

steueranwaltsmagazin

Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im Deutschen Anwaltverein

6/2023

133 . Ausgabe | 25. Jahrgang

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

Dr. Jörg Stalleiken,
Flick Gocke Schaumburg,
Bonn

www.steuerrecht.org

185 **Editorial**
Wagner

Beiträge

186 Hallerbach **MoPeG und Ertragsteuerrecht – ein Update zu den Problemen und aktuellen Gesetzesvorschlägen**

190 von Brocke **Das große EU Unternehmenssteuerepaket „BEFIT – TP – HOT“ der Kommission, notwendige Harmonisierungsschritte oder Bürokratiewahn zur Unzeit?**

197 Jahn/Elßner **Genußrechte als Finanzierungs- und Beteiligungsinstrument – Ertragsteuerliche Behandlung von Genußrechtskapital vor dem Hintergrund des BMF-Schreibens vom 11.04.2023**

206 Biesgen/Izrailevych **Hinweisgeberschutzgesetz: Steuer(-straf-)rechtliche Aspekte**

211 Stein **Von Heiraten, Scheidungen und Todesfällen – Steuerthemen rund um die Familie (Teil 1)**

Mach's wie Bernhard.

Bernhard Bellinger, Steuerberater. Teil der ETL-Gruppe seit 2021.

Bernhard ist ein Immer-weiter-Macher, weil er auch mit über 70 nicht ans Aufhören denkt – aber an die Zukunft seiner Kanzlei. Dank ETL-Beteiligung kann er vom Chefsessel aus sein Lebenswerk als gesichert betrachten und an neuen Erfolgskapiteln seiner Kanzleigeschichte schreiben.

Mach's wie Bernhard. Wie? Erfahre mehr unter www.etl.de/bernhard



I.

Wer gesellschaftlich reüssieren will, muß im Berufsalltag ebenso eine gute Figur machen wie im Fitneßstudio. Nicht nur der Geist, auch der Körper muß funktionieren und entsprechend in Form gebracht werden. Doch nicht jeder will sich ausgefuchsten Trainingsplänen unterwerfen und nicht jeder sieht sein Heil im Versuch, den anderen zu übertreffen. Denn in einer Leistungsgesellschaft verbindet Freizeitsport das Element der Nichtarbeit mit dem Prinzip der Leistung (Helmuth Plessner), ist nurmehr eine Verdopplung der Arbeitswelt im Schein des Spiels (Jürgen Habermas). Entsprechend formierte sich in den letzten Jahren unter dem Schlagwort Body-Positivity eine Bewegung, deren Vertreter sich der Verächtlichmachung des nicht Normgerechten ebenso entziehen wie dem Druck zur Selbstformung gemäß unrealistischen Schönheitsidealen. Doch dem Magerwahn ähnlich ist auch die Verherrlichung krankhaften Übergewichts fraglich. Letztlich repräsentieren Sport und dessen Widerpart, die Body-Positivity-Bewegung, die Widersprüche unserer Gesellschaft im Medium des Körpers.

Aus: Philosophie des Sports, Der Blaue Reiter, No. 51, 11. 2023

II.

Aus einer Stellungnahme des Bundesministeriums der Justiz zum Thema Bürokratieabbau:

„Unsere Unternehmen leiden an einem Bürokratie-Burn-Out. Wir brauchen dringend eine Trendwende. Unser Ziel: eine effizientere und schlankere Bürokratie. Daher bringen wir ein Bürokratieentlastungsgesetz auf den Weg. Zusammen mit dem Wachstumschancengesetz werfen wir so Bürokratie-Ballast für die Wirtschaft von mehr als 2,3 Milliarden Euro ab.

Nationale Maßnahmen allein reichen allerdings nicht aus. Mehr als die Hälfte der Bürokratielasten kommen aus der EU. Wir starten deshalb gemeinsam mit Frankreich eine Entlastungsinitiative. Auf einer Kabinettsklausur haben Deutschland und Frankreich ein Impulspapier mit Maßnahmen zum Bürokratieabbau und zur wirtschaftlichen Stärkung Europas beschlossen.“

In diesem Sinne: Einen schönen Jahreswechsel wünscht

Ihr

Jürgen Wagner, LL. M.

Red. steueranwaltsmagazin

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

Redaktion

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

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

Die 134. Ausgabe des steueranwaltsmagazin erscheint am 15. Februar 2024.

Mitschreibende dieser Ausgabe:

Dorothee Hallerbach, Rechtsanwältin in Augsburg; *Klaus von Brocke*, Rechtsanwalt in Weissach; *Andreas Jahn* und *Lennart Elßner*, Rechtsanwälte in Bonn; *Rainer Biesgen* und *Volodymyr Izrailevych*, Rechtsanwälte in Düsseldorf.

Fachbeirat

Allgemeines Steuerrecht

RA/StB/FAHGR **Andreas Jahn**, Meyer-Köring, Bonn; 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, Scharnstraße 2, 70563 Stuttgart; Tel: 0711/7385-0; Fax: 0711/7385-500, www.boorberg.de

Layout und Satz: Reemers Publishing Services GmbH, 47799 Krefeld

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

Anzeigenverwaltung: Verlag

Anzeigenpreisliste: Nr. 6 vom 01.01.2023

Alle Urheber-, Nutzungsrechte und Verlagsrechte vorbehalten.

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

ISSN 1615-5610

MoPeG und Ertragsteuerrecht – ein Update zu den Problemen und aktuellen Gesetzesvorschlägen

Prof. Dr. Dorothee Hallerbach, Rechtsanwältin, Fachanwältin für Steuerrecht, EHK Epple, Dr. Hörmann & Kollegen, Partnerschaftsgesellschaft mbB, Steuerberater, Rechtsanwälte, Augsburg

1. Einführung

Als am 10.08.2021 der Bundestag das Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts¹ beschloß, sollte dies laut Gesetzesbegründung keine Auswirkungen auf die ertragsteuerlichen Grundsätze der Besteuerung von Personengesellschaften haben. Dies soll insbesondere für die transparente Besteuerung der Personengesellschaften gelten. Nicht ertragsteuerliche Gesetze, zu denen insbesondere auch die Grunderwerbsteuer zählt, waren in der Gesetzesbegründung nicht genannt. Neben vielen anderen Änderungen, die zum 01.01.2024 in Kraft treten,² ist Kern der Reform die Abschaffung des Gesamthandsprinzips und die Anerkennung der Gesellschaft als rechtsfähiges Subjekt in § 705 Abs. 2 BGB nun auch im Gesetz.

Der neue § 713 BGB besagt, daß „die Beiträge der Gesellschafter sowie die für oder durch die Gesellschaft erworbenen Rechte und die gegen sie begründeten Verbindlichkeiten Vermögen der Gesellschaft sind.“ Eine anteilige Berechtigung, wie sie noch § 718 Abs. 1 BGB vorgesehen hat,³ existiert nicht mehr. Anders als in der Vergangenheit richteten sich Stimmrecht und Anteil am Gewinn nicht mehr nach Köpfen, sondern gemäß § 709 Abs. 2 BGB n.F. nach den Beteiligungsverhältnissen. Nicht geändert hat sich der gesetzliche Grundsatz der Vollausschüttung bei der GbR. Es bleibt bei dem bestehenden Ausschüttungsgebot.⁴

Die Formulierung „Gesamthandsvermögen“ in den Steuergesetzen soll ausweislich der Gesetzesbegründung⁵ bei rechtsfähigen Personengesellschaften in Abgrenzung zum Sonderbetriebsvermögen zu verstehen sein und damit keine Aussage über die Berechtigung am Vermögen treffen.

Trotz dieser Aussagen der Gesetzesbegründung haben sich in den zwei Jahren seit Verabschiedung des MoPEG in der steuerrechtlichen Literatur eine Vielzahl von Einzelfragen ergeben, wie ertragsteuerlich und außerhalb des Ertragsteuerrechts mit der Abschaffung des Gesamthandsprinzips umzugehen ist.

2. Dogmatische Zweifel an der bestehenden Besteuerung der Mitunternehmer

a) Besteuerung der Mitunternehmer

Die Besteuerung der Mitunternehmer ist grundsätzlich geregelt in § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG. Diese Regelung besteuert die „Gewinnanteile der Gesellschaft einer Offenen Handelsgesellschaft, einer Kommanditgesellschaft und einer anderen Gesellschaft, bei der der Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) anzusehen ist, als Einkünfte aus Gewerbebetrieb. In dieser Vorschrift findet sich kein Hinweis auf das Vorliegen von Gesamthandsvermögen als Voraussetzung für die transparente Besteuerung. Es wäre aber zu kurz gegriffen, allein aus diesem Umstand den Schluß zu ziehen, daß die Neuregelungen keinen Einfluß auf die Besteuerung der Mitunternehmer haben. In der Literatur wird vertreten, daß die Neuregelungen keine Änderungen im Ertragsteuerrecht zur Folge haben, zum einen, weil dies in der Gesetzesbegründung ausdrücklich so vertreten wird, zum anderen, weil die Neuregelung im Hinblick auf die Abschaffung der gesamthänderischen Bindung angesichts der Rechtsprechung des BGH zur Rechtsfähigkeit der GbR rein deklaratorischen Charakter habe.⁶ Im Hinblick auf die Anerkennung der Rechtsfähigkeit der GbR durch den Gesetzgeber ist dieser Befund wohl zutreffend. Zweifel bestehen, ob dies auch für

1 BGBl. 2021, 3436.

2 Art. 137 Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts, ausführlich erläutert von *Hallerbach*, Modernisierung der GbR und Option zur Körperschaftsteuer – Fundamentale Neuansätze und ihre Auswirkungen im Steuerrecht – Erste Überlegungen, *Steueranwaltsmagazin* 2021, 99.

3 „Die Beiträge der Gesellschafter und die durch die Geschäftsführung für die Gesellschaft erworbenen Gegenstände werden gemeinschaftliches Vermögen der Gesellschafter (Gesellschaftsvermögen)“.

4 *Servatius* GbR/Servatius 1. Aufl. 2023 § 718 Rn. 24.

5 BT-Drucks 19/27635 S. 107.

6 *Bachmann*, Die folgenlose Beseitigung der rechtsfähigen Gesamthand durch das MoPEG, FR 2022, 709 ff.; so im Erg. auch *Röder*, Der Einfluß des MoPEG auf die Besteuerung von Personengesellschaften, DStR 2023, 1085; *Weber-Grellet*, Bilanzsteuerrecht der Personengesellschaft nach MoPEG, BB 2022, 2345; *Möhlenbrock/Haubner*, Die Zukunft der Besteuerung der Personengesellschaften: MoPEG, KöMoG und DAOs, FR 2022, 53 ff.

die Abschaffung des Gesamthandsprinzips gilt, mit dem in Zukunft zivilrechtlich keine anteilige Zurechnung von Wirtschaftsgütern mehr möglich ist.

M.E. ist zwischen der transparenten Besteuerung der Gewinne und deren Ermittlung bei der Nutzung von Gesellschaftsvermögen als fremdes Vermögen zu unterscheiden.⁷ Insbesondere bei der Ermittlung der Einkünfte stellt sich die Frage, ob an der bereits bisher umstrittenen Gleichstellungsthese⁸ von Mitunternehmer und Einzelunternehmer festzuhalten ist.

Anders als bei der Kapitalgesellschaft unterliegen die Gewinne von Personengesellschaften entweder der Vollausschüttung (§ 718 BGB, § 121 HGB) ohne, daß es dafür eines Beschlusses bedarf. Der Gewinn fließt den Gesellschaftern nach dem gesetzlichen Leitbild unmittelbar zu, daran hat auch das MoPEG nichts geändert.⁹ Eine transparente Besteuerung kann danach gerechtfertigt sein, ob dies auch unterschiedliche Besteuerungsfolgen zu rechtfertigen vermag, ist zweifelhaft.¹⁰

b) Gleichstellungsthese als dogmatische Grundlage für die Abweichung vom Zivilrecht

Bereits jetzt zur alten Rechtslage ist die Rechtsprechung hinsichtlich der Ausgestaltung der Gleichstellungsthese nicht konsistent.

Aus der Formulierung des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG, daß die Gesellschafter Unternehmer (Mitunternehmer) sind, folgert die Rechtsprechung, daß der Mitunternehmer dem Einzelunternehmer gleichgestellt ist und daher die Besteuerung des Mitunternehmers soweit wie möglich dem Einzelunternehmer angenähert werden muß.¹¹ Folge dieser Rechtsprechung ist beim Erwerb eines Mitunternehmeranteils der Durchgriff durch den Anteil auf die anteilig zuzurechnenden Wirtschaftsgüter, deren Restnutzungsdauer neu zu ermitteln ist und anteilig einer neuen Abschreibung unterliegen. Auch die Abschreibungswahlrechte, die ein Einzelunternehmer hat, können vom erwerbenden Mitunternehmer in Anspruch genommen werden. In der Gleichstellungsthese wird auch die Begründung für die Regelungen zu den Sondervergütungen gesehen,¹² denn dem Einzelunternehmer ist es nicht möglich, mit sich selbst Verträge zu schließen.

Die Rechtsprechung hat sich bereits mehrfach mit der Gleichstellungsthese befaßt. In der Entscheidung des Großen Senats des BFH v. 25.02.1991¹³ sieht der BFH den Zweck des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 EStG darin, den Mitunternehmer dem Einzelunternehmer *anzunähern*, weil dieser keine Verträge mit sich selbst schließen könne. Die früher vertretene Auffassung, der Mitunternehmer sei dem Einzelunternehmer nach Möglichkeit gleichzustellen, kann nach Ansicht des Großen Senats in dieser Allgemeinheit nicht mehr aufrechterhalten werden. Dieser Satz solle nur noch gelten, soweit das Gesetz eine solche Gleichstellung zuläßt, das Bestreben nach Gleichstellung dürfe nicht dazu führen, daß die handelsrechtliche Selbständigkeit der Personenhandels-gesellschaft als unbeachtlich anzusehen ist. Diese Auffassung wurde in der Folgezeit dahingehend präzisiert, daß die Behandlung

bestimmter Wirtschaftsgüter als Sonderbetriebsvermögen den Sinn und Zweck hat, den Mitunternehmer einem Einzelunternehmer insoweit gleichzustellen, als die Vorschriften des Gesellschaftsrechts dem nicht entgegenstehen.¹⁴

In einer weiteren Entscheidung des Großen Senats des BFH verzichtete dieser im Zusammenhang mit § 10 a GewStG auf eine Gleichstellung, er nahm vielmehr an, daß der Begriff „Unternehmer“ und „Mitunternehmer“ gleichrangig sind, letztere sind Unternehmer des Betriebs der Mitunternehmerschaft.¹⁵ Im Zusammenhang mit dem gewerbsteuerlichen Verlustvortrag stellt der IV. Senat des BFH in einer neueren Entscheidung fest, daß der Mitunternehmer „strukturell gleich einem Einzelunternehmer“ gewerbliche Einkünfte erzielt.¹⁶

Während der Große Senat des BFH also eine modifizierte Gleichstellung annimmt, soweit das Gesetz diese zuläßt, setzen die einzelnen Senate des BFH auf eine weitergehende Gleichstellung. So formulierte der VIII. Senat des BFH wieder ohne weitere Einschränkung „... des mit § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. Halbsatz 2 EStG“ verfolgten Zwecks, im Bereich der Sondervergütungen den Mitunternehmer wie einen Einzelunternehmer zu behandeln und die Vergütungen den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzuweisen“. ¹⁷ Die Formulierung „ähnlich einem Einzelunternehmer“ und die Einschränkung, daß eine Gleichbehandlung nur insoweit zu erfolgen hat, als sie zugelassen ist, entfällt.

Einerseits wird die Gleichstellung speziell für den Bereich der Sondervergütungen wegen § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 EStG für geboten gehalten.¹⁸ Andererseits soll die Gleichstellung nur unter Berücksichtigung der unterschiedlichen zivilrechtlichen Stellung erfolgen, dann aber geboten sein.¹⁹

7 So auch *Kilincsoy*, Analyse der Modernisierung des Personengesellschaftsrechts durch das MoPeG, FR 2021, 248 ff.

8 Vgl. ausführlich *Hallerbach*, Gleichstellungsthese – Wann ist der Mitunternehmer ein Einzelunternehmer, FR 2016, 1117 ff.

9 Zur Frage der Rechtfertigung einer unterschiedlichen Besteuerung von Personen- und Kapitalgesellschaften vgl. ausführlich *Seer*, Mitunternehmerschaft im Einkommensteuerrecht – Bestandsaufnahme und Zukunft, StuW 2023, 30 ff. (ablehnend *Müller-Gatermann*, Zur zukünftigen Besteuerung der Personengesellschaften, FR 2022, 637 (ebenfalls ablehnend); a.A. *Schall*, Erzwingt das MoPeG eine rechtsformneutrale Besteuerung? NZG 2021, 494; *Bachmann*, FR 2022, 709).

10 Vgl. überzeugend *Seer*, StuW 2023, 30 ff.

11 BFH v. 20.11.2014 – IV R 1/11, BStBl. II 2017, 34.

12 BFH v. 21.12.2017 – IV R 44/14, BFH/NV 2018, 407.

13 BFH v. 25.02.1991 – GrS 7/89, BStBl. 1991, 691 ff.

14 BFH v. 19.03.1991 – VIII R 76/87, BStBl. II 1991, 635; v. 12.04.2000 – XI R 35/99, BStBl. II 2001, 26; v. 24.08.2000 – IV R 51/98, BStBl. II 2005, 173.

15 BFH v. 03.05.1993 – GrS 3/92, BStBl. II 1993, 569.

16 BFH v. 12.05.2016 – IV R 29/13, GmbHR 2016, 1111.

17 BFH v. 22.11.1994 – VIII R 63/93, BStBl. II 1996, 93, so auch BFH v. 20.01.2005 – IV R 22/03, BFH/NV 2005, 954; ähnlich auch der IV. Senat in der Entscheidung v. 30.08.2007 – IV R 14/06, BStBl. II 2007, 942.

18 BFH v. 02.12.1997 – VIII R 15/96, BStBl. II 2008, 174.

19 BFH v. 07.04.2009 – IV B 109/08, BStBl. II 2010, 116.

Neben dem Bereich der Sondervergütungen wird die Gleichstellung des Mitunternehmers mit dem Einzelunternehmer bei der Veräußerung eines Anteils an der Mitunternehmerschaft vertreten. Diese wird durch § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG der Veräußerung eines Gewerbebetriebs gleichgestellt.²⁰ Nicht unmittelbar aus dieser Gleichstellung, sondern eher vor dem Hintergrund der Transparenz der Gesellschaft, vertritt der BFH, daß der Verkauf einer Beteiligung an einer Personengesellschaft nichts anderes ist als die Veräußerung der Anteile an den von der Gesellschaft gehaltenen Wirtschaftsgütern.²¹

Aus der anteiligen Zurechnung der Wirtschaftsgüter, zieht der BFH in Kombination mit der Gleichstellungsthese die Folgerung, daß die Anschaffungskosten des Anteilserwerbers so fortzuführen sind, daß er soweit wie möglich einem Einzelunternehmer gleichgestellt wird.²² Der Erwerb einer Beteiligung an einer Personengesellschaft wird nicht als Beteiligungserwerb, sondern als Erwerb der anteiligen Wirtschaftsgüter gewertet, der im Rahmen der Spiegelbildmethode in Ergänzungsbilanzen abzubilden ist.²³ Den Zweck der Ergänzungsbilanz sieht der BFH darin, den Mitunternehmer möglichst mit dem Einzelunternehmer gleichzustellen mit der Folge, daß die Restnutzungsdauer der Wirtschaftsgüter der Gesellschaft neu zu berechnen sind und die Abschreibungswahlrechte vom Anteilserwerber wie von einem Einzelunternehmer selbst auszuüben sind.

c) Transparente Besteuerung als dogmatische Grundlage für die Abweichung vom Zivilrecht

Nach alledem zeigt sich, daß die Rechtsprechung jedenfalls in früheren Jahren eine Gleichstellung von Einzelunternehmer und Mitunternehmer nur zuläßt, soweit die gesetzlichen Vorgaben dies zulassen. M.E. nicht zulässig ist die Gleichstellung des Einzelunternehmers mit dem Mitunternehmer, soweit der Besteuerung unterschiedliche Lebenssachverhalte zugrundeliegen. Mit der Abschaffung der Gesamthand und damit der damit verbundenen Abschaffung einer anteiligen Beteiligung an den Wirtschaftsgütern der Gesellschaft werden jetzt auch durch das Gesetz die Vermögenssphären der Gesellschaft und des Gesellschafters vollständig getrennt, die Lebenssachverhalte von Einzelunternehmer und Mitunternehmer sind so verschieden, daß für eine Gleichstellung kein Raum ist.²⁴ Der Mitunternehmer ist ein anderer Unternehmer als der Einzelunternehmer, das Vermögen des Mitunternehmers gehört nicht ihm, sondern einem Dritten, der Personengesellschaft.²⁵ Ein anteiliger Durchgriff durch die Gesellschaft bedarf daher einer besonderen Rechtfertigung, die ihre Grundlage ausschließlich in der transparenten Besteuerung der Gesellschaftsgewinne und nicht in der Gleichstellung von Einzelunternehmer und Mitunternehmer haben kann.

Trotz der Neuregelung der Personengesellschaftsstruktur durch das MoPeG kann der Durchgriff durch die Gesellschaft bezüglich der Beteiligung selbst erforderlich werden, um der transparenten Besteuerung Rechnung zu tragen.

Grundsätzlich ist der Gewinn des Mitunternehmers, der der Besteuerung nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG unterfällt, der ihm zugerechnete, abgeleitete Gewinn der Gesellschaft.²⁶ Der Gewinn wird auf der Ebene der Gesellschaft ermittelt und durch individuelle Positionen (Sonderbetriebsgewinn) modifiziert.

Im Hinblick auf den Erwerb einer Beteiligung an einer Personengesellschaft stellt sich die grundsätzliche Frage, ob für die zutreffende Ermittlung des transparenten besteuerten Gewinns, die Abschreibung der „Beteiligung“ erforderlich ist. Handelsrechtlich wird die Beteiligung mit den fortgeführten Anschaffungskosten bilanziert. Eine solche Behandlung im Steuerrecht würde gegen die Grundsätze der transparenten Besteuerung verstoßen. Anders als beim Erwerb einer Kapitalgesellschaftsbeteiligung muß der Erwerber eines Anteils an einer Personengesellschaft aufgrund der transparenten Besteuerung seine Anschaffungskosten bereits ab Erwerb gewinnmindernd ansetzen können, weil die Zurechnung der Abschreibung von Wirtschaftsgütern und die Unzulässigkeit der Abschreibung der Beteiligung zu steuerlich unzutreffenden Ergebnissen führen würde.

Die handelsrechtliche Handhabung bei der Besteuerung würde dazu führen, daß Ergebnisse aus der Abschreibung von Wirtschaftsgütern der Gesellschaft in den Gewinn des Gesellschafters einfließen, während die wirtschaftlich über den Buchwert der Wirtschaftsgüter der Gesellschaft hinausgehenden Anschaffungskosten sich steuerlich erst bei der Veräußerung der Beteiligung auswirken. Beim Anteilserwerb ist der Konflikt zwischen Abschirmwirkung des Gesellschaftsvermögens und transparenter Besteuerung im Steuerrecht zugunsten der Besteuerung aufzulösen.

Dies erfolgt zutreffend über die Ergänzungsbilanz, dogmatisch aber nicht zur Gleichstellung mit dem Einzelunternehmer, sondern zum Vollzug der transparenten Besteuerung. Mangels gesetzlicher Regelung zur Abschreibung einer Beteiligung an der Personengesellschaft muß daher darauf abgestellt werden, daß der Gesellschafter einer Personengesell-

20 BFH v. 25.07.1979 – I R 175/76, BStBl. II 1980, 43 ff.; v. 26.01.1978 – IV R 97/76, BStBl. II 1978, 368; v. 25.04.1985 – IV R 83/83, BStBl. II 1986, 350, v. 21.04.1994 – IV R 70/92, BStBl. II 1994, 745; v. 08.09.2005 – IV R 52/03, BStBl. II 2006, 128.

21 BFH v. 25.07.1979 – I R 175/76, BStBl. II 1980, 43 ff.; v. 26.01.1978 – IV R 97/76, BStBl. II 1978, 368; v. 25.04.1985 – IV R 83/83, BStBl. II 1986, 350, v. 21.04.1994 – IV R 70/92, BStBl. II 1994, 745; v. 08.09.2005 – IV R 52/03, BStBl. II 2006, 128; diff. BFH v. 19.02.1981 – IV R 41/78, BFHE 133, 510, nach dem der Erwerb einer Mitunternehmerbeteiligung steuerlich wie ein Anteil am Gesellschaftsvermögen zu behandeln ist, der im Kapitalkonto repräsentiert wird.

22 BFH v. 20.11.2014 – IV R 1/11, FR 2015, 552 ff. m. Anm. *Wendt* FR 2015, 554.

23 BFH v. 20.06.1985 – IV R 36/83, BStBl. II 1985, 654.

24 Keinen Raum für die Anwendung der Gleichstellungsthese sieht auch *Kilincsoy*, FR 2021, 248 ff.

25 Für eine andere Zuordnung sieht auch *Müller-Gatermann*, Zur zukünftigen Besteuerung der Personengesellschaften, FR 2022, 637 keinen Raum.

26 Vgl. auch *Weber-Grellet*, Bilanzsteuerrecht der Personengesellschaft nach MoPeG, BB 2022, 2345.

schaft einen Kapitalanteil an der Gesellschaft erwirbt, der seinen Anteil am Gesellschaftsvermögen repräsentiert.

Zutreffend ist es daher, in der Ergänzungsbilanz die abgeleiteten Abschreibungssätze der Gesellschaft zu übernehmen. Die transparente Besteuerung erfordert jedoch nicht – wie oben bereits dargelegt – beim Gesellschafter neue Nutzungsdauern für fremde Wirtschaftsgüter zu ermitteln. Nach dem zugrunde liegenden Lebenssachverhalt stehen dem Gesellschafter keine anteiligen Wirtschaftsgüter zu, auch Gläubiger des Gesellschafter dürfen nicht auf die Wirtschaftsgüter der Gesellschaft zugreifen. Insofern unterscheidet der Mitunternehmer sich vom Einzelunternehmer, der selbst und nicht ein anderer Rechtsträger Eigentümer der Wirtschaftsgüter ist, er kann uneingeschränkt über sie verfügen und die transparente Besteuerung zwingt nicht dazu, neue Nutzungsdauern zu ermitteln.

Andererseits ist es für die transparente Besteuerung nicht erforderlich und daher auch nicht zulässig, beim Erwerb eines Gesellschaftsanteils neue Restnutzungsdauern der Wirtschaftsgüter der Gesellschaft zu ermitteln, auch Abschreibungswahlrechte sind ausschließlich auf Gesellschaftsebene auszuüben, da der Gesellschafter grundsätzlich nicht selbst zur Abschreibung berechtigt ist.

d) Auswirkungen des Wachstumschancengesetzes

Nach Art. 12 Entwurf eines Wachstumschancengesetzes²⁷ soll § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO wie folgt geändert werden: „Wirtschaftsgüter, die mehreren zur gesamten Hand oder einer rechtsfähigen Personengesellschaft zustehen, werden den Beteiligten oder Gesellschaftern anteilig zugerechnet, soweit eine getrennte Zurechnung für die Besteuerung erforderlich ist. Rechtsfähige Personengesellschaften gelten für Zwecke der Ertragsbesteuerung als Gesamthand und deren Vermögen als Gesamthandsvermögen“.²⁸

Die Neuregelung besagt in ihrem ersten Satz nichts anderes, als daß eine anteilige Zurechnung von Wirtschaftsgütern nur erfolgt, soweit eine getrennte Zurechnung für die Besteuerung erforderlich ist. Ergänzt wurde hier nur der Adressat der Regelung, dies war nach Ansicht des Gesetzgebers erforderlich, weil die Personengesellschaft keine Gesamthand mehr ist. An den bisherigen Grundsätzen zur Anwendung des § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO²⁹ dürfte sich mit der Neuregelung nichts ändern. Wie oben gezeigt, ist eine anteilige Zurechnung von Wirtschaftsgütern für die Besteuerung der Mitunternehmer nicht erforderlich.

In Satz 2 wird per Fiktion das gerade im Zivilrecht aufgrund der geänderten Lebenswirklichkeit für Personengesellschaften abgeschaffte Gesamthandsprinzip wiederhergestellt. Die im Zivilrecht nun auch vom Gesetzgeber realisierte Anpassung an die heutigen wirtschaftlichen Gegebenheiten wird steuerrechtlich wieder zurückgedreht. Statt eine stimmige Besteuerung der Personengesellschaft zu entwickeln, die die Unterschiede zum Einzelunternehmer anerkennt, verlegt sich der Gesetzgeber darauf, die im Zivilrecht

zunehmend zeitgemäß geregelte Rechtsform der rechtsfähigen Personengesellschaft im Steuerrecht zurückzudrehen und damit zu konterkarieren. Eine kohärente Gesetzgebung sieht anders aus.

Dabei stellt sich die Frage, wie mit der widersprüchlichen Handhabung der Personengesellschaft im Zivil- und im Steuerrecht umzugehen ist und ob die Neuregelung das oben gefundene Ergebnis, nach dem eine anteilige Zurechnung von Wirtschaftsgütern grundsätzlich ausscheidet, beeinflusst. Die Neuregelung ändert nichts daran, daß die Vorschrift eine verfahrensrechtliche Regelung ist, die Aussagen über die *persönliche* Zurechnung trifft.³⁰ Es bleibt dabei, daß § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO nur eine „allgemeine abgabenrechtliche Möglichkeit eröffnet, einzelne Besteuerungsgrundlagen oder das Ergebnis eines durch eine gesamthänderisch verbundene Mehrheit von Personen verwirklichten Steuertatbestands – soweit nach den Normen des besonderen Steuerrechts erforderlich ... – diesen Personen anteilig zuzurechnen“.³¹ Diese Zurechnung erfolgt auch nur dann, wenn sie für die Besteuerung erforderlich ist. Ob dies der Fall ist, richtet sich auch weiterhin nicht nach § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO, sondern nach den jeweiligen Einzelsteuergesetzen³² und ist für die Besteuerung der Personengesellschaft – wie oben gezeigt – nur in engen Grenzen erforderlich. Die Vorschrift stellt nach dieser Rechtsprechung keine Rechtsgrundlage dafür dar, die objektive Seite steuerrechtlicher Tatbestandsverwirklichung umzugestalten. Diese Auslegung der Norm ist auch nach der Neuregelung durch den Entwurf des Wachstumschancengesetzes beizubehalten. Dies gilt auch für die Fiktion des § 39 Abs. 2 Nr. 2 E-AO.

3. Zusammenfassung

Mit der Abschaffung des Gesamthandsprinzips bei Personengesellschaften durch das MoPeG ist die Trennung von Vermögenssphäre der Gesellschaft und des Gesellschafter endgültig auch im Gesetz vollzogen. Der Mitunternehmer ist mit dem Einzelunternehmer nicht vergleichbar. Eine vom Zivilrecht abweichende Handhabung bei der Gewinnermittlung ist ausschließlich durch die transparente Besteuerung der Gesellschafter gerechtfertigt. Eine Gleichstellung mit dem Einzelunternehmer kommt wegen der unterschiedlichen Lebenssachverhalte nicht in Betracht. Daran ändern auch die geplanten Neuregelungen der AO im Wachstumschancengesetz nichts.

27 Regierungsentwurf v. 02.10.2023, BT-Drucks. 20/8628, S. 41.

28 Vgl. zu den weiteren Änderungen der AO im Hinblick auf das MoPeG, insbesondere auch im verfahrensrechtlichen Bereich, *Baum*, Anpassung der AO an das MoPeG, NWB 2023, 2662 ff.

29 Vgl. hierzu *Drüen* in *Tipke/Kruse AO/FGO Stand 2/2023* § 39 AO Rn. 80 ff.

30 BFH v. 04.10.1990 – X R 148/88, FR 1991, 15; *Drüen* in *Tipke/Kruse AO/FGO Stand 2/2023* § 39 AO Rn. 80.

31 BFH v. 04.10.1990 – X R 148/88, FR 1991, 15.

32 BFH v. 04.10.1990 – X R 148/88, FR 1991, 15.

Das große EU Unternehmenssteuerpaket „BEFIT – TP – HOT“ der Kommission, notwendige Harmonisierungsschritte oder Bürokratiewahn zur Unzeit?

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

I. Historische und systematische Einordnung der Vorschläge in der direkten Steuerpolitik der Kommission

Der steuerpolitische Arm der Kommission (Generaldirektion TAXUD) gab sich am 18.05.2021 ein ambitioniertes Programm einer Unternehmensbesteuerung für das 21. Jahrhundert, welches sie offensichtlich bis zum Schluß ihrer Amtsperiode am 31.10.2024 in Form möglichst vieler steuerlich relevanter Richtlinienvorschläge abzarbeiten gedenkt.¹ In dem 2021 Programm, welches bereits durch die Entwicklungen auf globaler Ebene durch OECD, Inclusive Framework² und zuletzt auch der UN³ überholt scheint, verpflichtete sich die Kommission u.a. folgende Maßnahmen auf den legislativen Weg zu bringen:

- verpflichtende Offenlegung der effektiven Steuersätze für große Unternehmen in der EU,
- Verschärfung der Bekämpfung von Steuervermeidung bei Briefkastenfirmen durch eine Anti-Steuervermeidungsrichtlinie (ATAD 3 oder Unshell-Directive),
- steuerliche Vorteile für die Finanzierung durch Eigenkapital gegenüber Fremdkapital (Debt Equity Bias Reduction Allowance, kurz DEBRA),
- EU-einheitliche Umsetzung des OECD/G20 BEPS 2.0 Programms zu Pillar 1 und 2, insbesondere der Richtlinie zur Einführung einer Mindestbesteuerung,
- und schließlich soll als Ersatz zu der zurückgenommenen GKKB Richtlinie aus dem Jahre 2011 nun ein neuer Anlauf namens BEFIT „Business in Europe: Framework for Income Taxation“, für eine gemeinsame steuerliche Bemessungsgrundlage für die EU gestartet werden, welche ausdrücklich auch kleine und mittlere Unternehmen umfassen soll.

Unabhängig davon erfährt die Kooperationsrichtlinie (DAC) aus dem Jahre 2011 eine stetige Erweiterung im Hinblick auf den Informationsaustausch zwischen den Finanzverwaltungen der Mitgliedsstaaten. Neben DAC7 bezüglich der digitalisierten Geschäftsmodelle der Plattformbetreiber sind nun die Kryptowerte durch die politische Annahme der DAC8-Richtlinie vom 16.05.2023 steuerlich erfaßt. Eine Fortsetzung der DAC-Richtlinie im Hinblick auf den Informationsaustausch der Ergänzungssteuer-Erklärung („Globe Information Return“), notwendig geworden durch die Mindestbesteuerungs-Richtlinie, ist dem Vernehmen nach unter DAC9 in Bearbeitung. Eine veröffentlichte Richtlinie zur Vereinheitlichung des Erstattungsverfahrens für Quellensteuer (FASTER)⁴ sowie

angekündigte Richtlinienvorschläge zur Erfassung von Steuerintermediären bei der Bekämpfung aggressiver Steuerplanung (SAFE)⁵ runden das Bild einer sehr aktiven Generaldirektion TAXUD ab.

Der (vermeintliche) Erfolg der Kommission in Form angenommener Richtlinien im Bereich der direkten Steuern kann sich zumindest sehen lassen. Neben den bereits erwähnten DAC-Richtlinien ist die Mindestbesteuerungs-Richtlinie am 14.12.2022 nach fast einjährigem Gerangel um die Mitgliedsstaaten Polen und Ungarn angenommen worden. Die Briefkastenfirmen-Richtlinie vom 22.12.2021 wird derzeit noch im Rat unter Vorsitz Spaniens diskutiert. Da vor allem die Briefkastenfirmen-Richtlinie eher dem Schutz des nationalen Steuersubstrats dient, dürfte die angekündigte Befassung des Finanzministerrates in seiner Sitzung im November 2023 unter spanischer Ratspräsidentschaft zumindest zu einer politischen Annahme führen. Anders verhält es sich mit dem Vorschlag einer DEBRA-Richtlinie vom 11.05.2022, der momentan bis zu einer fachlichen Diskussion über die BEFIT-Richtlinie verschoben wurde.

Bei all den Harmonisierungsbemühungen darf nicht außer Acht gelassen werden, auf welcher Kompetenzgrundlage die EU hier tätig wird. Während der EuGH schon recht früh durch sein Grundsatzurteil Rs. 270/83 „Avoir fiscal“ die unbedingte und universell geltenden Grundfreiheiten ohne Bereichsausnahme auch auf dem Gebiet der direkten Steuern für anwendbar erklärt hat, erfährt die allgemein binnenmarktfinal ausgerichtete Kompetenzgrundlage des Art. 115 AEUV mit der Mindestbesteuerungs-Richtlinie und erst recht mit der BEFIT-Richtlinie eine wirkliche Belastungsprobe. Nicht unerwähnt bleiben soll in diesem Zusammenhang das auf der EU-Verordnung 2022/1854 vom 06.10.2022 basierende Gesetz zur Einführung eines (vorübergehenden) EU-Energiekrisenbeitrags vom 16.12.2022⁶ mit dem sog. Über-

1 Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat, COM(2021)251 final.

2 Outcome Statement on the Two-Pillar solution, signed by 138 members of OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS.

3 General Assembly, Promotion of inclusive and effective international tax cooperation at the United Nations, Advance unedited version of 08.08.2023.

4 Faster and Safer Relief of Excess Withholding Tax, COM 2023 (324 final) v. 19.06.2023.

5 Securing the Activity Framework of Enablers.

6 Enthalten im Jahressteuergesetz 2022, BGBl. I S. 2294, 2325.

gewinne von Energieunternehmen auf der Basis der körperschaftsteuerlichen Gewinnermittlung abgeschöpft werden. Gerade diese Verordnung auf der Ermächtigungsgrundlage des Art. 122 AEUV hatte zu einer intensiven Debatte dazu geführt, ob die EU eine derartige direkte Steuer mittelbar über die Mitgliedsstaaten einfordern durfte.⁷

Bei den bislang für das KStG relevanten verabschiedeten Steuerrichtlinien (der steuerlichen Fusionsrichtlinie, der Mutter-/Tochter-Richtlinie, der Zins-/Lizenz-Richtlinie, der Anti-Steuervermeidungs-Richtlinie sowie der geänderten EU-Amtshilferichtlinie) von Steuerharmonisierung zu sprechen, wäre zu hoch gegriffen. Alle fünf Maßnahmen lassen die erheblichen Unterschiede zwischen den Steuergesetzen der 27 Mitgliedstaaten zum größten Teil unberührt und bewirken lediglich punktuell einen Abbau steuerlicher Hindernisse der grenzüberschreitenden Unternehmenstätigkeit in der Gemeinschaft. Inwieweit mit der Mindestbesteuerungs-Richtlinie erste echte Harmonisierungstendenzen zur Erreichung einer gleichmäßigen Mindestbesteuerung von Konzernen vorliegen, wird sich bei der Komplexität des eigenständigen Regelungswerks noch zeigen müssen.

Ob und wann es tatsächlich zu einer weitergehenden echten Harmonisierung der einzelstaatlichen Körperschaftsteuerrechte kommen wird, ist derzeit nur in Teilen absehbar. Die einzige rechtliche Grundlage für Harmonisierungsmaßnahmen auf dem Gebiet der direkten Steuern, Art. 115 AEUV ist auf Maßnahmen beschränkt, die unmittelbar für die Schaffung des Binnenmarktes erforderlich sind und sich auf die Angleichung bestehender Vorschriften beziehen.

Es ist deshalb höchst umstritten, ob diese Vorschrift für weitergehende umfassende Harmonisierungsvorhaben überhaupt ausreicht.⁸ Nachdem die Europäische Kommission bereits im Jahre 1975 einen Richtlinienvorschlag zur *Harmonisierung der Körperschaftsteuersysteme* sowie der Körperschaftsteuersätze und der Quellensteuern auf Dividenden vorgelegt hatte,⁹ wurde dieser Vorschlag am 18.04.1990 von der Kommission zurückgezogen. Schon im Jahre 1990 gab die Kommission in einer Mitteilung an das Europäische Parlament und den Rat über Leitlinien zur Unternehmensbesteuerung (SEK (90) 601 endg.) die verfolgten Ziele eines harmonisierten Körperschaftsteuerrechts in Europa zugunsten einer schrittweisen Abschaffung der wichtigsten Behinderungen auf dem Gebiet der direkten Steuern hinsichtlich der Schaffung des Binnenmarktes auf.

Da auch der AEU-Vertrag auf dem Gebiet der direkten Steuern die Gesetzgebungskompetenz bei den einzelnen EU-Mitgliedstaaten beläßt, war eine Vereinheitlichung der nationalen Steuersysteme lange Zeit lediglich nur punktuell durch die Rechtsprechung des EuGH möglich.¹⁰ Um jedoch die Unsicherheiten bei der Anwendung dieser Einzelfallentscheidungen zu klären und um die Harmonisierung im Bereich der direkten Steuern voranzutreiben, wurde mit Beschl. v. 11.09.2004¹¹ durch den ECOFIN-Rat die Arbeitsgruppe „Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage“ (GKKB) eingerichtet, die sich regelmäßig zu Bera-

tungen getroffen hat. Ziel war es, ein Grundkonzept für eine gemeinsame konsolidierte Steuerbemessungsgrundlage für in der EU tätige Unternehmen unter technischen Gesichtspunkten zu erarbeiten und die GKKB als Richtlinienvorschlag nach Art. 115 AEUV einzuführen.

Am 16.03.2011 veröffentlichte die Kommission einen ersten Richtlinienvorschlag, welcher das Fundament eines einheitlichen europäischen Steuerbilanzrechts bilden sollte. Fünf Jahre später, am 25.10.2016 folgte ein neuer Richtlinienvorschlag, welcher zwar grundsätzlich mit dem ersten Vorschlag übereinstimmende Ziele verfolgt und entsprechend auf diesem aufbaut, dennoch aber auch signifikante Änderungen enthält. Im Vordergrund des neuen Richtlinienentwurfs steht die bereits erwähnte, schrittweise Umsetzung des GKKB-Projekts: Zunächst soll laut Vorschlag der Kommission eine gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKB) geschaffen werden, erst danach folgen in einem zweiten Schritt weitere Diskussionen zum GKKB-Projekt.

So sehr eine Harmonisierung der steuerlichen Bemessungsgrundlage auch im Rahmen einer Gesamtharmonisierung der Unternehmensbelastung sinnvoll erscheint, so groß sind doch gerade hier die Schwierigkeiten, die ein solches Vorhaben auf Gemeinschaftsebene aufwirft. Dies liegt zunächst daran, daß viele Mitgliedstaaten gerade über die steuerlichen Vorschriften zur Ermittlung des steuerpflichtigen Gewinns vielfältige, auch nicht-steuerliche, Zwecke verfolgen, die sich ihrerseits entweder einer Harmonisierung von vornherein entziehen, etwa, weil sie auf Besonderheiten des jeweiligen Staates zugeschnitten sind (z.B. Förderung der Erdölförderung oder des Olivenanbaus) oder aber Materien betreffen, für die bislang noch keine gemeinsamen Regeln auf Gemeinschaftsebene erzielt werden konnten (z.B. Sozialwesen).

Eine weitere Schwierigkeit rührt daher, daß in vielen Mitgliedstaaten die Regeln über die steuerliche Gewinnermittlung für jeweils alle Unternehmensformen gleich sind (so wird z.B. in der Bundesrepublik in § 8 KStG auf die einkommensteuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften verwiesen) und nur hinsichtlich der Steuersätze zwischen ESt und KSt differenziert. Eine Harmonisierung der steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften würde daher tief in steuerliche Bereiche hineinwirken, die im Hinblick auf den Binnenmarkt keiner so weitreichenden Harmonisierung bedürfen (z.B. die ESt als solche).

Schließlich weisen die steuerlichen Gewinnermittlungsregeln in den einzelnen Mitgliedstaaten erhebliche Unter-

7 Vgl. dazu *Hackemann/Weiler*, ISR 2023, S. 70 ff.

8 Vgl. aktuell *Fehling*, IStR 2023, S. 589 ff. und S. 629 ff.

9 Vgl. Vorschlag einer Richtlinie zur Harmonisierung der Körperschaftsteuersysteme und der Regelungen der Quellensteuer auf Dividenden, ABl. EG Nr. C 253 v. 05.11.1975 S. 2.

10 Vgl. *Drüen/Kahler*, StuW 2005 S. 171.

11 ECOFIN v. 11.09.2004.

schiede auf. Dabei ist grundsätzlich zu unterscheiden zwischen Staaten, die – wie die Bundesrepublik, aber auch Frankreich, Italien und Portugal – die steuerliche Gewinnermittlung auf der handelsrechtlichen Rechnungslegung aufbauen (sog. Maßgeblichkeitsgrundsatz) und solchen, die eine von der Handelsbilanz völlig unabhängige, selbständige steuerliche Gewinnermittlung vorsehen (z.B. Niederlande).

Die 4. und 7. Richtlinie auf dem Gebiet der Rechnungslegung haben sich weder für noch gegen die eine oder andere der beiden Methoden der steuerlichen Gewinnermittlung ausgesprochen. Sie verpflichten die ihr unterliegenden Unternehmen lediglich zu Angaben über bestimmte aus steuerlichen Gründen vorgenommene Abweichungen (vgl. Art. 35, 39 und 43 der 4. Richtlinie, Art. 34 der 7. Richtlinie). Eine Ausdehnung der 4. und 7. Richtlinie auf steuerliches Gebiet wäre jedenfalls als Harmonisierungsmaßnahme in der EU ungeeignet. Sie würde keine Lösung für die Staaten bringen, deren steuerliche Gewinnermittlung von vornherein von der Handelsbilanz losgelöst erfolgt. Diese unterschiedlichen Ansätze der Gewinnermittlung führte letztendlich zur Konzeption einer eigenständigen europarechtlich fundierten Gewinnermittlung im Rahmen der GKKB. Aus dem zweimaligen Scheitern der GKKB-Richtlinien 2005 und 2011 bzw. 2016 soll nun mit dem im 09.2023 vorgeschlagenen BEFIT-Projekt ein neuer Vorstoß mit Rückenwind der OECD GLOBE Einigung und der anschließenden Annahme der Mindestbesteuerungsrichtlinie auf der Grundlage der IFRS oder gleichwertiger handelsrechtlicher Abschlüsse gewagt werden.

II. Einführung und Überblick der BEFIT-Richtlinie

Der Vorschlag „Unternehmen in Europa: Rahmen für die Unternehmensbesteuerung“ (Business in Europe: Framework for Income Taxation, BEFIT) dient maßgeblich dem Zweck, im Binnenmarkt agierenden Unternehmen und deren Steuerbehörden von Bürokratielasten des gegenwärtigen Nebeneinanders von 27 verschiedenen Körperschaftsteuersystemen zu erleichtern, indem ein neues, einheitliches Regelwerk zur Berechnung der Steuerbemessungsgrundlage von Unternehmensgruppen eingeführt wird. Dadurch sollen die Befolgungskosten sowie die Steuerzahllast großer Unternehmen, die in mehr als einem Mitgliedstaat tätig sind, gesenkt werden. Gleichzeitig sollen aber auch die Steuerbehörden effizienter und direkter die geschuldeten Steuern festsetzen können. Der Vorschlag baut auf dem internationalen Steuerabkommen der OECD/G20 über eine globale Mindestbesteuerung und der Ende 2022 angenommenen Richtlinie zur Säule 2 auf. Er tritt an die Stelle der Kommissionsvorschläge zur GKB (gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage) und zur GKKB (gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage), die zurückgezogen werden. Die neuen Vorschriften sollen verpflichtend für in der EU tätige Konzerne mit einem jährlichen Gesamtertrag

von mindestens 750 Mio. EUR gelten, deren Muttergesellschaft mindestens 75% der Eigentumsrechte oder der Ansprüche auf Gewinnbeteiligung hält. Optional können sich Unternehmensgruppen, die nicht die Schwellen erreichen, sich für die Anwendung der Regeln entscheiden, solange sie einen konsolidierten Abschluß erstellen. Letzteres steht aber nicht den in Deutschland für die Körperschaftsteuer nach § 1 a KStG optierenden Familienpersonengesellschaften offen, da die Richtlinie ausdrücklich nur auf Körperschaften anwendbar ist.

Im Grundsatz bedeutet BEFIT, daß Unternehmen, die derselben Gruppe angehören, wie bei der GKKB eine einheitliche Steuerbemessungsgrundlage nach gemeinsamen Regeln berechnen. Anders als bei der GKKB erfolgt die Berechnung aber nicht nach vollständig eigenen Regelungen und setzt an den Rechnungslegungsabschlüssen an und passt diese in Form einer Überleitungsrechnung an steuerliche Zwecke an. Die Steuerbemessungsgrundlage aller Mitglieder der Gruppe werden in einer einzigen Steuerbemessungsgrundlage zusammengefaßt, so daß die lang ersehnte Verrechnung von Gewinnen und Verlusten der einzelnen BEFIT-Gruppenmitglieder ermöglicht wird. Für jedes Mitglied der BEFIT-Gruppe wird ein prozentualer Anteil an der aggregierten Steuerbemessungsgrundlage berechnet, der auf dem Durchschnitt der zu versteuernden Ergebnisse der drei vorangegangenen Steuerjahre basiert. Die jeweiligen Steuerbehörden der Gruppenmitglieder wenden sodann ihre nationalen steuerlichen Vorschriften und Steuersätze auf den so zugeteilten Betrag an.

III. Inhalt und Wirkweise des BEFIT-Vorschlages

Grundgedanke der Initiative ist, daß zu einer bestimmten Gruppe gehörende Unternehmen ihre steuerliche Bemessungsgrundlage nach einem EU-weit einheitlichen Regelwerk ermitteln und zu einer einzigen Besteuerungsgrundlage aggregieren. Der Anteil jedes Gruppenmitglieds (und damit des jeweiligen Mitgliedstaates) an der steuerlichen Bemessungsgrundlage bemißt sich grundsätzlich nach dem Durchschnitt seiner steuerlichen Ergebnisse am Gesamtergebnis der BEFIT-Gruppe der vorangegangenen drei Jahre.

Laut Darstellung der EU-Kommission wurde der BEFIT-Vorschlag in enger Anlehnung an die Ende 2022 angenommene Richtlinie zur Umsetzung der globalen Mindestbesteuerung konzipiert. So erfaßt auch die BEFIT verpflichtend große inländische oder multinationale Unternehmensgruppen mit einem konsolidierten Jahresumsatz ab 750 Mio. Euro in zwei der vorangegangenen vier Fiskaljahre. Für solche Unternehmensgruppen, deren oberste Muttergesellschaft außerhalb der EU ansässig ist, werden die innereuropäischen Einheiten der BEFIT unterworfen, sofern ihre Umsätze zusammen 5 Prozent des Gruppenumsatzes und mindestens 50 Mio. Euro in zwei der vorangegangenen vier Fiskaljahre übersteigen. Innerhalb der großen inländischen oder multinationalen Unterneh-

mensgruppe sollen nur solche EU-Gesellschaften auch Teil einer sog. BEFIT-Gruppe sein, an denen die oberste Muttergesellschaft mindestens 75 Prozent der Anteile bzw. Gewinnbezugsrechte (direkt oder indirekt) hält. Ist die oberste Muttergesellschaft selbst in der EU ansässig, gehört sie ebenfalls zur BEFIT-Gruppe. Unternehmensgruppen, die die Größenmerkmale nicht erreichen, jedoch einen konsolidierten Jahresabschluss aufstellen, können für die BEFIT-Vorschriften optieren. Eine BEFIT-Gruppe umfaßt folglich sämtlich in den Anwendungsbereich fallenden Unternehmen und Betriebsstätten (sog. BEFIT-Mitglieder).

Basis der Bemessungsgrundlage ist – grds. wie bei der Mindeststeuer – der handelsrechtliche Jahresabschluss nach IFRS oder einem in der EU anerkannten Rechnungslegungsstandard, welcher bestimmten Anpassungen in Form von Kürzungen und Hinzurechnungen unterzogen wird. Hierzu gehören etwa Finanzpositionen, Betriebsstättenergebnisse oder im Rahmen der Mindeststeuer erhobene Ergänzungssteuern. Neu und in Anlehnung an den GKKB-Vorschlag ist eine Reihe an speziellen steuerlichen Abschreibungsregeln, welche unter anderem einen Sofortabzug von materiellen Wirtschaftsgütern mit einem Wert von bis zu 5.000 Euro vorsehen. Die Steuerbemessungsgrundlagen aller Gruppenmitglieder werden zusammengerechnet, was im Endeffekt zu der Möglichkeit einer grenzüberschreitenden Verlustnutzung innerhalb der EU führt. Quellensteuern sollen zukünftig bei BEFIT-gruppeninternen Zahlungen entfallen. Die aggregierte Bemessungsgrundlage wird sodann auf der Grundlage eines (vorläufigen) Verteilungsschlüssels auf die einzelnen BEFIT-Gruppenmitglieder aufgeteilt werden. Dieser Verteilungsschlüssel berechnet sich aus dem Verhältnis des durchschnittlichen steuerlichen Ergebnisses des Gruppenmitglieds der letzten drei Jahre zum Gesamtergebnis der Gruppe. Bei einem Gruppenverlust wird dieser vorgetragen.

Den Mitgliedstaaten wird das Recht zugestanden, nationale Anpassungen an der Ermittlung der BEFIT Bemessungsgrundlage, etwa in Form der Berücksichtigung steuerlicher Zulagen oder Abzüge, vorzunehmen.

Der Richtlinienentwurf enthält sektorspezifische Sonderregelungen für einzelne Wirtschaftszweige, etwa die Schiff- und Luftfahrt sowie die rohstofffördernde Industrie. Für verbundene Unternehmen, die nicht zur BEFIT-Gruppe gehören, da sie bspw. nicht in der EU ansässig sind oder keine 75 Prozent-Beteiligung besteht, und damit nicht in die einheitliche steuerliche Bemessungsgrundlage der Gruppe einbezogen werden, enthält der Richtlinien-Entwurf unter anderem auf einer Risikoanalyse basierende Vereinfachungen in der Anwendung der Verrechnungspreis-Regelungen auf Transaktionen mit BEFIT-Gruppenmitgliedern. Eine Verlustverrechnung mit diesen Einheiten ist weiterhin nicht vorgesehen. Auch für Transaktionen innerhalb der BEFIT-Gruppe sind Erleichterungen im Bereich der Verrechnungspreise enthalten. Ein ebenfalls risikobasierter Prüfungsansatz würde eine Art Safe Harbour in der Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes bedeuten.

Die steuerliche Verwaltung der BEFIT soll in Anlehnung an die globale Mindeststeuer mit Hilfe des etwa aus der Umsatzsteuer bekannten One-Stop-Shop-Verfahrens unterstützt werden. Demnach soll die oberste Muttergesellschaft oder ein ermächtigtes Gruppenmitglied für die gesamte Unternehmensgruppe in nur einem Mitgliedstaat eine „BEFIT information return“ abgeben, deren Inhalte mit den anderen Mitgliedstaaten geteilt werden. Darüber hinaus hat jede einzelne Gesellschaft lokal ihre Steuererklärung abzugeben. Diese enthält u.a. Informationen über die Zusammensetzung des steuerlichen Ergebnisses der BEFIT-Gruppe und den Anteil der betreffenden Gesellschaft sowie weitere bei der Besteuerung zu berücksichtigende Angaben.

IV. Flankierende Maßnahmen: TP und HOT

1. Die Verrechnungspreise-Richtlinie

Für die Fachwelt leicht überraschend enthielt das Maßnahmenpaket auch einen Vorschlag zur Harmonisierung der Verrechnungspreisvorschriften innerhalb der EU und zur Gewährleistung eines gemeinsamen Ansatzes für die Verrechnungspreisgestaltung. Mit dem Vorschlag soll die Rechtssicherheit im Steuerbereich erhöht und das Risiko von Rechtsstreitigkeiten und Doppelbesteuerung gesenkt werden. Ziel ist wohl auch die aus den steuerlichen Beihilfeverfahren gewonnene Erkenntnis mit der Richtlinie die Möglichkeiten für Unternehmen zu reduzieren, die Verrechnungspreisgestaltung für eine aggressive Steuerplanung zu nutzen.

Trotz der maßgeblich durch die OECD vorangetriebenen internationalen Bemühungen um eine Vereinheitlichung des Fremdvergleichsgrundsatzes und der Besteuerung von Geschäftsbeziehungen zwischen verbundenen Unternehmen, nehmen die Verrechnungspreisstreitigkeiten zwischen den Staaten seit Jahren zu. Um diesem Mißstand zumindest innerhalb der EU entgegenzuwirken, hat die Europäische Kommission nun einen Entwurf einer Verrechnungspreisrichtlinie veröffentlicht. Erklärte Ziele des Richtlinienvorschlags sind, den Fremdvergleichsgrundsatz im EU-Recht zu etablieren und die Bestimmung fremdvergleichskonformer Verrechnungspreise durch verbindliche Regeln innerhalb der EU sowie einen verbindlichen Verweis auf die OECD-Verrechnungspreisrichtlinien zu vereinfachen. Damit soll ein Rückgang von Verrechnungspreisstreitigkeiten und eine erhebliche Reduzierung der bislang ständig zunehmenden Verständigungsverfahren zwischen den Mitgliedstaaten bewirkt werden.

Kern des Richtlinienvorschlags bildet neben der Kodifizierung des Fremdvergleichsgrundsatzes sowie der anerkannten Verrechnungspreismethoden eine EU-weit einheitliche Definition der „verbundenen Unternehmen“ vor, für die eine Verrechnungspreiskorrektur nach den Grundsätzen der Richtlinie in Frage kommt.

Erwähnenswert ist, daß dem Steuerpflichtigen verbindlich die Möglichkeit eröffnet wird, eine Gegenberichtigung zur Beseitigung einer eingetretenen Doppelbesteuerung im anderen Staat auch außerhalb eines Verständigungs- oder Schiedsverfahrens zu beantragen. Bemerkenswert ist hierbei auch, daß der Mitgliedstaat innerhalb von 30 Tagen nach Antragstellung dem Steuerpflichtigen mitteilen muß, ob die nötigen Nachweise vorgelegt wurden oder innerhalb einer Minimum-Frist von 30 Tagen nachgebessert werden müssen. Liegen alle notwendigen Informationen vor, soll der Mitgliedstaat innerhalb von 180 Tagen über den Antrag entscheiden. Ein solches Verfahren kann im Grundsatz zu einer Beschleunigung bei der Auflösung von Doppelbesteuerungskonflikten durch Verrechnungspreisstreitigkeiten beitragen. Neben der Verpflichtung seitens der Mitgliedsstaaten Jahresend Anpassungen zur Sicherstellung fremdvergleichskonformer Verrechnungspreise unter bestimmten Bedingungen anzuerkennen soll auch der Umfang der Verrechnungspreisdokumentation bestimmt werden. In diesem Zusammenhang soll die Kommission ermächtigt werden, den Mitgliedstaaten konkrete Vorgaben zu machen, auf welche Weise die Steuerpflichtigen ihre Dokumentationsanforderungen erfüllen können, z.B. durch Vorgabe von zu akzeptierenden Sprachen, gemeinsamen Templates und zu dokumentierenden Zeiträumen. Schließlich verlangt der Richtlinienvorschlag von den Mitgliedstaaten, daß die nationalen Verrechnungspreisregelungen in Einklang mit den OECD-Verrechnungspreisrichtlinien angewendet werden.

2. Die Stammhaus-Steuersystem-Richtlinie (HOT)

Ein One-Stop-Shop ist auch Bestandteil eines ebenfalls am 12.09.2023 veröffentlichten Maßnahmen-Pakets steuerlicher und außersteuerlicher Regelungen speziell zur Förderung von kleinen und mittleren Unternehmen (KMU). Das sog. „Head Office Tax System“ (HOT), welches namensgebend für die steuerliche HOT-Richtlinie ist, sieht insbesondere für über Betriebsstätten im EU-Ausland agierende KMUs unter bestimmten Bedingungen die Möglichkeit zur Interaktion mit nur einer Steuerverwaltung, nämlich der des Hauptsitzes des Unternehmens, vor. Die HOT-Richtlinie greift eine Idee aus den frühen 2000er Jahren auf, als man sich grundsätzliche Gedanken über die EU-Körperschaftsteuersysteme machte, quasi die Vorüberlegungen zur GKKB. Die Idee dahinter ist, daß sich durch die Globalisierung und den Binnenmarkt die europäischen Körperschaftsteuersysteme, genauer deren Gewinnermittlungsmethoden in ihrem technischen Ansatz angenähert haben. Damit ist gemeint, daß nahezu vergleichbare steuerliche Ergebnisse herauskämen würde man z.B. das niederländische oder spanische Körperschaftsteuerrecht auf ein deutsches Unternehmen anwenden, läßt man mal Körperschaftsteuersätze und individuelle Steueranreize beiseite. Diesen Gedanken aufgreifend, schlägt die Kommissi-

on nun für KMUs mit Betriebsstätten im EU-Ausland vor, daß die Einzelergebnisse nach dem Körperschaftsteuerrecht des Stammhauses einheitlich ermittelt werden und die so errechnete Berechnungsgrundlage der ausländischen Betriebsstätte mit dem dort anwendbaren Körperschaftsteuersatz besteuert wird. Ein deutsches Stammhaus mit einer tschechischen Betriebsstätte würde somit nach deutschen Gewinnermittlungsmethoden die Körperschaftsteuer auf die tschechische Betriebsstätte berechnen und den Steuerbetrag auch dann an sein Stammhaus-Finanzamt bezahlen. Das Stammhaus-Finanzamt muß dann die Steuer an Tschechien weiterreichen. Ein Verlustausgleich zwischen Stammhaus und Betriebsstätte findet aber nicht statt.

Die Europäische Kommission sieht das „Relief Package“ für KMUs als komplementär zur BEFIT an, da beide Initiativen auf Erleichterungen für Unternehmen, jedoch unterschiedlicher Größe, abzielen.

V. Kritische Würdigung der Vorschläge

1. Allgemeine Feststellungen

Mit Ausnahme des TP-Richtlinien-Vorschlages waren die Entbürokratisierungsmaßnahmen für im Binnenmarkt tätige Unternehmen in Form des BEFIT und des HOT-Vorschlages lange angekündigt und die Kommission hat geliefert. Daß das Ganze allerdings im Endeffekt zu hastig vollzogen wurde, kann man schon daran erkennen, daß es bis dato nur die jeweilige englische Sprachfassung der jeweiligen Richtlinienentwürfe gibt. Der jetzige Zeitpunkt der Veröffentlichung ist sicherlich der zu Ende gehenden Amtszeit der Kommission geschuldet, zur Unzeit kommt er dennoch, berücksichtigt man die schweren Geburtswehen der Umsetzung der Mindestbesteuerungsrichtlinie. Grob betrachtet fallen sicherlich der relativ enge Anwendungsbereich der HOT-Richtlinie neben BEFIT auf sowie die Nichtberücksichtigung der Personengesellschaften, so daß das Gros der mittelständischen Betriebe aus deutscher Sicht gar nicht in die Nähe möglicher Erleichterungen kommt. Verwunderlich ist auch, daß der BEFIT-Entwurf eigenständige Verrechnungspreisregelungen vorsieht, sowohl für Transaktionen innerhalb der sog. BEFIT-Gruppe als auch für Transaktionen zwischen Unternehmen, die Teil der BEFIT-Gruppe sind, und verbundenen Unternehmen außerhalb der BEFIT-Gruppe. Die in diesem Zusammenhang zudem vorgesehene Übergangsperiode von sieben Jahren für die Verteilung der steuerlichen BEFIT-Ergebnisse auf die einzelnen Mitgliedsstaaten als gleichsame Testphase führt eher zu administrativen Zerwürfnissen als zu einem Mehr an Erkenntnisgewinn für eine finale formelhafte Gewinnallokation auf der Grundlage belastbarer Zahlen und Schlüssel aus den Länderberichten i.S.d. § 138 a AO.

2. Verhältnis der BEFIT-Richtlinie zur Mindestbesteuerungs-Richtlinie

Auch das Zusammenspiel mit der Mindestbesteuerungs-Richtlinie wirft schon jetzt erhebliche Fragestellungen auf. Zur besseren Verständlichkeit sei kurz der Inhalt der Mindestbesteuerungs-Richtlinie dargestellt.

Die Richtlinie vom 14.12.2022 zur Einführung einer Mindestbesteuerung ist die einheitliche Reaktion der EU auf die am 20.12.2021 von der OECD veröffentlichten Mustervorschriften (Model Rules) zur Umsetzung der von dem Inclusive Framework verbindlich vereinbarten Global-Anti-Base Erosion (GLOBE-) Regeln, welche am 01.07.2021 136 Staaten unterzeichneten. Diese Mindestbesteuerungsregeln sehen für weltweit operierende Konzerne mit einem Gesamtumsatz von mindestens 750 Mio. Euro eine Mindestbesteuerung ihrer pro Jurisdiktion erwirtschafteten Gewinne mit effektiv 15% Steuerbelastung vor. Wird dieser nach völlig eigenständig zu ermittelnden Regeln berechnete Gewinn effektiv niedriger als mit 15% besteuert, so erhält das Sitzland der Konzernmutter einen Besteuerungsanspruch (Ergänzungsteuer) i.H. der Differenz.

Diese Ertragseinbeziehungsregelung (income inclusion rule oder Primärerergänzungssteuerregelung) wird noch durch weitere Maßnahmen flankiert um eine lückenlose Besteuerung sicherzustellen, nämlich einer Art „backstop-rule“ der sog. UTPR – untaxed payment rule (Sekundärerergänzungssteuerregelung), die zur Anwendung kommt, wenn der Sitzstaat des obersten Mutterunternehmens seinerseits keine Globe-Regelungen eingeführt hat sowie eine „subject to tax rule – STTR – welche vornehmlich Entwicklungsländern die Möglichkeit gibt entgegen eines DBAs Quellensteuer zu erheben, falls die Zahlung im Empfängerstaat niedriger als mit nominal 9% besteuert wird. Dem Sinn und Zweck der GLOBE-Regeln entsprechend, weltweit ein Mindestbesteuerungsniveau einzuführen, gewährt die Richtlinie die Option für die „Niedrigsteuergebiete“ eine lokale Ergänzungsteuer (domestic top up tax einzuführen), um den Differenzsteueranspruch eigenständig geltend zu machen. Der Richtlinienvorschlag wurde am 14.12.2022 angenommen und ist von den 27 EU-Mitgliedsstaaten bis 31.12.2023 in nationales Recht umzusetzen.¹²

Die Globe-Regelungen werden ergänzt durch umfangreiche Kommentaranmerkungen, Beispiele, sog. Verwaltungsleitlinien (Administrative Guidance) sowie Vorgaben für die Ergänzungs-Steuererklärung (Globe Information Return).¹³ Diese konkretisierenden Maßnahmen sind ebenso wenig wie die ursprünglichen Globe-Regelungen als solche völkerrechtlich verbindlich, da es – anders als bei den Aktionspunkten der BEPS 1.0 Maßnahmen aus dem Jahre 2015 – an einem Multilateralen Instrument mangelt. Die EU hat im Rahmen ihrer Mindestbesteuerungs-Richtlinie nur teilweise durch generellen Verweis in der Richtlinienbegründung darauf Bezug genommen und nimmt ausdrücklich nur in Artikel 32 der Richtlinie auf bestimmte Vereinfachungs-

regelungen „safe harbour-rules“ Bezug. Komplexe Fragestellungen zur Auslegung der nationalen Umsetzungsgesetze im Lichte der Richtlinie, die wiederum allgemein und abstrakt auf die OECD/IF Regelungen verweist sind damit vorprogrammiert.

Nummehr liegt ein deutscher Regierungsentwurf vom 13.08.2023 zu einem Mindestbesteuerungsrichtlinien-Umsetzungsgesetz – MinBestRL-UmsG vor.¹⁴ Das eigenständige 95 Paragraphen schwere Gesetz mit samt seiner Erklärungs- und Zahlungsverpflichtungen tritt neben und unabhängig von dem KStG und AStG. Teilweise konnte der Gesetzesentwurf bereits die umfangreichen OECD/IF Begleitmaßnahmen berücksichtigen. Die neue Welle an konkretisierenden und erläuternden Bestimmungen sowie einige weitreichende Vereinfachungsregelungen vom 17.07.2023¹⁵ konnten aber zeitlich bedingt noch keinen Eingang finden. Mit Umsetzung dieser umfangreichen Mindestbesteuerungsverpflichtung in Höhe von effektiv 15%, sieht der Regierungsentwurf flankierend eine Herabsenkung des Niedrigsteuersatzes im AStG auf 15% sowie eine Anpassung der Lizenzschränke § 4 j EStG vor.

Ausweislich der BEFIT-Richtlinie ersetzt das BEFIT-Besteuerungsregime in seinem Anwendungsbereich das nationale Körperschaftsteuerrecht, allerdings nur so weit das BEFIT-Regime eigenständige Regelungen erhält. Das nationale Körperschaftsteuerrecht ist somit nach wie vor subsidiär anwendbar. Gewerbesteuerliche Komplikationen außer Acht lassend kann man schon aus diesem Über- und Nebeneinander der einzelnen Besteuerungsregelungen den administrativen Mehraufwand erahnen. Selbst wenn bei der Mindestbesteuerungsregelung wie auch bei BEFIT die handelsrechtlichen Ergebnisse als Ausgangspunkt für die steuerliche Ermittlung der jeweiligen Bemessungsgrundlage dienen sollen, so unterscheiden sich die Anpassungsrechnungen doch nach Maßgabe der jeweiligen Zielverfolgung doch erheblich. Zweifel an der behaupteten Einsparung der Befolgungskosten bei BEFIT von bis zu 65% laut Pressemitteilung der Kommission sind hierbei mehr als berechtigt.

VI. Erfolgsaussichten

Wenn die Vorschläge vom Rat angenommen werden, treten sie am 01.07.2028 (BEFIT) bzw. am 01.01.2026 (Vorschlag für die Verrechnungspreisgestaltung und HOT) in Kraft. Zwar hat die Kommission selbst in ihrem Entwurf zur

¹² Amtsblatt EU L 328/1 v. 22.12.2022.

¹³ <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two.htm>.

¹⁴ https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung_IV/20_Legislaturperiode/2023-03-20-MinBestRL-UmsG/o-Gesetz.html.

¹⁵ <https://www.oecd.org/tax/beps/oecd-reports-strong-progress-to-g20-on-international-tax-reforms.htm>.

BEFIT-Richtlinie bereits einen langen Atem bewiesen, in dem die Umsetzung erst bis Anfang 2028 geplant ist. Es ist aber zu bezweifeln, ob die Mitgliedsstaaten das weitreichende Vorhaben im Augenblick wirklich so unterstützen, um es dann in 5 Jahren auch anzuwenden, zumal nach Spanien und Belgien (die eher wohlwollend dem Projekt gegenüberstehen) Ungarn und Polen die nächsten Ratspräsidentschaften anführen und die Erinnerungen an das Hickhack bei der Annahme der Mindestbesteuerungsrichtlinie ja noch nicht verblaßt ist. Die Lehre aus GKKB hat aber gezeigt, daß, wenn nicht von Anfang an ein gewisses Wohlwollen den Entwurf begleitet, das ganze Projekt schon zum Scheitern verurteilt ist. Dennoch ist festzustellen, daß die Kommission geliefert hat und sie sämtliche Kritikpunkte aus über zehn Jahren GKKB Verhandlungen eingebaut hat. Folgerichtig verweist sie die Mitgliedsstaaten nun auch auf

die Erfolge bei der Annahme der Pillar 2 bzw. auch Pillar 1 Regelungen. Dennoch zerbricht zumindest das BEFIT Projekt wohl an der derzeitigen politischen und wirtschaftlichen Realität. Einige Mitgliedsstaaten haben noch nicht einmal Entwürfe für die Umsetzung der Richtlinien zur öffentlichen Länderberichterstattung oder die Mindestbesteuerung vorgelegt. Kritisch ist schließlich auch der sehr enge Anwendungsbereich der HOT-Richtlinie zu sehen, der letztendlich nur für Start-up-Unternehmen oder Kleinstbetriebe im grenznahen Bereich greift. Berücksichtigt man noch das zwingend erforderliche gegenseitige Vertrauensverhältnis der betroffenen Finanzbehörden der Mitgliedsstaaten, aber auch die Planungsstrategie eines Start-up-Unternehmens, sich gerade einen steuerlich flexiblen Standort auszuwählen, so sind Bedenken auch hier hinsichtlich der Erfolgsaussichten angebracht.



Rechtssicherheit für Vereine.



WWW.BOORBERG.DE

Der Verein im Zivil- und Steuerrecht

begründet von Dr. Rudi W. Märkle, Ministerialdirigent a.D., ehemals Leiter der Steuerabteilung beim Ministerium für Finanzen Baden-Württemberg, und Professor Matthias Alber, Hochschule für öffentliche Verwaltung und Finanzen Ludwigsburg, Dipl.-Finanzwirt (FH), bearbeitet von Professor Matthias Alber, Hochschule für öffentliche Verwaltung und Finanzen Ludwigsburg, Dipl.-Finanzwirt (FH), Wolfgang Horn, Oberregierungsrat a.D., ehemals bei der Oberfinanzdirektion Karlsruhe, Andreas Leis, Oberregierungsrat beim Ministerium für Finanzen Baden-Württemberg, und Jürgen Wagner LL.M., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht, Konstanz/Zürich/Vaduz
 2022, 13. Auflage, 670 Seiten, € 79,80
 ISBN 978-3-415-04921-5

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

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



RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 0711/7385-100 · 089/4361564 TEL 0711/7385-343 · 089/436000-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE SC1223

Genußrechte als Finanzierungs- und Beteiligungsinstrument – Ertragsteuerliche Behandlung von Genußrechtskapital vor dem Hintergrund des BMF-Schreibens vom 11.04.2023

Andreas Jahn, Rechtsanwalt & Steuerberater, Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht und Lennart Elßner, Rechtsanwalt, beide MEYER-KÖRING Rechtsanwälte Steuerberater PartG mbB, Bonn

I. Wesen und Eigenschaften von Genußrechtskapital

Zwar kennt das Gesetz den Begriff des Genußrechts (vgl. z.B. § 221 Abs. 3 AktG oder § 8 Abs. 3 S. 2 KStG). Es stellt dem Rechtsanwender jedoch keine Definition zur Verfügung. Angesichts der vielfältigen Ausgestaltungsmöglichkeiten von Genußrechten ist eine solche auch nicht leicht zu finden. Der vertragsrechtliche Charakter und das weitgehende Fehlen gesetzlicher Vorgaben hinsichtlich der Ausgestaltung bieten viel Gestaltungsspielraum und sorgen so für Komplexität. Dementsprechend wagt sich auch das BMF in seinem Schreiben vom 11.04.2023 nicht an eine konkrete Begriffsbestimmung, sondern umschreibt Genußrechtskapital zutreffend als *schuldrechtliche Gläubigerrechte, durch die dem Rechteinhaber gegen eine Kapitalüberlassung Vermögensrechte zugestanden werden, die typischerweise nur Gesellschaftern zustehen*.¹

Damit liegt das BMF auf einer Linie mit dem allgemeinen Verständnis in Rechtsprechung und Literatur. Als mezzanines Finanzierungsinstrument bewegt sich das Genußrecht wirtschaftlich – je nach Ausgestaltung – zwischen Eigen- und Fremdkapital. Zwar stellt der Genußrechtsinhaber dem Genußrechtsemittenten gegen bestimmte Vermögensrechte Kapital zur Verfügung. Rechtlich handelt es sich aber nicht um ein gesellschaftsrechtliches, sondern um ein rein schuldrechtliches Verhältnis, das keine Gesellschafter- oder Mitgliedschaftsstellung begründet² und deshalb auch keine Teilnahme-, Mitwirkungs-, Verwaltungs- oder Stimmrechte gewährt.³ Einfluß auf die Unternehmensführung hat ein Genußrechtsnehmer daher in aller Regel nicht, allenfalls eingeschränkte Informations- und Kontrollrechte.⁴ Die Ansprüche des Genußrechtsinhabers gegen den Emittenten sind rein schuldrechtlicher Natur und haben keinen mitgliedschaftlichen Charakter.

II. Einsatzmöglichkeiten von Genußrechten: Finanzierung, Sanierung, Beteiligung

Die in der Praxis anzutreffenden Genußrechte unterscheiden sich je nach Rechtsform des emittierenden Unternehmens und dem mit dem Genußrecht verfolgten Zweck erheblich.

Teils dienen Sie der Kapitalbeschaffung und Kundenbindung für kleine und mittelständische Unternehmen,⁵ teils der Beschaffung regulatorischer Eigenmittel bei Banken und Versicherungen,⁶ teils der Mitarbeiterbeteiligung,⁷ teils als Finanzierungsinstrument im Rahmen von Venture Capital und Growth Investments⁸ oder als steueroptimiertes Sanierungsinstrument.

Genußrechte eignen sich als niedrigschwellige Beteiligungsmöglichkeit auch zur langfristigen Bindung von Kunden, Lieferanten und Mitarbeitern an das eigene Unternehmen. Start-Ups verfügen oftmals nicht über die finanziellen Mittel zur Anstellung hochqualifizierten Personals und haben gleichzeitig einen nicht unerheblichen Eigenkapitalbedarf. Die Ausgabe von Genußrechten kann dann sowohl für den Emittenten als auch den Genußrechtsnehmer das Mittel der Wahl sein.

Bei Bedarf können Genußrechte darüber hinaus auch mit Wandlungs- oder Optionsrechten kombiniert werden. Etwa im Rahmen von Incentive-Modellen können so echte Unternehmensanteile in Aussicht gestellt, eine frühzeitige Zersplitterung der Beteiligungsverhältnisse aber vermieden werden.

1. Hybride, eigenkapitalnahe und fremdkapitalnahe Ausgestaltung

Als hybrides Finanzierungsinstrument weisen Genußrechte Eigenschaften sowohl von Fremd- als auch von Eigenkapital auf. Je nach Ausgestaltung der Genußrechtsbedingungen kann das Genußrecht dem Fremdkapital oder dem Eigenkapital zugeordnet werden. Die Bedingungen, zu denen das Kapital gewährt wird, unterliegen mit Blick auf die zivil-

1 BMF, Schreiben vom 11.04.2023, DStR 2023, 836, Rn. 1.

2 BGH, Urt. v. 21.07.2003 – II ZR 109/02, BGHZ 156, 38–46, Rn. 9.

3 Vgl. BGH, Urt. v. 05.10.1992 – II ZR 172/91, BGHZ 119, 305–334, Rn. 9.

4 BMF vom 11.04.2023 (Fn. 1), Rn. 1.

5 Vgl. bspw. <https://genussrechte.org>.

6 Siehe Nachweise bei Behnes/Helios, DB 2023, 156, 164.

7 Weitnauer, *Genussrechte: Ein „Königsweg“ für die Mitarbeiterbeteiligung?*, GWR 2023, 271.

8 Siehe Rapp/Reischmann, DStR 2023, 241 ff.

rechtliche Vertragsfreiheit der Disposition der Parteien.⁹ Je nach Vereinbarung kann etwa eine Verlustbeteiligung des Genußrechtsnehmers oder ein Nachrang seines Rückzahlungsanspruchs im Insolvenzfall vorgesehen sein. Die Vergütung erfolgt durch die Teilnahme am wirtschaftlichen Erfolg des emittierenden Unternehmens. Bezugsgrößen können dabei sein der Jahresüberschuß, der Bilanzgewinn, der ausschüttungsfähige Gewinn, EBIT und EBITDA und/oder die Beteiligung am Liquidationserlös des Unternehmens. So kann der Genußrechtsinhaber wirtschaftlich – aber nicht rechtlich – einem Gesellschafter gleichgestellt werden.

Es ist möglich, den Genußrechtsnehmer auf bloße Gläubigerrechte zu beschränken (z.B. durch eine Festverzinsung des Kapitals ohne weitergehende Rechteeräumung). Seine Stellung entspricht in diesen Fällen weitgehend der eines Fremdkapitalgebers. Häufig werden so ausgestaltete Genußrechte mit einem Genußschein verbrieft und zudem mit einer kurzen Laufzeit oder Kündigungsfrist versehen, die eine zügige Entstrickung der Parteien ermöglichen.

2. Abgrenzung zur stillen Gesellschaft

Die große Gestaltungsfreiheit führt in der Praxis nicht selten zu Abgrenzungsproblemen zwischen Genußrechtskapital und anderen Kapitalanlage- und Finanzierungsmaßnahmen. Die Bezeichnung einer Kapitalüberlassung als „Genußrecht“ soll allenfalls ein Indiz für das Vorliegen von Genußrechtskapital darstellen.

Entscheidendes Kriterium zur Abgrenzung des Genußrechts von einer stillen Gesellschaft soll nach dem BMF das Verfolgen eines gemeinsamen Zwecks sein, der über eine bloße Kapitalhingabe hinausgeht.¹⁰ Damit orientiert sich die Finanzverwaltung an der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH), der für eine stille Gesellschaft ebenfalls ein „*gesellschaftsrechtliches Element*“¹¹ und ein „*substantielles, Mehr' als die bloße Kapitalhingabe und dessen Verwendung*“¹² verlangt. Ein Indiz für das Vorliegen eines gemeinsamen Zweckes sei es, wenn für eine Änderung des Unternehmensgegenstandes die Zustimmung des Kapitalgebers erforderlich ist.¹³

Für Rechtsanwender bleibt eine trennscharfe Abgrenzung anhand des wertungsoffenen Kriteriums „gemeinsamer Zweck“ weiterhin schwer auszumachen. Gerade „eigenkapitalnahe“ Genußrechte weisen dem Inhaber regelmäßig eine der Gesellschafterstellung weit angenäherte Rechtsposition zu. Wer nicht unfreiwillig eine stille Gesellschaft gründen will, wird nicht nur auf Mitspracherechte des Kapitalgebers bei Änderung des Unternehmensgegenstandes verzichten müssen. Auch die Verknüpfung eines Genußrechts mit *typischen Gesellschafterrechten*¹⁴ wie etwa umfangreichen Informations- und Kontrollrechten oder gar aktiven Mitverwaltungsbefugnissen kann ein Indiz für ein gesellschaftsrechtliches Verhältnis sein. Letztlich entscheidet die jeweilige Ausgestaltung im Einzelfall.

3. Abgrenzung zum partiarischen Darlehen

Von einem partiarischen Darlehen unterscheiden sich Genußrechte in erster Linie anhand einer Verlustbeteiligung des Genußrechtskapitals.¹⁵ Tatsächlich überzeugt dieses simple Abgrenzungskriterium in vielen Praxisfällen: Denn während eine solche Verlustbeteiligung bei Genußrechten zu den üblichen Standard-Abreden gehört, ist sie einem Darlehen wesensfremd.

Ist ein Genußrecht jedoch ohne Beteiligung am Verlust ausgestaltet, wird darauf abgestellt werden müssen, ob dem Genußrechtsinhaber bei einer Gesamtbetrachtung kreditgeberähnliche oder aktionärsähnliche Rechte eingeräumt werden.¹⁶ Liegt eine aktionärsähnliche Ausgestaltung vor, kann allerdings wiederum die Abgrenzung zur stillen Gesellschaft Schwierigkeiten bereiten.

	Partiarisches Darlehen	Genußrecht	Stille Gesellschaft
Erfolgsabhängige Vergütung	ja	ja	ja
Verlustbeteiligung	nein	ja	ja
Gesellschafter- oder Mitgliedschaftsrechte	nein	nein	ja
Gemeinsame Zweckverfolgung	nein	nein	ja
Laufzeit	begrenzt	begrenzt	unbegrenzt

III. Bilanzielle Behandlung von Genußrechtskapital

Abgrenzungsfragen stellen sich zudem auf der Ebene der handels- und steuerrechtlichen Bilanzierung. Je nach Ausgestaltung ist Genußrechtskapital – handels- und steuerbilanziell entweder als Eigen- oder als Fremdkapital auszuweisen. Die Finanzverwaltung verfolgt bei der bilanziellen Würdigung von Genußrechten ein zweistufiges Verfahren:

9 BMF vom 11.04.2023 (Fn. 1), Rn. 1.

10 BMF vom 11.04.2023 (Fn. 1), Rn. 4.

11 Vgl. BFH, Ur. v. 28.11.2019 – IV R 54/16, BStBl II 2023, 447, Rn. 34.

12 Vgl. BFH, Ur. v. 08.04.2008 – VIII R 3/05, BStBl II 2008, 852, Rn. 27.

13 BMF vom 11.04.2023 (Fn. 1), Rn. 5 unter Verweis auf BGH, Ur. v. 10.10.1994 – II ZR 32/94 – BGHZ 127, 176 – 186; vgl. auch vgl. *Mihm*, BB 2023, 427, 428, 430.

14 Vgl. BFH, Ur. v. 08.04.2008 – VIII R 3/05, BStBl II 2008, 852, Rn. 30.

15 BMF vom 11.04.2023 (Fn. 1), Rn. 6; vgl. BFH, Ur. v. 28.11.2019 – IV R 54/16, BStBl II 2023, 447, Rn. 33.

16 *Doege/Niermann/Weeg*, StuB 9/2023 vom 12.05.2023, S. 369, 370.

Zunächst wird ermittelt, ob es sich um Eigen- oder Fremdkapital handelt. Liegt Fremdkapital vor, prüft die Finanzverwaltung in einem zweiten Schritt, ob dieses als (gewinnmindernde) Verbindlichkeit auszuweisen ist.¹⁷

1. Ausweis in der Handelsbilanz

Der Ausweis in der Handelsbilanz orientiert sich an der Verlautbarung des Instituts der Wirtschaftsprüfer (IDW) HFA 1/1994. Danach hat gegen Genußrechte gewährtes Kapital Eigenkapitalcharakter, wenn kumulativ

- die Kapitalüberlassung gegenüber den anderen Gläubigern bei Insolvenz oder Liquidation nachrangig ist (§ 39 Abs. 2 InsO),
- die Vergütung erfolgsabhängig ist, d.h. nicht aus dem gegen Ausschüttungen geschützten Kapital erfolgen darf,
- das überlassene Kapital bis zur vollen Höhe am Verlust teilnimmt, also vor Rückgriff auf das gegen Ausschüttungen geschützte Kapital, und
- die Kapitalüberlassung langfristig erfolgt, eine kurzfristige Kündigung also nicht möglich ist.¹⁸

„Langfristigkeit“ soll dabei nach allgemeiner Ansicht regelmäßig vorliegen, wenn das Kapital für mindestens fünf Jahre¹⁹ überlassen wird und eine etwaige Kündigungsfrist mindestens zwei Jahre beträgt.²⁰ Ob das Kapital von einem Anteilseigner oder einem fremden Dritten zugeführt wird, ist in diesen Fällen unerheblich. Unabhängig von der Person des Genußrechtsnehmers ist es handelsrechtlich als Eigenkapital auszuweisen.

Handelsbilanziell wie Eigenkapital auszuweisendes Genußrechtskapital bleibt dennoch zivilrechtlich Fremdkapital. Der bilanzielle Ausweis des eigenkapitalähnlichen Genußrechtskapitals erfolgt in der Regel als Posten zwischen dem Eigenkapital und dem Fremdkapital. Unabhängig von der Einordnung mindern die Vergütungen für die Überlassung des Genußrechtskapitals den handelsrechtlichen Jahresüberschuß.²¹

2. Ausweis in der Steuerbilanz

Für die steuerliche Beurteilung sind grundsätzlich die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung (GoB) und damit die Ansätze in der Handelsbilanz maßgeblich (§ 5 Abs. 1 EStG). Die Literatur beurteilt nicht einheitlich, ob die o.g. Kriterien des IDW als GoB anzusehen sind.²² Das BMF greift die Vorgaben des IDW lediglich als Darstellungsregeln auf²³ und geht erkennbar nicht davon aus, daß sich die steuerrechtliche Beurteilung zwingend analog den o.g. IDW-Kriterien zu richten habe.²⁴ Die handelsbilanzielle Einordnung als Eigenkapital nach IDW HFA 1/1994 schließt steuerrechtliches Fremdkapital nicht aus.

Auch § 8 Abs. 3 S. 2 KStG misst die Finanzverwaltung keinen Einfluß auf die Bilanzierung zu. Nach dieser Vorschrift mindern Ausschüttungen auf Genußrechte, mit denen das Recht auf Beteiligung am Gewinn und Liquidationserlös einer

Kapitalgesellschaft verbunden ist, deren Einkommen nicht. Hierbei handelt es sich nach Ansicht des BMF nicht um eine Bilanzierungs-, sondern um eine reine Einkommensermittlungsvorschrift, die das Vorliegen von Fremdkapital bereits voraussetzt.²⁵

a) Grundsatz: Fremdkapital

Entsprechend der zivilrechtlichen Rechtsnatur ist Genußrechtskapital, das nicht durch Gesellschafter oder diesen nahestehenden Personen zur Verfügung gestellt wird, nach Auffassung der Finanzverwaltung immer Fremdkapital.²⁶

b) Ausnahmsweise: Eigenkapital

Wird Genußrechtskapital hingegen von einem Anteilseigner oder einer diesem nahestehenden Person zugeführt, ist nach dem BMF zu prüfen, ob die Mittel lediglich vorübergehend als Fremdkapital oder aber dauerhaft als Eigenkapital in das Vermögen der Kapitalgesellschaft gewährt wurden. Entscheidendes Abgrenzungskriterium ist das Bestehen einer Rückzahlungsverpflichtung.²⁷ Dies macht eine Einzelfallprüfung erforderlich, ob eine Rückzahlung nach den getroffenen Vereinbarungen vorgesehen und auch tatsächlich ernstlich beabsichtigt (d.h. insbesondere realistisch) ist.²⁸ Steuerrechtliches Eigenkapital liegt nach Ansicht der Finanzverwaltung demzufolge nur bei einer *dauerhaften* Überführung des Kapitals in das Vermögen der empfangenden Gesellschaft vor, wohingegen nach den o.g. Kriterien handelsrechtlich schon bei einer *langfristigen* Gewährung von mindestens fünf Jahren Eigenkapital anzunehmen ist.

c) Sonderfall: Wandlungs- und Optionsrechte

Auch die Kombination von Genußrechten mit Wandlungs- und/oder Optionsrechten (Vereinbarung zur Erfüllung der Rückzahlungsverpflichtung durch die Gewährung von Gesellschaftsanteilen) steht der Qualifikation als Fremdkapital grundsätzlich nicht entgegen.²⁹ Zwar ist bei Gewährung des

¹⁷ BMF vom 11.04.2023 (Fn. 1) Rn. 7.

¹⁸ Vgl. *Mihm*, BB 2023, 427; BMF (Fn. 1) Rn. 13.

¹⁹ A.A. 10 Jahre, vgl. *Suchan*, MüKoBilanzR/Suchan, 1. Aufl. 2013, HGB § 266 Rn. 108; siehe zum Meinungsstand MüKoHGB/*Reiner*, 4. Aufl. 2020, HGB § 266 Rn. 97 – dort Fn. 322 m.w.N.

²⁰ *Schubert/Waubke* in Beck Bil-Komm. HGB § 266 Rn. 191.

²¹ *Doege/Niermann/Weeg*, StuB Nr. 9 vom 12.05.2023, S 369, 370 unter Verweis auf HFA 1/1994, Rn. 2.2.

²² Vgl. *Hennrichs/Schlotter*, DB 2016, 2072, 2076.

²³ Vgl. BMF vom 11.04.2023 (Fn. 1), Rn. 13, 15.

²⁴ *Doege/Niermann/Weeg*, (Fn. 18) S. 371; *Behnes/Helios*, DB 2023, 156, 160.

²⁵ BMF vom 11.04.2023 (Fn. 2), Rn. 11; zust. *Mihm*, BB 2023, 427, 431; *Behnes/Helios*, DB 2023, 156, 160.

²⁶ BMF vom 11.04.2023 (Fn. 1), Rn. 8.

²⁷ BMF vom 11.04.2023 (Fn. 1), Rn. 8.

²⁸ BMF vom 11.04.2023 (Fn. 1), Rn. 9; zust. *Behnes/Helios*, DB 2023, 156, 160.

²⁹ BMF vom 11.04.2023 (Fn. 1), Rn. 18.

Kapitals wie bei einem „einfachen“ Genußrecht zu prüfen, ob das Kapital mangels Rückzahlungsverpflichtung auf Dauer zugeführt wurde. Allein der Umstand, daß bei Ausübung des Rechts keine Rückzahlung erfolgt, hindert nicht die Einordnung als Fremdkapital. Die steuerrechtliche Umqualifizierung in Eigenkapital erfolgt nach allgemeiner Auffassung daher erst ab dem Zeitpunkt der Ausübung des Wandlungs- oder Optionsrechts mit Wirkung für die Zukunft.³⁰

3. Ausweis als Verbindlichkeit in der Steuerbilanz, Ausnahmen

Nach dem Grundsatz der Maßgeblichkeit (§ 8 Absatz 1 KStG i.V.m. § 5 Absatz 1 Satz 1 EStG) haben buchführende (Kapital-)Gesellschaften in der Bilanz das Betriebsvermögen anzusetzen, das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auszuweisen ist. Dem Grunde und der Höhe nach entstandene Verbindlichkeiten sind in der Bilanz auszuweisen, auch wenn sie noch nicht fällig sind (vgl. § 246 Absatz 1, § 247 Absatz 1, § 253 Absatz 1 Satz 2 und § 266 Absatz 3 HGB). Somit ist Genußrechtskapital auch steuerbilanziell grundsätzlich als Verbindlichkeit auszuweisen.³¹

Davon macht die Finanzverwaltung zwei Ausnahmen bei fehlender wirtschaftlicher Belastung und in den Fällen des § 5 Abs. 2 a EStG.

Eine Verbindlichkeit ist nicht (mehr) zu passivieren, wenn sie keine wirtschaftliche Belastung am Bilanzstichtag darstellt.³² Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn aufgrund der konkreten Umstände des Einzelfalls mit einer Geltendmachung der Forderung durch den Gläubiger mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit nicht (mehr) zu rechnen ist.³³ Dabei kann relevant werden, in welchem Verhältnis der Genußrechtsnehmer zu dem Emittenten steht und ob das Genußrechtskapital etwa in einer Krise des Unternehmens gewährt wurde. Allein die Vereinbarung einer langen Laufzeit, einer Nachrangabrede kombiniert mit einer Verlustteilnahme oder die Vermögenslosigkeit des Emittenten sollen eine wirtschaftliche Belastung aber nicht mit hinreichender Wahrscheinlichkeit ausschließen.³⁴ Es verbleiben damit nur wenige Einzelfälle, in denen als Fremdkapital auszuweisendes Genußrechtskapital unter diesem Gesichtspunkt nicht als Verbindlichkeit zu passivieren ist.

Die zweite Ausnahme bilden die Anwendungsfälle des Passivierungsaufschubs gem. § 5 Abs. 2 a EStG. Hiernach sind (Genußrechts-)Verbindlichkeiten, die nur zu erfüllen sind, soweit künftig Einnahmen oder Gewinne anfallen, erst anzusetzen, wenn die Einnahmen oder Gewinne tatsächlich angefallen sind. Bis dahin besteht ein Passivierungsverbot; an der Qualifikation des Genußrechtskapitals als Fremdkapital ändere sich indes nichts.³⁵ Wird analog der Rechtslage zum qualifizierten Rangrücktritt zugleich eine Tilgung auch aus sonstigem Vermögen, dem sog. *freien Vermögen* vereinbart, findet das Passivierungsverbot des § 5 Abs. 2 a EStG

keine Anwendung. § 5 Abs. 2 a EStG stellt nicht darauf ab, ob freies Vermögen zum maßgeblichen Bilanzstichtag bereits vorhanden ist oder künftig geschaffen werden kann.³⁶

IV. Ertragsteuerliche Behandlung

Die Relevanz der bilanziellen Behandlung von Genußrechtskapital ergibt sich aus den unmittelbaren Auswirkungen auf die Besteuerung.

1. Besteuerung des Emittenten

Handelt es sich bei Genußrechtskapital – wie im Regelfall – um Fremdkapital, führt der Zufluß für das Genußrechtsausgebende Unternehmen grundsätzlich zu einem (steuerpflichtigen) Ertrag. Dieser wird zumeist jedoch durch Einbuchen der Rückzahlungsverbindlichkeit neutralisiert. Liegt Eigenkapital vor, d.h. bei einer *dauerhaften* und durch das Gesellschaftsverhältnis veranlaßten Kapitalgewährung durch einen Anteilseigner oder eine diesem nahestehende Person, besteht zwar keine (ernstliche) Rückzahlungspflicht. Der Kapitalzufluß wird aber wiederum durch den Ansatz einer Einlage in entsprechender Höhe (bzw. in Höhe des werthaltigen Teils der Forderung) ausgeglichen. Der Zufluß von Genußrechtskapital beim Emittenten ist daher in der Regel steuerneutral.

Ein späterer Wegfall der Rückzahlungspflicht bzw. deren Wiederaufleben ist grundsätzlich erfolgswirksam. Zwar kommt es auch insoweit bei Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis regelmäßig zu einer Neutralisierung durch eine Einlage bzw. Entnahme. Eine gesellschaftliche Veranlassung verneint das BMF grundsätzlich indes bereits dann, wenn eine Verbindlichkeit mangels wirtschaftlicher Belastung am Bilanzstichtag in der Bilanz der Emittentin nicht passiviert werden darf und das jeweilige Genußrecht inhaltsgleich auch an fremde Dritte ausgegeben wird.³⁷

Handelt es sich bei dem Genußrechtskapital um Fremdkapital, sind die von dem Emittenten für die Überlassung geleisteten Vergütungen gemäß § 4 Abs. 4 EStG (ggf. i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG) grundsätzlich als Betriebsausgaben abziehbar. Dies gilt unabhängig davon, ob eine Rückzahlungsverbindlichkeit zu passivieren ist.³⁸

30 BMF vom 11.04.2023 (Fn. 1), Rn. 18; zust. *Behnes/Helios*, DB 2023, 156, 161.

31 BMF vom 11.04.2023 (Fn. 1), Rn. 20.

32 BFH, Urt. v. 22.11.1988 – VIII R 62/85 – BFHE 155, 322, BStBl II 1989, 359.

33 BMF vom 11.04.2023 (Fn. 1), Rn. 21; vgl. BFH, Urt. v. 22.11.1988 – VIII R 62/85 – BFHE 155, 322, BStBl II 1989, 359.

34 BMF vom 11.04.2023 (Fn. 1), Rn. 22, zust. *Behnes/Helios*, DB 2023, 156, 162.

35 BMF vom 11.04.2023 (Fn. 1), Rn. 25.

36 BFH, Urt. v. 19.08.2020 – XI R 32/18, DStR 2020, 2716 Rn. 38, 39.

37 BMF vom 11.04.2023 (Fn. 1), Rn. 28.

38 BMF vom 11.04.2023 (Fn. 1), Rn. 7, 29.

2. Abzugsverbot des § 8 Abs. 3 S. 2 KStG

Lediglich Kapitalgesellschaften müssen in einem zweiten Schritt zusätzlich das Abzugsverbot des § 8 Abs. 3 S. 2 KStG beachten, wonach Zahlungen auf Vergütungen für Genußrechte das steuerpflichtige Einkommen nicht mindern, außerbilanziell also wieder hinzuzurechnen sind. Dieses greift ein, wenn der Genußrechtsnehmer am Gewinn und am Liquidationserlös der Gesellschaft beteiligt ist. Nur wenn beide Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind, vermitteln die Genußrechte aus steuerrechtlicher Sicht eine gesellschaftsähnliche Rechtsstellung, die zu Einkünften i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG führt. In diesen Fällen werden für das Genußrechtskapital gezahlte Vergütungen dem Gewinn außerbilanziell wieder hinzugerechnet, also bereits auf Ebene des Emittenten versteuert. Fehlt eine der beiden Voraussetzungen, liegen dagegen keine beteiligungsähnlichen, sondern obligationsähnliche Genußrechte vor, aus denen Einkünfte i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG erzielt werden.³⁹

a) „Beteiligung am Gewinn“

Das Merkmal „Beteiligung am Gewinn“ ist nach Ansicht der Finanzverwaltung weit auszulegen.⁴⁰ Erforderlich sei eine Teilnahme am wirtschaftlichen Erfolg des Unternehmens. Diese könne sich an Kennzahlen wie dem Jahresüberschuß, dem Bilanzgewinn, dem ausschüttungsfähigen Gewinn, EBIT und EBITDA oder Dividendenausschüttungen bemessen.⁴¹ Die gewinnabhängige Vergütung soll dabei nach einer Literaturlauffassung auch neben einem Festzins stehen können, sofern der gewinnabhängige Teil im Vordergrund steht.⁴²

Bezugsgrößen, die an die Stelle einer Gewinnbeteiligung treten, reichen i.S.d. Vorschrift nicht aus, bspw. eine Beteiligung am Umsatz, am Ergebnis einzelner Sparten (tracking-stock), von einzelnen Wirtschaftsgütern oder anderen Konzerngesellschaften.⁴³ In der Literatur wird kontrovers diskutiert, ob eine Festverzinsung, die nur aus einem „Gewinn“ zu zahlen ist, eine Gewinnbeteiligung i.S.d. Vorschrift ist.⁴⁴ Eine (in der Praxis übliche) Beteiligung an Verlusten ist jedenfalls weder erforderlich noch schädlich.

b) „Beteiligung am Liquiditätserlös“

Die von § 8 Abs. 3 S. 2 KStG darüber hinaus vorausgesetzte Beteiligung am Liquiditätserlös verlangt eine zumindest teilweise Teilhabe an stillen Reserven des Unternehmens. Dafür soll nach Auffassung der Finanzverwaltung bereits die garantierte Rückzahlung des Genußrechtskapitals zum Nennbetrag trotz einer vereinbarten Verlustbeteiligung genügen.⁴⁵ Denn auch bei einer nur teilweisen Beteiligung an den stillen Reserven liege eine Beteiligung am Liquidationserlös i.S.d. § 8 Absatz 3 Satz 2, 2. Alternative KStG vor. In der Literatur ist diese Ansicht zu Recht kritisch aufgenommen worden: Die Rückzahlung hängt in diesen Fällen nicht von den stillen Reserven des Unternehmens ab, sondern von dessen Liquidität.⁴⁶

Schwierigkeiten bereitet auch, daß die Finanzverwaltung in Übereinstimmung mit dem BFH den Passus „Beteiligung am Liquidationserlös“ wohl als Beteiligung am Abwicklungserlös i.S.d. § 11 KStG versteht.⁴⁷ Dies wirft die Frage auf, ob eine solche Beteiligung auch bei kündbaren und/oder befristeten Genußrechten erforderlich ist, obwohl diese regelmäßig weit vor der Liquidation des jeweiligen Unternehmens beendet werden.⁴⁸ Womöglich ist das BMF gar so zu verstehen, daß bei einer Beendigung des Genußrechts auch das Unternehmen tatsächlich liquidiert werden müsse, um unter die Regelung des § 8 Abs. 3 S. 2 KStG zu fallen.⁴⁹ In der Literatur wird allerdings erwogen, auch eine virtuelle Beteiligung an den stillen Reserven ausreichen zu lassen.⁵⁰ Die Finanzverwaltung äußert sich in ihrem Schreiben nicht weiter zu dieser Frage.

c) Keine Anwendung auf Personengesellschaften

Ausschüttungen auf Genußrechte von Personengesellschaften oder Einzelunternehmen sind bei betrieblicher Veranlassung grundsätzlich Betriebsausgaben und mindern den Gewinn der Gesellschaft bzw. des Unternehmens. Dabei kommt es nicht darauf an, wie die Genußrechte im Einzelnen ausgestaltet sind.⁵¹

3. Besteuerung des Genußrechtsinhabers

Die Besteuerung des Genußrechtsnehmers erfolgt grundsätzlich unabhängig von der bilanziellen und steuerlichen Behandlung beim Emittenten. Allerdings wird sie maßgeblich durch die Ausgestaltung des jeweiligen Genußrechts, die Beziehung zwischen Unternehmen und Genußrechtsnehmer, den Umfang der Beteiligung des Genußrechtsnehmers und die Rechtsform des Emittenten geprägt.

39 BFH, Ur. v. 14.08.2019 – I R 44/17 – BFHE 267, 1, Rn. 37.

40 BMF vom 11.04.2023 (Fn. 1), Rn. 31.

41 BMF vom 11.04.2023 (Fn. 1), Rn. 31.

42 Lang in Dötsch/Pung/Möhlenbrock § 8 Abs. 3 Teil A Rn. 109; Mihm, BB 2023, 427.

43 BMF vom 11.04.2023 (Fn. 1), Rn. 31; Gosch in Gosch, KStG, § 8 Rn. 151; BeckOK KStG/Micker, 18. Ed. 15.09.2023, KStG § 8 Rn. 1137; Janetzko in HHR, EStG/KStG, 320. Lieferung, 8/2023, § 8 KStG, Rn. 184.

44 Dagegen BeckOK KStG/Micker, 18. Ed. 15.09.2023, KStG § 8 Rn. 1137; a.A. Mihm, BB 2023, 429; jeweils m.w.N.

45 BMF vom 11.04.2023 (Fn. 1), Rn. 33.

46 Mihm, BB 2023, 427; Doege/Niermann/Weeg, StuB 9/2023 S. 369, 373; Gosch in Gosch, KStG, § 8 Rn. 151; vgl. auch Behnes/Helios, DB 2023, 156, 163.

47 So bereits BFH, Ur. v. 14.08.2019 – I R 44/17 – BFHE 267, 1, Rn. 40.

48 Für eine Entbehrlichkeit etwa Lang in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 8 Abs. 3 Teil A Rn. 112.

49 Vgl. dazu BFH, Ur. v. 14.08.2019 – I R 44/17 – BFHE 267, 1, Rn. 40.

50 Vgl. Doege/Niermann/Weeg, StuB 9/2023 S. 369, 373.

51 Koch-Schulte/Echarri in Wagner, Lohnsteuer 1. Auflage 2023, Abschnitt P. Rn. 756.

a) Laufende Bezüge, Ausschüttungen auf das Genußrecht

Die für die Kapitalhingabe bezogenen Vergütungen stellen bei einer natürlichen Person regelmäßig Kapitaleinkünfte nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 oder Nr. 7 S. 1 EStG (i.V.m. § 8 Abs. 2 KStG) dar. Werden Genußrechte an Mitarbeiter ausgegeben, kann es sich stattdessen um Arbeitslohn, also Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit i.S.d. § 19 EStG, handeln, wenn die Einkünfte auch durch das Dienstverhältnis veranlaßt sind. In der Regel beruhen auch die Genußrechtsbezüge von Mitarbeitern auf deren eigenem Kapitaleinsatz.⁵² Regelmäßig vergüten die Ausschüttungen in erster Linie die Kapitalhingabe und allenfalls nachrangig die Arbeitsleistung eines Angestellten. Nur bei einer besonders engen Verquickung von Genußrecht und Arbeitsverhältnis können die Ausschüttungen daher als Lohn angesehen werden. Der BFH hat dies bspw. bejaht hinsichtlich Genußrechten, die nur durch einen Verkauf an den Arbeitgeber verwertet werden konnten, wobei die Höhe des Kaufpreises davon abhing, wie das Anstellungsverhältnis zu Ende ging.⁵³ In einem weiteren Fall haben die Münchener Richter auf Arbeitslohn erkannt, weil die Höhe der Verzinsung des Genußrechts von einem aus Arbeitgeber- und Arbeitnehmervertretern gebildeten Partnerausschuß bestimmt wurde.⁵⁴

Handelt es sich nicht um Arbeitslohn, hat die Emittentin gemäß § 43 Abs. 1 Nr. 1 EStG Kapitalertragsteuer zzgl. Solidaritätszuschlag i.H.v. 26,375% einzubehalten.⁵⁵ Je nach Art des Emittenten (Kapitalgesellschaft oder Personengesellschaft) und der Ausgestaltung des Genußrechts (Beteiligung am Gewinn und Liquidationserlös) sind die Bezüge in diesen Fällen § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 EStG oder § 20 Abs. 1 Nr. 7 S. 1 EStG zuzuordnen. Der Gläubiger der Kapitalerträge und gleichzeitige Schuldner der Kapitalertragsteuer (§ 44 Abs. 1 S. 1 EStG) kann sich die vom Emittenten für ihn abgeführte Kapitalertragsteuer (§ 44 Abs. 1 S. 3 EStG) – vorausgesetzt, es handelt sich um einen unbeschränkt Steuerpflichtigen – nach den Vorschriften des § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG ggf. i.V.m. § 31 Abs. 1 KStG ggf. auf seine Körperschaftsteuerschuld im Rahmen der Veranlagung anrechnen lassen.⁵⁶ Bei einer ausländischen Kapitalgesellschaft als Genußrechtsinhaberin kann ggf. eine (teilweise) Reduktion bzw. Erstattung der Kapitalertragsteuer auf Basis von § 44 Abs. 9 EStG bzw. DBA in Frage kommen.⁵⁷

Ungeklärt bleibt auch nach dem BMF-Schreiben die (analoge) Anwendbarkeit des § 8 b Abs. 1 i.V.m. § 8 b Abs. 4 KStG bei Ausschüttungen an Körperschaften als Inhaber beteiligungsähnlicher/eigenkapitalähnlicher Genußrechte.⁵⁸ Zwar führen die Zahlungen zu Einkünften aus § 20 Abs. 1 Satz 1 EStG; unklar ist aber, wie bei einer reinen Genußrechtsbeteiligung die 10% Beteiligungsschwelle auszulegen sein soll, da es beim Genußrechtsinhaber an einem Anteil am Grund- oder Stammkapital fehlt. Solange ein Grund- oder Stammkapital *vorhanden* ist (vgl. § 8 b Abs. 4 Satz 1, 2. Hs. KStG), darf auch nicht ersatzweise auf eine Beteiligung am Vermögen abgestellt werden.⁵⁹ Die Finanzverwaltung ist deshalb mit dem Wortlaut der

Norm zu Recht der Auffassung, Genußrechtskapital ist für die Berechnung der Beteiligungsquote nicht einzubeziehen, da das Gesetz ausdrücklich auf die Beteiligung am Grund- oder Stammkapital abstellt. Besitzt der Genußrechtsinhaber nicht zusätzlich eine Beteiligung am Stammkapital von mindestens 10, sind auch die Bezüge aus Genußrechtskapital steuerpflichtig, das eine dem Eigenkapital ähnliche Rechtsposition einräumt.⁶⁰ Eine andere Auslegung führte zu schwer auflösbaren Folgeproblemen, insbesondere für die Ermittlung der jeweiligen Beteiligungsquoten.⁶¹

b) Veräußerungserlöse

Die Rückzahlung des Kapitals selbst ist wie bei der Rückzahlung einer Darlehensverbindlichkeit steuerneutral. Kapitalertragsteuer fällt nicht an. Veräußert ein Genußrechtsinhaber ein „eigenkapitalnahes“ Genußrecht an einer Kapitalgesellschaft, so erzielt er je nach Umfang seiner Beteiligung am Unternehmen entweder gewerbliche Einkünfte nach § 17 Abs. 1 S. 3 EStG oder Kapitaleinkünfte nach § 20 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 S. 1 und 2 EStG. Veräußerungen „fremdkapitalnaher“ oder durch Personengesellschaften ausgegebener Genußrechte unterfallen § 20 Abs. 2 Nr. 7 EStG.

Die Gewinne bleiben bei einer veräußernden Kapitalgesellschaft nach § 8 b Abs. 2 S. 1 KStG bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens außer Ansatz, da es sich bei eigenkapitalähnlichen Genußrechten um Anteile an einer Körperschaft handelt, deren Leistungen beim Empfänger zu Einnahmen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG führen.⁶²

Wird das Genußrecht im Betriebsvermögen gehalten, ist auf die vereinnahmten Ausschüttungen und Veräußerungsgewinne nach den allgemeinen Regeln nicht die Abgeltungssteuer, sondern das Teileinkünfteverfahren nach § 3 Nr. 40 EStG anwendbar.⁶³

52 Vgl. BFH, Urte. v. 04.10.2016 – IX R 43/15 – BFHE 255, 442, BStBl II 2017, 790, Rn. 23.

53 BFH, Urte. v. 05.11.2013 – VIII R 20/11 – BFHE 243, 481, BStBl II 2014, 27.

54 BFH, Urte. v. 21.10.2014 – VIII R 44/11 – BFHE 247, 308, BStBl II 2015, 593.

55 Ungeachtet einer möglichen Anwendung von § 8 b KStG, § 43 Abs. 1 S. 3 EStG.

56 *Rapp/Reischmann*, Genussrechte als Finanzierungsinstrument, DStR 2023, 241, 244.

57 *Rapp/Reischmann*, DStR 2023, 241, 248.

58 Ausführlich dazu *Rapp/Reischmann*, DStR 2023, 241, 246; *Kellmann/Brüggemann*, Ubg 2023, 121, 128.

59 BeckOK KStG/Pohl KStG § 8 b Rn. 774.

60 BT-Drs. 17/13046, S. 9; a.A. Schönfeld: Die Steuerpflicht von Streubesitzdividenden gemäß § 8 b Abs. 4 KStG n.F. – dargestellt anhand von Fallbeispielen, DStR 2013, 937, 942.

61 U.a.: Würde die Begebung beteiligungsähnlicher Genußrechte eine Verwässerung der Beteiligungsquoten der Gesellschafter bewirken mit der Folge des Verlusts deren Schachtelprivilegs?

62 *Rapp/Reischmann*, DStR 2023, 241, 245, 246.

63 *Lang* in Dötsch/Pung/Möhlenbrock § 8 Abs. 3 Teil A Rn. 139.

V. Genußrechtskapital in Krise und Insolvenz

Der hybride Charakter des Genußrechtskapitals macht es zu einer bewährten Gestaltung für die Unternehmenssanierung, um bspw. die nachteiligen Steuerfolgen eines Forderungsverzichts zu vermeiden. Der Forderungsverzicht (Erlaß) eines Drittgläubigers, bewirkt beim Schuldner einen grundsätzlich steuerpflichtigen Sanierungsertrag⁶⁴ in Höhe des Nennbetrags der erlassenen Forderung. Gleiches gilt für den Gesellschafter, soweit die erlassene Forderung nicht werthaltig ist.

1. Debt-Mezzanine-Swap

Beim Tausch von Verbindlichkeiten gegen Genußrechte (*Debt-Mezzanine-Swap*) werden aufgrund einer Vereinbarung mit dem Gläubiger Verbindlichkeiten in – typischerweise mit handelsrechtlichem Eigenkapitalcharakter ausgestaltete – Genußrechte umgewandelt, die handelsbilanzrechtlich das Eigenkapital erhöhen, wohingegen sie in der Steuerbilanz weiterhin als Fremdkapital zu berücksichtigen sind. Durch die Vereinbarung einer Nachrangabrede im Insolvenzfall entfällt die Rückzahlungsverbindlichkeit gemäß § 19 Abs. 2 S. 2 InsO i.V.m. § 39 Abs. 2 InsO im Überschuldungsstatus.⁶⁵

Da Genußrechtskapital steuerrechtlich regelmäßig als Fremdkapital zu qualifizieren ist, handelt es sich in der Regel um einen erfolgsneutralen Passivtausch.⁶⁶ Vergütungen auf das Genußrechtskapital sind steuermindernde Betriebsausgaben.⁶⁷

Das neue BMF-Schreiben stellt klar, daß es für die Qualifizierung als Fremdkapital grundsätzlich unerheblich sein soll, ob Genußrechte in einer Krise des Unternehmens ausgegeben wurden. Das gilt selbst bei vermögenslosen Emitenten.⁶⁸

2. Passivierungsvorbehalt, § 5 Abs. 2 a EStG

Nicht abschließend geklärt sind allerdings die Auswirkungen des § 5 Abs. 2 a EStG auf die steuerbilanzielle Behandlung der Rückzahlungsverbindlichkeit. Denn wird in einer unternehmerischen Krise eine Nachrangabrede getroffen, ist die betreffende Forderung letztlich nur aus künftigen Gewinnen zu begleichen. Auf Grund dessen könnte gemäß § 5 Abs. 2 a EStG die Passivierung der Rückzahlungsverbindlichkeit vorerst zu unterbleiben haben. Durch den Wegfall der ursprünglichen Verbindlichkeit würde ein Debt-Mezzanine-Swap so einen (zu versteuernden) Ertrag entstehen lassen. Dieser wäre bei Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis aber jedenfalls durch den Ansatz einer Einlage in entsprechender Höhe zu kompensieren.

3. Ernsthaftigkeit der Rückzahlungsvereinbarung

Zudem kann bei der Gewährung von Genußrechtskapital in der Krise die Ernsthaftigkeit der vereinbarten Rückzahlungs-

abrede zweifelhaft sein. Muß davon ausgegangen werden, daß das Kapital tatsächlich nicht zurückgewährt werden soll, weil eine Rückzahlungsverpflichtung nicht ernstlich gewollt sei, handelt es sich nach Ansicht des BMF um steuerliches Eigenkapital.⁶⁹ Auch in diesen Fällen wäre die vormalige Verbindlichkeit grundsätzlich erfolgswirksam auszubuchen, ggf. aber durch eine Einlage zu neutralisieren.⁷⁰ Die Kriterien, wann eine Rückzahlungsverpflichtung als nicht ernstlich gewollt zu qualifizieren sein soll, liefert das BMF nicht mit. Für spätere Betriebsprüfungen liegen die argumentativen Risiken auf der Hand.

Denn erfahrungsgemäß ist auf Seiten der Finanzverwaltung gerade bei der Rückwärtsbetrachtung im Rahmen einer Betriebsprüfung oft eine gewisse Tendenz zu beobachten, das Scheitern von krisenbelasteten Unternehmungen als von vornherein absehbar zu beurteilen. Tatsächlich hängt wirtschaftlicher Erfolg aber regelmäßig von kaum absehbaren Umständen und nicht zuletzt Zufällen ab. Es steht zu befürchten, daß die Finanzverwaltung bei der Frage der Ernsthaftigkeit der Rückzahlungsverpflichtung insbesondere in Näheverhältnissen einen strengen Maßstab anlegen wird.

VI. Ausweitung der Arbeitnehmerbeteiligung durch das ZuFinG⁷¹

In Deutschland gibt es derzeit etwa 3.500 Unternehmen mit Kapitalbeteiligungsprogrammen, an denen etwa 2,5 Millionen Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer teilnehmen – in den großen Aktiengesellschaften als Belegschaftsaktionäre und im Mittelstand als stille Gesellschafter oder Inhaber von Genußrechten. Die Start-up-Unternehmen und deren Beschäftigte sollen hierbei nicht mitgezählt sein.⁷² Die Ausgabe von Genußrechten als Mitarbeiterbeteiligungsinstrument eignet sich für Unternehmen jeder Größe und Rechtsform.⁷³

64 Sofern nicht ausnahmsweise eine Steuerbefreiung des Sanierungsertrags nach §§ 3 a EStG, 7 b GewStG in Betracht kommt.

65 Vgl. *Mihm*, BB 2023, 427, 430.

66 BMF vom 11.04.2023 (Fn. 1), Rn. 35.

67 Vgl. *Doege/Niermann/Weeg*, StuB 9/2023 S. 369, 371.

68 BMF vom 11.04.2023 (Fn. 1), Rn. 16.

69 BMF vom 11.04.2023 (Fn. 1), Rn. 17; zust. *Behnes/Helios*, DB 2023, 156, 160; a.A. *Doege/Niermann/Weeg*, StuB 9/2023 S. 369, 373, die sich auch in diesem Fall für eine Behandlung als Fremdkapital aussprechen und bei fehlender wirtschaftlicher Belastung ggf. einen steuerbilanziellen Ertrag annehmen wollen.

70 BMF vom 11.04.2023 (Fn. 1), Rn. 36; vgl. BFH, Urt. v. 15.04.2015 – I R 44/14 – BFHE 249, 493, BStBl II 2015, 769.

71 RegE ZuFinG, s.o. Fn. 2.

72 Quelle: Bundesverband Mitarbeiterbeteiligung – AGP, https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetz_ze_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung_VII/20_Legislaturperiode/2023-04-12-ZuFinG/o-Gesetz.html#collapse2ce100e5-31d5-41ad-ae74-184e0fd833ad-1-o.

73 *Koch-Schulte/Echarri* in Wagner, Lohnsteuer 1. Auflage 2023, Abschnitt P., Rn. 736 ff., 737.

Durch den mit dem FoStoG ab 2021 eingeführten § 19 a EStG werden unter bestimmten Voraussetzungen die geldwerten Vorteile aus unentgeltlichen oder verbilligten Vermögensbeteiligungen i.S.v. § 2 Abs. 1 Nrn. 1 lit. a, b und f (Genußscheine) und 1 (Genußrechte) 5. VermBG zunächst nicht besteuert (Steuerfreistellung im Zeitpunkt der Überlassung). Die aufgeschobene Besteuerung erfolgt erst zu einem späteren Zeitpunkt, nämlich bei einer Verfügung (insbesondere beim Verkauf), der Beendigung des Dienstverhältnisses oder spätestens nach zwölf Jahren. Unabhängig von der aufgeschobenen Besteuerung wird der Steuerfreibetrag nach § 3 Nr. 39 EStG bereits vorab berücksichtigt.

Nach dem RegE ZuFinG soll für die Mitarbeiterkapitalbeteiligung als Vermögensanlage zum einen der Steuerfreibetrag in § 3 Nr. 39 EStG von derzeit 1.440 Euro auf 5.000 Euro angehoben werden. Zum anderen soll die sog. Dry-Income-Problematik,⁷⁴ die nach Auffassung der BReg für Start-ups und Wachstumsunternehmen besonders hinderlich sein soll, weitgehend gelöst werden. Hierzu soll der Anwendungsbereich der Regelung zur aufgeschobenen Besteuerung (§ 19 a EStG) ausgeweitet, allerdings nach wie vor von Alter und Größe des Unternehmens abhängig gemacht werden, also nicht allen Unternehmen offenstehen.

Nicht außer Acht gelassen werden darf das sogenannte „doppelte Risiko“ für Arbeitnehmer. Im Fall einer Unternehmensinsolvenz droht beteiligten Arbeitnehmern neben dem Verlust des Arbeitsplatzes zusätzlich der wertmäßige Verlust ihrer Beteiligung. Genußrechte verfügen im Regelfall über keine Insolvenzsicherung. Die Erfolgsquote bei Start-ups, auf die das Gesetz besonders abzielt, soll dem Vernehmen nach bei lediglich ca. 10% liegen.

§ 3 Nr. 39 EStG findet nur Anwendung, wenn die Genußrechte allen Arbeitnehmern eingeräumt werden, die im Zeitpunkt der Einräumung ein Jahr oder länger ununterbrochen in einem Dienstverhältnis zum Arbeitgeber standen. Werden Genußrechte bzw. Genußscheine somit nur ausgewählten Mitarbeitern gewährt, greift für sie der Steuerfreibetrag nicht. Ob durch das ZuFinG Genußrechte als alternative Mitarbei-

terbeteiligung⁷⁵ einen signifikanten Aufschwung erfahren werden, bleibt abzuwarten.

VII. Schlußbemerkung

Der Markt nutzt die Vorteile von Genußrechten und deren weite Gestaltungsfreiheit als hybrides Finanzierungsinstrument bereits vielfältig, insbesondere bei Beschaffung regulatorischer Eigenmittel für Banken und Versicherungen. Und doch, Genußrechte führen in vielen Bereichen und gerade bei kleinen und mittleren Unternehmen und nicht zuletzt im Instrumentenkoffer der Beraterschaft zu Unrecht noch ein Dornröschen-Dasein. Das mag auch an der fehlenden stringenten gesetzlichen Regelung des Zivil- und Steuerrechts für Genußrechte liegen – und der damit einhergehenden Rechtsunsicherheit.

Insofern liefert das BMF-Schreiben vom 11.04.2023 insgesamt eine begrüßenswerte und überwiegend gut nachvollziehbare Arbeitshilfe. Genußrechtskapital bietet maximale Flexibilität und kann daher ein wichtiger Baustein einer erfolgreichen Unternehmensfinanzierung sein – auch und gerade in der Krise. Zugleich eignet es sich zur einfachen und niedrigschwelligen Beteiligung von Mitarbeitern und Stakeholdern. Der große Gestaltungsspielraum und die Zwitterstellung des Genußrechtskapitals werfen allerdings noch weitere steuerrechtliche Fragen auf, die das BMF nicht anspricht.⁷⁶ Es bleibt zu hoffen, daß mit dem BMF-Schreiben die Tür zur fruchtbaren Debatte aufgestoßen ist, um dem Genußrecht noch intensiver und zugleich rechtssicher einen festen Platz in der Gestaltungsberatung zu verschaffen.

74 Übertragung einer Beteiligung führt zu steuerpflichtigem Arbeitslohn (Sachbezug) beim Arbeitnehmer, ohne dass ihm liquide Mittel zugeflossen sind („trockenes“ Einkommen – „dry income“).

75 Vertiefend *Weitnauer*, GWR 2023, 271 ff.; *Levedag*, Kapitalbeteiligungen von Arbeitnehmern zwischen Lohn und Einkünften aus Kapitalvermögen RdF 2015, 144; *Waschbusch/Sendel-Müller*, Mitarbeiterkapitalbeteiligung mit Belegschaftsaktien, StB 2022, 361.

76 Vgl. bspw. *Haase*, *Kein Genuss: Genussrechte in der „neuen“ Hinzurechnungsbesteuerung*, BB 2023, 215.

□ Aktuell – bewährt – rechtssicher.



Arbeitszeugnisse in Textbausteinen

Inhalte, Formulierung, Analyse, Recht

von Professor Dr. Arnulf Weuster und
Dipl.-Betriebswirtin (FH) Brigitte Scheer

2024, 15., aktualisierte und überarbeitete
Auflage, 496 Seiten, € 29,80

ISBN 978-3-415-07475-0



Für die Praxis.

Das Buch stellt ein ausgereiftes System von etwa 3000 Textbausteinen bereit. Mit ihrer Hilfe lassen sich in rationeller Weise die gewünschten wahren Aussagen und Wertungen für ein verständig-wohlwollendes Zeugnis zusammenstellen. Die detaillierte Einführung erläutert die Systematik von Zeugnisformulierungen und -analyse. Beurteilungsbögen runden das Werk ab.

Stets auf der sicheren Seite.

Damit können Personalverantwortliche im Rahmen des Bewerbungsverfahrens Zeugnisse leichter analysieren und so Fehlentscheidungen vermeiden. Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer helfen die Textbausteine, Aussagen in ihren Zeugnissen zu prüfen oder selbst Formulierungsvorschläge zu machen, teilweise auch in geschlechtersensitiver Sprache.

Noch weiter verbessert.

Die 15. Auflage wurde um neue Aspekte zur Formulierung und Analyse von Zeugnissen erweitert. Neuere gerichtliche Entscheidungen wurden eingearbeitet. Auch das Textbaustein-system ist überarbeitet. Für Zeugnisse in geschlechtersensitiver Sprache wurden einige Bausteine modifiziert. In die Verhaltensbeurteilung von Tarifangestellten gegenüber Klientinnen und Klienten wurden weitere spezielle Bausteine für medizinische, pflegerische, soziale und pädagogische Berufe integriert.

Über 3000 Textbausteine umfassen:

- Überschrift und Einleitung
- Positions- und Aufgabenbeschreibung
- Leistungs- und Erfolgsbeurteilung
- Sozialverhalten gegenüber Internen und Externen
- Beendigungsformel
- Dankes-Bedauern-Formel
- Zukunfts- und Erfolgswünsche

»Zeugnis-Manager 4.0«

für die professionelle Zeugniserstellung am PC
www.zeugnis-manager.de



Leseprobe unter

www.boorberg.de/9783415074750

WWW.BOORBERG.DE

 **BOORBERG**

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

Hinweisgeberschutzgesetz: Steuer(-straf-)rechtliche Aspekte

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

1. Sachlicher Anwendungsbereich: Informationen über welche steuerlichen Verstöße sind geschützt?

Geschützter Meldegegenstand sind Informationen d.h. begründete Verdachtsmomente oder Wissen über bereits erfolgte oder zukünftige Verstöße (§ 3 Abs. 3 HinSchG). Verstöße sind Handlungen oder Unterlassungen, die rechtswidrig sind und Regelungen betreffen, die in den sachlichen Anwendungsbereich nach § 2 HinSchG fallen (§ 3 Abs. 2 S. 1 HinSchG). Zu Verstößen „können“ gem. § 3 Abs. 2 S. 2 HinSchG mißbräuchliche Handlungen gehören, die dem Zweck der Regelungen zuwiderlaufen, die in den sachlichen Anwendungsbereich fallen.

Die Subsumtion unter einen der steuerrechtlich relevanten Tatbestände in § 2 HinSchG kann für einen Hinweisgeber als juristischen Laien mit Schwierigkeiten verbunden sein. Um die Anwendung handhabbar zu machen und um Wertungswidersprüche zu vermeiden, hat der Gesetzgeber den sachlichen Anwendungsbereich gegenüber der Richtlinie erweitert,¹ so daß sich die Tatbestände nunmehr teilweise überschneiden.

a) Verstöße, die strafbewehrt sind (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 HinSchG)

Erfasst sind Steuerstraftaten (§ 369 AO), und zwar unabhängig von Steuerart und Steuersubjekt. Eine Information über einen strafbewehrten Verstoß setzt Verdachtsmomente für das Vorliegen des objektiven und des subjektiven Tatbestands sowie der Rechtswidrigkeit voraus. Daß die Verdachtsmomente auch den Vorsatz betreffen müssen, folgt aus dem Erfordernis der rechtswidrigen Handlung in § 3 Abs. 2 S. 1 HinSchG (vgl. § 11 Abs. 1 Nr. 5 StGB), jedenfalls aus dem Merkmal der Strafbewehrung (siehe § 15 StGB).² Schuldunfähigkeit, Verbotsirrtum oder das Bestehen von Entschuldigungsgründen lassen einen Verstoß hingegen nicht entfallen. Dies dürfte auch für den Eintritt von Verfolgungsverjährung, Rücktritt vom Versuch oder eine strafbefreiende Selbstanzeige gelten.³ Der Verdacht muß sich nicht gegen einen konkreten Täter richten.⁴

Die Anforderungen an die Verdachtslage sollten nicht überspannt werden. Andererseits legt nicht jede objektive Unrichtigkeit den Verdacht einer Steuerstraftat nahe. Insbesondere kann nicht allein aus der Höhe der steuerlichen Auswirkungen automatisch auf den Verdacht einer Steuerstraftat geschlossen werden.⁵

b) Verstöße, die bußgeldbewehrt sind (§ 2 Abs. 1 Nr. 2 HinSchG)

Erfasst sind nur Verstöße gegen Rechtsvorschriften, die dem Schutz von Leib und Leben, der Rechte von Beschäftigten oder ihrer Vertretungsorgane dienen. Die Vorschrift muß diesen Schutz bezwecken oder dazu beitragen, den Schutz zu gewährleisten.⁶ Beispielhaft für Vorschriften, die Rechte von Beschäftigten schützen, nennt die Gesetzesbegründung die Vorschriften zur Zahlung des Mindestlohnes nach § 20 MiLoG, zu Mitwirkungs- und Dokumentationspflichten nach §§ 15 und 17 MiLoG sowie die nach § 16 Abs. 1 AÜG bußgeldbewehrten Vorschriften.⁷

Steuerordnungswidrigkeiten (§ 377 Abs. 1 AO) fallen regelmäßig nicht unter § 2 Abs. 1 Nr. 1 HinSchG. Zu erörtern ist jedoch eine Anwendbarkeit, soweit Ordnungswidrigkeiten die Verletzung der Pflicht zur Einbehaltung, Anmeldung und Abführung der Lohnsteuer durch den Arbeitgeber betreffen. So verwirklicht eine leichtfertige Verkürzung der Lohnsteuer durch eine zu niedrige oder unterlassene Anmeldung den Tatbestand des § 378 AO, die vorsätzliche oder leichtfertige Verletzung der Verpflichtung Lohnsteuer einzubehalten und abzuführen, wird durch § 380 AO sanktioniert. Zwar erfolgt die Auferlegung der lohnsteuerlichen Pflichten im öffentlichen Interesse zur Sicherung des Steueraufkommens,⁸ jedoch wird ebenfalls vertreten, daß der zur Abführung der Lohnsteuer Verpflichtete in einem gewissen Treueverhältnis nicht nur zum Fiskus, sondern auch zu dem Arbeitnehmer als dem Schuldner der Lohnsteuer steht.⁹ Entsprechend schützen die lohnsteuerlichen Pflichten auch Ver-

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

1 BT-Drs. 20/3442, S. 2, 34.

2 Vgl. zum Begriff der rechtswidrigen Tat BFH v. 15.04.2021 – V R 25/18 – (zu § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 10 S. 1 EStG); Popp in LK, § 323 a Rn. 64 ff. (zu §§ 323 a, 11 Abs. 1 Nr. 5 StGB); Maier in MüKo, StGB, § 259 Rn. 20.

3 Vgl. BGH v. 28.10.1982 – 4 StR 472/82 – (zu § 11 Abs. 1 Nr. 5 StGB).

4 Siehe z.B. Schmidt, Regelungsoptionen des deutschen Gesetzgebers zum Whistleblower-Schutz in Umsetzung der EU-Richtlinie 2019/1937, S. 94.

5 Siehe AEO zu § 153 AO Nr. 2.5.

6 BT-Drs. 20/3442, S. 57.

7 BT-Drs. 20/3442, S. 63.

8 Matthes in Kohlmann, § 380 AO Rn. 3; Jäger/Ebner in J/J/R, § 380 AO Rn. 2.

9 Jäger/Ebner a.a.O., Fn. 9; Hauer in BeckOK AO, § 380 AO Rn. 3; Hunsmann in Hüls/Reichling, Steuerstrafrecht, § 380 AO Rn. 2; Welbel in Schwarz/Pahlke, § 380 AO Rn. 3.

mögensinteressen der Arbeitnehmer,¹⁰ da diese als Steuerschuldner nur durch die vorschriftsmäßige Abführung der Lohnsteuer von ihrer Steuerschuld befreit werden.¹¹ Dies spricht dafür, daß entsprechende Verstöße von § 2 Abs. 1 Nr. 1 HinSchG umfaßt sind.

c) Verstöße gegen für Körperschaften und Personenhandelsgesellschaften geltende steuerliche Rechtsnormen (§ 2 Abs. 1 Nr. 6 HinSchG)

Die Vorschrift setzt Art. 2 Abs. 1 c) Alt. 1 HinSch-RL um, weicht jedoch vom Wortlaut der deutschen Fassung der Hirsch-RL ab. Diese erfaßt nur Handlungen, „die die Körperschaftsteuer-Vorschriften verletzen“. Der Gesetzgeber begründet die Abweichung mit der Verbreitung von Personenhandelsgesellschaften in Deutschland. Es sei „zum Beispiel in Bezug auf ihre Umsatzsteuerpflichtigkeit schwer zu vermitteln (...), diese durch eine Beschränkung auf die Körperschaftsteuerpflichtigkeit explizit vom Schutzbereich der Regelung auszunehmen“.¹² Aus der Gesetzesbegründung wird deutlich, daß die Erweiterung nicht nur die ertragsteuerlichen Vorschriften für Personengesellschaften betreffen soll, sondern sämtliche steuerlichen Pflichten von Körperschaften und Personengesellschaften: Genannt werden „insbesondere“ die Vorschriften zur Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer, Einkommensteuer – soweit Gewinneinkünfte betroffen sind – und zur Umsatzsteuer. Der vom Hinweisgeber mitgeteilte Sachverhalt muß nach der Gesetzesbegründung Umstände betreffen, die dazu dienen oder dienen sollen, Körperschaften oder Personengesellschaften entgegen der für sie geltenden steuerlichen Rechtsnormen einen steuerlichen Vorteil zu verschaffen. Entscheidend ist somit allein, ob die Information einen Verstoß gegen die der konkreten Körperschaft oder Personengesellschaft obliegenden steuerlichen Pflichten betrifft. Das ist zum Beispiel auch bei einem Verstoß gegen die Vorschriften zum Lohnsteuerabzug der Fall.¹³ Der Verstoß muß nicht den Tatbestand einer Steuerstraftat oder Steuerordnungswidrigkeit verwirklichen, also auch nicht vorsätzlich oder leichtfertig erfolgen.

Verstöße gegen steuerliche Pflichten eines Einzelunternehmens fallen nicht unter § 2 Abs. 1 Nr. 6 HinSchG. Hier bleibt jedoch bei vorsätzlichen oder leichtfertigen Verstößen die Anwendbarkeit des § 2 Abs. 1 Nr. 1 und 2 HinSchG zu prüfen.

d) Verstöße in Form von mißbräuchlichen Vereinbarungen (§ 2 Abs. 1 Nr. 7 HinSchG)

Die Vorschrift erfaßt Vereinbarungen, die darauf abzielen, sich in mißbräuchlicher Weise einen steuerlichen Vorteil zu verschaffen, der dem Ziel oder dem Zweck des für Körperschaften und Personenhandelsgesellschaften geltenden Steuerrechts zuwiderläuft. § 2 Abs. 1 Nr. 7 HinSchG soll eine zeitliche Vorverlagerung auf den Zeitpunkt der Vereinbarung bewirken.¹⁴

Die Vorschrift umfaßt insbesondere auch Vereinbarungen, die als Gestaltungsmissbrauch im Sinne des § 42 AO anzusehen sind.¹⁵ Die Anwendungsbereiche nach § 2 Abs. 1 Nr. 6 und Nr. 7 HinSchG überlappen, wenn die als mißbräuchlich angesehenen Rechtsfolgen der Vereinbarung z.B. nach § 42 AO steuerlich nicht anzuerkennen sind und gleichwohl in eine Steuererklärung einfließen sollen.

e) Verstöße gegen den Schutz der finanziellen Interessen der Europäischen Union im Sinne des Art. 325 AEUV (§ 2 Abs. 2 Nr. 1 HinSchG)

Das betrifft insbesondere Verstöße gegen Vorschriften zur Umsatzsteuer sowie zu Zöllen auf Einfuhren aus Drittländern.¹⁶ Verstöße i.S.d. Art. 325 AEUV sind Betrügereien und sonstige gegen die finanziellen Interessen der Union gerichtete rechtswidrige Handlungen.¹⁷ Diese werden häufig bereits von § 2 Abs. 1 Nr. 1 HinSchG als Steuerstraftaten erfaßt sein.

f) Verstöße gegen Binnenmarktvorschriften i.S.d. Art. 26 Abs. 2 AEUV, einschließlich der EU-Vorschriften über Wettbewerb und staatliche Beihilfen (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 HinSchG)

Erfaßt sind insbesondere die auf Art. 26 Abs. 2, 115 AEUV gestützten Vorschriften der Mutter-Tochter-Richtlinie, Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie, Fusionsrichtlinie, ATAD, die Mindestbesteuerungsrichtlinie und DAC¹⁸ sowie die auf Grundlage des Art. 113 AEUV erlassenen Vorschriften über die harmonisierten Verbrauchsteuern. Entsprechende Verstöße fallen in der Regel bereits unter § 2 Abs. 1 Nr. 6 HinSchG.

2. Interne und externe Meldung

Der Hinweisgeber kann frei entscheiden, ob er sich an eine interne oder eine externe Meldestelle wendet (§ 7 Abs. 1 S. 1 HinSchG). § 7 Abs. 1 S. 2 HinSchG appelliert lediglich an den Hinweisgeber, er solle die Meldung an eine interne Meldestelle

10 Vgl. z.B. Fischer in Henssler/Willemsen/Kalb, ArbeitsR, § 38 EStG Rn. 75.

11 Vgl. §§ 38 Abs. 3, 42 d Abs. 3, 44 Abs. 5, 50 a Abs. 5 EStG.

12 BT-Drs. 20/3442, S. 63.

13 Anders wohl Schönfeld/Ellenrieder/Sendke, IStR 2023, 441.

14 BT-Drs. 20/3442, S. 63.

15 BT-Drs. 20/3445, S. 63.

16 Siehe zu den EU-Eigenmitteln Art. 2 des Eigenmittelbeschlusses v. 14.12.2020, (EU, Euratom) 2020/2053; Khan in Geiger/Khan/Kotzur/Kirchmair, EUV/AEUV, Art. 311 AEUV Rn. 13.

17 Zum Begriff siehe Waldhoff in Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, Art. 325 AEUV Rn. 5.

18 Gestützt auf Art. 113, 115 AEUV, siehe zum Ganzen Schönfeld/Ellenrieder/Sendke, IStR 2023, 441, 443.

bevorzugen, wenn intern wirksam gegen den Verstoß vorgegangen werden kann und er keine Repressalien befürchtet.

Die Einrichtung einer externen Meldestelle ist für Beschäftigungsgeber mit mindestens 50 Beschäftigten verpflichtend (§ 12 Abs. 1, 2 HinSchG). Für Beschäftigungsgeber mit bis zu 249 Beschäftigten gilt diese Pflicht ab dem 17.12.2023. Betreibt ein Beschäftigungsgeber freiwillig einen internen Meldekanal, muß er dabei die Vorgaben des HinSchG nicht beachten.¹⁹ Unabhängig von der Beschäftigtenzahl gilt jedoch das Repressalienverbot, wenn sich der Hinweisgeber an die externe Meldestelle wendet oder als ultima ratio den Sachverhalt offenlegt.²⁰ Es kann daher auch in einem kleinen Betrieb sinnvoll sein, einen internen Meldekanal zu betreiben, der Hinweisgebern das gesetzliche Schutzniveau bietet.

Der Bund errichtet beim Bundesamt für Justiz eine Stelle für externe Meldungen (§ 15 HinSchG).²¹ Nach Eingang einer Meldung prüft die externe Meldestelle, ob der gemeldete Verstoß in den sachlichen Anwendungsbereich nach § 2 HinSchG fällt und keine Ausnahmen vom Anwendungsbereich des Gesetzes nach § 5 HinSchG bestehen. Ist dies der Fall, prüft sie die Stichhaltigkeit der Meldung und ergreift angemessene Folgemaßnahmen nach § 29 HinSchG. Als weitere Folgemaßnahmen können die externen Meldestellen betroffene Beschäftigungsgeber kontaktieren, die hinweisgebende Person an andere zuständige Stellen verweisen, das Verfahren aus Mangel an Beweisen oder aus anderen Gründen abschließen oder das Verfahren an eine zuständige Behörde zwecks weiterer Untersuchungen abgeben. Dazu gehört auch die Abgabe an Strafverfolgungsbehörden bei Anhaltspunkten für Straftaten.²²

Darüber hinaus ist die zentrale Meldestelle als Behörde gem. § 116 Abs. 1 AO verpflichtet, ihre Erkenntnisse, die den Verdacht einer Steuerstraftat begründen, dem BZSt oder soweit bekannt, den für das Steuerstrafverfahren zuständigen Finanzbehörden mitzuteilen. Die Mitteilungspflicht nach § 116 Abs. 1 AO dürfte gem. § 30 S. 2 HinSchG den Vertraulichkeitsvorschriften der §§ 8, 9 HinSchG vorgehen. Damit wäre eine Mitteilung nach § 116 AO trotz § 9 Abs. 3 HinSchG auch dann möglich, wenn sie Rückschlüsse auf die Identität des Hinweisgebers erlaubt und der Hinweisgeber die Einwilligung zur Weiterleitung verweigert. Als praktische Lösung kann die zentrale Meldestelle den Inhalt der Mitteilung auf das zulässige Maß reduzieren und die weiteren Informationen – auch ohne Zustimmung des Hinweisgebers – auf Anfrage der Behörde gem. 9 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 und 2 HinSchG preisgeben.

3. Offenlegung

Als ultima ratio ist der Hinweisgeber berechtigt, die Information über einen Verstoß der Öffentlichkeit zugänglich zu machen (sog. Offenlegung, § 3 Abs. 5 HinSchG). Voraussetzung ist, daß der Hinweisgeber zunächst eine externe Meldung erstattet hat und hierauf innerhalb der Frist keine

geeigneten Folgemaßnahmen ergriffen wurden oder er keine Rückmeldung über das Ergreifen solcher Folgemaßnahmen erhalten hat (§ 32 Abs. 1 Nr. 1 HinSchG). Im Ausnahmefall ist eine Offenlegung auch ohne eine vorherige externe Meldung zulässig, wenn der Hinweisgeber hinreichenden Grund zu der Annahme hatte, daß andernfalls das öffentliche Interesse gefährdet wäre, er Repressalien ausgesetzt wäre oder daß der externe Meldeweg nicht ordnungsgemäß funktioniert (§ 32 Abs. 1 Nr. 2 HinSchG). Im Steuerrecht wird die Vorschrift kaum praktische Relevanz haben.

4. Hinweisgeberschutz und Selbstanzeige

Will ein Mitarbeiter, der selbst an einer betrieblichen Steuerhinterziehung beteiligt war, reinen Tisch machen und den Sachverhalt den Behörden mitteilen, steht er auf den ersten Blick vor einem Dilemma: Er kann sich zum einen an die externe Meldestelle wenden. Sofern er hinreichenden Grund zu der Annahme hatte, daß die Informationen zutreffend sind, wird er umfassend vor Benachteiligungen seitens des Arbeitgebers geschützt (§ 33 Abs. 1 HinSchG). Zum anderen kann er eine strafbefreiende Selbstanzeige nach § 371 AO bei der zuständigen Finanzbehörde erstatten. Unter Umständen hat er dabei keinen Hinweisgeberschutz. In diesem Kontext stellen sich drei Fragen: Kann eine externe Meldung als Selbstanzeige ausgestaltet werden? Sperrt die externe Meldung eine nachfolgende Selbstanzeige? Wie steht es um den Schutz des Hinweisgebers, wenn er sich unmittelbar an die Finanzbehörden wendet?

4.1. Externe Meldung als Selbstanzeige?

Eine Selbstanzeige ist nach § 371 Abs. 1 AO „gegenüber der Finanzbehörde“ zu erstatten. Die externe Meldestelle ist keine Finanzbehörde i.S.d. § 6 Abs. 2 AO. Da alle Behörden nach § 116 AO zur Weiterleitung von Informationen über Steuerstraftaten an die Finanzbehörden verpflichtet sind, kann eine Selbstanzeige nach überwiegender Auffassung bei jeder Behörde erstattet werden. Die Selbstanzeige wird jedoch erst mit Zugang bei der Finanzbehörde wirksam.²³ Teils wird vertreten, daß die Erstattung einer Selbstanzeige bei der unzuständigen Behörde zur Tatentdeckung führt (§ 371 Abs. 2 Nr. 2 AO), so daß die Selbstanzeige nicht mehr wirksam werden kann.²⁴ Nach anderer Ansicht soll die Offen-

19 Bayreuther, DB 2023, 1537, 1545; ders., NZA-Beilage 2022, 20.

20 Bayreuther, DB 2023, 1537, 1545; ders., NZA-Beilage 2022, 20.

21 Zu Meldestellen der BaFin und des BKartA §§ 21, 22 HinSchG.

22 BT-Drs. 20/3442, S. 89; ebenso Busch, wistra 2022, R8, R10; Schoch, BKR 2023, 154, 160; a.A. Bruns, NJW 2023, 1609, 1614, der eine Mitteilung an die StA nur nach § 116 Abs. 1 AO für zulässig hält.

23 Seer in T/K, AO/FGO, § 371 AO Rn. 22; Jäger in Klein, AO, § 371 Rn. 60; Biesgen in F/T, § 371 AO Rn. 38.

24 Rolletschke, ZWH 2013, 385, 386; Roth, NZWiSt 2018, 63, 66; wohl auch Hunsmann in E/R/S/T, Wirtschaftsstrafrecht, § 371 AO Rn. 36.

barung der Tat gegenüber der unzuständigen Behörde keine Tatentdeckung bewirken, weil es an einem aktiven Handeln auf Seiten des Entdeckers fehlt²⁵ bzw. weil die unzuständige Behörde lediglich als Bote fungiert.²⁶ Der BGH hat ausdrücklich offengelassen, ob eine gegenüber der Staatsanwaltschaft abgegebene Selbstanzeige strafbefreiend wirkt.²⁷

Der Sperrgrund der Tatentdeckung setzt nach § 371 Abs. 2 Nr. 2 AO voraus, daß eine der Steuerstraftaten im Zeitpunkt der Selbstanzeige bereits entdeckt war und der Täter dies wusste oder bei verständiger Würdigung der Sachlage damit rechnen mußte. Die externe Meldestelle gehört wegen der Mitteilungspflicht nach § 116 AO zum Kreis der tauglichen Tatentdecker.²⁸ Entdeckt ist die Tat, wenn bei vorläufiger Tatbewertung die Wahrscheinlichkeit einer Verurteilung wegen einer Steuerstraftat gegeben ist.²⁹ Dies wird bei einer Offenlegung des Sachverhalts im Rahmen der Selbstanzeige der Fall sein.³⁰

Spekuliert der Hinweisgeber nicht darauf, daß die Weiterleitung nach § 116 AO unterbleibt und ergibt sich aus der Meldung eindeutig, daß der steuerstrafrechtlich relevante Sachverhalt unverzüglich an die Finanzbehörde weiterzuleiten ist, besteht indes kein Grund, der Selbstanzeige die Wirksamkeit zu versagen. Als „Zeitpunkt der Selbstanzeige“ i.S.d. Sperrgrunds der Tatentdeckung nach § 371 Abs. 2 Nr. 2 AO infolge der Offenlegung durch Hinweisgeber sollte auf den Eingang bei der externen Meldestelle abgestellt werden.

Sind Steuerverkürzungen bereits eingetreten oder ist ein Geldzuschlag nach § 398 a AO zu zahlen, muß der Hinweisgeber zusätzlich in die Offenlegung seiner Identität gegenüber den Finanzbehörden einwilligen. Eine wirksame Selbstanzeige setzt insoweit grundsätzlich voraus, daß die Person des Anzeigerstatters der Finanzbehörde bis zum Eintritt von Sperrgründen bekannt wird.³¹ Ohne Einwilligung des Hinweisgebers wäre die Voraussetzung nicht erfüllt, wenn die zentrale Meldestelle seine Identität in der Mitteilung zunächst vertraulich behandeln und nur auf Anfrage in einem Strafverfahren gem. § 9 Abs. 2 Nr. 1 HinSchG offenlegt. Die externe Meldung würde in diesem Fall gerade nicht sämtliche Voraussetzungen einer wirksamen Selbstanzeige erfüllen.

Da die Frage der Tatentdeckung durch Anzeigerstattung bei der unzuständigen Behörde nicht abschließend geklärt ist, sollte eine Selbstanzeige aus Vorsichtsgründen bei der zuständigen Finanzbehörde abgegeben werden.

4.2. Sperrt die externe Meldung eine nachfolgende Selbstanzeige?

Kommt es infolge der externen Meldung oder infolge eigener Ermittlungen durch die externe Meldestelle zur Tatentdeckung, ist eine nachfolgende Selbstanzeige gem. § 371 Abs. 2 Nr. 2 AO ausgeschlossen, wenn der Täter von der Tatentdeckung weiß oder bei verständiger Würdigung der Sachlage damit rechnen muß.³² Die Sperrwirkung betrifft

nach überwiegender Ansicht den konkreten Täter oder Teilnehmer, der von Tatentdeckung weiß oder wissen muß.³³ Hat der Tatbeteiligte Kenntnis von der externen Meldung, sei es, weil er die Meldung selbst abgegeben hat, oder weil er von der externen Meldestelle gem. § 29 Abs. 1 S. 1 oder Abs. 2 Nr. 1 HinSchG kontaktiert wurde, ist im Einzelfall zu bewerten, ob er auf Grundlage der vorhandenen Informationen über den Kenntnisstand der externen Meldestelle von Tatentdeckung zumindest ausgehen mußte. Dies wird häufig der Fall sein.

Da der Sperrgrund der Tatentdeckung für eine Selbstanzeige bei leichtfertiger Steuerverkürzung nicht gilt, kann ein Tatbeteiligter eine wirksame bußgeldbefreiende Selbstanzeige abgeben, bevor ihm oder seinem Vertreter die Einleitung eines Straf- oder Bußgeldverfahrens bekanntgegeben worden ist (§ 378 Abs. 3 S. 1 AO).

Der gutgläubige Hinweisgeber ist durch § 33 Abs. 1 HinSchG selbst dann vor Repressalien geschützt, wenn er durch die externe Meldung den an der Steuerhinterziehung beteiligten Personen die Möglichkeit nimmt, eine wirksame Selbstanzeige abzugeben.³⁴

4.3. Hinweisgeberschutz bei Selbstanzeige gegenüber der Finanzbehörde

Das Gesetz schweigt zu der Frage, ob der Hinweisgeber auch dann vor Benachteiligungen durch den Arbeitgeber geschützt ist, wenn er sich nicht an die externe Meldestelle, sondern unmittelbar an die zuständige Fachbehörde wendet.³⁵ Die Selbstanzeige erfolgt häufig in Abstimmung mit dem Arbeitgeber und anderen Unternehmensmitarbeitern als sog. koordinierte Selbstanzeige mit Schutzwirkung für alle Beteiligten. Fraglich ist, ob der Hinweisgeber seine arbeitsrechtlichen Rücksichtnahmepflichten (§ 241 Abs. 2 BGB) verletzt, wenn er den Sachverhalt im Rahmen einer

25 *Streck/Olgemöller*, DStR 1994, 966; das steht freilich im Widerspruch zur h.M., wonach eine (Teil-)Selbstanzeige selbst gegenüber der zuständigen Behörde zur Tatentdeckung führt.

26 *Schauf* in *Kohlmann*, § 371 AO Rn. 281; *Hüls/Reichling*, PStR 2008, 142 ff.

27 BGH v. 18.06.2003 – 5 StR 489/02.

28 Vgl. BGH v. 09.05.2017 – 1 StR 265/16.

29 BGH v. 09.05.2017 – 1 StR 265/16 – („Steuerstraftat oder -ordnungs-widrigkeit“).

30 Siehe auch *Hüls/Reichling*, PStR 2008, 146 ff.

31 BGH v. 05.05.2004 – 5 StR 548/03; *Biesgen* in *F/T*, § 371 AO Rn. 31; nach a.A. ist eine nachträgliche Benennung ausreichend, so z.B. *Beckemper* in *HHSp*, AO/FGO, § 371 AO Rn. 35.

32 Nach teilw. vertretener Ansicht kommt es nur auf den Kenntnisstand des Täters, nicht jedoch des Teilnehmers an, so z.B. *Joecks/Randt* in *J/J/R*, § 371 Rn. 322; *Köhler* in *MüKoStGB*, § 371 Rn. 306.

33 *Köhler* in *MüKoStGB*, § 371 Rn. 306.

34 Zur Rechtslage in Österreich siehe *Schrank/Stücklberger/Paul*, ZSS 2022, 164, 167 f.

35 Vgl. *Schilling/Danner*, CB 2022, 371, 374 f., zum Parallelproblem beim Kronzeugenprivileg nach § 46 b StGB.

Selbstanzeige der Finanzbehörde offenlegt, ohne vorher den Beschäftigungsgeber informiert zu haben.³⁶

Es spricht viel dafür, daß eine Meldung an die zuständige Fachbehörde jedenfalls unter den strengen Voraussetzungen der Offenlegung nach § 32 HinSchG geschützt ist.³⁷ Sind die Voraussetzungen der Offenlegung – wie im Regelfall – nicht erfüllt, ist die Zulässigkeit nach Maßgabe der bisherigen arbeitsgerichtlichen Rechtsprechung zu beurteilen.

Der Inhalt der Rücksichtnahmepflichten ist durch Abwägung von Arbeitgeber- und Arbeitnehmerinteressen zu bestimmen.³⁸ Nach der Rechtsprechung des BAG ist maßgeblich, ob sich die Anzeige des Arbeitnehmers als eine unverhältnismäßige Reaktion auf ein Verhalten des Arbeitgebers oder seines Repräsentanten darstellt. Das BAG stellt indiziell darauf ab, ob die angezeigte Straftat tatsächlich begangen worden ist oder der Hinweisgeber insoweit zumindest gutgläubig war, aus welchen Motiven der Hinweisgeber handelte und ob der Vorrang einer zumutbaren innerbetrieblichen Klärung beachtet wurde. Unzumutbar ist die innerbetriebliche Klärung, wenn der Arbeitnehmer Kenntnis von Straftaten erhält, durch deren Nichtanzeige er sich selbst einer Strafverfolgung aussetzen würde, bei schwerwiegenden und vom Arbeitgeber selbst begangenen Straftaten und wenn Abhilfe berechtigterweise nicht zu erwarten ist.³⁹

Das LAG Hamm⁴⁰ hielt eine Kündigung durch den Arbeitgeber für unwirksam, die darauf gestützt war, daß der Arbeitnehmer eigenmächtig eine Selbstanzeige nach § 371 AO erstattet hatte: Räume der Staat dem an einer Steuerhinterziehung Beteiligten Straffreiheit ein, um das gewünschte Ziel der Nachentrichtung hinterzogener Steuern zu erreichen, dürfe die Wahrnehmung dieser gesetzlichen Wohltat nicht auf andere Weise mit Sanktionen belegt werden. Das BAG hat die Entscheidung unter anderem deshalb aufgehoben, weil der Arbeitnehmer sich im konkreten Fall nicht durch eine Selbstanzeige Straffreiheit verschaffen wollte, sondern den Arbeitgeber „fertigmachen“ wollte.⁴¹

In die Abwägung ist das Interesse des Arbeitnehmers einzustellen, durch eine wirksame Selbstanzeige Straffreiheit zu erlangen. Die Schutzwürdigkeit wird allerdings dadurch gemindert, daß der Arbeitnehmer durch die Beteiligung an der Steuerhinterziehung seine arbeitsvertraglichen Pflichten verletzt hat. Die Pflichtverletzung wiegt weniger schwer, wenn er von Leitungspersonen des Unternehmens zu der Tat angewiesen oder gar gedrängt worden ist. Eine Information des Arbeitgebers vor Erstattung der Selbstanzeige birgt für den Arbeitnehmer das Risiko, daß Unternehmensangehörige durch eine eigene Selbstanzeige den Sperrgrund der Tatendeckung herbeiführen können.

Auf Seiten des Arbeitgebers besteht das Interesse, über die bevorstehende Erstattung einer Selbstanzeige durch den Arbeitnehmer informiert zu werden. Auf dieser Grundlage kann der Arbeitgeber entscheiden, ob es dem Wohl des

Unternehmens dient, wenn die Initiative zur Anzeige des steuerlichen Fehlers vom Unternehmen ausgeht. Eine vom Unternehmen initiierte Offenlegung kann nicht nur das Risiko von Reputationsschäden und etwaigen Zwangsmaßnahmen von Verfolgungsbehörden reduzieren. Durch Einbeziehung aller tatbeteiligten Leitungspersonen nach § 30 Abs. 1 OWiG in den Schutzbereich der sog. koordinierten Selbstanzeige kann der Arbeitgeber rechtssicher eine Verbandsgeldbuße nach § 30 Abs. 4 S. 3 AO i.V.m. § 370 AO vermeiden.⁴² Die Offenlegung als Maßnahme der nachträglichen Compliance kann zudem zumindest bußgeldmildernd im Rahmen einer Sanktionierung wegen Aufsichtspflichtverletzung nach §§ 30 Abs. 1 OWiG i.V.m. § 130 Abs. 1 OWiG berücksichtigt werden.⁴³ Die Offenlegung kann selbstverständlich so ausgestaltet werden, daß sie auch für den beteiligten Arbeitnehmer die Wirkung einer strafbefreienden Selbstanzeige entfaltet.

5. Fazit

Dem selbstanzeigewilligen Hinweisgeber bietet das HinSchG – außerhalb der strengen Voraussetzungen einer Offenlegung – keinen sicheren Schutz. Er kann den Sachverhalt gegenüber der externen Meldestelle offenlegen und dadurch die Wirksamkeit seiner Selbstanzeige gefährden. Alternativ kann er eine klassische Selbstanzeige gegenüber der Finanzbehörde erstatten. Ob er pflichtwidrig handelt, wenn er seinen Beschäftigungsgeber im Vorfeld der Selbstanzeige nicht informiert, ist eine Frage des Einzelfalls.

Für den Beschäftigungsgeber kann eine externe Meldung einer Steuerstraftat durch den Hinweisgeber mit erheblichen Nachteilen verbunden sein. Insbesondere kann sie dem Beschäftigungsgeber die Möglichkeit nehmen, durch eine koordinierte Selbstanzeige eine Verbandsgeldbuße zu vermeiden oder zumindest zu reduzieren. Eine attraktive interne Meldestelle und eine positive Fehlerkultur können dem Unternehmen helfen, die Entscheidungshoheit im Umgang mit internem Fehlverhalten zu behalten.

36 Siehe dazu *Stark*, Die strafbefreiende Selbstanzeige gem. § 371 Abs. 1 AO im Rahmen von Mehrpersonenverhältnissen; *Wollweber*, GS für Wolfgang Joecks, S. 799, 809 ff.; vgl. auch *Streck*, DStR 1996, 228.

37 *Bayreuther*, DB 2023, 1537, 1543; a.A. *Schilling/Danner*, CB 2022, 371, 374 f.

38 BAG v. 03.07.2003 – 2 AZR 235/02.

39 BAG v. 03.07.2003 – 2 AZR 235/02.

40 LAG Hamm v. 12.11.1990 – 19 (16) Sa 6/90 a.

41 BAG Ur. v. 04.07.1991 – 2 AZR 80/91.

42 *Hoffmann/Schimpl/Izrailevych*, DB 2020, 2541, 2543.

43 Nach *Reichling*, NJW 2013, 2233, 2234 ff. ist eine Verbandsgeldbuße auch in diesem Fall stets ausgeschlossen.

Von Heiraten, Scheidungen und Todesfällen – Steuerthemen rund um die Familie (Teil 1)

Dr. Thomas Stein, Rechtsanwalt/Steuerberater, Ulm

Kapitel 1: Heirat

Bereits vorehelich lohnt sich eine Befassung mit dem deutschen Güter- und Steuerrecht. Schließlich soll für den jeweiligen Einzelfall die richtige zivilrechtliche Ausgestaltung und die optimale steuerliche Einordnung gefunden werden.

1. Güterstände in Deutschland

Das deutsche BGB kennt derzeit vier Güterstände. Ehen im früheren Güterstand der Errungenschaftsgemeinschaft gem. § 1519 BGB a.F. (bzw. als Fortsetzung des ehemaligen gesetzlichen Güterstands der DDR), kommen in der Praxis nahezu nicht mehr vor. Der Güterstand der Errungenschaftsgemeinschaft des BGB wurde durch das Gleichberechtigungsgesetz zum 01.07.1958 als deutscher Güterstand gestrichen, galt aber über Art. 8 Nr. 7 GleichberG für bis dahin begründete Errungenschaftsgemeinschaften weiter, die Bestandsschutz genießen.

Der deutsche gesetzliche Güterstand ist die Zugewinnsgemeinschaft gemäß § 1363 BGB. Unterliegen die güterrechtlichen Wirkungen dem deutschen Zivilrecht und ist keine ehevertragliche Vereinbarung getroffen, so leben die Ehegatten im Güterstand dieser Zugewinnsgemeinschaft. Die Beurteilung, ob deutsches Güterrecht für die güterrechtlichen Beziehungen der Ehegatten überhaupt einschlägig ist, beurteilt sich für bis zum 29.01.2019 abgeschlossene Ehen und bis dahin abgeschlossene Rechtswahlen und Eheverträge weiterhin nach Art. 14, 15 EGBGB a.F.¹ Seit dem 29.01.2019 regeln die europäischen Güterrechtsverordnungen (kurz: EUGüVO) für ab dann geschlossene Ehen und Eheverträge aus deutscher Sicht das anwendbare Güterrecht.

Durch ehevertragliche Vereinbarungen ist es Ehegatten im Anwendungsbereich des BGB gestattet, die güterrechtlichen Wirkungen ihrer Ehe auszugestalten. Neben der Option den gesetzlichen Güterstand zu modifizieren, besteht die Möglichkeit, die güterrechtlichen Beziehungen der Ehegatten den drei Wahlgüterständen zu unterwerfen. Entsprechende Wahlmöglichkeiten stehen auch gleichgeschlechtlichen Lebenspartnern und im Rahmen der gleichgeschlechtlichen eheverheirateten Personen offen. Das deutsche BGB sieht somit die Zugewinnsgemeinschaft, die Gütertrennung gemäß § 1414 BGB, die Gütergemeinschaft gemäß § 1415 BGB und schließlich den deutsch-französischen Wahlgüterstand gemäß § 1519 BGB in Ver-

bindung mit dem Wahl-Zugewinngemeinschaftsabkommen² als mögliche Güterstände vor.

Die Zugewinnsgemeinschaft als der häufigste Güterstand in Deutschland ist gemäß § 1363 Abs. 2 BGB dadurch charakterisiert, daß die Vermögenswerte der Ehegatten nicht gemeinschaftliches Vermögen werden. Es besteht während der Dauer der Ehe in vermögensrechtlicher Hinsicht eine Gütertrennung zwischen den Ehegatten. Den Unterschied im Hinblick auf die güterrechtlichen Ausgleichsmodalitäten gegenüber der reinen Gütertrennung stellt § 1363 Abs. 2 S. 3 BGB heraus. Unabhängig von dieser Gütertrennung während der Ehezeit wird der Zugewinn ausgeglichen, den die Ehegatten in der Ehe erzielen, wenn die Zugewinnsgemeinschaft beendet wird.

Die Einzelheiten der Durchführung des Zugewinnausgleichs bestimmen die Vorschriften nach § 1371 BGB ff. Die Güterstände der Gütertrennung und der Zugewinnsgemeinschaft verhalten sich während der Dauer der Ehe im Hinblick auf die Vermögenszuweisungen weitgehend identisch. Schließlich erwerben die Ehegatten auch in der Zugewinnsgemeinschaft kein güterstandsbedingtes gemeinschaftliches Vermögen gem. § 1363 Abs. 2 S. 1 BGB.

Eine andere Vermögenszuweisung erfolgt aber für die Gütergemeinschaft als weiterem Wahlgüterstand. Durch die Vereinbarung der Gütergemeinschaft werden das Vermögen des Ehemannes und das Vermögen der Ehefrau gemeinschaftliches Vermögen beider Ehegatten gemäß § 1416 Abs. 1 BGB. Mit Vereinbarung der Gütergemeinschaft werden sämtliche Vermögensgegenstände Gesamtgut der Gemeinschaft, ohne daß es einzelner Übertragungsakte bedarf, was § 1416 Abs. 2 BGB zum Gesamtgut klarstellt.

Nicht dem Gesamtgut hingegen unterfallen im Güterstand der Gütergemeinschaft Vermögenswerte des Sondergutes nach § 1417 BGB, mithin solche Gegenstände, die nicht durch Rechtsgeschäft übertragen werden können. Sondergüter werden vom jeweiligen Ehegatten selbständig verwaltet. Ebenfalls vom Gesamtgut ausgenommen ist das sogenannte Vorbehaltsgut gem. § 1418 BGB. Vorbehaltsgut wird durch entsprechende ehevertragliche Vereinbarung der Ehegatten begründet. Zudem erstreckt sich das Vorbehaltsgut auf Gegenstände, die ein Ehegatte von Todes wegen oder von einem Dritten unentgeltlich erwirbt, wenn die Zuord-

¹ Art. 69 Abs. 1 EuGüVO.

² V. 15.03.2012, BGBl I 2012, 178.

nung zum Vorbehaltsgut durch letztwillige Verfügung oder bei der Zuwendung bestimmt wurde.

Vor diesem Hintergrund ist auch die Kenntnis des letztwillig Verfügenden bzw. des Schenkers vom Güterstand des Vermögensempfängers von Bedeutung. Schließlich umfaßt das Vorbehaltsgut auch solche Gegenstände, die ein Ehegatte aufgrund eines zu seinem Vorbehaltsgut gehörenden Rechts, als Ersatz für die Zerstörung, Beschädigung oder Entziehung eines zum Vorbehaltsgut gehörenden Gegenstandes oder durch ein Rechtsgeschäft erwirbt, das sich auf das Vorbehaltsgut bezieht (Erwerbs- und Surrogatserstreckung).

Der in der Praxis seltenste³ deutsche Güterstand ist die Wahl-Zugewinngemeinschaft nach § 1519 BGB i.V.m. dem Wahl-Zugewinngemeinschaftsabkommen, der seit dem 01.05.2013 zur Verfügung steht.⁴ Aufgrund der Basis im Abkommen vom 04.02.2010 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Französischen Republik wird dieser Güterstand auch als deutsch-französischer Wahlgüterstand zutreffend bezeichnet. Die Wahl-Zugewinngemeinschaft entspricht weitgehend der deutschen Zugewinngemeinschaft, modifiziert diese allerdings durch die Übernahme französischer güterrechtlicher Vorstellungen. Die Wahl-Zugewinngemeinschaft ist dabei ein echter Wahl-Güterstand und keine bloße Modifikation der Zugewinngemeinschaft gem. § 1363 BGB. Diesem Umstand kommt im Anwendungsbereich der Güterstandsschaukel⁵ Bedeutung zu. Die Wahl-Zugewinngemeinschaft setzt überdies keinen internationalen Sachverhalt voraus, um den Anwendungsbereich zu eröffnen. Erforderlich ist lediglich, daß die güterrechtlichen Wirkungen einer Ehe dem deutschen oder dem französischen Recht unterliegen, so daß keine binationale Ehe als Wahlvoraussetzung vorliegen muß.

2. Ausländische Güterstände in der deutschen Rechtsanwendung

Rechtliche Betrachtungen von Güterstandsfragen dürfen nicht vor der Einbeziehung ausländischer Güterstände Halt machen. Die Bestimmung des anzuwendenden Güterstandes, auch in international privatrechtlicher Hinsicht, muß einer jeden güterstandsbezogenen Maßnahme vorgeschaltet werden. Dies gilt insbesondere auch für steuerliche (Gestaltungs-)Maßnahmen mit Bezug zum Güterstand. Schließlich behalten die Ehegatten entsprechend der international-privatrechtlichen Einordnungen in den meisten Staaten ihr eheliches Güterrecht auch im Fall von späteren Ansässigkeitsverlagerungen bei.

Werden Auslandsbezüge verkannt, können sowohl zivilrechtlich wie steuerrechtlich⁶ Fehler auftreten oder besondere Gestaltungsmaßnahmen unberücksichtigt bleiben. Gerade im steuerrechtlichen Kontext sei an die Bedeutung des internationalen Privatrechts als Grundfrage erinnert, wenn gleich entsprechende Beurteilungen nicht zum Beratungsalltag der steuerrechtlichen Praxis gehören. Daher erscheint ein Blick auf diese Bezüge umso wichtiger.

Keinesfalls sind in diesem Kontext nur Fälle ausländischer oder zugezogener Ehegatten zu verorten. Vor allem bei der rechtlichen Einordnung von Bestandesehen und der steuerlichen Beurteilung in der laufenden Steuerberatung sei daran erinnert, daß auch inlandsässige Ehegatten in einem ausländischen gesetzlichen Güterstand verheiratet sein können. Dies hängt insbesondere mit der Altregelung von Art. 14, 15 EGBGB zusammen, die für Eheschließungen bis zum 29.01.2019 Anwendung findet.

Die Bedeutung der ausländischen Güterstände für den inländischen Rechtsanwender zeigt sich daran, daß ca. 5% der in Deutschland lebenden, verheirateten Personen in einem ausländischen Güterstand verheiratet sind.⁷ Zwar können die ausländischen Güterstände einen Gleichlauf mit der deutschen Zugewinngemeinschaft zur Folge haben. Es darf allerdings nicht davon ausgegangen werden, daß dies den Regelfall darstellt.

Die Mehrzahl der europäischen Staaten sieht etwa als gesetzlichen Güterstand die Errungenschaftsgemeinschaft vor.⁸ Dabei divergieren die jeweiligen Güterstandstypen entsprechend den nationalen Ausprägungen, was auch für die verschiedenen Charakteristika der Errungenschaftsgemeinschaftsrechte gilt. Die grobe Leitlinie bei der Beurteilung von Errungenschaftsgemeinschaften ist, daß das während der Ehe erworbene Gut zu Gesamthandseigentum der Errungenschaftsgemeinschaft wird, während vor der Ehe erworbene Güter, ggf. einschließlich von Dritten geschenkter und von Todes wegen erworbener Vermögenswerte nicht Errungenschaftsgut werden. Daher kann bei der Errungenschaftsgemeinschaft auch von einer partiellen Gütergemeinschaft gesprochen werden.

Für Eheschließungen, die ab dem 29.01.2019 erfolgt sind oder für Rechtswahlen ab diesem Zeitpunkt, finden hingegen die EU-Güterrechtsverordnungen (EuGüVO) mit anderen Anknüpfungspunkten zur Bestimmung des einschlägigen Güterrechts Anwendung. Abweichend von Art. 15, 14

3 Zu den Kritikpunkten in der Praxis: *Münch*, Ehebezogene Rechtsgeschäfte, 5. A. 122 ff.

4 BGBl II 2012, 178.

5 *Jünemann*, ZEV 2013, 355, 361; *Siede* in *Bamberger/Roth/Hau/Posack*, BGB, § 1519, Rn. 10.

6 *Stein*, DStR 2020, 368, 417.

7 In 2020 wurden in Deutschland 7.046 Ehen mit der gleichen ausländischen Staatsangehörigkeit eingegangen bei insgesamt 373.304 Eheschließungen www.destatis.de; hinzu kommen zugezogene Ehegatten ausländischer Staatsangehörigkeit, deren Anteil 42,9% der Zugewanderten im Jahr 2019 betragen hatte (https://www.destatis.de/DE/Service/Statistik-Campus/Datenreport/Downloads/datenreport-2021-kap-1.pdf?__blob=publicationFile), dort S. 31 bei 1.558.612 Zuzügen und 1.231.552 Wegzügen im Jahr 2019; in der Schweiz erfolgen 15–16% der Eheschließungen zwischen Ausländern im Zeitraum 2018 – 2020: <https://www.bfs.admin.ch/bfs/de/home/statistiken/bevoelkerung/heiraten-eingetragene-partnerschaften-scheidungen/heiratshaeufigkeit.html>.

8 Vgl. die Zusammenstellung des Bundesverwaltungsamtes des Jahres 2015: https://www.bva.bund.de/SharedDocs/Downloads/DE/Aufgaben/ZMV/Auswandern/Publikationen/Downloaddatei_Eheg%C3%BCterrecht_und_Ehevertr%C3%A4ge_in_Europa.pdf?__blob=publicationFile&v=2.

EGBGB regeln die EuGüVO die Bestimmung des auf eine Ehe anwendbaren nationalen Güterrechts vorrangig nach dem gemeinsamen gewöhnlichen Aufenthalt der Ehegatten nach der Eheschließung.

Daher wird aktuell im vorehelichen Beratungskontext mit Blick auf die rechtliche und steuerliche Situation nach der Heirat die alte Rechtslage (vor dem 29.01.2019) keine Bedeutung haben. Somit werden nur Fallkonstellationen mit unklarem gewöhnlichem gemeinsamen Aufenthalt der Ehegatten oder gewöhnlichem Aufenthalt der Ehegatten bei Eheschließung im Ausland hierunter fallen. Zur Schaffung klarer Rechtsverhältnisse und um eine Fokussierung auf den deutschen (Steuer-)Rechtskreis zu erreichen, sind Rechtswahlen zum deutschen Güterrecht hin zu erwägen und häufig zweckmäßig. Rechtswahlentscheidungen und -möglichkeiten adressiert Art. 22 EuGüVO.

Fehlt eine solche Rechtswahl gilt aus deutscher international privatrechtlicher Sicht gem. Art. 26 EuGüVO folgende Betrachtung. Mangels einer Rechtswahlvereinbarung nach Artikel 22 unterliegt der eheliche Güterstand dem Recht des Staates,

- a) in dem die Ehegatten nach der Eheschließung ihren ersten gemeinsamen gewöhnlichen Aufenthalt haben, oder anderenfalls
- b) dessen Staatsangehörigkeit beide Ehegatten zum Zeitpunkt der Eheschließung besitzen, oder anderenfalls
- c) mit dem die Ehegatten unter Berücksichtigung aller Umstände zum Zeitpunkt der Eheschließung gemeinsam am engsten verbunden sind.

Sollten die Ehegatten zum Zeitpunkt der Eheschließung mehr als eine gemeinsame Staatsangehörigkeit besitzen, findet nur Absatz 1 Buchstaben a und c Anwendung.

3. Prüfungsschritte in vertragsrechtlicher Hinsicht bei Eheschließung

Sicherlich ist im Kontext der Eheschließung der gesamte Kreis vertraglicher Beziehungen zu beleuchten. Neben die alltäglicheren Betrachtungen, etwa der Umstellung der Versicherungsverträge, gesellt sich die grundsätzlichere, rechtliche Betrachtung der allgemeinen Rechtsbeziehungen.

a. Ehevertrag

Zuvorderst betrifft dies die Erwägung, ob Eheverträge abgeschlossen werden sollen. Neben die grundsätzliche Frage der Wahl anderer Güterstände steht die Überlegung der Modifizierung des gesetzlichen Güterstands der Zugewinnngemeinschaft durch ehevertragliche Abreden. Diese müssen notariell getroffen werden (§ 1410 BGB). Zugleich eröffnet der BGH⁹ diesen einzelfallbezogenen Abreden einen weiten Spielraum. So ermöglicht eine abgestimmte, modifizierte Vereinbarung der Zugewinnngemeinschaft zielgerichtete Regelungen in zivil- und in steuerrechtlicher Hinsicht. Die steuerrechtliche Dimension der Beschränkung des Zugewinnausgleichs, ggf. abhängig von der Art der Beendigung

der Zugewinnngemeinschaft, erstreckt sich daher insbesondere auf § 5 und 29 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG.

Beachtet werden sollte zugleich, daß auch ertragsteuerliche Auswirkungen von der Güterstandswahl abhängen können. So begründen Gütergemeinschaften eine Vergemeinschaftung von Vermögenswerten, die zugleich zu anderen Einkunftszurechnungen und steuerrechtlichen Beurteilungen führen können. Hierbei sei daran erinnert, daß etwa Vereinbarungen eines Wiesbadener Modells – bei dem ein Ehegatte die Betriebsimmobilie hält, der andere den Betrieb oder die Betriebsgesellschaft – im Güterstand der Gütergemeinschaft nicht zum gewünschten Erfolg führen.¹⁰

b. Gesellschaftsverträge

Der Abschluß von Gesellschaftsverträgen kann bezüglich einzelner Ausgestaltungen ebenfalls die künftige Eheschließung von Gesellschaftern in den Blick nehmen. Dies geschieht durch die Aufnahme von Ehegüterstandsklauseln in die Gesellschaftsverträge.¹¹

Entsprechende Klauseln verpflichten einen Gesellschafter, Gesellschaftsanteile (ggf. einschließlich etwaigen Sonderbetriebsvermögens) aus der Berechnung des Zugewinnausgleichs durch entsprechende ehevertragliche Vereinbarungen auszugliedern. Damit wird die Liquidität und finanzielle Situation der Gesellschaft vom Liquiditätsbedarf eines Gesellschafters aufgrund ehelicher Streitigkeiten und Scheidungsverfahren entkoppelt. Entsprechende Streitigkeiten können sich bei entsprechender ehevertraglicher Modifikation nicht bzw. eingeschränkt auf den Liquiditätsbedarf des Gesellschafters auswirken, der zu einem überhöhten Entnahmebedürfnis führt. Somit schützen entsprechende ehevertragliche Regelungen die Mitgesellschafter als Zielrichtung der Ehegüterstandsklauseln im Gesellschaftsvertrag.

Eine ganzheitliche Beratung von Mandanten bei Eheschließungen wird daher gesellschaftsvertragliche Verpflichtungen zum Abschluß eines Ehevertrages sowohl dem Grunde wie dem Inhalt nach berücksichtigen müssen. Schließlich sollen Verstöße gegen gesellschaftsrechtliche Verpflichtungen mit etwaigen Sanktionsfolgen des Gesellschaftsausschlusses vermieden werden.

Häufig werden im Kontext der Ehegüterstandsklauseln zugleich Verpflichtungen in Gesellschaftsverträgen vorgesehen, die Gesellschaftern den Abschluß eines Pflichtteilsverzichtsvertrages bezogen auf unternehmerische Vermögenswerte vorgeben.

Umstritten ist allerdings weiterhin, ob entsprechende Klauseln in Gesellschaftsverträgen vor dem Hintergrund des § 1410 BGB zur Beurkundungspflicht des Gesellschaftsvertrags insgesamt führen können. Während diese Beurkun-

⁹ BGH, 16.12.1982 – IX ZR 90/81, NJW 1983, 753.

¹⁰ BVerfG, 14.02.2008 – 1 BvR 19/07, BFH/NV 2008, 228.

¹¹ Siehe auch zur Kritik von *Milzner* an diesen Regelungen: NZG 2017, 1090.

dungsüberlegung für GmbH Satzungen kein Hindernis darstellen dürfte, wird dies für Personengesellschaftsverträge anders zu beurteilen sein. Zwar sprechen m.E. die besseren Argumente gegen eine Beurkundungspflicht des Gesellschaftsvertrages¹² bei Aufnahme von Ehegüterstandsklauseln. Eine abschließende Rechtssicherheit vermag diese Einschätzung aber nicht zu geben. Ob salvatorische Klauseln in diesem Zusammenhang der finale Rettungsanker sind, um etwaige Formunwirksamkeitsfolgen auf die Klausel selbst zu reduzieren, bleibt eine Frage der individuellen Beurteilung.

Zu den Unwirksamkeitsfolgen sollte noch folgende Gesamtabwägung angestellt werden: Eine salvatorische Erhaltungsklausel, mit welcher die dispositiven Regelung des § 139 BGB wirksam abbedungen worden ist, schließt eine Gesamtnichtigkeit zwar nicht aus, führt aber zu einer Umkehrung der Vermutung des § 139 BGB in ihr Gegenteil. Die Nichtigkeit des gesamten Vertrags tritt nur dann ein, wenn die Aufrechterhaltung des Rechtsgeschäfts trotz der salvatorischen Klausel im Einzelfall durch den durch Vertragsauslegung zu ermittelnden Parteiwillen nicht mehr getragen wird.¹³ Auch an anderer Stelle wurde dies vom IX. BGH-Senat bejaht. Eine Klausel, wonach ein Vertrag im Übrigen gültig bleiben soll, wenn einzelne Bestimmungen nicht wirksam geworden sind oder nicht durchgeführt werden, kann § 139 BGB in zulässiger Weise abbedingen.¹⁴

Im Übrigen sollten Sittenwidrigkeitsfolgen entsprechender Güterstandsklauseln entsprechend dem Gesamtkontext und den persönlichen Verhältnissen der Gesellschafter nicht außer Betracht bleiben.¹⁵

Ungeachtet der einzelnen Beurteilungsfragen zur Wirksamkeit entsprechender Ehegüterstandsklauseln bleibt festzuhalten, daß der mittelbare Druck und die Abschreckungswirkung dieser gesellschaftsvertraglichen Vereinbarungen häufig bereits zum eigentlichen Ziel führen, daß nachfolgende Gesellschafter im Vorfeld einen entsprechenden Ehevertrag mit ihren Ehepartnern abschließen werden.

c. Schenkungsverträge an verheiratete Kinder

Ob im Vorfeld der Eheschließung oder bei bestehender Ehe, stets werden Eltern um den Vermögenserhalt von Geschenken in ihrer Blutlinie besorgt sein. Dies führt dazu, daß sich Schenker mit dem Anliegen tragen, im Falle einer Scheidung des Beschenkten, das Geschenk notfalls zurückfordern zu können.

Entsprechende Rückforderungsklauseln, die in den Schenkungsvertrag aufzunehmen sind, lösen die Rechte des Schenkers vom tatsächlichen Abschluß eines Ehevertrages durch den Beschenkten bzw. der Aufrechterhaltung solcher Eheverträge. So ist es dem Schenker möglich, durch Rückforderungsverfahren bei entsprechend vereinbarten Rückforderungsklauseln das Geschenk zurückzuholen und so aus der Berechnung des Zugewinnausgleichs herauszunehmen.

Da entsprechende Rückforderungsrechte meist nicht generell als freies Widerrufsrecht vorgesehen, sondern enume-

rativ im Schenkungsvertrag vereinbart werden, müssen diese explizit aufgeführt werden. Hierbei sind unterschiedliche Anknüpfungsmöglichkeiten für ein solches Rückforderungsrecht in der Praxis auszumachen. Neben das Rückforderungsrecht des Geschenks im Falle der Heirat und Nichtmodifizierung der Zugewinnngemeinschaft des Beschenkten treten situative Rückforderungsrechte. Diese ermöglichen die Rückforderung nicht im Vorfeld, sondern im Falle der Scheidung, Trennung oder des Einbezugs in die Berechnung des Zugewinnausgleichs.

Hierbei bietet sich sogar an, mehrere Rückforderungsrechte kumulativ vorzusehen. Dies ist auch von dem Gedanken getragen, daß Widerrufs- und Rückforderungsrechte häufig nur zeitlich beschränkt ausgeübt werden können. Zumal im Trennungs-/Scheidungsfall nicht der erste Gedanke des Schenkers auf der Ausübung des Rückforderungsrechts liegen mag, können vertragliche Fristen zur Rückforderung ungenutzt verstreichen. In diesem Fall kann weiteres, später eingreifendes Rückforderungsrecht trotz Fristversäumnis erwogen werden, um dem eigentlichen Wunsch zur Durchsetzung von Rückforderungsrechten zum Durchbruch zu verhelfen.

Rückforderungsrechte sollten nicht nur auf deutsche Güterstände beschränkt formuliert werden, sondern zugleich entsprechende Verpflichtungen und Anknüpfungen im Falle der Anwendung ausländischer Güterrechtsregime enthalten.

Für den seltenen Fall, daß der Beschenkte im Güterstand der Gütergemeinschaft verheiratet ist, sei auf die Zuordnungsmöglichkeit gemäß § 1418 Abs. 2 Nr. 2 BGB zum Vorbehaltsgut hingewiesen. Vorbehaltsgut stellen Gegenstände dar, die ein Ehegatte von Todes wegen erwirbt oder die ihm von einem Dritten unentgeltlich zugewendet werden, wenn der Erblasser durch letztwillige Verfügung, der Dritte bei der Zuwendung bestimmt hat, daß der Erwerb Vorbehaltsgut sein soll.

d. Überprüfung von Testamenten

Mit der Heirat ändert sich die Versorgungslage der Ehegatten. Bestehende Testamente und ggf. Erbverträge mit Geschwistern sind daraufhin zu überprüfen, ob diese der aktuellen Rechts- und Versorgungslage noch Rechnung tragen.

Dabei sollten sowohl der Versorgungs- und Vermögenszuweisungswunsch des Mandanten Berücksichtigung finden als auch etwaige pflichtteilsrechtliche Expositionen, die aufgrund der Eheschließung neu hinzutreten. Möglicherweise bedarf es zur Gesamtabsicherung dann des Abschlusses von Pflichtteilsverzichtsverträgen unter den Ehegatten.

12 So auch *Hölscher*, NJW 2016, 3057 mit überzeugenden Argumenten; *Wenckstern*, NJW 2014, 1335.

13 BGH, Beschl. v. 15.03.2010 – II ZR 84/09, NZG 2010, 619.

14 BGH, Urt. v. 30.01.1997 – IX ZR 133/96, DNotI-Report 1997, 91.

15 Siehe etwa *Lange*, DStR 2013, 2706, 2710.

4. Laufende Auswirkungen der Eheschließung

a. Einkommensteuer

Die Eheschließung eröffnet den zuvor einzelveranlagten Personen bereits für das Jahr der Eheschließung gemäß § 26 EStG die Zusammenveranlagung bzw. die Wahl unterschiedlicher Veranlagungsformen. Die Wahl der Veranlagungsform kann jährlich unterschiedlich erfolgen, abhängig von den jeweiligen steuerlichen Vorkommnissen im Kalenderjahr. In diesem Kontext steht auch die Wahl der Lohnsteuerklassen, da mit Eheschließung die Lohnsteuerklassen III, IV, IV a und V eröffnet werden. Während vor dem steuerlichen Hintergrund der Vorauszahlungswirkung von Lohnsteuern der Lohnsteuerklassenwahl insbesondere ein Liquiditätseffekt beizumessen ist, hat die Lohnsteuerklassenwahlentscheidung im Hinblick auf zukünftiges Elterngeld ggf. eine höhere monetäre Relevanz. Die Wahl der Lohnsteuerklasse kann die Höhe des Elterngeld beeinflussen.

Zugleich können Freibeträge, die jedem Steuerpflichtigen einzelnen zustehen, nach der Eheschließung gemeinsam genutzt werden. Hierunter fällt etwa der Sparerpauschbetrag nach § 20 Abs. 9 S. 1 EStG. Soweit dieser von einem Ehegatten nicht in Anspruch genommen werden kann, ist eine Nutzung dieses Restbetrages durch den anderen Ehegatten möglich. Entsprechendes gilt auch für die Höchstbeträge für Zuwendungen in das Grundstockvermögen von Stiftungen gemäß § 10 b Abs. 1 a S. 1 EStG.

Die laufende Steuerberatung von Ehegatten wird auch Überlegungen zur Verlustnutzung nach § 10 d EStG berücksichtigen und entsprechende Rückträge vornehmen oder Veranlagungswahlrecht stellen.

b. Schenkungsteuer

Vermögensübertragungen unter Ehegatten unterliegen ebenso wie Vermögensübertragungen auf Dritte der Schenkungsteuerpflicht gemäß § 7 Abs. 1 ErbStG. Dabei kann Gegenstand einer solchen freigebigen Zuwendung nicht nur die Übertragung von Vermögenssubstanz sein, sondern auch die Gewährung eines Vermögensgebrauchs, etwa einer Nutzungsmöglichkeit.¹⁶ Eine solche schenkungsteuerbare Nutzungsmöglichkeit ist unabhängig davon, ob die Nutzungsmöglichkeit etwa durch ein Nießbrauchsrecht dinglich ausgeprägt ist oder ob diese auf einem rein obligatorischen Rechtsverhältnis beruht.

Selbst sogenannte unbenannte Zuwendungen, die zivilrechtlich keine Schenkungen im Sinne des § 516 BGB darstellen, unterliegen als unentgeltliche Zuwendungen der Schenkungsteuer.¹⁷ Eine schenkungsteuerliche Freigebigkeit kann daher nicht dadurch in Abrede gestellt werden, daß dem Vermögenstransfer besondere ehebezogene Motive zugrundelegen.¹⁸

Mit der Eheschließung verändert sich aber das schenkungsteuerliche Regime, dem Ehegatten ausgesetzt sind. Am deutlichsten zeigt sich dies daran, daß die zuvor Verlobten (Steuerklasse III) nunmehr schenkungsteuerlich in Steuerklasse I

erfaßt werden. Damit in Zusammenhang stehen höhere Freibeträge gemäß § 16 Abs. 1 ErbStG (500 000 Euro) sowie niedrigere Steuersätze gemäß § 19 ErbStG. Daneben wird Ehegatten ein Versorgungsfreibetrag gemäß § 17 ErbStG eröffnet. Auch werden zusätzliche Freibeträge vorgesehen, etwa für Zuwendungen von Hausrat (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG) oder für die Übertragungen des Familienheims (§ 13 Abs. 1 Nr. 4 a, 4 b ErbStG). Zuwendungen unter Ehegatten sind daher deutlich niedriger steuerlich zu erfassen als Zuwendungen unter Verlobten.

Dementsprechend wird gerade bei Verlobten darauf zu achten sein, die Vermögenssphären strikt zu trennen und Vermögensübertragungen ggf. darlehensweise vorzunehmen. Im Anschluß an die Heirat kann, sofern gewünscht, diese Vermögenstrennung aufgehoben werden, etwa in dem auf Darlehen verzichtet wird. Die vorteilhaftere schenkungsteuerliche Gesamtsituation der Ehegatten mit höheren Freibeträgen und schenkungsteuerfreier Zuwendungen des Familienheims können so genutzt werden. Hierbei ist zugleich zu beachten, daß selbst der Verzicht auf Darlehen bzw. die Darlehenstilgung im Zusammenhang mit dem Erwerb des Familienheims nach der Eheschließung in den Begünstigungskreis des §§ 13 Abs. 1 Nr. 4 a ErbStG eingeschlossen ist.¹⁹

c. Schenkungsteuer und ehevertragliche Vereinbarungen

Ungeachtet der grundsätzlichen Vorteilhaftigkeit der Zuwendungen unter Ehegatten im Schenkungsteuerrecht sind zugleich die Fallstricke im ehelichen Kontext zu beachten. Dies gilt nicht nur für die Vereinbarung der Gütergemeinschaft, die nach § 7 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG einen eigenen Besteuerungstatbestand darstellt.

Vielmehr gilt die beraterliche Vorsicht insbesondere den schenkungsteuerlichen Konsequenzen aus dem Abschluß von Eheverträgen, insbesondere im Kontext mit der Modifizierung der Zugewinnngemeinschaft.

Vor dem Hintergrund der Modifizierbarkeit des Güterstandes der Zugewinnngemeinschaft stellt sich bereits die Frage der schenkungsteuerlichen Relevanz der Vereinbarung einer Modifizierung der Zugewinnngemeinschaft selbst. Schließlich hat diese eine Reduzierung der Zugewinnausgleichsforderung bei späterer Beendigung der Zugewinnngemeinschaft zur Folge. Die Modifikation selbst beendet den Güterstand der Zugewinnngemeinschaft aber nicht, sondern verändert diesen nur. Der noch nicht zur Entstehung gelangte Zugewinnausgleichsanspruch stellt

16 BFH, 30.03.1994 – II R 105/93, BFH/NV 1995, 70.

17 BFH, 02.03.1994 – II R 59/92, BStBl. II 1994, 366.

18 BFH, 30.03.1994 – II R 105/93, BFH/NV 1995, 70: steuerbar sind daher Zuwendungen, die „dem Ausgleich für geleistete Mitarbeit“ des bedachten Ehegatten oder dessen „angemessener Beteiligung an den Früchten des ehelichen Zusammenwirkens“ dienen; anders früher: BFH, BStBl II 1985, 159.

19 R E 13.3 Abs. 4 ErbStR.

nach der Rechtsprechung des BFH vor diesem Hintergrund eine reine Expektanz dar.²⁰ Eine schenkungsteuerliche Auswirkung wird sich hierdurch nicht einstellen.

Diesem Aspekt der Expektanzbetrachtung ist in anderem Kontext Beachtung zu schenken. Das Bestehen einer reinen Erwerbschance bis zur tatsächlichen Beendigung der Zugewinnsgemeinschaft hat nach Sichtweise der Finanzrechtsprechung eine unmittelbare Auswirkung auf die schenkungsteuerliche Einordnung von Kompensationszahlungen an den verzichtenden Ehegatten.

Da es mangels bewertbarer Vermögensposition vor der tatsächlichen Beendigung der Zugewinnsgemeinschaft an einer Gegenleistung des im Rahmen der Modifikation verzichtenden Ehegatten aus steuerlicher Sicht fehlt, bleibt eine im Zusammenhang mit der Verzichtvereinbarung gezahlte Kompensationszahlung nach Ansicht der BFH-Rechtsprechung²¹ eine steuerliche Zuwendung. Dies gilt gerade für sofort fällige oder rätierlich zu entrichtende Pauschalabfindungen. Zivilrechtlich mag diese Einordnung verwundern. Häufig stellen entsprechende Abfindungszahlungen das Ergebnis langer Verhandlungen und kontroverser Diskussionen dar, weshalb zivilrechtlich durchaus von entgeltlichen Abfindungen ausgegangen werden kann.

Diese steuerliche Grundeinordnung der Unentgeltlichkeit dieser Zahlungen wird durch die Rechtsprechung des Finanzgerichts München und nachfolgend des BFH hingegen jüngst nochmals betont. Es fehlt selbst an einer Gegenleistung im schenkungsteuerlichen Sinn, wenn für den Abschluß eines Ehevertrages vor Eheschließung an den Verlob-

ten Ausgleichszahlungen geleistet werden.²² Entsprechendes gilt auch für Abfindungszahlungen während der Ehe, ohne Beendigung des Güterstandes.

Hiervon abzugrenzen ist mit dem BFH aber der Fall, daß diese Kompensationszahlungen erst im Zeitpunkt der Scheidung zu zahlen sind.²³ Regeln zukünftige Eheleute die Rechtsfolgen ihrer Eheschließung umfassend individuell und sehen sie für den Fall der Beendigung der Ehe Zahlungen eines Ehepartners in einer bestimmten Höhe vor, die erst zum Zeitpunkt der Ehescheidung zu leisten sind („Bedarfsabfindung“), liegt keine freigebige Zuwendung vor. Dies ist in der schenkungsteuerlichen Gesamtdogmatik folgerichtig, schließlich erweist sich auch dieses Zuwendungsversprechen als reine Erwerbschance, die von einer etwaigen, späteren Ehescheidung abhängt.

Für die Praxis ist allerdings wichtig, daß die Finanzverwaltung dieses Urteil nicht generell zur Anwendung bringen möchte.²⁴ Damit ist diese Gestaltung seither als sichere Empfehlung obsolet. Praktische Umsetzungen werden vor dem Hintergrund dieses Steuerrisikos selten bleiben.

(Forts. in [steueranwaltsmagazin](#) 2024, Heft 1)

20 BFH, 28.06.2007 – II R 12/06, DStRE 2007, 1516.

21 BFH, 01.09.2021 – II R 40/19, DStR 2022, 148, Tz. 12 f.

22 FG München, 02.05.2018 – 4 K 3181/16 – juris; BFH, 01.09.2021 – II R 40/19, DStR 2022, 148, Tz. 12 f.

23 BFH, 01.09.2021 – II R 40/19, DStR 2022, 148.

24 Gleichlautender Erlaß, 13.10.2022, DStR 2023, 524.



Elternzeit

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

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

Das Recht der Wirtschaft

ISBN 978-3-415-07438-5

Der Leitfaden vermittelt einen umfassenden Überblick über die Vorschriften zur Elternzeit. Der Autor behandelt ausführlich die teilweise sehr verzweigten und detaillierten Sonderregelungen dieser Rechtsmaterie. Berücksichtigt sind zudem das Pflegezeitgesetz, das Familienpflegezeitgesetz, das Elterngeld Plus und die flexible Elternzeit. In die 6. Auflage wurden zahlreiche neue Urteile des Bundesarbeitsgerichts und der Landesarbeitsgerichte einbezogen.



Leseprobe unter
www.boorberg.de/9783415074385

BOORBERG

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

SC1123

Lieferbar ab Januar 2024

Steuergesetze 2024

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

hrsg. vom Deutschen Steuerberaterinstitut e.V.

2024, ca. 1540 Seiten, ca. € 15,80;
ab 5 Expl. ca. € 14,50; ab 10 Expl. ca. € 12,90

Mengenpreise nur bei Endabnahme zum Eigenbedarf.

DStI-Praktikertexte

ISBN 978-3-415-07510-8



Die 23 wichtigsten Steuervorschriften sind in der gedruckten Ausgabe auf Stand 1. Januar 2024 sowie **online jederzeit auf neuestem Stand** verfügbar. Bereits zum 1.1.2024 verabschiedete, aber erst zukünftig in Kraft tretende Vorschriftenfassungen sind ebenfalls online abrufbar. Auf sie wird in der Printausgabe bereits in einer tabellarischen Übersicht und in Fußnoten hingewiesen.

Unter steuergesetze.boorberg.de erhalten die Käuferinnen und Käufer der Textausgabe Zugang zu einer komfortablen Online-Vorschriftensammlung. Alle in der Printausgabe enthaltenen Vorschriften sind hier bequem recherchierbar und tagesaktuell verfügbar – sämtliche Änderungen des Gesetzgebers in 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.

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

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

 BOORBERG

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

AO

AStG

BewG

EStG

EStDV

ErbStG

ErbStDV

FGO

FZulG

GewStG

GewStDV

GG

GmbHG

GrEStG

GrStG

HGB

InvStG

KStG

KStDV

LStDV

SolzG

StAbwG

SvEV

UmwStG

UStG

UStDV



**Anschauliche
Wissensbasis.**



WWW.BOORBERG.DE

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



Leseprobe unter
www.boorberg.de/9783415067974

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

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

 **BOORBERG**

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

SC1223