 f. und Reichert/Wagner, 14. Aufl. (2018) Kap. 2 Rn. 5071; *Wagner*, Liechtenstein-Journal 2019, 3, 6, seit der 8. Aufl. 2018 konsequent *MüKo/Leuschner*, BGB, Vor § 21 Rn. 126 ff. und § 54 R. 1 m.w.N.

Damit hätte man es belassen können. Aber: Mit dem „Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts“ (Personengesellschaftsrechtsmodernisierungsgesetz – MoPeG), das am 10.08.2021 verkündet wurde (BGBl. I Nr. 53) faßte Satz 1 des § 54 BGB neu:

„(1) Für Vereine, deren Zweck nicht auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gerichtet ist und die nicht durch Eintragung in das Vereinsregister Rechtspersönlichkeit erlangt haben, sind die Vorschriften der §§ 24 bis 53 entsprechend anzuwenden. Für Vereine, deren Zweck auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gerichtet ist und die nicht durch staatliche Verleihung Rechtspersönlichkeit erlangt haben, sind die Vorschriften über die Gesellschaft entsprechend anzuwenden.“

Künftig soll nach der Intention des Gesetzgebers statt vom „nichtrechtsfähigen Verein“ vom „Verein ohne Rechtspersönlichkeit“ gesprochen werden. Das ist zwar keine inhaltliche Änderung, trägt aber zur Verwirrung bei: Auch nichteingetragene Vereine können Träger von Rechten und Pflichten sein. Sie können also durchaus im eigenen Namen Verträge schließen, Rechte innehaben und Vermögen besitzen.

Zusätzlich bestimmt § 54 BGB, daß die Handelnden persönlich haften. Das betrifft gewählte Vereinsvorstände und auch „faktische Vorstände“, die für den Verein handeln, ohne bestellt zu sein. An dieser Haftung der für den Verein Handelnden hat die Rechtsprechung festgehalten. Dem trägt der Gesetzgeber Rechnung, indem er Satz 2 der bisherigen Regelung beibehält.

Mehrere Personen (also alle Vorstände miteinander) haften nach wie vor als Gesamtschuldner. Die Neufassung des § 54 BGB bringt also keine neuen Regelungen mit sich. Es wird lediglich (nach 20 Jahren) die Gesetzeslage an die herrschende Rechtsprechung angepaßt und der alte verwirrende Name durch eine neue, leider ebenfalls verwirrende Bezeichnung ersetzt.

## 2. Allgemeines Vereinsrecht

### 2.1. Name des Vereins: Namensbestandteil „Institut“

Hier greift der Grundsatz der *Namenswahrheit*.<sup>9</sup> Um Irreführungen zu vermeiden, muß ein Verein, der in seinem Namen das Wort „Institut“ führt (...), entweder einen weiteren Namenskern oder Namenszusätze hinzufügen, die den Charakter einer öffentlichen oder unter öffentlicher Aufsicht oder Förderung stehenden, wissenschaftlich arbeitenden Einrichtung ausschließen. Das OLG Düsseldorf<sup>10</sup> entfernt sich nicht weit davon: „Eine Irreführung i.S. des § 18 Abs. 2 HGB ist bei der gebotenen grundrechtskonformen Auslegung jedenfalls dann nicht anzunehmen, wenn ein Privatunternehmen der Bezeichnung „Institut“ einen Zusatz beifügt, der weder identisch mit universitären Studiengängen oder Forschungszweigen ist, noch auf eine bestimmte Fachrichtung hinweist und damit nicht geeignet

ist, die Vorstellung einer wissenschaftlichen Einrichtung, die mit dem Wort „Institut“ verbunden werden könnte, zu verstärken.“

Auch hier wird der heutigen *Rechtspraxis* gefolgt: „Angesichts der heute verbreiteten Verwendung der Bezeichnung „Institut“ im privatwirtschaftlichen Bereich führt dessen Verwendung für sich betrachtet den angesprochenen Verkehr nicht mehr zu der Vorstellung, es handele sich um eine öffentliche oder unter öffentlicher Aufsicht oder Förderung stehende, der Allgemeinheit und der Wissenschaft dienende Einrichtung mit wissenschaftlichem Personal, nicht aber um einen privaten Gewerbebetrieb oder um eine private Vereinigung.“

### 2.2. Vereinsrechtliche Disziplinarmaßnahmen

*Vereinsrechtliche Disziplinarmaßnahmen*<sup>11</sup> unterliegen einer beschränkten Kontrolle durch die staatlichen Gerichte. Diese Beschränkung erstreckt sich auf die Prüfung, ob „die verhängte Maßnahme eine Stütze im Gesetz und im vereinsinternen Regelwerk hat, ob das satzungsmäßig vorgeschriebene Verfahren beachtet, sonst keine Gesetzes- oder Satzungsverstöße vorgekommen sind, ob elementare rechtsstaatliche Normen eingehalten wurden und ob die zugrundeliegenden Tatsachenermittlungen fehlerfrei sind“, so das OLG Hamm in einer Entscheidung vom 10.07.2023.

Hinzu kommt eine *Abwägung für Großvereine*: „Bei sozial mächtigen Verbänden ist darüber hinaus auf die inhaltliche Angemessenheit und Bestimmtheit der angewandten Regelungen, die einen Ausgleich zwischen den berechtigten Interessen des Verbandes und den schutzwürdigen Interessen derjenigen, die der Verbandsgewalt unterworfen sind, herstellen, zu beurteilen.“ Durch die Anwendung von Verbandsnormen darf keine willkürliche oder unbillige, den Grundsätzen von Treu und Glauben widersprechende Behandlung festgestellt werden, so das OLG Hamm abschließend.

### 2.3. Gebrauch von emails

Das OLG Hamm<sup>12</sup> hat erst vor wenigen Monaten ein m.E. grundlegendes Urteil zum *Gebrauch von emails* 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.“

9 Reichert/Wagner, Kap. 2 Rn. 470 ff., 473 m.w.N. („Institut“). BGH 12.07.1968 – I ZR 111/66, DB 1968, 1530 (Hamburger Volksbank).

10 OLG Düsseldorf 15.08.2023 – I-3 Wx 104/23, GRUR-RR 2023, 433.

11 OLG Hamm 10.07.2023 – 8 U 95/22, juris.

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

Während sich die Rechtsprechung lange genug mit der Frage rumgeschlagen hat, ob es zulässig sei, vereinsinternen emails Werbung anzuhängen ist die entscheidendere Frage, ob *Einladungen für Versammlungen per email* 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:<sup>13</sup> Der Verein durfte lediglich an Mitglieder, die ihre email-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*,<sup>14</sup> in der Praxis sowieso. Das ist nichts Ungewöhnliches, da die Praxis manchmal das Recht vor sich herreibt 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.

### 3. Mitgliederversammlung

#### 3.1. Versammlungsbegriff

Der Gesetzgeber (s. bereits oben Abschn. 1.2 Ziff. a)) hat auch bezüglich der *virtuellen Versammlungen und deren Satzungsanfordernissen* letztlich nachvollzogen, was die Praxis vorgegeben hat: Die hybride Versammlung ist die Versammlungsform der Zukunft. Sämtliche Versammlungsformen haben „unter Wahrung der Mitgliederrechte“ zu erfolgen, was eine Selbstverständlichkeit darstellt.

#### 3.2. Gestreckte Versammlung

Bereits während der Corona-Pandemie wurde sie empfohlen und in vielerlei Varianten durchgeführt: Die sog. „*gestreckte Versammlung*“, die eben das klassische Muster „Einberufung, Präsenzversammlung, Abstimmungen, Beendigung und anschl. Protokoll“ verläßt. Hierzu aus dem sog. Eckpunktepapier des BMJ v. 28.07.2023:<sup>15</sup> „Als weitere Option kann eine Versammlung im *gestreckten Verfahren* durchgeführt werden, die aufgespalten wird in eine virtuelle oder hybride Erörterungsphase und eine zeitlich nachgelagerte Abstimmungsphase, die schriftlich oder über elektronische Kommunikation abgehalten wird.“<sup>16</sup> Beim Regelungsbedarf heißt es dort, schließlich „sollten auch Vorstands- und Aufsichtsratssitzungen als virtuelle oder hybride Versammlung oder als Versammlung im gestreckten Verfahren durchgeführt werden können“. Auch für die Gründungsversammlung ist dies angedacht, auch wenn hierfür noch keine Regelungen vorab feststehen, es sich jedoch notwendigerweise um die Versammlung aller Mitglieder handelt.

#### 3.3. Stimmverbote

Das Stimmrecht unterliegt den Beschränkungen des § 34 BGB, wobei die Satzung den Katalog der sog. *Stimmverbote* noch erweitern kann.<sup>17</sup> Unter der Überschrift „Ausschluß vom Stimmrecht“ regelt § 34 BGB: „Ein Mitglied ist nicht stimmberechtigt, wenn die Beschlußfassung die Vornahme eines Rechtsgeschäfts mit ihm oder die Einleitung oder Erledigung eines Rechtsstreits zwischen ihm und dem Verein betrifft.“ Dabei ist zu betonen, daß nicht jeder (denkbare) *Interessenkonflikt* in der Person des Mitglieds/Vorstandsmitglieds automatisch zu einem Stimmverbot führt.<sup>18</sup>

Die Literatur ist sich allerdings nicht darüber einig, ob ein Stimmverbot auch dann besteht, wenn das Mitglied aus wichtigem Grund aus dem Verein ausgeschlossen oder einer anderen vereinsinternen Bestrafung zugeführt werden soll.<sup>19</sup>

Die Entlastung ist die *Billigung der bisherigen Amtsführung* und der Ausspruch des Vertrauens für die Zukunft. Mit der Entlastung verzichtet die Mitgliederversammlung für die Dauer der Entlastungsperiode auf die Kündigungsmöglichkeiten gegenüber dem Vorstand sowie auf alle Schadenersatzansprüche und etwaige konkurrierende Bereicherungsansprüche, soweit diese bei sorgfältiger Prüfung erkennbar gewesen sind.<sup>20</sup>

Der Betroffene darf bei seiner Entlastung nicht mitstimmen – auch eine Enthaltung ist aber eine Stimmabgabe. Da die Entlastung die Billigung der Geschäftsführung ist und es um eventuelle Ansprüche des Vereins gegen Vorstandsmitglieder geht, dürfen alle Vorstandsmitglieder (auch in der Entlastungsperiode ausgeschiedene und daher nicht mehr im Amt befindliche) wegen dem Verbot des „Richtens in eigener Sache“ bei einer Gesamtentlastung *nicht* mitstimmen. Auch die Satzung kann dieses Verbot nicht aufheben.<sup>21</sup>

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

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

15 Eckpunktepapier des BMJ zum Genossenschaftsrecht vom 28.07.2023, s. unten Abschn. 7 b).

16 Andere Konstellationen sind durchaus denkbar und praktikabel.

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

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

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

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

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

## 4. Vorstand

### 4.1. Business judgement rule auch für Vereine

Dem Vorstand steht bei allen Beschlüssen 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 wie gesagt auch analog für Vereine gilt).

### 4.2. Rechtsprechung zur 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 10.02.2022<sup>22</sup> 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 Geschäftsführers vertretbar erscheinen<sup>23</sup>

Für die Praxis ergibt sich hieraus, daß Vorstandsmitglieder bei unternehmerischen Entscheidungen die hierfür notwendige Informationsgrundlage ausreichend dokumentieren müssen. Was nicht im Protokoll drinsteht, ist wohl auch nicht passiert.<sup>24</sup>

## 5. Finanzen/Steuern

### 5.1. Permanente steuerliche Vorstandspflicht

Der Vorstand des Vereins hat nicht nur die Pflicht, Steuererklärungen rechtzeitig und vollständig abzugeben, sondern hat dabei ständig (als permanente Vorstandspflicht) die *Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit im Blick zu behalten*.<sup>25</sup> Im entschiedenen Fall hatte der betroffene Verein weder die korrekten Steuererklärungen eingereicht noch die entsprechenden Steuern entrichtet, weil er „pflichtwidrig nicht erkannt hat, daß die Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit nicht (mehr) erfüllt waren.“

### 5.2. Mustersatzung § 60 AO

Nach § 60 AO müssen seit 01.01.2009 die Satzungen von Vereinen die „in Anlage 1 zu § 60 AO bezeichneten Festlegungen enthalten“ (Regelung in § 60 Abs. 1 Satz 2 AO), d.h. die Festlegungen der sog. *Mustersatzung*.<sup>26</sup> In § 60 Nr. 2 des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung (AEAO) heißt es allerdings: *„Die Verwendung der Mustersatzung ist nicht vorgeschrieben.“*

Soweit für die *Anfallsberechtigung* folgende Formulierung vorgesehen ist: *„Bei Auflösung oder Aufhebung der DLRG oder bei Wegfall ihrer steuerbegünstigten Zwecke fällt das Vermögen der Körperschaft an die DLRG-Stiftung für Wassersicherheit, Bad Nenndorf, die es unmittelbar und ausschließlich für ihre gemeinnützigen Zwecke zu verwenden hat.“*, haben vereinzelt Finanzämter Bedenken angemeldet. Die Mustersatzung in der Anlage 1 zu § 60 AO schreibt in dessen § 5 vor, daß die Anfallsberechtigung und die damit verbundene Vermögensbindung wie folgt konkretisiert werden muß: *„(die es unmittelbar und ausschließlich für gemeinnützige), mildtätige oder kirchliche Zwecke (verwenden muß).“* Zahlreiche Finanzämter lassen die bloße Einfügung des Begriffs „gemeinnützig“ nicht ausreichen und bestehen auf der kumulativen Verwendung der Begriffe *„mildtätige und kirchliche Zwecke“*. Nach diesseitiger Auffassung ist dies ebenfalls nicht vom Verhältnismäßigkeitsgrundsatz gedeckt, da die Begriffe in der Mustersatzung alternativ nebeneinanderstehen („oder“) und nicht kumulativ verwendet werden müssen.

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

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

24 Anm. zum Urteil s. *Hasselbach/Stepper*, NZG 2022/1295 f.; siehe *Wagner*, Verein und Verband, Rn. 274 mit Verweis auf BAG 20.09.2016 – 3 AZR 77/15, NZG 2017, 69.

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

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

## 6. Vereinsregister

Vielen modernen Vereinen wird seit einiger Zeit geraten, in etwa folgende *Ermächtigungsklausel bei den Satzungsänderungen* aufzunehmen: „Der Vorstand wird ermächtigt, Satzungsänderungen, die vom Registergericht oder von dem Finanzamt aus Rechtsgründen für erforderlich gehalten werden, selbst zu beschließen und anzumelden.“ Damit umgeht der Vorstand die Mitgliederversammlung, „nur“ weil Finanzamt oder Registergericht dies so möchten – leider nicht immer zu Recht.

Gerade nach einer *Zwischenverfügung eines Vereinsregisters* (§ 382 Abs. 4 FamFG), in der dem Verein Gelegenheit gegeben wird, die bestehenden „Hindernisse“ zu beseitigen, ist zu berücksichtigen, daß das *Prüfungsrecht des Vereinsregisters Grenzen* hat. Das Registergericht hat die Satzung nicht einer *Zweckmäßigkeitprüfung* zu unterziehen. Der Prüfungsbefugnis des Registergerichts hat sich im Hinblick auf die Satzungsautonomie auch nicht auf solche Regelungen der Satzung zu richten, die lediglich vereinsinterne Bedeutung haben.<sup>27</sup> Das Vereinsregister darf keine Bestimmungen beanstanden, die es bloß für unzulässig oder bedenklich oder redaktionell überarbeitungsbedürftig hält.<sup>28</sup>

## 7. Diverses

### 7.1. Tax Law Clinic

Der Bestand eines Vereins oder die Ausübung bestimmter Tätigkeiten in einem Verein kann von einer öffentlichrechtlichen Erlaubnis abhängen, die teilweise nur bei Nachweisen einer gewissen Sachkunde erteilt werden.<sup>29</sup> Die Anforderungen an die Sachkunde und deren Nachweis im Einzelfall werden spezialgesetzlich festgelegt, bspw. die Hundesportvereine gem. § 11 TierschutzG v. 04.07.2013.

Nach dem Beschluß des BGH v. 28.03.2023<sup>30</sup> kann der streitgegenständliche Verein als sog. *Tax Law Clinic* nicht ins Vereinsregister eingetragen werden. Der Verein strebt die Förderung der Steuerrechtswissenschaft durch Einrichtung einer sog. *Tax Law Clinic* an und soll unentgeltliche Steuerberatung für Studierende anbieten. Das zuständige Finanzamt hält dies für berufsrechtlich unzulässig. Nach der ablehnenden Entscheidung des BFH könnte nur noch eine Änderung der gesetzlichen Regelung für Abhilfe schaffen, wie sie in einem Referentenentwurf des BMF bereits vorgeschlagen worden ist.

Grundsätzlich sind „Legal Clinics“, die eine altruistische Rechtsberatung von Studierenden anbieten, unproblematisch, da sie als unentgeltliches juristisches Beratungsangebot zulässig sind. Nach Auffassung des Gesetzgebers bildet § 6 RDG den Erlaubnistatbestand für unentgeltliche Rechtsdienstleistungen.

Ob man die Entscheidung des BGH zutreffend findet oder nicht – Rettung durch den Gesetzgeber naht: Ein RefE des

BMF v. 04.04.2023 sieht eine Änderung des § 6 StBerG vor, der Tax Law Clinics erlauben soll.

Nach Ansicht mancher Bedenkenräger begegnet der Vorschlag insoweit Bedenken, als die bestehenden Vorschriften dem Schutz der Rechtssuchenden dienen. Zudem sähe der Vorschlag im RefE derzeit keine Verpflichtung zum Abschluß einer Haftpflichtversicherung vor. Fraglich sei auch, ob sich eine unentgeltliche studentische Beratung auf sämtliche Bereiche des Steuerrechts erstrecken sollten.

### 7.2. Eckpunktepapier zum Genossenschaftsrecht

Das Bundesministerium der Justiz (BMJ) hat am 28.07.2023 ein *Eckpunktepapier eines Referentenentwurfs für ein Gesetz zur Stärkung der genossenschaftlichen Rechtsform* verschickt, das punktuelle Änderungen des Genossenschaftsgesetzes (GenG) mit den folgenden Zielen vorsieht:

- Förderung der Digitalisierung bei Genossenschaften,
- Steigerung der Attraktivität der genossenschaftlichen Rechtsform,
- Maßnahmen gegen unseriöse Genossenschaften.

Hieraus hat die BRAK Ende September eine Stellungnahme<sup>31</sup> abgegeben (Berichterstatter Rechtsanwalt Jürgen Wagner, LL.M.), der hier seine eigene Meinung wiedergibt: Die vorgesehenen Digitalisierungsschritte sind zu begrüßen. Verstärkt ist allerdings darauf zu achten, daß diese Regelungsschritte im gesamten Gesellschaftsrecht einheitlich erfolgen. Die Einführung von Datenbanken mögen für die Beteiligten sinnvoll sein; die Rechtsform der Genossenschaft wird dadurch aber weder gestärkt noch gefördert. Für Gründungsgutachten soll ein Formular erfunden werden: Hier sind durchaus Bedenken angebracht, ob die Schaffung eines *Formblatts zum Ankreuzen* den Bürokratieabbau fördert oder gar die Rechtsform der Genossenschaft stärkt.

Da eine ordnungsgemäße Prüfung jedenfalls nicht durch Bürokratieaufbau und weitere Meldepflichten erreicht wird, sind die angedachten Regelungen, die Einzelfällen geschuldet zu sein scheinen (vgl. Unterrichtung durch die Bundesregierung vom 21.04.2021, BR-Drucks. 592/21) zu überdenken. Die Vorschläge des Eckpunktepapiers sind also, so das Fazit des Berichterstatters, nur zum Teil zu begrüßen, da zahlreiche Eckpunkte den eigentlichen Zweck der Stärkung der Rechtsform der Genossenschaft nur bedingt zu erreichen scheinen oder gar verfehlen. Ferner sind die vorgelegten Vorschläge auch unter dem Gesichtspunkt des Bürokratieabbaus teilweise zweifelhaft.

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

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

29 Wagner, Verein und Verband, Rn. 43.

30 BGH 28.03.2023 – II ZB 11/22, ZIP 2023, 1179.

31 Stellungnahme der BRAK Nr. 56, September 2023.

### 7.3. Europa

a) Der Kern der bisherigen Kritik an dem Entwurf für das *Statut eines Europäischen Vereins* bezog sich hauptsächlich darauf, „weil die Verfasser in dem Bestreben, dem Verein auch wirtschaftliche Tätigkeiten zu ermöglichen, eine für kleine und mittlere Vereine ohne nennenswerte wirtschaftliche Betätigung zu aufwendiges Rechtskleid geschneidert haben, ohne die Bedürfnisse der Großvereine mit wirtschaftlichen Tätigkeitsfeldern angemessen zu befriedigen.“<sup>32</sup>

Dieser Kritik hat sich die wohl h.M. angeschlossen und favorisiert unter anderem aus diesen Gründen eine *Richtlinie zur Harmonisierung gemeinsamer Mindeststandards* ohne Erwerbszweck („Teil II“), der sie einen Vorzug vor einer Verordnung zur Schaffung der Rechtsform „Europäischer Verein“ gibt.

b) Im Herbst 2022 wurde zu einer möglichen *Richtlinie zur grenzüberschreitenden Anerkennung von Vereinen in der EU* ein Fragebogen seitens der EU übersandt, worauf seitens der BRAK eine Stellungnahme (Nr. 44/2022) erfolgte. In der Stellungnahme im Oktober 2022 hat sich die BRAK deutlich positioniert:

„Die Art der politischen Maßnahmen, mit denen diese Anforderungen am besten umgesetzt werden können (...) entspricht der Option 2, d.h. der Priorisierung der Harmonisierung *gemeinsamer Mindeststandards für grenzüberschreitende Tätigkeiten von Vereinen* in der EU. Nach Auffassung der BRAK ist der Harmonisierung vor der Schaffung einer neuen Rechtsform (Option 1) oder einer bloßen Informationskampagne (Option 3) eindeutig der Vorzug zu geben.“

Dementsprechend liegen die Schwerpunkte der Antworten eher auf Schaffung von Mindeststandards denn auf institutionellen Fragen.

c) Die Europäische Kommission hat am 05.09.2023 einen *Vorschlag für eine Richtlinie zu grenzübergreifenden Vereinen ohne Erwerbszweck* vorgelegt. Konkret soll u.a. die Anerkennung der Rechtspersönlichkeit solcher Vereine in anderen Mitgliedstaaten erleichtert und hierdurch deren Gleichbehandlung im Binnenmarkt sichergestellt werden. Zugleich soll der „*Europäische grenzübergreifende Verein – European cross-border association (ECBA)*“ als neue und einheitliche Rechtsform eingeführt werden. Hierdurch werde dem Zustand begegnet, daß expandierende Vereine ohne Erwerbszweck sich derzeit je nach Umfang ihrer Tätigkeit entweder registrieren lassen oder eine Zweitniederlassung begründen müssen.

Zugleich soll weiterhin an der Förderung und am Ausbau digitaler Registrierungsinstrumente festgehalten werden – für den Fall der Einführung einer neuen Rechtsform, soll die Möglichkeit einer Online-Registrierung zwingende Voraussetzung sein.

Vorläufiges Fazit: Die BRAK hatte sich bereits an der vorbereitenden Konsultation der Europäischen Kommission im vergangenen Jahr beteiligt (BRAK Nr. 44/2022) und sich dabei für *Harmonisierung gemeinsamer Mindeststandards im Hinblick auf Vereine ohne Erwerbszweck* ausgesprochen. Dieser Lösungsansatz sei nach Ansicht der BRAK vorzugswürdig gegenüber der Einführung einer neuen Rechtsform.

<sup>32</sup> MüKo/Leuschner, BGB, 9. Aufl. 2021, Vor § 21 Rn. 200.



### Muster für Arbeitsverträge

von Gerd Schäfer, Rechtsanwalt  
2021, 7. Auflage, 88 Seiten, € 12,90  
Das Recht der Wirtschaft  
ISBN 978-3-415-07057-8

Wer in kleinen und mittleren Unternehmen Verantwortung für die Personalarbeit trägt und als Nichtjurist für das Thema Arbeitsverträge zuständig ist, findet in diesem Band praxisorientierte und rechtssichere Informationen zu den Rechtsgrundlagen und aktuellen Fragen zum Arbeitsvertrag – inklusive sechs Vertragsmustern.



Leseprobe unter  
[www.boorberg.de/9783415070578](http://www.boorberg.de/9783415070578)

 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

SC1023

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.

Kaligin

## **Betriebsprüfung und Steuerfahndung**

2. Aufl. 2022, Richard Boorberg Verlag  
Stuttgart, 679 Seiten

Bereits das Vorwort scheint einem Krimi zu entstammen: Betriebsprüfung und Steuerfahndung gingen immer aggressiver und penetranter gegen die Steuerpflichtigen bzw. tatsächliche oder vermeintliche Steuerhinterzieher vor. Das Prüfungsklima entspräche teilweise nicht mehr rechtsstaatlichen Mindeststandards. Der Staat entledige sich mit Fragen der Tax Compliance seiner Kontrollaufgaben und überträgt sie auf den Steuerbürger. Ausufernde Kompetenzen der Steuerfahndung und spektakuläre Gruppenanfragen werden beschrieben und die besonders problematischen erweiterten Verjährungsfristen, die dramatisch verschärften Vorschriften über die Vermögensabschöpfung. Potentiell rechtswidrigen Übergriffen der Steuerbehörden müsse Einhalt geboten werden. Die Beschreibung endet mit ständig ausufernden Gesetzesänderungen.

In 2. Aufl. aktualisiert, vom Basiswissen über Steuerstrafsachen zum wichtigen Teil der Praxis der Steuerfahndung ein wichtiges Werk aus Theorie und Praxis.

Mayer-Landrut

## **Formular-Kommentar GmbH-Recht**

Wolters Kluwer, Hürth, Carl Heymanns Verlag 2022  
5. Aufl., 1482 Seiten

Knapp 20 Autoren haben in der 5. Auflage an einem Formularwerk gearbeitet, das auch englischsprachige Muster umfaßt. Im Gesellschaftsrecht bildet das die Realität ab und ist nicht nur ein Tribut an die großen englischsprachigdominierten Anwaltskanzleien, aus denen eine Vielzahl der Autoren stammt. Damit werden Formulare vorgelegt und von Praktikern kommentiert – von der Gründung bis zur Liquidation. Ein (nicht nur im Umfang und Gewicht) gewaltiges Werk.

Meincke/Hannes/Holtz

## **ErbStG**

Kommentar, C.H. Beck  
München

18. Aufl. 2021, 999 Seiten

Das Vorwort beschreibt nicht nur die Neuerungen im ErbSt-Recht, sondern wagt auch den Ausblick, ob und wann eine weitere Erbschaftsteuerreform kommen würde, würde auch vom Ausgang der Bundestagswahl im September 2021 abhängen. Das ist nun 2 Jahre her. Die Autoren werden mit der Neuauflage wohl nicht auf den Gesetzgeber warten.

Zaumseil

## **Steuerverfahrensrecht**

Erich Schmidt Verlag, Berlin 2021, 117 Seiten

Verfahrensrecht im Öffentlichen Recht kann spannend, aber auch nervtötend sein. Deshalb empfehlen sich ausführliche Nachschlagewerke wie auch kompakte Einführungen, die einen fundierten Überblick geben. Eine kleine, systematisch gegliederte Lieferung von Stichworten (einschließlich Checklisten, Beispielen und Merksätzen) zum Überblick und dies nicht nur für Anfänger.

Bunjes

## **Umsatzsteuergesetz**

Kommentar, C.H. Beck  
München

22. Aufl. 2023, 2084 (1975) Seiten

Aus der Reihe „Gelber Erläuterungsbücher“ und der Werbung: „Jährlich unentbehrlich. Vorteile auf einen Blick: Führender gebundener Kommentar zum UStG in jährlicher Neuauflage praxisnah und handlich. Eingearbeitet sind insbesondere das Gesetz zur temporären Senkung des Umsatzsteuersatzes auf Gaslieferungen über das Erdgasnetz, das Achte Gesetz zur Änderung von Verbrauchsteuergesetzen sowie das Jahressteuergesetz 2022.“ Viel mehr gibt es eigentlich nicht zu sagen.

Im nächsten Heft:

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

Redaktion

### Ein kleiner Gestaltungstip:

## Inkongruente Gewinnverwendung und Gewinnausschüttung

Rechtsanwalt/Fachanwalt für Steuerrecht Dr. Matthias Söffing, Düsseldorf

Inkongruente oder disquotale Gewinnausschüttungen, bei denen der Gewinn abweichend von der Beteiligungsquote ausgeschüttet wird, sind gesellschaftsrechtlich zulässig und seit langer Zeit anerkannt. Einzig und allein bestimmt sich die Wirksamkeit derartiger Vereinbarungen nach den Regelungen des Gesellschaftsvertrags, denn das Gesellschaftsrecht, insbesondere das GmbHG, gewährt einen hohen Grad an Dispositions- und damit auch an Gestaltungsfreiheit, wie dies für die Gewinnverteilung § 29 Abs. 3 S. 2 GmbHG zu entnehmen ist. Nach dieser Norm ist es ausdrücklich zulässig, im Gesellschaftsvertrag einen anderen Maßstab für die Verteilung festzusetzen. Es gelten mithin folgende Rechtsgrundsätze: Enthält ein Gesellschaftsvertrag keine gesonderte Regelung zur Gewinnverteilung und keine Öffnungsklausel i.S. des § 29 Abs. 3 Satz 2 GmbHG, sind die Gewinne entsprechend der gesetzlichen Regelung in § 29 Abs. 3 Satz 1 GmbHG nach dem Verhältnis der Geschäftsanteile zu verteilen. Es stellt sich aber die Frage, wie die Fälle zu würdigen sind, wenn die Gesellschafterversammlung durch Beschluß von der subsidiären gesetzlichen Regelung in § 29 Abs. 3 Satz 1 GmbHG abweicht, die weder in der Satzung aufgenommen, noch in der Satzung im Rahmen einer Öffnungsklausel gemäß § 29 Abs. 3 Satz 2 GmbHG abgedungen wurde, also ein sog. satzungsdurchbrechender Ausschüttungsbeschluß vorliegt. Diese gesellschaftsrechtliche Frage mußte kürzlich der BFH (Urteil vom 28.09.2022 – VIII R 20/20) beantworten, da er die steuerrechtliche Frage nach einer verdeckten Gewinnausschüttung bei einer inkongruenten Gewinnverwendung und -ausschüttung zu entscheiden hatte.

Das Steuerrecht erkennt vom Beteiligungsverhältnis abweichende Gewinnausschüttungen vorbehaltlich der Wirksamkeit des maßgeblichen Gesellschafterbeschlusses an. Die Finanzverwaltung (BMF v. 17.12.2013 – IV C 2 – S 2750-a/11/10001, BStBl I 2014, 63) hatte mit einer abweichenden Gewinnausschüttung deshalb solange kein Problem, wie der Gewinnverwendungs- und Gewinnausschüttungsbeschluß sich auf eine gesellschaftsrechtliche Grundlage stützen konnte. War dies nicht der Fall, also erfolgte die Gewinnverteilung

absabrede jeweils nur einmalig, d.h. auf der Grundlage eines immer wieder neuen Willensentschlusses der Gesellschafter, dann sah die Finanzverwaltung ein Indiz für eine unangemessene Gestaltung i.S. des § 42 AO. Letztlich negiert die Finanzverwaltung die Anerkennung einer inkongruenten Gewinnausschüttung, die auf einem satzungsdurchbrechenden Beschluß basiert. Die höchstfinanzrechtliche Rechtsprechung sieht in inkongruenten Gewinnausschüttungen demgegenüber keine abstrakte Mißbrauchsgefahr, sofern nur die zivilrechtliche Wirksamkeit gegeben ist. Der BFH differenziert in seiner oben zitierten Entscheidung zwischen satzungsdurchbrechenden Gesellschafterbeschlüssen, die einen vom Regelungsinhalt der Satzung abweichenden rechtlichen Zustand mit Dauerwirkung (und sei es auch nur für einen begrenzten Zeitraum) begründen. Derartige Beschlüsse sind dann nichtig, wenn sie nicht in Übereinstimmung mit allen materiellen und formellen Bestimmungen einer Satzungsänderung ergehen. Da derartige satzungsdurchbrechende Beschlüsse mit Dauerwirkung letztlich eine Satzungsänderung darstellen, unterliegen sie dem Formzwang einer notariellen Beurkundung und der Eintragung in das Handelsregister. Hiervon zu unterscheiden sind die satzungsdurchbrechenden Beschlüsse, die zeitlich nur punktuell eine Änderung herbeiführen, deren Wirkung sich also in der betreffenden Maßnahme als Einzelakt erschöpft. Solche punktuell wirkenden Beschlüsse sind nicht nichtig, aber entsprechend § 243 Abs. 1 AktG anfechtbar.

#### **Gestaltungstip:**

Für die Abfassung künftiger GmbH-Gesellschaftsverträge bedarf es mithin nicht mehr zwingend einer Regelung, wonach Beschlüsse betreffend eine inkongruente Gewinnausschüttung für zulässig erklärt werden. Es ist also nicht mehr von Nöten, in der Satzung eine Öffnungsklausel i.S. des § 29 Abs. 3 S. 2 GmbHG derart vorzusehen, daß eine von den Beteiligungsverhältnissen abweichende Verteilung durch eine gesonderte Beschlußfassung im Einzelfall zuläßt. Da diese Rechtsmeinung jedoch nicht vollumfänglich mit der Ansicht der Finanzverwaltung übereinstimmt, sollte man aufmerksam die Reaktion der Finanzverwaltung verfolgen.

# Mach's wie Jens.

**Jens Bosch, Steuerberater. Kanzleileiter in der ETL-Gruppe seit 2023.**

Jens ist ein Sich-selbstständig-Macher, weil er den Sprung auf den Chefsessel geschafft hat – und das im Espresso-Tempo. Möglich gemacht hat das die Beteiligung von ETL, die eine perfekte Mischung aus planerischer Sicherheit und unternehmerischer Eigenständigkeit ist.

**Mach's wie Jens. Wie? Erfahre mehr unter [www.etl.de/jens](http://www.etl.de/jens)**





Online  
immer aktuell.

WWW.BOORBERG.DE

## Steuergesetze 2024 mit allen aktuellen Änderungen und Stichwortverzeichnis, inkl. Online-Service

hrsg. vom Deutschen Steuerberaterinstitut e.V.

2024, ca. 1500 Seiten, ca. € 14,80; ab 5 Expl. ca. € 13,50;  
ab 10 Expl. ca. € 11,90

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

DStI-Praktikertexte

ISBN 978-3-415-07510-8

Die 23 wichtigsten Steuervorschriften sind in der gedruckten Ausgabe auf Stand 1. Januar 2024, aber **online jederzeit auf neuestem Stand** verfügbar.

Unter [steuergesetze.boorberg.de](http://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 2024 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.

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

SC1023